

**Małgorzata NIESIOBĘDZKA<sup>1</sup>**

## **SPRAWIEDLIWOŚĆ PROCEDURALNA PODATKÓW**

### **Streszczenie**

Celem artykułu jest ukazanie znaczenia badań dotyczących spostrzeganej sprawiedliwości proceduralnej podatków. Omówiono w nim trzy poziomy badania percepcji sprawiedliwości podatków. Praca zawiera także dane obrazujące wpływ spostrzeganej sprawiedliwości proceduralnej na zachowanie podatników. Jednocześnie przedstawiono w niej narzędzie służące do pomiaru sprawiedliwości proceduralnej podatków.

**Słowa kluczowe:** podatki, sprawiedliwość, sprawiedliwość proceduralna

### **PROCEDURAL FAIRNESS OF TAXATION**

#### **Summary**

The purpose of this paper is to prove the significance of studies devoted to perceived procedural fairness of taxation. Three levels of research into the perception of tax fairness are discussed. The paper presents relations between procedural fairness and taxpayers' behaviour. The measures used for studying perceived procedural fairness of taxes are also discussed.

**Key words:** taxes, fairness, procedural fairness

### **1. Wstęp**

Sprawiedliwość to jedna z kluczowych kwestii dyskursu społecznego, wzbudzająca wiele emocji. W odniesieniu do podatków pojęcie sprawiedliwości na ogół jest utożsamiane ze sprawiedliwością dystrybutywną i dotyczy takich zagadnień, jak: sprawiedliwość pozioma i pionowa podatków oraz sprawiedliwość wymiany między obywatelem a państwem. Kolejnym rodzajem sprawiedliwości, której rolę trudno przecenić, jest sprawiedliwość proceduralna podatków. Co istotne, coraz częściej zarówno badacze, jak i twórcy oraz egzekutorzy prawa podatkowego rozumieją, że na zachowanie podatników mają wpływ nie tyle obiektywne cechy systemu podatkowego, ile jego społeczny obraz, że *podatki są sprawiedliwe tylko, gdy są spostrzegane jako sprawiedliwe* [Lea, Tarpay, Webley, 1987, s. 302].

Celem artykułu jest ukazanie znaczenia spostrzeganej sprawiedliwości podatków w kształtowaniu dyscypliny podatkowej obywateli. W pierwszej części pracy omówiono trzy poziomy analizy percepcji sprawiedliwości dystrybutywnej i proceduralnej podat-

---

<sup>1</sup> Dr Małgorzata Niesiobędzka – Instytut Psychologii, Uniwersytet Gdański; email: psymn@ug.edu.pl.

ków, wyróżnione przez Michaela Wenzela. W części kolejnej przedstawiono wyniki badań sondażowych i eksperymentalnych, ukazujące związki łączące dyscyplinę podatkową z subiektywną sprawiedliwością podatków, zwłaszcza proceduralną. W części trzeciej zaprezentowano metody i techniki służące badaniu poczucia sprawiedliwości proceduralnej podatków. W podsumowaniu ukazano wagę poczucia sprawiedliwości proceduralnej podatków w procesie budowania relacji państwo – obywatel, zapewniających legitymizację społeczną twórcom i egzekutorom prawa podatkowego.

## 2. Subiektywna sprawiedliwość podatków: rodzaje i poziomy analizy

Percepcję sprawiedliwości podatków, niezależnie od jej rodzaju, można analizować na trzech poziomach: indywidualnym, grupowym i społecznym [Wenzel, 2003, 2004]. Analiza sprawiedliwości dystrybucyjnej na poziomie indywidualnym oznacza poznanie opinii jednostki na temat jej obciążeń w porównaniu z obciążeniami podatkowymi osób o zbliżonych lub odmiennych dochodach (sprawiedliwość pozioma i pionowa) lub w porównaniu własnych obciążeń w różnych odstępach czasu. Poczucie sprawiedliwości dystrybucyjnej tworzy także ocena korzyści z tytułu podatków, czyli porównanie własnych obciążeń podatkowych z dostępem do usług i świadczeń publicznych. Ocena sprawiedliwości wymiany to również rezultat porównań proporcji wkładów i zysków własnych jednostki z wkładami i zyskami innych uczestników wymiany (mniej i bardziej zamożnych od jednostki obywateli). Na poziomie grupowym każda z tych kwestii jest oceniana z perspektywy poszczególnych grup, a w szczególności z perspektywy grupy, z którą jednostka się identyfikuje. Studiowanie poczucia sprawiedliwości dystrybucyjnej na poziomie społecznym to poznanie opinii o: wysokości obowiązujących i oczekiwanych stawek podatkowych, poziomie satysfakcji z nakładów na różne obszary życia oraz efektywności polityki wydatkowania środków budżetowych zasilanych z podatków.

