

Plock, dnia 04 września 2018 r.

**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0114-KDIP1-1.4012.347.2018.3.DG



Powiat Gostyniński
ul. Dmowskiego 13
09-500 Gostynin
NIP: 9710658050

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 15 czerwca 2018 r. (data wpływu 18 czerwca 2018 r.) uzupełnionym pismem z dnia 23 lipca 2018 r. (data wpływu 31 lipca 2018 r.) w odpowiedzi na wezwanie z dnia 18 lipca 2018 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.347.2018.1.DG oraz pismem z dnia 14 sierpnia 2018 r. (data wpływu 21 sierpnia 2018 r.) w odpowiedzi na wezwanie z dnia 8 sierpnia 2018 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.347.2018.2.DG (doręczone dnia 8 sierpnia 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT dla robót budowlanych dotyczących modernizacji i adaptacji budynku na dom pomocy społecznej wykonywanych w trybie zamówień publicznych – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 18 czerwca 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia prawidłowej stawki podatku VAT dla robót budowlanych dotyczących modernizacji i adaptacji budynku na dom pomocy społecznej wykonywanych w trybie zamówień publicznych. Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 23 lipca 2018 r. (data wpływu 31 lipca 2018 r.) w odpowiedzi na wezwanie z dnia 18 lipca 2018 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.347.2018.1.DG (doręczone dnia 18 lipca 2018 r.) oraz pismem z dnia 14 sierpnia 2018 r. (data wpływu 21 sierpnia 2018 r.) w odpowiedzi na wezwanie z dnia 8 sierpnia 2018 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.347.2018.2.DG (doręczone dnia 8 sierpnia 2018 r.).

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Planowane jest udzielenie zamówienia publicznego na przeprowadzenie robót budowlanych polegających na modernizacji i adaptacji zabudowanej nieruchomości położonej w Gostyninie przy ul. 3-go Maja 45 (budynek byłej przychodni POZ), oznaczonej w ewidencji gruntów jako działki numer 3624/9, 3624/25, 3624/27 objętych księgą wieczystą nr PL1G/00031825/1 na dom pomocy społecznej. Do zmodernizowanego budynku zostanie przeniesiony istniejący dom pomocy społecznej.

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biala | fax: +48 33 485 34 88 | +48 24 361 62 63

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

REGON: 366063511 e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

Zakres robót budowlanych obejmuje:

