

Sprawiedliwe czy korzystne? Wpływ subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej i korzyści własnych na poziom akceptacji decyzji administracji podatkowej

Fair or beneficial? The influence of subjective
procedural fairness and individual benefits
on the level of acceptance
of a tax administration decision

Małgorzata Niesiobędzka

Uniwersytet Gdański, Wydział Nauk Społecznych, psymn@ug.edu.pl

Sabina Kołodziej

Akademia Leona Koźmińskiego, Katedra Psychologii Ekonomicznej,
skolodziej@kozminski.edu.pl

Streszczenie:

W artykule przedstawiono dwa eksperymenty przeprowadzone w celu ustalenia, czy stopień akceptacji decyzji wydanej przez urząd skarbowy zależy od korzystności decyzji oraz postrzeganej sprawiedliwości proceduralnej. Badania przeprowadzono w dwuczynnikowym schemacie eksperymentalnym: 2 × procedura (sprawiedliwa vs niesprawiedliwa) oraz 2 × rezultat (badanie 1 – darowizna: rezultat korzystny vs niekorzystny; dochód: rezultat mniej niekorzystny vs bardziej niekorzystny; badanie 2 – nadpłata podatku: rezultat mniej korzystny vs bardziej korzystny) na łącznej próbie 224 osób. Zgodnie z uzyskanymi wynikami w badaniu pierwszym (darowizna; dochód) stwierdzono istotny wpływ

korzystności wyników na akceptację końcowej decyzji urzędu skarbowego. Respondenci istotnie bardziej akceptowali decyzję korzystną i mniej niekorzystną, nawet jeśli była ona wynikiem zastosowania niesprawiedliwej procedury. W przypadku drugiego scenariusza stwierdzono również na poziomie tendencji wpływ sprawiedliwości proceduralnej. Badanie 2 wykazało większą akceptację decyzji bardziej korzystnej, niezależnie od sprawiedliwości proceduralnej. Wyniki sugerują, że na akceptację decyzji dotyczącej płaszczyzny podatkowej wpływ ma przede wszystkim korzystność decyzji. Sprawiedliwość proceduralna może mieć znaczenie jedynie w przypadku decyzji umiarkowanie niekorzystnych.

Słowa kluczowe: sprawiedliwość proceduralna, korzystność wyników, podatki, administracja podatkowa.

Abstract:

This article presents two experiments to determine the level of acceptance of a tax office decision as a function of the decision's favourability and perceived procedural fairness. The studies were conducted in a two-factor experimental scheme: Procedure (fair vs. unfair) and Result (in Study 1: Decision: favourable vs. unfavourable; Income: less vs. more unfavourable; in Study 2: Overpayment: less vs. more favourable) on a total sample of 224 people. Study 1 results showed a significant effect of the decision's favourability on the acceptance of the final tax office decision. Respondents were more likely to accept a decision to be favourable and less unfavourable, even as the result of an unfair procedure. In the Income scenario, the effect of procedural fairness on the level of statistical trend was found. Study 2 results showed the higher acceptance of the more favourable decision, regardless of the level of procedural fairness. The results suggest that the acceptance of a tax office decision is primarily influenced by its favourability. Procedural fairness may have an impact on moderately unfavourable decisions.

Keywords: procedural fairness, outcome favorability, taxes, tax administration.

1. Wprowadzenie

Jak wzmacniać dyscyplinę podatkową? Co sprawia, że obywatele poszukują różnych sposobów zmniejszania należności podatkowych? Czy liczą się wyłącznie korzyści z tytułu nieujawnionych lub zaniżonych podatków? Dlaczego podatnicy wywiązują się z nakładanych przez państwo obowiązków? Pytania te absorbują uwagę nie tylko twórców i egzekutorów prawa podatkowego, ale także wielu badaczy. Część

z nich wskazuje pojedyncze czynniki wpływające na decyzje i zachowania podatników, inni proponują bardziej syntetyczne podejście i przedstawiają złożone relacje między różnymi czynnikami w postaci rozbudowanych modeli. Efektem tego drugiego podejścia jest m.in. jest model ospiska (*slippery slope model*) zaproponowany przez Ericha Kirchlera (2007). Zdaniem Kirchlera zachowanie podatników można wyjaśnić za pomocą czynników zawartych w dwóch wymiarach – siły władz skarbowych i zaufania do władz skarbowych. Pierwszy z tych wymiarów opiera się na postrzeganych możliwościach uchylania się, na które mają wpływ częstość kontroli oraz surowość sankcji. Drugim jest wymiar zaufania do władz skarbowych, który odzwierciedla ogólną opinię jednostki i grup społecznych na temat przychylności administracji skarbowej i jej pracy na rzecz wspólnego dobra. Zdaniem autora modelu wysoką dyscyplinę podatkową można osiągnąć zarówno poprzez wzrost siły władz, jak i poprzez wzrost zaufania do władz skarbowych.

Zaufanie do władzy zależy od jej społecznej percepcji – jako władzy posiadającej legitymizację prawną i psychologiczną. Według E. Allana Linda i Toma R. Tylera (1988) fundamentem legitymizacji psychologicznej jest sprawiedliwość proceduralna. Badacze ci wyróżnili trzy kryteria służące do oceny relacji jednostka-grupa-władza: 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 w faktach. Trzecie kryterium odnosi się do oceny uprzejmości, szacunku i poszanowania godności jednostki bądź grup (Lind, Tyler, 1988; Tyler, Lind, 1992). W kontekście podatków chodzi o jakość traktowania podatników

i sposób podejmowania decyzji przez administrację podatkową. Wyniki badań potwierdziły istotne znaczenie sprawiedliwości proceduralnej w odniesieniu do podatków. Neutralność, stałość i bezstronność wydawanych przez administrację podatkową decyzji oraz okazywane podatnikom życzliwość i szacunek istotnie ograniczają uchylanie się od podatków (Alm, Jackson, McKee, 1993; Alm, McClelland, Schulze, 1999; Alm, Torgler, 2006; Cuccia, Carnes, 2001; Feld, Frey, 2002; Maroney, Rupet, Anderson, 1998; Murphy, 2003, 2004; Niesiobędzka, 2013, 2014; Pommerehne, Hart, Frey, 1994; Wartick, 1994; Wenzel, 2006). Sprawiedliwość proceduralna w odniesieniu do podatków wpływa na zachowanie podatników także pośrednio poprzez oddziaływanie na moralność podatkową. Im wyższe poczucie sprawiedliwości proceduralnej, tym mniejsza akceptacja różnych sposobów uchylania się od opodatkowania (Alm, Torgler, 2006; Doerrenberg, Peichl, 2010; Niesiobędzka, 2009, 2013, 2014). Ponadto sprawiedliwość proceduralna ogranicza skuteczność sankcji – najchętniej stosowanego przez administrację narzędzia wzmocnienia dyscypliny podatkowej. Peter Verboon i Marius van Dijke (2011) wykazali, że surowe sankcje są bardziej skuteczne niż łagodne jedynie wtedy, gdy postępowanie administracji skarbowej oceniane jest jako sprawiedliwe.