Na ocenę kolejnego rodzaju sprawiedliwości, sprawiedliwości proceduralnej podatków składają się cztery kwestie: jakość interakcji podatnik – administracja skarbową, stopień uczestnictwa i kontroli decyzji dotyczących podatków, jakość informacji dostarczanej podatnikom oraz koszty płacenia podatków. Na poziomie indywidualnym jakość interakcji podatnik – administracja opiera się na ocenie okazywanego jednostce: szacunku, zaufania i życzliwości. Na poziomie grupowym istotne znaczenia ma sposób traktowania grupy, z którą jednostka się identyfikuje, porównanie traktowania innych grup społecznych i grupy własnej. Na poziomie społecznym chodzi przede wszystkim o prawa podatników i wypracowane, formalne standardy relacji podatnik – urząd skarbowy. Poczucie sprawiedliwości proceduralnej podatków tworzy także możliwość uczestnictwa i kontroli nad procesem podejmowania decyzji w odniesieniu do podatków, oferowanej jednostce (poziom indywidualny), grupom społecznym (poziom grupowy) lub całemu społeczeństwu (poziom społeczny). Jakość informacji i wyjaśnień dostarczanych przez twórców i egzekutorów prawa podatkowego, dotyczących poszczególnych jednostek lub grup społecznych, również tworzy poczucie sprawiedliwości proceduralnej na poziomie indywidualnym i grupowym. Na poziomie społecznym chodzi o przejrzystość działań administracji skarbowej i o politykę informacyjną związaną z podatkami. Analiza kosztów

placenia podatków na poziomie indywidualnym obejmuje takie zagadnienia, jak: czas oczekiwania na połączenie telefoniczne z administracją skarbową, długość kolejek do informacji skarbowej, szybkość korespondencji kierowanej do jednostki, grup społecznych, a na poziomie społecznym jest to ocena efektywności systemu podatkowego lub stopnia złożoności obowiązującego prawa podatkowego [Wenzel, 2003; Wenzel, 2004]. *Gms* badań poświęconych subiektywnej sprawiedliwości podatków dotyczy sprawiedliwości dystrybutywnej, która jest analizowana głównie na poziomie indywidualnym oraz grupowym i sporadycznie na poziomie społecznym. Coraz częściej, chociaż wciąż w niewielkim stopniu, percepcja sprawiedliwości proceduralnej staje się przedmiotem badań.

### 3. Spostrzegana sprawiedliwość proceduralna podatków a uchylanie się od opodatkowania

Społeczna ocena sprawiedliwości dystrybutywnej i proceduralnej podatków ma znaczące konsekwencje. Wyniki badań potwierdziły związki łączące dyscyplinę podatkową ze sprawiedliwością podatków: im bardziej podatnicy są zadowoleni z jakości usług publicznych, bilansu między obciążeniami i otrzymywanymi dobrami publicznymi oraz wysokości ponoszonych wkładów na rzecz państwa, w tym mniejszym stopniu są skłonni do uchylania się od płacenia podatków [Alm, McClelland, Schulze, 1992; Bosco, Mittone, 1997; Braithwaite, 2003; Cowell, 1992; Falkinger, 1995; Moser, Evans III, Kim, 1995; Pocarno, 1988; Pommerehne, Hart, Frey, 1994; Spicer, Becker, 1980; Verboon, Van Dijke, 2007]. Istotne znaczenie ma także jakość traktowania podatników i sposób podejmowania decyzji przez administrację podatkową – w im większym stopniu relacje cechuje życzliwość i szacunek, a decyzje neutralność, stałość i bezstronność, tym mniejsza chęć do angażowania się w uchylanie się od podatków [Alm, Jackson, McKee, 1993; Feld, Frey, 2002; Murphy, 2003; Wenzel, 2006]. Sposób traktowania podatnika odzwierciedla reakcja administracji podatkowej na błąd w deklaracji, który może być uznany za wyraz intencjonalnego lub nieintencjonalnego uchylania się. Sposób zawiadamiania podatnika, treść i forma listu wyraźnie ukazują charakter relacji. Formalne, grożące surowymi sankcjami, powiadomienia sytuują jednostkę w roli podejrzanego, oszusta. Pozytywne rezultaty implementacji zasad sprawiedliwości proceduralnej dobrze ilustrują wyniki eksperymentów przeprowadzonych przez Michaela Wenzela [Wenzel, 2006] dzięki współpracy z Australijskim Urzędem Skarbowym. Do grupy 2052 osób, które nie złożyły w terminie deklaracji podatkowych, wysłano trzy różne listy ponagląjące. Jeden utrzymany w tradycyjnym, formalnym tonie (grupa kontrolna), drugi – informacyjny, w którym szczegółowo wyjaśniono powody otrzymania powiadomienia oraz konieczność nakładania sankcji w takich sytuacjach (grupa eksperymentalna 1.). W trzecim liście – interpersonalnym – skoncentrowano się na zapewnieniu jednostki, że jej postępowanie jest uczciwe, a opóźnienie nie jest wynikiem celowego działania (grupa eksperymentalna 2.), (tabela 1.). Reakcja podatników na wysłane powiadomienia zależała od jego treści. Dyscyplina podatkowa była istotnie wyższa w obu grupach eksperymentalnych, niż w grupie kontrolnej: prawdopodobieństwo zapłaty w grupach, które otrzymały list informacyjny lub interpersonalny, było istotnie wyższe, niż w grupie powiadomionej w sposób tradycyjny.

TABELA 1.

## Treść listów ponagających

|                                 |  |
|---------------------------------|--|
| <b>Grupa kontrola</b>           | Nasze dane pokazują, że w odpowiednim terminie nie złożył Pan/Pani deklaracji podatkowej za okres: XXX. Za taki czyn są nakładane grzywny finansowe oraz są naliczane odsetki. Broszura „X” przedstawia różne sposoby uiszczenia wszelkich należnych kwot.   |
| <b>Grupa Eksperymentalna 1.</b> | (Początek, jak w grupie kontrolnej) Naszym obowiązkiem jest pobór podatku zgodnie z obowiązującym prawem. Z podatków finansowane są usługi społeczne, których beneficjentami są wszyscy Australijczycy. Naszym zadaniem jest upewnienie się, czy każdy obywatel wypełniał swoje zobowiązania wynikające z prawa podatkowego. Działamy po to, aby ci, którzy płacą podatki, nie zostali poszkodowani przez tych, którzy tego nie robią. Ponieważ nie wiemy, dlaczego nie złożył Pan/nie złożyła Pani deklaracji w wyznaczonym terminie, nie możemy podać szczegółowych informacji w tym liście. Jednakże, jeśli potrzebuje Pan/Pani: a) dokonać innych uzgodnień, co do zapłaty kwoty podatku; b) przedłużyć okres zapłaty podatku poza wyznaczony limit pięciu dni roboczych; c) bądź, jeśli sądzi Pan/Pani, że nie musi składać deklaracji i płacić podatki, prosimy o kontakt do nas: XXXX. Dlaczego nakładamy kary? Bez podatków nasze społeczeństwo nie może sobie pozwolić na zaspokojenie podstawowych usług, takich jak: transport, służba zdrowia czy oświata. Mimo że większość obywateli przestrzega przepisów prawa podatkowego, to w przypadku niektórych do wypełnienia zobowiązań potrzebny jest system kar. |
| <b>Grupa Eksperymentalna 2.</b> | (Początek, jak w grupie kontrolnej) Jesteśmy przekonani, że uczciwie płaci Pan/Pani należne podatki i rozumiemy, że istnieją uzasadnione powody, że nie złożył Pan/Pani deklaracji podatkowej w wyznaczonym terminie. Jednakże, jeśli potrzebuje Pan/Pani: a) dokonać innych uzgodnień, co do zapłaty kwoty podatku; b) przedłużenia okresu zapłaty podatku poza wyznaczony limit pięciu dni roboczych; c) bądź, jeśli sądzi Pan/Pani, że nie musi składać deklaracji i płacić podatki, prosimy o kontakt do nas: XXXX. Przyznajemy, że czasy są trudne i rozumiemy, że nie zawsze łatwe jest spełnienie swoich zobowiązań podatkowych, i że są istotne powody zaległości w uiszczeniu podatku. Rozumiemy również, że być może po prostu zapomniał Pan/Pani wypełnić swoją deklarację. Naszym celem jest upewnienie się, czy każdy obywatel spełnia swoje zobowiązania wynikające z prawa podatkowego i chcielibyśmy przypomnieć, że powinien Pan/Pani złożyć swoją deklarację jak najszybciej.  |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Wenzel, 2006, s. 361-363].

