

Jedynie teoretyczna możliwość wprowadzenia katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości – uregulowania w zakresie podatków od nieruchomości na Węgrzech

István Hoffman*

Podatki od nieruchomości mają długą tradycję w nowoczesnych systemach podatkowych, w tym także w przepisach węgierskich. Stanowią istotne źródło dochodów dla węgierskich gmin, jednakże obecnie system opodatkowania opiera się przede wszystkim na wielkości powierzchni. Po pierwsze, w artykule omówiono tradycyjne rozwiązania z obszaru opodatkowania nieruchomości oraz obecne regulacje w zakresie podatków od nieruchomości. System podatkowy nowoczesnej demokracji, oparty na rządach prawa, wymaga obecności wysokiej jakości administracji podatkowej. Dlatego też w drugiej części artykułu odniesiono się do jakości węgierskiego systemu podatkowego oraz opodatkowania na poziomie lokalnym. Trzecia część artykułu została poświęcona najważniejszym problemom oraz nieudanym próbom zreformowania węgierskiego systemu opodatkowania nieruchomości, a także barierom, stojącym na drodze do wdrożenia katastralnego systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: system podatkowy, podatek od nieruchomości, podatek katastralny
JEL Classification: K34

* Doktor hab. nauk prawnych • Uniwersytet Loránd Eötvösa, Budapeszt •
✉ hoffman.istvan@ajk.elte.hu • ORCID: 0000-0002-6394-1516

Uregulowania

Krótki zarys historyczny

Podatki od nieruchomości mają długą tradycję na Węgrzech. Pierwsze podatki od gruntów prawnych wprowadzono w XIV w.¹ Choć arystokracja była zwolniona z podatku w okresie feudalizmu,

¹ Zob. więcej: [Szabó, 2017].

a miasta królewskie płaciły podatki zryczałtowane, w XV i XVI w. ukształtował się zróżnicowany system celny i podatkowy, który częściowo utrzymano w Monarchii Habsburgów. Współczesny system podatkowy na Węgrzech wypracowano po 1867 r., kiedy powstała Monarchia Austro-Węgierska. Węgierski system opierał się na dawnym modelu austriackim, a zatem dokonano różnicowania na podatki pośrednie i bezpośrednie. Ustanowiono 12 podatków bezpośrednich. Naj-

ważniejszymi z nich były podatek gruntowy oraz podatek od domów (budowlany), które bazowały na nieruchomościach. Podatek gruntowy miał naturę mieszaną: choć opierał się na nieruchomościach, jego wymiar ustalano zależnie od szacowanego dochodu, płynącego z tytułu posiadania danego gruntu². Podatek (budowlany) od domów miał charakter dwojaki: częściowo stanowił praktycznie podatek dochodowy – opierał się na dochodach z wynajmu domów, częściowo natomiast był podatkiem od nieruchomości, bazującym na zryczałtowanej stawce, która zależała od rodzaju gminy (wiejska lub miejska)³.

Niepodległe Węgry powstały w 1918 r., a ich system podatkowy został w głównej mierze oparty na systemie opodatkowania, jaki funkcjonował w Austro-Węgrzech. Reformę walutową przeprowadzono w latach 1924–1925 (kiedy wprowadzono *pengő*), lecz nie dokonano radykalnej transformacji systemu opodatkowania [Horváth, 1984, s. 65–70]. Dawny system podatkowy przekształcono po wprowadzeniu systemu sowieckiego. Pozostawiono kilka podatków zryczałtowanych nakładanych głównie na nieruchomości wiejskie, jednakże w dobie komunizmu zakres opodatkowania znacznie zredukowano. W trakcie przejścia do demokracji w latach 1989–1990 oraz przywracania funkcjonowania samorządów lokalnych w 1990 r. wdrożono nowy system opodatkowania. Podatki od nieruchomości stały się głównie podatkami gminnymi, regulowanymi przez ustawę C z 1990 r. w sprawie podatków lokalnych (ustawa o podatkach lokalnych, zwana dalej u.p.l.).

Lokalny system opodatkowania z katalogiem otwartym: podatek wspólnotowy

Obecnie na Węgrzech obowiązuje lokalny system opodatkowania z katalogiem otwartym [Kecső, 2016, s. 234]: najważniejsze podatki lokalne określa u.p.l., która jednak ustanawia także podatek wspólnotowy.

² Ustawa VII z 1875 r. o podatku gruntowym.

³ Zob. więcej: [Bartha, 1900, s. 96–104].

Podatek wspólnotowy został ustanowiony w sekcji 1/A u.p.l. Wobec tego gminy mogą w ramach swojej jurysdykcji wprowadzać podatek wspólnotowy w drodze rozporządzenia – takie podatki wspólnotowe, których nie zabraniają inne akty prawne. Samorządy gminne mogą nakładać podatek wspólnotowy, opierając się na dowolnej podstawie, pod warunkiem że nie jest ona objęta żadnymi innymi ustawowymi opłatami publicznymi. Podatek wspólnotowy nie może być wprowadzany jako płatny przez państwo, dowolny samorząd gminny czy organizację ani przedsiębiorców, występujących w takim charakterze. W związku z tym gmina może wprowadzić nowe typy podatków majątkowych, nieustanowionych przez rząd centralny, które nie łamią zakazu nakładania podwójnego opodatkowania. Kúria, węgierski Sąd Najwyższy, prowadził kilka spraw, na gruncie których wydano pewne wytyczne, a zakaz nakładania podwójnego opodatkowania został zinterpretowany bardzo restrykcyjnie [Kecső, 2016, s. 235]. W związku z tym podatek wspólnotowy stanowi raczej teoretyczną możliwość w obszarze (katastralnych) podatków majątkowych.

System podatków majątkowych na Węgrzech

Choć lokalny system opodatkowania funkcjonujący na Węgrzech można zinterpretować jako system z katalogiem otwartym, najważniejsze podatki gminne zostały ustanowione w u.p.l. Ustawa przewiduje dwa typy podatków majątkowych: podatek budowlany oraz podatek od nieruchomości. Wprowadzenie tych podatków lokalnych zależy od decyzji gmin: ich nałożenie nie jest wymagane (choć wymaganie nałożenia głównego podatku lokalnego, lokalnego podatku od działalności gospodarczej, jest pośrednio zawarte w gminnym systemie pomocy państwa udzielanej przez węgierskie gminy: obowiązuje zasada oczekiwanych przychodów, a poziom pomocy państwowej zależy od siły podatkowej gmin, bazującej na dochodach podatkowych z tytułu lokalnego podatku od działalności gospodarczej).

