

**SZKOŁA VAT**

**- lekcja 31 -**

**Warunki stosowania stawki 8% dla usług budowlanych**

Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług stawka 8% ma zastosowanie do:

- 1) dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym,
- 2) robót konserwacyjnych dotyczących:
  - a) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
  - b) lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12

- w zakresie, w jakim wymienione roboty nie są objęte tą stawką na podstawie pkt 1.

Co należy rozumieć przez **budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym** wskazano natomiast w art. 41 ust. 12a ww. ustawy:

- 1) obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych - przez obiekty budownictwa mieszkaniowego, zgodnie z art. 2 pkt 12 ustawy o VAT rozumieć należy budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11 czyli:
  - budynki mieszkalne jednorodzinne,

- budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszaniowe,
  - budynki zbiorowego zamieszkania,
- 2) lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12 - dział ten obejmuje:
- hotele i budynki zakwaterowania turystycznego,
  - budynki biurowe,
  - budynki handlowo-usługowe,
  - budynki transportu i łączności,
  - budynki przemysłowe i magazynowe,
  - ogólnodostępne obiekty kulturalne, budynki o charakterze edukacyjnym, budynki szpitali i zakładów opieki medycznej oraz budynki kultury fizycznej,
  - pozostałe budynki niemieszkalne.
- 3) obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych,
- 4) mikroinstalację, o której mowa w art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2021 r. poz. 610, 1093, 1873 i 2376 oraz z 2022 r. poz. 467), funkcjonalnie z nimi związaną.

Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się natomiast (art. 41 ust. 12b):

- budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>,
- lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>.

W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej powyższe limity stawkę podatku 8%, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

W ustawie o VAT wskazano również co należy rozumieć przez **roboty konserwacyjne**. Są to roboty mające na celu utrzymanie sprawności technicznej elementów budynku lub jego części, inne niż remont. Co ważne w przypadku robót konserwacyjnych obniżonej stawki podatku VAT nie stosuje się jeżeli wartość towarów bez podatku wliczanych do podstawy opodatkowania świadczenia robót konserwacyjnych przekracza 50% tej podstawy.

Ustawodawca w ustawie o VAT nie wskazał natomiast definicji budowy, remontu, przebudowy, modernizacji i termomodernizacji. W zakresie 3 pierwszych pojęć należy się więc odnieść do art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane. Zgodnie z nim, ilekroć w ustawie jest mowa o:

- **budowie** - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego (pkt 6),
- **remoncie** - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym (pkt 8),
- **przebudowie** - należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura,

powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego (pkt 7a),

- **robotach budowlanych** - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego (pkt 7).

Natomiast **modernizacja** według internetowego słownika języka polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN S.A.) to „unowocześnienie i usprawnienie czegoś”, natomiast **termomodernizacja** to modernizacja dotycząca ocieplenia budynku.

Podsumowując, dla zastosowania stawki 8% podatku VAT, **znaczenie ma nie tylko zakres wykonywanych prac, ale także zaklasyfikowanie obiektu budowlanego do obiektów budownictwa mieszkaniowego objętego społecznym programem mieszkaniowym**, którego dotyczą te prace.

### **Usługi budowlane w świetle interpretacji podatkowych i wiążących informacji stawkowych**

Generalnie można odnieść wrażenie, że mamy już wskazane wszystkie przepisy i jasną sytuację, tzn. wiadomo kiedy można zastosować stawkę 8%. Niestety zdarzają się sytuacje, które budzą wątpliwości, a w takich zawsze warto wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej lub wiążącej informacji stawkowej.

## 1. Usługi budowlano-remontowe wykonywane w sanatorium

W nietypowej sytuacji znalazł się podatnik, który świadczył usługi polegające na malowaniu ścian i korytarzy części zabiegowej budynku sanatoryjnego. Usługi świadczone przez wnioskodawcę wykonywane były w budynku sanatoryjnym zakwalifikowanym jako PKOB grupa 126 klasa 1264.

Zwrócił się on do organów podatkowym z zapytaniem o możliwość zastosowania stawki 8%. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał na taką możliwość w interpretacji z dnia 06.10.2021 r. nr 0113-KDIPT1-2.4012.564.2021.2.PRP.

Po zapoznaniu się z aktami sprawy Szef Krajowej Administracji Skarbowej stwierdził, że interpretacja ta była nieprawidłowa i wydał w dniu 24.06.2022 zmianę interpretacji, sygn. DOP7.8101.10.2022.FMLM.

Szef KAS podkreślił, że dla prawidłowego określenia wysokości stawki podatku VAT konieczna jest **precyzyjna identyfikacja obiektu**, zgodnie z zasadami klasyfikacji statystycznych, a także **zdefiniowanie czynności, których przedmiotem jest ten obiekt**.

Powołując się na wskazane również w tym artykule przepisy stwierdził, że preferencyjna stawka opodatkowania została przewidziana dla usług budowlanych wykonywanych w obiektach sklasyfikowanych w PKOB w klasie ex 1264, tzn. w budynkach, w których świadczona jest, przez instytucję ochrony zdrowia, usługa zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską. Posłużenie się przez ustawodawcę wyrazem „ex” oznacza, że obniżona stawka podatku odnosi się tylko do usług budowlanych dotyczących danych obiektów, nie obejmuje natomiast usług świadczonych w innych obiektach. Zgodnie z PKOB „Budynki instytucji ochrony zdrowia świadczące usługi zakwaterowania, z opieką lekarską i pielęgniarską dla ludzi starszych, niepełnosprawnych, itp. stanowią

odrębną od szpitali i sanatoriów grupę budynków. Oznacza to, że tylko ta pierwsza kategoria budynków może korzystać z preferencyjnej stawki podatkowej.

Zauważył, że w przedmiotowej sprawie usługi budowlano-remontowe świadczone przez wnioskodawcę „są wykonywane w budynku sanatoryjnym zakwalifikowanym jako PKOB grupa 126 klasa 1264”, a **sanatoria stanowią odrębną grupę budynków, a tym samym nie są wymienione w powołanym art. 41 ust. 12a ustawy o VAT i nie są objęte społecznym programem mieszkaniowym.**

Podkreślił, iż sanatorium nie jest instytucją, której celem jest świadczenie usług zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską. W ramach prowadzonej przez sanatoria działalności leczniczej i rehabilitacyjnej świadczone są usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, lecz usługa ta jest jedynie usługą składową, stanowiącą element usługi głównej, jaką jest leczenie i rehabilitacja.

Wskazał, że celem działalności sanatorium jest udzielanie świadczeń zdrowotnych. **Natomiast głównym celem ustanowienia preferencyjnej stawki w podatku VAT był cel mieszkaniowy, a nie świadczenie usług zdrowotnych.**

Podsumował również, że art. 41 ust. 12a ustawy o VAT **dotyczy tylko takich obiektów, które w pierwszej kolejności zaspokajają potrzeby bytowe przebywających w nich, w zasadzie na stałe osób, a usługi lekarskie są świadczone na ich rzecz jedynie ubocznie.** Nie mogą to być zatem obiekty, takie jak sanatoria, które przeznaczone są jedynie do krótkiego pobytu w celach leczniczych. W konsekwencji w sprawie nie będzie miał zastosowania art. 41 ust. 12 ustawy o VAT – usługi będące przedmiotem wniosku nie będą korzystały z preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 8%. Usługi remontowo-budowlane prowadzone w obrębie budynku sanatorium winny

być opodatkowane podstawową stawką podatku VAT w wysokości 23%.

## 2. Dostawa, transport oraz montaż markiz fasadowych

Z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej zwrócił się podatnik świadczący dostawę, transport oraz montaż markiz fasadowych w budynkach mieszkalnych jednorodzinnych stałego zamieszkania o powierzchni użytkowej nieprzekraczającej 300 m<sup>2</sup>, sklasyfikowanych w PKOB 1110.

Zdaniem wnioskodawcy świadczone usługi traktować należy jako usługi modernizacyjne, kompleksowe, a właściwą stawką powinna być stawka 8%:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w WIS z dnia 05.04.202 r. sygn. 0111-KDSB1-2.440.111.2021.9.DS uznał jednak, że stawką właściwą będzie 23%.

Podkreślił on, że **obniżona stawka podatku od towarów i usług znajduje zastosowanie wtedy, gdy montaż określonych towarów następuje z wykorzystaniem elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego**. Należy więc badać stopień konstrukcyjnego połączenia montowanych towarów i elementów obiektu budowlanego. Nie chodzi tutaj o badanie powiązania elementów montowanych z konstrukcyjnymi w rozumieniu techniki budowlanej, lecz o tak silne połączenie konstrukcyjne elementów montowanych i elementów obiektu budowlanego, że powstaje trwała całość spełniająca określoną funkcję użytkową.

Jednocześnie odwołując się do okoliczności sprawy przedstawionej we wniosku wskazał, że **wykonana przez wnioskodawcę usługa montażu (nawet jeżeli wymaga ona ingerencji w dany obiekt budowlany) nie prowadzi do trwałego połączenia montowanych elementów z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego**

**(jego części).** Aby można było mówić o takim trwałym połączeniu, uprawniającym do zastosowania preferencyjnej stawki podatku na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy, skutek dokonanego montażu – markizy powinny tworzyć wraz z konstrukcją budynku jedną całość funkcjonalno-użytkową. Czynności związane z montażem markizy są w istocie zaopatrywaniem obiektu budownictwa mieszkaniowego w elementy wyposażenia i nie powodują one naruszenia elementów konstrukcyjnych danego budynku (za takie naruszenie nie można bowiem uznać wywiercenia otworów w elewacji budynku). Budynek zaopatrzony w zadaszenie poza walorami estetycznymi nie zyskuje dodatkowych wartości. Natomiast korzyść dotyczy komfortu wynikającego z użytkowania samego zadaszenia.