Zaangażowanie w proces decyzyjny wzmacnia przekonanie o właściwym jego przebiegu. Podatnicy, u których w warunkach eksperymentalnych wzbudzone poczucie udziału w podejmowaniu decyzji o przeznaczeniu środków uzyskanych z podatków, przejawiali mniejszą skłonność do uchylania się od podatków niż badani, których propozycje zostały odrzucone [Alm, McClelland, Schulze, 1999]. Maroney, Rupert i Anderson [Maroney, Rupert, Anderson, 1998] wykazali, że stopień spostrzeganego wpływu na kształt systemu podatkowego prowadzi do większej dyscypliny podatkowej wśród podatników niezadowolonych z obciążeń podatkowych. Uczestnicy badania zapoznawali się ze scenariuszem opisującym przygotowanie formularza podatkowego przez hipotetycznego Toma Jacksona, którego całkowity dochód w danym roku wyniósł 40 tys. dolarów: 20 tys. z tytułu dochodów z pracy, 5 tys. z zasiłku dla bezrobotnych po utracie pracy oraz 15 tys. w gotówce za prace remontowe. Następnie podali wysokość kwoty otrzymanej do ręki, którą uwzględniliby w swoim formularzu podatkowym, gdyby byli na miejscu Toma Jacksona. Ponadto, badani szacowali sprawiedliwość kwoty należnych podatków (6,5 tys.

dolarów) w relacji do wysokości dochodów (40 tys. dolarów) oraz oceniali swój wpływ na kształt federalnego systemu podatkowego dzięki procedurze wyborów. Sposób reakcji na spostrzeganą niesprawiedliwość zależał od poziomu odczuwanej kontroli nad kształtem systemu podatkowego dzięki uczestnictwu w wyborach. Wpływ subiektywnej sprawiedliwości całkowitych obciążeń podatkowych był znaczący tylko wtedy, gdy badani byli przekonani o niewielkim oddziaływaniu na decyzje fiskalne. Wówczas, w im większym stopniu obciążenia ogólnie były oceniane jako niesprawiedliwe, tym niższą część kwoty otrzymanej w gotówce uwzględniano w zeznaniu podatkowym (niska sprawiedliwość:  $M = 3\,000$  dolarów, wysoka sprawiedliwość:  $M = 9\,563$  dolarów). Zróżnicowanie sprawiedliwości subiektywnej nie miało znaczenia w przypadku osób o wysokim poczuciu kontroli nad kształtem systemu podatkowego: podobne wysokości kwoty otrzymanej w gotówce uwzględniali w formularzach osoby, które oceniły podatki jako mało sprawiedliwe ( $M = 11\,400$  dolarów) oraz jako bardzo sprawiedliwe ( $M = 11\,028$  dolarów), [Maroney, Rupert, Anderson, 1998]. Decydowanie o wydatkowaniu środków publicznych w sposób demokratyczny istotnie redukuje skłonność do uchylania się od podatków – w szwajcarskich kantonach o rozwiniętej demokracji bezpośredniej stopień uchylania się jest niższy (około 1500 franków na podatnika), niż w kantonach, w których głosowanie odbywa się przez przedstawicieli [Pommerehne i in., 1994].

