Pojęcia kluczowe: *danina solidarnościowa, państwowy fundusz celowy, prawo karne skarbowe, podatek dochodowy od osób fizycznych, postępowanie egzekucyjne w administracji*

Adam Bojarski

Charakter prawny daniny solidarnościowej

Abstrakt

Celem artykułu jest ukazanie konstrukcji daniny solidarnościowej na gruncie przepisów polskiego prawa w ujęciu przepisów prawa podatkowego, ale również w dziedzinie prawa karnego skarbowego, ordynacji podatkowej, finansów publicznych czy postępowania egzekucyjnego w administracji. Specyficzna konstrukcja daniny solidarnościowej powoduje spory pomiędzy podatnikami a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie, czy przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej można uwzględnić stratę z lat ubiegłych oraz ulgę na złe długi. Zdaniem autora danina solidarnościowa powinna zostać zastąpiona „podatkiem solidarnościowym", stając się trzecim progiem podatkowym na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

I. Wprowadzenie

W polskim systemie prawnym ze względu na nazewnictwo mamy najczęściej do czynienia z podatkami (np. podatek leśny, podatek rolny) czy opłatami (np. opłata od środków spożywczych, opłata od reklamowania napojów alkoholowych). W polskim prawie jest uregulowane pewne zobowiązanie publicznoprawne nazywane daniną solidarnościową. Potocznie jest ona nazywana „trzecim progiem podatkowym"[1].

W doktrynie podkreślono, że: „Przykładem takich danin – ze względu na swoje elementy konstrukcyjne (przede wszystkim przedmiot i podstawę opodatkowania) odmienne od daniny głównej (podatku dochodowego) jest danina solidarnościowa i podatek od przychodów z budynków"[2].

1 M. Brzostowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz wyd. III*, Lex/el. 2025, art. 30h, 30i.

2 J. Kulicki, *Informacja prawna na temat danin publicznych w polskim systemie prawnym*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu" 2024/2, s. 338.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

Problematyka daniny solidarnościowej była przedmiotem rozważań doktryny w formie artykułów[3], natomiast pytanie o to, czym *de iure* jest danina solidarnościowa, nie uwzględnia choćby tego, jaki jest charakter prawny przepisów regulujących wskazaną daninę na gruncie przepisów prawa karnego skarbowego czy postępowania egzekucyjnego w administracji[4].

Czy danina solidarnościowa jest podatkiem? Czy danina solidarnościowa jest daniną. A jeśli tak, to czy może być podatkiem na podstawie jednej ustawy, a na podstawie innej ustawy nie może być rozumiana jako podatek, ale jako danina?

Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czym *de iure* jest danina solidarnościowa? Konstrukcja daniny solidarnościowej musi być rozpatrywana nie tylko w ujęciu przepisów prawa podatkowego, ale również w dziedzinie prawa karnego skarbowego, ordynacji podatkowej, finansów publicznych czy postępowania egzekucyjnego w administracji.

II. Danina solidarnościowa – podstawowe informacje

Danina solidarnościowa została wprowadzona z dniem 1.1.2019 r. na podstawie art. 21 ustawy z 23.10.2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych[5]. Skutkiem tego było wprowadzenie do ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nowego rozdziału 6a „Danina solidarnościowa"[6].

W wyniku wprowadzenia art. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 20.12.2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw zmieniono nazwę ustawy z „Ustawa z 23.10.2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych" na „Ustawa z 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym", a „Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych" na „Fundusz Solidarnościowy"[7]. Od dnia 22.12.2019 r. Fundusz nazywa się Funduszem Solidarnościowym (dalej: FunduSolidar)[8].

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 FundSolidarU przychodami FunduSolidar jest danina solidarnościowa, o której mowa w rozdziale 6a PITU. Charakter FunduSolidar został uregulowany w art. 1 ust. 3 FundSolidarU:

3 T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy" 2020/10, s. 16–17; K. Kanka, *Praktyczne współstosowanie dyrektyw interpretacyjnych na przykładzie ustalenia podstawy opodatkowania daniną solidarnościową*, „Przegląd Podatkowy" 2021/12, s. 44–49; M. Brzostowska, *Danina solidarnościowa*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2023/4, s. 40–43.

4 D. Mączyński, *Czy danina solidarnościowa jest podatkiem?* (w:) *Współczesne wyzwania prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2024, t. 1, s. 345–354.

5 Ustawa z 23.10.2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2192).

6 Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2026 r. poz. 592 ze zm.), dalej: PITU.

7 Ustawa z 20.12.2019 r. o zmianie ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 2473).

8 Ustawa z 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 1848 ze zm.), dalej: FundSolidarU.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

„Fundusz Solidarnościowy jest państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego" (obecnie jest Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej).

Powyższy fundusz ukierunkowany jest na wsparcie społeczne, zawodowe lub zdrowotne osób niepełnosprawnych[9].

Danina solidarnościowa została uregulowana w art. 30h oraz 30i PITU. Ponieważ w ustawie regulującej podatek dochodowy od osób fizycznych nie zostało uregulowane, że jest to podatek (w przepisach PITU jest uregulowane, że jest to danina), to nie możemy uznawać tej daniny solidarnościowej jako podatku, stanowiącego „trzeci próg podatkowy".

III. Konstrukcja daniny solidarnościowej

Podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w:

1. art. 27 ust. 1, 9 i 9a PITU (dochody opodatkowane według skali podatkowej),
2. art. 30b PITU (określone zyski kapitałowe opodatkowane stawką 19%),
3. art. 30c PITU (dochody opodatkowane podatkiem liniowym) oraz art. 30f PITU (dochody zagranicznej jednostki kontrolowanej), po ich pomniejszeniu o:
   a) kwoty składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a PITU (składki na ubezpieczenie społeczne potrącane od podstawy obliczania podatku),
   b) kwoty, o których mowa w art. 30f ust. 5 PITU (odliczenia od postawy opodatkowania w przypadku dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych)[10].

IV. Danina solidarnościowa a przepisy PITU

Przepisy dotyczące daniny solidarnościowej zostały uregulowane w następujących artykułach PITU:

1. art. 1 PITU,
2. art. 23 ust. 1 pkt 66 PITU,
3. art. 30h PITU,
4. art. 30i PITU.

9 Druk Sejmowy nr 2848 Sejmu VIII Kadencji z 21.09.2018 r., s. 21.

10 M. Kopówka, *Odliczenie z tytułu ulgi B+R nie wpływa na ustalenie podstawy obliczania daniny solidarnościowej*, „Monitor Podatkowy" 2020/12, s. 54–55.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

Zgodnie z art. 1 PITU ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową.

Z kolei w art. 23 ust. 1 pkt 66 PITU nie uważa się za koszt uzyskania przychodu daniny solidarnościowej, o której mowa w rozdziale 6a.

Art. 30h PITU dotyczy obliczania daniny solidarnościowej, a art. 30i PITU dotyczy właściwego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

W żadnym przepisie PITU danina solidarnościowa nie jest uznawana jako podatek, dlatego należy stwierdzić, że na gruncie przepisów PITU jest to danina.

V. Danina solidarnościowa a przepisy ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych

W przypadku daniny solidarnościowej środki z tej daniny wpływają do państwowego funduszu celowego. Definicja państwowego funduszu celowego została uregulowana w art. 29 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych[11], która reguluje, że państwowy fundusz celowy jest tworzony na podstawie odrębnej ustawy (w przypadku FunduSolidar są to przepisy FundSolidarU). Na podstawie art. 29 ust. 3 FinansPublicznU państwowy fundusz celowy stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje podmiot uprawniony. Dysponentem tego rachunku zgodnie z art. 1 ust. 3 FundSolidarU jest minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego (obecnie Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej).

Jak podkreśla się w doktrynie, istnienie państwowych funduszy celowych stanowi wyjątek od zasady jedności materialnej budżetu (inna nazwa to zasada niefunduszowania), która charakteryzuje się zakazem łączenia środków publicznych pochodzących z określonych tytułów z finansowaniem określonych wydatków[12].

Jak podkreśla A. Miernik, ustawodawca posługuje się pojęciem „przychodów" i „środków" państwowego funduszu celowego[13].

Zgodnie z art. 29 ust. 5 FinansPublicznU przychody państwowego funduszu celowego pochodzą ze środków publicznych, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych.

Skoro koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane z budżetu państwa, to oznacza, że państwowy fundusz celowy nie wchodzi w skład budżetu państwa[14].

11 Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.), dalej: FinansPublicznU.

12 P. Woltanowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, pod red. J. Salachny i M. Tyniewickiego, Lex/el. 2024, art. 29.

13 A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 285–286.

14 A. Bojarski, *Opłata od reklamowania napojów alkoholowych*, „Zeszyty Naukowe Radca Prawny" 2025/2, s. 129–130.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

Zgodnie z art. 31 pkt 29 ustawy budżetowej na rok 2026 z 9.01.2026 r.[15] ustala się, zgodnie z załącznikiem nr 13, plany finansowe państwowych funduszy celowych Funduszu Solidarnościowego.

Zgodnie z załącznikiem nr 13 do ustawy budżetowej 2026 w tabeli nr 29 „Plan Finansowy Fundusz Solidarnościowy" w części B „Plan finansowy w układzie memoriałowym" planowane przychody na rok 2026 mają wynieść 2.177.000.000 zł.

VI. Danina Solidarnościowa a przepisy ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa

Na podstawie art. 30i ust. 1 PITU do daniny solidarnościowej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa[16].

Zgodnie z art. 6 OrdynacjaPodatkU za podatek rozumie się publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Zdaniem autora z definicji podatku na gruncie art. 6 OrdynacjaPodatkU możemy wyróżnić trzy warunki, które muszą być spełnione łącznie.

Pierwszym warunkiem jest charakter świadczenia pieniężnego. Musi ono być publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne.

Drugim warunkiem jest wpływ środków do odpowiedniego budżetu. Musi to być budżet Skarbu Państwa, budżet województwa, budżet powiatu lub budżet gminy.

Zdaniem A. Miernik klasyfikacja podatków na podstawie kryterium podziału dochodów podatkowych pozwala wyróżnić:

1. podatki państwowe (wpływ środków następuje wyłącznie do budżetu Skarbu Państwa) – np. podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy;
2. podatki samorządowe (wpływ środków następuje wyłącznie do budżetów jednostek samorządu terytorialnego) – np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych;
3. podatki wspólne (wpływ środków następuje częściowo do budżetu państwa, a częściowo do budżetów jednostek samorządu terytorialnego)[17] – np. podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych.

Trzeci warunek – świadczenie pieniężne – musi wynikać z ustawy podatkowej.

Warunki te muszą być spełnione łącznie.

Zdaniem autora ponadto nie jest istotne, czy podział wpływów z podatku jest uregulowany w ustawie regulującej ten podatek (np. ustawa z 15.01.2016 r. o podatku

15 Ustawa budżetowa na rok 2026 (Dz.U. z 2026 r. poz. 62), dalej: ustawa budżetowa 2026.

16 Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2026 r. poz. 622 ze zm.), dalej: OrdynacjaPodatkU.

17 A. Miernik, *Problematyka charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy" 2020, s. 32.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

od niektórych instytucji finansowych)[18], czy w ustawie szczególnej (ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego)[19].

Nie jest także istotne, czy podatek ten jest pobierany przez organ, do którego wpływa zobowiązanie. Zgodnie z art. 4 pkt 1 lit. f–g DochodyJednSamTerytU wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn stanowią wyłącznie dochód gminy, miasta lub miasta na prawach powiatu, choć deklaracje związane z tymi podatkami składa się w urzędach skarbowych, a nie w urzędach gminy czy urzędach miasta.

Nie została spełniona definicja niepodatkowych należności budżetowych, gdyż nie zostały spełnione warunki z art. 3 pkt 8 OrdynacjaPodatkU. Przez pojęcie niepodatkowych należności budżetowych rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Warunek nie został spełniony, gdyż środki pozyskane z opłaty solidarnościowej nie wpływają do budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Należy zatem stwierdzić, że danina solidarnościowa nie spełnia warunków uznania jej jako podatek w rozumieniu art. 6 OrdynacjaPodatkU, gdyż jej wpływy nie trafiają albo do Skarbu Państwa, albo do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, tylko trafiają do państwowego funduszu celowego.

Natomiast danina solidarnościowa wynika z ustawy podatkowej, jaką jest PITU.

Danina solidarnościowa nie została wymieniona w OrdynacjaPodatkU. Poza tym po analizie nie spełnia ona definicji podatku zawartej w art. 6 OrdynacjaPodatkU, gdyż nie spełnia łącznie trzech przesłanek definiujących podatek. Spełnione zostały dwie z trzech przesłanek uznania zobowiązania publicznoprawnego jako podatku (publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne wynikające z ustawy podatkowej), przy czym warunek wpływu środków z daniny solidarnościowej do budżetu Skarbu Państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie został spełniony (wpływy środków do państwowego funduszu celowego nie są uznawane jako wpływy do budżetu Skarbu Państwa).

Ponadto co prawda do daniny solidarnościowej stosuje się przepisy OrdynacjaPodatkU, jednakże w samych przepisach OrdynacjaPodatkU danina jako rodzaj zobowiązania publicznego nie występuje.

Podsumowując – danina solidarnościowa nie jest ani podatkiem, ani niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu OrdynacjaPodatkU. Ponadto ustawodawca nie sprecyzował, czym jest danina solidarnościowa, gdyż przepisy OrdynacjaPodatkU nie regulują pojęcia „danina".

18 Ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 623).

19 Ustawa z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1572), dalej: DochodyJednSamTerytU.

VII. Danina solidarnościowa a przepisy ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Podstawowa zasada egzekucji administracyjnej wynika z art. 3a § 1 i § 2 ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[20].

W takim przypadku muszą być spełnione łącznie trzy warunki:

1. należność będąca wynikiem dochodzenia musi wynikać z dokumentu wskazanego w art. 3a § 1 PostEgzAdmU. Musi ona być przedłożona przez zobowiązanego właściwemu organowi podatkowemu;
2. wierzyciel przed wszczęciem postępowania musi przesłać upomnienie zobowiązanemu;
3. w deklaracjach, zeznaniach, zgłoszeniach, informacjach zamieszczono klauzulę zawierającą pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

Art. 3a PostEgzAdmU zawiera wykaz dokumentów mogących stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego[21]. Zgodnie z art. 3a § 1 pkt 9 PostEgzAdmU w zakresie zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w rozdziale 6a PITU stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli wynikają one odpowiednio z deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej. Dokument, o którym mowa w art. 3a § 1 pkt 9 PostEgzAdmU, to deklaracja DSF-1. „Deklaracja daniny solidarnościowej do zapłaty w roku kalendarzowym" (dalej: DSF-1).

Zgodnie z art. 3a § 2 pkt 1 PostEgzAdmU w przypadkach, o których mowa w § 1, stosuje się egzekucję administracyjną, jeżeli w deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej zostało zamieszczone pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

W deklaracji DSF-1 znajduje się pouczenie o następującej treści:

„W przypadku niewpłacenia w obowiązującym terminie kwoty z poz. «Należna danina solidarnościowa – DO ZAPŁATY» lub wpłacenia jej w niepełnej wysokości, niniejsza deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego zgodnie z art. 3a § 1 pkt 9 PostEgzAdmU".

Oznacza to, że podstawą wystawienia tytułu wykonawczego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest deklaracja DSF-1[22].

20 Ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tj. Dz.U. z 2026 r. poz. 268 ze zm.), dalej: PostEgzAdmU.

21 P. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Lex/el. 2023, art. 3a.

22 A. Bojarski, *Egzekucja na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2025/3, s. 43–48.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

VIII. Danina solidarnościowa a przepisy ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy

Kolejna ważna kwestia dotyczy tego, czy danina solidarnościowa jest podatkiem w rozumieniu definicji ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy[23].

Zgodnie z art. 53 § 30 KodKarnSkarbU:

Użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności: „czynności sprawdzające", „deklaracja", „informacja podatkowa", „inkasent", „kontrola podatkowa", „obowiązek podatkowy", „podatek", „podatnik", „płatnik", „zwrot podatku", „schemat podatkowy", „schemat podatkowy standaryzowany", „NSP", mają znaczenie nadane im w OrdynacjaPodatkU, z tym że określenie:

1. „podatek" oznacza również zaliczkę na podatek, ratę podatku, a także opłaty, inne niepodatkowe należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daninę solidarnościową, o której mowa w art. 30h PITU;
2. „podatnik" oznacza również osobę zobowiązaną do uiszczenia opłat, niepodatkowych należności budżetu państwa o podobnym charakterze daninowym oraz daniny solidarnościowej, o której mowa w art. 30h PITU.

Oznacza to, że danina solidarnościowa została enumeratywnie wymieniona w art. 53 § 30 pkt 1 KodKarnSkarbU i art. 53 § 30 pkt 2 KodKarnSkarbU.

Przepisy art. 53 § 30 KodKarnSkarbU nakazują stosowanie przepisów OrdynacjaPodatkU z pewnymi modyfikacjami z art. 53 § 30 pkt 1 KodKarnSkarbU i art. 53 § 30 pkt 2 KodKarnSkarbU.

Pytanie jednak, dlaczego została wymieniona w przepisach KodKarnSkarbU?

Przede wszystkim należy odpowiedzieć, jak interpretowane są przepisy dotyczące innych niż podatki danin publicznych względem odpowiedzialności karnej skarbowej.

Przepisy art. 53 § 30 KodKarnSkarbU dotyczą przede wszystkim podatków, a nie opłat[24]. Przykładowo M. Charkiewicz zwraca uwagę, że jeśli opłata stanowi przychód państwowego funduszu celowego, to oznacza, że nie można jej zakwalifikować jako podatku w rozumieniu art. 53 § 30 KodKarnSkarbU[25].

Inny problem dotyczy art. 56 § 1 KodKarnSkarbU. Warto przytoczyć w tym miejscu definicję oszustwa podatkowego.

„Podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez

23 Ustawa z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. z 2025 r. poz. 633 ze zm.), dalej: KodKarnSkarbU.

24 A. Bojarski, *Opłaty a odpowiedzialność karna skarbowa*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2025/1, s. 70–75.

25 M. Charkiewicz, *Nieuiszczenie opłaty paliwowej w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2021/11, s. 41.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie".

W doktrynie prawa karnego skarbowego podkreśla się, że art. 56 § 1 KodKarnSkarbU służy ochronie obowiązków podatkowych oraz chroni interesy finansowe Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub Unii Europejskiej w zakresie uzyskania należności z tytułu podatków[26]. Oznaczałoby to, że art. 56 § 1 KodKarnSkarbU nie służy ochronie interesów finansowych państwowych funduszy celowych.

Jednakże ustawodawca, wprowadzając w ramach definicji podatku na gruncie art. 53 § 30 pkt 1 KodKarnSkarbU pojęcie „podatku" i art. 53 § 30 pkt 2 KodKarnSkarbU pojęcie „podatnika", uznał, że danina solidarnościowa jest podatkiem w rozumieniu przepisów KodKarnSkarbU.

Oznacza to, że choć danina solidarnościowa nie jest uznawana jako podatek na gruncie art. 6 OrdynacjaPodatkU, ta danina jest uznawana jako podatek na gruncie art. 53 § 30 KodKarnSkarbU. Dlatego zdaniem autora konieczne było wpisanie daniny solidarnościowej do definicji podatku i podatnika w rozumieniu art. 53 § 30 KodKarnSkarbU, jeśli ustawodawca chciał, aby danina solidarnościowa była uznana jako podatek w rozumieniu przepisów art. 53 § 30 KodKarnSkarbU.

W deklaracji DSF-1 znajduje się pouczenie:

„Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie daniny solidarnościowej na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym".

Podsumowując – choć konstrukcyjnie danina solidarnościowa nie spełnia definicji podatku na gruncie art. 6 OrdynacjaPodatkU, to jednak na potrzeby art. 53 § 30 pkt 1 KodKarnSkarbU danina solidarnościowa jest uznawana jako podatek, więc *de iure* jest podatkiem w rozumieniu przepisów KodKarnSkarbU. Oznacza to, że art. 56 § 1 KodKarnSkarbU może chronić także interesy finansowe państwowego funduszu celowego.

IX. Stosowanie przepisów o daninie solidarnościowej w interpretacjach indywidualnych Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych

Jak zostało to ukazane, danina solidarnościowa nie jest *de iure* podatkiem. Ponieważ danina ta została uregulowana w ustawie podatkowej, jaką jest PITU, zasadne jest pytanie, czy mają do niej zastosowanie wszystkie przepisy PITU, czy tylko te przepisy, które zostały wskazane w przepisach rozdziału 6a PITU „Danina solidarnościowa".

26 A. Soja (w:) J. Błachut, G. Keler, A. Soja, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex/el 2024, art. 56.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

Należy zwrócić uwagę, że uznanie, czy danina solidarnościowa jest podatkiem, wywołuje określone skutki dla podatników. Dotyczy to wątpliwości, czy podatnik powinien uwzględnić straty ze źródeł wskazanych w art. 30h ust. 2 PITU.

Stanowisko Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest takie, że nie istnieje możliwość uwzględnienia strat z lat ubiegłych przy obliczeniu daniny solidarnościowej.

Jak podkreślił w interpretacji indywidualnej z 13.09.2024 r. 0113-KDIPT2-3.4011.472.2024.1.MS Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej:

„Podatnik, który w podstawie obliczenia daniny solidarnościowej nie uwzględnia dochodu z danego źródła przychodu, nie może także wziąć pod uwagę straty z tego źródła przychodów (zarówno poniesionej w okresie, za który obliczana jest danina solidarnościowa, jak również poniesionej w latach wcześniejszych)”[27].

Owszem, istnieją interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, które twierdzą odmiennie, ale te interpretacje wynikają z przegranych przez Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej spraw przed sądami administracyjnymi[28].

Inaczej prezentuje się sytuacja w orzecznictwie sądów administracyjnych. Początkowo sądy administracyjne prawomocnie orzekały, że strata poniesiona w latach ubiegłych nie została wymieniona w art. 30h ust. 2 PITU i ponadto art. 30h ust. 2 PITU nie zawiera odesłania do art. 9 PITU. W związku z tym nie istnieje możliwość uwzględnienia strat z lat ubiegłych w podstawie obliczenia daniny solidarnościowej[29].

Pozostałe składy orzekające Wojewódzkich Sądów Administracyjnych uznawały, że istnieje możliwość odliczenia strat z lat ubiegłych przy podstawie obliczenia daniny solidarnościowej[30].

Jednakże z upływem czasu od 2022 r. ukształtował się kierunek orzeczniczy Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie korzystny dla zobowiązanych do zapłaty daniny solidarnościowej, z którego wynika możliwość uwzględnienia strat z lat ubiegłych na podstawie obliczenia daniny solidarnościowej[31].

Podsumowując – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej konsekwentnie uważa, że nie istnieje możliwość uwzględnienia strat z lat ubiegłych w podstawie

27 Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 13.09.2024 r., 0113-KDIPT2-3.4011.472.2024.1.MS.

28 Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 27.06.2024 r. nr 0115-KDIT1.4011.348.2022.10.MST Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 19.12.2024 r. nr 0115-KDIT3.4011.401.2021.10.AW. Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 19.05.2024 r. nr 0112-KDIL2-2.4011.190.2022.10.IM.

29 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23.02.2021 r. (I SA/Bd 21/21); wyrok WSA w Warszawie z 7.07.2021 r. (III SA/Wa 2497/20); wyrok WSA w Krakowie z 8.02.2022 r. (I SA/Kr 1626/21); wyrok WSA w Gliwicach z 18.05.2022 r. (I SA/Gl 229/22); wyrok WSA we Wrocławiu z 25.05.2022 r. (I SA/Wr 1002/21); wyrok WSA w Olsztynie z 14.07.2022 r. (I SA/Ol 338/22) (wszystkie wyroki Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych – dalej: CBOSA).

30 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 29.12.2020 r. (I SA/Go 398/20); wyrok WSA w Rzeszowie z 21.06.2022 r. (I SA/Rz 229/22); wyrok WSA w Poznaniu z 22.11.2022 r. (I SA/Po 454/22); wyrok WSA w Kielcach z 2.03.2023 r. (I SA/Ke 423/22); wyrok WSA w Łodzi z 8.08.2023 r. (I SA/Łd 454/23) (wszystkie wyroki CBOSA).

31 Wyrok NSA z 19.07.2022 r. (II FSK 452/22); wyrok NSA z 5.11.2024 r. (II FSK 157/22); wyrok NSA z 6.05.2025 r. (II FSK 1007/22), nr 3862785 (wszystkie wyroki CBOSA).

obliczenia daniny solidarnościowej, a ewentualne stanowisko odmienne wynika z przegranych spraw przez Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przed sądami administracyjnymi[32].

Druga kwestia dotyczy uwzględnienia ulgi na złe długi przy obliczeniu daniny solidarnościowej.

Stanowisko Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest takie, że nie istnieje możliwość uwzględnienia ulgi na złe długi przy obliczeniu daniny solidarnościowej.

Jak podkreślił w interpretacji indywidualnej z 20.06.2025 r. nr 0113-KDIPT2-3.4011.417.2025.2.NM Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej:

„W związku z tym, że ulga na złe długi nie została wymieniona w art. 30h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie mogą jej Państwo uwzględnić przy obliczaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej"[33].

Początkowo w tej sprawie wynikały rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Część składów orzekających WSA uznawała, że ulga na złe długi nie ma zastosowania przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej[34], inne składy orzekające uznały, że ulga na złe długi ma zastosowanie przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej[35]. Obecnie zdaniem NSA istnieje możliwość uwzględnienia ulgi na złe długi przy obliczeniu podstawy daniny solidarnościowej[36].

Problem jest o tyle poważny, że w deklaracji DSF-1 brak jest rubryki, w której można wpisać stratę z lat ubiegłych lub kwotę ulgi na złe długi. Zatem konieczne jest zdaniem autora wydanie nowej deklaracji DSF-1, uwzględniającej możliwość rozliczania strat z lat ubiegłych lub kwotę ulgi na złe długi.

Rozbieżności pomiędzy stanowiskiem prezentowanym przez Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej a zobowiązanymi do zapłaty daniny solidarnościowej dotyczą także tego, czy odliczenie od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową mieści się w katalogu odliczeń wymienionych w art. 30h ust. 2 PITU, który określa sposób ustalania podstawy obliczania daniny solidarnościowej.

Warto zwrócić uwagę, że danina solidarnościowa zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie dotyczy wypłat dywidend dokonywanych na rzecz

32 P. Borto, *Strata w podstawie wyliczenia daniny solidarnościowej w świetle orzecznictwa*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2023/2, s. 47.

33 Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 20.06.2025 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.417.2025.2.NM.

34 Wyrok WSA z 10.05.2022 r. (III SA/Wa 2537/21), CBOSA.

35 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24.02.2022 r. (I SA/Go 455/21); wyrok WSA w Gliwicach z 17.10.2024 r. (I SA/Gl 575/24); wyrok WSA w Opolu z 27.11.2024 r. (I SA/Op 699/24) (wszystkie wyroki CBOSA).

36 Wyrok NSA z 14.02.2023 r. (II FSK 1099/22), CBOSA.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

akcjonariuszy spółek akcyjnych[37]. Oznacza to, że dywidenda wypłacona np. z prostej spółki akcyjnej nie podlega daninie solidarnościowej[38].

X. Podsumowanie

Wątpliwości co do konstrukcji daniny solidarnościowej były wyrażane podczas przebiegu legislacyjnego m.in. przez Krajową Radę Doradców Podatkowych[39]. Wątpliwości te dotyczyły m.in. wpływu daniny solidarnościowej na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania[40].

Konstrukcja daniny solidarnościowej jest zdaniem autora ewenementem w zakresie polskiego prawa podatkowego. Potocznie jest uznawana za „trzeci próg podatkowy", choć *de iure* nim nie jest, gdyż trzeci próg podatkowy dotyczyłby podatku dochodowego od osób fizycznych, a nie daniny solidarnościowej.

Nie jest to tylko problem konstrukcyjny, ale nazewnictwo wpływa także na stosowanie przepisów o daninie solidarnościowej. Ponieważ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uważał i nadal uważa, że danina solidarnościowa nie jest podatkiem, a tylko w przypadku podatku można odliczyć stratę z lat ubiegłych, jak i ulgę na złe długi, tak więc zdaniem tego Dyrektora odliczenie straty z lat ubiegłych i ulgi na złe długi nie ma zastosowania przy daninie solidarnościowej.

Początkowo sądy administracyjne aprobowały pogląd Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, jednakże obecnie sądy administracyjne orzekają odmiennie, uważając, że przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej można uwzględnić stratę z lat ubiegłych oraz ulgę na złe długi. Przyczyny takiej dopatrują się w tym, że co prawda danina solidarnościowa nie jest podatkiem, ale skoro ta danina jest uregulowana w przepisach PITU, w związku z tym przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej można uwzględnić stratę z lat ubiegłych oraz ulgę na złe długi, gdyż ustawodawca nie wyłączył możliwości obliczania straty z lat ubiegłych oraz ulgi na złe długi przy wyliczaniu daniny solidarnościowej.

Pogląd ten, że przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej można uwzględnić stratę z lat ubiegłych oraz ulgę na złe długi, zdaniem autora jest słuszny. Na podstawie analogii ustawodawca, aby nie zaliczać do kosztów uzyskania przychodów daniny solidarnościowej, musiał uregulować te wyłączenia ustawowo (art. 23 ust. 1 pkt 66 PITU).

37 Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 21.06.2021 r. nr 0112-KDIL2-2.4011.265.2021.2.IM.

38 A. Kołek, *Opodatkowanie i oskładkowanie w prostej spółce akcyjnej*, „Monitor Podatkowy" 2023/3, s. 31–33.

39 https://kidp.pl/infor-pl-danina-solidarnosciowa-stanowisko-doradcow-podatkowych z 26.10.2018 r. [data dostępu: 4.06.2026 r.].

40 https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-osobiste/pit/2785666,Danina-solidarnosciowa-stanowisko-doradcow-podatkowych.html z 26.10.2018 r. [data dostępu: 4.06.2026 r.].

Brak precyzyjnego uregulowania, że przy obliczaniu podstawy daniny solidarnościowej nie można uwzględnić straty z lat ubiegłych oraz ulgi na złe długi, musi zatem wynikać bezpośrednio z przepisów PITU.

Dla przykładu, jeśli inna niż podatek należność publicznoprawna (np. opłata od środków spożywczych[41] czy opłata od reklamowania napojów alkoholowych[42]) nie zostanie wyłączona z kosztów uzyskania przychodu czy to na gruncie PITU, czy na gruncie ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[43], wtedy uznaje się, że może ona stanowić koszt uzyskania przychodu, nawet jeśli nie jest to wprost uregulowane w przepisach PITU lub CITU[44].

Na pytanie, czym *de iure* jest danina solidarnościowa w polskim prawie, odpowiedź brzmi następująco:

1. w zakresie OrdynacjaPodatkU – nie wiadomo, czym (brak wymienienia daniny solidarnościowej na gruncie OrdynacjaPodatkU);
2. w zakresie FundSolidarU – jest państwowym funduszem celowym;
3. w zakresie PITU – jest daniną;
4. w zakresie KodKarnSkarbU – jest podatkiem;
5. w zakresie FinansPublicznU – jest państwowym funduszem celowym;
6. w zakresie PostEgzAdmU – jest daniną.

XI. Postulaty *de lege ferenda*

Moim zdaniem najlepszym rozwiązaniem byłaby zmiana nazwy z „danina solidarnościowa" na „podatek solidarnościowy" oraz zmiana przeznaczenia środków z daniny solidarnościowej. W ten sposób powstałby *de iure* „trzeci próg podatkowy" na gruncie PITU, ale rozwiązanie takie miałoby zalety.

Postulat ten będzie wiązał się z likwidacją państwowego funduszu celowego, jakim jest FunduSolidar. W takim przypadku wpływy z daniny solidarnościowej zasilałyby po części budżet jednostek samorządu terytorialnego oraz budżet Skarbu Państwa.

