

Þann 11. maí 2011 var í fjármálaráðuneytinu kveðinn upp svohljóðandi

## Ú R S K U R Ð U R

Með bréfi, dags. 8. febrúar 2011 kærði A (hér eftir kærandi) ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 15. desember 2010. Í ákvörðun ríkisskattstjóra er beiðni kæranda hafnað um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna múrbrots, háþrýstipvotts og sögunar vegna júlí-ágúst 2010 samtals að fjárhæð kr. 127.041.

### Málavextir og málsástæður

Í kærinni er farið fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu þeirri sem framkvæmd var á tímabilinu júlí-ágúst 2010 að X, Reykjavík. Í kærinni kemur fram að með ákvörðun ríkisskattstjóra þann 15. desember 2010 hafi stofn til endurgreiðslu virðisaukaskatts verið lækkaður niður í kr. 53.750, án frekari rökstuðnings. Fram kemur í kærinni að ákvæði reglugerðarinnar virðast við þessa ákvörðun túlkuð rúmt til hins ýtrasta. Ekki verði séð hvernig sú niðurstaða sé fengin né á hvaða forsendum byggt sé á þegar ákveðið er hvert hlutfall tíma starfsmanna sé unnið með vélum og hvað ekki. Einnig virðist sem öll vélknúin áhöld iðnaðarmanna falli undir ákvæðið og að gengið sé út frá því að allir sem að verki komi séu stjórndur véla.

Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 15. desember 2010, kemur fram að honum hafi borist endurgreiðslubeiðni RSK 10.18 um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyptar vinnu verktaka við endurbætur eða viðhald á íbúðarhúsnæði til eigin nota. Vísað er til þess að samkvæmt 3. gr. reglugerðar nr. 449/1990 komi fram að endurgreiðsla taki einungis til vinnu manna við viðhald eða endurbætur húsnæðis og fáist því virðisaukaskattur af efni og akstri því ekki endurgreiddur. Vísað er til þess að endurgreiðslubeiðnin byggji á reikningi nr. 840, útgefnum af Hólmsteini Péturssyni ehf. að fjárhæð kr. 1.110.760. Samkvæmt fylgiriti með reikningi sé bæði unnið við múrbrot, háþrýstipvott og sögun. Sú vinna sé ekki endurgreiðslubær með vísan til 2. tölul. ofangreindrar reglugerðar. Samkvæmt framangreindu lækkaði ríkisskattstjóri endurgreiðslu virðisaukaskatts til yðar um kr. 127.041.

Með bréfi dags. 9. febrúar 2011 óskaði ráðuneytið eftir umsögn ríkisskattstjóra vegna málsins. Í umsögn ríkisskattstjóra, dags. 25. febrúar 2011 vísar ríkisskattstjóri til ákvarðandi bréfs nr. 264/1991 þar sem talið var að íbúðareigendur fengju ekki endurgreiddan virðisaukaskatt vegna sandblásturs eða háþrýstipvotts á grundvelli reglugerðar nr. 449/1990. Í almennu bréfi ríkisskattstjóra, nr. 11/2001 hafi jafnframt verið komist að þeirri niðurstöðu að vinna manns við kjarnaborun hafi fallið undir 2. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990 og þar með ekki endurgreiðsluhæf. Með vísan til þessa verði að telja að ekki sé til staðar heimild til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna þeirrar vinnu sem um ræðir í málinu og kærandi hefur gert kröfu um.

### 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.

Með 2. gr. laga nr. 10/2009 um breyting á lögum nr. 50/1988, með síðari breytingum var bráðabirgðaákvæði XV. lögfest og tóku lögin gildi þann 1. mars 2009. Í kjölfar laganna var sett reglugerð nr. 440/2009 um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði auk annars húsnæðis sem er alfarið í eigu sveitarfélaga. Með bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 var byggjendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2011 veitt heimild til endurgreiðslu 100% þess virðisaukaskatts

sem þeir höfðu greitt af vinnu manna á byggingarstað, sbr. 1. mgr. ákvæðisins. Jafnframt var á sama tímabili veitt heimild til endurgreiðslu 100% þess virðisaukaskatts sem eigendur íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis höfðu greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Í athugasemdum við frumvarpið kemur fram að ekki sé endurgreiddur virðisaukaskattur af vélavinnu. Með 15. gr. laga nr. 163/2010 var framangreind heimild framlengd til 1. janúar 2012.

Það er meginregla laga nr. 50/1988 að greiða skuli virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands af öllum stigum viðskipta, sbr. 1. gr. laganna. Af reglunni leiðir að virðisaukaskattur legst á endanlega neytendur vöru eða þjónustu. Ljóst er að samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum ber að skýra undanþágu frá skattalögum þröngri lögskýringu. Með vísan til þessa telur ráðuneytið að líta verði á ákvæði 3. mgr. 42. gr. og bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 sem undanþágu frá þeirri meginreglu að þeir aðilar sem ekki eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi beri að jafnaði þann virðisaukaskatt sem þeir greiða við kaup á vörum og þjónustu.

Kveðið er á um heimild til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna nýbygginga, endurbóta og viðhalds í reglugerð nr. 449/1990. Ber því að líta til þeirra ákvæða sem þar eiga við í máli þessu, sbr. 5. gr. reglugerðar nr. 440/2009. II. kafli reglugerðar nr. 449/1990 ber heitið „Um endurgreiðslu vegna nýbygginga, endurbóta og viðhalds“. Í 3. gr. reglugerðarinnar er greint frá þeim virðisaukaskatti sem endurgreiðslan tekur til. Samkvæmt 2. málsl. 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar tekur endurgreiðsla sem eigendur íbúðarhúsnæðis hafa greitt af vinnu manna við endurbætur og viðhald þess til allrar vinnu manna við endurbætur og viðhalds íbúðarhúsnæðisins. Í 2. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990 er þó að finna undantekningu frá 3. gr. reglugerðarinnar en þar segir að þrátt fyrir ákvæði 3. gr. taki endurgreiðslan ekki til virðisaukaskatts sem greiddur er af vinnu stjórnenda vinnuvéla, jafnt þungavinnuvéla sem véla iðnaðarmanna o.fl. á byggingarstað. Við afmörkun á gildissviði 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990 er ljóst að líta verður með samræmisskýringu á aðrar efnisreglur II. kafla og horfa þannig á efni og ákvæði kaflans í heild sinni við túlkun ákvæðisins. Ráða má af ákvæði 4. gr. og tilvísunar til 3. gr. reglugerðarinnar að með hugtakinu byggingarstaður í 2. tölul. 4. gr. sé bæði átt við vinnu manna sem unnin er á byggingarstað íbúðarhúsnæðis við nýbyggingu þess sem og vinnu manna við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis. Af þessu leiðir að sú vinna sem átti sér stað í máli yðar fellur undir hugtakið byggingarstaður í skilningi 2. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990.

Í máli þessu liggur fyrir að um var að ræða vinnu sem fólst m.a. í múrbroti, háþrýstíþvotti og sögun. Ljóst er að slík vinna felur í sér vélavinnu í skilningi 2. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990 eins og ákvæðið hefur verið túlkað. Ekki er hægt að ráða af ákvæðinu þegar litið er til orðalags þess að nauðsynlegt sé að meiriháttar vélavinna þurfi að eiga sér stað svo að tiltekin verk falli undir ákvæðið. Þessi túlkun á sér jafnframt stoð í greinargerð með frumvarpi að lögum nr. 10/2009 þar sem sérstaklega er tekið fram að ekki sé endurgreiddur virðisaukaskattur af vélavinnu. Af þessu með ráða að ekki er gerður greinarmunur á vélarvinnu eftir því hvort um minniháttar eða meiriháttar vélarvinnu er að ræða hverju sinni. Jafnframt liggur fyrir að líta verður á bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 sem undanþágu frá þeirri meginreglu að þeir aðilar sem ekki eru í virðisaukaskattsskyldri starfsemi beri að jafnaði þann virðisaukaskatt sem þeir greiða við kaup á vörum og þjónustu.

Með vísan til þess sem að framan er rakið er það niðurstaða ráðuneytisins að ekki sé heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt vegna þeirrar vinnu er fólst í múrbroti, háþrýstíþvotti og sögun.

### **Úrskurðarorð**

Ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 15. desember 2010 um að hafna beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna múrbrots, háþrýstíþvotts og sögunar er staðfest.