

Systemy opodatkowania nieruchomości w państwach Grupy Wyszehradzkiej

Leonard Etel*

Głównym celem artykułu jest przedstawienie obowiązujących w państwach Grupy Wyszehradzkiej systemów opodatkowania nieruchomości. W Europie obok systemów bazujących na wartości nieruchomości (*ad valorem*), charakterystycznych dla zdecydowanej większości państw UE, funkcjonują także systemy powierzchniowe i mieszane. Obowiązują one nadal, chociaż już od początku lat 90. ubiegłego wieku daje się zauważyć w Europie Środkowej odchodzenie od systemów odnoszących się do powierzchni nieruchomości na rzecz opodatkowania wartości nieruchomości. W Polsce, Czechach i na Słowacji w dalszym ciągu dominuje powierzchnia jako podstawa opodatkowania, a wartość funkcjonuje jedynie w odniesieniu do niektórych rodzajów nieruchomości. Podobnie jest na Węgrzech, gdzie samorządy nie są zainteresowane wyborem systemów opartych na wartości nieruchomości, chociaż mają taką możliwość. Dlaczego akurat w tych państwach nie zrealizowano jeszcze reformy systemów opodatkowania nieruchomości? Niniejszy artykuł jest próbą odpowiedzi na to pytanie.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, opodatkowanie nieruchomości, wartość nieruchomości

JEL Classification: K34

* Profesor nauk prawnych • Uniwersytet w Białymstoku •
✉ leonard.etel@uwb.edu.pl • ORCID: 0000-0001-8065-2267

Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie obowiązujących w państwach Grupy Wyszehradzkiej (Czechy, Polska, Słowacja, Węgry) systemów opodatkowania nieruchomości. W Europie obok systemów bazujących na wartości nieruchomości (*ad valorem*), charakterystycznych dla zdecydowanej większości państw UE, funkcjonują także systemy powierzchniowe i mieszane, występujące m.in. w tytułowej grupie państw [Bird, Slack, 2002, s. 15–19; Radvan,

2012a, s. 244]. Obowiązują one nadal, chociaż już od początku lat 90. ubiegłego wieku daje się zauważyć w Europie Środkowej odchodzenie od systemów odnoszących się do powierzchni nieruchomości na rzecz opodatkowania wartości nieruchomości [Etel (red.), 2003, s. 5]. Tendencja ta doprowadziła do wprowadzenia podatków od wartości nieruchomości m.in. na Litwie, Łotwie i w Estonii [McCluskey, Plimmer, 2007, s. 17]. Jednak w niektórych państwach tego regionu reformy opodatkowania trwają już ponad 20 lat i nie przynoszą oczekiwanych rezultatów. W Polsce,

Czechach i na Słowacji w dalszym ciągu dominuje powierzchnia jako podstawa opodatkowania, a wartość funkcjonuje jedynie w odniesieniu do niektórych rodzajów nieruchomości. Podobnie jest na Węgrzech, gdzie samorządy nie są zainteresowane wyborem systemów opartych na wartości nieruchomości, chociaż mają taką możliwość. Dlaczego akurat w tych państwach nie zrealizowano jeszcze – pomimo licznych deklaracji i przygotowanych koncepcji – reformy systemów opodatkowania nieruchomości?

Pojęcie systemu opodatkowania nieruchomości

Przed przejściem do scharakteryzowania obowiązujących w państwach Grupy Wyszehradzkiej systemów opodatkowania nieruchomości trzeba ustalić, jakie podatki do tych systemów należy zaliczyć, są one bowiem różnie rozumiane [Etel (red.), 2003, s. 17]. Nie ma żadnych powszechnie przyjętych kryteriów, które decydowałyby o tym, jakie podatki należy zaliczyć do systemu opodatkowania nieruchomości. Problematyka ta nie jest w ogóle – w odróżnieniu od VAT, podatku akcyzowego czy też podatków dochodowych – objęta dyrektywami harmonizacyjnymi Unii Europejskiej. Analiza obowiązujących systemów podatkowych pozwala jednakże wyodrębnić grupę podatków, których przedmiotem jest szeroko rozumiane władanie nieruchomościami. Władanie to oznacza wykorzystywanie nieruchomości na podstawie nie tylko prawa własności, lecz także innych praw i tytułów. Władającym nieruchomością w takim znaczeniu jest jej właściciel, co jest regułą, ale i jej posiadacz wykorzystujący ją na swoje potrzeby. Oni też na mocy ustaw podatkowych są z zasady podatnikami podatku od nieruchomości. Władanie nieruchomością polega zasadniczo na jej posiadaniu, używaniu, dokonywaniu w niej zmian, pobieraniu z niej pożytków i innych dochodów, a także rozporządzaniu nią.

Wyjaśnienia wymaga też pojęcie nieruchomości jako fizycznego przedmiotu podatków od nieruchomości. Występujące w systemach podat-

kowych pojęcie nieruchomości różni się z reguły od cywilistycznego jej określenia [Youngman, 1996, s. 6]. Przedmiotem podatku od nieruchomości są grunty, budynki, lokale, budowle oraz inne obiekty określone w przepisach podatkowych, bez względu na to, czy stanowią nieruchomość w rozumieniu cywilistycznym. Jest to cecha charakterystyczna pojmowania nieruchomości na potrzeby opodatkowania. Są nimi w większości systemów nie tylko nieruchomości zdefiniowane w prawie cywilnym, lecz także inne obiekty lub ich części. Specyficzne określanie nieruchomości jest bardzo wygodne przy ich opodatkowaniu, ponieważ umożliwia rozszerzenie zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. O tym, co należy uznawać za nieruchomość podlegającą opodatkowaniu, decydują przepisy ustaw podatkowych. Ich analiza pokazuje, że mogą to być tak różne rzeczy, że nie jest możliwe stworzenie jednej uniwersalnej definicji obejmującej je wszystkie.

Powyższe ustalenia pozwalają stwierdzić, że przez system opodatkowania nieruchomości należy rozumieć obowiązujący w danym państwie zbiór podatków, których przedmiotem jest władanie rzeczami podlegającymi opodatkowaniu, określonymi w ustawach regulujących te podatki. Do tak rozumianego systemu nie wchodzi więc bardzo zbliżone podatki obciążające obrót nieruchomościami (sprzedaż, zamianę, darowiznę) oraz podatki od wzrostu wartości nieruchomości.