Zamiast zasilać państwowy fundusz celowy, powinna ona trafić do budżetu Skarbu Państwa lub budżetu jednostek samorządu terytorialnego lub do budżetu Skarbu Państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W takim przypadku wydatkowanie środków z „podatku solidarnościowego" miałoby charakter bardziej przejrzysty, niż jest to obecnie.

W takim przypadku nie byłoby wątpliwości, że mamy do czynienia z podatkiem (gdyż spełniona byłaby definicja podatku). Ponadto ustawodawca wyeliminowałby

41 Ustawa z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym (tj. Dz.U. z 2026 r. poz. 149).

42 Ustawa z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 2151 ze zm.).

43 Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2026 r. poz. 554 ze zm.), dalej: CITU.

44 A. Bojarski, *Opłata cukrowa. Komentarz wyd. III*, Lex/el. 2026, art. 12i.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

spory, które obecnie toczą się pomiędzy Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej a zobowiązanymi do zapłaty (choć sądy stosują korzystną wykładnię prawa dla zobowiązanych do zapłaty daniny solidarnościowej).

r.pr. dr Adam Bojarski

Doktor nauk prawnych; radca prawny przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Poznaniu; doradca podatkowy przy Wielkopolskim Oddziale Krajowej Izby Doradców Podatkowych w Poznaniu.

Attorney-at-law at the Poznań Bar Association of Attorneys-at-Law. Tax adviser at the Wielkopolska Branch of the National Chamber of Tax Advisers in Poznań.

ORCID: 0000-0001-9951-5677

Abstract

Keywords: *solidarity levy, state special-purpose fund, criminal tax law, personal income tax, administrative enforcement proceedings*

The legal nature of the solidarity levy

The purpose of this article is to present the structure of the solidarity levy under Polish law, as defined in the provisions of tax law, but also in the field of criminal tax law, the Tax Code, public finance, and administrative enforcement proceedings. The specific structure of the solidarity levy causes disputes between taxpayers and the Director of the National Tax and Customs Information Office as to whether losses from previous years and bad debt relief can be taken into account when calculating the basis for the solidarity levy. In the author's opinion, the solidarity levy should be replaced by a "solidarity tax": the third tax bracket under the Personal Income Tax Act.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2

Bibliografia

1. **Bojarski Adam**, *Egzekucja na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2025/3
2. **Bojarski Adam,** *Opłata cukrowa. Komentarz wyd. III*, Lex/el. 2026, art. 12i
3. **Bojarski Adam,** *Opłata od reklamowania napojów alkoholowych*, „Zeszyty Naukowe Radca Prawny" 2025/2.
4. **Bojarski Adam,** *Opłaty a odpowiedzialność karna skarbowa*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2025/1
5. **Borto Piotr,** *Strata w podstawie wyliczenia daniny solidarnościowej w świetle orzecznictwa*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2023/2
6. **Brzostowska Monika, Kubiesa Patrycja,** *PIT. Komentarz wyd. III*, Lex/el. 2025, art. 30h, 30i
7. **Brzostowska Monika,** *Danina solidarnościowa*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy" 2023/4
8. **Charkiewicz Mariusz,** *Nieuiszczenie opłaty paliwowej w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2021/11
9. **Janicki Tomasz, Kociak-Janicka Natalia,** *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy" 2020/10
10. **Kanka Kacper,** *Praktyczne współstosowanie dyrektyw interpretacyjnych na przykładzie ustalenia podstawy opodatkowania daniną solidarnościową*, „Przegląd Podatkowy" 2021/12
11. **Kołek Antoni,** *Opodatkowanie i oskładkowanie w prostej spółce akcyjnej*, „Monitor Podatkowy" 2023/3
12. **Kopówka Maria,** *Odliczenie z tytułu ulgi B+R nie wpływa na ustalenie podstawy obliczania daniny solidarnościowej*, „Monitor Podatkowy" 2020/12
13. **Kulicki Jacek,** *Informacja prawna na temat danin publicznych w polskim systemie prawnym*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu" 2024/2
14. **Mączyński Dominik,** *Czy danina solidarnościowa jest podatkiem?* (w:) *Współczesne wyzwania prawa podatkowego: Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2024, t. 1
15. **Miernik Anna,** *Problematyka charakteru prawnego opłaty od środków spożywczych*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy" 2020
16. **Miernik Anna,** *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021
17. **Przybysz Piotr,** *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Lex/el. 2023, art. 3a
18. **Soja Agnieszka** (w:) J. Błachut, G. Keler, A. Soja, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex/el. 2024, art. 56
19. **Woltanowski Piotr,** *Finanse publiczne. Komentarz*, red. J. Salachna, M. Tyniewicki, Lex/el. 2024, art. 29

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.06.2