

Kisielice, 3 luty 2026 r.

Burmistrz Kisielic
ul. Daszyńskiego 5
14-220 Kisielice

**Przedsiębiorstwo
Usług Komunalnych
Sp. z o.o.**
ul. Kolejowa 1
14-220 Kisielice

RF-PO.3120.3.1.2026

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Kisielic, działając na podstawie art. 14j § 1, w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U.2025.111 t.j. z dnia 2025.01.28), po rozpatrzeniu wniosku Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Sp. z o.o. (dalej: Strona, Wnioskodawca, Spółka, PUK) z dnia 22 grudnia 2025 r. (data wpływu do tut. urzędu: 23 grudnia 2025 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, niniejszym uznaje za:

prawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym budowle wchodzące w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej i ciepłowniczej, administrowane przez Spółkę, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków oraz dostarczania energii cieplnej, nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2025.707 t.j. z dnia 2025.06.02, dalej: „UPiOL”).

Uzasadnienie

W dniu 22 grudnia 2025 r. (data wpływu do tut. Urzędu: 23 grudnia 2025) Strona zwróciła się do tutejszego Organu podatkowego w trybie art. 14j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

PUK jest administratorem obiektów infrastruktury wodno-kanalizacyjnej oraz ciepłowniczej w skład której wchodzi budowle: sieci wodociągowe, kanalizacyjne oraz inne urządzenia wykorzystywane do gospodarki wodnościekowej i do dostarczania energii cieplnej (dalej: Infrastruktura).

Deklaracje na podatek od nieruchomości obejmujące Infrastrukturę są składane do Gminy Kisielice (dalej: Gmina) przez Spółkę.

Budowle Infrastruktury są zwolnione z podatku od nieruchomości na podstawie Uchwały Rady Miasta Kisielice, zgodnie z którą zwalnia się z podatku od nieruchomości *grunty, budynki lub ich części oraz budowle wykorzystywane do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków oraz zbiorowego przesyłu energii cieplnej.*

Spółka, realizując obowiązki Gminy nałożone na nią ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, wykonuje zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy w drodze świadczenia usług

powszechnie dostępnych. Zadania te, w szczególności w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków, Gmina powierzyła Spółce działającej na podstawie ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej.

Zgodnie z treścią §5 Uchwały nr XXI/43/2004 Rady Miejskiej w Kisielicach z dnia 22 czerwca 2004 r. w sprawie utworzenia spółki jednostki samorządu gminnego – Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pod nazwą „Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Spółka z o.o. w Kisielicach” *Zakresem działania Spółki są poniższe sfery aktywności gospodarczej, wykraczającej poza strefę użyteczności publicznej, a mianowicie: (...) zaopatrzenie gminy w wodę, kanalizację, instalację burzową i ciepło oraz konserwację i utrzymanie urządzeń służących do tego celu.*

Przychody własne Spółki realizowane są w oparciu o taryfy, w ramach których pobiera się od odbiorców opłatę abonamentową naliczaną co miesiąc za prowadzenie odczytów i rozliczeń. Podkreślenia wymaga fakt, że przychody z opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków mają jedynie na celu pokrycie kosztów działalności PUK w tymże zakresie. Ze względów społecznych oraz z uwagi na aktualną politykę Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie wysokość opłat w taryfach kalkulowana jest w taki sposób, aby przychody bilansowały się z kosztami i nie występował zysk z prowadzonej działalności. Co więcej, w praktyce PUK przychodami z zatwierdzonych taryf nie jest w stanie pokryć rosnących kosztów gospodarki wodnościekowej.

Podkreślić należy również, że celem powołania Spółki jest wyłącznie realizowanie zadań własnych Gminy, a nie realizowanie zadań gospodarczych (zarobkowych).

Ustalenie opłat w ramach taryfy odbywa się w oparciu o kwoty niezbędnych przychodów koniecznych do osiągnięcia w danym okresie obrachunkowym. Przychody te natomiast powinny bilansować się z kosztami działalności, w tym (w przypadku omawianej taryfy): kosztami eksploatacji i utrzymania infrastruktury, podatkami i opłatami, kosztami zakupionej wody, należnościami nieregularnymi, kosztami odprowadzania ścieków do urządzeń niebędących w posiadaniu Spółki.

Na terenie Gminy funkcjonuje taryfa za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków na okres 2024-2027 (dalej: Taryfa 2024-2027).

Ponadto, w treści Uzasadnienia wskazano, że **Przy planowaniu kosztów dotyczących zaopatrzenia w wodę przyjęto 1% marżę zysku w pierwszych 12 miesiącach obowiązywania nowej taryfy, 0,8% w okresie od 13 do 24 miesiąca oraz 3% w okresie od 25 do 36 miesiąca obowiązywania nowej taryfy. Do kosztów dotyczących odprowadzania ścieków przyjęto 1,53% marżę zysku w pierwszych 12 miesiącach obowiązywania nowej taryfy, 1% w okresie od 13 do 24 miesiąca oraz 1,59% w okresie od 25 do 36 miesiąca obowiązywania nowej taryfy. Zysk zostanie przeznaczony na inwestycje zgodnie z załączonym wieloletnim planem rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych**

Zgodnie natomiast z tabelą „C – Ustalenie poziomu niezbędnych przychodów przedsiębiorstwa wodno-kanalizacyjnego” zawartą w uzasadnieniu wniosku o zatwierdzenie Taryfy 2024-2027 (dalej: Uzasadnienie) przewidywana marża zysku w tymże okresie została ustalona na marginalnym poziomie.

Ponadto, z analizy treści tabel alokacji zamieszczonych we wnioskach taryfowych dotyczących taryf obowiązujących w latach 2020-2024 (dalej: Taryfy 2020-2024) wynika również, że założono marginalną marżę zysku w latach 2021-2024 i zerową marżę zysku w roku 2020.

Co więcej, Spółka nie zakłada także zysku w związku z dostarczaniem energii cieplnej.

Z powyższych zapisów uzasadnień wniosków taryfowych jednoznacznie wynika, iż intencją Spółki nie jest osiąganie zysku z tytułu realizacji zadań w zakresie zaopatrywania mieszkańców w wodę, zbiorowe

odprowadzanie ścieków oraz dostarczanie energii cieplnej przy wykorzystaniu Infrastruktury. Wszelkie przychody przewidziane w taryfach obowiązujących od roku 2020 służyły / służą bowiem wyłącznie do pokrycia kosztów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb Gminy, tj. przede wszystkim wydatków koniecznych na utrzymanie i eksploatację Infrastruktury. Przy czym, w praktyce przychody te nie pokrywają całości ww. kosztów. Marża założona w taryfie nie jest natomiast marżą w znaczeniu ekonomicznym i zostanie/została przeznaczona na inwestycje zgodnie z załączonym wieloletnim planem rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych

Wobec powyższego, Wnioskodawca zwraca się z następującym pytaniem:

Czy w opisanym stanie faktycznym, budowle wchodzące w skład Infrastruktury, administrowane przez Spółkę, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków oraz dostarczania energii cieplnej, związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2025.707 t.j. z dnia 2025.06.02, dalej: „UPIOL”)?

W odniesieniu do przedstawionego pytania Wnioskodawca wskazał następujące stanowisko:

W opinii Wnioskodawcy, budowle wchodzące w skład Infrastruktury, administrowane przez Spółkę, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków oraz dostarczania energii cieplnej, nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 UPIOL.

We wniosku przedstawiono następujące uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 UPIOL przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Przy czym, art. 1a ust 1 pkt 4 UPIOL wskazuje, iż działalność gospodarcza to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 – Prawo przedsiębiorców.

Tym samym, w celu określenia, czy dana budowla lub budynek podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy rozstrzygnąć, czy działalność podmiotu związana z wykorzystaniem tejże budowli lub budynku mieści się w ramach definicji działalności gospodarczej wskazanej przez ustawodawcę.

Art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U.2024.236 t.j. z dnia 2024.02.21, dalej: UPP) stanowi, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. A zatem, aby uznać daną działalność za działalność gospodarczą, musi ona łącznie spełniać następujące przesłanki:

- musi być prowadzona w sposób zorganizowany,
- musi być prowadzona w celu osiągnięcia dochodu („zarobku”),
- musi być wykonywana w sposób ciągły, nieokazjonalny, oraz
- musi być wykonywana we własnym imieniu.

W konsekwencji, warunkiem uznania konkretnej aktywności za działalność gospodarczą konieczne jest, aby podmiot ją prowadzący wykonywał ją z jednoznacznym zamiarem wypracowania (osiągnięcia) zysku (wymiernych korzyści majątkowych). Tym samym działalność, która nie ma charakteru zarobkowego, nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu UPIOL.

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że to właśnie do art. 3 UPP bezpośrednio odnosi się UPiOL w zakresie pojęcia działalności gospodarczej, a nie do innych ustaw, np. do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów o usług (dalej: ustawa o VAT) – co ma swoje znaczenie prawne. Ustawa o VAT posiada odrębną, autonomiczną definicję działalności gospodarczej wyłącznie do celów podatku VAT, która to definicja różni się znacząco od definicji wskazanej w art. 3 UPP.

Ponadto, nawet gdyby powiązać pojęcie działalności gospodarczej na potrzeby UPiOL z przepisami ustawy VAT (z czym Spółka się nie zgadza), to wskazać należy, że zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 22 września 2025 r. (sygn. I FSK 678/21), jeżeli działalność nie ma na celu osiągnięcia zysków, a jest finansowana ze środków publicznych, to nie stanowi działalności gospodarczej i nie ma potrzeby rozważać dalszych przesłanek, bo czynności te nie podlegają VAT.

Co więcej podkreślić należy, że zgodnie z orzecznictwem sądów działalność nie ma charakteru zarobkowego, jeśli nie jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku), rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Ponadto w judykaturze wskazuje się, że jeżeli podmiot nie zakłada osiągnięcia w związku z działalnością i w jej efekcie nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, a więc osiągnięcie dochodu, oznacza to, że nie został określony cel zarobkowy takiej aktywności.

Powyższe znajduje potwierdzenie m. in. w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 sierpnia 2022 r. (sygn. III USK 506/21): *Kolejnym elementem kreującym działalność gospodarczą jest jej zarobkowy charakter. Działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu ("zarobku") rozumianego jako nadwyżka przychodów nad nakładami (kosztami) tej działalności (...). W tej mierze istotny jest zatem wyznaczony przez przedsiębiorcę cel, który w każdym przypadku, poprzez realizację zamierzonych przedsięwzięć musi zakładać pozytywny wynik finansowy. Zarobkowy charakter musi być nastawiony na zysk, który powinien co najmniej pokryć koszty założenia i prowadzenia przedsięwzięcia. Nie można więc realnie prowadzić działalności, która w ujęciu legalnym musi być nastawiona na wynik finansowy, i jednocześnie definiować jej celowość wyłącznie chęcią pozyskania świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Ktoś, kto twierdzi, że prowadzi działalność gospodarczą tylko po to, by uzyskać świadczenia z ubezpieczenia społecznego, w istocie stwarza pozory tej działalności, bowiem nie zmierza do pozyskania zarobku z działalności, co wypacza sens ustawy tej instytucji prawa.*

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 kwietnia 2013 r. (sygn. I UK 604/12), SN orzekł, że zgodnie z art. 2 powołanej ustawy dane świadczenie powinno być wykonywane w wyraźnym celu zarobkowym, a więc powinien mu towarzyszyć (po stronie usługodawcy) jednoznaczny zamiar wypracowywania (osiągania) konkretnych zysków (wymiernych korzyści majątkowych). Tym samym pobierane przez usługodawcę opłaty powinny być przejawem realizacji założonego sobie uprzednio przez niego celu zarobkowego. Ów cel zarobkowy (przejawiający się między innymi, choć niewyłącznie, przez odpłatność wykonywanych świadczeń) pozwala uznać daną działalność za aktywność ekonomiczną (gospodarczą).

Tym samym, w celu ustalenia czy aktywność polegająca na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty związana z wykorzystaniem Infrastruktury zlokalizowanej na terenie Gminy stanowi działalność gospodarczą w myśl UPP, przeanalizować należy, czy przedmiotowa działalność wykonywana jest z zamiarem wypracowania zysku.

Brak zarobkowego charakteru działalności Spółki

1. Odpłatny charakter działalności

Na gruncie Prawa przedsiębiorców komentatorzy wskazują, że pojęcie zarobkowości należy rozważać w dwóch aspektach - subiektywnym i obiektywnym (zob. A. K. Kruszewski [w:] Prawo przedsiębiorców.

Komentarz, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019, art. 3, źródło: LEX). Wskazuje się przy tym, że aspekt subiektywny jest związany z celem podmiotu prowadzącego daną działalność, tj. działalnością zarobkową będzie działalność prowadzona z zamiarem osiągnięcia zysków. Jeżeli podmiot zakłada osiągnięcie w związku z działalnością i w jej efekcie nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, a więc osiągnięcie dochodu, oznacza to, że został określony cel zarobkowy takiej aktywności.

O kwalifikacji danej aktywności powinno jednak przesądzać również 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 (wyrok NSA w Łodzi z 12.05.1994 r., SA/Łd 365/93, POP 1997/2, s. 42.). Działalność taką należy oceniać na podstawie zbadania konkretnych okoliczności faktycznych, wypełniających lub niewypełniających znamiona tejże działalności.

Cel zarobkowy działalności nie zawsze zostaje zrealizowany, pomimo dążenia do niego i wykonywania działalności w sposób racjonalny. Brak spodziewanego efektu w postaci zysku i wystąpienie straty nie oznaczają, że wykonywana działalność nie jest zarobkowa, jej charakter bowiem nie ulegnie zmianie tak długo, jak długo wykonujący ją będzie miał na względzie osiągnięcie zarobku z danej aktywności, nawet w dalszej perspektywie czasowej. Tym samym także działalność, która nigdy nie przyniosła prowadzącemu ją podmiotowi dochodu, powinna zostać uznana za zarobkową, o ile była ukierunkowana na uzyskanie takiego dochodu.

Z subiektywnego punktu widzenia działalność wodno-kanalizacyjna i ciepłownicza prowadzona przez Spółkę nie ma cechy zarobkowości, ponieważ z subiektywnego punktu widzenia istotny jest zamiar podmiotu prowadzącego daną działalność. Jeżeli zamiarem (celem) danej aktywności nie jest uzyskanie zysku, to działalność ta nie może być postrzegana jako działalność gospodarcza (nawet jeżeli zysk taki zostanie incydentalnie odnotowany).

Obiektywny punkt widzenia sprowadza się natomiast do ustalenia, czy dana działalność może przynosić dochód, przy czym zdaniem Spółki nie należy tej kwestii rozpatrywać abstrakcyjnie, lecz na tle konkretnych uwarunkowań, okoliczności faktycznych. Tak postrzegany zakres działalności PUK (zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków oraz dostarczanie energii cieplnej) zdaniem Wnioskodawcy również w wymiarze obiektywnym nie może być kwalifikowany jako działalność zarobkowa.

2. Zadanie własne Gminy a zarobkowy charakter

Zgodnie bowiem z art. 7 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U.2025.1153 t.j. z dnia 2025.08.22) zadaniem własnym gminy jest m.in. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w tym w zakresie *wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.*

Stosownie do art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (dalej: ustawa o gospodarce komunalnej), gospodarka komunalna może być prowadzona przez jednostki samorządu terytorialnego w szczególności w formach samorządowego zakładu budżetowego lub spółek prawa handlowego.

Zgodnie z art. 9 ustawy o gospodarce komunalnej *jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, a także mogą przystępować do takich spółek.* Gminy nie mają zatem dowolności w zakresie wyboru formy organizacyjno-prawnej zakładanych przez nie spółek.

Tworzenie przez jednostki samorządu terytorialnego spółek kapitałowych oraz przystępowanie do nich może następować tylko i wyłącznie w celu wykonywania przez daną jednostkę samorządową spoczywających na niej zadań publicznych. W odróżnieniu do pozostałych spółek handlowych, spółki komunalne posiadają zatem konkretny cel, a charakter ich działalności określony jest regulacjami zawartymi w ustawie o gospodarce komunalnej. Zakres działalności komunalnych spółek kapitałowych w sferze użyteczności publicznej został z góry określony w ustawie. W praktyce, analogicznie do samorządowych zakładów budżetowych, działalność w sferze użyteczności publicznej z wykorzystaniem kapitałowych spółek prawa handlowego może dotyczyć tylko enumeratywnie wskazanych rodzajów działalności: w tym np. gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi, dróg, ulic, mostów, placów i organizacji ruchu drogowego, wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, lokalnego transportu zbiorowego itd.

Powyższe prowadzi więc zdaniem Wnioskodawcy do konkluzji, że spółki komunalne nie stanowią tworów samodzielnego, działającego na rynku, lecz tworzą strukturę ściśle związaną z ogniwami samorządu terytorialnego. Realizując zadania publiczne oraz pozostając pod nadzorem oraz kontrolą władz i administracji samorządu nie są nastawione na zysk, lecz realizację powierzonych im zadań publicznych, niezależnie od wyniku finansowego.

Podkreślić należy więc, że prowadzona przez Spółkę działalność polegająca na gospodarce wodnościekowej i ciepłowniczej realizowana na rzecz Gminy nie jest działalnością nakierowaną na osiągnięcie korzyści majątkowych (zysku). PUK został powołany tylko i wyłącznie do realizacji zadań własnych Gminy o charakterze użyteczności publicznej, w szczególności w zakresie realizacji obowiązkowego dostarczania mieszkańcom wspólnoty wody i odbioru oraz oczyszczania ścieków, które to zadanie wynika wprost z art. 7 ust. 1 pkt 3 USG. Zadanie to realizuje bez względu na wynik ekonomiczny.

Zasadniczą różnicą pomiędzy działalnością gospodarczą, a działalnością będącą przedmiotem niniejszego wniosku, realizowaną przez Wnioskodawcę, jest zatem fakt, że celem funkcjonowania Spółki nie jest zarobek, a realizacja zadań własnych JST.

Powyższe znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2003 r. (sygn. I SA/Gd 1968/02): *Zasadnicza odmienność 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 obowiązkowym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, a w tym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (zadań użyteczności publicznej). Gmina jest przede wszystkim organem władzy publicznej, przez co, siłą rzeczy, musi przejąć określone funkcje interwencyjne w gospodarce. Chodzi tu zwłaszcza o dziedziny działalności społecznie niezbędnej, w których podmioty prywatne nie są zainteresowane podjęciem działalności (np. brak opłacalności), o tworzenie nowych miejsc pracy, o podtrzymywanie lokalnych tradycji i lokalnych ośrodków aktywności gospodarczej i kulturalnej (np. przemysł ludowy, uzdrowiska, centra turystyki itd.).*

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że również i w wymiarze obiektywnym, działalność prowadzona przez PUK w ramach gospodarki wodnościekowej i ciepłowniczej nie ma charakteru zarobkowego.

3. Taryfy cen za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków

Co więcej, wskazać należy, że PUK realizuje zadanie własne Gminy w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków, na mocy ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Zgodnie z przepisami rzeczonyj ustawy PUK działając na rzecz Gminy jest zobowiązany do opracowania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe

odprowadzanie ścieków, która to taryfa następnie musi być zatwierdzona przez Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej.

Podkreślenia wymaga fakt, że przychody z opłat wynikających z taryf za dostarczanie wody i odbiór ścieków mają jedynie na celu pokrycie kosztów działalności Wnioskodawcy w tymże zakresie. Ze względów społecznych oraz z uwagi na aktualną politykę Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie wysokość opłat w taryfach kalkulowana jest w taki sposób, aby przychody bilansowały się z kosztami i nie występował zysk z prowadzonej działalności.

Niemniej jednak, jak pokazuje praktyka, intencją Wód Polskich (w celu ochrony odbiorców przed wzrostem cen) jest minimalizacja kosztów (i co za tym idzie przychodów) z działalności wodnościekowej, co prowadzi do sytuacji, w której akceptowane są taryfy, w których założone koszty są znacznie niższe od tych realnie ponoszonych przez podmioty prowadzące działalność w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków.

Proces akceptacji taryf opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków w innych jednostkach samorządu terytorialnego przez Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie był przedmiotem postępowań sądowoadministracyjnych, m.in. w sporach zakończonych prawomocnymi wyrokami WSA w Warszawie (z dnia 22 sierpnia 2022 r. sygn. V SA/Wa 6/22 i z 26 września 2022 r. sygn. V SA/Wa 278/22). W przedmiotowych orzeczeniach Sąd krytycznie odniósł się m.in. do działań regulatora polegających na odmowie zatwierdzenia taryf z uwagi na wysokość cen i stawek opłat niezapewniającą ochrony interesów odbiorców przed nieuzasadnionym wzrostem cen. WSA w Warszawie negatywnie wypowiedział się w temacie koncepcji Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej i Prezesa Wód Polskich dotyczącej obowiązku obniżania kosztów (w tym eliminowaniu marży zysku) działalności uwzględnionej w kalkulacji taryfy bez uwzględniania kosztów niezależnych i/lub niemożliwych do przewidzenia przez podmiot opracowujący taryfę (spółkę komunalną, zakład budżetowy lub jednostkę budżetową JST).

Powyższe potwierdza stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym działalność w zakresie dostarczania wody oraz odbioru i oczyszczania ścieków nie tylko nie jest, ale również nie mogła być prowadzona z zamiarem generowania zysku. Wody Polskie odmawiają bowiem akceptacji taryf opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków, która uwzględniałaby jakikolwiek zysk z tejże działalności.

Tym samym, analiza treści taryfy i danych zawartych we wniosku o jej zatwierdzenie służy również ustaleniu, czy działalność w zakresie gospodarki wodnościekowej za pomocą Infrastruktury jest działalnością wykonywaną w celu osiągnięcia zysku.

Zgodnie z tabelą „C – Ustalenie poziomu niezbędnych przychodów przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego” zawartą w Uzasadnieniu Taryfy 2024-2027, przewidywana marża zysku w tymże okresie została ustalona na marginalnym poziomie.

Ponadto, z analizy treści tabel alokacji zamieszczonych we wnioskach taryfowych dotyczących taryf obowiązujących w latach 2020-2024 wynika również, że założono marginalną marżę zysku w latach 2021-2024 i zerową marżę zysku w roku 2020.

W/w marża zysku nie stanowi marży w rozumieniu ekonomicznym, zostanie/została ona przeznaczona na inwestycje zgodnie z załączonym wieloletnim planem rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych

W konsekwencji, działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej i ciepłowniczej prowadzona przez Gminę za pośrednictwem Spółki nie wypełnia od 2020 r. jednej z konstytutywnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP – nie jest ona działalnością wykonywaną z zamiarem osiągnięcia zysku.

Powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, przesądza o tym, że budowle wchodzące w skład Infrastruktury nie są związane z działalnością gospodarczą i tym samym nie podlegają od 2020 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL.

Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w tożsamych sprawach

Powyższe stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie w linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Dnia 5 czerwca 2025 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku o sygn. III FSK 379/24 orzekł, że w przypadku przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, realizowaną w ramach zadania własnego gminy, nie można mówić o działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów UPiOL i UPP – o ile nie charakteryzuje się ona zamiarem osiągnięcia zysku.

W pisemnym uzasadnieniu wyroku, NSA wskazał m.in., iż:

- *Naczelny Sąd Administracyjny na wstępie pragnie zaakcentować, że odpłatny charakter działalności nie oznacza automatycznie, że ma ona cel zarobkowy.*
- *Należy się zgodzić ze skarżącą Spółką, że z subiektywnego punktu widzenia jej działalność wodno-kanalizacyjna nie ma cechy zarobkowości, ponieważ z subiektywnego punktu widzenia istotny jest zamiar podmiotu prowadzącego daną działalność. Jeżeli zamiarem (celem) danej aktywności nie jest uzyskanie zysku, to działalność ta nie może być postrzegana jako działalność gospodarcza (nawet jeżeli zysk taki zostanie incydentalnie odnotowany).*
- *W zaskarżonej interpretacji jedynym w zasadzie uzasadnieniem zarobkowego charakteru działalności Wnioskodawcy jest dla organu "potencjalna możliwość osiągnięcia zysku w bieżącym bądź przyszłych okresach rozliczeniowych" (s. 5). Trzeba w związku z tym wskazać, że w świetle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego możliwość taka wydaje się nie "potencjalna", lecz czysto teoretyczna i zadając pytania nie zakładano jej istnienia, wobec czego takie właśnie uzasadnienie stanowiska o zarobkowym charakterze działalności objętej pytaniami narusza art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. i art. 3 u.p.p., a w konsekwencji także art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) oraz pkt 2 lit. b) u.p.o.l. a także art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.*
- *Trafny jest również zarzut naruszenia prawa materialnego tj. art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. i art. 3 u.p.p. (oznaczony w skardze kasacyjnej jako II.1). Sąd pierwszej instancji z jednej strony przyznał, że działalność spółki polegająca na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków nie przynosi zysku (s. 9, ostatni akapit; s. 10 - ostatni akapit: "nieruchomości są wykorzystywane w celu nie przynoszącym zysku"), z drugiej zaś uznał, że grunty, budynki i budowle wykorzystywane przez Spółkę wyłącznie do zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków - mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej z tego tylko względu, że koszty tej działalności mogą wpływać na zwiększenie kosztów uzyskania przychodów Z. z pozostałych sfer działalności. Naczelny Sąd Administracyjny przyznaje rację autorowi skargi kasacyjnej, że taki wniosek mógłby być uprawniony wyłącznie w sytuacji, gdyby konkretna budowla (grunt, budynek) wykorzystywana do działalności polegającej na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków mogła być - choćby potencjalnie - wykorzystywana w innych sferach działalności (spełniających kryteria działalności gospodarczej).*
- *Zdaniem Sądu pierwszej instancji zatem grunty, budynki i budowle - wykorzystywane przez Z. do działalności polegającej na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków, uznanej przez WSA za działalność nie przynoszącą zysku - mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej z tego tylko względu, że mogą wpływać na zwiększenie kosztów uzyskania przychodów Z. z pozostałych sfer działalności. Zdaniem*

Naczelnego Sądu Administracyjnego taki wniosek mógłby być uprawniony wyłącznie w przypadku, gdyby konkretna budowla (budynek, grunt) wykorzystywana do działalności polegającej na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków (non profit) mogła być - choćby potencjalnie - wykorzystywana w innych sferach działalności spełniającej kryteria działalności gospodarczej. Takiego rozumowania jednak sąd pierwszej instancji nie przeprowadził.

- *Sąd pierwszej instancji stoi zatem na stanowisku w swej istocie po pierwsze: sprzecznym z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, a po drugie: opartym na teoretycznym założeniu, w żaden sposób nie popartym, a mianowicie, że grunty, budynki i budowle wykorzystywane wyłącznie w działalności non profit (wodno-kanalizacyjnej) mogą być wykorzystane przez podatnika do innej działalności. Stanowisko to, abstrahujące od realiów przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji w gruncie rzeczy sprowadza się do tezy, że opodatkowanie jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej może nastąpić wyłącznie z racji samego posiadania budynków, gruntów i budowli przez Spółkę mającą status przedsiębiorcy. W realiach rozpoznawanej sprawy, które to realia wyznacza treść wniosku o wydanie interpretacji - jest to teza niezgodna z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, narusza art. 1 a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. i*

Powyższe znajduje potwierdzenie także w wyroku Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2025 r. (sygn. III FSK 93/25), w którym Sąd zwrócił uwagę na brak zarobkowego charakteru działalności gminnej spółki. Spółka ta zajmuje się m.in. wymianą wody między jeziorem a pobliską rzeką i używa do tego celu kanałów (będących budowlami).

W uzasadnieniu powyższego worku, podniesiono, iż Sąd pierwszej instancji zasadnie zauważył, że w opisie zawartego we wniosku stanu faktycznego, w odniesieniu do spornych kanałów (kanał ujęciowy i odprowadzający, którymi odpowiednio następuje coroczny przerzut wody z Wisły do jeziora T. i odprowadzanie wody z tego jeziora do Wisły) nie znalazły się jakiegokolwiek elementy świadczące o prowadzeniu przez skarżącą działalności gospodarczej w odniesieniu do tej jej cechy, jaką stanowi zarobkowy jej charakter. Na obszarze Jeziora T. wraz ze zrehabilitowanymi terenami przyległymi, wykorzystywanymi głównie jako plaże, tereny rekreacyjne i miejsca parkingowe, znajdują się obiekty i urządzenia użyteczności publicznej Gminy Miasta T. Na terenie tym realizowane są zadania własne gminy m.in. w zakresie upowszechniania kultury fizycznej i turystyki, sportu, rekreacji, ochrony środowiska, utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, utrzymania ładu przestrzennego, zieleni gminnej i dróg gminnych. Skarżąca podkreśliła, że dokonując przerzutu wód między Wisłą a Jezioro T., nie działa z zamiarem osiągnięcia zysku, a zysk związany z działalnością na terenie Jeziora T. i terenach przyległych uzyskuje Miasto T. Skarżąca wykonuje działalność gospodarczą, finansowaną ze środków publicznych, na terenie innej gminy, prowadząc prace rekultywacyjne w wyrobisku pogórnictwa P. (gmina Ł.).

Konkludując, NSA wskazał, że jeżeli w odniesieniu do spornych kanałów skarżąca nie prowadzi działalności o charakterze zarobkowym, i nie ma podstaw do stwierdzenia, że budowle te mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej spełniającej ten warunek, samo posiadanie przez ten podmiot spornych kanałów nie jest wystarczające do uznania, że powinny one być opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Analogiczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 grudnia 2025 r. (sygn. III FSK 436/25). W ustnych motywach wyroku wskazano m. in. iż analizując przepisy ustawy o samorządzie gminnym i ustawy o gospodarce komunalnej, która to ustawa umknęła sądowi I instancji, można dojść do przekonania, że jednak to, że gmina powołała spółkę z o.o., samo w sobie nie stanowi o tym, że ta spółka jest przedsiębiorcą. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie można odnaleźć poglądy, że jeżeli ta spółka wykonuje tylko zadania, które są zadaniami własnymi gminy, to nie prowadzi działalności gospodarczej.

Orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych dotyczące gospodarki komunalnej

Powyższe potwierdza także ugruntowana linia orzecznicza Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w zakresie stwierdzenia, że działalność komunalna wykonywana przez jednostki organizacyjne JST polegająca na dostarczaniu wody i odbiorze ścieków nie stanowi działalności gospodarczej. Orzekł tak m.in.:

- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 6 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Łd 282/22),
- WSA w Opolu w wyroku z dnia 13 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Op 142/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 26 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Gd 459/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 9 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 397/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 572/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 399/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I SA/Gd 412/22),
- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 października 2022 r. (sygn. III SA/Wa 446/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/Rz 612/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/Rz 596/22),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/OI 497/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 3 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 1069/22),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 11 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/OI 541/22),
- WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Go 442/22),
- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Sz 678/22),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Bk 48/23),
- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 10 marca 2023 r. (sygn. III SA/Wa 1202/22).
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 25 kwietnia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 251/23),
- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. I SA/Sz 116/23),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. I SA/Łd 209/23),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28 czerwca 2023 r. (I SA/Gd 384/23),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 19 lipca 2023 r. (I SA/Gd 415/23),
- WSA w Kielcach w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r. (I SA/Ke 357/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 15 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 651/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 657/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 31 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 658/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 18 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 659/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 13 lipca 2023 r. (I SA/Rz 200/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 9 lutego 2023 r. (I SA/Rz 717/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 31 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 692/22),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 26 lipca 2023 r. (I SA/Bk 215/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 580/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 597/22),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 31 maja 2023 r. (I SA/Łd 270/23),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 5 lipca 2023 r. (I SA/Bk 196/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20 czerwca 2023 r. (I SA/Rz 189/23),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 17 lutego 2023 r. (I SA/Bk 28/23),
- WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 13 grudnia 2022 r. (I SA/Bd 561/22),
- WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 czerwca 2023 r. (I SA/Wr 65/23),
- WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 czerwca 2023 r. (I SA/Wr 66/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 13 czerwca 2023 r. (I SA/Rz 175/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 656/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 30 maja 2023 r. (I SA/Rz 168/23),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 13 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Łd 249/24),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 15 maja 2024 r. (sygn. I SA/Łd 206/24),

- WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 29 maja 2025 r. (sygn. I SA/Go 82/25),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 21 maja 2025 r. (I SA/Bk 115/25),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 27 maja 2025 r. (sygn. I SA/Gd 208/25),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 7 maja 2025 r. (sygn. I SA/OI 147/25).

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Kwestię opodatkowania nieruchomości związanych z realizacją przez gminy zadań dostarczania wody i odprowadzania ścieków podjęło wprost Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 18 lipca 2024 r., znak sprawy: DPL2.844.19.2024. W piśmie MF oceniło, że (...) *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.) o ile nie znajdują zastosowania wyłączenia bądź preferencje (zwolnienia i ulgi) ustawowe lub przyjęte uchwałami rady gminy.*
- *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.*

Podobne stanowisko wyraził również Minister Finansów w pismach:

- z dnia 21 marca 2016 roku (PL-LS.844.26.2016): *O ile sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk a zaspokojenie potrzeby wspólnoty mieszkaniowej, to w takich przypadkach nie wystąpi przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności. Tym samym przyjęto za słuszne stwierdzenie, że prowadzona w takich sytuacjach przez gminę działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.*
- z dnia 16 października 2015 roku (PL-LS.834.107.2015): *Co do przesłanki zarobkowego charakteru tej działalności należy jednak wskazać, że o ile sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk a zaspokojenie potrzeb wspólnoty mieszkaniowej, to przesłanka ta nie wystąpi. Tym samym prowadzona przez gminę działalność nie będzie działalnością gospodarczą (...).*

Stanowiska Regionalnych Izb Obrachunkowych

Powyższą tezę potwierdził również Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 21 grudnia 2020 r. (sygn. RIO-NR.K-432-30/2018) wskazując, iż w przypadku działalności w zakresie gospodarki wodno-ściekowej, tak jak każdej innej działalności odpłatnej, a o zaliczeniu do działalności gospodarczej można mówić przede wszystkim w przypadku wystąpienia zarobkowego charakteru wykonywanych czynności. Przesłankę tą bada się na podstawie m.in. kalkulowania stawek cen i opłat za prowadzone usługi. (...)

Zgodnie ze stanowiskiem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2016 r. *o zarobkowym charakterze działalności w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków powinna decydować analiza sposobu ustalania cen i opłat za te usługi. Jeżeli sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki dochodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk, lecz zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, to w takich przypadkach nie wystąpi przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności.*

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. o sygn. SK 39/19

Istotnym dla interpretacji pojęcia "grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" zawartego w UPiOL jest również wyrok Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK, Trybunał) z dnia 24 lutego 2021 r. o sygn. SK 39/19 (dalej: Wyrok TK). W przedmiotowym wyroku, w wyniku przeprowadzonej egzegezy przepisów UPiOL, Trybunał orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Spór w sprawie koncentrował się wokół zasadności obciążenia Agencji Mienia Wojskowego podatkiem od nieruchomości gruntów i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa w wysokości określonej według stawek dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zaznaczenia wymaga, że Agencja, choć prowadzi działalność gospodarczą w pewnym zakresie, to podobnie do spółek komunalnych, stanowi podmiot powołany do realizacji zadań własnych nałożonych na nią odrębnymi przepisami oraz zadań zleconych przez Ministra Obrony Narodowej,

W ocenie Trybunału, brak zróżnicowania sytuacji, w której przedsiębiorca wykorzystuje nieruchomości (grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części) bądź może je / wykorzystywać w ramach prowadzonej działalności gospodarczej od sytuacji w której jedynie znajduje się w posiadaniu nieruchomości, która nie służy / nie mogą służyć mu do prowadzenia działalności jest niezgodne z konstytucyjną zasadą proporcjonalności (art. 1 ust. 3 Konstytucji) między prawem jednostki do własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), a obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji).

W uzasadnieniu Wyroku TK podniesiono bowiem, iż „*W ocenie Trybunału przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służy im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji.*”

Konkludując, w ocenie TK, przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku od nieruchomości jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służy im do prowadzenia działalności gospodarczej.

W związku z wyrokiem TK należy zatem dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości zaakceptować taką kwalifikację, w świetle której spółka z ograniczoną odpowiedzialnością mająca jedynego udziałowca w postaci gminy, w pewnych sferach może prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3UPP a w innych sferach - jej działalność może takiego charakteru nie mieć, będąc działalnością w istocie rzeczą niezarobkową, mimo że odpłatną. Status Spółki jako spółki prawa

handlowego nie stoi na przeszkodzie uznaniu, że wykonywana przez niego działalność wodno-kanalizacyjna nie stanowi działalności gospodarczej.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Spółka pragnie ponadto zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 9 ust.1 Dyrektywy 2006/112 działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Definicja ta znajduje zastosowanie na gruncie podatku od towarów i usług.

W świetle ww. definicji, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) orzeka, że wykonywanie przez jednostki samorządu terytorialnego zadań własnych, w przypadku, gdy suma kwot otrzymanych z tego tytułu pozostaje strukturalnie niższa od łącznych kosztów faktycznie poniesionych przez tę jednostkę, świadczy o braku wykonywania przez nią działalności o charakterze gospodarczym.

Istotnym przykładem takiego orzecznictwa są np. wyroki TSUE z dnia 30 marca 2023 r., o sygn. C-612/21 oraz C-616/21, w których Trybunał wskazał na istotne różnice w porównaniu podmiotów publicznych do podmiotów sektora prywatnego, które działając w celu osiągnięcia dochodów, przy ustalaniu swoich cen starałyby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku.

Zdaniem TSUE działanie polegające na np. *obciążaniu odbiorców swoich dostaw towarów i świadczenia usług jedynie najwyżej jedną czwartą poniesionych przez siebie kosztów, oczekując jednocześnie rekompensaty w postaci dofinansowania za zasadniczą część pozostałych trzech czwartych tych kosztów* odróżnia charakter działania związany z realizacją zadań o charakterze publicznym od działalności prywatnych przedsiębiorców, nastawionych na zysk. Działanie takie, tożsame z charakterem oraz specyfiką wykonywanej przez Spółkę działalności, powoduje bowiem jedynie ryzyko strat, bez perspektywy zysku.

Ocena Prawna stanowiska Wnioskodawcy:

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ponadto, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Przy czym, art. 1a ust. 1 pkt 4 UPiOL wskazuje iż działalność gospodarcza to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 – Prawo przedsiębiorców.

Jak stanowi art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U.2021.162 t.j. z dnia 2021.01.26, dalej: UPP) działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Tym samym, aby uznać aktywność za działalność gospodarczą konieczne jest, aby podmiot ją prowadzący wykonywał ją z jednoznacznym zamiarem wypracowania (osiągnięcia) zysku (wymiernych korzyści majątkowych).

Ponadto, zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U.2022.559 t.j. z dnia 2022.03.09), zadaniem własnym gminy jest m.in. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w tym w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i

oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.

W ocenie tutejszego Organu podatkowego nie ulega wątpliwości, że Spółka, realizując obowiązki Gminy nałożone na nią ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, wykonuje zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych.

Konieczne zatem staje się stwierdzenie czy aktywność polegająca na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie dostarczania wody i odbioru i oczyszczania ścieków stanowi działalność gospodarczą w myśl UPiOL i UPP.

Jako że w zakresie definicji działalności gospodarczej przepisy ustawy podatkowej odsyłają do ustawy Prawo przedsiębiorców to właśnie te regulacje należy poddać analizie. Zgodnie z rzeczoną ustawą za działalność gospodarczą należy uznać zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Nie ulega wątpliwości, że przedmiotowa działalność wykonywana przez Wnioskodawcę jest działalnością zorganizowaną i wykonywaną w sposób ciągły. Nie kwestionuje tego również sam Wnioskodawca.

Niemniej jednak jak podkreśla PUK, prowadzona działalność nie spełnia ostatniego warunku wskazanego w UPP, tj. nie jest to działalność zarobkowa.

Zgodnie z przedstawionym przez Wnioskodawcę stanem faktycznym w taryfie dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków obowiązującej w latach 2020-2027 przewidywana marża zysku została ustalona na marginalnym poziomie. Co więcej, Spółka nie zakłada także zysku w związku z dostarczaniem energii cieplnej.

Zgodnie natomiast z ukształtowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych i stanowiskiem Ministerstwa Finansów, działalności komunalnej, która nie jest nastawiona na zysk nie można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu UPiOL i UPP.

Na szczególną uwagę zasługuje przytoczone przez Wnioskodawcę stanowisko Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 18 lipca 2024 r., znak sprawy: DPL2.844.19.2024. W piśmie MF oceniło, że (...) *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 (...) **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.***

Co ważne, dnia 5 czerwca 2025 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku o sygn. III FSK 379/24 orzekł, że w przypadku przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, realizowaną w ramach zadania własnego gminy, nie można mówić o działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów UPiOL i UPP – o ile nie charakteryzuje się ona zamiarem osiągnięcia zysku.

W pisemnym uzasadnieniu wyroku, NSA wskazał m.in., iż:

- Naczelny Sąd Administracyjny na wstępie pragnie zaakcentować, że odpłatny charakter działalności nie oznacza automatycznie, że ma ona cel zarobkowy.
- Należy się zgodzić ze skarżącą Spółką, że z subiektywnego punktu widzenia jej działalność wodno-kanalizacyjna nie ma cechy zarobkowości, ponieważ z subiektywnego punktu widzenia istotny jest zamiar podmiotu prowadzącego daną działalność. Jeżeli zamiarem (celem) danej aktywności nie jest uzyskanie zysku, to działalność ta nie może być postrzegana jako działalność gospodarcza (nawet jeżeli zysk taki zostanie incydentalnie odnotowany).
- W zaskarżonej interpretacji jedynym w zasadzie uzasadnieniem zarobkowego charakteru działalności Wnioskodawcy jest dla organu "potencjalna możliwość osiągnięcia zysku w bieżącym bądź przyszłych okresach rozliczeniowych" (s. 5). Trzeba w związku z tym wskazać, że w świetle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego możliwość taka wydaje się nie "potencjalna", lecz czysto teoretyczna i zadając pytania nie zakładano jej istnienia, wobec czego takie właśnie uzasadnienie stanowiska o zarobkowym charakterze działalności objętej pytaniami narusza art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. i art. 3 u.p.p., a w konsekwencji także art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) oraz pkt 2 lit. b) u.p.o.l. a także art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.
- Trafny jest również zarzut naruszenia prawa materialnego tj. art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. i art. 3 u.p.p. (oznaczony w skardze kasacyjnej jako II.1). Sąd pierwszej instancji z jednej strony przyznał, że działalność spółki polegająca na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków nie przynosi zysku (s. 9, ostatni akapit; s. 10 - ostatni akapit: "nieruchomości są wykorzystywane w celu nie przynoszącym zysku"), z drugiej zaś uznał, że grunty, budynki i budowle wykorzystywane przez Spółkę wyłącznie do zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków - mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej z tego tylko względu, że koszty tej działalności mogą wpływać na zwiększenie kosztów uzyskania przychodów Z. z pozostałych sfer działalności. Naczelny Sąd Administracyjny przyznaje rację autorowi skargi kasacyjnej, że taki wniosek mógłby być uprawniony wyłącznie w sytuacji, gdyby konkretna budowla (grunt, budynek) wykorzystywana do działalności polegającej na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków mogła być - choćby potencjalnie - wykorzystywana w innych sferach działalności (spełniających kryteria działalności gospodarczej).
- Zdaniem Sądu pierwszej instancji zatem grunty, budynki i budowle - wykorzystywane przez Z. do działalności polegającej na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków, uznanej przez WSA za działalność nie przynoszącą zysku - mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej z tego tylko względu, że mogą wpływać na zwiększenie kosztów uzyskania przychodów Z. z pozostałych sfer działalności. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego taki wniosek mógłby być uprawniony wyłącznie w przypadku, gdyby konkretna budowla (budynek, grunt) wykorzystywana do działalności polegającej na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków (non profit) mogła być - choćby potencjalnie - wykorzystywana w innych sferach działalności spełniającej kryteria działalności gospodarczej. Takiego rozumowania jednak sąd pierwszej instancji nie przeprowadził.
- Sąd pierwszej instancji stoi zatem na stanowisku w swej istocie po pierwsze: sprzecznym z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, a po drugie: opartym na teoretycznym założeniu, w żaden sposób nie popartym, a mianowicie, że grunty, budynki i budowle wykorzystywane wyłącznie w działalności non profit (wodno-kanalizacyjnej) mogą być wykorzystane przez podatnika do innej działalności. Stanowisko to, abstrahujące od realiów przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji w gruncie rzeczy sprowadza się do tezy, że opodatkowanie jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej może nastąpić wyłącznie z racji samego posiadania budynków, gruntów i budowli przez Spółkę mającą status przedsiębiorcy. W realiach rozpoznawanej sprawy, które to realia wyznacza treść wniosku o

wydanie interpretacji - jest to teza niezgodna z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, narusza art. 1 a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. i

Powyższe znajduje potwierdzenie także w wyroku Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2025 r. (sygn. III FSK 93/25), w którym Sąd zwrócił uwagę na brak zarobkowego charakteru działalności gminnej spółki. Spółka ta zajmuje się m.in. wymianą wody między jeziorem a pobliską rzeką i używa do tego celu kanałów (będących budowlami).

W uzasadnieniu powyższego worku, podniesiono, iż *Sąd pierwszej instancji zasadnie zauważył, że w opisie zawartego we wniosku stanu faktycznego, w odniesieniu do spornych kanałów (kanał ujściowy i odprowadzający, którymi odpowiednio następuje coroczny przerzut wody z Wisły do jeziora T. i odprowadzanie wody z tego jeziora do Wisły) nie znalazły się jakiegokolwiek elementy świadczące o prowadzeniu przez skarżącą działalności gospodarczej w odniesieniu do tej jej cechy, jaką stanowi zarobkowy jej charakter. Na obszarze Jeziora T. wraz ze zrekultywowanymi terenami przyległymi, wykorzystywanymi głównie jako plaże, tereny rekreacyjne i miejsca parkingowe, znajdują się obiekty i urządzenia użyteczności publicznej Gminy Miasta T. Na terenie tym realizowane są zadania własne gminy m.in. w zakresie upowszechniania kultury fizycznej i turystyki, sportu, rekreacji, ochrony środowiska, utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, utrzymania ładu przestrzennego, zieleni gminnej i dróg gminnych. Skarżąca podkreśliła, że dokonując przerzutu wód między Wisłą a Jezioro T., nie działa z zamiarem osiągnięcia zysku, a zysk związany z działalnością na terenie Jeziora T. i terenach przyległych uzyskuje Miasto T. Skarżąca wykonuje działalność gospodarczą, finansowaną ze środków publicznych, na terenie innej gminy, prowadząc prace rekultywacyjne w wyrobisku pogórnictwa P. (gmina Ł.).*

Konkludując, NSA wskazał, że jeżeli w odniesieniu do spornych kanałów skarżąca nie prowadzi działalności o charakterze zarobkowym, i nie ma podstaw do stwierdzenia, że budowle te mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej spełniającej ten warunek, samo posiadanie przez ten podmiot spornych kanałów nie jest wystarczające do uznania, że powinny one być opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Analogiczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 grudnia 2025 r. (sygn. III FSK 436/25). W ustnych motywach wyroku wskazano m. in. iż *analizując przepisy ustawy o samorządzie gminnym i ustawy o gospodarce komunalnej, która to ustawa umknęła sądowi I instancji, można dojść do przekonania, że jednak to, że gmina powołała spółkę z o.o., samo w sobie nie stanowi o tym, że ta spółka jest przedsiębiorcą. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie można odnaleźć poglądy, że jeżeli ta spółka wykonuje tylko zadania, które są zadaniami własnymi gminy, to nie prowadzi działalności gospodarczej.*

W szczególności zwrócić należy uwagę także na następujące wyroki, które wydane zostały w zbliżonym stanie faktycznym do tego, który został przedstawiony we Wniosku, tj. również dotyczą działalności wodno-kanalizacyjnej (administrowanych przez jednostki organizacyjne JST), która prowadzona jest na podstawie taryf, w których nie założono marży zysku.

Przykładowo WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. I SA/Rz 657/22 wskazał, że *aby można było mówić o zarobkowym charakterze jego działalności niezbędnym byłoby stwierdzenie okoliczności wskazujących na obiektywną możliwość osiągnięcia zysku, jako efektu zamierzonych i nakierowanych na to działań. Pojęcie zarobkowości opiera się bowiem na dwóch elementach, tj. obiektywnym i subiektywnym, tj. obiektywnej możliwości uzyskania zysku w ramach pewnej aktywności danego podmiotu, rozumianego jako nadwyżka przychodów nad kosztami i zamiarze osiągnięcia tego zysku. W okolicznościach przedstawionych w zawartym we wniosku opisie stanu faktycznego, nie sposób stwierdzić, że aktywność Gminy jest nakierowana na osiągnięcie zysku. W tym aspekcie zauważyć należy, że zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków należy do zadań własnych gminy - jednostki samorządu terytorialnego, która może to zadanie realizować zarówno*

bezpośrednio, jak i za pośrednictwem jednostek budżetowych. Ponadto sposób ustalenia stawek opłat za tego rodzaju usługi jest ściśle uregulowany odpowiednimi przepisami, wykluczającymi możliwość zastosowania, w sposób swobodny, należącej dostawcy marży.

Podobne stanowisko wyraził WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 3 stycznia 2023 r., sygn. I SA/Gd 1069/22, zgodnie z którym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej stanowi zamiar osiągnięcia zysku, a nie faktyczne jego osiągnięcie. Właściwym więc jest tu stwierdzenie, że o zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania. W niniejszej sprawie nie można uznać, że intencją strony skarżącej jest osiągnięcie zysku, ponieważ celem jej działalności jest zaspokojenie potrzeb ludności jako realizacja zadań własnych gminy wskazanych w ustawie o samorządzie gminnym. Ewentualny wypracowany zysk jest tu produktem ubocznym działalności skarżącej, wytwarzany "przy okazji", i w całości przeznaczany na pokrycie kosztów związanych z działalnością Zakładu. Mając na uwadze, że zarobkowy charakter działalności jest podstawową i kluczową cechą charakteryzującą działalność gospodarczą, nie można uznać, że ZUP spełnia przesłanki konieczne do wypełnienia znamion definicji działalności gospodarczej. Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku nie prowadzi bowiem do tego, że można by uznać, by dany podmiot prowadził działalność gospodarczą. Warunkiem uznania takiej działalności jest, jak to już zostało podkreślone, wykonywanie jej z jednoznacznym zamiarem wypracowania zysku, a istotą całej niniejszej sprawy jest to, że działalność opisana przez stronę skarżącą, nie jest bezpośrednio nakierowana na osiągnięcie zysku, nie jest to jej cel. Jak już to zostało wskazane powyżej, przychody za świadczone przez stronę skarżącą usługi przeznaczane są na pokrycie kosztów jej działalności.

Tożsame stanowisko zajął także, jak wskazał sam Wnioskodawca:

- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 6 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Łd 282/22),
- WSA w Opolu w wyroku z dnia 13 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Op 142/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 26 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Gd 459/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 9 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 397/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 572/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 399/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I SA/Gd 412/22),
- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 października 2022 r. (sygn. III SA/Wa 446/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/Rz 612/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/Rz 596/22),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/OI 497/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 3 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 1069/22),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 11 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/OI 541/22),
- WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Go 442/22),
- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Sz 678/22),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Bk 48/23),
- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 10 marca 2023 r. (sygn. III SA/Wa 1202/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 25 kwietnia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 251/23),
- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. I SA/Sz 116/23),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. I SA/Łd 209/23),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28 czerwca 2023 r. (I SA/Gd 384/23),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 19 lipca 2023 r. (I SA/Gd 415/23),
- WSA w Kielcach w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r. (I SA/Ke 357/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 15 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 651/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 657/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 31 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 658/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 18 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 659/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 13 lipca 2023 r. (I SA/Rz 200/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 9 lutego 2023 r. (I SA/Rz 717/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 31 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 692/22),

- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 26 lipca 2023 r. (I SA/Bk 215/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 580/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 597/22),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 31 maja 2023 r. (I SA/Łd 270/23),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 5 lipca 2023 r. (I SA/Bk 196/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20 czerwca 2023 r. (I SA/Rz 189/23),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 17 lutego 2023 r. (I SA/Bk 28/23),
- WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 13 grudnia 2022 r. (I SA/Bd 561/22),
- WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 czerwca 2023 r. (I SA/Wr 65/23),
- WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 czerwca 2023 r. (I SA/Wr 66/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 13 czerwca 2023 r. (I SA/Rz 175/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 656/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 30 maja 2023 r. (I SA/Rz 168/23),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 13 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Łd 249/24),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 15 maja 2024 r. (sygn. I SA/Łd 206/24),
- WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 29 maja 2025 r. (sygn. I SA/Go 82/25),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 21 maja 2025 r. (I SA/Bk 115/25),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 27 maja 2025 r. (sygn. I SA/Gd 208/25),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 7 maja 2025 r. (sygn. I SA/OI 147/25).

Biorąc pod uwagę powyższe stanowisko Ministerstwa Finansów oraz orzecznictwo sądów administracyjnych zgodzić należy się z Wnioskodawcą, że działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej oraz ciepłowniczej prowadzona przez Spółkę nie wypełnia jednej z konstytutywnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP – nie jest działalnością wykonywaną z zamiarem osiągnięcia zysku.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie tutejszego Organu podatkowego, administrowane przez PUK budowle wchodzące w skład Infrastruktury uznać należy za niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej i niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W tym stanie rzeczy, Burmistrz Kisielic uznaje za **prawidłowe** stanowisko Strony, zgodnie z którym budowle wchodzące w skład Infrastruktury będące własnością Spółki, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków oraz dostarczania energii cieplnej nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 UPIOL.

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 Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – (Dz.U.2023.259 t.j. z dnia 2023.02.08) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), tj. na adres: Burmistrz Kisielic, ul. Daszyńskiego 5, 14-220 Kisielice.

.....
(podpis z podaniem imienia, nazwiska i
stanowiska służbowego)

Otrzymują:

1. Adresat
2. Aa