Rodzaje systemów opodatkowania nieruchomości

Tak pojmowane systemy opodatkowania nieruchomości, obowiązujące w państwach europejskich, można zasadniczo podzielić na następujące grupy:

- systemy bazujące na wartości nieruchomości (*ad valorem*);
- systemy powierzchniowe, w których podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia nieruchomości (systemy naturalne);
- systemy mieszane, w których podstawą opodatkowania jest zarówno wartość nie-

ruchomości, jak i ich powierzchnia [Plimmer, McCluskey, 2010, s. 1–13].

Już na początku należy stwierdzić, że systemy powierzchniowe w czystej postaci nie występują. We wszystkich analizowanych systemach obok powierzchni brana jest także pod uwagę – w zdecydowanie mniejszym zakresie – wartość nieruchomości. W Czechach i na Słowacji mieszane podstawy opodatkowania znajdują zastosowanie do gruntów, które w części podlegają opodatkowaniu od ich wartości. W Polsce budowle są obciążone podatkiem naliczonym od ich wartości, natomiast grunty i budynki – od ich powierzchni. Na Węgrzech istnieje możliwość wyboru przez władze lokalne pomiędzy opodatkowaniem nieruchomości na podstawie ich wartości albo powierzchni. Połączenie powierzchni i wartości jako podstawy opodatkowania jest charakterystyczne dla współczesnych systemów opodatkowania nieruchomości w analizowanej grupie państw.

Mieszane systemy opodatkowania nieruchomości

Mieszane systemy opodatkowania nieruchomości do końca XX w. dominowały w byłych państwach socjalistycznych Europy Środkowej i Wschodniej. Wiązało się to przede wszystkim z tym, że większość gruntów była własnością państwa, które ustalało zasady ich nabywania, bardzo często w oderwaniu od ich wartości rynkowej. Dominująca pozycja państwa na rynku nieruchomości spowodowała, że zdeformowaniu uległy ceny ustalane nawet pomiędzy niepaństwowymi podmiotami. W tej sytuacji powszechnie występują w tych państwach duże trudności z ustaleniem realnej wartości nieruchomości [Bird, Slack, 2005, s. 38]. Brak jednolitych i wiarygodnych informacji o wartości nieruchomości spowodował konieczność poszukiwania innych kryteriów decydujących o wysokości opodatkowania. W rezultacie podstawą opodatkowania nieruchomości stała się jej powierzchnia, a nie wartość, którą jest bardzo trudno ustalić. Po-

wierzchnia, wobec braku danych o wartości, stanowi dominującą podstawę opodatkowania. Jest ona łatwa do ustalenia i sprawdzenia, w większości tych państw bowiem istnieją różnorodne ewidencje stworzone na potrzeby geodezyjne i kartograficzne, w których zawarte są dane dotyczące powierzchni nieruchomości. Ewidencje tego typu służą jako podstawowe dokumenty „podatkowe”, z których zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy mogą czerpać informacje potrzebne do obliczenia podatku. Pomimo podejmowania w państwach Grupy Wyszehradzkiej licznych inicjatyw zmierzających do zbliżenia systemów opodatkowania nieruchomości do europejskich standardów w tym zakresie w dalszym ciągu funkcjonują tam modele odnoszące się przede wszystkim do powierzchni, co potwierdza dokonana niżej ich krótka charakterystyka.

Czechy

Czeski podatek od nieruchomości obciąża grunty oraz budynki, mieszkania i pomieszczenia niemieszkalne (The Immovable Property Tax Act No. 338/1992). Generalnie dominuje powierzchnia gruntów jako podstawa opodatkowania, z wyjątkiem gruntów rolnych (w tym winnic, sadów, łąk), dla których podstawą jest wartość [Mrkývka, 2003, s. 117]. Podatek od gruntów rolnych to iloczyn powierzchni gruntu w m² oraz wartości 1 m² ustalonej przez ministra rolnictwa. Powierzchnia gruntów jest określona w urzędowym rejestrze – katastrze nieruchomości.

W podatku od budynków i mieszkań podstawą opodatkowania jest powierzchnia zabudowana w m² według stanu na 1 stycznia roku podatkowego pomnożona przez określony współczynnik. Stawka podatkowa jest określona kwotowo i uzależniona od rodzaju budynku lub lokalu.

Kwota podatku od nieruchomości jest korygowana o współczynnik uzależniony od liczby ludności zamieszkującej gminę, gdzie jest położona nieruchomość. Gmina może w ustawowych granicach podwyższyć lub obniżyć ten współczynnik [Radvan, 2008, s. 24–30].

Słowacja

Słowacki system opodatkowania nieruchomości jest zbliżony do czeskiego. Podatek od nieruchomości składa się w istocie z trzech części, z których pierwsza dotyczy gruntów, druga – budynków, a trzecia – mieszkań i pomieszczeń niemieszkalnych (Act No. 582/2004 Coll. on Local Taxes and Local Fee for Municipal Waste and Minor Construction Waste). Wartość jest podstawą opodatkowania występującą w odniesieniu do terenów zabudowanych i pod budowę, ogrodów itp. [Babčák, 2008, s. 102]. Ich powierzchnia wyrażona w m² jest mnożona przez wartość 1 m² określoną w załączniku do ustawy. Grunty rolne – pomimo pewnych odrębności – także mają w ten sposób określoną wartość na potrzeby opodatkowania. Samorząd może w pewnym zakresie kształtować wartość wynikającą z załącznika. Podatnik może tę wartość kwestionować i ustalać za pośrednictwem biegłego.

Podatek od budynków, mieszkań i lokali niemieszkalnych jest liczony na podstawie powierzchni wyrażonej w m². Stawki roczne są określone w ustawie. Organy samorządu mają duży wpływ na wysokość stawek podatkowych. Podobnie jak w systemie czeskim przy ustalaniu stawki kwotowej podatku stosowane są przeliczniki uwzględniające liczbę mieszkańców gminy, na której terenie położone są nieruchomości.

Polska

W Polsce podatek od nieruchomości obciąża grunty nierolne, budynki oraz ich części, a także budowle¹. Na system opodatkowania nieruchomości składa się również podatek rolny od użytków rolnych oraz podatek leśny, mający zastosowanie do lasów². Wartość ustalana na potrzeby amortyzacji, ewentualnie wartość rynkowa,

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2019, poz. 1170).

² Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. 2019, poz. 1256 ze zm.) i ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. 2019, poz. 888).

jest podstawą opodatkowania budowli. Maksymalna stawka podatku od budowli jest określona w ustawie i wynosi 2% wartości. W odniesieniu do gruntów nierolnych oraz budynków podstawą opodatkowania jest powierzchnia. Stawki mają charakter kwotowy (najniższe odnoszą się do nieruchomości mieszkalnych, a najwyższe – do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). Stawki maksymalne są zawarte w ustawie, ale rada gminy może je obniżyć, uwzględniając położenie nieruchomości oraz jej przeznaczenie. W podatku rolnym od gruntów gospodarstwa rolnego (gruntów przekraczających powierzchnię 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego) podstawą opodatkowania stanowi powierzchnia wyrażona w hektarach przeliczeniowych. Aby obliczyć liczbę hektarów przeliczeniowych, należy pomnożyć 1 ha przez zawarte w ustawie przeliczniki (od 0,05 do 1,95) zależne do rodzaju użytku rolnego, klasy gruntu oraz jego położenia. Stawka podatkowa jest powiązana z ceną żyta. W podatku leśnym podstawą opodatkowania stanowi powierzchnia wyrażona w hektarach, bez stosowania jakichkolwiek przeliczników. Stawka podatku leśnego jest ściśle związana z ceną drewna, podawaną corocznie w komunikacie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Powierzchnia gruntów na potrzeby opodatkowania przyjmowana jest z urzędowej ewidencji gruntów i budynków.

Samorząd w Polsce ma instrumenty wpływające na kształtowanie konstrukcji podatków obciążających nieruchomości w postaci możliwości ustalania stawek podatkowych, wprowadzania zwolnień i ulg oraz określania trybu ich płatności.

Węgry

Na Węgrzech obowiązuje specyficzny mieszany system opodatkowania nieruchomości. Na system ten składają się podatek od budynków i podatek od gruntów, a o ich wprowadzeniu decyduje władza lokalna (Act C of 1990 on Local Taxes). Podatnikami są z zasady właściciele, w niektórych przypadkach – posiadacze. W jednym i dru-

gim podatku podstawę opodatkowania może stanowić skorygowana wartość rynkowa (*adjusted market value*) budynku/gruntu albo też powierzchnia użytkowa budynku/gruntu [KPMG, 2017, s. 49]. O tym, jaka podstawa znajduje zastosowanie, decydują władze lokalne [Accace, 2018, s. 13–14]. Nie może być jednak tak, że na terenie tej samej gminy budynki będą opodatkowane na podstawie wartości, a grunty – na podstawie powierzchni. Skorygowana wartość rynkowa to 50% wartości rynkowej budynku/gruntu. Wartość ta jest ustalana przez podatnika, ale organy podatkowe mogą ją kwestionować, jeżeli odbiega ona od wartości rynkowej. Warto zauważyć, że na wprowadzenie skorygowanej wartości rynkowej zdecydowało się niewiele miast. Jako podstawa opodatkowania dominuje powierzchnia użytkowa, co wynika z łatwości jej ustalenia (powierzchnia gruntów jest określona w rejestrze nieruchomości). Na wprowadzenie podatku od powierzchni decydują się z reguły małe gminy, chociaż większe wpływy przynosi opodatkowanie wartości nieruchomości.

Cechy charakterystyczne mieszanych systemów opodatkowania nieruchomości

Ta ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości obowiązujących w analizowanych państwach pozwala na wskazanie kilku ich cech charakterystycznych.

- Podatki składające się na te systemy stanowią dochód samorządu terytorialnego i mieszczą się w grupie podatków lokalnych [Youngman, 2016, s. 2–3]. Władze lokalne mają wpływ – w różnym stopniu – na konstrukcję tych podatków. W Czechach i na Słowacji sprowadza się on przede wszystkim do możliwości stosowania współczynników korygujących kwoty podatków w zależności od położenia nieruchomości. Dostyc szerokie uprawnienia przysługują organom samorządu w Polsce (ustalenie stawek, ulg, zwolnień oraz trybu płatności) i na Węgrzech (samorząd decyduje o wprowadzeniu podatku, wyborze podsta-

wy opodatkowania, a także może wprowadzać zwolnienia).

- Podatki te w większości państw są pobierane przez samorządowe organy podatkowe. Jedynie w Czechach są one realizowane przez państwową administrację podatkową [Radvan, 2012b, s. 203].
- W analizowanych systemach podatek jest określony w sposób bardzo zbliżony. Jest nim z reguły właściciel nieruchomości. Jedynie w przypadkach wskazanych w ustawie podatnikiem jest posiadacz nieruchomości, najczęściej ten, kto z niej korzysta, nawet nie mając tytułu prawnego.
- Przedmiotem podatku we wszystkich tych systemach jest grunt, budynek, lokal oraz niekiedy konstrukcje budowlane (budowle). Warto podkreślić, że do poszczególnych rodzajów nieruchomości podlegających opodatkowaniu odnoszą się specyficzne regulacje. Stąd też powszechnie mówi się np. o podatku od gruntu, o podatku od budynku, o podatku od budowli itp., chociaż formalnie jest to jeden podatek od nieruchomości.
- Cechą charakterystyczną systemów mieszanych jest również próba powiązania powierzchni z wartością nieruchomości za pomocą określonych ustawowo współczynników uzależnionych od rodzaju prowadzonej działalności i przeznaczenia nieruchomości, jej położenia czy też statusu właściciela (posiadacza). Ten sposób powiązania podstawy opodatkowania z wartością (a niekiedy dochodami) jest także widoczny w konstrukcji stawek podatkowych. Ich wysokość jest we wszystkich systemach w mniejszym lub większym stopniu uzależniona od rodzaju i przeznaczenia nieruchomości. Z reguły nieruchomości położone w miastach i wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej są opodatkowane wyżej niż np. nieruchomości zajęte wyłącznie na potrzeby mieszkalne. Uzależnienie wysokości podatku od wartości widać w systemach mieszanych również przy ustalaniu stawek i zwolnień podatkowych w drodze uchwały władz lokalnych. Zaliczanie nieruchomości do okręgów podatkowych w zależności od ich położenia i uzbrojenia terenu, zwalnianie nieruchomości nieprzynoszących dochodu czy wykorzystywanych do prowadzenia działalności społecz-

nie użytecznej to próba uzależniania wysokości opodatkowania danej nieruchomości od jej szeroko rozumianej wartości.

