

URZĄD MIEJSKI W BIAŁYMSTOKU  
DEPARTAMENT FINANSÓW MIASTA  
UL. SŁONIMSKA 1  
15-950 BIAŁYSTOK

Białystok, dnia 30 kwietnia 2025 r.

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

**DFN-VII.3120.11.2025**

### **Interpretacja Indywidualna Przepisów Prawa Podatkowego**

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2025 r. poz. 111) w związku z wnioskiem z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.) [...], reprezentowanego przez [...], o udzielenie podatnikowi pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, uznaje za:

- 1) **nieprawidłowe** stanowisko wnioskodawcy w zakresie stwierdzenia, że od dnia 1 stycznia 2025 r. cmentarz [...], jako obiekt kompleksowy (budowla), nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości,
- 2) **nieprawidłowe** stanowisko wnioskodawcy w zakresie stwierdzenia, iż cyt. „[...] jako samorządowy zakład budżetowy posiadający w zarządzie trwałą nieruchomość zabudowaną przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego nie jest zobligowany do składania deklaracji i zapłaty podatku od nieruchomości po zmianie ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej.”,
- 3) **nieprawidłowe** stanowisko wnioskodawcy w zakresie stwierdzenia, że cyt. „[...] nie prowadzi działalności gospodarczej”.

## Uzasadnienie

### STAN FAKTYCZNY

Wnioskiem z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.) samorządowy zakład budżetowy [...]<sup>1</sup>, reprezentowany przez [...], zwrócił się do tutejszego organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w kontekście zmiany przepisów prawa podatkowego wprowadzonej ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1757)<sup>2</sup>.

Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika, co następuje cyt.:

*„[...] (Zakład) jest wyodrębnianą jednostką organizacyjną [...], nieposiadającą osobowości prawnej, prowadzoną w formie samorządowego zakładu budżetowego. Utworzony został w [...] uchwałą [...], na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, w celu realizacji zadań własnych gminy określonych w art. 7 ust. 1 pkt 13 ustawy. Funkcjonuje na podstawie statutu nadanego uchwałą nr [...]. Zgodnie z [...], do zakresu działania Zakładu należy w szczególności:*

- prowadzenie prac związanych z grzebaniem zmarłych,*
- wykonywanie ekshumacji zwłok i szczątków ludzkich, zgodnie z obowiązującymi przepisami,*
- administracyjna obsługa pogrzebów,*
- pobieranie należnych opłat i prowadzenie ksiąg ewidencyjnych cmentarzy,*
- utrzymanie w należyтым stanie technicznym, sanitarnym i estetycznym obiektów, urządzeń i terenów cmentarnych,*
- zlecenie i finansowanie zadań inwestycyjnych na terenie cmentarzy.*

*Na podstawie [...] mieniem Zakładu jest mienie komunalne przekazane przez [...] w trwały zarząd na czas nieoznaczony – decyzja [...] i [...] oraz mienie nabyte przez Zakład w celu wykonywania zadań statutowych cmentarza komunalnego.*

*W związku z wprowadzoną zmianą przepisów prawa podatkowego ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1754), w celu właściwej interpretacji przepisów prawa, [...] składa wniosek odnoszący się do właściwej interpretacji prawa do celów podatkowych dotyczących gruntów, budynków i budowli cmentarza komunalnego jako kompleksowego obiektu budowlanego, który posiada w trwałym zarządzie oraz o interpretację pojęcia „działalność gospodarcza” w kontekście prowadzonej przez [...] działalności.*

*[...] posiada w zarządzie trwałym nieruchomość gruntową zabudowaną położoną [...] przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego, na którą składają się:*

#### Grunty:

- działka nr [...] o łącznej powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> dalej wskazywany również jako: „zakład”, „wnioskodawca”, „strona”, „podatnik”

<sup>2</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „ustawa zmieniająca z dnia 19 listopada 2024 r.”

### Budynki:

- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>

### Budowle:

- utwardzone alejki cmentarne pieszo-jezdne, place utwardzone,
- wodociąg,
- ogrodzenie cmentarza,
- oświetlenie zewnętrzne,
- konstrukcje stalowe garaże,
- kolumbaria.

W obowiązujących aktach prawnych, w tym również w ustawie z dnia 31 stycznia 1959 r. o cmentarzach i chowaniu zmarłych (Dz. U. z 2024 r. poz. 576) nie zawarto definicji cmentarza. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Infrastruktury z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie wymagań jakie muszą spełniać cmentarze, groby i inne miejsca pochówku zwłok i szczątków (Dz. U. Nr 48, poz. 284), cmentarze projektuje się i utrzymuje jako tereny o charakterze parkowym. W praktyce planistycznej i projektowej cmentarze określane są jako tereny zieleni parkowej specjalnego przeznaczenia, natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.) cmentarz jest budowlą.

Na tą budowlę składają się: ogrodzona powierzchnia grzebalna, dom pogrzebowy lub kostnica, kaplica i zaplecze administracyjno-gospodarcze, dojścia i dojazdy, miejsca parkingowe, miejsca gromadzenia odpadów, miejsca czerpania wody, ogólnodostępne toalety. Wobec powyższego cmentarz jako całość jest kompleksowym obiektem budowlanym – budowlą, który wymaga uzyskania pozwolenia na budowę.

