

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 28. október 2011 í máli nr. E-751/2011:

**Grund, elli- og hjúkrunarheimili**

*(Jóhannes Stefán Ólafsson hdl.)*

**gegn**

**Ríkisskattstjóra**

*(Soffía Jónsdóttir hdl.)*

### I.

Málið var höfðað 15. febrúar 2011 og dómtekið 4. október sl. Stefnandi er Grund, elli og hjúkrunarheimili, Hringbraut 50, Reykjavík. Stefndi er Ríkisskattstjóri, Laugavegi 166, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru aðallega þær að felldur verði úr gildi úrskurður stefnda í máli stefnanda, Grundar, elli- og hjúkrunarheimilis, gegn Skattstjóranum í Reykjavík, sem kveðinn var upp 30. mars 2010. Einnig gerir stefnandi þá kröfu að stefndi greiði sér 3.676.105 krónur með vöxtum samkvæmt 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, af 118.072 krónum frá 4. febrúar 2009 til 6. febrúar 2009, af 169.615 krónum frá þeim degi til 13. febrúar 2009, af 241.601 krónu frá þeim degi til 3. mars 2009, en af 639.067 krónum frá þeim degi til 6. mars 2009, af 659.648 krónum frá þeim degi til 13. mars 2009, af 783.930 krónum frá þeim degi til 16. mars 2009, af 882.353 krónum frá þeim degi til 1. apríl 2009, af 1.380.629 krónum frá þeim degi til 3. apríl 2009, af 1.515.448 krónum frá þeim degi til 8. apríl 2009, af 1.546.009 krónum frá þeim degi til 30. apríl 2009, af 1.632.445 krónum frá þeim degi til 14. maí 2009, af 1.741.507 krónum frá þeim degi til 15. maí 2009, af 2.036.687 krónum frá þeim degi til 22. maí 2009, af 2.210.564 krónum frá þeim degi til 29. maí 2009, af 2.315.228 krónum frá þeim degi til 4. júní 2009, af 2.775.553 krónum frá þeim degi til 5. júní 2009, af 2.881.777 krónum frá þeim degi til 15. júní 2009, af 3.152.064 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2009, af 3.444.890 krónum frá þeim degi til 3. júlí 2009, af 3.676.105 krónum frá þeim degi til 7. september 2009, og með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 af þeirri fjárhæð frá þeim degi til greiðsludags.

Til vara gerir stefnandi þær dómkröfur að felldur verði úr gildi úrskurður Ríkisskattstjóra í máli Grundar,- elli og hjúkrunarheimilis, gegn Skattstjóranum í Reykjavík, sem kveðinn var upp 30. mars 2010. Einnig gerir stefnandi þá kröfu að stefndi greiði sér 3.434.504 krónur með vöxtum samkvæmt 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, af 397.466 krónum frá 3. mars 2009 til 6. mars 2009, af 418.047 krónum frá þeim degi til 13. mars 2009, af 542.359 krónum frá þeim degi

til 16. mars 2009, en af 640.752 krónum frá þeim degi til 1. apríl 2009, af 1.139.028 krónum frá þeim degi til 3. apríl 2009, af 1.273.847 krónum frá þeim degi til 8. apríl 2009, af 1.304.408 krónum frá þeim degi til 30. apríl 2009, af 1.390.844 krónum frá þeim degi til 14. maí 2009, af 1.499.906 krónum frá þeim degi til 15. maí 2009, af 1.795.086 krónum frá þeim degi til 22. maí 2009, af 1.968.963 krónum frá þeim degi til 29. maí 2009, af 2.073.627 krónum frá þeim degi til 4. júní 2009, af 2.533.952 krónum frá þeim degi til 5. júní 2009, af 2.640.176 krónum frá þeim degi til 15. júní 2009, af 2.910.463 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2009, af 3.203.289 krónum frá þeim degi til 3. júlí 2009, af 3.434.504 krónum frá þeim degi til 7. september 2009 og með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 af þeirri fjárhæð frá þeim degi til greiðsludags.

Stefnandi krefst auk þess málskostnaðar að skaðlausu í öllum tilvikum.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til að greiða stefnda málskostnað að mati réttarins.

## II.

### Málsatvik

Stefnandi máls þessa rekur dvalar- og hjúkrunarheimili fyrir aldraða að Hringbraut 50 í Reykjavík. Stefnandi er sjálfseignarstofnun með staðfesta skipulagsskrá. Með bréfi dags. 9. september 2009 fór hann fram á það við Skattstjórnann í Reykjavík að endurgreiddur yrði virðisaukaskattur sem hann hafði greitt vegna aðkeyptrar vinnu verktaka við endurbætur og breytingar á húsnæði sínu frá janúar til júní 2009. Með bréfinu fylgdu tvær útfylltar beiðnir á eyðublöðum stefnda annars vegar vegna framkvæmda í janúar og febrúar 2009 og hins vegar vegna framkvæmda frá mars til og með júní 2009. Efst á eyðublöðunum sagði að um væri að ræða beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts „vegna aðkeyptrar vinnu við endurbætur og viðhald á húsnæði í eigu sveitarfélaga“.

