

## Minnisblað

**Dagsetning:** 22. mars 2017

**Móttakandi:** Félag atvinnurekenda

**Sendandi:** Deloitte, skatta- og lögfræðisvið

**Efni:** Áfengisgjald

### 1. Inngangur

Félag atvinnurekenda (hér eftir „**félagið**“ eða „**FA**“) sendi Deloitte ehf. fyrirspurn vegna breytinga á lögum nr. 96/1995 um gjald af áfengi og tóbaki (hér eftir „**lög um áfengisgjald**“). Fyrirspurnin varðar gjaldfrest og uppgjörstímabil áfengisgjalds og möguleika á samræmingu þess við uppgjör á virðisaukaskatti. Jafnframt snýr fyrirspurnin að meðferð tapaðra krafna vegna áfengisgjalds og mögulegri samræmingu þess við reglur um virðisaukaskatt og tekjuskatt.

### 2. Samantekt

- Samkvæmt núgildandi lögum er uppgjörstímabil áfengisgjalds einn mánuður og gjalddagi þess er annar virkur dagur eftir lok uppgjörstímabils.
- Hvorki í lögum né í reglugerð um áfengisgjald er að finna ákvæði sem fjallar um meðferð á töpuðum kröfum.
- Almennt uppgjörstímabil virðisaukaskatts er tveir mánuðir. Gjalddagi virðisaukaskatts er fimmti dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils. Við innflutning er gjalddagi virðisaukaskatts af innfluttri vöru á sama tíma og önnur aðflutningsgjöld en gjalddaginn er þá 15. dagur næsta mánaðar eftir lok uppgjörstímabils.

- Ætla má að það væri hagræði fólgð í því, bæði fyrir gjaldskylda aðila og innheimtuaðila, að uppgjörstímabil og gjalddagi áfengisgjalds væri í samræmi við uppgjörstímabil og gjalddaga virðisaukaskatts, enda sé gjaldskyldur aðili virðisaukaskattskyldur og hafi með höndum sölu á áfengi í atvinnurekstrartilgangi. Því mætti leggja til breytingu á 3. mgr. 5. gr. laga um áfengisgjald um að uppgjörstímabil áfengisgjalds verði tveir mánuðir og gjalddagi áfengisgjalds verði fimmti dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils hjá innlendum framleiðendum áfengis til samræmis við gjalddaga virðisaukaskatts og að gjalddagi áfengisgjalds af innfluttri vöru verði fimmtánda dagur næsta mánaðar eftir lok uppgjörstímabils fyrir innflytjendur áfengis til samræmis við önnur aðflutningsgjöld.
- Aðila sem er skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti er heimilt að færa tapaðar viðskiptakröfur til frádráttar frá skattskyldri veltu og til lækkunar á útskatti ef krafa telst sannanlega töpuð og hin tapaða fjárhæð hefur áður verið talin til skattskyldrar veltu. Hið sama á við um tekjuskatt, þ.e. að lögaðilum er heimilt að færa sannanlega tapaðar viðskiptakröfur til frádráttar frá skattskyldum tekjum.
- Til þess að mæta aukinni rekstraráhættu, sem fylgir fyrirhuguðum breytingum á lögum um áfengissölu fyrir innlytjendur og innlenda framleiðendur áfengis, mætti leggja til að ef viðskiptakrafa sem til er komin vegna sölu á áfengi telst sannanlega töpuð, þá hafi gjaldskyldur aðili áfengisgjalds heimild til þess að draga áfengisgjald, sem greitt hefur verið vegna þess áfengis sem selt var, frá áfengisgjaldi á því tímabili sem krafan telst sannanlega töpuð. Annar möguleiki væri sá að leggja það til að bætt yrði við nýjum tölulíð 10 í 1. mgr. 6. gr. laga um áfengisgjald þannig að áfengisgjald yrði fellt niður eða endurgreitt í því tilviki að viðskiptakrafa vegna sölu á áfengi hefur sannanlega tapast. Í báðum tilvikum væri það forsenda að slík krafa væri frádráttarbær í skattskilum gjaldskylds aðila á grundvelli 3. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, enda breytingunni eingöngu ætlað að taka til þeirra sem flytja inn eða framleiða áfengi til sölu í atvinnurekstrartilgangi.

