

Jacek Uchman

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: Jacek.Uchman@ue.wroc.pl

ORCID: 0000-0001-9852-5320

DOI: 10.15290/oes.2025.02.120.05

**WYBRANE UWARUNKOWANIA STOSOWANIA METODY
EKSPERYMENTALNEJ DO BADANIA PODATKÓW DOCHODOWYCH¹****Streszczenie**

Cel | Celem niniejszego opracowania jest próba oceny eksperymentu jako metody badawczej zagadnień finansowych, a szczególnie wybranych uwarunkowań i ograniczeń badań eksperymentalnych w sferze podatków dochodowych.

Metoda badań | Podstawową metodą badawczą zastosowaną w tym opracowaniu jest analiza porównawcza wybranych podejść metodologicznych. Pojawiają się tu dwa pytania badawcze: Czy badania eksperymentalne dotyczące opodatkowania dochodów stwarzają duże możliwości rozwiązywania praktycznych problemów podatkowych? Czy badania eksperymentalne mogą być skutecznie zastosowane do podatków nakładanych na dochody z działalności gospodarczej i podatników będących osobami prawnymi?

Wnioski | Wprowadzanie eksperymentalnych metod badań w obszarze podatków jest skomplikowane, ale niesie ze sobą duży potencjał. Łatwiejsze do zorganizowania są eksperymenty laboratoryjne niż naturalne, jednak te ostatnie mogą skuteczniej przyczyniać się do poprawy funkcjonowania aparatu skarbowego. W przypadku podatników opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) wdrożenie eksperymentów naturalnych na większą skalę jest trudniejsze ze względu na złożoność obiektu badań i wymaga z reguły szerszej współpracy z aparatem skarbowym.

Oryginalność / wartość / implikacje / rekomendacje | Przedstawienie *status quaestionis*. Badania eksperymentalne zastosowane w obrębie podatków uwzględniają czynniki etyczne, instytucjonalne i społeczne. Dotyczą głównie zachowań podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT).

Słowa kluczowe: eksperyment, podatki dochodowe, metody badawcze, finanse publiczne

¹ Artykuł wpłynął 28.11.2024, zaakceptowano 12.05.2025.

SELECTED CONDITIONS OF USING THE EXPERIMENTAL METHOD FOR RESEARCH ON INCOME TAXES

Summary

Purpose | The purpose of this study is to attempt to assess the experiment as a research method for financial issues, and in particular for the selected conditions and limitations of experimental research in the area of income taxes.

Research method | The basic research method used in this study is a comparative analysis of the selected methodological approaches. Two research questions arise here, among others: Do experimental studies on income taxation create great opportunities for solving practical tax problems? Can experimental studies be effectively applied to taxes imposed on income from business activities and taxpayers who are legal entities?

Results | Introducing experimental research methods in the area of taxes is complicated, but it carries great potential. Laboratory experiments are easier to organise than natural field experiments, but the latter contribute more effectively to improving the functioning of the fiscal apparatus. In the case of taxpayers taxed with corporate income tax (CIT), the implementation of natural experiments on a larger scale is more difficult due to the complexity of the research object and usually requires broader cooperation with the treasury apparatus.

Originality/value/implications/recommendations | Presentation of the status quaestionis. Experimental research applied in the area of taxes takes into account ethical, institutional and social factors. It mainly concerns the behavior of personal income tax (PIT) taxpayers.

Keywords: experiment, income and corporate taxes, research methods, public finance

JEL classification: H2, H3, G40

1. Wstęp

Problematyka artykułu koncentruje się na metodologicznych aspektach badań eksperymentalnych w obszarze podatków dochodowych. Eksperyment jest metodą badawczą zastosowaną pierwotnie w sferze nauk przyrodniczych, następnie zaczęto wykorzystywać tę metodę w naukach społecznych (psychologii, socjologii), a w dwóch ostatnich dekadach XX wieku w ekonomii behawioralnej

i finansach. Część badań w tym obszarze stanowią eksperymentalne badania podatkowe, które z początkiem XXI wieku rozwinęły się w formie eksperymentów laboratoryjnych i naturalnych.

Celem niniejszego opracowania jest analiza wybranych uwarunkowań, w tym szczególnie ograniczeń badań eksperymentalnych w sferze podatków dochodowych oraz próba oceny tej metody². Jest to obszar badań intensywnie rozwijający się za granicą i budzący coraz większe zainteresowanie w Polsce.

Badanie podatków to zjawisko złożone i dotyczy co najmniej kilku dyscyplin naukowych [*Taxation*, 2004; McKerchar, 2008]. Interdyscyplinarne zależności w tym obszarze nie są zagadnieniem dokładnie przebadanym. Ograniczenia zastosowania eksperymentu w badaniu problematyki podatkowej wynikają po części z cech charakterystycznych tej metody, ale przede wszystkim ze złożoności samego przedmiotu, który trudno ująć z uwzględnieniem wszystkich jego aspektów, m.in. gospodarczego, psychologicznego, socjologicznego. Ponadto poszczególne elementy systemu podatkowego podlegają nieustannym zmianom i wzajemnym interakcjom.

Postawiono dwa pytania badawcze wynikające z refleksji w zakresie metodologii nauk. Po pierwsze, czy badania eksperymentalne dotyczące opodatkowania dochodów stwarzają duże możliwości rozwiązywania praktycznych problemów podatkowych? Po wtóre, czy badania eksperymentalne mogą być skutecznie zastosowane do podatków nakładanych na dochody z działalności gospodarczej podatników będących osobami prawnymi?

W naukach przyrodniczych na ogólnym poziomie badań występuje monizm metodologiczny, czyli ujednolicenie metod badawczych. W uporządkowany sposób stosowane jest wnioskowanie indukcyjne polegające na przechodzeniu od wielokrotnej obserwacji zależności do ogólnego wniosku, a podstawą ustalania wiarygodności hipotez badawczych jest ich empiryczna weryfikacja i eksperyment. Podejścia indywidualne są uwzględniane, jednak zasadniczo zachowana jest ta sama podstawa metodologiczna.

² Dotyczy eksperymentów w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

Logicznie wcześniejszym pytaniem jest kwestia, czy w naukach społecznych stosuje się i należy stosować inne metody niż w naukach przyrodniczych, tzn. czy można mówić o dualizmie metodologicznym. Problem jest jednak zbyt złożony, aby rozwijać go w niniejszym opracowaniu³. Zagadnienia podatkowe można przyporządkować do dwóch podstawowych obszarów badawczych, tzn. ekonomicznego i prawnego. Jednak nawet w obrębie nauk ekonomicznych podejście badawcze stosowane przez przedstawicieli teorii ekonomii, finansów i rachunkowości nie musi być takie samo. Znaczący wpływ na system podatkowy mają też czynniki psychologiczne, socjologiczne czy polityczne [Oats, 2012]. W szczególnych przypadkach pojawiają się oddziaływania jeszcze innych czynników, np. względ na zmiany klimatyczne. Metodologiczne aspekty problematyki podatkowej w porządku logicznym przejawiają się w dwóch różnych obszarach: w procesie i procedurach konstrukcji prawa podatkowego jako głównej domeny dociekań prawnych oraz w ocenie działania podatków z punktu widzenia oczekiwanych i nieoczekiwanych rezultatów, które ich funkcjonowanie może przynieść.

