

Jakość przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości w Republice Słowackiej – sprawiedliwość obecnego systemu

Anna Vartašová*, Karolína Červená**

Artykuł ten zawiera analizę przepisów prawnych dotyczących opodatkowania nieruchomości z punktu widzenia oceny ich jakości ze szczególnym uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej. Autorki doszły do poniższych wniosków: obecny system jest dość nieskomplikowany i sprzyja gminom, natomiast problematyczne są następujące kwestie: a) fakt nieuwzględniania rzeczywistej wartości nieruchomości, na które nałożone zostało opodatkowanie, a także możliwość stosowania jedynie ograniczonej liczby czynników korygujących, które kalibrują system podatkowy oparty na wielkości powierzchni (choć możliwość stosowania przynajmniej takich czynników stanowi pozytywny aspekt słowackiego systemu opodatkowania nieruchomości); b) rozbieżności w zakresie obciążeń podatkowych oraz błędy w praktycznej realizacji kompetencji (w niektórych przypadkach graniczące z nadużyciem) gmin uprawniających do dostosowywania przepisów ustawowych w ramach wydawania własnych przepisów lokalnych (co samo w sobie stanowi pozytywny aspekt systemu, ponieważ pozwala gminom dostosowywać przepisy do własnych potrzeb); c) niewielkie zrozumienie potrzeby reformy i eliminacji negatywnych aspektów obowiązujących przepisów prawnych. Na pytanie badawcze, czy jakość obecnych przepisów dotyczących opodatkowania nieruchomości jest odpowiednia z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej, na które starano się odpowiedzieć w niniejszym artykule, udzielono odpowiedzi przeczącej z uwagi na wspomniane powyżej negatywne aspekty tych regulacji.

Słowa kluczowe: podatek lokalny, podatek od nieruchomości, gmina, samorząd lokalny, Republika Słowacka, sprawiedliwość podatkowa

JEL Classification: K34

* Doktor nauk prawnych • Uniwersytet Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach •

✉ anna.romanova@upjs.sk • ORCID: 0000-0002-1366-0134

** Doktor psychologii • Uniwersytet Pavla Jozefa Šafárika w Koszycach •

✉ karolina.cervena@upjs.sk • ORCID: 0000-0003-4900-6510

Wstęp

Opodatkowanie nieruchomości realizowane jest na Słowacji w obecnej formie od 1 stycznia 2005 r. w oparciu o ustawę o podatkach lokalnych¹, która stanowiła jeden z aktów prawnych wprowadzających decentralizację fiskalną. Podatek od nieruchomości (PN) stał się podatkiem lokalnym wdrażanym (oraz administrowanym) bezpośrednio przez gminy w drodze przepisów wydawanych lokalnie (ogólnie obowiązujących rozporządzeń) – w myśl ustawy o podatkach lokalnych. System opodatkowania omówiono pod kątem możliwych daleko idących reform, bazując na fakcie, że podatek w obecnej formie generuje jedynie niewielkie dochody (0,4% PKB kraju), a ponieważ jego wymiar ustala się głównie w oparciu o wielkość powierzchni (w ramach systemu skali-browanego), nie spełnia kryteriów sprawiedliwego podatku. Pomimo tych negatywnych aspektów gminy dysponują dość szerokimi kompetencjami w zakresie nakładania i administracji tego podatku, jednakże drugą stroną medalu może być realizacja tych kompetencji w praktyce zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami. Celem artykułu jest zatem dokonanie oceny jakości obecnie obowiązujących przepisów w zakresie PN pod względem ich sprawiedliwości oraz praktyki prawnej w tym obszarze, a także znalezienie odpowiedzi na pytanie o faktyczną potrzebę reformy obecnego systemu, a w szczególności o to, czy jakość obecnych przepisów dotyczących PN jest w stanie zagwarantować sprawiedliwość podatkową.

Autorki rozpoczynają badania od analizy literatury naukowej poświęconej temu zagadnieniu, w tym dokumentów roboczych [Brzeski, Románová, Franzsen, 2019], artykułów w czasopiśmie [Trellová, 2018; Janko, 2018], materiałów konferencyjnych i niekonferencyjnych [Kubincová, 2018; Liptáková, 2018; Cakoci, Červená, 2018; Vavrová, 2017; Románová, Červená, 2017; Románová, Forraiová, 2017; Románová, Červená,

¹ Ustawa nr 582/2004 Coll. w sprawie podatków lokalnych i miejscowej opłaty za odpady komunalne oraz drobne odpady budowlane.

2016; Štrkolec, Sábo, 2016; Gyuri, Jesenko, 2016; Bujňáková, Románová, 2014; Červená, 2013; Vernarský, 2007], książek i rozdziałów [Bujňáková, 2015; Ptašník, 2011; Epstein, 2010], a także baz danych [Iptipedia, 2019] oraz statystyk słowackiego Ministerstwa Finansów i OECD itd.

Aby osiągnąć założony cel artykułu i odpowiedzieć na pytanie badawcze, autorki skorzystały ze standardowych metod stosowanych w naukach społecznych. Po pierwsze opisano i krytycznie oceniono przepisy *de lege lata*. Metodę badań historycznych wykorzystano do zaprezentowania trendów w omawianym obszarze. Autorki posłużyły się także analizą porównawczą, by wykazać wewnętrzne niespójności pomiędzy obciążeniami podatkowymi nakładanymi na poszczególne rodzaje nieruchomości. Synteza częściowych wniosków wypracowanych w ten sposób umożliwiła autorkom dokonanie odpowiedniej oceny przedmiotu dyskusji i osiągnięcie celu postawionego w artykule, a także udzielenie odpowiedzi na pytanie badawcze.

Artykuł rozpoczyna się opisem fundamentalnych aspektów regulacji opodatkowania, wywodzących się z Konstytucji, oraz teoretycznych poglądów na sprawiedliwość podatkową. Autorki następnie przechodzą do omawiania przepisów w zakresie PN *de lege lata*, by w dalszej kolejności przeprowadzić analizę jakości obiektu badań oraz dokonać jego oceny i udzielić odpowiedzi na pytanie badawcze.

Fundamentalne aspekty ustawodawstwa podatkowego oraz tło teoretyczne

Sprawiedliwość podatkowa to jeden z kluczowych wyznaczników dobrego systemu podatkowego oraz jakości regulacji prawnych, a także – co najważniejsze – ich akceptacji publicznej.

