



# Ministerstwo Finansów

Departament Podatków i Opłat Stanowiących Dochód  
Jednostek Samorządu Terytorialnego



Warszawa, 18 lipca 2024 roku

---

Sprawa: Opodatkowanie nieruchomości związanych z realizacją przez gminy  
zadań dostarczania wody i odprowadzania ścieków  
Znak sprawy: DPL2.844.19.2024  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Mirosław Paczocha**  
Prezes  
Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie  
ul. Mickiewicza 10, 35-064 Rzeszów

## **Stanowisko Ministerstwa Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów, budynków i budowli związanych z realizacją przez gminy zadań w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków**

Szanowny Panie Prezesie,

w związku z pismem z dnia 25 czerwca 2024 r.<sup>1</sup> zawierającym prośbę o zajęcie stanowiska w sprawie opodatkowania przez samorządowe organy podatkowe, podatkiem od nieruchomości gruntów, budynków i budowli związanych z dostarczaniem wody i odprowadzaniem ścieków po szczegółowej analizie przedmiotu zagadnienia przedstawiam stanowisko.

Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty obejmujące w szczególności sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych należy do zadań własnych gminy<sup>2</sup>.

Wykonywanie zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej określane jest mianem

---

<sup>1</sup> Znak: WK.074109/2024.

<sup>2</sup> Art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym - Dz. U. z 2023 r. poz. 40 (dalej: u.s.g.)

gospodarki komunalnej. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 grudnia 1998 r. o gospodarce komunalnej<sup>3</sup> (dalej: u.g.k.) - gospodarka komunalna obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych<sup>4</sup>.

To od samorządu zależy w jakiej formie gospodarka ta będzie prowadzona<sup>5</sup> - w formie samorządowego zakładu budżetowego, spółki prawa handlowego czy w innej formie (np. powierzenia wykonywania zadań, porozumień komunalnych). Jednocześnie ustawa dopuszcza możliwość tworzenia przez gminy (pod pewnymi warunkami) spółek prawa handlowego i przystępowania do nich także poza sferą użyteczności publicznej<sup>6</sup>, do której można zaliczyć działalność gospodarczą nastawioną na zysk. Z powyższego należy wysnuć wniosek, że zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty leżących w sferze użyteczności publicznej poprzez świadczenie usług powszechnie dostępnych, takich jak sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, może być prowadzone przez:

- urzędy gminy bezpośrednio (za pomocą wyspecjalizowanych komórek),
- samorządowe zakłady budżetowe,
- międzygminne związki wodno-kanalizacyjne posiadające osobowość prawną,
- spółki prawa handlowego (będącą wyłączną własnością gminy, z częściowym udziałem gminy w kapitale spółki lub stanowiącą wyłączną własność podmiotów trzecich niezwiązanych z gminą).

Podkreślenia wymaga, że szczegółowe zasady i warunki zbiorowego zaopatrzenia w wodę przeznaczoną do spożycia przez ludzi oraz zbiorowego odprowadzania ścieków, w tym zasady działalności przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych reguluje ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków<sup>7</sup> (dalej: u.z.z.w.z.o.ś.).

Zgodnie z definicją zawartą w tej ustawie za **przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne** uważa się przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców<sup>8</sup> (dalej: u.P.P.), jeżeli prowadzi działalność gospodarczą w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków, oraz gminne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, prowadzące tego rodzaju działalność<sup>9</sup>.

U.z.z.w.z.o.ś. rozróżnia **dwa rozłączne typy przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych**:

- gminne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli prowadzą działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków;

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 679.

<sup>4</sup> Art. 1 ust. 2 u.g.k.

<sup>5</sup> Art. 2 i art. 3 u.g.k.

<sup>6</sup> Art. 10 u.g.k.

<sup>7</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 437, z późn. zm.

<sup>8</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 221, z późn. zm.

<sup>9</sup> Art. 2 pkt 4 u.z.z.w.z.o.ś.

- przedsiębiorcę w rozumieniu u.P.P. prowadzącego działalność gospodarczą w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków.

Oznacza to, że działalność polegająca na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę lub zbiorowym odprowadzaniu ścieków może być wykonywana jedynie przez jeden z tych dwóch typów podmiotów. Przy czym ustawa wskazuje, że aby gminna jednostka organizacyjna mogła prowadzić taką działalność, to nie może posiadać osobowości prawnej. Taką jednostką jest zarówno urząd gminy, jak i samorządowy zakład budżetowy, które nie posiadają osobowości prawnej i działają w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, która je utworzyła. Zakład budżetowy nie może także prowadzić działalności spoza sfery użyteczności publicznej. Potwierdzeniem tego jest norma wskazująca, że samorządowy zakład budżetowy może być tworzony wyłącznie w celu i zakresie realizacji, enumeratywnie wymienionych, zadań własnych samorządu w sferze użyteczności publicznej, do której zalicza się także zadania w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych<sup>10</sup>. Pomimo tego, że zakład budżetowy wykonuje swoje zadania odpłatnie, a koszty swojej działalności pokrywa z przychodów własnych<sup>11</sup> nie wykonuje jednak działalności gospodarczej.

Należy w tym miejscu zauważyć, iż zgodnie z art. 3 u.P.P. działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Brak którejkolwiek z wymienionych w ustawie cech oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej. Ponieważ zakład budżetowy nie posiada osobowości prawnej, zatem nie działa w imieniu własnym więc – podobnie jak urząd gminy - nie prowadzi tym samym działalności gospodarczej.

Jak podkreśla się w orzecznictwie zasadnicza odmiennosc między gospodarką komunalną a działalnością gospodarczą polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma celu zarobkowego. Musi się ona mieścić w ramach działalności komunalnej, a jej obligatoryjnym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, a w tym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (zadań użyteczności publicznej).

Należy zgodzić się z poglądem wyrażonym w wyroku sądu administracyjnego<sup>12</sup>, który w sprawie prowadzenia działalności zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków przez gminny zakład budżetowy wskazuje, że „sama możliwość osiągnięcia dochodów nie wskazuje na zarobkowy charakter działalności Skarżącego. Przyjąć należy, że możliwość potencjalnego uzyskania zysku nie stanowi przesłanki do uznania, iż dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. (...) istotnym jest, iż cała działalność strony opisana (...), nie była nakierowana na osiągnięcie zysku (...)”.

---

<sup>10</sup> Art. 14 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, z późn. zm.), (dalej: u.f.p.).

<sup>11</sup> Art. 15 u.f.p.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 grudnia 2022 r. I SA/Bd 561/22.

W orzecznictwie została ukształtowana linia orzecznicza<sup>13</sup>, dotycząca działalności gmin (wykonujących zadania poprzez gminne zakłady budżetowe), zgodnie z którą zarobkowy charakter działalności jest podstawową i kluczową cechą charakteryzującą działalność gospodarczą. Jej zarobkowy charakter oznacza, że zamiarem (celem) podjęcia działalności gospodarczej jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Podkreślić zatem należy, iż o zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania. Jeżeli zakłada się osiągnięcie zysku w związku z działalnością, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. Samo określenie celu ma jednak wymiar subiektywny i mieści się w sferze zamiaru danego podmiotu.

Wniosków płynących z powyższych rozważań dotyczących samorządowych zakładów budżetowych nie można wprost odnieść do zasad działalności **gminnych spółek prawa handlowego i międzygminnych związków wodno-kanalizacyjnych**, ponieważ działają na podstawie innych przepisów prawa. Podmioty te posiadają także **osobowość prawną**.

W przypadku spółek prawa handlowego tworzenie, organizację, funkcjonowanie, rozwiązywanie, łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych reguluje, co do zasady, Kodeks spółek handlowych z uwzględnieniem swoistych rozwiązań zawartych w u.g.k. czy u.s.g., właściwych dla spółek z udziałem gminy.

Natomiast związek międzygminny mogą tworzyć gminy w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych. Związek międzygminny może być tworzony również w celu wspólnej obsługi. Związek wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, ponieważ posiada także osobowość prawną<sup>14</sup>.

Należy zauważyć, że u.P.P. zawiera przede wszystkim przepisy o charakterze ogólnym w zakresie działalności gospodarczej, natomiast kwestie szczegółowe, dotyczące wykonywania poszczególnych rodzajów działalności gospodarczej, regulują przepisy ustaw szczegółowych. Za taką ustawę szczegółową trzeba uznać u.z.z.w.o.ś., która przewiduje swoiste ramy prowadzenia działalności, w tym określa zakres podmiotowy czy status prowadzących taką działalność.

W konsekwencji należy stwierdzić, że zgodnie z u.z.z.w.o.ś. nie jest dopuszczalne, aby związek międzygminny, który posiada osobowość prawną, mógł prowadzić taką działalność na innych zasadach niż **w ramach działalności gospodarczej**.

---

<sup>13</sup> Por.: wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 grudnia 2022 r., I SA/Rz 656/22; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 stycznia 2023 r.; I SA/Gd 1069/22; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 listopada 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 1185/21; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 12 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Go 90/22; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 czerwca 2022 r., sygn. akt I SA/Bk 138/22; wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 lipca 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 282/22; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 sierpnia 2022 r., sygn. akt I SA/Gd 397/22; wyrok z dnia 23 sierpnia 2022 r., sygn. akt I SA/Gd 572/22; wyrok WSA w Opolu z dnia 13 lipca 2022 r., sygn. akt I SA/Op 142/22; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 lutego 2023 r., sygn. akt. I SA/Bk 48/23.

<sup>14</sup> Art. 64 ust. 1, art. 65 u.s.g.

Reasumując:

- gminne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (urząd gminy, zakład budżetowy), jeżeli prowadzą działalność w zakresie wodociągów i zbiorowego zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych w imieniu j.s.t., która je utworzyła oraz nie prowadzą działalności spoza sfery użyteczności publicznej to nie wykonują działalności gospodarczej w rozumieniu u.P.P. i ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) pomimo tego, że wykonują swoje zadanie odpłatnie, a zakład budżetowy pokrywa koszty swojej działalności z uzyskanych przychodów;
- spółki prawa handlowego (z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne, niezależnie od składu właścicielskiego, w tym w przypadku posiadania 100% kapitału spółki przez gminę) posiadają osobowość prawną i są przedsiębiorcami w rozumieniu u.P.P. oraz u.p.o.l. prowadzącymi działalność gospodarczą w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków;
- międzygminne związki wodno-kanalizacyjne posiadające osobowość prawną i prowadzące działalność w zakresie zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków także uznaje się za prowadzące działalność gospodarczą i przedsiębiorców w rozumieniu u.P.P. i u.p.o.l.

Mając powyższe na uwadze zauważyć należy, iż zgodnie z u.p.o.l. kwalifikacja podatkowa gruntów, budynków i budowli wykorzystywanych na potrzeby realizacji zadania własnego gminy w obszarze zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzenia ścieków dla obliczenia podatku od nieruchomości, zależy od ich rodzaju, istniejących w u.p.o.l. (i w ustawach do których u.p.o.l. odsyła) wyłączeń (podmiotowych i przedmiotowych), przyjętych w u.p.o.l. i na podstawie uchwał rad gminy preferencji podatkowych, a ponadto od istnienia lub nieistnienia związania danego przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także użytki rolne i lasy zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>15</sup>.

W związku z powyższym - w ocenie Ministerstwa Finansów - prawidłowe opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów, budynków i budowli wykorzystywanych do realizacji zadania własnego gminy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków przedstawia się następująco:

- grunty, budynki lub ich części wykorzystywane na potrzeby realizacji zadania własnego gminy w obszarze zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, znajdujące się w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (samorządowy zakład budżetowy lub urząd gminy) jako niezwiązane z działalnością gospodarczą podlegają opodatkowaniu według stawek odpowiednio: art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, c lub d bądź art. 5 ust.1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.) o ile nie znajdują

---

<sup>15</sup> Art. 2 ust. 2 u.p.o.l.

- zastosowania wyłączenia bądź preferencje (zwolnienia i ulgi) ustawowe lub przyjęte uchwałami rady gminy<sup>16</sup>,
- budowle lub ich części wykorzystywane na potrzeby realizacji zadania własnego gminy w obszarze zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, znajdujące się w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (samorządowy zakład budżetowy lub urząd gminy) jako niezwiązane z działalnością gospodarczą nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.
  - użytki rolne i lasy zajęte przez te jednostki gminne na potrzeby prowadzenia zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków nie podlegają podatkowi od nieruchomości, gdyż stosuje się do nich przepisy ustaw o podatku rolnym lub podatku leśnym.
  - grunty, budynki i budowle (a także użytki rolne i lasy zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>17</sup>) których właścicielami, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi bądź umownymi lub bezumownymi posiadaczami nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego są spółki prawa handlowego (spółki z o.o. lub akcyjne) lub związki międzygminne (posiadające osobowość prawną) prowadzące działalność gospodarczą podlegają opodatkowaniu według stawek wskazanych w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. b oraz pkt 3 u.p.o.l., o ile nie znajdują zastosowania wyłączenia bądź preferencje ustawowe lub przyjęte uchwałami rady gminy<sup>18</sup>.

Z wyrazami szacunku

**Dorota Lewkowicz**

zastępca dyrektora

Departamentu Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego

---

<sup>16</sup> W szczególności: art. 7 ust. 1 pkt 15 i ust. 3 oraz art. 2 ust. 3 pkt 3.

<sup>17</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.o.l.

<sup>18</sup> W szczególności: art. 7 ust. 3 i art. 1b ust. 2 u.p.o.l.