### 3. Almenn

Samkvæmt 1. mgr. 2 gr. laga um áfengisgjald, sbr. 1. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 505/1998 um áfengisgjald (hér eftir „**reglugerð um áfengisgjald**“), þá er öllum þeim sem flytja inn eða framleiða áfengi hér á landi til sölu eða vinnslu skylt að greiða í ríkissjóð áfengisgjald af áfengi. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. laganna, sbr. 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar, þá reiknast áfengisgjaldið á hvern sentilítra af vínanda í hverjum lítra áfengs drykkjar sem miðast við flokkun drykkjarins í tollskrá. Samkvæmt 1. mgr. 5. gr. laganna, sbr. 1. mgr. 4. gr. reglugerðarinnar, greiða innflytjendur áfengisgjaldið við tollafgreiðslu og samkvæmt 2. mgr. 5. gr.

laganna, sbr. 2. mgr. 4. gr. reglugerðarinnar, reiknast áfengisgjald af áfengi sem framleitt er innan lands við sölu eða afhendingu vörunnar og skiptir þá ekki máli hvenær eða með hvaða hætti greiðslan fer fram. Samkvæmt 3. mgr. 5. gr. laganna þá hefur ráðherra heimild til að setja í reglugerð ákvæði sem veitir greiðslufrest í allt að einn mánuð þannig að uppgjörstímabil verði þá einn mánuður, frá 1. hvers mánaðar til loka hans og er gjalddagi þá annar virkur dagur eftir lok uppgjörstímabils, sbr. 2. mgr. 5. gr. reglugerðarinnar.

Hvorki í lögum um áfengisgjald né í reglugerð um áfengisgjald er að finna ákvæði sem fjallar um meðferð á töpuðum viðskiptakröfum í tengslum við sölu á áfengi.

Fyrir Alþingi liggur nú frumvarp þar sem lagðar eru til breytingar á lagaumhverfi áfengissölu. Með frumvarpinu eru lagðar til breytingar á lögum nr. 86/2011, um verslun með áfengi og tóbak, lögum nr. 88/1991, um aukatekjur ríkissjóðs, áfengislögum nr. 75/1998 og lögum nr. 96/1995, um gjald af áfengi og tóbaki (hér eftir „**frumvarpið**“). Með frumvarpinu eru ekki lagðar til breytingar á gjaldfresti og uppgjörstímabilum áfengisgjalds. Þá er í frumvarpinu ekki að finna ákvæði um það hvernig fara ber með tapaðar viðskiptakröfur vegna sölu á áfengi.

FA hefur því leitað til Deloitte og óskað eftir því að Deloitte taki saman minnisblað þetta um möguleika þess að samræma framangreind atriði við gjaldfrest og uppgjörstímabil virðisaukaskatts ásamt því að samræma meðferð á töpuðum kröfum vegna áfengisgjalds við meðferð tapaðra krafna vegna virðisaukaskatts.

## **4. Virðisaukaskattur**

### **4.1. Greiðslufrestur og uppgjörstímabil**

Almennt uppgjörstímabil virðisaukaskatts er tveir mánuðir, janúar og febrúar, mars og apríl, maí og júní o.s.frv. skv. 1. mgr. 24. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (hér eftir „**vskl.**“), sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 667/1995 um framtal og skil á virðisaukaskatti. Samkvæmt 2. mgr. 24. gr. laganna, sbr. 1. mgr. 8 gr. reglugerðarinnar, er gjalddagi virðisaukaskatts fimmti dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils.

Virðisaukaskattur af innfluttri vöru skal innheimtur af tollverði skattskyldrar vöru skv. 1. mgr. 34. gr. vskl. Samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. tollalaga nr. 88/2005 (hér eftir „**tollalög**“) þá eru aðflutningsgjöld skilgreind sem „tollur og aðrir skattar og gjöld sem greiða ber við tollmeðferð vöru við inn- og útflutning“. Gjalddagi aðflutningsgjalda á vörur er þegar leyfi hefur verið veitt til afhendingar vörunnar til notkunar innan lands sbr. 1. mgr. 120. gr. tollalaga. Greiðslufrestur á aðflutningsgjöldum er veittur til aðila sem skráðir eru á virðisaukaskattskrá, skv. 1. mgr. 121. gr. tollalaga. Hvert uppgjörstímabil er þá skv. 1. mgr. 122. gr. tollalaga tveir mánuðir eins og almennt gildir um uppgjörstímabil virðisaukaskatts.

Samkvæmt 2. mgr. 122. gr. þá er gjalddagi aðflutningsgjalda 15. dagur næsta mánaðar eftir lok uppgjörstímabils.