1. Branża ogólnobudowlana:
 - Zmianę pokrycia dachu na blachę trapezową wraz z dociepleniem stropu uwzględniającego montażu 2 klap dymowych oraz szybu windy
 - Docieplenie ścian oraz wykonanie elewacji zewnętrznej wraz z wymianą stolarki okiennej i drzwiowej
 - Zakup i montaż dźwigu osobowego przystosowanego do osób niepełnosprawnych
 - Remont i adaptację pomieszczeń dla mieszkańców, pomieszczeń biurowych i pionu kuchennego, łazienek ogólnodostępnych na każdej kondygnacji uwzględniające potrzeby osób niepełnosprawnych, wykonanie ścianek z drzwiami przeciwpożarowymi umożliwiającymi wydzielenie stref pożarowych, wydzielenie klatek schodowych drzwiami przeciwpożarowymi spełniającymi standardy i wymogi przepisów przeciwpożarowych, pomieszczeń terapii zajęciowej, pralni podręcznej itp.
 - Wykonanie podjazdu dla wózków inwalidzkich przy wejściu głównym do budynku wraz z podjazdem na schodach umożliwiającym wjazd na parter budynku.
2. Branża elektryczna:
 - Wykonanie projektu instalacji zasilania budynku wraz z rozdzielnią RGnN lub TG
 - Wykonanie projektu instalacji elektrycznej gniazd wtykowych (230V i 360V)
 - Wykonanie instalacji oświetlenia ogólnego
 - Wykonanie instalacji oświetlenia awaryjnego
 - Wykonanie instalacji ochrony od porażeń i przepięciowej
 - Wykonanie instalacji odgromowej.
3. Branża sanitarna:
 - Wykonanie pionów i połączeń kanalizacyjnych do projektowanych łazienek i pomieszczenia rehabilitacji.
 - Wykonanie instalacji centralnego ogrzewania (podłączenie do istniejącego węzła cieplnego),
 - Wykonanie wewnętrznych hydrantów przeciwpożarowych spełniających wymogi przepisów przeciwpożarowych
 - Wykonanie zewnętrznego hydrantu przeciwpożarowego spełniającego wymogi przepisów przeciwpożarowych (o ile jest konieczne)
 - Wykonanie instalacji kanalizacyjnej zewnętrznej (od budynku do kanalizacji miejskiej) wraz z montażem osadnika tłuszczu przy pionie kuchennym.
4. Branża teletechniczna:
 - Wykonanie centrali telefonicznej umożliwiającej wykonywanie połączeń zewnętrznych i wewnętrznych
 - Wykonanie linii internetowej
 - Wykonanie centrali sygnalizacji przyzywowej w pomieszczeniu gabinetu pielęgniarskiego wraz z punktami alarmowymi usytuowanymi we wszystkich pokojach mieszkalnych, łazienkach, pomieszczeniu rehabilitacji, terapii zajęciowej oraz stołówki
 - Wykonanie centrali i instalacji przeciwpożarowej obejmujące montaż czujek dymowych we wszystkich pokojach mieszkalnych, pomieszczeniu rehabilitacji, terapii zajęciowej i stołówki wraz z ręcznymi przyciskami alarmowymi rozmieszczonymi na każdej kondygnacji
 - Wykonanie systemu monitoringu obejmującego: korytarze, pomieszczenia stołówki, wejścia do budynku oraz teren wokół budynku.

Zgodnie z art. 55 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1769, 1985, z 2018 r. poz. 650, 700) dom pomocy społecznej świadczy usługi bytowe,

opiekuńcze, wspomagające i edukacyjne na poziomie obowiązującego standardu, w zakresie i formach wynikających z indywidualnych potrzeb osób w nim przebywających, zwanych dalej mieszkańcami domu.

Wnioskodawca informuje, że przeważająca część powierzchni użytkowej budynku przeznaczona będzie na cele mieszkaniowe dla osób przewlekle psychicznie chorych posiadających orzeczenia o niepełnosprawności.

W piśmie z dnia 23 lipca 2018 r. Wnioskodawca wskazał, że po przebudowie budynek będzie należeć do grupy 1130 PKOB – Budynki zbiorowego zamieszkania – klasa ta obejmuje m.in. domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci, i innych grup społecznych np. domy opieki społecznej, domy dla bezdomnych.

Ponadto we wszystkich decyzjach, postanowieniach, dokumentacji budowlanej i projektowej dotyczącej wymienionego budynku znajdzie się zwrot: „modernizacja budynku zlokalizowanego w Gostyninie przy ul. 3-go Maja 45 wraz z adaptacją na dom pomocy społecznej”.

Z kolei w piśmie z dnia 14 sierpnia 2018 r. Wnioskodawca wskazał, że:

