

Polityka fiskalna jako instrument ochrony zabytków na przykładzie Włoch

Fiscal policy and cultural heritage protection in Italy

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPIA UW, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

Dyskusja nad wprowadzoną w Polsce tzw. ulgą na zabytki pokazała, że jest to zagadnienie budzące wiele wątpliwości. Zasadniczy problem dotyczy możliwości i zasadności (jak też ewentualnego stopnia) wykorzystywania tego typu instrumentów fiskalnych w polityce ochrony zabytków. Na potrzeby analizy wybrano przykład włoski ze względu na obecność w tym kraju szczególnie bogatego dziedzictwa kulturowego, które wymaga ochrony – można więc spekulować, że problem stał się już tam przedmiotem badań. Przedstawiona analiza dowodzi, że faktycznie we Włoszech wprowadzono instrumenty fiskalne mające wspierać politykę zachowywania zabytków – nie tworzą one jednak spójnego systemu. Niemniej instytucje te ukazują złożoność problemu, jakim jest skuteczne wykorzystywanie instrumentów fiskalnych w kwestii ochrony zabytków.

Słowa kluczowe: wydatki podatkowe, preferencje podatkowe, ulgi podatkowe, zabytki.

Abstract

The public discussion in Poland over the introduction of the so-called tax benefit for expenditures for cultural heritage protection has proven that this is a highly controversial issue. The main problem regards the possibilities of as well as rationale for adopting a fiscal policy that stimulates stakeholders to active participation in cultural heritage protection. The analysis provided in this paper is based upon the example of Italy due to its exceptionally rich cultural heritage that requires effective protection. Indeed, in Italy there are some fiscal measures that concern cultural heritage protection, even though they do not present a systemic approach. Nonetheless, the Italian measures provide an interesting insight on specific questions that must be taken into consideration when analyzing fiscal policy in relation to cultural heritage protection.

Keywords: tax expenditures, tax benefits, cultural heritage.

1. ISTOTA PROBLEMU

Niniejsze opracowanie powstało w odpowiedzi na dyskusję, którą wywołało wprowadzenie do polskiego porządku prawnego tzw. ulgi na zabytki¹. Co do zasady społeczna doniosłość kultury, a w konsekwencji zasadność wspierania jej przez związki publicznoprawne (państwo, jednostki autonomiczne, jednostki samorządu terytorialnego itd.), wydaje się bezdyskusyjna. Wątpliwości narastają wraz z konkretyzacją realizacji tego postulatu, kiedy trzeba ustalić, kto dokładnie i jakie działania ma podjąć. Problemem poruszonym w niniejszym opracowaniu jest odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu można wykorzystywać w tym celu instrumenty fiskalne (do których zalicza się wspomniana ulga na zabytki).

Zacząć należy od polityki w kwestii ochrony zabytków. Wskazuje się, że związek publicznoprawny może pozostawać niezaangażowany w sprawę dóbr kultury (polityka zaniedbywania) albo zaangażowany. Jeżeli jest zaangażowany, to albo *ex post* w odniesieniu do już istniejących dóbr kultury, które z kolei mogą być niszczone (polityka dewastacji – obserwowana np. na terenach opanowanych przez tzw. Państwo Is-

lamskie) lub chronione (polityka zachowywania), albo *ex ante* – w tym przypadku mówi się przeważnie o wspieraniu tworzenia dóbr kultury (polityka rozwoju).

Na tym tle należy odnotować dwa zjawiska zagrażające ochronie zabytków. Pierwszym jest tzw. pankulturalizm, który zmierza do włączenia do kategorii chronionych dóbr kultury możliwie najszerszego katalogu zjawisk (w tym np. niematerialnych dóbr kultury), co prowadzi do rozdrobnienia podejmowanych działań, a tym samym do obniżenia ich skuteczności (zob. poniżej). Drugie zjawisko to politycyzacja kultury – ochrona już istniejących dóbr kultury (polityka zachowywania) ma mniejszy potencjał korzyści politycznych aniżeli aktywne wpływanie na powstawanie nowych dóbr kultury (polityka rozwoju), które można wpisywać w prowadzoną politykę społeczną (np. socrealizm). Każde z tych zjawisk oddziałuje niekorzystnie na działania podejmowane w celu ochrony klasycznych, materialnych dóbr kultury, do których zalicza się zabytki².

Przykład włoski jest o tyle ciekawy, że z jednej strony jest to kraj posiadający niezwykle bogactwo zabytków, których zachowanie jest przez to szczególnie skomplikowanym za-

daniem, także pod względem finansowym, a z drugiej strony obecność tego bogactwa rzutuje na gospodarkę, np. daje szczególne warunki do rozwoju sektora turystycznego. Optymalizacja polityk związanych z ochroną zabytków jest więc we Włoszech ważkim problemem. Jednocześnie doświadczenia włoskie mogą stanowić przykład dla innych państw, także dla Polski, przy tworzeniu własnej polityki ochrony zabytków i zaangażowania w tym celu odpowiednich instrumentów fiskalnych.

2. DOBÓR INSTRUMENTU FISKALNEGO

Kiedy rozważa się kwestię finansowania ochrony zabytków, należy zwrócić uwagę na przesłankę zaangażowania związku publicznoprawnego w realizację tego zadania, sposób wygenerowania odpowiedniego strumienia pieniężnego finansującego jego realizację, a ostatecznie sposób dystrybucji tego strumienia. Dzięki temu zostanie przedstawione miejsce instrumentów, takich jak ulga na zabytki, w finansowaniu zadań publicznych w zakresie ochrony zabytków.