Í frumvarpi með vskl. var umfjöllun um uppgjörstímabil. Með lögunum tók virðisaukaskattur við af söluskatti en uppgjörstímabil söluskatts var einn mánuður og gjalddagi söluskatts 15. næsta mánaðar eftir uppgjörsmánuð. Talið var að það væri hagkvæmara bæði fyrir skattyfirvöld og framteljendur að hafa lengri og færri uppgjörstímabil þó svo að of löng og fá uppgjörstímabil væru ekki hentug. Var því árlægum greiðslutímabilum fækkað úr 12 niður í 6 tímabil.

#### **4.2. Meðferð tapaðra krafna**

Samkvæmt 2. tölul. 5 mgr. 13. gr. vskl. er heimilt að færa tapaðar viðskiptakröfur til frádráttar frá skattskyldri veltu og til lækkunar á útskatti svo framarlega sem hin tapaða fjárhæð hafi áður verið talin til skattskyldrar veltu. Í athugasemdum með frumvarpi að vskl. kemur fram að ákvæðið endurspegli efnislega 3. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt um frádráttarbærni tapaðra krafna en samkvæmt því ákvæði er heimilt að draga frá tekjum lögaðila tap á útistandandi viðskiptakröfum, ábyrgðum og lánveitingum, sem beint tengjast atvinnurekstrinum, á því tekjuári sem eignirnar eru sannanlega tapaðar. Nánar er kveðið á um frádráttarheimildina í 13. og 14. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi.

Til þess að heimilt sé að leiðrétta skattskylda veltu þá þarf að sýna fram á að krafan sé sannanlega töpuð. Í 14. gr. ofangreindrar reglugerðar er kveðið á um það hvenær krafa telst sannanlega töpuð, en skv. a. lið greinarinnar þá telst krafa sannanlega töpuð „ef hún er fyrnd eða það sannast á fullnægjandi hátt að eignir séu eigi til fyrir henni eða hún verði eigi greidd, svo sem við gjaldprot, nauðasamninga, árangurslaust fjárnám o.þ.h.“ Samkvæmt b. lið greinarinnar þá telst krafa einnig sannanlega töpuð ef telja má fullvíst að krafan fái eigi greidd, enda þótt atvik þau sem um ræðir í a-lið séu eigi fyrir hendi. Líkur einar eru þó ekki nægar, heldur verða öll rök að liggja til þess að hún sé að fullu töpuð. Að það hafi sýnt sig við ítrekaðar innheimtutilraunir, þ.m.t. annarra kröfuhafa, að skuldari sé ófær til greiðslu, að hvorki fái af kröfunni afborganir og vextir né veð fyrir henni og efnahagur skuldara og afkoma sé þannig að greiðslu verði ekki að vænta, enda sé ekki um gagnkröfu að ræða af hans hendi.

Séu ofangreind skilyrði fyrir hendi, og viðskiptakrafa telst vera töpuð, ætti krafan að vera frádráttarbær frá virðisaukaskattskyldri veltu skv. 2. tölul. 5. mgr. 13. gr. vskl.

## 5. Áfengisgjald

### 5.1. Almenn

Með frumvarpinu er lagt til að smásala áfengis verði ekki lengur hlutverk Áfengis- og tóbaksverslunar ríkisins (hér eftir „ÁTVR“) heldur verður einkaaðilum heimilt að hafa áfengi í smásölu. Við þessa breytingu munu innflytjendur áfengis og innlendir framleiðendur áfengis ekki lengur selja áfengi til ríkisins heldur til einkaaðila. Þar sem greiðslur frá ríkinu verða almennt að teljast öruggari heldur en greiðslur frá einkaaðilum þá vekur þessi breyting upp spurningar varðandi greiðslufrest og greiðslutímabil áfengisgjalds sem og meðferð tapaðra viðskiptakrafna.