Poczucie sprawiedliwości podatków może także, jak pokazały badania Petera Verboona i Mariusa van Dijke'a [Verboon, Van Dijke, 2011], ograniczać siłę oddziaływania surowości sankcji na zachowanie podatników. Holenderscy badacze poprosili grupę 469 osób o ocenę: jakości informacji dostarczanych przez administrację skarbową, sposobu traktowania każdego podatnika, możliwości prezentowania własnego stanowiska w sytuacjach braku zgody z decyzją wydaną przez urząd skarbowy, uwzględniania specyficznych warunków danego podatnika przy podejmowaniu decyzji przez administrację skarbową. Mierzono także odczuwaną surowość sankcji oraz dyscyplinę podatkową: podejmowanie kiedykolwiek próby zaniżania dochodów czy zawiązania odpisów w formularzu podatkowym. Analiza statystyczna potwierdziła istotny wpływ surowości sankcji na zachowanie podatników, ale tylko w grupie, która wysoko oceniła sprawiedliwość proceduralną podatków (powyżej 1 odchylenia standardowego od średniej). Gdy sprawiedliwość proceduralna była niska (poniżej 1 odchylenia od średniej) czynnik oporu, jakim jest surowość sankcji, nie zmieniał znacząco dyscypliny podatkowej. Oznacza to, że surowe sankcje zniechęcają do uchylania się od opodatkowania bardziej niż łagodne, lecz tylko wtedy, gdy postępowanie administracji skarbowej jest oceniane jako sprawiedliwe. Natomiast, kiedy poczucie sprawiedliwości proceduralnej jest niskie, wówczas zaostrenie sankcji nie przynosi oczekiwanych rezultatów [Verboon, Van Dijke, 2011]. Subiektywna ocena sprawiedliwości proceduralnej podatków oddziałuje na zachowania podatników w sposób bezpośredni oraz pośredni poprzez swoje związki z moralnością podatkową. Im wyższe jest poczucie sprawiedliwości proceduralnej, tym mniejsza akceptacja różnych sposobów uchylania się od opodatkowania, a w końcowym efekcie również wyższa dyscyplina podatkowa [Alm, Torgler, 2006; Doerrenberg, Peichl, 2010; Niesiołędzka, 2009; Niesiołędzka, 2013].

#### 4. Pomiar sprawiedliwości proceduralnej podatków

Poczucie sprawiedliwości proceduralnej podatków zależy od oceny relacji między organami podatkowymi a podatnikiem oraz od oceny decyzji podejmowanych przez administrację skarbową. Zapewnieniu sprawiedliwości proceduralnej podatków może służyć: opracowanie i wdrożenie standardów pracy administracji podatkowej, systematyczne badanie jakości funkcjonowania administracji podatkowej, przeprowadzenie szkoleń z umiejętności interpersonalnych i wprowadzenie karty praw podatnika. Warto podkreślić, że coraz częściej urzędy podatkowe decydują się na badania ankietowe wśród podatników, które są źródłem obiektywnej informacji zwrotnej o jakości świadczonych usług. Niestety, w przeważającej części ocena jakości relacji ogranicza się do odpowiedzi na pytanie, czy pracownik urzędu był uprzejmy i kompetentny, ale pojawiają się jednocześnie bardziej rozbudowane narzędzia pomiaru, w których podatnicy szacują, w jakim stopniu pracownicy urzędu byli: uprzejmi, kulturalni, kompetentni, komunikatywni i zainteresowani daną sprawą. Jednak nadal koncentrują się one tylko na jednym aspekcie sprawiedliwości proceduralnej – relacyjnym. Co prawda, jak podkreśla Bies [Bies, 2005], sprawiedliwość interakcyjna ma znaczenie podstawowe, ponieważ wiąże się z wizerunkiem własnym, a jego naruszenie jednostka odczuwa szczególnie boleśnie. Niemniej, aby w pełni poznać ocenę sprawiedliwości podatków, należy także zbadać percepcję sposobu podejmowania decyzji przez administrację podatkową.

