

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 16. apríl 2012 í máli nr. E-1999/2011:

**Pb. Loftorku Borgarnesi ehf.**

*(Ragnheiður Snorradóttir hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Soffía Jónsdóttir hdl.)*

### I

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum endurflutningi 20. mars sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af þrotabúi Loftorku Borgarnesi ehf., Borgartúni 26, Reykjavík gegn íslenska ríkinu, Arnarhvoli, Reykjavík, með stefnu birtri 28. apríl 2011.

Af hálfu stefnanda er þess krafist að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 38.928.856 krónur, ásamt dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 4. júlí 2008 til greiðsludags. Þá krefst stefnandi þess að stefndi verði dæmdur til að greiða honum málskostnað.

Af hálfu stefnda er þess krafist að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda. Þá krefst hann málskostnaðar úr hendi stefnanda.

### II

#### Málavextir

Stefnandi, Loftorka Borgarnesi ehf., sem í dag er þrotabúi, var allhliða verktakafyrirtæki sem hafði með höndum starfsemi á sviði mannvirkjagerðar og sérhæfði sig í framleiðslu á forsteiptum einingum úr steinsteypu í mannvirki og steinrör í holræsi. Félagið var tekið til gjaldþrotaskipta 27. júní 2009.

Með úrskurði fjármálaráðherra, dags. 15. júní 2009, staðfesti fjármálaráðherra úrskurð ríkisskattstjóra, dags. 31. desember 2008, og úrskurð skattstjóra Vesturlandsumdæmis, dags. 10. júní 2008, þar sem kveðið var á um að áður endurgreiddur virðisaukaskattur stefnanda, samtals að fjárhæð 88.975.503 kr.

vegna framleiðslu og sölu þess á verksmiðjuframleiddum húseiningum á árunum 2002-2006 og uppgjörstímabilið janúar-febrúar 2007, skyldi greiddur í ríkissjóð.

Stefnandi framleiddi verksmiðjuframleiddar húseiningar sem hann seldi á markaði innanlands. Fékk hann endurgreiddan virðisaukaskatt vegna verksmiðjuframleiddra húseininga vegna uppgjörstímabila virðisaukaskatts á árunum 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 og vegna uppgjörstímabilsins janúar-febrúar 2007, samtals að fjárhæð 88.975.503 kr. Umrædd upphæð hafði verið endurgreidd stefnanda á grundvelli 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og reglugerðar nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Hafði hann sótt reglulega um endurgreiðslurnar á þar tilgerðum eyðublöðum vegna sölu á verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum, á árunum 2002 til og með janúar-febrúar 2007. Með bréfi, dags. 2. október 2007, fór stefnandi þess á leit við skattstjóra Vesturlands að endurgreiðslur virðisaukaskatts til félagsins vegna fyrrgreindra uppgjörstímabila á árunum 2002 til og með tímabilinu janúar-febrúar 2007, yrðu leiðréttar til lækkunar eða sem næmi 32.575.262 kr. þar sem í ljós hefði komið, að ríkissjóður hefði af vangá verið krafinn um of háar endurgreiðslur virðisaukaskatts á grundvelli umræddrar reglugerðar. Með sama bréfi afhenti stefnandi skattstjóra endurgreiðslubeiðnir fyrir þrjú uppgjörstímabil ársins 2007, þ.e. tímabilin mars-apríl, maí-júní og júlí-ágúst 2007, samtals að fjárhæð 20.279.929 kr. Skattstjóri hafnaði beiðni stefnanda um leiðréttingu og tók jafnframt fram að hann hefði ekki átt rétt á neinum endurgreiðslum á grundvelli reglugerðarinnar. Taldi skattstjóri að ekki væru efni til að skýra ákvæði hennar rýmra en orðalag hennar gæfi tilefni til og hafnaði þeirri túlkun sem fram hafði komið af hálfu stefnanda, um að heimilt væri að endurgreiða virðisaukaskatt af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum án tillits til þess hvort um „fokheld verksmiðjuframleidd hús“ væri að ræða. Í sama bréfi lagði skattstjóri fyrir stefnanda að leiðrétta þann virðisaukaskatt sem félagið hefði fengið greiddan vegna sölu verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa fyrir öll uppgjörstímabil árin 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 og tímabilið janúar-febrúar 2007, auk þess sem þess var krafist að sendar yrðu inn nýjar endurgreiðslubeiðnir fyrir fyrrgreind þrjú tímabil á árinu 2007. Í kjölfar þessa voru nokkrar bréfskriftir milli skattstjóra og stefnanda. Meðal annars var með bréfi stefnanda, dags. 18. janúar 2008, gerð grein fyrir endurskoðuðu yfirliti yfir leiðréttar endurgreiðslur vegna allra uppgjörstímabila árána 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 og fyrir tímabilið janúar-febrúar 2007, samtals að fjárhæð 34.689.911 kr. í stað 32.575.262 kr. áður. Enn fremur lagði stefnandi fram nýja greinargerð um leiðréttar endurgreiðslubeiðnir vegna fjögurra tímabila á árinu 2007, (tímabilin mars-október) samtals að fjárhæð 28.618.767 kr. í stað þriggja áður (mars-ágúst, samtals að fjárhæð 20.279.929 kr.). Með bréfi, dags. 10. júní 2008 úrskurðaði skattstjóri um endurgreiðslur félagsins vegna árána 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 og vegna uppgjörstímabilsins janúar-febrúar 2007, um samtals 88.975.503 kr. Enn fremur lýsti skattstjóri þeirri fyrirætlan sinni að synja stefnanda um endurgreiðslur virðisaukaskatts samkvæmt óafgreiddum endurgreiðslubeiðnum vegna uppgjörstímabilanna mars-apríl, maí-júní, júlí-ágúst, september-október og nóvember-desember 2007, samtals að fjárhæð 28.618.767 kr. Tók skattstjóri fram að með vísan til 1. mgr. 16. gr. reglugerðar nr. 449/1990, bæri stefnanda að endurgreiða innheimtumanni ríkissjóðs þann virðisaukaskatt sem hann hefði fengið greiddan á árunum 2002, 2003, 2004, 2005 og 2006 og vegna uppgjörstímabilsins janúar-febrúar 2007, samtals að fjárhæð 88.975.503 kr. eigi síðar en sjö dögum eftir dagsetningu bréfs skattstjóra. Auk þess sem óafgreiddum umsóknum félagsins um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem stofnast hefði til vegna