### 5.2. Greiðslufrestur og greiðslutímabil

Í athugasemdum með frumvarpinu er fjallað um þau sjónarmið að samræma ætti greiðslufrest áfengisgjalds við greiðslufrest virðisaukaskatts þannig að greiðslutímabil verði tveir mánuðir í stað eins mánaðar eins og greiðslufresturinn er samkvæmt núgildandi lögum, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga um áfengisgjald og 2. mgr. 5. gr. reglugerðar um áfengisgjald. Áfengisgjald er hátt hlutfall af heildsöluverði áfengis og þurfa innflytjendur áfengis og innlendir framleiðendur áfengis oft að greiða áfengisgjaldið án þess að hafa fengið greiðslu frá smásalanum. Þetta getur haft áhrif á rekstrarhæfi innflytjenda áfengis og innlendra framleiðenda áfengis ásamt því að hindra aðgengi nýrra aðila að markaðnum. Þrátt fyrir þessar athugasemdir með frumvarpinu þá er ekki að finna ákvæði í frumvarpinu sem ætlað er að bregðast við þessar stöðu, svo sem til þess að lengja greiðslufrest og fækka greiðslutímabilum til samræmis við virðisaukaskatt.

Gjaldskyldum aðilum ber að greiða áfengisgjaldið til ríkisins þrátt fyrir að ekki hafi borist greiðsla frá kaupanda rétt eins og skilaskyldir aðilar skila inn virðisaukaskatti óháð því hvort greiðsla hafi borist frá kaupanda vegna kaupa á vöru eða þjónustu.

Í 11. gr. laga um áfengisgjald er fjallað um samspil áfengisgjalds við tollalög og vskl.:

*„Úrskurður tollstjóra um niðurfellingu eða endurgreiðslu áfengis- og tóbaksgjalds skv. 6. gr. og 2. mgr. 10. gr. sætir kæru til ráðherra í samræmi við 102. gr. tollalaga, nr. 55/1987. Þá skulu ákvæði tollalaga gilda að því leyti sem lög þessi kveða ekki á um gjaldskyldu, gjaldfrelsi, úrskurð um flokkun til gjaldskyldu, álagningu, innheimtu, lögvernd, viðurlög, refsingar og aðra framkvæmd varðandi gjald af innfluttu áfengi og tóbaki.*

*Að því leyti sem ekki eru ákvæði í lögum þessum um álagningu, innheimtu, tilhögun bókhalds, framtöl, eftirlit, stöðvun atvinnurekstrar, viðurlög, sektir, refsingar og aðra framkvæmd varðandi gjald samkvæmt lögum þessum af áfengi og tóbaki, sem er framleitt eða unnið að einhverju leyti hér á landi, skulu gilda eftir því sem við getur*

*átt ákvæði laga um virðisaukaskatt og ákvæði reglugerða og annarra fyrirmæla settra samkvæmt þeim lögum"*

Sambærilegt ákvæði er að finna í 16. gr. reglugerðar um áfengisgjald og því má ætla að reglur tollalaga og vskl. um greiðslufrest og greiðslutímabil aðflutningsgjalda og virðisaukaskatts eigi vel við áfengisgjaldið enda er í öllum þessum tilvikum um háar upphæðir að ræða sem skila þarf til ríkisins hvort sem gjaldskyldur aðili hafi mótttekið greiðslu vegna sölu vörunnar eða ekki. Með því að lengja tímabilið aukast líkurnar á því að greiðsla fyrir vöruna hafi borist áður en gjaldskyldum aðila ber að greiða áfengisgjaldið. Jafnframt myndi það minnka vinnu bæði fyrir gjaldskylda aðila og innheimtuaðila að lengja greiðslufrestinn og fækka þar með greiðslutímabilum. Það verður því að telja að það gæti verið bæði hagkvæmt og skynsamlegt að setja inn í lög um áfengisgjald og reglugerð um áfengisgjald sambærileg ákvæði og finna má í vskl., reglugerðar nr. 667/1995 og tollalögum varðandi greiðslutímabil og gjalddaga þegar kemur að greiðslu virðisaukaskatts og aðflutningsgjalda.

Til þess að ná ofangreindu markmið mætti leggja til breytingu á 3. mgr. 5. gr. laga um áfengisgjald um að greiðslutímabil áfengisgjalds skuli vera tveir mánuðir, janúar og febrúar, mars og apríl, maí og júní o.s.frv., í samræmi við uppgjörstímabil virðisaukaskatts, og að gjalddagi áfengisgjalds skuli vera fimmti dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils fyrir innlenda framleiðendur áfengis til samræmis við virðisaukaskatt. Þá mætti leggja til að gjalddagi áfengisgjalds yrði 15. dagur næsta mánaðar eftir lok uppgjörstímabils fyrir innflytjendur áfengis til samræmis við önnur aðflutningsgjöld, enda sé gjaldskyldur aðili skráður í grunnskrá virðisaukaskatts og stundi sölu á áfengi í atvinnurekstrartilgangi.

