Joanna PRZYBYLSKA

# PREFERENCJE DLA DZIAŁALNOŚCI KULTURALNEJ W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

## Wstęp

Działalność kulturalna jest jedną z wielu dziedzin życia gospodarczego, która dla prawidłowego funkcjonowania i rozwoju wymaga wsparcia ze strony władz publicznych. W literaturze rozróżnia się dwie metody finansowania, które można zastosować w przypadku budżetowego zasilania kultury. Jest to finansowanie bezpośrednie i finansowanie pośrednie[1]. Obie metody finansowania odnoszą się zarówno do budżetu państwa, jak i budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Przedmiotem niniejszego artykułu jest druga z wymienionych metod – finansowanie pośrednie działalności kulturalnej przez organy państwowe i samorządowe.

Finansowanie pośrednie działalności kulturalnej jest różnie rozumiane przez autorów zajmujących się tą tematyką. Przykładowo K. Kietlińska stwierdza, że polega ono na współudziale władz publicznych w zasilaniu placówek kulturalnych w zamian za spełnienie określonych warunków. Jednocześnie do podstawowych instrumentów finansowania pośredniego autorka zalicza kontrakt, koncesjonowanie, finansowanie partnerskie, finansowanie w drodze projektów oraz subwencjonowanie konsumenta, a także system ulg i zwolnień podatkowych[2]. Natomiast D. Ilczuk definiuje finansowanie pośrednie jako „tworzenie systemu rozwiązań, przede wszystkim o charakterze fiskalnym, które mają zachęcać do finansowania kultury ze źródeł pozabudżetowych, łagodzą ostrość reguł gry ryn-

[1] Por. m.in. Z. Pirożyński, *Budżet a finansowanie działalności nieprodukcyjnej*, „Studia Finansowe" 1969, nr 7-8, s. 108-110; K. Kietlińska, *Finansowanie kultury. Dylematy teorii i praktyki*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1995, s. 50; K. Piotrowska-Marczak, *Finanse sfery niematerialnej*, PWE, Warszawa 1987, s. 40; D. Ilczuk, A. Wieczorek, *Finansowanie kultury ze środków publicznych*, w: *Kultura polska w dekadzie przemian*, red. T. Kostyrko, M. Czerwiński, Instytut Kultury, Warszawa 1999, s. 187.

[2] K. Kietlińska, *Finansowanie kultury*, s. 56-57.

kowej [...] w odniesieniu do instytucji, organizacji i twórców kultury oraz stwarzają preferencyjne warunki rozwoju dla twórczości narodowej lub znoszą bariery ograniczające wymianę międzynarodową"[3].

W ramach tak rozumianego finansowania pośredniego najważniejszymi instrumentami finansowymi, wykorzystywanymi przez władze publiczne, są różnego typu ulgi i zwolnienia, występujące w podatkach i opłatach. Wpływają one na zachowania i sytuację finansową zarówno instytucji kulturalnych, twórców, jak i konsumentów oraz podmiotów finansujących kulturę. Zawarte w przepisach prawnych ulgi i zwolnienia, dotyczące działalności kulturalnej, oznaczają, że władze publiczne decydują się dofinansować tę dziedzinę poprzez rezygnację z części dochodów budżetowych.

W niniejszym opracowaniu w odniesieniu do finansowania pośredniego stosowana będzie definicja sformułowana przez D. Ilczuk. W dalszej części przedstawione zostaną różnego rodzaju preferencje dotyczące działalności kulturalnej, które występują w polskim systemie podatkowym oraz w opłacie skarbowej. Scharakteryzowane zostaną rozwiązania występujące zarówno w podatkach państwowych, jak i lokalnych.

W artykule pojęcie „działalność kulturalna" zostało ograniczone do działalności polegającej na upowszechnianiu kultury, czyli świadczeniu określonego rodzaju usług niematerialnych, zaspokajających potrzeby kulturalne człowieka (tzw. usług kulturalnych), oraz do działalności wytwórczej w zakresie rękodzieła ludowego i artystycznego.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie systemu pośredniego finansowania działalności kulturalnej ze środków publicznych w Polsce oraz ocena zmian, jakie zaszły w tym systemie w latach 1992-2004 z punktu widzenia podmiotów prowadzących działalność kulturalną.

## 1. Preferencje dla działalności kulturalnej w podatkach dochodowych

Korzystne dla kultury postanowienia zawarte są w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązującej w Polsce od 1 stycznia 1992 r.[4] Od 1992 r. wolne od tego podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest działalność kulturalna. W latach 1992-1994 zwolnienie to dotyczyło wyłącznie dochodów wydatkowanych na cele statutowe w roku podatkowym lub

[3] D. Ilczuk, *Polityka kulturalna w społeczeństwie obywatelskim*, Narodowe Centrum Kultury, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2002, s. 61.

[4] Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, DzU nr 21, poz. 86.

w roku po nim następującym[5]. Warunek ten został zniesiony nowelizacją ustawy z grudnia 1994 r. Obecnie zwolnienie to ma zastosowanie do dochodów wydatkowanych na cele statutowe bez względu na okres, w którym zostaną one wydatkowane[6]. Jednocześnie zwolnienie to rozszerzono na dochody przeznaczone i wydatkowane – bez względu na termin – na cele inwestycyjne, służące realizacji statutowych zadań kulturalnych, tj. na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także na opłacenie podatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów[7]. Wprowadzając takie rozwiązanie, stworzono osobom prawnym działającym w sferze kultury warunki do inwestowania i poszerzania zakresu ich działalności. Z uwagi na to, że ustawodawca nie wprowadził w tym zakresie żadnych ograniczeń, wydaje się, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby np. instytucja kultury mogła przeznaczać przychody z działalności gospodarczej na finansowanie działalności kulturalnej, bez obawy utraty omawianego zwolnienia. Warunkiem jest jedynie możliwość uznania działalności gospodarczej jednocześnie za działalność kulturalną. Przykładem takiej działalności może być działalność wydawnicza, prowadzona np. przez muzea i teatry[8].