Sprawiedliwość proceduralna kształtuje także ogólną ocenę sprawiedliwości. John Thibaut i Laurens Walker (1978) w badaniach nad poczuciem sprawiedliwości ujawnili, że na ocenę sprawiedliwości oraz rozstrzygnięć sądowych oraz ich akceptację wpływ ma przede wszystkim ocena jakości procedury, mniejsze znaczenie ma zaś wynik rozprawy. Jest to tzw. efekt sprawiedliwego procesu. Skłonność do akceptacji niekorzystnych wyników, jeżeli są one skutkiem procedury ocenianej jako sprawiedliwa, potwier-

dzono w licznych badaniach nie tylko na płaszczyźnie sądowej, ale także politycznej, społecznej i organizacyjnej (Brockner i in., 2003; Folger, Rosenfield, Grove, Corkran, 1979; Folger, Rosenfield, Robinson, 1983; Greenberg, 1987, 1993; Tyler, 1994; Tyler, Degoey, 1996; van den Bos, Vermunt, Wilke, 1997; van den Bos, Wilke, Lind, Vermunt, 1998; van den Bos, Bruins, Wilke, Dronkert, 1999). Należy jednak zauważyć, że w większości tych badań niekorzystny wynik procedury oznaczał np. mniejszą wypłatę, negatywną ocenę wykonanej pracy lub niepowodzenie w procedurze rekrutacyjnej. W przypadku zagadnień związanych z regulowaniem zobowiązań podatkowych wynik niekorzystny może być równie dotkliwy dla jednostki, gdyż wiąże się nie tylko z utratą antycypowanych korzyści, lecz dodatkowo z koniecznością poniesienia wydatku finansowego w większej lub mniejszej wysokości.

Troska o interes własny jednostki to jeden z podstawowych motywów działania i percepcji społecznej. Badania wykazały, że za bardziej sprawiedliwe uznawane są te zasady podziału dóbr, które są zgodne z interesem jednostki (Białobrzeska i in., 2015). Co więcej, przekonanie, że nieuczciwe działanie osoby trzeciej służy interesom jednostki, nasila sympatię do tej osoby i prowadzi do uznania jej zachowania za moralne (Bocian, Wojciszke, 2014). Egocentryczne zniekształcenie ocen moralnych ma charakter automatyczny. Zdaniem Nicholasa Epleya i Eugene'a M. Caruso (2004) oceny moralne opierają się na automatycznych ewaluacjach dokonywanych głównie z perspektywy jednostki, a nieświadoma i automatyczna natura pierwszych etapów procesu ewaluacji moralnej sprawia, że własne sądy moralne postrzegane są jako obiektywne i pozbawione zniekształceń. Egocentryczna etyczna ocena oszustw podatkowych umożliwia jednostkom dysponującym dużymi

możliwościami uchylania się od opodatkowania odnoszenie korzyści bez naruszania obrazu siebie (Niesiołowska, 2013). Cindy Blanthorne i Steven Kaplan (2008) wykazali, że podatnicy, którzy mieli dużą możliwość uchylania się (praca na własny rachunek, otrzymywanie części dochodów w postaci gotówki), w mniejszym stopniu byli przekonani, że zaniżanie dochodów jest zachowaniem nagannym, nieuczciwym, pozostającym w sprzeczności z wyznawanymi zasadami. Badani z tej grupy odczuwali też słabsze poczucie winy przy zatajaniu części dochodów w porównaniu z osobami, których możliwości uchylania się były zdecydowanie mniejsze (np. pracownicy, których składki podatkowe odprowadza pracodawca). Jest to przejaw hipokryzji moralnej, ponieważ egoistyczne i łamiące normy społeczne zachowanie własne jednostki uznane zostało przez nią za uczciwe i moralne. C. Daniel Batson i in. (1999) wykazali, że niesprawiedliwe decyzje jednostki, takie jak przydzielenie głównie sobie zadań prostych, przyjemnych i przynoszących zyski, nie zaś zadań nudnych, żmudnych i pozbawionych korzyści (te zadania zaoferowano podczas badania partnerowi), nie zmienia jej obrazu siebie jako osoby moralnej, postępującej właściwie. Troska o interes własny to ważna determinanta zachowań, jednak jej znaczenie może mieć pewne granice, jak wykazali Thibaut i Walker (1978), opisując efekt sprawiedliwego procesu.

Celem naszych badań było ustalenie, czy efekt sprawiedliwości procedury ujawnia się w kontekście podatków. W zaprezentowanych badaniach próbujemy odpowiedzieć na pytanie, czy niekorzystne decyzje wydane przez urząd skarbowy (US) są w większym stopniu aprobowane, jeżeli są rezultatem sprawiedliwej procedury, niż wtedy, gdy są skutkiem niesprawiedliwej procedury. Badania te mają także na celu ustalenie, czy na efekt sprawiedliwości procedu-

ry ma wpływ stopień niekorzystności wyników dla podatnika.

Badając efekt sprawiedliwości procedury w kontekście podatków, koncentrujemy się na aspekcie relacyjnym. Zdaniem Roberta J. Biesa (2005) sprawiedliwość relacji ma znaczenie kluczowe, ponieważ wiąże się z wizerunkiem własnym jednostki, którego naruszenie odczuwane jest bardzo boleśnie. W badaniu założono, że poziom akceptacji decyzji wydanej przez urząd skarbowy będzie zależał od korzystności decyzji oraz postrzeganej sprawiedliwości proceduralnej. Oczekiwano, że korzystne dla podatnika decyzje będą bardziej akceptowane niż decyzje niekorzystne oraz że decyzje uzyskane w wyniku sprawiedliwej procedury będą bardziej akceptowane niż decyzje uzyskane w wyniku niesprawiedliwej procedury. Założono, że korzyść własna będzie miała istotny wpływ na aprobatę decyzji jedynie w wyniku niesprawiedliwej procedury, zaś decyzje niekorzystne podjęte w wyniku odczuwanej sprawiedliwości proceduralnej będą akceptowane w zbliżonym stopniu jak decyzje korzystne. Oczekiwano, że im bardziej decyzja będzie niekorzystna, tym słabszy będzie wpływ sprawiedliwości proceduralnej na poziom akceptacji decyzji wydanej przez urząd skarbowy.