- Podatki te zasilają budżet lokalny. Nie stanowią one jednak znaczącego źródła dochodów podatkowych, z wyjątkiem Polski. Udział podatku od nieruchomości w PKB Czech wynosi 0,2%, Słowacji – 0,4% i Węgier – 0,6%, Polski – 1,2% [European Commission, 2017]. Najwyższy udział podatku od nieruchomości w PKB występuje we Francji – 3,2% oraz w Wielkiej Brytanii – 3,1%, a średnia unijna wynosi 1,6%. Zestawienie to pozwala twierdzić, że wpływy uzyskiwane z podatku od nieruchomości w analizowanych państwach są relatywnie niskie i mogą być potencjalnie zwiększone. Warto zaznaczyć, że wpływy z opodatkowania nieruchomości w tych państwach w zasadzie są niezmiennie i utrzymują się na niskim poziomie od wielu lat. Natomiast rosną dochody z opodatkowania nieruchomości w innych państwach UE. Średnia wpływów państw UE wzrosła z 1,2% PKB w 2003 r. do 1,6% PKB w 2015 r. [European Commission, 2017]. Należy zauważyć, że stosunkowo duże dochody z opodatkowania nieruchomości w Polsce wynikają w znacznej mierze z większego obciążenia podatkowego nieruchomości, a zwłaszcza budynków, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stawka podatku od nieruchomości od tego rodzaju budynków jest ok. 30 razy wyższa niż stawka przewidziana dla budynków mieszkalnych³. W efekcie ok. 85% wpływów z podatku od nieruchomości to podatki płacone od przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej [Nowecki, 2009, s. 3].
- Największe różnice pomiędzy analizowanymi systemami opodatkowania występują w konstrukcji podstawy opodatkowania (z wyjątkiem zbliżonych do siebie rozwiązań czeskich i słowackich). Powierzchnia nieruchomości odgrywa decydującą rolę, ale obok niej funkcjonuje także wartość. Połączenie powierzchni i wartości wy-

³ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2019 (M.P. poz. 745).

stępuje we wszystkich omawianych państwach. Wartość jako podstawa opodatkowania jest jednak w tych systemach inaczej określana i odnoszona do różnych przedmiotów opodatkowania.

- W rozważanych systemach w zasadzie nie występuje wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania. Z reguły jest to wartość ustalana na potrzeby opodatkowania, niepokrywająca się z wartością rynkową. Jedynie w niektórych przypadkach podatnik może być opodatkowany na podstawie wartości rynkowej określonej przez biegłego, co nie jest popularnym rozwiązaniem przede wszystkim z uwagi na koszt wyceny.
- Powierzchnia gruntu na potrzeby opodatkowania jest brana z urzędowych rejestrów, co znacznie ułatwia proces wymiaru podatków. Ani organy podatkowe, ani podatnicy nie mają kłopotów z ustaleniem powierzchni, czego nie można odnieść do wartości. Wartość przyjmowana na potrzeby opodatkowania nie wynika z tych rejestrów. Jest ona ustalana w trybach określonych w ustawach i z reguły odbiega od wartości rynkowej nieruchomości.
- Cechą charakterystyczną analizowanych systemów mieszanych jest preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych. W systemach tych stosuje się różnego rodzaju rozwiązania, których celem jest złagodzenie opodatkowania władających gruntami rolnymi. Są to z reguły grunty opodatkowane symbolicznie albo w ogóle wyłączone z opodatkowania (np. grunty słabych klas w Polsce). W Polsce podatek od 1 ha gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynosi ok. 2300 euro, a podatek rolny od 1 ha gruntów gospodarstwa rolnego to kwota ok. 33 euro.
- W omawianych systemach stosunkowo nisko opodatkowane są budynki i lokale mieszkalne. W Polsce podatek od mieszkania o powierzchni 100 m² oscyluje w granicach 20 euro rocznie. Kwota podatku od mieszkań jest symboliczna, nieporównywalna z obciążeniem budynków przedsiębiorców. Lokal związany z prowadzeniem działalności gospodarczej o takiej samej powierzchni to podatek rzędu 580 euro.
- W analizowanych systemach funkcjonuje rozbudowany katalog zwolnień i ulg określo-

nych w ustawach. Są to preferencje wprowadzane przez władze centralne, które bezpośrednio zmniejszają dochody gmin z tych podatków. Samorządy nie mają wpływu na wprowadzenie takich zwolnień, chociaż bardzo często ubytek dochodu z tego tytułu nie jest rekompensowany z budżetu państwa.

Zalety i wady mieszanych systemów opodatkowania nieruchomości

Przedstawione systemy opodatkowania funkcjonują w analizowanych państwach od początku lat 90. ubiegłego wieku. Są w nich wprowadzane zmiany, ale nie mają one zasadniczego charakteru i sprowadzają się do drobnych korekt obowiązujących regulacji. Systemy te, chociaż różnią się zasadniczo od powszechnie stosowanych w Europie systemów *ad valorem*, obowiązują w państwach Grupy Wyszehradzkiej już prawie 30 lat. Jest tak, ponieważ niewątpliwie mają one zalety, doceniane zwłaszcza przez podatników, przyzwyczajonych do płacenia symbolicznych podatków od gruntów i budynków (z wyjątkiem przedsiębiorców). Ta cecha tych podatków nie jest jednak pozytywnie odbierana przez samorząd, dążący do zwiększenia dochodów własnych z tytułu podatków. Oceniając omawiane systemy, trudno jest wyliczyć ich zalety i wady w dwóch wykluczających się grupach. Bardzo często jest bowiem tak, że zalety tych podatków dla podatników stanowią ewidentną ich wadę dla organów lokalnych. Dokonując bilansu tak rozumianych plusów i minusów rozpatrywanych systemów opodatkowania, należy zwrócić uwagę na następujące zagadnienia.

- Mieszane systemy opodatkowania nieruchomości charakteryzują się prostotą rozwiązań stosowanych na etapie realizacji podatków. Do ich wymiaru i poboru nie potrzeba rozbudowanego i wyspecjalizowanego aparatu skarbowego. Podatek płacony od m² powierzchni z reguły wymaga jedynie przemnożenia tych metrów przez właściwą stawkę, co z natury nie jest czynnością skom-

plikowaną ani drogą. Pobór tych podatków nie wymaga finansowania bardzo kosztownych mechanizmów wyceny i waloryzacji wartości nieruchomości, jakże charakterystycznych dla systemów *ad valorem*. Jest to niewątpliwie dodatnia strona funkcjonowania podatków od powierzchni. Jednocześnie jednak ogranicza to możliwość uzyskiwania wyższych dochodów z opodatkowania nieruchomości, których wartość wzrasta, a powierzchnia pozostaje bez zmian. W rezultacie prostota wymiaru uniemożliwia zrealizowanie wyższych wpływów z opodatkowania nieruchomości, których cena rynkowa gwałtownie rośnie. Tendencje te znajdują potwierdzenie w wyżej przytoczonych danych wskazujących, że w analizowanych państwach, gdzie dominuje powierzchnia jako podstawa opodatkowania, nie rosną wpływy budżetowe z opodatkowania nieruchomości w stosunku do PKB.