2.1. Zadania publiczne do sfinansowania

Od strony formalnej zadania związku publicznoprawnego w obszarze ochrony zabytków można wywodzić już z norm rangi konstytucyjnej. W Polsce są to art. 5 i 6 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, które nakazują związkowi publicznoprawnemu, jakim jest Rzeczpospolita, odpowiednio strzeżenie dziedzictwa narodowego, a także stwarzanie warunków do upowszechniania i równego dostępu do dóbr kultury (a w przypadku Polonii również udzielanie pomocy w zachowaniu związków z dziedzictwem narodowym). We Włoszech kwestię tę reguluje natomiast art. 9 Costituzione della Repubblica Italiana (Konstytucji Republiki Włoskiej)⁴, który nakazuje związkowi publicznoprawnemu popierać rozwój kultury – z niego wywodzi się obowiązki w zakresie ochrony zabytków.

Od strony materialnej należy wyodrębnić różne koncepcje ekonomiczne, w szczególności pojęcie zawodności rynku (ang. *market failure*) oraz choroby kosztowej (ang. *cost disease*). Efektywny mechanizm rynkowy wymaga, aby określone usługi spełniały kryteria konkurencyjności (konsumpcja przez daną jednostkę wyklucza możliwość konsumpcji przez inne jednostki) oraz wykluczalności (można wykluczyć określone jednostki z konsumpcji określonych dóbr). W przypadku dóbr, które nie spełniają tych przesłanek, ich cena nie odzwierciedla w pełni korzyści i kosztów związanych z danym dobrem, lecz obok tej ceny występują także pozytywne lub negatywne efekty zewnętrzne, które zaburzają funkcjonowanie mechanizmu rynkowego. Przykładowo dostęp do zabytku przyciąga turystów, których obecność przekłada się na zwiększone obroty okolicznych sprzedawców. Choroba kosztowa polega natomiast na asymetrii wzrostu produktywności i kosztów między poszczególnymi sektorami gospodarki; w obszarze ochrony zabytków (czy szerzej – kultury) produktywność pozostaje stosunkowo niezmienna, podczas gdy presja kosztowa (np. płace) stale rośnie.

Przedstawione zaburzenia mają przemawiać za ingerencją związku publicznoprawnego, którego działania powinny je zrównoważyć. Podstawowym czynnikiem warunkującym możliwość realizacji usług publicznych jest natomiast wielkość

strumienia pozyskanych na ten cel finansów. Bez wchodzenia w dyskusję nad granicami opodatkowania należy zaznaczyć, że współcześnie obserwuje się stały deficyt środków publicznych (mimo wzrostu ich wolumenu) w porównaniu do (jeszcze szybciej rosnących w myśl tzw. prawa Wagnera) politycznych roszczeń adresowanych przez interesariuszy do związków publicznoprawnych. Nie inaczej jest w obszarze kultury, który nie tylko we Włoszech znajduje się w chronicznym stanie niedofinansowania. Oznacza to, że prowadzenie polityki kulturowej wymaga określenia priorytetów, a więc decyzji, które z roszczeń zaspokoić (a jeżeli tak, to w jakim stopniu), a które nie. W przeciwnym wypadku środki publiczne ulegają rozproszeniu, a skuteczność gospodarki finansowej maleje. Istnieje ryzyko, że ochrona zabytków, jako klasycznych dóbr kultury, może ulec marginalizacji ze względu na wspomniane zjawiska pankulturalizmu i politycyzacji kultury⁵.

W świetle powyższych uwag kluczowe znaczenie ma efektywne operowanie instrumentami fiskalnymi, które wytworzą strumień pieniężny adekwatny do zakładanych zadań w obszarze ochrony zabytków (funkcja fiskalna). Współcześnie w tym celu należy się odnieść przede wszystkim do danin publicznych.

2.2. *Causa impositionis*

We włoskiej doktrynie mówi się przesłance, kauzie nałożenia daniny publicznej (*causa impositionis*)⁶. Przesłanki te są dwie. Pierwsza z nich – kauza ostateczna (finalna) – odpowiada znanemu w polskiej doktrynie pojęciu odpłatności pośredniej (ogólnej) danin publicznych. Daniny te nie stanowią celu samego w sobie, lecz są narzędziem finansowania usług publicznych, które są świadczone przez finansowany w ten sposób związek publicznoprawny. Druga z nich – kauza bezpośrednia – odnosi się do odpłatności szczególnej danin publicznych, czyli ich powiązania lub jego braku ze zindywidualizowaną usługą publiczną, z której korzysta podmiot obciążony daniną. O ile ostateczna kauza nałożenia jest wspólna wszystkim daninom publicznym, o tyle bezpośrednia kauza nałożenia różnicuje je między sobą, możliwe jest bowiem sięgnięcie po:

- 1) podatki, w których bezpośrednią kauzą opodatkowania jest zdolność płatnicza, a więc ekonomiczna zdolność do poniesienia ciężaru podatkowego przez dany podmiot, bez względu na faktyczne skorzystanie z finansowanej tymi podatkami usługi publicznej (w ten sposób na zasadzie demokratycznej są finansowane przede wszystkim usługi niepodzielne, czyli takie, które są świadczone na rzecz całego społeczeństwa, a nie poszczególnych interesariuszy; mowa np. o obronności);
- 2) opłaty, w których bezpośrednim uzasadnieniem opodatkowania jest skorzystanie z określonej usługi publicznej bez względu na zdolność płatniczą danego podmiotu (w ten sposób są finansowane przede wszystkim usługi podzielne, w ramach których zindywidualizowany podmiot otrzymuje określone świadczenie zazwyczaj pod warunkiem wniesienia opłaty, np. wydanie zaświadczenia); ze względu na powiązanie opłaty z kosztem realizacji usługi (ekwiwalentność) w polskiej doktrynie mówi się o opłatach o cechach ceny;
- 3) daniny hybrydowe (składki, dopłaty itd.), w których bezpośrednim uzasadnieniem opodatkowania jest potencjal-

na korzyść, jaką dany podmiot odnosi ze względu na realizację danej usługi publicznej (w ten sposób zazwyczaj są finansowane usługi niepodzielne, w których finansowanie są angażowane jedynie te podmioty, które mają interes w ich realizacji, np. opłata adiacencka; niepodzielny charakter finansowanej usługi powoduje, że wniesienie opłaty nie może warunkować jej realizacji); w polskiej doktrynie często nie wyróżnia się tej kategorii (mówi się o opłatach „parafiskalnych” bądź „parapodatkach” o dyskuszynnej odpłatności czy ekwiwalentności świadczenia)⁷.