2. Eksperyment 1

2.1. Grupa badana i procedura

W badaniu wzięło udział 97 osób (30 mężczyzn i 65 kobiet, dwie osoby nie podały płci), w wieku 19–49 lat ($M_{\text{wiek}} = 26,39$; $SD = 7,43$).

Badania przeprowadzono w dwuczynnikowym schemacie eksperymentalnym: 2 × procedura (sprawiedliwa vs niesprawiedliwa) oraz 2 × rezultat (darowizna: rezultat korzystny vs niekorzystny; dochód: rezultat mniej niekorzystny

vs bardziej niekorzystny). Osoby przydzielano losowo do jednej z czterech grup eksperymentalnych.

Każdej z badanych osób przedstawiono krótki opis dwóch sytuacji podatkowych: ujawnienia niezgłoszonej darowizny w I grupie podatkowej oraz ujawnienia dochodu podlegającego opodatkowaniu, a następnie poproszono, by osoba badana wyobraziła sobie, że przedstawione sytuacje zdarzyły się właśnie jej.

Darowizna w I grupie podatkowej

Na początku krótko zaprezentowano przepisy prawa dotyczące możliwości skorzystania z całkowitego zwolnienia od podatku darowizny od osób najbliższych oraz maksymalnej wysokości darowizny niepodlegającej opodatkowaniu w pierwszej grupie podatkowej (9 637 zł). Następnie badani zapoznali się z treścią listu z urzędu skarbowego, w którym pojawiła się informacja, że kontrola zeznania podatkowego tej osoby oraz zeznań podatkowych członków rodziny ujawniła darowiznę od najbliższej rodziny w kwocie 11 000 zł, która nie została zgłoszona do urzędu skarbowego. W przesłanym piśmie urząd skarbowy wzywa do przedstawienia wypełnionego formularza SD-Z2 (zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych) w terminie 14 dni oraz informuje, że niezłożenie formularza w terminie przewidzianym przez ordynację podatkową zagrożone jest karą do kwoty 33 600 zł.

Niezgłoszony dochód

W scenariuszu niezgłoszonego dochodu osoby badane czytały informację z urzędu skarbowego, że w ich zeznaniu ujawniono dodatkowy dochód w wysokości 460 zł, który nie został zgłoszony do urzędu skarbowego, i zgodnie z przepisami podatkowymi wszelkie nieujawnione dochody podlegają 75-procentowej stawce

podatkowej. Niezależnie od tego na podatnika mogą być również nałożone sankcje karnoskarbowe w postaci grzywny, kary pozbawienia wolności lub obu tych kar łącznie. Ponadto w piśmie urząd skarbowy informuje o konieczności złożenia korekty zeznania podatkowego w terminie 14 dni oraz prosi o złożenie wyjaśnień, które pozwolą na naliczenie podatku na zasadach ogólnych, tj. w zależności od całkowitej kwoty dochodu 18% lub 32%.

Sprawiedliwość proceduralna

W obu scenariuszach osoby badane po przeczytaniu treści listu z urzędu skarbowego zapoznały się z opisem wizyty w US i sposobu postępowania administracji podatkowej, która albo przestrzegała, albo łamała zasady sprawiedliwości proceduralnej, a szczególnie relacyjnej. W pierwszym przypadku osoby badane czytały, że w trakcie spotkania urzędnik szczegółowo wyjaśnił powody otrzymania listu, przedstawił w sposób zrozumiały przepisy prawa podatkowego, był życzliwy i traktował podatnika z szacunkiem, wykazywał zainteresowanie jego stanowiskiem i przekazał pełną informację o procedurze odwoławczej. W warunkach niesprawiedliwej procedury zachowanie urzędnika cechowały: brak szacunku, nieuprzejmość, wrogość i podejrzliwość. Nie było również wzmianki o możliwości odwołania się od podjętych decyzji.

Korzystność wyników

Po zapoznaniu się z treścią listu z US oraz opisem wizyty w US badani w dalszej części scenariusza dowiadywali się o końcowej decyzji urzędu skarbowego. W przypadku darowizny część badanych informowano, że: a) urząd skarbowy pozytywnie rozpatrzył złożony wniosek dotyczący całkowitego zwolnienia z podatku i umorzył postępowanie, a część osób, że:

b) wniosek został odrzucony, co wiąże się z koniecznością zapłacenia należnego podatku w kwocie 344,40 zł w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość podatku. Korzystność wyników w przypadku dochodu wiązała się z wielkością należnego podatku, która zależała od przyjętych przez urząd skarbowy zasad naliczania. Część badanych informowano, że: a) urząd skarbowy uznał wyjaśnienia podatnika i opodatkował ujawniony dochód na zasadach ogólnych, tj. 18-procentową stawką podatkową, co oznaczało, że kwota należnego podatku wynosi 82,80 zł, zaś druga część badanych dowiadywała się, że: b) ujawniony dochód został opodatkowany 75-procentową stawką podatkową, a kwota należnego podatku wynosi 345 zł. Tym samym w przypadku darowizny mamy do czynienia z decyzją, która jest korzystna (umorzenie, brak konieczności zapłaty należnego podatku; kwota podatku wynosi 0 zł) lub niekorzystna (konieczność zapłaty należnego podatku; kwota podatku wynosi 344,40 zł), a w przypadku dochodu z decyzją, która jest mniej niekorzystna (18-procentowa stawka podatku; kwota podatku wynosi 82,80 zł) lub bardziej niekorzystna (75-procentowa stawka podatku; kwota podatku wynosi 345 zł). Badani zapoznawali się z tym samym wariantem decyzji w obu sytuacjach. Połowa badanych zapoznała się z wersją „a” zarówno w przypadku darowizny, jak i dochodu, a połowa z wersją „b” w obu scenariuszach.

Ocena sprawiedliwości procedury

W celu sprawdzenia skuteczności manipulacji badanych poproszono o ocenę sposobu traktowania ich jako podatników przez pracownika urzędu skarbowego podczas wyobrazonego spotkania (aspekt relacyjny sprawiedliwości proceduralnej). Swoją ocenę badani wyrażali w skali pięciostopniowej, w której 1 oznaczało

„całkowicie niesprawiedliwe”, a 5 – „całkowicie sprawiedliwe”.

Akceptacja końcowej decyzji urzędu skarbowego

W ostatniej części scenariusza badani oceniali, w jakim stopniu akceptują końcową decyzję urzędu skarbowego w skali od 1 do 5, w której 1 oznaczało „całkowicie akceptuję”, a 5 – „całkowicie nie akceptuję”. W analizach statystycznych wyniki zostały zdekodowane – im wyższa była wartość, tym większa była aprobaty decyzji.