- Oderwanie wysokości podatku od nieruchomości od jej wartości prowadzi do tego, że kwota podatku od luksusowego hotelu o wartości 2 mln euro i zrujnowanego budynku o takiej samej powierzchni, ale o wartości 2 tys. euro, jest taka sama. Nie ma to nic wspólnego ze sprawiedliwością podatkową i równością opodatkowania [Felis, 2015, s. 40; Kopyściańska, 2016, s. 42]. Są to systemy ewidentnie preferujące „bogatyh” podatników, dla których podatek od mających znaczną wartość nieruchomości jest niezauważalnym obciążeniem. Podatek od 1 m² hotelu jest taki sam jak od 1 m² zdewastowanego obiektu. Zróznicowanie wysokości opodatkowania w takiej sytuacji, bez sięgania do wartości nieruchomości, nie jest możliwe. Jest to jednak cecha tych systemów, która nie wywołuje, co może dziwić, protestów mniej zamożnych podatników. Można to wytłumaczyć chyba jedynie stosunkowo niewielkim obciążeniem tymi podatkami. Podatnicy nie protestują w obawie, że może to spowodować podniesienie opodatkowania wszystkim podatnikom.

- Próby powiązania powierzchni z wartością nieruchomości przez wprowadzenie różnorodnych parametrów i przeliczników nie rozwiązują wyżej zasygnalizowanego problemu. Od wspomniane-

go hotelu i zrujnowanego budynku, położonych w tej samej strefie (okręgu), będzie identyczny podatek. Można zatem wprowadzić dodatkowe przeliczniki uzależnione od np. stanu technicznego budynku, jego wieku, przeznaczenia. Ustanowienie rozbudowanego katalogu przeliczników prowadzi do utraty podstawowej zalety systemów powierzchniowych, a mianowicie ich prostoty. Różnego rodzaju przeliczniki, strefy, współczynniki występujące powszechnie w analizowanych systemach są elementami konstrukcji podatku trudnymi do stosowania w praktyce i niekiedy wykluczającymi możliwość samodzielnego obliczenia podatku przez podatnika. W rezultacie to organy podatkowe w decyzjach ustalają kwoty podatku do zapłacenia w danym roku, co wiąże się z dużymi kosztami, przekraczającymi niekiedy wpływy uzyskiwane z danego podatku. Przekształcanie podatku od powierzchni w podatek zbliżony do podatku od wartości nieruchomości przez wprowadzenie systemu przeliczników jest w istocie procesem ewaluacji na potrzeby opodatkowania, co jednak nadmiernie komplikuje system. Dobrym przykładem jest Holandia, która z tego właśnie powodu zrezygnowała z tego sposobu doskonalenia powierzchni jako podstawy opodatkowania [Verbrugge, 1999, s. 5]. I to jest podstawowy mankament regulacji zmierzających do zbliżenia powierzchni nieruchomości do jej wartości.

- Podatki od powierzchni charakteryzują się, przynajmniej w założeniu, brakiem różnic w zakresie opodatkowania nieruchomości w zależności od jej położenia i uzbrojenia. Wynikiem tego jest łagodzenie różnic w wysokości wpływów uzyskiwanych z podatków od nieruchomości występujących przy opodatkowaniu *ad valorem*. Wartość nieruchomości położonych na terenach zurbanizowanych jest z reguły wyższa, a przez to wyższe są wpływy z opodatkowania uzyskiwane przez budżet lokalny. Cierpią na tym samorzady na terenach wiejskich i zaniedbanych gospodarczo, gdzie wartość nieruchomości jest relatywnie niższa. W sytuacji gdy podatek płacony jest od powierzchni, wartość nie ma znaczenia, a przez to wpływy uzyskiwane z opodatkowania gruntów

przez poszczególne samorzady są porównywalne. Ta pozytywna cecha systemów powierzchniowych w praktyce w zasadzie się nie ujawnia z uwagi na zróżnicowanie obciążenia podatkowego przedsiębiorców i innych podatników. Najwyższy podatek od 1 m² płać przedsiębiorcy, co powoduje, że największe wpływy z opodatkowania uzyskują gminy z rozwiniętą gospodarką.

- Systemy opodatkowania bazujące na powierzchni nieruchomości są akceptowane przez podatników, którzy je rozumieją i nie odczuwają potrzeby ich zastąpienia systemami *ad valorem* [Popławski, 2001, s. 46]. Prosta zależność zachodząca pomiędzy powierzchnią a wysokością podatku jest bardzo czytelna i zrozumiała dla podatnika, przez co nie obawia się on takiego podatku. Podatnicy w zasadzie nie kwestionują powierzchni jako podstawy opodatkowania, tym bardziej że jest ona łatwa do ustalenia albo wynika z urzędowych rejestrów. Jest to element konstrukcji tego typu podatków w zasadzie niewzbudzający żadnych emocji społecznych. Zupełnie inaczej jest przy ustalaniu wartości nieruchomości na potrzeby opodatkowania. Podatnik, nie znając z reguły dosyć skomplikowanych mechanizmów szacowania wartości, czuje się bardzo często oszukany i przez to kwestionuje kwotę podatku. W systemach powierzchniowych tego typu problemy właściwie nie występują. Ich zaletą jest też to, że powierzchnia jest stałą wielkością, nieulegającą dezaktualizacji [Bird, Slack, 2002, s. 15–20]. Wartość z istoty musi być aktualizowana, co jest skomplikowane i kosztowne.
- Systemy powierzchniowe zachęcają do przetrzymywania gruntów w celach spekulacyjnych. Wynika to stąd, że wzrost wartości nieruchomości nie przekłada się na zwiększenie wysokości opodatkowania. Podatek jest taki sam od gruntu wartego 1000 euro i 1 000 000 euro, co przy tendencji wzrostowej cen nieruchomości uzasadnia ich nabywanie i wyczekiwanie na wzrost wartości. Zjawisko to jest bardzo niebezpieczne zwłaszcza w miastach, gdzie z reguły nie ma zbyt wielu gruntów pod inwestycje.
- Opodatkowanie powierzchni gruntu (ale i budynków) nie zniechęca podatnika do inwestowa-

nia w nieruchomości tak mocno jak w przypadku podatku *ad valorem*. Inwestycje w nieruchomości zwiększają ich wartość, a przez to i kwotę obciążenia podatkowego. Stąd też w niektórych systemach opodatkowaniu podlega jedynie grunt (np. Estonia, Łotwa) [Głuszak, Marona, 2015, s. 88].