W świetle powyższego właściwy dobór instrumentu finansującego ochronę zabytków zależy od odpowiedzi na pytanie, czy jest to usługa o charakterze niepodzielnym, czy też podzielnym. *Prima facie* wydawałoby się, że korzystanie z dóbr kultury ma charakter zindywidualizowany, można bowiem zindywidualizować podmiot korzystający z tej usługi, jak też skonkretyzować świadczenie, które podmiot ten otrzymuje. Należy jednak zwrócić uwagę, że istnieje kategoria usług podzielną na tyle doniosłych społecznie (tzw. *merit goods*), że skorzystanie z nich musi być zagwarantowane każdemu interesariuszowi, a czasami wręcz nakazane (np. usługi zdrowotne czy edukacyjne)⁸. Właśnie z tą kategorią należy wiązać ochronę zabytków, której koszty trzeba ponieść bez względu na faktyczne korzystanie z tej usługi przez interesariuszy. Wobec tego nie jest możliwa repartycja kosztów ochrony zabytków między interesariuszy za pomocą opłat. Usługi te muszą być finansowane w sposób właściwy dla usług niepodzielnych, a zatem bądź to podatkami, za których pośrednictwem wszyscy podatnicy uczestniczą w finansowaniu ochrony zabytków bez względu na faktyczne korzystanie z nich, bądź też daninami hybrydowymi, w ramach których do odpowiedzialności finansowej za ochronę zabytków są pociągane wyłącznie te podmioty, które mają w niej szczególny interes.

Charakteru daniny hybrydowej powiązanej (przynajmniej częściowo) z ochroną zabytków można by się dopatrywać w opłatach miejscowych lub uzdrowiskowych, które nie są nakładane w związku z wykazywaną przez dany podmiot zdolnością płatniczą, lecz faktem przebywania na terenie określonej gminy dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych (co właśnie pośrednio wiąże się także z dostępnymi w danej gminie zabytkami, które mogą przyciągnąć turystę)⁹. Opłaty takie zasilają budżet gminy, z którego są finansowane m.in. zadania gminy w zakresie ochrony zabytków. Zaznaczyć jednak należy, że niektórzy (np. w odniesieniu do analogicznej włoskiej *imposta di soggiorno*) upatrują w pobycie obciążonym daniną atypowej (a więc innej niż dochód, majątek lub wydatek) przesłanki zdolności płatniczej w postaci społecznego uprzywilejowania wynikającego z dostępu do usług publicznych, co uzasadnia pociągnięcie do odpowiedzialności finansowej na zasadzie solidarności społecznej¹⁰.

Zasadniczym źródłem finansowania usług niepodzielnych są jednak podatki, wobec czego to one pozostają w centrum prowadzonej analizy. Nakłada się je w wykonaniu władztwa podatkowego, które jest ograniczone w prawie konstytucyjnym zarówno co do formy (następuje wyłącznie w drodze ustawy podatkowej¹¹), jak i co do treści (zasady powszechności, równości i sprawiedliwości opodatkowania, z których wywodzi

się właśnie wspomnianą wyżej zasadę zdolności płatniczej, manifestującej się np. w osiąganym przez daną osobę dochodzie¹²). Z perspektywy czysto fiskalnej podatki stanowią zatem narzędzie repartycji kosztów realizacji zadań publicznych między interesariuszy stosownie do ich możliwości finansowego uczestniczenia w tych wydatkach (ang. *ability to pay*).

2.3. Dystrybucja strumienia finansowego

Należy jednak zwrócić uwagę na tendencję przeciwstawną – instrumentalizację podatków, polegającą na przypisaniu im dodatkowych funkcji (w szczególności stymulacyjnej i redystrybucyjnej). Z tej perspektywy rolą podatków nie jest dostarczenie środków finansowych na realizację zadań publicznych, ale kształtowanie w określony sposób zachowania interesariuszy przez pozytywne i negatywne bodźce finansowe, co jest naturalnym, mniej lub bardziej świadomym, skutkiem nakładania podatków. W tym celu wprowadza się wszelkiego rodzaju wyjątki od wspomnianych zasad w postaci przede wszystkim ulg i zwolnień podatkowych. Czy takie rozwiązania prawne stanowią sposób dystrybucji publicznych strumieni finansowych?

Faktycznie lub potencjalnie pozyskany strumień finansów publicznych podlega odpowiedniej dystrybucji:

- 1) aktywnej, a więc z udziałem związku publicznoprawnego w sposób albo bezpośredni (wydatki nabywcze), albo pośredni (wydatki redystrybucyjne – środki są przekazywane innemu podmiotowi bez świadczenia wzajemnego celem sfinansowania lub dofinansowania zadań publicznych realizowanych przez ten podmiot) bądź też
- 2) pasywnej, a więc z jego pominięciem (mowa w szczególności o wydatkach podatkowych, czyli potencjalnych dochodach podatkowych celowo niezrealizowanych wskutek przyznanych ulg i zwolnień podatkowych¹³).

O ile wskazanie aktywnej dystrybucji środków publicznych nie jest trudne, gdyż w tym przypadku strumienie finansów publicznych przechodzą przez jednostki sektora finansów publicznych (co wiąże się także z przewidywalnością tych strumieni pieniężnych), o tyle zakreślenie rozpiętości wydatków podatkowych nastęrcza trudności, ponieważ nie sposób bezdyskusyjnie odróżnić preferencję podatkową powodującą utratę części dochodów podatkowych od „standardowej” konstrukcji podatku określającej te dochody (a co więcej – takie środki nie są przewidywalne, bo ich uruchomienie wymaga spełnienia określonych warunków w indywidualnej sprawie)¹⁴.

