

Podatek liniowy w praktyce

Podatek liniowy stale powraca w polskich dyskusjach o polityce gospodarczej państwa. Była to gorąca kwestia w kampanii wyborczej, będzie podnoszona również podczas rozmów o programie nowego rządu. Jednak ta dyskusja jest pełna mitów i nieścisłości. Aby przynajmniej część z nich wyjaśnić, przeanalizujemy system zwany „podatkiem liniowym” w krajach, które go przyjęły. Jest to bardzo ważne, jeżeli w debacie o podatkach chcemy się powoływać na doświadczenia innych państw.

Zanim zaczniemy analizę, musimy zdefiniować podatek liniowy. Według klasycznej definicji jest to podatek bezpośredni o jednej stawce, identycznej dla osób prawnych i fizycznych [James i Nobes, 1998]. Część prac obejmuje tą definicją również podatek od wartości dodanej, czyli podatek pośredni. Zazwyczaj przyjmuje się, że podatek liniowy dotyczy dochodów ze wszystkich źródeł, wobec czego nie ma zwolnień, odliczeń i ulg podatkowych. Jednak w praktyce mówimy, że w danym państwie działa podatek liniowy, gdy podatek dochodowy od osób fizycznych ma jedną stawkę. Nie zwracamy przy tym uwagi na inne elementy systemu podatkowego. Jedna stawka podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązująca w wielu państwach, w powszechnym odczuciu nie uprawnia do korzystania z nazwy „podatek liniowy”.

W następnej części artykułu zajmiemy się krótko największymi kontrowersjami związanymi z podatkiem liniowym i jego działaniem. Następnie przejdziemy do omówienia zasad funkcjonowania podatku liniowego w krajach, które go wprowadziły. Takich krajów udało mi się znaleźć trzynaście. Czternasty jest Irak, ale tam sytuacja jest na tyle niejasna, że nie wiadomo, czy można mówić o podatku liniowym, podatku progresywnym, a może o niedziałającym systemie podatkowym. Być może są jeszcze inne kraje, które przyjęły podatek liniowy, ale nie udało mi się do takich informacji dotrzeć.

Kontrowersje

Źródeł dyskusji o wprowadzeniu podatku liniowego należy szukać w teorii optymalnych podatków. Zgodnie z tą teorią system podatkowy jest optymalny, jeżeli przy danej wielkości dochodów, które rząd chce osiągnąć, struktura i stopy podatków są tak dobrane, by maksymalizować dobrobyt społeczny [Salanié, 2003]. Od razu pojawia się problem, ponieważ nie umiemy jednoznacznie zdefiniować ani zmierzyć, dobrobytu społecznego. Jak wobec tego mo-

* Autor jest pracownikiem Wydziału Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego. Artykuł wpłynął do redakcji w październiku 2005 r.

żemy znaleźć optymalny system podatkowy? Teoria ekonomii usiłuje sobie z tym poradzić budując modele, gdzie system podatkowy zależy od relacji pomiędzy efektywnością i sprawiedliwością podatków. Jednak efektywność w modelach podatkowych zwykle dotyczy tylko zakłóceń spowodowanych w gospodarce przez podatki, a zaniedbuje na przykład tak ważny problem, jak koszty administracyjne czy koszty płacenia podatków. Z kolei sprawiedliwość jest badana przede wszystkim jako sprawiedliwość albo równość pionowa, gwarantująca, że podatnik, który ma większą zdolność płacenia podatków, płaci więcej niż inni. Zaniedbany jest za to problem równości poziomej, która wymaga, by identyczni podatnicy byli traktowani w ten sam sposób.

Podatek liniowy częściowo odpowiada na postulaty teorii optymalnych podatków. Nie ulega wątpliwości, że jedna stawka jest bardziej efektywna niż wiele stawek. Badania wykazały, że wprowadzanie wielu stawek wpływa negatywnie na podaż pracy, ponieważ ludzie starają się uniknąć przekraczania progów [Blomquist i Hansson-Brusewitz, 1990], albo [Colombino i del Boca, 1990]. Gdy widzą, że większy dochód przesunie ich do wyższego progu, zmniejszają czas pracy, albo nie podejmują dodatkowych zajęć. Z tego powodu wprowadzenie jednej stawki podatku zwiększa efektywność gospodarki poprzez zwiększenie tak podaży pracy, jak i produktywności. Ten sam argument może odnosić się do pojedynczej stawki CIT, zwłaszcza że firmie dużo łatwiej zredukować dochody tak, by pozostać w niższym przedziale podatkowym.

Podatek liniowy zwykle wiąże się z niską stawką podatku, zwłaszcza jeżeli chodzi o podatek od osób prawnych. Wyniki obniżenia stawek tego podatku dostarczają kolejnego argumentu za efektywnością podatku liniowego. Widać to wyraźnie z analizy przychodów z podatków korporacyjnych w krajach Europy Środkowej i Wschodniej. Kraje te obniżyły CIT, a ich przychody z tego tytułu wzrosły [Niklewicz, 2005]. Przykłady części państw, które wprowadziły jedną i niską stawkę PIT, też są obiecujące. [Wall Street Journal, 2003] podaje, że w Rosji w 2002 dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych wzrosły o prawie 40%, podczas gdy inflacja wyniosła około 16%, a wzrost gospodarczy 4,3%. Wydaje się jednak, że część tego efektu wyjaśnia niska ściągальność podatków przed reformą, usprawnienie administracji podatkowej i podniesienie sankcji za uchylanie się od płacenia podatków. Trudno oczekiwać, by wprowadzenie jednej, niskiej stawki PIT w kraju o bardziej ustabilizowanej gospodarce dało tak spektakularne efekty.

Innym elementem podatku liniowego, który podnosi efektywność jest jednakowa stawka podatków od dochodów osób prawnych i fizycznych. Takie rozwiązanie likwiduje motywację do przesuwania dochodów w celu płacenia mniejszych podatków. Przy różnych stawkach ludzie mogą albo tworzyć własne firmy, w ramach których wykonują te same czynności, które wykonywali poprzednio w ramach zatrudnienia, albo starają się wypłacić zyski firmy w formie wynagrodzeń.

Jak widać, wprowadzenie pojedynczej, niskiej stawki podatku może podnieść efektywność gospodarki. Trudniej stwierdzić, jakie są skutki likwidacji, albo ograniczenia ulg i zwolnień. Z punktu widzenia procesu pobierania docho-

dów podatkowych na pewno jest lepiej, jeżeli nie ma żadnych odliczeń. Również z punktu widzenia niektórych podatników możemy mówić o zwiększeniu efektywności, jako że ulgi i odliczenia mogą skłaniać do podejmowania działań i wydatków, które mają na celu uniknięcie podatków, co zmniejsza szansę skorzystania z bardziej efektywnych alternatyw. Generalnie, im prostszy system podatkowy, tym mniej zakłóceń w mechanizmach rynkowych i tym mniejsze koszty płacenia podatków. Jednak trzeba pamiętać, że po pierwsze, część ulg i odliczeń rzeczywiście ułatwia ludziom życie, na przykład ulgi na leczenie czy edukację dzieci. Po drugie, służą one temu, by wywołać pożądane przez rząd działania ludzi. Tu dochodzimy do pierwszej ideologicznej kwestii, o którą rozbija się dyskusja o podatku liniowym, a mianowicie do roli podatków w polityce państwa.