Na Słowacji podstawy regulacji prawnych ustanowiono w Konstytucji Republiki Słowackiej²,

² Ustawa zasadnicza Rady Narodowej Republiki Słowackiej nr 460/1992 Coll., Konstytucja Republiki Słowackiej, ze zmianami.

w której oprócz innych kluczowych elementów funkcjonowania państwa uregulowano także kwestię opodatkowania. W Konstytucji dokonano podziału podatków na krajowe i lokalne (art. 59 § 1)³, ustanowiono zasadę legalizmu (art. 59 § 2)⁴, pewności i przewidywalności prawa (art. 1 § 1), zasadę równego traktowania stron (art. 47 § 3 i 2) oraz uwzględniono inne przepisy, które mają wpływ na opodatkowanie i jego jakość (np. kompetencje ustawodawcze). Ustawy stanowią drugie w kolejności właściwe źródło prawa podatkowego, ponieważ każdy podatek na Słowacji musi zostać wprowadzony ustawą i być uregulowany w ustawie (lub na podstawie ustawy w przypadku podatków lokalnych).

W procesie przygotowywania projektów prawa oraz stosowania norm prawnych współczesna teoria prawa musi nieuchronnie zaakceptować fakt oddziaływania stosunków pomiędzy prawem a gospodarką, a także uwzględnić ten wpływ. Związek pomiędzy gospodarką a prawem można porównać do kategorii treści i formy. Prawo i gospodarka powinny oddziaływać na siebie nawzajem i współpracować ze sobą, znajdować się w stanie symbiozy w celu zapewnienia długofalowego i zrównoważonego wzrostu gospodarczego. W państwie charakteryzującym się tzw. gospodarką mieszaną rządy prawa są często realizowane jednostronnie bądź jego funkcja w zakresie kształtowania ładu ekonomicznego jest ograniczona [Červená, 2013]. Prawo może w drodze bezpośredniej regulacji lub wprowadzania wymogów (w znaczeniu legislacyjnym) jedynie w bardzo niewielkim stopniu kreować środowisko, które umożliwia jednostkom prosperowanie [Epstein, 2010, s. 200]. Ogólnie rzecz ujmując: prawo powinno określać minimalny poziom zorganizowanego zachowania międzyludzkiego (prawo ustala zobowiązania wzajemne, określa je i zabezpiecza), by utrzymać ład społeczny. Z tego powodu kładziemy nacisk na zasady ekonomicz-

ne rządzące opodatkowaniem, a w szczególności na sprawiedliwość podatkową.

Ekonomiści zwracają dużą uwagę na ogóle zasady opodatkowania (nakładanie niskiego podatku na duże grupy jednostek, by nie można było łatwo uniknąć opodatkowania), przejrzystość (klarowność, łatwość stosowania) oraz sprawiedliwość (równe traktowanie wszystkich podatników). Morse i Williams [2004, s. 5–10] dostrzegają dwa podstawowe atrybuty dobrego systemu podatkowego: skuteczność i dochodowość kontra sprawiedliwość (więcej: Kicová, 2010, s. 175 i n.). W myśl tzw. reguły podatkowej Ramsey'a, jeżeli państwo chce osiągnąć najwyższą możliwą skuteczność, powinno opodatkować to, co najmniej elastyczne po obu stronach popytu i podaży (np. grunty) [Samuelson, Nordhaus, 2000, s. 311]. Problem jednak w tym, czy takie podejście jest sprawiedliwe. Subiektywne poczucie sprawiedliwości stanowi silną motywację dla wyborców polityków, którzy podejmują decyzję o wprowadzeniu podatków⁵. Sprawiedliwość podatkowa jest kwestią podstawową, choć nie stanowi decydującego kryterium w systemie podatkowym [Musgrave, Musgrave, 1958, s. 202], a można ją rozumieć na różne sposoby. Można by pojmować ją w taki sposób, że każdy odrębny podmiot ma jednakowe zobowiązania podatkowe, a podatek nikogo nie faworyzuje ani nie dyskryminuje. Jednak jeżeli uświadomimy sobie, że obok podmiotów żyjących na poziomie minimum socjalnego w społeczeństwie funkcjonują także podmioty, które generują niewyobrażalnie wysokie dochody, wówczas wyraźnie widzimy, że sprawiedliwość zobowiązania podatkowego w równym wymiarze nie została osiągnięta dla żadnej z tych grup. W tym zakresie sprawiedliwość wyraża się w proporcjonalności, tzn. podmiot generujący wyższe dochody powinien mieć wyższe zobowiązania podatkowe niż podmiot generujący dochody niższe [Kicová, 2010, s. 175 i n.]. Adam Smith [1958, s. 310], który uważał sprawiedliwość podatkową za jedną z czterech zasad przewodnich opo-

³ Art. 59 § 1: „Podatki i opłaty mogą mieć charakter krajowy lub lokalny”.

⁴ Art. 59 § 2: „Podatki mogą być nakładane jedynie w drodze ustawy lub w oparciu o ustawę”.

⁵ Znany jest przypadek tzw. podatku pogłównego, który stał się przyczyną upadku rządów M. Thatcher [Samuelson, Nordhaus, 2000, s. 311].

datkowania, postrzegał ją w następujący sposób: „W każdym państwie ludzie powinni dokładać się do kosztów administracji państwowej w sposób najlepiej dopasowany do ich możliwości, tzn. proporcjonalnie do swojego wynagrodzenia, które otrzymują, ciesząc się jednocześnie ochroną państwa”. Bieg historii połączył w jego zasadzie dwa podejścia do sprawiedliwości podatkowej. Pierwsze opiera się na zasadzie korzyści, w myśl której sprawiedliwy jest system podatkowy, w którym każdy podatnik dokłada się proporcjonalnie do korzyści, jakie odnosi dzięki dobrom publicznym [Musgrave, Musgrave, 1994, s. 203]. Drugie podejście bazuje na zasadzie zdolności opłacania podatku, zgodnie z którą w oparciu o całkowite dochody każdy podatnik musi płacić podatek w wymiarze odpowiadającym jego zdolności płatniczej [Musgrave, Musgrave, 1994, s. 203].

Ponadto przedstawiciele akademickiego środowiska prawnego uznają sprawiedliwość podatkową za jedną z zasad rządzących prawem podatkowym obok innych istotnych zasad, które także mają wpływ na sprawiedliwość (z kompleksowego punktu widzenia), takich jak *nullum tributum sine lege* czy eliminacja podwójnego opodatkowania [Babčák, 2012, s. 50]. Teoria prawa uznaje dwa sposoby oceny sprawiedliwości podatkowej. Pozioma sprawiedliwość wyraża się w konieczności nakładania jednakowych obciążeń podatkowych na ten sam przedmiot opodatkowania w oparciu o tę samą stawkę, natomiast sprawiedliwość pionowa polega na tym, że podatnik generujący wyższe dochody, posiadający większe aktywa oraz konsumujący więcej przedmiotów opodatkowania powinien płacić wyższe podatki z zastosowaniem jednakowej stawki podatkowej [Babčák, 2012, s. 38].

Obecny system opodatkowania nieruchomości na Słowacji oraz wysiłki reformatorskie

Zgodnie z ustawą o podatkach lokalnych podatek od nieruchomości nakładany jest w postaci podatku gruntowego, podatku budowlanego

oraz podatku od mieszkań i lokali niemieszkalnych w domach mieszkalnych. W każdym z tych trzech przypadków ustawa o podatkach lokalnych określa kluczowe elementy podatku.