W kolejnych częściach opracowania podjęto próbę naszkicowania kryteriów naukowości w rozważaniach metodologicznych XX wieku. Następnie pokazano podstawowe uwarunkowania eksperymentu w naukach ekonomicznych. Ostatnia część pracy koncentruje się na podstawowych cechach i uwarunkowaniach badań eksperymentalnych w podatkach dochodowych.

2. Podstawowe dwudziestowieczne koncepcje metodologiczne w obszarze filozofii nauki a eksperyment jako metoda badania podatków

W dwudziestym wieku na gruncie filozofii nauki dużego znaczenia nabrały dwie koncepcje metodologiczne: empiryzm logiczny (tzw. Koło Wiedeńskie) i racjonalizm krytyczny.

³ Ujednolicenie metodologiczne nauk przyrodniczych i społecznych obecnie nie występuje i wydaje się trudne do osiągnięcia w przyszłości.

W wersji podstawowej (wczesnej) empiryzm logiczny wąsko zakreślał pojęcie naukowości, formułując własne postulaty metodologiczne, pozwalające odróżnić, co jest nauką, a co nią nie jest. Miano nauki przysługiwało przede wszystkim naukom przyrodniczym. Natomiast nauki społeczne zaliczano do tej grupy tylko w tym zakresie, w jakim wykorzystywały metody nauk przyrodniczych (zredukowanie hipotez do zdań bazowych, protokolarnych) oraz techniki ilościowe (socjometria, ekonometria).

Podstawowym kryterium uznawania teorii i hipotez za naukowe była możliwość poddania ich weryfikacji empirycznej [Kołakowski, 1966, s. 193–211]. Tradycyjne metody prawnoporównawcze nie bardzo mogły zmieścić się w takim kryterium naukowości. Koncepcje wielu reprezentantów tego nurtu ewoluowały, zwłaszcza po emigracji większości z nich z Austrii po 1937 roku. Dociekania poszczególnych przedstawicieli empiryzmu logicznego szły w różnych kierunkach, jednak zazwyczaj modyfikowali oni swoje koncepcje, łagodząc kryteria uznawania danej dyscypliny za naukę. Tendencja ta jest widoczna w ich późniejszych pracach [np. Reichenbach, 1960].

Drugim ważnym dla rozwoju metodologii nurtem była koncepcja racjonalizmu krytycznego zaproponowana przez K. R. Poppera. Według racjonalizmu krytycznego o naukowości świadczy możliwość poddania danej teorii / hipotezy procedurze sprawdzenia jej prawdziwości (mniej istotne jest, czy wynik okazał się pozytywny czy negatywny), czyli podatności na falsyfikację [Popper, 1977, s. 29–42]. W tym nurcie wiedza naukowa nie jest uznawana za daną raz na zawsze, ponieważ ostatecznie wszystkie teorie i hipotezy, dziś aktualne, wraz z rozwojem nauki mogą zostać sfalsyfikowane. Postęp nauki ma charakter ewolucyjny, dominuje niedoskonałe wnioskowanie indukcyjne, niedające pewności poznawczej, jeżeli dotyczy ograniczonej liczby badanych przypadków. W ramach racjonalizmu krytycznego zaproponowano uproszczenie procedury sprawdzającej poprzez wprowadzenie procedury poszukiwania kontrprzykładu. Dokonywanie procesu falsyfikacji jest według tej koncepcji kluczowym mechanizmem przyspieszającym rozwój nauki. Szczególnie dotyczy to nauk przyrodniczych.

W obydwu przedstawionych powyżej koncepcjach metody empiryczne, w tym eksperymentalne, zajęły wysoką lokatę i zwłaszcza w naukach przyrodniczych

(ze względu na powtarzalność wyników badań) mogą być uznawane za przejawy uprawomocnionego wnioskowania indukcyjnego.

W naukach społecznych obalanie teorii i hipotez jest bardziej skomplikowane, gdyż zjawiska społeczne są w mniejszym stopniu mierzalne i powtarzalne. Z tego powodu wymagania metodologiczne przedstawionych koncepcji motywowały przedstawicieli nauk społecznych do uściślenia i rozszerzenia warsztatu badawczego.

W pierwszej połowie XX wieku nie było jeszcze ekonomii eksperymentalnej ani behawioralnej, jakkolwiek uznaje się, że można doszukiwać się takich wątków u J.M. Keynesa czy I. Fishera [Alm, 2010, s. 636]. W połowie stulecia eksperyment zaczyna przenikać do nauk społecznych⁴. Pod koniec wieku można już mówić o ekonomii eksperymentalnej i ekonomii behawioralnej [*The Handbook...*, 1995, s. 4–21]. Eksperyment, należący do podstawowych metod badawczych w naukach przyrodniczych, to kontrolowane manipulowanie zmiennymi (zdarzeniami) zaprojektowane po to, żeby potwierdzić lub podważyć jakąś hipotezę, teorię. Jest to metoda analizy zależności przyczynowych (lub ostrożniej mówiąc – warunkowania), to znaczy, że w powtarzalnych warunkach zaistnieją powtarzalne skutki (rezultaty). Jednocześnie zaś eksperyment jest aktywną formą badań i w odróżnieniu od typowej obserwacji badacz ingeruje w obserwowane/badane zjawisko, czyli celowo i świadomie wprowadza i manipuluje daną zmienną, aby wyszukać prawidłowości stojące za tym zjawiskiem. Taka droga postępowania daje podstawę do uzyskania dobrze uzasadnionej wiedzy empirycznej. Wiarygodność badań eksperymentalnych rośnie proporcjonalnie do wielkości badanej próby i opiera się na tym, że w określonych i powtarzalnych warunkach zostaną uzyskane określone i powtarzalne rezultaty. Z tych względów znaczącą rolę w eksperymencie odgrywa pomiar i częściej jest on zaliczany do metod ilościowych niż jakościowych. Próby wykorzystania eksperymentów w naukach ekonomicznych, w tym także w finansach, podejmowane są coraz częściej [Angner, Loewenstein, 2012; *The Handbook...*, 1995]. Obiecującym obszarem wykorzystania tej metody staje się problematyka podatkowa.

⁴ Kagel uważa, że dzieje się to już od lat 30. XX wieku [*The Handbook...*, 1995].