Należy jednak dodać, że w latach 1992-1996 przedstawione zwolnienie nie dotyczyło przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni i spółek. Od 1997 r. przepisy prawne z tego zakresu nie dotyczą również przedsiębiorstw komunalnych, mających osobowość prawną, dla których organem założycielskim są organy samorządu gminnego lub jednostki pomocnicze gmin. Wyjątkiem w tym zakresie są spółki, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach, których celem statutowym jest działalność kulturalna. Dochody tych spółek są wolne od podatku[9].

Poza omówionym zwolnieniem od 1993 r. z podatku dochodowego od osób prawnych zwolnione są – na zasadach wzajemności – dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej, prowadzonej na terenie naszego kraju przez ośrodki kulturalne państw obcych[10]. Natomiast od 1994 r. wolne od tego podatku są

---

[5] Ibidem, art. 17 ust. 1 p. 4.

[6] Ustawa z 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, DzU 1995, nr 5, poz. 25, art. 2 p. 9a.

[7] Ibidem, art. 2 p. 9c.

[8] R. Golat, *Kiedy prowadzący działalność kulturalną nie muszą płacić podatku dochodowego*, „Gazeta Samorządu i Administracji" 2003, nr 4, s. 14.

[9] Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, art. 17 ust. 1 p. 4 i 5; ustawa z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU nr 137, poz. 639, art. 1 p. 6a i 6b.

[10] Ustawa z 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, DzU nr 28, poz. 127, art. 2 p. 11a.

dochody kościelnych osób prawnych oraz spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne, pod warunkiem, że dochody te są przeznaczone na cele kulturalne[11].

W latach 1993-1999 wolne od podatku dochodowego od osób prawnych były również dochody podatników z tytułu nieodpłatnego otrzymania zakładowych domów i lokali mieszkalnych oraz środków trwałych służących działalności kulturalnej, prowadzonej na podstawie przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Zwolnienie to miało zastosowanie tylko wówczas, gdy darczyńcą była Agencja Rolna Skarbu Państwa, jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, przedsiębiorstwa państwowe, przedsiębiorstwa komunalne lub zakłady budżetowe[12].

Od 2004 r. zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych zostały podmioty posiadające status organizacji pożytku publicznego, działające na zasadach określonych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z 2003 r. (dalej: organizacje pożytku publicznego)[13]. Podmioty te realizują zadania publiczne określone we wspomnianej ustawie, wśród których wymieniona została m.in. działalność kulturalna[14].

Przedstawione zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych odnoszą się (lub odnosiły się) do podmiotów działających w sferze kultury i miały zastosowanie do wypracowanego przez nie dochodu. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zawarte są również dwa rozwiązania, które dotyczą wszystkich osób prawnych, bez względu na rodzaj prowadzonej przez nich działalności. Po pierwsze osoba prawna, która udostępnia nieodpłatnie innym osobom prawnym lub osobom fizycznym nieruchomości lub jej części do użytku na cele kulturalne, nie nalicza sobie przychodu z tego tytułu[15]. Po drugie w podatku tym istnieje możliwość odliczenia darowizn wspierających działalność kulturalną od dochodu podlegającego opodatkowaniu. W latach 1992-1994 kwota darowizn na cele kulturalne nie mogła być wyższa niż 10% dochodu. W la-

[11] Ustawa z 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw, DzU nr 134, poz. 646, art. 2 p. 4a.

[12] Ibidem, art. 2 p. 16; ustawa z 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 142, poz. 704, art. 1 p. 14; ustawa z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 1 p. 14a; ustawa z 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU nr 144, poz. 931, art. 1 p. 21a.

[13] Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, DzU nr 96, poz. 873.

[14] Ibidem, art. 4, ust. 1, p. 13.

[15] Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, art. 13.

tach 1995-2003 limit odliczeń w tym zakresie został podniesiony do 15% dochodu[16].

Należy zaznaczyć, że cele kulturalne, obok np. naukowych, oświatowych, kultury fizycznej i sportu, ochrony zdrowia, zostały potraktowane przez ustawodawcę w sposób preferencyjny w porównaniu z innymi celami społecznie użytecznymi. Przykładowo limit darowizn na cele kultu religijnego, działalność charytatywno-opiekuńczą, ochronę środowiska został utrzymany na poziomie 10% dochodu. Jednocześnie w okresie od stycznia 1992 r. do sierpnia 1996 r. darowizny przekazane na rzecz Fundacji Kultury, która przejęła majątek zniesionego Funduszu Rozwoju Kultury, podlegały odliczeniu w pełnej wysokości od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym[17].

Od 2004 r. darowizny na cele kulturalne można odliczyć od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych tylko w przypadku, gdy zostały one przekazane na rzecz organizacji pożytku publicznego. Wprowadzając to ograniczenie, zmniejszono jednocześnie limit omawianego odliczenia – kwota odliczonych darowizn nie może być wyższa niż 10% dochodu[18].

W latach 1992-1996 odliczeniu nie podlegały darowizny na rzecz osób fizycznych i prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które realizowały cele kulturalne, prowadząc działalność gospodarczą, a także na rzecz osób fizycznych, dla których darowizny te stanowiłyby ich osobisty przychód[19].

W podatku dochodowym od osób fizycznych zastosowano podobne do zaprezentowanych rozwiązania, dotyczące darowizn wspierających działalność kulturalną. W latach 1992-1996 podatnicy tego podatku mogli odliczyć od dochodu darowizny na cele kulturalne do wysokości 10% dochodu, a od 1997 r. limit został podniesiony do 15% dochodu. Ograniczenia dotyczące możliwości dokonania odliczenia z tego tytułu były takie same, jak w podatku dochodowym od osób prawnych[20]. Od 2004 r. od podstawy opodatkowania w podatku docho-

---

[16] Ibidem, art. 18 ust. 1 p. 1; ustawa z 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, art. 2 p. 10a.

[17] Ustawa z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, DzU nr 114, poz. 493, art. 33; ustawa z 27 czerwca 1996 r. o zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, DzU nr 90, poz. 407, art. 1 p. 17.

[18] Ustawa z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, DzU nr 202, poz. 1957, art. 1 p. 14a.

[19] Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, art. 18 ust. 1 p. 1.

[20] Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU nr 80, poz. 350, art. 26 ust. 1 p. 1; ustawa z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU nr 137, poz. 638, art. 1 p. 12.

dowym od osób fizycznych można odliczyć tylko darowizny przekazane organizacjom pożytku publicznego, w kwocie nie większej niż 350 zł[21].

W 2004 r. wprowadzono w omawianym podatku nowe rozwiązanie, dzięki któremu część środków publicznych może zostać przekazana podmiotom prowadzącym działalność kulturalną. Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może przekazać 1% kwoty należnego podatku, wynikającego z jego zeznania podatkowego, na rzecz organizacji pożytku publicznego, wpłacając odpowiednią kwotę na rachunek bankowy tej organizacji. Wpłata musi zostać dokonana w terminie od 1 stycznia roku podatkowego, w którym składane jest zeznanie, do dnia złożenia tego zeznania[22].

Inne preferencyjne rozwiązanie zastosowane w podatku dochodowym od osób fizycznych odnosi się do twórców, dla których – zgodnie z obowiązującymi przepisami – koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez nich z praw autorskich i praw pokrewnych lub rozporządzania tymi prawami wynoszą 50% uzyskanego przychodu. Od 2001 r. koszty te oblicza się od przychodu, pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i chorobowe, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód. Jeśli koszty w niektórych przypadkach są wyższe i można ten fakt udowodnić, wówczas od przychodów odlicza się koszty w wysokości faktycznie poniesionej[23].

W latach 1996-2002 osoby fizyczne, uzyskujące przychody z działalności gospodarczej w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej, wykonywanej osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, mogły zrezygnować z opłacania podatku dochodowego na tzw. zasadach ogólnych i wybrać opodatkowanie w formie zryczałtowanej – ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych[24]. Przez pojęcie wytwórczości

[21] Ustawa z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, DzU nr 202, poz. 1956, art. 1 p. 19a.

[22] Ibidem, art. 7 p. 2.

[23] Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 22 ust. 9 p. 3, ust. 10; ustawa z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 104, poz. 1104, art. 1 p. 18e; ustawa z 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 141, poz. 1182, art. 1 p. 15d.

[24] W latach 1996-1998 był to zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, uregulowany w rozporządzeniu ministra finansów z 14 grudnia 1995 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU nr 148, poz. 719. W latach 1999-2002 był to ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, uregulowany w ustawie z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU nr 144, poz. 930.

ludowej i artystycznej rozumiano działalność, polegającą na wytwarzaniu wyłącznie w sposób rękodzielniczy wyrobów zakwalifikowanych przez określone w przepisach prawnych komisje etnograficzno-artystyczne, których wykaz znajdował się w odpowiednim załączniku[25].

Podmiotem opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych były osoby fizyczne, które spełniały łącznie trzy warunki: sprzedawały wytwarzane przez siebie wyroby lub świadczyły usługi w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej wyłącznie na rzecz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej oraz osób fizycznych będących przedsiębiorcami; przychody ze sprzedaży wyrobów i świadczenia usług nie przekraczały określonej w przepisach prawnych kwoty[26]; założyły książkę zamówień.

W latach 1996-1998 stawka podatku dochodowego opłacanego w formie ryczałtu w omawianym zakresie wynosiła 6% przychodów ze sprzedaży wyrobów oraz 9,5% przychodów ze świadczenia usług. W 1999 r. ujednolicono i obniżono stawkę ryczałtu do poziomu 5,5% przychodu[27]. Od 2003 r. zniesiono możliwość opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przychodów osób fizycznych, zajmujących się wytwórczością ludową i artystyczną. Od tego roku osoby te mogą opodatkowywać swój przychód w formie karty podatkowej[28]. W latach 2003-2004 miesięczne stawki podatku opłacanego w formie karty podatkowej od usług w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej wynosiły odpowiednio:

- w miejscowościach o liczbie mieszkańców do 5000 – od 30 do 40 zł,
- w miejscowościach o liczbie mieszkańców od 5000 do 20 000 – od 40 do 50 zł,
- w miejscowościach o liczbie mieszkańców powyżej 20 000 – od 40 do 60 zł[29].

---

[25] Rozporządzenie ministra finansów z 14 grudnia 1995 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, art. 19; ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, art. 6.

[26] Przykładowo w roku 2002 kwota ta wynosiła 47 074 zł.

[27] Rozporządzenie ministra finansów z 14 grudnia 1995 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, art. 18 p. 3, art. 20 p. 4; ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, art. 6 ust. 2 p. 3, art. 12 ust. 1 p. 2d.

[28] Ustawa z 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU nr 172, poz. 1412, art. 1 p. 4c i 17b, art. 23 p. 1a.

[29] Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zał. 1 oraz zał. 3, część XII; obwieszczenie ministra finansów z 25 listopada 2003 r. w sprawie stawek karty podatkowej, kwoty, do któ-

## 2. Preferencje dla działalności kulturalnej w podatku od towarów i usług

Kolejnym podatkiem, w którym występują rozwiązania korzystne dla podmiotów działających w sferze kultury, jest podatek od towarów i usług. Od lipca 1993 r. do kwietnia 2004 r. zwolnione z niego były usługi z zakresu działalności kulturalnej[30]. W okresie od lipca 1993 r. do marca 1995 r., zgodnie z obowiązującą wówczas Klasyfikacją Usług[31], usługi te określone były jako „Usługi w zakresie kultury i sztuki". W ramach tych usług wyodrębnione zostały dwie grupy: „Krzewienie i upowszechnianie kultury", do której zaliczono usługi w zakresie muzealnictwa, ochrony zabytków i sztuki, usługi bibliotek i czytelni, usługi ognisk artystycznych, oraz „Działalność muzyczna, widowiskowa i rozrywkowa", do której zakwalifikowano usługi teatralne i estradowe, usługi koncertowe, choreograficzne, baletowe, zespołów pieśni i tańca, usługi rozrywkowe, usługi kin, radia i telewizji oraz pozostałe usługi związane z działalnością kulturalną i rozrywkową[32].