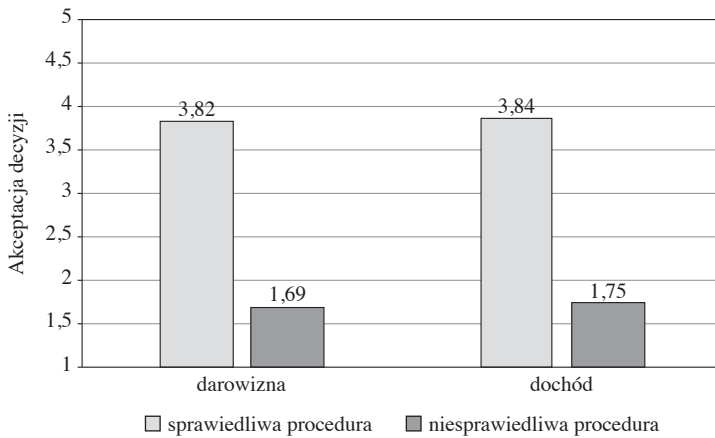
2.2. Wyniki

Skuteczność manipulacji

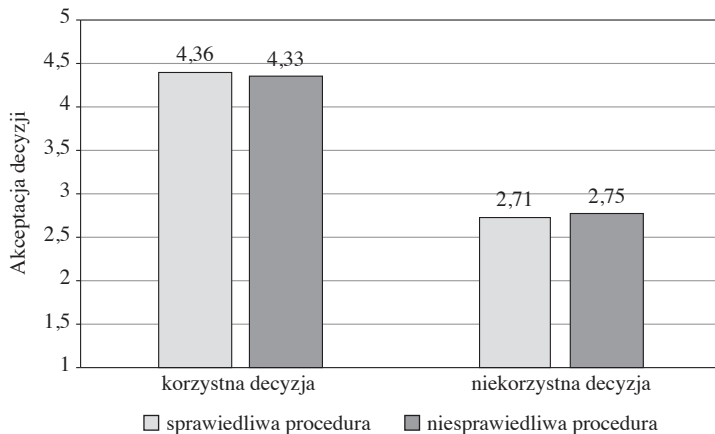
Przeprowadzona analiza statystyczna potwierdziła istotność różnic w ocenie sprawiedliwości procedury w obu zastosowanych scenariuszach. W przypadku darowizny wartość testu $t(95)$ wyniosła 16,65 i była istotna na poziomie $p < 0,001$, natomiast w przypadku niezgłoszonego dochodu $t(95) = 15,15$ przy poziomie istotności $p < 0,001$. W obu badanych scenariuszach istotnie wyżej oceniona została przez respondentów procedura sprawiedliwa – w przypadku darowizny średnia dla grupy wyniosła $M = 3,82$; ($SD = 0,60$), natomiast dla scenariusza dotyczącego ujawnienia niezgłoszonego dochodu $M = 3,84$ ($SD = 0,66$). Średnia ocena w przypadku niesprawiedliwej procedury osiągnęła wartość $M = 1,69$ ($SD = 0,66$) w odniesieniu do darowizny oraz wartość $M = 1,75$ ($SD = 0,70$) w odniesieniu do niezgłoszonego dochodu (rysunek 1).

Sprawiedliwość proceduralna i korzystność lub niekorzystność wyników a akceptacja decyzji administracji podatkowej

Analiza wariancji wykazała istotny wpływ na akceptację końcowej decyzji urzędu skarbowego jedynie korzystności wyników ($F(1, 93) = 63,73$;



Rysunek 1. Ocena sprawiedliwości procedury w przypadku darowizny oraz niezgłoszonego dochodu



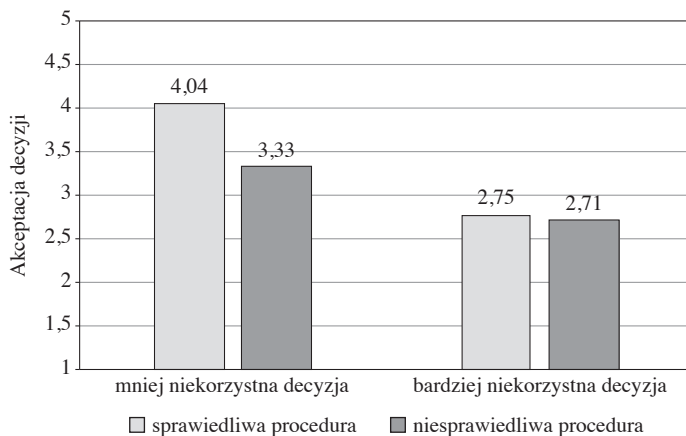
Rysunek 2. Poziom akceptacji decyzji urzędu skarbowego dotyczącej darowizny w zależności od sprawiedliwości proceduralnej oraz korzystności wyników

$p < 0,001$; $\eta^2 = 0,41$). Badani w przypadku darowizny niezależnie od oceny sprawiedliwości procedury w istotnie większym stopniu akceptowali decyzję korzystną, oznaczającą zwolnienie z podatku od darowizn ($M = 4,35$; $SD = 0,81$), od decyzji niekorzystnej, wiążącej się z koniecznością zapłaty podatku w wysokości 344,40 zł ($M = 2,73$; $SD = 1,14$) (rysunek 2). Efekt spr-

wiedliwości procedury, podobnie jak efekt interakcji, okazał się nieistotny statystycznie.

Sprawiedliwość proceduralna i stopień niekorzystności wyników a akceptacja decyzji administracji podatkowej

W drugiej analizowanej sytuacji, dotyczącej konieczności zapłaty podatku od ujawnionego



Rysunek 3. Akceptacja końcowej decyzji urzędu skarbowego dotyczącej sytuacji niezgłoszonego dochodu w zależności od sprawiedliwości proceduralnej oraz stopnia niekorzystności wyników

dochodu w wysokości 82,80 zł (mniej niekorzystny wynik) lub 345 zł (bardziej niekorzystny wynik), zaobserwowano wpływ stopnia niekorzystności wyników ($F(1, 93) = 21,15; p < 0,001; \eta^2 = 0,19$) oraz na poziomie tendencji wpływ sprawiedliwości proceduralnej ($F(1, 93) = 3,23; p < 0,08; \eta^2 = 0,03$), efekt interakcji był nieistotny statystycznie. Zgodnie z otrzymanymi wynikami decyzja prowadząca do mniej niekorzystnego dla podatnika wyniku była akceptowana w istotnie większym stopniu ($M = 3,69; SD = 1,07$) niż decyzja bardziej niekorzystna dla podatnika ($M = 2,72; SD = 1,03$). Ponadto osoby badane bardziej akceptowały końcową decyzję urzędu skarbowego, jeżeli postępowanie przedstawiciela administracji podatkowej było sprawiedliwe ($M = 3,41; SD = 1,06$), niż wtedy, gdy było ono niesprawiedliwe ($M = 3,02; SD = 1,21$). Test efektów prostych t ($t(95) = 2,44; p < 0,02$) wykazał istotną różnicę w akceptacji decyzji administracji podatkowej między grupami, które uzyskały mniej niekorzystny wynik w warunkach zachowania lub łamania zasad sprawiedliwości proceduralnej. Badani bardziej akceptowali mniej

niekorzystną decyzję urzędu skarbowego, jeżeli postępowanie przedstawiciela administracji podatkowej było sprawiedliwe ($M = 4,04; SD = 0,61$), niż wtedy, gdy było ono niesprawiedliwe ($M = 3,33; SD = 1,31$) (rysunek 3).

W przypadku bardziej niekorzystnych dla podatnika wyników wynik testu t był nieistotny statystycznie ($t(95) = 0,14; p > 0,05$) – sprawiedliwość proceduralna nie różnicowała poziomu akceptacji bardziej dotkliwych finansowo decyzji skarbowych.

3. Eksperyment 2

3.1. Wprowadzenie

Zastosowane w eksperymencie 1 scenariusze sytuacji podatkowych dotyczyły dwóch decyzji organu skarbowego, wiążących się z odmiennymi dla podatnika konsekwencjami. W przypadku pierwszego scenariusza (darowizna) urząd skarbowy rozstrzygał o całkowitym zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku od darowizny lub o konieczności zapłaty tego podatku, decyzja

była więc korzystna lub niekorzystna dla podatnika. W drugiej sytuacji (dochód) obie decyzje związane były z koniecznością uregulowania zaległego podatku, w niższej lub wyższej wysokości, a więc obie decyzje były niekorzystne dla podatnika, różniły się jedynie wielkością straty związanej z rozstrzygnięciem organu skarbowego. Pierwszy scenariusz stawiał badanych w sytuacji zysku (całkowite zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku od darowizn) lub straty (konieczność zapłaty podatku od darowizn), drugi dotyczył wyłącznie sytuacji straty, która była większa (opodatkowanie nieujawnionego dochodu 75-procentową stawką podatku) lub mniejsza (opodatkowanie stawką 18-procentową). W kolejnym badaniu skoncentrowano się na sytuacji zysku – analizowano sytuację mniej lub bardziej korzystnej decyzji urzędu skarbowego wydanej przy zachowaniu lub bez zachowania sprawiedliwości proceduralnej.

3.2. Grupa badana i procedura

W badaniu wzięło udział 127 osób (33 mężczyzn i 87 kobiet, siedem osób nie podało płci), w wieku 18–63 lat ($M_{\text{wiek}} = 30,17$; $SD = 11,31$).

Badanie przeprowadzono w dwuczynnikowym schemacie eksperymentalnym: 2 × procedura (sprawiedliwa vs niesprawiedliwa) oraz 2 × rezultat (nadpłata podatku: rezultat mniej korzystny vs bardziej korzystny). Osoby przydzielano losowo do poszczególnych grup eksperymentalnych.

Nadpłata podatku

Każdej z badanych osób przedstawiono scenariusz otrzymania pisma pokontrolnego z urzędu skarbowego stwierdzającego wystąpienie nadpłaty podatku i poproszono o wyobrażenie sobie tej sytuacji jako własnego doświadczenia. Scenariusz zawierał informację, że zgodnie

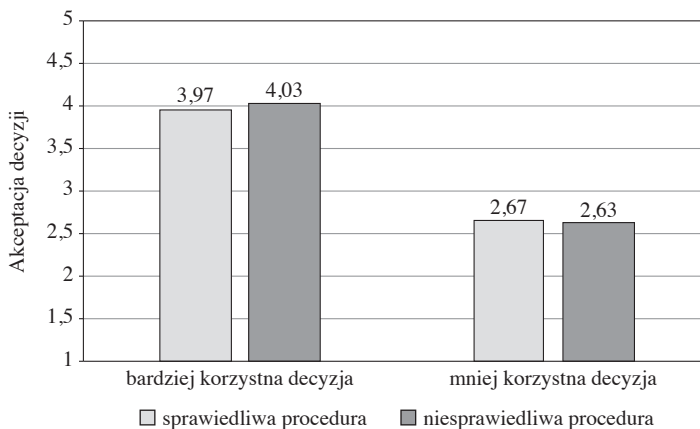
z przygotowanym przez podatnika rocznym zeznaniem podatkowym wysokość wpłaconych w tym roku zaliczek podatkowych jest równa całkowitej kwocie należnych podatków. Jednakże urząd skarbowy w wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdził nieścisłości w złożonym zeznaniu. Po ich wyjaśnieniu podczas spotkania w US przedstawiciel urzędu skarbowego poinformował podatnika, że uznał przedstawione przez niego faktury i stwierdził wystąpienie nadpłaty podatku.

Sprawiedliwość proceduralna

Manipulacja sprawiedliwością proceduralną była identyczna jak w eksperymencie 1. Badani po przeczytaniu treści listu z urzędu skarbowego zapoznali się z opisem wizyty w US i sposobu postępowania administracji podatkowej, która albo przestrzegała, albo łamała zasady sprawiedliwości proceduralnej.

Korzystność wyników

Po zapoznaniu się z treścią listu z US oraz opisem wizyty w US osoby badane w dalszej części scenariusza dowiadywały się o końcowej decyzji urzędu skarbowego. W sytuacji nadpłaty podatku w wersji bardziej korzystnej badani otrzymywali informację, że: a) urząd skarbowy uznał wszystkie faktury i zwrot z tytułu nadpłaconych podatków wyniesie 2 100 zł. W drugim przypadku osoby badane dowiadywały się, że: b) urząd skarbowy uznał tylko część faktur i wysokość zwrotu z tytułu nadpłaconych podatków pomniejszona o wysokość zakwestionowanych faktur wynosi 2 100 zł. Sytuacja „a” była więc bardziej korzystna dla podatnika, bo urząd skarbowy zwracał maksymalną kwotę nadpłaconego podatku (w kwocie 2 100 zł), podczas gdy w sytuacji „b” kwota ta była pomniejszona o wartość zakwestionowanych faktur (zwrot = kwota nadpłaty – 2 100 zł).



Rysunek 4. Akceptacja końcowej decyzji urzędu skarbowego dotyczącej nadpłaty podatku w zależności od sprawiedliwości proceduralnej oraz stopnia korzystności wyników

Ocena sprawiedliwości procedury

Sposób sprawdzenia skuteczności manipulacji był identyczny jak w eksperymencie 1 – badanych poproszono o ocenę sposobu traktowania ich jako podatników przez pracownika urzędu skarbowego podczas wyobrazonego spotkania.

Akceptacja końcowej decyzji urzędu skarbowego

Podobnie jak w eksperymencie 1 w ostatniej części scenariusza badani oceniali, w jakim stopniu akceptują końcową decyzję urzędu skarbowego (w skali od 1 do 5, w której 1 oznaczało „całkowicie akceptuję”, a 5 – „całkowicie nie akceptuję”; w analizach statystycznych wyniki zostały zdekodowane – im wyższa była wartość, tym większa była aproba decyzji).

3.3. Wyniki

Skuteczność manipulacji

Analiza statystyczna potwierdziła skuteczność zastosowanej manipulacji sprawiedliwością proceduralną w odniesieniu do podatków ($t(125) = 9,96; p < 0,001$). Poczucie sprawiedli-

wości proceduralnej w odniesieniu do podatków było istotnie wyższe w przypadku procedury sprawiedliwej ($M = 2,00; SD = 0,90$) niż niesprawiedliwej ($M = 3,65; SD = 0,96$).

Sprawiedliwość proceduralna i stopień korzystności wyników a akceptacja decyzji administracji podatkowej

Przeprowadzona analiza wykazała wpływ jedynie stopnia korzystności wyników ($F(1, 123) = 54,89; p < 0,001; \eta^2 = 0,31$), bez wpływu sprawiedliwości proceduralnej, efekt interakcji również był nieistotny statystycznie. Zgodnie z otrzymanymi wynikami decyzja prowadząca do bardziej korzystnego wyniku, niezależnie od przyjętej procedury, była akceptowana w istotnie większym stopniu ($M = 4,00; SD = 0,98$) niż decyzja mniej korzystna dla podatnika ($M = 2,61; SD = 1,26$) (rysunek 4).

4. Podsumowanie

Badania podjęto w celu odpowiedzi na pytanie o wpływ sprawiedliwości procedury doty-

czącej podatków na akceptację decyzji administracji podatkowej. Zgodnie z dotychczasowymi wynikami wpływ procedury przejawiający się większą skłonnością do akceptowania niekorzystnych wyników, jeśli były one efektem sprawiedliwości procedury, był obserwowany w wielu obszarach decyzyjnych. W omówionych powyżej badaniach dokonano natomiast analizy efektu sprawiedliwości procedury w przypadku decyzji wydawanych przez organy skarbowe, dotyczących indywidualnego podatnika. W przyjętym schemacie eksperymentalnym założono, że akceptacja decyzji urzędu skarbowego zależeć będzie od korzystności decyzji oraz postrzeganej sprawiedliwości proceduralnej, przy czym korzyść własna będzie miała istotny wpływ na aprobatę decyzji jedynie w warunkach niesprawiedliwej procedury. Oczekiwano także, że im bardziej decyzja będzie niekorzystna, tym silniejszy będzie wpływ sprawiedliwości proceduralnej na poziom akceptacji decyzji wydanej przez urząd skarbowy.

Zastosowane w badaniach scenariusze sytuacji podatkowych dotyczyły trzech decyzji organu skarbowego, wiążących się z odmiennymi dla podatnika konsekwencjami. W przypadku pierwszego scenariusza (badanie 1 – darowizna) urząd skarbowy rozstrzygał o całkowitym zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku od darowizny lub o konieczności zapłaty tego podatku, decyzja była więc korzystna lub niekorzystna dla podatnika. W drugiej sytuacji (badanie 1 – dochód) obie decyzje związane były z koniecznością uregulowania zaległego podatku, w niższej lub wyższej wysokości, a więc obie decyzje były niekorzystne dla podatnika, różniły się jedynie wielkością straty związanej z rozstrzygnięciem organu skarbowego. W sytuacji trzeciej (badanie 2 – nadpłata) decyzja urzędu skarbowego oznaczała korzyść dla podatnika związaną ze zwrotem nadpłaconego podatku w ca-

łości (sytuacja bardziej korzystna) lub w części pomniejszonej o wartość zakwestionowanych faktur (sytuacja mniej korzystna). Z uwagi na fakt, że podatnik, składając zeznanie roczne, był przekonany, że wartość wpłaconych przez niego zaliczek równa jest podatkowi należnemu, decyzja o zwrocie podatku (nawet pomniejszonego) była dla niego także sytuacją korzystną.

Wyniki badań pokazały istotny wpływ stopnia korzystności decyzji na jej akceptację. Decyzja bardziej korzystna, korzystna lub mniej niekorzystna dla podatnika była przez osobę badaną bardziej akceptowana, nawet jeśli wynikała z niesprawiedliwej procedury. Jedynie w przypadku drugiego scenariusza, w którym obie możliwe decyzje urzędu skarbowego były dla podatnika niekorzystne, zaobserwowano efekt sprawiedliwości procedury, istotny na poziomie tendencji statystycznej. W tym przypadku zaobserwowano większy poziom deklarowanej akceptacji mniej niekorzystnej decyzji podjętej przez administrację skarbową przy zachowaniu sprawiedliwości proceduralnej w porównaniu do procedury niesprawiedliwej.

Otrzymane wyniki wskazują więc, że na akceptację decyzji dotyczącej płaszczyzny podatkowej wpływ ma przede wszystkim końcowy wynik dla podatnika, a więc korzystność decyzji. Sprawiedliwość procedury prowadzącej do określonego rozwiązania może mieć wpływ jedynie w przypadku decyzji mniej niekorzystnej, nakładającej na podatnika konieczność uregulowania zobowiązania podatkowego w niższym wymiarze. W przypadku decyzji jednoznacznie korzystnej dla podatnika (wyższa lub niższa korzystność decyzji) sprawiedliwość procedury związanej z daną decyzją podatkową nie ma znaczenia. W tym przypadku podatnik analizuje jedynie skutki decyzji organu skarbowego i jeśli są dla niego korzystne, jakość procedury nie zmienia gotowości do akceptacji decyzji.