Beiðninni var upphaflega hafnað með bréfi Skattstjórnans í Reykjavík, dags. 18. september 2009. Þar var vísað til fyrirmæla laga og reglugerða um endurgreiðslu alls virðisaukaskatts sem greiddur hefði verið af vinnu manna m.a. við endurbætur eða viðhald á íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði. Þá var tekið fram að á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2011 næðu ákvæði þessi jafnframt til annars húsnæðis sem væri alfarið í eigu sveitarfélaga eða stofnana og félaga sem væru í eigu sveitarfélaga. Því næst var í bréfinu vísað til 2. gr. reglugerðar nr. 440/2009, þar sem frístundahús eru skilgreind, sem og til 3. gr. sömu reglugerðar þar sem útskýrt er hvað átt sé við með húsnæði sem alfarið sé í eigu sveitarfélaga. Því var síðan lýst með hvaða hætti húsnæðið sem um ræddi væri skráð í fasteignaskrá Íslands og talið að það gæti hvorki fallið undir skilgreiningu á frístundahúsi né gæti Grund, elli- og hjúkrunarheimili talist stofnun eða félag í eigu sveitarfélags, þar sem um sjálfseignarstofnun með staðfesta skipulagsskrá væri að ræða.

Hinn 22. september 2009 óskaði stefnandi eftir því að skattstjórinn í Reykjavík endurskoðaði ákvörðun sína og að sérstaklega yrði þá tekið tillit til úrskurðar yfirsattanefndar nr. 319/1997. Í þeim úrskurði hefði verið litið svo á að

sjálfseignarstofnun, sem hafði með höndum rekstur hjúkrunarheimilis fyrir aldraða, bæri réttur til endurgreiðslu virðisaukaskatts til opinberra aðila, enda lægju fyrir allir veigamestu þættir sem venjulega væru hafðir til viðmiðunar um hvort sjálfseignarstofnun gæti talist liður í hinu opinbera kerfi.

Með bréfi, dags. 1. október 2009, hafnaði Skattstjórnin í Reykjavík beiðni stefnanda öðru sinni. Þar kom fram að í umræddum úrskurði yfirsattanefndar í máli nr. 319/1997 hefði verið fallist á að heimilt væri að endurgreiða sjálfseignarstofnun virðisaukaskatt samkvæmt 5. tölul. 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 248/1990 um virðisaukaskatt af skattskyldri starfsemi opinberra aðila. Þá sagði þar að þrátt fyrir að stefnandi ætti almennt rétt á endurgreiðslu á þeim liðum sem taldir væru upp í þessu reglugerðarákvæði félli sá kostnaður sem stefnandi óskaði eftir að fá endurgreiddan í umræddu tilviki ekki innan ákvæðis greinarinnar.

Hinn 26. október 2009 kærði stefnandi áðurnefndar ákvarðanir til stefnda. Stefnandi krafðist þess að ákvarðanirnar yrðu felldar úr gildi og að tekin yrði ný ákvörðun þar sem fallist yrði á kröfu hans um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kostnaðar við endurbætur og breytingar á húsnæði hans. Stefnandi kvaðst reisa þessa kröfugerð á reglugerð nr. 440/2009 um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði auk annars húsnæðis sem væri alfarið í eigu sveitarfélaga. Taldi stefnandi ljóst að húsnæði hans hlyti að teljast til íbúðarhúsnæðis í skilningi 1. gr. reglugerðarinnar og vísaði í því sambandi til skilgreiningar á íbúðarhúsnæði í lögfræðiorðabók.

Með úrskurði stefnda, dags. 30. mars 2010, var niðurstaða Skattstjórnans í Reykjavík staðfest. Í úrskurðinum voru rakin ýmis ákvæði laga og reglugerða er lúta að endurgreiðslu virðisaukaskatts og komist að þeirri niðurstöðu að eins og skráningu stefnanda í Fasteignaskrá Íslands væri háttáð yrði að líta svo á að stefnandi félli hvorki undir 2. gr. reglugerðar nr. 440/2009 um frístundahúsnæði, né undir ákvæði reglugerðar nr. 449/1990 um íbúðarhúsnæði. Þá væri heldur ekki hægt að skilgreina stefnanda sem stofnun eða félag sem alfarið væri í eigu sveitarfélags, þar sem stefnandi væri sjálfseignarstofnun með staðfesta skipulagsskrá. Með hliðsjón af þessum atriðum féllst stefndi ekki á að stefnanda bæri réttur til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna aðkeyptrar vinnu við endurbætur og viðhald á húsnæðinu og því væru ekki forsendur til að hnekkja ákvörðunum skattstjórnans í Reykjavík.

### III.

#### 1. Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi skiptir kröfugerð sinni upp í aðal- og varakröfu. Stefnandi kveður muninn á þessum kröfum felast í því að í aðalkröfu sé krafist endurgreiðslu á virðisaukaskatti frá janúar til júlí 2009 en í varakröfunni sé einungis krafist endurgreiðslu þeirra greiðslna sem fram hafi farið á tímabilinu mars til júlí 2009. Ástæða þessa sé sú að reglugerð nr. 440/2009, sem og 1. mgr. í bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, taki aðeins til greiðslna sem fram fari eftir 1. mars 2009 og eigi því aðrar málsástæður við um greiðslur fyrir það tímamark.