Podatnik jest przeważnie właścicielem nieruchomości lub najemcą bądź inną osobą wskazaną w ustawie, a jeśli ustalenie osoby podatnika jest niemożliwe w oparciu o inne kryteria ustawowe, jest to osoba, która rzeczywiście użytkuje nieruchomość. Dla każdego z trzech komponentów podatku od nieruchomości szczegółowo zdefiniowano przedmiot opodatkowania – zarówno z perspektywy pozytywnej, jak i negatywnej. Zasadniczo opodatkowaniu podlegają wszystkie nieruchomości, jeżeli nie przysługuje na nie zwolnienie z podatku lub ulga. Ich podział w ramach ustawowo przewidzianych kategorii jest kluczowy z uwagi na zastosowanie poszczególnych stawek podatkowych ustalanych przez gminy dla tych kategorii (więcej informacji podano w dalszej części tekstu).

Podstawa opodatkowania oraz jej definicja w ostatnim czasie stały się przedmiotem ożywionej dyskusji. W przypadku podatku gruntowego prawo rozróżnia: 1) grunty orne, plantacje chmielu, winnice, sady, trwałe użytki zielone (w przypadku których podstawę opodatkowania ustala się na podstawie wartości działki – określonej w oparciu o wielkość powierzchni pomnożoną przez wartość za 1 m² wskazaną w załączniku nr 1 do ustawy)⁶; 2) ogrody, tereny zabudowane i dziedzińce, inne obszary i działki budowlane (w przypadku których podstawę opodatkowania ustala się na podstawie wartości działki – określonej w oparciu o wielkość powierzchni pomnożoną przez wartość za 1 m² wskazaną w załączniku nr 2 do ustawy)⁷; 3) działki leśne, na których prowadzi się uprawę lasów lub znajdują się stawy hodowlane i inne obszary zalane wodą wykorzystywane w celach zarobkowych (podstawę opodatkowania określa się jako wartość działki

⁶ W przypadkach gdy załącznik ten określa wartość poszczególnych działek jako zerową w konkretnym obszarze katastralnym.

⁷ Jeżeli administracja podatkowa nie określi własnej wartości w drodze ogólnie obowiązującego rozporządzenia.

bez uwzględnienia upraw i zwierząt – wielkość powierzchni pomnożona przez wartość 1 m² działki zgodnie z przepisami regulującymi ustalanie ogólnej wartości aktywów). Podstawę opodatkowania dla budynków wyraża się jako powierzchnię zabudowaną w metrach kwadratowych (w oparciu o plan terenu sporządzony dla budynku w jego największej części powyżej poziomu gruntu; nakładająca się powierzchnia dachu obiektu nie jest brana pod uwagę). Podstawę opodatkowania dla podatku od mieszkań (w tym lokali niemieszkalnych) ustala się w oparciu o powierzchnię użytkową mieszkania.

Stawka podatkowa stanowi najbardziej efektywne narzędzie polityczne gmin [Románová, Červená, 2016; Cakoci, Červená, 2018]. Powodem jest fakt, że ustawa o podatkach lokalnych ustala jedynie podstawowe stawki dla poszczególnych kategorii nieruchomości (0,25% w przypadku podatku gruntowego, 0,033 EUR – dla podatku budowlanego i 0,033 EUR – dla podatku od mieszkań), a gminy mogą ze względu na warunki lokalne zwiększać lub zmniejszać stawki lokalne bądź ustalać inne stawki dla różnych stref gminy, a także dla różnych rodzajów nieruchomości (zgodnie z kategoryzacją przewidzianą w ustawie o podatkach lokalnych). Zastosowanie mają tu jedynie nieliczne ograniczenia, które zostaną omówione w dalszej części tekstu. W przypadku budynków wielopiętrowych administracja podatkowa może wprowadzić dopłatę w wysokości maksymalnie 0,33 EUR za każde piętro budynku powyżej parteru. Z powyższego wynika, że obecny system opodatkowania nieruchomości opiera się w głównej mierze na wielkości powierzchni danej nieruchomości. Podstawa opodatkowania w podatku budowlanym oraz podatku od mieszkań opiera się wyłącznie na wielkości powierzchni tych nieruchomości. W przypadku podatku gruntowego oprócz wielkości powierzchni podstawa opodatkowania uwzględnia także wartość nieruchomości, jednak nie jest to wartość rynkowa, lecz wartość zapisana w ustawie o podatkach lokalnych dla odpowiedniego terenu katastralnego, z wyjątkiem działek budowlanych, w przypadku których wartość gruntu może zostać usta-

lona przez samą gminę, oraz terenów leśnych, stawów rybnych i innych terenów zalanych wodą wykorzystywanych w celach ekonomicznych, których wartość ustala się zgodnie z zasadami ustalania ogólnej wartości aktywów lub w drodze ogólnie obowiązującego rozporządzenia gminnego. Faktyczny wymiar podatku jest zatem ustalany w danych przypadkach zgodnie z kompetencjami gminy upoważniającymi do zmieniania stawek podatkowych nakładanych na poszczególne nieruchomości [Bujňáková, 2015, s. 121 i n.].

Oczywiście PN służy za źródło dochodów, gminy zatem doceniają oraz często wykorzystują możliwość oddziaływania na jego faktyczny wymiar, a w szczególności na wysokość dochodów podatkowych, co – jak zostanie omówione poniżej – zdążyło już kilkakrotnie stać się źródłem problemów. Mimo to podatek ten na poziomie 0,409% PKB [Eurostat, 2017] nie stał się najważniejszym dochodem wpływającym do budżetu gmin⁸. Był to podstawowy powód, dla którego Słowacja przez dość długi czas rozważała wprowadzenie bardziej fundamentalnej reformy prawnej, szczególnie w zakresie zmiany zasad ustalania podstawy opodatkowania ze skalibrowanej zasady bazującej na wielkości powierzchni na zasadę wartości rynkowej. Inną przyczyną rozważań w zakresie reformy było także pogwałcenie zasady sprawiedliwości z uwagi na nieuwzględnianie rzeczywistej wartości rynkowej poszczególnych nieruchomości przy ich opodatkowaniu, w związku z czym dochodziło do sytuacji, w których właściciele budynków o podobnej powierzchni i w podobnej lokalizacji płacili jednakowy podatek pomimo istotnych różnic w cenie/wartości tych nieruchomości. Rząd zaczął (publicznie) rozważać wprowadzenie reformy ok. 2013 r., kiedy to zaprezentował propozycję w tym zakresie w ramach Krajowego Programu Reform Republiki Słowackiej 2013. Następnie przedstawiciele rządu zrewidowali swoje pierwotne odważne plany i przeszli jedynie do „analizowania możliwych alternatyw” oraz „stwa-

⁸ O co zarówno OECD, jak i Unia Europejska obwiniała Słowację [OECD, 2019, s. 28; Rada UE, 2014; OECD, 2009, s. 96].

rzania technicznych warunków wstępnych” [Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2016]. Przede wszystkim narastał masowy publiczny strach przed wzrostem cen, a obiektywne fakty, takie jak niedostatecznie kompletne bazy danych, stosunek kosztów nowego systemu do korzyści z niego płynących, trafność wyceny, a także proces wyceniania nieruchomości oraz aktualizowania baz danych wartości rynkowej nieruchomości, mogły łącznie stanowić powody, dla których o reformie dyskutowano przez pewien czas [Bujňáková, 2015, s. 275 i n.].