To zagadnienie interesuje bardziej ekonomistów i, może, polityków niż resztę społeczeństwa, ale jest bardzo istotne. W skrócie można powiedzieć, że ci których zdaniem podatki powinny tylko zapewnić rządowi dochody niezbędne do funkcjonowania, poprą podatek liniowy. Można to uznać za przejaw neoliberalizmu, który dąży do ograniczenia roli państwa w gospodarce do dostarczania czystych dóbr publicznych i zapewnienia przejrzystych mechanizmów działania gospodarki. Podatek liniowy zapewni dochody państwu, nie wprowadzając wspomnianych wyżej zakłóceń w działanie mechanizmów rynkowych. Zwolennicy podatku liniowego argumentują przy tym, że te same funkcje, które spełniają na przykład ulgi, mogą pełnić, i to pełnić lepiej, dotacje celowe i programy opieki społecznej.

Z drugiej strony ci, którzy traktują podatki jako narzędzie polityki gospodarczej i społecznej państwa, będą przeciwni podatkowi liniowemu i poprą podatki progresywne z systemem odliczeń, ulg i zwolnień, albo przynajmniej będą chcieli je zachować, mimo wprowadzenia jednej stawki podatku. Według nich rząd powinien kształtować i prowokować pożądane zachowania konsumentów i przedsiębiorców poprzez odpowiednią politykę podatkową. Takie postępowanie ma długą tradycję i, przynajmniej do pewnego stopnia, spełnia swoje zadanie. Przeciwnicy podatku liniowego twierdzą wobec tego, że nie należy zmieniać czegoś, co działa, na coś, o czym nie wiemy czy zadziała. Argumentów na poparcie zdania obu stron jest wiele. Wydaje się, że chociaż w tym wypadku pewne szanse na porozumienie istnieją, do osiągnięcia konsensusu jest jeszcze bardzo daleko.

O wiele bardziej kontrowersyjna jest kwestia sprawiedliwości podatków liniowych. Źródłem kontrowersji jest brak powszechnie akceptowanej definicji sprawiedliwości. W przypadku podatku liniowego zastrzeżenia można mieć tak do sprawiedliwości pionowej, jak i poziomej. Według sprawiedliwości poziomej, osoby o identycznych dochodach zapłacą taki sam podatek, tym bardziej gdy nie będzie ulg i odliczeń. Ale na tym polega problem nawiązujący zresztą do powyższej dyskusji o roli podatków w polityce państwa. Na przykład, czy sprawiedliwe jest, by osoba samotna płaciła taki sam podatek, co osoba o identycznym dochodzie, ale z czwórką dzieci? To zagadnienie akurat można rozwiązać poprzez odpowiedni dobór narzędzi polityki społeczno-gospodarczej, choćby poprzez świadczenia z opieki społecznej. Dużo trudniejszy jest spór związany z równością pionową.

Pytanie, które stanowi główny temat debaty społecznej brzmi: czy sprawiedliwe jest, by bogaci oddawali państwu taką samą część dochodu, co ubodzy. Zwolennicy podatku liniowego powiedzą, że tak, przeciwnicy, że nie, a potem pozostaje tylko obrzucanie się inwektywami, albo zakończenie dyskusji, ponieważ działa tu ideologia, a nie logika. Możemy, oczywiście, wysuwać różne argumenty świadczące o sprawiedliwości, albo niesprawiedliwości podatku liniowego, o tym, jaką część dochodu bogaci powinni oddać państwu, czy o właściwym stopniu redystrybucji dochodów poprzez system podatkowy. Jednak w końcu sprowadzą nas one do pytania: „Na czym polega sprawiedliwość”. I kompromisu w tej kwestii chyba nigdy nie osiągniemy.

Powyższy opis świadczy o tym, że dyskusja o wadach i zaletach podatku liniowego rozbija się o kwestie bardziej ideologiczne niż merytoryczne: rolę podatków w polityce społeczno-gospodarczej państwa, oraz sprawiedliwość podatków liniowych, zwłaszcza równość pionową. Niestety, jak zwykle w przypadkach sporu ideologicznego, w tych sprawach nie da się chyba osiągnąć porozumienia.

Osiągnąć kompromis w sprawie wprowadzenia podatku liniowego byłoby dużo łatwiej, gdybyśmy mogli powiedzieć, w oparciu o doświadczenia państw, które ten podatek wprowadziły, iż jego wprowadzenie powoduje określone skutki. Na przykład, gdyby można było wykazać, że dochody dyspozycyjne ludności wzrosły po wprowadzeniu podatku liniowego (to obaliliby argument o niesprawiedliwości), albo że pogorszył się dostęp do edukacji i poziom wykształcenia, ponieważ zlikwidowano ulgi na koszt kształcenia czy dojazdu dzieci do szkół (czyli podatki dobrze spełniały rolę narzędzi polityki społecznej, a nowe rozwiązania nie zdały egzaminu). Prawdą jest, że większość państw, które wprowadziły podatek liniowy, dynamicznie się rozwija, w wielu rosną wpływy z podatków i zwiększyła się liczba inwestycji zagranicznych. Kraje takie, jak Estonia, Łotwa czy Rosja mają wzrost gospodarczy przewyższający 5%. Co więcej, często wysokie tempo wzrostu zaczęło się po wprowadzeniu podatku liniowego. Tak było na przykład w krajach nadbałtyckich, gdzie wkrótce po wprowadzeniu podatku liniowego gospodarka zaczęła wychodzić z kryzysu, w jakim znalazła się po rozpadzie Związku Radzieckiego.

Tak dobre wyniki gospodarcze nie dają jednak podstaw do jednoznacznego stwierdzenia, że podatek liniowy jest korzystny dla społeczeństwa i gospodarki. Podatki te, po pierwsze, działają zwykle za krótko, żeby stwierdzić, jaki jest ich długookresowy efekt. Po drugie, są często wprowadzane jako część większego pakietu reform – to przypadek krajów nadbałtyckich – i trudno potem zidentyfikować, jakie są efekty poszczególnych zmian. Po trzecie, wiele krajów, które wprowadziły podatek liniowy, to kraje w szczególnej sytuacji gospodarczej. W dalszej części artykułu przyjrzymy się temu bliżej.