Wskazuje się, że wydatki podatkowe w porównaniu do klasycznych instrumentów finansowych, w ramach których dystrybucja strumienia finansowego wykorzystuje aktywny udział podmiotów publicznych, mogą powodować pewne korzyści, jak np.:

- 1) zwiększenie odpowiedzialności (aktywizację) interesariuszy oraz dysponentów dóbr kultury ze względu na zabieganie o korzyści podatkowe związane z mecenatem;
- 2) zwiększenie odpowiedzialności finansowej interesariuszy, którzy podejmują się mecenatu i przyjmują na siebie ciężar finansowy niepokryty ulgą podatkową.

Wydatek podatkowy może też stanowić częściowe wynagrodzenie dla podmiotu, który bierze na siebie większy ciężar

partycypowania w finansowaniu usługi publicznej (czyli nie tylko poprzez płacone podatki, ale oprócz tego np. poprzez dokonaną przez siebie darowiznę)¹⁵.

Starcie obu wspomnianych przeciwstawnych tendencji prowadzi do sporów i kontrowersji. Z jednej strony mówi się nawet o psuciu podatków¹⁶, które ze względu na postępującą instrumentalizację stają się coraz mniej zrozumiałe oraz coraz mniej efektywne fiskalnie (mówi się wręcz o kryzysie prawa podatkowego¹⁷; obserwuje się tzw. efekt *upside-down*, w ramach którego ciężary podatkowe spoczywają przede wszystkim na najbiedniejszych podatnikach). Z drugiej strony postuluje się np. tzw. *sin taxes*, w których opodatkowanie nie ma większego związku z funkcją fiskalną, służy jedynie do quasi-penalizacji niepożądanych zachowań, ale też coraz szerzej sięga się po wydatki podatkowe. Warto zaznaczyć, że ze względu na istotne różnice aksjologiczne i metodologiczne postuluje się rozróżnienie prawa podatkowego *stricto sensu* realizującego funkcję fiskalną i prawa regulującego podatkowe mechanizmy instrumentalne¹⁸. Należy zatem poszukiwać złotego podziału (ϕ) między funkcją fiskalną a instrumentalizacją podatków.

Kiedy mówi się o instrumentalizacji podatków, należy zasygnalizować usankcjonowany w prawie unijnym zakaz pomocy publicznej. Chodzi o wszelkie interwencje związku publicznoprawnego lub dokonane przy pomocy finansów publicznych, które są w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi Unii Europejskiej (UE), stanowią selektywną korzyść dla niektórych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (względnie dla produkcji określonych towarów), jak też zakłócają lub grożą zakłóceniem konkurencji. Zasadą jest zakaz pomocy publicznej, a jedynie w drodze wyjątku może być ona dopuszczalna ze względu na skalę (np. w ramach pomocy *de minimis*) lub społeczną użyteczność (przepisy wprost wskazują m.in. pomoc na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego, o ile nie zmienia ona warunków wymiany handlowej i konkurencji w UE w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem)¹⁹. Preferencyjne opodatkowanie może stanowić bierną postać niedozwolonej pomocy publicznej, jeżeli tylko spełnia powyższe przesłanki, co nie podlega jednoznacznej ocenie²⁰.

3. WŁOSKA POLITYKA FISKALNA W SŁUŻBIE OCHRONY ZABYTKÓW

Po nakreśleniu szerszego, prawno-finansowego kontekstu, w którym są osadzone instrumenty fiskalne pokroju ulgi na zabytki, możliwe jest przeanalizowanie konkretnych rozwiązań przyjętych we Włoszech. W tym celu należy zwrócić uwagę na przedmiot ochrony, czyli zabytek, a także przejawy zdarzeń podatkowych powiązanych z tym przedmiotem, które objęto wspomnianymi instrumentami fiskalnymi – we Włoszech jest to przede wszystkim mecenat nad zabytkami, a jedynie uzupełniająco samo posiadanie zabytków.

3.1. Przedmiot ochrony

Należy przedstawić klasyfikację dóbr kultury we włoskich przepisach o ochronie zabytków, do której odnoszą się przepisy podatkowe²¹. Regulacje mówiące o podlegającym ochronie dziedzictwie kulturowym rozróżniają:

- 1) dobra kultury (rzeczy ruchome lub nieruchome prezentujące wartość artystyczną, historyczną, archeologiczną, etnoantropologiczną, archiwistyczną, bibliograficzną oraz inne określone w odrębnych przepisach lub na ich podstawie jako świadectwa mające wartość cywilizacyjną), w tym:
 - a) dobra kultury z mocy prawa (np. zbiory muzealne w posiadaniu podmiotów publicznych), których ochrona nie wymaga żadnych weryfikacji²²;
 - b) dobra wymagające weryfikacji ich wartości kulturowej (tzw. związania bezpośredniego, zob. poniżej); mowa o wartości:
 - zwykłej – dotyczy to dóbr w posiadaniu podmiotów publicznych oraz podmiotów prywatnych non-profit, które wymagają jedynie kontroli ich wartości kulturowej przeprowadzanej z urzędu lub na wniosek przez administrację²³,
 - kwalifikowanej – dotyczy to pozostałych przypadków (w szczególności dóbr w posiadaniu podmiotów prywatnych innych niż organizacje non-profit), które wymagają wydania decyzji administracyjnej deklarującej wyjątkową lub szczególną wartość kulturową przez (co do zasady) administrację wraz z odpowiednim wpisem do rejestru²⁴;
- 2) dobra krajobrazowe (nieruchomości i tereny wskazane w przepisach szczegółowych).

Oprócz dóbr związanych bezpośrednio (przedmiotem ochrony jest związane dobro) istnieją także przedmioty związane pośrednio (związanie wynika z ochrony innego dobra, np. sąsiedniego budynku)²⁵. Przedmiot związania pośredniego nie stanowi dobra kultury i przez to, że nie wchodzi w skład dziedzictwa kulturowego, nie wiąże się z preferencjami podatkowymi. Jest to istotna okoliczność, która wymaga od podatników weryfikacji ze względu na podobieństwo procedur i obowiązków ciążących na podmiotach prywatnych.

Ze statusem związanego dobra kultury wiążą się określone obowiązki ich posiadaczy, jak w szczególności:

- 1) obowiązek ochrony takiego dobra i jego prawidłowego wykorzystywania (czyli zakaz zniszczenia, pogorszenia, uszkodzenia, jak również przeznaczenia do wykorzystania niezgodnego z charakterem historycznym lub artystycznym dobra lub wykluczającym jego konserwację; wiele czynności wymaga wcześniejszej zgody administracji)²⁶;
- 2) obowiązek utrzymywania takiego dobra (w tym ponoszenia kosztów koniecznych dla jego konserwacji, ochrony lub restauracji)²⁷;
- 3) obowiązek zawiadomienia administracji o przeniesieniu własności lub posiadania dobra kultury (celem umożliwienia wykonania prawa pierwokupu)²⁸;
- 4) obowiązek zachowywania dobra kultury na terytorium Włoch (zakaz definitywnego wywozu)²⁹.

Cechą wyróżniającą ulgi podatkowe adresowane do posiadaczy zabytków jest ich powiązanie z przestrzeganiem przez tych dysponentów obowiązków wynikających z prawa ochrony zabytków, co jest motywowane tym, że dopiero właściwa realizacja interesu publicznego uzasadnia wynagrodzenie danego podmiotu. Ulgi na mecenat odwołują się natomiast jedynie do kwalifikacji dobra kultury, gdyż realizacja obowiązków z zakresu ochrony dóbr kultury nie leży w gestii podatnika.

Dziedzictwo kulturowe należące do podmiotów publicznych jest przeznaczone do korzystania przez społeczność z poszanowaniem potrzeb instytucjonalnych oraz jeżeli nie przeciwstawiają się temu względy ochrony³⁰. Dobra kultury w posiadaniu prywatnym mogą być natomiast dostępne dla publiczności, jeżeli prezentują wyjątkową wartość kulturową lub zostały dofinansowane ze środków publicznych – w obu wypadkach na zasadach określonych w umowie między posiadaczem dobra a administracją³¹. Wbrew postulatom doktryny żadna z włoskich ulg nie odwołuje się do kryterium dostępności dobra kultury dla publiczności, wobec czego może to jedynie wynikać z przepisów o ochronie dóbr kultury. Spotyka się to z krytyką, gdyż wydatki podatkowe także powinny się odnosić do społecznej korzyści wynikającej z finansowanych w ten sposób działań. Powinny zatem, podobnie jak dotacje ze środków publicznych, wiązać się z obowiązkiem udostępnienia publiczności danego dobra kultury w adekwatnym stopniu i zakresie. Wprowadzenie takiego kryterium zapobiegłoby nadużywaniu omawianych ulg³².

3.2. Mecenat nad zabytkami

Włoski system podatkowy uwzględnia jedynie mecenat w postaci przekazania darowizn na rzecz kwalifikowanych podmiotów w związku z zabytkami, co spotyka się z krytyką, gdyż nie obejmuje innych przejawów zaangażowania podatnika w ochronę zabytków³³. Stworzono dwa poziomy instrumentów fiskalnych: kodeks podatków dochodowych reguluje *lex generalis*³⁴, a rozporządzenie z mocą ustawy dotyczące pilnych środków na rzecz ratowania kultury – *lex specialis* w postaci „perły” we włoskim systemie fiskalnego wsparcia ochrony zabytków, czyli tzw. art bonus³⁵. *Lex generalis* ma szerszy zakres zastosowania, przewiduje natomiast mniejszą korzyść podatkową, za to bardziej uciążliwe obowiązki instrumentalne. *Lex specialis* jest zaś inspirowany modelem francuskim.

Lex generalis przewiduje różne mechanizmy w zależności od tego, czy mowa o osobie fizycznej działającej poza działalnością gospodarczą, czy też o przedsiębiorcy (na potrzeby zarówno PIT³⁶, jak i CIT³⁷). W pierwszym przypadku od podatku odlicza się 19% wartości darowizny (i może być to darowizna rzeczowa – ulga przysługuje od jej wartości rynkowej), w drugim przypadku natomiast odlicza się od dochodu całość wartości darowizny (może to być tylko darowizna pieniężna)³⁸.

Kwalifikacja darowizny do ulgi ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Przesłanka podmiotowa obejmuje: związek publicznoprawny lub podmioty publicznoprawne, komitety organizacyjne powołane przez ministra właściwego do spraw kultury albo fundacje i rejestrowane stowarzyszenia non-profit, które prowadzą działalność w zakresie studiów, badań, renowacji lub dokumentowania dóbr kultury lub też organizują lub realizują działalność kulturową. Przesłanka przedmiotowa obejmuje: zakup, utrzymanie, ochronę, odnowienie dóbr kultury, organizację (we Włoszech i za granicą) wystaw i ekspozycji o znaczeniu kulturowo-badawczym dla takich dóbr, badań koniecznych w tym celu, jak też innych działań o charakterze kulturowo-badawczym, także promocyjnych i dydaktycznych, w tym studiów, badań, dokumentowania, katalogowania i publikacji dotyczących dóbr kultury. Darowizna musi być dokonana w formie bezgotówkowej (przelew bankowy lub pocztowy albo płatność kartą – w zależności od środka do-

wodem jest polecenie przelewu lub wyciąg z konta, gdy nie wynika z nich, kto został obdarowany i w jaki sposób, jest potrzebne również pokwitowanie obdarowanego).

Lex specialis przyjmuje jeszcze inny mechanizm – tzw. kredyt podatkowy (wł. *credito d'imposta*), a więc wiarytelność wobec Skarbu Państwa, którą potrąca się z zobowiązaniami nie tylko podatkowymi, co istotne także w następnych latach podatkowych (odliczenie przysługuje w trzech równych ratach rocznych). Rozwiązanie to przysługuje wszystkim podatnikom, zarówno PIT, jak i CIT, co ma usprawniać funkcjonowanie ulgi. Obecnie kredyt podatkowy przysługuje w wysokości 65% wartości darowizny, wciąż jednak pozostały różne limity maksymalne odliczenia:

- 1) dla osób fizycznych i podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej mowa o 15% dochodu podlegającego opodatkowaniu,
- 2) dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą mowa natomiast o 5% przychodów.

Ulga dotyczy trzech przedmiotów darowizn – w odniesieniu do zabytków są to darowizny na cele utrzymania, ochrony lub odnowienia publicznych dóbr kultury. Ulga ta nie obejmuje zatem darowizn na cele nabycia dobra kultury, jak też darowizn związanych z prywatnymi dobrami kultury. Dyskryminacja prywatnych dóbr kultury spotyka się z krytyką uzasadnianą tym, że Konstytucja RW nakazuje chronić dobra kultury i krajobrazowe bez względu na to, czy są to dobra publiczne, czy też prywatne³⁹. Od strony podmiotowej ulga przysługuje, jeżeli darowiznę przekazano podmiotom publicznym posiadającym zabytek albo podmiotom, którym powierzono zadania z zakresu utrzymania, ochrony i odnowienia publicznych dóbr kultury.

3.3. Dysponowanie zabytkami

Dysponent (posiadacz) zabytków ponosi szczególną odpowiedzialność. O ile zabytek może być przedmiotem prywatnej własności, o tyle korzystanie z niego jest ograniczone publicznym „interesem historyczno-artystycznym”. Posiadanie to wiąże się też z podwyższonymi kosztami związanymi z utrzymaniem zabytku w należytych stanie – ponoszonymi także w interesie publicznym. Uzasadnione jest zatem twierdzenie, że posiadanie zabytku jest mniej korzystne w porównaniu do „zwykłej” nieruchomości (z którą wiąże się jedynie interes prywatny), a co za tym idzie normy prawnopodatkowe, aby adekwatnie odwzorować zdolność płatniczą danego podatnika, powinny uwzględniać tę okoliczność. Wziął to pod uwagę włoski prawodawca, który wprowadził odpowiednie regulacje przede wszystkim w podatkach o charakterze majątkowym, a jedynie uzupełniająco także w podatkach dochodowych.

W opodatkowaniu o charakterze majątkowym mowa przede wszystkim o preferencyjnym obliczeniu dochodu katastralnego⁴⁰. W założeniu jest to średni zwyczajny dochód, jaki powinna wygenerować dana nieruchomość. Ustala się go w kwocie odczytanej z obowiązującej lokalnie taryfy ze względu na kategorię i klasę katastralną danej nieruchomości. Wartość ta ma znaczenie zarówno dla podatków dochodowych (mowa o źródle dochodów z nieruchomości), jak i dla podatku od nieruchomości.

Po pierwsze, co do zasady w odniesieniu do dóbr kultury przyjmuje się dochód katastralny w wysokości 50% kwoty

wynikającej z taryfy. Reguła ta ma zastosowanie zawsze na potrzeby podatku od nieruchomości⁴¹. Z kolei w przypadku podatków dochodowych (PIT i CIT) zasada ta ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do przedsiębiorców względem nieruchomości niebędących środkiem trwałym lub produktem działalności przedsiębiorstwa (tylko w tym zakresie ustala się dochód z nieruchomości). W przypadku natomiast podatników PIT poza działalnością gospodarczą podatek od nieruchomości od 2012 r. „wchłonał” opodatkowanie PIT nieruchomości niebędących przedmiotem najmu, dzierżawy i umów podobnych (w tym zakresie nie oblicza się zatem dochodu katastralnego na potrzeby PIT, a tylko podatek od nieruchomości)⁴².

Po drugie, w przypadku nieruchomości będących przedmiotem najmu, dzierżawy i umów podobnych zasadą jest, że dochód z nieruchomości stanowi wyższa z wartości: albo dochód katastralny, albo dochód z czynszu (a więc po odliczeniu kosztów uzyskania) po dodatkowym ryczałtowym odliczeniu. O ile powszechna stawka obniżenia dochodu z czynszu wynosi 5%, o tyle w odniesieniu do nieruchomości będących dobrami kultury stosuje się zwiększoną obniżkę w wysokości 35%⁴³. Przedsiębiorcy (PIT i CIT) odnoszą podwójną korzyść, gdyż nie tylko stosują wyższą stopę ryczałtowego odliczenia od dochodów z czynszu, ale również zmniejszają o połowę porównywaną wartość dochodu katastralnego (zgodne z zasadą przedstawioną powyżej)⁴⁴.

Jeśli natomiast chodzi o podatki dochodowe, należy zwrócić także uwagę na wydatki poniesione na utrzymanie zabytku – stosuje się zasady analogiczne jak w przypadku opisanego wyżej *lex generalis* dotyczącego darowizn przekazanych w ramach mecenatu nad zabytkami, wobec czego nie zostaną one szerzej omówione. Różnicę stanowi to, że ulga na utrzymanie, ochronę lub renowację zabytku nie przysługuje w razie nieupoważnionej zmiany przeznaczenia zabytku, naruszenia obowiązków umożliwiających skorzystanie z prawa pierwokupu przez związek publicznoprawny, a także nielegalnego wywozu zabytku poza granice kraju – a więc naruszenia ciężących na podatniku obowiązków z zakresu ochrony dóbr kultury. Co ciekawe, wydatek podatkowy wynikający z tej ulgi w zestawieniu stanowiącym załącznik do ustawy budżetowej ujęty jest nie w rozdziale dotyczącym zadań publicznych w obszarze kultury, lecz budownictwa⁴⁵.

Finalnie należy zwrócić uwagę również na opodatkowanie przeniesienia praw majątkowych. O ile w przypadku przeniesienia odpłatnego (podatek od czynności cywilnoprawnych) dobra kultury nie są objęte preferencyjnym opodatkowaniem, o tyle w przypadku przeniesienia tytułem darmym (podatek od spadków i darowizn) przewidziano już takie ulgi. W kwestii spadku, jeżeli przedmiot nabyty w drodze spadkobrania (zapisobrania) był już związany w momencie otwarcia spadku, to był także wyłączony z opodatkowania (pod warunkiem że spełniono obowiązki dotyczące ochrony i konserwacji zabytku)⁴⁶; w kwestii darowizny w takich przypadkach podatek jest pobierany w ryczałtowej wysokości, tj. 200 euro⁴⁷. Jeżeli natomiast przedmiot spadkobrania (zapisobrania) lub darowizny w momencie powstania obowiązku podatkowego nie był związany, lecz spełniał warunki objęcia go ochroną, to podatek od spadków i darowizn jest obniżony o 50% (również pod warunkiem przestrzegania obowiązków z zakresu ochrony dóbr kultury)⁴⁸. Rozwiązania te powinny równoważyć inte-

res prywatny spadkobiercy (zapisobiercy) lub obdarowanego (obciążonego obowiązkami związanymi z otrzymywanym dobrem kultury) oraz interes publiczny (związany z zachowaniem dobra kultury).

4. WNIOSKI

We Włoszech instrumenty polityki fiskalnej są wykorzystywane także na potrzeby ochrony zabytków, niemniej nie tworzą one spójnego systemu, a raczej zbiór incydentalnych rozwiązań. Warto podkreślić, że analogiczne świadczenia korzystają z całkowicie różnych mechanizmów podatkowych (odliczenia od dochodu, odliczenia od podatku czy kredytu podatkowego). Uporządkowanie stanu normatywnego jest postulatem *de lege ferenda* formułowanym we włoskiej doktrynie. Obserwuje się tendencję do upraszczania ulg podatkowych pod względem obowiązków instrumentalnych.

Z analiz wydatków podatkowych wynika, że instrumenty te dotyczą przede wszystkim tzw. mecenatu nad zabytkami i to ograniczonego tylko do świadczeń finansowych, co jest krytykowane jako zbyt wąskie ujęcie problemu. Mimo to przyjęte rozwiązania uważa się za sukces. Instrumenty adresowane do dysponentów zabytków nie są związane z wydatkami w obszarze kultury, lecz budownictwa, i odgrywają marginalną rolę. O ile w przypadku mecenatu nad zabytkami pierwszorzędne znaczenie mają podatki dochodowe, o tyle w przypadku dysponentów zabytkami – majątkowe (zarówno od stanu posiadania, jak i od nadzwyczajnego wzrostu). Należy zwrócić uwagę, że preferencje podatkowe adresowane do posiadaczy dóbr kultury są uzależnione od prawidłowego wykonywania przezeń ciężących na nich obowiązków z zakresu ochrony zabytków, co w efekcie nadaje tym preferencjom formę wynagrodzenia za wykonywanie tych obowiązków.

Przypisy

- Art. 26hb ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- L. del Federico, *Misure finanziarie e tributarie per il patrimonio culturale: un percorso di ricerca che deve tener conto delle peculiarità italiane*, „Tax News” 2019, nr 1, s. 138 i 139.
- Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- Gazzetta Ufficiale nr 298 z 27.12.1947, dalej: Konstytucja RW.
- L. del Federico, dz. cyt., s. 136. Rzeczywiście, jeżeli spojrzeć na wydatki podatkowe w obszarze kultury, łatwiej znaleźć mechanizmy wspierające twórczość audiowizualną lub muzyczną aniżeli ochronę zabytków (zob. Ministero dell'Economia e delle Finanze – Commissione per le spese fiscali, *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2020*, Roma 2020, s. 46-48).
- A.J. Menéndez, *Justifying taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Dordrecht-Boston-London, s. 193.
- Szerzej zob. B. Gryziak, *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5, s. 25-36.
- A. Nowak-Far, Rozdział I. Zasadnicze zagadnienia teorii finansów publicznych [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, A. Nowak-Far (red.), Warszawa 2020, s. 3 i 4.
- Art. 17 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.
- F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018, s. 22 i 23.
- Art. 217 Konstytucji RP; art. 23 Konstytucji RW.
- Art. 2, 32 i 84 Konstytucji RP; art. 53 Konstytucji RW.
- Jest to kategoria ekonomiczna, która może być także (lecz nie musi) kategorią prawną, np. we Włoszech jest przewidziana kontrola wydatków podatkowych, która ma umożliwić ich analityczne zestawienie w załączniku do ustawy budżetowej (art. 21 ust. 11-bis Legge 31 dicembre