Varðandi greiðslur stefnanda eftir 1. mars 2009 tekur hann fram að ágreiningur aðila snúist að meginstefnu til um hvort stefnandi eigi rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kostnaðar við endurbætur og breytingar á húsnæði hans að Hringbraut 50 í Reykjavík. Stefnandi telur ljóst að á grundvelli laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, sem og reglugerðar nr. 440/2009 um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði o.fl., eigi hann rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu við húsnæðið. Þessi niðurstaða sé einfaldlega byggð á þeirri staðreynd að húsnæði stefnanda teljist til íbúðarhúsnæðis í skilningi ákvæðisins, enda reki hann hjúkrunar- og dvalarheimili þar sem fjöldi fólks (heimilismanna) búi og hafi skráð lögheimili, sbr. lög nr. 21/1990 um lögheimili. Lögfræðiorðabók Codex, skilgreini íbúðarhúsnæði á eftirfarandi hátt: „Húsnæði þar sem einhver hefur fasta búsetu og hefur sjálfstætt skráningarauðkenni í.“

Stefnandi telur að hjúkrunar- og dvalarheimilið falli innan þessarar skilgreiningar. Þetta leiði til þess að fallast beri á kröfur stefnanda. Í því sambandi vísar stefnandi til 1. mgr. í bráðabirgðaákvæði XV í lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988, þar sem fram komi að þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. 42. gr. skuli á tímabilinu 1. mars 2009 til 1. janúar 2012 endurgreiða byggjendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis 100% þess virðisaukaskatts sem þeir hafi greitt af vinnu manna á byggingarstað. Jafnframt skuli á sama tímabili endurgreiða eigendum íbúðarhúsnæðis og frístundahúsnæðis 100% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Í þessu sambandi vísar stefnandi einnig til 1. gr. reglugerðar nr. 440/2009.

Stefnandi telur að framangreindar reglur séu skýrar og mæli fyrir um skýlausan rétt stefnanda til endurgreiðslu að því tilskyldu að húsnæði hans verði talið til íbúðarhúsnæðis. Rök hafi verið færð fyrir því að húsnæðið sé íbúðarhúsnæði og aldrei hafi komið fram nokkur rök af hálfu stefnda eða frá Skattstjóranum í Reykjavík gegn þeirri staðhæfingu. Um þetta atriði segi einfaldlega í hinum kærða úrskurði: „Þá telur ríkisskattstjóri jafnframt að Grund elli- og hjúkrunarheimili falli ekki undir ákvæði reglugerðar nr. 449/1990 um íbúðarhúsnæði.“ Þessari staðhæfingu stefnda fylgi enginn rökstuðningur og því sé ómögulegt að átta sig á því hvernig komist sé að þessari niðurstöðu. Þá áréttar stefnandi að endurgreiðslukrafa hans vegna greiðslna eftir 1. mars 2009 sé ekki byggð á reglugerð nr. 449/1990 heldur reglugerð nr. 440/2009. Að öðru leyti sé niðurstaða stefnda að meginstefnu rökstudd með tvennum hætti.

Í fyrsta lagi telji stefndi í úrskurði sínum upp ýmis laga- og reglugerðarákvæði sem fjalli um hvernig fara eigi með endurgreiðslu virðisaukaskatts þegar um sé að ræða húsnæði sem alfarið sé í eigu sveitarfélaga, eða stofnana og félaga sem alfarið séu í eigu sveitarfélaga. Stefnandi segir það óskiljanlegt hvernig þessi ákvæði eigi að geta leitt til þess að hann eigi ekki rétt á endurgreiðslu, enda sé stefnandi ekki að neinu leyti í eigu sveitarfélaga heldur sé um sjálfseignarstofnun með staðfesta skipulagsskrá að ræða, eins og fram komi í úrskurði stefnda. Af þessum sökum beri að hafna öllum þessum lagatilvísunum stefnda þar sem þær komi málinu ekki við.

Í öðru lagi byggi stefndi niðurstöðuna á því að í 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sé talin upp vinna og þjónusta sem sé undanþegin virðisaukaskatti. Þar sé í 1. tölul. talin upp þjónusta sjúkrahúsa, fæðingarstofnana,

heilsuhæla og annarra hliðstæðra stofnana, svo og lækningar, tannlækningar og önnur eiginleg heilbrigðisþjónusta. Stefnandi telji að dvalarheimili aldraðra eigi almennt að falla undir þetta ákvæði. Varðandi þetta atriði telur stefnandi að jafnvel þótt fallist yrði á að dvalarheimilið yrði fellt undir þetta ákvæði verði ekki séð hvernig það eigi að koma í veg fyrir endurgreiðslu virðisaukaskatts á framangreindum grundvelli. Stefnandi vísi hér til 2. gr. eldri reglugerðar nr. 449/1990 um endurgreiðslu virðisaukaskatts, þar sem gildissvið þeirrar reglugerðar sé afmarkað, en ákvæðið sé svohljóðandi: „Endurgreiðsla samkvæmt reglugerð þessari tekur ekki til orlofshúsa, sumarbústaða eða bygginga fyrir starfsemi sem fellur undir ákvæði 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt.“

Stefnandi telur að verði á annað borð fallist á að starfsemi stefnanda falli undir 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt geti það einungis leitt til þess að endurgreiðsla komi ekki til greina samkvæmt hinni eldri, almennu reglugerð um endurgreiðslu virðisaukaskatts, nr. 449/1990. Stefnandi byggir hins vegar ekki rétt sinn til endurgreiðslu á almennu reglugerðinni frá 1990, heldur beint á ákvæðum laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og hinni sértæku reglugerð nr. 440/2009 um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði o.fl. Því sé illskiljanlegt hvernig það komi máli þessu við að stefnandi gæti hugsanlega ekki átt rétt á endurgreiðslu á grundvelli reglugerðar nr. 449/1990. Beri því að hafna þessum málátlitbúnaði stefnda.