Zaproponowane przez badaczy narzędzia pomiaru spostrzeganej sprawiedliwości proceduralnej nawiązują do prac Linda i Tylera [Lind, Tyler, 1988; Tyler, Lind, 1992], którzy wyróżnili trzy kryteria służące do oceny relacji jednostka – grupa – władza, takie jak: zaufanie, szacunek, neutralność. Zaufanie odzwierciedla: ocenę motywów postępowania władz, ich życzliwość, troskę o potrzeby podległych im osób. Neutralność dotyczy: oceny stopnia uczciwości, braku stronniczości oraz ugruntowania podejmowanych decyzji na faktach. Trzecie kryterium odnosi się do oceny: uprzejmości, szacunku i poszanowania godności jednostki bądź grup. Na podstawie tych kryteriów powstały dwa narzędzia do badania spostrzeganej sprawiedliwości podatków: 8-itemowa skala autorstwa Kristiny Murphy [Murphy, 2003] i 5-itemowa skala Petera Verboona i Mariusa van Dijke'a [Verboon, van Dijke, 2011]. Skala Murphy bada: zaufanie do administracji skarbowej, bezstronność administracji skarbowej i szacunek okazywany przez administrację skarbową podatnikom. Z kolei, skala Verboona i van Dijke'a zawiera pozycje związane ze sposobem traktowania podatników i podejmowania decyzji przez administrację skarbową. Inną propozycją jest Skala Sprawiedliwości Proceduralnej Podatków [Niesiołędzka, 2013], (por.: tabela 2.).

Skala Sprawiedliwości Proceduralnej Podatków powstała dzięki przeglądowi literatury dotyczącej sprawiedliwości podatków oraz sprawiedliwości proceduralnej w organizacji. Wygenerowano 25 stwierdzeń, które obejmowały: sposób podejmowania decyzji przez administrację skarbową, możliwości uczestniczenia w tym procesie przez osoby, których decyzje te dotyczą, informacje dostarczane podatnikom oraz relacje administracja – podatnik. Badani ustosunkowali się do każdego twierdzenia, korzystając z siedmiostopniowej skali, w której 1 oznaczało „całkowicie nie zgadzam się”, a 7 – „całkowicie zgadzam się”. Na pierwszym etapie badań wyniki poddano eksploracyjnej analizie czynnikowej meto-

dą głównych składowych z rotacją varimax. Na podstawie wykresu osypiska zdecydowano się na rozwiązanie dwuczynnikowe. Dwa wyodrębnione czynniki wyjaśniały łącznie 57,19% wariancji całkowitej. Pozycje cechujące się wysokimi ładunkami w pierwszym czynniku diagnozują jakość procesu podejmowania decyzji przez administrację skarbową – ocenę bezstronności, rzetelności i stałości decyzji podejmowanych przez administrację podatkową oraz możliwości odwołania się od decyzji egzekutorów prawa podatkowego. Drugi czynnik mierzy spostrzeganą jakość traktowania podatników przez administrację skarbową, czyli okazywaną życzliwość i szacunek wobec podatników. Oszacowano wewnętrzną spójność skali i obliczono wartości współczynników alfa Cronbacha. Wynosiły one odpowiednio: skala jakości decyzji  $\alpha = 0,89$  i skala jakości relacji  $\alpha=0,84$ . W celu sprawdzenia, czy model dwuczynnikowy jest stabilny, przeprowadzono confirmacyjną analizę czynnikową na danych pochodzących od innej grupy badanych. Uzyskana wartość statystyki  $\chi^2=379,71$  była istotna statystycznie ( $p < 0,001$ ). Wartości miar dopasowania RMSEA=0,091, GFI=0,896 oraz NFI=0,891 świadczą o możliwym do przyjęcia dopasowaniu. Ponownie obliczone wartości współczynników alfa Cronbacha potwierdziły wysoką rzetelność narzędzia: skala jakości decyzji  $\alpha=0,88$  i skala jakości relacji  $\alpha=0,85$ .

TABELA 2.