- 2009, n. 196 – Legge di contabilità e finanza pubblica, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 303 del 31.12.2009 – Suppl. Ordinario n. 245).
- ¹⁴ E. Małecka-Ziembińska, *Wydatki podatkowe w Polsce i w innych wybranych państwach OECD*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 294-297.
- ¹⁵ A. Vozza, *Art bonus: ambito di applicazione e possibili sviluppi*, „Corriere Tributario” 2019, nr 5, s. 510.
- ¹⁶ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 26.
- ¹⁷ A.J. Menéndez, dz. cyt., s. 106-115.
- ¹⁸ A. Kostecki, *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego*, w: *Studia z prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996, s. 246-249. W istocie warto zwrócić uwagę na atypową dla ulg podatkowych wykładnię rozszerzającą zastosowaną przez włoską administrację skarbową w odpowiedzi na wniosek o interpretację prawa podatkowego dotyczącą *art bonusu*. W efekcie dopuszczono stosowanie ulgi także w przypadku darowizny przekazanej na rzecz podmiotów prywatnych z uwagi na interes publiczny, a nie prywatny uzasadniający daną ulgę. A. Vozza, dz. cyt., s. 510 i 511.
- ¹⁹ Art. 107-109 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- ²⁰ Zob. szerzej np. zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 262 z 19.07.2016, s. 1.
- ²¹ Mowa o Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137 (Kodeksie dóbr kultury i krajobrazowych; Gazzetta Ufficiale n. 45 del 24.02.2004 – Suppl. Ordinario n. 28, dalej: Decreto legislativo n. 42).
- ²² Art. 10 ust. 2 Decreto legislativo n. 42.
- ²³ Art. 10 ust. 1 Decreto legislativo n. 42 i procedura kontroli z art. 12 tego aktu.
- ²⁴ Art. 10 ust. 3 Decreto legislativo n. 42 i procedura wydania deklaracji z art. 13 i nast. tego aktu.
- ²⁵ Art. 45 i nast. Decreto legislativo n. 42.
- ²⁶ Art. 20 i nast. Decreto legislativo n. 42.
- ²⁷ Art. 29 i nast. Decreto legislativo n. 42.
- ²⁸ Art. 59 i nast. Decreto legislativo n. 42.
- ²⁹ Art. 65 i nast. Decreto legislativo n. 42.
- ³⁰ Art. 2 oraz art. 101 i nast. Decreto legislativo n. 42.
- ³¹ Odpowiednio art. 104 i 38 Decreto legislativo n. 42.
- ³² A. Vozza, dz. cyt., s. 513.
- ³³ Tamże, s. 509.
- ³⁴ Art. 15 ust. 1 lit. h i h-bis, art. 100 ust. 2 lit. f Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (Kodeksu podatków dochodowych), Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 del 31.12.1986 – Suppl. Ordinario n. 126, dalej: Decreto n. 917.
- ³⁵ Art. 1 Decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83 – Disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, Gazzetta Ufficiale n. 125 del 31.05.2014.
- ³⁶ PIT – ang. *personal income tax* (podatek dochodowy od osób fizycznych).
- ³⁷ CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ³⁸ Od 2020 r. wprowadzono degresję ulgi. Przysługuje ona w pełnym wymiarze podatnikowi o całkowitym dochodzie do opodatkowania w danym roku do 120 tys. euro, następnie wymiar ulgi stopniowo maleje, aż do 0 w przypadku rocznego dochodu do opodatkowania w wysokości 240 tys. euro. Agenzia delle Entrate, circolare (okólnik) n. 24/E, Roma, 7 luglio 2022.
- ³⁹ A. Vozza, dz. cyt., s. 507 i 508.
- ⁴⁰ Art. 37 Decreto n. 917.
- ⁴¹ Art. 1 ust. 747 lit. a Legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022 (ustawy budżetowej na 2020 r.), Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30.12.2019 – Suppl. Ordinario n. 45.
- ⁴² Art. 9 ust. 9 Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (dekretu ustawodawczego z 14 marca 2011 r., nr 23), Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 67 del 23.03.2011.
- ⁴³ Art. 37 ust. 4-bis Decreto n. 917.
- ⁴⁴ Art. 90 Decreto n. 917.

- ⁴⁵ Ministero dell’Economia e delle Finanze – Commissione per le spese fiscali, dok. cyt., s. 41-45.
- ⁴⁶ Art. 13 Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 – Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni (ustawy o podatku od spadków i darowizn), Gazzetta Ufficiale n. 277 del 27.11.1990 – Suppl. Ordinario n. 75, dalej: Decreto legislativo n. 346.
- ⁴⁷ Art. 59 ust. 1 Decreto legislativo n. 346.
- ⁴⁸ Art. 25 Decreto legislativo n. 346.

Bibliografia

Literatura

- del Federico L., *Misure finanziarie e tributarie per il patrimonio culturale: un percorso di ricerca che deve tener conto delle peculiarità italiane*, „Tax News” 2019, nr 1, s. 138 i 139.
- Gryziak B., *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5.
- Kostecki A., *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego*, w: *Studia z prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki*, Kraków 1996.
- Małecka-Ziembińska E., *Wydatki podatkowe w Polsce i w innych wybranych państwach OECD*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173.
- Menéndez A.J., *Justifying taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Dordrecht-Boston-London.
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Randazzo F., *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.
- Vozza A., *Art bonus: ambito di applicazione e possibili sviluppi*, „Corriere Tributario” 2019, nr 5.

Akty prawne

- Costituzione della Repubblica Italiana, Gazzetta Ufficiale nr 298 z 27.12.1947.
- Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 del 31.12.1986 – Suppl. Ordinario n. 126.
- Decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83 – Disposizioni urgenti per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo, Gazzetta Ufficiale n. 125 del 31.05.2014.
- Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 67 del 23.03.2011.
- Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137, Gazzetta Ufficiale n. 45 del 24.02.2004 – Suppl. Ordinario n. 28.
- Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 – Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni, Gazzetta Ufficiale n. 277 del 27.11.1990 – Suppl. Ordinario n. 75.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30.12.2019 – Suppl. Ordinario n. 45.
- Legge 31 dicembre 2009, n. 196 – Legge di contabilità e finanza pubblica, Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 303 del 31.12.2009 – Suppl. Ordinario n. 245.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

Inne źródła

- Agenzia delle Entrate, circolare n. 24/E, Roma, 7 luglio 2022.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze – Commissione per le spese fiscali, *Rapporto annuale sulle spese fiscali 2020*, Roma 2020.
- Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 262 z 19.07.2016, s. 1.