

Chuyên đề 3

Thuế và quản lý thuế nâng cao

NỘI DUNG CHUYÊN ĐỀ

Nội dung chuyên đề bao gồm kiến thức chung về thuế và các sắc thuế chủ yếu trong hệ thống thuế Việt Nam. Nội dung kiến thức của chuyên đề đòi hỏi người dự thi chứng chỉ kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề phải hiểu sâu sắc nội dung những sắc thuế chủ yếu trong hệ thống thuế Việt Nam (được liệt kê cụ thể trong tài liệu này). Những sắc thuế khác trong hệ thống thuế Việt Nam không liệt kê trong tài liệu này thì không nằm trong giới hạn kỳ thi. Chuyên đề có các nội dung sau:

1. Những vấn đề chung về thuế
2. Thuế giá trị gia tăng
3. Thuế tiêu thụ đặc biệt
4. Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu
5. Thuế thu nhập doanh nghiệp
6. Thuế thu nhập cá nhân
7. Quản lý thuế
8. Kế hoạch thuế
9. Quy định về dịch vụ hành nghề làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế.

GIỚI HẠN VĂN BẢN PHÁP LÝ CHO KỲ THI NĂM 2017

Nội dung thi để cấp chứng chỉ kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề năm 2017 đối với chuyên đề Thuế và quản lý thuế nâng cao áp dụng văn bản quy phạm pháp luật về thuế và quản lý thuế đã ban hành và có hiệu lực thi hành tính đến ngày 31/3/2017. Riêng đối với thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân thì áp dụng văn bản quy phạm pháp luật đã ban hành và có hiệu lực thi hành tính đến ngày 31/12/2016.

1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ THUẾ

1.1. Khái niệm và đặc điểm của thuế

Ra đời và tồn tại cùng với nhà nước, từ đó đến nay, thuế đã trải qua một quá trình phát triển lâu dài và khái niệm về thuế cũng không ngừng được hoàn thiện.

Theo Lê Nin, *“Thuế là cái mà nhà nước thu của dân nhưng không bù lại”* và *“Thuế cấu thành nên nguồn thu của chính phủ, nó được lấy ra từ sản phẩm của đất đai và lao động trong nước, xét cho cùng thì thuế được lấy ra từ tư bản hay thu nhập của người chịu thuế¹”*.

Nhà kinh tế học Gaston Jeze trong cuốn *“Tài chính công²”* đã đưa ra một khái niệm cổ điển nhất và cũng nổi tiếng nhất về thuế. Theo tác giả, *“Thuế là một khoản đóng góp bằng tiền, có tính chất xác định, không hoàn trả trực tiếp do các công dân đóng góp cho nhà nước thông qua con đường quyền lực nhằm bù đắp các khoản chi tiêu của nhà nước”*. Theo thời gian, khái niệm cổ điển này đến nay đã được bổ sung, chỉnh sửa và hoàn thiện như sau: *“Thuế là một khoản đóng góp bằng tiền, có tính chất xác định, không hoàn trả trực tiếp do các công dân đóng góp cho nhà nước thông qua con đường quyền lực nhằm bù đắp những chi tiêu của nhà nước trong việc thực hiện các chức năng kinh tế-xã hội của nhà nước”*.

Trên góc độ phân phối thu nhập, khái niệm thuế được hiểu như sau: *Thuế là hình thức phân phối và phân phối lại tổng sản phẩm xã hội và thu nhập quốc dân nhằm hình thành nên quỹ tiền tệ tập trung lớn nhất của nhà nước (quỹ ngân sách nhà nước) để đáp ứng nhu cầu chi tiêu cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của nhà nước*.

Trên góc độ người nộp thuế thì thuế được định nghĩa như sau: *Thuế là khoản đóng góp bắt buộc mà mỗi tổ chức, cá nhân phải có nghĩa vụ đóng góp cho nhà nước theo luật định để đáp ứng nhu cầu chi tiêu cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của nhà nước; người đóng thuế được hưởng hợp pháp phần thu nhập còn lại*.

Trên góc độ kinh tế học, thuế được định nghĩa như sau: *Thuế là biện pháp đặc biệt, theo đó, nhà nước sử dụng quyền lực của mình để chuyển một phần nguồn lực từ khu vực tư sang khu vực công nhằm thực hiện các chức năng kinh tế - xã hội của nhà nước*.

Như vậy, đã có nhiều khái niệm khác nhau về thuế. Tuy nhiên, để hiểu rõ bản chất của thuế, khi nghiên cứu khái niệm thuế cần chú ý các đặc điểm sau:

Thứ nhất, trong xã hội hiện đại thuế là khoản đóng góp bằng tiền. Về nguyên tắc, thuế là một khoản đóng góp dưới hình thức tiền tệ, điều này trái ngược với các hình thức thanh toán bằng hiện vật đã tồn tại trước đây. Sự phát triển của quan hệ hàng hoá - tiền tệ tạo điều kiện thuận lợi cho sự phát triển của

¹ Lê-Nin toàn tập, tập 15.

² Gaston Jeze, “Finances Publiques”, 1934.

thuế, đổi lại, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế được thực hiện bằng tiền lại góp phần thúc đẩy sự phát triển của kinh tế thị trường.

Thứ hai, thuế là khoản đóng góp bắt buộc được thực hiện thông qua con đường quyền lực chính trị. Dù được thực hiện dưới hình thức nào, thuế vẫn thể hiện tính chất bắt buộc, được thực hiện thông qua con đường quyền lực nhà nước (qua hệ thống pháp luật thuế). Do đó, đối tượng nộp thuế bắt buộc phải tuân thủ các quy định pháp luật về kê khai, nộp thuế. Đối tượng nộp thuế không thể tự mình ấn định hay thoả thuận mức thuế mà phải chấp thuận mức thuế và thời hạn nộp thuế theo quy định của pháp luật. Những đối tượng nộp thuế vi phạm luật sẽ bị cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý vi phạm hoặc cưỡng chế thi hành theo quy định của pháp luật để buộc họ phải làm tròn nghĩa vụ nộp thuế. Đây là điểm khác biệt giữa thuế với các khoản đóng góp mang tính chất tự nguyện.

Thứ ba, thuế là một khoản thu không có đối khoản cụ thể, không hoàn trả trực tiếp nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước trong việc thực hiện các chức năng quản lý xã hội, chức năng kinh tế - xã hội của nhà nước.

Khác với khoản vay, thuế không hoàn trả trực tiếp cho người nộp thuế (tuy nhiên, một phần thuế được hoàn trả gián tiếp cho người nộp thuế thông qua các khoản phúc lợi xã hội, phúc lợi công cộng). Sự không hoàn trả trực tiếp được thể hiện ở cả trước và sau khi thu thuế. Trước khi thu thuế, nhà nước không hề cung ứng trực tiếp một dịch vụ nào cho người nộp thuế. Sau khi thu thuế, nhà nước cũng không có sự bồi hoàn trực tiếp nào cho người nộp thuế. Cũng như vậy, người nộp thuế không thể phản đối việc thực hiện nghĩa vụ thuế với lý do họ sử dụng ít các dịch vụ công cộng; không có quyền đòi hỏi được hưởng nhiều dịch vụ công cộng hơn so với số thuế họ phải trả vì lý do này hay lý do khác; không thể từ chối nộp thuế với lý do họ đã phải thanh toán cho các khoản chi trái với nguyên tắc này.

Thuế được thu nhằm đáp ứng mọi nhu cầu chi tiêu của nhà nước, thuế không có đối khoản cụ thể. Điều này thể hiện rõ ở chỗ nguồn thu từ mỗi loại thuế không được quy định gắn với mục đích chi tiêu cụ thể nào cả mà đều được sử dụng để đáp ứng nhu cầu chi tiêu chung của nhà nước trong quá trình thực hiện chức năng, nhiệm vụ của nhà nước.

Khái niệm “chi tiêu của nhà nước” ngày nay không thể hiểu theo nghĩa hẹp là chỉ bao gồm các chi phí liên quan đến chức năng duy trì bộ máy của nhà nước để thực hiện các chức năng của nhà nước, mà còn gồm các chi phí cho việc thực hiện các chức năng kinh tế - xã hội. Chính vì thế, khi xem xét khái niệm thuế cũng phải hiểu thuế trên hai góc độ: thuế vừa là công cụ huy động nguồn thu để đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước và thuế vừa là công cụ giúp nhà nước thực hiện các mục tiêu kinh tế - xã hội hay công cụ quản lý vĩ mô nền kinh tế.

1.2. Chức năng của thuế

Lịch sử phát triển của thuế đã chứng minh rằng, thuế có 3 chức năng cơ bản, đó là: chức năng bảo đảm nguồn thu cho NSNN nhằm đáp ứng nhu cầu chi

tiêu của Nhà nước; chức năng phân phối lại thu nhập và tài sản nhằm đảm bảo công bằng xã hội và chức năng điều tiết vĩ mô nền kinh tế.

1.2.1. Chức năng đảm bảo nguồn thu cho NSNN

Mức độ động viên các nguồn thu từ thuế vào ngân sách phần lớn, gắn liền với tổng số chi tiêu của của nhà nước vì các khoản thu này là nguồn bù đắp chủ yếu cho các khoản chi ngân sách. Nhưng các khoản thu này cũng không phải là nguồn bù đắp duy nhất mà bên cạnh đó, thâm hụt ngân sách còn được bù đắp bằng nguồn vay hoặc phát hành tiền tệ. Mức độ động viên thu ngân sách với tỷ lệ giữa thâm hụt ngân sách trên tổng sản phẩm quốc nội (GDP) của mỗi nước cho thấy mức độ huy động của nhà nước để bù đắp cho các khoản chi này (tất nhiên kể cả khoản lãi phải trả khi hoàn trả nợ).

1.2.2. Chức năng phân phối lại nhằm đảm bảo công bằng xã hội

Về nguyên tắc, gánh nặng về thuế phải được phân chia một cách công bằng; thuế phải có vai trò sửa chữa những khiếm khuyết của sự phân phối lần đầu để đảm bảo sự công bằng và bình đẳng. Tuy nhiên, sự công bằng chỉ mang tính chất tương đối và tùy thuộc vào quan niệm cho rằng sự phân phối phải công bằng hay không trong việc phân chia quyền sở hữu diễn ra trên thị trường.

1.2.3. Chức năng điều tiết vĩ mô nền kinh tế hay khắc phục những bất cân bằng của thị trường

Thuế là một công cụ của chính sách kinh tế có thể đóng vai trò khuyến khích, hạn chế hoặc ổn định kinh tế. Thuế có thể được sử dụng để khắc phục những bất cân bằng của thị trường. Chẳng hạn như, dựa trên cơ sở các phân tích kinh tế vi mô để quốc tế hoá những tác động nội tại của nền kinh tế. Thuế cũng có thể góp phần thực hiện các cân bằng tổng thể trong khuôn khổ chính sách ngân sách dựa trên cơ sở các phân tích kinh tế vĩ mô.

Cách tiếp cận kinh tế vi mô phù hợp với cách nhìn tự do về sự can thiệp của nhà nước mà với chức năng trợ cấp ngân sách, nhà nước có thể xoá bỏ được những vật cản nảy sinh trong kinh tế thị trường. Cách tiếp cận này đôi khi cũng là trung tâm của các cuộc tranh luận.

Cách tiếp cận kinh tế vĩ mô thuộc quan niệm của Keynes về chính sách kinh tế, thuế là một công cụ mà nhà nước sử dụng nhằm ổn định tình huống (chính sách tác động trên tổng cầu) hoặc cơ cấu (chính sách thuế nhằm tạo thuận lợi cho sự tăng trưởng kinh tế). Khả năng của thuế trong việc thực hiện các mục tiêu hiệu quả kinh tế này đã bị tranh luận khá gay gắt. Tùy theo quan điểm mà chức năng này được đánh giá cao hay thấp.

Tóm lại, để phát huy được vai trò của thuế trong nền kinh tế, phải sử dụng thuế đúng với chức năng của nó. Tuy nhiên, vai trò của thuế đối với nền kinh tế ở mỗi quốc gia không giống nhau mà tùy thuộc vào “nghệ thuật sử dụng” công cụ thuế của mỗi quốc gia đó. Vấn đề có tính nguyên tắc là thuế phải luôn luôn phù hợp với mục tiêu, đường lối phát triển kinh tế - xã hội và là công cụ đắc lực cho việc thực hiện đường lối, chiến lược phát triển kinh tế - xã hội của mỗi quốc gia trong từng thời kỳ nhất định. Đó cũng là lý do mà các quốc gia phải thường

xuyên rà soát mức độ phù hợp của hệ thống thuế với chiến lược phát triển kinh tế xã hội của mình, thực hiện các cải cách thuế kịp thời nếu thấy cần thiết.

1.3. Phân loại thuế

Căn cứ theo đặc điểm, công dụng, chức năng và vai trò của từng loại thuế đối với quá trình phát triển kinh tế, xã hội và tùy theo mục tiêu, yêu cầu của quản lý mà người ta có thể đưa ra các cách phân loại thuế khác nhau, từ đó nhằm sử dụng phát huy vai trò tích cực của từng công cụ thuế trong quản lý, điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Dưới đây là một số cách phân loại chủ yếu.

1.3.1. Phân loại theo thẩm quyền đánh thuế

Căn cứ vào thẩm quyền đánh thuế, thuế được phân loại thành thuế trung ương (Federal taxes) và thuế địa phương (Local taxes). Cách phân loại này chỉ tồn tại ở các quốc gia có phân quyền tự chủ về ngân sách và thuế cho các địa phương, phổ biến là các quốc gia có thể chế liên bang.

Thuế trung ương là loại thuế do chính quyền trung ương (liên bang) ban hành và được thu nộp vào ngân sách trung ương.

Thuế địa phương là loại thuế do chính quyền địa phương ban hành và được thu nộp vào ngân sách địa phương. Tùy theo cách thức tổ chức chính quyền của một quốc gia có thể có nhiều cấp độ thuế địa phương, chẳng hạn như: thuế bang, thuế vùng, thuế tỉnh...

Ở Việt Nam, Nhà nước được xây dựng theo nguyên tắc tập trung - dân chủ: Trung ương thống nhất ban hành pháp luật, chính sách; các cấp chính quyền địa phương không được phép ban hành và quản lý thu các loại thuế riêng. Tất cả các nguồn thu thuế do Nhà nước thống nhất quản lý và việc phân bổ nguồn lực cho các địa phương, phân chia các nguồn thu từ thuế trên địa bàn được thực hiện theo quy định của Luật Ngân sách Nhà nước. Vì vậy, hiện nay ở Việt Nam không tồn tại thuế trung ương và thuế địa phương.

1.3.2. Phân loại theo cơ sở thuế

Theo cách phân loại này, thuế được chia thành thuế thu nhập, thuế tiêu dùng và thuế tài sản.

Thuế thu nhập là loại thuế đánh vào phần thu nhập kiếm được của các tổ chức và cá nhân. Cơ sở thuế thu nhập là phần thu nhập kiếm được trong một thời kỳ nhất định của người nộp thuế.

Thuế tài sản là loại thuế đánh vào phần thu nhập tích trữ dưới dạng tài sản. Cơ sở thuế tài sản là giá trị của tài sản mà người nộp thuế có quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng. Tất nhiên, không phải mọi tài sản đều bị đánh thuế. Nhà nước thường chỉ đánh thuế vào những tài sản có giá trị lớn và có thể kiểm soát được. Tuy cơ sở thuế là giá trị của tài sản nhưng bản chất của cơ sở thuế chính là phần thu nhập đã được tạo ra trong quá khứ của người nộp thuế.

Thuế tiêu dùng là loại thuế đánh vào phần thu nhập đem tiêu dùng ở hiện tại của người nộp thuế. Cơ sở thuế tiêu dùng là phần thu nhập đã kiếm được hoặc sẽ kiếm được của người nộp thuế đem tiêu dùng ở hiện tại.

1.3.3. Phân loại theo phương thức đánh thuế

Phương thức đánh thuế thể hiện cách nhà nước điều tiết thu nhập của các tổ chức cá nhân trong xã hội – điều tiết trực tiếp hay điều tiết gián tiếp. Theo cách phân loại này, thuế được chia thành thuế trực thu và thuế gián thu.

Thuế trực thu là loại thuế do người chịu thuế trực tiếp nộp thuế cho nhà nước. Thuế trực thu trực tiếp điều tiết vào thu nhập hoặc tài sản của người nộp thuế, ví dụ như thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân. Do thuế trực thu trực tiếp điều tiết vào thu nhập, tài sản của tổ chức và cá nhân, có xem xét đến hoàn cảnh, điều kiện và khả năng đóng góp của người nộp thuế nên nó rất có tác dụng trong việc điều hoà thu nhập, góp phần giảm bớt sự chênh lệch về thu nhập và tài sản giữa các tầng lớp dân cư. Đây cũng là ưu điểm nổi bật của thuế trực thu so với thuế gián thu. Tuy nhiên, thuế trực thu lại có hạn chế lớn là dễ gây phản ứng từ phía người nộp thuế hoặc dễ xảy ra tình trạng trốn, lậu thuế nếu quy định mức thuế suất cao. Hơn nữa, việc theo dõi, tính toán và thu thuế phức tạp, đặc biệt là thuế thu nhập cá nhân với diện thu thuế rộng và phân tán. Vì vậy, nếu không có biện pháp quản lý thu thuế hiệu quả thì dễ dẫn đến hạn chế tác dụng của loại thuế này trong việc tập trung số thu đầy đủ, kịp thời về cho ngân sách nhà nước.

Thuế gián thu là loại thuế do các nhà sản xuất, thương nhân hoặc người cung cấp dịch vụ nộp cho Nhà nước thông qua việc cộng số thuế này vào giá bán cho người tiêu dùng chịu. Ví dụ như: thuế giá trị gia tăng, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt... Dưới góc độ quy định pháp luật thuế, khác với thuế trực thu, người nộp thuế chính là người phải chịu thuế, với thuế gián thu, người nộp thuế và người chịu thuế (người trả thuế) không đồng nhất. Do điều tiết một cách gián tiếp vào thu nhập của người tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ thông qua cơ chế giá nên với thuế gián thu, người chịu thuế (người tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ) ít có cảm giác bị nhà nước đánh thuế. Vì vậy, loại thuế này cũng ít gây ra những phản ứng từ phía người chịu thuế mỗi khi chính phủ có chủ trương tăng thuế. Ưu điểm nổi bật của thuế gián thu là nó có khả năng đáp ứng nguồn thu kịp thời, ổn định cho ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, thuế gián thu cũng có những hạn chế nhất định, đó là: do thuế gián thu được tính trên giá cả hàng hoá, dịch vụ, không tính tới điều kiện, hoàn cảnh của đối tượng chịu thuế, vì vậy, không đảm bảo được sự công bằng xã hội, thậm chí còn mang tính lũy thoái. Có nghĩa là, bất kể người tiêu dùng là người giàu hay người nghèo, thu nhập cao hay thấp, nếu cùng tiêu dùng một lượng hàng hoá, dịch vụ như nhau thì cùng phải chịu một mức điều tiết thuế như nhau. Số thuế này nếu so với thu nhập của người giàu và người nghèo thì rõ ràng chúng mang tính lũy thoái, thể hiện ở chỗ tỷ lệ giữa tiêu dùng so với thu nhập của người nghèo cao hơn tỷ lệ này của người giàu, và đương nhiên tỷ lệ giữa thuế gián thu so với tổng thu nhập của người nghèo lớn hơn người giàu.

Sự phân biệt giữa thuế trực thu và thuế gián thu chỉ rõ ràng ở góc độ pháp lý, tức là theo quy định của pháp luật thì người nộp thuế có là người chịu thuế không hay người nộp thuế là người phải có trách nhiệm kê khai, nộp thuế cho một người khác. Dưới góc độ kinh tế, gánh nặng thuế thực sự do ai chịu không

phụ thuộc vào đó là thuế trực thu hay thuế gián thu mà phụ thuộc vào độ co giãn của của cung cầu hàng hóa, dịch vụ.

1.3.4. Phân loại dựa theo mối quan hệ giữa thuế với thu nhập

Cách phân loại này xét mối quan hệ tỷ lệ giữa số thuế phải gánh chịu với thu nhập của người chịu gánh nặng thuế. Cách phân loại này cho thấy gánh nặng thuế được phân bổ cho đối tượng nào là chính, cho người nghèo hay cho người giàu. Nó phản ánh phần nào tính công bằng của các sắc thuế. Theo cách phân loại này, thuế được chia thành 3 loại: Thuế lũy tiến, thuế lũy thoái và thuế tỷ lệ.

Thuế lũy tiến là loại thuế mà tỷ lệ phần trăm số thuế phải gánh chịu so với thu nhập của người chịu thuế tăng lên khi thu nhập tăng. Tiêu biểu cho loại thuế này là thuế thu nhập cá nhân trong trường hợp áp dụng biểu thuế lũy tiến đối với thu nhập. Đối với thuế lũy tiến, người giàu chịu thuế nhiều hơn người nghèo.

Thuế lũy thoái là loại thuế mà tỷ lệ phần trăm số thuế phải gánh chịu so với thu nhập của người chịu thuế giảm đi khi thu nhập tăng. Tiêu biểu cho loại thuế này là thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt. Với loại thuế này, người nghèo chịu thuế nhiều hơn người giàu.

Thuế tỷ lệ là loại thuế mà tỷ lệ phần trăm số thuế phải gánh chịu so với thu nhập của người chịu thuế không đổi khi thu nhập tăng. Tiêu biểu cho loại thuế này là thuế thu nhập doanh nghiệp trong trường hợp sắc thuế này chỉ áp dụng một thuế suất phổ thông cho mọi mức thu nhập của người nộp thuế.

1.3.5. Phân loại theo cách thiết kế mức thu

Theo cách phân loại này, thuế được phân loại thành thuế tuyệt đối và thuế theo giá trị.

Thuế tuyệt đối là loại thuế mà mức thuế được xác định bằng mức tiền tuyệt đối trên một đơn vị vật lý của đối tượng bị đánh thuế (trọng lượng, khối lượng, diện tích...), độc lập với giá trị tiền tệ của chúng. Loại thuế này có lợi thế là rất đơn giản, không cần phải xác định giá trị của đối tượng bị đánh thuế nhưng lại có bất lợi là không thích ứng trong trường hợp tiền tệ bị mất giá. Ở một số nước, loại thuế này thường được áp dụng dưới hình thức thuế rượu, thuế thuốc lá, thuế bia...

Thuế theo giá trị là loại thuế được tính toán bằng cách áp dụng một tỷ lệ (hoặc tỷ lệ phần trăm) trên cơ sở thuế. Ưu điểm của loại thuế này là dễ thích ứng trong trường hợp lạm phát. Đồng thời, số thuế thu được tỷ lệ thuận theo giá trị của cơ sở thuế.

1.4. Các yếu tố cấu thành một sắc thuế

1.4.1. Tên gọi

Tên gọi của mỗi sắc thuế thể hiện đối tượng tác động của sắc thuế hoặc mục tiêu của việc áp dụng sắc thuế đó. Ví dụ, thuế “*giá trị gia tăng*” cho ta thấy loại thuế này chỉ đánh vào phần giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ sau mỗi lần chúng được luân chuyển; thuế “*thu nhập doanh nghiệp*” đánh trên thu nhập

của doanh nghiệp; thuế “tiêu thụ đặc biệt” đánh vào việc tiêu dùng các hàng hoá, dịch vụ đặc biệt được sản xuất hoặc nhập khẩu...

1.4.2. Người nộp thuế

Yếu tố này xác định rõ tổ chức, cá nhân nào có nghĩa vụ phải kê khai và nộp loại thuế này hoặc tổ chức, cá nhân nào không phải kê khai và nộp loại thuế này theo quy định của luật thuế. Yếu tố này còn được gọi là đối tượng nộp thuế.

1.4.3. Cơ sở thuế

Cơ sở thuế (tax base) cho biết thuế được tính trên cái gì. Tùy theo mục đích và tính chất của từng sắc thuế, cơ sở thuế có thể là các khoản thu nhập nhận được trong kỳ tính thuế của một tổ chức, cá nhân nào đó (Ví dụ: cơ sở thuế thu nhập doanh nghiệp là tổng thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp trong kỳ); Cơ sở thuế có thể là tổng trị giá hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ trong kỳ nếu là thuế đánh vào hàng hoá, dịch vụ (Ví dụ: cơ sở tính thuế doanh thu là tổng doanh thu nhận được trong kỳ tính thuế; cơ sở tính thuế giá trị gia tăng đối với hàng hoá sản xuất trong nước là giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng...).

Mỗi quốc gia có thể có cách gọi cụ thể khác nhau của cơ sở thuế. Chẳng hạn như, theo các luật thuế của Việt Nam, cơ sở thuế được quy định là “đối tượng chịu thuế”. Một số quốc gia khác thì quy định là “đối tượng tính thuế” hoặc “đối tượng đánh thuế”. Tuy nhiên, về bản chất thì tất cả cách gọi này đều phản ánh đó là cơ sở thuế, tức là trả lời cho câu hỏi thuế tính trên cái gì, dựa vào cái gì để xác định ra số thuế phải nộp với một mức thuế nhất định.

1.4.4. Mức thuế

Mức thuế là yếu tố quan trọng nhất của một sắc thuế, có thể nói, đó là “linh hồn” của một sắc thuế, phản ánh yêu cầu và mức độ động viên của Nhà nước trên một cơ sở tính thuế, đồng thời cũng là mối quan tâm hàng đầu của người nộp thuế. Mức thuế chính là đại lượng thể hiện mức độ điều tiết trên một đơn vị cơ sở thuế. Mức thuế trả lời cho câu hỏi thu bao nhiêu. Có các loại mức thuế sau đây:

a) Mức thuế tuyệt đối

Mức thuế tuyệt đối là mức thuế được ấn định bằng một mức tuyệt đối dựa trên đơn vị vật lý của cơ sở thuế. Ví dụ, thuế bảo vệ môi trường đối với than 30.000 đồng/tấn; thuế sử dụng đất nông nghiệp đối với đất trồng cây hàng năm 100 kg thóc/ha...

b) Mức thuế tương đối (thuế suất)

Mức thuế tương đối là mức thuế được tính bằng tỷ lệ phần trăm trên đơn vị giá trị của cơ sở thuế. Do được tính bằng tỷ lệ phần trăm trên một đơn vị giá trị của cơ sở thuế nên mức thuế tương đối thường được gọi là thuế suất.

c) Mức thuế tỷ lệ

Mức thuế tỷ lệ là mức thuế được xác định bằng một tỷ lệ phần trăm nhất định trên cơ sở tính thuế, không thay đổi theo quy mô của cơ sở tính thuế. Ví dụ, thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 20% trên thu nhập tính thuế; thuế tiêu

thụ đặc biệt quy định thuế suất đối với dịch vụ kinh doanh vũ trường, masage, karaoke là 30%...

d) Mức thuế lũy tiến

Mức thuế lũy tiến là mức thuế tăng dần theo mức độ tăng của cơ sở thuế. Mức thuế lũy tiến lại bao gồm mức thuế lũy tiến giản đơn thuế suất lũy tiến.

Mức thuế lũy tiến giản đơn là mức thuế tuyệt đối tăng dần theo mức độ tăng của cơ sở thuế. Chẳng hạn như mức thuế tuyệt đối đối với xe ô tô chở người đã qua sử dụng ở Việt Nam hiện nay.

Thuế suất lũy tiến là thuế suất tăng dần theo sự tăng lên của cơ sở tính thuế (thường là thu nhập chịu thuế hoặc trị giá tài sản chịu thuế). Có hai loại thuế suất lũy tiến: thuế suất lũy tiến từng phần và thuế suất lũy tiến toàn phần.

Thuế suất lũy tiến từng phần: Biểu thuế gồm nhiều bậc, ứng với mỗi bậc của cơ sở thuế là một mức thuế suất tương ứng, theo đó, thuế suất tăng dần theo từng bậc thuế. Thuế được tính từng phần theo bậc thuế và mức thuế suất tương ứng của từng bậc, số thuế phải nộp là tổng số thuế tính cho từng bậc. Ví dụ, biểu thuế lũy tiến từng phần áp dụng đối với thu nhập từ kinh doanh, từ tiền lương, tiền công trực tiếp theo quy định tại Luật Thuế thu nhập cá nhân. Thuế suất lũy tiến từng phần có ưu điểm là do thuế được đánh tăng dần theo mức tăng của thu nhập, tài sản, sát với khả năng đóng góp của đối tượng nộp thuế nên đáp ứng được mục tiêu công bằng xã hội theo chiều dọc, vì vậy, thường được sử dụng trong các sắc thuế thu nhập và thuế tài sản. Tuy nhiên, loại thuế suất này có nhược điểm là kỹ thuật tính toán thuế phức tạp.

Thuế suất lũy tiến toàn phần: Biểu thuế cũng gồm nhiều bậc, ứng với mỗi bậc là một mức thuế suất và thuế suất cũng tăng dần theo sự tăng của cơ sở tính thuế. Khác với thuế suất lũy tiến từng phần, số thuế phải nộp được tính bằng cách lấy toàn bộ cơ sở thuế áp dụng mức thuế suất tương ứng. Ưu điểm của loại thuế suất này là việc tính toán xác định số thuế phải nộp đơn giản, nhanh chóng hơn so với thuế suất lũy tiến từng phần. Tuy nhiên, loại thuế suất này có nhược điểm là gây ra sự thay đổi có tính đột biến về tổng số thuế phải nộp của đối tượng nộp thuế, dẫn đến tình trạng bất hợp lý về mức thu nhập còn lại sau thuế giữa những người có mức cơ sở tính thuế ở hai bậc thuế liên kề, do đó không đáp ứng được mục tiêu công bằng xã hội. Trong trường hợp này, giá trị cơ sở thuế giữa hai bậc thuế liên kề có sự thay đổi không đáng kể nhưng đối tượng nộp thuế có cơ sở thuế ở bậc cao hơn phải tính thuế theo mức thuế suất tương ứng cao hơn cho toàn bộ cơ sở thuế nên đã dẫn đến số thuế phải nộp cao hơn nhiều so với bậc thuế liên kề thấp hơn. Vì những lý do này, loại thuế suất này thực tế hiện nay ít có quốc gia nào áp dụng.

e) Biểu thuế

Biểu thuế là bảng tổng hợp các thuế suất hoặc mức thuế nhất định trong một sắc thuế. Ví dụ, biểu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; biểu thuế thu nhập cá nhân; biểu thuế tiêu thụ đặc biệt.

1.4.5. Ưu đãi thuế

Ưu đãi thuế là yếu tố ngoại lệ được quy định trong một số sắc thuế, theo đó, quy định cụ thể các trường hợp, đối tượng nộp thuế được phép miễn thuế hoặc giảm bớt nghĩa vụ thuế so với thông thường (vì một số lý do khách quan bất khả kháng như thiên tai, dịch họa hoặc tai nạn bất ngờ, hoặc vì một số lý do nhằm thực hiện chính sách xã hội của Nhà nước...). Có nhiều loại ưu đãi thuế được áp dụng phổ biến trên thế giới, đó là: Miễn thuế vô thời hạn, miễn thuế có thời hạn, giảm thuế có thời hạn, thuế suất ưu đãi, tín dụng thuế đầu tư...

1.4.6. Trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế

Yếu tố này quy định trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế trong quá trình thi hành luật thuế, ví dụ như, nghĩa vụ về đăng ký, kê khai, thu nộp thuế; nghĩa vụ về thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ; nghĩa vụ về khai báo, cung cấp các thông tin cần thiết cho việc tính và thu thuế... Việc quy định trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế một mặt, nhằm nâng cao ý thức tự giác chấp hành luật thuế, đưa việc thực thi luật thuế vào nề nếp, kỷ cương; mặt khác, là cơ sở pháp lý để xử lý các vi phạm về thuế, đảm bảo sự kiểm soát, quản lý của cơ quan thuế đối với quá trình chấp hành luật thuế được chặt chẽ, kịp thời.