Podatek liniowy na świecie

Tablica 1 pokazuje kraje, które wprowadziły liniowy podatek dochodowy od osób fizycznych. Kraje te można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej na-

leżą państwa Europy Środkowo-Wschodniej, a do drugiej te, których gospodarka ma szczególny charakter. To mniej więcej pokrywa się z przyczynami wprowadzenia podatku liniowego. W krajach takich jak Rosja, Estonia czy Ukraina, podatek liniowy był odpowiedzią na słabą ściągalność podatków w warunkach głębokiego kryzysu polityczno-gospodarczego. Owszem, były kraje postkomunistyczne miały w sobie głęboko zakorzenioną ideę równości społecznej, przynajmniej pod względem dochodów, a w związku z tym podatki progresywne miały tam duże poparcie. Ale większość polityków i spora część społeczeństwa zgodzili się, że lepiej, żeby wszyscy, w tym bogaci, płacili cokolwiek, niż żeby bogaci mieli duże obciążenia podatkowe, których i tak nie płacą. Jak napisał [Robertson, 2004], w Rosji zgodzili się na to nawet komuniści, chociaż może lepiej powiedzieć, że „pogodzili się” z tym, gdy stawka podatku liniowego została ustawiona tak, żeby ubodzy nie tracili, a pierwsze dane pokazały wzrost ściągalności podatków.

Według [Milbank i Pincusa, 2003] podobnymi założeniami, czyli poprawianiem ściągalności podatków, zachęcaniem do deklarowania prawdziwych dochodów, a także poprawianiem warunków prowadzenia działalności gospodarczej, kierowali się Amerykanie wprowadzając w Iraku system, który, mimo oficjalnej progresywności, w praktyce można uznać za podatek liniowy. Z kolei kraje takie, jak Hongkong i Jersey, dużą część dochodów budżetowych uzyskują dzięki szczególnemu typowi ich gospodarek, mogą sobie więc pozwolić na niskie podatki, których poziom ma być dodatkowo zachętą przyciągającą inwestorów. Trzeba jednak dodać, że oba te kraje starają się zwiększyć dochody budżetowe i, chociaż nie planują podwyższania stawek, możliwe jest wprowadzenie nowych typów podatków (na przykład VAT), albo poszerzenie bazy podatkowej.

Poza dążeniem do poprawy ściągalności podatków i posiadaniem dodatkowych dochodów, można wyróżnić jeszcze kilka czynników, które mogą sprzyjać wprowadzeniu podatku liniowego. Pierwszym z nich, stosującym się do krajów byłego bloku wschodniego i do Iraku, jest załamanie się dotychczasowego systemu i pustka, którą podatek liniowy może wypełnić. Jak powiedział jeden ze zwolenników podatku liniowego w Stanach Zjednoczonych, komentując wprowadzenie go w Iraku: Irak „...nie musi się martwić o wszystkie problemy polityczne i związane z transformacją, które tak utrudniły wprowadzenie tutaj [w USA] fundamentalnej reformy podatkowej...”¹. Oczywiście, w krajach takich, jak Estonia czy Rosja, system podatkowy istniał, jednak funkcjonował przez krótki okres i to funkcjonował źle. Nie miał szans na zakorzenienie się w świadomości obywateli jako jedyny słuszny i właściwy. Drugim czynnikiem może być przyzwyczajenie w byłych krajach socjalistycznych do podatku wyrównawczego, który można uznać za szczególny rodzaj podatku liniowego, z wysoką kwotą wolną od podatku. W takim razie, chociaż to mało prawdopodobne, ludziom z tych krajów było łatwiej przystosować się do podatku liniowego. Trzeci czynnik wiąże się z relacją między władzą a obywatelami: silna władza,

¹ [Milbank i Pincus, 2003], tłumaczenie autora.

zwłaszcza władza, która jest mało zależna od wyborców, może sobie pozwolić na bardziej radykalne rozwiązania. Jak napisał kiedyś o Hongkongu [*Wall Street Journal*, 1996]: „...W końcu w kolonii nie ma wyborców, których trzeba kupić odwołując się do urazy i zazdrości...”². Z tego powodu system podatkowy mógł przede wszystkim dostarczać środków rządowi, a nie realizować czyjeś partykularne interesy. Można się zastanawiać, czy w innych krajach, gdzie jest silna władza, na przykład w Rosji, nie zadziałał podobny mechanizm.

Tablica 1

Podatek liniowy na świecie, 2005 r.

Kraj	Rok wprowadzenia	PIT	CIT	VAT
Estonia	1994	24%	24%	5%, 18%
Guernsey	1960	20%	20%	brak
Gruzja	2005	12%	20%	18%
Hongkong	1947	16%	17,5%	brak
Irak	2004	15%	15%	?
Islandia	?	37,73%	18%	14%, 24,5%
Jersey	1940	20%	20%	brak
Litwa	1994	33%	15%	5%, 9%, 18%
Łotwa	1995	25%	15%	5%, 18%
Rosja	2001	13%	24%	10%, 18%
Rumunia	2005	16%	16%	9%, 19%
Serbia	2002	14%	14%	8%, 18%
Słowacja	2004	19%	19%	19%
Ukraina	2004	13%	25%	20%

Po wymienieniu czynników, które sprzyjają wprowadzeniu podatku liniowego, musimy jasno stwierdzić, że w praktyce system, który nazywamy podatkiem liniowym, nie zgadza się z jego klasyczną definicją. Pomijając Irak, zaledwie sześć krajów – Estonia, Guernsey, Jersey, Rumunia, Serbia i Słowacja – ma identyczną stawkę PIT i CIT. Tylko Słowacja ma identyczne stawki, 19%, wszystkich trzech podatków, czyli również VAT. Pozostałe kraje mają różne stawki podatków od osób fizycznych i prawnych. Co więcej, niezależnie od efektywnej progresji wywołanej przez istnienie kwoty wolnej, w większości tych krajów istnieją dodatkowe stawki podatków i ciągle działają ulgi i odliczenia od podatku zarówno w podatku od osób fizycznych, jak i w podatku od osób prawnych. Wszystkie te czynniki powodują, że podatki liniowe w praktyce zazwyczaj nie są zbyt proste i nie gwarantują, że ludzie płacą budżetowi tą samą proporcję swoich dochodów. Zobaczymy to wyraźnie omawiając PIT, CIT i VAT w interesujących nas krajach.

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Szczegółowe rozwiązania stosowane w liniowym podatku dochodowym od osób fizycznych pokazane są w tablicy 2. Wyraźnie widać, że w żadnym z tych

² Tłumaczenie autora.

krajów nie działa podstawowe założenie podatku liniowego: wszyscy płacą taką samą proporcję dochodu fiskusowi. Po pierwsze, we wszystkich wymienionych w tablicy krajach, poza Gruzją, zachowano odliczenie osobiste, czyli kwotę wolną od podatku. Powoduje to efektywną progresję PIT – ludzie bogaci zapłacą nie tylko większą kwotę podatków, ale i większą proporcję swoich dochodów niż ludzie ubodzy. W publicznych dyskusjach jakoś nikt nie zwraca na to uwagi. A przecież obala to argument, że podatek zwany „podatkiem liniowym” jest niesprawiedliwy, ponieważ wszyscy muszą płacić tą samą proporcję dochodu, niezależnie od jego poziomu.