fimm uppgjörstímabila ársins 2007, samtals að fjárhæð 28.618.767 kr. væri hafnað af hálfu skattstjóra. Í framhaldi af úrskurði skattstjóra Vesturlandsumdæmis greiddi stefnandi 45.000.000 kr. inn á kröfuna með fyrirvara um réttmæti hennar.

Stefnandi kærði úrskurð skattstjóra til ríkisskattstjóra, sem kvað upp úrskurð í málinu þann 31. desember sama ár, og staðfesti úrskurð skattstjóra Vesturlands óbreyttan. Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til fjármálaráðuneytisins sem staðfesti úrskurðinn óbreyttan hinn 15. júní 2009.

Skiptastjóri þb. Loftorku Borgarnesi ehf. krafðist þess af fjármálaráðherra að þrotabúinu yrði endurgreiddur hinn ofgreiddi virðisaukaskattur en þeirri kröfu var synjað með bréfi dags. 1. apríl 2011.

Skýrslu fyrir dómi gaf Óli Jón Gunnarsson fyrrverandi framkvæmdastjóri Loftorku Borgarnesi ehf.

### III

#### Málsástæður stefnanda

Af hálfu stefnanda er á því byggt í fyrsta lagi að túlkun ríkisskattstjóra á ákvæðum 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, hafi verið röng og leitt til þess að byggingaraðilum sem starfi á sama markaði hafi verið mismunað. Í öðru lagi er á því byggt að reglugerð nr. 449/1990, hafi skort lagastoð að því marki sem orðalag hennar gangi lengra en lög heimiluðu varðandi jafnræði byggingaraðila. Í þriðja lagi er á því byggt að ákvæði 42. gr. laga nr. 50/1988, hafi falið í sér stjórnarskrárbot og hafi þar með ekki verið nothæf með þeim hætti sem ríkisskattstjóri ákvað.