3. Podstawowe zalety i ograniczenia eksperymentu jako metody badania oddziaływania na podatników

W ekonomii eksperyment pojawił się, z jednej strony, jako odpowiedź na zarzuty empiryzmu logicznego i racjonalizmu krytycznego podważających wiarygodność metodologii nauk społecznych. Z drugiej strony, w związku z kwestionowaniem niektórych założeń ekonomii neoklasycznej, która zakładała, że motyw zysku jest nadrzędny w zachowaniu jednostek. Według tych założeń kierują się one egoizmem w drodze do osiągnięcia swoich celów ekonomicznych [Thaler, 2000, s. 133–141]. Ważnym czynnikiem sprzyjającym zastosowaniu eksperymentu w ekonomii stał się szybki rozwój psychologii i socjologii, a w konsekwencji ekonomii behawioralnej. Nauki te wykazały, że motywy zachowania jednostek mogą być bardziej złożone, także nieegoistyczne, a schematy myślowe, którymi posługują się badani, nie zawsze pozwalają na podjęcie racjonalnych decyzji. Eksperyment przeprowadzany w postaci zaplanowanej, wielokrotnie powtarzanej relacji między zmiennymi w celu upewnienia się, czy badana prawidłowość rzeczywiście występuje, jest najczęściej egzemplifikacją wnioskowania indukcyjnego, czyli przechodzenia od zaobserwowanej zależności występującej między zmiennymi/zjawiskami do uogólnienia. Ten typ wnioskowania daje możliwość zaistnienia takiej sytuacji wnioskowania logicznego, w której wniosek wykracza poza informację z przesłanek.

Szybki rozwój ekonomii behawioralnej nie oznacza, że jest ona pozbawiona wad. Znaczącym ograniczeniem eksperymentu jest to, że nie zawsze można go zastosować, nawet w obszarze nauk przyrodniczych (przeszkodę mogą stanowić np. względy etyczne, ograniczenia techniczne czy fizyczne, jak chociażby w zakresie w astronomii). Tym bardziej nie jest łatwe przeprowadzanie eksperymentu w naukach społecznych, gdyż muszą być spełnione podstawowe warunki, m.in. kontrola czynników i swobodne operowanie zmienną czy zmiennymi (szczególnie trudne do przeprowadzenia w naturalnych warunkach społecznych). Równocześnie powtarzalność eksperymentu naturalnego w naukach społecznych jest mocno utrudniona, choćby ze względu na uczenie się uczestników eksperymentu. Łatwiejszą do przeprowadzenia formą eksperymentu w naukach ekonomicznych, w tym w badaniach podatkowych, jest

eksperyment laboratoryjny⁵. Istotnym mankamentem ekonomii behawioralnej jest brak jednej dominującej teorii, która obejmowałaby różne zachowania ludzkie i byłyby adekwatnym ich opisem. Kolejny problem wynika z założeń podejścia behawioralnego, które ze względu na zakorzenienie w psychologii koncentruje się na jednostce, co ogranicza możliwości uwzględnienia dużych grup, takich jak grupa podatników, a także całych rynków jako obiektów badań [Alm, 2010, s. 640–643]. W ramach finansów behawioralnych przyjmuje się, że jednostki mogą co prawda zachowywać się nieracjonalnie, ale uznaje się, że uwzględnienie w badaniach dużych grup mogłoby częściowo wyjaśnić tę nieracjonalność, a w konsekwencji jej zapobiegać [Alm, 2010, s. 637–638].

Thaler i Sundstein podają, że psychologowie i specjaliści od badania mózgu wyróżniają dwa sposoby myślenia: jeden intuicyjny i automatyczny oraz drugi o charakterze racjonalnym i refleksyjnym [Thaler, Sundstein, 2008, s. 20–23]. Sposoby myślenia mają przełożenie na sposoby działania, poznawania, a w efekcie na całe funkcjonowanie i wybory jednostki. Oczywiście także w obszarze działalności gospodarczej.

TABELA 1

Dwa systemy poznawcze

System automatyczny (myślenie intuicyjne, automatyczne)	System refleksyjny (myślenie racjonalne)
niekontrolowany	kontrolowany
bezwysiłkowy	zmuszający do wysiłku / podejmujący wysiłek
skojarzeniowy	dedukcyjny
szybki	wolny / potrzebuje czasu na namysł
nieświadomy	świadomy
mający wyuczone umiejętności, zdolności, automatyczny	opierający się na prawach

Źródło: [Thaler, Sunstein, 2008, s. 20].

⁵ Uczestnikami takich eksperymentów są najczęściej studenci, których można wymieniać (omijanie efektu „uczenia się” w trakcie eksperymentu), a warunki łatwiej kontrolować.

W świetle zarysowanych powyżej systemów poznawczych (tabela 1) założenie ekonomii neoklasycznej, że ludzie (w tym podatnicy) w swoich decyzjach i działaniach ekonomicznych zawsze postępują racjonalnie, staje się dyskusyjne.

Eksperyment jako metoda badawcza pozwala poznać inne oblicze, wydobyć z ukrycia inne schematy myślenia i sposoby działania podatników niż zakładane, co pozwala rozbudować stronę teoretyczną i wpłynąć na cele i praktyczne efekty zagadnień podatkowych, np. ściągalności podatków.

Znaczącym atutem badań eksperymentalnych w zakresie podatków jest to, że nie przyjmują one najbardziej charakterystycznej dla badań ekonomicznych postaci *ex post ante*, czyli badań „po zajściu” badanego zjawiska, ale pozwalają określić przyszłe reakcje podatnika, np. w nadchodzącym roku. Sukces badań eksperymentalnych sprawia, że zakorzeniają się one stopniowo w teorii ekonomii i w finansach [Angner, Loewenstein, 2012]. Ekonomia behawioralna jest dziedziną nauki obejmującą psychologię, psychologię społeczną, socjologię, ekonomię i finanse, koncentrując się na analizie rzeczywistych zachowań jednostek w kontekście podejmowania decyzji ekonomicznych. Natomiast techniki badawcze tych metod, których geneza wywodzi się częściowo z psychologii i socjologii, sprawiają trudności aplikacyjne i wymagają dalszej standaryzacji.

4. Podatki dochodowe w sferze badań eksperymentalnych

Badania eksperymentalne w obszarze podatków są skoncentrowane na jednostkach (na podatnikach-osobach fizycznych). Podatnicy CIT rzadziej są obiektem badań. Incydentalnie badaniom eksperymentalnym podlega podatek VAT [Blumkin i in., 2008]. W badaniach podatkowych stosuje się dwa podstawowe rodzaje eksperymentu. Pierwszy z nich, eksperyment laboratoryjny (*laboratory experiment*), projektowany jest w taki sposób, że badacz ma pełną kontrolę nad wszystkimi jego elementami, w tym zwłaszcza nad wynikami, może go też modyfikować. Uczestnikami są osoby (najczęściej studenci) imitujące podmioty działające w świecie realnym. Eksperyment laboratoryjny jest sztucznie zaaranżowaną sytuacją, która powinna mieć jak najdalej idące podobieństwo do realnego świata. Drugi z wymienionych, eksperyment naturalny (*natural field experiment*), charakteryzuje się uczestnictwem podmiotów rzeczywiście

działających w badanym obszarze, które nie zawsze wiedzą, że uczestniczą w eksperymencie. W tej formie badań podatkowych organizator manipuluje zmiennymi, ale nie sprawuje pełnej kontroli nad całym procesem i zazwyczaj korzysta ze wsparcia aparatu skarbowego. Eksperyment naturalny ze względu na fakt, że przebiega w realnej rzeczywistości, byłby w obszarze podatkowym jak najbardziej wskazany. Możliwe są także formy pośrednie eksperymentu.