Powodem wprowadzenia odliczenia osobistego jest dążenie do zmniejszenia obciążeń podatkowych ludzi ubogich. Przy przejściu z systemu progresywnego na liniowy, ma to zagwarantować, że ubodzy nie stracą na reformie, a nawet zyskają, gdy kwota wolna jest wysoka. Rzeczywiście, wystarczy spojrzeć na Hongkong czy Słowację, by przekonać się, że z powodu wysokich odliczeń osobistych duża część społeczeństwa nie płaci podatków.

Powstaje pytanie, dlaczego z kwoty wolnej mają korzystać także bogaci. Przecież przy podatku liniowym ich obciążenia podatkowe spadają. Mimo to w prawie wszystkich krajach odliczenie osobiste przysługuje bez względu na poziom dochodu. Argumenty uzasadniające takie rozwiązania sprowadzają się do prostoty i sprawiedliwości systemu: podatki liniowe mają być jak najprostsze, a jakkolwiek metoda redukcji kwoty wolnej wraz ze wzrostem dochodu wprowadza duże komplikacje. Można by przyjąć, że po przekroczeniu jakiegoś progu, odliczenie osobiste przestaje przysługiwać. Nie jest to jednak rozwiązanie sprawiedliwe, ponieważ nie rozróżnia między przekroczeniem progu o jeden i o milion złotych. Sprawiedliwsze byłoby stopniowe zmniejszanie kwoty wolnej, ale to wymaga skomplikowanego mechanizmu wyliczenia poziomu odliczenia, do jakiego jesteśmy uprawnieni. Mechanizmy takie stosują tylko Rosja i Rumunia. Być może w ciągu kilku lat dołączy do nich również Jersey. Rząd lansuje tam projekt „20 znaczy 20”, który ma doprowadzić do tego, by bogaci płacili rzeczywiście 20% podatku, tracąc prawo do odliczenia. Warto zwrócić uwagę na takie rozwiązania, ponieważ przez odpowiednie dobranie wysokości kwoty wolnej i dochodu, który daje do niej prawo, można osiągnąć dowolny stopień progresji podatków dochodowych, mimo zastosowania pojedynczej stawki podatku.

Powiązanie odliczenia z dochodem nie jest jedynym rozwiązaniem. Odliczenie osobiste można różnicować także ze względu na zawód podatnika, czy przynależność do grupy społecznej, jak to na przykład dzieje się w Estonii. W innych krajach podatnicy mają prawo do odliczeń związanych z ich sytuacją rodzinną i społeczną, a nawet z ich własną historią, jak weterani wojenni w Rosji. Nie jest to jedyny sposób różnicowania wysokości podatków w krajach, gdzie obowiązuje system podatku liniowego. Wiele z nich stosuje dodatkowo specjalne stopy podatkowe. Mogą one dotyczyć najuboższych, najbogatszych, niektórych grup społecznych i zawodowych, albo dochodów ze szczególnych źródeł. Dodatkowo większość krajów stosuje różne rodzaje zwolnień, ulg i odliczeń. Najczęściej stosowane są odliczenia na wydatki zdrowotne i edukacyjne, a także na darowizny charytatywne.

Tablica 2

PIT¹, rozwiązania z 2005 r.

Kraj	Stawka liniowa	Stawki dodatkowe	Odliczenie osobiste	Główne ulgi i odliczenia	Średnia płaca roczna	Kurs 1 EUR z 22.10.05
Estonia ²	24%	- 10% pobierane u źródła od niektórych emerytur i rent	- EEK 20400 - EEK 45000 dla rolników nieprzetwarzających swoich produktów	- EEK 36000 dla państwowych emerytur; - odliczenia na dzieci, edukacyjne, kosztów kredytów mieszkaniowych, itd.	EEK 87444	EEK 15,6466
Guernsey	20%	- brak	- GBP 8000 - GBP 9450 dla osób od 64 roku życia	- odliczenia na niepracującego współmałżonka i inne osoby zależne, - odliczenia dla samotnych rodziców, - odliczenia kosztów szklarni.	GBP 29453 (za 2003)	GBP 0,6771
Gruzja	12%	- brak	- tylko dla rolników nieprzetwarzających swoich produktów wolne od podatku są przychody do GEL 100000	- odliczenia dla niepełnych, samotnych matek, przybranych rodziców w roku po adopcji, ubogich rodzin z dziećmi mieszkających w regionach wysokogórskich.	GEL 1510,8 (za 2003)	GEL 2,1582
Hongkong	16%	- 2, 8, 14, 20% od płac, ograniczone przez stawkę liniową	- HKD 100000	- HKD 100000 na niepracującego współmałżonka, - HKK 40000 na dziecko, - odliczenia na inne osoby zależne, - odliczenia kosztów kredytów mieszkaniowych, wydatków edukacyjnych, darowizn charytatywnych, itd.	HKD 125922 ³	HKD 9,318
Islandia ⁴	37,73%	- dodatkowe 4% od najwyższych dochodów - 0,6% od najwyższych majątków netto - 10% od dochodów z kapitału	- kwota wolna ISK 339846 - specjalne odliczenie dla żeglarzy	- niewykorzystaną kwotę wolną można oddać współmałżonkowi, - zależne od dochodu odliczenia na dzieci, dla samotnych rodziców, składkę na dobrowolne emerytury, kosztów kredytów mieszkaniowych.	ISK 2441100	ISK 72,25
Jersey	20%	- dochody nie wyższe od GBP 11020 są zwolnione od opodatkowania - podatek nie może przekroczyć 27% nadwyżki nad GBP 11020	- GBP 2600 - 25% dochodu, ale nie więcej niż GBP 3400	- odliczenia na dzieci, osoby zależne, współmałżonka, - odliczenia na edukację dzieci, składki emerytalne, darowizny charytatywne.	GBP 500 na tydzień, w sumie ok. GBP 25000 rocznie	GBP 0,6771