1. Poza bryłą budynku będą modernizowane:
 - istniejące przyłącze energetyczne (prace te wykonuje wyłącznie Zakład Energetyczny),
 - istniejące przyłącze kanalizacyjne w przypadku niedrożności.
2. Postępowanie na wykonanie adaptacji budynku będzie prowadzone w trzech etapach:
 - wymiana pokrycia dachowego i obróbek blacharskich z przebudową kominów;
 - wykonanie dokumentacji projektowej wraz ze wszystkimi uzgodnieniami Straży Pożarnej, PIP, PSSE, Organami Wojewody;
 - wykonanie prac adaptacyjnych obiektu zgodnie z zaprojektowaną dokumentacją.
3. Prace projektowe dotyczące instalacji elektrycznych wewnętrznych będą realizowane w ramach prac projektowych przez jednego projektanta. Natomiast wszystkie prace dotyczące instalacji elektrycznej zewnętrznej wykonywane są na zlecenie Zakładu Energetycznego i przeprowadzane przez wykonawcę wyłonionego przez Enerę.
4. Instalacje w zakresie branży teletechnicznej będą wykonywane zgodnie ze standardami obowiązującymi w domach pomocy społecznej. Instalacje te mają służyć przede wszystkim właściwej komunikacji na terenie placówki, którą będą zamieszkiwać pensjonariusze. Wnioskodawca nadmienia, że budynek administracyjny znajduje się obok obiektu adaptowanego na budynek mieszkalny.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy dla robót budowlanych polegających na modernizacji i adaptacji budynku na dom pomocy społecznej, w którym będzie sprawowana całodobowa opieka z zakwaterowaniem można stosować 8% stawkę podatku VAT, zgodnie z art 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U z 2017 r., poz. 1221, 2491, z 2018 r., poz. 62, 86, 650)?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Do prac budowlanych polegających na modernizacji i adaptacji budynku na dom pomocy społecznej, w którym będzie sprawowana całodobowa opieka z zakwaterowaniem można stosować preferencyjną 8% stawkę podatku VAT, zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U z 2017 r., poz. 1221, 2491 z 2018 r., poz. 62, 86, 650).

Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług preferencyjną stawkę VAT 8% można zastosować do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

W art. 41 ust. 12a ustawy określono, że przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 12614 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych budynki to zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych.

Budynek domu pomocy społecznej może być klasyfikowany w PKOB:

- 1130 "Budynki zbiorowego zamieszkania" - klasa ta obejmuje bowiem m.in. domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych, np. domy opieki społecznej, domy dla bezdomnych,
- 1264 "Budynki szpitali i zakładów opieki medycznej" - klasa ta obejmuje m.in. budynki domu opieki społecznej dla osób niepełnosprawnych psychicznie, w których zapewniona jest opieka medyczna.

Zdaniem Wnioskodawcy dom pomocy społecznej należy klasyfikować w PKOB pod symbolem 1130. Art. 58 ust. 2 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej określa, że dom pomocy społecznej umożliwia i organizuje mieszkańcom pomoc w korzystaniu ze świadczeń zdrowotnych przysługujących im na podstawie odrębnych przepisów.

Istniejący dom pomocy społecznej nie świadczy usług medycznych (lekarskich i pielęgniarskich), gdyż jak wynika z ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1938, 2110, 2217, 2361, 2434, z 2018 r. poz. 107, 138, 650, 697, 730, 771, 858, 912, 932), usługi zdrowotne mogą świadczyć jednostki i zakłady opieki zdrowotnej, które mają zawarte umowy z Narodowym Funduszem Zdrowia.

Art. 5 ust. 26 ww. ustawy określa, kiedy można mówić o świadczeniu opieki zdrowotnej przez pielęgniarkę („Pielęgniarka lub położna ubezpieczenia zdrowotnego - pielęgniarkę lub położną będącą świadczeniobiorcą, z którym Fundusz zawarł umowę o udzielenie świadczeń opieki zdrowotnej, albo pielęgniarkę lub położną zatrudnioną lub wykonującą zawód u świadczeniobiorcy, z którym Fundusz zawarł umowę o udzielenie świadczeń opieki zdrowotnej”).

Istniejący dom pomocy społecznej jak i zatrudnione w nim pielęgniarko - opiekunki takiej umowy nie posiadają, a tym samym DPS nie świadczy usług opieki zdrowotnej. Do zatrudnionych pielęgniarko - opiekunek należy świadczenie usług opiekuńczych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki

organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, (...).

Z treści cytowanego wyżej przepisu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że ustawodawca przyjął generalną zasadę, że usługami są wszelkie odpłatne świadczenia niebędące dostawą towarów. Stąd też stwierdzić należy, że definicja „świadczenia usług” ma charakter dopełniający definicję „dostawy towarów”. Jest ona wyrazem realizacji zasady powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji wykonywanych przez podatników w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

Według art. 5a ustawy – towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy – stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Jednakże, zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział dla niektórych czynności obniżone stawki podatku.