Eksperymenty podatkowe są najczęściej realizowane w obszarze ekonomii sektora publicznego i w obszarze finansów publicznych. Oznacza to, że przeważa raczej makroekonomiczne podejście, ale badania koncentrują się na tym, by odczytać/ustalić prawidłowości zachowań jednostek, ponieważ ich decyzje wpływają na stan finansów publicznych. Do wyjaśnienia decyzji jednostek są wykorzystywane także behawioralne schematy myślenia (księgowanie mentalne, zasada kciuka i inne) [Thaler, Sunstein, 2008, s. 20–24]. Wychodząc od analizy zachowań jednostek, podejmowane są próby (dosyć rzadkie) przenoszenia wnioskowania na poziom zachowań grupowych. Wiodącym kierunkiem jest zachowanie się jednostek w sferze przestrzegania przepisów prawa i uchylania się od opodatkowania (*tax compliance* i *tax evasion*) [Andreoni i in., 1998].

Pierwsze badania eksperymentalne oparte były na modelu Allinghama i Sandmo, relacji pomiędzy wysokością stawek podatkowych a skłonnością podatników do uchylania się od opodatkowania [Allingham, Sandmo, 1972, s. 323–338]. Późniejsze nabrały bardziej behawioralnego charakteru.

Schemat badań eksperymentalnych w obszarze podatku PIT to najczęściej próba wykrycia/ustalenia zależności między wybranymi zmiennymi w celu wykazania, które czynniki w największym stopniu kształtują prawidłowe rozliczenia podatkowe przez podatników, a które sprzyjają uchylaniu się od płacenia podatków. Eksperyment laboratoryjny w badaniach podatkowych dotyczących przestrzegania przepisów podatkowych w PIT ma określone zalety. Wskazuje się na możliwość przewyciężenia trudnego dostępu (lub jego braku) do danych pochodzących z instytucji finansowych, które w obszarze ściągalności podatków mogą być uznane za dane wrażliwe. Zastosowanie eksperymentu laboratoryjnego pozwala te przeszkody ominąć. Badacze w takiej sytuacji mogą uzyskać większą niezależność w pozyskiwaniu danych [Alm, 2010, s. 641;

Cowell, 1991, s. 123; Torgler, 2007, s. 658–659]. Ponadto mogą bardziej precyzyjnie niż w przypadku eksperymentu naturalnego policzyć dane dotyczące badanego zjawiska. Należy jednak pamiętać, że warunki eksperymentu laboratoryjnego nie odzwierciedlają w pełni wszystkich zależności występujących w świecie realnym [Alm, 2010, s. 641–643].

Podstawowy kierunek badań eksperymentalnych w obrębie opodatkowania dochodów dotyczy mechanizmów prawidłowego rozliczania się z podatków, zatem zasadniczo problemów związanych z maksymalizacją poziomu dochodów budżetowych. Przekłada się to na znaczenie praktyczne. Spora część badań eksperymentalnych ma też uzasadnienie teoretyczne, a mianowicie dążenie do empirycznej weryfikacji zachowań podatkowych, nie w pełni wyjaśnianych przez teorię finansów. Problematyka przedsiębiorstw, a w ramach niej podatkowe aspekty finansów firm, są praktycznie nieuwzględniane. Pewną formą wyjaśnienia tego mógłby być fakt, że udział PIT i CIT w PKB większości krajów rozwiniętych pokazuje, że wpływy z PIT są wyższe, a tym samym mają większe znaczenie dla budżetów poszczególnych państw niż wpływy z CIT [Revenue..., 2023]. Być może to, oprócz innych czynników, ma przełożenie na większą koncentrację badań eksperymentalnych na podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych. Warto przy tym zwrócić uwagę, że podatnicy CIT, zwłaszcza duże firmy międzynarodowe, mają potencjalnie większe możliwości nieprawidłowego rozliczania się z podatków czy też uchylania się od opodatkowania między innymi z powodu różnic w stawkach podatkowych w poszczególnych krajach. Wprowadzenie Dyrektywy harmonizacyjnej uszczelniającej przepisy podatkowe odzwierciedla przekonanie, że dotychczasowe próby ograniczania tego zjawiska przez zmiany organizacyjne ułatwiające rozliczanie, czy pozytywne bodźcowanie grup dużych podatników CIT jest mało skuteczne [Dyrektywa..., 2022].

W dziedzinie finansów duże znaczenie należy przypisać pracom Kahnemanna i Tverskiego oraz rozwiniętej przez nich teorii perspektywy [Kahneman, Tversky, 1979]. Teoria ta zbudowana została na podstawie obserwowalnych reakcji inwestorów na rynku kapitałowym. Wykorzystuje metody i osiągnięcia psychologii, zwłaszcza jej nurtu behawioralnego [Angner, Loewenstein, 2012]. W obszarze podatków nie można mówić o istnieniu tak rozwiniętego modelu opartego na czynnikach behawioralnych.

Ważnym i obszernym źródłem informacji o znaczących badaniach eksperymentalnych w obszarze podatków dochodowych mogą być przeglądowe badania Hellswortha przeprowadzone dla lat 1967–2014, które objęły praktycznie wszystkie najważniejsze eksperymenty naturalne w tym okresie. Analizie poddano 23 eksperymenty. Liczba uczestników mieściła się w przedziale od 173 do 220993 osób. Prawie zawsze korzystano z pośrednictwa aparatu skarbowego. Trzy eksperymenty dotyczyły firm i były skoncentrowane na następujących podatkach: VAT, podatku od nieruchomości, a w trzecim eksperymencie uwzględniono ogół podatków płaconych przez podatnika [Hellsworth, 2014, s. 660–664].

TABELA 2

Wybrane ograniczenia badań eksperymentalnych u podatników podatków dochodowych (PIT i CIT)

Ograniczenia badań eksperymentalnych dotyczących osób fizycznych (podatników PIT)	Ograniczenia badań eksperymentalnych u podatników prowadzących działalność gospodarczą (podatników CIT)
Trudności w wyszukiwaniu prawidłowości dla długiego okresu, m.in. wynikające ze zmienności regulacji prawnych w układzie krajowym i zagranicznym. To ograniczenie dotyczy nie tylko badań eksperymentalnych.	
Badania przede wszystkim w obszarze tematycznym <i>tax compliance</i> i <i>tax evasion</i> .	
Często niezbędna jest pomoc aparatu skarbowego (w eksperymencie naturalnym). Znaczenie utytarne i ściśle naukowe badań. To pierwsze może być ważniejsze dla współuczestniczących instytucji.	
	Standardy eksperymentu przeprowadzanego w ramach nauk społecznych wywodzą się z badań psychologicznych nakierowanych na jednostkę (osobę) lub małe grupy. To utrudnienie dla organizowania eksperymentów naturalnych dotyczących przedsiębiorstw (podatników CIT).
	Ograniczenia o charakterze organizacyjnym, tzn. wynikające z konieczności analizowania zachowań większych podmiotów (lub ich reprezentantów). Aranżacja eksperymentu jest tutaj trudniejsza zwłaszcza w przypadku eksperymentu naturalnego.

