Przegląd Prawa Konstytucyjnego
-----ISSN 2082-1212-----
DOI 10.15804/ppk.2022.05.33
-----Nr 5 (69)/2022-----

Paweł Mańczyk[1]

Wzmocnienie konstytucyjnej zasady władztwa daninowego gminy jako alternatywa zbilansowania dochodów gmin w związku z obniżeniem PIT

Słowa kluczowe: gmina, podatek od nieruchomości, PIT, zasada adekwatności, władztwo daninowe
Keywords: municipality, real estate tax, personal income tax, principle of adequacy, fiscal sovereignty

Streszczenie

Celem artykułu jest zidentyfikowanie rozwiązań prawnopodatkowych, które zrównoważyłyby fiskalnie spodziewane obniżenie wpływów do gmin z tytułu udziału w dochodach z PIT w związku z obniżeniem tej daniny przez ustawodawcę. Autor upatruje takiej możliwości w podniesieniu stawek podatku od nieruchomości przy jednoczesnym wprowadzeniu degresywnych progów podatkowych w tym podatku. Ta konstrukcja prawna zrównoważy wzrost podatku od nieruchomości dla podatników najbardziej obciążonych tym podatkiem, a także wzmocni władztwo daninowe gminy wywodzone z art. 168 Konstytucji RP.

[1] ORCID ID: 0000-0002-4291-5466, doktor, Uniwersytet Szczeciński. E-mail: pawel.manczyk@usz.edu.pl.

Abstract

Empowerment of Constitutional Principle of Fiscal Sovereignty of Municipalities as Alternative of Rebalancing of Municipalities Incomes Due to Lowering of PIT

The aim of the paper is to find legal-tax solutions, which have potential to compensate in fiscal way an expected lowering of municipalities' revenues from their share in personal income tax as the result of lowering this tax by legislative authority. That opportunity author ascribe to increasing of RET's tax rates and at the same time implementation of degressive tax thresholds in RET. That legal arrangement will balance raising the RET for taxpayers who already pay high amount of RET and empower fiscal sovereignty of municipalities deduced form Article 168 of The Constitution of the Republic of Poland.

*

I. Wprowadzenie

1 lipca 2022 r. weszła w życie kolejna w ostatnim czasie nowelizacja ustawy o PIT, której jednym z fundamentów jest obniżenie podstawowej stawki tego podatku z 17% do 12%[2], co zmniejszy wpływy z tego podatku do budżetu państwa. Nie należy przy tym zapominać, że znaczny udział w dochodzie z PIT mają jednostki samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.)[3], a potrzeby dochodowe samorządu terytorialnego dynamicznie wzrastają. Zastanowić się warto nad koncepcjami, które pozwoliłyby skutecznie zrównoważyć stronę dochodową finansów j.s.t., tak aby uczynić zadość konstytucyjnej zasadzie adekwatności dochodów j.s.t do ich zakresu działania wyrażonej w art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP[4].

---

[2] Ustawa z 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r. poz. 1265).

[3] Udział gmin, powiatów i województw we wpływach z PIT wynosi odpowiednio 39,34%, 10,25% i 1,60%.

[4] Szerzej na temat zasady adekwatności finansowania samorządu terytorialnego np.: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo Finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 238–239, B.Z. Filipiak, *Adekwatność źródeł finansowania jednostek samo-*

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) podkreśla się, że wykonywanie istotnej części zadań publicznych przez samorząd terytorialny we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność powinno być połączone z zapewnieniem „równie istotnego poziomu dochodów, którymi samorząd powinien dysponować w sposób samodzielny[5]", a z drugiej strony TK dostrzega konieczność relatywizowania rozumienia „odpowiedniości" udziału j.s.t. w dochodach publicznych w zależności od możliwości finansowych całego systemu finansów publicznych[6].

Problem badawczy jaki pojawia się w tym względzie to niska elastyczność źródeł dochodów własnych samorządu terytorialnego o charakterze podatkowym – rozumiana jako mocno ograniczony (często wręcz żaden) wpływ j.s.t. na wysokość dochodów z tych źródeł[7]. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest pozorna zdolność j.s.t. do prowadzenia samodzielnej polityki podatkowej, co w połączeniu z niedoborami finansowymi poddaje w wątpliwość rzeczywistą samodzielność samorządu terytorialnego (zwłaszcza w wymiarze finansowym). Podkreślić przy tym należy, że TK stoi na stanowisku, zdaniem autora niewątpliwie słusznym, że w granicach wyznaczonych przez zasadę decentralizacji zastrzeżenie na poziomie konstytucyjnym dla j.s.t. kompetencji do stanowienia o wysokości podatków lub opłat lokalnych należy rozumieć jako przekazanie (przyznanie, a nie przekazanie – przeniesienie) wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści[8]. Na uwagę zasługuje również szczególny status stanowienia norm prawa podatkowego przewidziany w ustawie zasadniczej – przede wszystkim przez art. 84, 217 i 123 Konstytucji RP. Na mocy art. 84: „Każdy jest obowiązany do ponosze-

rządu terytorialnego, „Finanse Komunalne" 2014, nr 1–2, s. 32–44, A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012, s. 5 i n., E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 23, E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013, s. 14, W. Piątek, A. Skoczylas, *Komentarz do artykułu 167*, [w:] *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 927–928.

[5] Wyrok TK z 4 marca 2014 r., sygn. akt K 13/11.

[6] Wyrok TK z 26 listopada 2001 r., sygn. akt K 2/00.

[7] P. Mańczyk, *Status prawny organów gminy i jego wpływ na zakres, formy i instrumenty lokalnego władztwa daninowego*, Szczecin 2018, s. 200.

[8] Wyrok TK z 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12.

nia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie", zgodnie z art. 217: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy", a na podstawie art. 123 Rada Ministrów nie może uznać uchwalonego przez siebie projektu ustawy podatkowej za pilny. Zasada wyłączności ustawowej w prawie podatkowym wynika już z art. 84, jednak dopiero art. 217 określa te elementy konstrukcji podatku, które objęte są obowiązkiem uregulowania w ustawie[9].

Analiza dorobku orzeczniczego TK pozwala na sformułowanie kilku istotnych tez stanowiących punkt odniesienia dla dokonanej tutaj analizy: 1) wyliczenie elementów stosunku podatkowego w art. 217 Konstytucji RP nie ma charakteru wyczerpującego[10]; 2) obowiązkiem regulacji ustawowej objęte są również inne istotne elementy stosunku podatkowego, np.: a) podstawa opodatkowania[11], b) zaliczka na podatek[12], c) mechanizm obniżenia podatku należnego o podatek naliczony[13]; 3) ustawa podatkowa powinna być dostatecznie określona tak, by na jej podstawie podatnik był w stanie określić treść swojego obowiązku podatkowego[14]. 4) wymóg ustawowej regulacji naruszają przepisy niejasne i nieprecyzyjne, które pozostawiają organom je stosującym nadmierną swobodę. Celem podjętych w tym opracowaniu rozważań jest jednocześnie zidentyfikowanie rozwiązań, które uczyniłyby z j.s.t. podmiot aktywny na polu kształtowania swoich dochodów własnych, co z kolei pozwoliłoby pełniej realizować kolejną zasadę konstytucyjną, a mianowicie zasadę (ograniczonego) władztwa daninowego j.s.t. wysłowioną w art. 168 Konstytucji RP[15]. Z uwagi na to, że obecnie funkcjonujący w Polsce system podatkowy nie przewiduje w odniesieniu do powiatów i województw żadnych namacal-

[9] M. Florczak-Wątor, *komentarz do art. 217,* [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021.

[10] Wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00.

[11] Wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06.

[12] Wyrok TK z 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98.

[13] Wyrok TK z 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03.

[14] Wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01.

[15] Władztwo daninowe gminy jest pochodną władztwa daninowego państwa, które wywodzi się z art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji RP, tak: A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.,* Toruń 2005, s. 12).

nych władczych uprawnień daninowych, dalsze przemyślenia będą przy tym odnosiły się do gmin[16]. Przez wzgląd z kolei na ograniczoną objętość opracowania refleksje dotyczą jednego z podatków lokalnych, a mianowicie podatku od nieruchomości[17]. Stawiana w tym kontekście hipoteza badawcza, to znaczny potencjał dochodowy tej daniny publicznej. Zwiększenie uprawnień gmin do kształtowania elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości mogłoby stanowić instrument do prowadzenia realnej polityki podatkowej, a co istotniejsze pozwolić gminom na ich dalszy rozwój inwestycyjny.

II. Wysokość wpływów z PIT oraz z podatku od nieruchomości w wybranych miastach

Na potrzeby dalszych rozważań przeanalizowano sprawozdania z wykonania budżetu na 2020 r. przez 49 miast wojewódzkich zgodnie z ustrojem samorządu terytorialnego funkcjonującym w Polsce w latach 1975–1998. Na podstawie ww. sprawozdań ustalono wykonany udział wpływów z PIT oraz z podatku od nieruchomości we wpływach podatkowych gminy ogółem. Ponadto sprawdzono wysokość wybranych stawek podatku od nieruchomości[18] obowiązujących w 2020 r. w tych miastach. Interpretacja danych pokazuje, że podatkowe wpływy ogółem kształtowały się na poziomie od 7,62 mld zł w Warszawie do 13,1 mln zł w Skierniewicach (średnio 603 mln zł). Pomijając Warszawę najwyższe wpływy zrealizował Kraków – na poziomie 2,68 mld zł, natomiast średnia wyniosłaby 443 mln zł. W 46 badanych miastach najwydajniejszym źródłem dochodów podatkowych jest jednocześnie udział w PIT[19]. W pozostałych trzech miastach najwyższe wpływy pochodziły z podatku od nieru-

[16] Porównaj np.: A. Bury, *Dochody własne i ich znaczenie dla dochodów i wydatków budżetów samorządowych*, Łódź 2005, s. 27.

[17] Podatek ten reguluje ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l.).

[18] Wybrano trzy stawki, o których mowa w art. 5 pkt 1 lit. c (grunty pozostałe), pkt 2 lit. a (budynki mieszkalne) oraz b (budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej) u.p.o.l. Ich maksymalna wysokość w 2020 r. mogła wynieść odpowiednio 0,50 zł, 0,81 zł oraz 23,90 zł za m^2.

[19] W przypadku miast na prawach powiatu uwzględniono jedynie udziały w PIT przypadające na gminę.

chomości – są to Ciechanów (40,4% względem 39,3% z PIT), Płock (52,9% do 32,7%) i Włocławek (51,3% do 40,8%). Warto zaznaczyć, że w żadnym z tych miast stawki podatku od nieruchomości nie były uchwalone na maksymalnym poziomie, więc ta dysproporcja mogłaby być jeszcze większa. Najwyższy procentowy udział PIT w dochodach ogółem odnotowano w Krośnie (69,8%), a najniższy w Płocku (32,7%), przy średniej na poziomie 57,8% (co odpowiada 348,7 mln zł). Z kolei średni udział procentowy wpływów z podatku od nieruchomości w badanych gminach wyniósł 25,3% (152,8 mln zł) – najwyższy w Płocku (52,9%), a najniższy w Krośnie (12,7%). Bez uwzględnienia Warszawy średnie wpływy z PIT wynoszą 255 mln zł, a z podatku od nieruchomości 131 mln zł.

Co ciekawe, w większych miastach przeważnie występuje wyższy procentowy udział PIT we wpływach podatkowych ogółem (np. Kraków 66,2%, Warszawa 63,6% i Wrocław 61,5%) w porównaniu do miast mniejszych (np. Ciechanów 39,3%, Ostrołęka 49,1% i Skierniewice 52,2%). Jest to zapewne efekt średnio wyższych wynagrodzeń w większych ośrodkach miejskich, przy zasadniczo wyrównanym poziomie stawek podatku od nieruchomości w badanych miastach. Skalę dominacji PIT i podatku od nieruchomości pokazuje przy tym ich łączny udział we wpływach podatkowych ogółem, który wynosi od 78,7% w Białej Podlaskiej do aż 93,8% w Suwałkach. Okazuje się, że pozostałe podatkowe źródła dochodów dla badanych gmin mają marginalne wręcz znaczenie (zwłaszcza podatek leśny, rolny, od spadków i darowizn oraz PIT w formie karty podatkowej). Potwierdza to hipotezę badawczą, że podatek od nieruchomości to względnie wydajne źródło dochodów, a przy okazji jedyne, które ma obecnie potencjał, aby zrównoważyć niższe wpływy z PIT.

Analiza uchwał rad gmin prowadzi do również wniosku, że przebadane gminy miejskie niechętnie korzystają z możliwości ustalenia stawek podatku od nieruchomości na poziomie niższym niż maksymalnie dopuszczalny ustawowo, a jeśli to robią, to nieznacznie. W dwunastu miastach wszystkie trzy analizowane stawki zostały określone w maksymalnej wysokości: Bielsko-Biała, Bydgoszcz, Częstochowa, Gdańsk, Jelenia Góra, Kraków, Legnica, Łódź, Poznań, Słupsk, Szczecin i Warszawa. Średnio stawka od gruntów zajętych na cele pozostałe stanowiła 80,73% stawki maksymalnej (ok. 0,40 zł/m^2), od budynków mieszkalnych stanowiła 88,69% stawki maksymalnej (ok. 0,72 zł/m^2), natomiast od budynków związanych z działalnością gospodarczą aż 94,76%

stawki maksymalnej (ok. 22,63 zł/m^2). Jedynie w pięciu gminach analizowana stawka dla gruntów wynosiła poniżej 60% stawki maksymalnej: Łomża (0,28 zł/m^2), Ostrołęka (,13 zł/m^2), Siedlce (0,2 zł/m^2), Tarnów (0,13 zł/m^2), Włocławek (0,26 zł/m^2) i Zielona Góra (0,27 zł/m^2). W odniesieniu do obu stawek od budynków taka sytuacja ma miejsce zaledwie raz (stawka od budynków mieszkalnych w Zielonej Górze wynosząca 0,42 zł/m^2). Najwyższe stawki podatku od nieruchomości obowiązują zwłaszcza w gminach borykających się z powiększającym się deficytem w budżecie. Nie powinno to dziwić, gdy towarzyszy świadomość, że gminy nie mają żadnej wydajnej alternatywy w poszukiwaniu dochodów podatkowych. Tę, daleką od optymalnej, strukturę dochodów podatkowych gmin obnażyło przeprowadzone badanie.

III. Władcze uprawnienia gminy w zakresie podatku od nieruchomości – stan proponowany (postulaty *de lege ferenda*)

Oczywistym jest, zgodnie z zasygnalizowanymi na wstępie opracowania założeniami, że proponowane zmiany legislacyjne muszą prowadzić do zwiększenia wpływów z podatku od nieruchomości lub co najmniej do wyposażenia gmin w narzędzia umożliwiające ich zwiększenie. Kluczową modyfikacją, która jednocześnie w najmniejszym stopniu ingerowałaby w konstrukcję prawną tego podatku, powinno być jednorazowe i bezterminowe podniesienie przez ustawodawcę maksymalnych stawek podatkowych, przy zachowaniu rzecz jasna mechanizmu ich corocznej waloryzacji o wskaźnik inflacji. Trzeba przy tym podkreślić, że w dalszym ciągu rady gmin decydowałyby o wysokości stawek obowiązujących na ich obszarze i wcale nie musiałyby ich podnosić aż do nowego pułapu. Gminy otrzymałyby po prostu rozsądną swobodę operowania stawkami, co pozwoliłoby prowadzić im realną politykę podatkową w zakresie podatku od nieruchomości, w tym stosować dodatkowe zwolnienia przedmiotowe na podstawie art. 5 ust. 2–4 u.p.o.l.

O ile proponowany kierunek nowelizacji podatku od nieruchomości byłby relatywnie mało dolegliwy dla podatników posiadających niewielką liczbę małych nieruchomości, o tyle w przypadku przedsiębiorców prowadzących rozległą działalność gospodarczą zmiany te z pewnością oznaczałyby znaczny wzrost wymaganej do uiszczenia kwoty omawianego podatku. Roz-

wiązaniem postulowanym przez autora, które niwelowałoby ten skutek jest stworzenie swoistych progów podatkowych o charakterze degresywnym dla wszystkich lub wybranych kategorii stawek. W praktyce mogłoby to funkcjonować w ten sposób, że rada gminy ustalałaby stawkę np. od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na poziomie X zł/m^2. Stawka na tym poziomie miałaby zastosowanie np. do pierwszych 250 m^2 powierzchni użytkowej[20], a następnie zgodnie z wprowadzonym do ustawy mechanizmem stawka ta malałaby np. o 10%[21] za m^2 w kolejnych przedziałach – aż do stawki minimalnej np. 40% X zł/m^2 za każdy m^2 powyżej ustalonej w ustawie podstawy opodatkowania. W przypadku podatników posiadających nieruchomości o dużej powierzchni (np. magazyny, hale produkcyjne) proponowane zmiany mogłyby nawet oznaczać obniżenie należnego podatku od nieruchomości w sytuacji nieznacznego podwyższenia stawek przez radę gminy. Koncepcja autora na przykładzie budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni użytkowej 10 000 m^2 prezentuje się następująco:

1. przy stawce 25,74 zł (max w 2022 r.) podatek za pierwsze 250 m^2 wyniósłby 6435 zł, za kolejne 750 m^2 – 19 305 zł (kumulatywnie 23 900 zł), za kolejne 1 500 m^2 – 38 610 zł (kumulatywnie 59 750 zł), za kolejne 2 500 m^2 – 64 350 zł (kumulatywnie 119 500 zł) oraz za pozostałe 5 000 m^2 – 128 700 zł, co dałoby w sumie 257 400 zł;
2. przy stawce 40 zł podatek za pierwsze 250 m^2 wyniósłby 10 000 zł, za kolejne 750 m^2 – 30 000 zł (kumulatywnie 40 000 zł), za kolejne 1 500 m^2 – 60 000 zł (kumulatywnie 100 000 zł), za kolejne 2 500 m^2 – 100 000 zł (kumulatywnie 200 000 zł) oraz za pozostałe 5 000 m^2 – 200 000 zł, co dałoby w sumie 400 000 zł;
3. przy degresywnej stawce 40 zł o skoku 10% (minimum 40% stawki wyjściowej) podatek za pierwsze 250 m^2 wyniósłby 10 000 zł, za kolejne 750 m^2 – 27 000 zł (kumulatywnie 37 000 zł), za kolejne 1 500 m^2 – 48 000 zł (kumulatywnie 85 000 zł), za kolejne 2 500 m^2 – 70 000 zł

[20] Autor proponuje, aby przedziały powierzchni użytkowej odnosiły się do jej sumy, w przypadku, gdy podatnik miałby na terytorium danej gminy więcej niż jedną opodatkowaną nieruchomość danego rodzaju (grunt/budynek) i opodatkowanych tą samą stawką podatku.

[21] Radzie gminy można byłoby nadać uprawnienie do zwiększenia progresywności, tj. obniżania stawki o więcej niż podane w przykładzie 10% w kolejnych przedziałach.

(kumulatywnie 155 000 zł) oraz za pozostałe 5 000 m^2 – 120 000 zł, co dałoby w sumie 275 000 zł;

4. przy degresywnej stawce 40 zł o skoku 20% (minimum 40% stawki wyjściowej) podatek za pierwsze 250 m^2 wyniósłby 10 000 zł, za kolejne 750 m^2 – 24 000 zł (kumulatywnie 34 000 zł), za kolejne 1 500 m^2 – 36 000 zł (kumulatywnie 70 000 zł), za kolejne 2 500 m^2 – 40 000 zł (kumulatywnie 110 000 zł) oraz za pozostałe 5 000 m^2 – 80 000 zł, co dałoby w sumie 190 000 zł;

IV. Wnioski końcowe

W warunkach obniżania PIT przez ustawodawcę, niezbędne jest zapewnienie gminom środków równoważących mniejsze wpływy do ich budżetów z tytułu udziału w tym podatku. Z punktu widzenia zasady samodzielności finansowej samorządu terytorialnego najbardziej pożądanym sposobem zbilansowania mniejszych wpływów z PIT jest wyposażenie gmin w nowe źródła dochodów własnych lub zwiększenie wydajności dotychczasowych, co do których gminy mogłyby wykonywać władztwo daninowe, tj. konstytucyjne uprawnienie gmin na podstawie art. 168 Konstytucji RP. Z uwagi na to, że władztwo to nie ma nieograniczonego charakteru[22], ponieważ w myśl art. 168 Konstytucji RP *in fine* przysługuje ono j.s.t. wyłącznie w granicach określonych w ustawie[23], to przyznanie gminom szerszych uprawnień wymaga ustawy.

Analiza sprawozdań z wykonania budżetów wybranych miast wykazała, że co do zasady PIT stanowi najwydajniejsze podatkowe źródło dochodów własnych gmin. Podatek od nieruchomości zajmuje w tej kategorii drugie miejsce, przy czym wpływy z podatku od nieruchomości są zauważalnie wyższe od pozostałych źródeł podatkowych, stąd też to w tym podatku w opinii autora istnieje największy potencjał równoważący ubytki budżetowe spowodowane obniżaniem PIT. Mając na względzie, że w obrębie przyjętej próby ba-

[22] A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 136–137.

[23] I. Lipowicz, [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 266.

dawczej średnia wysokość wpływów z podatku od nieruchomości wynosiła w 2020 r. 152,8 mln zł, to nawet nieznaczna podwyżka tego podatku mogłaby przynieść zauważalny wzrost wpływów z tego źródła – liczony w dziesiątkach milionów złotych.

Biorąc pod uwagę relatywnie prostą konstrukcję prawną podatku od nieruchomości jedynym sposobem na bezpośrednie zwiększenie wpływów z tej daniny publicznej jest podniesienie jej stawek. Okazuje się jednak, że niemała grupa badanych miast nie ma w tym względzie żadnego pola manewru, gdyż stawki te już obecnie ma ustalone na maksymalnym dopuszczalnym poziomie. Zwłaszcza w przypadku tych gmin niezbędna jest interwencja ustawodawcy polegająca na podwyższeniu maksymalnych stawek, niezależnie od ich corocznej waloryzacji. Mając na uwadze wyłączność ustawy w zakresie stanowienia norm podatkowych, należy jeszcze raz zaakcentować, że proponowane zmiany wymagają dla swej konstytucyjności przeprowadzenie pełnego procesu legislacyjnego. Ponadto, jako że przedstawione propozycje skutkowałyby podniesieniem ciężarów publicznych, to należy uwzględnić odpowiednie długie *vacatio legis* ustawy[24].

Autor jest zdania, że postulowany mechanizm degresywnego opodatkowania nieruchomości w połączeniu z możliwością stosowania wyższych niż obecnie stawek podatku (ponad waloryzację inflacyjną) byłby rozsądnym kompromisem pomiędzy finansowymi potrzebami gmin a możliwościami ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników.

W obliczu stale rosnących potrzeb finansowych samorządu terytorialnego i państwa trudno wyobrazić sobie współcześnie realną obniżkę ciężarów publicznych sumarycznie po uwzględnieniu wszystkich ich źródeł bez konieczności powiększania deficytu budżetowego. Celem zbilansowania obniżenia PIT należy więc poszukiwać dochodów publicznych w innych sferach. W praktyce, postulaty *de lege ferenda* sformułowane przez autora sprowadza-

[24] Orzecznictwo TK wypracowało zasadę co najmniej miesięcznego okresu oczekiwania na wejście w życie przepisów podatkowych – wyroki TK: z 29 marca 1994 r. sygn. akt K 13/93, z 15 marca 1995 r. sygn. akt K 1/95, z 22 lutego 2006 r. sygn. akt K 48/04. Zauważyć jednak należy, że orzeczenia te zapadały kilkanaście i więcej lat temu, gdy obszerność i stopień skomplikowania tekstów aktów prawnych była mniejsza. Autor jest zdania, że przy współczesnych, kompleksowych nowelizacjach prawa podatkowego, których przykładem może być podatkowy Nowy Ład, *vacatio legis* powinno wynosić co najmniej 6 miesięcy.

ją się do przeniesienia nacisku fiskalnego z podatku dochodowego na podatek majątkowy. Istnieje liczna grupa podatników, która nie odczułaby ekonomicznie (bądź odczułaby w mniejszym stopniu) zmniejszenia PIT, ponieważ zwiększony zostałby ciężar w podatku od nieruchomości.

Kończąc, należy zaakcentować, że podniesienie wpływów do budżetu gminy nie powinno być celem samym w sobie, lecz przyczynkiem do zintensyfikowania działalności inwestycyjnej, bądź też wsparcia innych żywotnych potrzeb gmin. Akceptowalne społecznie powinno być jedynie takie zwiększanie ciężarów publicznych, które nakierowane jest na dobrze pojęty rozwój danej samorządowej wspólnoty lokalnej[25]. Z drugiej zaś strony z pola widzenia nie może znikać art. 84 Konstytucji RP, który zobowiązuje każdego do bezwarunkowego uiszczania podatków, więc ustawodawca nie musi uzasadniać nakładania danin publicznych, ponieważ to „całokształt funkcji państwa determinuje jego potrzeby finansowe[26]".

Literatura

Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.

Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.

Borodo A., *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.

Bury A., *Dochody własne i ich znaczenie dla dochodów i wydatków budżetów samorządowych*, Łódź 2005.

Dębowska-Romanowska T., *Prawo Finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.

Filipiak B.Z., *Adekwatność źródeł finansowania jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne" 2014, nr 1–2.

Florczak-Wątor M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2021.

Lipowicz I. [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998.

[25] Porównaj: B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, komentarz do art. 168.

[26] A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 60.

Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.

Kornberger-Sokołowska E., *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013.

Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

Mańczyk P., *Status prawny organów gminy i jego wpływ na zakres, formy i instrumenty lokalnego władztwa daninowego*, Szczecin 2018.

Niezgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.

Piątek W., Skoczylas A., *Komentarz do artykułu 167*, [w:] *Konstytucja RP*, t. II, *Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.