W kwietniu 1995 r. znowelizowano załączniki do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Wprowadzono wówczas w miejsce Klasyfikacji Usług – Klasyfikację Wyrobów i Usług[33]. Usługi z zakresu działalności kulturalnej zostały ujęte w dziale „Usługi związane z rekreacją, kulturą i sportem". Zwolnieniem z podatku od towarów i usług w ramach tego działu zostały objęte usługi w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego oraz literackiego, usługi związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych, usługi świadczone przez wesołe miasteczka i parki rozrywki oraz pozostałe usługi rozrywkowe, a także usługi bibliotek i archiwów, usługi w zakresie muzealnictwa oraz ochrony zabytków. Zwolnienie nie objęło usług związanych z filmami i taś-

---

rej można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług, z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczałtu od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2004 r., zał. 1.

[30] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50, art. 7 ust. 1 p. 2 oraz zał. 2.

[31] Klasyfikacja Usług obowiązywała od stycznia 1986 r. do lipca 1994 r., ale dla celów podatku od towarów i usług była stosowana do marca 1995 r.

[32] Zarządzenie nr 30 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 28 sierpnia 1985 r. w sprawie Klasyfikacji Usług, „Zeszyty Metodyczne GUS", Klasyfikacje, nomenklatury i wskaźniki nr 57, Warszawa 1985, gałąź 83 i 84.

[33] Obwieszczenie ministra finansów z 21 marca 1995 r. w sprawie ogłoszenia załączników do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z klasyfikacji wyrobów i usług w zakresie usług, DzU nr 44, poz. 231, zał. 2.

mami wideo, usług radia i telewizji oraz usług świadczonych przez agencje informacyjne[34]. Klasyfikacja Wyrobów i Usług dla celów podatku od towarów i usług obowiązywała do końca 2002 r.[35] Od 2003 r. jej miejsce zajęła Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, która w zakresie omawianych usług jest tożsama z poprzednią klasyfikacją[36].

Z dniem wejścia Polski do Unii Europejskiej, czyli od 1 maja 2004 r., weszła w życie nowa ustawa o podatku od towarów i usług z 2004 r.[37], której zapisy okazały się mniej korzystne dla działalności kulturalnej. Usługi kulturalne, zgodnie z zapisami zawartymi we wspomnianej ustawie, można podzielić na dwie grupy. Pierwsza grupa obejmuje usługi świadczone przez biblioteki, archiwa, muzea oraz inne usługi związane z kulturą, a także usługi rozrywkowe w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego oraz literackiego, usługi związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych i świadczone przez wesołe miasteczka, parki rozrywki i cyrki. Wstęp na spektakle, przedstawienia i imprezy organizowane w tym zakresie oraz wypożyczanie wydawnictw przez biblioteki zostały opodatkowane stawką obniżoną 7%[38]. Druga grupa, obejmująca pozostałe usługi związane z kulturą, w tym również usługi twórców i artystów wykonawców, których ustawodawca nie precyzuje, zostały objęte zwolnieniem z podatku od towarów i usług[39].

Poza omówionym zwolnieniem, odnoszącym się do wymienionych w ustawie usług z zakresu działalności kulturalnej, w okresie od stycznia 1994 r. do kwietnia 2004 r. obniżoną stawką podatku od towarów i usług w wysokości 7% opodatkowana była budowa, remonty i bieżąca konserwacja budynków kultury i sztuki. Do budynków kultury i sztuki zakwalifikowano tzw. ogólnodostępne obiekty kulturalne (m.in. kina, sale koncertowe, opery, teatry, estrady, sale kongresowe, domy kultury, sale taneczne i dyskoteki oraz wielozadaniowe sale, wykorzystywane głównie do celów rozrywkowych), a także budynki muzeów

[34] Zarządzenie nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 29 grudnia 1993 r. w sprawie Klasyfikacji Wyrobów i Usług, Klasyfikacja Wyrobów i Usług, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1995, dział 92.

[35] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 54; pismo Urzędu Skarbowego w Brzegu z 19 lutego 2003 r., nr PP443/IN/4/BT/2003, http://izba-skarbowa.opole.pl/ izba/wyjasnienia_podatkowe/1602-PP443-IN-4-BT-2003.htm.

[36] Ustawa z 4 grudnia 2002 r. zmieniająca ustawę o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy, DzU nr 213, poz. 1803, zał. 2; *Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług ze stawkami podatku VAT według stanu prawnego na 01.01.2003*, t. 3, red. M. Pałka, „Ekspert" Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2003, s. 622-623.

[37] Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535.

[38] Ibidem, art. 41 ust. 2 oraz zał. 3.

[39] Ibidem, art. 43 ust. 1 oraz zał. 4.

i bibliotek (muzea, galerie sztuki, biblioteki i centra informacyjne oraz budynki archiwów)[40]. Od maja 2004 r. obniżona stawka podatku od towarów i usług w tym zakresie została zastąpiona stawką podstawową, wynoszącą 22%.

W okresie od lipca 1993 r. do sierpnia 2000 r. wśród towarów zwolnionych z podatku od towarów i usług znajdowały się wybrane wyroby rękodzieła ludowego i artystycznego atestowane przez krajowe komisje artystyczne i etnograficzne[41]. Zwolnione od tego podatku były wymienione w Systematycznym Wykazie Wyrobów wyroby z metalu, ceramiki, szkła, drewna, wikliny, słomy, rogożyny, trzciny, łuby, papieru, włókiennicze, odzieżowe i skórzane. Zwolnienie nie obejmowało wyrobów jubilerskich, złotniczych, grawerskich i medalierskich[42].