Źródło: opracowanie własne. W praktyce trudności związane z przeprowadzeniem badań zależą też od rodzaju projektu, jego skali i złożoności.

Warto zasygnalizować dwa charakterystyczne przykłady badań eksperymentalnych. Pierwszy zaowocował obszernym raportem przygotowanym przez autorów badań. Jest on ważny między innymi ze względu na skalę badań i prekursorski charakter. Drugi przykład ze względu na rodzaj podatników (prowadzących działalność gospodarczą).

Pierwszy przykład to wczesne, ważne i zakrojone na dużą skalę badania eksperymentalne, które zostały zorganizowane przez władze fiskalne USA na poziomie stanowym we współpracy z Uniwersytetem Minnesoty w 1995 roku⁶. Obejmowały one około 47 000 podatników podatku od osób fizycznych i dotyczyły obszaru całego stanu. Eksperyment przeprowadzono w warunkach naturalnych. Podstawowe problemy, które pojawiły się w tych badaniach, obejmowały zagadnienia przestrzegania przepisów podatkowych (*tax compliance*). Grupy podatników otrzymały cztery typy informacji, innymi słowy wykorzystano cztery typy strategii. Pierwszej części powiedziano, że środki zgromadzone z podatków finansują badania infrastrukturalne i ważne cele społeczne. Badanym z drugiej grupy zapowiedziano, że za nieprzestrzeganie przepisów podatkowych mogą podlegać różnym karom. Kolejną grupę poinformowano, jak uzyskać pomoc w aparacie skarbowym w przypadku problemów związanych z rozliczaniem podatku. Czwartej grupie przekazano wiadomość, że już 90% podatników dokonało rozliczenia podatku. Informacje dla poszczególnych grup były przekazywane listownie. Z opracowanych badań wynikało, że tylko ta ostatnia informacja (strategia) miała znaczenie dla rozliczeń podatkowych podatników. Badania te, jak wspomniano, miały charakter eksperymentu naturalnego [Coleman, 1996, s. 1–7, 10–19; Thaler, Sunstein, 2008, s. 66]. Wprowadzenie czynnika psychologicznego, m.in. odwołanie się do poczucia moralnego podatników, obawa przed karą, czy zaapelowanie do instynktu stadnego pokazuje, że decyzje podatników można rozpatrywać nie tylko na poziomie statystycznym, ale także hierarchizować z punktu widzenia etycznego. Od najniższego poziomu motywowanego obawą przed karą po decyzje wynikające z wewnętrznego poczucia obowiązku [Coleman, 1996, s. 1–7]. Uwzględnienie elementu psychologicznego ogranicza możliwość prowadzenia tego typu badań wobec firm, podatników CIT.

⁶ Jako pierwsze wymieniane są badania Schwartz i Orleans z 1967 roku.

Eksperymenty w obszarze podatków, realizowane poprzez analizę zachowań podatników, służą do usprawnienia tradycyjnych, istniejących podatkowych instrumentów polityki fiskalnej. Mogą pomóc w ocenie nowych, selektywnych instrumentów czy bodźców wprowadzanych przez władze fiskalne do systemu podatkowego. Mogą być to usprawnienia organizacyjne, informacyjne czy oferowanie różnych form gratyfikacji. Przejście od badań eksperymentalnych do poprawy skuteczności działań państwa w sferze publicznej, w tym wdrożenia zmierzające do ułatwienia rozliczeń podatkowych i ściągalności podatków dochodowych, zaczęto aktywować w krajach anglosaskich.

Drugi przykład to eksperyment unikalny, gdyż nie w warunkach laboratoryjnych, ale w naturalnych przeprowadzono badania dotyczące opodatkowania podatników prowadzących działalność gospodarczą. Badania zostały przygotowane przez trzyosobowy zespół badaczy z udziałem australijskich władz podatkowych⁷. W badaniach skoncentrowano się na grupie podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy płacili różne podatki z tytułu tej działalności. Eksperyment zaprojektowano tak, by pokazać skuteczność form bodźcowania podatników i zrealizowano go w dwóch wariantach. Pierwszy z nich dotyczył podatników prowadzących działalność gospodarczą, regulujących prawidłowo swoje zobowiązania podatkowe, miał znaczenie czysto poznawcze i oceniał rolę zmian w komunikacji listownej pomiędzy aparatem skarbowym a podatnikami. Drugi wariant dotyczył podatników mających zaległości w badanych podatkach i miał znaczenie utytarne. Grupa badawcza była niewielka, obejmowała 589 podatników. Celem badania było rozpoznanie sposobów poprawy świadomości podatkowej, udoskonalenie wewnętrznych wytycznych aparatu kontroli podatkowej oraz modyfikacja sposobów komunikacji podatników z aparatem skarbowym (listy, rozmowy telefoniczne), by polepszyć wyniki działania aparatu skarbowego w obszarze wszystkich pobieranych podatków od podatników prowadzących działalność gospodarczą. W pierwszym wariancie nie stwierdzono żadnego mierzalnego efektu działań podjętych przez aparat skarbowy, na którego obszarze

⁷ Autorzy badań twierdzili (2018), że były to jedne z pierwszych badań eksperymentalnych dotyczące opodatkowania przedsiębiorstw. Jest to trudne do weryfikacji, między innymi ze względu na to, że metodologia różnych badań nie odwołuje się tylko do literalnie rozumianego eksperymentu.

przeprowadzono eksperyment. W drugim zauważono wrażliwość podatników na bodźce generowane przez aparat skarbowy. Wyniki eksperymentu umożliwiły opracowanie zmian zwiększających ściągalność podatków [Biddle i in., 2018, s. 30–49].

Analizując przedstawione badania, można powiedzieć, że eksperyment naturalny, jeżeli ma być odpowiednio szeroko zakrojony, w przeważającej liczbie przypadków będzie wymagał uczestnictwa aparatu skarbowego danego kraju. Badacz opracowuje eksperyment, ale jest tylko jego współorganizatorem. Uczestnictwo aparatu skarbowego w eksperymencie naturalnym z reguły wynika ze specyfiki przedmiotu badań, tzn. podatków. Badaczom raczej trudno samodzielnie przeprowadzić tego typu eksperyment, tzn. przede wszystkim dotrzeć do dużej grupy podatników czy też zmobilizować ich do dodatkowych zadań na rzecz nauki.

W badaniu australijskim wiele elementów można by uznać za dyskusyjne. Przykładowo, zasada nieinformowania podatników, że są obiektem badania (co jest standardem w eksperymentach naturalnych). Z jednej strony udzielenie takiej informacji służyłoby zniekształcaniu zachowań badanych podatników. Z drugiej strony brak powiadomienia mógłby być uznany za wątpliwy moralnie, gdyby obiektem badań były osoby fizyczne. W przypadku przedsiębiorstw ten argument ma słabszą wymowę.