Przepis art. 15 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r. po. 1540 ze zm.) wskazuje, iż samorządowy zakład budżetowy odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Podstawą gospodarki finansowej samorządowego zakładu budżetowego jest roczny plan finansowy obejmujący przychody, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego. Samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

- 1) dotacje przedmiotowe;
- 2) dotacje celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 tej ustawy;
- 3) dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji.

W zakresie określonym w odrębnych ustawach samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotację podmiotową.

Samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług, z tym że ich wysokość nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego

z tym zakładem. Dotacje dla samorządowego zakładu budżetowego, z wyłączeniem dotacji, o których mowa w ust. 3 pkt 2 i 3, nie mogą przekroczyć 50 % kosztów jego działalności.

Samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych, ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi inaczej.

Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 679) wskazuje w art. 7, iż działalność wykraczająca poza zadania o charakterze użyteczności publicznej nie może być prowadzona w formie samorządowego zakładu budżetowego.”

**W związku z wyżej opisanym stanem faktycznym wnioskodawca zadał pytania o następującej treści cyt.:**

1. „Czy cmentarz komunalny, jako kompleksowy obiekt budowlany (budowla) składający się z gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością statutową Zakładu, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, po zmianie ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1754)?”
2. „Czy [...], jako samorządowy zakład budżetowy posiadający w zarządzie trwałym nieruchomość zabudowaną przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego, jest zobligowany do składania deklaracji i zapłaty podatku od nieruchomości po zmianie ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1754)?”
3. „W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytania 1 i 2, czy [...] jako zakład budżetowy w powierzonym mu zakresie działania obejmujących zadania użyteczności publicznej prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych?”

## **STANOWISKO PODMIOTU UPRAWNIONEGO DO ZŁOŻENIA WNIOSKU**

Zdaniem wnioskodawcy, w kontekście przedstawionego w piśmie z dnia 7 lutego 2025 r. stanu faktycznego oraz w zakresie zdanego pytania nr 1, cmentarz [...] jako kompleksowy obiekt budowlany (budowla) po wprowadzeniu zmian – obowiązujących od dnia 1 stycznia 2025 r. – do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (na mocy ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, Dz. U. z 2024 r. poz. 1754) nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W ocenie podatnika cmentarz [...] stanowi obiekt kompleksowy, który w myśl art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j.t. Dz. U. z 2025 r. poz. 418) jest traktowany jako budowla. Jednocześnie od dnia 1 stycznia 2025 r. ww. budowla nie mieści się w definicji ustawowej budowli dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie strona podnosi, że cyt. „Wymienione w obecnym stanie prawnym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane – cmentarze i pomniki nie zostały wskazane w przepisach ustawy jako budowle, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem

*od nieruchomości. Brak opodatkowania takich kompleksowych obiektów jest spowodowany względami społecznymi jako obiektów nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.), a obiektów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnoty (zadań użyteczności publicznej) w ramach gospodarki komunalnej.”.*

Zdaniem wnioskodawcy, w kontekście przedstawionego w piśmie z dnia 7 lutego 2025 r. stanu faktycznego oraz **w zakresie zdanego pytania nr 2**, cyt. „[...] jako samorządowy zakład budżetowy posiadający w zarządzie trwałym nieruchomość zabudowaną przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego nie jest zobligowany do składania deklaracji i zapłaty podatku od nieruchomości po zmianie ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej.”.

Zdaniem wnioskodawcy, w kontekście przedstawionego w piśmie z dnia 7 lutego 2025 r. stanu faktycznego oraz **w zakresie zdanego pytania nr 3**, cyt. „[...] nie prowadzi działalności gospodarczej, a tym samym w przypadku negatywnej oceny stanowiska przedstawionego wyżej (przyp. – chodzi o sytuację uznania za nieprawidłowe stanowisk strony w zakresie pytań numer 1 i 2), nie będzie zobligowany do wnoszenia podatku w wysokości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.”.

W ocenie podatnika działalność cmentarza [...] nie ma charakteru zarobkowego, a co jest z tym związane nie jest spełniona jedna z przesłanek działalności gospodarczej, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.). Podatnik wskazuje, że chociaż cyt. „zakład budżetowy wykonuje swoje zadania odpłatnie, a koszty swojej działalności pokrywa z przychodów własnych (vide: art. 15 ustawy o finansach publicznych), to nie wykonuje jednak działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców, a swoją działalność statutową prowadzi w ramach gospodarki komunalnej. Zasadnicza odmienność między gospodarką komunalną, a działalnością gospodarczą polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma charakteru zarobkowego, a jej obligatoryjnym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, a tym samym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (zadań użyteczności publicznej). (...) w wymiarze subiektywnym, działalności prowadzonej przez [...] będący zakładem budżetowym nie można uznać za działalność gospodarczą. (...) [...] pobiera opłaty za świadczone przez siebie usługi na podstawie uchwały Nr [...]. Opłaty te są ustalane przez organ stanowiący gminy, a nie przez zakład. (...) również w wymiarze obiektywnym, działalności cmentarza nie można za taką działalność uznać (przyp. – chodzi o działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.). Biorąc bowiem pod uwagę cennik ustalany według ściśle określonych zasad, z których jednoznacznie wynika, że przychody mają na celu wyłącznie pokrycie kosztów działalności, nie można zasadnie uznać, że świadcząc swoje usługi, [...] obiektywnie może uzyskiwać dochód (zysk). Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku, nie może stanowić przesądzającej przesłanki do uznania danego podmiotu za prowadzącego działalność gospodarczą. Istotnym jest bowiem, że cała działalność nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku. Uzyskiwana odpłatność za świadczone usługi ma wyłącznie na celu zaspokajanie potrzeb [...] w celu prawidłowego wykonywania powierzonych mu zadań”.

## OCENA PRAWNA STANOWISKA WNIOSKODAWCY Z PRZYTOCZENIEM PRZEPISÓW PRAWA

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.) stan faktyczny i prawny, dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości samorządowego zakładu budżetowego [...], tut. organ podatkowy wyjaśnia, co następuje:

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.), określenie m. in. przedmiotów i podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W odniesieniu do podatku od nieruchomości m. in. zasady wymiaru, przedmiot oraz podmiot opodatkowania regulują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.)<sup>3</sup>. Zauważa się, że do wymienionej ustawy zostały wprowadzone zmiany na mocy ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

Stosownie do treści art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2025 r. poz. 111) podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub **jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej**, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Mając na uwadze art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, **jednostki organizacyjne**, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem, że jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
  - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem, że obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

---

<sup>3</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „u.p.o.l.”

Zauważa się przy tym, że w myśl art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (j.t. Dz. U. z 2021 r. poz. 679)<sup>4</sup> gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach **samorządowego zakładu budżetowego** lub spółek prawa handlowego. Z kolei działalność samorządowych zakładów budżetowych uregulowana została w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.)<sup>5</sup>. Zatem, samorządowy zakład budżetowy jest wyodrębniony w sposób umożliwiający występowanie w obrocie prawnym. Na przedmiotowy wymóg posiadania odpowiedniego stopnia zorganizowania (wyodrębnienia), umożliwiającego występowanie w obrocie prawnym, przez jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej zwraca uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 lutego 2013 r. sygn. akt II FSK 1263/2011<sup>6</sup>.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczysti gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego obowiązek w podatku od nieruchomości ciąży na **posiadaczach**, jeśli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. Oprócz umowy, posiadanie może wynikać z **innego tytułu prawnego**. Każdy z wymienionych przypadków stanowi samodzielną podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości (zakres podmiotowy). Przymiot podatnika podatku od nieruchomości posiada także każda jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na rzecz której przekazano nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Jak wskazuje się w doktrynie<sup>7</sup> przykładem innego tytułu prawnego jest decyzja o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Instytucja trwałego zarządu uregulowana jest w przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 1145 z późn. zm)<sup>8</sup>, która określa m. in. zasady gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa oraz własność jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 13 ust. 1 u.g.n. (z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z przepisów prawa) nieruchomości mogą być przedmiotem obrotu w tym **mogą być przedmiotem oddania w trwały zarząd**. Z art. 18 u.g.n. wynika, że nieruchomości mogą być oddawane jednostkom organizacyjnym (m. in. zakładom budżetowym) **w trwały zarząd**, najem i dzierżawę oraz użyczane na cele związane z ich działalnością. Oddawanie nieruchomości Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego w trwały zarząd uregulowane jest w rozdziale 5 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Ten rodzaj zarządu nieruchomościami, na co wskazuje się w doktrynie – został stworzony po to, aby cyt. „*właściciel (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego), nie pozbawiając się własności swoich nieruchomości, mógł swoje wewnętrzne jednostki organizacyjne (stationes fici lub stationes*

---

<sup>4</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „*u.g.k.*”

<sup>5</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „*u.f.p.*”

<sup>6</sup> LEX nr 1307319

<sup>7</sup> Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz., Art. 3, Lex/el. 2021

<sup>8</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „*u.g.n.*”

*municipii) wyposażyć w uprawnienia, dające takiej jednostce możliwość posiadania, korzystania, pobierania pożytków z nieruchomości, a w ograniczonym zakresie – również dysponowania nią.*<sup>9</sup>

Zgodnie z art. 43 ust. 1 i ust. 2 u.g.n. trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, a w jego ramach jednostka organizacyjna (z zastrzeżeniem ust. 6 tegoż artykułu) ma prawo korzystania z nieruchomości oddanej w trwały zarząd, a w szczególności do:

- 1) korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania;
- 2) wykonywania robót budowlanych, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego;
- 3) oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd, z równoczesnym zawiadomieniem właściwego organu i organu nadzorującego, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony do 3 lat, albo za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony, jednak na okres nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd; zgoda jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość.

Należy przy tym zauważyć, że wyżej wymieniony przepis ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, odnoszący się do faktycznych uprawnień jednostki organizacyjnej władającej nieruchomością oddaną w zarząd, należy odczytywać w związku z art. 50 tej ustawy, nakazującym do trwałego zarządu stosowanie odpowiednio przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.)<sup>10</sup> o użytkowaniu.

Zgodnie z art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Zaś w doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, iż posiadaczem takim jest również podmiot mający w trwałym zarządzie rzecz.

Z kolei zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) i b) u.p.o.l., podatnikiem podatku od nieruchomości jest podmiot, który posiada nieruchomości lub ich części albo obiekty budowlane lub ich części, stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a posiadanie wynika z m. in. umowy zawartej z właścicielem lub **innego tytułu prawnego**, albo jest bez tytułu prawnego. Powyższe oznacza, iż sam fakt objęcia we władanie nieruchomości lub obiektu budowlanego (bądź ich części) stanowiącej własność Skarbu Państwa lub własność jednostki samorządu terytorialnego jest okolicznością skutkującą powstaniem obowiązku podatkowego po stronie władającego taką nieruchomością lub obiektem budowlanym (bądź ich częściami).

---

<sup>9</sup> Chelchowski A., Trwały zarząd nieruchomościami publicznymi, Samorząd Terytorialny 2009 r., Nr 3

<sup>10</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny”

Z przedstawionego we wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. stanu faktycznego wynika, że wnioskodawca cyt. „**posiada w zarządzie trwałym**<sup>11</sup> nieruchomość gruntową zabudowaną [...] przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego, na którą składają się:

Grunty:

- działka nr [...] o łącznej powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>

Budynki:

- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>

Budowle:

- utwardzone alejki cmentarne pieszo-jezdne, place utwardzone,
- wodociąg,
- ogrodzenie cmentarza,
- oświetlenie zewnętrzne,
- konstrukcje stalowe garaże,
- kolumbaria.”.

Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. stanu faktycznego, Prezydent Miasta Białegostoku w oparciu o obowiązujące przepisy prawa uznaje, że wnioskodawca posiada nieruchomości oraz obiekty budowlane (lub ich części) w trwałym zarządzie tj. na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., co skutkuje uznaniem go za podatnika podatku od nieruchomości. W związku z powyższym [...] powinien uiszczać podatek od nieruchomości za nieruchomość gruntową zabudowaną [...]. Zauważa się przy tym, że doprecyzowanie odnoście zakresu przedmiotowego w podatku od nieruchomości jest dokonane poniżej.

Powyższy pogląd zbieżny jest z poglądem zaprezentowanym przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 września 2019 r. sygn. akt II FSK 3277/17<sup>12</sup>, w którym wskazano, iż cyt. „*W literaturze i orzecznictwie podkreśla się, że przez „tytuł prawny”, o którym mowa w omawianym przepisie (przyp. – chodzi o art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l.), należy rozumieć m. in. trwały zarząd, zarząd, użytkowanie oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (por. L. Etel: Podatek od nieruchomości, rolny, leśny. Warszawa 2005, s. 167)”. Podobnie również w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 21 czerwca 2023 r. sygn. akt III FSK 101/23<sup>13</sup>, z dnia 7 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 945/10<sup>14</sup> oraz z dnia 5 września 2006 r. sygn. akt II FSK 1090/05<sup>15</sup>.*

**Powyższe oznacza, że stanowisko strony (dot. pytania nr 2) przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.) – w zakresie stwierdzenia cyt. „[...], jako samorządowy zakład budżetowy posiadający w zarządzie**

---

<sup>11</sup> Decyzja [...] oraz [...]

<sup>12</sup> LEX nr 2723742

<sup>13</sup> LEX nr 3609109

<sup>14</sup> LEX nr 1136116

<sup>15</sup> LEX nr 286725

***trwałym nieruchomością zabudowaną przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego nie jest zobligowany do składania deklaracji i zapłaty podatku od nieruchomości po zmianie ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej.” – jest nieprawidłowe.***

Mając na uwadze regulację art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty<sup>16</sup>, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przechodząc do sposobu definiowania terminu „*grunt*” z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, wskazuje się, że legalna definicja gruntu zawarta jest w art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Zgodnie z art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Nadmienia się, że częścią budynku, o której mowa powyżej i która stanowi odrębną nieruchomość (tj. nieruchomość lokalową), jest lokal wyodrębniony zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (j.t. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048). Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali umowa o ustanowieniu odrębnej własności lokalu powinna być dokonana w formie aktu notarialnego; do powstania tej własności niezbędny jest wpis do księgi wieczyste.

Z kolei obowiązujące od dnia 1 stycznia 2025 r.<sup>17</sup> nowe definicje legalne „*budynku*” oraz „*budowli*” dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości mają autonomiczny charakter.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. „*budynec*” to obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Natomiast zakres opodatkowania „*budowli*” regulują: przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a)-e) u.p.o.l. oraz załącznik nr 4 do tej ustawy. Mając na uwadze treść art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a)-e) u.p.o.l. pojęcie „*budowla*” obejmuje:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg

---

<sup>16</sup> Wyjątek w tym zakresie stanowią grunty, o których mowa w art. 2 ust. 2-4 u.p.o.l., który to przepis w rozpatrywanym stanie faktycznym nie ma zastosowania.

<sup>17</sup> tj. wprowadzone ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej

narciarski oraz skoczną, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

- c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a), niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a)-c) - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową – wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Odnosząc się do powyższego należy stwierdzić, że obowiązujące od dnia 1 stycznia 2025 r. definicje legalne „budynku” i „budowli” nie zmieniają zakresu przedmiotowego w podatku od nieruchomości. W dalszym ciągu, w myśl regulacji art. 2 ust. 1 u.p.o.l., przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości są następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zatem, w odniesieniu do obiektów złożonych (obiektów kompleksowych) konieczne jest wyodrębnienie poszczególnych elementów składających się na dany obiekt. Następnie zasadne jest dokonanie analizy elementów, o których mowa wyżej, pod kątem ich klasyfikacji jako zbioru odrębnych przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości<sup>18</sup>. Powyższy pogląd zbieżny jest z poglądem zaprezentowanym przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 29 sierpnia 2023 r. sygn. akt III FSK 693/22<sup>19</sup>, w którym dokonano analizy sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektu złożonego jakim jest stacja paliw. W przedmiotowym wyroku, którego teza pozostaje aktualna, Naczelną Sąd Administracyjny stwierdza, że cyt. „*Stacja paliw (gazowych czy płynnych) z perspektywy prawa budowlanego może stanowić jeden obiekt budowlany, lecz z punktu widzenia ustawy podatkowej<sup>20</sup> stanowi zbiór obiektów, z których każdy wymaga oceny (np. pawilon jest budynkiem, zbiornik budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b.).*”.

Powyższy pogląd zbieżny jest również z uzasadnieniem projektu z dnia 30 września 2024 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, gdzie wskazano cyt. „*W przypadku obiektów, które ze względu na ich konstrukcję, można uznać za obiekty kompleksowe, jak np. oczyszczalnie ścieków, stacje uzdatniania wody, składające się z budynków i pozostałych obiektów, opodatkowaniu jako budowle będą podlegały, składające się na taką złożoną konstrukcję gospodarczą, poszczególne jej elementy wskazane w odpowiednich pozycjach projektowanego załącznika nr 4 do ustawy. (...) Pozostałe obiekty znajdujące się na terenie obiektu kompleksowego lub niejednorodnego jak np. wiaty (inne niż wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c) u.p.o.l., tj. wiaty na wózki dziecięce i rowery), drogi, ciągi piesze, place*

<sup>18</sup> Wyjątek w tym zakresie stanowią jedynie instalacje zapewniające możliwość użytkowania danego obiektu budowlanego w rozumieniu u.p.o.l. zgodnie z jego przeznaczeniem – por. art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 lit. a) u.p.o.l.

<sup>19</sup> LEX nr 3610124

<sup>20</sup> przyp. – chodzi o ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

*postojowe, obiekty kontenerowe trwale związane z gruntem lub obiekty „sieciowe” (poz. 13 załącznika) będą kwalifikowane na cele podatku jako budowle z odpowiednich pozycji załącznika nr 4 do ustawy.*”<sup>21</sup>.

Jednocześnie podkreśla się, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nie tylko budowle wskazane wprost w załączniku nr 4 do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, ale również obiekty, które można tak sklasyfikować na podstawie zapisów samej ww. ustawy. Tutejszy organ podatkowy podziela w tym zakresie pogląd wyrażony przez prof. Rafała Dowgiera<sup>22</sup>, że prawidłowa ocena prawnopodatkowa (pod kątem opodatkowania podatkiem od nieruchomości) poszczególnych elementów obiektu złożonego powinna opierać się na następujących działaniach:

- a) w pierwszej kolejności należy zidentyfikować składające się na obiekt złożony budynki i opodatkować je jak budynki,
- b) następnie obiekty, które nie są budynkami powinno się ocenić przez pryzmat poszczególnych pozycji w załączniku nr 4 do u.p.o.l.,
- c) następnie należy przejść do analizy art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b)-e) u.p.o.l.

Reasumując, zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli powinien być ustalany w oparciu o wszystkie kategorie z załącznika nr 4 do u.p.o.l., a dodatkowo z uwzględnieniem definicji budowli ujętej w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a)-e) u.p.o.l.

We wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. strona wskazuje, że [...] cyt. „*posiada w zarządzie trwałym nieruchomość gruntową zabudowaną [...] przeznaczoną na prowadzenie cmentarza komunalnego, na która składają się:*

Grunty:

- działka nr [...] o łącznej powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>

Budynki:

- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- Budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>,
- [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>

Budowle:

- utwardzone alejki cmentarne pieszo-jezdne, place utwardzone,
- wodociąg,
- ogrodzenie cmentarza,
- oświetlenie zewnętrzne,
- konstrukcje stalowe garaże,
- kolumbaria.”.

W ocenie podatnika cyt. „*W obowiązujących aktach prawnych, w tym również w ustawie z dnia 31 stycznia 1959 r. o cmentarzach i chowaniu zmarłych (Dz. U. z 2024 r. poz. 576) nie zawarto definicji cmentarza. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Infrastruktury z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie wymagań jakie muszą spełniać cmentarze, groby i inne miejsca pochówku zwłok i szczątków (Dz. U. Nr 48, poz. 284), cmentarze projektuje się i utrzymuje jako tereny o charakterze parkowym. W praktyce planistycznej i projektowej*

<sup>21</sup> <https://legislacja.gov.pl/projekt/12386262/katalog/13064891#13064891>, dostęp z dnia 24 kwietnia 2025 r.

<sup>22</sup> Dowgier R., Opodatkowanie obiektów kompleksowych po zmianach w podatku od nieruchomości, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych z 2025 r. Nr 4, s. 14

*cmentarze określone są jako tereny zieleni parkowej specjalnego przeznaczenia, natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.) cmentarz jest budowlą.*” Ponadto – w ocenie wnioskodawcy – mając na uwadze obowiązujące od dnia 1 stycznia 2025 r. nowe regulacje dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości (wprowadzone na mocy ustawy zmieniającej z dnia 19 listopada 2024 r.) cyt. „*Wymienione w obecnym stanie prawnym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane – cmentarze i pomniki nie zostały wskazane w przepisach ustawy (przyp. – chodzi o u.p.o.l.) jako budowle, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.*”.

Niemniej jednak – w ocenie tut. organu podatkowego – zakres opodatkowania cmentarza komunalnego, jako obiektu złożonego, należy ustalić poprzez wyodrębnienie poszczególnych elementów składających się na ten obiekt.

Mając na uwadze powyższe, stosownie do treści art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, tj. działki nr [...] o łącznej powierzchni fizycznej<sup>23</sup> [...] m<sup>2</sup>, o ile nie są wyłączone na podstawie art. 2 ust. 2-4 u.p.o.l. Wskazane wyjątki (wyłączenia) w rozpatrywanym stanie faktycznym nie mają jednak zastosowania.

Stosownie do treści art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również budynki (lub ich części) będące w posiadaniu wnioskodawcy. We wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. strona wymienia następujące budynki: budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>, budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>, budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>, budynek [...] o powierzchni użytkowej [...] m<sup>2</sup>.

W kontekście stanu faktycznego ujętego we wniosku z dnia 7 lutego 2024 r. należy uznać, że strona jest w posiadaniu następujących budowli:

- utwardzone alejki cmentarne pieszo-jezdne<sup>24</sup>, place utwardzone<sup>25</sup>,
- wodociąg<sup>26</sup>,
- ogrodzenie cmentarza<sup>27</sup>,
- oświetlenie zewnętrzne<sup>28</sup>,
- konstrukcje stalowe garaże<sup>29</sup>,
- kolumbaria.

W odniesieniu do kolumbarium należy stwierdzić, że zgodnie z definicją językową kolumbarium to pomieszczenie grobowe z niszami na urny<sup>30</sup>. Kolumbarium może przyjmować różne formy. W sytuacji, gdy stanowi osobny obiekt spełniający kryteria określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – będzie ono podlegało opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynek. Natomiast kolumbarium stanowiące część infrastruktury cmentarnej tj. np. ogrodzenie – będzie stanowiło budowlę w rozumieniu ustawy z dnia

<sup>23</sup> patrz art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

<sup>24</sup> por. pozycja nr 8 oraz pozycja nr 16 załącznika nr 4 do u.p.o.l.

<sup>25</sup> por. pozycja nr 24 załącznika nr 4 do u.p.o.l.

<sup>26</sup> por. pozycja nr 13 załącznika nr 4 do u.p.o.l.

<sup>27</sup> por. pozycja nr 22 załącznika nr 4 do u.p.o.l.

<sup>28</sup> por. pozycja nr 25 załącznika nr 4 do u.p.o.l.

<sup>29</sup> por. pozycja nr 11 załącznika nr 4 do u.p.o.l.

<sup>30</sup> <https://sjp.pwn.pl/poradnia/haslo/kolumbarium;12521.html>, dostęp z dnia 24 kwietnia 2025 r.

12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Każdorazowo należy dokonać analizy klasyfikacji prawnopodatkowej ww. obiektu pod kątem jego konstrukcji oraz kryteriów określonych w u.p.o.l. odpowiednio dla budynków oraz budowli.

W złożonym wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. strona wymienia kolumbarium w części dotyczącej budowli (patrz strona 3 wniosku). Tutejszy organ podatkowy nie dokonuje zaś oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku i w pełni uznaje je za zgodne ze stanem faktycznym. Zatem, w sytuacji umiejscowienia na cmentarzu miejskim kolumbarium, które stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l., będzie ono podlegało opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w sytuacji związania z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W odniesieniu do przedmiotów jakim są budowle (lub ich części) podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Analiza zagadnienia czy samorządowy zakład budżetowy [...] prowadzi działalność gospodarczą jest przedstawiona poniżej.

**Reasumując, stanowisko strony (dot. pytania nr 1) przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.) – w zakresie stwierdzenia, że od dnia 1 stycznia 2025 r. cmentarz [...], jako obiekt kompleksowy (budowla), nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – jest nieprawidłowe. Cmentarz komunalny, jako obiekt złożony (obiekt kompleksowy), dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości winien być bowiem analizowany jako zbiór poszczególnych przedmiotów, które podlegają odrębnej klasyfikacji prawnopodatkowej.**

Zgodnie z brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z uwzględnieniem wyjątków przewidzianych w tej ustawie<sup>31</sup>. Z kolei z art. 1a ust. 1 pkt 4 ww. ustawy wynika, że **działalność gospodarcza** to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców. Jednocześnie w myśl art. 1a ust. 2 u.p.o.l. za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się: działalności rolniczej lub leśnej; wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5; działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tj. działalności rolników w zakresie sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych). Zauważa się przy tym, że w rozpatrywanym stanie faktycznym ww. wyjątki nie mają zastosowania.

Przepis art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 239 z późn zm.)<sup>32</sup> stanowi, iż **działalnością gospodarczą** jest zorganizowana działalność **zarobkowa**, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Wnioskodawca

---

<sup>31</sup> patrz art. 1a ust. 2a u.p.o.l.

<sup>32</sup> dalej powoływana również w skrócie jako „Pr.p.”

cyt. „*kwestionuje spełnienie warunków zarobkowości prowadzonej przez siebie działalności.*”.

Zauważa się, że cyt. „*Literatura przedmiotu wskazuje, że o zarobkowej działalności można mówić wówczas, gdy jest ona prowadzona na tyle racjonalnie i gospodarnie, że jest w stanie przynosić jakiegokolwiek zyski. O kwalifikacji danej aktywności powinno zatem przesądzać kryterium obiektywne, tj. ustalenie, czy dany podmiot faktycznie prowadzi działalność, która obiektywnie może przynosić dochód. Działalność gospodarcza jest bowiem faktem, kategorią o charakterze obiektywnym i nie ma znaczenia okoliczność, że podmiot prowadzący określoną działalność subiektywnie ocenia ją jako inną aktywność. Działalność taką należy oceniać na podstawie zbadania konkretnych okoliczności faktycznych, wypełniających lub niewypełniających znamiona tejże działalności.*”<sup>33</sup>.

O czym była już mowa wcześniej, w myśl art. 2 u.g.k. gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach **samorządowego zakładu budżetowego** lub spółek prawa handlowego. Z kolei działalność samorządowych zakładów budżetowych uregulowana została w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (patrz – art. 14 i art. 15 u.f.p.). Zatem, samorządowy zakład budżetowy jest wyodrębniony w sposób umożliwiający występowanie w obrocie prawnym.

Zgodnie z art. 14 pkt 9 u.f.p. zadania własne jednostki samorządu terytorialnego w zakresie cmentarzy mogą być wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe.

Zasady finansowania samorządowego zakładu budżetowego określone są w art. 15 u.f.p. Zgodnie z tym przepisem ww. podmiot odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Podstawą jego gospodarki finansowej jest roczny plan finansowy obejmujący przychody, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego. Samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotacje oraz środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych, ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi inaczej. W planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego mogą być dokonywane zmiany w ciągu roku w przypadku realizowania wyższych od planowanych przychodów i kosztów, pod warunkiem że nie spowoduje to zmniejszenia wpłat do budżetu jednostki samorządu terytorialnego ani zwiększenia dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Zauważa się przy tym, że okoliczność otrzymywania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie przesądza o tym, iż zakład budżetowy nie prowadzi działalności gospodarczej.

Jak słusznie zauważył Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 30 listopada 1992 r. sygn. akt III CZP 134/92<sup>34</sup> jednostki samorządu terytorialnego cyt. „*przy wykonywaniu zadań własnych (...) mogą (...) prowadzić działalność gospodarczą (...) w formie prawnej przedsiębiorstwa,*

<sup>33</sup> Pietrzak A. (red.), Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Art. 3, LEX/el. 2019

<sup>34</sup> LEX nr 3850

*jak i w innych formach organizacyjnych, np. przez zakłady budżetowe (...). Działalność ta może m. in. obejmować administrowanie (...) Ponieważ zgodnie z istotą samorządu terytorialnego jego działalność ma służyć zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty (art. 7 ust. 1 cyt. ustawy<sup>35</sup>), to nie ulega wątpliwości, że w razie, gdy prowadzona przez gminę działalność gospodarcza przynosi zyski, powinny one również służyć tym potrzebom.”. Zatem, skoro działalność [...] ma służyć zaspokajaniu potrzeb o charakterze użyteczności publicznej, to – w razie, gdy prowadzona przez ten podmiot działalność gospodarcza przynosi zyski – powinny one także służyć tym potrzebom.*

Ponadto, literatura przedmiotu wskazuje, że cyt. „**działalność w celu zarobkowym powinna zaspokajać na rynku cudze potrzeby niezależnie od tego, czy będzie to zaspokojenie cudzych potrzeb materialnych, czy niematerialnych.** Tym samym działalność taką można określić jako działalność prowadzoną „na zbył”<sup>36</sup>. Tutejszy organ podatkowy podziela ww. pogląd, że o zarobkowym charakterze działalności świadczy m. in. krąg adresatów korzystających ze świadczonych usług (tj. podmioty trzecie).

Na prowadzenie działalności gospodarczej wpływa również okoliczność odpłatności świadczonych usług. Tutejszy organ podatkowy podziela w tym względzie pogląd wyrażony przez prof. Leonarda Etela, iż zakłady budżetowe cyt. „*są to jednostki, które odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania, pokrywając swoje koszty z własnych dochodów. Są to zatem jednostki prowadzące działalność gospodarczą, a w związku z tym nieruchomości będące w ich władaniu powinny być opodatkowane najwyższymi stawkami*”<sup>37</sup>.

Kontynuując, zgodnie z zapisami uchwały Nr [...] <sup>38</sup> wnioskodawca administruje cmentarzem komunalnym [...]. Na terenie cmentarza obowiązuje cennik opłat za świadczone usługi przyjęty odrębną uchwałą [...] <sup>39</sup>. Zatem, strona świadczy odpłatnie usługi, a nabywcami tych usług są podmioty trzecie, co wskazuje na zarobkowy charakter świadczonych usług. Podkreśla się również, że okoliczność ustalania opłat za świadczone usługi w formie uchwały, a nie przez sam zakład, nie oznacza, iż działalności cmentarza nie można uznać (w wymiarze obiektywnym) za działalność gospodarczą. Przyjęcie odmiennego poglądu byłoby tożsame z tym, że zamrożenie cen prądu uwzględnione w ustawie z dnia 27 października 2022 r. o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w 2023 roku oraz w 2024 roku (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 1622 z późn. zm.) skutkowałoby uznaniem przedsiębiorstwa energetycznego za nieprowadzącego działalności gospodarczej, co stanowiłoby absurd.

Ponadto, ujęte w treści uchwały Nr [...] ceny brutto zawierają kwotę podatku od towarów i usług (VAT) w wysokości zgodnej z obowiązującymi przepisami. Jednocześnie wnioskodawca jest podatnikiem tego podatku wraz z [...], co wynika z treści załącznika nr 1

---

<sup>35</sup> chodzi o art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 1465 z późn. zm.)

<sup>36</sup> Pietrzak A. (red.), Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Art. 3, LEX/el. 2019

<sup>37</sup> Etel L., Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne, Białystok 2001, s. 71

<sup>38</sup> uchwała Nr [...]

<sup>39</sup> tj. uchwała Nr [...] – dalej powoływana również w skrócie jako „uchwała Nr [...]”

do zarządzenia nr [...] <sup>40</sup>. Z kolei podatnikami podatku VAT są podmioty wykonujące działalność gospodarczą <sup>41</sup>.

W kontekście rozpatrywanego stanu faktycznego należy zwrócić także uwagę na przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (m. in. samorządowych zakładów budżetowych), ponieważ przedmiotem opodatkowania wymienionym podatkiem jest dochód bądź przychód osiągniany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej <sup>42</sup>. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm.) <sup>43</sup> przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b u.p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do **jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej**, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3 tegoż artykułu. Z powyższego wynika, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mają zastosowanie do jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którymi są m. in. zakłady budżetowe. Nadmieniam się, że zakłady budżetowe nie zostały wymienione wśród podmiotów zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych w art. 6 u.p.d.o.p. Oznacza to, że dochody zakładów budżetowych, co do zasady, podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Podobne stanowisko zajmuje w ww. zakresie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 13 marca 2017 r. znak: 2461-IBPB-1-2.4510.1095.2016.2.JW stwierdzając cyt. „*Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych określa krąg podmiotów, które podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Wnioskodawca jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej zalicza się do tych podmiotów (art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p.). W dalszej kolejności ustawodawca wskazał krąg podmiotów podlegających zwolnieniu podmiotowemu, w katalogu tym nie znajdują się jednak samorządowe zakłady budżetowe (art. 6 u.p.d.o.p.). Jeżeli więc ustawodawca wskazał, że przepisy ustawy mają zastosowanie do jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, to mają zastosowanie także dla Wnioskodawcy. Jeżeli więc Wnioskodawca jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, to dochody, które osiąga w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w myśl art. 7 u.p.d.o.p. podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.*” <sup>44</sup>. Podobnie również wypowiada się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia

---

<sup>40</sup>[https://www.bip.\[...\].pl/akty\\_prawne/\[...\]](https://www.bip.[...].pl/akty_prawne/[...]), dostęp z dnia 24 kwietnia 2025 r.

<sup>41</sup> patrz art. 15 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm.)

<sup>42</sup> por. art. 7, art. 12 i art. 15 ustawy z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm.)

<sup>43</sup> dalej powoływana również jako „u.p.d.o.p.”

<sup>44</sup> Źródło: LEX/el.

26 października 2017 r. sygn. akt I SA/Kr 655/17<sup>45</sup> oraz Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 marca 2020 r. sygn. akt II FSK 1091/18<sup>46</sup>.

W nawiązaniu do powyższego, skoro [...] – jako samorządowy zakład budżetowy – jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych to prowadzi działalność gospodarczą. Mając na uwadze art. 15 ust. 2 u.f.p. wnioskodawca rozpoznaje przychody, koszty, a w konsekwencji dochód lub stratę w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

**Reasumując, stanowisko strony (dot. pytania nr 3) przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.) – w zakresie stwierdzenia, że cyt. „[...] nie prowadzi działalności gospodarczej” – jest nieprawidłowe. [...] prowadzi bowiem działalność gospodarczą (w wymiarze obiektywnym). Wnioskodawca świadczy odpłatnie usługi, których nabywcami są podmioty trzecie. Ponadto, skoro działalność [...] ma służyć zaspokajaniu potrzeb o charakterze użyteczności publicznej, to – w razie, gdy prowadzona przez ten podmiot działalność gospodarcza przynosi zyski – powinny one także służyć tym potrzebom.**

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania tut. organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z dnia 7 lutego 2025 r. (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 7 lutego 2025 r.). Oznacza to, że organ wydający interpretację może „poruszać się” tylko i wyłącznie w ramach stanu przedstawionego przez wnioskodawcę, zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska). W związku z powyższym organ podatkowy w niniejszej interpretacji nie dokonuje oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku i w pełni uznaje je za zgodne ze stanem faktycznym. Podany przez wnioskodawcę stan faktyczny stanowi jedyną podstawę wydanej interpretacji i wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki.

### **Pouczenie**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. H. Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, j.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej adresatowi (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Prezydenta Miasta Białegostoku (ul. Słonimska 1, 15-950 Białystok).

---

<sup>45</sup> LEX nr 2395624

<sup>46</sup> LEX nr 3027235

z up. Prezydenta Miasta

*Lucjan Karol Bielawski*  
Dyrektor Departamentu  
Finansów Miasta

Otrzymuje:

1. [...]  
    [...]  
    [...]  
    [...]
2. aa.