## Skala Sprawiedliwości Proceduralnej Podatków

| Twierdzenie   |
|---|
| <p><b>Podskala: Decyzje</b> (<math>\alpha=0,89</math>)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Urząd skarbowy na ogół szczegółowo wyjaśnia powody swoich decyzji.</li> <li>– Administracja skarbowa zawsze posiada niezbędne informacje, gdy podejmuje decyzje dotyczące danego podatnika.</li> <li>– Urząd skarbowy stara się być sprawiedliwy przy podejmowaniu decyzji.</li> <li>– Urząd skarbowy dostarcza informacji niezbędnych przy wypełnianiu formularzy podatkowych.</li> <li>– Podatnicy mogą przedstawić swój punkt widzenia podczas spotkania w urzędzie skarbowym.</li> <li>– Kryteria podejmowania decyzji przez urząd skarbowy są stałe, nie zmieniają się w zależności od okoliczności.</li> <li>– Na ogół, urząd skarbowy postępuje uczciwie.</li> </ul> <p><b>Podskala: Relacje</b> (<math>\alpha=0,84</math>)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Kryteria podejmowania decyzji przez urząd skarbowy są jawne.</li> <li>– Administracja skarbowa traktuje każdego podatnika w życzliwy sposób.</li> <li>– Administracja skarbowa traktuje podatników z szacunkiem.</li> <li>– Urząd skarbowy szanuje prawa obywateli.</li> <li>– Urząd skarbowy traktuje podatnika jako obywatela postępującego właściwie, jako osobę godną zaufania.</li> <li>– Administracja skarbowa jest przyjazna podatnikom.</li> </ul> |

Źródło: opracowanie własne.

## 5. Podsumowanie

W teorii opodatkowania jedną z kluczowych zasad jest zasada sprawiedliwości, która może dotyczyć zarówno całego systemu podatkowego, jak i poszczególnych podatków. Przedstawiciele nauk społecznych, zajmujących się analizą zachowań podatników, interesuje nie tyle obiektywna zasada, ile subiektywne jej spostrzeganie przez obywateli. Coraz częściej pytania, dotyczące sprawiedliwości podatków, przestają ograniczać się tylko do jednego jej rodzaju – sprawiedliwości dystrybtywnej, pojawiają się także prace poświęcone sprawiedliwości proceduralnej. W świetle danych, ukazujących istotny wpływ sprawiedliwości proceduralnej na zachowanie podatników, niezwykle ważna jest konieczność jej społecznej oceny. Dzięki zastosowaniu narzędzia o określonych wartościach psychometrycznych, na przykład prezentowanego w artykule Skali SSPP, będzie możliwa diagnoza aspektu decyzyjnego, jak i relacyjnego sprawiedliwości proceduralnej. Uzyskane dane mogą stanowić cenną wskazówkę przy opracowywaniu standardów pracy administracji podatkowej czy kierunków przyszłych szkoleń. Nie należy bowiem zapominać o tym, że system podatkowy opiera się na dobrowolnym, samodzielnym wypełnianiu deklaracji przez obywateli i tym samym wszystkie działania, które zniechęcają do takiego postępowania, powinny być eliminowane. Okazywana podatnikom życzliwość i szacunek, bezstronność i stałość wydawanych decyzji, rzetelność dostarczanych informacji oraz możliwość odwołania się do decyzji podejmowanych przez administrację podatkową wzmacniają zaufanie do egzekutorów prawa podatkowego. Neutralność, zaufanie szacunek prowadzą do zmniejszania dystansu społecznego między obywatelami i reprezentantami władzy i zapewniają organom ustawodawczym i wykonawczym legitymizację psychologiczną [Tyler, 1997].

Władze, których decyzje są bezstronne, demonstrują wysoki poziom zaufania przez okazywanie troski, odnoszą się z życzliwością i szanują godność osoby, sprawiają, że jednostka może odczuwać szacunek i dumę płynącą z poczucia przynależności do grupy, która doświadcza takiego sposobu traktowania. Administracja skarbową, która oferuje możliwość prezentacji swojego stanowiska, okazuje zrozumienie, życzliwość i zaufanie umożliwia obywatelom odczuwanie dumy i szacunku w roli podatników. Warto dodać, że ten pozytywny, symboliczny komunikat ma także inny skutek – wzmacnia moralność podatkową. Zatem, im lepiej podatnicy ocenią jakość decyzji i sposobu traktowania podatników przez administrację skarbową, tym mniej będą skłonni do aprobaty oszustw podatkowych. Troska o poczucie sprawiedliwości proceduralnej to jedno z bardziej skutecznych i jednocześnie mniej kosztowych narzędzi podnoszenia dyscypliny podatkowej.