Með vísan til framangreinds telur stefnandi að eina málsástæða stefnda gegn kröfum stefnanda sé sú að stefnandi falli ekki undir skilgreiningu á hugtakinu íbúðarhúsnæði. Stefnandi telur ljóst að um íbúðarhúsnæði sé að ræða, eins og fram hefur komið, og að stefndi hafi ekki fært fram nein rök gegn því. Þess vegna hljóti húsnæðið að teljast til íbúðarhúsnæðis.

Með vísan til þessa telur stefnandi að fallast beri á allar kröfur stefnanda um endurgreiðslu eftir 1. mars 2009.

Varðandi greiðslur stefnanda fyrir 1. mars 2009 tekur hann fram að hér sé um að ræða fyrstu þrjá gjalddagana í aðalkröfu sinni, samtals að fjárhæð 241.601 króna. Þessi hluti kröfu stefnanda sé ekki byggður á reglugerð nr. 440/2009, enda falli hann utan gildissviðs hennar. Þess í stað sé byggt á almennu reglugerðinni nr. 449/1990 sem og hinu almenna endurgreiðsluákvæði í 1. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, þar sem mælt sé fyrir um að endurgreiða skuli eigendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafi greitt af vinnu manna á byggingarstað. Samkvæmt þessu verði ekki annað séð en að stefnandi eigi rétt á 60% endurgreiðslu virðisaukaskatts reikninga sem greiddir hafi verið fyrir 1. mars 2009. Dómkrafa stefnanda sé reiknuð í samræmi við þetta, þ.e. einungis sé krafist 60% af þeim virðisauka sem stefnandi hafi greitt á þessu tímabili.

Reglugerð nr. 449/1990 hafi verið sett á grundvelli 42. gr. laga um virðisaukaskatt í þeim tilgangi að kveða nánar á um framkvæmd þessara endurgreiðslna. Í 2. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar sé að finna svofellt ákvæði: „Endurgreiðsla samkvæmt reglugerð þessari tekur ekki til orlofshúsa, sumarbústaða eða bygginga fyrir starfsemi sem fellur undir ákvæði 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt.“ Stefnandi hafi haldið því fram að stefnandi félli undir starfsemi samkvæmt þessu ákvæði og eigi því ekki rétt á endurgreiðslu samkvæmt reglugerðinni. Stefnandi mótmælir því að hann falli undir umrætt ákvæði 3. mgr. 2.

gr. laga um virðisaukaskatt, enda hafi það ekki verið nánar rökstutt af stefnda hvernig komist sé að þeirri niðurstöðu. Hvað sem því líði sé engu að síður ljóst að ráðherra hafi aldrei getað sett slíka takmörkun í reglugerð á endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli almennrar reglugerðarheimildar, sbr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt. Hvergi í 42. gr. laganna sé að finna þessa takmörkun á starfsemi sem falli undir 3. mgr. 2. gr. laganna heldur sé þar öllum byggjendum íbúðarhúsnæðis veittur sami réttur til endurgreiðslu. Því sé ljóst að ákvæði 2. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 449/1990 hafi ekki lagastoð og beri því að virða það að vettugi.

Verði hins vegar fallist á að ákvæðið eigi lagastoð telur stefnandi að hann eigi engu að síður rétt á framangreindri endurgreiðslu á grundvelli 42. gr. laga um virðisaukaskatt, enda mæli 2. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar einungis fyrir um að reglugerðin sjálf gildi ekki um slíka starfsemi sem þar geti um. Reglugerðarákvæðið geti hins vegar aldrei takmarkað skýlausan rétt stefnanda samkvæmt skýru lagaákvæði 42. gr. laga um virðisaukaskatt. Með vísan til framangreinds beri að fallast á allar kröfur stefnanda um endurgreiðslu virðisaukaskatts fyrir 1. mars 2009.

Hvað aðild í málinu snerti tekur stefnandi fram að Skattstjórinn í Reykjavík hafi tekið hinar upphaflegu stjórnvaldsákvæðanir sem mál þetta snúist um, en stefndi hafi tekið ákvörðun á æðra stjórnsýslustigi og staðfest ákvæðanir skattstjórans. Í samræmi við dómvenju í íslensku réttarfari væri í þessu tilviki rétt að stefna lægra settu stjórnvaldi til að þola ógildingu á ákvörðun æðra setts stjórnvalds. Í þessu máli sé hins vegar ríkisskattstjóra stefnt vegna þess að 1. janúar 2010 hafi tekið gildi lög um breytingar á skipulagi stofnana skattkerfisins, sbr. lög nr. 136/2009, sem hafi m.a. falið í sér að embætti skattstjórans í Reykjavík hafi verið sameinað ríkisskattstjóra. Af þessum sökum sé Ríkisskattstjóra stefnt í máli þessu til að þola ógildingu á eigin ákvörðun á æðra stjórnsýslustigi.

Vaxtakröfur stefnanda séu byggðar á lögum nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Þannig sé krafist vaxta frá hverri greiðslu á grundvelli 8. gr. vaxtalaga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, en dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. og 2. gr. laga nr. 29/1995, en dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá því að stefnandi hafi sannanlega lagt fram kröfu um endurgreiðslu, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995.

Með vísan til alls framangreinds telur stefnandi að fallast beri á allar kröfur hans í þessu máli.

Um lagarök tekur stefnandi fram að kröfur hans séu að meginstefnu til reistar á lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og reglugerð nr. 440/2009, um tímabundna aukna endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði o.fl. Þá sé vísað til reglugerðar nr. 449/1990. Vaxtakröfur stefnanda séu reistar á lögum nr. 38/2001, sbr. 8. gr. og 1. mgr. 6. gr. laganna, og á lögum nr. 29/1995, sbr. 2. gr. laganna. Krafa stefnanda um málskostnað styðjist við 21. kafla sömu laga.

## 2. Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að úrskurður Ríkisskattstjóra í máli stefnanda sé í einu og öllu í samræmi við lög. Á honum séu engir form- eða efnisannmarkar sem leitt geti til þess að úrskurðurinn verði felldur úr gildi í heild sinni eða að hluta.

Aðila greini á um hvort húsnæði stefnanda að Hringbraut 50 í Reykjavík sé íbúðarhúsnæði í skilningi bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og 2. mgr. 42. gr. sömu laga. Bráðabirgðaákvæðið, sem sett hafi verið í ákveðnum tilgangi, hafi fyrir fram ákveðinn gildistíma og muni að öllu óbreyttu falla úr gildi þann 1. janúar 2012. Kveður stefndi ákvæðið fela í sér undantekningu frá 2. mgr. 42. gr. laganna og beri að skýra það í því ljósi. Samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum sæti slíkt ákvæði þröngri lögskýringu og mótmælir stefndi því sem röngu og ósönnuðu að húsnæði stefnanda falli undir undantekninguna. Þá bendi lögskýringargögn til þess að íbúðarhúsnæði og frístundahúsnæði það sem talið sé upp í bráðabirgðaákvæðinu taki einungis til húsnæðis sem sé í eigu einstaklinga og notað í þágu þeirra.

Óumdeilt sé að stefnandi reki dvalar- og hjúkrunarheimili fyrir aldraða og falli starfsemi stefnanda undir lög nr. 40/2007 um heilbrigðisþjónustu. Þjónusta sú sem stefnandi veiti virðist því undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 1. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Í ákvarðandi bréfi Ríkisskattstjóra, dags. 4. febrúar 1991, sé kveðið á um að virðisaukaskattur af vinnu manna við byggingar fyrir starfsemi sem falli undir ákvæði 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 sé ekki endurgreiddur. Hér sé til dæmis átt við hótél, heimavistir, skóla, sjúkrahús, heilsuhæli og dvalarheimili fatlaðra og aldraðra. Gerður sé greinarmunur á dvalarheimilum fyrir fatlaða og aldraða (stofnunum) og íbúðarhúsnæði í eigu einstaklinga eða sem einstaklingar leigi á venjulegum leigukjörum þótt húsnæðið sé byggt í tengslum við stofnanir af ofangreindu tagi.

Stefndi telur að skjólstæðingar stefnanda eigi ekki heimili í húsnæði hans samkvæmt málvenju, heldur séu þeir vistaðir þar samkvæmt eigin beiðni eða fyrir tilstuðlan ættingja sinna. Samkvæmt 1. mgr. 14. gr. laga nr. 125/1999 um málefni aldraðra séu stofnanir fyrir aldraða flokkaðar í tvo hópa, annars vegar í „dvalarheimili, sambýli og íbúðir, sérhannað fyrir þarfir aldraðra sem ekki eru færir um að annast heimilishald þrátt fyrir heimaþjónustu“, sbr. 1. tölul. málgreinarinnar, og hins vegar í „hjúkrunarheimili eða hjúkrunarrými á öldrunarstofnunum ætluð öldruðum einstaklingum sem séu of lasburða til að dveljast á dvalarheimilum, sambýlum eða í sérhönnuðum íbúðum“, sbr. 2. tölul. málgreinarinnar. Samkvæmt 2. tölul. 2. gr. laganna sé vistmaður skilgreindur sem sá sem dvelji á stofnun samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 14. gr., og sá sem dvelji lengur en sex mánuði undanfarandi tólf mánuði á stofnun samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 14. gr., eða í hjúkrunarrými stofnunar sem sé á föstum fjárlögum.

Með ákvæðum a-liðar 13. gr. laga nr. 119/1989, um breytingu á lögum 50/1988, um virðisaukaskatt, 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 nr. 50/1988 hafi verið kveðið á um endurgreiðslu virðisaukaskatts, sem byggjendur íbúðarhúsnæðis hafi greitt af vinnu manna á byggingarstað og skyldi endurgreiðslan gerð á grundvelli framlagðra reikninga, eigi sjaldnar en á tveggja mánaða fresti. 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.

Stefndi telur að stefnandi sem og aðrar sjálfseignarstofnanir, sem standi að sams konar rekstri og hann og teljist því til opinberra aðila, í samræmi við úrskurð yfirskattanefndar nr. 319/1997, eigi eingöngu rétt til endurgreiðslu á virðisaukaskatti samkvæmt 3. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988. Dvalar- og hjúkrunarheimili, sem rekin séu á vegum hins opinbera, eigi hvorki rétt til endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli 2. mgr. 42. gr. né bráðabirgðaákvæðisins í XV. gr. laga nr. 50/1988. Þessar stofnanir séu því jafnsettar að lögum hvað þetta atriði snerti.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé fjallað ítarlega um ákvæði XV til bráðabirgða með lögum nr. 50/1988, sem bæst hafi við lögum nr. 10/2009, og gildissvið þess. Vísi stefndi til þeirrar umfjöllunar. Með bráðabirgðaákvæðinu hafi endurgreiðsluhlutfallið verið hækkað í 100% tímabundið og endurgreiðsluheimildirnar útvíkkaðar tímabundið á þann hátt að nú nái þær til frístundahúsnæðis, eins og það sé skilgreint í lögum nr. 75/2008 og húsnæðis í eigu sveitarfélaga og stofnana eða félaga, sem séu alfarið í eigu sveitarfélaga, annað en íbúðarhúsnæði. Hvorki sé að finna í lögum nr. 10/2009, né í reglugerð nr. 440/2009, útvíkkun á íbúðarhúsnæðishugtakinu frá því að 2. mgr. 42. gr. hafi fyrst verið sett í lögum, sbr. og reglugerð nr. 449/1990. Þá sé ekki gerður neinn greinarmunur á íbúðarhúsnæði samkvæmt 2. mgr. 42. gr. og bráðabirgðaákvæðis XV í lögum um virðisaukaskatt. Þá sé heldur ekki gerður neinn greinarmunur á íbúðarhúsnæði í reglugerðum nr. 440/2009 og nr. 449/1990 og sé málsástæðum stefnanda sem á því byggja mótmælt sem röngum, órökstuddum og ósönnuðum.

Skilgreiningu á hugtakinu íbúðarhúsnæði sé hvorki að finna í lögum nr. 50/1988 né í reglugerð nr. 449/1990. Í skattaframkvæmd hafi verið miðað við að til íbúðarhúsnæðis teljist heilsársíbúð í eftirgreindum skilningi: „Húsnæði sem sé byggt samkvæmt skipulagi sem íbúðarhúsnæði, þ.e. við byggingu ætlaða til samfelldrar notkunar á öllum tímum árs og geti gengið kaupum og sölu sem íbúðarhúsnæði og þá sé almenna reglan sú að það sé skráð sem íbúðarhúsnæði í Fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands.“ Í þeirri skrá sé húsnæði stefnanda ekki skráð sem íbúðarhúsnæði heldur sem „vistheimili, tengingangur, tannsbókasafn, þvottahús og vinnustofa“. Af beiðni stefnanda til skattstjórans í Reykjavík, dags. 9. september 2009, sé ljóst að samkvæmt skilgreiningu stefnanda sjálfs sé ekki um hefðbundið íbúðarhúsnæði að ræða. Í skattframkvæmd, sé gerður greinarmunur á dvalarheimilum fyrir fatlaða og aldraða (stofnunum) og íbúðarhúsnæði í eigu einstaklinga eða sem einstaklingar leigja á venjulegum leigukjörum, þótt húsnæðið sé byggt í tengslum við stofnanir af ofangreindu tagi.

Stefnandi hafi sótt um endurgreiðslu á virðisaukaskatti á eyðublaði RSK 10.15 og nr. 13, en á bakhlið þess komi fram í skýringum að endurgreiðslubeiðnin, samkvæmt reglugerð nr. 440/2009, varði aðkeypta vinnu við endurbætur og viðhald á húsnæði í eigu sveitafélaga eða stofnana og félaga sem séu alfarið í eigu sveitarfélaga. Það sé sérstaklega tekið fram að endurgreiðslubeiðnin taki ekki til íbúðarhúsnæðis. Þá sé einnig tekið fram að taka skuli tillit til þess virðisaukaskatts sem sveitarfélög og stofnanir þeirra hafi fengið endurgreiddan á grundvelli 3. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, sbr. reglugerð nr. 248/1990 um virðisaukaskatt af

skattskyldri starfsemi opinberra aðila.

Stefndi telur óljóst hvað hafi vakað fyrir stefnanda með umsókn sinni á framangreindu eyðublaði, enda sé ljóst að húsnæði það sem hann reki starfsemi sína í teljist hvorki frístundahús í skilningi laga nr. 75/2008, né sé unnt að heimfæra rekstur stefnanda sem stofnun eða félag í eigu sveitarfélags. Ljóst sé og óumdeilt að stefnandi telji húsnæði sitt hvorki vera frístundahús né húsnæði sem sé í eigu sveitarfélags eða stofnunar eða félags í eigu sveitarfélags. Samkvæmt framangreindu fá stefndi ekki séð að málatilbúnaður stefnanda samrýmist framlögðum gögnum hans til málsins.

Stefndi vísar til þess að starfsemi stefnanda virðist vera undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt 1. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt. Í 2. gr. reglugerðar nr. 449/1990 komi fram að endurgreiðsla samkvæmt henni nái ekki til starfsemi sem falli undir lagaákvæðið. Samkvæmt meginreglum um virðisaukaskatt beri þeir aðilar sem ekki séu í virðisaukaskattskyldri starfsemi þann virðisaukaskatt sem þeir greiði við kaup á vörum og þjónustu. Um þetta sé skýrt kveðið í 4. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Í samræmi við almenn lögskýringarsjónarmið beri að túlka undanþáguákvæði þröngt en líta beri á ákvæði um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem undanþágur frá framangreindri meginreglu. Með hliðsjón af þessu sem og því sem fram hafi komið, að umræddum endurgreiðslureglum sé eingöngu ætlað að ná til íbúðarhúsnæðis í þeim skilningi sem skattyfirvöld hafi lagt til grundvallar, sé ljóst að reglugerðargjafanum hafi verið heimilt að kveða á um þessa afmörkun í 2. gr. reglugerðarinnar, sem eigi sér skírskotun í lögum.