Litwa	33%	– 15% od dochodów malarzy, sportowców i artystów, od emerytur – brak	– LTL 3480 – LVL 312	– odliczenia dla osób niepełnosprawnych, – odliczenia na dzieci, zależne od ich liczby, – odliczenia edukacyjne, kosztów kredytów mieszkaniowych, składki ubezpieczeniowe i emerytalne. – LVL 216 na każdą osobę zależną, – odliczenia na edukację, zdrowie, składki emerytalne, itd.	LTL 13896 LVL 0,6959	LTL 3,4528
Łotwa	13%	– 6% od dywidend, – 30% od rosyjskich dochodów nie rezydentów – 35% od wygranych wypłat ubezpieczeniowych i oprocentowania oszczędności powyżej pewnego poziomu	– RUB 400 miesięcznie do chwili osiągnięcia od początku roku dochodu RUB 20000	– RUB 300 miesięcznie na dziecko, – odliczenia dla inwalidów, bohaterów ZSRR, odczuwających skutki napromieniowania, itd., – odliczenia wydatków zdrowotnych i edukacyjnych, darowizn charytatywnych, wydatków mieszkaniowych, itd.	RUB 81984	RUB 34,318
Rumunia	16%	– 20% od dochodów z hazardu – podatek kwotowy od dochodów rolniczych	– od RON 250 do 650, w zależności od liczby osób zależnych, przy dochodach do 1000 miesięcznie – spada wraz ze wzrostem dochodu. – przy dochodach powyżej RON 3000 miesięcznie nie przysługuje	– RON 900 miesięcznie od emerytur, – odliczenia składek na dobrowolne emerytury, prywatne ubezpieczenia zdrowotne, wydatków na komputery, ogrzewanie domów.	RON 9913,79	RON 3,6067
Serbia	14%	– dodatkowe 10% od dochodów powyżej CSD 600000 – 20% od dochodów z kapitału i z własności intelektualnej	– CSD 30000	– CSD 10000 na zależnego członka rodziny, – odliczenia na zdrowie do poziomu CSD 10000, – odliczenia związane z kosztami pracy, zwłaszcza podróży służbowych.	CSD 246660	CSD 85,1458
Słowacja	19%	– brak	– 1,6 poziomu ubóstwa (w 2005 SKK 80832)	– 1,6 poziomu ubóstwa na niepracującego współmałżonka, – SKK 4800 od podatku na dziecko.	SKK 189900	SKK 38,935

(cd.) Tablicy 2

Kraj	Stawka liniowa	Stawki dodatkowe	Odliczenie osobiste	Główne ulgi i odliczenia	Średnia płaca roczna	Kurs 1 EUR z 22.10.05
Ukraina	13%	5% depozyty i certyfikaty depozytowe 26% wygrane i dochody z hazardu	wysokości płacy minimalnej	odliczenia dla weteranów wojennych, samotnych matek i studentów, odliczenia kosztów kredytów hipotecznych, darowizn charytatywnych, wydatków zdrowotnych i edukacyjnych, itd.	UAH 7075,56	UAH 6,0661

¹ Ze względu na trudności z uzyskaniem w przypadku niektórych krajów w pełni wiarygodnych i aktualnych danych, powyższe dane powinny się traktować tylko jako wskazówki o charakterze systemów podatkowych. Autor nie bierze odpowiedzialności za podjęte na ich podstawie decyzje o skutkach podatkowych.

² W 2006 r. planowane jest obniżenie stawki liniowej PIT i CIT w Estonii do 22%, i podwyżka odliczenia osobistego do EEK 24000.

³ Dane płacowe nieobejmujące stanowisk kierowniczych.

⁴ W 2006 r. Islandia planuje obniżenie stawki PIT do 36,73% i podwyżkę odliczenia osobistego do ISK 348343.

Źródło: Dane o systemach podatkowych pochodzą z informacji ministerstw finansów i organów podatkowych poszczególnych krajów, raportów IMF i raportów podatkowych międzynarodowych firm doradczych. Dane o średnich płacach pochodzą z informacji urzędów statystycznych i raportów IMF, a dane o kursach z banków centralnych i ECB

Powyższy opis i dane z tablicy 2 pokazują, że posługiwanie się terminem „podatek liniowy” w stosunku do tych państw, które teoretycznie go stosują w podatkach dochodowych od osób fizycznych, jest nadużyciem. W krajach tych nie tylko ludzie płacą różne efektywne stopy podatku, co wynika ze stosowania odliczeń osobistych i specjalnych stawek podatkowych, ale i dzięki systemowi ulg i zwolnień ludzie o podobnych dochodach i w podobnej sytuacji mogą zapłacić różne podatki. Narusza to nie tylko zasadę równości poziomej, która co prawda i tak jest rzadko realizowana, ale również zasadę równości pionowej, którą teoretycznie wszystkie podatki powinny spełniać. Należy też wyraźnie powiedzieć, co jasno wynika z tablicy 2, że nie ma kraju, który wprowadzając podatek liniowy od dochodów osób fizycznych, zniósłby wszystkie ulgi i odliczenia.

Podatek dochodowy od osób prawnych

Liniowy podatek dochodowy od osób prawnych obowiązuje w znacznie większej liczbie krajów niż czternastka z tablicy 1. Jednak, jak już wspomniałem we wstępie, jedna stawka podatku dochodowego od osób prawnych w powszechnym odczuciu nie uprawnia do korzystania z nazwy „podatek liniowy”. Jest tak, mimo że CIT jest bardziej liniowy niż PIT: częściej obowiązuje tylko jedna stawka podatku i nie ma żadnej kwoty wolnej. Wprowadzenie takiego rozwiązania nie budzi też sprzeciwów społecznych. Często jest tak, że ci którzy najgwałtowniej sprzeciwiają się podatkowi liniowemu od osób fizycznych, akceptują bez oporów liniową stawkę podatku od osób prawnych. Dlaczego? Wystarczy przypomnieć opinię Macieja Jankowskiego z Solidarności, wypowiedzianą w czasie negocjacji w Komisji Trójstronnej nad obniżeniem CIT do 19%: „Na pewno jest to bardziej skuteczne niż manipulowanie przy kodeksie pracy” [Leśniak, 2003].

Szczegółowe rozwiązania stosowane w podatku dochodowym od osób prawnych, w krajach wymienionych w tablicy 1, są przedstawione w tablicy 3. Wynika z niej, że CIT wcale nie jest tak prosty, jak mogłoby się wydawać: jedna stawka i brak kwoty wolnej. Po pierwsze, problemem jest podstawa opodatkowania: różne państwa różnie definiują dochód, od którego firmy mają płacić podatek. Najbardziej znany jest przypadek Estonii, o której mówi się, że firmy nie płacą podatku dochodowego. Jest to częściowo prawdą, ponieważ w Estonii obowiązuje całkowita ulga inwestycyjna: wszystkie wydatki inwestycyjne są zwolnione od podatku, co postulowali [Hall i Rabushka, 1998]. Oznacza to, że w Estonii, mimo relatywnie wysokiej stawki 24%, efektywnie płacone podatki mogą być dużo niższe.

Tablica 3

CIT¹, rozwiązania z 2005 r.