#### *Röng lagatúlkun*

Stefnandi telur að túlkun ríkisskattstjóra á ákvæðum 42. gr. laga um virðisaukaskatt, hafi verið röng og leitt til þess að byggingaraðilum sem starfi á sama markaði hafi verið mismunað. Almenna reglan sé sú að vinna manna á byggingarstað sé virðisaukaskattsskyld. Hluti virðisaukaskatts (60%) af vinnu manna, sem unnin sé á byggingarstað íbúðarhúsnæðis, sé hins vegar endurgreiddur, sbr. 2. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, sbr. reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, með síðari breytingum. Heimilt sé að endurgreiða hluta virðisaukaskatts af söluverði verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa sem framleidd séu hérlandis. Rétt til endurgreiðslu eigi þeir sem framleiði íbúðarhús í verksmiðju hér á landi. Í 1. másl. 1. mgr. 42. gr. núgildandi laga um virðisaukaskatt komi eftirfarandi fram: „Endurgreiða skal byggjendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað.“ Þá komi eftirfarandi fram í 6. másl. 1. mgr. 42. gr. laganna: „Á sama hátt skal í reglugerð kveðið á um endurgreiðslu

ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum og húseiningum.“ Þegar ríkisskattstjóri hafi kveðið upp úrskurð sinn í máli stefnanda hafi ákvæði 5. másl. (nú 6. másl.) ákvæðisins, sbr. a-lið 13. gr. laga nr. 119/1989 verið svohljóðandi: „Á sama hátt skal í reglugerð kveðið á um endurgreiðslu ákvæðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum.“ Í athugasemdum við einstakar greinar frumvarps að lögum nr. 119/1989, hafi eftirfarandi komið fram um a-lið 13. gr.: „Ráðherra getur með reglugerð á grundvelli ákvæðisins ákveðið að endurgreiðslurnar taki til verksmiðjuframleidds íbúðarhúsnæðis, þannig að endurgreiddur verði virðisaukaskattur vegna þeirrar verksmiðjuvinnu er unnin hefði verið á byggingarstað við smíði húss á hefðbundinn hátt.“

Stefnandi bendir á að rúmum mánuði, eftir uppkvaðningu úrskurðar ríkisskattstjóra, eða þann 9. febrúar 2009, hafi fjármálaráðherra mælt fyrir frumvarpi að lögum, um breyting á fyrrgreindu ákvæði 42. gr. laga um virðisaukaskatt, þar sem lagt hafi verið til að reglugerðin gæti einnig tekið til endurgreiðslna vegna verksmiðjuframleiddra húseininga. Hafi frumvarpið verið samþykkt sem lög frá Alþingi tæpum einum mánuði síðar eða þann 6. mars 2009. Í athugasemdum við frumvarp að breytingarlögunum sé m.a. tekið fram að til þess að „koma á jafnræði milli byggingaraðferða“, þ.e. hvort bygging íbúðarhúsnæðis fari fram á byggingarstað eða með öðrum hætti, sé með frumvarpinu lagt til að heimilt verði í reglugerð að kveða á um endurgreiðslu ákvæðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum húseiningum. Stefnandi telur lagabreytinguna fela í sér staðfestingu á því að fyrri lög hafi verið óljós um hvort jafnræði væri milli byggingaraðferða. Hefðbundin lögskýring á ákvæði 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, eigi að leiða til þess að taka verði kröfur stefnanda til greina. Augljóst sé að verksmiðjuframleiddar húseiningar lúti öllum sömu lögmálum, þar á meðal samkeppnislögmálum, og verksmiðjuframleidd íbúðarhús enda hafi þessu ákvæði síðar verið breytt og látið ná til húseininga því til staðfestingar. Umrætt orðalag þágildandi 5. másl. 1. mgr. 42. gr. verði því að skýra á þann hátt að það fái samrýmst eðlilegum samkeppnissjónarmiðum og reglum um jafnrétti, sbr. 40. og 77. gr. og 65. gr. stjórnarskrárinnar, enda ber að beita jafnræðisreglu stjórnarskrár við túlkun á skattlagningarákvæðum.

### *Reglugerð skortir lagastoð*

Stefnandi byggir á því að reglugerð nr. 449/1990, hafi ekki lagastoð þar sem 1. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, heimili að sett verði framkvæmdareglugerð. Þágildandi ákvæði 5. másl. (nú 6. másl.) 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, sbr. a-lið 13. gr. laga nr. 119/1989 hafi verið svohljóðandi: „Á sama hátt skal í reglugerð kveðið á um endurgreiðslu ákvæðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum.“ Með reglugerðinni hafi á hinn bóginn endurgreiðsluheimildir skattstjóra verið túlkaðar mun þrengra en löggjafinn hafi ætlast til, sbr. athugasemdir við a-lið 13. gr. laga nr. 119/1989, um að „Ráðherra getur með reglugerð á grundvelli ákvæðisins ákveðið að endurgreiðslurnar taki til verksmiðjuframleidds íbúðarhúsnæðis, þannig að endurgreiddur verði virðisaukaskattur vegna þeirrar verksmiðjuvinnu er unnin hefði verið á