Bardzo rzadko przeprowadzane są eksperymenty dotyczące podatku od osób prawnych. Skromna reprezentacja studiów poświęconych eksperymentom naturalnym dotyczącym podatku CIT ma różnorodne przyczyny. W literaturze przedmiotu wymienia się fakt, że trudno zaobserwować uchylanie się firm od opodatkowania w czasie rzeczywistym. Warto też pamiętać, że w przypadku badań prowadzonych przy udziale aparatu skarbowego służby podatkowe będą miały tendencję do powstrzymywania się od oceny alternatywnych polityk podatkowych realizowanych wobec firm przez następujące po sobie ekipy rządzące. Ponadto, oceny wyników takich badań mają charakter selektywny, a czynniki nie są badane kompleksowo, co wpływa ze złożonej natury przedmiotu i ograniczeń zakresu badań [Biddle i in., 2018, s. 30–49]. Kolejną z przyczyn jest to, że techniki eksperymentalne odziedziczone po psychologii, gdzie podstawowym obiektem badawczym jest jednostka, nie są w wystarczającym

stopniu przepracowane i dostosowane do badania podmiotów gospodarczych. Przekłada się to na limitowany zakres badań, z jednej strony skoncentrowany na podatku dochodowym od osób fizycznych, a z drugiej strony na badaniu podatków z punktu widzenia polityki fiskalnej, w tym zwłaszcza jej skuteczności dla systemu budżetowego⁸.

W obszarze podatków cechą charakterystyczną eksperymentów jest brak skłonności do ich powtarzania. Więcej prób można przeprowadzić w eksperymentach laboratoryjnych, ale należy pamiętać, że wybór tej samej grupy uczestników oznacza, że reakcje badanych mogą uwzględniać ich doświadczenia wyniesione z poprzedniego eksperymentu. Ponadto studenci, którzy w największym stopniu uczestniczą w eksperymentalnych badaniach laboratoryjnych, nie są prawdziwymi podatnikami, w rzeczywistości nie partycypują w uszczuplaniu dochodów budżetowych ani w taki sposób, ani w takim stopniu jak przedsiębiorstwa opodatkowane CIT. Studenci, których reakcje są przedmiotem badań w eksperymentach laboratoryjnych, mogą reagować inaczej niż podatnicy, zwłaszcza podatnicy CIT (personifikowani przez np. prezesów spółek). Ci drudzy częściej mają możliwości uchylania się (tzn. jako kierowane przez nich firmy) od opodatkowania, dysponują większym doświadczeniem, a ich zasady etyczne mogą być nadwątlone. Może to być spowodowane różnymi czynnikami, np. długą praktyką gospodarczą bądź podobnym zachowaniem się środowiska [Torgler, 2007]. Między innymi dlatego eksperymenty laboratoryjne wydają się nie odzwierciedlać rzeczywistości gospodarczej w należyłym stopniu.

Pojawiają się także problemy metodologiczne dotyczące możliwości rozróżnienia eksperymentu naturalnego od eksperymentu laboratoryjnego. Tego podziału nie należy zanadto absolutyzować, ponieważ istnieją formy pośrednie pomiędzy eksperymentem naturalnym a laboratoryjnym [Harrison, List, 2004, s. 1012–1014; Hellsworth, 2014, s. 668–669] i w związku z tym kryterium demarkacyjne między tymi dwoma odmianami metod badawczych jest do pewnego stopnia kwestią przyjęcia przez badacza określonej konwencji.

⁸ Podczas analizowania skutków uchylania się od opodatkowania w przedsiębiorstwie mogą pojawić się trudności dotyczące prawidłowego przypisywania ryzyk poszczególnym osobom/jednostkom organizacyjnym w firmie.

Podane przykłady ukazują, że czynniki psychologiczne mogą, choć niekoniecznie w dużym stopniu, kształtować zachowania podatkowe, a zatem mogą pojawiać się zależności oparte na reakcjach jednostki na zmiany zmiennych wykorzystywanych w eksperymencie.

Eksperymentalne badania podatkowe są ważne ze względu na możliwość weryfikacji różnych koncepcji teoretycznych. Ponadto prawidłowe rozliczanie się z podatku dochodowego i ograniczenie uchylania się od podatku są istotnym problemem dla finansów państwa.

Z punktu widzenia porównania różnych schematów procesu badawczego interesującym kontrastem dla metod eksperymentalnych jest metoda analizy zdarzeń (*event study*). Metoda ta może być zbliżona do eksperymentu naturalnego w aspekcie badania czynników behawioralnych, ale schemat procesu badawczego jest inny.

Analiza zdarzeń polega na sprawdzeniu, w jakim stopniu na badane zmienne / stopy zwrotu oddziałują niecodzienne bądź nadzwyczajne zdarzenia na rynku kapitałowym. W tym celu porównuje się oczekiwane stopy zwrotu / zmienne, jakie powinny zostać zrealizowane, gdyby żadne nadzwyczajne zdarzenia nie wystąpiły z rzeczywistymi stopami, jakie zostały wygenerowane. W wyniku porównania otrzymywana jest „nadzwyczajna” stopa zwrotu / wartość zmiennej pokazująca wielkość oddziaływania danego zdarzenia. Badane zdarzenia mogą mieć różny charakter, także behawioralny. Analiza zdarzeń jest chętnie podejmowaną metodą badań [Fama, 1998], m.in. w polskiej pracy dotyczącej rynku kapitałowego przeprowadzono przy jej pomocy badania dotyczące znaczenia wybranych czynników behawioralnych dla wartości stóp zwrotu na rynku kapitałowym [Kujawa, 2021]. Z przywoływanego badania wynikają wnioski dotyczące charakteru/natury czynnika behawioralnego, który w omawianym przykładzie (zamachy terrorystyczne czy wydarzenia społeczno-polityczne) nie mógłby być przedmiotem eksperymentu naturalnego, zaś w eksperymencie laboratoryjnym uwzględnienie takiego czynnika behawioralnego mogłoby prowadzić do wyników daleko odbiegających od sytuacji rzeczywistej. Badacz w metodzie analizy zdarzeń nie inicjuje zdarzenia, ale obserwuje je, a najczęściej bada je *ex post facto*. Badanie nie zostałoby przeprowadzone, gdyby wcześniej nie nastąpiły określone zdarzenia, często niespodziewane. Taki sposób aranżacji

schematu badawczego zasadniczo różni się od procedury eksperymentu naturalnego. W przeciwieństwie do eksperymentu w metodzie analizy zdarzeń badacz nie ma możliwości manipulowania zmienną (zmiennymi) niezależną (niezależnymi), a zatem metoda ta nie spełnia warunku konstytutywnego dla metody eksperymentalnej, umożliwia jednak zdobycie wiedzy empirycznej.

