

Jakub Andrzej Chowaniec*

orcid.org/0000-0003-1270-7786

Aspekty podatkowe ochrony zabytków w programie Polski Ład

Fiscal Aspects of Monument Protection in the Polish Deal Program

Słowa kluczowe: ulga, zabytki, podatki, Polski Ład, PIT, CIT

Keywords: tax relief, monuments, taxes, Polish Deal, PIT, CIT

Podatek dochodowy jako narzędzie wsparcia ochrony zabytków oraz działalności kulturalnej – zagadnienia ogólne

Income tax as a tool to support monument protection and cultural activities – general issues

Prawo podatkowe jest stosunkowo młodą gałęzią prawa finansowego, która z uwagi na niezwykle dynamiczny rozwój wyodrębniła się od prawa budżetowego w drugiej połowie XX wieku i objęła zakresem swojego oddziaływania praktycznie każdy obszar życia społecznego i gospodarczego. Prawo podatkowe cechuje się administracyjnoprawną metodą regulacji, silną instrumentalizacją i realizacją fiskalnego celu interesu publicznego [Mastalski, Fojcik-Mastalska 2013, s. 163] z pierwszeństwem przed innymi celami. Istotą ekonomiczną podatku jest przejęcie przez państwo lub inny związek publicznoprawny rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów [Mastalski, Fojcik-Mastalska 2013, s. 157–158], bez ograniczania się do konkretnych gałęzi gospodarki, a zatem również od podmiotów z sektora kultury. Podatki służą bowiem w pierwszej kolejności realizacji funkcji fiskalnej finansów publicznych [Bitner et al. 2017 s. 274]. Wszelkie pozostałe (uboczne) funkcje i zadania podatków powinny występować w ograniczonym zakresie, gdyż mogą prowadzić do erozji dochodów podatkowych, podstaw opodatkowania lub wręcz do patologizacji prawa podatkowego. Każda preferencja podatkowa osłabia realizację celu fiskalnego, jednakże jej

Tax law is a relatively young branch of financial law, which, due to its extremely dynamic development, separated from budgetary law in the second half of the twentieth century and covered practically every area of social and economic life with its scope of influence. Tax law is characterized by an administrative-legal method of regulation, strong instrumentalization and the realization of the fiscal objective of public interest [Mastalski, Fojcik-Mastalska 2013, p. 163] with priority over other objectives. The economic essence of a tax is the seizure by the state or other public-law unions of the products of the economic activity of other entities [Mastalski, Fojcik-Mastalska 2013, p. 157–158], without being limited to specific branches of the economy and therefore also from entities in the cultural sector. This is because taxes primarily serve the fiscal function of public finance [Bitner et al. 2017 p. 274]. All other (incidental) functions and tasks of taxes should occur to a limited extent, as they may lead to the erosion of tax revenues, tax bases or even to the pathologizing of tax law. Any tax preference undermines the realization of the fiscal objective. However, its

* dr, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego,

* Ph.D., Financial Law Department, University of Warsaw

Cytowanie / Citation: Chowaniec J.A. Fiscal Aspects of Monuments Protection in the Polish Deal Program. *Wiadomości Konserwatorskie – Journal of Heritage Conservation* 2022, 71:20–32

Orzymano / Received: 3.12.2021 • **Zaakceptowano / Accepted:** 16.07.2022

doi: 10.48234/WK71DEAL

Praca dopuszczona do druku po recenzjach

Article accepted for publishing after reviews

istnienie może być wynikiem nadrzędnej wartości nad interesem finansowym władzy publicznej – zachowania pokoju społecznego [Modzelewski 2007 s. 25].

W ostatnich latach zaobserwować można jednak coraz bardziej powszechny oraz silniejszy trend legislacyjny polegający na rozszerzaniu katalogu preferencji podatkowych w celu wsparcia lub wręcz stymulacji określonych obszarów gospodarczych lub społecznych, szczególnie tych chronionych przepisami Konstytucji [Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej 1997], do których z pewnością zalicza się również ochrona dziedzictwa i dóbr kultury¹. Należy zauważyć, że w polskim prawie podatkowym nie brakuje przykładów podatkowego wsparcia działalności kulturalnej, aczkolwiek nie zawsze są to rozwiązania optymalne, które przynoszą wymierny efekt. Proporcjonalnie do stopnia złożoności konstrukcji i efektu fiskalnego daniny najwięcej preferencji podatkowych zostało przewidzianych w przepisach dotyczących podatków majątkowych. Należy tutaj w szczególności wskazać na zwolnienia w odniesieniu do nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków² czy pojazdów zabytkowych³, jak również dziedziczenia zabytków lub dzieł sztuki⁴. Podatek od towarów i usług reguluje specjalną procedurę VAT marża⁵, którą można stosować m.in. w odniesieniu do dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków oraz preferencyjnej stawki 8% do określonej kategorii dostaw bądź importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich czy antyków⁶. Podatek od towarów i usług przewiduje także zwolnienia w zakresie usług kulturalnych⁷, które nie zawsze stanowią rozwiązanie korzystne dla podmiotu świadczącego usługi kulturalne, gdyż świadczenie usług zwolnionych nie daje podstaw do pomniejszenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (tzw. odliczenia VAT). Należy również podkreślić, że postanowienia ustawy o podatku od towarów i usług muszą być zgodne z unijnym prawem podatkowym [Dyrektywa 2006/112/WE], a zatem margines swobody ustawodawcy krajowego w odniesieniu do europejskiego systemu VAT jest bardzo niewielki. Tym samym polski ustawodawca nie ma podstaw, aby wdrożyć ewentualne dodatkowe preferencje dla sektora kultury w tym podatku.

Najbardziej efektywnym narzędziem podatkowego wsparcia ochrony zabytków może się okazać podatek dochodowy, co związane jest z brakiem pełnej jego harmonizacji z prawem UE⁸. Obowiązujące do końca 2021 r. rozwiązania zawarte na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹ zakładały możliwość m.in.:

- odliczenia kwoty darowizny przekazanej na rzecz organizacji pożytku publicznego do wysokości odpowiednio 6% (w przypadku PIT) i 10% (w przypadku CIT) dochodu¹⁰;
- zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodu w odniesieniu do działalności twórców i artystów, a także działalności muzealniczej i konserwatorskiej¹¹;
- zwolnienia z CIT dochodu podatników, których celem statutowym jest m.in. działalność kulturalna, w części przeznaczona na te cele¹²;

existence may be the result of an overriding value over the financial interest of the public authority—the preservation of public peace [Modzelewski 2007 p. 25].

However, in recent years there has been an increasingly widespread and strong legislative trend to expand the catalogue of tax preferences in order to support or even stimulate specific economic or social areas, especially those protected by the provisions of the Constitution,¹ which certainly include the protection of heritage and cultural assets.² It should be noted that there is no shortage of examples of tax support for cultural activities in Polish tax law, although these are not always optimal solutions that produce a measurable effect. Proportionally to the complexity of the construction and fiscal effect of the tax, the largest number of tax preferences have been provided for in the provisions on property taxes. In particular, exemptions should be pointed out here with regard to real estate listed in the register of monuments,³ or historic vehicles,⁴ as well as the inheritance of monuments or works of art.⁵ The goods and services tax regulates a special “VAT margin” procedure,⁶ which can be applied to, i.a., works of art, collector’s items or antiques and a preferential rate of 8% to a certain category of supply or import of works of art, collector’s items or antiques.⁷ The Value Added Tax also provides for exemptions in the field of cultural services,⁸ which is not always a favorable solution for the entity providing cultural services, as the provision of tax-exempted services does not give grounds to reduce the amount of output tax by the amount of input tax (the so-called VAT deduction). It should also be emphasized that the provisions of the VAT Act must be in compliance with EU tax law,⁹ and therefore the margin of discretion of the national legislator with respect to the European VAT system is rather narrow. Thus, the Polish legislator has no grounds to implement possible additional preferences for the cultural sector in this tax.

Income tax may turn out to be the most effective tool of tax support for historic preservation, which is related to the lack of its full harmonization with EU law.¹⁰ The solutions in force until the end of 2021 contained in the grounds of the Personal Income Tax Act and the Corporate Income Tax Act¹¹ assumed the possibility of, i.a.:

- The deduction the amount of a donation made to a public benefit organization up to 6% (for PIT) and 10% (for CIT) of income respectively;¹²
- the application of 50% deductible costs for the activities of creators and artists, as well as for museum and conservation activities;¹³
- CIT exemption of income of taxpayers whose statutory purpose is, inter alia, cultural activities, in the part allocated to these purposes;¹⁴
- CIT exemption of income of ecclesiastical legal persons in the part allocated to, i.a., cultural pur-

- zwolnienia z CIT dochodów kościelnych osób prawnych w części przeznaczonych na cele m.in. kulturalne oraz na konserwację zabytków, i inwestycje sakralne w wybranym zakresie¹³.

Wspomniane rozwiązania podatkowe nie wydawały się efektywne, ponieważ ograniczony krąg podmiotowo-przedmiotowy ich zastosowania oraz względnie niska wartość potencjalnych preferencji podatkowych nie pozwalały na uznanie wskazanych wyżej instrumentów za optymalne lub mogące stanowić istotne wsparcie w odniesieniu do sektora kultury. W przypadku podmiotów, które osiągnęły niewysoki dochód lub wręcz stratę, zastosowanie wspomnianych narzędzi podatkowych jest *de facto* niemożliwe.

Ulga podatkowa na działalność kulturalną

1 stycznia 2022 weszła w życie ustawa wprowadzająca podatkową część programu Polski Ład¹⁴, która istotnie znowelizowała polski system podatkowy, głównie w zakresie podatków dochodowych. Potrzeba zmian w prawie podatkowym, których celem byłoby wsparcie polityki ochrony zabytków, była szeroko postulowana i komentowana w doktrynie prawa ochrony dziedzictwa¹⁵, m.in. przez Ż. Gwardzińską [2020, s. 14; 2019b, s. 207–217], jak również podczas spotkań roboczych odbywających się pomiędzy przedstawicielami resortów finansów i kultury.

Główna propozycja zawarta w Polskim Ładzie¹⁶ wprowadziła do polskiego porządku prawnego ulgę podatkową mającą na celu wsparcie podmiotów prowadzących działalność sportową, kulturalną oraz wspierającą szkolnictwo wyższe. Adresatem przedmiotowego rozwiązania są wyłącznie przedsiębiorcy, czyli osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą (rozliczających się na zasadach ogólnych lub na zasadach tzw. podatku liniowego¹⁷) lub podatnicy CIT uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych. O ile w stosunku do spółek, stowarzyszeń, fundacji, wspólnot mieszkaniowych i innych jednostek organizacyjnych będących podatnikami CIT praktycznie każdy podatnik będzie potencjalnie mógł skorzystać z tej preferencji, o tyle w odniesieniu do ok. 18 mln podatników rozliczających najbardziej popularne zeznanie podatkowe w Polsce (PIT-37)¹⁸ oraz wielu innych podmiotów rozliczających podatek dochodowy z innych tytułów niż pozarolnicza działalność gospodarcza ulga ta nie będzie dostępna. Ograniczenie to można uzasadnić konstrukcją ulgi polegającą na powiązaniu możliwości jej zastosowania z uprzednim rozpoznaniem kosztu uzyskania przychodu. Niemniej jednak w odniesieniu do pozostałych źródeł przychodu, szczególnie tych, z których dochód podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, można by wprowadzić możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o kwotę ulgi obliczoną w oparciu o poniesiony wydatek zgodny z celem ulgi, niestanowiący kosztu uzyskania przychodu. Zapewniłoby to szerszą możliwość skorzystania z tego narzędzia, zwiększyłoby możliwość oddziaływania i wielokrotniło kwoty przekazane przez podatników na wsparcie podmiotów prowadzących działalność sportową, kulturalną

poses and the conservation of monuments, and ecclesiastical investments in a selected area.¹⁵

The aforementioned tax solutions did not appear to be effective, as the limited scope of subjects of their application and the relatively low value of the potential tax preferences did not allow the aforementioned instruments to be considered optimal or able to provide significant support for the cultural sector. For entities with low income or even losses, the application of the above-mentioned tax tools is *de facto* impossible.

Tax relief for cultural activities

On January 1, 2022, the law introducing the tax part of the Polish Deal program,¹⁶ which significantly amended the Polish tax system, mainly with regard to income taxes, came into force. The need for changes in tax law aimed at supporting conservation policy has been widely advocated and commented on in the doctrine of heritage protection law,¹⁷ e.g., by Ż. Gwardzińska [2020, p. 14; 2019b pp. 207–217], as well as during working meetings held between representatives of the ministries of finance and culture.

The main proposal contained in the Polish Deal¹⁸ introduced into the Polish legal order a tax relief aimed at supporting entities conducting sports, cultural and higher education activities. This solution is dedicated exclusively to entrepreneurs, i.e., natural persons conducting non-agricultural business activity (accounting on general principles or on the basis of the so-called flat tax¹⁹) or CIT taxpayers obtaining income other than income from capital gains. While in relation to companies, associations, foundations, housing communities and other organizational units which are CIT taxpayers, practically every taxpayer will potentially be able to take advantage of this preference, with regard to approximately 18 million taxpayers submitting the most popular tax return in Poland (PIT-37)²⁰ and many other entities settling income tax payable on other than non-agricultural business activity, this relief will not be available. This limitation can be justified by the design of the relief which links the possibility of its application to the prior recognition of a deductible cost. However, for other sources of income, particularly those from which income is subject to taxation under the general rules, the possibility could be introduced to reduce the tax base by the amount of the relief calculated on the basis of a non-deductible expense incurred in accordance with the purpose of the relief. This would provide a wider opportunity to use this tool, increase the possibility of impact and multiply the amounts donated by taxpayers to support sports, cultural and higher education providers, and would not introduce greater disparities in the tax benefits available to certain groups of PIT taxpayers.

The essence of the new tax relief is the possibility to deduct from the tax base an amount constituting

oraz wspierającą szkolnictwo wyższe, a także nie wprowadzałoby większych dysproporcji w zakresie przywilejów podatkowych, z których skorzystać mogą pewne grupy podatników PIT.

Istotą wprowadzonej ulgi podatkowej jest możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność sportową, kulturalną oraz wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę, przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Warto zaznaczyć, że aby móc skorzystać z wdrażanej ulgi, podatnik nie tylko musi prowadzić pozarolniczą działalność gospodarczą, lecz także ponieść koszt uzyskania przychodów na działalność kulturalną¹⁹. Oznacza to, że dany wydatek, który kwalifikuje się do omawianej ulgi, może dać preferencję w wysokości 150% swojej wartości – raz jako koszt uzyskania przychodu, a drugi raz poprzez możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o dodatkowe 50% jego wartości w ramach ulgi. Jednocześnie ustawodawca ogranicza katalog kosztów uzyskania przychodów poniesionych na finansowanie instytucji kultury wpisanych do rejestru instytucji kultury prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej [Ustawa z 25 października 1991] lub działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne.

Warunkiem skorzystania z ulgi jest jednak brak odliczenia tych kosztów od podstawy opodatkowania lub brak otrzymania zwrotu tych kosztów przez podatnika. Podatnik będzie uprawniony do skorzystania z ulgi na etapie składania rocznego zeznania podatkowego PIT-36 lub PIT-36L, w zależności od wybranej formy opodatkowania dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Do składanego zeznania załączyć trzeba będzie informację zawierającą wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu w ramach ulgi. Warto zauważyć, że pierwszy raz ulga znajdzie zastosowanie do wydatków poniesionych po dniu wejścia w życie ustawy wdrażającej Polski Ład, a zatem efektywnie w roku 2023, kiedy rozliczany będzie dochód osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym 2022.

Identyczne rozwiązanie zawiera art. 18ef u.p.d.o.p. Z uwagi jednak na specyfikę opodatkowania osób prawnych oraz na konstrukcję CIT, do skorzystania z ulgi uprawniony jest niemal każdy podatnik (o ile struktura jego dochodów nie składa się jedynie z tzw. dochodów pasywnych, wywodzących się z przychodów z zysków kapitałowych). Warunkiem skorzystania z ulgi będzie uprzednie rozpoznanie kosztu uzyskania przychodu z tytułu kosztów poniesionych na finansowanie instytucji kultury wpisanych do rejestru lub działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne²⁰.

Sponsoring kultury ma duży potencjał. Szacuje się, że w roku 2017 amerykański biznes przekazał ponad 1 mld USD na działalność kulturalną, a w Anglii prawie 22% dochodów instytucji kultury (ponad 600 mln GBP) po-

50% of the tax-deductible costs incurred for sport, cultural activities and activities supporting higher education and science. However, the amount of the deduction may not exceed the amount of the income obtained by the taxpayer in the tax year from the source of non-agricultural business activity. It is worth noting that in order to be eligible for the relief, the taxpayer must not only carry out non-agricultural economic activity, but also incur a deductible cost for cultural activity.²¹ This means that a given expense, which qualifies for the relief in question, may give preference in the amount of 150% of its value—once as a tax deductible expense and a second time through the possibility of reducing the tax base by an additional 50% of its value within the relief. At the same time, the catalogue of tax deductible costs incurred for cultural activities is restricted to costs incurred for financing cultural institutions listed in the register of cultural institutions kept pursuant to Article 14 (3) of the Act on Organizing and Conducting Cultural Activity²² or cultural activities carried out by art academies and public art schools.

However, the condition to benefit from the relief is that these costs are not deducted from the tax base or that the taxpayer is not reimbursed for these costs. The taxpayer will be entitled to take advantage of the relief at the stage of filing the annual PIT-36 or PIT-36L tax return, depending on the selected form of taxation of income from non-agricultural business activity. The return will have to be accompanied by information listing the costs deductible under the relief. It is worth noting that, for the first time, the relief will apply to expenses incurred after the date of entry into force of the Act implementing the Polish Deal, i.e., effectively in 2023, when the income earned by the taxpayer in the 2022 fiscal year will be settled.

An identical solution is contained in Article 18ef of the CIT Act. However, due to the specific nature of corporate taxation and the structure of CIT, almost every taxpayer is entitled to take advantage of the relief (provided that the structure of their income does not consist only of the so-called passive income derived from capital gains). The condition for taking advantage of the relief will be the prior recognition of a tax-deductible cost for the costs incurred for the financing of cultural institutions entered in the register or cultural activities carried out by art academies and public art schools.²³

Cultural sponsorship has great potential. In 2017, it is estimated that American businesses donated more than USD 1 billion to cultural activities, and in England, almost 22% of the revenue of cultural institutions (more than GBP 600 million) comes from private entrepreneurs.²⁴ The potential of the cultural sponsorship market across European countries averages around EUR 166.6 million. With 11.3%, sponsorship is the third most important element of funding, behind foundation money and donations.²⁵ In the

chodzi od przedsiębiorców prywatnych. Potencjał rynku sponsoringu kultury w poszczególnych krajach europejskich wynosi średnio około 166,6 mln euro. Sponsoring, z 11,3%, jest trzecim najważniejszym elementem finansowania, za pieniędzmi z fundacji i darowiznami [Just et al. 2021]. W przypadku Polski środki na swoją działalność instytucje kultury czerpią ze źródeł samorządowych (29%), od osób indywidualnych (21%), od instytucji rządowych (20%), od sponsoringu przedsiębiorców (19%) i ze źródeł międzynarodowych (11%) [Hieropolitańska 2012].

Mając na względzie proponowane rozwiązania podatkowe, należy stwierdzić, że jest to pierwsza ulga tego typu wprowadzona do polskiego ustawodawstwa. Z uwagi na brak dotychczasowych doświadczeń w tym zakresie ciężko jest oszacować potencjalne skutki budżetowe funkcjonowania tego rozwiązania oraz stopień, w jakim przełoży się on na wsparcie systemu ochrony zabytków²¹. Biorąc pod uwagę, że narzędzie to wspierać ma również działalność sportową i szkolnictwo wyższe, instytucje kultury będą musiały konkurować z klubami sportowymi, podmiotami organizującymi imprezy sportowe oraz z uczelniami wyższymi o środki finansowe od sponsorów, co nie zawsze będzie łatwe i może rodzić pokusę dostosowania oferty kulturalnej pod gust klientów podmiotów sponsorujących instytucje kultury.

Ulga z tytułu wydatków na ochronę i konserwację zabytków

Ustawa wdrażająca Polski Ład, obok ulgi sponsoringowej, zawiera również tzw. ulgę podatkową na zabytki, która została wprowadzona jedynie w PIT, a zatem nie jest niestety dostępna dla podatników CIT. Celem tej instytucji jest stworzenie na gruncie PIT zachęty do inwestowania w ochronę zabytków, co wpisuje się w program działań ministra właściwego ds. kultury i dziedzictwa narodowego „Ochrona zabytków”, mający na celu zachowanie materialnego dziedzictwa kulturowego, realizowanego poprzez zakup, konserwację i restaurację budynków zabytkowych²². Analizowana ulga podatkowa adresowana jest do osób fizycznych, które są właścicielami lub współwłaścicielami zabytków nieruchomości i osiągają dochody opodatkowane według ogólnej skali podatkowej (rozliczają się na podstawie zeznania PIT-36 lub PIT-37), podatkiem liniowym (w oparciu o postanowienia art. 30c u.p.d.o.f., na podstawie zeznania PIT-36L) lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (rozliczenie w oparciu o zeznanie PIT-28)²³.

Podstawowymi wydatkami uprawniającymi do zastosowania omawianej ulgi będą poniesione w roku podatkowym wydatki na wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej, utworzony zgodnie z odrębnymi przepisami dla zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w ewidencji zabytków. Ustawodawca przewidział także możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych w roku podatkowym na prace konserwatorskie²⁴, restauratorskie²⁵ lub roboty budowlane²⁶ w zabytku nieruchomym wpisanym do re-

case of Poland, cultural institutions derive funds for their activities from local government funds (29%), from individuals (21%), from government institutions (20%), from entrepreneurial sponsorship (19%) and from international sources (11%).²⁶

Considering the proposed tax solutions, it should be stated that this is the first relief of this type introduced into Polish legislation. Due to the lack of experience in this area so far, it is difficult to estimate the potential budgetary effects of the functioning of this solution and the extent to which it will translate into support for the monument protection system.²⁷ Given that this tool is also intended to support sports activities and higher education, cultural institutions will have to compete with sports clubs, entities that organize sports events and universities for funds from sponsors, which will not always be easy and may give rise to the temptation to tailor the cultural offer to the tastes of the clients of entities sponsoring cultural institutions.

Relief for expenditure on the protection and conservation of monuments

The law implementing the Polish Deal, in addition to the sponsorship tax relief, also includes the so-called historic monuments tax relief, which was introduced only in PIT and is therefore unfortunately not available to CIT taxpayers. The purpose of this institution is to create on the grounds of PIT an incentive to invest in the protection of monuments, which is in line with the “Protection of monuments” program of activities of the minister responsible for culture and national heritage, aimed at the preservation of tangible cultural heritage, implemented through the purchase, conservation and restoration of historic buildings.²⁸ The tax relief analyzed is addressed to natural persons who are owners or co-owners of real estate monuments and obtain income taxed in accordance with the general tax scale (they settle tax on the basis of the PIT-36 or PIT-37 tax returns), the flat tax (based on the provisions of Article 30c of the PIT Act on the basis of the PIT-36L tax return) or the lump-sum tax on registered income (settlement on the basis of the PIT-28 tax return).²⁹

The basic expenses authorizing the application of the discussed relief will be the costs incurred in the tax year for payments to the renovation fund of a housing community or housing cooperative established, pursuant to separate regulations, for a real estate monument entered in the national register of monuments or entered in the municipal register of monuments. The legislator also provided for the possibility of deducting from the tax base the expenses incurred in the tax year for conservation works,³⁰ restoration works³¹ or construction works³² in an immovable monument listed in the national register of monuments or in the municipal register

jestru zabytków lub znajdującym się ewidencji zabytków, pod warunkiem jednak, że podatnik będzie posiadał sporządzone na piśmie pozwolenie wojewódzkiego konserwatora zabytków na prowadzenie prac konserwatorskich, prac restauratorskich lub robót budowlanych albo zalecenia konserwatorskie. Co więcej, ulga przewiduje możliwość uwzględnienia wydatku na odpłatne nabycie zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w takim zabytku, pod warunkiem że podatnik na tę nabytą nieruchomości poniósł uprzednio wydatek o charakterze remontowo-konserwatorskim. W tym ostatnim przypadku warunkiem skorzystania z ulgi podatkowej jest posiadanie tytułu właściciela lub współwłaściciela nieruchomości w momencie dokonywania odliczenia (co oznacza, że nieruchomości tej nie można zbyć, zanim skorzysta się z preferencji).

Ustawodawca wprowadził limit odliczeń od podstawy opodatkowania. W przypadku wydatków stanowiących wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej limit ten wynosi 50% sumy wpłat wynikających z dowodów wpłaty lub zaświadczenia o wysokości wpłat w roku podatkowym, wystawionym przez wspólnotę lub spółdzielnię mieszkaniową. W przypadku drugiej kategorii preferencyjnych wydatków limit wynosi 50% wydatków udokumentowanych fakturą VAT (wystawionych przez przedsiębiorcę będącego czynnym podatnikiem VAT). W odniesieniu do ostatniej kategorii preferencyjnych wydatków odliczenie nie może przekroczyć iloczynu kwoty 500 zł i liczby metrów kwadratowych powierzchni użytkowej nabywanego zabytku nieruchomego, a w każdym przypadku nie więcej niż 0,5 mln zł na wszystkie wydatki tego typu w roku podatkowym.

Odliczenie wydatków na fundusz remontowy lub prace konserwatorskie może zostać dokonane w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki. Oznacza to, że pierwszy raz będzie można skorzystać z ulgi w roku 2023, kiedy rozliczany będzie podatek z tytułu dochodu osiągniętego w 2022 r. Natomiast odliczenie wydatków na odpłatne nabycie zabytku nieruchomego może zostać dokonane w zeznaniu za rok podatkowy, w którym po raz pierwszy poniesiono wydatki remontowo-konserwatorskie na rzecz nabytego zabytku. Jeżeli kwota odliczenia przewyższa wysokość dochodu, którą podatnik osiągnął w rozliczonym roku podatkowym, kwota ulgi może podlegać odliczeniu w kolejnych latach, nie dłużej niż przez 6 lat, licząc od końca roku, w którym dokonano odliczenia.

Ustawodawca nie pozwolił na odliczenie tych wydatków, które:

- zostały odliczone od przychodu w ramach ryczaftu od przychodów ewidencjonowanych;
- zostały uwzględnione w innych preferencjach podatkowych;
- wykraczają poza zakres prac i robót określonych w pozwoleniu wojewódzkiego konserwatora zabytków lub zaleceniach konserwatorskich;
- zostały sfinansowane, dofinansowane lub zwrócone w jakiegokolwiek innej formie podatnikowi.

of monuments, provided, however, that the taxpayer has the written permission of the voivodeship conservation officer to carry out conservation works, restoration works or construction works or conservation recommendations. Furthermore, the relief provides for the possibility of taking advantage of the relief with regard to the expenditure on the acquisition of an immovable listed monument or share in the ownership in such a monument, provided that the taxpayer has previously incurred expenditure of a renovation and conservation nature on the acquired immovable property. In the latter case, the condition for taking advantage of the tax relief is to hold the title of owner or co-owner of the property at the time of the deduction (which means that the property cannot be disposed of before taking advantage of the preference).

A limit for deductions from the tax base has been introduced. In the case of expenses constituting payments to the renovation fund of a housing association or cooperative, the limit is 50% of the sum of payments resulting from proofs of payment or a certificate on the amount of payments in the tax year, issued by a housing association or cooperative. For the second category of preferential expenditures, the limit is 50% of expenditures documented by a VAT invoice (issued by an entrepreneur who is an active VAT taxpayer). With regard to the last category of preferential expenditures, the deduction cannot exceed the product of the amount of PLN 500 and the number of square meters of the usable area of the real estate monument acquired, and in any case no more than PLN 0.5 million for all expenses of this type in a tax year.

The deduction of expenses for the renovation fund or maintenance works can be made in the tax return for the tax year in which the expenses were incurred. This means that the first time the deduction will be available will be in 2023, when the tax on income earned in 2022 is settled. On the other hand, the deduction of expenses for the paid acquisition of an immovable monument can be made in the tax return for the tax year in which the repair and conservation expenses for the acquired monument were incurred for the first time. If the amount of the deduction exceeds the amount of income that the taxpayer earned in the tax year being accounted for, the relief amount may be deducted in subsequent years, for no longer than six years counting from the end of the year in which the deduction was made.

It was not allowed to deduct those expenses which:

- have been deducted from income under the flat-rate income tax,
- have been included in other tax preferences;
- go beyond the scope of the work and works specified in the voivodeship conservator's permit or conservation recommendations;
- have been financed, subsidized or reimbursed in any other form to the taxpayer.

Analizowana konstrukcja podatkowa może stanowić ważne źródło wsparcia zabytków nieruchomych, szczególnie tych, które wymagają niezwłocznych prac konserwatorskich, jak wiele kamienic, w których ukształtowała się wspólnota mieszkaniowa (lub które stanowią majątek spółdzielni) dysponująca niewystarczającymi środkami do organizacji kosztownych i adekwatnych prac konserwatorskich. Dużym ograniczeniem tego instrumentu podatkowego jest brak analogicznej ulgi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, co eliminuje spółdzielnie i wspólnoty mieszkaniowe będące właścicielami zabytku nieruchomego lub liczne spółki, w tym spółki celowe, posiadające w aktywach swojego majątku taki zabytek, z prawa do skorzystania z ulgi.

Poważne wątpliwości w praktyce skutecznego stosowania nowych przepisów może budzić możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatku poniesionego na wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej²⁷ – podatnik, aby mógł skorzystać z tej możliwości, musi być właścicielem lub współwłaścicielem zabytku nieruchomego. W przypadku funkcjonowania wspólnoty mieszkaniowej²⁸ budynek wpisany do rejestru zabytków składa się z lokali stanowiących odrębną nieruchomość, z którymi związany jest udział w nieruchomości wspólnej²⁹. Osoba fizyczna będzie przede wszystkim właścicielem lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, a nie współwłaścicielem nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków. Jedynie poprzez wspomniany udział w nieruchomości wspólnej, jako prawo związane z prawem odrębnej własności lokalu, można będzie uznać właściciela lokalu znajdującego się w zabytkowym budynku za współwłaściciela zabytku nieruchomego. Natomiast w przypadku spółdzielni mieszkaniowej³⁰ to spółdzielnia jest właścicielem nieruchomości, a jako osoba prawna spółdzielnia podlega opodatkowaniu CIT, w ramach którego nie funkcjonuje analizowana ulga. Osoby fizyczne będące członkami spółdzielni formalnie nie są właścicielami ani współwłaścicielami nieruchomości, przysługuje im jedynie spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego lub ograniczone prawo rzeczowe w postaci spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, którego z kolei nie ma w katalogu stosunków własnościowych uprawniających do skorzystania z ulgi.

Liczne kontrowersje i dyskusje wzbudziła możliwość skorzystania z ulgi, w szczególności w odniesieniu do nabycia zabytku nieruchomego³¹. Konsekwencją tychże jest zmiana legislacyjna [Ustawa z 9 czerwca 2022 o zmianie ustawy o podatku dochodowym], która począwszy od roku 2023, znacząco ograniczy zastosowanie ulgi, m.in. pozbawiając wydatki na odpłatne nabycie zabytku nieruchomego statusu wydatków dających prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania czy wymagając zaświadczenia wojewódzkiego konserwatora zabytków potwierdzającego wykonanie prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych, a ponadto wyłączając spod zakresu ulgi zabytki znajdujące się w ewidencji zabytków w przypadku tych robót lub prac (pozostawiając jedynie zabytki wpisane do rejestru zabytków).

The analyzed tax structure may constitute an important source of support for immovable monuments, especially those that require immediate conservation works, such as many tenement houses in which a housing community has formed (or which are the property of a cooperative) with insufficient funds to organize costly and adequate conservation works. A major limitation of this tax instrument is the absence of an analogous relief in the CIT Act—which eliminates co-operatives and housing communities owning an immovable monument, or numerous companies, including special purpose vehicles, having such a monument in their assets from the right to benefit from the relief.

Serious doubts in the practice of effective application of the new regulations may be raised by the possibility to deduct from the tax base the costs incurred for payments to the renovation fund of a housing community or housing cooperative³³—in order to be able to use this possibility, the taxpayer must be the owner or co-owner of a real estate monument. In the case of the operation of a housing community,³⁴ a building listed in the national register of monuments or municipal monument records consists of premises that constitute a separate property, to which a share in the common property is attached.³⁵ The individual will primarily be the owner of the premises constituting the separate property and not the co-owner of the listed property. It is only through said share in the common property, as a right associated with the right of separate ownership of the premises, that the owner of a premises located in a listed building will be considered as a co-owner of a real estate monument. On the other hand, in the case of a housing cooperative,³⁶ it is the cooperative that owns the real estate, and as a legal entity, the cooperative is subject to CIT, under which the relief under analysis does not function. Individuals who are members of a cooperative are not formally owners or co-owners of real estate, they are only entitled to a cooperative tenancy right to a premise or a limited right in rem in the form of a cooperative ownership right to a premise, which in turn is not included in the catalogue of ownership relations entitling them to benefit from the tax relief.

Numerous controversies and debates have arisen over the applicability of the relief, in particular in relation to the acquisition of an immovable monument.³⁷ The consequence of these is a legislative change,³⁸ which, starting from 2023, will significantly limit the application of the relief by, i.a., depriving the expenditure on the acquisition of an immovable monument of the status of expenditure giving the right to reduce the tax base or requiring a certificate from the voivodeship conservator of monuments confirming the performance of conservation, restoration or construction works, and, in addition, excluding from the scope of the relief monuments included in the municipal register of monuments in the case of such

Pozostałe preferencje podatkowe wdrażane w ramach programu Polski Ład

Dwie ulgi scharakteryzowane powyżej stanowią trzon oferty podatkowej adresowanej przez ustawodawcę do podmiotów wspierających ochronę dziedzictwa, w tym zabytki. Wskazać należy jeszcze dwa inne narzędzia wsparcia dziedzictwa: zwolnienie przychodów z odpłatnego zbycia zabytku ruchomego do muzeum i specjalny reżim podatkowy dla osób fizycznych zmieniających rezydencję podatkową na polską.

Pierwsze z analizowanych rozwiązań funkcjonuje zarówno w odniesieniu do podatników PIT, jak i CIT³². O ile mechanizm obu ulg podatkowych scharakteryzowanych powyżej przewidywał możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o określone kategorie kwot, o tyle zwolnienie spowoduje, że przychód podatkowy nie powstanie w ogóle³³. Zgodnie z ustawą, z podatku zwalniane są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia zabytku ruchomego³⁴ muzeum³⁵ będącemu instytucją kultury lub bibliotece³⁶. Oznacza to, że w każdym przypadku odpłatnego zbycia na rzecz muzeum lub biblioteki rzeczy ruchomej stanowiącej zabytek ewentualny przychód podatkowy, który może potencjalnie powstać z tego tytułu, będzie irrelevantny podatkowo, co ma zachęcić podatników obu podatków dochodowych do wsparcia tych instytucji kultury bez ryzyka poniesienia ciężaru podatkowego, który powstałby w razie odpłatnego zbycia tego ruchomego zabytku na rzecz innych podmiotów. Warto podkreślić, że preferencja podatkowa jest przewidziana jedynie w przypadku zbycia rzeczy muzeum będącemu instytucją kultury lub bibliotece – oznacza to, iż zbycie na rzecz muzeum prywatnego nieposiadającego takiego statusu lub innego podmiotu prowadzącego działalność kulturalną nie pozwoli na zastosowanie wspomnianej preferencji.

Ostatnie rozwiązanie nie dotyczy bezpośrednio podatkowego wsparcia ochrony dziedzictwa, jednak pośrednio może się temu przysłużyć. Jest ono adresowane do szczególnej grupy podatników zainteresowanych przeniesieniem miejsca zamieszkania (rezydencji podatkowej) na terytorium Polski. Mowa tu o podatnikach dysponujących takim poziomem aktywów, który pozwala na lokowanie ich na terytorium Polski w przedsięwzięciach pożytecznych społecznie. Preferencyjne zasady opodatkowania stanowią alternatywne rozwiązanie w stosunku do opodatkowania na zasadach przewidzianych w pozostałych przepisach u.p.d.o.f. z uwagi na to, że podatnik wybierający ten sposób opodatkowania zobowiązany będzie do zapłaty zryczałtowanej kwoty podatku od przychodów uzyskanych ze źródeł położonych za granicą, bez konieczności wykazywania w zeznaniu źródeł tych przychodów, wysokości przychodu oraz państwa jego uzyskania. Wybór tej formy opodatkowania został pozostawiony podatnikowi.

Warto zauważyć, że w razie wybrania przez podatnika opodatkowania na zasadach określonych w rozdziale 6b u.p.d.o.f. (opodatkowanie ryczałtem od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszka-

works or works (leaving only monuments entered in the national register of monuments).

Other tax preferences implemented under the Polish Deal program

The two reliefs characterized above constitute the core of the tax offer addressed by the legislator to entities supporting heritage conservation, including monuments. Two other heritage-supporting tools should be pointed out: the exemption of income from the sale of a movable monument to a museum and a special tax regime for individuals changing their tax residence to Poland.

The first of the analyzed solutions operates for both PIT and CIT taxpayers.³⁹ While the mechanism of both tax reliefs characterized above provides for the possibility of reducing the tax base by certain categories of amounts, the exemption will result in no tax revenue at all.⁴⁰ Pursuant to the Act, revenues obtained from the paid disposal of a movable monument⁴¹ to a museum⁴²) being a cultural institution, or to a library⁴³ are exempt from tax. This means that, in each case of the disposal of a movable monument to a museum or library against payment, any tax revenue that may potentially arise therefrom will be tax irrelevant, which is intended to encourage taxpayers of both income taxes to support these cultural institutions without the risk of having to bear the tax burden that would arise if the movable monument were disposed of against payment to other entities. It is worth emphasizing that the tax preference is only provided for in the case of the disposal of an item to a museum that is a cultural institution or a library—this means that the disposal to a private museum without such status or to another entity carrying out cultural activities will not allow said preference to be applied.

The last solution does not directly concern tax support for heritage protection, but it may indirectly contribute to it. It is addressed to a specific group of taxpayers interested in transferring their place of residence (tax residence) to the territory of Poland. The taxpayers in question are those with a level of assets that allows them to invest in socially beneficial projects in Poland. Preferential taxation rules are an alternative solution to taxation according to the rules provided for in other provisions of the PIT Act. This is because a taxpayer who chooses this form of taxation will be obligated to pay a lump-sum tax on income obtained from sources located abroad, without the need to disclose in his tax return the sources of this income, the amount of the income and the country in which it was obtained. The choice of this form of taxation is left to the taxpayer.

It is worth noting that if a taxpayer chooses to be taxed in accordance with the rules set out in chapter 6b of the PIT Act (flat-rate taxation on income of foreign persons transferring their place of residence

nia do Polski), jako jeden z warunków zastosowania ryczałtu³⁷, podatnik obowiązany jest do poniesienia wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej, w wysokości co najmniej 100 000 zł w roku podatkowym, począwszy od roku podatkowego następującego bezpośrednio po roku podatkowym, w którym podatnik przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Polski. W przypadku nieponiesienia tych wydatków podatnik traci prawo do stosowania wspomnianego mechanizmu podatkowego. Opodatkowanie ryczałtem stosowane jest przez 10 kolejnych lat podatkowych.

Poszczególne kategorie wydatków uznawanych za wsparcie wzrostu gospodarczego, rozwoju nauki i szkolnictwa oraz ochrony dziedzictwa kulturowego zostały określone w rozporządzeniu [Rozporządzenie Ministra Finansów 2021], które zakłada, że (w odniesieniu do wsparcia kultury) rodzaje wydatków, które będą uprawniały do utrzymania prawa do korzystania z ryczałtu, będą obejmować:

- darowizny na rzecz podtrzymywania i upowszechniania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej lub kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego³⁸;
- wydatki poniesione bezpośrednio na działalność kulturalną;
- nabycie zabytku nieruchomego, o którym mowa w art. 3 pkt 2 u.o.z., wpisanego do rejestru zabytków;
- opiekę (naukowe badania i dokumentowanie zabytku, prowadzenie prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku)³⁹ nad zabytkiem nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub gminnej ewidencji zabytków.

Z jednej strony należy docenić fakt, że inwestycja w ochronę dziedzictwa kulturowego jest jedną z przesłanek zastosowania preferencyjnego systemu podatkowego, co może przyciągnąć do Polski nowych podatników, dysponujących sporym kapitałem. Polska nie tylko może zyskać nowych podatników, lecz także dodatkowe wsparcie ochrony dziedzictwa. Z drugiej jednak strony regulacja ustawowa jest bardzo szeroka i daje duże pole manewru. Istnieje zatem ryzyko, że wydatki na ochronę dziedzictwa kulturowego pójdą w kierunku niekoniecznie pożądanym przez służby konserwatorskie, w sposób naruszający lokalne uwarunkowania zagospodarowania przestrzennego lub ochrony dziedzictwa. Wydaje się, że ustawa powinna wymagać, aby inwestycja w ochronę dziedzictwa czyniła zadość wymogom ochrony zabytków, postanowieniom miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego oraz innym normom uznanym za istotne w tym przypadku. W przeciwnym razie wsparcie dziedzictwa, choć szczytne, może przybrać chaotyczny charakter i kierunek, maksymalizując jedynie prywatny interes podatnika, zwłaszcza jeśli weźmiemy pod uwagę problemy finansowe i deficyty organizacyjne służb konserwatorskich oraz brak obligatoryjnego konserwatora zabytków na poziomie gmin⁴⁰.

to Poland), as one of the conditions for applying the flat rate,⁴⁴ the taxpayer is obligated to incur expenses for economic growth, development of science and education, protection of cultural heritage or promotion of physical culture in the amount of at least PLN 100,000 in the tax year starting from the tax year immediately following the tax year in which the taxpayer transferred their place of residence to Poland. If such expenses are not incurred, the taxpayer loses the right to apply the aforementioned tax mechanism. Lump-sum taxation applies for a period of ten consecutive tax years.

The specific categories of expenditure deemed to support economic growth, the development of science and education and the protection of cultural heritage are set out in the regulation,⁴⁵ which stipulates that (in relation to cultural support) the types of expenditure that will be eligible to maintain entitlement to the lump sum will include:

- donations for the maintenance and dissemination of national tradition, cultivation of Polishness and development of national, civic and cultural awareness or culture, art, protection of cultural assets and national heritage;⁴⁶
- expenditure incurred directly on cultural activities;
- acquisition of an immovable monument referred to in art. 3 item 2 of the Monument Protection Act entered in the national register of monuments;
- preservation (academic research on and documentation of the monument, carrying out conservation, restoration and construction works on the monument⁴⁷) of the immovable monument entered in the national register of monuments or in the municipal register of monuments.

On the one hand, it should be appreciated that investment in the protection of cultural heritage is one of the prerequisites for the application of the preferential tax regime, which may attract new taxpayers to Poland with considerable capital. Poland may not only gain new taxpayers but also additional support for heritage protection. On the other hand, however, the statutory regulation is very broad and gives a lot of room for maneuver. Therefore, there is a risk that spending on heritage protection will go in a direction not necessarily desired by the conservation services, in a way that violates local land use or heritage protection conditions. It would seem that the Act should require that investment in heritage protection should do justice to the requirements of heritage protection, the provisions of local development plans and other standards deemed relevant in this case. Otherwise, heritage support, although laudable, may take a haphazard character and direction, maximizing only the private interest of the taxpayer, especially given the financial problems and organizational deficits of conservation services and the lack of a mandatory heritage conservator at the municipal level.⁴⁸

Mając na względzie powyższe, należy stwierdzić, że ustawa wprowadzająca podatkową część programu Polski Ład zawiera liczne nowe instytucje prawnopodatkowe adresowane do szeroko rozumianego sektora kultury, a przede wszystkim do obszaru ochrony dziedzictwa, w tym zabytków. Rozwiązania te stanowią swoistą *terra incognita* w polskim ustawodawstwie i trudno jest oszacować ostateczne skutki i popularność obowiązywania nowych rozwiązań, a także ich przełożenie na poziom rzeczywistego wsparcia dla sektora kultury. Nowe przepisy niestety cechują się niedociągnięciami legislacyjnymi, niekiedy nie są w pełni kompatybilne z innymi gałęziami prawa, niemniej jednak z punktu widzenia podmiotów zajmujących się ochroną dziedzictwa mogą zostać uznane za krok w dobrym kierunku, który ma szansę przynieść poprawę struktury finansowania ochrony dziedzictwa w Polsce. Biorąc pod uwagę, że większość preferencji będzie mogła zostać zastosowana dopiero przy okazji rocznego rozliczenia podatku dochodowego za rok 2022, istnieje czas na doprecyzowanie treści przepisów prawa tak, aby można było wyinterpretować jasne i precyzyjne normy prawne z tych przepisów.

Należy podkreślić, że podatkowe wsparcie ochrony dziedzictwa nie jest jedynie polskim rozwiązaniem. Wiele państw Unii Europejskiej czy OECD zawiera rozwiązania podatkowe wspierające ochronę dziedzictwa, w tym zabytki, zarówno ruchome, jak i nieruchome. Rozwiązania te polegają m.in. na przyspieszonej amortyzacji środków trwałych wykorzystanych do ochrony zabytków oraz wydatków budowlanych w przypadku prac przy zabytkach (Niemcy, Austria), odliczeniu od podstawy opodatkowania wartości darowizny będącej dziełem sztuki uznanym przez władze za dziedzictwo (Belgia, Dania, Finlandia), możliwości uznania za koszt podatkowy wydatków na remont i konserwację zabytków (Chorwacja), prawie do pomniejszenia podstawy opodatkowania o wartość określonej części wydatków poniesionych na nabycie zasobów dziedzictwa kulturowego znajdujących się poza danym państwem (Hiszpania), ulgi podatkowej przy nabyciu zabytku nieruchomości (Rosja) czy szerokich preferencji podatkowych dla darowizn związanych z ochroną dziedzictwa.

Wydaje się, że wdrożenie określonych preferencji podatkowych w zakresie podatków majątkowych, stanowiących dochody budżetów gmin⁴¹, spowodowałyby znaczącą erozję ich dochodów podatkowych i wymagałoby zmiany struktury finansowania ich budżetów poprzez ustanowienie nowych alternatywnych źródeł dochodów własnych lub zwiększenie subwencji, w szczególności w stosunku do tych gmin, na których obszarze zlokalizowane są liczne zabytki. Dokonanie stosownych zmian w obrębie podatków dochodowych nie wyklucza oczywiście możliwości odpowiednich zmian w innych konstrukcjach daninowych, aczkolwiek zmiany te powinny być kompatybilne z treścią przepi-

In view of the above, it should be pointed out that the law introducing the tax part of the Polish Deal program contains numerous new legal and tax institutions addressed to the cultural sector in the broadest sense, and above all to the area of heritage protection, including monuments. These solutions are a kind of *terra incognita* in Polish legislation and it is difficult to estimate the final effects and popularity of the new solutions in force, as well as their translation into the level of actual support for the cultural sector. Unfortunately, the new regulations are characterized by legislative shortcomings and sometimes they are not fully compatible with other branches of law. Nevertheless, probably from the point of view of heritage protection entities, they can be considered a step in the right direction, which has a chance to improve the structure of heritage protection funding in Poland. Considering that most of the preferences will only be able to be applied on the occasion of the annual income tax settlement for 2022, there is time to clarify the content of the law so that clear and precise legal standards can be interpreted from these provisions.

It should be pointed out that tax support for heritage protection is not a solution unique to Poland. Many European Union or OECD countries include tax solutions that support the protection of heritage, including monuments, both movable and immovable. These solutions consist, among others, in accelerated depreciation of fixed assets used for the protection of monuments and construction expenses in the case of works on monuments (Germany, Austria); a deduction from the tax base of the value of a donation being a work of art recognized by the authorities as heritage (Belgium, Denmark, Finland); the possibility to recognize expenses for the renovation and maintenance of monuments as tax deductible costs (Croatia); the right to deduct from the tax base the value of a certain proportion of the expenses incurred for the acquisition of heritage resources located outside the country (Spain); a tax credit for the acquisition of an immovable monument (Russia) or extensive tax preferences for heritage-related donations.

It seems that the implementation of certain tax preferences with respect to property taxes, constituting revenues for the budgets of municipalities,⁴⁹ would result in a significant erosion of their tax revenues and would require a change in the structure of financing their budgets, either by establishing new alternative sources of own revenues or by increasing subsidies, especially with respect to those municipalities in the area of which numerous monuments are located. Making appropriate changes within income taxes does not, of course, exclude the possibility of appropriate changes in other taxation structures, although these changes should be compatible with the

sów regulujących inne podatki lub daniny publiczne, tak aby zapewnić efekt synergii oraz optymalne i spójne funkcjonowanie systemu podatkowego zapewniającego atrakcyjne preferencje dla sektora kultury.

content of provisions regulating other taxes or public tributes so as to ensure a synergetic effect and optimal and consistent functioning of the tax system providing attractive preferences for the cultural sector.

Bibliografia / References

Opracowania / Secondary sources

- Bitner Michał, Chojna-Duch Elżbieta, Grzybowski Marek, Chowaniec Jakub, Karwat Piotr, Kornberger-Sokołowska Elżbieta, Lachowicz Marcin, Litwińczuk Hanna, Modzelewski Witold, Radzikowski Krzysztof, Supera-Markowska Maria, Ślifirczyk Maciej, Tetlak Karolina, Waluga Marek, *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Gwardzińska Żaneta, *Egzekucja nadzoru konserwatorskiego*, Gdańsk 2019a.
- Gwardzińska Żaneta, *Praktyka stosowania przez muzea publiczne prewspółczynnika VAT*, „Muzealnictwo” 2019b, nr 60.
- Gwardzińska Żaneta, *Problemy egzekwowana nadzoru konserwatorskiego na przykładzie zbiegu administracyjnego postępowania egzekucyjnego z postępowaniem upadłościowym dysponenta zabytku*, „Wiadomości Konserwatorskie – Journal of Heritage Conservation” 2020, nr 61.
- Hieropolitańska Anna, *Raport z badania »Kultura dofinansowania«*, <https://www.nck.pl/badania/raporty/kultura-do-finansowania> (dostęp: 14 XI 2021).
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 rok, Warszawa 2021.
- Janczykowski Jan, *Prawna ochrona zabytków – teoria a praktyka. Uwagi wojewódzkiego konserwatora zabytków*, [w:] Piotr Dobosz, Katarzyna Szepelak, Witold Górny (red.), *Dziedzictwo, dobra kultury, zabytki, ochrona i opieka w prawie*, Kraków 2015.
- Just Kristin, Nieuweboer Eva, Potowski Kira, Walter Hans-Conrad, *The European Cultural Sponsorship Market – Quo Vadis?*, <https://cultural-brands.com/knowledge/the-european-cultural-sponsorship-market-quo-vadis> (dostęp: 14 XI 2021).
- Kozień Adam, *Sprawne zarządzanie dziedzictwem kulturowym przez organy samorządu terytorialnego*, „Wiadomości Konserwatorskie – Journal of Heritage Conservation” 2020, nr 64.
- Mastalski Ryszard, Fojcik-Mastalska Eugenia (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.
- Modzelewski Witold (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2007.
- Niżnik-Mucha Agata, *Metoda konstytucyjnej regulacji w przedmiocie ochrony dziedzictwa narodowego i dóbr kultury – zarys rozważań*, „Wiadomości Konserwatorskie – Journal of Heritage Conservation” 2019 nr 60.

Ułga na zabytki, red. W. Przybyszewski, „Spotkania z Zabytkami” 2022, nr 3–4.

Akty prawne / Legal acts

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE L z 11 grudnia 2006, z późn. zm.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997, Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie rodzajów wydatków uprawniających do skorzystania z prawa do opodatkowania ryczałtem przychodów uzyskanych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby przenoszące miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. 2021, poz. 2443.
- Ustawa z 28 lipca 1983 o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. 2021, poz. 1043 z późn. zm.
- Ustawa z 15 listopada 1984 o podatku rolnym, Dz.U. 2020, poz. 333 z późn. zm.
- Ustawa z 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2022, poz. 1452 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2021, poz. 1128 z późn. zm.
- Ustawa z 25 października 1991 o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, Dz.U. 2020, poz. 194 z późn. zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2021, poz. 1800 z późn. zm.
- Ustawa z 21 listopada 1996 o muzeach, Dz.U. 2022, poz. 385.
- Ustawa z 27 czerwca 1997 o bibliotekach, Dz.U. 2019, poz. 1479.
- Ustawa z 20 listopada 1998 o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 202, poz. 1993 z późn. zm.
- Ustawa z 15 grudnia 2000 o spółdzielniach mieszkaniowych, Dz.U. 2021, poz. 1208.
- Ustawa z 30 października 2002 o podatku leśnym, Dz.U. 2019, poz. 888 z późn. zm.
- Ustawa z 24 kwietnia 2003 o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz.U. 2022, poz. 1327 z późn. zm.
- Ustawa z 23 lipca 2003 o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz.U. 2022, poz. 840 z późn. zm.

Ustawa z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2022, poz. 931 z późn. zm.

Ustawa z 29 października 2021 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz

niektórych innych ustaw, Dz.U. 2021, poz. 2105 z późn. zm.

Ustawa z 9 czerwca 2022 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2022, poz. 1265.

¹ Szerzej na temat konstytucyjnej ochrony dziedzictwa narodowego i dóbr kultury zob. [Niżnik-Mucha, s. 69–75].

² Art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. 2019, poz. 1170 z późn. zm.); art. 12 ust. 1 pkt 11 ustawy z 15 listopada 1984 o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz.U. 2020, poz. 333 z późn. zm.); art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z 30 października 2002 o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz.U. 2019, poz. 888 z późn. zm.).

³ Art. 12 ust. 1 pkt 5 ustawy z 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. 2019, poz. 1170 z późn. zm.).

⁴ Art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. b-d ustawy z 28 lipca 1983 o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 1043 z późn. zm.).

⁵ Art. 120 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 685 z późn. zm., dalej: „u.p.t.u.” lub „ustawa o podatku od towarów i usług”).

⁶ Tamże, również w zestawieniu z art. 146aa u.p.t.u. Pojęcia dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków zostały zdefiniowane w art. 120 u.p.t.u.

⁷ Art. 43 ust. 1 pkt 33 u.p.t.u.

⁸ Częściowa (punktowa) harmonizacja dotyczy w zasadzie wyłącznie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) brak jest dyrektyw unijnych, a jedynymi ograniczeniami są swobody traktatowe oraz postanowienia prawa wtórnego UE z zakresu innych gałęzi prawa, które mogą pośrednio wpływać na treść obowiązku podatkowego w PIT.

⁹ Ustawa z 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 1128 z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.f.” lub „ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych”); ustawa z 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 1800 z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.p.” lub „ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych”).

¹⁰ Art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

¹¹ Art. 22 ust. 9 pkt 3 oraz art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.

¹² Art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

¹³ Art. 17 ust. 1 pkt 4a u.p.d.o.p.

¹⁴ Ustawa z 29 października 2021 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105, dalej: „Polski Ład”).

¹⁵ Przykładowo: [Janczykowski 2015, s. 111].

¹⁶ Art. 1 pkt 47, art. 2 pkt 42 ustawy, wprowadzająca odpowiednio art. 26ha do u.p.d.o.f. oraz art. 18ef do u.p.d.o.p.

¹⁷ Określonego w art. 30c u.p.d.o.f.

¹⁸ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 r., s. 8.

¹⁹ Poniesiony wydatek musi stanowić odpis amortyzacyjny lub spełniać definicję kosztu uzyskania przychodów, czyli musi zostać poniesiony w celu uzyskania przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów i nie może być zawarty w tzw. negatywnym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodu zawartym w art. 23 u.p.d.o.f. lub art. 16 u.p.d.o.p.

²⁰ Ulga przewiduje szerszy katalog dopuszczalnych kosztów uzyskania przychodów do zastosowania ulgi, jednakże z uwagi na charakter niniejszego opracowania analiza ogranicza się jedynie do kosztów uzyskania przychodów związanych z działalnością kulturalną.

²¹ Szerzej na temat systemu ochrony zabytków: [Gwardzińska 2019a, s. 23].

²² Uzasadnienie do projektu ustawy wdrażającej Polski Ład.

²³ Art. 26hb u.p.d.o.f. oraz art. 11 ustawy z 20 listopada 1998 o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 1993 z późn. zm., dalej: „u.z.p.d.”).

²⁴ Działania mające na celu zabezpieczenie i utrwalenie substancji zabytku, zahamowanie procesów jego destrukcji oraz dokumentowanie tych działań (art. 3 pkt 6 ustawy z 23 lipca 2003 o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 710 z późn. zm., dalej: „u.o.z.”).

²⁵ Działania mające na celu wyeksponowanie wartości artystycznych i estetycznych zabytku, w tym, jeżeli istnieje taka potrzeba, uzupełnienie lub odtworzenie jego części, oraz dokumentowanie tych działań (art. 3 pkt 7 u.o.z.).

²⁶ Roboty budowlane w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, podejmowane przy zabytku lub w otoczeniu zabytku (art. 3 pkt 8 u.o.z.).

²⁷ Art. 26hb ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.

²⁸ Ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozwana (art. 6 ustawy z 24 czerwca 1994 o własności lokali, tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 1048, dalej: „u.w.l.”).

²⁹ Stosownie do postanowień art. 3 ust. 1 u.w.l.

³⁰ Podstawą prawną funkcjonowania spółdzielni mieszkaniowej jest ustawa z 15 grudnia 2000 o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz.U. 2021, poz. 1208).

³¹ Przykładowo [Ulga na zabytki 2022, s. 70–72] oraz liczne publikacje i portale poświęcone tematyce podatkowej.

³² Art. 21 ust. 1 pkt 28a u.p.d.o.f. oraz art. 17 ust. 1 pkt 62 u.p.d.o.p.

³³ Także na gruncie u.z.p.d. (art. 10).

³⁴ W rozumieniu art. 3 pkt 3 u.o.z.

³⁵ W rozumieniu ustawy z 21 listopada 1996 o muzeach (tekst jedn.: Dz.U. 2020, poz. 902 z późn. zm.).

³⁶ W rozumieniu ustawy z 27 czerwca 1997 o bibliotekach (tekst jedn.: Dz.U. 2019, poz. 1479).

³⁷ Art. 30m u.p.d.o.f.

³⁸ § 1 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia odsyła m.in. do art. 4 ust. 1 pkt 4 i 16 ustawy z 24 kwietnia 2003 o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (tekst jedn.: Dz.U. 2020, poz. 1057 z późn. zm.).

³⁹ § 1 ust. 1 pkt 2 lit c rozporządzenia odsyła do art. 5 pkt 1 i 2 u.o.z.

⁴⁰ Szerzej: [Kozień 2020, s. 13].

⁴¹ Stosownie do postanowień ustawy z 3 listopada 2003 o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz.U. z 2021, poz. 1672 z późn. zm.).

Streszczenie

Zmiany w przepisach prawa podatkowego wywołują sporo głosów, tak krytycznych, jak i aprobujących, i obejmują swoim zakresem wiele aspektów życia gospodarczego. Wiele z nich dotyczy również sektora kultury, w tym podmiotów zajmujących się ochroną dziedzictwa, a szczególnie zabytków. Głośna i szeroko komentowana nowelizacja przepisów podatkowych w ramach programu Polski Ład wprowadza zmiany także w odniesieniu do sektora kultury, dodając cztery nowe instytucje, które mogą przyczynić się do zwiększenia nakładów na działalność kulturalną lub ochronę dziedzictwa, umożliwiając podatnikowi skorzystanie z preferencji podatkowej. Zmiany te są w większości pozytywne, natomiast wprowadzają nowe instrumenty prawnopodatkowe do polskiego ustawodawstwa. Celem opracowania jest przybliżenie nowych rozwiązań podatkowych adresowanych do sektora kultury, ich skrótowa analiza oraz wskazanie na najważniejsze zalety i deficyty regulacyjne.

Abstract

The changes in tax law have led many to voice their opinions, both critical and approving, and cover many aspects of economic life. Many of them also affect the cultural sector, including those involved in the protection of heritage, particularly historic buildings. The much-publicized and widely commented amendment to the tax legislation under the Polish Deal program also introduces changes with regard to the cultural sector, adding four new institutions that can contribute to increased spending on cultural activities or heritage protection, while allowing taxpayers to benefit from tax preferences. These changes are mostly positive, while they introduce new legal and tax instruments into Polish legislation, hitherto unknown in Poland. The purpose of this paper is to present the new tax solutions addressed to the cultural sector, briefly analyze them and list their major advantages and regulatory deficits.