- Mankamentem analizowanych systemów jest znaczne zróżnicowanie obciążenia poszczególnych rodzajów gruntów. Zasadą jest, że grunty rolne i leśne, nawet te o znacznej wartości i przynoszące relatywnie wysokie dochody ich właścicielom, są opodatkowane na preferencyjnych zasadach. Tak duże zróżnicowanie w obciążeniu gruntów niekiedy o zbliżonej wartości i dochodowości nie ma żadnego uzasadnienia. Cechą charakterystyczną większości systemów opodatkowania nieruchomości jest ulgowe opodatkowanie użytków rolnych i lasów, ale różnice te nie mogą być tak drastyczne. Przejście na wartościową podstawę opodatkowania różnice te zmniejsza.

- Do wad analizowanych systemów opodatkowania nieruchomości należy zaliczyć to, że nie ma w nich skutecznych regulacji proekologicznych. Podatki od nieruchomości z uwagi na ich przedmiot mogą, są i powinny być wykorzystywane jak instrumenty służące szeroko rozumianej ochronie środowiska. W omawianych systemach z tej właściwości tych świadczeń nie robi się dostatecznego użytku. Można wskazać, co prawda, regulacje temu służące, ale generalnie mają one charakter mało znaczący, zwłaszcza w wymiarze finansowym. Wynika to z niewielkiego znaczenia tych świadczeń w systemie obciążeń podatkowych. Jeżeli dany podatek jest prawie niezauważalny przez podatnika, to trudno oczekiwać, aby preferencje podatkowe zawarte w jego konstrukcji motywowały podatnika do podejmowania lub powstrzymywania się od określonych działań.

Dokonana wyżej analiza zalet i wad systemów opodatkowania nieruchomości pozwala stwierdzić, że obowiązujące podatki obciążające nieruchomości nie przynoszą możliwych do osiągnięcia (potencjalnych) wpływów do budżetów lokalnych i to jest ich zasadniczy mankament. Opodatkowanie powierzchni oznacza stabilne,

ale niskie dochody dla tych budżetów. Wzrost wartości gruntów i budynków nie powoduje zwiększenia wpływów do budżetów lokalnych. Powierzchnia tych nieruchomości jest niezmienna, przez co nie zmienia się kwota płaconych podatków. Są to także systemy niesprawiedliwe, nierówno traktujące podatników. Podatek płacony przez właściciela luksusowego hotelu i ruiny jest taki sam, ustalony w wysokości możliwej do zapłacenia przez tego drugiego. Kłóci się to z zasadą równości opodatkowania. Do podstawowych wad omawianych systemów należy też zaliczyć nadmierne zróżnicowanie kwot podatku od poszczególnych rodzajów nieruchomości (preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych i mieszkaniowych w oderwaniu od ich wartości i dochodowości).

Dlaczego w państwach Grupy Wyszehradzkiej nie zastąpiono mieszanych systemów opodatkowania nieruchomości systemami *ad valorem*?

Wyżej wskazane mankamenty obowiązujących systemów, występujące już w momencie ich wprowadzenia (początek lat 90. ubiegłego wieku), przemawiają za potrzebą ich zreformowania. Postulaty generalnej przebudowy tych systemów pojawiły się wprost po ich wprowadzeniu, ale do dziś w tych państwach nie zostały zrealizowane. Jakie powody o tym zadecydowały? Odpowiedź na to pytanie wymaga przeprowadzenia badań empirycznych w poszczególnych państwach. Realizując te badania, należałoby położyć nacisk na wyjaśnienie następujących kwestii.

- Kto jest zainteresowany wprowadzeniem reformy opodatkowania nieruchomości? Można z dużym prawdopodobieństwem zakładać, że nie są tymi reformami zainteresowani podatnicy [Wójtowicz, 2007, s. 200]. Obawiają się oni podatku *ad valorem*, gdyż nie rozumieją jego istoty [CBOS, 2000]. Obecnie płacone podatki są stosunkowo niskie, przez co w odczuciu podatników zmiany muszą prowadzić do ich zwiększenia. Można

również zakładać, że wprowadzeniem reformy nie są zainteresowani decydenci (rząd). Nakłady na realizację tej reformy są znaczne (zwłaszcza powszechna taksacja), a wpływy z podatków od nieruchomości będą stanowiły dochód budżetów lokalnych. Przy napiętym budżecie państwa wyłożenie dużych pieniędzy na reformę podatków zasilających budżety lokalne nie jest działaniem łatwo akceptowalnym zarówno przez ministra finansów, jak i przez parlament. Dotychczasowe doświadczenia związane z próbami reformy opodatkowania nieruchomości uzasadniają twierdzenie, że większość jednostek samorządu terytorialnego także nie jest zainteresowana tą reformą. Obawiają się one, że koszty jej realizacji rząd przerzuci na gminy, a jej efekty będą widoczne w perspektywie dłuższej niż kadencja władz lokalnych. Obawy gmin, zwłaszcza tych małych, związane są również z obsługą skomplikowanych i kosztownych systemów katastralnych [Radwan, 2012a, s. 3]. Z tych powodów gminy nie postulują zmian w obowiązujących systemach. Te założenia wymagają oczywiście zweryfikowania w badaniach szczegółowych, ale już dziś można twierdzić, że trudno jest zrealizować reformę, której nikt nie chce. Należy zaznaczyć, że nie jest już teraz możliwe wprowadzenie reformy bez jej akceptacji przez samorząd jako beneficjenta wpływów z opodatkowania nieruchomości. We wszystkich analizowanych państwach oddano samorządowi podatki od nieruchomości bazujące na powierzchni, bez ich gruntownej reformy. Na początku lat 90. ubiegłego wieku istniały najlepsze warunki do wprowadzenia radykalnej reformy opodatkowania nieruchomości przez rząd i następnie przekazania tych podatków gminom. Ta szansa nie została jednak wykorzystana.

- Czy jest wola polityczna wprowadzenia reformy opodatkowania nieruchomości? Podatki od nieruchomości są bardzo niepopularne wśród podatników – wyborców. Z realizowanych przez wiele lat badań mających na celu wskazanie najbardziej niesprawiedliwych podatków wynika, że tak właśnie postrzegane są podatki od nieruchomości [ACIR, 1991]. Jeżeli jeszcze dodatko-

wo reforma miałaby objąć również nieruchomości rolne i mieszkalne (dotychczas opodatkowane symbolicznie), to nic dziwnego, że mało jest polityków i partii politycznych nią zainteresowanych.