Przedstawione analizy rozszerzają wiedzę na temat wpływu sprawiedliwości proceduralnej na ocenę danego procesu w odniesieniu do płaszczyzny podatkowej, wskazując na istotną rolę stopnia korzystności wyniku w akceptacji końcowej decyzji urzędu skarbowego. W cytowanych badaniach Joel Brockner i współpracownicy (2003) pokazali bowiem, że wysoki poziom sprawiedliwości proceduralnej redukuje efekt korzystności wyników, jednak ustalenia te dotyczą ocen dokonywanych w odniesieniu do procesów organizacyjnych. Podobnie analizy przeprowadzone przez Tylera (1994) oraz Kees van den Bos wraz ze współpracownikami (1997, 1999) odnosiły się do oceny sprawiedliwości procedury związanej z wypłatami w warunkach eksperymentów laboratoryjnych. Jerald Greenberg (1987) stwierdził natomiast, że efekt sprawiedliwości procedury uwidacznia się jedynie przy mało korzystnym wyniku. Jednakże, jak już podkreślano, w przedstawionych badaniach własnych niekorzystny wynik procedury oznaczał konieczność uregulowania zobowiązania podatkowego w mniejszej lub większej wysokości, a więc natężenie niekorzystności wyniku było większe niż w dotychczasowych badaniach. Czynnikiem ten może odpowiadać za zaobserwowany efekt sprawiedliwości procedury przy mniej niekorzystnym wyniku. Bardzo niekorzystna decyzja, oznaczająca dla jednostki konieczność poniesienia dużego wydatku finansowego, jest natomiast oceniana jednoznacznie negatywnie, bez względu na zastosowaną procedurę. Można zatem przyjąć, że uzyskane wyniki częściowo potwierdzają badania Greenberga (1987) i są zgodne z formułowanymi oczekiwaniami o ograniczonej roli sprawiedliwości proceduralnej. Wskazują bowiem, że efekt sprawiedliwości procedury uwidacznia się jedynie przy mało niekorzystnym wyniku, natomiast na bardzo niekorzystny, wiążący się z dużym kosz-

tem finansowym, nie ma wpływu. Uzyskany w drugim badaniu wynik świadczący o większej akceptacji decyzji bardziej korzystnej, niezależnie od sprawiedliwości proceduralnej, nawiązuje do nurtu badań wskazujących na troskę o interes własny jednostki jako główny motywator działań i oceny rzeczywistości społecznej. Zgodnie z tym ujęciem egoistyczna postawa jednostki sprzyja zniekształcaniu ocen moralnych sytuacji, które są zbieżne z jej interesem.

Należy przy tym wspomnieć, że przedstawiona w scenariuszach niesprawiedliwa procedura podejmowania decyzji podatkowej związana była z jednostkowym zachowaniem urzędnika organu skarbowego i nie wynikała z ustalonych zasad obsługi petentów na poziomie organizacji. Robert Folger i Chris Martin (1986) stwierdzili, że brak sprawiedliwości proceduralnej jest szczególnie negatywnie oceniany, gdy wynika z procedur ustalonych na poziomie organizacji, przez co można wnioskować o ich powtarzalności w analogicznych sytuacjach w przyszłości. Zdaniem Ronalda L. Cohena (1986) w sytuacji jednostkowego złamania zasady sprawiedliwości proceduralnej w przypadku korzystnego indywidualnego wyniku ludzie zauważają niesprawiedliwość, lecz nie podejmują działań, które mogłyby niekorzystnie zmienić ich uprzywilejowaną pozycję. Wyjaśnia to zaobserwowane różnice w poziomie akceptacji decyzji wiążącej się z korzystnym (lub mniej niekorzystnym) wynikiem, pomimo wcześniejszego trafnego różnicowania przez respondentów sprawiedliwości i niesprawiedliwości zastosowanej procedury.

W tym świetle warto byłoby rozważyć rozwiniecie przeprowadzonych badań z uwzględnieniem zmiennej odnoszącej się do źródła niesprawiedliwości proceduralnej organów podatkowych. Być może wprowadzenie scenariusza zakładającego niesprawiedliwość wynikającą z rodzaju procedur stosowanych przez organ

skarbowy pozwoliłoby na uzyskanie wyników świadczących o silniejszym efekcie sprawiedliwości procedury, szczególnie w odniesieniu do niekorzystnych wyników. Powyższe rozróżnienie mogłoby również przyczynić się do precyzyjniejszego określenia, który z aspektów sprawiedliwości proceduralnej wymieniony przez Michaela Wenzela (2003) odpowiada za zaobserwowany w drugim scenariuszu efekt sprawiedliwości procedury.

Uzyskane w przedstawionym badaniu wyniki mają jednak pewne ograniczenia. Analizowana sytuacja podatkowa nie była sytuacją rzeczywistą, lecz jedynie wyobrażoną, co mogło wpłynąć na udzielane przez respondentów odpowiedzi. Ponadto badana grupa nie stanowiła próby reprezentatywnej, co wiąże się z koniecznością dużej ostrożności interpretacyjnej. Przedstawione wyniki wskazują jednak na istotną i stosunkowo rzadko analizowaną kwestię gotowości do akceptacji decyzji administracji skarbowej w zależności od sprawiedliwości proceduralnej. Pomimo powyższych ograniczeń zaprezentowane wyniki badania uzupełniają wiedzę dotyczącą psychologicznych uwarunkowań akceptacji decyzji organów podatkowych, akcentując rolę stopnia korzystności lub niekorzystności wyników danej procedury.

Literatura

- Alm, J., Jackson, B.R., McKee, M. (1993). Fiscal Exchange, Collective Decisions Institutions, and Tax Compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 22(3), 285–303. [https://doi.org/10.1016/0167-2681\(93\)90003-8](https://doi.org/10.1016/0167-2681(93)90003-8)
- Alm, J., McClelland, G.H., Schulze, W.D. (1999). Changing the Social Norms of Tax Compliance by Voting. *Kyklos*, 52(2), 141–171. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.1999.tb01440.x>
- Alm, J., Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–346. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Batson, C.D., Thompson, E.R., Seufferling, G., Whitney, H., Strongman, J.A. (1999). Moral Hypocrisy: Appearing Moral to Oneself without Being So. *Journal of Personality and Social Psychology*, 77(3), 525–537. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.77.3.525>
- Białobrzeska, O., Bocian, K., Parzuchowski, M., Frankowska, N., Wojciszke, B. (2015). To nie fair (bo mi szkodzi): zaangażowanie interesu własnego zniekształca ocenę sprawiedliwości dystrybtywnej. *Psychologia Społeczna*, 2(33) 149–162.
- Bies, R.J. (2005). Are Procedural Justice and Interactional Justice Conceptually Distinct? W: J. Greenberg, J.A. Colquitt (red.), *Handbook of Organizational Justice* (s. 85–112). Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Blanthorne, C., Kaplan, S. (2008). An Egocentric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport, Social Norms, Ethical Beliefs, and Underreporting Behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 684–703. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.02.001>
- Bocian, K., Wojciszke, B. (2014). Self-interest Bias in Moral Judgments of Others' Actions. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 40(7), 898–909. <https://doi.org/10.1177/0146167214529800>
- Brockner, J., Heuer, L., Magner, N., Folger, R., Umphress, E., van den Bos, K., Vermunt, R., Magner, M., Siegel, P. (2003). High Procedural Fairness Heightens the Effect of Outcome Favorability on Self-evaluations: An Attributional Analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 91(1), 51–68. [https://doi.org/10.1016/s0749-5978\(02\)00531-9](https://doi.org/10.1016/s0749-5978(02)00531-9)
- Cohen, R.L. (1986). Power and Justice in Intergroup Relations. W: H.W. Bierhoff, R.L. Cohen, J. Greenberg (red.), *Justice in Social Relations* (s. 65–84). New York: Plenum Press.
- Cuccia, A.D., Carnes, G.A. (2001). A Closer Look at the Relation between Tax Complexity and Tax Equity Perceptions.