Zauważyć jednak należy, że obniżone stawki podatku mają charakter wyjątkowy i nie podlegają ani wykładni rozszerzającej, ani zawężającej, zaś możliwość wychodzenia poza wykładnię literalną jest niedopuszczalna. W konsekwencji, należy uznać, że stawki te winny mieć zastosowanie do towarów i usług wskazanych wprost przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług lub w przepisach wykonawczych do tej ustawy.

Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy, że dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.

Natomiast stosownie do art. 146a pkt 1 i 2 ustawy – w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

1. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%,
2. stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy wynosi 8%.

W myśl art. 41 ust. 12 ustawy, stawkę podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym – zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy – rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także 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, z zastrzeżeniem ust. 12b.

W myśl art. 41 ust. 12b ustawy – do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, określonego w ust. 12a nie zalicza się:

1. budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m²,
2. lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Według art. 41 ust. 12c ustawy – w przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.

Na podstawie art. 2 pkt 12 ustawy – przez obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11.

Należy w tym miejscu wskazać, że dla celów podatku VAT stosuje się przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.), która to klasyfikacja stanowi usystematyzowany wykaz obiektów budowlanych.

Zgodnie z przepisami ww. rozporządzenia, budynki to zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi, wykorzystywane dla potrzeb stałych. Natomiast budynki mieszkalne to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadku, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem.

Wg podziału obiektów budowlanych na sekcje i działy w PKOB w dziale 11 mieszczą się budynki mieszkalne, natomiast w dziale 12 budynki niemieszkalne.

Dział 11 PKOB obejmuje trzy grupy:

- Budynki mieszkalne jednorodzinne - 111,
- Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe - 112,
- Budynki zbiorowego zamieszkania - 113.

Klasa 1130 - Budynki zbiorowego zamieszkania - obejmuje m. in.: budynki zbiorowego zamieszkania w tym domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych, np.: domy opieki społecznej, hotele robotnicze, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dziecka, domy dla bezdomnych, itp.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć budowa, remont, modernizacja, przebudowa, dlatego też w tym zakresie należy odwołać się do przepisów prawa budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r., poz. 1202 z późn. zm.) przez budowę należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Z kolei zgodnie z pkt 7a tego artykułu przez przebudowę należy 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.

Modernizacja, zgodnie z definicją słownikową, to unowocześnienie i usprawnienie czegoś (Słownik Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN).

Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z uregulowaniami zawartymi w art. 3 pkt 1a i pkt 2 ustawy Prawo budowlane wynika, że pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynkiem zaś jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Podkreślić należy, że obniżone stawki podatku mają charakter wyjątkowy, zatem powinny mieć zastosowanie do towarów i usług wskazanych wprost przez ustawodawcę w ustawie o podatku od towarów i usług lub w przepisach wykonawczych do tej ustawy. Preferencyjna stawka podatku ma zastosowanie do wskazanych w przepisach czynności dotyczących obiektów budownictwa

mieszkaniowego. Decydujące znaczenie ma fakt, co jest przedmiotem sprzedaży, czy podatnik dokonuje dostawy towarów, czy świadczy usługę oraz czy czynność wykonywana przez podatnika mieści się w zakresie czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy (dostawa, budowa, remont, modernizacja, termomodernizacja, przebudowa obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym).

W tym miejscu nadmienić należy, że zgodnie z obowiązującym do dnia 31 grudnia 2007 r. art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, stawkę w wysokości 7% VAT stosowało się m.in. w odniesieniu do robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą.

Ustawodawca nie zrezygnował z posługiwania się w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług pojęciem infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, gdyż art. 146 ustawy nie został uchylony, a zawarte w nim definicje stanowią nadal obowiązujący tekst ustawy. Jednakże przewidziana na jego podstawie możliwość stosowania obniżonej do 7% stawki dla tego typu robót, ustala z dniem 1 stycznia 2008 r.

