

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2023.02.09>

prof. dr hab. Jadwiga GLUMIŃSKA-PAWLIC

<https://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

Uniwersytet Śląski w Katowicach

e-mail: [jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl](mailto:jadwiga.gluminska-pawlic@us.edu.pl)

dr Katarzyna FELDO

<https://orcid.org/0000-0003-1806-9009>

Doradca podatkowy

e-mail: [a.kasia@poczta.fm](mailto:a.kasia@poczta.fm)

## Zwolnienia i ulgi podatkowe jako instrumenty służące ochronie zabytków nieruchomości

### Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie zawartego w ustawach podatkowych katalogu zwolnień i ulg mających zachęcić właścicieli do należytego dbania o te z nieruchomości, które wpisane zostały do rejestru zabytków. Zwolnienia od podatków przewidziane zostały w ustawach dotyczących podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, natomiast ulgi zmniejszające podstawę opodatkowania – poczynając od 2022 roku – w podatku dochodowym od osób fizycznych. Analizie poddane zostaną zasady i warunki korzystania ze wskazanych preferencji podatkowych ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań wprowadzonych w podatku dochodowym od osób fizycznych w ramach tzw. „Polskiego Ładu”.

**Słowa kluczowe:** podatek, zwolnienie, ulga, zabytek nieruchomy.

### Wprowadzenie

Zabytki są nieodłączną częścią naszej cywilizacji, a ich ochrona leży w interesie państwa i całego społeczeństwa. Stąd też istnieje obowiązek zapewnienia ciągłości należytego ich utrzymania, co wymaga znacznych środków finansowych, którymi państwo nie dysponuje. Władze poszukują więc takich rozwiązań, które powinny przekonać podatników do należytego dbania o zabytki poprzez system zwolnień i ulg podatkowych przyznawanych pod warunkiem ich utrzymania

i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Zabytek – zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>1</sup> – to nieruchomość lub rzecz ruchoma, ich części lub zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową. Pojęcie zabytku zdefiniowane zostało w tzw. konwencji haskiej o ochronie zabytków w razie konfliktu zbrojnego i przeniesione do polskiej ustawy<sup>2</sup>. Natomiast zasady konserwacji i restauracji zabytków architektury określone zostały w Międzynarodowej Karcie Konserwacji i Restauracji Zabytków i Miejsc Zabytkowych, zwanej „Kartą Wenecką”, która została przyjęta w 1964 r. na II Międzynarodowym Kongresie Architektów i Techników Zabytków<sup>3</sup>. Jak stanowi art. 4 ustawy, ochrona zabytków polega na podejmowaniu przez organy administracji publicznej działań mających na celu zwłaszcza zapewnienie warunków prawnych, organizacyjnych i finansowych umożliwiających trwałe zachowanie zabytków oraz ich zagospodarowanie i utrzymanie, udaremnianie niszczenia i niewłaściwego korzystania z zabytków oraz kontrolę stanu zachowania i przeznaczenia zabytków.

## 1. Ustawowe zwolnienia od podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego

W ramach podejmowanych działań polski ustawodawca wprowadził zwolnienia od podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Co prawda na mocy przepisów ustawy o ochronie zabytków – ochronie i opiece podlegają, bez względu na stan zachowania, zabytki nieruchome będące w szczególności krajobrazami kulturowymi, układami urbanistycznymi, ruralistycznymi i zespołami budowlanymi, dziełami architektury i budownictwa, dziełami budownictwa obronnego, obiektami techniki, a zwłaszcza kopalniami, hutami, elektrowniami i innymi zakładami przemysłowymi, cementarniami, parkami, ogrodami i innymi formami zaprojektowanej zieleni, miejscami upamiętniającymi wydarzenia historyczne bądź działalność wybitnych osobistości lub instytucji, jednakże nie oznacza to, że wszystkie zabytki wymienione w art. 6 ust. 1 ustawy korzystają ze zwolnienia. Dotyczy ono wyłącznie budynków (pałaców, zamków, kamienic) i gruntów (ogrodów, placów, alei) stanowiących wartości zabytkowe, które potwierdzone są wpisem do rejestru zabytków<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 840 (dalej: ustawa o ochronie zabytków).

<sup>2</sup> Konwencja o ochronie dóbr kulturalnych w razie konfliktu zbrojnego wraz z regulaminem wykonawczym do tej Konwencji oraz Protokół o ochronie dóbr kulturalnych w razie konfliktu zbrojnego, podpisane w Hadze dnia 14 maja 1954 r. (Dz. U. 1957 Nr 46, poz. 212).

<sup>3</sup> [www.wam.piib.org.pl/wp...karta-wenecka-1964.pdf](http://www.wam.piib.org.pl/wp...karta-wenecka-1964.pdf) [dostęp: 25.01.2023]

<sup>4</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, LEX 2012/el.; J. Glumińska-Pawlic, *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, [w:] D. Łoboz-Kotowska, P. Gała, M. Stańko (red.), *Współ-*

W art. 7 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidziano zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej oraz grunty i budynki we władaniu muzeów rejestrowanych<sup>5</sup>. Korzystanie ze zwolnienia przysługuje podatnikowi, w sytuacji gdy spełnione zostają łącznie następujące przesłanki:

- 1) grunt i budynek są wpisane indywidualnie do rejestru zabytków;
- 2) grunt i budynek są utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków;
- 3) grunt i budynek nie mogą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zwolnienie to ma charakter przedmiotowy i dotyczy gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z ewidencją gruntów i budynków, bez względu na to, w czym znajdują się posiadaniu<sup>6</sup>. Jeśli więc przedsiębiorca, w którego władaniu są takie grunty i budynki, nie zajmuje ich na prowadzenie działalności gospodarczej, to również może korzystać ze zwolnienia. Natomiast zwolnienie nie dotyczy nieruchomości lub ich części w przypadku prowadzenia na ich obszarze działalności gospodarczej (np. sklepu z pamiątkami, restauracji czy hotelu). W takim przypadku ze zwolnienia wyłączona jest jedynie ta część zabytkowego budynku lub gruntu, która jest fizycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. Tym samym jeśli do rejestru wpisany jest również grunt (np. park okalający budynek), to ze zwolnienia nie może korzystać tylko ta jego część, która służy wyłącznie prowadzeniu tego punktu usługowego (hotelu czy restauracji). Zajęcie na działalność gospodarczą wymaga wyodrębnienia części nieruchomości i nie oznacza, że cały park z którego korzystają klienci (goście) służy prowadzeniu tej działalności, bo generalnie służy także innym celom<sup>7</sup>. Dodatkowo przypomnieć trzeba, że pomimo iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki i budowle ustawodawca celowo pominął w zwolnieniu budowle lub ich części (np. mosty, mury obronne, akwedukty). Zgodnie bowiem z przyjętymi zasadami są one opodatkowane tylko wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

---

*czesne problemy prawa rolnego i cywilnego. Księga jubileuszowa Teresy Kurowskiej*, Warszawa 2018, s. 127 i nn.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 poz. 70).

<sup>6</sup> Szerzej B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 170 i nn.

<sup>7</sup> L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, *Gminny poradnik podatkowy*, t. 2, Warszawa 2005, s. 66–68; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opat lokalnych*, Warszawa 2010, s. 249 i nn.

Natomiast w przypadku gruntów podlegających opodatkowaniu podatkami rolnym<sup>8</sup> i leśnym<sup>9</sup> ustawodawca przewidział analogiczne zwolnienia od opodatkowania jak w podatku od nieruchomości, z tym zastrzeżeniem, że w odniesieniu do gruntów rolnych muszą być one zagospodarowane i utrzymywane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, a ocena tej okoliczności faktycznej winna być dokonywana przez organy podatkowe w sposób możliwie jak najbardziej obiektywny<sup>10</sup>. Z kolei w odniesieniu do lasów przesłanką wystarczającą do zastosowania zwolnienia jest indywidualny wpis lasu do rejestru zabytków, który jest jedną z ustawowych form ochrony. Zwolnienie to nie może być interpretowane rozszerzająco i obejmować lasów znajdujących się na terenie obszarów chronionych<sup>11</sup>.

Należy podkreślić, że podstawowym warunkiem stosowania zwolnienia w podatku od nieruchomości całego zabytku jest to, by do rejestru odrębnie został wpisany i grunt, i budynek. W prawie podatkowym nie mają bowiem zastosowania przepisy art. 46 i nast. k.c.<sup>12</sup>, zawierające definicję nieruchomości, ponieważ dla celów podatkowych gruntu i budynku z tym gruntem związanego nie można traktować jako jednego przedmiotu opodatkowania. Zatem jeżeli do ewidencji (rejestru) wpisany jest konkretny budynek, to podlega on zwolnieniu, które nie obejmuje gruntu, na którym jest posadowiony. Grunt taki może być bowiem zwolniony tylko wtedy, kiedy stanie się przedmiotem odrębnego wpisu do rejestru. Oznacza to, że zwolnieniem nie są objęte różnego rodzaju historyczne zespoły budowlane czy układy urbanistyczne lub ruralistyczne, ponieważ ze zwolnienia korzystają jedynie konkretne budynki i grunty, a nie zespoły i układy. W tych zespołach lub układach mogą się jednak znajdować indywidualnie wpisane do rejestru zabytki (budynki lub grunty), które będą korzystać ze zwolnienia od podatku. Stanowisko to znajduje również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>13</sup>. Rejestr zabytków zawiera dane osobowe obejmujące imię, nazwisko i adres zamieszkania lub nazwę i adres siedziby właściciela lub posiadacza zabytku lub użytkownika wieczystego gruntu, na którym znajduje się zabytek nieruchomy. Rejestr zabytków znajdujących się na terenie województwa prowadzi wojewódzki konserwator zabytków. Wpisu dokonuje na podstawie wydanej przez niego decyzji z urzędu bądź na wniosek właściciela. Okoliczność tę ujawnia się w księdze wieczystej danej nieruchomości na

<sup>8</sup> Zob. Art. 12 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333), który stanowi, że zwolnieniu podlegają grunty wpisane do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.

<sup>9</sup> Zob. art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 888).

<sup>10</sup> Zob. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 lipca 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 547/12 (CBOSA).

<sup>11</sup> L. Etel, *Podatek leśny. Komentarz*, Legalis 2009/el.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.).

<sup>13</sup> Zob. Wyrok NSA z dnia 13 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 450/09 (CBO SA).

wniosek wojewódzkiego konserwatora zabytków, który może również złożyć wniosek o ogłoszenie informacji o wpisie do rejestru w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Warunkiem koniecznym do korzystania ze zwolnienia od podatku – oprócz wpisu do rejestru zabytków – jest to, by budynek oraz grunt były utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Pod pojęciem prac konserwatorskich ustawodawca rozumie działania mające na celu zabezpieczenie i utrwalenie substancji zabytku, zahamowanie procesów jego destrukcji oraz dokumentowanie tych działań. Stąd też kontrolę stanu zachowania i przeznaczenia zabytków sprawuje wojewódzki konserwator. Oznacza to, że to on, a nie organ podatkowy gminy, jest właściwy do ustalenia, czy zabytek jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami ustawy. Ewentualne wątpliwości, czy spełnione są warunki korzystania ze zwolnienia powinien rozstrzygnąć konserwator, którego pisemna opinia jest wiążąca zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego, korzysta ona bowiem z waloru dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>. Oznacza to również, że sam wpis do rejestru zabytków nie wystarcza do zastosowania zwolnienia<sup>15</sup>.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 ust. 1 pkt 7 przewiduje dodatkowo zwolnienie od podatku od nieruchomości budynków i gruntów we władaniu muzeów rejestrowanych. Pod pojęciem „władania” należy rozumieć każdy rodzaj władztwa nad budynkami i gruntami, tzn. własność, posiadanie samoistne czy zależne, natomiast podmiotem, któremu przysługuje zwolnienie jest muzeum rejestrowane, o którym mowa w rozdziale 3 ustawy o muzeach<sup>16</sup>. Zatem nie każde muzeum może korzystać ze zwolnienia, a tylko takie, któremu Minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego nadał taki status, wpisując go do Rejestru, zapewniając mu jednocześnie korzystanie ze szczególnej ochrony i pomocy finansowej państwa.

## 2. Ulga na zabytki w podatku dochodowym od osób fizycznych

### 2.1. Cel ulgi

Z dniem 1 stycznia 2022 r. weszła do polskiego porządku prawnego w ramach tzw. „Polskiego Ładu”<sup>17</sup> ulga na zabytki, uregulowana w art. 26hb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>18</sup>, której celem było stworzenie za-

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

<sup>15</sup> Tak NSA w wyrokach z dnia 25 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSA 831/13 oraz z dnia 13 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2487/14 (CBOSA).

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 385).

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.).

chęty dla podatników do inwestowania w ochronę zabytków w drodze ich nabycia, prowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich, robót budowlanych w rozumieniu art. 3 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Czynności te mają zmierzać do zachowania materialnego dziedzictwa kulturowego zabytków poprzez ochronę ich walorów historycznych, artystycznych czy naukowych. W ocenie projektodawców zabytki – obok spełniania ról ideowych i symbolicznych – mają równoległe znaczenie turystyczne, promocyjne czy nawet wprost gospodarcze, zatem przekazanie ich przyszłym pokoleniom jest obowiązkiem społeczeństwa i państwa, aby z jednej strony nie przerwać łańcucha rozwoju cywilizacyjnego narodu, z drugiej zaś nie pozbawić następców nie tylko elementów naszej wspólnej ciągłości, ale i możliwości osiągania różnorodnych korzyści<sup>19</sup>. Ulga została zaadresowana do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych będących właścicielami lub współwłaścicielami zabytków nieruchomości, opłacających podatek według skali podatkowej, tzw. podatek liniowy według 19% stawki podatku oraz opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, którzy w roku podatkowym ponieśli wydatki na:

- wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej utworzony, zgodnie z odrębnymi przepisami, dla zabytkowego budynku mieszkalnego wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w wojewódzkiej lub gminnej ewidencji zabytków;
- prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się w ewidencji zabytków,
- odpłatne nabycie zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w zabytkowym budynku pod warunkiem, że podatnik poniósł na ten zabytek wydatek o charakterze remontowo-konserwatorskim.

Celem ulgi jest dodatkowe wsparcie finansowe działań Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego określonych w ramach programu „Ochrona zabytków” mających zapewnić zachowanie materialnego dziedzictwa kulturowego, realizowanego poprzez zakup, konserwację i restaurację budynków zabytkowych. Wsparcie to ma być realizowane poprzez system podatkowy dla obecnych właścicieli oraz współwłaścicieli zabytków nieruchomości. Ulga ma także zachęcać nowych nabywców do zakupu zabytków i – w kolejnym kroku – do ponoszenia wydatków o charakterze remontowo-konserwatorskim. Podatnicy mogą tym samym skorzystać z dwóch rodzajów ulgi na zabytki, tj. z ulgi na zakup zabytku oraz z ulgi na remont zabytku (w ramach której mogą odliczać wydatki na prace konserwatorskie, restauratorskie, roboty budowlane, fundusz remontowy). Ulgi te nie wykluczają się wzajemnie, lecz uzupełniają, a zaproponowana konstrukcja prawna ulgi dowodzi, że ustawodawca chce wspierać finansowo nie samą czyn-

<sup>19</sup> Zob. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 8 września 2021 r., Druk sejmowy Nr 1532.

ność nabycia zabytku, ale w koniunkcji z wydatkami ponoszonym następnie przez nowego właściciela na jego remont i konserwację. Takie rozwiązanie sprawia, że osoba fizyczna nabywająca zabytek nieruchomy i nieprzeprowadzająca w nim żadnych prac zmierzających do zabezpieczenia, zachowania i utrwalenia substancji zabytku nie ma prawa do korzystania z ulgi na zabytki.

## 2.2. Dotacje celowe a ulga na zabytki

Prawo do ulgi przysługuje podatnikowi niezależnie od ubiegania się o otrzymanie dofinansowania z innych programów finansowanych ze środków unijnych czy krajowych (np. z programu Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego 2021 „Ochrona zabytków”<sup>20</sup>). Jednak kwota wydatków poniesionych na zabytek w części sfinansowanej z otrzymanego dofinansowania nie może być rozliczona w ramach ulgi. Ulga na zabytki jest bowiem dodatkowym wsparciem finansowym, niezależnym od innych możliwości finansowania remontu zabytku, dla podatników ponoszących wydatki na zabytki. Podatnik może skorzystać z odliczenia wydatków w ramach ulgi i jednocześnie składać wniosek o otrzymanie dofinansowania celem przeprowadzenia np. robót budowlanych przy zabytku. Jeżeli jego wniosek o dofinansowanie zostanie rozpatrzony pozytywnie, wówczas jest on obowiązany doliczyć odpowiednio kwoty poprzednio odliczone w ramach ulgi do dochodu za rok podatkowy, w którym otrzymał dotację (art. 26hb ust. 10 u.p.d.o.f.).

Pomiędzy ulgą a innymi programami wsparcia finansowania zabytków istnieją zasadnicze różnice. Odwołując się do wskazanego jako przykład powołanego już programu ministerialnego, różnice sprowadzają się do tego, że program dotyczy zabytków nieruchomych i ruchomych<sup>21</sup> wpisanych do rejestru zabytków, podczas gdy ulga na zabytki dotyczy tylko zabytków nieruchomych wpisanych do rejestru zabytków lub ewidencji zabytków. Jak już wcześniej wskazano – zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o ochronie zabytków – rejestr zabytków prowadzony jest przez wojewódzkiego konserwatora zabytków. Natomiast ewidencja zabytków jest podstawą do sporządzania programów opieki nad zabytkami przez województwa, powiaty oraz gminy i jest ona odpowiednio prowadzona przez Generalnego Konserwatora Zabytków, wójta, burmistrza, prezydenta miasta zgodnie z art. 21 i 22 ustawy o ochronie zabytków. Podatnik ponoszący wydatki na zabytek nieruchomy, którego jest właścicielem/współwłaścicielem, musi mieć dokumentację potwierdzającą fakt wpisania go do rejestru lub ewidencji zabytków.

## 2.3. Zasady stosowania ulgi

Prawo podatnika do skorzystania z ulgi na zabytki uzależnione jest od spełnienia szeregu przesłanek. Zasady skorzystania z ulgi uzależnione są w głównej

<sup>20</sup> <https://www.gov.pl/web/kultura/ochrona-zabytkow> [dostęp: 7.01.2022].

<sup>21</sup> Definicja zabytków ruchomych oraz nieruchomych znajduje się w art. 3 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.

mierze od tego, czy zabytek wpisany jest do rejestru zabytków, czy też do ewidencji zabytków oraz od rodzaju poniesionych przez podatnika wydatków. Dla łatwiejszego zrozumienia zasad stosowania ulgi zagadnienia te zostały przedstawione w formie tabelarycznej.

Tabela 1. Warunki stosowania ulgi na zabytki

Rodzaj zabytku	Zabytek nieruchomy, tj. nieruchomości związana z działalnością człowieka i stanowiąca świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia, której zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową (art. 3 pkt 1 i 2 ustawy o ochronie zabytków)	
Miejsce wpisu zabytku	Rejestr zabytków	
	Ewidencja zabytków (wojewódzka lub gminna)	
Tytuł prawny do zabytku	Własność / współwłasność	istniejąca w momencie poniesienia wydatku na zabytek – jeżeli wydatek polegał na wpłacie na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej lub był to wydatek na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane (art. 26hb ust. 2 pkt 1 i 2 w zw. z ust. 3 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f).
		istniejąca w momencie dokonywania odliczenia wydatku na zabytek – jeżeli był to wydatek na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane a podatnik nabył zabytek i korzysta z ulgi na jej zakup (art. 26hb ust. 2 pkt 3 w zw. z ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.f).
Podatnicy uprawnieni do ulgi ze względu na sposób opodatkowania dochodu	Opłacają podatek według skali podatkowej (12% i 32%)	
	Opłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	
	Opłacają podatek liniowy (19%)	
Wydatki kwalifikowane	Wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej wpisany do rejestru zabytków lub znajdującym się ewidencji zabytków. Z ulgi na remont może skorzystać przykładowo właściciel restauracji znajdującej się w budynku wpisanym do ewidencji zabytków ponoszący koszty na fundusz remontowy.	
	Prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się ewidencji zabytków.	
	Wydatek na odpłatne nabycie zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w takim zabytku	
Dokumentacja	Sporządzone na piśmie pozwolenie wojewódzkiego konserwatora zabytków na prowadzenie prac konserwatorskich, prac restauratorskich lub robót budowlanych – w przypadku zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków (art. 26hb ust. 2 pkt 2 lit. a u.p.d.o.f)	
	Sporządzone na piśmie zalecenia konserwatorskie – w przypadku zabytku nieruchomego znajdującego się w wojewódzkiej lub gminnej ewidencji zabytków (art. 26hb ust. 2 pkt 2 lit. b u.p.d.o.f)	



Tabela 1. Warunki stosowania... (cd.)

Dokumentacja	Faktura dokumentująca zakup prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych wystawiona przez podatnika VAT niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku.	
	Dowód wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej	
	Akt notarialny w przypadku zakupu zabytku.	
Wysokość odliczenia	Nabywanie zabytku	Kwota odliczenia = 500 zł x m <sup>2</sup> powierzchni użytkowej, ale nie więcej niż 500 000 zł. Powierzchnia użytkowa to powierzchnia budynkowa (nie gruntowa) zdefiniowana w art. 16 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r. poz. 1043).
	Wydatki na prowadzenie prac konserwatorskich, restauratorskich, robót budowlanych, wpłaty na fundusz remontowy	Kwota odliczenia = max. 50% kwoty poniesionych wydatków i udokumentowanych fakturą lub dokumentem wpłaty na fundusz remontowy w zależności od rodzaju poniesionego wydatku; brak górnego limitu kwotowego odliczenia; jeżeli wydatek był udokumentowany fakturą kwota odliczenia obejmuje podatek VAT, o ile nie został on odliczony na podstawie przepisów o podatku VAT.
Brak prawa do odliczenia ulgi	Podatnik otrzymał zwrot poniesionych wydatków z innych źródeł, np. w ramach otrzymanej dotacji celowej (realizacja zasady zakazu podwójnego finansowania wydatków ze środków publicznych)	
	Poniesione wydatki wykraczają poza zakres prac i robót określonych w pozwoleniu wojewódzkiego konserwatora zabytków lub zaleceniach konserwatorskich.	
	Podatnik opłacający podatek w formie ryczałtu dokonał odliczenia wydatków na zabytek od przychodu na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.	
	Podatnik odliczył wydatki na zabytek w ramach innej ulgi np. w ramach ulgi termomodernizacyjnej uregulowanej w art. 26h u.p.d.o.f. – w takim wypadku nie może już dokonać odliczenia tych samych wydatków w ramach ulgi na zabytki.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 26hb ustawy.

#### 2.4. Terminy dokonywania odliczeń

Wydatki poniesione na prace konserwatorskie, restauratorskie oraz na roboty budowlane podatnik może odliczyć od podstawy obliczenia podatku dochodowego, składając zeznanie za rok podatkowy, w którym je poniósł. W przypadku gdy podatnik poniósł wydatki na zakup zabytku, wówczas prawo do skorzystania z ulgi z tego tytułu powstaje w roku, w którym po raz pierwszy poniósł wydatki na prace konserwatorskie, restauratorskie lub na roboty budowlane uprzednio nabytego zabytku. Tym samym prawo do odliczenia wydatków poniesionych na zabytki uzależnione jest od rodzaju wydatku.

Jeżeli podatnik w roku, w którym był uprawniony do skorzystania z ulgi nie osiągnął wystarczająco wysokiego dochodu, wówczas może dokonać odliczenia w kolejnych latach, nie dłużej jednak niż przez sześć lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym dokonano odliczenia (art. 26hb ust. 8 u.p.d.o.f.).

## 2.5. Ulga podatkowa a wspólność majątkowa małżonków

Zasady odliczenia w ramach ulgi uzależnione są także od tego, czy pomiędzy małżonkami (podatnikami) istnieje wspólność, czy rozdzielność majątkowa. W pierwszym przypadku nie ma znaczenia, który z małżonków poniesie wydatki na zabytek (w części lub w całości) oraz na którego z nich zostanie wystawiona faktura. Jeżeli jednak pomiędzy małżonkami istnieje rozdzielność majątkowa, wówczas z prawa do ulgi może skorzystać tylko ten z nich, który poniósł faktyczny wydatek i na którego została wystawiona faktura dokumentująca zakup usługi lub zabytku nieruchomości.

## 2.6. Zmiany w ustawie obowiązujące od 2023 roku

„Ulga na pałacyk” od początku jej wprowadzenia budziła wiele kontrowersji i po kilku miesiącach jej obowiązywania rząd zamierzał się z niej wycofać, ponieważ postrzegana była jako sprzyjająca optymalizacji podatkowej<sup>22</sup>. Ostatecznie jednak wprowadzono zmiany ograniczające częściowo jej stosowanie<sup>23</sup>, motywując to „uszczerpnieniem przepisów”, ale tylko w dwóch obszarach. Uwzględniając uwagi na temat braku uzasadnienia dla odliczania od podstawy opodatkowania wydatków ponoszonych przez zazwyczaj bardzo zamożnych podatników na zakup zabytkowych obiektów, zaproponowano uchylenie tego tytułu odliczenia. Zatem od 1 stycznia 2023 r. wydatki na odpłatne nabycie zabytku nieruchomości wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w takim zabytku nie stanowią już podstawy dla pomniejszenia dochodu do opodatkowania. Utrzymano natomiast odliczenia wydatków poniesionych w roku podatkowym na:

- wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej utworzony, zgodnie z odrębnymi przepisami, dla zabytku nieruchomości wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w ewidencji zabytków,
- prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się ewidencji zabytków.

<sup>22</sup> Zob. uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw z dnia 22 kwietnia 2022 r., Druk nr 2186, s. 4.

<sup>23</sup> Zob. nowelizację treści art. 26hb ustawy przepisami tzw. Nowego Ładu 2.0. (ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2022 r. poz. 1265).

Kolejną istotną modyfikacją, która ma przyczynić się do realizacji celu odliczenia jest umożliwienie odliczenia wydatków na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym dopiero po ich zakończeniu. Warunkiem odliczenia będzie bowiem uzyskanie zaświadczenia wojewódzkiego konserwatora zabytków, potwierdzającego wykonanie takich prac w zabytku nieruchomym. W znowelizowanej ustawie zachowano prawa nabyte do odliczenia wydatków określonych w art. 26hb ust. 1 pkt 2 (na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym) i pkt 3 (na nabycie zabytku nieruchomego) ustawy w pierwotnym brzmieniu, do wydatków poniesionych do końca 2022 r. (art. 16 nowelizującej ustawy).

## Podsumowanie

Zabytki stanowią nieodłączną część naszej cywilizacji, tworzą swoisty dokument historii danej społeczności i narodu, a jednocześnie pełnią różne ważne funkcje w wymiarze jak najbardziej praktycznym. Państwo wspiera ochronę zabytków różnymi instrumentami finansowymi, do których należą przywileje podatkowe w postaci zwolnień i ulg podatkowych, które stanowią istotny element konstrukcji podatku. Zwolnienia polegają bowiem na definitywnym wyłączeniu określonej przepisami kategorii podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, natomiast ulgi zasadniczo zmniejszają rozmiary uiszczanego podatku<sup>24</sup>. Stosowanie ulg i zwolnień pozwala państwu na realizację celów gospodarczych i społecznych. Poprzez system ulg i zwolnień można wspierać pewne grupy podmiotów lub pewne rodzaje działalności, bezpośrednio – adresując je do wspieranych podmiotów, bądź pośrednio – adresując je jako swoistego rodzaju zachęty do tych, którzy poprzez swoje działania wspierają cele oceniane dodatnio przez władze i społeczeństwo. Przewidziane w przepisach ustaw podatkowych zwolnienia i ulgi realizują cele społeczno-gospodarcze i stanowią zachętę dla podatników do ochrony zabytków i zapewnienia warunków prawnych, organizacyjnych i finansowych umożliwiających ich trwałe zachowanie oraz zagospodarowanie i utrzymanie, co bezsprzecznie leży w interesie społecznym.

Dokonując oceny obowiązujących zwolnień i ulg podatkowych jako instrumentów służących ochronie zabytków nieruchomych stwierdzić trzeba, że dotychczasowe preferencje przewidziane w ustawach o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i o podatku leśnym nie budzą wątpliwości. Natomiast „ulga na pałacyk” wywołuje nadal wiele kontrowersji i w praktyce – pomimo zmian – wciąż pozostaje bardzo korzystnym rozwiązaniem, z którego mogą jednak korzystać wyłącznie osoby zamożne, inwestujące wolne środki w nieruchomości zabytkowe.

<sup>24</sup> Szerzej W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora A. Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 178.

Największą korzyść podatkową osiągną bowiem ci podatnicy, którzy swój dochód rozliczają najwyższymi stawkami podatku dochodowego (np. 32% w drugim przedziale skali).

## Bibliografia

### Literatura

- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, LEX 2012/el.
- Etel L., *Podatek leśny. Komentarz*, Legalis 2009/el.
- Etel L., Popławski M., Dowgier R., *Gminny poradnik podatkowy*, t. 2, Warszawa 2005.
- Glumińska-Pawlic J., *System opodatkowania nieruchomości w Polsce*, [w:] D. Łoboz-Kotowska, P. Gała, M. Stańko (red.), *Współczesne problemy prawa rolnego i cywilnego. Księga jubileuszowa Teresy Kurowskiej*, Warszawa 2018.
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora A. Kosteckiego: studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.

### Akty prawne

- Konwencja o ochronie dóbr kulturalnych w razie konfliktu zbrojnego wraz z regulaminem wykonawczym do tej Konwencji oraz Protokół o ochronie dóbr kulturalnych w razie konfliktu zbrojnego, podpisane w Hadze dnia 14 maja 1954 r. (Dz. U. 1957 Nr 46, poz. 212).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 poz. 1360 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 poz. 70).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 385).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 888).
- Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 840 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).

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

### **Orzecznictwo**

Wyrok NSA z dnia 13 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 450/09 (CBOSA).

Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSA 831/13 (CBOSA)

Wyrok NSA z dnia 13 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2487/14 (CBOSA).

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 lipca 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 547/12 (CBOSA).

### **Inne**

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 8 września 2021 r., Druk sejmowy Nr 1532.

Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw z dnia 22 kwietnia 2022 r., Druk sejmowy Nr 2186.

## **Tax exemptions and reductions as instruments for the protection of immovable monuments**

### **Abstract**

The aim of the article is to present a catalogue of exemptions and reliefs contained in tax acts that are to encourage property owners to take proper care of those that have been entered in the register of monuments. Tax exemptions are provided for in the acts on real estate, agricultural and forestry tax, while reliefs reducing the tax base – starting from 2022 – in personal income tax.

The principles and conditions for the use of the indicated tax preferences will be analyzed, with particular emphasis on the solutions introduced in personal income tax as part of the so-called “Polish Order”.

**Keywords:** tax, exemption, relief, immovable monument.