- Journal of Economic Psychology*, 22(2), 113–140. [https://doi.org/10.1016/s0167-4870\(01\)00025-3](https://doi.org/10.1016/s0167-4870(01)00025-3)
- Doerrenberg, P., Peichl, A. (2010). *Progressive Taxation and Tax Morale*. IZA Discussion Paper, 5378. Bonn: IZA.
- Epley, N., Caruso, E.M. (2004). Egocentric Ethics. *Social Justice Research*, 17(2), 171–187. <https://doi.org/10.1023/b:sore.0000027408.72713.45>
- Feld, L.P., Frey, B.S. (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated. *Economics of Governance*, 3(2), 87–99. <https://doi.org/10.1007/s101010100032>
- Folger, R., Martin, C. (1986). Relative Deprivation and Referent Cognitions: Distributive and Procedural Justice Effects. *Journal of Experimental Social Psychology*, 22(6), 531–546. [https://doi.org/10.1016/0022-1031\(86\)90049-1](https://doi.org/10.1016/0022-1031(86)90049-1)
- Folger, R., Rosenfield, D., Grove, J., Corkran, L. (1979). Effects of “Voice” and Peer Opinions on Responses to Inequity. *Journal of Personality and Social Psychology*, 37(12), 2253–2261. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.37.12.2253>
- Folger, R., Rosenfield, D.D., Robinson, T. (1983). Relative Deprivation and Procedural Justifications. *Journal of Personality and Social Psychology*, 45(2), 268–273. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.45.2.268>
- Greenberg, J. (1987). Reactions to Procedural Injustice in Payment Distributions: Do the Means Justify the Ends? *Journal of Applied Psychology*, 72(1), 55–61. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.72.1.55>
- Greenberg, J. (1993). Stealing in the Name of Justice: Informational and Interpersonal Moderators of Theft Reactions to Underpayment Inequity. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 54(1), 81–103. <https://doi.org/10.1006/obhd.1993.1004>
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Lind, E.A., Tyler, T.R. (1988). *The Social Psychology of Procedural Justice*. New York: Plenum Press.
- 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*, 20(1), 60–77.
- Murphy, K. (2003). Procedural Justice and Tax Compliance. *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), 379–407.
- Murphy, K. (2004). The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders. *Law and Human Behavior*, 28(2), 187–209. <https://doi.org/10.1023/b:lahu.0000022322.94776.ca>
- Niesiobędzka, M. (2009). Relacje podatnik–państwo jako predyktory moralności podatkowej. *Psychologia Społeczna*, 4(3), 123–132.
- Niesiobędzka, M. (2013). *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*. Warszawa: Scholar.
- Niesiobędzka, M. (2014). Relations between Procedural Fairness, Tax Morale, Institutional Trust and Tax Evasion. *Journal of Social Research & Policy*, 5(1), 41–52.
- Pommerehne, W.W., Hart, A., Frey, B.S. (1994). Tax Morale, Tax Evasion and the Choice of Policy Instruments in Different Political Systems. *Public Finance*, 49 (Supplement), 52–69.
- Thibaut, J., Walker, L. (1978). A Theory of Procedure. *California Law Review*, 66(3), 541–566. <https://doi.org/10.2307/3480099>
- Tyler, T.R. (1994). Psychological Models of the Justice Motive: Antecedents of Distributive and Procedural Justice. *Journal of Personality and Social Psychology*, 67(5), 850–863. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.67.5.850>
- Tyler, T.R., Degoey, O. (1996). Trust in Organizational Authorities: The Influence of Motive Attributions on Willingness to Accept Decisions. W: R.M. Kramer, T.R. Tyler (red.), *Trust in Organizations: Frontiers of Theory and Research* (s. 331–356). London: Sage.
- Tyler, T.R., Lind, E.A. (1992). A Relational Model of Authority in Groups. W: M. Zanna (red.), *Advances in Experimental Social Psychology*, 25 (s. 115–191). San Diego–London: Academic Press.
- Verboon, P., van Dijke, M. (2011). When do Severe Sanctions Enhance Compliance: The Role of Procedural Fairness. *Journal of Economic Psychology*, 32(1), 120–130. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2010.09.007>
- Van den Bos, K., Bruins, J., Wilke, H.A.M., Dronkert, E. (1999). Sometimes Unfair Procedures Have Nice Aspects:

- On the Psychology of the Fair Process Effect. *Journal of Personality and Social Psychology*, 77(2), 324–336. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.77.2.324>
- Van den Bos, K., Vermunt, R., Wilke, H.A.M. (1997). Procedural and Distributive Justice: What Is Fair Depends More on What Comes First Than on What Comes Next. *Journal of Personality and Social Psychology*, 72(1), 95–104. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.72.1.95>
- Van den Bos, K., Wilke, H.A.M., Lind, E.A., Vermunt R. (1998). Evaluating Outcomes by Means of the Fair Process Effect: Evidence for Different Processes in Fairness and Satisfaction Judgments. *Journal of Personality and Social Psychology*, 74(6), 1493–1503. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.74.6.1493>
- Wartick, M.L. (1994). Legislative Justification and the Perceived Fairness of Tax Law Changes: A Referent Cognitions Theory Approach. *Journal of the American Taxation Association*, 16(2), 106–123.
- Wenzel, M. (2003). Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field. W: V. Braithwaite (red.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion* (s. 41–69). Aldershot: Ashgate.
- Wenzel, M. (2006). A Letter from the Tax Office: Compliance Effects of Informational and Interpersonal Justice. *Social Justice Research*, 19(3), 345–364. <https://doi.org/10.1007/s11211-006-0011-y>