Jednakże podatki majątkowe mogą być dowolnie wprowadzane lub nie.

Podatek budowlany

W myśl u.p.l. opodatkowaniu podlegają obiekty zlokalizowane w obrębie jurysdykcji samorządu lokalnego, budynki mieszkalne oraz budynki i ich części niewykorzystywane w celach mieszkaniowych (dalej zwane budynkami). Zobowiązanie podatkowe nakłada się na wszelkie pomieszczenia oraz przestrzenie budynków bez względu na cel, w jakim są wykorzystywane. Inne przedmioty opodatkowania podatkiem budowlanym obejmują reklamy publiczne (np. billboardy): opodatkowaniu podlegają media reklamowe wskazane w ustawie o ochronie pejzażu miejskiego, ulokowane na jakiegokolwiek nieruchomości umiejscowionej w obszarze jurysdykcji samorządu gminnego.

Zobowiązania podatkowe z zasady obowiązują począwszy od pierwszego dnia roku następującego po roku, gdy zostanie wydane ostateczne pozwolenie na użytkowanie lub kontynuację użytkowania budynku, gdy użytkowanie zostanie potwierdzone lub zostanie wydane zaświadczenie urzędowe o zakończeniu budowy, podlegające zwykłemu obowiązkowi powiadomienia. W przypadku budynków wybudowanych lub użytkowanych bez pozwolenia zobowiązanie podatkowe zaczyna obowiązywać od pierwszego dnia roku następującego po roku, gdy budynek był użytkowany.

Zobowiązanie podatkowe nakładane jest na osobę, która jest właścicielem budynku, począwszy od pierwszego dnia roku kalendarzowego (zwanego dalej rokiem). Jeżeli budynek ma więcej niż jednego właściciela, opodatkowanie nakładane jest w procentowym zakresie, odzwierciedlającym udział własnościowy w nieruchomości. Jeżeli w rejestrze nieruchomości widnieje jakiegokolwiek niematerialne prawo do budynku, osoba zarejestrowana jako posiadacz takiego prawa podlega obowiązkowi podatkowemu (właściciel oraz posiadacz praw będą dalej zwani łącznie właścicielem). Umowa pisemna podpisana przez wszystkich właścicieli oraz przekazana do urzę-

du skarbowego może wskazywać jednego właściciela kompetentnego w zakresie praw i obowiązków wynikających ze zobowiązań podatkowych. W przypadku bloków z mieszkaniami z prawem własności, garaży oraz ośrodków wczasowych właściciele podlegają podatkowi od nieruchomości niezależnie, natomiast rzeczony wspólnoty podlegają opodatkowaniu w zakresie wspólnie użytkowanych obiektów. Osobą odpowiedzialną za podatek od reklam (publicznych) jest osoba, która w myśl Kodeksu cywilnego jest właścicielem danego medium reklamowego, począwszy od pierwszego dnia roku. Niektóre budynki – wskazane w sekcji 13 u.p.l. – podlegają zwolnieniu z podatku.

Podatek budowlany ma dwojaki charakter. Podstawę opodatkowania, zależnie od decyzji samorządu lokalnego, stanowi: 1) powierzchnia netto podłogi budynku wyrażona w m² lub 2) skorygowana wartość rynkowa budynku. Wobec tego może być to podatek oparty na powierzchni podłogi netto i jej pomiarze bez względu na wartość rynkową budynku lub może to być podatek katastralny (a skorygowaną wartość rynkową interpretuje się jako 50% wartości rynkowej ustalonej na podstawie przepisów ustawy celnej). Maksymalna roczna stawka podatku wynosi 1100 HUF/1 m² (ok. 3 EUR⁴), jeżeli podatek pobierany jest w oparciu o powierzchnię podłogi netto, oraz 3,6% skorygowanej wartości rynkowej (w rzeczywistości 1,8% wartości rynkowej) w przypadku podatku katastralnego.

Podatek od działalności gospodarczej został wprowadzony przez ok. 25% węgierskich gmin – głównie tych⁵, które dysponują rzeczywistą siłą podatkową. Jednakże ten podatek może w rzeczywistości być jedynie teoretycznie podatkiem katastralnym: tylko trzy gminy wprowadziły po-

⁴ W sierpniu 2019 r. 1 EUR wynosiło ok. 330 HUF.

⁵ Węgierski system gminny jest bardzo rozdrobniony. Obejmuje 3154 gmin najwyższego szczebla, a większość z nich liczy mniej niż 1000 mieszkańców. Tylko w 24,1% gmin liczba mieszkańców przekracza 2000 osób. Zob. [Szigei, 2013, s. 281–283]. W związku z tym gmina z 2000 mieszkańców może zostać uznana na Węgrzech za taką, która posiada rzeczywistą siłę podatkową.

Tabela 1. Wprowadzenie podatku budowlanego przez węgierskie gminy w 2018 r.

Liczba węgierskich (lokalnych, najwyższego rzędu) gmin (w 2018 r.)	Liczba gmin, w których liczba mieszkańców przekracza 2000 osób	Podatek budowlany wprowadzony przez gminy				Billboardy
		Mieszkania i domy		Inne budynki		
		Stawka zryczałtowana	Ad valorem	Stawka zryczałtowana	Ad valorem	
3156	735	905	3	797	7	456

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z Węgierskiego Głównego Urzędu Statystycznego, www.ksh.hu (dostęp: 30.05.2019).

datek, którego stawka oparta jest na skorygowanej wartości rynkowej (zob. tabelę 1).

Podatek od nieruchomości (podatek od działek i gruntowy)

Drugi rodzaj lokalnego podatku majątkowego to (gruntowy) podatek od nieruchomości. Grunty ulokowane w obszarach municypalnych objętych jurysdykcją samorządu gminnego podlegają opodatkowaniu. Zobowiązanie podatkowe nakładane jest na osobę będącą właścicielem działki budowlanej, począwszy od pierwszego dnia roku. Jeżeli przysługuje jakiegokolwiek niematerialne prawo do nieruchomości lub nieruchomość ma więcej niż jednego właściciela, zastosowanie mają przepisy dotyczące podatku budowlanego obowiązujące w tym zakresie.