1.4.7. Thủ tục kê khai, thu nộp, quyết toán thuế

Yếu tố này thể hiện quy định của nhà nước về hình thức thu nộp, thủ tục thu nộp, kê khai, quyết toán thuế, thời gian thu nộp... nhằm đảm bảo sự minh bạch, rõ ràng của chính sách, tạo cơ sở pháp lý để xử lý các trường hợp vi phạm luật thuế.

Ngoài các yếu tố cơ bản trên đây, trong các sắc thuế còn quy định rõ trách nhiệm quyền hạn của cơ quan thuế và các cơ quan liên quan trong quá trình thi hành luật thuế; các hình thức vi phạm hành chính và các biện pháp xử lý vi phạm hành chính...

Ở nước ta, các quy định liên quan đến quản lý thuế nêu trên, như về trách nhiệm, nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế, kê khai, thu nộp, quyết toán thuế, xử lý vi phạm... trước đây được quy định trong các Luật thuế. Tuy nhiên, các quy định này đã được chuyển vào nội dung quy định của Luật Quản lý thuế (Luật số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006). Kể từ ngày Luật Quản lý thuế có hiệu lực thi hành (01/7/2007) các nội dung về quản lý trong các Luật thuế hiện hành bị bãi bỏ và được thực hiện thống nhất theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật này cũng như Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế năm 2012.

1.5. Cơ sở pháp lý của thuế

Thuế là một trong những nghĩa vụ cơ bản của công dân đã được quy định rõ trong Hiến pháp - đạo luật cơ bản (luật gốc) của nước ta. Điều 47 Hiến pháp năm 2013 của nước ta đã quy định: "*Mọi người có nghĩa vụ nộp thuế theo luật định*". Việc quy định nghĩa vụ đóng góp của dân là một vấn đề lớn của mỗi một quốc gia, cho nên phải do cơ quan quyền lực cao nhất của Nhà nước là Quốc hội ban hành dưới hình thức Luật hoặc Bộ luật. Điều 70 Hiến pháp năm 2013 đã

khẳng định Quốc hội có quyền: "*Làm Hiến pháp và sửa đổi Hiến pháp, làm luật và sửa đổi luật*".

Theo quy định hiện hành, trong một số trường hợp Quốc hội có thể uỷ quyền cho cơ quan thường trực của mình là Ủy ban Thường vụ Quốc hội ban hành một số loại thuế dưới hình thức Pháp lệnh, để sau một thời gian thi hành sẽ hoàn chỉnh, trình Quốc hội ban hành thành luật. Tuy nhiên, cho đến nay, toàn bộ các sắc thuế trong hệ thống thuế của Việt Nam đã được ban hành thành luật. Hiện nay, trong một số luật thuế, Quốc hội giao quyền cho Ủy ban Thường vụ Quốc hội cụ thể hóa mức thuế suất trong khung thuế suất do Quốc hội quy định.

Căn cứ Luật, Bộ luật do Quốc hội hoặc Pháp lệnh do Ủy ban Thường vụ Quốc hội ban hành, Chính phủ xây dựng các văn bản quy phạm pháp luật dưới các hình thức Nghị định quy định chi tiết thi hành Luật, Nghị quyết của Chính phủ, Quyết định, Chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ để thực thi. Trên cơ sở các văn bản quy phạm pháp luật của Chính phủ, Bộ Tài chính ban hành các Thông tư hướng dẫn thực hiện. Trong quá trình thi hành các văn bản quy phạm pháp luật về thuế, Bộ trưởng Bộ Tài chính có thể ban hành các Chỉ thị, Quyết định của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

1.6. Quá trình đổi mới về thuế tại Việt Nam

1.6.1. Khái quát về hệ thống chính sách thuế Việt Nam

Hệ thống chính sách thuế của Việt Nam được hình thành và phát triển trong thời kỳ “đổi mới” (sau Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI năm 1986). Trước đó nền kinh tế vận hành theo cơ chế kế hoạch hóa tập trung bao cấp, thu ngân sách Nhà nước chủ yếu từ kinh tế quốc doanh (chiếm tới 90% tổng số thu), thuế chỉ áp dụng đối với khu vực kinh tế ngoài quốc doanh dưới một số hình thức: thuế doanh nghiệp, thuế hàng hoá, thuế lợi tức, thuế nông nghiệp, thuế môn bài... vai trò của thuế trong quản lý điều tiết vĩ mô nền kinh tế được sử dụng rất hạn chế.

Đầu những năm 1990, Việt Nam thực hiện cải cách thuế bước I, một hệ thống chính sách thuế mới ra đời và áp dụng thống nhất đối với các thành phần, khu vực kinh tế gồm các sắc thuế cơ bản như: Thuế doanh thu, Thuế tiêu thụ đặc biệt, Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Thuế tài nguyên, Thuế lợi tức, Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, Thuế nông nghiệp (từ 1994 chuyển thành là thuế sử dụng đất nông nghiệp), Thuế nhà đất, Thuế chuyển quyền sử dụng đất... và một số loại phí, lệ phí như lệ phí trước bạ, lệ phí chứng thư, lệ phí giao thông...

Sau 10 năm đổi mới, nền kinh tế thị trường đã và đang hình thành, quan hệ đối ngoại của Việt Nam cũng có những cải thiện đáng kể, nền kinh tế - xã hội chuyển sang giai đoạn phát triển mới: thực hiện công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước, đẩy mạnh hội nhập kinh tế quốc tế. Bối cảnh đó đã đặt ra yêu cầu thực hiện cải cách thuế bước II, bắt đầu từ nửa cuối những năm 90, được đánh dấu bằng việc Quốc hội ban hành Luật Thuế giá trị gia tăng và Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997 (có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/1999), thay thế

cho Luật Thuế doanh thu, Luật thuế lợi tức. Năm 1998, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Luật Thuế XNK cũng được sửa đổi để bảo đảm sự đồng bộ. Các luật thuế quan trọng này tiếp tục được bổ sung, sửa đổi vào cuối năm 2003, 2005.

Thực hiện Chương trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010, Quốc hội đã ban hành các Luật thuế sau trên cơ sở sửa đổi căn bản các Luật thuế hiện hành:

Năm 2007: Luật thuế thu nhập cá nhân được ban hành vào tháng 11/2007, có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009 để thay thế cho Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, thay thế Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất và bãi bỏ quy định áp dụng thuế thu nhập doanh nghiệp đối với cá nhân, hộ kinh doanh.

Năm 2008:

- Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 được ban hành thay thế cho các Luật thuế GTGT số 02/1997/QH9, Luật số 07/2003/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 02/1997/QH9 và Luật số 57/2005/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT và Luật thuế TTĐB có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009 ;

- Luật thuế tiêu thụ đặc biệt số 27/2008/QH12 được ban hành thay thế cho các Luật thuế TTĐB số 05/1998/QH10, Luật thuế TTĐB số 08/2003/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế TTĐB số 05/1998/QH10 và Luật số 57/2005/QH11 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT và Luật thuế TTĐB có hiệu lực thi hành từ ngày 01/4/2009;

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 13/2008/QH12 được ban hành thay thế cho Luật thuế TNDN số 09/2003/QH11, theo đó, nội dung các Luật thuế này đã được sửa đổi đồng bộ để thống nhất thực hiện từ 01/01/2009.

Năm 2009, Luật thuế tài nguyên được ban hành để thay thế cho Pháp lệnh thuế tài nguyên năm 1998, có hiệu lực từ 01/7/2010;

Năm 2010: Luật thuế sử dụng đất phi nông nghiệp được ban hành ngày 06/06/2010, có hiệu lực từ ngày 01/01/2012; đồng thời bãi bỏ Pháp lệnh thuế nhà, đất; Luật thuế bảo vệ môi trường được ban hành ngày 15/11/2010, có hiệu lực từ ngày 01/01/2012.

Năm 2013, Quốc hội đã sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT và Luật thuế TNDN với nhiều nội dung đổi mới, nhiều quy định cụ thể và minh bạch hơn, tạo môi trường kinh doanh thuận lợi, bình đẳng cho cộng đồng doanh nghiệp.

Năm 2014, Quốc hội thông qua Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế số 71/2014/QH13 với nhiều sửa đổi, bổ sung theo hướng đơn giản và minh bạch hóa cách tính thuế, đơn giản hóa thủ tục hành chính thuế. Cũng trong năm 2014, Quốc hội đã thông qua Luật số 70/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt.

Năm 2016, Quốc hội đã thông qua Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và

Luật Quản lý thuế. Cũng trong năm 2016, Quốc hội đã thông qua Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu số 107/2016/QH13 thay thế Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

Về phí và lệ phí, năm 2015, Quốc hội đã thông qua Luật Phí và Lệ phí số 97/2015/QH13. Luật này có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2017 thay thế cho Pháp lệnh Phí và Lệ phí năm 2001.

Như vậy, sau hơn 20 năm đổi mới, hệ thống thuế của nước ta được xây dựng và hoàn thiện dần theo thể chế kinh tế thị trường định hướng XHCN, bao gồm các loại thuế, khoản thu sau đây:

- (1) Thuế giá trị gia tăng (GTGT)
- (2) Thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB)
- (3) Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (XNK)
- (4) Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN)
- (5) Thuế thu nhập cá nhân (TNCN)
- (6) Thuế sử dụng đất nông nghiệp
- (7) Thuế sử dụng đất phi nông nghiệp
- (8) Thuế tài nguyên
- (9) Thuế bảo vệ môi trường
- (10) Các khoản thu liên quan đến đất đai: Tiền sử dụng đất, tiền thuê đất
- (11) Các loại phí và lệ phí và một số khoản thu khác

1.6.2. Khái quát về tổ chức bộ máy quản lý thu thuế

Tổ chức bộ máy quản lý thu thuế hiện hành bao gồm hệ thống thu nội địa (Thuế Nhà nước) và hệ thống thu thuế XNK (Xem sơ đồ tổ chức).

➤ Hệ thống Thuế Nhà nước

Theo Nghị định số 281-HĐBT ngày 7/8/1990 của Hội đồng Bộ trưởng (nay là Chính phủ), hệ thống thuế Nhà nước được thành lập để thực hiện công tác thu và quản lý các loại thuế và các khoản thu khác cho NSNN trong nội địa. Bộ máy quản lý thuế được tổ chức thành hệ thống dọc từ Trung ương đến địa phương; cơ quan thuế đặt tại địa phương chịu sự lãnh đạo song trùng của ngành Thuế cấp trên và Chủ tịch UBND cùng cấp; Tổng cục Thuế, cục thuế, chi cục thuế là tổ chức trong hệ thống hành chính nhà nước có tư cách pháp nhân công quyền, có con dấu riêng và được mở tài khoản tại Kho bạc nhà nước.

Ngày 28/10/2003, Thủ tướng Chính phủ ban hành Quyết định số 218/2003/QĐ-TTg quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Tổng cục Thuế trực thuộc Bộ Tài chính. Theo đó, bộ máy quản lý thu thuế nội địa được đổi mới tổ chức theo mô hình chức năng, chuyển sang thực hiện việc cung cấp thông tin và dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế; đồng thời đẩy mạnh công tác thanh tra, kiểm tra xử lý các hành vi vi phạm pháp luật thuế. Trong quá trình thực thi, cùng với quá trình cải cách hành chính nhà nước và sự phát triển kinh tế-xã hội của đất nước, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế cũng thường xuyên được sửa đổi, bổ sung để đáp ứng yêu cầu phát triển, yêu cầu cải cách hành chính, yêu cầu của công tác quản lý thuế và

yêu cầu của hội nhập. Cụ thể: Từ 2007, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế được thực hiện theo Quyết định số 76/2007/QĐ-TTg ngày 28/05/2007. Từ năm 2009, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế được thực hiện theo Quyết định số 115/2009/QĐ-TTg ngày 28/09/2009.

Tóm lại, các văn bản quy định cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Thuế trong các giai đoạn:

Từ 1990 - 2003: Nghị định số 281-HĐBT ngày 7/8/1990 của Hội đồng Bộ trưởng;

Từ 2003 - 2007: Quyết định số 76/2007/QĐ-TTg ngày 28/05/2007 của Thủ tướng Chính phủ;

Từ 2007 - 2009: Quyết định số 115/2009/QĐ-TTg ngày 28/09/2009 của Thủ tướng Chính phủ.

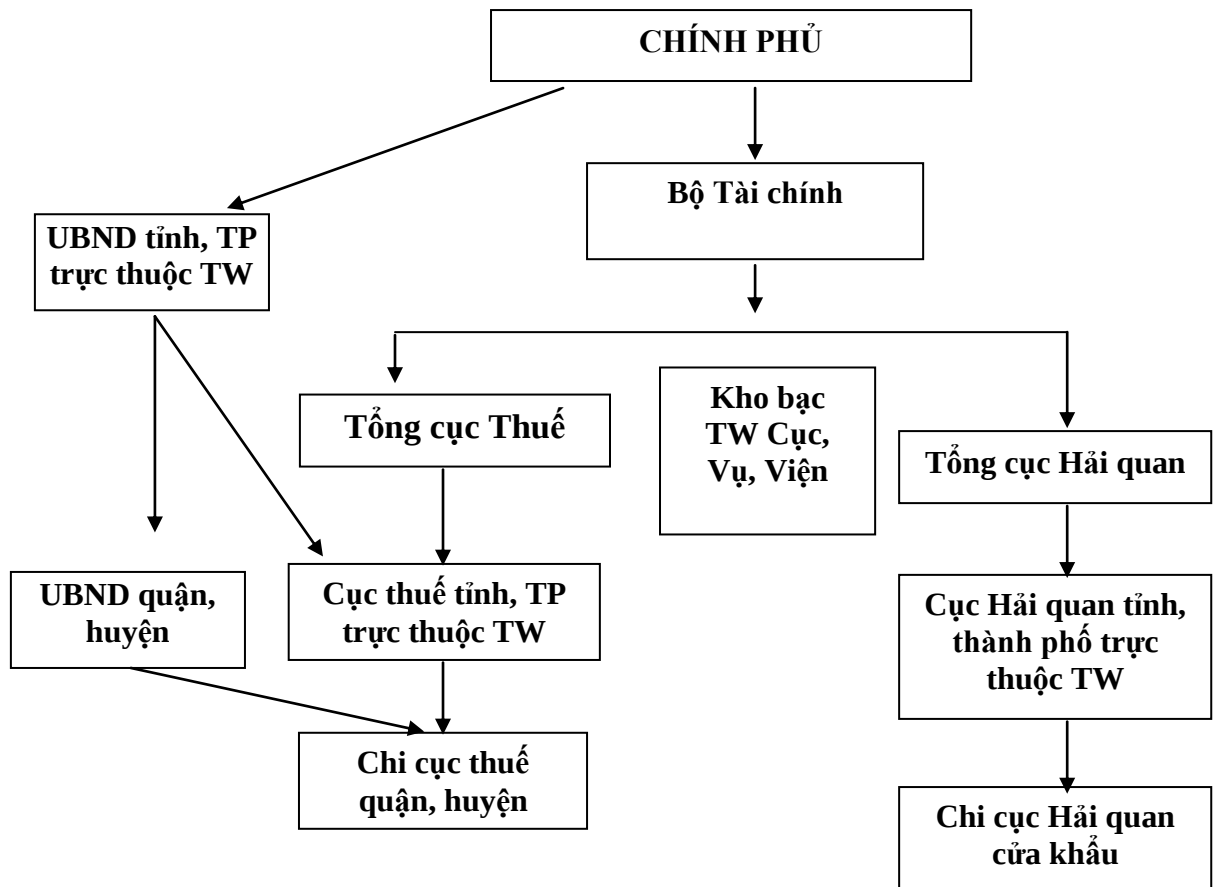
➤ *Hệ thống Hải quan*

Hệ thống Hải quan trước đây trực thuộc Chính phủ, được tổ chức thành 3 cấp: Tổng cục Hải quan (cấp trung ương), cục hải quan tỉnh, liên tỉnh và chi cục hải quan cửa khẩu. Hệ thống hải quan đảm nhiệm việc quản lý thu thuế đối với hàng hoá xuất, nhập khẩu như: thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; thuế tiêu thụ đặc biệt hàng nhập khẩu; thuế bảo vệ môi trường của hàng hóa nhập khẩu; thuế giá trị gia tăng hàng nhập khẩu; thu nhập đối với hàng là quà biếu, quà tặng vượt quá tiêu chuẩn miễn thuế.

Kể từ 4/9/2002, hệ thống Hải quan (Tổng cục Hải quan) được chuyển vào trực thuộc Bộ Tài chính (*Quyết định 113/2002/QĐ-TTg ngày 4/9/2002 của Thủ tướng Chính phủ chuyển Tổng cục Hải quan vào Bộ Tài chính*).

Trong quá trình thực thi, cùng với quá trình cải cách hành chính nhà nước, cải cách thủ tục hải quan và sự phát triển kinh tế-xã hội của đất nước, cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Hải quan cũng thường xuyên được sửa đổi, bổ sung để đáp ứng yêu cầu thực tiễn, yêu cầu cải cách hành chính và thủ tục hải quan và yêu cầu của hội nhập. Các văn bản quy định cơ cấu tổ chức bộ máy và chức năng, nhiệm vụ của Tổng cục Hải quan trong các giai đoạn: (1) Từ 4/9/2002: Nghị định số 96/2002/NĐ-CP ngày 19/11/2002 của Chính phủ; (2) Từ 15/03/2010: Quyết định số 02/2010/QĐ-TTg ngày 15/03/2010 của Thủ tướng Chính phủ.

SƠ ĐỒ HỆ THỐNG BỘ MÁY QUẢN LÝ THUẾ HIỆN HÀNH



2. THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG

2.1. Khái niệm, đặc điểm và tác dụng của thuế GTGT

2.1.1. Khái niệm

Thuế GTGT (Được gọi tắt là *VAT* - *Value Added Tax* hoặc *TVA* - *Taxe sur la Valeur Ajoutée*)³ là sắc thuế thuộc loại thuế gián thu đánh vào giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ phát sinh ở từng khâu trong quá trình luân chuyển từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng.

Tổng số thuế GTGT thu được qua tất cả các giai đoạn luân chuyển của hàng hóa, dịch vụ bằng với số thuế tính trên giá bán cho người tiêu dùng cuối cùng. Thuế GTGT do người tiêu dùng cuối cùng chịu, cơ sở sản xuất kinh doanh, nhà cung cấp hàng hoá, dịch vụ là người nộp thuế vào NSNN thay cho người tiêu dùng thông qua việc cộng thuế vào giá bán mà người tiêu dùng phải thanh toán khi mua hàng hoá, dịch vụ.

Ở Việt Nam, thuế GTGT được ban hành thành Luật và được Quốc hội Khoá IX thông qua tại kỳ họp thứ 11 (ngày 10/5/1997) và có hiệu lực thi hành

³ Theo Báo cáo tại Hội nghị toàn cầu về thuế GTGT tổ chức tại Italia năm 2005: “Một trong những thành tựu lớn nhất về cải cách thuế trong thế kỷ XX là việc áp dụng thuế GTGT. Loại thuế này đang được áp dụng tại 135 nước với khoảng gần 4 tỷ dân số, chiếm 70% dân số thế giới với nguồn thu hàng năm khoảng 18 tỷ đô la Mỹ).

kể từ 01/01/1999, thay thế cho Luật Thuế doanh thu. Trong quá trình thực thi, Luật thuế GTGT đã được sửa đổi, bổ sung nhiều lần⁴ nhằm tháo gỡ kịp thời những vướng mắc phát sinh, phù hợp với thực tiễn nước ta trong từng thời kỳ.

2.1.2. Đặc điểm của thuế GTGT

Thuế GTGT có các đặc điểm nổi bật sau đây:

Một là, thuế GTGT là thuế *gián thu*. Thuế GTGT được tính trên giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ và được thu vào khâu tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ. Người nộp thuế GTGT là người bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ; người chịu thuế GTGT là người tiêu dùng cuối cùng.

Hai là, thuế GTGT là thuế *tiêu dùng nhiều giai đoạn không trùng lặp*. Thuế GTGT đánh vào tất cả các giai đoạn luân chuyển của hàng hóa, dịch vụ nhưng chỉ tính trên GTGT của mỗi giai đoạn luân chuyển của hàng hóa, dịch vụ, bởi vậy, thuế GTGT không tính trùng phần GTGT đã tính thuế ở giai đoạn luân chuyển trước khi tính thuế GTGT của giai đoạn sau.

Ba là, thuế GTGT là sắc thuế *có tính lũy thoái so với thu nhập*. Do thuế GTGT tính trên giá bán của hàng hóa, dịch vụ mà người chịu thuế lại là người tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ nên khi thu nhập của người tiêu dùng tăng lên thì tỷ lệ thuế GTGT phải trả trong giá mua so với thu nhập của họ giảm đi. Điều này có nghĩa là, xét dưới góc độ tính công bằng, thuế GTGT là sắc thuế không công bằng, tỷ lệ thuế GTGT so với thu nhập của người nghèo cao hơn người giàu.

Đặc điểm này hiện vẫn còn nhiều tranh cãi, có ý kiến cho rằng thuế GTGT đánh theo tỷ lệ % và về nguyên tắc thì thu nhập càng cao thì chi tiêu càng lớn, khái niệm chi tiêu ở đây bao gồm cả chi tiêu dùng và chi đầu tư.

Bốn là, thuế GTGT thường được *đánh theo nguyên tắc điểm đến*. Theo đó, đối tượng đánh thuế GTGT căn cứ vào thân phận cư trú của người tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ mà không xác định dựa trên nguồn gốc tạo ra hàng hóa, dịch vụ. Quyền đánh thuế GTGT thuộc về quốc gia nơi có hàng hóa, dịch vụ tiêu thụ, bất kể hàng hóa, dịch vụ đó được sản xuất ra ở đâu.

Năm là, thuế GTGT *có phạm vi điều tiết rộng*. Thuế GTGT là loại thuế tiêu dùng thông thường, đánh vào hầu hết các hàng hóa, dịch vụ phục vụ đời sống con người. Số lượng các hàng hóa, dịch vụ thuộc diện miễn thuế GTGT theo thông lệ quốc tế thường rất ít.

2.1.3. Tác dụng của thuế GTGT

⁴ Lần thứ nhất, Nghị quyết 90/NQ-UBTVQH10 ngày 3/9/1999; Lần thứ hai, Nghị quyết 240/NQ-UBTVQH10 ngày 27/10/2000; Lần thứ ba, Nghị quyết 50/2001/NQ-QH10 ngày 27/10/2000; Lần thứ tư, Nghị quyết 09/2002/NQ-QH11 ngày 28/11/2002; Lần thứ năm, Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật thuế GTGT năm 1997 ngày 3/5/2003-18/6/2003; Lần thứ sáu, Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật thuế TTĐB và Luật GTGT; Lần thứ bảy, Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 được Quốc hội Khoá XII thông qua ngày 03/6/3008, có hiệu lực thi hành từ 01/01/2009; Lần thứ tám, Luật số 31/2013/QH13 ngày 19/6/2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12; Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế, có hiệu lực thi hành từ ngày 1/1/2015. Lần gần đây nhất là Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế.

Thuế GTGT có diện điều chỉnh rộng (đối với mọi hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất kinh doanh và tiêu dùng tại Việt Nam) và khắc phục được những nhược điểm của thuế doanh thu trong cơ chế thị trường (không thu thuế trùng lặp vào các khâu của quá trình sản xuất kinh doanh), nên có tác dụng:

- Đảm bảo nguồn thu lớn, ổn định và kịp thời cho NSNN, góp phần tăng cường tài chính quốc gia, đảm bảo nguồn lực để phát triển kinh tế - xã hội, xoá đói, giảm nghèo và củng cố an ninh, quốc phòng.

- Đối với đầu tư, xuất khẩu và tăng trưởng: Với cơ chế đặc thù về khấu trừ, hoàn lại thuế GTGT đầu vào đã trả khi mua các sản phẩm dùng cho SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế; hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu được áp thuế 0% (không phải nộp thuế khi xuất khẩu mà còn được hoàn lại toàn bộ số thuế đầu vào đã trả); tài sản đầu tư được hoàn lại thuế GTGT theo định kỳ khi dự án chưa có sản phẩm đầu ra (hoặc được khấu trừ ngay đối với trường hợp vừa có dự án đầu tư, vừa có hoạt động kinh doanh phát sinh thuế đầu ra. Vì vậy, thuế GTGT có tác dụng tích cực trong việc khuyến khích xuất khẩu, khuyến khích đầu tư và từ đó, thúc đẩy sản xuất kinh doanh phát triển.

- Khuyến khích và thúc đẩy doanh nghiệp tăng cường hạch toán kinh doanh, thực hiện tốt chế độ kế toán, lưu giữ hoá đơn, chứng từ; góp phần vào việc chống trốn, lậu thuế; nâng cao tinh thần tự giác của các đối tượng kinh doanh.

- Góp phần hoàn thiện hệ thống chính sách thuế, làm cho hệ thống chính sách thuế từng bước phù hợp với thông lệ quốc tế, tạo thuận lợi cho quá trình hội nhập kinh tế của nước ta với khu vực và thế giới.

2.2. Phạm vi áp dụng thuế GTGT

2.2.1. Người nộp thuế GTGT

Người nộp thuế GTGT là các tổ chức, cá nhân có hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT, không phân biệt ngành nghề, tổ chức, hình thức kinh doanh (gọi chung là cơ sở kinh doanh); tổ chức, cá nhân có nhập khẩu hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT (gọi chung là người nhập khẩu).

Tổ chức kinh doanh bao gồm: doanh nghiệp dưới mọi loại hình thuộc các thành phần kinh tế, các tổ chức kinh doanh của các tổ chức chính trị xã hội, xã hội nghề nghiệp, các loại hình HTX...

Cá nhân kinh doanh bao gồm những người kinh doanh độc lập, hộ kinh doanh và các cá nhân hợp tác với nhau để cùng SXKD nhưng không thành lập pháp nhân.

2.2.2. Đối tượng chịu thuế, đối tượng không thuộc diện chịu thuế

a) Đối tượng chịu thuế GTGT

Đối tượng chịu thuế GTGT là hàng hoá, dịch vụ dùng cho SXKD và tiêu dùng ở Việt Nam (bao gồm cả hàng hóa, dịch vụ mua của tổ chức, cá nhân ở nước ngoài), trừ các đối tượng không chịu thuế nêu tại Mục b dưới đây.

b) Đối tượng không chịu thuế GTGT

Từ ngày 01/01/2009, khi Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 có hiệu lực, đối tượng không chịu thuế GTGT được rút xuống còn 25 nhóm hàng hóa, dịch vụ (Tuy vậy, Thông tư hướng dẫn số 129/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 và Thông tư số 06/2012/TT-BTC ngày 11/01/2012 của Bộ Tài chính đã cụ thể hóa thành 26 danh mục chi tiết). Từ ngày 01/01/2014 danh mục hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT được quy định tại Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính và được sửa đổi, bổ sung theo Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn Luật gồm Nghị định 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ và Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính. Từ ngày 1/7/2017, cùng với việc ban hành Luật số 106/2016/QH13, Quốc hội đã sửa đổi, bổ sung một số hàng hóa, dịch vụ thuộc Danh mục hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT (Xem Phụ lục 01- GTGT). Theo những văn bản này, hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT có thể được phân theo các nhóm chủ yếu sau:

➤ *Nhóm hàng hoá, dịch vụ là sản phẩm nông nghiệp, là dịch vụ đầu vào của sản xuất nông nghiệp*

- Sản phẩm trồng trọt (bao gồm cả sản phẩm rừng trồng), chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ sơ chế thông thường của các tổ chức, cá nhân tự sản xuất, bán ra và ở khâu nhập khẩu.

- Hàng hóa là giống vật nuôi, giống cây trồng (bao gồm trứng giống, con giống, cây giống, hạt giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền) trong tất cả các khâu nhập khẩu, sản xuất, kinh doanh thương mại.

- Các dịch vụ phục vụ trực tiếp cho sản xuất nông nghiệp: Tưới, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng phục vụ sản xuất nông nghiệp; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp.

- Phân bón; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; tàu đánh bắt xa bờ; thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác.

- Sản phẩm muối bao gồm: muối sản xuất từ nước biển, muối mỏ tự nhiên, muối tinh, muối i-ốt.

➤ *Nhóm hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế theo các cam kết quốc tế*

- Hàng hoá nhập khẩu trong các trường hợp: viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại (bao gồm cả hàng hoá nhập khẩu thuộc nguồn vốn ODA không hoàn lại); quà tặng cho cơ quan Nhà nước, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân; quà biếu, quà tặng cho cá nhân ở Việt Nam theo mức quy định của Chính phủ; đồ dùng của các tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao; hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế; hàng là đồ dùng của người Việt Nam định cư ở nước ngoài khi về nước mang theo.

- Hàng hoá nhập khẩu thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT ở khâu nhập khẩu theo mức miễn thuế nhập khẩu quy định tại Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và các văn bản hướng dẫn thi hành.

- Hàng hoá, dịch vụ bán cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, tổ chức quốc tế để viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại cho Việt Nam.

- Hàng hoá, dịch vụ bán cho đối tượng miễn trừ ngoại giao theo Pháp lệnh miễn trừ ngoại giao.

➤ *Hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT vì lý do xã hội*

- Bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm sức khoẻ, bảo hiểm người học, các dịch vụ bảo hiểm khác liên quan đến con người; bảo hiểm vật nuôi, bảo hiểm cây trồng, các dịch vụ bảo hiểm nông nghiệp khác; bảo hiểm tàu, thuyền, trang thiết bị và các dụng cụ cần thiết khác phục vụ trực tiếp đánh bắt thuỷ sản; tái bảo hiểm.

- Dịch vụ y tế, dịch vụ thú y, bao gồm dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi; dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật.

- Dạy học, dạy nghề theo quy định của pháp luật.

- Xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học - kỹ thuật, sách in bằng chữ dân tộc thiểu số và tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động, kể cả dưới dạng băng hoặc đĩa ghi tiếng, ghi hình, dữ liệu điện tử; in tiền.

- Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; dịch vụ tang lễ.

- Duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội.

- Dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và In-ter-net phổ cập theo chương trình của Chính phủ.

- Sản phẩm nhân tạo dùng để thay thế cho bộ phận cơ thể của người bệnh; nạng, xe lăn và dụng cụ chuyên dùng khác cho người tàn tật.

➤ *Không thuộc diện chịu thuế để phù hợp với thông lệ quốc tế*

- Dịch vụ tín dụng, quỹ đầu tư bao gồm hoạt động cho vay vốn, bảo lãnh cho vay, chiết khấu thương phiếu và giấy tờ có giá trị như tiền, bán tài sản đảm bảo tiền vay để thu hồi nợ, cho thuê tài chính của các tổ chức tài chính tín dụng tại Việt Nam; các hoạt động chuyển nhượng vốn theo quy định của Luật Doanh nghiệp, Luật Hợp tác xã, Luật Doanh nghiệp Nhà nước (nay là Luật Doanh nghiệp); Kinh doanh chứng khoán bao gồm: Môi giới chứng khoán, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, tư vấn đầu tư chứng khoán, lưu ký chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư chứng khoán, quản lý công ty đầu tư chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư chứng khoán, dịch vụ tổ chức thị trường của sở giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán, dịch vụ liên quan đến chứng khoán đăng ký, lưu ký tại Trung tâm Lưu ký Chứng khoán Việt Nam, cho khách hàng vay tiền để thực hiện giao dịch ký quỹ, ứng trước tiền bán chứng khoán và hoạt động kinh doanh chứng khoán khác theo quy định của pháp luật về chứng khoán; Hoạt động cung cấp thông tin, tổ chức bán đấu giá cổ

phần của các tổ chức phát hành, hỗ trợ kỹ thuật phục vụ giao dịch chứng khoán trực tuyến của Sở Giao dịch chứng khoán.