byggingarstað við smíði húss á hefðbundinn hátt.“

### *Brot á stjórnarskrá*

Stefnandi byggir enn fremur á því að, verði talið að sú túlkun laga sem ríkisskattstjóri hafi beitt í málinu standist, að ákvæði þágildandi 5. másl. 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt hafi falið í sér stjórnarskrárbrot og hafi því ekki verið nothæf með þeim hætti sem ríkisskattstjóri hafi ákveðið. Löggjafinn hafi metið það svo að framleiðendur verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa annars vegar og verksmiðjuframleiddra húseininga hins vegar væru í sambærilegri stöðu. Af því leiði, t.d. að þeir keppi á sama samkeppnismarkaði og eigi að öðru leyti rétt á því að um þá gildi sambærileg löggjöf sem skekki ekki samkeppnisstöðu þeirra. Hér eigi því einkum við ákvæði 40. og 77. gr., sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. einnig ákvæði 72. gr. stjórnarskrárinnar, um vernd eignarréttarins, en af ákvæðinu hafi almennt verið talið leiða, að skatta verði að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu.

### *Fjárfrafan*

Stefnandi vísar til þess að hann hafi greitt 45.000.000 kr. þann 4. júlí 2008, inn á kröfu ríkissjóðs, samkvæmt úrskurði skattstjóra Vesturlands, dags. 10. júní sama ár. Samkvæmt leiðréttingum stefnanda á endurgreiddum virðisaukaskatti námu ofgreiðslur til hans vegna áranna 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 og tímabilsins janúar-febrúar 2007, samtals 34.689.911 kr. Óafgreiddar endurgreiðslubeiðnir vegna fimm tímabila ársins 2007, (mars til desember 2007) nemi samtals 28.618.767 kr., mismunur sé 6.071.144 kr. sem stefnandi fékk umfram það sem hann hafi átt rétt á og óskað hafði verið leiðréttingar á á fyrstu stigum málsins. Að teknu tilliti til þessa sé þess krafist að stefnanda verði endurgreiddar 38.928.856 kr. (45.000.000 kr.-6.071.144 kr.). Frekari greiðslur hafi ekki verið inntar af hendi af hálfu stefnanda vegna úrskurðar ríkisskattstjóra þar sem félagið hafi verið tekið til gjaldþrotaskipta. Krafa um endurgreiðslu er byggð á ákvæðum laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Dráttarvaxtakrafan styðst við 2. mgr. 2. gr. sömu laga. Nánar tiltekið sundurliðast krafa stefnanda þannig:

Heildarendurgreiðslur vsk. til stefnanda	88.975.503 kr.
Ofgreiðslur til stefnanda	(34.689.911) kr.
Óafgreiddar endurgreiðslubeiðnir stefnanda mars-desember 2007	28.618.769 kr.
Samtals ofgreiddar endurgreiðslur til stefnanda	(6.071.144) kr.

Greitt með fyrirvara inn á skattkröfu, 4. júlí 2008	45.000.000 kr.
Ofgreiðslur til stefnanda	(6.071.144) kr.
<b>Stefnufjárhæð</b>	<b>38.928.856 kr.</b>

Um lagarök vísar stefnandi til 1. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, reglugerð nr. 44/1990, um endurgreiðslu af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, 40., 65., 72. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, og lög um endurgreiðslur oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995.

### Málsástæður stefnda

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að ákvörðun skattstjóra og úrskurður ríkisskattstjóra í máli stefnanda séu í einu og öllu í samræmi við lög og stjórnvaldsfyrirmæli. Á þeim séu engir form- eða efnisannmarkar sem leitt geti til þess að þeir verði felldir úr gildi í heild sinni eða að hluta. Sama gildi um úrskurð Fjármálaráðuneytis í máli stefnanda þar sem staðfestur sé úrskurður ríkisskattstjóra.

Stefndi vísar til þess að í XIII. kafla laga um virðisaukaskatt sé að finna ýmis sérákvæði um sérstakar endurgreiðslur virðisaukaskatts og séu þær allt annars eðlis en endurgreiðslur þær sem skattaðili geti fengið ef innskattur hans væri hærri en útskattur á tilteknu tímabili. Ágreiningur aðila snúi því hvorki að skattákvörðun né uppgjöri virðisaukaskatts samkvæmt I., II., VII. og IX. kafla um virðisaukaskatt, heldur greini aðila á um það hvort stefnandi hafi uppfyllt skilyrði 1. mgr. 42. gr. laganna og 9. og 10. gr. reglugerðar nr. 449/1990 til að fá endurgreiddan hluta af þeim virðisaukaskatti sem hann hafði þegar skilað í ríkisjóð af sölu verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa.

Stefndi bendir á að í virðisaukaskattslögunum sé ekki kveðið á um hver skuli annast framkvæmd endurgreiðslna samkvæmt XIII. kafla þeirra. Í 1. mgr. 42. gr. laganna sé ráðherra falið að setja reglugerð þar sem kveðið sé á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Með reglugerð nr. 449/1990 hafi ráðherra falið skattstjóra að annast um framkvæmdina. Sú ráðstöfun ráðherra feli ekki sjálfkrafa í sér að kæruleiðir skattalaga gildi um afgreiðslur mála sem kunni að rísa varðandi sérstaka endurgreiðslu á virðisaukaskatti skv. XIII. kafla laganna. Afgreiðsla skattstjóra á beiðnum um endurgreiðslu á virðisaukaskatti samkvæmt heimild í 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt og reglugerð nr. 449/1990 feli ekki í sér skattákvörðun í skilningi

virðisaukaskattslaganna. Þá hafi yfirskattanefnd í úrskurði sínum nr. 267/1992 talið að ágreiningur um endurgreiðslu á grundvelli XIII. kafla laganna falli utan valdsviðs nefndarinnar, þar sem ákvörðun skattstjóra um endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. þeim kafla taki ekki til ákvörðunar skatta og gjalda. Telur stefndi að sýkna beri hann af öllum kröfum stefnanda þar sem honum beri hvorki réttur né skylda til að inna greiðslu af hendi til stefnanda á þeim grundvelli sem málsóknin byggir á, verði málinu ekki vísað sjálfkrafa frá dómi (ex officio).

Stefndi bendir á að endurgreiðsla á virðisaukaskatti samkvæmt XIII. kafla virðisaukaskattlaganna sé ívilnandi stjórnvaldsákvörðun, en feli hvorki í sér álagningu, né ákvörðun skatts. Þegar af þeirri ástæðu telur stefndi að sýkna beri hann af öllum kröfum stefnanda. Af sömu ástæðu mótmælir stefndi því sem röngu, órökstuddu og ósönnuðu að ákvörðun skattstjóra um að stefnanda bæri að endurgreiða ofendurgreiddan virðisaukaskatt feli í sér brot gegn stjórnarskrá og er málsástæðum sem stefnandi byggir á þeim grundvelli mótmælt sem röngum.

Stefndi vísar til þess að stefnandi hafi sótt um endurgreiðslu á virðisaukaskatti á eyðublaði RSK 10.16, „Beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna sölu á verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum“. Á eyðublaðinu sé vísað til skýringa á bakhlið þess. Ákvörðun skattstjóra, úrskurð ríkisskattstjóra og ráðuneytis séu réttir og hafi stefnanda borið að endurgreiða 88.975.503 kr. Samkvæmt ákvæði 6. másl. 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, eins og það hafi verið er skattstjóri hafi tekið ákvörðun um endurgreiðsluna, hafi skýrlega verið kveðið á um að virðisaukaskattur fengist einungis endurgreiddur af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Í 3. mgr. 10. gr. reglugerðar nr. 449/1990 sé sérstaklega tekið fram að virðisaukaskattur sé ekki endurgreiddur af söluverði húshluta eða húsa sem afhent séu óuppsett. Sala og afhending stefnanda á verksmiðjuframleiddum húseiningum, árin 2002-2006 og í janúar-febrúar 2007 hafi því ekki falið í sér afhendingu íbúðarhúsnæðis í skilningi 1. mgr. 42. gr.

Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnanda sem rangri að breyting á 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt með lögum nr. 10/2009 feli í sér staðfestingu á því að fyrri lög hafi verið óljós um það hvort jafnræði hafi verið með byggingaraðferðum. Tilætlun löggjafans hafi einungis verið að víkka gildissvið ákvæðisins.

