

Dominik Mączyński¹

Czy danina solidarnościowa jest podatkiem?

1. Wprowadzenie

Danina solidarnościowa została uregulowana w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.³ Stanowi jedno ze źródeł przychodów Funduszu Solidarnościowego, o którym mowa w ustawie z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym. Nie podejmując dyskusji na temat zasadności powołania tego funduszu i wyposażenia go w przychody m.in. z tytułu daniny solidarnościowej, warto jednak rozważyć jej istotę.

Sposób unormowania daniny solidarnościowej może bowiem budzić kontrowersje. Należy zauważyć, że ustawodawca nie zdecydował się na uchwalenie odrębnej ustawy normującej daninę solidarnościową, lecz przepisy w tym zakresie zawarł w rozdziale 6a u.p.d.o.f. Zastosowanie takiej techniki legislacyjnej implikuje pytanie, dlaczego w ustawie dotyczącej podatku dochodowego znajdują się przepisy odnoszące się do daniny – jak nazywa ją ustawodawca – która, przynajmniej w intencji legislatora,

345

¹ Dominik Mączyński – doktor habilitowany, profesor UAM, kierownik Zakładu Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu; w latach 2010–2014 członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego przy Ministrze Finansów; członek Komitetu Naukowego Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego, członek Rady Naukowej czasopisma „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, <https://orcid.org/0000-0003-3637-7777>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.

³ Art. 37 w związku z art. 21 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1787 ze zm.) – dalej u.f.s.

nie jest podatkiem. Jakimi zatem motywami kierował się ustawodawca, aby w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zawrzeć regulacje zasadniczo odmiennej natury?

Już na wstępie można zaznaczyć, że nie jest to przypadek odosobniony na gruncie tej ustawy. Podobne wątpliwości może wzbudzać podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków, który został unormowany w art. 30da–30di u.p.d.o.f.⁴ Nie jest to podatek dochodowy przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze dlatego, że nie odnosi się do istniejącego już dochodu (zysku), lecz do dochodu (zysku), który jeszcze nie powstał i nie ma pewności, czy w ogóle powstanie. Po drugie, przedmiotem opodatkowania nie jest uzyskanie dochodu (zysku), lecz przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Ponadto z perspektywy oceny prawidłowości legislacji podatkowej zastrzeżenia powstają w związku z dodaniem do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisów normujących daninę odrębną od podatku dochodowego. Wbrew nazwie ustawa ta regulowała zatem, do czasu uchwalenia przepisów o daninie solidarnościowej, przynajmniej dwa różne podatki.

346 W mojej ocenie możliwe są dwa wyjaśnienia dla sytuacji, w której ustawodawca dodaje do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisy, które nie dotyczą wprost podatku dochodowego od osób fizycznych. Po pierwsze, ustawa ta stała się swego rodzaju platformą, na której normuje się różne kwestie, niezależnie od tego, czy dotyczą podatku dochodowego, czy nie, jeżeli ustawodawca nie uzna za uzasadnione uchwalenia odrębnej ustawy. Działanie takie zasadza się na przekonaniu, że zakres przedmiotowy ustawy jest tak obszerny, że mieszczą się w nim także inne niż podatek dochodowy obciążenia fiskalne osób fizycznych. Tego rodzaju praktyka legislacyjna może też być utożsamiana z próbą ukrycia nakładania nowych podatków poprzez zmiany już obowiązujących ustaw. Efekt taki nie zostałby osiągnięty, gdyby każda z nowych danin była regulowana w odrębnym akcie prawnym. Po drugie, danina solidarnościowa – wbrew swej nazwie – jest jednak podatkiem dochodowym. Można założyć, że w ocenie ustawodawcy danina, zwłaszcza odwołująca się do kategorii solidarnościowych, spotka się z o wiele korzystniejszym przyjęciem społecznym niż podwyżka już obowiązującego podatku dochodowego. Oba wyjaśnienia, jakkolwiek oparte na pragmatycznej – uwzględniającej uwarunkowania społeczne i polityczne – kalkulacji,

⁴ Szerzej na temat tego podatku: A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1, s. 34–40; A. Mariański, *Podatek od wyjścia – przykład nieprzemysłanej legislacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8, s. 21–30.

abstrahują od zasad prawidłowej legislacji podatkowej. Uznają prymat względów pozaprawnych nad wymogami wynikającymi z uwarunkowań procesu legislacyjnego. Wpływają również na postępujące skomplikowanie prawa podatkowego. Maskują zjawisko zwiększania ciężaru podatkowego za pomocą swoistego rodzaju ukrywania danin w przepisach już obowiązujących podatków.

Odnosząc się do tak zarysowanej kontrowersji, należy postawić tezę, że danina solidarnościowa jest typowym podatkiem dochodowym i spełnia wszystkie cechy tego podatku. Zastosowana technika legislacyjna jest wadliwa i prowadzi do nieuzasadnionego skomplikowania systemu podatkowego. Ustawodawca posłużył się bowiem metodą, którą można byłoby zaliczyć do kategorii znieczulenia podatkowego, nie nazywając podatku podatkiem, lecz używając określenia, które nie wywołuje tak negatywnych konotacji⁵. Wykazanie postawionej tezy wymaga zakreslenia doktrynalnej i prawnej definicji daniny i podatku oraz ulokowania tych pojęć na tle świadczeń publicznych, których obowiązek ponoszenia wynika z mocy przepisów ustaw. To pozwoli na stwierdzenie, czy danina solidarnościowa jest rzeczywiście swoistym rodzajem daniny podatkowej, niebędącej jednak podatkiem, czy też nazwanie tego świadczenia daniną nie wyklucza, że w istocie jest to klasyczny podatek dochodowy o progresywnym charakterze.

2. Danina a podatek

Punktem wyjścia dla analizy pojęciowej są dwa przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶ – art. 84 i art. 217. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Natomiast na podstawie art. 217 Konstytucji 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.

W art. 84 Konstytucji prawodawca posłużył się pojęciami „ciężary” i „świadczenia publiczne”, a w art. 217 Konstytucji kolejnymi dwoma – „daniny publiczne” i „podatki”. Z perspektywy zarysowanego problemu badawczego zasadnicze znaczenie ma zakreslenie zakresu pojęć

⁵ P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 516.

⁶ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja.

„daniny publiczne” i „podatki”. Ich zdefiniowanie nie jest jednak możliwe bez odniesienia się do dwóch pozostałych: „ciężary” i „świadczenia publiczne”. Podkreślenia wymaga, że żadne z tych pojęć nie zostało zdefiniowane w przepisach konstytucyjnych. W rezultacie precyzyjne ich zdefiniowanie napotyka w doktrynie problemy. Nieoczywiste jest także wyznaczenie wzajemnych relacji między nimi.

Dyskusyjne jest już rozróżnienie ciężarów od świadczeń publicznych. Podejmując próbę odróżnienia tych pojęć, należy zauważyć, że w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że ciężary mają charakter instrumentalny, stanowiąc uboczny, niepieniężny obowiązek związany z daniną⁷. W doktrynie często jednak obie te kategorie poddawane są analizie łącznie. Podkreśla się, że świadczenia i ciężary publiczne inne niż podatki w zasadzie nie powinny mieć charakteru pieniężnego lub fiskalnego, bo od tego są właśnie podatki. Mają one raczej charakter niematerialny, choć równie dolegliwy dla świadczącego. Najczęściej przybierają postać ofiary o charakterze osobistym lub majątkowym, wynikającym z wiedzy świadczącego lub jego doświadczenia. Ciężary i świadczenia publiczne mogą służyć pomocą organom państwa, np. w zbieraniu i egzekwowaniu danin publicznych, egzekwowaniu innych obowiązków obywatelskich, informowaniu organów podatkowych o okolicznościach mogących mieć znaczenie dla zaistnienia obowiązku podatkowego⁸.

Daniny publiczne są natomiast częścią kategorii świadczeń publicznych⁹. Należy się zgodzić z formułowaną w doktrynie definicją, zgodnie z którą daniną publiczną jest świadczenie pieniężne pobierane na rzecz podmiotów publicznych, którego ustanowienie, choć częściowo, będzie służyło gromadzeniu środków potrzebnych na realizację przez państwo celów publicznych¹⁰. Warunkiem *sine qua non* określenia danego świad-

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU 6A/2002, poz. 83); K. Działocha, A. Łukaszczyk, Art. 84, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016; M. Haczkowska, Art. 84, [w:] R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, M. Haczkowska, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.

⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 113.

⁹ M. Haczkowska, Art. 84; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35), s. 48.

¹⁰ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 105; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 49. Pojęcie to jednak ewoluowało: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część I)*, „Głosa” 1996, nr 11, s. 2; *eadem*, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część II)*, „Głosa” 1996, nr 12, s. 2.

czenia pieniężnego mianem daniny jest wykazanie, że sprzyja ono realizacji przez państwo celów publicznych, oraz określenie związku między ustanowieniem daniny a dążeniem do uzyskiwania wpływów budżetowych, które są konieczne dla prawidłowego funkcjonowania organów władzy publicznej¹¹.

W świetle art. 217 Konstytucji RP do danin zaliczyć należy podatki i inne daniny publiczne. Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹² podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej¹³. Warto zauważyć, że przywołana legalna definicja podatku uwzględnia dorobek Trybunału Konstytucyjnego w zakresie definiowania tej daniny. Jeszcze przed uchwaleniem Ordynacji podatkowej Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 maja 1996 r. (sygn. K 22/95)¹⁴, nawiązując do ugruntowanych już w doktrynie i orzecznictwie pojęć, stwierdził, że podatkiem jest świadczenie: przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, pieniężne, o charakterze ogólnym, pobierane przez związek publicznoprawny. W rezultacie każdy tak zdefiniowany podatek zalicza się do danin publicznych, lecz nie każda danina publiczna jest podatnikiem.

Kategoria innych danin publicznych obejmuje także opłatę, która nie została zdefiniowana w przepisach prawa podatkowego. Jest to świadczenie o charakterze zbliżonym do podatku¹⁵. Opłata jest jednak powiązana z podjęciem przez organy władzy publicznej konkretnej czynności urzędowej. Poza tym zachowuje ona pozostałe cechy podatku, czyli jest przymusowa, bezzwrotna, pieniężna, jednostronnie ustalana, ma charakter publiczny i jest ustanowiona w celu zbierania środków potrzebnych na prawidłowe funkcjonowanie państwa i administracji publicznej¹⁶.

Do konstytucyjnej kategorii innych danin publicznych należy zaliczyć także cła i inne daniny, np. składki na ubezpieczenie społeczne (składki emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe)¹⁷.

¹¹ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 49; niekiedy przyjmuje się jednak, że świadczenia mogą mieć także charakter niepieniężny: M. Florczak-Wątor, *Art. 84*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

¹² Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

¹³ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 144–147.

¹⁴ OTK 1996, nr 3, poz. 21.

¹⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 147–148.

¹⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 54.

¹⁷ *Ibidem*, s. 57.

3. Uregulowanie daniny solidarnościowej

W świetle przedstawionych definicji należy rozważyć, czy świadczenie nazwane przez ustawodawcę daniną solidarnościową jest podatkiem, czy stanowi specyficzną daninę publiczną niebędącą podatkiem. W tym celu zasadne jest przeanalizowanie przepisów normujących tę daninę¹⁸.

Zgodnie z art. 30h ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne są obowiązane do zapłaty daniny solidarnościowej w wysokości 4% podstawy obliczenia tej daniny. Podstawę obliczenia daniny solidarnościowej, na mocy art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f., stanowi nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f po ich pomniejszeniu o kwoty składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne oraz kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5 u.p.d.o.f., odliczone od tych dochodów.

W art. 27 ust. 1, 9 i 9a u.p.d.o.f. unormowane zostały dochody podlegające opodatkowaniu według skali podatkowej (np. z pracy, emerytury, kontraktów menedżerskich), od których należy podatek oblicza się w rocznym obliczeniu podatku PIT-40A albo w zeznaniu PIT-36 lub PIT-37, z wyłączeniem dochodów, do których zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ma zastosowanie metoda wyłączenia z progresją. Artykuł 30b u.p.d.o.f. normuje dochody z niektórych zysków kapitałowych (np. z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz z realizacji praw z nich wynikających), od których należy podatek oblicza się według stawki 19% w zeznaniu PIT-38. Artykuł 30c u.p.d.o.f. określa dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg, od których należy podatek oblicza się według stawki 19% w zeznaniu PIT-36L. Natomiast art. 30f u.p.d.o.f. reguluje dochody z zagranicznej jednostki kontrolowanej, od których należy podatek oblicza się według stawki 19% w zeznaniu PIT-CFC.

Osoby fizyczne, u których powstaje obowiązek uiszczenia daniny solidarnościowej, są obowiązane składać urzędом skarbowym deklarację o wysokości daniny solidarnościowej w terminie do 30 kwietnia i w tym terminie wpłacić daninę solidarnościową.

Odniesienie przedstawionej konstrukcji prawnej daniny solidarnościowej do definicji podatku określonej w art. 6 o.p. nie pozostawia wąt-

¹⁸ Szerzej na temat pojawiających się na tle przepisów regulujących daninę solidarnościową wątpliwości interpretacyjnych: T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 16–17.

pliwości, że spełnia ona wszystkie sformułowane w niej wymogi. Danina solidarnościowa jest świadczeniem publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym, bezzwrotnym i pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa. Fundusz Solidarnościowy, którego przychód stanowi danina solidarnościowa, jest bowiem, zgodnie z art. 1 ust. 3 u.f.s., państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. Jest to więc klasyczny podatek, charakteryzujący się wszystkimi cechami, jakie należy przypisać tego rodzaju daninie.

Co więcej, jest to podatek dochodowy. Podstawę opodatkowania stanowi bowiem dochód definiowany jako nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w poszczególnych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwzględnieniem kwot odliczeń wskazanych w ustawie. Zakres podmiotowy, z zastrzeżeniem kwoty uzyskanych dochodów, jest tożsamy z zakresem podmiotowym podatku dochodowego od osób fizycznych. Analogiczny do terminów przewidzianych dla podatku dochodowego od osób fizycznych jest termin składania deklaracji i wpłaty daniny solidarnościowej.

Trzeba przyznać, że danina solidarnościowa nie jest dosłownym powieleniem konstrukcji podatku dochodowego. Do podstawowych różnic zaliczyć należy fakt, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania bierze się pod uwagę tylko enumeratywnie wskazane dochody. Kwota należnej daniny nie podlega pomniejszeniu, tak jak dzieje się to w przypadku kwoty podatku dochodowego, o wskazane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odliczenia. W trakcie roku podatkowego nie powstaje obowiązek uiszczania zaliczek na poczet daniny solidarnościowej. Podatnicy tej daniny są zobowiązani składać odrębną deklarację. Wskazane dystynkcje nie niweczą jednak faktu, że danina ta stanowi szczególny rodzaj podatku dochodowego nakładanego na osoby fizyczne. Mimo zarysowanych różnic w ustalaniu podstawy opodatkowania, jej korekcie o kwoty wskazane w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, braku możliwości dokonywania odliczeń od obliczonej kwoty należnej daniny i w technice opodatkowania wyrażającej się niepobieraniem zaliczek na poczet daniny solidarnościowej i składaniem odrębnego zeznania podatkowego, mamy w istocie do czynienia z podatkiem dochodowym pobieranym od dochodu stanowiącego nadwyżkę ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podatnika.

W świetle zaprezentowanych ustaleń zdziwienie może budzić art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którym do daniny solidarnościowej stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Przy tym należy zauważyć, że na podstawie art. 30i ust. 2 u.p.d.o.f. uprawnienia organu podatkowego przysługują naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach

podatku dochodowego od osób fizycznych. Jest to więc jeden z organów podatkowych wymienionych w art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

Artykuł 30i ust. 1 u.p.d.o.f. wywołuje kontrowersje w związku z art. 2 § 2 pkt 1 o.p., zgodnie z którym przepisy tej ustawy stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. W doktrynie podkreśla się, że dla stosowania tego przepisu istotne są dwie kwestie¹⁹. Pierwsza z nich ma charakter definicyjny i odnosi się do pojęć wskazanych w tym przepisie, takich jak: „podatki”, „opłaty” oraz „niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”. Ordynacja podatkowa znajdzie zatem zastosowanie, gdy dane świadczenie będzie objęte definicją podatku, niezależnie od nazwy, jaką nada mu ustawodawca. Druga kwestia dotyczy natomiast istnienia prawa do ustalenia lub określenia pewnych należności przez organ podatkowy. Jeśli więc do realizacji danej należności zobowiązany będzie organ podatkowy, tj. jeden z podmiotów wskazanych w art. 13 o.p., działających w pierwszej instancji, to należy przyjąć, że w danym przypadku mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej.

352

W świetle art. 2 § 2 pkt 1 o.p. przepisy tej ustawy stosuje się zatem wprost do daniny solidarnościowej. W rezultacie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej jest całkowicie zbędne. Należy je uznać za zabieg legislacyjny mający na celu wyłącznie maskowanie faktu, że danina solidarnościowa w istocie jest podatkiem. Obecne brzmienie art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f. jest wadliwe i rodzi zasadnicze wątpliwości dotyczące tego, na czym ma polegać odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, skoro zasadą jest, że przepisy tej ustawy stosuje się wprost do podatków. Można założyć, że norma prawna, której źródłem jest art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f., nie znajdzie zastosowania, gdyż przepisy Ordynacji podatkowej zawsze będą stosowane wprost, a nie odpowiednio do daniny solidarnościowej.

4. Wnioski

W świetle przedstawionej analizy nie ulega wątpliwości, że tzw. danina solidarnościowa, uregulowana w rozdziale 6a u.p.d.o.f., jest podatkiem. Co więcej, jest rodzajem podatku dochodowego. Należy bowiem postulować

¹⁹ M. Popławski, *Art. 2*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.

materialne rozumienie terminu „podatek”. Świadczenie pieniężne będzie zatem podatkiem w rozumieniu art. 217 Konstytucji bez względu na nazwę, jaką nada konkretnej daninie ustawodawca. To bowiem cechy nieodpłatności, przymusowości i bezzwrotności, charakter pieniężny oraz fakt pobierania przez państwo w celu wykonywania zadań publicznych przesądzają o zakwalifikowaniu konkretnej daniny do konstytucyjnej kategorii podatku²⁰.

Należy jednak zauważyć, że nazwanie podatku daniną, w tym przypadku daniną solidarnościową, samo w sobie nie jest błędem. Danina jest bowiem pojęciem zakresowo szerszym, obejmującym również podatek. Z tej perspektywy niewątpliwie danina solidarnościowa jest daniną, ale jest także podatkiem, co ustawodawca skrzętnie próbował ukryć.

Błędna jest natomiast przyjęta przez ustawodawcę technika legislacyjna polegająca na uregulowaniu daniny solidarnościowej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli bowiem ustawodawca nie uważał daniny solidarnościowej za formę opodatkowania dochodu, co wynika zarówno z przyjętej dla tego świadczenia nazwy, jak i w szczególności z brzmienia art. 30i ust. 1 u.p.d.o.f., zawierającego odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do tej daniny, to przepisy jej dotyczące nie powinny znajdować się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych powinna bowiem, zgodnie z jej tytułem, zawierać regulacje dotyczące tylko tego podatku, z wyłączeniem innych podatków czy – szerzej ujmując – danin. Wprowadzenie przepisów normujących daninę odrębną od podatku dochodowego do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zaburza spójność i układ logiczny tekstu prawnego.

Przyjmując jednak postulowane w opracowaniu postrzeganie daniny solidarnościowej jako podatku dochodowego, należałoby oczekiwać, że dodatkowy ciężar podatkowy z niej wynikający zostanie ujęty w formie zwiększonej progresji opodatkowania. Zastąpienie daniny solidarnościowej progresją poprzez uzupełnienie skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. służyłoby zapewnieniu przejrzystości legislacyjnej. Tego rodzaju rozwiązanie pozwoliłoby także na ewentualne uwzględnienie pośrednich progów podatkowych, obejmujących nie tylko dochody stanowiące nadwyżkę ponad 1 000 000 zł, oraz eliminowałoby obecne wady legislacji podatkowej, np. w postaci odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

Oczywiście z bezpośrednim zwiększeniem progresji podatkowej należałoby wiązać zintensyfikowanie negatywnych reakcji wobec opodatkowania. Zniknąłby bowiem mechanizm pozwalający na ukrycie faktycznego zwiększenia ciężarów podatkowych poprzez zastosowanie zabiegu

²⁰ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne...*, s. 53.

terminologicznego zastępującego słowo „podatek” – „daniną”. Nie można bowiem nie dostrzec, że podstawową, a może nawet jedyną zaletą obecnego rozwiązania jest skierowanie uwagi podatników (podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężaru daniny solidarnościowej) na przeznaczenie dochodów pochodzących z tej daniny, która ma zapewnić finansowanie Funduszu Solidarnościowego, zamiast skupiania uwagi adresatów tych przepisów na konieczności ponoszenia dodatkowego ciężaru podatkowego.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Maśtańskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część I)*, „Glosa” 1996, nr 11.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe (część II)*, „Glosa” 1996, nr 12.
- Działocha K., Łukaszczyk A., Art. 84, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016.
- Florczak-Wątor M., Art. 84, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Haczkowska M., Art. 84, [w:] R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, M. Haczkowska, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Janicki T., Kociak-Janicka N., *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2(35).
- Mariański A., *Podatek od wyjścia – przykład nieprzemyślanej legislacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8.
- Nowak-Piechota A., *Podatek od wyjścia – analiza i ocena regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 1.
- Popławski M., Art. 2, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1787 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie zostało poświęcone ustaleniu rzeczywistego charakteru daniny solidarnościowej uregulowanej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tekście zasygnalizowano wątpliwości dotyczące nazwy nowego świadczenia publicznoprawnego oraz jego umiejscowienia w przepisach ustawy podatkowej. Niezbędne było zatem przeanalizowanie relacji zachodzących między pojęciami „danina” i „podatek”. W tekście wykazano, że tzw. danina solidarnościowa jest w istocie formą opodatkowania dochodu osób fizycznych. Uniknięcie przez ustawodawcę zwrotu „podatek” miało na celu w szczególności ograniczenie negatywnych reakcji, które są nieodłącznym elementem towarzyszącym zwiększaniu ciężaru podatkowego. Zabieg ten nie pozostał jednak bez wpływu na jakość legislacji. W zakończeniu opracowania sformułowane zostały uwagi krytyczne dotyczące zastosowanej techniki legislacyjnej i konsekwencji praktycznych, które są jej rezultatem.

355

Słowa kluczowe: podatek, danina solidarnościowa, podatek dochodowy od osób fizycznych, Konstytucja RP, legislacja podatkowa