- Hàng hoá chuyên khẩu, quá cảnh qua lãnh thổ Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu; nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng hoá xuất khẩu theo hợp đồng sản xuất, gia công xuất khẩu ký kết với bên nước ngoài; hàng hoá, dịch vụ được mua bán giữa nước ngoài với các khu phi thuế quan và giữa các khu phi thuế quan với nhau.

➤ *Không chịu thuế do người kinh doanh có thu nhập thấp*

Hàng hóa, dịch vụ của hộ, cá nhân kinh doanh có mức doanh thu hàng năm từ 100 triệu đồng trở xuống.

Cơ sở kinh doanh các hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT nêu trên không được khấu trừ và hoàn thuế GTGT đã trả khi mua hàng hoá, dịch vụ để sử dụng cho SXKD hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT, trừ trường hợp hàng hoá, dịch vụ được áp dụng mức thuế suất 0% theo quy định của Luật thuế GTGT.

➤ *Không chịu thuế vì đó là hàng hóa, dịch vụ do Nhà nước trả tiền*

- Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh.
- Phát sóng truyền thanh, truyền hình bằng nguồn vốn Ngân sách nhà nước cấp.

➤ *Không chịu thuế vì một số lý do khác. Đó là:*

- Chuyển quyền sử dụng đất.
- Chuyển giao công nghệ theo quy định của Luật chuyển giao công nghệ; chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ theo quy định của Luật sở hữu trí tuệ; phần mềm máy tính.

- Máy móc, thiết bị, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ; máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt; tàu bay, dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu tạo tài sản cố định của doanh nghiệp, thuê của nước ngoài sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, để cho thuê và cho thuê lại.

- Nhà ở thuộc sở hữu Nhà nước do Nhà nước bán cho người đang thuê theo quy định của Chính phủ về mua bán và kinh doanh nhà ở.

- Vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng và các loại vàng chưa chế tác thành sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức hay sản phẩm khác.

- Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên..

2.2.3. Các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT

Đây là quy định mới được đưa vào Thông tư hướng dẫn (Điều 5 Thông tư số 06/2012) và được kế thừa tại Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính xuất phát từ thực tiễn quản lý thuế, nhằm tăng tính minh bạch của văn bản pháp luật, giảm thiểu các xung đột không cần thiết trong thực thi pháp luật thuế GTGT cũng như bảo đảm phản ánh đúng bản chất kinh tế của giao dịch phát sinh. Thông tư 193/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 sửa đổi, bổ sung Thông tư Thông tư số 219/2013/TT-BTC đã bổ sung thêm một trường hợp thuộc đối tượng không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT. Các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT được khái quát thành các nhóm chủ yếu sau đây:

a) Các giao dịch không phải là mua bán hàng hoá, dịch vụ

- Cơ sở kinh doanh nhận được các khoản thu về bồi thường bằng tiền (bao gồm cả tiền bồi thường về đất và tài sản trên đất khi bị thu hồi đất theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền), tiền thưởng, tiền hỗ trợ, tiền chuyển nhượng quyền phát thải và các khoản thu tài chính khác. Khi nhận được các khoản thu này thì đơn vị nhận tiền lập chứng từ thu theo quy định; ngược lại, đơn vị chi tiền sẽ căn cứ mục đích chi để lập chứng từ chi tiền.

+ Trường hợp bồi thường bằng hàng hoá, dịch vụ, cơ sở bồi thường phải lập hoá đơn và kê khai, tính, nộp thuế GTGT như đối với bán hàng hoá, dịch vụ; cơ sở nhận bồi thường kê khai, khấu trừ theo quy định.

+ Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận tiền của tổ chức, cá nhân để thực hiện dịch vụ cho tổ chức, cá nhân như sửa chữa, bảo hành, khuyến mại, quảng cáo thì phải kê khai, nộp thuế theo quy định.

b) Các dịch vụ được diễn ra ở ngoài Việt Nam (cơ sở kinh doanh trong nước mua của nước ngoài).

Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam, bao gồm các trường hợp: sửa chữa phương tiện vận tải, máy móc, thiết bị (bao gồm cả vật tư, phụ tùng thay thế); quảng cáo, tiếp thị (trừ quảng cáo, tiếp thị trên internet); xúc tiến đầu tư và thương mại; môi giới bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ ra nước ngoài; đào tạo; chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài mà các dịch vụ này được thực hiện ở ngoài Việt Nam, dịch vụ thuê đường truyền dẫn và băng tần vệ tinh của nước ngoài theo quy định của pháp luật.

c) Bán tài sản không tham gia hoạt động kinh doanh: Tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế GTGT bán tài sản.

Ví dụ 2.1: Ông A là cá nhân không kinh doanh bán 01 ô tô 4 chỗ ngồi cho doanh nghiệp B với giá là 600 triệu đồng thì ông A không phải kê khai, tính thuế GTGT đối với số tiền bán ô tô thu được.

Ví dụ 2.2: Ông E là cá nhân không kinh doanh thế chấp 01 xe ô tô 5 chỗ ngồi cho ngân hàng TPB để vay tiền. Đến thời hạn phải thanh toán theo hợp đồng, Ông E không thanh toán được nên ô tô thế chấp bị bán phát mại để trừ nợ

thì tiền thu được do bán phát mại ô tô nêu trên không phải kê khai, tính thuế GTGT.

d) Các giao dịch cần xử lý do yêu cầu của thực tế quản lý, cần giảm thiểu chi phí xã hội trong quản lý thuế, ngăn ngừa khả năng gian lận thuế, như:

- Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án đầu tư để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng cho doanh nghiệp, hợp tác xã (không phải tính nộp thuế tại cơ sở chuyển nhượng và cũng không phải kê khai thuế đầu vào tại cơ sở nhận chuyển nhượng).

Ví dụ 2.3: Công ty cổ phần P thực hiện dự án đầu tư xây dựng Nhà máy sản xuất cồn công nghiệp. Đến tháng 3/2014, dự án đầu tư đã hoàn thành được 90% so với đề án thiết kế và giá trị đầu tư là 26 tỷ đồng. Do gặp khó khăn về tài chính, Công ty cổ phần P quyết định chuyển nhượng toàn bộ dự án đang đầu tư cho Công ty cổ phần X với giá chuyển nhượng là 28 tỷ đồng. Công ty cổ phần X nhận chuyển nhượng dự án đầu tư trên để tiếp tục sản xuất cồn công nghiệp. Công ty cổ phần P không phải kê khai, nộp thuế GTGT đối với giá trị dự án chuyển nhượng cho Công ty cổ phần X.

- Doanh nghiệp, hợp tác xã nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản, hải sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường cho doanh nghiệp, hợp tác xã ở khâu kinh doanh thương mại không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT.

Trường hợp doanh nghiệp hợp tác xã nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán hàng hoá là các sản phẩm nêu trên cho người mua là hộ, cá nhân kinh doanh và các tổ chức, cá nhân khác thì doanh nghiệp hợp tác xã phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo mức thuế suất 5% hướng dẫn tại khoản 5 Điều 10 Thông tư 219/2013.

Hộ, cá nhân kinh doanh, DN, HTX và tổ chức kinh tế khác nộp thuế GTGT theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT khi bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường ở khâu kinh doanh thương mại thì kê khai, tính nộp thuế GTGT theo tỷ lệ 1% trên doanh thu.

Ví dụ 2.4: Công ty lương thực B là cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thu mua gạo của tổ chức, cá nhân trực tiếp trồng bán ra thì ở khâu thu mua của tổ chức, cá nhân trực tiếp trồng bán ra thì gạo thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

Trường hợp Công ty lương thực B bán gạo cho Công ty XNK C (là đơn vị nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ) thì Công ty lương thực B không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT đối với số gạo bán cho Công ty XNK C (Hoá đơn GTGT do B lập để giao cho C ghi giá không có thuế GTGT, dòng thuế suất và thuế GTGT không ghi, gạch bỏ).

Ví dụ 2.5: Công ty lương thực B bán trực tiếp gạo cho người tiêu dùng thì xuất Hoá đơn và kê khai, nộp thuế GTGT theo mức thuế suất thuế GTGT 5%.

đ) Điều chuyển tài sản cố định (TSCĐ)

TSCĐ đang sử dụng, đã thực hiện trích khấu hao khi điều chuyển theo giá trị ghi trên sổ sách kế toán giữa cơ sở kinh doanh và các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn hoặc giữa các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn để phục vụ cho hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì không phải lập hoá đơn và kê khai, nộp thuế GTGT (cần phải có Quyết định hoặc Lệnh điều chuyển tài sản kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản).

Trường hợp tài sản cố định khi điều chuyển đã thực hiện đánh giá lại giá trị tài sản hoặc điều chuyển cho cơ sở sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì phải lập hoá đơn GTGT, kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

e) Các trường hợp khác

Cơ sở kinh doanh không phải kê khai, nộp thuế trong các trường hợp sau:

- Góp vốn bằng tài sản để thành lập DN (hồ sơ phải có: biên bản góp vốn, hợp đồng liên doanh, liên kết; biên bản định giá tài sản của Hội đồng giao nhận vốn góp của các bên góp vốn (hoặc văn bản định giá của tổ chức có chức năng định giá theo quy định của pháp luật), kèm theo bộ hồ sơ về nguồn gốc tài sản.

- Điều chuyển tài sản giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong DN; điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình DN. Cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải có lệnh điều chuyển tài sản, kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản và không phải xuất hoá đơn.

Trường hợp tài sản điều chuyển giữa các đơn vị hạch toán độc lập hoặc giữa các đơn vị thành viên có tư cách pháp nhân đầy đủ trong cùng một cơ sở kinh doanh thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải xuất hoá đơn GTGT và kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

- Thu bồi người thứ 3 của hoạt động bảo hiểm.

- Các khoản thu hộ không liên quan đến việc bán hàng hoá, dịch vụ của cơ sở kinh doanh.

- Tiền thu về hàng hóa, dịch vụ do nhận bán đại lý và tiền hoa hồng được hưởng từ hoạt động đại lý bán đúng giá quy định của bên giao đại lý hưởng hoa hồng đối với các dịch vụ: bưu chính, viễn thông, bán vé xổ số, vé máy bay, ô tô, tàu hỏa, tàu thủy; đại lý vận tải quốc tế; đại lý của các dịch vụ ngành hàng không, hàng hải mà được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%; đại lý bán bảo hiểm.

- Tiền thu về bán hàng hoá, dịch vụ và tiền hoa hồng đại lý được hưởng từ hoạt động đại lý bán hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT.

- Tổ chức, doanh nghiệp nhận các khoản thù lao từ cơ quan nhà nước do thực hiện hoạt động thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước.

- Cơ sở kinh doanh không phải nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu trong trường hợp nhập khẩu hàng hóa đã xuất khẩu nhưng bị phía nước ngoài trả lại. Khi cơ sở kinh doanh bán hàng hóa bị trả lại này trong nội địa thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

- Hàng hóa luân chuyển nội bộ như hàng hoá được xuất để chuyển kho nội bộ, xuất vật tư, bán thành phẩm, để tiếp tục quá trình sản xuất trong một cơ sở sản xuất, kinh doanh hoặc hàng hoá, dịch vụ do cơ sở kinh doanh xuất hoặc cung ứng sử dụng phục vụ hoạt động kinh doanh thì không phải tính, nộp thuế GTGT.

- Trường hợp xuất máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hóa dưới hình thức cho vay, cho mượn hoặc hoàn trả, nếu có hợp đồng và các chứng từ liên quan đến giao dịch phù hợp, cơ sở kinh doanh không phải lập hóa đơn, tính, nộp thuế GTGT.

- Tổ chức, doanh nghiệp nhận các khoản thù lao từ cơ quan nhà nước do thực hiện hoạt động thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước. Đây là các khoản thù lao nhận được từ các hoạt động thu hộ bảo hiểm xã hội tự nguyện, bảo hiểm y tế tự nguyện cho cơ quan Bảo hiểm xã hội; chi trả trợ cấp ưu đãi cho người có công và trợ cấp khác cho Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội; thu thuế của hộ, cá nhân cho cơ quan thuế và các khoản thu hộ, chi hộ khác cho cơ quan nhà nước.

2.3. Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế GTGT là giá tính thuế và thuế suất.

2.3.1. Giá tính thuế GTGT

Về nguyên tắc, giá tính thuế GTGT là giá bán không bao gồm thuế GTGT.

Giá tính thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ được xác định cụ thể như sau:

(1) Đối với hàng hóa, dịch vụ do cơ sở sản xuất, kinh doanh bán ra là giá bán chưa có thuế GTGT. Đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là giá bán đã có thuế tiêu thụ đặc biệt nhưng chưa có thuế GTGT.

Đối với hàng hóa chịu thuế bảo vệ môi trường là giá bán đã có thuế bảo vệ môi trường nhưng chưa có thuế giá trị gia tăng; đối với hàng hóa vừa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, vừa chịu thuế bảo vệ môi trường là giá bán đã có thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường nhưng chưa có thuế giá trị gia tăng.

(2) Đối với hàng hóa nhập khẩu là giá nhập tại cửa khẩu cộng với thuế nhập khẩu (nếu có), cộng với thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có), cộng với thuế bảo vệ môi trường (nếu có). Giá nhập tại cửa khẩu được xác định theo quy định về giá tính thuế hàng nhập khẩu.

Trường hợp hàng hóa nhập khẩu được miễn, giảm thuế nhập khẩu thì giá tính thuế GTGT là giá tính thuế nhập khẩu cộng với thuế nhập khẩu xác định theo mức thuế còn phải nộp sau khi đã được miễn, giảm.

(3) Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ (kể cả mua ngoài hoặc do cơ sở

kinh doanh tự sản xuất) dùng để trao đổi, biếu, tặng, cho, trả thay lương, là giá tính thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm phát sinh các hoạt động này.

Ví dụ 2.6: Đơn vị A sản xuất quạt điện, dùng 50 sản phẩm quạt để trao đổi với cơ sở B lấy sắt thép. Giá bán chưa có thuế GTGT của quạt điện bán ra cho đối tượng khác cùng thời điểm tính thuế là 400.000 đồng/chiếc. Giá tính thuế GTGT của số quạt điện dùng để trao đổi là $50 \times 400.000 \text{ đồng} = 20.000.000 \text{ đồng}$.

Riêng biếu, tặng giấy mời (trên giấy mời ghi rõ không thu tiền) xem các cuộc biểu diễn nghệ thuật, trình diễn thời trang, thi người đẹp và người mẫu, thi đấu thể thao do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép theo quy định của pháp luật thì giá tính thuế được xác định bằng không (0). Cơ sở tổ chức biểu diễn nghệ thuật tự xác định và tự chịu trách nhiệm về số lượng giấy mời, danh sách tổ chức, cá nhân mà cơ sở mang biếu, tặng giấy mời trước khi diễn ra chương trình biểu diễn, thi đấu thể thao. Trường hợp cơ sở có hành vi gian lận vẫn thu tiền đối với giấy mời thì bị xử lý theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Ví dụ 2.7: Công ty cổ phần X được cơ quan có thẩm quyền cấp phép tổ chức cuộc thi “Người đẹp Việt Nam năm 20XX”, ngoài số vé in để bán thu tiền cho khán giả, Công ty có in một số giấy mời để biếu, tặng không thu tiền để mời một số đại biểu đến tham dự và cổ vũ cho cuộc thi, số giấy mời này có danh sách tổ chức, cá nhân nhận. Khi khai thuế giá trị gia tăng, giá tính thuế đối với số giấy mời biếu, tặng được xác định bằng không (0). Trường hợp cơ quan thuế phát hiện Công ty cổ phần X vẫn thu tiền khi biếu, tặng giấy mời thì Công ty cổ phần X bị xử lý theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

(4) Giá tính thuế đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng nội bộ.

Hàng hóa luân chuyển nội bộ như hàng hoá được xuất để chuyển kho nội bộ, xuất vật tư, bán thành phẩm, để tiếp tục quá trình sản xuất trong một cơ sở sản xuất, kinh doanh hoặc hàng hoá, dịch vụ do cơ sở kinh doanh xuất hoặc cung ứng sử dụng phục vụ hoạt động kinh doanh thì không phải tính, nộp thuế GTGT.

Trường hợp cơ sở kinh doanh tự sản xuất, xây dựng tài sản cố định (tài sản cố định tự làm) để phục vụ sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì khi hoàn thành, nghiệm thu, bàn giao, cơ sở kinh doanh không phải lập hoá đơn. Thuế GTGT đầu vào hình thành nên tài sản cố định tự làm được kê khai, khấu trừ theo quy định.

Trường hợp xuất máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hóa dưới hình thức cho vay, cho mượn hoặc hoàn trả, nếu có hợp đồng và các chứng từ liên quan đến giao dịch phù hợp, cơ sở kinh doanh không phải lập hóa đơn, tính, nộp thuế GTGT.

Ví dụ 2.8: Đơn vị A là doanh nghiệp sản xuất quạt điện, dùng 50 sản

phẩm quạt lắp vào các phân xưởng sản xuất để phục vụ hoạt động kinh doanh của đơn vị thì đơn vị A không phải tính nộp thuế GTGT đối với hoạt động xuất 50 sản phẩm quạt điện này.

Ví dụ 2.9: Cơ sở sản xuất hàng may mặc B có phân xưởng sợi và phân xưởng may. Cơ sở B xuất sợi thành phẩm từ phân xưởng sợi cho phân xưởng may để tiếp tục quá trình sản xuất thì cơ sở B không phải tính và nộp thuế GTGT đối với sợi xuất cho phân xưởng may.

Ví dụ 2.10: Công ty cổ phần P tự xây dựng nhà nghỉ giữa ca cho công nhân ở trong khu vực sản xuất kinh doanh. Công ty cổ phần P không có đơn vị, tổ, đội trực thuộc thực hiện hoạt động xây dựng này. Khi hoàn thành, nghiệm thu nhà nghỉ giữa ca, Công ty cổ phần P không phải lập hoá đơn. Thuế GTGT đầu vào hình thành nhà nghỉ giữa ca được kê khai, khấu trừ theo quy định.

Ví dụ 2.11: Công ty Y là doanh nghiệp sản xuất nước uống đóng chai, giá chưa có thuế GTGT 1 chai nước đóng chai trên thị trường là 4.000 đồng. Công ty Y xuất ra 300 chai nước đóng chai để phục vụ trong các cuộc họp công ty thì Công ty Y không phải kê khai, tính thuế GTGT.

Ví dụ 2.12: Công ty Y là doanh nghiệp sản xuất nước uống đóng chai, giá chưa có thuế GTGT 1 chai nước đóng chai trên thị trường là 4.000 đồng. Công ty Y xuất ra 300 chai nước đóng chai với mục đích không phục vụ sản xuất kinh doanh thì Công ty Y phải kê khai, tính thuế GTGT đối với 300 chai nước xuất dùng không phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh nêu trên với giá tính thuế là $4.000 \times 300 = 1.200.000$ đồng.

Riêng đối với cơ sở kinh doanh có sử dụng hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng nội bộ, luân chuyển nội bộ phục vụ cho sản xuất kinh doanh như vận tải, hàng không, đường sắt, bưu chính viễn thông không phải tính thuế GTGT đầu ra, cơ sở kinh doanh phải có văn bản quy định rõ đối tượng và mức khống chế hàng hoá dịch vụ sử dụng nội bộ theo thẩm quyền quy định.

(5) Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại, giá tính thuế được xác định bằng không (0); trường hợp hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại nhưng không thực hiện theo quy định của pháp luật về thương mại thì phải kê khai, tính nộp thuế như hàng hóa, dịch vụ dùng để tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho.

Một số hình thức khuyến mại cụ thể được thực hiện như sau:

- Đối với hình thức khuyến mại đưa hàng mẫu, cung ứng dịch vụ mẫu để khách hàng dùng thử không phải trả tiền, tặng hàng hoá cho khách hàng, cung ứng dịch vụ không thu tiền thì giá tính thuế đối với hàng mẫu, dịch vụ mẫu được xác định bằng 0.

Ví dụ 2.13: Công ty TNHH P sản xuất nước ngọt có ga, năm 2014 Công ty có thực hiện đợt khuyến mại vào tháng 5/2014 và tháng 12/2014 theo hình thức mua 10 sản phẩm tặng 1 sản phẩm. Chương trình khuyến mại vào tháng 5/2014 được thực hiện theo đúng trình tự, thủ tục khuyến mại được thực hiện

theo quy định của pháp luật về thương mại. Theo đó, đối với số sản phẩm tặng kèm khi mua sản phẩm trong tháng 5/2014, Công ty TNHH P xác định giá tính thuế bằng không (0).

Trường hợp chương trình khuyến mại vào tháng 12/2014 không được thực hiện theo đúng trình tự, thủ tục khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại, Công ty TNHH P phải kê khai, tính thuế GTGT đối với số sản phẩm tặng kèm khi mua sản phẩm trong tháng 12/2014.

- Đối với hình thức bán hàng, cung ứng dịch vụ với giá thấp hơn giá bán hàng, dịch vụ trước đó thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã giảm áp dụng trong thời gian khuyến mại đã đăng ký hoặc thông báo.

Ví dụ 2.14: Công ty N hoạt động trong lĩnh vực viễn thông, chuyên bán các loại thẻ cào di động. Công ty thực hiện đăng ký khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại dưới hình thức bán hàng thấp hơn giá bán trước đó cho thời gian từ ngày 1/4/2014 đến hết ngày 20/4/2014, theo đó, giá bán một thẻ cào mệnh giá là 100.000 đồng (đã bao gồm thuế GTGT) trong thời gian khuyến mại được bán với giá 90.000 đồng.

Giá tính thuế GTGT đối với một thẻ cào mệnh giá 100.000 đồng trong thời gian khuyến mại được tính như sau: $90.000 \text{ đồng} / (1 + 10\%)$.

- Đối với các hình thức khuyến mại bán hàng, cung ứng dịch vụ có kèm theo phiếu mua hàng, phiếu sử dụng dịch vụ thì cơ sở kinh doanh không phải kê khai, tính thuế GTGT đối với phiếu mua hàng, phiếu sử dụng dịch vụ tặng kèm.

(6) Đối với hoạt động cho thuê tài sản như cho thuê nhà, văn phòng, xưởng, kho tàng, bến bãi, phương tiện vận chuyển, máy móc, thiết bị là số tiền cho thuê chưa có thuế GTGT.

Trường hợp cho thuê theo hình thức trả tiền thuê từng kỳ hoặc trả trước tiền thuê cho một thời hạn thuê thì giá tính thuế là tiền cho thuê trả từng kỳ hoặc trả trước cho thời hạn thuê chưa có thuế GTGT.

Giá cho thuê tài sản do các bên thỏa thuận được xác định theo hợp đồng. Trường hợp pháp luật có quy định về khung giá thuê thì giá thuê được xác định trong phạm vi khung giá quy định.

(7) Đối với hàng hóa bán theo phương thức trả góp, trả chậm là giá tính theo giá bán trả một lần chưa có thuế GTGT của hàng hoá đó, không bao gồm khoản lãi trả góp, lãi trả chậm.

Ví dụ 2.15: Công ty kinh doanh xe máy bán xe X loại 100 cc, giá bán trả góp chưa có thuế GTGT là 25,5 triệu đồng/chiếc (trong đó giá bán xe là 25 triệu đồng, lãi trả góp là 0,5 triệu đồng) thì giá tính thuế GTGT là 25 triệu đồng.

(8) Đối với gia công hàng hóa là giá gia công theo hợp đồng gia công chưa có thuế GTGT, bao gồm cả tiền công, chi phí về nhiên liệu, động lực, vật liệu phụ và chi phí khác phục vụ cho việc gia công hàng hoá.

(9) Đối với xây dựng, lắp đặt, là giá trị công trình, hạng mục công trình hay phần công việc thực hiện bàn giao chưa có thuế GTGT.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu là giá xây dựng, lắp đặt bao gồm cả giá trị nguyên vật liệu chưa có thuế GTGT.

Ví dụ 2.16: Công ty xây dựng B nhận thầu xây dựng công trình bao gồm cả giá trị nguyên vật liệu, tổng giá trị thanh toán chưa có thuế GTGT là 1.500 triệu đồng, trong đó giá trị vật tư xây dựng chưa có thuế GTGT là 1.000 triệu đồng thì giá tính thuế GTGT là 1.500 triệu đồng.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt không bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị, giá tính thuế là giá trị xây dựng, lắp đặt không bao gồm giá trị nguyên vật liệu và máy móc, thiết bị chưa có thuế GTGT.

Ví dụ 2.17: Công ty xây dựng B nhận thầu xây dựng công trình không bao thầu giá trị vật tư xây dựng, tổng giá trị công trình chưa có thuế GTGT là 1.500 triệu đồng, giá trị nguyên liệu, vật tư xây dựng do chủ đầu tư A cung cấp chưa có thuế GTGT là 1.000 triệu đồng thì giá tính thuế GTGT trong trường hợp này là 500 triệu đồng (1.500 triệu đồng – 1.000 triệu đồng).

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt thực hiện thanh toán theo hạng mục công trình hoặc giá trị khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành bàn giao là giá tính theo giá trị hạng mục công trình hoặc giá trị khối lượng công việc hoàn thành bàn giao chưa có thuế GTGT.

Ví dụ 2.18: Công ty dệt X (gọi là bên A) thuê Công ty xây dựng Y (gọi là bên B) thực hiện xây dựng lắp đặt mở rộng xưởng sản xuất.

Tổng giá trị công trình chưa có thuế GTGT là 200 tỷ đồng, trong đó:

- Giá trị xây lắp: 80 tỷ đồng
- Giá trị thiết bị bên B cung cấp và lắp đặt: 120 tỷ đồng
- Thuế GTGT 10%: 20 tỷ đồng $\{= (80 + 120) \times 10\%\}$
- Tổng số tiền bên A phải thanh toán là: 220 tỷ đồng
- Bên A:

+ Nhận bàn giao nhà xưởng, hạch toán tăng giá trị TSCĐ để tính khấu hao là 200 tỷ đồng (giá trị không có thuế GTGT)

+ Tiền thuế GTGT 20 tỷ đồng được kê khai, khấu trừ vào thuế đầu ra của hàng hoá bán ra hoặc đề nghị hoàn thuế theo quy định.

Trường hợp bên A nghiệm thu, bàn giao và chấp nhận thanh toán cho bên B theo từng hạng mục công trình (giả định phần giá trị xây lắp 80 tỷ đồng nghiệm thu, bàn giao và được chấp nhận thanh toán trước) thì giá tính thuế GTGT là 80 tỷ đồng.

(10) Đối với hoạt động chuyển nhượng bất động sản, giá tính thuế là giá

chuyển nhượng bất động sản trừ (-) giá đất được trừ để tính thuế GTGT.

(a) Giá đất được trừ để tính thuế GTGT được quy định cụ thể như sau:

(a.1) Trường hợp được Nhà nước giao đất để đầu tư cơ sở hạ tầng xây dựng nhà để bán, giá đất được trừ để tính thuế GTGT bao gồm tiền sử dụng đất phải nộp ngân sách nhà nước (không kể tiền sử dụng đất được miễn, giảm) và chi phí bồi thường, giải phóng mặt bằng theo quy định pháp luật.

Ví dụ 2.19: Năm 2014 Công ty kinh doanh bất động sản A được Nhà nước giao đất để đầu tư xây dựng cơ sở hạ tầng xây dựng nhà để bán. Tiền sử dụng đất phải nộp (chưa trừ tiền sử dụng đất được miễn giảm, chưa trừ chi phí bồi thường giải phóng mặt bằng theo phương án được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt) là 30 tỷ đồng. Dự án được giảm 20% số tiền sử dụng đất phải nộp. Số tiền bồi thường, giải phóng mặt bằng theo phương án đã được duyệt là 15 tỷ đồng.

Tổng giá trị đất được trừ được xác định như sau:

- Tiền sử dụng đất được miễn giảm là: $30 \text{ tỷ} \times 20\% = 6 \text{ tỷ (đồng)}$;
- Tiền sử dụng đất phải nộp ngân sách nhà nước (không kể tiền sử dụng đất được miễn, giảm) là: $30 \text{ tỷ} - 6 \text{ tỷ} - 15 \text{ tỷ} = 9 \text{ tỷ (đồng)}$;
- Tổng giá đất được trừ để tính thuế GTGT bao gồm tiền sử dụng đất phải nộp ngân sách nhà nước (không kể tiền sử dụng đất được miễn, giảm) và chi phí bồi thường giải phóng mặt bằng là: $9 \text{ tỷ} + 15 \text{ tỷ} = 24 \text{ tỷ (đồng)}$. Tổng giá đất được trừ được phân bổ cho số m^2 đất được phép kinh doanh.

(a.2) Trường hợp đấu giá quyền sử dụng đất của Nhà nước, giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá đất trúng đấu giá.

(a.3) Trường hợp thuê đất để đầu tư cơ sở hạ tầng để cho thuê, xây dựng nhà để bán, giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là tiền thuê đất phải nộp ngân sách nhà nước (không bao gồm tiền thuê đất được miễn, giảm) và chi phí đền bù, giải phóng mặt bằng theo quy định pháp luật. Riêng trường hợp thuê đất xây dựng nhà để bán, kể từ ngày 01/7/2014 thực hiện theo quy định tại Luật Đất đai năm 2013.

Ví dụ 2.20: Công ty cổ phần VN-KR có ngành nghề kinh doanh đầu tư, kinh doanh hạ tầng sản xuất công nghiệp và dịch vụ. Công ty được Nhà nước cho thuê đất, thu tiền thuê đất 1 lần để đầu tư xây dựng hạ tầng khu công nghiệp để thực hiện dự án; thời hạn thuê đất là 50 năm. Diện tích đất thuê là 300.000 m^2 , giá thu tiền thuê đất nộp một lần cho cả thời gian thuê là $82.000\text{đ}/\text{m}^2$. Tổng số tiền thuê đất phải nộp là 24,6 tỷ đồng. Công ty không được miễn, giảm tiền thuê đất. Sau khi đầu tư xây dựng hạ tầng, Công ty ký hợp đồng cho nhà đầu tư thuê lại với thời gian thuê là 30 năm, diện tích đất cho thuê là 16.500 m^2 , đơn giá cho thuê tại thời điểm ký hợp đồng là $650.000\text{đ}/\text{m}^2$ cho cả thời gian thuê, giá đã bao gồm thuế GTGT).

Giá đã có thuế GTGT đối với tiền thu từ cho thuê hạ tầng trong cả thời gian cho thuê (30 năm) đối với Công ty cổ phần VN-KR cho nhà đầu tư thuê được xác định là:

$16.500 \text{ m}^2 \times (650.000 - (82.000\text{đ}/\text{m}^2 : 50 \text{ năm} \times 30 \text{ năm})) = 9,9132 \text{ tỷ đồng.}$

Giá chưa có thuế GTGT được xác định là: $9,9132/(1 + 10\%) = 9,012 \text{ tỷ đồng.}$

Thuế GTGT là: $9,012 \times 10\% = 0,9012 \text{ tỷ đồng.}$

(a.4) Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất của các tổ chức, cá nhân thì giá đất được trừ để tính thuế GTGT là giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất bao gồm cả giá trị cơ sở hạ tầng (nếu có); cơ sở kinh doanh không được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào của cơ sở hạ tầng đã tính trong giá trị quyền sử dụng đất được trừ không chịu thuế GTGT.

Nếu giá đất được trừ không bao gồm giá trị cơ sở hạ tầng thì cơ sở kinh doanh được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào của cơ sở hạ tầng chưa tính trong giá trị quyền sử dụng đất được trừ không chịu thuế GTGT.

