

Þann 22. nóvember 2010 var í fjármálaráðuneytinu kveðinn upp svohljóðandi

Ú R S K U R Ð U R

Með bréfi dags. 23. febrúar 2010, var kærð til ráðuneytisins ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 1. febrúar 2010 um að hafna endurgreiðslu virðisaukaskatts til X. Í kærinni er krafist endurgreiðslu á virðisaukaskatti fyrir öll tímabil árána 2003-2008 og janúar-febrúar 2009 samtals að fjárhæð kr. 58.981.986.

Málavextir og málsástæður

Í kærinni er farið fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts hjá X vegna seldra húseininga fyrir öll tímabil árána 2003-2008 og tímabilið janúar-febrúar 2009. Vísað er til 13. gr. laga nr. 119/1989 um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum varðandi endurgreiðslu virðisaukaskatts. Þá er vísað til 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, (misritað 1. mgr. 42. gr.) og til reglugerðar nr. 449/1990 um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Í kærinni er vísað til 9. gr. reglugerðarinnar er greinir frá þeim aðilum sem rétt eiga á endurgreiðslu vegna verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa eða húseininga og þeirra breytinga sem gerðar hafa verið á greininni með reglugerðum nr. 547/1999 og 439/2009. Einnig er vísað til ákvæða 25. gr. og 4. mgr. 28. gr. laga nr. 50/1988, laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, og jafnræðisreglu 11. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Fram kemur að kröfur X samkvæmt bréfi, dags. 26. nóvember 2009 til skattstjórans í Reykjavík (nú ríkisskattstjóri) séu ítrekaðar en þar hafi komið fram sá skilningur X að reglugerð nr. 449/1990 hafi þrengt ákvæði 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 um endurgreiðslu virðisaukaskatts af framleiðslu húseininga.

Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 1. febrúar 2010 kemur fram að skattstjórinn í Reykjavík hafi mótttekið þann 9. desember 2009 beiðni X um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna seldra húseininga fyrir öll tímabil árána 2003-2008 og janúar-febrúar 2009. Fram kemur að ákvæði 42. gr. laga nr. 50/1988 hafi verið lögfest með 13. gr. laga nr. 119/1989 um breytingu á lögum nr. 50/1988 og ákvæði 9. og 10. gr. reglugerðar nr. 449/1990 hafi verið sett í kjölfarið. Ljóst sé að löggjafinn hafi metið það svo að ekki bæri að endurgreiða virðisaukaskatt af verksmiðjuframleiddum húseiningum. Það hafi fyrst með lögum nr. 10/2009, um breytingu á lögum nr. 50/1988 sem ákvæði hafi verið lögfest þess efnis að endurgreiða skuli virðisaukaskatt af úppsettum húseiningum. Því sé rétt að hafna beiðni þessari er lýtur að endurgreiðslu virðisaukaskatts af sölu úppsettra húseininga vegna árána 2003-2008 og tímabilsins janúar-febrúar 2009.

Með bréfi dags. 10. mars 2010 óskaði ráðuneytið eftir umsögn ríkisskattstjóra vegna málsins. Í umsögn ríkisskattstjóra, dags. 2. september 2010 er vísað til umsagnar í efnislega sambærilegu máli dagsett sama dag. Ríkisskattstjóri vísar til 13. gr. laga nr. 119/1989 um breytingu á lögum nr. 50/1988 og til 2. mgr. 42. gr. laganna. Jafnframt vísar ríkisskattstjóri til reglugerðar nr. 449/1990 og ákvæða þar að lútandi. Í umsögn ríkisskattstjóra segir að það sé algerlega ljóst, með hliðsjón af framansögðu, að fyrir gildistöku laga nr. 10/2009, um breytingu á lögum nr. 50/1988 hafi ekki verið heimilað að endurgreiða virðisaukaskatt vegna sölu á húseiningum. Augljóst sé að löggjafinn hafi með breytingunum verið að bæta við heimildum til endurgreiðslu en ekki kveða skýrar á um gildandi rétt. Það sé því fjarstæða að halda því fram að reglugerð nr. 449/1990 hafi fyrir breytinguna með lögum nr. 10/2009, brotið gegn ákvæðum laga nr. 50/1988. Af þessu leiði að tilvísun kæranda til jafnræðisreglu 11. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 eigi ekki við enda sé viðurkennt að hún veiti aðilum almennt ekki tilkall til neins þess sem ekki samrýmist lögum.

Forsendur og niðurstaða

Í XIII. kafla laga nr. 50/1988 er fjallað um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Í 2. mgr. 42. gr. laganna segir að endurgreiða skuli byggjendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af

vinnu manna á byggingarstað. Jafnframt skuli endurgreiða eigendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Fram kemur að fjármálaráðherra setji með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessara endurgreiðslna. Á sama hátt skuli í reglugerð kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum og húseiningum.

Ákvæði 2. mgr. 42. gr. var lögfest með 13. gr. laga nr. 119/1989 um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum. Í ákvæðinu kemur fram að á sama hátt og fjármálaráðherra er heimilt að setja nánari ákvæði í reglugerð um framkvæmd endurgreiðslna til byggjenda og eigenda íbúðarhúsnæðis skuli í reglugerð kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Samkvæmt lögskýringargögnum með 13. gr. laga nr. 119/1989 kemur fram að ráðherra geti með reglugerð á grundvelli ákvæðisins ákveðið að endurgreiðslurnar taki til verksmiðjuframleidds íbúðarhúsnæðis, þannig að endurgreiðdur verði virðisaukaskattur vegna þeirrar verksmiðjuvinnu er unnin hefði verið á byggingarstað við smíði húss á hefðbundinn hátt.

Í kjölfar lögfestingar 2. mgr. 42. gr. var sett reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði sem tók gildi 15. nóvember 1990. III. kafli reglugerðarinnar fjallar um endurgreiðslu vegna sölu verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa. Samkvæmt 1. málsl. 9. gr. reglugerðarinnar eins og hún var upphaflega orðuð höfðu þeir einir rétt til endurgreiðslu samkvæmt ákvæðum kaflans sem framleiddu íbúðarhús í verksmiðju hér á landi. Með reglugerð nr. 547/1999 sem öðlaðist gildi 24. ágúst 1999 var 1. málsl. 9. gr. reglugerðarinnar rýmkuð og breytt á þann veg að rétt til endurgreiðslu samkvæmt ákvæðum kaflans ættu þeir sem flyttu inn verksmiðjuframleidd íbúðarhús eða framleiddu íbúðarhús í verksmiðju hér á landi. Með þessum breytingum var innflutningsaðilum verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa gert jafnt undir höfði og þeim aðilum sem framleiddu íbúðarhús í verksmiðju hér á landi. Í 18. gr. reglugerðar nr. 449/1990 kemur fram að reglugerðin eigi sér stoð í 42. gr. laga nr. 50/1988.

Með lögum nr. 10/2009 um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt með síðari breytingum var orðunum „og húseiningum“ bætt við 6. málsl. 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988. Í greinargerð um 1. gr. laga nr. 10/2009 segir: „Í öðru lagi er með frumvarpinu lagt til að auk verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa verði heimilt í reglugerð að kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum húseiningum. Er lagt til að sú breyting verði ekki tímabundin. Samkvæmt nágildandi lagaákvæði nær þessi reglugerðarheimild í lokamálslið 2. mgr. 42. gr. eingöngu til endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Ýmsar breytingar hafa orðið á byggingarháttum frá þeim tíma þegar ákvæði 2. mgr. 42. gr. var sett. Byggingaraðferðir og byggingartækni hafa breyst og sala á steinsteyptum húseiningum hefur aukist töluvert, og fer nú bygging íbúðarhúsnæðis í auknum mæli fram annars staðar en á eiginlegum byggingarstað. Algengt er að húsbyggjendur kaupi verksmiðjuframleiddar einingar án þess að uppsetning sé innifalin eða að einingar séu keyptar af mismunandi framleiðendum. Til þess að koma á jafnræði milli byggingaraðferða, þ.e. hvort bygging íbúðarhúsnæðis fer fram á byggingarstað eða með öðrum hætti, er með frumvarpinu lagt til að heimilt verði í reglugerð að kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum húseiningum.“ Samkvæmt 3. gr. laga nr. 10/2009 öðluðust þau gildi 1. mars 2009 og voru lögin birt þann 13. mars 2009 í A-deild Stjórnartíðinda.

Eins og mál þetta liggur fyrir fer X fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna seldra húseininga fyrir öll tímabil árána 2003-2008 og tímabilið janúar-febrúar 2009. Þegar litið er til ákvæðis 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 og reglugerðar nr. 449/1990 var eingöngu heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt til aðila sem framleiddu hér á landi eða fluttu inn verksmiðjuframleidd íbúðarhús á því tímabili sem kæran lítur að. Samkvæmt orðanna hljóðan er ljóst að með íbúðarhúsi er eingöngu átt við byggingu með veggjum og þaki sem ætlað er til hífylis. Húseiningar geta þannig ekki talist vera íbúðarhús í skilningi

laganna. Eins og rakið hefur verið hér að framan var 6. málsl. 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 breytt með lögum nr. 10/2009 með það að markmiði að rýmka ákvæðið á þann veg að einnig væri heimilt í reglugerð að kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum húseiningum. Skýr túlkun löggjafans liggur þannig til grundvallar því að ákvæði 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 hafi ekki náð til húseininga fyrir gildistöku laga nr. 10/2009. Með vísan til framangreinds telur ráðuneytið að X hafi ekki átt rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sölu húseininga á árunum 2003-2008 og vegna tímabilsins janúar-febrúar 2009. Að þessu virtu á tilvísun til 25. gr. laga nr. 50/1988 og laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda ekki við í máli þessu.

Jafnframt bendir ráðuneytið á að réttur til sérstakra endurgreiðslna skv. XIII. kafla og ákvæðum til bráðabirgða í lögnum falli niður ef umsókn um endurgreiðslu berst viðkomandi stjórnvaldi eftir að sex ár eru liðin frá því að réttur til endurgreiðslu stofnaðist. Í máli þessu liggur fyrir að skattstjórinn í Reykjavík móttók beiðni frá X um endurgreiðslu virðisaukaskatts þann 9. desember 2009 vegna allra tímabila árána 2003-2008 og tímabilsins janúar-febrúar 2009. Þannig er ljóst að endurgreiðsluheimildir virðisaukaskatts fyrir 9. desember 2003 eru ekki fyrir hendi.

Samkvæmt skýru orðalagi 6. málsl. 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 var eingöngu heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum fram til gildistöku laga nr. 10/2009 en þá fyrst var heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt af verksmiðjuframleiddum húseiningum. Ráðuneytið telur því að aðgreining löggjafans í annars vegar verksmiðjuframleidd íbúðarhús og hins vegar húseiningar byggist á lagalegum sjónarmiðum sem geti ekki talist brot á jafnræðisreglu 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Úrskurðarorð

Ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 1. febrúar 2010, um að hafna beiðni X um endurgreiðslu virðisaukaskatts af sölu óuppsettra húseininga vegna allra tímabila árána 2003-2008 og tímabilsins janúar-febrúar 2009 er staðfest.