### **5.3. Meðferð tapaðra krafna**

Samkvæmt 1. mgr. 4. gr. laga nr. 86/2011 um verslun með áfengi og tóbak þá sinnir ÁTVR smásölu áfengis. Innflytjendur og innlendir framleiðendur áfengis hafa því selt áfengi til ÁTVR, en með frumvarpinu er lögð til breyting á því hver hafi heimild til smásölu þannig að einkaaðilar fái heimild til smásölu í stað ÁTVR. Innflytjendur og innlendir framleiðendur áfengis munu því eftirleiðis selja áfengi til einkaaðila í stað ÁTVR. Slík breyting mun fyrirsjáanlega auka rekstraráhættu innflytjenda og innlendra framleiðenda áfengis umtalsvert og líkurnar á því að viðskiptakröfur vegna sölu á áfengi tapist aukast.

Af framangreindu leiðir að mikilvægt er að tryggja það að samhliða breytingunum verði gerðar ráðstafnir til að bregðast við aukinni rekstraráhættu þannig að innlendir framleiðendur og innflytjendur áfengis eigi kost á að leiðrétta álagt áfengisgjald ef viðskiptakrafa vegna sölu á áfengi telst sannanlega töpuð með sambærilegum hætti og gildir um leiðréttingu virðisaukaskatts og gjaldfærslu tapaðra krafna í tekjuskattskilum.

Til þess að ná fram ofangreindu markmiði mætti leggja til að sett yrði inn nýtt ákvæði í lög um áfengisgjald sem myndi heimila gjaldskyldum aðilum að draga áfengisgjald sem greitt hefur verið vegna áfengis sem selt hefur verið til smásöluaðila, og viðskiptakrafan telst sannanlega töpuð, frá áfengisgjaldi á því tímabili sem krafan telst sannanlega töpuð, enda sé slík krafa frádráttarbær í skattskilum gjaldskylds aðila á grundvelli 3. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Annar möguleiki væri að leggja það til að bætt yrði við nýjum tölulið 10 í 1. mgr. 6. gr. laga um áfengisgjald þannig að áfengisgjald yrði felld niður eða endurgreitt í því tilviki að viðskiptakrafa vegna sölu á áfengi hefur sannanlega tapast, enda sé slík krafa frádráttarbær í skattskilum gjaldskylds aðila á grundvelli 3. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Með vísan til ofangreinds væri það forsenda þess að krafa teldist sannanlega töpuð hún uppfyllti skilyrði 3. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. 14. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Þá væri með slíkri tilvísun jafnframt komið í veg fyrir það að gjaldskyldir aðilar sem flytja inn áfengi til eigin nota, eða stunda að öðru leyti ekki sölu áfengis í atvinnurekstrarskygni, gætu nýtt slíka heimild til þess að fá áfengisgjald felld niður eða endurgreitt.

**\*Fyrirvari\***

Ráðgjöf okkar og niðurstöður sem birtast í þessu minnisblaði/tölvupósti grundvallast á því að allar framangreindar staðreyndir, ályktanir, upplýsingar og gögn séu fullnægjandi og rétt. Afar áriðandi er að okkur verði tilkynnt um það þegar í stað ef einhver hluti af umræddum staðreyndum, ályktununum, upplýsingum og/eða gögnum eru ófullnægjandi eða ósannur, enda getur það haft áhrif á efnislegar niðurstöður og ráðleggingar okkar. Minnisblaðið er ekki bindandi gagnvart skattyfirvöldum eða dómstólum og felur ekki í sér ábyrgð eða tryggingu fyrir því að álit skattyfirvalda eða dómstóla fari saman við niðurstöðu Deloitte. Ráðgjöf okkar grundvallast á gildandi réttarheimildum eins og þær eru á Íslandi á hverjum tíma fyrir sig. Ljóst er að réttarheimildirnar og túlkun á þeim geta breyst og nýjar heimildir bæst við, með þeim hætti að þær gildi afturvirkir og/eða í framtíðinni. Allar slíkar breytingar geta haft áhrif á gildi þessarar ráðgjafar okkar. Við skuldbindum okkur ekki til að uppfæra ráðgjöf okkar og niðurstöður í samræmi við breytingar sem kunna að vera gerðar á réttarheimildum og/eða túlkun á þeim. Skaðabótaskylda okkar vegna hugsanlegs beins eða óbeins tjóns sem er afleiðing af þjónustu okkar er takmörkuð við tvöfalda þóknun okkar fyrir hana.