Trường hợp không xác định được giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng thì giá đất được trừ để tính thuế GTGT là giá đất do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương quy định tại thời điểm ký hợp đồng nhận chuyển nhượng.

Ví dụ 2.21: Tháng 8/2013 Công ty A nhận chuyển nhượng (mua) 200m² đất của cá nhân B ở Khu dân cư Bình An thuộc tỉnh X với giá chuyển nhượng là 6 tỷ đồng. Công ty A có hợp đồng chuyển nhượng quyền sử dụng đất có công chứng phù hợp với quy định của pháp luật về đất đai, chứng từ thanh toán tiền cho cá nhân B số tiền 6 tỷ đồng. Công ty A không đầu tư xây dựng gì trên mảnh đất này. Tháng 10/2014, Công ty A chuyển nhượng mảnh đất mua từ cá nhân B nêu trên với giá 9 tỷ đồng (bán lại với giá 9 tỷ đồng) thì Công ty A thực hiện lập hóa đơn GTGT và kê khai, nộp thuế GTGT, giá đất được trừ trong giá tính thuế GTGT là giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng (6 tỷ đồng).

Ví dụ 2.22: Tháng 11/2013, Công ty TNHH A nhận chuyển nhượng 300m² đất kèm theo nhà xưởng trên đất của cá nhân B với giá trị là 10 tỷ đồng và không có đủ hồ sơ giấy tờ để xác định giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng. Đến tháng 4/2014 Công ty TNHH A chuyển nhượng 300m² đất này kèm nhà xưởng trên đất với giá trị là 14 tỷ đồng thì giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá đất do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương quy định tại thời điểm nhận chuyển nhượng (tháng 11/2013).

Ví dụ 2.23: Tháng 9 năm 2013 Công ty B mua 2000 m² đất đã có một phần cơ sở hạ tầng từ Công ty kinh doanh bất động sản A tổng giá thanh toán là 62 tỷ đồng (trong đó giá đất không chịu thuế GTGT là 40 tỷ đồng, đơn giá là 20

triệu đồng/1m²). Trên hoá đơn Công ty A ghi:

- Giá chuyển nhượng chưa có thuế GTGT: 60 tỷ đồng
- Giá đất không chịu thuế GTGT: 40 tỷ đồng
- Thuế GTGT đối với cơ sở hạ tầng: 2 tỷ đồng
- Tổng giá thanh toán: 62 tỷ đồng

Công ty A phải kê khai thuế GTGT phải nộp như sau:

Thuế GTGT phải nộp = Thuế GTGT đầu ra - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Giả sử thuế GTGT đầu vào để xây dựng cơ sở hạ tầng của Công ty A là 1,5 tỷ đồng đủ điều kiện để khấu trừ thì:

$$\text{Thuế GTGT phải nộp} = 2 \text{ tỷ} - 1,5 \text{ tỷ} = 0,5 \text{ tỷ (đồng)}$$

Công ty B tiếp tục xây dựng cơ sở hạ tầng và xây dựng 10 căn biệt thự (diện tích sàn 200 m²/biệt thự) để bán. Tổng số thuế GTGT đầu vào để xây biệt thự là 3 tỷ đồng.

Ngày 01/4/2015, Công ty B ký hợp đồng bán 01 căn biệt thự cho khách hàng C, giá chuyển nhượng 01 căn biệt thự chưa có thuế GTGT là 10 tỷ đồng, giá đất được trừ khi xác định giá tính thuế GTGT đối với 01 căn biệt thự bán ra:

- Giá trị quyền sử dụng đất (chưa bao gồm giá trị cơ sở hạ tầng) tại thời điểm nhận chuyển nhượng từ Công ty A cho 01 căn biệt thự là: 20 triệu x 200 m² = 4 tỷ (đồng)

- Giá trị cơ sở hạ tầng phân bổ cho 01 căn biệt thự là:

$$(20 \text{ tỷ} : 2000 \text{ m}^2) \times 200 \text{ m}^2 = 2 \text{ tỷ (đồng)}$$

- Giá trị quyền sử dụng đất (bao gồm cả giá trị cơ sở hạ tầng) tại thời điểm nhận chuyển nhượng từ Công ty A được trừ khi xác định giá tính thuế của 01 căn biệt thự bán ra là: 6 tỷ đồng.

Trên hoá đơn Công ty B ghi:

- Giá chuyển nhượng 01 căn biệt thự: 10 tỷ đồng
- Giá đất được trừ không chịu thuế GTGT: 6 tỷ đồng
- Thuế GTGT là 0,4 tỷ đồng [(10 tỷ - 6 tỷ) x 10%]
- Tổng giá thanh toán: 10,4 tỷ đồng

Giả sử trong tháng Công ty B bán hết 10 căn biệt thự. Khi Công ty B kê khai, nộp thuế GTGT, số thuế GTGT phải nộp = số thuế GTGT đầu ra - số thuế đầu vào được khấu trừ = 0,4 tỷ x 10 căn - 3 tỷ = 1 tỷ (đồng).

Tiền thuế GTGT đối với giá trị cơ sở hạ tầng ghi trên hoá đơn nhận chuyển nhượng từ Công ty A đối với 10 biệt thự là 2 tỷ đồng không được kê

khai, khấu trừ.

Trường hợp Công ty B xác định giá trị quyền sử dụng đất không bao gồm cả giá trị cơ sở hạ tầng tại thời điểm nhận chuyển nhượng từ Công ty A được trừ khi xác định giá tính thuế của 01 căn biệt thự bán ra là 4 tỷ đồng. Trên hoá đơn Công ty B ghi:

- Giá chuyển nhượng 01 căn biệt thự: 10 tỷ đồng
- Giá đất được trừ không chịu thuế GTGT: 4 tỷ đồng
- Thuế GTGT là 0,6 tỷ đồng $[(10 \text{ tỷ} - 4 \text{ tỷ}) \times 10\%]$
- Tổng giá thanh toán: 10,6 tỷ đồng

Giả sử trong tháng 4/2015, Công ty B bán hết 10 căn biệt thự. Khi Công ty B kê khai, nộp thuế GTGT, số thuế GTGT phải nộp = số thuế GTGT đầu ra - số thuế đầu vào được khấu trừ (gồm thuế GTGT đầu vào để xây biệt thự và thuế GTGT đầu vào đối với giá trị cơ sở hạ tầng) = 0,6 tỷ đồng $\times$ 10 căn biệt thự - 3 tỷ đồng - 2 tỷ đồng (thuế GTGT đầu vào của cơ sở hạ tầng) = 1 tỷ đồng.

(a.5) Trường hợp cơ sở kinh doanh bất động sản thực hiện theo hình thức xây dựng - chuyển giao (BT) thanh toán bằng giá trị quyền sử dụng đất thì giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá tại thời điểm ký hợp đồng BT theo quy định của pháp luật; nếu tại thời điểm ký hợp đồng BT chưa xác định được giá thì giá đất được trừ là giá để thanh toán công trình do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quyết định theo quy định của pháp luật.

Ví dụ 2.24: Công ty cổ phần P ký hợp đồng BT với UBND tỉnh A về việc xây dựng cầu đổi lấy giá trị đất; giá thanh toán công trình được UBND tỉnh A xác định tại thời điểm ký hợp đồng theo quy định của pháp luật là 2.000 tỷ đồng, đổi lại Công ty cổ phần P được UBND tỉnh A giao cho 500 ha đất tại huyện Y thuộc địa bàn tỉnh. Công ty cổ phần P sử dụng 500 ha đất để xây nhà để bán thì giá đất được trừ để tính thuế GTGT được xác định là 2.000 tỷ đồng.

(a.6) Trường hợp doanh nghiệp kinh doanh bất động sản có nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất nông nghiệp của người dân theo hợp đồng chuyển nhượng, sau đó được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cho phép chuyển mục đích sử dụng sang thành đất ở để xây dựng chung cư, nhà ở... để bán thì giá đất được trừ khi tính thuế GTGT là giá đất nông nghiệp nhận chuyển nhượng từ người dân và các chi phí khác bao gồm: khoản tiền sử dụng đất nộp NSNN để chuyển mục đích sử dụng đất từ đất nông nghiệp sang đất ở, thuế thu nhập cá nhân nộp thay người dân có đất chuyển nhượng (nếu các bên có thỏa thuận doanh nghiệp kinh doanh bất động sản nộp thay).

(a.7) Trường hợp xây dựng nhà nhiều tầng nhiều hộ ở, nhà chung cư để bán thì giá đất được trừ tính cho 1m^2 nhà để bán được xác định bằng giá đất được trừ theo quy định từ điểm a.1 đến a.6 nêu trên chia cho số m^2 sàn xây dựng không bao gồm diện tích dùng chung như hành lang, cầu thang, tầng hầm, công trình xây dựng dưới mặt đất.

(a8) Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận góp vốn bằng quyền sử dụng đất của tổ chức, cá nhân theo quy định của pháp luật thì giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng là giá ghi trong hợp đồng góp vốn. Trường hợp giá chuyển nhượng quyền sử dụng đất thấp hơn giá đất nhận góp vốn thì chỉ được trừ giá đất theo giá chuyển nhượng.

(a.9) Trường hợp cơ sở kinh doanh bất động sản ký hợp đồng với hộ gia đình, cá nhân có đất nông nghiệp để hoán đổi đất nông nghiệp thành đất ở, việc hoán đổi này phù hợp với quy định của pháp luật về đất đai thì khi giao đất ở cho các hộ gia đình, cá nhân, giá tính thuế GTGT là giá chuyển nhượng trừ (-) giá đất được trừ theo quy định. Giá chuyển nhượng là giá đền bù tương ứng với diện tích đất nông nghiệp bị thu hồi theo phương án do cơ quan chức năng phê duyệt.

(b) Trường hợp xây dựng, kinh doanh cơ sở hạ tầng, xây dựng nhà để bán, chuyển nhượng hoặc cho thuê, giá tính thuế GTGT là số tiền thu được theo tiến độ thực hiện dự án hoặc tiến độ thu tiền ghi trong hợp đồng trừ (-) giá đất được trừ tương ứng với tỷ lệ % số tiền thu được trên tổng giá trị hợp đồng.

(11) Đối với hoạt động đại lý, môi giới mua bán hàng hoá và dịch vụ, ủy thác xuất nhập khẩu hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng, giá tính thuế là tiền công, tiền hoa hồng thu được từ các hoạt động này chưa có thuế GTGT.

(12) Đối với hàng hóa, dịch vụ được sử dụng chứng từ thanh toán ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT như tem, vé cược vận tải, vé xổ số kiến thiết... thì giá chưa có thuế được xác định như sau:

$$\text{Giá chưa có thuế GTGT} = \frac{\text{Giá thanh toán (tiền bán vé, bán tem...)}}{1 + \text{thuế suất của hàng hóa, dịch vụ (\%)}}$$

(13) Đối với điện của các nhà máy thủy điện hạch toán phụ thuộc Tập đoàn Điện lực Việt Nam, bao gồm cả điện của nhà máy thủy điện hạch toán phụ thuộc các tổng công ty phát điện thuộc Tập đoàn Điện lực Việt Nam, giá tính thuế GTGT để xác định số thuế GTGT nộp tại địa phương nơi có nhà máy được tính bằng 60% giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước, chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng. Trường hợp chưa xác định được giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước thì theo giá tạm tính của Tập đoàn thông báo nhưng không thấp hơn giá bán điện thương phẩm bình quân của năm trước liền kề. Khi xác định được giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước thì kê khai điều chỉnh chênh lệch vào kỳ kê khai của tháng đã có giá chính thức. Việc xác định giá bán điện thương phẩm bình quân năm trước chậm nhất không quá ngày 31/3 của năm sau.

(14) Đối với dịch vụ casino, trò chơi điện tử, kinh doanh giải trí có đặt cược, là số tiền thu từ hoạt động này đã bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt trừ số tiền đã trả thưởng cho khách.

Giá tính thuế được tính theo công thức sau:

$$\frac{\text{Số tiền thu được}}{1 + \text{thuế suất}}$$

Giá tính thuế = _____

Ví dụ 2.25: Cơ sở kinh doanh dịch vụ casino trong kỳ tính thuế có số liệu sau:

- Số tiền thu được do đổi cho khách hàng trước khi chơi tại quầy đổi tiền là: 43 tỷ đồng.

- Số tiền đổi trả lại cho khách hàng sau khi chơi là: 10 tỷ đồng.

Số tiền cơ sở kinh doanh thực thu: 43 tỷ đồng - 10 tỷ đồng = 33 tỷ đồng

Số tiền 33 tỷ đồng là doanh thu của cơ sở kinh doanh đã bao gồm thuế GTGT và thuế TTĐB.

Giá tính thuế GTGT được tính như sau:

Giá tính thuế = 33 tỷ đồng / (1 + 10%) = 30 tỷ đồng

(15) Đối với vận tải, bốc xếp là giá cước vận tải, bốc xếp chưa có thuế GTGT, không phân biệt cơ sở trực tiếp vận tải, bốc xếp hay thuê lại.

(16) Đối với dịch vụ du lịch theo hình thức lữ hành, hợp đồng ký với khách hàng theo giá trọn gói (ăn, ở, đi lại) thì giá trọn gói được xác định là giá đã có thuế GTGT.

Giá tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Giá tính thuế} = \frac{\text{Giá trọn gói}}{1 + \text{thuế suất}}$$

Trường hợp giá trọn gói bao gồm cả các khoản chi vé máy bay vận chuyển khách du lịch từ nước ngoài vào Việt Nam, từ Việt Nam đi nước ngoài, các chi phí ăn, nghỉ, thăm quan và một số khoản chi ở nước ngoài khác (nếu có chứng từ hợp pháp) thì các khoản thu của khách hàng để chi cho các khoản trên được tính giảm trừ trong giá (doanh thu) tính thuế GTGT. Thuế GTGT đầu vào phục vụ hoạt động du lịch trọn gói được kê khai, khấu trừ toàn bộ theo quy định.

Ví dụ 2.26: Công ty Du lịch Thành phố Hồ Chí Minh thực hiện hợp đồng du lịch với Thái Lan theo hình thức trọn gói 50 khách du lịch trong 05 ngày tại Việt Nam với tổng số tiền thanh toán là 32.000 USD. Phía Việt Nam phải lo chi phí toàn bộ vé máy bay, ăn, ở, thăm quan theo chương trình thoả thuận; trong đó riêng tiền vé máy bay đi từ Thái Lan sang Việt Nam và ngược lại hết 10.000 USD. Tỷ giá tính thuế 1USD = 20.000 đồng Việt Nam.

Giá tính thuế GTGT theo hợp đồng này được xác định như sau:

+ Doanh thu chịu thuế GTGT là:

(32.000 USD - 10.000 USD) x 20.000 đồng = 440.000.000 đồng

+ Giá tính thuế GTGT là:

$$\frac{440.000.000 \text{ đồng}}{1 + 10\%} = 400.000.000 \text{ đồng}$$

Công ty Du lịch Thành phố Hồ Chí Minh được kê khai khấu trừ toàn bộ thuế GTGT đầu vào phục vụ hoạt động du lịch chịu thuế GTGT.

Ví dụ 2.27: Công ty du lịch Hà Nội thực hiện hợp đồng đưa khách du lịch từ Việt Nam đi Trung Quốc thu theo giá trọn gói là 400 USD/người đi trong năm ngày, Công ty du lịch Hà Nội phải chi trả cho Công ty du lịch Trung Quốc 300 USD/người thì giá (doanh thu) làm căn cứ tính thuế GTGT của Công ty du lịch Hà Nội là 100 USD/người (400 USD - 300 USD). Tỷ giá tính thuế 1USD = 22.000 đồng Việt Nam thì giá tính thuế GTGT là $(100 \times 22.000)/(1 + 10\%) = 2.000.000$ đồng.

(17) Đối với dịch vụ cầm đồ, số tiền phải thu từ dịch vụ này bao gồm tiền lãi phải thu từ cho vay cầm đồ và khoản thu khác phát sinh từ việc bán hàng cầm đồ (nếu có) được xác định là giá đã có thuế GTGT.

Giá tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Giá tính thuế} = \frac{\text{Số tiền phải thu}}{1 + \text{thuế suất}}$$

Ví dụ 2.28: Công ty kinh doanh cầm đồ trong kỳ tính thuế có doanh thu cầm đồ là 110 triệu đồng.

Giá tính thuế GTGT được xác định bằng:

$$\frac{110 \text{ triệu đồng}}{1 + 10\%} = 100 \text{ triệu đồng}$$

(18) Đối với sách chịu thuế GTGT bán theo đúng giá phát hành (giá bìa) theo quy định của Luật Xuất bản thì giá bán đó được xác định là giá đã có thuế GTGT để tính thuế GTGT và doanh thu của cơ sở kinh doanh. Các trường hợp bán không theo giá bìa thì thuế GTGT tính trên giá bán ra.

(19) Đối với hoạt động in, giá tính thuế là tiền công in. Trường hợp cơ sở in thực hiện các hợp đồng in, giá thanh toán bao gồm cả tiền công in và tiền giấy in thì giá tính thuế bao gồm cả tiền giấy.

(20) Đối với dịch vụ đại lý giám định, đại lý xét bồi thường, đại lý đòi người thứ ba bồi hoàn, đại lý xử lý hàng bồi thường 100% hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng thì giá tính thuế GTGT là tiền công hoặc tiền hoa hồng được

hưởng (chưa trừ một khoản phí tổn nào) mà doanh nghiệp bảo hiểm thu được, chưa có thuế GTGT.

Giá tính thuế GTGT đối với các loại hàng hóa, dịch vụ bao gồm cả khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở kinh doanh được hưởng.

Trường hợp cơ sở kinh doanh áp dụng hình thức chiết khấu thương mại dành cho khách hàng (nếu có) thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã chiết khấu thương mại dành cho khách hàng. Trường hợp việc chiết khấu thương mại căn cứ vào số lượng, doanh số hàng hoá, dịch vụ thì số tiền chiết khấu của hàng hoá đã bán được tính điều chỉnh trên hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ của lần mua cuối cùng hoặc kỳ tiếp sau. Trường hợp số tiền chiết khấu được lập khi kết thúc chương trình (kỳ) chiết khấu hàng bán thì được lập hoá đơn điều chỉnh kèm bảng kê các số hoá đơn cần điều chỉnh, số tiền, tiền thuế điều chỉnh. Căn cứ vào hoá đơn điều chỉnh, bên bán và bên mua kê khai điều chỉnh doanh thu mua, bán, thuế đầu ra, đầu vào.

Giá tính thuế được xác định bằng đồng Việt Nam. Trường hợp người nộp thuế có doanh thu bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh doanh thu để xác định giá tính thuế.

* *Về thời điểm xác định thuế GTGT* (thời điểm phát sinh nghĩa vụ thuế), các văn bản quy phạm hiện hành quy định cụ thể như sau:

+ Đối với bán hàng hoá là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hoá cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

+ Đối với cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

+ Dịch vụ viễn thông tính theo thời điểm hoàn thành việc đối soát dữ liệu về cước dịch vụ kết nối viễn thông theo hợp đồng kinh tế giữa các cơ sở kinh doanh dịch vụ viễn thông nhưng chậm nhất không quá 2 tháng kể từ tháng phát sinh cước dịch vụ kết nối viễn thông.

+ Đối với hoạt động cung cấp điện, nước sạch là ngày ghi chỉ số điện, nước tiêu thụ trên đồng hồ để ghi trên hoá đơn tính tiền.

+ Đối với hoạt động kinh doanh bất động sản, xây dựng cơ sở hạ tầng, xây dựng nhà để bán, chuyển nhượng hoặc cho thuê là thời điểm thu tiền theo tiến độ thực hiện dự án hoặc tiến độ thu tiền ghi trong hợp đồng. Căn cứ số tiền thu được, cơ sở kinh doanh thực hiện khai thuế GTGT đầu ra phát sinh trong kỳ.

+ Đối với xây dựng, lắp đặt, bao gồm cả đóng tàu, là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình, hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

+ Đối với hàng hoá nhập khẩu là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan.

2.3.2. Thuế suất thuế GTGT

Luật thuế GTGT quy định 3 mức thuế suất: 0%, 5% và 10%. Cụ thể như sau:

a) Mức thuế suất 0%: Áp dụng đối với hàng hoá xuất khẩu và được coi là xuất khẩu theo quy định của pháp luật hiện hành; dịch vụ xuất khẩu, bao gồm dịch vụ được cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan; vận tải quốc tế và hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT (quy định tại Điều 5 của Luật thuế GTGT) khi xuất khẩu.

* Danh mục hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu được áp dụng mức thuế suất 0% (Xem phụ lục số 02-GTGT).

* *Một số trường hợp đặc thù không được áp dụng thuế suất 0%:*

- Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên.

- Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu (Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu thì khi xuất khẩu không phải tính thuế GTGT đầu ra nhưng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào).

- Các dịch vụ xuất khẩu sau đây: Tái bảo hiểm ra nước ngoài; chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài; chuyển nhượng vốn, cấp tín dụng, đầu tư chứng khoán ra nước ngoài; dịch vụ tài chính phái sinh; dịch vụ bưu chính, viễn thông chiều đi ra nước ngoài (bao gồm cả dịch vụ bưu chính viễn thông cung cấp cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan; cung cấp thẻ cào điện thoại di động đã có mã số, mệnh giá đưa ra nước ngoài hoặc đưa vào khu phi thuế quan).

- Xăng, dầu bán cho xe ô tô của cơ sở kinh doanh trong khu phi thuế quan mua tại nội địa.

- Xe ô tô bán cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan.

- Hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho cá nhân không đăng ký kinh doanh trong khu phi thuế quan, trừ các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

- Các dịch vụ do cơ sở kinh doanh cung cấp cho tổ chức, cá nhân ở trong khu phi thuế quan bao gồm: cho thuê nhà, xưởng, hội trường, văn phòng, khách sạn, kho bãi; dịch vụ vận chuyển đưa đón người lao động; dịch vụ ăn uống (trừ dịch vụ cung cấp suất ăn công nghiệp, dịch vụ ăn uống trong khu phi thuế quan).

- Các dịch vụ sau cung ứng tại Việt Nam cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài không được áp dụng thuế suất 0% gồm:

+ Thi đấu thể thao, biểu diễn nghệ thuật, văn hóa, giải trí, hội nghị, khách sạn, đào tạo, quảng cáo, du lịch lữ hành;

+ Dịch vụ thanh toán qua mạng, dịch vụ số hóa.

Các trường hợp không áp dụng thuế suất 0% nêu trên áp dụng theo thuế suất tương ứng của hàng hoá, dịch vụ khi bán ra, cung ứng trong nước.

** Điều kiện để được áp dụng thuế suất 0%:*

Hàng hóa, dịch vụ phải đáp ứng đầy đủ các điều kiện sau đây mới được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%:

- Phải có hợp đồng xuất khẩu, gia công hàng hoá xuất khẩu; hợp đồng uỷ thác xuất khẩu hoặc uỷ thác gia công hàng hoá xuất khẩu; hợp đồng cung ứng dịch vụ với tổ chức, cá nhân ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan;

- Phải có chứng từ thanh toán tiền hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu qua ngân hàng và các chứng từ khác theo quy định của pháp luật;

- Có tờ khai hải quan đối với hàng hoá xuất khẩu.

Riêng đối với dịch vụ sửa chữa tàu bay, tàu biển cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, để được áp dụng thuế suất 0%, ngoài các điều kiện nêu trên, tàu bay, tàu biển đưa vào Việt Nam phải làm thủ tục nhập khẩu, khi sửa chữa xong thì phải làm thủ tục xuất khẩu.

b) Mức thuế suất 5%

Từ ngày 01/01/2014, Danh mục hàng hoá, dịch vụ áp dụng mức thuế suất 5% gồm 16 nhóm, trong đó nhà ở xã hội (gồm Bán, cho thuê, cho thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của Luật nhà ở) là nhóm mới được bổ sung từ 01/07/2013 theo quy định của Luật số 31/2013/QH13.

(Xem Phụ lục số 03-GTGT).

c) Mức thuế suất 10%

Áp dụng đối với các hàng hoá, dịch vụ còn lại không thuộc nhóm hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT; không thuộc những trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT; không thuộc nhóm áp dụng thuế suất 0%; không thuộc nhóm áp dụng thuế suất 5%.

d) Nguyên tắc áp dụng các mức thuế suất

- Các mức thuế suất thuế GTGT nêu trên đây được áp dụng thống nhất cho từng loại hàng hóa, dịch vụ ở các khâu nhập khẩu, sản xuất, gia công hay kinh doanh thương mại.

- Cơ sở kinh doanh nhiều loại hàng hoá, dịch vụ có mức thuế suất GTGT khác nhau phải khai thuế GTGT theo từng mức thuế suất quy định đối với từng loại hàng hoá, dịch vụ; nếu không xác định theo từng mức thuế suất thì tính thuế theo mức thuế suất cao nhất của hàng hoá, dịch vụ mà cơ sở sản xuất, kinh doanh.

- Đối với hàng hoá nhập khẩu thì thực hiện theo mức thuế quy định cụ thể tại Biểu thuế suất thuế GTGT theo Danh mục Biểu thuế nhập khẩu ưu đãi (ban hành kèm theo Thông tư hướng dẫn riêng của Bộ Tài chính).

- Trong quá trình thực hiện, nếu có trường hợp mức thuế GTGT áp dụng không thống nhất đối với cùng một loại hàng hoá nhập khẩu và sản xuất trong nước thì cơ quan thuế và cơ quan hải quan địa phương báo cáo về Bộ Tài chính để được hướng dẫn thực hiện thống nhất.

2.4. Phương pháp tính thuế GTGT

Luật thuế GTGT quy định 2 phương pháp tính thuế: phương pháp khấu trừ thuế (sau đây gọi là phương pháp khấu trừ) và phương pháp tính trực tiếp trên GTGT (sau đây gọi là phương pháp trực tiếp).

2.4.1. Phương pháp khấu trừ thuế

2.4.1.1. Đối tượng áp dụng

Đối tượng áp dụng phương pháp khấu trừ thuế là cơ sở kinh doanh thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ và đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế, bao gồm các trường hợp sau:

(i) Cơ sở kinh doanh đang hoạt động có doanh thu hàng năm từ bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ từ 1 tỷ đồng trở lên và thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ. Không áp dụng phương pháp khấu trừ thuế đối với hộ, cá nhân kinh doanh mà chuyển sang nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp hướng dẫn tại Thông tư số 92/2015/TT-BTC).

(ii) Cơ sở kinh doanh đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế (trừ hộ, cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp). Bao gồm: (a) DN, HTX đang hoạt động có doanh thu hàng năm từ bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ chịu thuế GTGT dưới 1 tỷ đồng đã thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, sổ sách, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ; (b) Doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh đang hoạt động nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ; và (c) Doanh nghiệp, HTX mới thành lập có thực hiện đầu tư, mua sắm, nhận góp vốn bằng tài sản cố định, máy móc, thiết bị, công cụ, dụng cụ hoặc có hợp đồng thuê địa điểm kinh doanh; (d) Tổ chức nước ngoài, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam theo hợp đồng nhà thầu, hợp đồng nhà thầu phụ; (e) Tổ chức kinh tế khác hạch toán được thuế GTGT đầu vào, đầu ra không bao gồm doanh nghiệp, hợp tác xã.

(iii) Tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu, khí nộp thuế theo phương pháp khấu trừ do bên Việt Nam kê khai khấu trừ nộp thay.

(iv) Các trường hợp khác:

(a) Trường hợp cơ sở kinh doanh có hoạt động mua, bán, chế tác vàng, bạc, đá quý thì cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng hoạt động này để nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng hướng dẫn tại Điều 13 Thông tư 219/2013/TT-BTC.

(b) Đối với doanh nghiệp đang nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có thành lập chi nhánh (bao gồm cả chi nhánh được thành lập từ dự án đầu tư của doanh nghiệp), nếu chi nhánh thuộc trường hợp khai thuế GTGT riêng theo quy định của pháp luật về quản lý thuế thì xác định phương pháp tính thuế của Chi nhánh theo phương pháp tính thuế của doanh nghiệp đang hoạt động. Trường hợp chi nhánh không trực tiếp bán hàng, không phát sinh doanh thu hoặc chi nhánh ở địa phương cấp tỉnh, thành phố cùng nơi doanh nghiệp có trụ sở chính nhưng không thực hiện kê khai riêng thì thực hiện khai thuế tập trung tại trụ sở chính của doanh nghiệp.

(c) Đối với doanh nghiệp, hợp tác xã mới thành lập khác không thuộc các trường hợp đã nêu trên thì áp dụng phương pháp tính trực tiếp.

2.4.1.2. Cách xác định thuế GTGT phải nộp

$$\begin{array}{ccccc} \text{Số thuế GTGT phải} & & \text{Thuế GTGT} & & \text{Thuế GTGT đầu vào} \\ \text{nộp trong kỳ} & = & \text{đầu ra} & - & \text{được khấu trừ} \end{array}$$

Trong đó:

- *Thuế GTGT đầu ra*: Bằng tổng số thuế giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ bán ra ghi trên hoá đơn giá trị gia tăng, được xác định bằng giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế bán ra nhân với thuế suất thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ đó.

Cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khấu trừ khi bán hàng hóa, dịch vụ phải tính và thu thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ bán ra. Khi lập hoá đơn bán hàng hóa, dịch vụ, cơ sở kinh doanh phải ghi rõ giá bán chưa có thuế GTGT, số thuế GTGT và tổng số tiền người mua phải thanh toán. Trường hợp hoá đơn GTGT chỉ ghi giá thanh toán, không ghi giá chưa có thuế và thuế GTGT thì thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ bán ra phải tính trên giá thanh toán ghi trên hoá đơn, chứng từ.

Cơ sở kinh doanh phải chấp hành chế độ kế toán, sổ sách, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ. Trường hợp hoá đơn ghi sai mức thuế suất thuế giá trị gia tăng mà cơ sở kinh doanh chưa tự điều chỉnh, cơ quan thuế kiểm tra, phát hiện thì xử lý như sau:

- Đối với cơ sở kinh doanh bán hàng hóa, dịch vụ: (1) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn cao hơn thuế suất đã được quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo thuế suất đã ghi trên hoá đơn; (2) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn thấp hơn thuế suất đã được quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo thuế suất thuế GTGT quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT.

- Đối với cơ sở kinh doanh mua hàng hóa, dịch vụ: (1) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn mua vào cao hơn thuế suất đã được quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì khấu trừ thuế đầu vào theo thuế suất quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT; trường hợp xác

định được bên bán đã kê khai, nộp thuế theo đúng thuế suất ghi trên hoá đơn thì được khấu trừ thuế đầu vào theo thuế suất ghi trên hoá đơn nhưng phải có xác nhận của cơ quan thuế trực tiếp quản lý người bán; (2) Nếu thuế suất thuế GTGT ghi trên hoá đơn thấp hơn thuế suất quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế GTGT thì khấu trừ thuế đầu vào theo thuế suất ghi trên hoá đơn.

- *Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ:* Bằng tổng số thuế giá trị gia tăng ghi trên hóa đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ (bao gồm cả tài sản cố định), chứng từ nộp thuế GTGT của hàng hóa nhập khẩu, hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài và đáp ứng đủ các điều kiện về khấu trừ thuế đầu vào theo quy định của Luật thuế GTGT và các văn bản hướng dẫn thi hành.

2.4.1.3. Nguyên tắc xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Các nguyên tắc này chỉ áp dụng cho các đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Cụ thể như sau:

Nguyên tắc 1: Thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT được khấu trừ toàn bộ, kể cả hàng hoá dịch vụ được sản xuất hay mua vào mà doanh nghiệp sử dụng để khuyến mại, quảng cáo dưới các hình thức phục vụ cho SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT, và thuế GTGT đầu vào không được bồi thường của hàng hoá chịu thuế GTGT bị tổn thất.

Thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ (kể cả tài sản cố định) sử dụng đồng thời cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế GTGT thì chỉ được khấu trừ số thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT. Cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng thuế GTGT đầu vào được khấu trừ và không được khấu trừ; trường hợp không hạch toán riêng được thì thuế đầu vào được khấu trừ tính theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu chịu thuế GTGT, doanh thu không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT so với tổng doanh thu của hàng hóa, dịch vụ bán ra bao gồm cả doanh thu không phải kê khai, tính nộp thuế không hạch toán riêng được.

Cơ sở kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế GTGT hàng tháng/quý tạm phân bổ số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định mua vào được khấu trừ trong tháng/quý, cuối năm cơ sở kinh doanh thực hiện tính phân bổ số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ của năm để kê khai điều chỉnh thuế GTGT đầu vào đã tạm phân bổ khấu trừ theo tháng/quý.

Số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, cơ sở kinh doanh được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc tính vào nguyên giá của tài sản cố định, trừ số thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mua vào từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt.

Một số trường hợp ngoại lệ của nguyên tắc 1 được quy định như sau:

- Thuế GTGT đầu vào của TSCĐ, máy móc, thiết bị, kể cả thuế GTGT đầu vào của hoạt động đi thuê những tài sản, máy móc, thiết bị này và thuế GTGT đầu vào khác liên quan đến tài sản, máy móc, thiết bị như bảo hành, sửa chữa trong các trường hợp sau đây không được khấu trừ mà tính vào nguyên giá của tài sản cố định hoặc chi phí được trừ theo quy định của Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn thi hành: TSCĐ chuyên dùng phục vụ sản xuất vũ khí, khí tài phục vụ quốc phòng, an ninh; TSCĐ, máy móc, thiết bị của các tổ chức tín dụng, DN kinh doanh tái bảo hiểm, bảo hiểm nhân thọ, kinh doanh chứng khoán, cơ sở khám, chữa bệnh, cơ sở đào tạo; tàu bay dân dụng, du thuyền không sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hóa, hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn.

- Tài sản cố định là ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống (trừ ô tô sử dụng vào kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn và ô tô dùng để làm mẫu và lái thử cho hoạt động kinh doanh ô tô) có trị giá vượt trên 1,6 tỷ đồng (giá chưa có thuế GTGT) thì số thuế GTGT đầu vào tương ứng với phần trị giá vượt trên 1,6 tỷ đồng không được khấu trừ.

- Thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mà cơ sở kinh doanh mua vào để sản xuất hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, tổ chức quốc tế để viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại cho Việt Nam thì được khấu trừ toàn bộ.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu khí đến ngày khai thác đầu tiên hoặc ngày sản xuất đầu tiên được khấu trừ toàn bộ.

Một số trường hợp cụ thể về vận dụng nguyên tắc 1 như sau:

- Trường hợp hàng hoá có hao hụt tự nhiên do tính chất lý hoá trong quá trình vận chuyển, bơm rót như xăng, dầu... thì được kê khai, khấu trừ số thuế GTGT đầu vào của số lượng hàng hoá thực tế hao hụt tự nhiên không vượt quá định mức hao hụt theo quy định. Số thuế GTGT đầu vào của số lượng hàng hoá hao hụt vượt định mức không được khấu trừ, hoàn thuế.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ hình thành tài sản cố định là nhà ăn ca, nhà nghỉ giữa ca, phòng thay quần áo, nhà để xe, nhà vệ sinh, bể nước phục vụ cho người lao động trong khu vực sản xuất, kinh doanh và nhà ở, trạm y tế cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp được khấu trừ toàn bộ.

- Trường hợp nhà ở cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp do cơ sở kinh doanh đi thuê thực hiện theo quy định của pháp luật về tiêu chuẩn thiết kế và giá cho thuê nhà ở công nhân khu công nghiệp thì thuế GTGT đối với khoản tiền thuê nhà trong trường hợp này được khấu trừ theo quy định. Trường hợp cơ sở kinh doanh xây dựng hoặc mua nhà ở ngoài khu công nghiệp phục vụ cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp, nhà xây dựng hoặc nhà mua thực hiện theo quy định của pháp luật về tiêu chuẩn thiết kế nhà ở công nhân khu công nghiệp thì thuế GTGT của nhà xây dựng, nhà mua phục vụ cho công nhân được khấu trừ toàn bộ.

- Trường hợp cơ sở kinh doanh có các chuyên gia nước ngoài sang Việt Nam công tác, giữ các chức vụ quản lý tại Việt Nam, hưởng lương tại Việt Nam theo hợp đồng lao động ký với cơ sở kinh doanh tại Việt Nam thì cơ sở kinh doanh không được khấu trừ thuế GTGT của khoản tiền thuê nhà cho các chuyên gia nước ngoài này.

- Trường hợp các chuyên gia nước ngoài vẫn là nhân viên của doanh nghiệp ở nước ngoài, chịu sự điều động của doanh nghiệp ở nước ngoài, được doanh nghiệp ở nước ngoài trả lương và hưởng các chế độ của doanh nghiệp ở nước ngoài trong thời gian sang Việt Nam công tác, giữa doanh nghiệp ở nước ngoài và cơ sở kinh doanh tại Việt Nam có hợp đồng bằng văn bản nêu rõ doanh nghiệp tại Việt Nam phải chịu các chi phí về chỗ ở cho các chuyên gia nước ngoài trong thời gian công tác ở Việt Nam thì thuế GTGT của khoản tiền thuê nhà cho các chuyên gia nước ngoài làm việc tại Việt Nam do cơ sở kinh doanh tại Việt Nam chi trả được khấu trừ.

- Đối với cơ sở sản xuất kinh doanh tổ chức sản xuất khép kín, hạch toán tập trung có sử dụng sản phẩm thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT qua các khâu để sản xuất ra mặt hàng chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT đầu vào tại các khâu được khấu trừ toàn bộ.

- Đối với cơ sở sản xuất kinh doanh có dự án đầu tư thực hiện đầu tư theo nhiều giai đoạn, bao gồm cả cơ sở sản xuất, kinh doanh mới thành lập, có phương án sản xuất, kinh doanh tổ chức sản xuất khép kín, hạch toán tập trung và sử dụng sản phẩm thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT để sản xuất ra mặt hàng chịu thuế GTGT nhưng trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản có cung cấp hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT đầu vào trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định được khấu trừ toàn bộ. Cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng số thuế GTGT đầu vào không sử dụng cho đầu tư tài sản cố định phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT để kê khai khấu trừ theo tỷ lệ (%) giữa doanh số chịu thuế GTGT so với tổng doanh số hàng hoá, dịch vụ bán ra. Đối với cơ sở kinh doanh có dự án đầu tư để tiếp tục sản xuất, chế biến và có văn bản cam kết tiếp tục sản xuất sản phẩm chịu thuế GTGT thì được kê khai, khấu trừ thuế GTGT ngay từ giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản. Đối với thuế GTGT đầu vào phát sinh trong giai đoạn đầu tư XD CB, doanh nghiệp đã kê khai, khấu trừ, hoàn thuế nhưng sau đó xác định không đủ điều kiện, khấu trừ, hoàn thuế thì doanh nghiệp phải kê khai, điều chỉnh nộp lại tiền thuế GTGT đã khấu trừ, hoàn thuế. Trường hợp doanh nghiệp không thực hiện điều chỉnh, qua thanh tra, kiểm tra cơ quan thuế phát hiện ra thì cơ quan thuế sẽ thực hiện truy thu, truy hoàn và xử phạt theo quy định. Doanh nghiệp phải hoàn toàn chịu trách nhiệm trước pháp luật về các nội dung đã báo cáo, cam kết giải trình với cơ quan thuế liên quan đến việc khấu trừ, hoàn thuế.

- Trường hợp cơ sở có bán hàng hóa là sản phẩm nông, lâm, thủy hải sản chưa qua chế biến hoặc mới qua sơ chế thông thường thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào được tính

khấu trừ theo tỷ lệ (%) doanh số hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT so với tổng doanh số của hàng hóa, dịch vụ bán ra.

- Đối với cơ sở sản xuất kinh doanh có dự án đầu tư, bao gồm cả cơ sở sản xuất, kinh doanh mới thành lập, vừa đầu tư vào sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT, vừa đầu tư vào sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT thì số thuế GTGT đầu vào của tài sản cố định trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản được tạm khấu trừ theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu của hàng hóa, dịch vụ bán ra theo phương án sản xuất, kinh doanh của cơ sở kinh doanh. Số thuế tạm khấu trừ được điều chỉnh theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu của hàng hóa, dịch vụ bán ra trong ba năm kể từ năm đầu tiên có doanh thu.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá (kể cả hàng hoá mua ngoài hoặc hàng hoá do doanh nghiệp tự sản xuất) mà doanh nghiệp sử dụng để cho, biếu, tặng, khuyến mại, quảng cáo dưới các hình thức, phục vụ cho sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì được khấu trừ.

- Số thuế GTGT đã nộp theo Quyết định ấn định thuế của cơ quan hải quan được khấu trừ toàn bộ, trừ trường hợp cơ quan hải quan xử phạt về gian lận, trốn thuế.

- Văn phòng Tổng công ty, tập đoàn không trực tiếp hoạt động kinh doanh và các đơn vị hành chính sự nghiệp trực thuộc như: Bệnh viện, Trạm xá, Nhà nghỉ điều dưỡng, Viện, Trường đào tạo... không phải là người nộp thuế GTGT thì không được khấu trừ hay hoàn thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ mua vào phục vụ cho hoạt động của các đơn vị này.

- Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho các hoạt động cung cấp hàng hoá, dịch vụ không kê khai, tính nộp thuế GTGT hướng dẫn tại Điều 5 Thông tư 219/2013/TT-BTC (trừ khoản 2, khoản 3 Điều 5) được khấu trừ toàn bộ.

- Cơ sở kinh doanh được kê khai, khấu trừ thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mua vào dưới hình thức uỷ quyền cho tổ chức, cá nhân khác mà hoá đơn mang tên tổ chức, cá nhân được uỷ quyền bao gồm các trường hợp sau đây:

+ Doanh nghiệp bảo hiểm uỷ quyền cho người tham gia bảo hiểm sửa chữa tài sản; chi phí sửa chữa tài sản cùng các vật tư, phụ tùng thay thế có hóa đơn GTGT ghi tên người tham gia bảo hiểm, doanh nghiệp bảo hiểm thực hiện thanh toán cho người tham gia bảo hiểm phí bảo hiểm tương ứng theo hợp đồng bảo hiểm thì doanh nghiệp bảo hiểm được kê khai khấu trừ thuế GTGT tương ứng với phần bồi thường bảo hiểm thanh toán theo hóa đơn GTGT đứng tên người tham gia bảo hiểm; trường hợp phần bồi thường bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm thanh toán cho người tham gia bảo hiểm có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì phải thực hiện thanh toán qua ngân hàng.

+ Trước khi thành lập doanh nghiệp, các sáng lập viên có văn bản ủy quyền cho tổ chức, cá nhân thực hiện chi hộ một số khoản chi phí liên quan đến việc thành lập doanh nghiệp, mua sắm hàng hóa, vật tư thì doanh nghiệp được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào theo hóa đơn GTGT đứng tên tổ chức, cá nhân được ủy quyền và phải thực hiện thanh toán cho tổ chức, cá nhân được ủy quyền qua ngân hàng đối với những hóa đơn có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên.

- Trường hợp cá nhân, tổ chức không kinh doanh có góp vốn bằng tài sản vào công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần thì chứng từ đối với tài sản góp vốn là biên bản chứng nhận góp vốn, biên bản giao nhận tài sản. Trường hợp tài sản góp vốn là tài sản mới mua, chưa sử dụng, có hoá đơn hợp pháp được hội đồng giao nhận vốn góp chấp nhận thì trị giá vốn góp được xác định theo trị giá ghi trên hoá đơn bao gồm cả thuế GTGT; Bên nhận vốn góp được kê khai khấu trừ thuế GTGT ghi trên hoá đơn mua tài sản của bên góp vốn.

- Cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng khi chuyển sang nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế được khấu trừ thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh kể từ kỳ đầu tiên kê khai, nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế.

- Cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế khi chuyển sang nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng được tính số thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh trong thời gian nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế mà chưa khấu trừ hết vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, trừ số thuế giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh trong thời gian nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế được hoàn theo hướng dẫn tại Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC và theo quy định của văn bản quy phạm pháp luật có hiệu lực trước ngày Thông tư 219/2013/TT-BTC có hiệu lực thi hành.

- Số thuế giá trị gia tăng đầu vào của hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định phục vụ cho sản xuất: phân bón, máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp, tàu đánh bắt xa bờ, thức ăn gia súc, gia cầm, thủy sản và thức ăn cho vật nuôi khác tiêu thụ trong nước không được kê khai, khấu trừ mà tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, trừ số thuế giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ, tài sản cố định mua vào thể hiện trên hóa đơn giá trị gia tăng, chứng từ nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu phát sinh trước ngày 1/1/2015 đáp ứng điều kiện khấu trừ, hoàn thuế và thuộc diện hoàn thuế theo quy định tại Điều 18 Thông tư số 219/2013/TT-BTC và Thông tư 26/2015/TT-BTC.

- Cơ sở kinh doanh không được tính khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với hóa đơn không hợp pháp, cụ thể là các trường hợp sau: (1) Hoá đơn GTGT sử dụng không đúng quy định của pháp luật như: hóa đơn GTGT không ghi thuế GTGT (trừ trường hợp đặc thù được dùng hóa đơn GTGT ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT); (2) Hoá đơn không ghi hoặc ghi không đúng một trong

các chỉ tiêu như tên, địa chỉ, mã số thuế của người bán nên không xác định được người bán; (3) Hoá đơn không ghi hoặc ghi không đúng một trong các chỉ tiêu như tên, địa chỉ, mã số thuế của người mua nên không xác định được người mua (trừ trường hợp uỷ quyền cho tổ chức, cá nhân khác mà hoá đơn mang tên tổ chức, cá nhân được uỷ quyền); (4) Hóa đơn, chứng từ nộp thuế GTGT giả, hóa đơn bị tẩy xóa, hóa đơn khống (không có hàng hóa, dịch vụ kèm theo); (5) Hóa đơn ghi giá trị không đúng giá trị thực tế của hàng hóa, dịch vụ mua, bán hoặc trao đổi.

Nguyên tắc 2: Thuế GTGT đầu vào phát sinh trong kỳ nào được kê khai, khấu trừ khi xác định số thuế phải nộp của kỳ đó, không phân biệt đã xuất dùng hay còn để trong kho.

Trường hợp cơ sở kinh doanh phát hiện số thuế GTGT đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sai sót thì được kê khai, khấu trừ bổ sung trước khi cơ quan thuế, cơ quan có thẩm quyền công bố quyết định kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế.

2.4.1.4. Điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào

Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ được kê khai, khấu trừ thuế đầu vào nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

(1) *Có hoá đơn giá trị gia tăng hợp pháp* của hàng hoá, dịch vụ mua vào hoặc chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng khâu nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài theo hướng dẫn của Bộ Tài chính áp dụng đối với các tổ chức nước ngoài không có tư cách pháp nhân Việt Nam và cá nhân nước ngoài kinh doanh hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam.

(2) *Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt* đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào (bao gồm cả hàng hoá nhập khẩu) từ hai mươi triệu đồng trở lên, trừ trường hợp tổng giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào từng lần theo hóa đơn dưới hai mươi triệu đồng theo giá đã có thuế GTGT.

Chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt gồm chứng từ thanh toán qua ngân hàng và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt khác theo quy định của pháp luật.

Chứng từ thanh toán qua ngân hàng được hiểu là có chứng từ chứng minh việc chuyển tiền từ tài khoản của bên mua sang tài khoản của bên bán mở tại các tổ chức cung ứng dịch vụ thanh toán theo các hình thức thanh toán phù hợp với quy định của pháp luật hiện hành như séc, uỷ nhiệm chi hoặc lệnh chi, uỷ nhiệm thu, nhờ thu, thẻ ngân hàng, thẻ tín dụng, sim điện thoại (ví điện tử) và các hình thức thanh toán khác theo quy định (bao gồm cả trường hợp bên mua thanh toán từ tài khoản của bên mua sang tài khoản bên bán mang tên chủ doanh nghiệp tư nhân hoặc bên mua thanh toán từ tài khoản của bên mua mang tên chủ doanh nghiệp tư nhân sang tài khoản bên bán).

Các chứng từ bên mua nộp tiền mặt vào tài khoản của bên bán hoặc chứng từ thanh toán theo các hình thức không phù hợp với quy định của pháp luật hiện hành không đủ điều kiện để được khấu trừ, hoàn thuế GTGT đối với hàng hoá,

dịch vụ mua vào từ hai mươi triệu đồng trở lên.

Đối với hàng hoá, dịch vụ mua trả chậm, trả góp có giá trị hàng hoá, dịch vụ mua từ hai mươi triệu đồng trở lên, cơ sở kinh doanh căn cứ vào hợp đồng mua hàng hoá, dịch vụ bằng văn bản, hoá đơn giá trị gia tăng và chứng từ thanh toán qua ngân hàng của hàng hoá, dịch vụ mua trả chậm, trả góp để kê khai, khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào. Trường hợp chưa có chứng từ thanh toán qua ngân hàng do chưa đến thời điểm thanh toán theo hợp đồng thì cơ sở kinh doanh vẫn được kê khai, khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào. Trường hợp khi thanh toán, cơ sở kinh doanh không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng thì cơ sở kinh doanh phải kê khai, điều chỉnh giảm số thuế GTGT đã được khấu trừ đối với phần giá trị hàng hóa, dịch vụ không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng vào kỳ tính thuế phát sinh việc thanh toán bằng tiền mặt (kể cả trong trường hợp cơ quan thuế và các cơ quan chức năng đã có quyết định thanh tra, kiểm tra kỳ tính thuế có phát sinh thuế GTGT đã kê khai, khấu trừ).

Các trường hợp *thanh toán không dùng tiền mặt khác* để khấu trừ thuế GTGT đầu vào gồm:

(a) Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào theo phương thức thanh toán bù trừ giữa giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào với giá trị hàng hoá, dịch vụ bán ra, vay mượn hàng mà phương thức thanh toán này được quy định cụ thể trong hợp đồng thì phải có biên bản đối chiếu số liệu và xác nhận giữa hai bên về việc thanh toán bù trừ giữa hàng hoá, dịch vụ mua vào với hàng hoá, dịch vụ bán ra, vay mượn hàng. Trường hợp bù trừ công nợ qua bên thứ ba phải có biên bản bù trừ công nợ của ba bên làm căn cứ khấu trừ thuế.

(b) Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào theo phương thức bù trừ công nợ như vay, mượn tiền; cần trừ công nợ qua người thứ ba mà phương thức thanh toán này được quy định cụ thể trong hợp đồng thì phải có hợp đồng vay, mượn tiền dưới hình thức văn bản được lập trước đó và có chứng từ chuyển tiền từ tài khoản của bên cho vay sang tài khoản của bên đi vay đối với khoản vay bằng tiền bao gồm cả trường hợp bù trừ giữa giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào với khoản tiền mà người bán hỗ trợ cho người mua, hoặc nhờ người mua chi hộ.

(c) Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào được thanh toán uỷ quyền qua bên thứ ba thanh toán qua ngân hàng (bao gồm cả trường hợp bên bán yêu cầu bên mua thanh toán tiền qua ngân hàng cho bên thứ ba do bên bán chỉ định) thì việc thanh toán theo uỷ quyền hoặc thanh toán cho bên thứ ba theo chỉ định của bên bán phải được quy định cụ thể trong hợp đồng dưới hình thức văn bản và bên thứ ba là một pháp nhân hoặc thể nhân đang hoạt động theo quy định của pháp luật. Trường hợp sau khi thực hiện các hình thức thanh toán nêu trên mà phần giá trị còn lại được thanh toán bằng tiền có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì chỉ được khấu trừ thuế đối với trường hợp có chứng từ thanh toán qua ngân hàng.

(d) Trường hợp hàng hóa, dịch vụ mua vào được thanh toán qua ngân hàng vào tài khoản của bên thứ ba mở tại Kho bạc Nhà nước để thực hiện cưỡng chế bằng biện pháp thu tiền, tài sản do tổ chức, cá nhân khác đang nắm giữ (theo

Quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền) thì cũng được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

Một số trường hợp cụ thể về thanh toán không dùng tiền mặt:

- Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới hai mươi triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên thì chỉ được khấu trừ thuế đối với trường hợp có chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Nhà cung cấp là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT.

- Trường hợp người nộp thuế là cơ sở kinh doanh có các cửa hàng là các đơn vị phụ thuộc sử dụng chung mã số thuế và mẫu hóa đơn của cơ sở kinh doanh, trên hoá đơn có tiêu thức “Cửa hàng số” để phân biệt các cửa hàng của cơ sở kinh doanh và có đóng dấu treo của từng cửa hàng thì mỗi cửa hàng là một nhà cung cấp.

(3) *Đối với hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu*, ngoài các điều kiện quy định nêu trên còn phải có hợp đồng ký kết với bên nước ngoài về việc bán, gia công hàng hoá, cung ứng dịch vụ, hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ, chứng từ thanh toán qua ngân hàng, tờ khai hải quan đối với hàng hoá xuất khẩu.

Việc thanh toán tiền hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu dưới hình thức thanh toán bù trừ giữa hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu với hàng hóa, dịch vụ nhập khẩu, trả nợ thay Nhà nước, một số trường hợp hàng hoá XK buộc phải tiêu huỷ tại nước ngoài hoặc người mua hàng nước ngoài bị giải thể, phá sản, mất khả năng thanh toán,... cũng được coi là thanh toán qua ngân hàng (thủ tục giấy tờ do Bộ Tài chính hướng dẫn).

2.4.2. Phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng

Có hai phương pháp cụ thể của phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng. Một là, xác định thuế GTGT trực tiếp trên GTGT. Hai là, xác định thuế GTGT trực tiếp trên doanh thu.

2.4.2.1. Phương pháp trực tiếp trên GTGT

a) *Đối tượng áp dụng*: Hoạt động mua, bán, chế tác vàng bạc, đá quý.

b) *Cách xác định*:

Thuế GTGT phải nộp = Giá trị gia tăng x Thuế suất thuế giá trị gia tăng

Giá trị gia tăng của vàng, bạc, đá quý được xác định bằng giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý bán ra trừ giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý mua vào tương ứng.

Giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý bán ra là giá thực tế bán ghi trên hoá đơn bán vàng, bạc, đá quý, bao gồm cả tiền công chế tác (nếu có), thuế giá trị gia tăng và các khoản phụ thu, phí thu thêm mà bên bán được hưởng.

Giá thanh toán của vàng, bạc, đá quý mua vào được xác định bằng giá trị vàng, bạc, đá quý mua vào hoặc nhập khẩu, đã có thuế GTGT dùng cho mua bán, chế tác vàng, bạc, đá quý bán ra tương ứng.

Trường hợp trong kỳ tính thuế phát sinh giá trị gia tăng âm của vàng, bạc,

đá quý thì được tính bù trừ vào giá trị gia tăng dương của vàng, bạc, đá quý. Trường hợp không có phát sinh giá trị gia tăng dương hoặc giá trị gia tăng dương không đủ bù trừ giá trị gia tăng âm thì được kết chuyển để trừ vào giá trị gia tăng của kỳ sau trong năm. Kết thúc năm dương lịch, giá trị gia tăng âm không được kết chuyển tiếp sang năm sau.

2.4.2.2. Phương pháp trực tiếp trên doanh thu

a) Đối tượng áp dụng:

- Doanh nghiệp, hợp tác xã đang hoạt động có doanh thu hàng năm dưới 1 tỷ đồng, trừ trường hợp đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế quy định tại khoản 3 Điều 12 Thông tư số 219/2013/TT-BTC và Điều 3 Thông tư 119/2014/TT-BTC.

- Doanh nghiệp, hợp tác xã mới thành lập, trừ trường hợp đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ theo hướng dẫn tại khoản 3 Điều 12 Thông tư số 219/2013/TT-BTC và Điều 3 Thông tư 119/2014/TT-BTC.

- Hộ, cá nhân kinh doanh.

- Tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam không theo Luật Đầu tư và các tổ chức khác không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật, trừ các tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu khí.

- Tổ chức kinh tế khác không phải là doanh nghiệp hoặc/và hợp tác xã, trừ trường hợp đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ.

b) Công thức tính thuế GTGT phải nộp:

Thuế GTGT phải nộp = Tỷ lệ % x Doanh thu

◆ *Tỷ lệ % để tính thuế GTGT* trên doanh thu được quy định theo từng hoạt động như sau:

- Phân phối, cung cấp hàng hoá: 1%;

- Dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu: 5%;

- Sản xuất, vận tải, dịch vụ có gắn với hàng hoá, xây dựng có bao thầu nguyên vật liệu: 3%;

- Hoạt động kinh doanh khác: 2%.

◆ *Doanh thu để tính thuế GTGT* là tổng số tiền bán hàng hoá, dịch vụ thực tế ghi trên hoá đơn bán hàng đối với hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT bao gồm các khoản phụ thu, phí thu thêm mà cơ sở kinh doanh được hưởng.

Trường hợp cơ sở kinh doanh có doanh thu bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT và doanh thu hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu thì không áp dụng tỷ lệ (%) trên doanh thu đối với doanh thu này.

Cơ sở kinh doanh nhiều ngành nghề có mức tỷ lệ khác nhau phải khai thuế GTGT theo từng nhóm ngành nghề tương ứng với các mức tỷ lệ theo quy định; trường hợp người nộp thuế không xác định được doanh thu theo từng nhóm ngành nghề hoặc trong một hợp đồng kinh doanh trọn gói bao gồm các hoạt động tại nhiều nhóm tỷ lệ khác nhau mà không tách được thì sẽ áp dụng mức tỷ lệ cao nhất của nhóm ngành nghề mà cơ sở sản xuất, kinh doanh.

c) Xác định thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp trên doanh thu đối với hộ, cá nhân kinh doanh

Đối với hộ, cá nhân kinh doanh, cách xác định thuế GTGT phải nộp được quy định tại Thông tư 92/2015/TT-BTC. Theo đó, cách thức xác định thuế GTGT phải nộp được chia thành các nhóm sau:

- (1) Cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán;
- (2) Cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh;
- (3) Cá nhân cho thuê tài sản;

Công thức chung để xác định thuế giá trị gia tăng phải nộp trong những trường hợp này đều được xác định như sau:

$$\text{Số thuế GTGT phải nộp} = \text{Doanh thu tính thuế GTGT} \times \text{Tỷ lệ thuế GTGT}$$

Cách thức và trình tự xác định doanh thu đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán, cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh hoặc đối với cá nhân cho thuê tài sản được quy định cụ thể cho từng trường hợp theo Thông tư 92/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính. Riêng về tỷ lệ thuế GTGT đối với hộ kinh doanh nộp thuế khoán, Thông tư 92/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính cũng quy định cụ thể hơn so với Thông tư 219/2013/TT-BTC (Tham khảo Thông tư 92/2015/TT-BTC).

2.5. Quy định về hóa đơn chứng từ mua bán hàng hóa, dịch vụ

Cơ sở kinh doanh khi mua, bán hàng hóa, dịch vụ phải thực hiện chế độ hóa đơn, chứng từ theo quy định của Pháp luật.

(1) Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ khi bán hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT phải sử dụng hoá đơn GTGT, trừ trường hợp được dùng hoá đơn, chứng từ đặc thù ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT.

Khi lập hoá đơn GTGT, phải ghi đầy đủ, đúng các yếu tố quy định trên hoá đơn: giá bán chưa có thuế, phụ thu và phí tính ngoài giá bán (nếu có), thuế GTGT, tổng giá thanh toán đã có thuế; trường hợp hoá đơn không ghi tách riêng giá bán chưa có thuế và thuế GTGT, chỉ ghi chung giá thanh toán thì thuế GTGT đầu ra phải tính trên giá thanh toán.

Cơ sở kinh doanh cũng không được khấu trừ thuế đầu vào đối với trường hợp hoá đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ không ghi tách riêng thuế GTGT.

(2) Cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế theo phương pháp trực tiếp khi bán hàng hoá, dịch vụ phải sử dụng hoá đơn bán hàng. Giá bán ghi trên hoá đơn là giá thực thanh toán đã có thuế GTGT (nếu là hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT).

(3) Cơ sở kinh doanh thực hiện chế độ hoá đơn, chứng từ theo Nghị định số 51/2010/NĐ-CP ngày 14/5/2010, Nghị định của Chính phủ số 04/2014/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 51/2010/NĐ-CP, Thông tư số 39/2014/TT-BTC và các thông tư của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Thông tư 39/2014/TT-BTC.

Căn cứ vào hình thức thì hóa đơn được phân loại thành hoá đơn đặt in (cơ quan thuế đặt in và cơ sở kinh doanh tự đặt in), hoá đơn tự in và hoá đơn điện tử. Căn cứ vào đối tượng sử dụng hóa đơn thì hóa đơn được phân loại thành hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng và hóa đơn đặc thù. Hoá đơn có thể kiêm nhiệm các chức năng như kiêm phiếu thu tiền, kiêm bảo hành (chức năng kiêm nhiệm được thiết kế cỡ chữ nhỏ hơn, đặt trong dấu ngoặc đơn).

Doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế, cơ quan hành chính sự nghiệp (nếu có đủ điều kiện) chịu trách nhiệm tự in hoá đơn hoặc đặt in hoá đơn để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ của DN; trước khi sử dụng phải thực hiện thông báo phát hành hoá đơn gửi đến cơ quan Thuế (kèm mẫu hoá đơn), thực hiện công khai việc thông báo phát hành hoá đơn tại các điểm bán hàng, trụ sở giao dịch. DN có điều kiện kỹ thuật, nguồn lực tài chính và công nghệ quản lý được khuyến khích áp dụng hoá đơn điện tử. Cơ quan Thuế chịu trách nhiệm đặt in hoá đơn để bán cho các hộ kinh doanh và các cơ quan, tổ chức có hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ mà không được tự in hoá đơn.

Cơ sở kinh doanh thực hiện báo cáo tình hình quản lý, sử dụng hoá đơn với cơ quan thuế trực tiếp quản lý thuế theo thời hạn và theo mẫu quy định. Trường hợp vi phạm các quy định về quản lý, sử dụng hoá đơn thì tùy theo mức độ sẽ bị xử phạt hành chính theo quy định trong Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính.

2.6. Quy định về hoàn thuế giá trị gia tăng

2.6.1. Đối tượng và trường hợp được hoàn thuế

(1) Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết trong tháng (đối với trường hợp kê khai theo tháng) hoặc trong quý (đối với trường hợp kê khai theo quý) thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo.

Trường hợp cơ sở kinh doanh có số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết phát sinh trước kỳ tính thuế tháng 7/2016 (đối với trường hợp kê khai theo tháng) hoặc trước kỳ tính thuế quý 3/2016 (đối với trường hợp kê khai theo quý) đủ điều kiện hoàn thuế GTGT theo hướng dẫn tại Khoản 1 Điều 18 Thông tư số 219/2013/TT-BTC thì cơ quan thuế giải quyết hoàn thuế theo quy định của pháp luật.