- Kto korzysta na utrzymaniu obowiązujących zasad opodatkowania nieruchomości? Dzięki precyzyjnemu wskazaniu grup podatników (rodzajów nieruchomości) opodatkowanych na preferencyjnych zasadach albo wyłączonych z opodatkowania możliwe jest określenie przeciwników reformy. Z góry można założyć, że beneficjentami korzystnych podatków od powierzchni są właściciele nieruchomości o znacznej wartości, w tym mieszkań i domów mieszkalnych, oraz nieruchomości rolnych i leśnych. Uzasadniając potrzebę wprowadzenia reformy, duży nacisk należy położyć na konieczność urealnienia opodatkowania tych rodzajów nieruchomości, przedstawić symulacje związane z wysokością podatku i ewentualnie wprowadzić okresy przejściowe dochodzenia do rozwiązań docelowych.

- Czy konieczne trzeba wprowadzać system *ad valorem*? W ostatnich latach pojawiły się koncepcje reformy sprowadzające się do „dalszego” doskonalenia powierzchni jako podstawy opodatkowania. Przedstawiane są one jako alternatywa dla kosztownej i niepopularnej wśród podatników reformy *ad valorem*. Ustosunkowanie się do tych koncepcji wymaga ich szczegółowej analizy, ale już teraz można stwierdzić, że nie jest to nowy pomysł i – jak pokazują dotychczasowe doświadczenia – nie przynosi on zakładanych rezultatów [Verbrugge, 1999, s. 5]⁴. Nie przeszkadza to przeciwnikom podatków *ad valorem* utrzymywać, że można systemy powierzchni-

⁴ W Holandii do 1970 r. jako podstawę opodatkowania przyjmowano powierzchnię przeliczeniową gruntów. Tam też do połowy lat 90. ubiegłego wieku samorząd – podobnie jak ma to teraz miejsce na Węgrzech – mógł wprowadzić jako podstawę opodatkowania powierzchnię lub wartość nieruchomości [Verbrugge, 1999, s. 5]. Doskonalenie powierzchni jako podstawy opodatkowania nie powiodło się i obecnie w Holandii obowiązuje podatek od nieruchomości (i podatek wodny), w którym podstawą opodatkowania jest wartość ustalona w procesie powszechnej taksacji.

we urynkować przez wprowadzenie współczynników „wartościowych”, takich jak funkcjonujące w Czechach albo na Słowacji [Swianiewicz, 2004, s. 68; Swianiewicz, Neneman, Łukomska, 2013]⁵. Powoływanie się na rozwiązania obowiązujące w systemach czeskim i słowackim jest jednak niezasadne, ponieważ od dawna planuje się tam zmiany.

- W jaki sposób powinna być sfinansowana reforma opodatkowania nieruchomości? Nie wydaje się, aby można było wskazać jedno źródło finansowania w oderwaniu od tego, gdzie będą trafiały wpływy z opodatkowania nieruchomości. W modelu finansowania powinien zostać uwzględniony interes samorządu, głównego beneficjenta wpływów z opodatkowania nieruchomości. Na pewno nie jest możliwe sfinansowanie tej reformy tylko ze środków samorządu. Trudno byłoby nawet określić formę organizacyjno-prawną realizacji tej reformy przez gminy. Jedynym realnym źródłem finansowania jest budżet państwa, przy możliwym współudziale gmin. Narzędziem, które należy w ten proces wkomponować, są ewentualne udziały budżetu państwa w wyższych dochodach gmin, wynikających z wprowadzenia systemu *ad valorem*.

- Kto powinien przygotować koncepcję reformy i jej główne założenia? Nie wymaga szerszego uzasadnienia, że władze centralne nie mogą tej reformy narzucić samorządowi. Nie jest również możliwe skuteczne przygotowanie projektu i jego uchwalenie tylko przez samorząd. Wydaje się, że opracowaniem założeń reformy i projektu regulacji prawnych powinna się zająć komisja złożona z przedstawicieli rządu, samorządu oraz nauki i praktyki. Jedynie taka forma przygotowania reformy daje szansę na jej skuteczne wprowadzenie. Bardzo istotna jest też ponowna analiza sporządzonych już przez rząd koncepcji reformy, które – z różnych powodów – zostały odrzucone. Może się bowiem okazać, że projekty te – z reguły dobrze opracowane i poparte zebranymi danymi – wymagają jedynie aktualizacji. Przez prawie

⁵ Strefowanie gruntów jest także głównym kryterium reformy zaproponowanej przez Capital Strategy i International Property Tax Institute [2014].

30 lat było wiele inicjatyw rządowych zmierzających do wyeliminowania przestarzałego systemu opodatkowania nieruchomości, które – jeżeli nie w całości, to fragmentarycznie – mogą być wykorzystane w pracach nad kolejną reformą. To samo dotyczy autorskich koncepcji reformy zaprezentowanych przez przedstawicieli doktryny i praktyków. Rozwiązania tam proponowane, których nigdy nie wprowadzono w życie, powinny być obowiązkowo wzięte pod uwagę na etapie przygotowywania nowych założeń reformy.

Konkluzja

Odpowiedzi na wyżej postawione pytania są niezbędne do ustalenia nie tyle tego, czy wprowadzić reformy opodatkowania nieruchomości – to wydaje się sprawą przesądzoną – ile tego, jak je wprowadzać. Na tle doświadczeń większości państw UE, w których funkcjonuje system opodatkowania *ad valorem*, nie ma dostatecznego uzasadnienia prawie 30-letnia dyskusja, czy nie jest lepszy system powierzchniowy bądź mieszały. Powodzenie reformy zdaje się zależeć przede wszystkim od jej zrozumienia przez podatników, a przez to akceptacji przez polityków [Frenzen, 1999, s. 57; Ansttet, 1999, s. 52]. Aby to osiągnąć, należy wypracować skuteczny plan jej wprowadzenia z uwzględnieniem potrzeby racjonalnego uzasadnienia jej założeń. Z góry trzeba wykluczyć jednorazowe, z roku na rok, zastąpienie powierzchni wartością decydującą o wysokości podatku. To musi być etapowy proces budowy systemu *ad valorem*, oparty na regulacjach, do których podatnicy są przyzwyczajeni, i niewywołujący gwałtownych skoków w wysokości opodatkowania. Nie wydaje się również możliwe opracowanie takiego samego trybu realizacji reformy dla wszystkich państw Grupy Wyszehradzkiej. Różnice w obowiązujących regulacjach i postrzeganiu potrzeby tej reformy wskazują, że ten tryb musi być opracowany indywidualnie dla każdego państwa. Nie oznacza to, że w toku przygotowywania założeń reformy nie można wykorzystać doświadczeń innych państw w jej

wprowadzaniu. Są one nader cenne i ich analiza pozwala uniknąć popełnienia tego samego błędu. Stąd też bardzo ważną kwestią jest dokładne poznanie nie tylko rozwiązań obowiązujących w poszczególnych państwach i przynoszących zakładane rezultaty, lecz także tych, które się nie sprawdziły i zostały z systemu usunięte.