W związku z powyższym skupimy się teraz na poszczególnych „problemach ze sprawiedliwością”, które dostrzegamy w obszarze słowackich przepisów dotyczących PN.

Sprawiedliwość przepisów dotyczących PN

Zakres nieruchomości objętych opodatkowaniem

Pierwszym aspektem regulacji, który można uznać za problematyczny, jest zakres nieruchomości objętych opodatkowaniem, a w szczególności zakres nieruchomości nieobjętych opodatkowaniem oraz tych, na które przysługuje zwolnienie z opodatkowania. Ustawa nie obejmuje opodatkowaniem: a) gruntów lub części działek, na których znajdują się budynki podlegające opodatkowaniu podatkiem budowlanym lub podatkiem od mieszkań; b) gruntów lub części działek, na których znajdują się drogi, z wyjątkiem dróg użyteczności publicznej, kolei krajowych i regionalnych; c) gruntów lub części działek, na których znajdują się budynki niestanowiące przedmiotu opodatkowania podatkiem od budynków. W pierwszym przypadku przyczyną wyłączenia jest eliminacja podwójnego opodatkowania. Problem jednak polega na tym, że teren zabudowany i budynek/konstrukcja to dwie różne rzeczy – nieruchomości, które mogą mieć dwóch (lub kilku) różnych właścicieli, a w związku z tym dyskusyjne pozostaje, do jakiego stopnia

tego typu wyłączenie rzeczywiście jest uzasadnione. Poważniejszy dylemat pojawia się w trzecim przypadku, w którym nawet grunty, na których znajdują się budynki nieobjęte podatkiem budowlanym, nie podlegają opodatkowaniu. Tego rodzaju budynkami są: a) budynki podzielone na mieszkania lub lokale mieszkalne, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od mieszkań – w tym przypadku również prawdopodobnie z uwagi na podwójne opodatkowanie oraz b) konstrukcje tam, magistrali wodnych, systemów oczyszczania ścieków, obiektów zabezpieczających przed powodzią oraz zapewniających dystrybucję ciepła. W tym drugim przypadku (konstrukcji tam itd.) można znaleźć tylko jeden wspólny mianownik, którym jest użyteczność publiczna. Podobnie jest w przypadku nieobjęcia opodatkowaniem gruntów oraz części działek, na których znajdują się drogi (poza drogami użyteczności publicznej) oraz koleje krajowe i regionalne. Tego typu ograniczenie zakresu opodatkowania nieruchomości jest bardzo interesujące, a nawet dość nielogiczne, ponieważ są to w głównej mierze nieruchomości, których właścicielem jest państwo lub którymi zarządzają spółki będące własnością państwa (np. Koleje Republiki Słowackiej) bądź podmioty prywatne – zazwyczaj spółki akcyjne, które utworzono w wyniku transformacji spółek Skarbu Państwa. Zważywszy na fakt, że PN stanowi podatek lokalny oraz źródło dochodu gmin (a nie państwa), nieobjęcie opodatkowaniem wielkopowierzchniowych kompleksów nieruchomości (których właścicielem jest państwo, a tym bardziej podmioty prywatne) nie ma uzasadnienia, nawet jeśli służą użyteczności publicznej.

Kolejnym ograniczeniem jest specyficzna definicja budynku podlegającego opodatkowaniu. Opodatkowaniu podlegają wyłącznie budynki, które mają jedną kondygnację lub kilka kondygnacji powyżej albo poniżej poziomu gruntu i są połączone z gruntem stałymi fundamentami bądź są zakotwiczone za pomocą pali cumowniczych. Kondygnację budynku stanowi jego wewnętrzna część ograniczona podłogą oraz sufitem (lub dachem). Definicję tę można poddać

krytyce, ponieważ z zasady obejmuje wyłącznie typowe budynki, a wyklucza z opodatkowania duże kompleksy konstrukcji przemysłowych i innych, które nie spełniają powyższych kryteriów, co sprawia, że nie podlegają opodatkowaniu bez wyraźnego powodu.

Obowiązujący stosunkowo szeroki wachlarz zwolnień to kolejny powód, dla którego część właścicieli nieruchomości nie kwalifikuje się do objęcia opodatkowaniem. Łącznie, zgodnie z literą prawa, zwolnieniu podlega 8 rodzajów nieruchomości, a co więcej – ustawa przewiduje możliwość zwolnienia/przyznania ulgi podatkowej dla 13 typów gruntów oraz 7 rodzajów budynków lub mieszkań, co leży wyłącznie w gestii danej gminy. Mimo że służą one głównie użyteczności publicznej lub celom zapewniania opieki społecznej (muzea, galerie, biblioteki, teatry, domy obywateli potrzebujących pomocy materialnej lub osób o znacznym stopniu niepełnosprawności itp.) bądź mają na celu usuwanie skutków prawnych w przypadkach, kiedy *de facto* niemożliwe jest użytkowanie nieruchomości w sensie ekonomicznym (tereny bagienne, wiatrochrony itp.), jednak zakres tych zwolnień jest stosunkowo szeroki. Szacunkowe skutki tych zwolnień zostały w 2018 r. przedstawione przez Instytut Polityki Finansowej (Inštitút finančnej politiky), który oszacował lukę w PN powstałą w wyniku obniżenia podatków na blisko 10%, a w wyniku przyznania zwolnień podatkowych – na blisko 4%. Według bardziej szczegółowych danych pochodzących z 2017 r. łączna kwota podatku obniżonego przez gminy (bez ustawowych zwolnień) wyniosła ogółem 5 830 756,19 EUR, co stanowi 1,68% całkowitego rocznego dochodu z tytułu PN⁹.

Rozbieżności w obciążeniach podatkowych

Kolejnym przyczynkiem do krytyki [Bujňáková, Románová, 2014] obecnego systemu jest sposób nakładania obciążeń podatkowych na różny rodzaj nieruchomości. Przede wszystkim

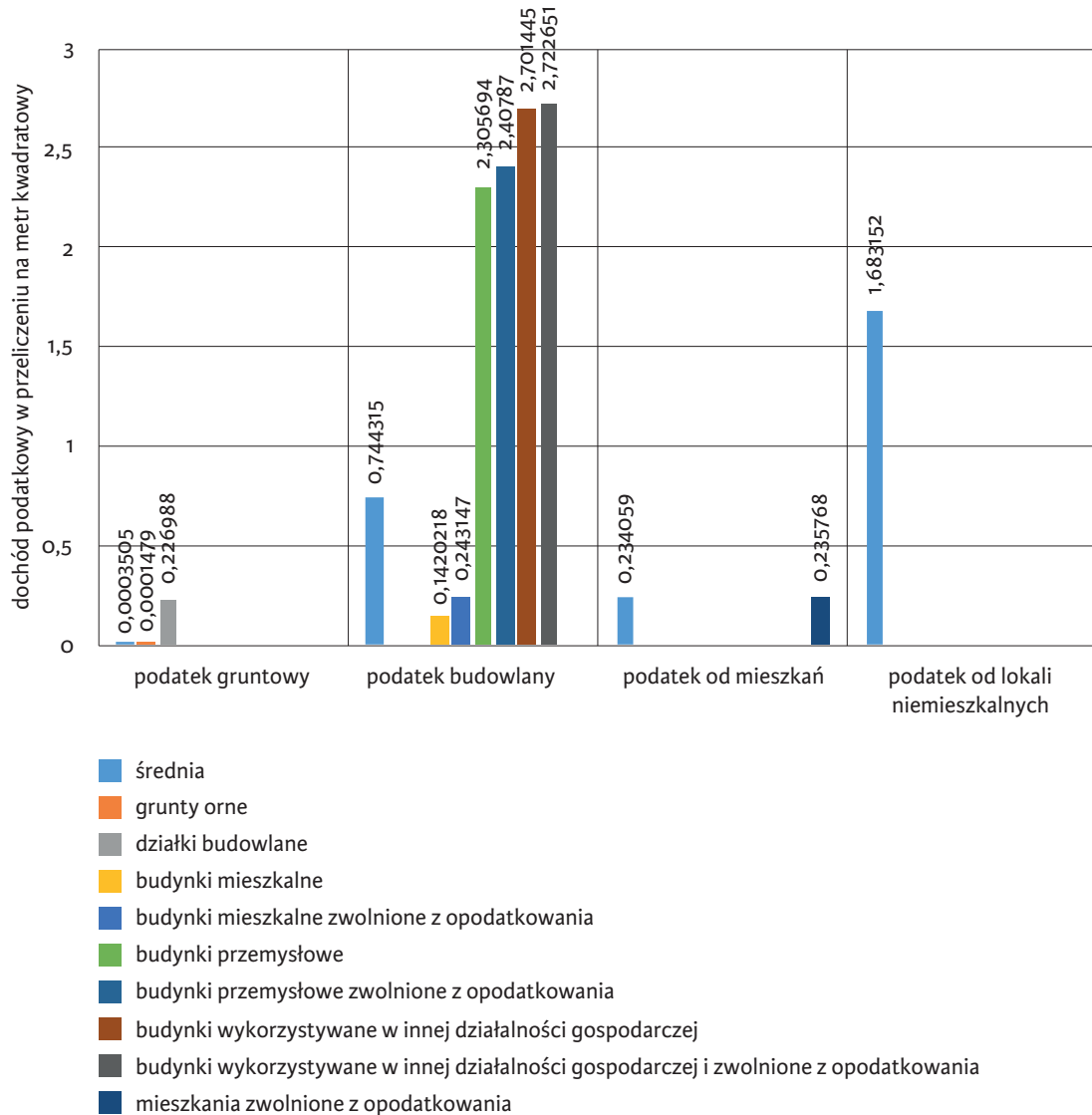
⁹ Wyliczenia własne; źródło danych: Ministerstwo Finansów Republiki Słowackiej.

różnice w opodatkowaniu nieruchomości o różnej wartości są minimalne, a w rezultacie dochodzi np. do sytuacji, w których z powodu jednakowej lokalizacji i wielkości nieruchomości właściciel domu starego i mniej wartościowego płaci taki sam podatek jak właściciel domu nowego i równie dużego, co nawet z obiektywnego punktu widzenia wydaje się niesprawiedliwe. Ponadto mamy do czynienia ze znacznymi dysproporcjami w opodatkowaniu różnych typów gruntu i budynków w zależności od ich przeznaczenia. W celu bardziej szczegółowego zobrazowania sytuacji najważniejsze różnice przedstawiono na wykresie 1.

Analiza wyników z 2017 r. ukazuje następującą sytuację: średni dochód z tytułu podatków od gruntów wynosi 0,0003505 EUR za 1 m². Jednakże ciężar opodatkowania nakładany na poszczególne typy gruntów jest niejednakowy. Podczas gdy grunty orne obciążone są kwotą średnio 0,0001479 EUR za 1 m², gminy obciążają grunty budowlane kwotą maksymalnie 0,226988 EUR za 1 m². Tej różnicy kwot przyświeca nie tylko cel fiskalny, jako że nakładanie większych obciążeń podatkowych ma za zadanie motywować podatników do szybszego kończenia prac budowlanych, dzięki czemu gmina realizuje swoje interesy w zakresie rozwoju własnego terytorium.

W obszarze opodatkowania budynków można zaobserwować znacznie większe różnice. Średnie obciążenie podatkowe nakładane na jednostkę powierzchni budynku wynosi 0,744315 EUR za 1 m². Dla porównania kwota ta wynosi tylko 0,234059 EUR za 1 m² w przypadku mieszkań i aż 1,683152 EUR za 1 m² w przypadku lokali niemieszkalnych. Obciążenie podatkowe nakładane na budynki mieszkalne jest o wiele niższe – wynosi tylko 0,1420218 EUR za 1 m², lecz sektor komercyjny płaci już znacznie wyższe podatki. Średnie obciążenia podatkowe w przypadku budynków przemysłowych, obiektów przeznaczonych na systemy energetyczne, obiektów budownictwa cywilnego, obiektów wykorzystywanych do przechowywania produkcji własnej, w tym na potrzeby administracji własnej, wynoszą 2,305694 EUR za 1 m², a w przypadku innej

Wykres 1. Średnie obciążenia PN na jednostkę powierzchni w 2017 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów Republiki Słowackiej.

działalności gospodarczej i zarobkowej, w tym magazynowania i administracji, obciążenia te wynoszą aż 2,701445 EUR za 1 m². Opodatkowanie budynków przemysłowych wynosi więc średnio 16,24 razy więcej za jednostkę powierzchni zabudowanej, a opodatkowanie budynków przeznaczonych na inną działalność gospodarczą 19,02 razy więcej niż opodatkowanie nieruchomości mieszkalnych. Z puli całkowitego dochodu z tytułu podatku budowlanego wynoszącego 239,676 mln EUR jedynie 21,358 mln EUR pochodzi z podatku od budynków mieszkalnych, natomiast aż 155,165 mln EUR pochodzi z podatku

od budynków przemysłowych i innych budynków wykorzystywanych w działalności gospodarczej. Budynki przemysłowe i wykorzystywane w działalności gospodarczej o 2,5 razy mniejszej powierzchni generują 7,26 razy wyższe dochody dla gmin.

Nie mamy zamiaru podważać sensu uwzględniania potrzeb społecznych, szczególnie w obecnej sytuacji, gdy znaczna liczba dużych lub drogiej nieruchomości od dawna stanowi własność obywateli starszych bądź mniej zamożnych – bądź w wyniku dziedziczenia, bądź w następstwie restytucji itp. Negatywny wpływ

niedostatecznego opodatkowania nieruchomości mieszkalnych znajduje jednak odzwierciedlenie także w innym współczesnym zjawisku: różne podmioty prowadzące działalność w sektorze nieruchomości lub osoby fizyczne nabywają znaczną liczbę nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne, by osiągać zyski z ich sprzedaży, w wyniku czego przez długi czas nie są one wykorzystywane w ich pierwotnym celu – czyli mieszkaniowym. Właśnie w tym aspekcie zaniżanie wymiaru opodatkowania nieruchomości mieszkalnych jest źródłem znacznej nierówności i przyczynia się do naruszania zasady sprawiedliwości podatkowej.

Innym problemem dotyczącym gruntów rolnych są rozbieżności pomiędzy oficjalnymi cenami gruntów (tj. wartością przewidzianą w ustawie o podatkach lokalnych) a ich realną wartością rynkową, jako że ustawa nie uwzględnia istotnych elementów ceny rynkowej, takich jak podaż i popyt, jakość, dostęp do gruntów i ukształtowanie terenu, ani warunków umowy dzierżawy z obecnym użytkownikiem.

Jak wspomniano powyżej, ogólnie rzecz ujmując: wartość gruntu może zostać skorygowana przez gminę w dwóch przypadkach: 1) gdy załącznik do ustawy o podatkach lokalnych przewiduje zerową wartość gruntu oraz 2) w przypadku wartości gruntu budowlanego – zamiast wartości ustawowej. To właśnie w przypadku działek budowlanych gminy w zbyt szerokim zakresie korzystają z tych kompetencji i nierzadko wielokrotnie zwiększają wartości ustawowe. Dla przykładu: ustawa o podatkach lokalnych przewiduje, że wartość działek budowlanych w stolicy kraju, Bratysławie, wynosi 59,74 EUR za 1 m², jednak władze miasta Bratysława w drodze powszechnie obowiązującego rozporządzenia ustaliły wartość za 1 m² na poziomie 179,22 EUR,¹⁰ podczas gdy władze miasta Koszyce utrzymały wartość ustawową, wynoszącą za 1 m² 53,11 EUR¹¹.

¹⁰ Powszechnie obowiązujące rozporządzenie miasta stołecznego Bratysławy nr 10/2007 z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie podatku od nieruchomości.

¹¹ Powszechnie obowiązujące rozporządzenie władz miasta Koszyce nr 132 w sprawie podatków lokalnych.

Kompetencje w zakresie ustalania stawek podatku

Kompetencje normatywne gmin przejawiają się w ich upoważnieniu do wydawania wspomnianych wyżej powszechnie obowiązujących rozporządzeń. Ustawa o podatkach lokalnych stanowi, że PN mogą być nakładane wyłącznie w drodze powszechnie obowiązujących rozporządzeń wydawanych przez gminę, która na podstawie ustawy jest upoważniona do regulowania niektórych elementów podatku za pomocą wspomnianych powszechnie obowiązujących przepisów (stawki podatkowe, wartość gruntów zamiast wartości zerowej oraz wartość działek budowlanych, dopłata za kondygnację, obniżenie podatku lub zwolnienie z podatku, wytyczenie części gminy, w której obowiązują odrębne stawki podatkowe, oraz ustalanie ratalnej spłaty podatku), co daje gminie możliwość dostosowania przepisów o podatku od nieruchomości do potrzeb lokalnych [Románová, 2011; Liptáková, 2018]. Gmina może ustalać odmienne stawki dla różnych rodzajów nieruchomości (np. dla budynków mieszkalnych, wykorzystywanych w działalności gospodarczej, w rolnictwie, przemyśle itp. lub dla gruntów ornych, obszarów zabudowanych, ogrodów, działek budowlanych itp.). Ponadto takie zróżnicowane stawki mogą zostać ustalone na różnym poziomie w obrębie jednej gminy – tzn. dla poszczególnych obszarów katastralnych lub stref, które gminy wyznaczają na mocy powszechnie obowiązującego rozporządzenia jako tzw. wyznaczone części gminy. W ten sposób oraz w połączeniu z innymi wymienionymi czynnikami gminy wprowadzają elementy korygujące, dzięki którym eliminują negatywne aspekty systemu opartego na wielkości powierzchni, czyniąc go raczej skalibrowanym systemem opartym na wielkości powierzchni, chociaż warto byłoby zastosować więcej czynników korygujących, które odzwierciedlałyby rzeczywistą wartość nieruchomości (wartość rynkową). Początkowo, kiedy ustawa wchodziła w życie, nie ograniczała gmin co do wysokości stawek ani podziału ich terenu na strefy. Zmiany postępowały stopniowo jako

efekt pojawiania się przypadków nadużyć nastawionych na zwiększanie budżetu, które prowadziły do powstawania różnic w zakresie obciążeń podatkowych nakładanych na poszczególnych podatników, co stanowiło jednak działania *lege artis*. W związku z tym w ustawie przewidziano, że wyznaczona część gminy może stanowić jedynie terytorialnie spójną część gminy, obejmującą co najmniej 5% podatników PN danej gminy, co zawarte jest w powszechnie obowiązującym rozporządzeniu. Ulica, przylegające ulice lub działki mogą stanowić wyznaczoną część gminy. Ograniczenie wprowadzono, ponieważ dochodziło do sytuacji, w których wyższe lub najwyższe stawki podatkowe pośrednio nakładano *de facto* na wybranych podatników przez wytyczanie strefy w taki sposób, że w rzeczywistości tylko jeden podatnik posiadał nieruchomości w tej strefie (zob. wyrok Sądu Najwyższego Republiki Słowackiej, sygn. akt 8Sžf/22/2010). W związku z licznymi rozbieżnościami ustawa w podobny sposób stopniowo ograniczyła różnice pomiędzy stawką ustawową a stawką ustalaną przez gminę i/lub pomiędzy stawką najniższą a najwyższą ustalaną przez daną gminę. Stosunkowo często zdarzały się przypadki rokrocznego pięciokrotnego, dziesięciokrotnego lub dwudziestokrotnego zwiększenia stawek podatkowych, jak również takie, w których stawka ustalona przez gminę była nawet pięćdziesięciokrotnie wyższa od stawki ustawowej. Mimo to sądy nie uznawały nawet tak znacznych dysproporcji za niezgodne z prawem przekroczenie kompetencji nadanych gminom na mocy ustawy o podatkach lokalnych, jako że w tamtym czasie ustawa nie przewidywała żadnych ograniczeń w tym zakresie.

Wnioski

Podatek od nieruchomości nakładany jest w oparciu o ustawę parlamentu o podatkach lokalnych, a *de facto* w drodze aktu prawnego wydawanego przez konkretną gminę, której nadano kompetencje do decydowania, czy będzie ściągać ten podatek czy nie. Gminy odpowiadają także

za administrowanie tym podatkiem i są jego beneficjentami. Sama ustawa określa jedynie podstawowe części składowe podatku, a uprawnienia w zakresie kształtowania innych elementów przekazuje gminom, tym samym podkreślając niezależność gmin jako jednostek samorządowych, którym przysługuje prawo do dostosowywania opodatkowania do potrzeb lokalnych przez ustalanie różnych stawek podatkowych nakładanych w zależności od typu/sposobu wykorzystania nieruchomości. Przepisy nie są jednak pozbawione wad. W artykule podjęto próbę dokonania ich oceny pod kątem sprawiedliwości podatkowej jako jednej z omawianych przyczyn gruntownej reformy obecnego systemu. W związku z powyższym wyciągnięto następujący wniosek w zakresie odpowiedzi na postawione pytanie badawcze: Czy jakość obecnie obowiązujących przepisów jest adekwatna z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej? – Nie. Obecnie obowiązujące przepisy są dość proste i bardzo przyjazne dla gmin, ponieważ nadają im decydujące kompetencje w zakresie rzeczywistego nakładania podatku oraz kształtowania jego elementów. Obejmuje to także możliwość ustalania różnych stawek podatkowych dla różnych rodzajów nieruchomości, a tym samym generowania odmiennych dochodów z tytułu opodatkowania konkretnych nieruchomości. Ten pozytywny aspekt może jednakże stanowić również przyczynę powstawania dysproporcji w obciążeniach podatkowych nakładanych na właścicieli różnych nieruchomości/podatników, jako że nieruchomości mieszkalne traktowane są preferencyjnie, ponieważ generalnie gminy nakładają na nie zaniżone obciążenia podatkowe w porównaniu z obiektami komercyjnymi. Korzystne jest istnienie czynników (różnych stawek podatkowych, dopłat za kondygnacje itp.), które stanowią elementy korygujące podatek, co pozwala eliminować negatywne aspekty systemu opodatkowania opartego na wielkości powierzchni, zmieniając go w skalibrowany system opodatkowania oparty na wielkości powierzchni. Natomiast niekorzystny jest fakt, że gminy mogą stosować ograniczoną liczbę takich czynników,

które mogłyby zapewnić większą indywidualizację opodatkowania konkretnych nieruchomości (np. z uwagi na wiek, precyzyjną lokalizację, dostępność sprzętu i udoskonalenia itp.), a tym samym odróżnić od siebie „podobne” nieruchomości o odmiennej wartości rynkowej. Niekorzystne jest również to, że duża liczba różnych nieruchomości (konstrukcji) wymyka się z ram opodatkowania ze względu na obowiązującą obecnie definicję przedmiotu opodatkowania. Niemniej przepisy nie są zupełnie nieodpowiednie, jako że zawierają pewne elementy, które należy postrzegać jako pozytywne, a także takie, które należy postrzegać jako negatywne. Niestety sprawiedliwość nie została w pełni osiągnięta.

Wspomniane niekorzystne aspekty regulacji prawnej, a przynajmniej część z nich, należałoby wyeliminować w drodze reformy PN, a zdaniem rządu pozwoli to osiągnąć zmiana obecnego skalirowanego systemu opartego na wielkości powierzchni na system katastralny (*ad valorem*). Jednakże taka reforma nie została jeszcze wprowadzona, być może po części z uwagi na brak jej ogólnej akceptacji w społeczeństwie, a także ze względu na nieprzygotowanie kraju do tak złożonej reformy. Naszym zdaniem w obecnych okolicznościach wprowadzenie systemu katastralnego nie byłoby najlepszym rozwiązaniem problemu. Zdaje się, że rząd także bierze pod uwagę fakt, że nie ma aktualnie warunków do wprowadzenia wspomnianej reformy, na co wskazuje niedawne obwieszczenie rządu (który współpracuje ze Stowarzyszeniem Słowackich Miast i Gmin

w celu stworzenia warunków niezbędnych do realizacji takiej reformy). Autorki dostrzegają korzyści płynące z takiej reformy, niemniej jednak podkreślają również potrzebę uwzględnienia problemów, jakie stwarza wdrażanie i funkcjonowanie systemu katastralnego (aktualna baza danych, wysokie koszty pozyskiwania i aktualizacji danych, duża liczba odwołań), a także konieczność rozwiązywania innych problemów gmin, wynikających z odgrywanej przez nie roli oraz realizowanych zadań jako administratora podatku (duża liczba małych gmin, sprzęt techniczny oraz personel, usprawnianie egzekwowania opodatkowania oraz poboru podatku). Dopóki w kraju nie zostaną stworzone warunki niezbędne do przeprowadzenia szerszej reformy, obecnie obowiązujące przepisy można usprawnić pod kątem sprawiedliwości podatkowej przynajmniej do pewnego stopnia przez wprowadzenie zmian w zakresie przedmiotu opodatkowania, dalszą kalibrację dodatkowymi elementami korygującymi oraz zmniejszenie różnic w stawkach podatkowych stosowanych przez gminy – a mamy pełną świadomość faktu, że odpowiedzialność w głównej mierze spoczywa na gminach i ich rozsądnym podejściu do stosowania prawa.

Podziękowanie

Artykuł ten stanowi częściowy efekt realizacji projektu APVV 16-0160.

Abstract

The quality of real property taxation regulation in the Slovak Republic – the fairness of the current system

This article provides for the analysis of the real property taxation legal regulation from the viewpoint of the quality assessment with special attention paid to the tax fairness principle. The authors concluded that the current system is quite simple and favourable for the municipalities, but they also found the problem with: a) non-considering the real value of the taxed properties and applicability of only a limited number of corrective factors to adjust the area-based tax system (while, actually, the ability to apply at least these factors is a positive feature of the Slovak real property tax system); b) disparities in the tax burden division and errors in the practical application of competences (in some cases even bordering on abusive practices) accruing from the competence of municipalities to adjust the statutory regulation by their by-laws (which itself is a positive feature of the system as it allows them to adjust the regulation according to their needs); c) the low affinity to reform or improve the negatives of the current regulation. The research question whether the current regulation of the real property taxation is qualitatively adequate in terms of tax fairness herein examined was answered negatively with respect to the above mentioned negatives.