Ví dụ 2.29: Doanh nghiệp A thực hiện khai thuế GTGT theo quý, tại kỳ tính thuế quý 3/2016 có số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết là 80 triệu thì doanh nghiệp A được khấu trừ vào kỳ tính thuế quý 4/2016. Trường hợp các kỳ tính thuế quý 4/2016, quý 1/2017 và quý 2/2017 vẫn còn số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết thì doanh nghiệp A chuyển số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết để tiếp tục khấu trừ tại kỳ tính thuế quý 3/2017 và các kỳ tính thuế tiếp theo.

(2) Cơ sở kinh doanh mới thành lập từ dự án đầu tư đã đăng ký kinh doanh, đăng ký nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, hoặc dự án tìm kiếm thăm dò và phát triển mỏ dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, nếu thời gian đầu tư từ 01 năm trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho đầu tư theo từng năm, trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư 130/2016/TT-BTC. Trường hợp, nếu số thuế giá trị gia tăng lũy kế của hàng hóa, dịch vụ mua vào sử dụng cho đầu tư từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng.

(3) Hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư theo các trường hợp sau:

(a) Cơ sở kinh doanh đang hoạt động thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư (trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư 130/2016/TT-BTC và trừ dự án đầu tư xây dựng nhà để bán hoặc cho thuê mà không hình thành tài sản cố định) cùng tỉnh, thành phố, đang trong giai đoạn đầu tư thì cơ sở kinh doanh thực hiện kê khai riêng đối với dự án đầu tư và phải kết chuyển thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư để bù trừ với việc kê khai thuế GTGT của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện. Số thuế GTGT được kết chuyển của dự án đầu tư tối đa bằng số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của cơ sở kinh doanh.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mà chưa được khấu trừ hết nhỏ hơn 300 triệu đồng thì kết chuyển vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tiếp theo.

Ví dụ 2.30: Công ty A có trụ sở chính tại Hà Nội, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại Hà Nội, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty A thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 900 triệu đồng. Công ty A phải bù trừ 500 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (900 triệu đồng), vậy số thuế GTGT mà Công ty A còn phải nộp trong kỳ tính thuế tháng 8/2016 là 400 triệu đồng.

Ví dụ 2.31: Công ty B có trụ sở chính tại Hải Phòng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại Hải Phòng, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty B thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 200 triệu đồng. Công ty B phải bù trừ 200 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (200 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty B có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết là 300 triệu đồng. Công ty B được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Ví dụ 2.32: Công ty C có trụ sở chính tại thành phố Hồ Chí Minh, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại thành phố Hồ Chí Minh, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty C thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 300 triệu đồng. Công ty C phải bù trừ 300 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (300 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty C có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết là 200 triệu đồng. Công ty C không thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, Công ty C thực hiện kết chuyển 200 triệu đồng vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tháng 9/2016.

Ví dụ 2.33: Công ty D có trụ sở chính tại thành phố Đà Nẵng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư tại thành phố Đà Nẵng, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, Công ty D thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 100 triệu đồng. Vậy, tại kỳ tính thuế tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư (500 triệu đồng) thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (100 triệu đồng) thì được khấu trừ vào kỳ tính thuế tháng 9/2016.

(b) Trường hợp cơ sở kinh doanh đang hoạt động thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư mới (trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều 18 Thông tư 219/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư 130/2016/TT-BTC và trừ dự án đầu tư xây dựng nhà để bán hoặc cho thuê mà không hình thành tài sản cố định) tại địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính, đang trong giai đoạn đầu tư chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế thì cơ sở kinh doanh lập hồ sơ khai thuế riêng cho dự án đầu tư đồng thời phải kết chuyển thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư để bù trừ với việc kê khai thuế GTGT của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện. Số thuế GTGT được kết chuyển của dự án đầu tư tối đa bằng số

thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của cơ sở kinh doanh.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết nhỏ hơn 300 triệu đồng thì kết chuyển vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tiếp theo.

Trường hợp cơ sở kinh doanh có quyết định thành lập các Ban Quản lý dự án hoặc chi nhánh đóng tại các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính để thay mặt người nộp thuế trực tiếp quản lý một hoặc nhiều dự án đầu tư tại nhiều địa phương; Ban Quản lý dự án, chi nhánh có con dấu theo quy định của pháp luật, lưu giữ sổ sách chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, có tài Khoản gửi tại ngân hàng, đã đăng ký thuế và được cấp mã số thuế thì Ban Quản lý dự án, chi nhánh phải lập hồ sơ khai thuế, hoàn thuế riêng với cơ quan thuế địa phương nơi đăng ký thuế. Khi dự án đầu tư để thành lập doanh nghiệp đã hoàn thành và hoàn tất các thủ tục về đăng ký kinh doanh, đăng ký nộp thuế, cơ sở kinh doanh là chủ dự án đầu tư phải tổng hợp số thuế giá trị gia tăng phát sinh, số thuế giá trị gia tăng đã hoàn, số thuế giá trị gia tăng chưa được hoàn của dự án để bàn giao cho doanh nghiệp mới thành lập để doanh nghiệp mới thực hiện kê khai, nộp thuế.

Dự án đầu tư được hoàn thuế GTGT theo quy định tại Khoản 2, Khoản 3 Điều này là dự án đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

Ví dụ 2.34: Công ty A có trụ sở chính tại Hà Nội, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Hưng Yên, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty A thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại Hà Nội trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 900 triệu đồng. Công ty A phải bù trừ 500 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (900 triệu đồng), vậy Công ty A còn phải nộp trong kỳ tính thuế tháng 8/2016 là 400 triệu đồng.

Ví dụ 2.35: Công ty B có trụ sở chính tại Hải Phòng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Thái Bình, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty B thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại Hải Phòng trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 200 triệu đồng. Công ty B phải bù trừ 500 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (200 triệu đồng). Vậy, kỳ

tính thuế tháng 8/2016 Công ty B có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết là 300 triệu đồng. Công ty B được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư.

Ví dụ 2.36: Công ty C có trụ sở chính tại thành phố Hồ Chí Minh, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Đồng Nai, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty C thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại TP. Hồ Chí Minh trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 300 triệu đồng. Công ty C phải bù trừ 300 triệu đồng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư với số thuế phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (300 triệu đồng). Vậy, kỳ tính thuế tháng 8/2016 Công ty C có số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư mới chưa được khấu trừ hết là 200 triệu đồng. Công ty C không thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, Công ty C thực hiện kết chuyển 200 triệu đồng vào số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư của kỳ kê khai tháng 9/2016.

Ví dụ 2.37: Công ty D có trụ sở chính tại thành phố Đà Nẵng, tháng 7/2016, Công ty có dự án đầu tư mới tại Quảng Nam, dự án đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, chưa đăng ký thuế, Công ty D thực hiện kê khai riêng thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư này tại thành phố Đà Nẵng trên Tờ khai thuế GTGT dành cho dự án đầu tư. Tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư là 500 triệu đồng; số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh mà Công ty đang thực hiện là 100 triệu đồng. Vậy, tại kỳ tính thuế tháng 8/2016, số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư (500 triệu đồng) thuộc trường hợp được xét hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư, số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (100 triệu đồng) thì được khấu trừ vào kỳ tính thuế tháng 9/2016.

(c) Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế giá trị gia tăng mà được kết chuyển số thuế chưa được khấu trừ của dự án đầu tư theo pháp luật về đầu tư sang kỳ tiếp theo đối với các trường hợp:

(c.1) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký theo quy định của pháp luật. Các hồ sơ đề nghị hoàn thuế dự án đầu tư nộp từ ngày 01/7/2016 của cơ sở kinh doanh nhưng tính đến ngày nộp hồ sơ không góp đủ số vốn điều lệ như đăng ký theo quy định của pháp luật thì không được hoàn thuế.

(c.2) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có Điều kiện khi chưa đủ các điều kiện kinh doanh theo quy định của Luật đầu tư là dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện nhưng cơ sở kinh doanh chưa được cấp giấy phép kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; chưa được cấp giấy chứng nhận đủ điều kiện

kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; chưa có văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép đầu tư kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; hoặc chưa đáp ứng được điều kiện để thực hiện đầu tư kinh doanh có điều kiện mà không cần phải có xác nhận, chấp thuận dưới hình thức văn bản theo quy định của pháp luật về đầu tư.

(c.3) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện không bảo đảm duy trì đủ điều kiện kinh doanh trong quá trình hoạt động là dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện nhưng trong quá trình hoạt động cơ sở kinh doanh bị thu hồi giấy phép kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; bị thu hồi giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; bị thu hồi văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền về đầu tư kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện; hoặc trong quá trình hoạt động cơ sở kinh doanh không đáp ứng được điều kiện để thực hiện đầu tư kinh doanh có điều kiện theo quy định của pháp luật về đầu tư thì thời điểm không hoàn thuế giá trị gia tăng được tính từ thời điểm cơ sở kinh doanh bị thu hồi một trong các loại giấy tờ nêu trên hoặc từ thời điểm cơ quan nhà nước có thẩm quyền kiểm tra, phát hiện cơ sở kinh doanh không đáp ứng được các điều kiện về đầu tư kinh doanh có điều kiện.

(c.4) Dự án đầu tư khai thác tài nguyên, khoáng sản được cấp phép từ ngày 01/7/2016 hoặc dự án đầu tư sản xuất sản phẩm hàng hóa mà tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên theo dự án đầu tư.

(4) Hoàn thuế đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu

(a) Cơ sở kinh doanh trong tháng (đối với trường hợp kê khai theo tháng), quý (đối với trường hợp kê khai theo quý) có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý; trường hợp trong tháng, quý số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ chưa đủ 300 triệu đồng thì được khấu trừ vào tháng, quý tiếp theo.

Cơ sở kinh doanh trong tháng/quý vừa có hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, vừa có hàng hoá, dịch vụ bán trong nước thì cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng số thuế GTGT đầu vào sử dụng cho sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Trường hợp không hạch toán riêng được thì số thuế giá trị gia tăng đầu vào của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu được xác định theo tỷ lệ giữa doanh thu của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu trên tổng doanh thu hàng hóa, dịch vụ của các kỳ khai thuế giá trị gia tăng tính từ kỳ khai thuế tiếp theo kỳ hoàn thuế liền trước đến kỳ đề nghị hoàn thuế hiện tại.

Số thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu (bao gồm số thuế GTGT đầu vào hạch toán riêng được và số thuế GTGT đầu vào được phân bổ theo tỷ lệ nêu trên) nếu sau khi bù trừ với số thuế GTGT phải nộp của hàng hóa,

dịch vụ tiêu thụ trong nước còn lại từ 300 triệu đồng trở lên thì cơ sở kinh doanh được hoàn thuế cho hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Số thuế GTGT được hoàn của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu không vượt quá doanh thu của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nhân với 10%.

Đối tượng được hoàn thuế trong một số trường hợp xuất khẩu như sau: Đối với trường hợp ủy thác xuất khẩu, là cơ sở có hàng hóa ủy thác xuất khẩu; đối với gia công chuyển tiếp, là cơ sở ký hợp đồng gia công xuất khẩu với phía nước ngoài; đối với hàng hóa xuất khẩu để thực hiện công trình xây dựng ở nước ngoài, là doanh nghiệp có hàng hóa, vật tư xuất khẩu thực hiện công trình xây dựng ở nước ngoài; đối với hàng hóa xuất khẩu tại chỗ là cơ sở kinh doanh có hàng hóa xuất khẩu tại chỗ.

(b) Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế đối với trường hợp hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu, hàng hóa xuất khẩu không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của Luật Hải quan, Nghị định số 01/2015/NĐ-CP ngày 02/01/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành phạm vi địa bàn hoạt động hải quan, trách nhiệm phối hợp trong phòng, chống buôn lậu, vận chuyển trái phép hàng hóa qua biên giới và các văn bản hướng dẫn.

Ví dụ 2.38: Công ty thương mại A nhập khẩu 500 chiếc Điều hòa từ Nhật Bản và đã nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu. Sau đó Công ty thương mại A xuất khẩu 500 chiếc Điều hòa này sang Campuchia thì Công ty thương mại A không phải tính thuế GTGT đầu ra, số thuế GTGT của 500 chiếc Điều hòa này đã nộp ở khâu nhập khẩu và thuế GTGT đầu vào của dịch vụ vận chuyển, lưu kho không được hoàn thuế mà thực hiện khấu trừ.

Ví dụ 2.39: Công ty TNHH sản xuất và thương mại B xuất khẩu tinh bột sắn sang Trung Quốc qua đường mòn, lối mở không thuộc địa bàn hoạt động hải quan thì Công ty TNHH sản xuất và thương mại B không được hoàn thuế GTGT đối với tinh bột sản xuất khẩu.

(c) Cơ quan thuế thực hiện hoàn thuế trước, kiểm tra sau đối với người nộp thuế sản xuất hàng hóa xuất khẩu không bị xử lý đối với hành vi buôn lậu, vận chuyển trái phép hàng hóa qua biên giới, trốn thuế, gian lận thuế, gian lận thương mại trong thời gian hai năm liên tục; người nộp thuế không thuộc đối tượng rủi ro cao theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Ví dụ 2.40: Tháng 9/2016, Công ty C đề nghị hoàn thuế GTGT đối với hàng xuất khẩu sang HongKong. Tháng 6/2015, Công ty C đã bị xử lý vi phạm pháp luật về thuế đối với hành vi trốn thuế. Cơ quan thuế thực hiện kiểm tra trước khi hoàn thuế đối với đề nghị hoàn thuế của Công ty C.5. Cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế được hoàn thuế giá trị gia tăng khi chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động có số thuế giá trị gia tăng nộp thừa hoặc số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ hết.

Cơ sở kinh doanh trong giai đoạn đầu tư chưa đi vào hoạt động sản xuất kinh doanh nhưng phải giải thể, phá sản hoặc chấm dứt hoạt động chưa phát sinh thuế giá trị gia tăng đầu ra của hoạt động kinh doanh chính theo dự án đầu tư thì chưa phải Điều chỉnh lại số thuế giá trị gia tăng đã kê khai, khấu trừ hoặc đã được hoàn. Cơ sở kinh doanh phải thông báo với cơ quan thuế quản lý trực tiếp về việc giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động theo quy định.

Trường hợp cơ sở kinh doanh sau khi làm đầy đủ thủ tục theo quy định của pháp luật về giải thể, phá sản thì đối với số thuế GTGT đã được hoàn thực hiện theo quy định của pháp luật về giải thể, phá sản và quản lý thuế; đối với số thuế GTGT chưa được hoàn thì không được giải quyết hoàn thuế.

Trường hợp cơ sở kinh doanh chấm dứt hoạt động và không phát sinh thuế GTGT đầu ra của hoạt động kinh doanh chính thì phải nộp lại số thuế đã được hoàn vào ngân sách nhà nước. Trường hợp có phát sinh bán tài sản chịu thuế GTGT thì không phải điều chỉnh lại số thuế GTGT đầu vào tương ứng của tài sản bán ra.

Ví dụ 2.41: Năm 2015, doanh nghiệp A trong giai đoạn đầu tư chưa đi vào hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp A có phát sinh số thuế GTGT đầu vào của giai đoạn đầu tư đã được cơ quan thuế hoàn trong tháng 8/2015 là 700 triệu đồng. Do khó khăn, tháng 2/2016 doanh nghiệp A quyết định giải thể và có văn bản gửi cơ quan thuế về việc sẽ giải thể thì trong giai đoạn doanh nghiệp A chưa hoàn thành thủ tục pháp lý để giải thể, cơ quan thuế chưa thu hồi lại thuế GTGT đã hoàn. Hai mươi ngày trước khi doanh nghiệp A có đủ thủ tục pháp lý để giải thể chính thức vào tháng 10/2016, doanh nghiệp thực hiện bán một tài sản đã đầu tư thì doanh nghiệp A không phải điều chỉnh lại số thuế GTGT đầu vào tương ứng của tài sản bán ra (số thuế đã được cơ quan thuế hoàn). Đối với những tài sản không bán ra, doanh nghiệp A phải kê khai Điều chỉnh để nộp lại số thuế GTGT đã được hoàn.

6. Hoàn thuế GTGT đối với các chương trình, dự án sử dụng nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) không hoàn lại hoặc viện trợ không hoàn lại, viện trợ nhân đạo.

(a) Đối với dự án sử dụng vốn ODA không hoàn lại: chủ chương trình, dự án hoặc nhà thầu chính, tổ chức do phía nhà tài trợ nước ngoài chỉ định việc quản lý chương trình, dự án được hoàn lại số thuế GTGT đã trả đối với hàng hoá, dịch vụ mua ở Việt Nam để sử dụng cho chương trình, dự án.

(b) Tổ chức ở Việt Nam sử dụng tiền viện trợ nhân đạo của tổ chức, cá nhân nước ngoài để mua hàng hoá, dịch vụ phục vụ cho chương trình, dự án viện trợ không hoàn lại, viện trợ nhân đạo tại Việt Nam thì được hoàn thuế GTGT đã trả của hàng hoá, dịch vụ đó.

Ví dụ 2.42: Hội chữ thập đỏ được Tổ chức quốc tế viện trợ tiền để mua hàng viện trợ nhân đạo cho nhân dân các tỉnh bị thiên tai là 200 triệu đồng. Giá

trị hàng mua chưa có thuế là 200 triệu đồng, thuế GTGT là 20 triệu đồng. Hội chữ thập đỏ sẽ được hoàn thuế theo quy định là 20 triệu đồng.

Việc hoàn thuế GTGT đã trả đối với các chương trình, dự án sử dụng nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) không hoàn lại thực hiện theo hướng dẫn của Bộ Tài chính.

(7) Đối tượng được hưởng quyền ưu đãi miễn trừ ngoại giao theo quy định của pháp luật về ưu đãi miễn trừ ngoại giao mua hàng hóa, dịch vụ tại Việt Nam để sử dụng được hoàn số thuế GTGT đã trả ghi trên hoá đơn giá trị gia tăng hoặc trên chứng từ thanh toán ghi giá thanh toán đã có thuế GTGT.

(8) Người nước ngoài, người Việt Nam định cư ở nước ngoài mang hộ chiếu hoặc giấy tờ nhập cảnh do cơ quan có thẩm quyền nước ngoài cấp được hoàn thuế đối với hàng hoá mua tại Việt Nam mang theo người khi xuất cảnh. Việc hoàn thuế GTGT thực hiện theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về hoàn thuế GTGT đối với hàng hoá của người nước ngoài, người Việt Nam định cư ở nước ngoài mua tại Việt Nam mang theo khi xuất cảnh.

(9) Cơ sở kinh doanh có quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật và trường hợp hoàn thuế GTGT theo Điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

2.6.2. Điều kiện, thủ tục được hoàn thuế GTGT

(1) Các cơ sở kinh doanh, tổ chức thuộc đối tượng được hoàn thuế GTGT theo hướng dẫn nêu trên phải là cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, đã được cấp giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy phép đầu tư (giấy phép hành nghề) hoặc quyết định thành lập của cơ quan có thẩm quyền, có con dấu theo đúng quy định của pháp luật, lập và lưu giữ sổ kế toán, chứng từ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán; có tài khoản tiền gửi tại ngân hàng theo mã số thuế của cơ sở kinh doanh.

(2) Các trường hợp cơ sở kinh doanh đã kê khai đề nghị hoàn thuế trên Tờ khai thuế GTGT thì không được kết chuyển số thuế đầu vào đã đề nghị hoàn thuế vào số thuế được khấu trừ của tháng/quý tiếp sau.

(3) Thủ tục hoàn thuế GTGT thực hiện theo quy định tại Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

2.7. Quy định về nơi nộp thuế GTGT

(1) Người nộp thuế kê khai, nộp thuế GTGT tại địa phương nơi sản xuất, kinh doanh.

(2) Người nộp thuế kê khai, nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc đóng trên địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính thì phải nộp thuế GTGT tại địa phương nơi có cơ sở sản xuất và địa phương nơi đóng trụ sở chính.

(3) Trường hợp doanh nghiệp, hợp tác xã áp dụng phương pháp trực tiếp có cơ sở sản xuất ở tỉnh, thành phố khác nơi đóng trụ sở chính hoặc có hoạt động

bán hàng vắng lai ngoại tỉnh thì doanh nghiệp, hợp tác xã thực hiện kê khai, nộp thuế GTGT theo tỷ lệ % trên doanh thu đối với doanh thu phát sinh ở ngoại tỉnh tại địa phương nơi có cơ sở sản xuất, nơi bán hàng vắng lai. Doanh nghiệp, hợp tác xã không phải nộp thuế GTGT theo tỷ lệ % trên doanh thu tại trụ sở chính đối với doanh thu phát sinh ở ngoại tỉnh đã kê khai, nộp thuế.

(4) Trường hợp cơ sở kinh doanh dịch vụ viễn thông có kinh doanh dịch vụ viễn thông cước trả sau tại địa phương cấp tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính và thành lập chi nhánh hạch toán phụ thuộc nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ cùng tham gia kinh doanh dịch vụ viễn thông cước trả sau tại địa phương đó thì cơ sở kinh doanh dịch vụ viễn thông thực hiện khai, nộp thuế GTGT đối với dịch vụ viễn thông cước trả sau như sau:

- Khai thuế GTGT đối với doanh thu dịch vụ viễn thông cước trả sau của toàn cơ sở kinh doanh với cơ quan thuế quản lý trực tiếp trụ sở chính.

- Nộp thuế GTGT tại địa phương nơi đóng trụ sở chính và tại địa phương nơi có chi nhánh hạch toán phụ thuộc.

Số thuế GTGT phải nộp tại địa phương nơi có chi nhánh hạch toán phụ thuộc được xác định theo tỷ lệ 2% (đối với dịch vụ viễn thông cước trả sau chịu thuế GTGT với thuế suất 10%) trên doanh thu (chưa có thuế GTGT) dịch vụ viễn thông cước trả sau tại địa phương nơi có chi nhánh hạch toán phụ thuộc.

(5) Việc khai thuế, nộp thuế GTGT được thực hiện theo quy định tại Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế.

2.8. Quy định về quản lý thuế GTGT

Luật thuế GTGT khi ban hành có các nội dung quy định về trách nhiệm, nghĩa vụ của cơ sở kinh doanh, của cơ quan quản lý thuế và các tổ chức, cá nhân có liên quan. Các thủ về đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế, hoàn thuế, các loại hồ sơ, mẫu biểu khai thuế cũng được quy định chi tiết và hướng dẫn tại các văn bản dưới luật.

Kể từ ngày 01/07/2007, Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006 có hiệu lực thi hành, các nội dung nêu trên được thực hiện theo quy định tại các văn bản pháp luật hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế. Từ ngày 01/01/2014, thực hiện theo các quy định của các văn bản sau:

- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ;

- Nghị định số 51/2010/NĐ-CP ngày 14/5/2010 của Chính phủ quy định về hoá đơn bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ, Nghị định số 04/2014/NĐ-CP ngày 17/01/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 51/2010/NĐ-CP.

- Một số nghị định và thông tư khác sửa đổi cả về quản lý thuế GTGT và các sắc thuế khác như liệt kê ở mục 2.9 dưới đây.

2.9. Văn bản pháp luật về thuế GTGT

Các văn bản pháp luật về thuế GTGT đã ban hành tính đến ngày 31/3/2017 áp dụng cho kỳ thi kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề năm 2017 bao gồm:

- Luật Thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 ngày 03 tháng 6 năm 2008;
- Luật số 31/2013/QH13 ngày 19 tháng 6 năm 2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng 13/2008;
- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế giá trị gia tăng;
- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ về việc sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về thuế;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Nghị định 100/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Thuế GTGT và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT;
- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số thông tư hướng dẫn về thuế và quản lý thuế;
- Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ;
- Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 6/8/2014 hướng dẫn chế độ thuế áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam;
- Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế giá trị gia tăng và quản lý thuế tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung

một số điều của các luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ;

- Thông tư số 92/2015/TT-BTC ngày 15/6/2015 của Bộ Tài chính Hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh; hướng dẫn thực hiện một số nội dung sửa đổi, bổ sung về thuế thu nhập cá nhân quy định tại Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế số 71/2014/QH13 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế;

- Thông tư số 193/2015/TT-BTC ngày 25/11/2015 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Thuế GTGT và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT;

- Thông tư số 99/2016/TT-BTC ngày 29/6/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn về quản lý hoàn thuế giá trị gia tăng;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế và sửa đổi một số điều tại các Thông tư về thuế;

- Thông tư số 173/2016/TT-BTC ngày 28/10/2016 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Thông tư hướng dẫn về thuế giá trị gia tăng;

- Thông tư số 06/2017/TT-BTC ngày 20/1/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 10 Điều 2 Thông tư 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính.

PHỤ LỤC 01-GTGT - ĐỐI TƯỢNG KHÔNG CHỊU THUẾ GTGT

1. Sản phẩm trồng trọt (bao gồm cả sản phẩm rừng trồng), chăn nuôi, thủy sản, hải sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường của tổ chức, cá nhân tự sản xuất, đánh bắt bán ra và ở khâu nhập khẩu.

Các sản phẩm mới qua sơ chế thông thường là sản phẩm mới được làm sạch, phơi, sấy khô, bóc vỏ, xay, xay bỏ vỏ, xát bỏ vỏ, tách hạt, tách cọng, cắt, ướp muối, bảo quản lạnh (ướp lạnh, đông lạnh), bảo quản bằng khí sunfuro, bảo quản theo phương thức cho hóa chất để tránh thối rữa, ngâm trong dung dịch lưu huỳnh hoặc ngâm trong dung dịch bảo quản khác và các hình thức bảo quản thông thường khác.

2. Sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng, bao gồm trứng giống, con giống, cây giống, hạt giống, cành giống, củ giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền ở các khâu nuôi trồng, nhập khẩu và kinh doanh thương mại. Sản phẩm giống vật nuôi, giống cây trồng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT là sản phẩm do các cơ sở nhập khẩu, kinh doanh thương mại có giấy đăng ký kinh doanh giống vật nuôi, giống cây trồng do cơ quan quản lý nhà nước cấp. Đối với sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng thuộc loại Nhà nước ban hành tiêu chuẩn, chất lượng phải đáp ứng các điều kiện do nhà nước quy định.

3. Tươi, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng phục vụ sản xuất nông nghiệp; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp; Phân bón; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; tàu đánh bắt xa bờ; thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác.

4. Sản phẩm muối được sản xuất từ nước biển, muối mỏ tự nhiên, muối tinh, muối i-ốt mà thành phần chính là Na-tri-clo-rua (NaCl).

5. Nhà ở thuộc sở hữu nhà nước do Nhà nước bán cho người đang thuê.

6. Chuyên quyền sử dụng đất.

7. Bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm sức khỏe, bảo hiểm người học, các dịch vụ bảo hiểm khác liên quan đến con người; bảo hiểm vật nuôi, bảo hiểm cây trồng, các dịch vụ bảo hiểm nông nghiệp khác; bảo hiểm tàu, thuyền, trang thiết bị và các dụng cụ cần thiết khác phục vụ trực tiếp đánh bắt thủy sản; tái bảo hiểm.

8. Các dịch vụ tài chính, ngân hàng, kinh doanh chứng khoán sau đây:

a) Dịch vụ cấp tín dụng gồm các hình thức:

- Cho vay;
- Chiết khấu, tái chiết khấu công cụ chuyển nhượng và các giấy tờ có giá khác;
- Bảo lãnh ngân hàng;
- Cho thuê tài chính;
- Phát hành thẻ tín dụng.

Trường hợp tổ chức tín dụng thu các loại phí liên quan đến phát hành thẻ tín dụng thì các khoản phí thu từ khách hàng thuộc quy trình dịch vụ cấp tín dụng (phí phát hành thẻ) theo quy chế cho vay của tổ chức tín dụng đối với khách hàng như phí trả nợ trước hạn, phạt chậm trả nợ, cơ cấu lại nợ, quản lý khoản vay và các khoản phí khác thuộc quy trình cấp tín dụng thuộc đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng (GTGT).

Các khoản phí giao dịch thẻ thông thường không thuộc quy trình cấp tín dụng như phí cấp lại mã pin cho thẻ tín dụng, phí cung cấp bản sao hoá đơn giao dịch, phí đòi bồi hoàn khi sử dụng thẻ, phí thông báo mất cắp, thất lạc thẻ tín dụng, phí huỷ thẻ tín dụng, phí chuyển đổi loại thẻ tín dụng và các khoản phí khác thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

- Bao thanh toán trong nước; bao thanh toán quốc tế đối với các ngân hàng được phép thực hiện thanh toán quốc tế;

- Bán tài sản bảo đảm tiền vay do tổ chức tín dụng hoặc do cơ quan thi hành án hoặc bên đi vay vốn tự bán tài sản bảo đảm theo ủy quyền của bên cho vay để trả nợ khoản vay có bảo đảm. Cụ thể như sau:

 - + Tài sản đảm bảo tiền vay được bán là tài sản thuộc giao dịch bảo đảm đã được đăng ký với cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật về đăng ký giao dịch bảo đảm.

 - + Việc xử lý tài sản đảm bảo tiền vay thực hiện theo quy định của pháp luật về giao dịch bảo đảm.

Trường hợp hết thời gian trả nợ, người có tài sản bảo đảm không có khả năng trả nợ và phải bàn giao tài sản cho tổ chức tín dụng để tổ chức tín dụng xử lý tài sản bảo đảm tiền vay theo quy định của pháp luật, các bên thực hiện thủ tục bàn giao tài sản bảo đảm theo quy định của pháp luật thì không phải xuất hóa đơn GTGT.

Trường hợp tổ chức tín dụng nhận tài sản bảo đảm để thay thế cho việc thực hiện nghĩa vụ trả nợ thì tổ chức tín dụng thực hiện hạch toán tăng giá trị tài sản phục vụ sản xuất kinh doanh theo quy định. Khi tổ chức tín dụng bán tài sản phục vụ hoạt động kinh doanh nếu tài sản thuộc đối tượng chịu thuế GTGT thì tổ chức tín dụng phải kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

- Dịch vụ cung cấp thông tin tín dụng do đơn vị, tổ chức thuộc Ngân hàng nhà nước cung cấp cho các tổ chức tín dụng để sử dụng trong hoạt động cấp tín dụng theo quy định của Luật Ngân hàng nhà nước.

- Hình thức cấp tín dụng khác theo quy định của pháp luật.

b) Hoạt động cho vay riêng lẻ, không phải hoạt động kinh doanh, cung ứng thường xuyên của người nộp thuế không phải là tổ chức tín dụng.

c) Kinh doanh chứng khoán bao gồm: Môi giới chứng khoán, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, tư vấn đầu tư chứng khoán, lưu ký chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư chứng khoán, quản lý công ty đầu tư chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư chứng khoán, dịch vụ tổ chức thị trường của sở

giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán, dịch vụ liên quan đến chứng khoán đăng ký, lưu ký tại Trung tâm Lưu ký Chứng khoán Việt Nam, cho khách hàng vay tiền để thực hiện giao dịch ký quỹ, ứng trước tiền bán chứng khoán và hoạt động kinh doanh chứng khoán khác theo quy định của pháp luật về chứng khoán.

Hoạt động cung cấp thông tin, tổ chức bán đấu giá cổ phần của các tổ chức phát hành, hỗ trợ kỹ thuật phục vụ giao dịch chứng khoán trực tuyến của Sở Giao dịch chứng khoán.

d) Chuyển nhượng vốn bao gồm việc chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn đã đầu tư vào tổ chức kinh tế khác (không phân biệt có thành lập hay không thành lập pháp nhân mới), chuyển nhượng chứng khoán, chuyển nhượng quyền góp vốn và các hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật, kể cả trường hợp bán DN cho doanh nghiệp khác để sản xuất kinh doanh và doanh nghiệp mua kế thừa toàn bộ quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp bán theo quy định của pháp luật.

