

## Z zagadnień opodatkowania turystyki. Część II. Włoski podatek turystyczny (*imposta di soggiorno*) - inspiracja dla polskiego prawodawcy?

*dr Sławomir Czarnecki,  
mgr Adrian Hybel*

### **Streszczenie:**

Opracowanie przedstawia ramy prawne podatku turystycznego pobieranego we Włoszech (*imposta di soggiorno*). Ma na celu zbadanie tej konstrukcji, zidentyfikowanie jej wad i zalet. Przyczyną podjęcia tego tematu są problemy ze stosowaniem opłaty miejscowej w polskim systemie podatkowym. Od dłuższego czasu toczy się dyskusja o potrzebie zastąpienia opłaty miejscowej świadczeniem, które nie będzie mieć związku z właściwościami klimatu miejscowości, w której przebywa osoba podlegająca tej opłacie. Włoski podatek turystyczny nie wykazuje takiego związku. Nie oznacza to

jednak, że jego pobór przebiega bez większych problemów. Są one dostrzegane i szczegółowo opisywane w literaturze włoskiej. W tej sytuacji rodzą się wątpliwości, czy konstrukcja włoskiego podatku turystycznego nadaje się do przeszczepienia na grunt polski. Pewne szczególne rozwiązania charakteryzujące obecnie tę konstrukcję zasługują jednak na uwagę i mogą być źródłem inspiracji dla polskiego prawodawcy.

**Słowa kluczowe:** podatek turystyczny, *imposta di soggiorno*, ramy prawne

## The issues of tourism taxation. Part II. Italian tourist tax (*imposta di soggiorno*) – an inspiration for the Polish lawmakers?

This paper presents the legal framework for the tourist tax collected in Italy (*imposta di soggiorno*). Its aim is to analyze its structure and identify its drawbacks and benefits. The authors decided to analyze the issue in reaction to problems encountered in using the local fee in the Polish taxation system. For a long time there has been a discussion on the need to replace the local fee with a fee that would not be connected with the climatic properties of the place where a tourist is staying. The Italian tourist tax does not show such connection. This does not mean, however, that its collection is trouble-free. The Italian subject literature notices and describes such problems. This raises some doubts whether the structure of the Italian tourist tax can be implemented in Poland. Some specific solutions characterizing this structure are worth analyzing and might be a source of inspiration for the Polish lawmakers.

**Key words:** tourist tax, *imposta di soggiorno*, legal framework

### Rys historyczny

Danina o cechach podatku turystycznego (*tassa di soggiorno*) została wprowadzona po raz pierwszy we Włoszech na mocy ustawy nr 863

z dnia 11 grudnia 1910 r. Wspomniana ustawa umożliwiła gminom, posiadającym na swoim terytorium miejscowości uzdrowiskowe, nakładanie opłaty turystycznej na osoby przebywające w tych miejscowościach (korzystające z tymczasowego zakwaterowania). Ustanowienie opłaty wymagało zgody ministra właściwego do spraw wewnętrznych. Opłata miała charakter celowy, gdyż dochody z niej uzyskiwane mogły być przeznaczone wyłącznie na wydatki zmierzające do rozwoju miejscowości uzdrowiskowych<sup>1</sup>. Pierwszymi włoskimi kurortami, w których wprowadzono ten rodzaj opłaty były: Salsomaggiore, Montecatani, Riolo, Fiuggi, Castrocaro, Bordoghera, Rapallo, Salò, San Remo, Sestri-Lavende i Venezia-Lido<sup>2</sup>.

W roku 1938 prawo do pobierania opłaty (przekształconej już wówczas w podatek – *imposta di soggiorno*) zostało rozciągnięte na inne miejscowości atrakcyjne pod względem turystyczno-wypoczynkowym. Za identyfikację tych miejscowości odpowiadał minister właściwy do spraw wewnętrznych, zobowiązany do prowadzenia ich wykazu w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów. Obciążenie daniną zostało obwarowane warunkiem tymczasowości zakwaterowania. Drugim warunkiem był odpowiedni status obiektu, w którym przebywały osoby zakwaterowane. Obowiązki

1 Szerzej zob. M. Burzec, *Koncepcja podatku turystycznego nakładanego we Włoszech*, „Studia Prawnicze KUL” 2019, nr 2, s. 16-18.