Keywords: local tax, real property tax, municipality, local self-government, Slovak Republic, tax fairness

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Babčák, V. [2012]. Slovenské daňové právo. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Brzeski, J., Románová, A., Franzsen, R. [2019]. The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe, ATI Working Paper WP/19/01, African Tax Institute, University of Pretoria, <https://www.up.ac.za/media/shared/223/Working%20Papers/wp-19-01.zp174899.pdf> (dostęp: 16.10.2019).
- Bujňáková, M., Románová, A. [2014]. Zamyslenie sa nad ideou zavedenia zdaňovania nehnuteľností na princípe trhovej hodnoty. W: Právo, obchod, ekonomika IV (s. 61–75), J. Suchoža, J. Husár (eds.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Bujňáková, M. et al. [2015]. Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Cakoci, K., Červená, K. [2018]. Legal Concept of Local Taxes in the Slovak Legal Order. W: The challenges of Local Government Financing in the Light of European Union regional policy (s. 322–336), P. Mrkvčka et al. (eds.). Brno: Masarykova univerzita.
- Červená, K. [2013]. Úloha politického faktora v ekonomickom dianí (s akcentom na verejné financie). W: Bratislava legal forum 2013: Úloha štátu a práva pri riešení súčasnej hospodárskej krízy (s. 44–51). Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta.
- Epstein, A.R. [2010]. Právo, ekonomie a politika. Tłumaczenie: M. Šuster et al. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Gyuri, R., Jesenko, M. [2016]. Miestne dane a oslobodenie od nich ako nepriama podpora náboženských organizácií. W: Nová Európa – výzvy a očakávania: Nová Európa – právo a náboženstvo (s. 66–78). Bratislava: Wolters Kluwer, http://publikacie.iuridica.truni.sk/wp-content/uploads/2017/03/Pravo_a_nabozenstvo.pdf (dostęp: 17.10.2019).
- Inštitút finančnej politiky. [2018]. Líšková, K., Výškrabka, M. Lepšia daň z nehnuteľnosti v hrsti, než daň z príjmu na streche, <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/komentare/22-lepsia-dan-z-nehnutelnosti-hrs-ti-nez-dan-z-prijmu-streche-november-2018.html> (dostęp: 17.10.2019).
- Iptipedia. [2019]. International Property Tax Institute, www.ipti.org (dostęp: 17.10.2019).
- Janko, S. [2018]. Limity ústavnej kontroly územnej samosprávy, Justičná revue, t. 70, nr 10, s. 1043–1048.
- Kicová, A. [2010]. Daňová spravodlivosť ako princíp zdaňovania. W: Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte (s. 171–180), V. Babčák (red.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Kubincová, S. [2018]. Miestne dane v Slovenskej republike – teoretické východiská a právna úprava. W: Nové horizonty v práve 2018 (s. 191–198), V. Júda, D. Šoltys (eds.). Banská Bystrica: Univerzita Mateja Bela – Belianum.
- Liptáková, K. [2018]. Kompetencie miestnej samosprávy a jej normotvorba v kontexte miestnych daní na Slovensku. W: Bratislava legal forum 2018: Constitutional Basis of Financial Law (s. 56–66). Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave.
- Ministerstvo financií Slovenskej republiky. [2016]. Národný program reforiem Slovenskej republiky 2016, <https://www.finance.gov.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/strategicke-materialy/narod->

- ny-program-reformem/narodny-program-reformem.html (dostęp: 17.10.2019).
- Morse, G., Williams, D.D. [2004]. Davies: Principles of Tax Law. London: Thompson Sweet & Maxwell.
- Musgrave, R.A., Musgrave, P.B. [1994]. Veřejné finance v teorii a praxis. Praha: Management Press.
- OECD. [2019]. OECD Economic Surveys: Slovak Republic 2019, <http://www.oecd.org/economy/surveys/Slovak-Republic-2019-OECD-economic-survey-overview.pdf> (dostęp: 17.10.2019).
- OECD. [2009]. OECD Economic Surveys: Slovak Republic 2009, https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-surveys-slovak-republic-2009-eco_surveys-svk-2009-en (dostęp: 17.10.2019).
- Ptašník, A. et al. [2011]. Interakce ekonomiky a práva. Ostrava: KEY Publishing.
- Rada UE. [2014]. Zalecenie Rady z dnia 8 lipca 2014 r. w sprawie krajowego programu reform Słowacji na 2014 r. oraz zawierające opinię Rady na temat przedstawionego przez Słowację programu stabilności na 2014 r. (2014/C 247/23).
- Románová, A. [2011]. Miestne dane ako zdroj príjmov rozpočtov územnej samosprávy. W: Verejné financie Slovenskej republiky – vybrané aspekty a tendencie vývoja (s. 63–68). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Románová, A., Červená, K. [2016]. Current System of Funding of Local Self-Government in Slovakia and its Challenges. W: Finansowanie samorządu terytorialnego i jego zadań a Europejska Karta Samorządu Lokalnego / Local Government Financing and European Charter of Local Self-Government (s. 207–218), J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.). Warszawa: CeDeWu.
- Románová, A., Červená, K. [2017]. Implementation of e-Government in the Slovak Republic at the Level of Local Self-Government. W: Proceedings of the 17th European Conference on Digital Government (s. 170–178). Reading: Academic Conferences and Publishing International.
- Románová, A., Forraiová, I. [2017]. Funding of Municipalities in Slovak Republic, Related Application Problems and Future Challenges. W: Samorząd terytorialny w Polsce i w Europie. Aktualne problemy i wyzwania (s. 127–145), K. Czarnecki, A. Lutrzykowski, R. Musiałkiewicz (red.). Włocławek: Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa we Włocławku.
- Samuelson, P.A., Nordhaus, W.D. [2000]. Ekonomia. Bratislava: Elita, s.r.o.
- Štrkolec, M., Sábo, J. [2016]. Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úhradu dane. W: Právo, obchod, ekonomika VI (s. 541–550), J. Suchoža, J. Husár, R. Hučkovač (eds.). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Trellová, J. [2018]. Územná samospráva a jej vyjadrenie v podobe ústavného práva, Justičná revue, t. 70, nr 11, s. 1190–1201.
- Vavrová, K. [2017]. Miestne dane v súvislosti s udržateľnosťou ich výberu (Local taxes related to the sustainability of their choice). W: Ekonomika, financie a manažment podniku – 2017 (s. 731–742), P. Markovič, M. Tóth (red.). Bratislava: Vydavateľstvo Ekónóm.
- Vernarský, M. [2007]. Interné normatívne akty a ich vzťah k zákonnosti výkonu správy daní. W: Ludské práva a verejná správa (s. 142–173). Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach.
- Vojníková, I., Prievozníková, K. [2015]. Autonomía vs. svojvôľa správcu dane pri stanovení sadzieb dane z nehnuteľností. W: Dny práva 2014 – Days of Law 2014. Část VIII. Zneužití Práva A Svěvole Při Veřejné Nanční Činnosti (s. 359–374), P. Mrkývka, I. Pařízková, J. Valdhans (eds.). Brno: Masarykova univerzita, https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2014/financni_pravo.pdf (dostęp: 17.10.2019).



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