Ustawa o podatkach lokalnych definiuje pojęcie „działka budowlana” jako dowolna niezagospodarowana działka, na której nie znajdują się żadne budynki ani ich części, z wyjątkiem: 1) wszelkich gruntów ornych ulokowanych w obszarach municypalnych, pod warunkiem że rzeczywiście wykorzystywane są w celach rolniczych; 2) wszelkich gruntów ornych ulokowanych w obszarach niemunicypalnych; 3) małych gospodarstw rolnych; 4) gruntów wykorzystywanych pod drogi publiczne; 5) linii kolejowych oraz obszarów stanowiących część linii kolejowych; 6) obszarów zakwalifikowanych jako cmentarze zgodnie z ustawą o cmentarzach i usługach pogrzebowych; 7) gruntów wykorzystywanych jako zbiorniki wodne i stawy zgodnie z ustawą o ochronie zasobów rybnych i zarządzaniu nimi;

8) obszarów wykazanych w rejestrze nieruchomości jako tereny bagienne.

Ustawa o podatkach lokalnych wprowadza także kilka zwolnień z podatku. Następujące przedmioty nie podlegają opodatkowaniu: 1) część gruntu, na której ulokowany jest budynek lub jego część, o wielkości równej powierzchni podłogi netto; 2) obszar municypalny wykorzystywany w celach rolniczych; 3) 50% działki objętej zakazem budowy; 4) obszar ochronno-zabezpieczający placówki produkcyjnej podatnika, zgodnie z ustawą lub rozporządzeniem kompetentnych władz, pod warunkiem że co najmniej 50% rocznych przychodów podatnika osiągniętych w poprzednim roku podatkowym pochodzi ze sprzedaży produktów wytwarzanych na własny rachunek.

Podstawę opodatkowania definiuje się podobnie jak w przypadku podatku od działalności gospodarczej: może być to podatek od rzeczywistej powierzchni (maksymalnie 200 HUF rocznie – ok. 0,6 EUR rocznie) lub może opierać się na skorygowanej wartości rynkowej (maksymalnie 3% skorygowanej wartości rynkowej, czyli maksymalnie 1,5% wartości rynkowej).

Podatek gruntowy wprowadziło mniej gmin niż podatek budowlany: ok. 1/3 gmin – 515 z nich wdrożyło ten rodzaj lokalnego podatku majątkowego. Jednakże nadanie temu podatkowi charakteru podatku katastralnego jest *de facto* zaledwie teoretyczną możliwością: wszystkie gminy wprowadziły podatek bazujący na wielkości powierzchni gruntu, a rozwiązanie *ad valorem* zostało pominięte przez samorządy lokalne (zob. tabelę 2).

Tabela 2. Wprowadzenie podatku gruntowego przez węgierskie gminy w 2018 r.

Liczba węgierskich (lokalnych, najwyższego rzędu) gmin (w 2018 r.)	Liczba gmin, w których liczba mieszkańców przekracza 2000 osób	Podatek gruntowy wprowadzony przez gminy	
		Stawka zryczałtowana	Ad valorem
3156	735	515	0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z Węgierskiego Głównego Urzędu Statystycznego, www.ksh.hu (dostęp: 30.05.2019).

Podatki od nabycia nieruchomości: podatek katastralny budżetu centralnego?

Communis opinio, panujące w węgierskiej literaturze podatkowej, głosi, że głównymi podatkami katastralnymi są nie podatek budowlany oraz podatek gruntowy – które uważa się za podatki gminne – lecz podatki pobierane w związku z nabyciem nieruchomości, które ustanowiono ustawą podatkową XCIII z 1990 r. (dalej zwana u.p.). Wyróżnia się dwa rodzaje takich podatków: podatek od spadków i darowizn (rozdział II u.p.) oraz podatki od przeniesienia praw własności *quid pro quo* (rozdział III u.p.).

Sekcja 7 u.p. przewiduje, że majątek nabyty w wyniku śmierci spadkodawcy lub otrzymania darowizny stanowi przedmiot podatku od spadków i darowizn. Nabyta nieruchomość, majątek ruchomy zdefiniowany w u.p., a także prawa do wynagrodzenia lub jakiegokolwiek inne środki zwolnione z podatku od spadków i darowizn podlegają opodatkowaniu podatkiem od przeniesienia praw własności *quid pro quo* (podatek od przeniesienia praw własności *quid pro quo*). Podatek ten ma częściowo charakter katastralny: podatki nakładane w związku z nabyciem nieruchomości oraz praw do nieruchomości bazują na wartości netto danej nieruchomości.

Choć większość węgierskich prawników podatkowych uważa te podatki za szczególny rodzaj podatków majątkowych, to wiążą się one z obrotem nieruchomościami: spadki, darowizny oraz (*quid pro quo*) nabycie nieruchomości. Dlatego też podatki te można zinterpretować jako szczególny rodzaj podatków od obrotu (nabycia) [Kecső, 2018, s. 1546–1547].

Jakość

Metody regulacji w prawie podatkowym

Jakość prawa (nie tylko) podatkowego stanowi *conditio sine qua non* dla uczciwej administracji podatkowej. Tak jak i w innych krajach należy wziąć pod uwagę fakt, że metody regulacji stosowane w prawie podatkowym są bardzo specyficzne.

Na Węgrzech – jak i w innych krajach z Grupy Wyszehradzkiej, w których funkcjonuje niemiecki model finansów i administracji – prawo podatkowe jest powiązane z prawem finansowym i administracyjnym w zakresie stosowanej metody regulacji prawnej. Na podstawie kryteriów, pozwalających uznać gałąź prawną za odrębną, prawo administracyjne różni się w oparciu o zastosowanie pewnego rodzaju metody wykorzystywanej w prawie publicznym, tzn. metody regulacji charakterystycznej dla prawa administracyjnego. Metoda bazuje na oddziaływaniu władz publicznych na adresatów władzy publicznej (*imperium*), co odbywa się w szczególności w wyniku stosowania norm egzekwowanych przez władze publiczne, a zawartych w normatywnych aktach administracyjnych, tj. zarządzeniach i rozporządzeniach wydawanych przez władze publiczne, którym prawo nadaje kompetencje uprawniające do wykonywania prawa w granicach określonych przez prawo (przepisy podustawowe), oraz w drodze indywidualnych aktów administracyjnych. Metoda stosowana w prawie finansowym opiera się na tym podejściu. Różnica polega na tym, że akty prawa finansowego opierają się na ustawowych lub

podstawowych przepisach prawa finansowego [Radvan, 2014]. Podobnie jak w innych krajach Grupy Wyszehradzkiej w prawie finansowym ustawy parlamentu odgrywają ważniejszą rolę niż w prawie administracyjnym. By wpłynąć na adresatów prawa, organy administracji publicznej częściej stosują w tym zakresie narzędzia ekonomiczne (stopy procentowe banku centralnego, obowiązkowy depozyt w sytuacji kryzysowej itp.). Na prawo finansowe w znacznym stopniu oddziałuje także prawo prywatne, w szczególności uregulowania w obszarze finansowego sektora gospodarki oraz pomocy państwowej. Na przykład niektóre decyzje w sprawie pomocy państwowej w myśl ustawy o zarządzaniu budżetem zdefiniowane zostały jako umowy regulowane prawem prywatnym⁶.

Podobnie sytuacja wygląda w prawie podatkowym. Podstawowe uregulowania odgrywają ograniczoną rolę w obszarze prawa podatkowego z uwagi na obowiązujące zasady konstytucyjne w zakresie regulowania podstawowych praw i obowiązków. Węgierska konstytucja – Ustawa Zasadnicza Węgier (opublikowana 25 kwietnia 2011 r.) – wymaga, by zasady rządzące podstawowymi prawami i obowiązkami uchwalane były ustawą parlamentu. Jak pokaże analiza przeprowadzona poniżej, opodatkowanie jest interpretowane w myśl węgierskiego prawa konstytucyjnego jako (konstytucyjny) obowiązek i jest regulowane przede wszystkim ustawami parlamentu. Obowiązuje także kilka podstawowych przepisów, zawierających szczegółowe regulacje w zakresie postępowania podatkowego, takich jak rozporządzenia rządu Węgier. Instrumenty te generalnie dotyczą zasad technicznych rządzących postępowaniem podatkowym, np. przepisy odnoszące się do rachunków władz podatkowych oraz szczegółowe regulacje w zakresie formularzy wniosków o wszczęcie postępowania podatkowego⁷. Rozporządzenia rządu odgrywają istotną rolę w sferze budżetowania organów

⁶ Np. umowa w sprawie pomocy na rozwój regionalny. Zob. [Hoffman, 2017, s. 118–119].

⁷ Zob. np. rozporządzenie rządu nr 465/2017 szczegółowo regulujące administracyjne postępowania podatkowe.

administracyjnych oraz pomocy państwowej. Szczegółowe przepisy w tym zakresie zawarte są w normach prawnych tego typu oraz rozporządzeniach ministrów (szczególnie Ministra Finansów). Inną czołową formą regulacji podstawowej jest opodatkowanie gminne.

Najbardziej charakterystyczna dla prawa podatkowego jest zasada samodzielnego rozliczania się, choć obowiązują od niej pewne wyjątki. Z zasady podatnik stosuje normy prawa podatkowego w odniesieniu do siebie samego, określa podstawę opodatkowania w oparciu o własny stan wiedzy, a także dobiera odpowiednią stawkę podatku i elementy korygujące⁸.

Na Węgrzech znaczne odstępstwo od zasady samodzielnego rozliczania się stanowią podatki gminne. Podatki gminne ustalane są w drodze decyzji lokalnych władz podatkowych, w związku z czym podatek ściąga lokalna administracja podatkowa, a więc urzędnicy gminni (*jegyző*). Podatki gminne – do których zaliczają się podatki majątkowe (podatek budowlany, gruntowy) – zdradzają podobieństwo do ogólnych aktów prawnych wydawanych przez organy administracyjne, a zastosowanie ma tu podejście typowe dla prawa administracyjnego.

Zasady konstytucyjne

W prawie podatkowym funkcjonuje kilka zasad, które mają na celu zapewnienie, że normy prawa podatkowego posiadają cechy wskazane powyżej. Prawa podatnika reguluje nie „karta podatnika”, lecz Ustawa Zasadnicza. Przepisy Ustawy Zasadniczej interpretowane są przez Trybunał Konstytucyjny Węgier. Po pierwsze, Ustawa Zasadnicza definiuje zobowiązanie podatkowe osób fizycznych i prawnych, a także innych instytucji jako podstawowy obowiązek (konstytucyjny). Artykuł XXX (1) przewiduje, że „Stosownie do swych możliwości, do swego udziału w gospodarce, każdy uczestniczy w zaspokajaniu wspólnych potrzeb społecznych”. Toteż legitymizacja opodatkowania wyraża się w spełnianiu potrzeb

⁸ Zob. [Radvan, 2014].

społeczeństwa. W związku z tym osoby fizyczne i – zgodnie z art. I(4) – prawne oraz inne instytucje zobligowane są do płacenia podatków, składek, opłat oraz innego rodzaju finansowania dochodów publicznych.

Zasada legalizmu (*nullum tributum sine lege*) została ustanowiona w art. I(3), który przewiduje, że „Przepisy dotyczące podstawowych praw i obowiązków określa ustawa organiczna. Prawa podstawowe mogą być ograniczone wyłącznie w stopniu bezwzględnie koniecznym i jedynie z uwagi na potrzebę realizacji innego prawa podstawowego, bądź obrony wartości konstytucyjnych – z poszanowaniem istoty treści tego prawa oraz proporcjonalnie do celu, który ma być osiągnięty”.

Bardzo często wymienia się także inne zasady, a mianowicie zasadę przejrzystości, dostępności i jednoznaczności źródeł prawa, ogólną zasadę, że prawo nie działa wstecz, wymóg jednoznaczności i przewidywalności prawa, pewności prawnej, zakaz nadmiernego formalizmu, ochronę uzasadnionych oczekiwań, zaufania do prawa i nabytych praw oraz zasadę proporcjonalności. Większość z nich wywodzi się z zasady rządów prawa, którą wskazano w art. B(1) Ustawy Zasadniczej. Zasada rządów prawa została zinterpretowana przez Trybunał Konstytucyjny, a zatem zasady te pochodzą od Trybunału Konstytucyjnego⁹.

Inna zasada, chroniąca podatnika w procesie stosowania prawa, to zasada ochrony sądowej, którą przewiduje Ustawa Zasadnicza, jest więc zasadą gwarantowaną konstytucyjnie.

Zasady, które znajdują zastosowanie w obszarze prawa podatkowego, przewidziane są w prawie międzynarodowym. Dotyczy to np. europejskiej Konwencji praw człowieka, w tym ochrony własności, prawa do sprawiedliwego procesu, zakazu karania bez podstawy prawnej, poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i korespondencji, swobody przemieszczania się, zasady *ne bis in idem* itp. Węgry jako państwo członkowskie UE związane jest prawem Unii Europejskiej.

Ogólne prawo podatkowe oraz zasady rządzące postępowaniem podatkowym

Na Węgrzech obowiązuje procesowe podejście do opodatkowania. Główne zasady rządzące opodatkowaniem powiązane są z zasadami stosowanymi także w postępowaniach podatkowych. Ogólne zasady prawa podatkowego oraz zasady rządzące postępowaniem podatkowym zostały zdefiniowane w dwóch głównych ustawach regulujących postępowania podatkowe: w ustawie CL z 2017 r. o zasadach podatkowych (zwanej dalej u.z.p.) oraz w ustawie CLI z 2017 r. o administracji podatkowej oraz regulującej administrację podatkową (zwanej dalej u.a.p.).

Przede wszystkim należy zaznaczyć, że *nullum tributum sine lege* oraz główne zasady, wywodzące się z zasady rządów prawa, a także niektóre zasady podatkowe zostały zdefiniowane w ustawach parlamentu o ogólnych zasadach podatkowych. Zasada legalizmu jest zagwarantowana również w przypadku podatków gminnych, ponieważ główne ramy podatków lokalnych zostały określone w u.p.l., jak wspomniano powyżej. Rozporządzenia gminne nie mogą stać w sprzeczności z tą ustawą.

Najważniejszą zasadą jest zasada legalizmu, *nullum tributum sine lege*, wskazana w art. 1 u.a.p. Tę regułę wyraża zasada zakazu konfiskaty. Normy prawa podatkowego nie mogą obowiązywać wstecz, co jednoznacznie wynika z zasady, że prawo nie działa wstecz. Te zasady wywodzą się z zasady rządów prawa, a częściowo zostały uregulowane w ustawie CXXX z 2010 r. o ustawodawstwie.

Główne prawa i obowiązki oraz wymogi dla władz podatkowych, a także częściowo podatników, zostały uregulowane w u.z.p. Ustawa ta wskazuje, że w ramach stosunków podatkowych prawa należy egzekwować zgodnie z ich zamierzonym celem. Z tym obowiązkiem wiążą się inne wymagania, np. w prowadzonych postępowaniach organ podatkowy kwalifikuje umowy i inne transakcje zgodnie z ich rzeczywistą treścią. Ustawa o zasadach podatkowych wskazuje także wymóg kwalifikowania transakcji zgodnie

⁹ Zob. [Somody, Szabó, Vissy, Dojcsák, 2018, s. 15–27].

z ich skutkiem ekonomicznym oraz kwalifikowania umów pomiędzy powiązаныmi spółkami.

Inną istotną zasadą jest zakaz dyskryminacji oraz faworyzowania, który oznacza, że organ podatkowy zobowiązany jest każdorazowo prowadzić postępowania oraz stosować środki w dobrej wierze, nie dyskryminując oraz postępując zgodnie z literą prawa. Wyraża się to także w prawie do sprawiedliwego procesu, zgodnie z którym organ podatkowy jest zobligowany do prowadzenia postępowania w sposób sprawiedliwy, a jeżeli istnieje ku temu przesłanki prawne, do złagodzenia długu podatkowego i/lub przyznania udogodnienia w płatnościach. Obok zakazu dyskryminacji wskazanego w u.a.p. obowiązuje także zasada indywidualnego traktowania. W związku z tym organ podatkowy bierze pod uwagę fakty dotyczące sprawy objętej postępowaniem. Ocenia wszelkie dowody wedle ich istotności i podejmuje decyzję w oparciu o prawdziwość faktów.

Prawa te gwarantowane są inną zasadą: u.a.p. wprowadza obowiązek udzielania informacji, ułatwiających egzekwowanie praw podatnika. Prawa podatnika chroni także zasada przejrzystości. Głównym obowiązkiem podatnika jest wymóg działania w dobrej wierze oraz współpracowania. W art. 8 (2) u.a.p. wskazano, że zakłada się, iż podatnicy i inne osoby, które biorą udział w postępowaniu, działają w dobrej wierze.

Podstawową zasadą proceduralną w prawie podatkowym jest zasada samodzielnego rozliczania się, która została ogólnie omówiona powyżej. Największe odstępstwo od zasady samodzielnego rozliczania się stanowią podatki lokalne (gminne).

Wiele innych zasad charakterystycznych dla sprawiedliwego procesu ma zastosowanie w postępowaniach podatkowych, takie jak prawo do bycia wysłuchanym, prawo do obrony, równość stron procesowych, prawo do rzetelnego procesu sądowego oraz zakaz orzekania dwa razy w tej samej sprawie (*ne bis vexari*). Zasady te wywodzą się głównie z przełomowych spraw Kúrii – Sądu Najwyższego Węgier.

Ustawa CL z 2016 r. o ogólnych zasadach w postępowaniu administracyjnym przewiduje także stosowanie kilku innych zasad w postępowaniu podatkowym.

Problemy – uregulowania w sprawie podatków katastralnych na Węgrzech

Podatek od nieruchomości stanowi jedną z najstarszych i najbardziej tradycyjnych form opodatkowania na Węgrzech. Pomimo krytyki tego podatku ma on swoje miejsce w każdym systemie podatkowym na całym świecie. Wiele korzyści płynnie ze stosowania podatku od nieruchomości: identyfikacja nieruchomości i podatnika jest bardzo prosta, jednocześnie trudno ukryć nieruchomość i uniknąć opodatkowania, a sama koncepcja podatku też jest stosunkowo nieskomplikowana itd. Największą jednak zaletą podatku od nieruchomości jest fakt, że jego wyłącznymi beneficjentami są gminy. Podatek od nieruchomości spełnia więc głównie funkcję fiskalną, ponieważ zapewnia stałe wpływy do budżetów gmin.

Dochody z tytułu podatku od nieruchomości

Jak stwierdzono powyżej, główną funkcją podatku od nieruchomości jest zapewnienie dochodów dla gmin. Dochody podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości na Węgrzech nie są zbyt wysokie, niemniej odgrywają istotną rolę wśród dochodów z tytułu podatków lokalnych. Choć podatki te wprowadzono w ok. 1/4 gmin, przynoszą drugi najważniejszy lokalny dochód podatkowy na Węgrzech (w 2017 r. 17,39% lokalnych dochodów podatkowych stanowiły dochody z podatków od nieruchomości – zob. tabelę 3). Choć jest to stosunkowo znaczący dochód podatkowy, pełni jedynie funkcję wspomagającą, ponieważ źródłem głównych lokalnych dochodów podatkowych na Węgrzech jest podatek od działalności gospodarczej (w 2017 r. 638 731 mld HUF, co stanowiło 75,50% lokalnych dochodów podatkowych).

(Nieudane) próby reformatorskie

Jednym z możliwych sposobów, by zwiększyć dochody podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości, może być wprowadzenie systemu kata-

Tabela 3. Wysokość dochodów podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od działalności gospodarczej na Węgrzech

Rok	2015	2016	2017
Wszystkie dochody na poziomie krajowym (w mld HUF)	11 826,113	12 480,417	13 178,416
Dochody podatkowe na poziomie krajowym (w mld HUF)	8 077,263	8 403,204	9 127,031
Wszystkie dochody na poziomie regionalnym i lokalnym (w mld HUF)	2 745,138	2 240,787	2 437,439
Wszystkie dochody podatkowe na poziomie regionalnym i lokalnym (w mld HUF)	770,375	805,446	845,975
Dochody z tytułu podatku od nieruchomości (w mld HUF)	131,091	139,641	147,156
Dochody z tytułu podatku od działalności gospodarczej (w mld HUF)	523,125	584,380	638,731
Dochody z tytułu podatku od nieruchomości jako % wszystkich dochodów państwa	1,11	1,12	1,12
Dochody z tytułu podatku od nieruchomości jako % wszystkich dochodów lokalnych	4,78	6,23	6,04
Dochody z tytułu podatku od nieruchomości jako % lokalnych dochodów podatkowych	17,02	17,34	17,39
Dochody z tytułu podatku od działalności gospodarczej jako % wszystkich dochodów lokalnych	19,05	26,08	26,20
Dochody z tytułu podatku od działalności gospodarczej jako % lokalnych dochodów podatkowych	67,90	72,55	72,50

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z Węgierskiego Głównego Urzędu Statystycznego, www.ksh.hu (dostęp: 30.05.2019).

stralnego. Jak wspomniano powyżej, podatki (majątkowe) od nieruchomości na Węgrzech opierają się w głównej mierze na wielkości powierzchni. Choć możliwe jest także ustalanie wymiaru opodatkowania w oparciu o wartość nieruchomości, mniej niż 1% gmin, które wprowadziły podatek, skorzystało z tej metody (zob. tabele 1 i 2), a ich niewielka liczba utrzymuje się na niemal stałym poziomie. Dlatego prawodawcy podjęli kilka prób zreformowania i wzmocnienia katastralnego systemu podatkowego na Węgrzech. W 2006 r. podatek o charakterze katastralnym został wprowadzony ustawą CXXI z 2005 r. o podatku od luksusu. Stanowił on podzielony podatek centralny (a zatem został ustanowiony przez ustawodawstwo centralne, stanowił jednak dochód gminny). Przedmiotem podatku były nieruchomości mieszkalne o wartości powyżej 100 mln HUF (wówczas ok. 400 000 EUR). Wartość budynków mieszkalnych (mieszkań i domów) określana była szacunkowo w oparciu o przepisy ustawy. W praktyce załącznik do ustawy zawierał krajową „mapę wartości” nieruchomości. Stawka podatku wynosiła 0,5% wartości budynków mieszkalnych powyżej pułapu 100 mln HUF. Ustawa

została unieważniona przez Trybunał Konstytucyjny uchwałą nr 155/2008. Uchwała bazowała na dyskryminacyjnym charakterze ustawy oraz pogwałceniu zasady rządów prawa. Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „szacunkowe wartości” wskazane w załączniku do ustawy – stanowiące domniemanie wartości nieruchomości, którego w żaden sposób nie można było podważyć – mają charakter dyskryminacyjny i stanowią naruszenie zasady sprawiedliwego i indywidualnego traktowania.

Po unieważnieniu podatku od luksusu wprowadzono ogólny podatek majątkowy (od nieruchomości). Wprowadzenie tego podatku powiązane było z pakietem stabilizacji gospodarczej Węgier po kryzysie ekonomicznym w latach 2008/2009. Uregulowania opierały się na modelu poprzedniego podatku od luksusu, dopuszczalne jednak było 10-procentowe odstępstwo. Obowiązkiwanie takiego odstępstwa ustalały gminy, a zatem samorządom lokalnym przyznano wąskie kompetencje w zakresie określania podstawy opodatkowania. Ten podatek również został unieważniony przez Trybunał Konstytucyjny. Uchwała bazowała na pogwałceniu zasady rządów prawa,

ponieważ możliwość wprowadzania odstępstw nie stanowiła rzeczywistego rozwiązania problemu związanego z szacowaną wartością, wobec tego zasady indywidualnego traktowania i prawa do sprawiedliwego postępowania administracyjnego zostały pogwałcone przez te regulacje.

Podatki konfiskacyjne oraz praktyka obowiązująca w Kúrii (Sądzie Najwyższym Węgier)

Podatki od nieruchomości w głównej mierze opierają się na wielkości powierzchni. Jak wspomniano w pierwszej części artykułu, maksymalna stawka podatkowa określona została w u.p.l. i wynosi 1100 HUF/1 m² (w oparciu o powierzchnię budynku netto), jeżeli podatek bazuje na wielkości powierzchni budynku, a praktycznie 1,8% wartości budynku w podatku katastralnym. W podatku gruntowym maksymalna stawka w przypadku podatku opartego na wielkości powierzchni wynosi 200 HUF/1 m² i praktycznie 1,5% wartości działki w podatku katastralnym. Dzięki takiemu podejściu, opartemu na obowiązywaniu stawki maksymalnej, gminy mogą ustalać także niższe stawki podatkowe. Maksymalna stawka umożliwia gminom ustalanie stawki dostosowanej do warunków panujących w gminie (szczególnie do wartości nieruchomości). Taka stawka maksymalna jednak może także stwarzać okazje do łamania zasady proporcjonalności. Najważniejsze przypadki dotyczyły dużych nieruchomości o niskiej wartości rynkowej. W związku z tym proporcjonalność tych podatków została zinterpretowana przez Trybunał Konstytucyjny Węgier oraz Kúrię – Sąd Najwyższy Węgier.

Nowy system opodatkowania lokalnego wprowadzono w 1991 r. W 1993 r. Trybunał Konstytucyjny rozpatrzył swoją pierwszą przełomową sprawę. W drodze rozporządzenia gmina Csoma (Komitat Somogy w południowo-zachodnich Węgrzech) wprowadziła podatek gruntowy. Zastosowano maksymalną stawkę podatku przewidzianą w u.p.l. W rezultacie w 1991 r. zobowiązanie podatkowe podatników wyniosło 24,5 mln

HUF, wartość gruntów zaś została oszacowana na 6,12 mln HUF (według opinii eksperta ds. nieruchomości). Trybunał Konstytucyjny orzekł, że podatek majątkowy może zostać uznany za bezprawny podatek konfiskacyjny, jeżeli rzeczywista stawka podatkowa przekracza 20% faktycznej wartości nieruchomości. Zasada ta opiera się na uregulowaniach w zakresie ogólnej stawki amortyzacyjnej określonej w ustawie o rachunkowości (uchwała Trybunału Konstytucyjnego nr 1531/B/1991, opublikowana 22 lipca 1993 r.). Zasada 20% została następnie zinterpretowana jako zasada przewodnia, a proporcjonalność podatków lokalnych była weryfikowana indywidualnie przez Trybunał Konstytucyjny. Praktyka Trybunału Konstytucyjnego uległa w późniejszym czasie zmianom z uwagi na obowiązywanie nowej konstytucji – Ustawy Zasadniczej. W następstwie wejścia w życie Ustawy Zasadniczej praktyka bazowała na zdolności płatniczej podatnika. Jeżeli wymiar podatku przekraczał zdolność płatniczą podatnika, lokalny podatek od nieruchomości mógł zostać uznany za bezprawny (uchwała Trybunału Konstytucyjnego nr 3047/2016)¹⁰.

Przed wejściem w życie obowiązującej konstytucji węgierskiej legalność oraz konstytucyjność przepisów mogła być weryfikowana wyłącznie przez Trybunał Konstytucyjny. Przepis ten został zmieniony w Ustawie Zasadniczej: legalność rozporządzeń lokalnych weryfikuje w pierwszej kolejności sąd, Izba Gminna Kúrii (Sądu Najwyższego Węgier)¹¹. Ponieważ zasada proporcjonalności wywodzi się z art. 6 lit. c u.p.l., Izba Gminna Kúrii ma prawo weryfikować legalność rozporządzeń w sprawie podatków lokalnych. Efektem pierwszej przełomowej sprawy Kúrii była uchwała nr Köf.5.081/2012/4, która uznawała rozporządzenie lokalne w sprawie podatku gruntowego za bezprawne, ponieważ rzeczywiste zobowiązanie podatkowe stanowiło 70% wartości rynkowej przedmiotowej nieruchomości. Podatek został zinterpretowany jako konfiskacyjny, a rozporządzenie unieważniono. W innej sprawie wydano

¹⁰ Zob. [Kecscs, 2018, s. 1550–1552].

¹¹ Zob. [Rozsnyai, 2019, s. 1578–1581].

orzeczenie, że rozporządzenie w sprawie podatków nie ma zastosowania w danym postępowaniu podatkowym, lecz samo rozporządzenie nie zostało unieważnione. Głównym powodem, dla którego podjęto taką decyzję, był fakt, że zobowiązanie podatkowe tego podatnika wynosiło niemal 70% wartości rynkowej przedmiotu, co oznaczało, że był to podatek konfiskacyjny; jednocześnie na mniejsze nieruchomości w centrum dana gmina nakładała niższe podatki (uchwała nr Köf.5.038/2015/4). Należy podkreślić, że niższa stawka podatkowa, którą zinterpretowano jako konfiskacyjną w praktyce Kúrii, wynosiła 64%, a zatem praktyka Kúrii była przejrzysta i zależna od warunków lokalnych, sytuacji finansowej danej gminy oraz zdolności płatniczej podatników. Praktyka ta obecnie się zmienia, ponieważ wprowadzono zmiany do u.p.l., a art. 7 lit. g przewiduje, że prawo samorządów lokalnych do pobierania podatków podlega wymienionym w tym przepisie ograniczeniom, natomiast rodzaj podatku, stawka podatkowa, zwolnienie z podatku lub ulga podatkowa mogą zostać uchwalone w drodze rozporządzenia w sposób, który zapewnia, że podatki odpowiadają warunkom lokalnym, wymaganiom zarządczym gminy oraz zdolnościom płatniczym szerokiego grona podatników. Wobec tego podejście odwołujące się do zdolności płatniczej podatnika uległo zmianie w wyniku nowelizacji u.p.l.: wcześniej opierało się na zasadzie indywidualnego traktowania, a obecnie jest mniej zindywidualizowane, ponieważ bazuje na zdolności płatniczej szerokiej społeczności. Nowelizacja spotkała się z ostrą krytyką ekspertów, gdyż zasada indywidualnego traktowania wywodzi się z postanowień konstytucyjnych, nie jest więc jasne, czy nowelizacja jest zgodna z przepisami Ustawy Zasadniczej¹².

Administracja podatkowa

Dochody z podatku od nieruchomości trafiają do budżetów lokalnych w zależności od lokalizacji nieruchomości. Podatek od nieruchomości ad-

ministrowany jest przez lokalne władze podatkowe, czyli urzędników gminnych, profesjonalne kierownictwo urzędów gmin (oraz połączonych urzędów gmin). W związku z tym podatki i opłaty lokalne na Węgrzech są zawsze administrowane w ramach przeniesienia jurysdykcji, tzn. przez urząd gminy (a nie przez gminę). To oznacza, że ani wójt/burmistrz, ani rada gminy w ogóle nie uczestniczą w administracji podatkowej. Ponadto z uwagi na zasadę tajności organy te nie mogą uzyskać żadnych informacji na temat podatników ani ich podatków, o dłużnikach podatkowych itp. Dlatego też sprawy takie rozpatrywane są lokalnie, a odwołania od decyzji (lokalnych) urzędników gminnych podlegają weryfikacji urzędów powiatowych, stanowiących regionalne jednostki rządu centralnego.

Kolejną przeszkodą w przekazaniu urzędom gmin administracji podatkiem od nieruchomości sprawowanej przez organ skarbowy jest brak kompetencji pracowników gminnych. Należy pamiętać, że Węgry są podzielone na ponad 3000 gmin, a wiele z nich to wyjątkowo małe gminy o bardzo niewielkiej liczbie mieszkańców. Jednakże administracja gminna została skoncentrowana przez ustanowienie łączonych urzędów gminnych dla wsi zamieszkiwanych przez mniej niż 2000 osób, ale liczba urzędów gminnych oraz łączonych urzędów gminnych wynosi obecnie więcej niż 7 (w 2014 r. było to 1270)¹³. W tak małych jednostkach odnalezienie kompetentnej osoby, która mogłaby zajmować się administracją podatkową, jest bardzo trudne, a często wręcz niemożliwe.

Wnioski – główne cechy charakterystyczne uregulowań obowiązujących na Węgrzech

Podatek od nieruchomości jest dobrym i korzystnym podatkiem¹⁴, który odgrywa znaczną rolę w węgierskim systemie dochodowym gmin: ponad 6% lokalnych dochodów pochodzi z tego

¹² Zob. [Kecső, 2018, s. 1553–1554].

¹³ Zob. [Hoffman, Fazekas, Rozsnyai, 2016, s. 464–465].

¹⁴ Zob. [Youngman, 2016].

podatku i jest on drugim najważniejszym podatkiem lokalnym. Dlatego też jest to istotny dochód z punktu widzenia finansowania lokalnych wydatków, szczególnie lokalnych usług publicznych. Bez wątplenia większość węgierskich gmin przeznaczają więcej środków na finansowanie lokalnych usług publicznych, niż otrzymuje w ramach lokalnych dochodów podatkowych. To typowe dla krajów europejskich, że większość dochodów gminnych pochodzi z pomocy państwowej¹⁵. Ekspertki zaznaczają, że ta różnica może służyć za argument przemawiający za wprowadzeniem jednego z czynników zwiększających podatek od nieruchomości, szczególnie współczynnika lokalnego¹⁶.

Choć lokalny podatek od nieruchomości na Węgrzech opiera się nie na zasadzie samodzielnie rozliczania się, lecz na decyzjach administracyjnych władz lokalnych (urzędów gminnych i łączonych urzędów gminnych), jednakże by możliwe było pociągnięcie administracji podatkowej do odpowiedzialności oraz zapewnienie, że działa w sposób przejrzysty, konieczne jest ustanowienie wysokiej jakości norm prawa

¹⁵ Zob. [Kecső, 2016, s. 22–24].

¹⁶ Zob. [Radvan, 2017, s. 347–348; Radvan, 2019].

podatkowego. Z uwagi na kwestię restytucji oraz liczbę osób posiadających liczne nieruchomości, ale niewielkie dochody, konieczne jest rozważenie wprowadzenia pewnych parametrów i limitów maksymalnego zakresu opodatkowania.

Najbardziej problematyczna kwestia związana z opodatkowaniem nieruchomości na Węgrzech łączy się z samą naturą podatków, która w niektórych przypadkach umożliwia łamanie zasady proporcjonalności. Z tego względu potrzeba wprowadzenia faktycznego podatku katastralnego stała się w ostatnich dekadach przedmiotem debaty politycznej. Po kilku nieudanych próbach wdrożenia reformy oraz po zmianie paradygmatu podatkowego w 2010 r. (który teraz opiera się na podatkach od wartości dodanej, a na poziomie lokalnym – na lokalnym podatku od działalności gospodarczej) politycy nie chcą zmieniać obecnego systemu, choć prawdziwy system *ad valorem* opodatkowania nieruchomości także przyniósłby pewne korzyści – mógłby się wykształcić system proporcjonalny. W związku z tym osobiście zalecam rozważenie faktycznego wprowadzenia podatku katastralnego na Węgrzech, a nie jedynie teoretycznej możliwości jego zastosowania.

Abstract

Only a theoretical possibility of the *ad valorem* property tax system – the regulation on immovable property taxes in Hungary

Immovable property taxes have a long tradition in modern tax systems, including Hungarian regulations. They are an important source of revenue for Hungarian municipalities. These taxes are now primarily based on the size of the surface area. First, the article presents traditional solutions from the field of property taxation and the current regulations on property taxes. The tax system of a modern democracy based on the rule of law requires high-quality tax administration. Therefore, the second part of the article deals with the quality of the Hungarian tax system and local taxation. In the third part of the paper the author focuses on the main problems and the failed attempts to reform the Hungarian property taxation system, as well as the barriers that stand in the way to implementing the *ad valorem* system.

Keywords: tax system, property taxes

JEL Classification: K34

Bibliografia

- Bartha, B. [1900]. *A magyar pénzügyi jog vázlata*. Pozsony–Budapest: Stampfel Károly Kiadása.
- Hoffman, I. [2017]. *Bevezetés a területfejlesztési jogba*. Budapest: ELTE Eötvös.
- Hoffman, I., Fazekas, J., Rozsnyai, K. [2016]. Concentrating or Centralising Public Services? The Changing Roles of the Hungarian Inter-municipal Associations in the Last Decades, *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*, 14(3). DOI: 10.4335/14.3.453-473(2016).
- Horváth, R. [1984]. *Az 1929-33-as magyar pénzügyi válság főbb monetáris jellegzetességei*. Szeged: JATE.
- Kecső, G. [2016]. *A helyi önkormányzatok pénzügyi jogi jogállása*. Budapest: ELTE Eötvös.
- Kecső, G. [2018]. *Az arányos helyi közteherviselés a területalapú vagyonadók körében*. W: 350 éves az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kara II, A. Menyhárd, I. Varga (red.). Budapest: ELTE Eötvös.
- Radvan, M. [2014]. Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries, *Lex Localis – Journal of Local Self-Government*, 12(4), s. 813–827. DOI:10.4335/12.4.813-827(2014).
- Radvan, M. [2017]. *How to Get Taxpayers to Pay Local Charges*. W: *The Financial Law towards Challenges in the XXI Century* (s. 340–348), M. Radvan, J. Glińiecka, T. Sowiński, P. Mrkývka (eds.). Brno: Masaryk University. DOI: 10.5817/CZ.MUNI.P210-8516-2017.
- Radvan, M. [2019]. *Municipal Charges on Communal Waste: Do They Compete with the Immovable Property Tax?*, *Journal of Financial Management of Property and Construction*, 24(1), s. 1–19. DOI: 10.1108/JFMPC-02-2018-0007.
- Rozsnyai, K. [2019]. § 43 *Geschichte der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Ungarn*. W: *Handbuch der Geschichte der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Deutschland und in Europa*, K.P. Sommermann, B. Schaffarzik (red.). Cham: Springer.
- Somody, B., Szabó, M.D., Vissy, B., Dojcsák, D. [2018]. *Alapjogi tanok I*. Budapest: HVG-Orac.
- Szabó, I. [2017]. *Az adómegállapítás jogtörténeti kialakulása és fejlődése*. *The Legal Formation and Development of Tax Assessment, Pro Publico Bono*, 4(1), s. 32–55.
- Szigeti, E. [2013]. *A közigazgatás területi változásai*. W: *Kilengések. Közszolgáltatási változások*, M.T. Horváth (red.). Budapest–Pécs: Dialóg Campus.
- Youngman, J.M. [2016]. *A Good Tax*. Boston: Lincoln Institute of Land Policy.



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