Proces doskonalenia obowiązujących regulacji powinien być objęty badaniami mającymi na celu wyselekcjonowanie sprawdzonych instytucji, ale także takich, które nie powinny być wypróbowywane w innych systemach. Tak uzyskane dane ułatwią przygotowanie założeń racjonalnej reformy systemu opodatkowania nieruchomości.

Abstract

Systems of immovable property taxation in the states of the Visegrad Group

The aim of this paper is to present the current systems of immovable property taxation in the states of the Visegrad Group. In Europe, besides systems which are based on the value of the property (*ad valorem*), characteristic of a vast majority of the EU states, there are also surface area and mixed systems. They are still in force, even though since the beginning of the 1990s it has been noticeable in Central Europe that the systems based on the area of the real estate are being abandoned in favor of taxes based on its value. In Poland, Czechia and Slovakia, the area still dominates as the basis for taxation, and the value functions in reference to only certain types of immovable property. It is similar in Hungary, where local governments are not interested in the systems based on the property value, even though they have such a choice. Why is it that in these countries the reforms of property taxes have not been implemented yet, despite numerous declarations and prepared concepts? The article attempts to answer this question.

Keywords: tax law, real estate tax, property value

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Accace. (2018). 2018 Tax Guideline. Hungary, <https://accace.com/wp-content/uploads/2018/02/2018-02-Tax-Guideline-Hungary-EN-compressed-v2.pdf> (dostęp: 4.10.2019).
- ACIR. (1991). Changing Public Attitudes on Governments and Taxes. Advisory Commission on Intergovernmental Relations, <https://library.unt.edu/gpo/acir/Reports/survey/S-20.pdf> (dostęp: 4.10.2019).
- Ansttet, A. (1999). Rola podatku ad valorem w finansach lokalnych. W: Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce w świetle doświadczeń wdrażania i rozwoju podatku ad valorem w wybranych krajach, (s. 48–55). Warszawa: Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu.
- Babčák, V. (2008). Daňové právo na Slovensku. Košice: Epos.
- Bird, R.M., Slack, E. (2002). Land and Property Taxation: A Review, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Land-PropertyTaxation.pdf> (dostęp: 4.10.2019).
- Bird, R.M., Slack, E. (2005). Land and Property Taxation in 25 Countries: A Comparative Review, CESifo DICE Report 3/2005.
- Capital Strategy i International Property Tax Institute. (2014). Propozycja zmiany zasad kształtowania stawek podatku od nieruchomości gruntowych w Polsce. Raport dla Związku Miast Polskich i Unii Metropolii Polskich. Warszawa–Kraków.
- CBOS. (2000). Opinie o projekcie podatku katastralnego. Komunikat z badań, https://www.cbos.pl/SPI-SKOM.POL/2000/K_155_00.PDF (dostęp: 4.10.2019).
- Etel, L. (1998). Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce. Białystok: Temida 2.
- Etel, L. (red.). (2003). Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości. Warszawa: Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu.
- European Commission. (2017). Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2017 Edition, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf (dostęp: 4.10.2019).
- Felis, P. (2015). Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Frenzen, R. (1999). Programy edukacji podatników podatku ad valorem. W: Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce w świetle doświadczeń wdrażania i rozwoju podatku ad valorem w wybranych krajach (s. 56–61). Warszawa: Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu.
- Głuszak, M., Marona, B. (2015). Podatek katastralny. Ekonomiczne uwarunkowania reformy opodatkowania nieruchomości. Warszawa: Poltex.
- Kopyściańska, K. (2016). Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych kra-

- jów. Wrocław: E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.
- KPMG. (2017). Guide to taxes on real estate in Central and Eastern Europe. Edition 2017, <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2017/10/guide-to-taxes-on-real-estate-in-central-and-eastern-europe-2017.html> (dostęp: 4.10.2019).
- McCluskey, W., Plimmer, F. (2007). The potential for the property tax in the 2004 accession countries of central and eastern Europe, RICS Research Paper Series, Volume 7, Number 17.
- Mrkývka, P. (2003). Podatek od nieruchomości w Republice Czeskiej. W: Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości (s. 117–126), L. Etel (red.). Warszawa: Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu.
- Nowecki, G. (2009). Ewolucja systemów opodatkowania nieruchomości na świecie, Rzeczoznawca Majątkowy, nr 3.
- Nowecki, G. (2010). Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości. Studium porównawcze. Warszawa: Uniwersytet Warszawski.
- Plimmer, F., McCluskey, W.J. (2010). The Basis and Administration of the Property Tax: What can be learned from International Practice?, https://www.fig.net/resources/proceedings/fig_proceedings/fig2010/papers/tso1f/tso1f_plimmer_mccluskey_4174.pdf (dostęp: 4.10.2019).
- Popławski, M. (2001). Podatek katastralny w odbiorze opinii publicznej. W: Rola katastru fiskalnego w systemie opodatkowania nieruchomości (s. 46–51), L. Etel (red.). Białystok: Temida 2.
- Radvan, M. (2008). Czech Tax Law. Brno: Masarykova univerzita.
- Radvan, M. (2012a). The Draft Reform of Land Taxation in the Czech Republic, Lex Localis – Journal of Local Self-Government, Vol. 10, No. 3.
- Radvan, M. (2012b). Místní daně. Praha: Wolters Kluwer.
- Swianiewicz, P. (2004). Finanse lokalne – teoria i praktyka. Warszawa: Municipium.
- Swianiewicz, P., Neneman, J., Łukomska, J. (2013). Koncepcja przekształceń podatku od nieruchomości, Finanse Komunalne, nr 7–8, s. 25–50.
- Verbrugge, H. (1999). Zmienna rola podatków lokalnych w Holandii. W: Podatki od nieruchomości w krajach transformacji gospodarczej. Kraków: Krakowski Instytut Nieruchomości.
- Wójtowicz, K. (2007). System opodatkowania nieruchomości w Polsce. Lublin: Wydawnictwo UMCS.
- Youngman, J.M. (1996). Tax on Land and Buildings. W: Tax Law Design and Drafting, V. Thuronyi (ed.). International Monetary Fund, www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch9.pdf (dostęp: 4.10.2019).
- Youngman, J. (2016). A Good Tax. Legal and Policy Issues for the Property Tax in the United States. Cambridge, Massachusetts: Lincoln Institute of Land Policy, https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/a-good-tax-full_3.pdf (dostęp: 4.10.2019).



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl