

Adam Mariański* 

NIEKONSTYTUCYJNOŚĆ DANINY SOLIDARNOŚCIOWEJ – RAŻĄCE NARUSZENIE ZASADY SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

Streszczenie: Danina solidarnościowa to nazwa dodatkowego podatku dochodowego od osób fizycznych, który jest pobierany od łączonych dochodów z wybranych źródeł przychodów. Podatnik po przekroczeniu progu dochodów w wysokości 1 000 000 zł uiszcza daninę w wysokości 4%. Celem badawczym niniejszego artykułu jest sprawdzenie, czy danina ta nie narusza zasad równości i sprawiedliwości podatkowej. W tym celu konieczne jest wskazanie na źródła zasad prawa podatkowego i ich znaczenia dla oceny poszczególnych instytucji tej gałęzi, ze szczególnym uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej. Niezbędne jest także omówienie konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, zwłaszcza podziału na źródła przychodów. W dalszej kolejności regulacje dotyczące daniny solidarnościowej zostaną poddane ocenie ich zgodności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zarówno w układzie poziomym, jak i pionowym. Pozwoli to ustalić ich zgodność z zasadami konstytucyjnymi.

Słowa kluczowe: zasada sprawiedliwości podatkowej, podatek dochodowy, danina solidarnościowa

* Doktor habilitowany, profesor UŁa. Dyrektor Centrum Myśli Podatkowej Uczelni Łazarskiego, prezes Fundacji Polski Instytut Analiz Prawnych i Ekonomicznych, adwokat, doradca podatkowy i rodzinny w Kancelarii Mariański Group, e-mail: a.marianski@lazarski.pl, <https://orcid.org/0000-0001-8690-9351>



Received: 18.01.2025; Revised: 22.05.2025; Accepted: 20.06.2025

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the author in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** not used.

UNCONSTITUTIONALITY OF THE SOLIDARITY LEVY – A BLATANT VIOLATION OF THE PRINCIPLE OF TAX JUSTICE

Abstract: The solidarity duty is the name given to an additional personal income tax levied on combined income from different sources of income. Upon exceeding the threshold of PLN 1,000,000, taxpayers pay a levy of 4%. The purpose of this article is to examine whether this levy violates the principles of tax equality and fairness. It is necessary to identify the sources of tax principles and their application to individual income taxation. It is also necessary to discuss the structure of the personal income tax and differentiation of income sources. A later edition will address the solidarity levy, which is broken down into its compliance with the principle of tax fairness, both horizontally and vertically. This will allow us to determine compliance income tax, especially solidarity duty, with constitutional principles.

Keywords: fairness taxation principle, income tax, solidarity duty

1. ZASADY PRAWA PODATKOWEGO

Zasadą systemu prawa bądź jego części będzie reguła zawarta bezpośrednio w prawie pozytywnym lub taka, która będzie z niego wynikała¹. Oczywiście zasada może być rozumiana bezpośrednio lub jej znaczenie może być ustalone w drodze wykładni². Może ona być także konsekwencją grupy norm³. Tak więc ustalając istnienie danej zasady, najpierw szuka się jej, opierając się na normach prawa pozytywnego, a następnie tak uzyskaną regułę uznaje się za normę mającą zasadnicze znaczenie⁴. Przy tym nie ma wątpliwości⁵, że obowiązują nie tylko normy *explicite* ustanowione, ale także quasi-logiczne ich konsekwencje⁶.

Prawo podatkowe jest ściśle determinowane zasadami konstytucyjnymi⁷. Zasady konstytucyjne stanowią zabezpieczenie przed samowolą ustawodawcy, zwłaszcza arbitralnego stanowienia systemu podatkowego⁸.

¹ J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe UŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42, s. 19.

² *Ibidem*.

³ K. Osajda, *Znaczenie zasad prawa dla wykładni prawa (na przykładzie prawa cywilnego)*, [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005, s. 267–268.

⁴ J. Wróblewski, *Prawo...*, s. 20.

⁵ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 71.

⁶ W doktrynie czasami określa się je także jako zasady prawnie zdefiniowane i zasady prawnie niezdefiniowane, zob. S. Waltoś, *Naczelné zasady procesu karnego*, Warszawa 1999, s. 7.

⁷ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 19–25.

⁸ K. Kiczka, *O znaczeniu Konstytucji RP dla prawa podatkowego*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika*

Konstytucja określa zatem wzorzec kontroli regulacji podatkowych. Przy tym większość norm Konstytucji RP nie dotyczy bezpośrednio przepisów prawa podatkowego, ale wpływają one na prawidłowe standardy tworzenia prawa podatkowego⁹. Tym samym można uznać je za zasady dotyczące również prawa podatkowego¹⁰.

Prawo podatkowe powinno z jednej strony gwarantować odpowiednie dochody podatkowe, ale jednocześnie ich gromadzenie musi następować z poszanowaniem ochrony wolności i praw adresatów tych norm¹¹. Dlatego Konstytucja powinna precyzyjnie regulować relacje między jednostką a władzą publiczną. Jednocześnie ma za zadanie przeciwdziałać arbitralności wprowadzanych rozwiązań podatkowych, co powinno także wpływać na równomierne rozłożenie ciężarów podatkowych.

W niniejszym opracowaniu nie będę szerzej omawiał wszystkich zasad konstytucyjnych¹² mających znaczenie dla opodatkowania dochodów osobistych, skoncentruję się tylko na tych, które mogą mieć znaczenie dla oceny regulacji daniny solidarnościowej. Należy jedynie wskazać, że dla prawa podatkowego będą miały znaczenie zasady dotyczące całego systemu prawa, m.in. demokratycznego państwa prawnego, praworządności, równości, zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, wolności działalności gospodarczej oraz ochrony własności i dziedziczenia. W odniesieniu do prawa daninowego istotne znaczenie, także ze względu na przedmiot niniejszej publikacji, mają zasady proporcjonalności oraz określoności. Rzecz jasna w procesie stanowienia prawa podatkowego należy uwzględniać zasady odnoszące się wyłącznie do prawa daninowego, czyli art. 84 i 217 Konstytucji. Wszystkie one mają znaczenie dla pojęcia i zakresu zasady powszechności i równości opodatkowania, a w konsekwencji zasady sprawiedliwości podatkowej.

zmian. *Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020, s. 253 i nast.

⁹ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 139.

¹⁰ *Idem*, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 21.

¹¹ A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 20 i nast.

¹² Szerzej A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 85–104.

2. SPRAWIEDLIWOŚĆ PODATKOWA

Pojęcie sprawiedliwości nie ma jednego powszechnie akceptowanego znaczenia. Co więcej, ewoluowało ze zmianami stosunków społeczno-gospodarczych¹³. Można nawet stwierdzić, że dokonuje się relatywizacja tego pojęcia do określonej epoki¹⁴. Podobne spostrzeżenia można sformułować w odniesieniu do zasady sprawiedliwości podatkowej. Jest to postulat cały czas aktualny, wielokrotnie podnoszony w doktrynie prawa podatkowego, ale także przez adresatów norm tej gałęzi prawa oraz ustawodawcę.

Sprawiedliwość opodatkowania nie zawiera postulatu nieponoszenia obciążeń podatkowych. Jako wyraz realizacji powszechności opodatkowania taki obowiązek istnieje, tyle że równomiernie rozłożony. Wymaga uzasadnienia poświęcenia interesu publicznego nad dobro jednostki. Determinuje zatem etyczne granice opodatkowania.

W literaturze przedmiotu podkreśla się fundamentalne znaczenie zasady sprawiedliwości podatkowej dla budowy racjonalnego systemu podatkowego, a nawet określa się ją jako superzasadę¹⁵. Nie chodzi jednak o subiektywne odczucie podatników, że podatki są sprawiedliwe¹⁶. Jest to postulat sprawiedliwego kształtowania obciążeń podatkowych. Problem sprawiedliwości należy rozpatrywać zarówno w kontekście materialnym (równość i powszechność opodatkowania), jak i w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej). W tym ostatnim aspekcie szczególne znaczenie mają konstytucyjne zasady opodatkowania, określone w art. 84 i 217 Konstytucji.

W doktrynie prawa podatkowego nie formułuje się odrębnej definicji sprawiedliwości podatkowej¹⁷. Wskazuje się, że pojęcie sprawiedliwości podatkowej jest trudne, a właściwie niemożliwe do określenia¹⁸. Brak jest

¹³ E. Seligmann, *Essays in Taxation*, New York 1903, s. 1 i nast.

¹⁴ A. Gomułowicz, *Podatki i etyka*, Warszawa 2013, s. 36.

¹⁵ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego. T. III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 126.

¹⁶ S.M. Sheffrin, *Tax fairness and folk justice*, New York 2013.

¹⁷ J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999, s. 40; I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „IUSNOVUM” 2015, nr 1, s. 99–100; J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, [w:] *Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych*, red. J. Kulicki, „Studia BAS” 2018, nr 2(54), s. 68–69.

¹⁸ J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, „Glosa” 1997, nr 5, s. 1.

jednej wspólnej miary tej sprawiedliwości¹⁹. Natomiast jednolicie przyjmuje się, że rozłożenie obciążeń podatkowych powinno być sprawiedliwe²⁰, a prawo podatkowe nie powinno wybierać zwycięzców i przegranych²¹. Dlatego każdy podatek powinien identycznie traktować wszystkie podmioty znajdujące się w takich samych warunkach ekonomicznych²². Tym samym sprawiedliwe opodatkowanie wymaga powszechnego opodatkowania²³ oraz równego traktowania²⁴. Utożsamiane jest to z koniecznością równego opodatkowania tego samego dochodu, o ile podatnicy znajdują się w takiej samej sytuacji osobistej²⁵. Jeżeli nawet nie uda się zbudować pozytywnej definicji sprawiedliwości podatkowej, to możliwy jest test negatywny, czyli sprawdzający, jakie regulacje są z nią sprzeczne²⁶.

Właściwie można uznać, że w powyżej wskazanym zakresie kończy się spójność poglądów²⁷. Co prawda niektórzy twierdzą, że powszechnie akceptowane jest różnicowanie w ramach sprawiedliwości pionowej, a tym samym progresja podatkowa jest urzeczywistnieniem zasady zdolności płatniczej²⁸. Wskazuje się ponadto, że ustawodawca ma większą swobodę w różnicowaniu pionowym²⁹. Jednak takie rozumienie sprawiedliwości budzi poważne wątpliwości, prowadzi bowiem do różnego

¹⁹ C. Bradford, *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986, s. 147 i nast.

²⁰ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 70 i nast.; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 99; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2, s. 5 i nast.

²¹ *Fairness in taxation. Hearing before the Committee on Finance United States Senate, One Hundred Fourteenth Congress, March 2015*, U.S. Government Publishing Office, Washington 2016, s. 1.

²² A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 27.

²³ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 208 i nast.

²⁴ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I–II, Köln 2000, s. 284.

²⁵ P. Hongler, *Justice in international tax law. A normative review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019, s. 9.

²⁶ Jak twierdzi F.A. Hayek, nie jest możliwe zbudowanie pozytywnej definicji sprawiedliwości, a jedynie przeprowadzanie testów negatywnych, czyli sprawdzenie, co nie jest sprawiedliwe – F.A. Hayek, *Prawo, legislacja i wolność*, Warszawa 2020, s. 279 i nast.

²⁷ Warto jedynie zaznaczyć, że B. Brzeziński wskazuje na wątpliwości co do uznania zasady sprawiedliwości podatkowej za zasadę prawa podatkowego. Jego zdaniem jest to raczej zasada (postulat) systemu podatkowego. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 1997, s. 308–310.

²⁸ *Ibidem*; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 94.

²⁹ E.K. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 123.

opodatkowania odmiennych dochodów³⁰, a jednocześnie do nierówności w układzie poziomym.

Tym samym możemy przyjąć, że nie powoduje większych zastrzeżeń jedynie takie pojmowanie zasady sprawiedliwości podatkowej, które jest łączone z zasadami powszechności oraz równości opodatkowania³¹. Zasada sprawiedliwości podatkowej ma charakter następczy do dwóch poprzedzających³². Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania wszyscy powinni uczestniczyć w pokrywaniu wydatków na wspólne potrzeby, a równość opodatkowania nakazuje właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych³³. Przez adekwatny rozkład ciężarów najczęściej rozumie się nakładanie podatków zgodnie z zasadą zdolności płatniczej³⁴, co nie zawsze jest takie oczywiste, a tym bardziej proste w realizacji.

Zasada sprawiedliwości podatkowej nie ma charakteru normatywnego³⁵, ale stanowi quasi-logiczną konsekwencję zasad: państwa prawa (art. 2), równości (art. 32) oraz powszechności opodatkowania (art. 84)³⁶. O prawie do równego traktowania można także mówić w ramach konstytucyjnego prawa do własności (art. 64) oraz wolności gospodarczej (art. 22). Dodatkowo wzmacniają ją zasady określoności i proporcjonalności.

Według podziału w teorii prawa zasady mogą mieć znaczenie opisowe i dyrektywne³⁷. W tym pierwszym znaczeniu zasada określa wzór danej instytucji prawnej, a także pełni funkcję porządkującą. W drugim znaczeniu zasady prawa są dyrektywami interpretacji i stosowania prawa

³⁰ L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership*, Oxford–New York 2002, s. 12 i nast.

³¹ A. Mariański, W. Nykiel, *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1491–1492.

³² Szerzej: A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 85–129.

³³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 63.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 12 kwietnia 2011, sygn. SK 62/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 22.

³⁵ Postulowano wprowadzenie do Konstytucji materialnych granic opodatkowania, zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część I*, „Głosa” 1996, nr 11, s. 4. Dotyczyło to także zasady sprawiedliwości podatkowej, zob. N. Gajl, *Miejsce podatków w konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 9, s. 5; *eadem*, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Głosa” 1996, nr 9, s. 4.

³⁶ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1, s. 25–26.

³⁷ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa w perspektywie teorii prawa oraz szczegółowych nauk prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1974, nr 2, s. 6.

mającymi przeciwdziałać przypadkowości w stosowaniu prawa³⁸. Zasady prawa w tym kontekście mają także znaczenie w procesie tworzenia prawa, wyznaczają jego zakres i sposób regulacji.

Zasada sprawiedliwości podatkowej jako zasada dyrektywalna drugiego stopnia powinna zatem wyznaczać reguły regulacji danin publicznonprawnych, a także wskazywać na ich elementy konstrukcyjne. Zasada ta jest zatem kierunkową dyrektywą dla ustawodawcy, jak kształtować obowiązki podatkowe. Należy uwzględniać nie tylko interes publiczny, ale również indywidualną sytuację podatnika oraz konieczność poszanowania praw i wolności obywatelskich, w tym zwłaszcza ochrony własności adresata normy.

Konkretyzacja zasady sprawiedliwości podatkowej następuje poprzez wyróżnienie dwóch jej kategorii: sprawiedliwości poziomej i pionowej. Ta pierwsza polega na nakładaniu takiego samego obciążenia na podmioty, które znajdują się w identycznej sytuacji³⁹. Natomiast sprawiedliwość pionowa oznacza odmienne traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach. Tak zdefiniowana sprawiedliwość nie budzi wątpliwości jako pewien model, z wyjątkiem zastrzeżeń co do możliwości progresywnego opodatkowania dochodu. Dopiero analiza powyższych założeń w odniesieniu do poszczególnych podatków, ich instytucji, a nawet konkretnych sytuacji, pozwala nam sprawdzać, czy została zrealizowana zasada sprawiedliwości podatkowej. Trzeba bowiem ustalić, czy założenia teoretyczne są przesłanką dla ukształtowania wysokości ciężaru podatkowego, zwłaszcza w podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁰.

Sprawiedliwość pozioma powinna być fundamentalnym założeniem każdego systemu prawa⁴¹. Ponieważ każdy jest równy wobec prawa, to nie może być inaczej traktowany na gruncie prawa podatkowego. Przy tym odrzuca się sprawiedliwość formalną, czyli nieuwzględniającą sytuacji życiowej

³⁸ Zob. także A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

³⁹ *Polskie prawo podatkowe*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 24.

⁴⁰ B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego, (Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 406, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 67–81.

⁴¹ C.E. Steuerle, *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] *Tax justice. The ongoing debate*, red. J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., Washington 2002, s. 259; L. Murphy, T. Nagel, *The Myth...*, s. 13 i nast.

podatników⁴². Byłaby to równość pozorna, ponieważ nie dla wszystkich taki sam podatek oznacza takie samo obciążenie. Podatnik z większym dochodem ponosiłby mniejszy ciężar niż osoba uboższa. Warto tylko zaznaczyć, że dla uznania tej tezy za prawdziwą musimy jednak z góry założyć takie same zdolności i preferencje.

Odrzucając sprawiedliwość formalną na gruncie prawa, dodaje się nakaz traktowania w jednakowy sposób jednostek należących do tej samej kategorii⁴³. Pozwala to nie tylko na różnicowanie obciążenia osób w poszczególnych działach opodatkowania (np. źródłach uzyskania przychodów), ale w ten sposób przygotowuje się także uzasadnienie dla wprowadzania odstępstw wynikających ze sprawiedliwości pionowej. Ma to jakoby również zaletę nieograniczającą ustawodawcy w zakresie określania granic równego traktowania, a tym bardziej tworzenia przedziałów działowych. To ustawodawca ma zrealizować zasadę sprawiedliwości, a doktryna prawa podatkowego ma tylko pomóc w jej realizacji⁴⁴.

Zwolennicy tak określonego władztwa daninowego podmiotu publicznego zastrzegają, że oczywiście swoboda ustawodawcy nie jest nieograniczona, nie może bowiem prowadzić do nieuzasadnionego traktowania podatników w odmienny sposób, a także pozbawienia ich praw, zwłaszcza wolności i własności. Niemniej takie ujęcie sprawiedliwego równego traktowania prowadzi do bardzo dużej swobody ustawodawcy w określaniu kryteriów różnicowania sytuacji podatników. Pozwala także na dość dowolne grupowanie podatników znajdujących się w sytuacji uzasadniającej odmienne opodatkowanie⁴⁵. Na tym poziomie ogólnych założeń nie dokonuje się jednak analizy kryteriów tworzenia podziałów. Ponadto błędne utożsamianie sprawiedliwości podatkowej ze sprawiedliwością społeczną⁴⁶ prowadzi do pozostawienia olbrzymiego luzu decyzyjnego władzy podatkowej, zwłaszcza

⁴² A. Nita, *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4, s. 18.

⁴³ A. Gomułowicz, *Zasada...*, s. 12–13.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Dobrym przykładem jest zwolnienie osób fizycznych do 26. roku życia: A. Mariański, *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Niemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyścińska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.

⁴⁶ P. Tuleja, *Komentarz do art. 2 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja RP. T. I. Komentarz. Art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 250 i nast.

gdy sprawiedliwość utożsamia się ze sprawiedliwością dystrybucyjną, ale to już temat na inne opracowanie.

Należy przy tym pamiętać, że realizacja konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej, opartej na zasadach równości i powszechności opodatkowania, będzie miała miejsce tylko wtedy, gdy istnieje cecha istotna, uzasadniająca wyodrębnienie określonych grup podmiotów, które są opodatkowane na odmiennych zasadach. W podatku dochodowym od osób fizycznych będzie to miało znaczenie nie tylko dla określania zasad obciążenia dochodu z poszczególnych źródeł (np. przychód ze stosunku pracy a przychód z dochodów kapitałowych). Istotne jest bowiem określenie przesłanek takiego ustalania elementów konstrukcyjnych podatku, które odmiennie kształtują wysokość dochodu. W konsekwencji ta sama wysokość dochodu nie musi skutkować podobnym obciążeniem podatkowym. Co więcej, podstawa opodatkowania bądź podatek mogą zostać zmniejszone poprzez różnego rodzaju zwolnienia i ulgi podatkowe. Konieczna jest zatem ocena wszystkich elementów kształtujących ostateczną wysokość podatku⁴⁷. Wydaje się przy tym, że w ostatecznej ocenie nie można pominąć obciążenia innymi daninami, na przykład zróżnicowanymi arbitralnie zasadami ustalania wysokości stawki składki zdrowotnej, ale to także temat na odrębne opracowanie.

Podsumowując, należy wskazać, że sprawiedliwość w układzie poziomym będzie miała miejsce, gdy spełnione będą dwa warunki: powszechne opodatkowanie zostanie zrealizowane poprzez uwzględnienie wszystkich dochodów w podstawie opodatkowania oraz mamy do czynienia z równym opodatkowaniem dochodu bez względu na źródła jego pochodzenia⁴⁸.

Warto zauważyć już w tym miejscu, że argument równego traktowania szybko upada, kiedy przechodzimy do dyskusji nad sprawiedliwością pionową i progresywnością. Wartości przestają być obiektywne, a pojawia się więcej argumentów słusznościowych i ocennych⁴⁹: dlaczego wybieramy opodatkowanie progresywne; jakie jest uzasadnienie dla zwiększonego opodatkowania, w tym, czy celem państwa jest dokonywanie transferów społecznych; jakie powinny być przedziały skali podatkowej oraz wysokość

⁴⁷ Analiza taka została przeprowadzona w: A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*

⁴⁸ K. Holmes, *The concept of Income. A multi-disciplinary analysis*, „IBFD Doctoral Studies” 2001, vol. 1, s. 20.

⁴⁹ H. Stein, *What's Wrong with the Federal Tax System?*, vol. 1 Washington 1959.

stawek podatkowych, zwłaszcza jaka jest dopuszczalna stawka maksymalna; kto zasługuje na preferencyjne opodatkowanie itd.⁵⁰

W tym miejscu muszę poczynić dwie uwagi, które są związane z celem badawczym niniejszego artykułu. Po pierwsze, nie ma możliwości dokonania w tym opracowaniu analizy zasadności tych postulatów słusznosciowych i wysoce dyskusyjnych. Ze względu na zakres analizy w niniejszym artykule nie będę szerzej rozpatrywał zagadnienia daniny solidarnościowej jako dodatkowej stawki podatkowej skutkującej progresją podatkową. W tym zakresie zasadne będą podnoszone w doktrynie wątpliwości co do zgodności progresji podatkowej z zasadami równości i sprawiedliwości podatkowej⁵¹.

Po drugie, skoncentruję się na konstrukcji tej daniny w kontekście systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych. Pozwoli to sprawdzić, czy danina ta zapewnia zgodność z zasadą sprawiedliwości podatkowej, choćby w układzie poziomym. Skoro tak ujmowana sprawiedliwość nie budzi wątpliwości, to oznacza, że musi być bezwzględnie przestrzegana przez ustawodawcę. W przypadku negatywnej odpowiedzi nie będzie już konieczna analiza zgodności z zasadą sprawiedliwości w układzie pionowym.

3. KONSTRUKCJA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH

Obowiązujące w różnych państwach systemy podatku dochodowego są modyfikacjami wykształconych modeli opodatkowania syntetycznego, obciążających sumę dochodów podatnika, i analitycznego, mających postać kilku podatków obciążających poszczególne źródła przychodów⁵². W ostatnich dekadach dominujący był system ogólny (globalny), jednak wiele państw zaczęło modyfikować swoje systemy w innych kierunkach⁵³. W szczególności rezygnuje się z opodatkowania całkowitego dochodu stawkami progresywnymi⁵⁴. Różnicuje się zwłaszcza zasady opodatkowania do-

⁵⁰ Zob. także A. Mariański, *Sprawiedliwa redystrybucja – czyli kilka słów o mistycyzmie progresji podatkowej*, [w:] *Księga Jubileuszowa prof. H. Litwińczuk*, Warszawa 2025 [w druku].

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² F. Grądański, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 184.

⁵³ H. Zee, *Personal Income Tax Reform – Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2007, no. 4, s. 238.

⁵⁴ K. Holmes, *The concept of Income...*, s. 28–29.

chodów z pracy oraz z kapitału⁵⁵. Dla wielu źródeł przychodów wprowadza się korzystniejsze zasady opodatkowania.

Podobny system został przyjęty w Polsce poprzez wyodrębnienie źródeł przychodów, dla których ustala się odmienne zasady obliczenia dochodu. Jednak niektóre z nich łączy się w celu wspólnego opodatkowania. Niektóre rodzaje dochodów są opodatkowane stawką progresywną, inne proporcjonalną, a dla niektórych podstawę opodatkowania stanowi przychód. Dodatkowo niektóre rodzaje dochodów łączy się w celu wyliczenia podstawy opodatkowania dla daniny solidarnościowej.

Każde z tych rozwiązań może być różnie oceniane ze względu na realizację zasady sprawiedliwości podatkowej. Opodatkowanie ceduralne może prowadzić do bardziej równomiernego rozłożenia ciężaru dochodów z różnych źródeł⁵⁶. Można bowiem dostosować elementy konstrukcyjne oraz technikę wymiaru i poboru do rodzaju dochodu. Jednak w takim przypadku nie uwzględnia się sytuacji podatnika w związku z osiąganiem przez niego dochodów z różnych źródeł. Może to prowadzić do określenia ciężaru podatkowego bez uwzględniania globalnych dochodów, czyli zdolności płatniczej tego podatnika. Ponadto ustawodawca może arbitralnie dzielić przychody na różne źródła, a następnie różnicować opodatkowanie dochodu z nich pochodzącego⁵⁷. W szczególności z przyczyn niezwiązanych z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej ustawodawca może różnicować stawki dla dochodów z pracy, majątku i kapitału⁵⁸.

Już w tym miejscu należy zaznaczyć, że dualny bądź „pudełkowy” system narusza zasady sprawiedliwości podatkowej, zarówno w układzie poziomym, jak i pionowym. Odmierna wysokość obciążenia podatkowego wynikać może tylko z klasyfikacji do różnych źródeł przychodu, a nie ma związku z indywidualną sytuacją podatnika.

Z powodu przedstawionych wad wskazuje się na większą przydatność ogólnego modelu opodatkowania dochodu dla realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej⁵⁹. Dopiero ustalenie globalnego dochodu podatnika

⁵⁵ A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 48 i nast.

⁵⁶ L. Kleczkowski, *Pojęcie dochodu w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4, s. 54.

⁵⁷ A. Mariański, *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 12, s. 22–27.

⁵⁸ L. Murphy, T. Nagel, *The Myth...*, s. 163 i nast.

⁵⁹ K. Holmes, *The concept of Income...*, s. 29.

może być wyznacznikiem jego zdolności płatniczej. Zapewnić to może równe opodatkowanie osób znajdujących się w takiej samej sytuacji.

Istotną zaletą ogólnego modelu opodatkowania dochodu jest większa przejrzystość zasad opodatkowania dochodu. Niewątpliwie nie prowadzi to do nierównego rozłożenia ciężaru w wyniku odmiennego zaklasyfikowania przychodu do odpowiedniej ceduły (źródła przychodów). Zapobiega także unikaniu opodatkowania poprzez zmianę charakteru dochodu.

Odrzucenie ogólnego modelu opodatkowania dochodu w czystej postaci uwarunkowane jest innymi względami niż zapewnienie powszechnego i równomiernego rozłożenia ciężaru podatkowego. Charakterystyczne zwłaszcza jest niższe, zwykle liniowe, opodatkowanie dochodów z kapitału⁶⁰. Uzasadniane jest to przeważnie cechą kapitału, czyli jego mobilnością.

Ze względu na to, że dochód⁶¹ co do zasady został ujęty jako nadwyżka przychodów nad kosztami poniesionymi w celu ich uzyskania, to właśnie przychód jest podstawową kategorią kreującą dochód i stanowi punkt odniesienia do jego określenia. Ustawodawca na potrzeby opodatkowania dochodów osób fizycznych dokonał kategoryzacji przychodów ze względu na źródło je tworzące. Rozróżnienie źródeł przychodów nie jest podziałem dychotomicznym, ponieważ podatnicy mogą uzyskiwać dochody pochodzące z różnych źródeł przychodów. Ponadto enumeratywne wyliczenie źródeł przychodów nie tworzy katalogu zamkniętego przychodów.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶² źródłami przychodów są:

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych

⁶⁰ P. Sorensen, *The Nordic Dual Income Tax: Principles, Practices and Relevance for Canada*, „Canadian Tax Journal” 2007, no. 3, s. 561.

⁶¹ Problematiczne jest już samo ustalenie znaczenia pojęcia „dochód”, zob. B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym...*, s. 71 i nast.

⁶² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;

- 6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 7 lit. a–c;
- 7) odpłatne zbycie:
 - a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - d) innych rzeczy,
 jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a–c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;
- 8) inne źródła.

Opodatkowanie dochodów osiągniętych w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną za pośrednictwem spółki osobowej możliwe jest w dwóch modelach: opodatkowania spółki (wówczas spółka osobowa jest odrębnym od wspólników podmiotem opodatkowania) bądź opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez wspólnika tej spółki (tzw. transparentność podatkowa spółki osobowej). Wybór jednej z metod jest pochodną polityki podatkowej stosowanej przez podmiot publicznoprawny, a pomiędzy rozwiązaniami przyjmowanymi przez poszczególne jurysdykcje występują daleko idące różnice⁶³.

Ze względu na zakres badawczy należy wskazać, że po zmianach obowiązujących od 1 stycznia 2021 r.⁶⁴, zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁵, podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są osoby prawne oraz spółki kapitałowe

⁶³ Zob. szerzej *Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*, red. A. Mariański, Warszawa 2018, s. 128 i nast.

⁶⁴ Szerzej A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych 2021*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.

⁶⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

w organizacji, ale przepisy tej ustawy stosuje się również do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem:

- 1) spółek niemających osobowości prawnej, jednak z zastrzeżeniem objęcia opodatkowaniem spółek komandytowo-akcyjnych oraz spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) spółek niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
- 3) spółek jawnych, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W obowiązującym stanie prawnym tylko niektóre spółki osobowe nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (cywilna, partnerska i pewne typy spółek jawnych). Dochód uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej za ich pośrednictwem podlega opodatkowaniu wyłącznie na poziomie wspólnika.

Warto także podkreślić, że właściwa klasyfikacja źródła przychodu może mieć znaczenie dla samego powstania obowiązku podatkowego. Po upływie ustawowo określonego czasu niektóre kategorie przychodów, z innych źródeł niż działalność gospodarcza, nie są traktowane jako przychód podatkowy (np. zbycie nieruchomości lub rzeczy). Prowadzi to do nieopodatkowania dochodu. Tak więc już sama klasyfikacja przychodu do odpowiedniego źródła może mieć znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego, a nie tylko stawki podatkowej i wysokości podatku. Nie wystarczy zatem porównywać jedynie katalogu zwolnień czy ulg podatkowych, ale konieczna jest kompleksowa analiza całego systemu opodatkowania dochodu osób fizycznych. W tym kontekście przejdę do analizy daniny solidarnościowej.

4. DANINA SOLIDARNOŚCIOWA

W zależności od źródła przychodów ustawodawca przewiduje różne stawki podatkowe. Zasadniczo dochody są opodatkowane według skali podatkowej – art. 27 u.p.d.o.f. (12% i 32%). Jednak dochód z niektórych źródeł przychodów może być opodatkowany stawką liniową, zarówno z mocy ustawy (np. dochody kapitałowe według stawki 19%), jak i wyboru podatnika (19% – tzw. podatek liniowy z działalności gospodarczej). Dodatkowo

niektóre kategorie źródeł, dla których podstawą opodatkowania jest przychód (np. z tytułu wygranych w konkursach czy grach), są opodatkowane stawką liniową. Warto pamiętać przy tym, że w wyniku zmian wprowadzonych przez tzw. Polski Ład mamy co do zasady do czynienia z proporcjonalną składką zdrowotną, którą należy również uwzględnić w określaniu efektywnego poziomu opodatkowania.

Należy także zwrócić uwagę na odmienne zasady opodatkowania już w ramach tego samego źródła przychodów. Osoby uzyskujące przychody z działalności gospodarczej mogą wybrać opodatkowanie według skali, podatkiem liniowym bądź zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych.

Dla dochodów z wybranych przez ustawodawcę źródeł przychodów istnieje jeszcze trzeci przedział skali (dochody opodatkowane według skali) lub drugi przedział skali podatkowej (dochody opodatkowane liniowo). Taka sytuacja wystąpi, gdy dla dochodów powyżej 1 000 000 zł stosujemy stawkę 4% tzw. daniny solidarnościowej (art. 30h u.p.d.o.f.).

Należy od razu podkreślić, że ustawodawca nie definiuje pojęcia „danina solidarnościowa”. W ust. 1 i 2 art. 30h od razu stwierdza, od jakiej podstawy stosujemy stawkę 4%. Dodatkowo reguluje zasady samoobliczenia jej wysokości (art. 30h ust. 3–5), a także stosowania przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶⁶ oraz właściwego organu podatkowego (art. 30i). Należy zatem uznać, że – mimo swej nazwy i wyodrębnienia przepisów w odrębnym rozdziale 6a u.p.d.o.f. – jest to dodatkowa stawka dla dochodów przekraczających ten próg. Jej nazwa jest zwykłym zabiegiem socjotechnicznym mającym na celu ukrycie wprowadzenia trzeciego przedziału skali podatkowej (drugiego dla niektórych dochodów). W tym kontekście warto zaznaczyć, że taka konstrukcja skutkuje tym, iż dochody z tego tytułu nie stanowią dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego.

Wyodrębnienie w oddzielnym rozdziale ustawy zasad opodatkowania tą daniną powoduje także, że do takiej daniny, jakoby innej niż podatek dochodowy, nie stosuje się postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednocześnie nie można odliczać strat z poprzednich lat, nie jest to bowiem podatek od dochodu z tego samego źródła przychodu⁶⁷.

⁶⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.

⁶⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 2 czerwca 2022 r., sygn. ISA/GL 237/22, niepubl.

W celu obliczenia podstawy opodatkowania daniną solidarnościową ustawodawca zastosował łączenie dochodów, zasadniczo opodatkowanych rozłącznie odmiennymi stawkami. Podatnik zobowiązany jest bowiem zsumować dochody opodatkowane według skali (art. 27), dochody ze zbycia udziałów i innych praw (art. 30b), dochody z działalności gospodarczej opodatkowane podatkiem liniowym (art. 30c) oraz dochody z zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 30f). Tym samym, dla potrzeb tego dodatkowego obciążenia, łączy dochody, dla których uprzednio wprowadził odmienne zasady ustalenia podstawy opodatkowania, a następnie zróżnicowane stawki podatkowe.

Nie można jednak zaprzeczyć, że w ten sposób możliwe jest poszukiwanie indywidualnej sytuacji podatnika, gdy dla połączonych wyższych dochodów ma być zwiększony ciężar podatkowy, o ile w ogóle progresja podatkowa jest dopuszczalna. Z drugiej strony należy pamiętać, że dani-na ta ma charakter podatku dotyczącego roku kalendarzowego. Nawet incydentalne zdarzenie w jednym roku podatkowym (np. zbycie udziałów) może zatem skutkować wyższym opodatkowaniem dochodów z innych źródeł (np. z pracy).

Warto jednak zwrócić uwagę, że daniną solidarnościową nie są objęte dywidendy i inne dochody kapitałowe (art. 30a u.p.d.o.f.). Po raz kolejny dochody z tego źródła są preferencyjnie opodatkowane. Jeżeli zatem podatnik w roku podatkowym osiągnie łączne dochody z umowy o pracę i działalności gospodarczej przekraczające 1 000 000 zł, to będzie zobowiązany zapłacić daninę solidarnościową. W sytuacji gdy dochody te pochodzą z dywidend, taki obowiązek nie powstanie (np. 900 000 zł z pracy i 800 000 zł z dywidend).

Preferowanie dochodów kapitałowych może zresztą prowadzić do dyskryminacyjnego opodatkowania podobnych dochodów z innych źródeł przychodów. Komplementariusz spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej, korzystając z metody zaliczenia (art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f.), uniknie podwójnego w sensie ekonomicznym opodatkowania dochodu. Jeżeli taka spółka uiszcza podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości 9% (mały podatnik), to komplementariusz zapłaci dodatkowo jedynie 10% podatku dochodowego od osób fizycznych, ze źródła dochody kapitałowe. W sytuacji gdy spółka zapłaci 19% podatku dochodowego od osób prawnych, to komplementariusz nie „dopłaci” już podatku. W obydwu sytuacjach łączne opodatkowanie w sensie ekonomicznym wyniesie do

19%⁶⁸, bez obowiązku uiszczenia daniny solidarnościowej. Dochody te nie zwiększą także podstawy opodatkowania dla daniny z pozostałych źródeł przychodów. Tym samym osiągnięcie dochodu z pozostałych źródeł nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego dla daniny solidarnościowej, nawet gdy łącznie przekraczają one 1 000 000 zł.

Natomiast wspólnicy innych spółek osobowych (jawnych, niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, cywilnych i partnerskich) będą zobowiązani do uiszczenia daniny solidarnościowej dla dochodów powyżej 1 000 000 zł. Co więcej, dochody z działalności gospodarczej łączy się z dochodami z innego rodzaju działalności gospodarczej oraz z innymi dochodami (np. z działalności wykonywanej osobiście, z pracy). W niektórych sytuacjach to właśnie ich połączenie może spowodować przekroczenie progu opodatkowania daniną solidarnościową. Natomiast, jak wskazałem powyżej, komplementariusz spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej nie będzie łączył dochodów z takiej spółki z innymi dochodami, a tym samym także z tytułu tych ostatnich może nie przekroczyć progu dla opodatkowania daniną solidarnościową.

Podobne skutki powstają w wielu innych sytuacjach, gdy podatnik uzyskuje dochody (przychody) ze źródeł nieobjętych daniną solidarnościową. Po zmianach wprowadzonych przez tzw. Polski Ład szczególnie atrakcyjne jest opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych⁶⁹. Obniżenie stawek tego podatku oraz zwiększenie maksymalnych przychodów pozwalających na wybór tej formy opodatkowania ma swoje konsekwencje we wzroście liczby podatników korzystających z tej formy opodatkowania⁷⁰. Jednocześnie przychodów z takiej działalności nie uwzględnia się w podstawie opodatkowania daniną solidarnościową. Przykładowo, gdy informatyk wykonuje swoje czynności w stosunku zatrudnienia, to jego dochód może być opodatkowany według skali (12% i 32%), daniny solidarnościowej (4%) oraz obciążony składką zdrowotną (9%) i składkami na ubezpieczenia społeczne, czyli nawet około 50%

⁶⁸ E.K. Drozdowski, *Asystemowy i niekonstytucyjny charakter ewolucji modelu opodatkowania spółek handlowych w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2024, nr 3, s. 57–78.

⁶⁹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 776).

⁷⁰ A. Mariański, *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski ład*, Warszawa 2022, s. 513 i nast.

przychodów. Osoba wykonująca te same czynności w ramach „samozatrudnienia” będzie zobowiązana uiścić 12-procentowy podatek ryczałtowy, ale także zryczałtowaną składkę zdrowotną i składki ubezpieczeniowe. Jej efektywne opodatkowanie wyniesie 13–15% (będzie maleć wraz ze wzrostem przychodu powyżej 300 000 zł)⁷¹.

Powyższa analiza wskazuje, że ustawodawca dowolnie łączy dochody z różnych źródeł przychodów, co ma znaczenie dla opodatkowania progresywnego tylko niektórych dochodów. Dla innych rodzajów wprowadza z kolei podatki liniowe lub nawet ryczałty. Nie tylko skutkuje to niższym opodatkowaniem takich dochodów, ale także zmniejsza podstawę opodatkowania dla wymiaru podatku na zasadach ogólnych. Może to zresztą skutkować nieprzekroczeniem progu podatkowego, co nastąpiłoby, gdyby te dochody były połączone. Danina solidarnościowa wprowadza dodatkowe obciążenie dla ponownie arbitralnie wybranych źródeł przychodów, a nawet formy prowadzenia działalności gospodarczej. Nie wydaje się przy tym, żeby było to wynikiem jakiegokolwiek spójnej polityki podatkowej, a tym bardziej, aby znajdowało silne uzasadnienie do odstępstwa od zasad: powszechności i równości opodatkowania, a tym samym sprawiedliwości podatkowej.

5. DANINA SOLIDARNOŚCIOWA A ZASADY POWSZECHNOŚCI, RÓWNOŚCI I SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ – WNIOSKI

Władztwo daninowe nie jest oderwane od ogólnego władztwa państwowego⁷². Stanowi wyraz suwerenności państwowej, która uprawnia do nakładania różnego rodzaju obowiązków na obywateli⁷³. Podatek jest bowiem daniną o charakterze przymusowym, a obowiązek jego zapłaty wynika z ustawy podatkowej. Władztwo daninowe wiąże się ze zwierzchnictwem terytorialnym oraz personalnym i stanowi nieodzowny atrybut państwa. Zakres tego władztwa został określony bardzo szeroko i oznacza swobodę ustawodawcy w kształtowaniu źródeł, przedmiotu i wysokości

⁷¹ Składka zdrowotna w 2024 r. wynosi dla przychodów: do 60 000 zł – 419,46 zł, od 60 000 do 300 000 zł – 699,11 zł, a powyżej 300 000 zł – 1258,39 zł miesięcznie. Powyżej ostatniego progu składka już nie rośnie, a więc proporcjonalne obciążenie maleje wraz ze wzrostem przychodów.

⁷² C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 23 i nast.

⁷³ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 23.

podatku⁷⁴. Dlatego ustawodawca może budować system podatkowy adekwatnie do zakładanych celów społecznych i gospodarczych⁷⁵. Parlament może kształtować politykę podatkową „w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników”⁷⁶.

Swoboda nakładania obowiązków daninowych ma konstytucyjnie określone granice. W zakresie władztwa daniowego są one także dodatkowo reglamentowane przez reguły określone w art. 84 i 217 Konstytucji. Stanowienie obowiązków podatkowych pozostaje w ramach swobody działalności parlamentu, który ponosi odpowiedzialność przed wyborcami. Jest ona przy tym determinowana przez przepisy o konstytucyjnych wolnościach i prawach jednostki. Ta swoboda ma charakter względny, nie może bowiem naruszać standardów demokratycznego państwa prawnego⁷⁷.

Dobro publiczne nie może być samoistnym argumentem naruszenia wartości konstytucyjnych. Należy uwzględniać ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego. Realizacja obowiązków podatkowych determinuje bowiem sytuację życiową poszczególnych jednostek⁷⁸. Władza podatkowa nie może zatem ingerować w stosunki społeczne i gospodarcze w sposób arbitralny. Nie budzi zatem większych wątpliwości uznanie terminów „niekonstytucyjny” i „arbitralny” za równoznaczne, a skuteczne zapobieganie arbitralności jest sprawdzianem, czy Konstytucja osiągnęła swój cel⁷⁹.

Konstytucja nie akceptuje samowoli politycznej przejawiającej się w arbitralnym kreowaniu systemu podatkowego, który naruszałby konstytucyjne standardy. Nie chodzi tylko o zasady prawa daninowego (art. 84 i 217), ale również, a może przede wszystkim, o zasady powszechności, równości opodatkowania, a tym samym sprawiedliwości podatkowej. W konsekwencji podatek musi być dostosowany do zdolności jego poniesienia przez podatnika⁸⁰. Naruszenie tych standardów musiałoby prowadzić do uznania, że

⁷⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Tendencje orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daninowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII, s. 10.

⁷⁵ Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999, sygn. K 28/98, OTK 1999, nr 7, s. 156.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 138.

⁷⁸ A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 183 i nast.

⁷⁹ F.A. Hayek, *Prawo...*, s. 459–460.

⁸⁰ A. Gomułowicz, *Ingerencyjny...*, s. 185–186.

poszczególne normy, instytucje konkretnego podatku, a może i cała ustawa, mogą być uznane za niezgodne z Konstytucją RP.

Jak wcześniej wskazywałem, w prawie podatkowym mają znaczenie zasady dotyczące całego systemu prawa, które w procesie stanowienia prawa podatkowego należy stosować razem z zasadami odnoszącymi się wyłącznie do prawa daninowego, czyli art. 84 i 217 Konstytucji. Wszystkie one mają znaczenie dla pojęcia i zakresu zasad powszechności oraz równości opodatkowania, a w konsekwencji dla zasady sprawiedliwości podatkowej.

Z powyżej wskazanych zasad możemy wyprowadzić wnioski dotyczące obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów podatkowych. Przestrzeganie tej zasady jednocześnie powinno zapewniać ich równomierne rozłożenie. Dlatego tak istotne znaczenie ma zasada sprawiedliwości podatkowej, która jest konsekwencją zasad powszechności i równości opodatkowania. Jak wskazuje się w doktrynie, można nawet rozważyć, czy zasada sprawiedliwości nie jest inną nazwą dla zasady równości (niedyskryminacji)⁸¹. Dlatego równość opodatkowania takiego samego dochodu, czyli sprawiedliwość pozioma, będzie kluczowa do oceny rozwiązań ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym dotyczących daniny solidarnościowej.

We wcześniejszych rozważaniach wykazałem, że nie powoduje większych zastrzeżeń jedynie takie pojmowanie zasady sprawiedliwości podatkowej, które jest łączone z zasadami powszechności oraz równości opodatkowania. Zasada powszechności opodatkowania oznacza, że wszyscy powinni uczestniczyć w pokrywaniu wydatków na wspólne potrzeby, a równość opodatkowania nakazuje właściwe rozłożenie ciężarów podatkowych.

Zasada sprawiedliwości podatkowej nie ma charakteru normatywnego, ale stanowi quasi-logiczną konsekwencję innych zasad. Jako zasada dyrektywalna drugiego stopnia powinna zatem wyznaczać reguły regulacji danin publicznoprawnych, a także wskazywać na ich elementy konstrukcyjne. Dlatego też swoboda ustawodawcy nie może skutkować naruszaniem zasad powszechnego oraz równego opodatkowania. Władztwo daninowe jest ściśle determinowane przez zasadę sprawiedliwości podatkowej, której naruszenie będzie musiało prowadzić do uznania aktu prawnego za sprzeczny z Konstytucją RP. Pamiętać należy, że podstawowe znaczenie ma sprawiedliwość w układzie poziomym. Oznacza to nie tylko równe opodatkowanie

⁸¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 308.

tego samego dochodu, ale także obowiązek stosowania takiej samej metody wyliczenia dochodu⁸², bez względu na jego źródło.

W pierwszej kolejności należy dokonać oceny daniny solidarnościowej w zakresie zgodności z zasadą sprawiedliwości w układzie poziomym. Powyższa analiza regulacji dotyczących tej daniny jednoznacznie wskazuje, że ustawodawca wykazał się całkowitą arbitralnością w określaniu jej przedmiotu opodatkowania. Wybrał on dochody (przychody) z niektórych źródeł, które łączy w celu ustalenia jej podstawy opodatkowania. Pominął jednak wiele istotnych źródeł (np. dochody z kapitałów pieniężnych czy przychody objęte podatkiem ryczałtowym od przychodów), dowolnie określa przedmiot, a nawet podmiot opodatkowania. Co więcej, te same rodzaje działań skutkujących powstaniem dochodu (np. z działalności gospodarczej wspólników spółek osobowych – jawna *versus* komandytowa) są arbitralnie przyjmowane do opodatkowania dodatkową daniną (stawką podatkową).

Nie ma zatem najmniejszych wątpliwości, że w zakresie sprawiedliwości podatkowej w układzie poziomym mamy do czynienia z rażącym naruszeniem, doszło bowiem do oczywistego zaprzeczenia zasadom powszechności i równości opodatkowania. Ta dyskryminacja nie jest oparta na jakkolwiek wykazanych podstawach różnicowania sytuacji podatników osiągających taki sam lub bardzo zbliżony dochód, zarówno co do jego źródła, jak i wysokości. Ta arbitralna dyskryminacja jest tak rażąca, że nie trzeba by już nawet badać drugiej przesłanki, czyli różnicowania w układzie pionowym.

Po drugie, nie tylko nie znajdziemy uzasadnienia ustawodawcy dla takiego różnicowania, ale także nie ma upublicznionych badań co do zdolności płatniczej podatników w zależności od źródła dochodu. Nie znamy zatem ważnych powodów do odstępstwa od zasady równości i różnicowania sytuacji podatników w układzie pionowym. Progresja podatkowa może mieć miejsce, zdaniem jej zwolenników, tylko wtedy, gdy odступujemy od równości formalnej i różnicujemy wysokość ciężarów podatkowych w zależności od sytuacji osobistej podatnika, czyli jego zdolności płatniczej. Nie wiemy zatem, jakie silne uzasadnienie mogłoby posłużyć dla tego progresywnego opodatkowania dla wybranych rodzajów dochodu. Czym różni się sytuacja osoby otrzymującej dochód bierny (np. z dywidendy czy najmu prywatnego) od osoby uzyskującej dochody z pracy?

Powyższe argumenty są aż nadto wystarczające do uznania przepisów o daninie solidarnościowej za niekonstytucyjne. Jednak warto jeszcze

⁸² K. Holmes, *The concept of Income...*, s. VIII i nast.

wspomnieć, że mamy tutaj także do czynienia z naruszeniem zasady określoności i proporcjonalności, a także swobody działalności gospodarczej.

Zapewne do uznania progresji podatkowej za sprzeczną z konstytucyjnymi zasadami państwa prawa potrzebna jest duża odwaga składu orzekającego w Trybunale Konstytucyjnym. Jednak uznanie daniny solidarnościowej za sprzeczną z Konstytucją RP to już sprawa stosunkowo prosta. Warto jednak dodać, że cała konstrukcja polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych także powinna podlegać tej samej ocenie⁸³.

Skuteczne zapobieganie arbitralności jest sprawdzianem, czy Konstytucja osiągnęła swój cel, zwłaszcza w zakresie opisanych zasad niedyskryminacji i sprawiedliwości podatkowej. Nie potrzeba przy tym rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego, wystarczy szybka interwencja ustawodawcy. Jednocześnie ustawodawca nie powinien dokonywać kolejnych zmian zakresu przedmiotowego daniny solidarnościowej, aby nie pogłębić tego stanu.

BIBLIOGRAFIA

- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Bradford C., *Untangling the Income Tax*, Harvard 1986.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego, (Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 406, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 1997.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część I*, „Glosa” 1996, nr 11.
- Dębowska-Romanowska T., *Tendencje orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w sprawach daninowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1998, t. LVIII.
- Drozdowski E.K., *Asystemowy i niekonstytucyjny charakter ewolucji modelu opodatkowania spółek handlowych w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2024, nr 3.
- Drozdowski E.K., *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018.
- Fairness in taxation. Hearing before the Committee on Finance United States Senate, One Hundred Fourteenth Congress, March 2015*, U.S. Government Publishing Office, Washington 2016.
- Gajl N., *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, „Glosa” 1996, nr 9.
- Gajl N., *Miejsce podatków w konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 9.

⁸³ Szerzej: B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym...*, s. 67–81; A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*

- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, „Głosa” 1997, nr 5.
- Głuchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3.
- Gomułowicz A., *Podatki i etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] *System prawa finansowego. T. III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006.
- Hayek F.A., *Prawo, legislacja i wolność*, Warszawa 2020.
- Holmes K., *The concept of Income. A multi-disciplinary analysis*, „IBFD Doctoral Studies” 2001, vol. 1.
- Hongler P., *Justice in international tax law. A normative review of the International Tax Regime*, Amsterdam 2019.
- Kiczka K., *O znaczeniu Konstytucji RP dla prawa podatkowego*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.
- Kleczkowski L., *Pojęcie dochodu w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 3–4.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1.
- Mariański A., *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski ład*, Warszawa 2022.
- Mariański A., *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Sprawiedliwa redystrybucja – czyli kilka słów o mistycyzmie progresji podatkowej*, [w:] *Księga Jubileuszowa prof. H. Litwińczuk*, Warszawa 2025 [w druku].
- Mariański A., *Zwolnienie podatkowe według kryterium wieku a zasada sprawiedliwości podatkowej*, [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, W. Srokosz, P. Zawadzka, Warszawa 2020.

- Mariański A., *Źródła przychodów – niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania osób fizycznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2020, nr 12.
- Mariański A., Nykiel W., *Komentarz do art. 217, [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych 2021*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Marusik J., *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, [w:] *Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych*, red. J. Kulicki, „Studia BAS” 2018, nr 2(54).
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002.
- Murphy L., Nagel T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford–New York 2002.
- Nita A., *Zdolność płatnicza podatnika jako kryterium sprawiedliwego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 4.
- Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*, red. A. Mariański, Warszawa 2018.
- Osajda R., *Znaczenie zasad prawa dla wykładni prawa (na przykładzie prawa cywilnego)*, [w:] *Teoria i praktyka wykładni prawa*, red. P. Winczorek, Warszawa 2005.
- Polskie prawo podatkowe*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Seligmann E., *Essays in Taxation*, New York 1903.
- Sheffrin S.M., *Tax fairness and folk justice*, New York 2013.
- Sorensen P., *The Nordic Dual Income Tax: Principles, Practices and Relevance for Canada*, „Canadian Tax Journal” 2007, no. 3.
- Stein H., *What's Wrong with the Federal Tax System?*, vol. 1, Washington 1959.
- Steuerle C.E., *And Equal (Tax) Justice for All?*, [w:] *Tax justice. The ongoing debate*, red. J.J. Thorndike, D.J. Ventry Jr., Washington 2002.
- Szczepańska I., *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „IUSNOVUM” 2015, nr 1.
- Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I–II, Köln 2000.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 2 Konstytucji RP*, [w:] *Konstytucja RP. T. I. Komentarz. Art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Waltoś S., *Naczelne zasady procesu karnego*, Warszawa 1999.
- Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa w perspektywie teorii prawa oraz szczegółowych nauk prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1974, nr 2.
- Wróblewski J., *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe UŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42.
- Zee H., *Personal Income Tax Reform – Concepts, Issues and Comparative Country Developments*, „Asia-Pacific Tax Bulletin” 2007, no. 4.