

Þann 27. apríl 2011 var í fjármálaráðuneytinu kveðinn upp svohljóðandi

Ú R S K U R Ð U R

Með bréfi, dags. 15. desember 2010, kærði X (hér eftir nefndur kærandi) til ráðuneytisins ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 25. nóvember 2010. Í ákvörðun ríkisskattstjóra er beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts lækkuð um kr. 35.576 vegna ástandsskoðunar og útboðs.

Málavextir og málsástæður

Í kærinni er farið fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts að fjárhæð kr. 246.286 í stað kr. 210.710. Í kærinni kemur fram að samkvæmt lögum um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skuli endurgreiða 100% þess virðisaukaskatts sem greiddur hafi verið af þjónustu arkitekta, verkfræðinga og tæknifræðinga við endurbætur eða viðhald íbúðarhúsnæðis. Við afgreiðsluna hafi ríkisskattstjóri ekki tekið tillit til meirihluta kostnaðar vegna verkfræðiþjónustu og hafi engar skýringar verið gefnar á því. Með vísan til þessa var þess krafist að beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts yrði að fullu leyti tekin til greina.

Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 25. nóvember 2010, kemur fram að honum hafi borist beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyptrar vinnu verktaka við endurbætur eða viðhald á íbúðarhúsnæði til eigin nota. Vísað er til ákvæða 2. mgr. 42. gr laga nr. 50/1988 og laga nr. 10/2009 um breytingu á lögum nr. 50/1988 og reglugerða þar að lútandi. Fram kemur að þar sem reikningar sem lágu til grundvallar beiðni kæranda og var hafnað byggjast ekki á hönnun verði ekki tekin afstaða til þess hvað teljist til hönnunar í skilningi ákvæðisins. Einnig segir að þegar um ástandsskoðun sé að ræða hafi framkvæmdir ekki hafist og ekki sé ljóst hvort af þeim verði en það fari yfirleitt eftir niðurstöðu ástandsskoðunarinnar. Verði því að telja að vinna við ástandsskoðun, gerð útboðsgagna eða framkvæmd útboðs falli ekki undir að vera eftirlit við endurbætur eða viðhald íbúðarhúsnæðis. Samkvæmt framangreindu samþykkti ríkisskattstjóri ekki að endurgreiða bæri til kæranda greiddan virðisaukaskatt vegna vinnu við ástandsskoðun og útboðs fasteignarinnar.

Með bréfi dags. 23. desember 2010 óskaði ráðuneytið eftir umsögn ríkisskattstjóra vegna málsins. Í umsögn ríkisskattstjóra, dags. 23. febrúar 2011 er vísað til laga nr. 10/2009, um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt með síðari breytingum og síðari breytingarlaga þar að lútandi. Jafnframt vísar ríkisskattstjóri til reglugerðar nr. 440/2009, um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði auk annars húsnæðis sem er alfarið í eigu sveitarfélaga, auk reglugerðar nr. 449/1990. Fram kemur það mat ríkisskattstjóra að túlka beri ákvæði 440/2009 með hliðsjón af almennum reglum ákvæða 3. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 og reglugerðar nr. 449/1990, þ.e. að aðeins skuli endurgreiða virðisaukaskatt vegna framkvæmda við nýbyggingu og vegna endurbóta eða viðhalds á íbúðarhúsnæði annars vegar og að framkvæmdirnar fari fram á verkstað hins vegar. Að öðru leyti vísaði ríkisskattstjóri til rökstuðnings í ákvörðun hans, dags. 25. nóvember 2010. Það var mat ríkisskattstjóra á grundvelli framanritaðs að staðfesta bæri ákvörðun embættisins um að hafna endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vinnu við ástandsskoðun og útboð.

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 grundvelli 42. gr. var sett reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði.

Með lögum nr. 10/2009 var bráðabirgðaákvæði XV sett í lög nr. 50/1988. Samkvæmt bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 er eigendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis, á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2012, nú gert kleift að fá endurgreiddan 100% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess, þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. 42. gr. laganna. Jafnframt er eigendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis, á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2012, gert kleift að fá endurgreiddan 100% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af þjónustu vegna hönnunar eða eftirlits við endurbætur eða viðhald þess háttar húsnæðis.

Lög nr. 10/2009 tóku breytingum í efnahags og skattanevnd og voru lögín þar jafnframt látin taka til virðisaukaskatts af þjónustu arkitekta, verkfræðinga og tæknifræðinga vegna hönnunar og eftirlits með umræddum framkvæmdum. Með lögum nr. 19/2009 var gerð breyting á bráðabirgðaákvæði XV þar sem í stað orðanna „af þjónustu arkitekta, verkfræðinga og tæknifræðinga“ í 2. málsl. 2. mgr. ákvæðisins kom „af þjónustu hönnuða og eftirlitsaðila sem löggildingu hafa samkvæmt skipulags- og byggingarlögum.“ Gerð var breyting á bráðabirgðaákvæði laga nr. 50/1988 af efnahags- og skattanevnd með lögum nr. 64/2009 þar sem felld voru út orðin „hönnuða og eftirlitsaðila sem löggildingu hafa samkvæmt skipulags- og byggingarlögum“ í 1. og 2. málsl. 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988. Í greinargerð með lögnum kemur fram að innan efnahags- og skattanevndar hafi komið fram þau sjónarmið að það skilyrði að um væri að ræða þjónustu arkitekta, verkfræðinga og tæknifræðinga væri ekki í samræmi við þann raunveruleika sem ýmsar starfsstéttir sérfræðinga í tækni- og hönnunargeiranum byggju við og væri það til þess fallið að raska samkeppni þeirra á milli.

Á grundvelli bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988 hefur verið 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. Í 1. gr. reglugerðarinnar kemur jafnframt fram að endurgreiða skuli eigendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis þann virðisaukaskatt sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess sem og vegna hönnunar eða eftirlits við endurbætur eða viðhald íbúðarhúsnæðisins.

Það er meginregla laga nr. 50/1988 að greiða skuli virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands af öllum stigum viðskipta, sbr. 1. gr. laganna. Af því leiðir að virðisaukaskattur leggst á endanlega neytendur vöru eða þjónustu. Ljóst er að samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum ber að skýra undanþágur frá skattalögum þröngri lögskýringu. Með vísan til þessa telur ráðuneytið að líta verði á ákvæði 2. 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.

Eins og mál þetta liggur fyrir er farið fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna ástandsskoðunar og útboðs að íbúðarhúsnæðinu Y í Reykjavík. Samkvæmt skýru orðalagi bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988, sbr. reglugerð nr. 440/2009 er aðeins heimilt að endurgreiða eigendum virðisaukaskatt sem greiddur hefur verið af vinnu manna við endurbætur eða viðhald íbúðarhúsnæðis sem og af þjónustu vegna hönnunar eða eftirlits við endurbætur eða viðhald þess háttar húsnæðis.

Ástandsskoðun fasteignar felur eðli málsins samkvæmt í sér að ástand fasteignar er skoðað og metið. Því er ekki um að ræða hönnun fasteignar sem felst m.a. í gerð grunnteikninga sérfræðinga o.fl. vegna eignarinnar. Jafnframt er ekki um eftirlit að ræða þar sem um skoðun er að ræða en ekki beint eftirlit með framkvæmdunum. Við gerð útboðsgagna og þegar umsjón með útboði fer fram getur á sama hátt ekki verið um að ræða hönnun þar sem framkvæmdir eru ekki hafnar og því alls óljóst hvort eiginlegt viðhald og/eða endurbætur fari fram. Eðli máls samkvæmt getur útboð jafnframt ekki falið í sér að eftirlit eigi sér stað.

Með vísan til þess sem að framan er rakið er það niðurstaða ráðuneytisins að ekki sé heimilt að endurgreiða virðisaukaskatt vegna kaupa kæranda á þjónustu vegna ástandsskoðunar og útboðs.

Úrskurðarorð

Ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 25. nóvember 2010, um að hafna beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna ástandsskoðunar og útboðs er staðfest.