W przypadku rynku kapitałowego wprzęgnięcie instytucji rynku przez badacza w badania o charakterze eksperymentalnym mogłoby wiązać się z ryzykiem zakłócenia pracy tych instytucji, co może być szczególnie ważne dla dużych instytucji ze względu na ich znaczenie ogólnogospodarcze. Za metodą badawczą quasi-eksperymentalną można byłoby uznać badanie konsekwencji zmian w regulacjach prawnych rynku wprowadzane przez władze giełdowe, ale z udziałem badaczy będących ich współautorami, następnie dokonywanie oceny ich wpływu i ewentualnych korekt. Nie byłoby to głównie badanie czynnika behawioralnego, ale metoda eksperymentalna nie musi mieć tylko tego czynnika za przedmiot badań. Wydaje się też, że znaczenie pojęcia „manipulowania zmienną niezależną” w tym przypadku uległoby znaczącemu poszerzeniu.

Generalnie metoda analizy zdarzeń nie spełnia podstawowego warunku eksperymentu, tzn. manipulowania zmienną niezależną przez badacza. Niespełnienie tego kryterium oznacza, że nie można w tym przypadku mówić o eksperymencie. Natomiast wspólną cechą metody analizy zdarzeń oraz eksperymentu w wariacie eksperymentu naturalnego jest to, że badacz w trakcie badania nie ma kontroli nad warunkami przebiegu badania.

Metody eksperymentalne relatywnie niedawno znalazły odzwierciedlenie w publikacjach naukowych z obszaru rynku kapitałowego. Wzrost publikacji w wiodących czasopismach anglojęzycznych zanotowano od drugiej połowy lat 80. XX wieku. Opracowania dotyczą różnych zagadnień rynku i wykorzystane zostały w nich różne warianty metody eksperymentalnej, nie tylko klasyczny eksperyment naturalny [Huber, Kirchler, 2023]. Przyjmując kryterium ilościowe, można uznać, że publikacje podatkowe z obszaru finansów publicznych są zdecydowanie liczniejsze.

Natomiast w obrębie finansów przedsiębiorstw większość prac naukowych rozwija modele teoretyczne testowane (weryfikowane) przy pomocy empirycznych

hipotez. Hipotezy zgodnie z ujęciem Popperowskim są potwierdzane lub falsyfikowane. Hipotezy badawcze wyprowadzane z modeli teoretycznych są wnioskowaniem dedukcyjnym. W obrębie finansów przedsiębiorstw niewiele jest wnioskowań czysto indukcyjnych (wyjątek to np. model Lintnera polityki dywidend spółek), a eksperymenty naturalne jako źródło wiedzy teoretycznej są praktycznie nieobecne.

Analiza problemów metodologicznych nie skłania do pokładania zbyt wielu nadziei do szerszego stosowania metod eksperymentalnych, zwłaszcza eksperymentów naturalnych, w obszarze szeroko pojętych finansów i rynku kapitałowego. Wyjątkiem są tu badania podatkowe w zakresie finansów publicznych, które w ujęciu wątków behawioralnych wydają się obiecujące. Znaczne możliwości istnieją w przeprowadzaniu badań eksperymentalnych, szczególnie laboratoryjnych, w obszarze zarządzania. Metodologia analizy zdarzeń wykracza poza metody eksperymentalne (choć w pewnych elementach może przypominać eksperyment naturalny, zwłaszcza w przypadku badań czynników behawioralnych) i w obszarze badań rynku kapitałowego jej możliwości rozwoju wydają się większe niż metod eksperymentalnych. W obszarze finansów przedsiębiorstw dominuje podejście hipotetyczno-dedukcyjne i w zasadzie badania nie zaczynają się od empirii. Dopiero później następuje weryfikacja empiryczna modelu. Rozwinięcie tych wątków wykracza jednak poza zakres niniejszego opracowania.

Uwarunkowania stosowania metod eksperymentalnych w przypadku badania podatków dochodowych wskazują, że warto uelastyczyć podstawowy schemat eksperymentu. W badaniach tych można ograniczyć się do założeń opisowych, można także opierać się na modelu (jak w większości badań z obszaru finansów firm) lub kilku modelach. Możliwe do przyjęcia jest również płynne przechodzenie od eksperymentu laboratoryjnego do naturalnego, co w szczególności oznaczałoby, że badacz miałby kontrolę nad niektórymi etapami eksperymentów, a nad innymi nie.

Należy brać pod uwagę, że cechy obiektu badań wymagają dobrania odpowiedniej metody. Innym słowem zadaniem badacza jest wybór metody dostosowanej do właściwości przedmiotu badań i uwzględnienie ograniczeń otoczenia organizacyjno-prawnego.

5. Zakończenie

Badania eksperymentalne w obszarze podatków znajdują się we wczesnej fazie rozwoju i zazwyczaj organizowane są w krajach anglosaskich. Głównie dotyczą przestrzegania prawa podatkowego i ograniczania uchylania się od opodatkowania (*tax compliance*, *tax evasion*). Czynniki oddziałujące na wyniki badań są różnorodne i nie wszystkie mogą być uwzględnione w badaniach. W obszarze podatków nie obowiązuje metodologiczny monizm badawczy. Problemy i sytuacje pojawiające się w eksperymentach odwołują się nie tylko do koncepcji człowieka jako istoty racjonalnej, kierującej się w działaniach rachunkiem zysków i strat (*homo oeconomicus*), ale także uwzględniają czynniki etyczne, instytucjonalne i społeczne. Rozwój podejścia eksperymentalnego pokazuje duży potencjał badawczy tej metody. Obecnie jest ona wykorzystywana w kilku obszarach nauk ekonomicznych.

Eksperymenty laboratoryjne są prostsze do przeprowadzenia. Niedużą liczbę uczestników można łatwiej zgromadzić, skuteczniej kontrolować przebieg badań i dokonać bardziej precyzyjnych obliczeń. Podstawowym ich problemem jest to, że z różnych, wymienionych w poprzednim punkcie przyczyn nie są w stanie w pełni imitować rzeczywistych warunków zachowania realnej grupy podatników.

Organizowanie eksperymentów naturalnych w dziedzinie podatków jest bardziej skomplikowane. Dotyczą one często dużej liczby badanych uczestników. Eksperymenty naturalne wśród podatników podatków dochodowych ze względów praktycznych w zdecydowanej mierze są realizowane z udziałem i wspomaganie krajowego aparatu skarbowego. Bez tego wspomaganie w określonych przypadkach byłyby nie do przeprowadzenia. W przytoczonych dwóch przykładach aparaty skarbowe same chciały poprawić swoje funkcjonowanie, dlatego chętnie uczestniczyły w realizacji eksperymentu. W sytuacji, gdy problem ma charakter czysto naukowy i możliwość jego zdyskontowania praktycznego jest ograniczona, chęć takiego współuczestnictwa może ulec obniżeniu.