Od września 2000 r. towary objęte tym zwolnieniem zostały opodatkowane stawką podatku w wysokości 3%, a w marcu 2002 r. wyłączono z nich meble, które są obecnie opodatkowane stawką 22%[43].

Od kwietnia 1994 r. do końca 2000 r., oprócz przedstawionego już zwolnienia z podatku od towarów i usług wyrobów rękodzieła ludowego i artystycznego, podatnikom wytwarzającym te wyroby przysługiwał zwrot kwoty podatku naliczonego, który nie mógł być przez nich odliczony od podatku należnego. Zwrot podatku naliczonego następował na wniosek podatnika, a szczegółowe jego warunki były określone w przepisach prawnych[44]. W 2001 r. możliwość uzyskania wspomnianego zwrotu została zniesiona[45].

---

[40] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 51, zał. 5; ustawa z 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, DzU nr 129, poz. 599, zał. 2; rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), DzU nr 112, poz. 1316.

[41] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 7 ust. 1 p. 1, zał. 1.

[42] *Systematyczny Wykaz Wyrobów*, t. 3, GUS, Wydawnictwa Akcydensowe, Warszawa 1990, s. 304-305 (SWW 2882).

[43] Ustawa z 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej, DzU nr 68, poz. 805, art. 1 p. 15; ustawa z 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń, DzU nr 19, poz. 185, art. 1 p. 42.

[44] W okresie od kwietnia 1994 r. do stycznia 1996 r. warunki te były określone w rozporządzeniu ministra finansów z 8 kwietnia 1994 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług podatnikom wytwarzającym niektóre wyroby rękodzieła ludowego i artystycznego, DzU nr 51, poz. 206; od lutego 1996 r. do końca 1997 r. – w rozporządzeniu ministra finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 154, poz. 797, rozdz. 9; w latach 1998-1999 – w rozporządzeniu ministra finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych

Od maja 2004 r. wyroby sztuki ludowej oraz rękodzieła ludowego i artystycznego, które posiadają atest Krajowej Komisji Artystycznej i Etnograficznej, opodatkowane są stawką w wysokości 7%. Do wyrobów tych zaliczone zostały: wyroby kowalstwa artystycznego, wyroby garncarskie użytkowo-dekoracyjne, bednarskie, drewniane użytkowe, wyroby ze słomy, z rogożyny i trzciny, lalki, bielizna stołowa haftowana, instrumenty muzyczne, rzeźby, militaria, wycinanki ludowe i artystyczne, wyroby z łuby, tkackie, koronkowe, rymarskie oraz plastyki zdobniczo-obrzędowej[46].

Poza omówionymi preferencjami ustawą o podatku od towarów i usług z 2004 r. wprowadzono zwolnienie z tego podatku importu niektórych towarów produkowanych przez Organizację Narodów Zjednoczonych lub jedną z jej specjalistycznych agencji, które wcześniej opodatkowane były stawką podstawową. Wśród tych towarów ustawodawca wymienił m.in.: filmy kinematograficzne i inne, płyty fonograficzne oraz płyty gramofonowe, taśmy i inne zapisane nośniki do rejestracji dźwięku o charakterze edukacyjnym, naukowym i kulturalnym[47].

Omawiając podatek od towarów i usług pod kątem rozwiązań sprzyjających działalności kulturalnej, należy zwrócić uwagę na niekorzystne przepisy prawne, wprowadzone w tym podatku od 1 maja 2004 r. Do kwietnia 2004 r. podstawą opodatkowania w tym podatku był obrót, rozumiany jako „kwota należna z tytułu sprzedaży towarów, pomniejszona o kwotę podatku"[48]. W ustawie o podatku od towarów i usług z 2004 r. ustawodawca rozszerzył pojęcie obrotu o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, związane z dostawą lub świadczeniem usług[49]. Zapis ten jest niezwykle istotny dla instytucji kultury, których częścią przychodów jest dotacja otrzymywana od organizatora.

Niejasny zapis w ustawie o podatku od towarów i usług nasuwał szereg wątpliwości, dotyczących obowiązku opodatkowania dotacji stawką 22%. Zgodnie z interpretacją ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotacje,

---

przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U nr 156, poz. 1024, rozdz. 9; a w 2000 r. – w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. o tej samej nazwie, DzU nr 109, poz. 1245, rozdz. 9.

[45] Rozporządzenie ministra finansów z 22 grudnia 2000 r., zmieniające rozporządzenie sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 121, poz. 1296, art. 1 p. 6.

[46] Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, art. 41 ust. 2, zał. 3.

[47] Ibidem, art. 74, zał. 7.

[48] Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 15.

[49] Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, art. 29.

mające na celu dofinansowanie działalności instytucji kultury, nieuzależnione od ilości i wartości świadczonych usług (dotacje podmiotowe), nie podlegają opodatkowaniu omawianym podatkiem. Natomiast wszelkie dotacje, których podstawą ustalenia wysokości jest ilość świadczonych usług (dotacje przedmiotowe), są traktowane jako dopłata do danej usługi i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 22%[50].

## 3. Preferencje dla działalności kulturalnej w podatkach lokalnych i opłacie skarbowej

Od 1991 r. z podatku od nieruchomości zwolnione są budynki i grunty wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymywania i konserwacji zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Zwolnieniu nie podlega część budynku lub gruntu zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej[51]. Od lutego 1997 r. zwolnieniem objęto również budynki i grunty pozostające we władaniu muzeów rejestrowanych[52]. Od 2004 r. zwolnione z tego podatku są organizacje prowadzące działalność pożytku publicznego, w tym działalność kulturalną[53]. Należy zaznaczyć, że poza dwoma ustawowymi zwolnieniami rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia, które będą obowiązywały na terenie danej gminy[54].

Zgodnie z ustawą o podatku od spadków i darowizn zwolnione z tego podatku jest nabycie w drodze spadku dzieł sztuki i rękopisów, będących przedmiotem twórczości spadkodawcy, a także materiałów bibliotecznych, jeżeli spadkodawca zajmował się twórczością lub działalnością naukową, oświatową, artystyczną, literacką lub publicystyczną. Zwolnienie obejmuje także nabycie w drodze spadku zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a od września 1995 r. również dóbr kultury, złożonych w muzeum zgodnie z obowiązującymi przepisami[55].

---

[50] www.mf.gov.pl/_files_/najczesciej_zadawane_pytania/pytaniaiodpowiedzi.pdf.

[51] Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. 2002, nr 9, poz. 84, art. 7 ust. 1 p. 10.

[52] Ustawa z 21 listopada 1996 r. o muzeach, art. 37.

[53] Ustawa z 24 marca 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, art. 24, ust. 1 p. 2.

[54] Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, art. 7 ust. 2.

[55] Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, DzU nr 45, poz. 207, art. 4 ust. 1 p. 9a-9c; ustawa z 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, DzU nr 85, poz. 428, art. 1 p. 3a.

Preferencyjne rozwiązania dla podmiotów działających w sferze kultury znajdują się także w przepisach dotyczących opłaty skarbowej[56]. Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w ustawie z 1989 r. podmioty świadczące usługi z zakresu kultury i sztuki zwolnione były od opłaty skarbowej od następujących czynności cywilnoprawnych: umowa sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu oraz inne umowy o podobnym charakterze. Poza tym opłata skarbowa nie była pobierana od pozwoleń na budowę nowego, rozbudowę lub przebudowę obiektu budowlanego przeznaczonego na cele kulturalne, a także od pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego przeznaczonego na te cele[57].

W 2001 r. ustawa o opłacie skarbowej z 1989 r. została zastąpiona dwiema ustawami: nową ustawą o opłacie skarbowej z 2000 r. oraz ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych z 2000 r.[58]

W ustawie o opłacie skarbowej z 2000 r. zostały utrzymane zwolnienia od opłaty dotyczące pozwoleń na budowę nowego, rozbudowę lub przebudowę, a także na użytkowanie obiektu budowlanego przeznaczonego na cele kulturalne[59]. Od 2004 r. z opłaty skarbowej zwolnione są także organizacje pożytku publicznego, w odniesieniu do prowadzonej przez nie działalności pożytku publicznego[60].

Natomiast w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych z 2000 r. znajduje się zapis, zwalniający z tego podatku osoby prawne, których celem statutowym jest prowadzenie działalności kulturalnej, jeżeli w całym roku podatkowym, poprzedzającym rok, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, ich dochody były objęte całkowitym zwolnieniem od podatku dochodowego od osób prawnych. Zwolnienie to nie ma zastosowania, w przypadku gdy przedmiotem zbycia jest część przedsiębiorstwa prowadzonego przez te osoby lub gdy nabycia nie dokonano dla tego przedsię-

[56] Ustawa z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, DzU nr 4, poz. 23, art. 3 ust. 1 p. 5a, która obowiązywała do końca 2000 r.

[57] Zwolnienie to zawarte było w kolejno obowiązujących rozporządzeniach ministra finansów w sprawie opłaty skarbowej: z 22 lutego 1989 r., DzU nr 9, poz. 52, art. 52 p. 1b; z 2 października 1991 r., DzU nr 90, poz. 405, art. 26 ust. 4 p. 2, art. 27 ust. 2; z 26 czerwca 1992 r., DzU nr 53, poz. 253, art. 25 ust. 4 p. 2, art. 26 ust. 2; z 9 grudnia 1994 r., DzU nr 136, poz. 705, art. 23 ust. 4 p. 2, art. 24 ust. 2.

[58] Zakres przedmiotowy tych dwóch ustaw pokrywa się z zakresem przedmiotowym ustawy o opłacie skarbowej z 1989 r.

[59] Ustawa z 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, DzU nr 86, poz. 960, zał. dział IV, p. 9 i 10.

[60] Ustawa z 24 marca 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, art. 24, ust. 1 p. 4.

biorstwa. Poza tym omówione zwolnienie nie dotyczy przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni i ich związków oraz spółek[61].

## Podsumowanie

Analizując zmiany zaistniałe w latach 1992-2004 w podatkach dochodowych z punktu widzenia podmiotów prowadzących działalność kulturalną, większość z nich należy ocenić pozytywnie. Oznacza to, że zmiany te prowadziły, przynajmniej w założeniu ustawodawcy, do zwiększenia pośredniego zasilania działalności kulturalnej ze środków publicznych.

Do pozytywnych zmian w podatku dochodowym od osób prawnych, które obowiązują do dzisiaj, zaliczyć należy m.in.:

- od 1995 r. rozszerzenie przedmiotowego zakresu zwolnienia dochodów podatników, których działalnością statutową jest działalność kulturalna – do końca 1994 r. zwolnione były jedynie dochody, które wydatkowano na cele statutowe w roku podatkowym oraz w roku po nim następującym, a od 1995 r. zwolnienie dotyczy dochodów wydatkowanych na cele statutowe bez względu na okres ich wydatkowania,
- rozszerzenie od 1995 r. zwolnienia z podatku na dochody wydatkowane na cele inwestycyjne, służące realizacji zadań kulturalnych,
- wprowadzenie od 1993 r. zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie naszego kraju, uzyskiwanych przez ośrodki kulturalne państw obcych,
- wprowadzenie od 1994 r. zwolnienia dochodów kościelnych osób prawnych przeznaczonych na działalność kulturalną.

Wszystkie wymienione zmiany dotyczyły podmiotów, których celem statutowym jest działalność kulturalna albo które przeznaczają część swoich dochodów na prowadzenie tej działalności.

Korzystną dla rozwoju działalności kulturalnej zmianą w podatku dochodowym od osób prawnych było także podniesienie od 1995 r. limitu dotyczącego możliwości odliczeń od dochodu darowizn na cele kulturalne z 10 do 15%. Zmiana ta obowiązywała jednak tylko do końca 2003 r., a począwszy od 2004 r. wspomniany limit odliczeń został ponownie obniżony do 10% dochodu. Należy dodatkowo zaznaczyć, że w środowisku działaczy kultury panuje powszechna opinia, że korzystne dla działalności kulturalnej efekty odczuwalne byłyby

[61] Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU nr 86, poz. 959, art. 8.

w przypadku możliwości odliczania od dochodu darowizn na cele kulturalne w pełnej wysokości. Możliwość taka istniała od stycznia 1992 r. do sierpnia 1996 r., jednak tylko w odniesieniu do darowizn przekazanych na rzecz Fundacji Kultury.

Niekorzystną z punktu widzenia podmiotów prowadzących działalność kulturalną zmianą, jaką wprowadzono do podatku dochodowego od osób prawnych, było zniesienie od 1999 r. zwolnienia, którym objęte były wcześniej dochody z tytułu nieodpłatnego otrzymania zakładowych domów i lokali mieszkalnych oraz środków trwałych służących działalności kulturalnej.

W podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono zasadniczo dwie zmiany, które dotyczyły podmiotów działających w sferze kultury. Pierwszą z nich należy uznać za korzystną. Była to zmiana analogiczna do zmiany wprowadzonej w podatku dochodowym od osób prawnych, dotycząca możliwości odliczania od dochodu darowizn na cele kulturalne, z tym że wprowadzono ją dwa lata później – od 1997 r. Jednak od 2004 r. obowiązuje kwotowy limit darowizn, które można odliczyć od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, który wynosi zaledwie 350 zł. Kwota ta jest niewiarygodnie niska i stanowi niewątpliwie znaczące ograniczenie możliwości pośredniego wspierania działalności kulturalnej ze środków publicznych.

Natomiast od 1996 r. wprowadzono możliwość opłacania podatku dochodowego od osób fizycznych w formie zryczałtowanej przez osoby, prowadzące działalność w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej. Od 1999 r. zmniejszono i zarazem ujednolicono stawkę ryczałtu do wysokości 5,5%, co należy uznać za zmianę pozytywną.

W 2003 r. zastąpiono ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w omawianym zakresie kartą podatkową ze stawkami od 30 do 60 zł miesięcznie. Zmianę tę można uznać również za pozytywną. Kwotowe określenie wysokości podatku, w przeciwieństwie do stawki procentowej, eliminuje powiązanie wysokości podatku z wysokością uzyskanego przychodu. Podatnicy z góry znają wysokość miesięcznego obciążenia podatkowego.

W przeciwieństwie do zmian w podatkach dochodowych zmiany, jakie wprowadzono w podatku od towarów i usług w latach 2001-2004, należy uznać za niekorzystne dla rozwoju działalności kulturalnej. Większość tych zmian wiąże się z ograniczaniem zwolnień lub podwyższaniem stawek podatku odnoszących się do towarów i usług kulturalnych.

W 2000 r. wprowadzono w podatku od towarów i usług niekorzystne zmiany, które dotknęły podatników, prowadzących działalność w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej. Zwolnione wcześniej towary i usługi wytwarzane i świadczone przez te osoby zostały opodatkowane stawką 3%. Dodatkowo zlikwidowano możliwość uzyskania przez tych podatników zwrotu kwoty podatku naliczonego, który nie mógł być przez nich odliczony od podatku należnego.

Najwięcej niekorzystnych dla działalności kulturalnej zmian w podatku od towarów i usług wprowadzono od 1 maja 2004 r., czyli po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Wyroby rękodzieła artystycznego i ludowego opodatkowano według stawki 7%, a więc podwyższono ją o cztery punkty procentowe w stosunku do stawki, która obowiązywała od września 2000 r. do kwietnia 2004 r. Podwyższono również stawkę podatkową, dotyczącą budowy, remontów i bieżącej konserwacji budynków kultury z 7 na 22%.

Istotne zmiany dotknęły także podmioty świadczące usługi z zakresu kultury. Zwolnione do 30 kwietnia 2004 r. wszystkie usługi kulturalne zostały od 1 maja 2004 r. podzielone na dwie grupy. Zwolnienie utrzymano tylko dla części usług kulturalnych, a pozostałe z nich opodatkowano stawką 7%.

Największą dezorientację wśród podmiotów działających w sferze kultury wprowadziła zmiana dotycząca wliczania do obrotu – w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług – dotacji uzyskiwanych przez te podmioty, a w konsekwencji konieczności ich opodatkowania stawką 22%. Po wielu interwencjach w ministerstwie właściwym do spraw finansów ustalono, że zapis ten dotyczy tylko dotacji przedmiotowych. Niemniej jednak wprowadzenie opodatkowania dotacji znacznie utrudni funkcjonowanie podmiotów ze sfery kultury, w szczególności instytucji kultury, oraz istotnie zmniejszy środki finansowe pozostające do ich dyspozycji.

Zmiany wprowadzone w pozostałych podatkach (od nieruchomości, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych) oraz w opłacie skarbowej były korzystne dla działalności kulturalnej, jednak miały dla niej mniejsze znaczenie.

Biorąc pod uwagą wszystkie zmiany, jakie wprowadzono w polskim systemie podatkowym i opłacie skarbowej w latach 1992-2004, trudno ocenić intencje ustawodawcy w zakresie pośredniego wspierania kultury ze środków publicznych. Zmiany wprowadzone w podatkach dochodowych i podatkach lokalnych można uznać za korzystne, jednak charakter zmian w podatku od towarów i usług jest diametralnie odmienny. Można na tej podstawie wysnuć wniosek, że niestety nie ma w Polsce spójnej polityki kulturalnej, która wytyczałaby kierunki zmian w systemie prawnym, sprzyjających rozwojowi tak ważnej dziedziny życia społecznego i gospodarczego.

## Literatura i źródła

Ilczuk D., *Polityka kulturalna w społeczeństwie obywatelskim*, Narodowe Centrum Kultury, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2002.

Ilczuk D., Wieczorek A., *Finansowanie kultury ze środków publicznych*, w: *Kultura polska w dekadzie przemian*, red. T. Kostyrko, M. Czerwiński, Instytut Kultury, Warszawa 1999.

Golat R., *Kiedy prowadzący działalność kulturalną nie muszą płacić podatku dochodowego*, „Gazeta Samorządu i Administracji" 2003, nr 4.

Kietlińska K., *Finansowanie kultury. Dylematy teorii i praktyki*, Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1995.

Piotrowska-Marczak K., *Finanse sfery niematerialnej*, PWE, Warszawa 1987.

Pirożyński Z., *Budżet a finansowanie działalności nieprodukcyjnej*, „Studia Finansowe" 1969, nr 7-8.

*Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług ze stawkami podatku VAT według stanu prawnego na 01.01.2003*, t. 3, red. M. Pałka, „Ekspert" Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2003.

*Systematyczny Wykaz Wyrobów*, t. 3, GUS, Wydawnictwa Akcydensowe, Warszawa 1990.

*

Obwieszczenie ministra finansów z 21 marca 1995 r. w sprawie ogłoszenia załączników do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, z uwzględnieniem nomenklatury wynikającej z klasyfikacji wyrobów i usług w zakresie usług, DzU nr 44, poz. 231.

Obwieszczenie ministra finansów z 25 listopada 2003 r. w sprawie stawek karty podatkowej, kwoty, do której można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług, z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczałtu od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2004 r.

Pismo Urzędu Skarbowego w Brzegu z dnia 19 lutego 2003 r., nr PP443/IN/4/BT/2003, http://izba-skarbowa.opole.pl/izba/wyjasnienia_podatkowe/1602-PP443-IN-4-BT--2003.htm.

Rozporządzenie ministra finansów z 22 lutego 1989 r. w sprawie opłaty skarbowej, DzU nr 9, poz. 52.

Rozporządzenie ministra finansów z 2 października 1991 r. w sprawie opłaty skarbowej, DzU nr 90, poz. 405.

Rozporządzenie ministra finansów z 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej, DzU nr 53, poz. 253.

Rozporządzenie ministra finansów z 8 kwietnia 1994 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług podatnikom wytwarzającym niektóre wyroby rękodzieła ludowego i artystycznego, DzU nr 51, poz. 206.

Rozporządzenie ministra finansów z 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej, DzU nr 136, poz. 705.

Rozporządzenie ministra finansów z 14 grudnia 1995 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU nr 148, poz. 719.

Rozporządzeniu ministra finansów z 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 154, poz. 797.

Rozporządzenie ministra finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 156, poz. 1024.

Rozporządzenie ministra finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 109, poz. 1245.
Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r., w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), DzU nr 112, poz. 1316.
Rozporządzenie ministra finansów z 22 grudnia 2000 r., zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 121, poz. 1296.
Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, DzU nr 45, poz. 207.
Ustawa z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, DzU nr 4, poz. 23.
Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. DzU 2002, nr 9, poz. 84.
Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU nr 80, poz. 350.
Ustawa z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, DzU nr 114, poz. 493.
Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, DzU nr 21, poz. 86.
Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50.
Ustawa z 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, DzU nr 28, poz. 127.
Ustawa z 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, DzU nr 129, poz. 599.
Ustawa z 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw, DzU nr 134, poz. 646.
Ustawa z 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, DzU 1995, nr 5, poz. 25.
Ustawa z 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, DzU nr 85, poz. 428.
Ustawa z 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 142, poz. 704.
Ustawa z 27 czerwca 1996 r. o zmianie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, DzU nr 90, poz. 407.
Ustawa z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU nr 137, poz. 638.
Ustawa z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU nr 137, poz. 639.
Ustawa z 21 listopada 1996 r. o muzeach, DzU 1997, nr 5, poz. 24.
Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU nr 144, poz. 931.
Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU nr 144, poz. 930.
Ustawa z 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej, DzU nr 68, poz. 805.

Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU nr 86, poz. 959.
Ustawa z 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, DzU nr 86, poz. 960.
Ustawa z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 104, poz. 1104.
Ustawa z 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy – Kodeks wykroczeń, DzU nr 19, poz. 185.
Ustawa z 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU nr 141, poz. 1182.
Ustawa z 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, DzU nr 172, poz. 1412.
Ustawa z 4 grudnia 2002 r., zmieniająca ustawę o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, ustawę o oznaczaniu wyrobów znakami akcyzy oraz ustawę – Kodeks karny skarbowy, DzU nr 213, poz. 1803.
Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, DzU nr 96, poz. 873.
Ustawa z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, DzU nr 202, poz. 1956.
Ustawa z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, DzU nr 202, poz. 1957.
Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535.
www.mf.gov.pl/_files_/najczesciej_zadawane_pytania/pytaniaiodpowiedzi.pdf.
Zarządzenie nr 30 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 28 sierpnia 1985 r. w sprawie Klasyfikacji Usług, „Zeszyty Metodyczne GUS", Klasyfikacje, nomenklatury i wskaźniki nr 57, Warszawa 1985.
Zarządzenie nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 29 grudnia 1993 r. w sprawie Klasyfikacji Wyrobów i Usług, Klasyfikacja Wyrobów i Usług, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1995.

## PREFERENCES FOR CULTURAL ACTIVITIES IN THE POLISH TAXATION SYSTEM

### Summary

Cultural activities belong to one of the many spheres of economic life whose proper functioning and development require support from the state administration. One of the methods of financing these activities from public means is indirect financing understood in the article as different kinds of preferences (among others relief and exemption) concerning cultural activities which can be found in the Polish tax system and in stamp duties.

The aim of this article is to present the system of indirect financing of cultural activities in Poland from the public means and evaluation of changes occurring in this system in the years 1992-2004 from the viewpoint of entities conducting cultural activities. The article proves that in Poland there is no cohesive cultural policy which would enhance changes in the legal system so that they could favour the development of this sphere of life. On the one hand the changes introduced into income tax and local tax in the period under analysis can be regarded as favourable. On the other hand, however, the character of changes in income on commodities and services is diametrically different.

Tłum. *Ewa Kotkowska*