Stefndi mótmælir öllum framlögðum reikningum stefnanda þar sem endurgreiðslu á virðisaukaskatti samkvæmt þeim skorti lagastoð. Hvorki 1. mgr. 42. gr., né bráðabirgðaákvæði XV í lögum nr. 50/1988, heimili endurgreiðslu virðisaukaskatts til stefnanda, sem reki dvalar- og hjúkrunarheimili fyrir aldraða.

Stefndi mótmælir sérstaklega þeim reikningum sem fylgi beiðnum stefnanda á dskj. 10, 11, 12 og 14, enda séu þeir allir útgefnir fyrir 1. mars 2009 og falli því hlutlægt hvorki undir endurgreiðsluheimild bráðabirgðaákvæðis laganna né reglugerðar nr. 440/2009. Þá sé reikningum á dskj. nr. 15, 17 og 24 mótmælt sem órökstuddum og ósönnuðum, enda einungis lagðar fram kvittanir stefnanda fyrir greiðslu, en reikninga vanti. Þá sé reikningi, dags. 30. apríl 2009 mótmælt sérstaklega, enda sé virðisaukaskattur hvorki sérgreindur, né komi skýrt fram að hann sé innifalinn í heildarfjárhæð hans.

Vaxtakröfum stefnanda sé mótmælt sem röngum og órökstuddum. Lög nr. 29/1995 fjalli samkvæmt efni sínu um endurgreiðslu stjórnvalda á sköttum og gjöldum sem þau hafi innheimt hjá skattaðila. Þeir iðnaðarmenn, sem unnið hafi fyrir stefnanda á árinu 2009, hafi væntanlega skilað þeim skatti í ríkissjóð í samræmi við lagaskyldu sína. Meintur réttur stefnanda til endurgreiðslu virðisaukans falli því ekki undir lög um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda.

Hvað varakröfu stefnanda varði, byggir stefndi sýknukröfu sína á sömu málsástæðum og lagarökum og rakin hafi verið hér að framan.

Um sýknukröfu sína vísar stefndi til áðurgreindra laga. Krafan um málskostnað styðst við 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

#### IV.

##### Forsendur og niðurstaða

Ágreiningur aðila snýst um hvort stefnandi eigi rétt til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kostnaðar við endurbætur og breytingar á húsnæði sínu á árinu 2009 á grundvelli 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og bráðabirgðaákvæðis XV í sömu lögum, og þá hvort húsnæði stefnanda við Hringbraut 50 í Reykjavík sé íbúðarhúsnæði í skilningi tilvitnaðra lagaákvæða.

Í 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, með síðari breytingum, segir að endurgreiða skuli „byggjendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað“. Enn fremur skuli endurgreiða „eigendum íbúðarhúsnæðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess“. Ráðherra er í ákvæðinu falið að setja nánari fyrirmæli um framkvæmd þessara endurgreiðslna. Það hefur ráðherra gert með reglugerð nr. 449/1990 um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Ekki er í lögnum, athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögnum, eða í framangreindri reglugerð skilgreint hvað átt er við með íbúðarhúsnæði.

Með lögum nr. 10/2009 um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, sem voru birt í Stjórnartíðindum 13. mars 2009 en tóku gildi 1. sama mánaðar, var ákvæði XV til bráðabirgða í lögum nr. 50/1988 lögfest. Þar var skylda til endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna framkvæmda við húsnæði á tímabilinu frá 1. mars 2009 til 1. janúar 2011 gerð víðtækari en samkvæmt fyrrgreindum reglum. Endurgreiðsluhlutfallið var hækkað í 100% og það ekki aðeins látið ná til íbúðarhúsnæðis heldur einnig til frístundahúsa. Þá var mælt var fyrir um að einnig skyldi endurgreiða virðisaukaskatt af hönnunar- og eftirlitsvinnu auk þess sem ákvæði þetta var enn fremur látið ná til annars húsnæðis en íbúðarhúsnæðis og frístundahúsa sem væri alfarið í eigu sveitarfélaga eða stofnana eða félaga sem væru alfarið í eigu sveitarfélaga. Í ákvæðinu var fjármálaráðherra veitt heimild til að setja reglugerð um framkvæmd þessarar tímabundnu, auknu endurgreiðslu. Það var gert með 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 bráðabirgðaákvæðinu, lögskýringargögnum eða reglugerð nr. 440/2009 er ekki útskýrt hvað átt er við með íbúðarhúsnæði. Dómurinn telur einsýnt að leggja beri sömu merkingu í hugtakið þar og í 2. mgr. 42. gr. laganna og reglugerð nr. 449/1990.

Hugtakið íbúðarhúsnæði, íbúðarhús eða íbúð kemur fyrir á nokkrum stöðum í löggjöf hér á landi. Fátítt er þó að hugtakið sé beinlínis skilgreint í lögum. Það er þó gert í lögum nr. 138/1997 um húsaleigubætur, en þar segir í 7. gr. að átt sé við „venjulega og fullnægjandi heimilisaðstöðu“ og nánar útskýrt hvað í því felist. Þá segir í 1. másl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 78/2002 um niðurgreiðslur húshitunarkostnaðar að íbúð samkvæmt lögnum sé „húsnæði þar sem einhver hefur fasta búsetu og hefur sjálfstætt skráningarauðkenni í fasteignaskrá“, en

jafnframt bætt við að dvalarheimili aldraðra teljist „íbúðarhúsnæði samkvæmt lögum þessum“. Í lögum nr. 44/1998 um húsnæðismál er víða vikið að lánveitingum til kaupa á „íbúðarhúsnæði“. Hins vegar er augljóst að þar er ekki vísað til húsnæðis fyrir dvalar- eða hjúkrunarheimili af því tagi sem stefnandi rekur, sbr. til hliðsjónar 16. og 30. gr. laganna og athugasemdir við umræddar greinar í frumvarpi því er varð að lögnum. Engin einhlít ályktun verður því dregin af framangreindum lagafyrirmælum um túlkun 2. mgr. 42. gr. og bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988, enda verður að ætla að nákvæm afmörkun á því hvers konar húsnæði eigi að telja til íbúðarhúsnæðis ráðist að miklu leyti af því samhengi sem hugtakið er notað í og tilgangi viðkomandi löggjafar.

Við mat á því hvort húsnæði stefnanda geti talist íbúðarhúsnæði í skilningi framangreindra laga og reglugerðarákvæða um endurgreiðslu virðisaukaskatts telur dómurinn að líta verði til notkunar húsnæðisins. Til að húsnæði teljist íbúðarhúsnæði í hefðbundnum skilningi verður það að vera ætlað til fastrar búsetu íbúa. Það er þó ekki nægjanlegt skilyrði heldur verður einnig að taka mið af fleiri atriðum eins og leyfilegri notkun húsnæðisins samkvæmt gildandi reglum um mannvirki sem og þeim skilmálum sem markar búsetu íbúa í því.

Í málinu liggur fyrir að í umræddu húsnæði er rekin stofnun fyrir aldraða í skilningi 14. gr. laga nr. 125/1999 um málefni aldraðra, þ.e. dvalar- og hjúkrunarheimili. Dvalarheimili er stofnun, sem er sérhönnuð fyrir þarfir aldraðra sem ekki eru færir um að annast heimilishald, eins og rakið er í 1. mgr. 14. gr. laganna, en þar er síðan gerð grein fyrir þeim aðbúnaði og þjónustu sem þarf að vera til staðar í slíkri stofnun. Kemur þar meðal annars fram að á dvalarheimili þurfi að vera aðstaða til hjúkrunar, læknishjálpar og endurhæfingar. Hjúkrunarheimili eru hins vegar ætluð öldruðum einstaklingum sem eru of lasburða til að dveljast á dvalarheimilum, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Þar skal veitt hjúkrunar- og lækniþjónusta og endurhæfing og skal þjónustan vera reist á einstaklingsbundnu mati á heilsufarslegum og félagslegum þörfum hins aldraða. Þá liggur fyrir að til að fá vistun hjá stefnanda, hvort heldur í hjúkrunarrými eða dvalarrými, þurfi að liggja fyrir vistunarmati, sbr. 15. gr. laga nr. 125/1999. Þeir sem dvelja í húsnæði stefnanda á framangreindum forsendum eru vistmenn í skilningi 2. tölul. 2. gr. sömu laga, en teljast ekki íbúar í hefðbundnum skilningi. Þá hefur það þýðingu í þessu sambandi að samkvæmt fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands er húsnæði stefnanda ekki skráð sem íbúðarhúsnæði, heldur sem „vistheimili, tengigangur, tann, bókasafn, þvottahús og vinnustofa“. Sú aðstaða sem einstakir vistmenn hafa til afnota fyrir sig í húsnæði stefnanda er samkvæmt þessu ekki sérgreind í fasteignaskrá. Þá verður að ætla að umrætt húsnæði teljist ekki til íbúðarhúsa í skilningi 5. kafla byggingarreglugerðar nr. 441/1998 heldur lúti það sérákvæði 110. gr. sömu reglugerðar sem fjallar um hótél-, dvalar- og heimavistir, en í 1. mgr. greinarinnar kemur fram að það taki til hjúkrunarheimila og elli- og dvalarheimila aldraðra.

Þegar á allt framangreint er litið telur dómurinn að húsnæði stefnanda að Hringbraut 50 í Reykjavík sé húsnæði fyrir þjónustustarfsemi, en ekki íbúðarhúsnæði í skilningi 2. mgr. 42. gr. og bráðabirgðaákvæðis XV í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, þó að vistmenn eigi þar fasta búsetu. Sú niðurstaða er í samræmi við það sem fyrir liggur um skattframkvæmd hjá stefnda. Af þessum sökum ber að sýkna stefnda af kröfu stefnanda um að fella úr gildi úrskurðinn frá 30. mars 2010. Í ljósi þessarar niðurstöðu er ekki efni til að fjalla sérstaklega um

afleidda fjárkröfu stefnanda. Eins og málið liggur fyrir ber því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 þykir rétt að hvor aðila beri sinn hluta af þeim kostnaði sem hlotist hefur af rekstri málsins.

Ásmundur Helgason héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

### **D Ó M S O R Ð:**

Stefndi, ríkisskattstjóri, er sýkn af dómkröfum stefnanda, Grundar- elli og hjúkrunarheimilis.

Málkostnaður milli aðila fellur niður.

Ásmundur Helgason