Wśród eksperymentów naturalnych dominują te, które dotyczą podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Wynika to m.in. z łatwiejszego

zaplanowania i przeprowadzania takiego eksperymentu niż w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Stabilność wniosków płynących z wyników badań jest zależna od zmian zachodzących w systemie podatkowym. Dotyczy to zwłaszcza podatku dochodowego od osób fizycznych. System podatkowy podlega zmianom pod wpływem wielu czynników, które skutkują zmianami zależności między badanymi zmiennymi. Z tego powodu dynamika zmian systemu podatkowego wymusza aktualizacje i weryfikacje wniosków, które nie obowiązują tak długo, jak bywa to w naukach przyrodniczych.

Reasumując, trudności organizacyjne badań w obszarze podatków sprawiają, że eksperymenty przeprowadzane na większą skalę (zwłaszcza naturalne) mają zasadniczo charakter jednorazowy, nie pokazują zmienności zachowań uczestników w czasie, najczęściej limitowane są do podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), także tych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą [Hellsworth, 2014, s. 660–664]. Częściej mają charakter laboratoryjny, a trwałość wyników narażona jest na częste zmiany szczegółowych regulacji podatkowych. Zainteresowanie badaczy przyciąga wysoka wiarygodność eksperymentów realizowanych w warunkach naturalnych.

Nawiązując do postawionych w tej pracy pytań, można powiedzieć, że jak dotąd eksperymenty dokonywane w obszarze podatków dochodowych są wykorzystywane do badania reakcji podatników systemu podatkowego na bodźce nakierowane na poprawę ściągalności podatków. Ich wyniki są obiecujące oraz mogą być wykorzystywane do modernizacji systemów podatkowych i poprawy poboru podatków. Liczba badań w tym obszarze rośnie w szybkim tempie, zwłaszcza w odniesieniu do mniej skomplikowanych i tańszych eksperymentów laboratoryjnych.

Eksperymenty naturalne w obszarze opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej podatkiem CIT, ze względu na większe problemy związane z ich przygotowaniem, mogą rozwijać się mniej dynamicznie. Jednak podany przykład australijskiego eksperymentu naturalnego dotyczącego opodatkowania działalności gospodarczej wskazuje, że rozszerzenie badania na kolejną grupę podmiotów jest realne, może także przynieść wymierne korzyści praktyczne.

Generalnie wprowadzanie eksperymentalnych metod badań w obszarze podatków niesie ze sobą duży potencjał, ale dalszy rozwój tej dziedziny w znacznej mierze może zależeć od współpracy badaczy z aparatem skarbowym.

Literatura

- Allingham M.G., Sandmo A., 1972, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, "Journal of Public Economics", no. 1, s. 323–338, DOI: 10.1016/0047-2727(72)90010-2.
- Alm J., 2010, *Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory*, "National Tax Journal", vol. 63 (4.1), s. 635–658, DOI: 10.17310/ntj.2010.4.02.
- Andreoni J., Erard B., Feinstein J., 1998, *Tax Compliance*, "Journal of Economic Literature", vol. 36(2), s. 818–860, https://www.researchgate.net/publication/313635965_Brian_Erard_Jonathan_Feinstein_Tax_Compliance [data dostępu: 15.05.2024].
- Angner E., Loewenstein G., 2012, *Behavioral Economics*, [w:] *Handbook of the Philosophy of Science: Philosophy of Economics*, Mäki U. (ed.), Elsevier, Amsterdam.
- Biddle N., Fels K.M., Sinning M., 2018, *Behavioral Insights on Business Taxation: Evidence from Two Natural Field Experiments*, "Journal of Behavioral and Experimental Finance", vol. 18, s. 30–49, DOI: 10.1016/j.jbef.2018.01.004.
- Blumkin T., Ruffle B.J., Ganun Y., 2008, *Are Income and Consumption Taxes Ever Really Equivalent? Evidence from a Real-effort Experiment with Real Goods*, "Working Paper", no. 2194, CESifo University of Munich, Munich, DOI: 10.2139/ssrn.1667769.
- Coleman S., 1996, *The Minnesota Income Tax Compliance Experiment State Tax Results*, Minnesota Department of Revenue, https://www.revenue.state.mn.us/sites/default/files/2011-11/research_reports_content_complnce.pdf [data dostępu: 5.05.2024].
- Cowell F.A., 1991, *Tax-Evasion Experiments: An Economist's View*, [w:] *Tax Evasion: An Experimental Approach*, Webley P. et al. (ed.), Cambridge University Press, Cambridge.
- Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A32022L2523> [data dostępu: 5.06.2024].
- Fama E.F., 1998, *Market Efficiency, Long-Term Returns, and Behavioral Finance*, "Journal of Financial Economics", vol. 49, s. 283–306, DOI: 10.1016/S0304-405X(98)00026-9.
- Harrison G.W., List J.A., 2004, *Field Experiments*, "Journal of Economic Literature", vol. 42, s. 1009–1055, DOI: 10.1257/0022051043004577.
- Hellsworth M., 2014, *The Use of Field Experiments to Increase Tax Compliance*, "Oxford Review of Economic Policy", vol. 30(4), s. 658–679, DOI: 10.1093/oxrep/gru034.

- Huber Ch., Kirchler M., 2023, *Experiments in Finance: A Survey of Historical Trends*, "Journal of Behavioral and Experimental Finance", vol. 37, s. 1007–1037, DOI: 10.1016/j.jbef.2022.100737.
- Kahneman D., Tversky A., 1979, *Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk*, "Econometrica", vol. 47(2), s. 263–292, DOI: 0012-9682(197903)47:2%3C263:PTAOD%3E2.0.CO;2-3.
- Kołąkowski L., 1966, *Filozofia pozytywistyczna*, PWN, Warszawa.
- Kujawa S., 2021, *Inwestycje klasyczne i alternatywne w kontekście uwarunkowań behawioralnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- McKerchar M., 2008, *Philosophical Paradigms, Inquiry Strategies and Knowledge Claims: Applying the Principles of Research Design and Conduct to Taxation*, "eJournal of Tax Research", vol. 6(1), s. 5–22, <https://ssrn.com/abstract=1464141> [data dostępu: 15.05.2024].
- Oats L., 2012, *On Methods and Methodology*, [w:] *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*, Oats L. (ed.), Routledge, London and New York, DOI: 10.4324/9780203122594-3.
- Popper K.R., 1977, *Logika odkrycia naukowego*, PWN, Warszawa.
- Reichenbach H., 1960, *Powstanie filozofii naukowej*, KiW, Warszawa.
- Revenue statistics, 2023, Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf> [data dostępu: 10.05.2024].
- Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, 2004, Lamb M., Lymer A., Freedman J., James S. (eds.), Oxford University Press, Oxford.
- Thaler R.H., Sunstein C.R., 2008, *Nudge – Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*, Yale University Press, New Haven.
- Thaler R.H., 2000, *From Homo Economicus to Homo Sapiens*, "Journal of Economic Perspectives", vol. 14(1), s. 133–141, DOI: 10.1257/jep.14.1.133.
- The Handbook of Experimental Economics*, 1995, Kagel J.H., Roth A.E. (eds.), Princeton University Press, Princeton.
- Torgler B., 2007, *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham.