

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 346

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: K. Halina Kocur
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-477-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Tendencje zmian dochodów budżetu państwa w latach 2000-2012	11
Joanna Działo: Ewolucja ilościowych reguł fiskalnych w Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego	25
Romana Głowicka-Wołoszyn, Feliks Wysocki: Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne samodzielności finansowej gmin województwa wielkopolskiego	34
Mateusz Halka: Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP	45
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Współpraca samorządu terytorialnego z podmiotami ekonomii społecznej w obszarze ochrony zdrowia	53
Małgorzata M. Hybka: Transfery i finansowe instrumenty hybrydowe – komponenty agresywnej strategii podatkowej?.....	62
Agnieszka Jachowicz: Project realization in local self-government units after accession to the European Union	73
Aleksandra Jurkowska: Czynniki determinujące wycenę kontraktów CDS wystawianych na dług rządowy na świecie i w Polsce	81
Dorota Kawiorska: Kryzys zadłużenia jako stymulator reform w systemach ochrony zdrowia państw członkowskich Unii Europejskiej.....	92
Elwira Leśna-Wierszołowicz: Rozwój rynku pracowniczych programów emerytalnych w Polsce	103
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmisja negatywnych zjawisk kryzysu finansowego na gospodarkę Polski.....	113
Danuta Miłaszewicz: Dążenie do stabilności fiskalnej na przykładzie polskiej gospodarki	124
Magdalena Miszczuk: Makroekonomiczne uwarunkowania sytuacji finansowej gmin.....	133
Katarzyna Owsiak: Problem efektywności wydatków jednostek samorządu terytorialnego.....	142
Monika Pasternak-Malicka: Sytuacja na rynku pracy młodych osób i jej wpływ na podejmowanie pracy nielegalnej.....	151
Paweł Piątkowski: Wybrane konsekwencje kryzysu zadłużeniowego w Unii Europejskiej w obszarze długu publicznego.....	166

Elwira Pindyk: Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy	181
Wojciech Piontek: Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zagadnienia teoretyczne i prawne	192
Adriana Politaj: Wpływ pomocy publicznej na sytuację na rynku pracy w krajach Unii Europejskiej	204
Halina Rechul: Część oświatowa subwencji ogólnej jako podstawowe źródło finansowania wydatków na oświatę jednostek samorządu terytorialnego w Polsce	215
Magdalena Rękas: Tax instruments as an element of pro-family policy in France and in Poland	224
Alicja Sekuła: Analiza dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w gminach województwa pomorskiego	235
Przemysław Siudak: Rola specjalnych stref ekonomicznych w przyciąganiu bezpośrednich inwestycji zagranicznych na teren Polski	246
Michał Sosnowski: Sprawność fiskalna podatków pośrednich	257
Joanna Spychała: Zadłużenie publiczne i wzrost gospodarczy w unii gospodarczej i walutowej w latach 2006-2013	270
Marcin Spychała: Zmiany w strukturze pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorstwom po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej	279
Edyta Sygut: Podatki i opłaty lokalne jako źródła dochodów gmin na przykładzie województwa śląskiego	289
Maciej Szczepkowski: Zasadność opodatkowania majątku	299
Tomasz Śmietanka: Budżet gmin Grójec, Koźienice, Szydłowiec w latach 2003-2012 jako instrument równoważenia rozwoju lokalnego	312
Radosław Witczak: Ocena nieprawidłowości w zastosowaniu metod szacowania podstawy opodatkowania dochodu w świetle orzeczeń NSA w 2013 r.	327
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Fiscal discipline in a Muslim country – a case of Turkey	337
Dorota Wyszowska, Marzanna Poniatowicz: Wpływ systemu wyrównywania dochodów na możliwości inwestycyjne gmin w Polsce	347
Adam Wyszowski: Preferencje podatkowe jako funkcja obciążeń podatkowych	359
Jolanta Zawora: Sytuacja dochodowa samorządów gminnych w Polsce	368
Arkadiusz Żabiński: Znaczenie ulg podatkowych w procesie zwiększania wydatków badawczo-rozwojowych przedsiębiorstw	377

Summaries

Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Changes in the government budget revenues in 2000-2012	24
---	----

Joanna Działo: Evolution of numerical fiscal rules in the European Union in the period of economic crisis.....	33
Romana Głowicka-Woloszyn, Feliks Wysocki: Socio-economic background of financial self-sufficiency of Greater Poland communes	44
Mateusz Halka: Improving the efficiency of public procurement and SME sector.....	52
Tomasz Holecki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Cooperation of local government with social economy entities in the area of healthcare	61
Małgorzata M. Hybka: Hybrid transfers and financial instruments – aggressive tax strategy components?	72
Agnieszka Jachowicz: Realizacja projektów inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego po akcesji do Unii Europejskiej	80
Aleksandra Jurkowska: The determinants of the sovereign CDS pricing on the global market and in Poland	91
Dorota Kawiorska: The financial crisis as a stimulator of reforms in the health systems of Member States of the European Union	102
Elwira Leśna-Wierszolicz: The development of employee pension programs market in Poland	112
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmission of negative phenomena of financial crisis on the Polish economy.....	123
Danuta Miłaszewicz: Pursuing fiscal sustainability on the example of the Polish economy.....	132
Magdalena Miszczuk: Macroeconomic conditions of the financial situation of local governments.....	141
Katarzyna Owsiak: Problem of the effectiveness of expenditure of local governments.....	150
Monika Pasternak-Malicka: The impact of the labor market on young people and their willingness to take up illegal employment.....	165
Paweł Piątkowski: Selected consequences of debt crisis in the European Union in the area of public debt	180
Elwira Pindyk: Property tax as a source of income vs. municipality development	191
Wojciech Piontek: The fee for municipal waste management. Theoretical and legal issues	203
Adriana Politaj: State aid for employment vs. a situation on the labour market in the European Union	214
Halina Rechul: The educational component of the general subsidy as the main source of financial funding that local government units have for educational expenditures	223
Magdalena Rekas: Instrumenty podatkowe jako element polityki rodzinnej we Francji i Polsce.....	234

Alicja Sekuła: Analysis of revenue from shares in the personal income tax in the municipalities of Pomeranian Voivodeship.....	245
Przemysław Siudak: The role of special economic zones in attracting direct foreign investments to Poland	256
Michał Sosnowski: Fiscal efficiency of indirect taxes	269
Joanna Spychała: Public debt and economic growth in the Economic and Monetary Union in the period 2006-2013	278
Marcin Spychała: Changes in the structure of state aid after Poland's accession to the European Union	288
Edyta Sygut: Local taxes and fees as a source of revenue of communes on the example of the Silesian Voivodeship	298
Maciej Szczepkowski: Legitimacy of property taxation	311
Tomasz Śmietanka: The budget of Kozienice, Grojec, Szydłowiec communes in the years 2003-2012 as an instrument of sustainable development on the local level.....	326
Radosław Witczak: Evaluation of the incorrectness of estimating of tax base in income taxes in the verdicts of Supreme Administrative Court in 2013	336
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Dyscyplina fiskalna w kraju muzułmańskim – przykład Turcji	346
Dorota Wyszowska, Marianna Poniawicz: System of revenue equalization and investment possibilities of communities in Poland	358
Adam Wyszowski: Tax expenditures as a function of burdens of taxation... ..	367
Jolanta Zawora: The income situation of local governments in Poland.....	376
Arkadiusz Żabiński: The importance of tax concessions in the process of increasing the research-development expenditure-in enterprises	389

Maciej Szczepkowski

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: maciej.szczepkowski@ue.poznan.pl

ZASADNOŚĆ OPODATKOWANIA MAJĄTKU

Streszczenie: Głównym celem niniejszego artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy we współczesnych systemach podatkowych istnieje zasadność opodatkowania majątku. Przy realizacji celu wykorzystano analizę niektórych istniejących teorii dotyczących opodatkowania oraz odniesiono się do funkcji, jakie podatek majątkowy powinien spełniać. W artykule w szczególności ustosunkowano się do podatku od nieruchomości. Przeprowadzona analiza potwierdziła, że istnieje wiele argumentów przemawiających za opodatkowaniem majątku, ponieważ ten rodzaj opodatkowania przyczynia się do realizacji głównych celów wyznaczonych przez władzę publiczną.

Słowa kluczowe: podatki majątkowe, zasadność opodatkowania, finanse lokalne, podatek od nieruchomości, funkcje podatków.

DOI: 10.15611/pn.2014.346.28

1. Wstęp

Wśród podziałów występujących w prawie finansowym do najbardziej popularnych zalicza się podział podatków ze względu na przedmiot obciążenia. Zgodnie z nim wyróżniamy: podatki dochodowe, podatki konsumpcyjne, podatki przychodowe i podatki majątkowe [Litwińczuk 2008; Ofiarski 2010].

Podatki majątkowe to grupa danin publicznych, zdecydowanie najbardziej zróżnicowanych zarówno pod względem formy, jak i konstrukcji, co widoczne jest w systemach podatkowych krajów na całym świecie [Felis 2013]. Mimo że opodatkowanie majątku ma bardzo bogatą i długą historię, sięgającą czasów starożytnych, to obecnie grupa ta często pozostaje „na marginesie” z uwagi na swój głównie lokalny charakter.

Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy w obecnych czasach istnieje zasadność opodatkowania majątku. Pojęcie „zasadność”, zgodnie ze słownikiem języka polskiego, oznacza zbiór argumentów, motywów, dowodów itp. uzasadniających czyjeś działanie. W kontekście niniejszego artykułu pojęcie zasadności opodatkowania majątku autor utożsamia ze zbiorem argumentów uzasadniają-

cych opodatkowanie majątku, a więc stwierdzeniem, czy określony podatek bądź też grupa podatków spełnia odpowiednie funkcje, które w sposób wydatny przyczyniają się do osiągnięcia wyznaczonych przez ustawodawcę celów. Tylko wówczas można stwierdzić, że tego rodzaju opodatkowanie jest zasadne.

W niniejszym artykule na wstępie przedstawiono trudności, jakie towarzyszą zdefiniowaniu pojęcia majątku w polskim prawodawstwie. W dalszej części opracowania przedstawiono systematykę podatków majątkowych w oparciu o źródła literaturowe oraz ukazano duże zróżnicowanie podatków majątkowych w światowych systemach podatkowych.

Kolejną część artykułu poświęcono najbardziej znaczącemu spośród podatków majątkowych – podatkowi od nieruchomości. Przedstawiono krótko historię podatku od nieruchomości, a następnie ukazano sposób obliczania podatku od nieruchomości ze szczególnym uwzględnieniem państw Unii Europejskiej. W głównej części opracowania skoncentrowano się na wskazaniu argumentów przemawiających za zasadnością opodatkowania majątku. W celu przedstawienia sytuacji dokonano analizy istniejących teorii dotyczących opodatkowania, a także odniesiono się do funkcji, jakie podatek powinien obecnie spełniać.

2. Pojęcie majątku

Zdefiniowanie pojęcia majątku jest niezbędne w kontekście tematu podatków majątkowych. Pojęcie to nie zostało jednak nigdzie w prawie finansowym jednoznacznie sformułowane. Stosuje się dwa podejścia do majątku, jest to tzw. znaczenie szerokie – za majątek uważa się ogół aktywów i pasywów, które należą do określonego podmiotu, oraz dużo częściej spotykane znaczenie wąskie – masa majątkowa obejmuje tylko i wyłącznie aktywa, a długi obniżają tylko wartość ekonomiczną majątku [Bednarek 1997].

W naukach ekonomicznych majątek jest rozumiany w ujęciu wąskim [Gabruszewicz, Samelak 2011]. Natomiast w ujęciu prawnym majątek rozumiany jest głównie w znaczeniu wąskim, poza nielicznymi wyjątkami [Dyoniak 1985].

Bardzo podobnym pojęciem do pojęcia „majątek”, które występuje w kodeksie cywilnym, jest „mienie”. Pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 44 k.c., który brzmi: „Mieniem jest własność i inne prawa majątkowe”. W literaturze uznaje się, że mienie to inaczej majątek w znaczeniu wąskim [Dmochowski, Rudnicki 1999]. Odmienne poglądy w tej sprawie wyraża S. Grzybowski, który uważa, że „mienie to pewnego rodzaju zbiór praw”, a „majątek podkreśla więc z oznaczonym podmiotem” [Grzybowski 1985].

W opublikowanej przez OECD w 1992 roku Modelowej Konwencji w sprawie Podatku od Dochodu i Majątku także przyjęto wąskie rozumienie majątku. Artykuł 22 tejszej Konwencji wyróżnia dwa typy majątku: majątek ruchomy i majątek nieruchomy. Treść artykułu 6 ust. 2 Konwencji sugeruje, że w ujęciu przedstawionym

w Konwencji majątek stanowią wyłącznie aktywa. Dopiero artykuł 24 ust. 4 mówi o pasywach jako o kosztach pomniejszających majątek [Etel, Liszewski 2002].

3. Systematyka podatków majątkowych

Grupa podatków majątkowych ma charakter bardzo niejednorodny podmiotowo, przedmiotowo i konstrukcyjnie. Za podstawowe i najczęściej spotykane obciążenie majątku uważa się podatek od nieruchomości – najstarszy w grupie podatków majątkowych. Na drugim biegunie znajdują się podatki nadzwyczajne, obciążające wyjątkowo przyrost majątku lub sam majątek w okresach wojny, kryzysu itp. Grupa ta obejmuje także podatki od czynników produkcji w przedsiębiorstwach oraz bardzo powszechnie stosowane opodatkowanie spadków i darowizn. Można zatem stwierdzić, że charakter podatków, a także obciążeń jest w tej grupie bardzo różny [Gajl 1996].

W związku z tym niezwykle trudne w realizacji byłoby stworzenie klasyfikacji podatkowej, którą dałoby się jednolicie połączyć. Z pewnością można jednak stwierdzić, iż jest to taka grupa obciążeń, która w sposób bezpośredni lub pośredni nawiązuje do posiadanego majątku. Opodatkowanie zależy w tym przypadku od podstawy opodatkowania, którą może być zarówno cały majątek, część majątku, wzrost majątku, jak i zasób środków finansowych, które są uznane za majątek.

W literaturze występują również inne klasyfikacje podatków majątkowych. Jedną z nich jest podział ze względu na częstotliwość nakładania podatku: daniny jednorazowe (nakładane w sytuacjach nadzwyczajnych) bądź też daniny stałe – określone bezterminowo [Etel, Liszewski 2002]. Innym kryterium podziału jest kryterium ekonomiczne. Odnosi się ono do źródła pokrycia podatku – pozwala wyróżnić daniny majątkowe: nominalne i realne. W przypadku danin majątkowych realnych nie jest konieczne naruszanie majątku w celu uregulowania zobowiązań podatkowych, istnieje możliwość jego pokrycia bezpośrednio z oszczędności bądź też bieżących dochodów. W przypadku danin realnych występuje sytuacja, w której do uiszczenia zobowiązań podatkowych niezbędne staje się upłynnienie części posiadanych aktywów [Rybarski 1935].

Całe wstępne rozważania na temat różnorodności form i konstrukcji opodatkowania majątku trzeba uzupełnić o uwagę, iż podatki majątkowe we współczesnych systemach podatkowych nie są zwykle podstawową formą opodatkowania, stanowią najczęściej formę pomocniczą wobec innych podatków, a przede wszystkim podatku dochodowego [Litwińczuk 1985; Gajl 1996].

Mimo że wśród twórców różnego rodzaju klasyfikacji i podziałów panuje zgodność co do tego, iż w ujęciu prawnym podatkami majątkowymi nazywa się świadczenia powiązane z majątkiem przez przedmiot opodatkowania, to jednak kwestia, w jaki sposób świadczenia te powinny do majątku nawiązywać, nie jest jednoznaczna.

W literaturze pojawia się wiele sporów co do tego, które podatki występujące w Polsce to podatki *stricte* majątkowe. Szeroką grupę podatków majątkowych stwo-

rzyli L. Etel i G. Liszewski, którzy za podatki majątkowe uznali: podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek rolny, podatek leśny, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i podatek od posiadania psów (wraz ze zmianą ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, od dnia 1 stycznia 2008 r. podatek od posiadania psów został zniesiony, a w jego miejsce wprowadzono możliwość dokonania fakultatywnej opłaty za posiadanie psa) [Etel, Liszewski 2002]. A. Kostecki klasyfikuje podatek rolny jako daninę o charakterze majątkowo-przychodowym [Kostecki 1985]. Pojawiają się także podziały, w których podatki rolny i leśny zostały sklasyfikowane jako podatki przychodowe [Majchrzycka-Guzowska 1996; Litwińczuk 2008].

Różne podejścia przedstawicieli nauki wynikają głównie z historii niektórych podatków – zwłaszcza podatku rolnego i leśnego, które w przeszłości obciążały dochód z działalności rolnej i leśnej. Ustawodawca jednak z powodu potrzeby działań osłonowych wobec tych gałęzi gospodarki zdecydował się zrezygnować z opodatkowania faktycznie uzyskiwanych przychodów, wprowadzając zryczałtowaną formę opodatkowania zależną od powierzchni gruntów rolnych i leśnych, którymi podatnik włada. Można zatem stwierdzić, że przychód uzyskiwany z tych gruntów nie ma obecnie znaczenia w kontekście określania wysokości podatku. Za uznaniem podatków rolnego i leśnego za podatki majątkowe przemawia za to fakt, że obowiązek podatkowy powstaje w tym przypadku z samego faktu władania gruntem rolnym lub lasem. Wydaje się zatem, że można te podatki zaliczyć do grupy podatków majątkowych [Etel, Liszewski 2002]. Daniny zaliczane do podatków majątkowych w wybranych krajach przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Daniny zaliczane do podatków majątkowych w wybranych krajach

Kraj	Typ podatku
1	2
Australia (OECD)	stanowy podatek gruntowy
Kanada (OECD)	podatek majątkowy
Niemcy (OECD)	podatek gruntowy
Japonia (OECD)	stały podatek majątkowy
Wielka Brytania (OECD)	lokalny podatek od majątku mieszkalnego, krajowy podatek od majątku komercyjnego
Węgry (Europa Środkowo-Wschodnia)	podatek od ziemi, podatek od budynków, podatek od aktywów przedsiębiorstw
Łotwa (Europa Środkowo-Wschodnia)	podatek od nieruchomości
Polska (Europa Środkowo-Wschodnia)	podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny
Rosja (Europa Środkowo-Wschodnia)	podatek gruntowy, podatek od indywidualnego majątku, podatek od aktywów przedsiębiorstw
Ukraina (Europa Środkowo-Wschodnia)	podatek gruntowy
Argentyna (Ameryka Łacińska)	podatek majątkowy

1	2
Chile (Ameryka Łacińska)	podatek majątkowy
Kolumbia (Ameryka Łacińska)	jednolity podatek majątkowy
Meksyk (Ameryka Łacińska)	podatek majątkowy
Nikaragua (Ameryka Łacińska)	podatek majątkowy
Chiny (Azja)	podatek od gruntów miejskich, podatek od nieruchomości, podatek od ziemi rolnej
Indie (Azja)	podatek majątkowy
Indonezja (Azja)	podatek od gruntów i budynków
Filipiny (Azja)	podatek od nieruchomości
Tajlandia (Azja)	podatek od gruntów i budynków
Gwinea (Afryka)	czynszowy podatek od nieruchomości, podatki biznesu lokalnego
Kenia (Afryka)	podatek majątkowy
RPA (Afryka)	podatek majątkowy
Tanzania (Afryka)	lokalny podatek od nieruchomości, krajowy podatek gruntowy
Tunezja (Afryka)	czynszowy podatek od nieruchomości, podatek od niezabudowanego gruntu, podatki biznesu lokalnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Bird, Snack 2004, s. 20-23].

Tabela 1 przedstawia 25 krajów, które zostały sklasyfikowane w pierwszej kolejności wg kryterium geograficznego – kraje Europy Środkowo-Wschodniej, Ameryki Łacińskiej, Azji, Afryki. Do krajów tych dołączono pięć krajów o wysokim stopniu rozwoju gospodarczego (kraje OECD – kraje założycielskie i kraje, które przystąpiły do organizacji w krótkim czasie od jej powstania). Dokonana analiza wybranych przypadków wskazuje na duże zróżnicowanie podatków uznawanych za majątkowe w poszczególnych krajach, mimo że znajdują się one w bliskim sąsiedztwie geograficznym. Największe podobieństwa występują w krajach Ameryki Łacińskiej i Afryki, a największe zróżnicowanie w krajach Europy Środkowo-Wschodniej i Azji.

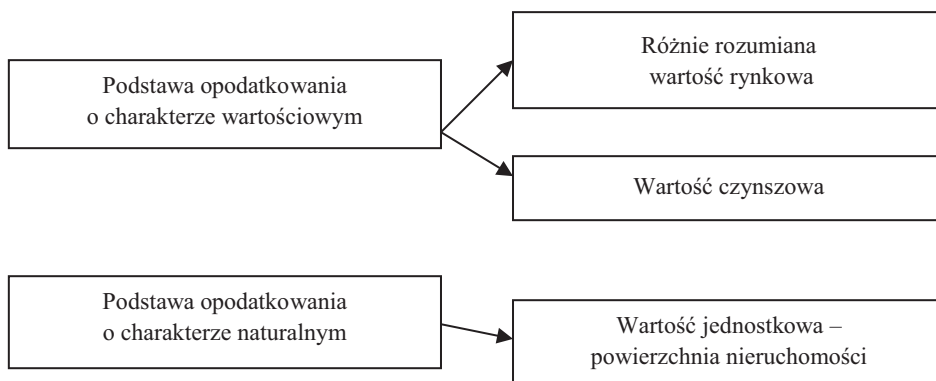
4. Podatek od nieruchomości jako najistotniejszy podatek majątkowy

Podatek od wartości nieruchomości ma długą historię. Niektóre amerykańskie stany opodatkowały nieruchomości podatkiem katastralnym już w drugiej połowie XVIII wieku. W XIX wieku w Stanach Zjednoczonych ideę podatku od wartości ziemi propagował Henry George, który głosił pogląd, że jednocześnie będzie można wyeliminować wszystkie inne podatki. W Europie rozwój systemów katastralnych to

połowa XIX wieku, kiedy powstały tego typu rejestry nieruchomości we Francji (choć początki sięgają epoki napoleońskiej) czy w Austro-Węgrzech (początek lat osiemdziesiątych XIX wieku) [Etel 2003].

Jeśli chodzi natomiast o systemy opodatkowania opierające się na powierzchni nieruchomości, przyczyną ich powstania był brak normalnie funkcjonującego rynku nieruchomości w czasach, gdy kraje te należały do bloku krajów socjalistycznych. W transakcjach na rynku nieruchomości dominującą rolę odgrywało państwo, co spowodowało, że wartość rynkowa nieruchomości była bardzo oderwana od rzeczywistości. Brak wiarygodnej wartości nieruchomości spowodował konieczność stworzenia systemu opartego na innej kategorii niż wartość. Kategorią tą stała się więc powierzchnia nieruchomości. Obecnie kraje te dążą do wprowadzenia systemu opodatkowania nieruchomości opartego na wartości nieruchomości [Etel 2003].

Na świecie dominują obecnie dwa podejścia do opodatkowania nieruchomości: systemy katastralne (wartościowe) oraz systemy oparte na powierzchni nieruchomości (naturalny charakter podstawy opodatkowania) [Felis 2013] – rysunek 1.

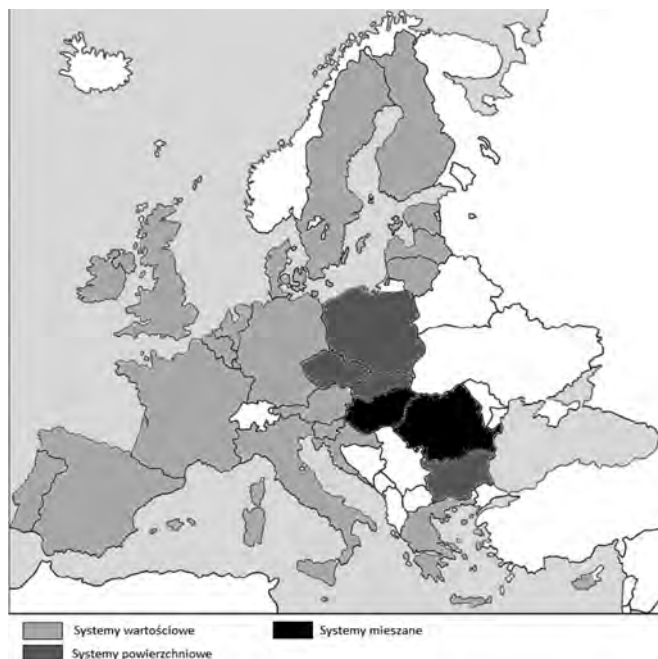


Rys. 1. Podstawa obliczania podatku od nieruchomości

Źródło: opracowanie własne.

Obok systemów wartościowych, charakterystycznych dla większości krajów Unii Europejskiej, wykorzystywane są także – wyłącznie w kilku państwach Europy Środkowej i Wschodniej (Bułgaria, Czechy, Polska, Słowacja) – powierzchniowe systemy opodatkowania nieruchomości. W niektórych krajach występują także systemy mieszane, z cechami charakterystycznymi dla dwóch podstawowych form opodatkowania nieruchomości (Rumunia, Węgry) – rysunek 2.

Poza krajami Unii Europejskiej systemy oparte na wartości nieruchomości występują w większości krajów rozwiniętych, np. Stanach Zjednoczonych, Japonii, Singapurze, Australii, oraz w większości krajów Ameryki Łacińskiej. Istnieje także grupa państw słabiej rozwiniętych gospodarczo, gdzie posiadanie nieruchomości nie



Rys. 2. Systemy opodatkowania nieruchomości w Państwach Unii Europejskiej

Źródło: opracowanie własne.

wiąże się z żadnym obowiązkiem podatkowym – dotyczy to głównie gospodarek wschodzących krajów afrykańskich i azjatyckich [Etel 2003; Felis 2013].

5. Teorie podatkowe i funkcje podatków a zasadność podatków majątkowych

Refleksje na temat zasadności opodatkowania towarzyszą człowiekowi od najdawniejszych czasów. Analizując historię opodatkowania, można stwierdzić, że pierwsze informacje na temat poboru podatku pojawiają się już w księgach Starego Testamentu. Rozwój opodatkowania następował także w starożytnych cywilizacjach Egiptu, Grecji i Rzymu jednak do powstania pierwszych znaczących koncepcji dotyczących opodatkowania doszło za sprawą Adama Smitha [Youngman, Malme 1994].

Smith był pionierem koncepcji sprawiedliwego kształtowania świadczeń podatkowych, zgodnej z liberalną koncepcją opodatkowania, która zakładała sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych. Wśród tez sformułowanych przez Smitha najważniejsza była zasada równomierności opodatkowania. Dla Smitha istotnym zagadnieniem było także odnalezienie odpowiedzi na pytanie, według jakich kryteriów należy mierzyć obowiązek finansowania ciężarów publicznych. O ile za niez-

przeznaczony fakt uznać należy, iż obowiązek płacenia podatków jest obligatoryjny dla wszystkich, którzy pod opieką państwa uzyskują dochód, o tyle nie tak oczywista staje się wielkość obciążenia nałożona na podatnika w celu finansowania wydatków publicznych. Według Smitha wykładnikiem wysokości podatku powinny być korzyści, jakie podatnik otrzymuje od władzy publicznej. Adam Smith zakłada jako główną zasadę sprawiedliwości podatkowej tezę, iż zdolność płatnicza podatnika powinna być najbardziej istotnym elementem decydującym o wysokości nakładanych ciężarów podatkowych. Oparte na zasadzie równomierności opodatkowanie w rozkładzie ciężaru podatkowego pozwala na zachowanie źródła opodatkowania w przypadku podatnika, ale również pozwala na utrzymanie na odpowiednim poziomie wpływów podatkowych do budżetu [Youngman, Malme 1994].

Wiele spośród przedstawionych przez Smitha tez znajduje odzwierciedlenie we współczesnych podatkach majątkowych. Można zauważyć, że wysokość podatków od nieruchomości w przypadku podatków *ad valorem* wyznaczana jest w zależności od wartości nieruchomości, a więc i korzyści, jakie podatnik otrzymuje od władzy publicznej, takich jak dostęp do edukacji, służby zdrowia, miejsc rozrywki, które pośrednio wpływają na rynkową nieruchomość. Wysokość podatku jest także zależna od zdolności płatniczych podatnika – od posiadanego przez podatnika majątku.

Innym autorem koncepcji podatkowych był David Ricardo. Podobnie jak Adam Smith był on zwolennikiem liberalizmu ekonomicznego. Zdaniem Ricarda o sprawiedliwości podatku nie decyduje jeden wybrany podatek, lecz cały system podatkowy. W związku z tym wyraża on pogląd, zgodnie z którym „obciążenia podatkowe jako całość nie powinny powodować naruszenia źródła opodatkowania” [Ricardo 1817; Mill 1885]. Ricardo zwraca uwagę na fakt, że zapłata podatku spowoduje zmianę sytuacji dochodowej i majątkowej podatnika, jednak wyraźnie zaznacza, iż zmiana ta nie może być nadmierna, a podatek ma mieć charakter neutralny, dzięki czemu nie spowoduje rezygnacji podatnika z prowadzenia działalności będącej źródłem opodatkowania [Grzybowski 2012].

W odniesieniu do współczesnych podatków majątkowych należy zauważyć, że samorząd lokalny ma prawo do stosowania takiej polityki podatkowej wobec różnych podmiotów, aby nie zakłócić prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, a nawet zachęcać do jej rozpoczęcia.

Zgoła odmienny pogląd od Ricarda i Smitha prezentował Adolf Wagner, będący w opozycji do liberalnych koncepcji podatkowych. Stworzył on całkowicie odmienny pogląd na system opodatkowania. Jego koncepcja zakładała przede wszystkim, że funkcja dochodowa podatku nie jest jedyną funkcją, jaką powinien spełniać podatek. Według Wagnera oprócz wpływów do budżetu, podatki powinny zapewniać realizację funkcji interwencyjnej państwa. Uważał, że nierówności w podziale dóbr na rynku mogą być niwelowane poprzez zróżnicowane obciążenia podatkowe. Zróżnicowanie to miało dokonywać się przede wszystkim dzięki zastosowaniu stawki progresywnej. Wagner podkreślał także, że warunkiem sprawiedliwości opodatkowania jest jego równomierność i powszechność. Według niego podatki po-

winni płacić wszyscy, a obowiązkiem podatkowym powinien zostać objęty dochód z każdego źródła. Wagner uważał, że powszechność opodatkowania w żaden sposób nie wyklucza wprowadzenia progów podatkowych zwalniających z opodatkowania w celu zachowania przez podatnika minimum egzystencji. We współczesnych rozwiązaniach mamy do czynienia z powszechnością opodatkowania majątku, ale także z użyciem określonej grupy zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, które mają na celu realizację funkcji interwencyjnej [Grzybowski 2012].

Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, że podatki majątkowe mają wiele cech uwidoczonych w koncepcjach podatkowych na przestrzeni wieków. Spełniają one zatem określone funkcje, które powinny spełniać dobrze skonstruowane podatki według twórców znaczących teorii podatkowych. Z pewnością koncepcje te były istotnym elementem przy tworzeniu rozwiązań przez prawodawców na całym świecie. Warto jednak zaznaczyć, że w związku z ciągle dynamicznie zmieniającą się sytuacją społeczno-gospodarczą, obecne konstrukcje muszą ulegać ciągłym zmianom, aby jak najlepiej dopasować się do otaczającej rzeczywistości.

We współczesnym piśmiennictwie wymienia się kilka podstawowych funkcji podatków, które w dużym stopniu nawiązują do omówionych wyżej teorii opodatkowania: funkcję fiskalną (zwaną dochodową), funkcję stymulacyjną (zwaną interwencyjną) oraz funkcję redystrybucyjną [Głuchowski, Patyk 2011].

Za pierwotną funkcję opodatkowania od stuleci uznawana jest funkcja fiskalna, czyli uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia potrzeb publicznych [Bird, Snack 2004]. W kontekście podatków majątkowych funkcja fiskalna uwidacznia się w udziale dochodów z opodatkowania majątku w budżetach jednostek samorządu terytorialnego.

Tabela 2. Podatki majątkowe jako procent dochodu samorządu lokalnego w wybranych krajach

Kraj	Podatki majątkowe jako procent dochodu samorządu lokalnego
1	2
Australia (OECD)	37,7%
Kanada (OECD)	53,3%
Niemcy (OECD)	15,5%
Japonia (OECD)	25,5%
Wielka Brytania (OECD)	33,0%
Węgry (Europa Środkowo-Wschodnia)	13,6%
Łotwa (Europa Środkowo-Wschodnia)	18,2%
Polska (Europa Środkowo-Wschodnia)	9,7%
Rosja (Europa Środkowo-Wschodnia)	7,0%
Ukraina (Europa Środkowo-Wschodnia)	9,3%
Argentyna (Ameryka Łacińska)	35,0%

Tabela 2, cd.

1	2
Chile (Ameryka Łacińska)	35,1%
Kolumbia (Ameryka Łacińska)	35,0%
Meksyk (Ameryka Łacińska)	58,7%
Nikaragua (Ameryka Łacińska)	6,4%
Chiny (Azja)	4,9%
Indie (Azja)	7,0 %-41,0%
Indonezja (Azja)	10,7%
Filipiny (Azja)	13,4%
Tajlandia (Azja)	1,4%
Gwinea (Afryka)	32,0%
Kenia (Afryka)	15,0%
RPA (Afryka)	21,0%
Tanzania (Afryka)	4,0%
Tunezja (Afryka)	32,4%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Bird, Snack 2004, s. 20-23].

Informacje zawarte w tabeli 2 wskazują na znaczną różnorodność w aspekcie znaczenia podatków majątkowych w dochodach samorządu lokalnego. Fakt ten wynika głównie ze zróżnicowanej polityki podatkowej w poszczególnych krajach. Niemniej należy zauważyć duże znaczenie podatków majątkowych w dochodach samorządów lokalnych w krajach wysoko rozwiniętych (kraje OECD) oraz w większości krajów Ameryki Łacińskiej. Mniejsze znaczenie w dochodach samorządów podatki majątkowe mają w części krajów Azji, Europy Środkowo-Wschodniej i Afryki, gdzie dominują wpływy z podatków dochodowych lub też systemy opodatkowania majątku są jeszcze słabo rozwinięte.

We współczesnym świecie państwa nowoczesne nie powinny dopuścić do sytuacji, aby podatki odgrywały wyłącznie jedną rolę – fiskalną, która jest niewątpliwie najważniejszą ich funkcją [Bird, Snack 2004].

Odpowiednie ustanawianie i sposób poboru podatku powinny również przynosić określone korzyści wynikające z aktywności poszczególnych podmiotów. Podatki powinny być bardzo ważnym narzędziem wspomagającym pożądaną z punktu widzenia władzy publicznej zachowania konsumentów i przedsiębiorców. Wszystkie funkcje podatków wykorzystywane w sposób umiemytny mogą być istotną częścią świadomie stworzonej i realizowanej polityki podatkowej, która służy nie tylko do realizacji celów *stricte* podatkowych, ale także realizacji zadań usytuowanych poza sferą podatków, np. celów społeczno-gospodarczych, w sferze kultury, oświaty czy ochrony zdrowia [Ofiarski 2010].