W myśl art. 146 ust. 2 ustawy, przez roboty związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, rozumie się roboty budowlane dotyczące inwestycji w zakresie obiektów budownictwa mieszkaniowego i infrastruktury towarzyszącej oraz remontów obiektów budownictwa mieszkaniowego.

Infrastruktura towarzysząca budownictwu mieszkaniowemu, stosownie do zapisu art. 146 ust. 3 ustawy obejmuje:

1. sieci rozprawdzające, wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,
2. urządzenie i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleni i małą architekturę,
3. urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłone, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne

- jeżeli były one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że od dnia 1 stycznia 2008 r. nastąpiła zmiana przepisów prawa w zakresie opodatkowania infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Zmieniono stan prawny wynikający z art. 146 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, w ramach którego budownictwo mieszkaniowe wraz z infrastrukturą towarzyszącą podlegało opodatkowaniu obniżoną stawką w wysokości 7% VAT. Aktualnie zaś do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stosuje się stawkę obniżoną w wysokości 8% VAT, natomiast infrastruktura towarzysząca budownictwu mieszkaniowemu opodatkowana jest podstawową stawką podatku w wysokości 23% VAT.

Jak wynika z opisu sprawy Wnioskodawca zamierza w trybie zamówienia publicznego ogłosić przetarg na wykonanie robót budowlanych polegających na modernizacji i adaptacji budynku byłej przychodni na dom pomocy społecznej. Wnioskodawca zamierza zlecić wykonanie robót budowlanych polegających na wymianie pokrycia dachu, docieplenia ścian i dachu, wykonania elewacji zewnętrznej, wymiany stolarki okiennej i drzwiowej, wykonania podjazdu dla osób niepełnosprawnych, przebudowy pomieszczeń wewnętrznych, klatek schodowych, montaż windy na potrzeby takiego obiektu. Zlecone zadanie będzie obejmować także przebudowę/przystosowanie pomieszczeń dla pobytu pensjonariuszy i obsługujących ich pracowników DPS. Ponadto w obiekcie zostaną wykonane prace dotyczące montażu instalacji elektrycznej, odgromowej, wodno-kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, przeciwpożarowej, zamontowany zostanie system monitoringu, sygnalizacja przyzywowa, centrala telefoniczna, linia internetowa. Postępowanie na wykonanie adaptacji budynku będzie prowadzone w trzech etapach:

- wymiana pokrycia dachowego i obróbek blacharskich z przebudową kominów;
- wykonanie dokumentacji projektowej wraz ze wszystkimi uzgodnieniami Straży Pożarnej, PIP, PSSE, Organami Wojewody;
- wykonanie prac adaptacyjnych obiektu zgodnie z zaprojektowaną dokumentacją.

Prace projektowe dotyczące instalacji elektrycznych wewnętrznych będą realizowane w ramach prac projektowych przez jednego projektanta. Natomiast wszystkie prace dotyczące instalacji elektrycznej zewnętrznej wykonywane są na zlecenie Zakładu Energetycznego i przeprowadzane przez wykonawcę wyłonionego przez Energe.

Wnioskodawca wskazał, że po przebudowie budynek będzie należeć do grupy 1130 PKOB – Budynki zbiorowego zamieszkania – klasa ta obejmuje m.in. domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci, i innych grup społecznych np. domy opieki społecznej, domy dla bezdomnych.

Wnioskodawca ma wątpliwości czy do zlecanych prac w ramach zamówienia publicznego a polegających na modernizacji i adaptacji budynku na dom pomocy społecznej, w którym będzie sprawowana całodobowa opieka z zakwaterowaniem można stosować 8% stawkę podatku VAT.

Jak wynika z przedstawionego opisu sprawy, przedmiotem zamówienia publicznego będzie przebudowa i adaptacja budynku, który po przebudowie będzie należeć do grupy 1130 PKOB – Budynki zbiorowego zamieszkania i będzie wykorzystany jako dom pomocy społecznej. Wnioskodawca wskazał także, że wszelkie dokumenty związane z tą inwestycją będą zawierały zwrot „modernizacja budynku zlokalizowanego w Gostyninie przy ul. 3-go Maja 45 wraz z adaptacją na dom pomocy społecznej”. Tak więc wszelkie prace związane z niniejszym zadaniem stanowiące roboty budowlane, montażowe będą dotyczyć obiektu, który będzie sklasyfikowany w grupie 1130 PKOB obejmującej m.in. domy opieki społecznej.

Wnioskodawca wskazał także, że ww. zadanie zostanie podzielone na trzy etapy, w tym etap pierwszy dotyczy wymiany pokrycia dachowego i obróbek blacharskich z przebudową kominów, natomiast etap trzeci będzie obejmował wykonanie prac adaptacyjnych obiektu zgodnie z zaprojektowaną dokumentacją.

W rozpatrywanej sprawie tut. Organ stwierdza, że planowane roboty budowlane i montażowe polegające na przebudowie i adaptacji budynku byleż przychodni na dom pomocy społecznej będą podlegały opodatkowaniu 8% stawką VAT na podstawie art. 41 ust. 12 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy, jeśli obiekt, który powstanie w wyniku tych robót będzie kwalifikował się do budynków zbiorowego zamieszkania (grupa 113), a zmiana przeznaczenia i klasyfikacji znajdzie potwierdzenie w stosownej dokumentacji (np. zawartych umowach, decyzji o pozwoleniu na budowę/adaptację, itp.).

Tak więc preferencyjna stawka podatku w wysokości 8% będzie miała zastosowanie do robót budowlanych dotyczących wymiany pokrycia dachu, docieplenia ścian i dachu, wykonania elewacji zewnętrznej, wymiany stolarki okiennej i drzwiowej, wykonania podjazdu dla osób niepełnosprawnych, przebudowy pomieszczeń wewnętrznych, klatek schodowych, montażu windy oraz wszelkich prac dotyczących montażu instalacji: elektrycznej, odgromowej, wodno-kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, przeciwpożarowej, zamontowania systemu monitoringu, sygnalizacji przyzywowej, centrali telefonicznej, linii internetowej, pod warunkiem, że roboty te będą wykonywane w bryle budynku.

Należy zaznaczyć, że ze stawki preferencyjnej korzysta wyłącznie budowa, a także inne wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT czynności dotyczące budynków, rozumianych jako obiekty budowlane wraz z wbudowanymi w bryle budynku instalacjami i urządzeniami technicznymi. Obniżona stawka podatku nie obejmuje więc innych elementów infrastruktury budowlanej, wykonywanych na zewnątrz poza bryłą budynku.

Zatem roboty wykonywane poza obiektem będą podlegały opodatkowaniu wg stawki 23% na podstawie art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt ustawy o VAT.

Wnioskodawca w opisie sprawy wskazał także, że drugi etap planowanej inwestycji będzie obejmował wykonanie dokumentacji projektowej wraz ze wszystkimi uzgodnieniami Straży Pożarnej, PIP, PSSE, Organami Wojewody.

W tym miejscu należy wskazać, że aby dana usługa stanowiła usługę kompleksową (złożoną), powinna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast, usługę należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Pojedyncza usługa traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej.

Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych.

Nie ma znaczenia subiektywny punkt widzenia dostawcy lub odbiorcy świadczenia. Jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Trybunał Sprawiedliwości UE, w wydanych orzeczeniach na podstawie pierwotnie obowiązującej Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) oraz obecnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347, str. 1, z późn. zm.). W szczególności w wyroku w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd., Trybunał uznał, że każde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jeżeli jednak dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej.

Również w orzecznictwie NSA przyjmuje się, że świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze – tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Zatem należy uwzględnić ochronę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wymagających, by każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób. Sprzeciwia się to temu, by podmioty gospodarcze dokonujące takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru tego podatku (wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., I FSK 2105/13).

W kontekście przytoczonych regulacji stwierdzić należy, że ze świadczeniem usługi złożonej (kompleksowej) mamy do czynienia wówczas, gdy świadczenie usługodawcy jest rozbudowane i obejmuje dwie lub więcej pojedynczych czynności (świadczeń), będących elementami częściowego zobowiązania strony transakcji. Jednocześnie usługa taka, jeśli może zostać uznana za usługę o charakterze złożonym, podlega opodatkowaniu jednolitą stawką podatku od towarów i usług, właściwą dla świadczenia podstawowego, głównego.

W konsekwencji, w przypadku usług o charakterze kompleksowym, o sposobie opodatkowania, w tym o wysokości stawki podatku decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą kompleksową, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności powinna odbywać się więc na podstawie tego, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ściśle powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielnie miałyby sztuczny charakter.

Ponadto należy zaznaczyć, że, co do zasady, usługi polegające na wykonaniu dokumentacji projektowej oraz usługi budowlane mają charakter samoistny i mogą być wykonywane niezależnie od siebie, jak również nie występuje między nimi tak ścisły związek, by nie było możliwe ich wyodrębnienie. Zarówno usługa projektowa, jak i usługa budowlana są rodzajem usług, które nabywca może nabyć oddzielnie.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że ze świadczeniem kompleksowym mamy do czynienia jeżeli dwa lub więcej świadczeń są dokonane przez tego samego podatnika – po spełnieniu zasad wynikających z orzecznictwa TSUE.

Co ważne, usługa złożona jest świadczona przez jej wykonawcę (jeden podmiot) nawet, gdy ten aby zrealizować tą usługę nabywa od innych podmiotów usługi, które ostatecznie składać się będą na usługę złożoną. Co do zasady bowiem nie może jednej usługi złożonej wykonywać kilka podmiotów.

Biorąc pod uwagę powyższe należy wskazać, że okoliczności sprawy jednoznacznie potwierdzają, że przedmiotem zleconych przez Wnioskodawcę czynności nie będzie jedna kompleksowa usługa, lecz usługi odrębne – projektowa i budowlana. Przy czym należy stwierdzić, że Wnioskodawca jako zlecający przebudowę budynku przychodni na dom pomocy społecznej podzielił przedmiotową inwestycję na 3 etapy, z których jeden obejmuje prace projektowe. Zatem każdy z wymienionych etapów inwestycji może wykonywać inny podmiot.

Co do zasady, są to różne i niezależne od siebie usługi, a zatem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z odrębnymi świadczeniami. Wobec tego w analizowanej sprawie nie można mówić o jednej kompleksowej usłudze. W konsekwencji, mimo że świadczenia polegające na wykonaniu projektu oraz robót budowlanych, będą dotyczyły jednej inwestycji (przebudowy budynku na dom pomocy społecznej), należało zakwalifikować je jako odrębne, niezależne świadczenia, które powinny być odrębnie opodatkowane VAT według właściwych dla nich zasad.

Zatem nabywana przez Wnioskodawcę usługa projektowa dotycząca przebudowy ww. budynku będzie podlegała opodatkowaniu wg stawki 23% stosownie do regulacji art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT.

W konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za **nieprawidłowe**, gdyż do całości usług dotyczących realizacji przebudowy i adaptacji budynku na dom pomocy społecznej w ramach zamówień publicznych nie może być zastosowana stawka podatku VAT w wysokości 8%, gdyż część usług tego zadania będzie podlegała opodatkowaniu wg stawki 23%.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;

- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania niniejszej interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302) 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, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Leszek Stępniewski
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Płocku

Leszek Stępniewski Elektronicznie podpisany przez
Leszek Stępniewski
Data: 2018.09.04 12:56:37 +02'00'

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Gostyninie;
- 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 4) aa.

Â

ODPOWIEDŹ

Â

Data:	2018-09-04
Nadawca:	Krajowa Informacja Skarbowa
Kontakt:	Krajowa Informacja Skarbowa ul. Sixta 17 43-300 Bielsko-BiaÅa
TreŃ:	0114-KDIP1-1.4012.347.2018.3.DG

Â

Â ZaÅÄcznik:Â Â

Â P_00784166.PDF