Dodatkowo zauważył, że zamontowane **markizy nie stają się integralną częścią budynku, gdyż jako wyposażenie budynku mogą być w każdym czasie zdemontowane lub wymienione.** Ponadto trwałe połączenie z konstrukcją budynku powinno oznaczać, że demontaż markizy jest faktycznie niemożliwy bez znaczącego zniszczenia montowanej części i budynku. Natomiast skutek demontażu markizy nie może być mowy o znaczącym zniszczeniu budynku, do którego zostały zamontowane – ich odłączenie od budynku nie narusza bowiem konstrukcji tegoż budynku. Ewentualny demontaż połączonych z budynkiem konstrukcji tarasowych, będzie zaś ograniczał się do przywrócenia stanu sprzed montażu i uzupełnienia powstałych ubytków w ścianie budynku. Poza tym ubytki te w żaden sposób nie wpłyną na możliwość korzystania z samego budynku. Po dokonaniu demontażu użytkowanie obiektu będzie możliwe w takim samym stopniu i w taki sam sposób jak było to możliwe przed demontażem.

W wyniku montażu przedmiotowej konstrukcji tarasowej nie nastąpi również zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego budynku. Montaż wykonywany jest na zewnątrz budynków, a ich



zamontowanie nie wpływa na wielkości liczbowe wyznaczające charakterystyczne wielkości budynku wyrażane w jednostkach miary, elementów użytkowych i technicznych.

W konsekwencji Dyrektor KIS uznał, że wykonywane przez wnioskodawcę czynności nie dotyczą budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych, nie mieszczą się zatem w zakresie czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, gdyż w istocie czynności te będą jedynie zaopatrywaniem budynku w elementy wyposażenia, niestanowiące jego elementów konstrukcyjnych.

Usługa zaklasyfikowana została do działu PKWiU 43 Roboty budowlane specjalistyczne. Przepisy ustawy o VAT nie przewidują z kolei możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług dla tych usług, więc właściwą stawką dla jej opodatkowania jest stawka podatku od towarów i usług w wysokości 23%

### **3. Dostawa i montaż belki konstrukcyjnej**

Jak wynika z WIS z dnia 15.03.2023 r. sygn. 0111-KDSB1-2.440.16.2023.2.DS świadczenie kompleksowe - dostawa i montaż belki konstrukcyjnej może korzystać ze stawki preferencyjnej 8%:

*"Jak wynika z powołanych wyżej przepisów, **warunkiem zastosowania 8% stawki podatku, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części. Po drugie, obiekty budowlane lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym***

programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z preferencyjnej, 8% stawki podatku.

Biorąc pod uwagę okoliczności przedstawione we wniosku i jego uzupełnieniu należy stwierdzić, że kompleksowa usługa obejmująca swym zakresem: sporządzenie kalkulacji cenowej zgodnej z zapytaniem klienta, zawierającą łączną wartość usługi dostawy i montażu belki; wykonanie pomiaru z natury w miejscu inwestycji – budynku mieszkalnym; przygotowanie projektu i przesłanie go nabywcy; zamówienie materiału niezbędnego do realizacji usługi – zlecenie dostawy materiałów w ilościach i parametrach zgodnych ze szczegółową specyfikacją oraz odbiór zamówionego materiału od dostawcy; obróbkę materiału na produkcji na podstawie sporządzonej wcześniej dokumentacji technicznej – docinanie na wymiar, szlifowanie, gradowanie krawędzi oraz przygotowanie do procesu lakierowania; lakierowanie proszkowe – nałożenie farby w wybranym przez klienta kolorze, następnie utwardzenie farby proszkowej w piecu lakierniczym w temperaturze powyżej 200 °C; transport gotowego produktu na miejsce inwestycji oraz montaż belki konstrukcyjnej stanowiącej element zadaszenia tarasu w obrębie bryły budynku, polegający na trwałym związaniu belki konstrukcyjnej i wieńca betonowego, czyli opaski tarasu podtrzymywanej przez betonowy filar będący przedłużeniem fundamentu, stanowi usługę budowy obiektu budowlanego zaliczanego do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym i w konsekwencji podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy z zw. z art. 41 ust. 12 ustawy oraz art. 146ea pkt 2 ustawy oraz art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy.”

Powołana interpretacja oraz WIS stanowią załącznik do artykułu.