Kraj	Stawka liniowa	Stawki dodatkowe	Ulgi i odliczenia
Estonia	24%	- brak	- 100% ulga inwestycyjna - jeżeli wydatki inwestycyjne są większe niż dochód w roku podatkowym, to można je rozliczać jeszcze przez 7 lat - odliczenia złych długów, kosztów kredytów, kosztów napraw maszyn i budynków, składek ubezpieczeniowych, itd.
Guernsey	20%	- niektóre firmy międzynarodowe mają możliwość negocjowania wysokości swoich podatków.	- odliczenia wydatków poniesionych dla osiągnięcia dochodu, poza wydatkami na kapitał stały i inne inwestycje kapitałowe.
Gruzja	20%	- 10% dla niektórych kontraktów naftowych i gazowych podpisanych przed 1998 rokiem	- odliczenia złych długów, amortyzacji, darowizn charytatywnych - rozliczenie strat przez 5 lat
Hongkong	17,5%	- 8,75% od dochodu z posiadania i obrotu instrumentami dłużnymi Hongkongu	- odliczenie wydatków poniesionych dla osiągnięcia dochodu, w tym zakupu maszyn, narzędzi i oprogramowania, amortyzacji, darowizn charytatywnych. - rozliczenie strat bez ograniczeń czasowych.
Islandia	18%	- 0,6% od majątku netto - 10% od dochodu firm handlujących z zagranicą	- straty rozliczane przez 10 lat - odliczenia amortyzacji
Jersey	20%	- 30% płacą międzynarodowe firmy od dochodów uzyskanych na Jersey, a od dochodów zagranicznych stawka jest ustalona indywidualnie	- rozliczenie strat przenoszone na następne lata bez ograniczeń, dopuszczalne również rozliczanie strat na 2 lata do tyłu. - odliczenia wydatków kapitałowych, w tym wydatków na szklarnie
Litwa	15%	- 13% dla małych firm	- rozliczenie strat przez 5 lat - odliczenie amortyzacji, złych długów, darowizn na cele charytatywne, itd.
Łotwa	15%	- brak	- ulga dla dużych inwestycji zagranicznych - odliczenia dla firm małych i rolniczych - odliczenie amortyzacji, złych długów, itd.
Rosja	24%	- 6% od dywidend krajowych, 15% zagranicznych - władze regionalne mogą zmniejszyć stawkę z 24% aż do 20% kosztem swojego udziału w podatku	- rozliczenie strat przez 10 lat - odliczenia wydatków na badania i rozwój, pewne typy reklamy, amortyzacji, złych długów, itd.
Rumunia	16%	- 10% od wypłacanych dywidend - 5% od przychodów z hazardu	- odliczenie wydatków poniesionych w celu osiągnięcia dochodu, takich jak reklama, czy składki ubezpieczeniowe, kosztów kredytów, złych długów, amortyzacji, itd. - rozliczenie strat przez 5 lat

Serbia	14%	– podatek kwotowy dla małych firm	<ul style="list-style-type: none"> – rozliczenie strat przez 10 lat – odliczenie wydatków na środki trwałe niezbędne do prowadzenia działalności – odliczenie na zatrudnienie nowych pracowników. – odliczenia wydatków na ochronę zdrowia, edukację, cele humanitarne, kulturalne, religijne, ochronę środowiska i reklamę – rozliczanie strat przez 5 lat – rozliczanie strat przenoszone na następne lata bez ograniczeń. – odliczenia bieżących wydatków związanych z rozpoczęciem, prowadzeniem i zarządzaniem firmą, koszta kredytów amortyzację i darowizny charytatywne.
Słowacja	19%	– brak	
Ukraina	25%	– brak	

¹ Ze względu na trudności z uzyskaniem w pełni wiarygodnych i aktualnych danych w przypadku niektórych krajów, powyższe dane powinny się traktować tylko jako wskazówki o charakterze systemów podatkowych. Autor nie bierze odpowiedzialności za podjęte na ich podstawie decyzje o skutkach podatkowych.

Źródło: dane ministerstw finansów i organów podatkowych poszczególnych krajów, dane IMF, raporty podatkowe firm doradczych

Tak jak w przypadku podatku od osób fizycznych, w oficjalnie liniowym CIT powszechnie stosowane są specjalne stawki podatku, na przykład dla małych, albo wielkich firm, wprowadza się ulgi i zwolnienia, odmiennie traktuje się niektóre typy dochodów. W niektórych krajach obowiązują specjalne przywileje podatkowe dla inwestorów zagranicznych, czy dla inwestujących w specjalnych strefach. Lista możliwości jest długa i w każdym kraju inna. Powoduje to, że efektywnie płacone stawki podatku są różne dla firm o takich samych dochodach. Wszystko to odsuwa te podatki od definicji podatku liniowego. Jednak w wielu krajach, które takie podatki stosują, wzrosły, jak wspomnieliśmy wyżej, przychody podatkowe i zwiększyła się liczba inwestycji zagranicznych.

VAT

Stawka VAT jest zgodna ze stawkami PIT i CIT tylko w jednym kraju: na Słowacji, gdzie wynosi 19%. Poza Słowacją tylko w Gruzji i na Ukrainie obowiązuje jedna stawka, ale tam stawki wszystkich trzech podatków są różne. Pojedynczą stawkę VAT planuje się wprowadzić w Rosji w 2006, albo 2007, prawdopodobnie na poziomie 16%. Ma to na celu zmniejszenie zakłóceń podatkowych i uproszczenie administracji podatku [IMF, 2004a]. W innych krajach, jeżeli VAT w ogóle obowiązuje, to zazwyczaj ma dwie stawki (pomijam tu stawkę 0%). W trzech krajach – Guernsey, Hongkongu i Jersey – nie ma ani podatku VAT, ani podatku od sprzedaży. Jednak w Hongkongu rozważa się wprowadzenie jakiegoś powszechnego podatku od konsumpcji dóbr i usług. Mimo dużych oporów społecznych, może to rozwiązać wiele problemów, zwłaszcza przewidywany spadek przychodów z podatków od osób fizycznych w miarę starzenia się społeczeństwa i związany z tym wzrost wydatków. Na dodatek taki podatek mógłby przynieść duże dochody przy niskiej stawce i zdywersyfikować ryzyko niższych dochodów podatkowych w czasie osłabienia koniunktury [Advisory Committee on New Broad-based Taxes, 2003].

W Polsce propozycje wprowadzenia podatku liniowego obejmują zwykle pojedynczą stawkę VAT, równą stawkom innych podatków. Poza elegancją takiego rozwiązania, uzasadnia je przede wszystkim jeden czynnik, dobrze widoczny na przykładzie Słowacji. Ponieważ stawki podatków dochodowych zostały obniżone, dochody budżetu muszą spaść. W dłuższym okresie oczekujemy poprawy, ponieważ reforma ma doprowadzić do podwyższenia dochodów i lepszej ściągalności podatków. Jednak w krótkim okresie stratę przychodów z podatków dochodowych wyrównano głównie przez likwidację obniżonej stawki VAT. Co prawda stawka podstawowa została obniżona, a zmiany były wprowadzane stopniowo, ale nie zmienia to faktu podniesienia podatku na dobra dotychczas objęte stawką obniżoną. Jak twierdzi [Chren, 2004] podwyżki te dotyczą przede wszystkim najuboższych, ponieważ dotyczą dóbr podstawowych. By im pomóc wprowadzono specjalne rozwiązania do polityki społecznej i opieki zdrowotnej. Zdaniem słowackiej opozycji były to rozwiązania niewystarczające. Oskarżano rząd o nieskoordynowanie reform, niewytłumaczenie

ich ludziom, a także niedostateczną liczbę programów wsparcia socjalnego, co miało doprowadzić o splądrowania sklepów przez grupę Cyganów w lutym 2004 [*BBC Monitoring European*, 2004].