## Literatura

- Alm J., Jackson B. R., McKee M. 1993 *Fiscal exchange collective decisions institutions, and taxpayer compliance*, „Journal of Economic Behavior and Organization”, no. 22.
- Alm J., McClelland G.H., Schulze W.D. 1992 *Why Do People Pay Taxes?*, „Journal of Public Economics”, no. 1.



- Alm J., Torgler B. 2006 *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*, „Journal of Economic Psychology”, no. 27.
- Bies R. J. 2005 *Are procedural justice and interactional justice conceptually distinct?*, [in:] *Handbook of organizational justice*, J. Greenberg, J. Colquitt (ed.), Lawrence Erlbaum Associates, New York.
- Bosco L., Mittone L. 1997 *Tax evasion and moral constrains: some experimental evidence*, „Kyklos”, no. 50.
- Braithwaite V. 2003 *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, [in:] *Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion*, V. Braithwaite (ed.), Ashgate, Aldershot.
- Cowell F.A. 1992 *Tax evasion and inequity*, „Journal of Economic Psychology”, no. 13.
- Doerrenberg P., Peichl A. 2010 *Progressive Taxation and Tax Morale*, „Discussion Paper”, 5378.
- Falkinger J. 1995 *Tax evasion, consumption of public goods and fairness*, „Journal of Economic Psychology”, no. 16.
- Feld L., Frey B.S. 2002 *Trust breeds trust: How taxpayers are treated*, „Economics of Governance”, no. 3.
- Lea S.E.G., Tarpy R.M., Webley P. 1987 *The individual in the economy. A survey of economic psychology*, University Press, Cambridge.
- Lind E. A., Tyler T. R. 1988 *The social psychology of procedural justice*, Plenum Press, New York.
- Maroney J.J., Rupert T.J., Anderson B.H. 1998 *Taxpayer Reaction to Perceived Inequity: An Investigation of Indirect Effects and the Equity-Control Model*, „Journal of the American Taxation Association”, no. 1.
- Moser H., Evans III J.H., Kim C.K. 1995 *The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions*, „Accounting Review”, no. 70.
- Murphy K. 2003 *Procedural justice and tax compliance*, „Australian Journal of Social Issues”, no. 38.
- Niesiołędzka M. 2009 *Relacje podatnik-państwo jako predyktory moralności podatkowej*, „Psychologia Społeczna”, no. 3.
- Niesiołędzka M. 2013 *Dlaczego nie płacimy podatków?. Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, SCHOLAR, Warszawa.
- Pocarno T.M. 1988 *Correlates of tax evasion*, „Journal of Economic Psychology”, 9.
- Pommerehne W., Hart A., Frey B.S. 1994 *Tax morale, tax evasion and choice of policy instruments in different political systems*, „Public Finance”, no. 49.
- Spicer M.W., Becker L.A. 1980 *Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach*, „National Tax Journal”, no. 33.
- Tyler T. R. 1997 *The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities*, „Personality and Social Psychology Review”, no. 1.
- Tyler T. R., Lind E. A. 1992 *A relational model of authority in groups*, [in:] *Advances in experimental social psychology*, M. Zanna (ed.), Academic Press, New York.
- Verboon P., Van Dijke M. 2011 *When do severe sanctions enhance compliance: The role of procedural fairness*, „Journal of Economic Psychology”, no. 32.

- Wenzel M. 2003 *Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field*, [in:] *Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion*, V. Braithwaite (ed.), Ashgate, Aldershot.
- Wenzel M. 2004 *Social Identification as a Determinant of Concerns About Individual, Group, and Inclusive – Level Justice*, „Social Psychology Quarterly”, no. 67.
- Wenzel M. 2006 *A letter from the Tax Office: Compliance effects of informational and interpersonal justice*, „Social Justice Research”, no. 3.