Stefndi bendir á að ákvörðun skattstjóra um að stefnanda bæri að endurgreiða ofendurgreiddan virðisaukaskatt byggist á orðskýringu réttarheimilda. Löggjafinn hafi ákveðið að endurgreiðsla skyldi takmarkast við íbúðarhús og ráðherra hafi ákveðið að heimildin skyldi auk fullbúinna íbúðarhúsa einnig taka til íbúðarhúsa sem teldust ekki fullbúin, en skyldu að lágmarki vera fokheld til að endurgreiðsla ákvæðins hluta virðisaukaskatts mætti fara fram. Ákvæði 10. gr. reglugerðarinnar séu því rýmri en orðlag lagaákvæðisins, þar sem í reglugerðinni séu einnig tilgreind íbúðarhús á mismunandi byggingarstigi.

Stefndi mótmælir því sem röngu, órökstuddu og ósönnuðu að unnt sé að túlka orð löggjafans í athugasemdum við frumvarp það sem hafi orðið að lögum nr. 10/2009 um breytingu á virðisaukaskattslögum þannig að jafnræðisregla 65. gr. stjórnarskrár, sbr. 40. og 77. gr. hennar hafi verið virt að vettugi. Af athugasemdum laga nr. 119/1989 um breytingu á 2. mgr. 42. gr. virðisaukaskattlaganna, megi þvert á móti sjá að í upphafi var verið að tryggja jafnræði þeirra aðila sem framleitt hafi íbúðarhús í verksmiðju og þeirra sem byggðu þau á byggingarstað. Þá mótmælir

hann þeirri fullyrðingu stefnanda að um íþyngjandi kvöð sé að ræða, heldur sé um að ræða endurgreiðsluheimild sem sé ívilnandi og geti ekki talist til íþyngjandi kvaðar í skilningi 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt.

Stefndi vísar til þess að með ákvæðum a-liðar 13. gr. laga nr. 119/1989 hafi verið kveðið á um þá breytingu að á eftir 41. gr. laganna kæmi nýr kafli, XIII. kafli um endurgreiðslu virðisaukaskatts, með tveimur nýjum greinum, 42. og 43. gr. Með 2. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, hafi verið kveðið á um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem byggjendur íbúðarhúsnæðis hefðu greitt af vinnu manna á byggingarstað og skyldi endurgreiðslan gerð á grundvelli framlagðra reikninga, eigi sjaldnar en á tveggja mánaða fresti. Í lokamálslið málgreinarinnar hafi verið kveðið á um að fjármálaráðherra setti með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessara endurgreiðslna. Síðan segir: „Á sama hátt skal í reglugerð kveðið á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum.“ (Nú 1. mgr. 42. gr., sbr. lög nr. 175/2006). Með reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, hafi verið sett ákvæði um framkvæmd endurgreiðslna á grundvelli 42. gr. laga nr. 50/1988. Eins og heiti reglugerðarinnar beri með sér er eingöngu endurgreitt vegna vinnu manna, þ.e. virðisaukaskatturinn fæst eingöngu endurgreiddur af þjónustuhlutanum. Hin reiknuðu hlutföll skv. III. kafla reglugerðarinnar taka þannig eingöngu mið af þeirri vinnu sem fram fari við framleiðslu eininga og eftir atvikum uppsetningu þeirra. Hlutföllin taka þannig mið af því hve langt á veg hið verksmiðjuframleidda íbúðarhús sé komið þegar kaupandi fær það afhent, þ.e. hvert sé byggingarstig hússins. Þriðji kafli reglugerðarinnar fjalli um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu vegna sölu verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa. Í 6. másl. 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt sé skýrt tekið fram að með sama hætti og í 5. másl. ákvæðisins skuli í reglugerð kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Í 9. gr. reglugerðarinnar séu tilgreindir þeir aðilar sem eigi rétt til endurgreiðslu og í 10. gr. sé kveðið á um endurgreiðslustofn að teknu tilliti til byggingarstigs verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa og þar tekið fram að íbúðarhús þurfi að minnsta kosti að teljast fohelt til að framleiðandi þess geti sótt um endurgreiðslu á virðisaukaskatti. Þá sé sérstaklega áréttað að virðisaukaskattur sé ekki endurgreiddur af söluverði húshluta eða húsa sem afhent séu óuppsett og sé sá fyrirvari í fullu samræmi við almennan skilningi á hugtakinu íbúðarhúsnæði í 6. másl. 1. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988. Mótmælir stefndi þeirri málsástæðu stefnanda að með reglugerðinni hafi endurgreiðsluheimildir skattstjóra verið túlkaðar mun þrengra en löggjafinn hafi ætlast til. Þá mótmælir stefndi því einnig að reglugerð nr. 449/1990 hafi ekki lagastoð

Stefndi telur að stefnandi hafi höfðað mál þetta á hendur sér á röngum grundvelli, þar sem endurgreiðslukrafa stefnanda sé hvorki gjald né skattur í skilningi laga nr. 29/1995. Af þeirri ástæðu sé því mótmælt sem röngu að ákvæði 6. másl. 1. mgr. 42. gr. feli í sér brot á ákvæðum 40., 77. og 65. gr. stjórnarskrárinnar. Í fyrsta lagi sé ekki um álagningu skatts að ræða heldur innheimtu á kröfu sem stefnandi hafi að hluta til viðurkennt sjálfur að hafa ekki átt rétt til og fengið ofendurgreidda. Í öðru lagi geri löggjafinn skýran greinarmun á orðunum „íbúðarhúsnæði“ og „húseiningum“. Ljóst sé að á þeim tíma sem um ræðir í máli þessu hafi framleiðendur verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa og verksmiðjuframleiddra húseininga ekki verið í sambærilegri stöðu líkt og stefnandi haldi fram. Þá er því mótmælt sem röngu að með lögum nr. 10/2009 hafi löggjafinn í raun viðurkennt að

fyrri löggjöf hafi falið í sér brot á jafnrétti. Stefndi mótmælir sem rangri og ósannaðri þeirri málsástæðu stefnanda að 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og reglugerðar nr. 499/1990 hafi skekkt samkeppnisstöðu stefnanda á þeim markaði sem hann starfaði á.

Verði ekki fallist á sýknukröfu stefnda mótmælir hann framsetningu og útreikningi stefnukröfu sem rangri og ósannaðri. Fallist dómurinn á málsástæður stefnanda fyrir því að hann eigi rétt til endurgreiðslu þeirra 45 milljóna króna sem hann hafi endurgreitt stefnda þann 4. júlí 2008, telur stefndi að lækka beri kröfu stefnanda um 34.689.911 kr., sem sé sú fjárhæð sem hann hafi sjálfur viðurkennt að hann eigi að endurgreiða stefnda. Þá mótmælir stefndi vaxtakröfu stefnanda sem rangri. Lög nr. 29/1995 fjalla samkvæmt efni sínu um endurgreiðslu stjórnvalda á sköttum og gjöldum sem þau hafa innheimt hjá skattaðila. Krafa stefnanda er hvorki skattur né gjöld. Þá hafi stefnandi sjálfur í stefnu ráðstafað sakarefninu þannig að upphafsdagur dráttarvaxta geti ekki verið fyrr en 4. nóvember 2010, þegar stefnandi hafi sannanlega krafist þeirra.

## IV

### Niðurstaða

Í máli þessu deila aðilar um rétt stefnanda til endurgreiðslu virðisaukaskatts á verksmiðjuframleiddum húseiningum á grundvelli 42. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og reglugerðar nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Með úrskurði fjármálaráðherra, dags. 15. júní 2009, staðfesti fjármálaráðherra að úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 31. desember 2008, um ákvörðun skattstjóra Vesturlandsumdæmis, dags. 10. júní 2008, skyldi standa óhögguð. Í ákvörðun skattstjórans var kveðið á um að áður endurgreiddur virðisaukaskattur stefnanda, samtals að fjárhæð 88.975.503 kr., vegna framleiðslu og sölu stefnanda á verksmiðjuframleiddum húseiningum á árunum 2002-2006 og uppgjörstímabilið janúar-febrúar 2007, skyldi greiddur í ríkissjóð. Stefnandi greiddi hluta þeirrar fjárhæðar með fyrirvara um réttmæti greiðslunnar. Krefst hann nú endurgreiðslu þeirrar greiðslu auk endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna óafgreiddrar endurgreiðslubeiðna hans til skattstjóra hluta ársins 2007.

Stefnandi teflir fram þremur málsástæðum kröfum sínum til stuðnings. Í fyrsta lagi byggir hann á því að túlkun ríkisskattstjóra á ákvæðum 42. gr. laga um virðisaukaskatt hafi verið röng og leitt til þess að byggingaraðilum sem starfi á sama markaði hafi verið mismunað. Við mat á þessu er til þess að líta að ákvæði 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt var svohljóðandi er stefnandi fékk umræddar greiðslur: *Endurgreiða skal byggjendum íbúðarhúsnæðis virðisaukaskatt sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað. Endurgreiðslan skal gerð á grundvelli framlagðra reikninga, eigi sjaldnar en á tveggja mánaða fresti, og vera verðtryggð miðað við lánsjaravísitölu. Jafnframt skal endurgreiða eigendum íbúðarhúsnæðis virðisaukaskatt sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur þess, enda sé heildarkostnaður a.m.k. 7% af fasteignamati húseignarinnar í ársbyrjun. Fjármálaráðherra setur með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessara endurgreiðslna. Á sama hátt skal í reglugerð kveðið á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum.* Með reglugerð

nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, var kveðið á um framkvæmd endurgreiðslna á grundvelli framangreinds ákvæðis. Í 9. gr. reglugerðarinnar eru tilgreindir þeir aðilar sem eiga rétt til endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu vegna sölu verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa og í 10. gr. er kveðið á um endurgreiðslustofn að teknu tilliti til byggingarstigs verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa og þar tekið fram að íbúðarhús þurfi að minnsta kosti að teljast fokhelt til að framleiðandi þess geti sótt um endurgreiðslu á virðisaukaskatti. Þá er sérstaklega áréttað að virðisaukaskattur sé ekki endurgreiddur af söluverði húshluta eða húsa sem afhent séu óuppsett. Dómurinn getur ekki fallist á að túlkun skattyfirvalda á ákvæði 42. gr. laga um virðisaukaskatt sé röng. Við túlkun á ákvæðinu verður að horfa til þess að ráðherra var falið með reglugerð að kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Ákvæði reglugerðarinnar um heimildir til endurgreiðslu eru skýr og verður ekki séð að skattyfirvöld hafi túlkað þau þrengra en efni standa til.

Í öðru lagi byggir stefnandi á því að reglugerð nr. 449/1990 hafi skort lagastoð að því marki sem orðalag hennar gangi lengra en lög heimiluðu varðandi jafnræði byggingaraðila. Umrædd reglugerð er sett með heimild í ákvæði 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt og er því þegar af þeirri ástæðu ekki unnt að fallast á að hana skorti lagastoð.

Í þriðja lagi byggir stefnandi á því að ákvæði 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, hafi falið í sér stjórnarskrárþrot og hafi þar með ekki verið nothæft með þeim hætti sem ríkisskattstjóri hafi ákveðið. Löggjafinn hafi metið það svo að framleiðendur verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa annars vegar og verksmiðjuframleiddra húseininga hins vegar væru í sambærilegri stöðu. Vísar stefndi til jafnræðisákvæðis 65. gr. stjórnarskrárinnar í þessu samhengi. Eins og fram hefur komið var með ákvæði 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt mælt fyrir um endurgreiðslu af vinnu manna við íbúðarhúsnæði á byggingarstað. Var ráðherra ennfremur heimilt að kveða á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum. Löggjafinn gerði, á þeim tíma sem atvik máls áttu sér stað, þannig skýran greinarmun á orðunum „íbúðarhúsnæði” og „húseiningum” og á því hvort vinna færi fram á staðnum eða í verksmiðju. Til þess að hús teljist fullnægja því skilyrði að vera íbúðarhús verður það að vera fokhelt, þ.e. þak fullfrágengið að utan og húsinu þannig lokað fyrir veðri og vindum, en óumdeilt er að framleiðsla stefnanda á verksmiðjuframleiddum húseiningum fullnægði ekki því skilyrði. Voru framleiðendur verksmiðjuframleiddra íbúðarhúsa og verksmiðjuframleiddra húseininga því ekki í sambærilegri stöðu. Þótt löggjafinn hafi síðar, með vísan til breyttra byggingarháttanna eins og um getur í greinargerð með frumvarpi sem varð að lögum nr. 10/2009, séð ástæðu til þess að víkka út gildissvið ákvæðis 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, með því að kveða sérstaklega á um heimild til þess að endurgreiða virðisaukaskatt vegna verksmiðjuframleiddra húseininga felur það að mati dómsins ekki í sér staðfestingu á því að löggjöfin hafi áður mismunað húsbyggjendum á ómálefnalegum forsendum eftir byggingaraðferðum.

Samkvæmt öllu framangreindu ber að sýkna stefnda af kröfu stefnanda.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Kolbrún Sævarsdóttir, héraðsdómari, kvað upp dóminn.

## **D Ó M S O R Ð**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, þrotabús Loftorku ehf..

Málskostnaður fellur niður.

Kolbrún Sævarsdóttir