Utrzymywanie niskich stawek

W dyskusjach o podatku liniowym często pada argument, że jego wprowadzenie zmniejszy wpływy do budżetu. Jeżeli chcemy tego uniknąć, stawka podatku powinna być bardzo wysoka, jednak wtedy stracą ubodzy. Jak jest więc możliwe, że niektóre kraje mają niskie stawki, a ich budżety jakoś działają (jak Rosja, albo Hongkong), a inne mają wysokie stawki (jak Litwa, albo Islandia), ale bunty ubogich nie wybuchają?

W wypadku wysokich stóp podatkowych rozwiązania są bardzo proste. Po pierwsze, wystarczy wprowadzić wysokie odliczenie osobiste, a po drugie można skorzystać z systemu ulg i zwolnień. Oba te sposoby są często stosowane w analizowanych krajach. Większym problemem jest utrzymanie niskich stóp podatku. Wprowadzając podatek liniowy, kraje liczą na przyspieszenie rozwoju gospodarczego, co dałoby wyższe wpływy podatkowe. Jednak taka reakcja, jeżeli wystąpi, to dopiero w dłuższym okresie. Powstaje, wspomniany już, problem niedostatecznych wpływów do budżetu. Słowacja rozwiązała go likwidując obniżoną stawkę VAT, ale takie wyjście ma pewne koszty społeczne. Co, wobec tego, stosowały inne kraje?

Właściwie możliwości są dwie: albo liczyły na znaczną poprawę ściągłości podatków, albo mają dodatkowe dochody budżetowe. Kraje takie, jak Hongkong, Jersey, albo Guernsey, mają szczególną gospodarkę i czerpią duże dochody z innych źródeł niż podatki dochodowe od osób fizycznych. W Hongkongu, poza podatkami płaconymi przez firmy tam działające, które zapewniają około 40% dochodów podatkowych [*Inland Revenue Department*, 2004], znacznym źródłem dochodów są wszelkiego rodzaju podatkowe opłaty od nieruchomości, dające ponad 20% tych dochodów [*Advisory Committee on New Broad-based Taxes*, 2003]. Z kolei przykładem państwa, które wprowadzając podatki liniowe liczyło na wzrost ściągłości podatków, jest Ukraina, chociaż tam stawka PIT wysokości 13% była, przynajmniej częściowo, odpowiedzią na konkurencję podatkową ze strony Rosji.

Ukraina jest w o tyle trudnej sytuacji, że nie ma znaczących źródeł dodatkowych dochodów, które mogłyby wspomóc budżet. Jednak wpływy z podatków przed reformą były na tyle małe, że wzrost ściągłości może, mimo niskich stawek, realnie zwiększyć przychody państwa. W przeciwieństwie do Ukrainy, Rosja, która wprowadziła stawkę 13% w 2001, liczyła nie tylko na zwiększoną ściągłość, ale również miała znaczące dochody dodatkowe. Jak już wspomniałem mówiąc wyżej o efektywności podatku liniowego, większą ściągłość podatków dochodowych rzeczywiście udało się tam osiągnąć. Dodatkowe dochody Rosja czerpie z surowców naturalnych. Specjalnymi podatkami obłożone jest wydobycie i eksport ropy i gazu. Co prawda w 2003 naj-

większym źródłem przychodów podatkowych był VAT – ponad 40%, ale dwie następne pozycje stanowiły odpowiednio: opłaty eksportowe – 14,5%, i inne podatki, w tym podatki od wydobycia zasobów naturalnych – 13,3% dochodów podatkowych budżetu [IMF, 2004b].

Gdy rząd znacząco obniża podatki, ludzie zaczynają się zastanawiać, jak długo będą czekać na ich podwyżkę. Przy radykalnej reformie podatków, podatnicy często się jej obawiają, mimo oficjalnie niskich stawek i korzystnych warunków. Działa zasada, że lepsze jest znane zło niż nieznaną i niepewną korzyść. Widać to było w krajach, gdzie wprowadzano podatek liniowy. W Rosji prezydent Putin deklarował, że nikt nie powinien stracić na reformie i gwarantował, że 13% stawka będzie działać przez lata [BBC Monitoring Former Soviet Union – Economic, 2001]. Jednak, według [Busha, 2003], wielu ludzi boi się, że stawka wzrośnie. Co więcej obawiają się, że niskie podatki będą obowiązywać tak długo, aż wszyscy znajdą się „w sidłach fiskusa”, po czym stawki wzrosną [World Trade, 2001].

W Rosji na razie nie ma podstaw, by oczekiwać wzrostu podatków dochodowych. Za to na Ukrainie wzrost stóp PIT zaplanowano już w ustawie wprowadzającej podatki liniowe. Mają one wzrosnąć 1 stycznia 2007, z 13 do 15% [IMF, 2005]. Jak już wspomniałem mówiąc o Jersey i Hongkongu, w wielu innych krajach, w których działa podatek liniowy, coraz częściej mówi się o potrzebie szukania dodatkowych dochodów, przy zachowaniu obecnych stawek podatków. Przy czym akurat w przypadku Hongkongu wiąże się to z ciągłymi próbami powrotu na ścieżkę stabilnego wzrostu po kryzysie azjatyckim i epidemii SARS.

W krajach nadbałtyckich nie mówi się o podwyżce podatków, za to praktycznie przy każdych wyborach pojawiają się postulaty wprowadzenia podatków progresywnych. Nie zdobywają jednak większego poparcia. Warto za to zwrócić uwagę na coś innego: Estonia planowała stopniowe obniżanie podatków dochodowych: w 2004 – 26%, w 2005 – 24%, 2006 – 22%, 2007 – 20%, i równoległe wzrost kwoty wolnej dla osób fizycznych. Pojawiły się jednak pewne sygnały, że kontynuowanie obniżek nie jest pewne [BBC Monitoring Former Soviet Union, 2004].

Podsumowanie

Powyższa analiza pokazuje, że we wszystkich krajach, które wprowadziły system zwany „podatkiem liniowym”, stosowane rozwiązania przeczą idei podatku liniowego, według której wszyscy płacą taką samą efektywną stopę podatku, albo przynajmniej taką samą krańcową stopę podatku od wszystkich dochodów. Częściowo to odejście od ideału wynika z ceny, jaką rządy musiały płacić za zdobycie poparcia dla projektu reformy, a częściowo z przyczyn ideologicznych: albo uważano, że podatki mają mimo wszystko pełnić rolę narzędzi polityki społeczno-gospodarczej, albo sądzono, że takie rozwiązania są bardziej sprawiedliwe.