Poboczną funkcją podatków wobec funkcji fiskalnej jest funkcja redystrybucyjna. Polega ona na wykorzystywaniu uzyskanych środków jako instrumentów regulowania podziału dochodów oraz majątku między podatnikami a władzą publiczną. Przeznaczanie tych wartości na wcześniej ustalone zadania publiczne jest efektem zawartych wcześniej umów, uwarunkowanych często obecną sytuacją społeczno-polityczną. Należy jednak pamiętać, iż niewskazana jest zbyt restrykcyjna polityka podatkowa, która zazwyczaj przejawia się bardzo znaczącymi obciążeniami podatkowymi. Może ona bowiem prowadzić do ucieczki podatników do tzw. szarej strefy lub zmiany miejsca zamieszkania. Należy zatem stwierdzić, że funkcja redystrybucyjna jest zdeterminowana głównie przez czynniki o charakterze społeczno-politycznym [Ofiarski 2010]. W kontekście dużego znaczenia podatków majątkowych w niektórych budżetach lokalnych z pewnością można stwierdzić, iż pełnią one funkcję redystrybucyjną. Wpływy z podatków majątkowych są przeznaczane na inwestycje lokalne, a więc następuje realizacja wcześniej ustalonych zadań władzy publicznej.

Funkcja stymulacyjna podatków, zwana również funkcją interwencyjną, polega na wykorzystaniu podatków do wywołania określonych działań podatników, które w szerszej skali powinny być korzystne dla interesów władzy publicznej, jak również podatników. Ważne w tej sytuacji jest przede wszystkim to, aby podatnik miał wybór pomiędzy działaniem a jego zaniechaniem, na co powinna pozwalać konstrukcja samego podatku. Interwencjonizm podatkowy może powodować jednocześnie osiągnięcie optymalnego poziomu stabilizacji w ujęciu makro, a co za tym idzie – stabilny wzrost gospodarczy, niski poziom inflacji i wewnętrzny porządek w państwie. W kontekście opodatkowania majątku władza publiczna ma możliwość wywoływania określonych zachowań podatników poprzez regulowanie stawek podatkowych, a także stosowanie różnego typu zwolnień podmiotowych i przedmiotowych [Ofiarski 2010].

Funkcją pomocniczą dla wymienionych wyżej funkcji jest funkcja informacyjna. Polega ona na zbieraniu informacji o prawidłowościach bądź nieprawidłowościach przebiegu procesów gospodarczych na podstawie danych dotyczących wpływów z poszczególnych podatków [Ofiarski 2010].

6. Zakończenie

Przeprowadzone rozważania, stanowiące odpowiedź na pytanie, czy w obecnych czasach istnieje zasadność opodatkowania majątku, pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

- opodatkowanie majątku spełnia funkcje, które w sposób wydatny przyczyniają się do osiągnięcia wyznaczonych przez władzę publiczną celów – funkcje: fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną oraz informacyjną;
- podatki majątkowe posiadają wiele cech świadczących o ich zasadności widocznych w różnych koncepcjach podatkowych;

- w wielu krajach podatki majątkowe stanowią najistotniejszy składnik dochodów jednostek samorządu lokalnego.

Autor uważa, że istnieje zasadność opodatkowania majątku, a w przyszłości rola tych podatków może być większa niż obecnie. Ze względu na istnienie luki w polskiej literaturze dotyczącej opodatkowania majątku autor ma w planach prowadzenie dalszych badań i rozszerzenie prezentowanych zagadnień.

Literatura

- Bednarek M., 1997, *Mienie. Komentarz do art. 44-45 Kodeksu cywilnego*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Bird R., Snack E., 2004, *International Handbook of Land and Property Taxation*, Northampton.
- Dmochowski S., Rudnicki S., 1999, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa.
- Dyoniak A., 1985, *Pojęcie majątku w prawie cywilnym*, „Państwo i Prawo” nr 11-12.
- Etel L., 2003, *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Etel L., Liszewski G., 2002, *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*, Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa.
- Felis P., 2013, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych: poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo SGH, Warszawa.
- Gabrusewicz W., Samelak J., 2011, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Gajl N., 1996, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Głuchowski J., Patyk, J., 2011, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa.
- Grzybowski P., 2012, *Etyka i opodatkowanie – aspekt doktrynalny i normatywny*, Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny 3, Poznań.
- Grzybowski S., 1985, *System prawa cywilnego*, t. I – Część ogólna, Warszawa.
- Kostecki A., 1985, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Wrocław.
- Litwińczuk H., 1996, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa.
- Litwińczuk H., 2008, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Litwińczuk H., 1985, *System instytucji prawno-finansowych w PRL*, Wrocław.
- Majchrzycka-Guzowska A., 1996, *Finanse i prawo podatkowe*, Warszawa.
- Mill J.S., 1885, *Principles of Political Economy*, New York.
- Ofiarski Z., 2010, *Ogólne prawo podatkowe – zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa.
- Ricardo D., 1817, *On the Principles of Political Economy and Taxation* (1 ed.), London.
- Rybarski R., 1935, *Nauka skarbowości*, F. Wyszynski i S-ka, Warszawa.
- Youngman J.M., Malme J.H., 1994, *An International Survey of Taxes on Land and Buildings*, Kluwer, Amsterdam.

LEGITIMACY OF PROPERTY TAXATION

Summary: The aim of this article is to answer the question if in modern taxation systems there is legitimacy of property taxation. Existing theories of taxation were used to reach the goal. The author also relates to functions which property taxes should meet. This article refers particularly to real estate taxation. The analysis, which was made, shows that there are a lot of arguments “for” property taxation, because this type of taxation contributes to the realization of goals which were raised by public authority.

Keywords: property taxes, legitimacy of taxation, local taxes, tax functions, real estate taxation.