2 Zob. S. Lombardi, *L'imposta di soggiorno a dieci anni dalla sua reintroduzione*, „Immobili & Proprietà” 2020, nr 3, s. 169 i podana tam literatura.

zapłaty podlegali wyłącznie ci przyjezdni, którzy przebywali w obiektach uznanych przez ustawodawcę za odpowiednie do noclegu (hotele, pensjonaty, zajazdy, ośrodki zdrowia, domy, wille, apartamenty, umeblowane pokoje i inne miejsca noclegowe). Podatek pobierano w wysokości proporcjonalnej do kategorii obiektu świadczącego usługę zakwaterowania<sup>3</sup>.

Obowiązujące wówczas prawo przewidywało zniżki w podatku turystycznym. Zniżki zostały przyznane m.in. dzieciom poniżej dwunastego roku życia oraz rodzinom posiadającym więcej niż pięcioro dzieci na utrzymaniu. Przysługiwały one także grupom powyżej piętnastu osób, pod warunkiem że wycieczki były organizowane przez wymienione w ustawie podmioty (m.in. autoryzowane biura podróży). Przewidziano też liczne zwolnienia (m.in. dzieci poniżej trzeciego roku życia, osoby niepełnosprawne i inwalidzi wojenni, księża, dyplomaci – pod warunkiem wzajemności). Do grupy zwolnionych zaliczano także osoby mieszkające we własnym mieszkaniu, uiszczające w gminie podatek rodzinny (do roku 1974), osoby zameldowane w gminie, a także osoby, które przebywały w miejscowości o znaczeniu turystycznym w celach edukacyjnych. Opłaty nie uiszczaly też osoby przebywające w danej miejscowości

w celach zarobkowych. W okresie powojennym dodano kolejne zwolnienie dla osób przebywających w ośrodkach noclegowych przeznaczonych do turystyki socjalnej. Osoby te zwolniono z obowiązku uiszczenia podatku za pobyt przekraczający dwadzieścia dni.

Podatek turystyczny był pobierany przez specjalny organ, który ściągał go od właścicieli (zarządców) obiektów noclegowych, którzy sami odpowiadali za zapłatę z prawem regresu wobec osób korzystających z usług zakwaterowania. Prowadzący te obiekty byli zobowiązani do wpłacenia zebranej kwoty w ustalonych odstępach czasu (zwykle dziesięciodniowych). Mieli też obowiązek wydawania gościom pokwitowań potwierdzających dokonanie zapłaty. Niewypełnienie tych obowiązków przez podmioty świadczące usługi zakwaterowania było zagrożone karą grzywny. Podmioty udostępniające zakwaterowanie były też zobowiązane do zgłaszania władzom miejskim (w ciągu 24 godzin) przyjazdu i wyjazdu gości. Tak skonstruowany podatek przetrwał włoską reformę podatkową z lat siedemdziesiątych ubiegłego wieku. O jego losie zdecydowała dopiero perspektywa organizacji we Włoszech mistrzostw świata w piłce nożnej<sup>4</sup>. Z tego powodu podatek turystyczny został zniesiony od 1 stycznia 1989 r.<sup>5</sup>

3 Zob. G. De Maio, *Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia*, „Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo” 2020, nr 21, s. 128.

4 Zob. G. Beretta, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative od esigenze di riforma*, „Università Cattaneo Working Papers” 2017, nr 3, s. 6.

5 Odrębne rozwiązania funkcjonowały na poziomie regionalnym.

## Współczesny włoski podatek turystyczny

Powszechnie wiadomo, że turystyka stanowi silny sektor włoskiej gospodarki. Z tego powodu skupia na sobie uwagę decydentów politycznych (także pod względem fiskalnym). Ponowne wprowadzenie podatku turystycznego do włoskiego systemu podatkowego było więc w zasadzie tylko kwestią czasu<sup>6</sup>. Podwaliny pod restytucję tej daniny stworzyła ustawa nr 42 z dnia 5 maja 2009 r. o tzw. federalizmie fiskalnym. Dekret ustawodawczy nr 23 z dnia 14 marca 2011 r. przywracający możliwość pobierania podatku turystycznego we Włoszech został poprzedzony ponownym wprowadzeniem tego podatku w gminie Rzym, w celu „zapewnienia równowagi ekonomicznej w ramach zwykłego zarządu”. W 2010 roku władze stolicy Włoch zostały wyposażone w prawo do nałożenia podatku turystycznego na użytkowników rzymskich obiektów noclegowych w maksymalnej wysokości 10 euro za noc od jednej osoby<sup>7</sup>.

W roku 2016, na mocy ustawy nr 208 z dnia 28 grudnia 2015 r., zawieszono prawo do ustanawiania podatku turystycznego oraz do podwyższania jego stawek wszędzie tam, gdzie już obowiązywał. W roku 2017 ograniczenia te zostały zniesione, a możliwość

pobierania podatku turystycznego rozszerzono na krótkoterminowe umowy najmu, czyli umowy najmu lokali mieszkalnych na okres nieprzekraczający 30 dni zawarte przez osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów prowadzących działalność w zakresie obrotu nieruchomościami i wynajmu nieruchomości lub podmiotów prowadzących portale teleinformatyczne przeznaczone do pośrednictwa w obrocie nieruchomościami.

Przepisy regulujące włoski podatek turystyczny na poziomie krajowym mają charakter lakoniczny. Prawo do pobierania podatku zostało przyznane gminom będącym stolicami prowincji, związkom gmin, gminom wpisanym na regionalną listę miejscowości turystycznych oraz miastom sztuki (*città d'arte*). Maksymalna stawka podatku wynosi 5 euro od osoby za noc. Stawki ustanawiane na poziomie lokalnym powinny uwzględniać ustawowy wymóg kształtowania ich według kryterium proporcjonalności w stosunku do ceny usługi zakwaterowania oraz liczby noclegów w obiekcie noclegowym. W praktyce wymóg ten zazwyczaj nie jest respektowany, gdyż większość przepisów gminnych kształtuje wysokość stawek odwołując się do kryterium

---

6 Odrębne doświadczenia posiadają Sycylia oraz Trydent-Górna Adyga, regiony posiadające autonomiczne uprawnienia legislacyjne w zakresie opodatkowania turystyki. W Trydencie-Górnej Adydze podatek turystyczny został wprowadzony w 1976 roku i obowiązywał we wszystkich gminach (z wyjątkiem miejscowości niepodlegających rozwojowi turystycznemu). Został on zniesiony w 1995 roku w Górnej Adydze i w 2001 roku w Trydencie. Na Sycylii podatek turystyczny został wprowadzony w 2007 roku i mógł być pobierany przez gminy w okresie letnim. Został zniesiony w 2009 roku.

7 Władze stolicy Włoch wprowadziły podatek turystyczny od 1 stycznia 2011 r.

klasyfikacji obiektu noclegowego. Co ciekawe, takie rozwiązania znajdujące się w przepisach prawa miejscowego spotykają się z przyzwoleniem ze strony włoskich sądów administracyjnych<sup>8</sup>.

Podobnie jak polskie opłaty za pobyt na terenach odznaczających się szczególnymi walorami środowiska naturalnego (opłata uzdrowskowa i opłata miejscowa), włoski podatek turystyczny ma wszelkie cechy daniny lokalnej. Ocenia się nawet, że podatek turystyczny jest jednym z nielicznych instrumentów autonomii podatkowej pozostających w rękach włoskich administracji gminnych<sup>9</sup>. Ma jednak charakter fakultatywny<sup>10</sup>, a gminy zamierzające wprowadzić podatek muszą zasięgnąć opinii „najbardziej reprezentatywnych stowarzyszeń właścicieli obiektów noclegowych”.

Podatnikami podatku turystycznego są osoby fizyczne przebywające w obiektach służących zakwaterowaniu (obiekty noclegowych). Przepisy gminne mogą przewidywać zniżki i zwolnienia. Ustawodawca włoski zdecydował też o przeznaczeniu wpływów z podatku turystycznego. Uzyskane środki mają być wydatkowane na finansowanie inwestycji w zakresie turystyki, w tym

wspierających bazę noclegową, a także na utrzymanie i odtwarzanie dóbr kultury, zachowanie walorów środowiska oraz powiązane z tym lokalne usługi publiczne. Pomimo tego włoski podatek turystyczny nie jest traktowany jako podatek celowy w ścisłym tego słowa znaczeniu. W piśmiennictwie podkreśla się, że podatnik nie ma prawa domagać się zwrotu podatku, w przypadku gdy władze lokalne nie przeznaczają wpływów na finansowanie wyżej opisanych inwestycji w zakresie turystyki<sup>11</sup>. Z tej przyczyny odnotowuje się różne praktyki poszczególnych gmin, mniej lub bardziej respektujące ograniczenia wprowadzone przez ustawodawcę. W piśmiennictwie włoskim prezentowane są zróżnicowane poglądy na ten temat. Część autorów domaga się ścisłego respektowania wymogu przeznaczenia wpływów z podatku turystycznego na cele określone w ustawie. Inni prezentują w tej kwestii bardziej liberalne podejście<sup>12</sup>.

W dekrete ustawodawczym nr 23 z dnia 14 marca 2011 r. przewidziano, że w ciągu 60 dni od dnia jego wejścia w życie zostanie wydane rozporządzenie regulujące ramowo zasady wprowadzania podatku turystycznego. Zapowiedziany akt

8 Zob. G. Beretta, *L'imposta di soggiorno...*, s. 16–17.

9 Zob. C. Ferrario, *L'imposta di soggiorno: vincolo od opportunità per il settore turistico?*, „Il Diritto degli Affari” 2021, nr 2, s. 1.

10 W 2019 roku podatek turystyczny pobierano w prawie 1000 gmin włoskich, a łączne wpływy z tego tytułu wyniosły ponad 600 mln euro. Na ten temat zob. C. Zandoni, *Imposta di soggiorno, come muoversi nei controlli*, w: [www.ilsole24ore.it](http://www.ilsole24ore.it) [dostęp: 4.08.2022 r.].

11 Zob. G. Beretta, *L'imposta di soggiorno...*, s. 9.

12 Zob. G. De Maio, *Imposta di soggiorno...*, s. 133–134 i podana tam literatura.

prawny nigdy jednak nie ujrzał światła dziennego. Fakt ten jest uznawany za jedną z wielu bolączek systemu poboru podatku turystycznego we Włoszech – przyczynę pojawienia się licznych partykularnych rozwiązań komplikujących ten system. W ustawodawstwie włoskim do dziś nie rozstrzygnięto tego, w jaki sposób mają być tworzone regionalne listy miejscowości turystycznych i miast sztuki. W braku odpowiednich regulacji wprowadzenie podatku opiera się na niejednorodnych kryteriach i definicjach. Doprowadziło to do wielu sporów o zasadność pobierania podatku rozstrzyganych przez włoskie sądy administracyjne<sup>13</sup>.

Szczątkowe unormowanie podatku turystycznego na poziomie ustawowym wyrażało się do niedawna także i w tym, że nie zawierało żadnych reguł określających rolę i charakter odpowiedzialności podmiotu udostępniającego turystom zakwaterowanie (zarządcy obiektu noclegowego). Pozostawienie tej kwestii otwartą było tym bardziej niezrozumiałe, że osoba zarządcy obiektu pełni w poborze podatku turystycznego rolę kluczową. Osoba ta – podobnie jak inkasent opłaty uzdrowiskowej i opłaty miejscowej w modelu polskim – pobiera we Włoszech podatek od turystów i odprowadza go na rachunek bankowy gminy lub do kasy gminy. Zanim ustawodawca włoski zdecydował się podjąć interwencję

w tej sprawie, nie było żadnych normatywnych podstaw (przepisów) pozwalających przypisywać zarządcy obiektu noclegowego odpowiedzialność o charakterze podatkowo-prawnym. Panowało przekonanie, że stosunek prawny łączący gminę z zarządcą obiektu noclegowego nie jest stosunkiem tego rodzaju, choć nie jest też stosunkiem cywilnoprawnym. Zarządcę traktowano jak osobę trzecią względem stosunku podatkowo-prawnego łączącego gminę z turystą zobowiązanym do uiszczenia podatku, pełniącą jedynie funkcję pomocniczą względem organu podatkowego<sup>14</sup>. Jako taki nie ponosił odpowiedzialności z tytułu niepobrania od turysty podatku. W szczególności nie ponosił odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku. Zasadniczo spoczywał na nim jedynie obowiązek przekazania gminie danych osoby uchylającej się od zapłaty w celu umożliwienia jej odzyskania utraconych należności i zastosowania związanych tym kar. Kwalifikacja prawna roli, jaką pełnił zarządca obiektu noclegowego pobierający podatek od turystów, odpowiadała włoskiej konstrukcji prawnofinansowej *agente cantabile „di fatto”*. Tak też przyjmowano w orzecznictwie, mimo że znacząca część doktryny optowała wyraźnie za odpowiedzialnością realizowaną w reżimie podatkowo-prawnym. W ówczesnych realiach defraudacja

13 Zob. L. Conti, E. Gennari, F. Quintiliani, R. Rasseu, E. Sceresini, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, „Questioni di Economia e Finanza” (Occasional Papers) 2018, nr 453, s. 9.

14 Wobec milczenia ustawodawcy w tym względzie, niektóre gminy włoskie próbowały określać charakter odpowiedzialności zarządców obiektów w aktach prawa miejscowego.

pobraných środków skutkowała odpowiedzialnością zarządcy określona w art. 314 włoskiego kodeksu karnego<sup>15</sup>.

W braku ustawowego uregulowania tej kwestii wykształciła się praktyka zawierania umów pomiędzy poszczególnymi gminami a pośrednikami w obrocie nieruchomościami, które przewidują bezpośrednią zapłatę podatku przez tych ostatnich, w sytuacji gdy turysta dokonuje rezerwacji za pomocą platform informatycznych prowadzonych przez te podmioty.

Charakter odpowiedzialności zarządcy obiektu uległ radykalnej zmianie wskutek wejścia w życie dekretu ustawodawczego nr 34 z dnia 19 maja 2020 r. Zarządca obiektu stał się odpowiedzialny za zapłatę podatku turystycznego z prawem regresu wobec podatników (regresu o charakterze prywatnym). Tym samym stał się czynnym podmiotem obowiązku podatkowego, zobowiązany wpłacić do kasy samorządu kwotę podatku turystycznego jako dłużnik solidarny. Zarządca obiektu noclegowego jest też zobowiązany do złożenia deklaracji rocznej w formie elektronicznej do dnia 30 czerwca roku następującego po roku, w którym nastąpiło uiszczenie podatku oraz do wypełnienia

innych obowiązków określonych w ustawie albo w regulacjach gminnych. Uchybienie obowiązkowi złożenia deklaracji lub podanie w niej informacji nieprawdziwych podlega administracyjnej karze pieniężnej w wys. od 100 do 200 procent należnej kwoty podatku. Zaniechanie odprowadzenia podatku, opóźnienie w zapłacie lub zapłata w niepełnej wysokości podlega sankcji określonej w art. 13 dekretu ustawodawczego nr 471 z 18 grudnia 1997 r. (wykroczenie administracyjne o charakterze skarbowym)<sup>16</sup>.

## Wnioski końcowe

W polskiej literaturze przedmiotu wyrażono pogląd, że włoski model opodatkowania pobytu w miejscowościach atrakcyjnych pod względem turystycznym może okazać się inspirujący przy ewentualnym wprowadzaniu zmian w polskiej opłacie miejscowej i opłacie uzdrowskiej<sup>17</sup>. Sposób, w jaki wprowadzono i unormowano podatek turystyczny we Włoszech, jest jednak daleki od doskonałości. Rozwiązania z początkowego okresu pobierania tego podatku (po jego ponownym wprowadzeniu) nie nadają się do naśladowania ze względu na to, że stanowiły (i w pewnym zakresie nadal stanowią) źródło licznych problemów praktycznych, na które zwracają uwagę

15 Zob. F. Lombardi, *Imposta di soggiorno e peculato dell'albergatore tra abolition criminis e irrelevanza del fatto*, „Giurisprudenza Penale” 2020, nr 12, s. 2.

16 Zob. G.L. Gatta, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato: abilitato criminis dopo il 'decreto rilancio'*; <https://www.sistemapenale.it/it/articolo/omesso-versamento-della-tassa-di-soggiorno-da-parte-dellalbergatore-e-peculato-abolitio-criminis-dopo-il-decreto-rilancio-gian-luigi-gatta> [dostęp: 12.08.2022 r].

17 Zob. M. Burzec, *Koncepcja podatku turystycznego...*, s. 32.

przedstawiciele doktryny włoskiej. Wszystkie ważniejsze niedociągnięcia w tym zakresie zostały zidentyfikowane i omówione w niniejszym opracowaniu. Późniejsze zmiany przepisów regulujących tę materię sprawiają wrażenie rozwiązań trafionych, zmieniających włoski system poboru podatku turystycznego na lepsze. Zmiany te zasły jednak stosunkowo niedawno, stąd też trudno jest podejmować się już teraz oceny ich praktycznych skutków. Jedno jest jednak pewne, włoski podatek turystyczny, pomimo tego, że ma uzdrowski rodowód (podobnie jak polska opłata miejscowa), nie jest świadczeniem powiązaniem z właściwościami klimatu miejscowości, w której przebywa osoba objęta obowiązkiem zapłaty. Pod tym względem stanowi wzorzec godny naśladowania przy reformowaniu (zastępowaniu) polskiej opłaty miejscowej. Solidarna odpowiedzialność zarządcy obiektu noclegowego za zapłatę podatku także jest godna uwagi, w kontekście ewidentnych niedoskonałości instytucji inkasa opłaty miejscowej, pociągających za sobą nieszczelność systemu jej poboru.

## **Bibliografia do części II:**

G. Beretta, *L'imposta di soggiorno. Amnesie legislative od esigenze di riforma*, „Università Cattaneo Working Papers” 2017, nr 3.

M. Burzec, *Koncepcja podatku turystycznego nakładanego we Włoszech*, „Studia Prawnicze KUL” 2019, nr 2.

L. Conti, E. Gennari, F. Quintiliani, R. Rasseu, E. Sceresini, *L'imposta di soggiorno nei Comuni italiani*, „Questioni di Economia e Finanza” (Occasional Papers) 2018, nr 453.

G. De Maio, *Imposta di soggiorno: riflessioni e prospettive in tempi di pandemia*, „Rivista di Diritto Pubblico Italiano, Comparato, Europeo” 2020, nr 21.

G.L. Gatta, *Omesso versamento della tassa di soggiorno da parte dell'albergatore e peculato: abilitico criminis dopo il 'decreto rilancio'*; <https://www.sistemapenale.it/it/articolo/omesso-versamento-della-tassa-di-soggiorno-da-parte-dellalbergatore-e-peculato-abolitio-criminis-dopo-il-decreto-rilancio-gian-luigi-gatta>.

C. Ferrario, *L'imposta di soggiorno: vincolo od opportunità per ol settore turistico?*, „Il Diritto degli Affari” 2021, nr 2.

F. Lombardi, *Imposta di soggiorno e peculato dell'albelgatore tra abolition criminis e irrelevanza del fatto*, „Giurisprudenza Penale” 2020, nr 12.

S. Lombardi, *L'imposta di soggiorno a dieci anni dalla sua reintroduzione*, „Immobili & Proprietà” 2020, nr 3.

C. Zandoni, *Imposta di soggiorno, come muoversi nei controlli*; [www.ilsole24ore.it](http://www.ilsole24ore.it).