Nasze zainteresowanie koncentruje się na Słowacji – kraju, który wprowadził system najbliższy klasycznemu podatkowi liniowemu, a jednocześnie jest w sytuacji podobnej do Polski. Jednak na Słowacji, przy pierwszych danych świadczących o pozytywnych skutkach wprowadzenia podatku liniowego, widzieliśmy również negatywne skutki takiego rozwiązania, przede wszystkim w postaci wzrostu cen artykułów podstawowych, wynikającego z likwidacji obniżonej stawki VAT. Wprowadzając podatek liniowy w Polsce, możemy spodziewać się wystąpienia podobnych efektów, zwłaszcza że, tak jak Słowacja, nie możemy liczyć na nagły wzrost ściągальności podatków, ani na dodatkowy dopływ dochodów. Pokazuje to słuszność uwagi [Roberts i Sullivana, 1996], że wprowadzanie podatku liniowego o niskiej stawce, przy jednoczesnym zmniejszaniu deficytu budżetowego i reformie, albo raczej redukcji, finansów publicznych, może doprowadzić do pogorszenia sytuacji gospodarczej, a nawet recesji. Może doprowadzić, nie musi. Trzeba system i jego wprowadzenie starannie zaprojektować i liczyć na szybkie efekty w postaci wyższego wzrostu gospodarczego. Nie mamy jednak pewności, czy przyspieszenie tempa wzrostu rzeczywiście nastąpi. Jeżeli nie chcemy ryzykować, musimy poczekać, aż stanie się jasne, jakie skutki miało wprowadzenie podatku liniowego na Słowacji. Na pewno nie będziemy jedynym krajem, z zainteresowaniem obserwującym rozwój sytuacji. Tylko czy możemy sobie pozwolić na czekanie?

Bibliografia

- Advisory Committee on New Broad-based Taxes, [2003], *Final Report to the Financial Secretary, Financial Services and the Treasury Bureau, The Government of the Hong Kong Special Administrative Region*
- Bush J., [2003], *From each according to...oh, never mind. A flat tax is taking root in, of all places, Russia*, Business Week, 26.05.2003.
- BBC Monitoring European, [2004], *Slovak opposition blames looting by Romanies on too harsh reforms*, Londyn, 22.02.2004.
- BBC Monitoring Former Soviet Union – Economic, [2001], *Russia's flat-rate income tax 'here to stay'*, Londyn, 13.02.2001.
- BBC Monitoring Former Soviet Union, [2004], *Estonian minister ready to spend on AIDS and abandon tax reform*, Londyn, 30.11.2004.
- Blomquist N.S., Hansson-Brusewitz U., [1990], *The Effect of Taxes on Male and Female Labor Supply in Sweden*, Journal of Human Resources, 25 (3), s. 317-357.
- Chren M., [2004], *Fundamental Tax Reform in Central Europe*, Tax Foundation's Tax Features, nr 48, styczeń/luty 2004.
- Colombino U., del Boca D., [1990], *The Effect of Taxes on Labor Supply in Italy*, Journal of Human Resources, 25 (3), s. 390-414.
- Delloite & Touche, [2003], *The Rough Guide to Ukrainian Taxation 2003*, Delloite & Touche, Ukraine.
- Delloite & Touche, [2004], *The Rough Guide to Russian Taxation 2004*, Delloite & Touche in the CIS.
- Ernst & Joung, [2005], *Taxation in Romania*, kwiecień, Rumunia.
- Hall R.E., Rabushka A., [1998], *Podatek liniowy*, ABC, Warszawa.
- IMF, [2004a], *Russian Federation: 2004 Article IV Consultation—Staff Report; Staff Supplement; Public Information Notice on the Executive Board Discussion*, IMF Country Report No. 04/314.
- IMF, [2004b], *Russian Federation: Statistical Appendix*, IMF Country Report No. 04/315.

- IMF, [2005], *Ukraine: Statistical Appendix*, IMF Country Report No. 05/21.
- Inland Revenue Department, [2004], Annual Report 2003-2004, The Government of the Hong Kong Special Administrative Region.
- James S., Nobes C., [1998], *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe.
- Kula G., [2005], *Jedna stawka to nie wszystko*, Rzeczpospolita, 30.04.2005.
- Leśniak G.J., [2003], *Zgoda związków to warunek*, Rzeczpospolita, 5.07.2003.
- Milbank D., Pincus W., [2003], *U.S. Administrator Imposes Flat Tax System on Iraq*, The Washington Post, 2.11.2003.
- Niklewicz K., [2005], *Obniżanie podatków się opłaca*, Gazeta Wyborcza, 22.10.2005.
- Roberts D., Sullivan M., [1996], *The Flat Tax: Would Wealthy Individuals Really Pay?*, Challenge, nr 39(3).
- Robertson C., [2004], *Flat tax rate*, Directional Economics, ING, czerwiec 2004.
- Salanié B., [2003], *The Economics of Taxation*, MIT Press, Cambridge, USA.
- Wall Street Journal*, [1996], *An 'untested' flat tax?*, Eastern edition, 9.02.1996.
- Wall Street Journal*, [2003], *Flat Tax Fever*, Eastern edition, 11.07.2003.
- World Trade*, [2001], *Europe: Russia goes for flat tax*, nr 14(3), marzec 2001.

Oficjalne informacje o systemach podatkowych:

- Ministerstwo Finansów Republiki Estońskiej: www.fin.ee
- Biuro Podatku Dochodowego Guernsey: www.tax.gov.gg
- Ministerstwo Finansów Gruzji: www.mof.ge
- Departament Dochodu Wewnętrznego Hongkongu: www.ird.gov.hk
- Irak: Coalition Provisional Authority Order Number 49: Tax Strategy of 2004
- Ministerstwo Finansów Republiki Islandii: ministryoffinance.is
- Biuro Podatku Dochodowego Jersey: www.incometax.gov.je
- Ministerstwo Finansów Republiki Litewskiej: www.finmin.lt
- Ministerstwo Finansów Republiki Łotewskiej: www.fm.gov.lv
- Ministerstwo Finansów Federacji Rosyjskiej: www.minfin.ru
- Ministerstwo Finansów Rumunii: www.mfinante.ro
- Ministerstwo Finansów Republiki Serbskiej: www.mfin.sr.gov.yu
- Ministerstwo Finansów Republiki Słowackiej: www.finance.gov.sk
- Ministerstwo Finansów Ukrainy: www.minfin.gov.ua

FLAT TAX RATE IN PRACTICE

Summary

A flat tax rate is a familiar election-campaign slogan these days. Politicians calling for the introduction of a flat tax system quote examples of countries that have already implemented such systems. Unfortunately, these examples do not always show the whole picture. In the article, the author describes how the flat tax system is constructed in individual countries. It turns out that no national tax system actually meets the definition of a true flat rate. Everywhere there are tax breaks and deductions. In most countries, there is an actual progression of personal income tax (PIT) and the flat rate is only theoretical. Corporate income tax (CIT), though usually simpler than PIT, does not meet the requirements of linearity, either. In the theoretical part of the article, the author tries to explain that the dispute over the flat tax rate is ideological and – due to the absence of viable arguments – there are slim chances for a compromise in this area.