đ) Bán nợ;

e) Kinh doanh ngoại tệ;

g) Dịch vụ tài chính phái sinh bao gồm: hoán đổi lãi suất; hợp đồng kỳ hạn; hợp đồng tương lai; quyền chọn mua, bán ngoại tệ; các dịch vụ tài chính phái sinh khác theo quy định của pháp luật;

h) Bán tài sản bảo đảm của khoản nợ của tổ chức mà Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ do Chính phủ thành lập để xử lý nợ xấu của các tổ chức tín dụng Việt Nam.

9 Dịch vụ y tế, dịch vụ thú y, bao gồm dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi, dịch vụ sinh đẻ có kế hoạch, dịch vụ Điều dưỡng sức khỏe, phục hồi chức năng cho người bệnh, dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật; vận chuyển người bệnh, dịch vụ cho thuê phòng bệnh, giường bệnh của các cơ sở y tế; xét nghiệm, chiếu, chụp, máu và chế phẩm máu dùng cho người bệnh.

Dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật bao gồm cả chăm sóc về y tế, dinh dưỡng và tổ chức các hoạt động văn hóa, thể thao, giải trí, vật lý trị liệu, phục hồi chức năng cho người cao tuổi, người khuyết tật.

Trường hợp trong gói dịch vụ chữa bệnh (theo quy định của Bộ Y tế) bao gồm cả sử dụng thuốc chữa bệnh thì Khoản thu từ tiền thuốc chữa bệnh nằm trong gói dịch vụ chữa bệnh cũng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

10. Dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và Internet phổ cập theo chương trình của Chính phủ; Dịch vụ bưu chính, viễn thông từ nước ngoài vào Việt Nam (chiều đến).

11. Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; dịch vụ tang lễ. Các dịch vụ nêu tại khoản này không phân biệt nguồn kinh phí chi trả. Cụ thể:

a) Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, bảo vệ rừng do Nhà nước làm chủ rừng, bao gồm hoạt động quản lý, trồng cây, chăm sóc cây, bảo vệ chim, thú ở các công viên, vườn thú, khu vực công cộng, rừng quốc gia, vườn quốc gia;

b) Chiếu sáng công cộng bao gồm chiếu sáng đường phố, ngõ, xóm trong khu dân cư, vườn hoa, công viên. Doanh thu không chịu thuế là doanh thu từ hoạt động chiếu sáng công cộng;

c) Dịch vụ tang lễ của các cơ sở có chức năng kinh doanh dịch vụ tang lễ bao gồm các hoạt động cho thuê nhà tang lễ, xe ô tô phục vụ tang lễ, mai táng, hỏa táng, cải táng, di chuyển mộ, chăm sóc mộ.

12. Duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân (bao gồm cả vốn đóng góp, tài trợ của tổ chức, cá nhân), vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội.

Trường hợp có sử dụng nguồn vốn khác ngoài vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo mà nguồn vốn khác không vượt quá 50% tổng số nguồn vốn sử dụng cho công trình thì đối tượng không chịu thuế là toàn bộ giá trị công trình.

Trường hợp có sử dụng nguồn vốn khác ngoài vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo mà nguồn vốn khác vượt quá 50% tổng số nguồn vốn sử dụng cho công trình thì toàn bộ giá trị công trình thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Đối tượng chính sách xã hội bao gồm: người có công theo quy định của pháp luật về người có công; đối tượng bảo trợ xã hội hưởng trợ cấp từ ngân sách nhà nước; người thuộc hộ nghèo, cận nghèo và các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

13. Dạy học, dạy nghề theo quy định của pháp luật bao gồm cả dạy ngoại ngữ, tin học; dạy múa, hát, hội họa, nhạc, kịch, xiếc, thể dục, thể thao; nuôi dạy trẻ và dạy các nghề khác nhằm đào tạo, bồi dưỡng nâng cao trình độ văn hoá, kiến thức chuyên môn nghề nghiệp.

Trường hợp các cơ sở dạy học các cấp từ mầm non đến trung học phổ thông có thu tiền ăn, tiền vận chuyển đưa đón học sinh và các khoản thu khác dưới hình thức thu hộ, chi hộ thì tiền ăn, tiền vận chuyển đưa đón học sinh và các khoản thu hộ, chi hộ này cũng thuộc đối tượng không chịu thuế.

Khoản thu về ở nội trú của học sinh, sinh viên, học viên; hoạt động đào tạo (bao gồm cả việc tổ chức thi và cấp chứng chỉ trong quy trình đào tạo) do cơ sở đào tạo cung cấp thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT. Trường hợp cơ sở đào tạo không trực tiếp tổ chức đào tạo mà chỉ tổ chức thi, cấp chứng chỉ trong quy trình đào tạo thì hoạt động tổ chức thi và cấp chứng chỉ cũng thuộc đối tượng

không chịu thuế. Trường hợp cung cấp dịch vụ thi và cấp chứng chỉ không thuộc quy trình đào tạo thì thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

14. Phát sóng truyền thanh, truyền hình bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.

15. Xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học-kỹ thuật, sách in bằng chữ dân tộc thiểu số và tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động, kể cả dưới dạng băng hoặc đĩa ghi tiếng, ghi hình, dữ liệu điện tử; tiền, in tiền.

Báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, bao gồm cả hoạt động truyền trang báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành.

Sách chính trị là sách tuyên truyền đường lối chính trị của Đảng và Nhà nước phục vụ nhiệm vụ chính trị theo chuyên đề, chủ đề, phục vụ các ngày kỷ niệm, ngày truyền thống của các tổ chức, các cấp, các ngành, địa phương; các loại sách thống kê, tuyên truyền phong trào người tốt việc tốt; sách in các bài phát biểu, nghiên cứu lý luận của lãnh đạo Đảng và Nhà nước.

Sách giáo khoa là sách dùng để giảng dạy và học tập trong tất cả các cấp từ mầm non đến trung học phổ thông (bao gồm cả sách tham khảo dùng cho giáo viên và học sinh phù hợp với nội dung chương trình giáo dục).

Giáo trình là sách dùng để giảng dạy và học tập trong các trường đại học, cao đẳng, trung học chuyên nghiệp và dạy nghề.

Sách văn bản pháp luật là sách in các văn bản quy phạm pháp luật của Nhà nước.

Sách khoa học-kỹ thuật là sách dùng để giới thiệu, hướng dẫn những kiến thức khoa học, kỹ thuật có quan hệ trực tiếp đến sản xuất và các ngành khoa học, kỹ thuật.

Sách in bằng chữ dân tộc thiểu số bao gồm cả sách in song ngữ chữ phổ thông và chữ dân tộc thiểu số.

Tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động là tranh, ảnh, áp phích, các loại tờ rơi, tờ gấp phục vụ cho mục đích tuyên truyền, cổ động, khẩu hiệu, ảnh lãnh tụ, Đảng kỳ, Quốc kỳ, Đoàn kỳ, Đội kỳ.

16. Vận chuyển hành khách công cộng gồm vận chuyển hành khách công cộng bằng xe buýt, xe điện (bao gồm cả tàu điện) theo các tuyến trong nội tỉnh, trong đô thị và các tuyến lân cận ngoại tỉnh theo quy định của pháp luật về giao thông.

17. Hàng hoá thuộc loại trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu trong các trường hợp sau:

a) Máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ;

b) Máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư cần nhập khẩu để tiến hành hoạt động tìm kiếm thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt;

c) Tàu bay (bao gồm cả động cơ tàu bay), dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu để tạo tài sản cố định của doanh nghiệp hoặc thuê của nước ngoài để sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê, cho thuê lại.

18. Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh.

a) Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh theo Danh mục vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh do Bộ Tài chính thống nhất với Bộ Quốc phòng và Bộ Công an ban hành.

Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT phải là các sản phẩm hoàn chỉnh, đồng bộ hoặc các bộ phận, linh kiện, bao bì chuyên dùng để lắp ráp, bảo quản sản phẩm hoàn chỉnh. Trường hợp vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh phải sửa chữa thì dịch vụ sửa chữa vũ khí, khí tài do các doanh nghiệp của Bộ Quốc phòng, Bộ Công an thực hiện thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

b) Vũ khí, khí tài (kể cả vật tư, máy móc, thiết bị, phụ tùng) chuyên dùng phục vụ cho quốc phòng, an ninh nhập khẩu thuộc diện được miễn thuế nhập khẩu theo quy định của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc nhập khẩu theo hạn ngạch hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.

19. Hàng nhập khẩu và hàng hoá, dịch vụ bán cho các tổ chức, cá nhân để viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại trong các trường hợp sau:

a) Hàng hoá nhập khẩu trong trường hợp viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại và phải được Bộ Tài chính hoặc Sở Tài chính xác nhận;

b) Quà tặng cho cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức chính trị xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội-nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân thực hiện theo quy định của pháp luật về quà biếu, quà tặng;

c) Quà biếu, quà tặng cho cá nhân tại Việt Nam thực hiện theo quy định của pháp luật về quà biếu, quà tặng;

d) Đồ dùng của tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao theo quy định của pháp luật về ưu đãi miễn trừ ngoại giao; hàng là đồ dùng của người Việt Nam định cư ở nước ngoài khi về nước mang theo;

đ) Hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế;

20. Hàng hóa chuyển khẩu, quá cảnh qua lãnh thổ Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu; nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng hoá xuất khẩu theo hợp đồng sản xuất, gia công xuất khẩu ký kết với bên nước ngoài.

Hàng hoá, dịch vụ được mua bán giữa nước ngoài với các khu phi thuế quan và giữa các khu phi thuế quan với nhau.

Khu phi thuế quan bao gồm: khu chế xuất, doanh nghiệp chế xuất, kho bảo thuế, khu bảo thuế, kho ngoại quan, khu kinh tế thương mại đặc biệt, khu thương mại - công nghiệp và các khu vực kinh tế khác được thành lập và được hưởng các ưu đãi về thuế như khu phi thuế quan theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ. Quan hệ mua bán trao đổi hàng hoá giữa các khu này với bên ngoài là quan hệ xuất khẩu, nhập khẩu.

21. Chuyển giao công nghệ theo quy định của Luật chuyển giao công nghệ; chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ theo quy định của Luật sở hữu trí tuệ. Trường hợp hợp đồng chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ có kèm theo chuyển giao máy móc, thiết bị thì đối tượng không chịu thuế GTGT tính trên phần giá trị công nghệ, quyền sở hữu trí tuệ chuyển giao, chuyển nhượng; trường hợp không tách riêng được thì thuế GTGT được tính trên cả phần giá trị công nghệ, quyền sở hữu trí tuệ chuyển giao, chuyển nhượng cùng với máy móc, thiết bị.

Phần mềm máy tính bao gồm sản phẩm phần mềm và dịch vụ phần mềm theo quy định của pháp luật.

22. Vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng và các loại vàng chưa được chế tác thành sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức hay sản phẩm khác.

Vàng dạng thỏi, miếng và các loại vàng chưa chế tác được xác định theo quy định của pháp luật về quản lý, kinh doanh vàng.

23. Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác hoặc đã chế biến thành sản phẩm khác nhưng tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản.

a) Tài nguyên, khoáng sản là tài nguyên, khoáng sản có nguồn gốc trong nước gồm: Khoáng sản kim loại; khoáng sản không kim loại; dầu thô; khí thiên nhiên; khí than.

b) Việc xác định tỷ trọng trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng trên giá thành được thực hiện theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ trọng trị giá tài nguyên,} \\ \text{khoáng sản và chi phí năng} \\ \text{lượng trên giá thành sản xuất} \\ \text{sản phẩm} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Trị giá tài nguyên, khoáng sản} \\ \text{+ Chi phí năng lượng} \\ \text{Tổng giá thành sản xuất sản} \\ \text{phẩm} \end{array}}{\text{Tổng giá thành sản xuất sản phẩm}} \times 100\%$$

Trong đó:

Trị giá tài nguyên, khoáng sản là giá vốn tài nguyên, khoáng sản đưa vào chế biến; đối với tài nguyên, khoáng sản trực tiếp khai thác là chi phí trực tiếp, gián tiếp khai thác ra tài nguyên, khoáng sản; đối với tài nguyên, khoáng sản mua để chế biến là giá thực tế mua cộng chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến.

Chi phí năng lượng gồm: nhiên liệu, điện năng, nhiệt năng.

Trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng được xác định theo giá trị ghi sổ kế toán phù hợp với Bảng tổng hợp tính giá thành sản phẩm.

Giá thành sản xuất sản phẩm bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các chi phí gián tiếp như chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí tài chính và chi phí khác không được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm.

Việc xác định trị giá tài nguyên, khoáng sản, chi phí năng lượng và giá thành sản xuất sản phẩm căn cứ vào quyết toán năm trước; trường hợp doanh nghiệp mới thành lập chưa có báo cáo quyết toán năm trước thì căn cứ vào phương án đầu tư.

c) Doanh nghiệp sản xuất sản phẩm là tài nguyên, khoáng sản (bao gồm cả trực tiếp khai thác hoặc mua vào để chế biến) có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản khi xuất khẩu thì thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

Trường hợp doanh nghiệp không xuất khẩu mà bán cho doanh nghiệp khác để xuất khẩu thì doanh nghiệp mua hàng hóa này để xuất khẩu phải thực hiện kê khai thuế GTGT như sản phẩm cùng loại do doanh nghiệp sản xuất trực tiếp xuất khẩu và phải chịu thuế xuất khẩu theo quy định.

24. Sản phẩm nhân tạo dùng để thay thế cho bộ phận cơ thể của người bệnh, bao gồm cả sản phẩm là bộ phận cấy ghép lâu dài trong cơ thể người; nặng, xe lăn và dụng cụ chuyên dùng khác dùng cho người tàn tật.

25. Hàng hóa, dịch vụ của hộ, cá nhân kinh doanh có mức doanh thu hàng năm từ một trăm triệu đồng trở xuống.

Việc xác định hộ, cá nhân kinh doanh thuộc hay không thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT thực hiện theo hướng dẫn của pháp luật về quản lý thuế.

26. Các hàng hóa, dịch vụ sau:

a) Hàng hoá bán miễn thuế ở các cửa hàng bán hàng miễn thuế theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

b) Hàng dự trữ quốc gia do cơ quan dự trữ quốc gia bán ra.

c) Các hoạt động có thu phí, lệ phí của Nhà nước theo pháp luật về phí và lệ phí.

d) Rà phá bom mìn, vật nổ do các đơn vị quốc phòng thực hiện đối với các công trình được đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.

PHỤ LỤC 02-GTGT - DANH MỤC HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ ĐƯỢC ÁP DỤNG MỨC THUẾ SUẤT THUẾ GTGT 0%

1. Hàng hoá xuất khẩu bao gồm:

- Hàng hóa xuất khẩu ra nước ngoài, kể cả uỷ thác xuất khẩu;
- Hàng hóa bán vào khu phi thuế quan theo quy định của Thủ tướng Chính phủ; hàng bán cho cửa hàng miễn thuế;
- Hàng hoá bán mà điểm giao, nhận hàng hoá ở ngoài Việt Nam;
- Phụ tùng, vật tư thay thế để sửa chữa, bảo dưỡng phương tiện, máy móc thiết bị cho bên nước ngoài và tiêu dùng ở ngoài Việt Nam;
- Các trường hợp được coi là xuất khẩu theo quy định của pháp luật:
 - + Hàng hoá gia công chuyên tiếp theo quy định của pháp luật thương mại về hoạt động mua, bán hàng hoá quốc tế và các hoạt động đại lý mua, bán, gia công hàng hoá với nước ngoài.
 - + Hàng hoá xuất khẩu tại chỗ theo quy định của pháp luật.
 - + Hàng hóa xuất khẩu để bán tại hội chợ, triển lãm ở nước ngoài.

2. Dịch vụ xuất khẩu bao gồm dịch vụ cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài và tiêu dùng ở ngoài Việt Nam; cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở trong khu phi thuế quan và tiêu dùng trong khu phi thuế quan.

Cá nhân ở nước ngoài là người nước ngoài không cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam định cư ở nước ngoài và ở ngoài Việt Nam trong thời gian diễn ra việc cung ứng dịch vụ. Tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan là tổ chức, cá nhân có đăng ký kinh doanh và các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

Trường hợp cung cấp dịch vụ mà hoạt động cung cấp vừa diễn ra tại Việt Nam, vừa diễn ra ở ngoài Việt Nam nhưng hợp đồng dịch vụ được ký kết giữa hai người nộp thuế tại Việt Nam hoặc có cơ sở thường trú tại Việt Nam thì thuế suất 0% chỉ áp dụng đối với phần giá trị dịch vụ thực hiện ở ngoài Việt Nam, trừ trường hợp cung cấp dịch vụ bảo hiểm cho hàng hóa nhập khẩu được áp dụng thuế suất 0% trên toàn bộ giá trị hợp đồng. Nếu hợp đồng không xác định riêng phần giá trị dịch vụ thực hiện tại Việt Nam thì giá tính thuế được xác định theo tỷ lệ (%) chi phí phát sinh tại Việt Nam trên tổng chi phí. Cơ sở kinh doanh cung cấp dịch vụ là người nộp thuế tại Việt Nam phải có tài liệu chứng minh dịch vụ thực hiện ở ngoài Việt Nam.

3. Vận tải quốc tế, bao gồm vận tải hành khách, hành lý, hàng hoá theo chặng quốc tế từ Việt Nam ra nước ngoài hoặc từ nước ngoài đến Việt Nam,

hoặc cả điểm đi và đến ở nước ngoài, không phân biệt có phương tiện trực tiếp vận tải hay không có phương tiện. Trường hợp, hợp đồng vận tải quốc tế bao gồm cả chặng vận tải nội địa thì vận tải quốc tế bao gồm cả chặng nội địa.

Ví dụ: Công ty vận tải X tại Việt Nam có tàu vận tải quốc tế, Công ty nhận vận chuyển hàng hóa từ Sin-ga-po đến Hàn Quốc. Doanh thu thu được từ vận chuyển hàng hóa từ Sin-ga-po đến Hàn Quốc là doanh thu từ hoạt động vận tải quốc tế.

4. Dịch vụ của ngành hàng không, hàng hải cung cấp trực tiếp cho tổ chức ở nước ngoài hoặc thông qua đại lý, bao gồm:

- Các dịch vụ của ngành hàng không áp dụng thuế suất 0%: Dịch vụ cung cấp suất ăn hàng không; dịch vụ cất hạ cánh tàu bay; dịch vụ sân đậu tàu bay; dịch vụ an ninh bảo vệ tàu bay; soi chiếu an ninh hành khách, hàng lý và hàng hoá; dịch vụ băng chuyền hành lý tại nhà ga; dịch vụ phục vụ kỹ thuật thương mại mặt đất; dịch vụ bảo vệ tàu bay; dịch vụ kéo đẩy tàu bay; dịch vụ dẫn tàu bay; dịch vụ thuê cầu dẫn khách lên, xuống máy bay; dịch vụ điều hành bay đi, đến; dịch vụ vận chuyển tổ lái, tiếp viên và hành khách trong khu vực sân đậu tàu bay; chất xếp, kiểm đếm hàng hoá; dịch vụ phục vụ hành khách đi chuyển bay quốc tế từ cảng hàng không Việt Nam (passenger service charges).

- Các dịch vụ của ngành hàng hải áp dụng thuế suất 0%: Dịch vụ lai dắt tàu biển; hoa tiêu hàng hải; cứu hộ hàng hải; cầu cảng, bến phao; bốc xếp; buộc cởi dây; đóng mở nắp hầm hàng; vệ sinh hầm tàu; kiểm đếm, giao nhận; đăng kiểm.

5. Các hàng hóa, dịch vụ khác:

- Hoạt động xây dựng, lắp đặt công trình ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan;

- Hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT khi xuất khẩu, trừ các trường hợp không áp dụng mức thuế suất 0% hướng dẫn tại khoản 3 Điều này;

- Dịch vụ sửa chữa tàu bay, tàu biển cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài.

Ghi chú:

(i) Điều kiện áp dụng thuế suất 0%: Hàng hoá, dịch vụ áp dụng thuế suất 0% phải thoả mãn các điều kiện quy định tại khoản 2 điều 9 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính.

(ii) Các trường hợp không áp dụng mức thuế suất 0% gồm:

- Tái bảo hiểm ra nước ngoài; chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài; chuyển nhượng vốn, cấp tín dụng, đầu tư chứng khoán ra nước ngoài; dịch vụ tài chính phái sinh; dịch vụ bưu chính, viễn thông chiều đi ra nước ngoài (bao gồm cả dịch vụ bưu chính viễn thông cung

cấp cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan; cung cấp thẻ cào điện thoại di động đã có mã số, mệnh giá đưa ra nước ngoài hoặc đưa vào khu phi thuế quan).

- Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác hoặc đã chế biến thành sản phẩm khác nhưng tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản.

- Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu; hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho cá nhân không đăng ký kinh doanh trong khu phi thuế quan, trừ các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ (Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu thì khi xuất khẩu không phải tính thuế GTGT đầu ra nhưng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào).

- Xăng, dầu bán cho xe ô tô của cơ sở kinh doanh trong khu phi thuế quan mua tại nội địa;

- Xe ô tô bán cho tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan;

- Các dịch vụ do cơ sở kinh doanh cung cấp cho tổ chức, cá nhân ở trong khu phi thuế quan bao gồm: cho thuê nhà, hội trường, văn phòng, khách sạn, kho bãi; dịch vụ vận chuyển đưa đón người lao động; dịch vụ ăn uống (trừ dịch vụ cung cấp suất ăn công nghiệp, dịch vụ ăn uống trong khu phi thuế quan);

- Các dịch vụ sau cung ứng tại Việt Nam cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài không được áp dụng thuế suất 0% gồm:

- + Thi đấu thể thao, biểu diễn nghệ thuật, văn hóa, giải trí, hội nghị, khách sạn, đào tạo, quảng cáo, du lịch lữ hành;

- + Dịch vụ thanh toán qua mạng;

- + Dịch vụ cung cấp gắn với việc bán, phân phối, tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa tại Việt Nam.

PHỤ LỤC 03-GTGT - DANH MỤC HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ ÁP DỤNG MỨC THUẾ SUẤT THUẾ GTGT 5%

1. Nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt, không bao gồm các loại nước uống đóng chai, đóng bình và các loại nước giải khát khác thuộc đối tượng áp dụng mức thuế suất 10%.

2. Quặng để sản xuất phân bón; thuốc phòng trừ sâu bệnh và chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng bao gồm:

a) Quặng để sản xuất phân bón là các quặng làm nguyên liệu để sản xuất phân bón như quặng Apatít dùng để sản xuất phân lân, đất bùn làm phân vi sinh;

b) Thuốc phòng trừ sâu bệnh bao gồm thuốc bảo vệ thực vật theo Danh mục thuốc bảo vệ thực vật do Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn ban hành và các loại thuốc phòng trừ sâu bệnh khác;

c) Các chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng.

3. Dịch vụ đào đắp, nạo vét kênh, mương, ao hồ phục vụ sản xuất nông nghiệp; nuôi trồng, chăm sóc, phòng trừ sâu bệnh cho cây trồng; sơ chế, bảo quản sản phẩm nông nghiệp (trừ nạo, vét kênh mương nội đồng được quy định tại khoản 3 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC).

Dịch vụ sơ chế, bảo quản sản phẩm nông nghiệp gồm phơi, sấy khô, bóc vỏ, tách hạt, cắt, xay xát, bảo quản lạnh, ướp muối và các hình thức bảo quản thông thường khác theo hướng dẫn tại Khoản 1 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

4. Sản phẩm trồng trọt (bao gồm cả thóc, gạo, ngô, khoai, sắn, lúa mỳ), chăn nuôi, thủy sản, hải sản chưa qua chế biến hoặc chỉ qua sơ chế, bảo quản ở khâu kinh doanh thương mại, trừ các trường hợp không khai, tính thuế GTGT được hướng dẫn tại khoản 5 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

5. Mủ cao su sơ chế như mủ cờ rệp, mủ tờ, mủ bún, mủ côm; nhựa thông sơ chế; lưới, dây giềng và sợi để đan lưới đánh cá bao gồm các loại lưới đánh cá, các loại sợi, dây giềng loại chuyên dùng để đan lưới đánh cá không phân biệt nguyên liệu sản xuất.

6. Thực phẩm tươi sống ở khâu kinh doanh thương mại; lâm sản chưa qua chế biến ở khâu kinh doanh thương mại (trừ gỗ, măng và các sản phẩm do người sản xuất trực tiếp bán ra và tại khâu nhập khẩu quy định tại khoản 1 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC).

Thực phẩm tươi sống gồm các loại thực phẩm chưa được làm chín hoặc chế biến thành sản phẩm khác, chỉ sơ chế dưới dạng làm sạch, bóc vỏ, cắt, đông lạnh, phơi khô mà qua sơ chế vẫn còn là thực phẩm tươi sống như thịt gia súc, gia cầm, tôm, cua, cá và các sản phẩm thủy sản, hải sản khác. Trường hợp thực phẩm đã qua tầm ướp gia vị thì áp dụng thuế suất 10%.

Lâm sản chưa qua chế biến bao gồm các sản phẩm từ rừng tự nhiên khai thác thuộc nhóm: song, mây, tre, nứa, luồng, nấm, mộc nhĩ; rễ, lá, hoa, cây làm thuốc, nhựa cây và các loại lâm sản khác.

7. Đường; phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm giẻ đường, bã mía, bã bùn.

8. Sản phẩm bằng đay, cói, tre, song, mây, trúc, chít, nứa, luồng, lá, rom, vỏ dừa, sọ dừa, bèo tây và các sản phẩm thủ công khác sản xuất bằng nguyên liệu tận dụng từ nông nghiệp là các loại sản phẩm được sản xuất, chế biến từ nguyên liệu chính là đay, cói, tre, song, mây, trúc, chít, nứa, luồng, lá như: thảm đay, sợi đay, bao đay, thảm sọ dừa, chiếu sản xuất bằng đay, cói; chổi chít, dây thừng, dây buộc làm bằng tre nứa, xơ dừa; rèm, màn bằng tre, trúc, nứa, chổi tre, nón lá; đũa tre, đũa luồng; bông sơ chế; giấy in báo.

9. Thiết bị, dụng cụ y tế gồm máy móc và dụng cụ chuyên dùng cho y tế như: các loại máy soi, chiếu, chụp dùng để khám, chữa bệnh; các thiết bị, dụng cụ chuyên dùng để mổ, điều trị vết thương, ô tô cứu thương; dụng cụ đo huyết áp, tim, mạch, dụng cụ truyền máu; bơm kim tiêm; dụng cụ phòng tránh thai và các dụng cụ, thiết bị chuyên dùng cho y tế khác theo xác nhận của Bộ Y tế.

Bông, băng, gạc y tế và băng vệ sinh y tế; thuốc phòng bệnh, chữa bệnh bao gồm thuốc thành phẩm, nguyên liệu làm thuốc, trừ thực phẩm chức năng; vắc-xin; sinh phẩm y tế, nước cất để pha chế thuốc tiêm, dịch truyền; mũ, quần áo, khẩu trang, săng mỗ, bao tay, bao chi dưới, bao giày, khăn, găng tay chuyên dùng cho y tế, túi đặt ngực và chất làm đầy da (không bao gồm mỹ phẩm); vật tư hóa chất xét nghiệm, diệt khuẩn dùng trong y tế theo xác nhận của Bộ Y tế.

10. Giáo cụ dùng để giảng dạy và học tập bao gồm các loại mô hình, hình vẽ, bảng, phấn, thước kẻ, com-pa và các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học.

11. Hoạt động văn hoá, triển lãm, thể dục, thể thao; biểu diễn nghệ thuật; sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim.

a) Hoạt động văn hoá, triển lãm và thể dục, thể thao, trừ các khoản doanh thu như: bán hàng hoá, cho thuê sân bãi, gian hàng tại hội chợ, triển lãm.

b) Hoạt động biểu diễn nghệ thuật như: tuồng, chèo, cải lương, ca, múa, nhạc, kịch, xiếc; hoạt động biểu diễn nghệ thuật khác và dịch vụ tổ chức biểu diễn nghệ thuật của các nhà hát hoặc đoàn tuồng, chèo, cải lương, ca, múa, nhạc, kịch, xiếc có giấy phép hoạt động do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp.

c) Sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim, trừ các sản phẩm nêu tại khoản 15 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

12. Đồ chơi cho trẻ em; Sách các loại, trừ sách không chịu thuế GTGT hướng dẫn tại khoản 15 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

13. Dịch vụ khoa học và công nghệ là các hoạt động phục vụ, hỗ trợ kỹ thuật cho việc nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; các hoạt động liên quan đến sở hữu trí tuệ; chuyển giao công nghệ, tiêu chuẩn, quy chuẩn kỹ thuật, đo lường, chất lượng sản phẩm, hàng hóa, an toàn bức xạ, hạt nhân và năng lượng nguyên tử; dịch vụ về thông tin, tư vấn, đào tạo, bồi dưỡng, phổ biến, ứng dụng thành tựu khoa học và công nghệ trong các lĩnh vực kinh tế - xã hội theo hợp đồng dịch vụ khoa học và công nghệ quy định tại Luật Khoa học và công nghệ, không bao gồm trò chơi trực tuyến và dịch vụ giải trí trên Internet.

14. Bán, cho thuê, cho thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của Luật nhà ở. Nhà ở xã hội là nhà ở do Nhà nước hoặc tổ chức, cá nhân thuộc các thành phần kinh tế đầu tư xây dựng và đáp ứng các tiêu chí về nhà ở, về giá bán nhà, về giá cho thuê, về giá cho thuê mua, về đối tượng, điều kiện được mua, được thuê, được thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của pháp luật về nhà ở.

PHỤ LỤC 04-GTGT - DANH MỤC CÁC TRƯỜNG HỢP KHÔNG PHẢI KÊ KHAI, TÍNH NỘP THUẾ GTGT

(Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 119/2014/TT-BTC và Thông tư số 193/2015/TT-BTC)

1. Tổ chức, cá nhân nhận các khoản thu về bồi thường bằng tiền (bao gồm cả tiền bồi thường về đất và tài sản trên đất khi bị thu hồi đất theo quyết định của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền), tiền thưởng, tiền hỗ trợ, tiền chuyển nhượng quyền phát thải và các khoản thu tài chính khác.

Cơ sở kinh doanh khi nhận khoản tiền thu về bồi thường, tiền thưởng, tiền hỗ trợ nhận được, tiền chuyển nhượng quyền phát thải và các khoản thu tài chính khác thì lập chứng từ thu theo quy định. Đối với cơ sở kinh doanh chi tiền, căn cứ mục đích chi để lập chứng từ chi tiền.

Trường hợp bồi thường bằng hàng hoá, dịch vụ, cơ sở bồi thường phải lập hoá đơn và kê khai, tính, nộp thuế GTGT như đối với bán hàng hoá, dịch vụ; cơ sở nhận bồi thường kê khai, khấu trừ theo quy định.

Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận tiền của tổ chức, cá nhân để thực hiện dịch vụ cho tổ chức, cá nhân như sửa chữa, bảo hành, khuyến mại, quảng cáo thì phải kê khai, nộp thuế theo quy định.

2. Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam, bao gồm các trường hợp: sửa chữa phương tiện vận tải, máy móc, thiết bị (bao gồm cả vật tư, phụ tùng thay thế); quảng cáo, tiếp thị; xúc tiến đầu tư và thương mại; môi giới bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ ra nước ngoài; đào tạo; chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài mà các dịch vụ này được thực hiện ở ngoài Việt Nam, dịch vụ thuê đường truyền dẫn và băng tần vệ tinh của nước ngoài theo quy định của pháp luật.

3. Tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế GTGT bán tài sản.

Ví dụ: Ông A là cá nhân không kinh doanh bán 01 ô tô 4 chỗ ngồi cho doanh nghiệp B với giá là 600 triệu đồng thì ông A không phải kê khai, tính thuế GTGT đối với số tiền bán ô tô thu được. Ông A và doanh nghiệp B lập Hợp đồng mua/bán, thanh toán theo quy định của Bộ Luật dân sự.

4. Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án đầu tư cho doanh nghiệp, hợp tác xã để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT.

5. Doanh nghiệp, hợp tác xã nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản, hải sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường cho doanh nghiệp, hợp tác xã ở khâu kinh doanh thương mại không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT. Trên hoá đơn GTGT, ghi dòng giá bán là giá không có thuế GTGT, dòng thuế suất và

thuế GTGT không ghi, gạch bỏ.

- Trường hợp DN, HTX nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường cho các đối tượng khác như hộ, cá nhân kinh doanh và các cá nhân, tổ chức khác (không nộp thuế GTGT hoặc nộp thuế theo phương pháp trực tiếp) thì phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo mức thuế suất 5% hướng dẫn tại khoản 5 Điều 10 Thông tư số 219/2013/TT-BTC).

- Hộ, cá nhân kinh doanh, DN, HTX và tổ chức kinh tế khác nộp thuế GTGT theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT khi bán sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường ở khâu kinh doanh thương mại thì kê khai, tính nộp thuế GTGT theo tỷ lệ 1% trên doanh thu.

Trường hợp sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường bán cho doanh nghiệp, hợp tác xã đã lập hoá đơn, kê khai, tính thuế GTGT thì người bán và người mua phải điều chỉnh hoá đơn để không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo hướng dẫn tại khoản 5, điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC.

6. Tài sản cố định đang sử dụng, đã thực hiện trích khấu hao khi điều chuyển theo giá trị ghi trên sổ sách kế toán giữa cơ sở kinh doanh và các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn hoặc giữa các đơn vị thành viên do một cơ sở kinh doanh sở hữu 100% vốn để phục vụ cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT thì không phải lập hoá đơn và kê khai, nộp thuế GTGT. Cơ sở kinh doanh có tài sản cố định điều chuyển phải có Quyết định hoặc Lệnh điều chuyển tài sản kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản.

Trường hợp tài sản cố định khi điều chuyển đã thực hiện đánh giá lại giá trị tài sản hoặc điều chuyển cho cơ sở sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì phải lập hoá đơn GTGT, kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

7. Các trường hợp khác không phải kê khai, nộp thuế:

a) Góp vốn bằng tài sản để thành lập doanh nghiệp. Tài sản góp vốn vào doanh nghiệp phải có: biên bản góp vốn sản xuất kinh doanh, hợp đồng liên doanh, liên kết; biên bản định giá tài sản của Hội đồng giao nhận vốn góp của các bên góp vốn (hoặc văn bản định giá của tổ chức có chức năng định giá theo quy định của pháp luật), kèm theo bộ hồ sơ về nguồn gốc tài sản.

b) Điều chuyển tài sản giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong doanh nghiệp; điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp. Tài sản điều chuyển giữa các đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc trong cơ sở kinh doanh; tài sản điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều

chuyển phải có lệnh điều chuyển tài sản, kèm theo bộ hồ sơ nguồn gốc tài sản và không phải xuất hoá đơn.

Trường hợp tài sản điều chuyển giữa các đơn vị hạch toán độc lập hoặc giữa các đơn vị thành viên có tư cách pháp nhân đầy đủ trong cùng một cơ sở kinh doanh thì cơ sở kinh doanh có tài sản điều chuyển phải xuất hoá đơn GTGT và kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định, trừ trường hợp hướng dẫn tại khoản 6 Điều này.

c) Thu đòi người thứ 3 của hoạt động bảo hiểm.

d) Các khoản thu hộ không liên quan đến việc bán hàng hoá, dịch vụ của cơ sở kinh doanh.

đ) Doanh thu hàng hóa, dịch vụ nhận bán đại lý và doanh thu hoa hồng được hưởng từ hoạt động đại lý bán đúng giá quy định của bên giao đại lý hưởng hoa hồng của dịch vụ: bưu chính, viễn thông, bán vé xổ số, vé máy bay, ô tô, tàu hỏa, tàu thủy; đại lý vận tải quốc tế; đại lý của các dịch vụ ngành hàng không, hàng hải mà được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%; đại lý bán bảo hiểm.

e) Doanh thu hàng hoá, dịch vụ và doanh thu hoa hồng đại lý được hưởng từ hoạt động đại lý bán hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT.

g) Cơ sở kinh doanh không phải nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu trong trường hợp nhập khẩu hàng hóa đã xuất khẩu nhưng bị phía nước ngoài trả lại. Khi cơ sở kinh doanh bán hàng hóa bị trả lại này trong nội địa thì phải kê khai, nộp thuế GTGT theo quy định.

h) Tổ chức, doanh nghiệp nhận các khoản thù lao từ cơ quan nhà nước do thực hiện hoạt động thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước.

Thù lao thu hộ, chi hộ các cơ quan nhà nước không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo quy định tại điểm này là các khoản thù lao nhận được từ các hoạt động thu hộ bảo hiểm xã hội tự nguyện, bảo hiểm y tế tự nguyện cho cơ quan Bảo hiểm xã hội; chi trả trợ cấp ưu đãi cho người có công và trợ cấp khác cho Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội; thu thuế của hộ, cá nhân cho cơ quan thuế và các khoản thu hộ, chi hộ khác cho cơ quan nhà nước.

3. THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

3.1. Những vấn đề chung về thuế TTĐB

3.1.1. Khái niệm, đặc điểm

Thuế TTĐB là sắc thuế đánh vào một số hàng hoá, dịch vụ nằm trong danh mục nhà nước quy định cần điều tiết sản xuất hoặc hướng dẫn tiêu dùng.

Với cách hiểu như vậy, thuế TTĐB có các đặc điểm nổi bật sau đây:

Một là, thuế TTĐB thuộc loại thuế gián thu. Thuế TTĐB được cấu thành trong giá bán hàng hoá, dịch vụ do người tiêu dùng chịu khi mua hàng hoá, dịch vụ. Người nộp thuế TTĐB là người sản xuất hàng hóa và cung ứng dịch vụ chịu thuế TTĐB. Người chịu thuế TTĐB là người tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB.

Hai là, thuế TTĐB là thuế tiêu dùng một giai đoạn. Thuế TTĐB chỉ đánh một lần vào khâu sản xuất, nhập khẩu hàng hóa hoặc kinh doanh dịch vụ. Các quốc gia trên thế giới không đánh thuế TTĐB ở khâu kinh doanh thương mại.

Ba là, phạm vi điều tiết của thuế TTĐB không rộng. Số lượng đối tượng hàng hóa, dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB thường không nhiều và thay đổi tùy theo điều kiện kinh tế - xã hội của mỗi quốc gia trong từng giai đoạn lịch sử nhất định.

Thuế TTĐB thường có ở hầu hết các quốc gia vì đây là một loại thuế rất có hiệu quả bởi số thu rất cao, rất dễ thu, việc đánh thuế thường nhận được sự đồng thuận rất cao của công chúng. Tùy thuộc vào điều kiện cụ thể về kinh tế xã hội, phong tục tập quán, chính sách tiêu dùng, yêu cầu động viên ngân sách, khả năng quản lý, giám sát mà mỗi nước có những quy định riêng về danh mục mặt hàng chịu thuế, mức thuế suất, phương thức tổ chức quản lý thu.

Nhiều nước áp dụng thuế TTĐB đánh vào nhiều mặt hàng hoá hoặc dịch vụ, để người dân dễ hiểu, tiện lợi trong tuyên truyền, giải thích cũng như để xây dựng các quy trình thủ tục quản lý hiện đại người ta thường dùng ngay tên của mặt hàng bị đánh thuế để làm tên gọi, ví dụ: thuế xăng dầu, thuế thuốc lá, thuế rượu, thuế bia... Qua thống kê từ thực tiễn các nước cho thấy thuế TTĐB thường được đánh vào các nhóm hàng hoá, dịch vụ sau đây:

(i) Nhóm hàng hoá, dịch vụ có hại cho sức khỏe cộng đồng (rượu, thuốc lá, xì gà).

(ii) Nhóm hàng hoá, dịch vụ mà người sử dụng chúng thuộc lớp người có thu nhập cao, nhà nước cần điều tiết (ô tô, tàu bay cá nhân, du thuyền, mỹ phẩm cao cấp, dịch vụ làm đẹp...).

(iii) Nhóm hàng hoá, dịch vụ thuộc danh mục độc quyền nhà nước hoặc nhà nước cần kiểm soát đặc biệt.

(iv) Hàng hoá thuộc danh mục cần định hướng để thực hiện chính sách quốc gia về năng lượng, tài nguyên thiên nhiên (xăng dầu, sản phẩm khai khoáng...).

(v) Hàng hoá, dịch vụ mà việc tiêu dùng chúng có thể ảnh hưởng tiêu cực đến thuần phong, mỹ tục, trật tự xã hội (bài lá, cá độ, mát xa...).

Ở nước ta, thuế TTĐB được Quốc hội khoá IX ban hành Luật và có hiệu lực thi hành từ ngày 1/10/1990 và đã qua nhiều lần sửa đổi, bổ sung cho phù hợp với tình hình phát triển kinh tế xã hội của đất nước trong từng thời kỳ. Trong đó những lần sửa đổi quan trọng vào các năm 1998, 2003 và 2006. Thực hiện chương trình xây dựng Luật của Quốc hội năm 2008, Luật thuế TTĐB số 27/2008/QH12 đã được Quốc hội thông qua vào ngày 14/11/2008, có hiệu lực thi hành kể từ 01/01/2009. Sau khi Chính phủ ban hành Nghị định số 26/2009/NĐ-CP ngày 16/3/2009 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Bộ Tài chính ban hành Thông tư hướng dẫn số 64/2009/TT-BTC ngày 27/3/2009.

Tháng 12 năm 2011, Chính phủ cho sửa đổi một số quy định trong Nghị định quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật (Nghị định số 113/2011/NĐ-CP ngày 08/12/2011 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Nghị định số 26/2009/NĐ-CP ngày 16/3/2009). Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 05/2012/TT-BTC ngày 5/1/2012 hướng dẫn thực hiện các nội dung mới được sửa đổi bổ sung theo hướng quy định rõ ràng, minh bạch về đối tượng không chịu thuế, trị giá tính thuế, khấu trừ thuế nhằm tạo thuận lợi hơn cho người nộp thuế, đồng thời ngăn ngừa các trường hợp lợi dụng, trục lợi để trốn thuế, góp phần tạo môi trường bình đẳng, lành mạnh.

Gần đây nhất, ngày 26/11/2014, Quốc hội thông qua Luật số 70/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TTĐB. Trên cơ sở đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt; Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 195/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 hướng dẫn thi hành thuế TTĐB.

3.1.2. Vị trí và vai trò của thuế TTĐB

Thuế TTĐB là một sắc thuế có hiệu suất cao, là công cụ đảm bảo nguồn thu quan trọng của ngân sách nhà nước.

Thông qua việc điều tiết cao đối với một số hàng hoá, dịch vụ đặc biệt, thuế TTĐB góp phần động viên một phần thu nhập của các đối tượng có thu nhập cao vào NSNN, góp phần đảm bảo công bằng xã hội.

Thuế TTĐB còn là một công cụ quản lý vĩ mô của Nhà nước trong việc hướng dẫn sản xuất, hướng dẫn tiêu dùng.

3.2. Phạm vi áp dụng của thuế TTĐB

3.2.1. Đối tượng nộp thuế TTĐB

Người nộp thuế TTĐB là tổ chức, cá nhân có sản xuất, nhập khẩu hàng hóa và kinh doanh dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB, bao gồm:

- Các tổ chức kinh doanh được thành lập và đăng ký kinh doanh theo Luật Doanh nghiệp, Luật Doanh nghiệp nhà nước (nay là Luật Doanh nghiệp) và Luật Hợp tác xã.

- Các tổ chức kinh tế của tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, tổ chức chính trị - xã hội, đơn vị vũ trang nhân dân, tổ chức sự nghiệp và các tổ chức khác.

- Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và bên nước ngoài tham gia hợp tác kinh doanh theo Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam (nay là Luật Đầu tư); các tổ chức, cá nhân nước ngoài hoạt động kinh doanh ở Việt Nam nhưng không thành lập pháp nhân tại Việt Nam.

- Cá nhân, hộ gia đình, nhóm người kinh doanh độc lập và các đối tượng khác có hoạt động sản xuất, kinh doanh, nhập khẩu.

Cơ sở kinh doanh xuất khẩu mua hàng chịu thuế TTĐB của cơ sở sản xuất để xuất khẩu nhưng không xuất khẩu mà tiêu thụ trong nước thì cơ sở kinh doanh xuất khẩu là người nộp thuế TTĐB. Khi bán hàng hóa, cơ sở kinh doanh xuất khẩu phải kê khai và nộp đủ thuế TTĐB.

3.2.2. Đối tượng chịu thuế, đối tượng không thuộc diện chịu thuế

a) Đối tượng chịu thuế

Đối tượng chịu thuế TTĐB là các hàng hóa, dịch vụ sau đây (trừ các trường hợp không phải chịu thuế TTĐB nêu tại điểm b dưới đây):

- Hàng hóa chịu thuế TTĐB gồm 10 nhóm: (1) Thuốc lá điếu, xì gà và các chế phẩm khác từ cây thuốc lá dùng để hút, hít, nhai, ngửi, ngậm; (2) Rượu; (3) Bia; (4) Ô tô dưới 24 chỗ ngồi, kể cả xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và chở hàng; (5) Xe mô tô có dung tích xi lanh trên 125 cm³; (6) Tàu bay, du thuyền (là loại tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích dân dụng); (7) Xăng các loại; (8) Điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống; (9) Bài lá; (10) Vàng mã, hàng mã (không bao gồm hàng mã là đồ chơi trẻ em và đồ dùng dạy học).

Đối tượng chịu thuế TTĐB đối với những hàng hóa thuộc diện chịu thuế TTĐB nói trên là các sản phẩm hàng hóa hoàn chỉnh, không bao gồm bộ linh kiện để lắp ráp các hàng hóa này. Riêng đối với mặt hàng điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB: trường hợp cơ sở sản xuất bán hoặc cơ sở nhập khẩu nhập tách riêng từng bộ phận là cục nóng hoặc cục lạnh thì hàng hóa bán ra hoặc nhập khẩu (cục nóng, cục lạnh) vẫn thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB như đối với sản phẩm hoàn chỉnh (máy điều hòa nhiệt độ hoàn chỉnh).

- Dịch vụ chịu thuế TTĐB gồm 6 nhóm: (i) Kinh doanh vũ trường; (ii) Kinh doanh mát xa, ka-ra-ô-kê; (iii) Kinh doanh ca-si-nô (casino); trò chơi điện tử có thưởng bao gồm trò chơi bằng máy giắc-pốt (jackpot), máy sò-lot (slot) và các loại máy tương tự; (iv) Kinh doanh đặt cược bao gồm đặt cược thể thao, giải trí và các hình thức đặt cược khác theo quy định của pháp luật; (v) Kinh doanh gôn (golf) bao gồm bán thẻ hội viên, vé chơi gôn; (vi) Kinh doanh xổ số.

b) Đối tượng không thuộc diện chịu thuế

Theo quy định hiện hành, hàng hóa nêu tại điểm a mục 3.2.2 nêu trên không thuộc diện chịu thuế TTĐB trong các trường hợp cụ thể sau:

(1) Hàng hóa do cơ sở sản xuất, gia công trực tiếp xuất khẩu hoặc bán, ủy thác cho cơ sở kinh doanh khác để xuất khẩu, bao gồm:

Thứ nhất, hàng hoá do các cơ sở sản xuất, gia công trực tiếp xuất khẩu ra nước ngoài bao gồm cả hàng hoá bán, gia công cho doanh nghiệp chế xuất, trừ ô tô dưới 24 chỗ ngồi bán cho doanh nghiệp chế xuất.

Cơ sở có hàng hoá thuộc đối tượng không chịu thuế TTĐB trong trường hợp này phải có hồ sơ chứng minh là hàng đã thực tế xuất khẩu, cụ thể như sau:

- Hợp đồng bán hàng hoặc hợp đồng gia công cho nước ngoài.
- Hoá đơn bán hàng hoá xuất khẩu hoặc trả hàng, thanh toán tiền gia công.
- Tờ khai hàng hoá xuất khẩu.
- Chứng từ thanh toán qua ngân hàng.

Thanh toán qua ngân hàng là việc chuyển tiền từ tài khoản của bên nhập khẩu sang tài khoản mang tên bên xuất khẩu mở tại ngân hàng theo các hình thức thanh toán phù hợp với thỏa thuận trong hợp đồng và quy định của ngân hàng. Chứng từ thanh toán tiền là giấy báo Có của ngân hàng bên xuất khẩu về số tiền đã nhận được từ tài khoản của ngân hàng bên nhập khẩu. Trường hợp thanh toán chậm trả, phải có thỏa thuận ghi trong hợp đồng xuất khẩu, đến thời hạn thanh toán cơ sở kinh doanh phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Trường hợp uỷ thác xuất khẩu thì bên nhận uỷ thác xuất khẩu phải thanh toán với nước ngoài qua ngân hàng.

Thứ hai, cơ sở sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế TTĐB nếu tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu theo giấy phép tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu, trong thời hạn chưa phải nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo chế độ quy định thì khi tái nhập khẩu không phải nộp thuế TTĐB, nhưng khi cơ sở sản xuất bán hàng hoá này phải nộp thuế TTĐB.

Thứ ba, hàng hóa do cơ sở sản xuất bán hoặc uỷ thác cho cơ sở kinh doanh xuất khẩu để xuất khẩu theo hợp đồng kinh tế.

Cơ sở sản xuất có hàng hoá thuộc trường hợp không phải chịu thuế TTĐB trong trường hợp này phải có hồ sơ chứng minh là hàng hoá đã thực tế xuất khẩu như sau:

- Hợp đồng mua bán hàng hoá để xuất khẩu hoặc hợp đồng uỷ thác xuất khẩu đối với trường hợp uỷ thác xuất khẩu giữa cơ sở sản xuất và cơ sở kinh doanh xuất khẩu.
- Hóa đơn bán hàng, giao hàng uỷ thác xuất khẩu.
- Biên bản thanh lý (thanh lý toàn bộ hoặc từng phần) hợp đồng bán hàng hoá để xuất khẩu, biên bản thanh lý hợp đồng uỷ thác xuất khẩu thể hiện rõ các nội dung sau:

Tên, số lượng, chủng loại, mặt hàng, giá bán của hàng hoá đã thực tế xuất khẩu; hình thức thanh toán; số tiền và số, ngày chứng từ thanh toán hàng hoá xuất khẩu qua ngân hàng của người mua nước ngoài cho cơ sở xuất khẩu; số tiền và số, ngày của chứng từ thanh toán giữa cơ sở sản xuất với cơ sở xuất khẩu hoặc cơ sở nhận uỷ thác xuất khẩu; số, ngày của hợp đồng xuất khẩu, bản sao tờ khai Hải quan đối với hàng hoá xuất khẩu.

Đối với hàng hoá cơ sở xuất khẩu mua, nhận uỷ thác xuất khẩu để xuất khẩu nhưng không xuất khẩu mà tiêu thụ trong nước, cơ sở kinh doanh xuất khẩu phải kê khai, nộp thuế TTĐB đối với các hàng hoá này khi tiêu thụ (bán) trong nước.

Thứ tư, hàng hoá mang ra nước ngoài để bán tại hội chợ triển lãm ở nước ngoài.

Cơ sở có hàng hoá mang ra nước ngoài để bán tại hội chợ triển lãm phải có đủ các thủ tục sau:

- Giấy mời hoặc giấy đăng ký tham gia hội chợ triển lãm ở nước ngoài.
- Tờ khai hàng hoá xuất khẩu có xác nhận của cơ quan hải quan về hàng hoá đã xuất khẩu.
- Bảng kê hàng bán tại hội chợ triển lãm.
- Chứng từ thanh toán tiền đối với hàng hoá bán tại hội chợ triển lãm, trường hợp bán hàng thu tiền mặt có giá trị trên mức quy định thì phải khai báo với cơ quan Hải quan, có chứng từ nộp tiền vào ngân hàng theo quy định hiện hành.

(2) Hàng hóa nhập khẩu trong các trường hợp sau:

Thứ nhất, hàng viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại; quà tặng, quà biếu bao gồm:

a) Hàng viện trợ nhân đạo và hàng viện trợ không hoàn lại, bao gồm cả hàng nhập khẩu bằng nguồn viện trợ không hoàn lại được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt; hàng trợ giúp nhân đạo, cứu trợ khẩn cấp nhằm khắc phục hậu quả chiến tranh, thiên tai, dịch bệnh.

b) Quà tặng của các tổ chức, cá nhân ở nước ngoài cho các cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức chính trị - xã hội - nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân.

c) Quà biếu, quà tặng cho cá nhân tại Việt Nam theo định mức quy định của pháp luật.

Thứ hai, hàng hóa quá cảnh hoặc mượn đường qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam, hàng hóa chuyển khẩu, bao gồm:

a) Hàng hóa được vận chuyển từ nước xuất khẩu đến nước nhập khẩu qua cửa khẩu Việt Nam nhưng không làm thủ tục nhập khẩu vào Việt Nam và không

làm thủ tục xuất khẩu ra khỏi Việt Nam.

b) Hàng hóa được vận chuyển từ nước xuất khẩu đến nước nhập khẩu qua cửa khẩu Việt Nam và đưa vào kho ngoại quan, không làm thủ tục nhập khẩu vào Việt Nam và không làm thủ tục xuất khẩu ra khỏi Việt Nam.

c) Hàng quá cảnh, mượn đường qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam trên cơ sở Hiệp định đã ký kết giữa Chính phủ Việt Nam với Chính phủ nước ngoài hoặc giữa cơ quan, người đại diện được Chính phủ Việt Nam và Chính phủ nước ngoài ủy quyền.

d) Hàng hóa được vận chuyển từ nước xuất khẩu đến nước nhập khẩu không qua cửa khẩu Việt Nam.

Thứ ba, hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu, nếu thực tái xuất khẩu trong thời hạn không phải nộp thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì không phải nộp thuế TTĐB tương ứng với số hàng thực tái xuất khẩu.

Hàng hóa tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu, nếu thực tái nhập khẩu trong thời hạn không phải nộp thuế xuất khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì không phải nộp thuế TTĐB tương ứng với số hàng thực tái nhập khẩu.

Thứ tư, hàng tạm nhập khẩu để dự hội chợ, triển lãm, nếu thực tái xuất khẩu trong thời hạn chưa phải nộp thuế nhập khẩu theo chế độ quy định.

Hết thời gian hội chợ, triển lãm mà tổ chức, cá nhân không tái xuất hàng tạm nhập khẩu thì phải kê khai, nộp thuế TTĐB; nếu tổ chức, cá nhân không kê khai mà bị kiểm tra, phát hiện thì ngoài việc truy thu thuế TTĐB còn bị xử phạt theo quy định của pháp luật.

Thứ năm, đồ dùng của tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao theo quy định của pháp luật về miễn trừ ngoại giao.

Thứ sáu, hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế nhập khẩu của cá nhân người Việt Nam và người nước ngoài khi xuất, nhập cảnh qua cửa khẩu Việt Nam.

Thứ bảy, hàng nhập khẩu để bán miễn thuế tại các cửa hàng bán hàng miễn thuế theo quy định của pháp luật.

(3) Hàng hoá nhập khẩu từ nước ngoài vào khu phi thuế quan, hàng hoá từ nội địa bán vào khu phi thuế quan và chỉ sử dụng trong khu phi thuế quan, hàng hoá được mua bán giữa các khu phi thuế quan với nhau, trừ hai loại hàng hóa sau: hàng hóa được đưa vào khu được áp dụng quy chế khu phi thuế quan có dân cư sinh sống, không có hàng rào cứng và xe ô tô chở người dưới 24 chỗ.

Hồ sơ, trình tự và thẩm quyền giải quyết không thu thuế TTĐB đối với các trường hợp quy định tại nhóm 2 và nhóm 3 nêu trên được thực hiện như quy định về giải quyết không thu thuế, miễn thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

Cơ sở nhập khẩu các mặt hàng thuộc các trường hợp không phải chịu thuế TTĐB khi nhập khẩu theo quy định tại nhóm 2 và nhóm 3 nêu trên, nếu dùng vào mục đích khác thì phải kê khai, nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu với cơ quan hải quan theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về thủ tục hải quan; kiểm tra giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu.

(4) Tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, kinh doanh du lịch và tàu bay sử dụng cho mục đích an ninh, quốc phòng.

Trường hợp tàu bay, du thuyền thuộc diện không chịu thuế TTĐB nhưng sau đó không sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, kinh doanh du lịch và mục đích an ninh, quốc phòng thì phải chịu thuế TTĐB.

Cơ sở kinh doanh có tàu bay, du thuyền nhập khẩu chuyển đổi mục đích nêu trên phải kê khai nộp thuế TTĐB với cơ quan hải quan theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về thủ tục hải quan; kiểm tra giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu.

Cơ sở kinh doanh có tàu bay, du thuyền được sản xuất trong nước chuyển đổi mục đích nêu trên phải kê khai nộp thuế TTĐB theo giá trị còn lại sau khi trừ giá trị đã khấu hao theo quy định với cơ quan thuế quản lý trực tiếp.

(5) Đối với xe ô tô theo thiết kế của nhà sản xuất được sử dụng làm xe cứu thương, xe chở phạm nhân, xe tang lễ; xe kiểm tra, kiểm soát tần số vô tuyến điện; xe bọc thép phóng thang; xe truyền hình lưu động; xe thiết kế vừa có chỗ ngồi, vừa có chỗ đứng chở được từ 24 người trở lên; xe ô tô chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành, không tham gia giao thông và các loại xe chuyên dụng, xe không đăng ký lưu hành, không tham gia giao thông do Bộ Tài chính phối hợp với các Bộ, cơ quan liên quan có hướng dẫn cụ thể.

Cơ sở kinh doanh nhập khẩu xe ô tô có thiết kế chỉ dùng để chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành và không tham gia giao thông thuộc đối tượng không chịu thuế TTĐB trong trường hợp này phải xuất trình cho cơ quan hải quan nơi mở tờ khai nhập khẩu hồ sơ, thủ tục sau:

- Bản sao Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh chứng minh cơ sở nhập khẩu có chức năng kinh doanh khu vui chơi, giải trí, thể thao (có chữ ký, đóng dấu của cơ sở nhập khẩu).

- Cơ sở kinh doanh nhập khẩu ghi rõ trên Tờ khai hàng hoá nhập khẩu nội dung: “xe ô tô được thiết kế, chế tạo chỉ dùng chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành và không tham gia giao thông”. Cơ sở nhập khẩu phải chịu trách nhiệm về tính chính xác của hồ sơ nhập khẩu.

Cơ quan hải quan nơi cơ sở kinh doanh nhập khẩu đăng ký mở Tờ khai hàng hoá nhập khẩu kiểm tra hàng hóa và không thu thuế TTĐB mặt hàng nêu

trên, không cấp Tờ khai xác nhận nguồn gốc xe nhập khẩu cho cơ sở kinh doanh nhập khẩu.

Trường hợp xe ô tô có thiết kế chỉ dùng chạy trong khu vui chơi, giải trí, thể thao không đăng ký lưu hành và không tham gia giao thông không phải chịu thuế TTĐB, cơ sở nhập khẩu đã làm thủ tục nhập khẩu với cơ quan hải quan để xác định thuộc diện không chịu thuế TTĐB, nếu thay đổi mục đích sử dụng so với khi nhập khẩu, không sử dụng trong khu vui chơi, giải trí, thể thao và là loại xe ô tô thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB thì cơ sở nhập khẩu phải kê khai, nộp thuế TTĐB với cơ quan hải quan theo hướng dẫn của Bộ Tài chính về thủ tục hải quan; kiểm tra giám sát hải quan; thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu. Trường hợp cơ sở nhập khẩu không khai báo với cơ quan hải quan nơi làm thủ tục nhập khẩu để nộp thuế TTĐB do thay đổi mục đích sử dụng so với khi nhập khẩu thì cơ sở nhập khẩu sẽ bị xử phạt theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

(6) Điều hoà nhiệt độ có công suất từ 90.000 BTU trở xuống, theo thiết kế của nhà sản xuất chỉ để lắp trên phương tiện vận tải, bao gồm ô tô, toa xe lửa, tàu, thuyền, tàu bay.

Trường hợp cơ sở kinh doanh nhập khẩu; uỷ thác nhập khẩu hệ thống điều hoà trung tâm trên 90.000 BTU hoặc cơ sở kinh doanh nhập khẩu ký hợp đồng với nhà thầu lắp đặt thiết bị trong nước về việc cung cấp hệ thống điều hoà trung tâm trên 90.000 BTU; việc giao hàng tùy thuộc vào tiến độ thi công công trình (hệ thống điều hoà này được nhập khẩu thành nhiều lần, nhiều chuyên) để không phải tính nộp thuế TTĐB đối với từng lần nhập khẩu là các chi tiết của thiết bị nhập khẩu như cục nóng hoặc cục lạnh thì hồ sơ cần xuất trình với cơ quan hải quan gồm:

- Hợp đồng nhập khẩu (trường hợp uỷ thác nhập khẩu phải có thêm hợp đồng uỷ thác nhập khẩu) hoặc hợp đồng mua bán (bản chính hoặc bản sao có đóng dấu của doanh nghiệp nhập khẩu) hệ thống điều hoà trung tâm với nhà thầu thi công trong nước; trong hợp đồng phải thể hiện đây là thiết bị đồng bộ có công suất trên 90.000 BTU được nhập khẩu nguyên chiếc theo tiêu chuẩn của nhà sản xuất kèm theo bảng kê số lượng các chi tiết của thiết bị nhập khẩu.

- Sơ đồ kết nối hệ thống điều hoà trung tâm có xác nhận của đơn vị nhập khẩu và nhà thầu thi công (trong trường hợp có nhà thầu thi công).

- Chứng thư giám định về công suất và tính đồng bộ của thiết bị nhập khẩu, đồng thời các bộ phận tách rời (cục nóng, cục lạnh) hoặc nhóm các bộ phận tách rời của thiết bị không thể tự hoạt động độc lập do cơ quan giám định có thẩm quyền theo quy định của pháp luật cấp.

Trường hợp từng bộ phận tách rời hoặc một số bộ phận tách rời lắp được thành một máy điều hoà nhiệt độ hoàn chỉnh, có công suất từ 90.000 BTU trở xuống hoạt động độc lập không cần kết nối với hệ thống thì từng bộ phận này vẫn phải chịu thuế TTĐB.

- Bản cam kết của cơ sở kinh doanh nhập khẩu về việc sử dụng hàng nhập khẩu đúng mục đích và tự chịu trách nhiệm trước pháp luật về cam kết của mình.

Căn cứ vào hồ sơ xuất trình của cơ sở kinh doanh, cơ quan hải quan lập phiếu theo dõi trừ lùi như Phụ lục I được ban hành kèm theo Thông tư 195/2015/TT-BTC để theo dõi quản lý.

Như vậy, có thể thấy đối tượng không thuộc diện chịu thuế TTĐB có thể phân thành 3 nhóm chính là: (i) Các hàng hóa thực chất không tiêu dùng ở Việt Nam; (ii) Một số trường hợp quy định không thuộc diện chịu thuế TTĐB để điều chỉnh cho phạm vi điều tiết của thuế TTĐB để đảm bảo đúng đối tượng mà Nhà nước cần điều tiết; (iii) Các trường hợp không thuộc diện chịu thuế TTĐB theo thông lệ quốc tế.

3.3. Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế TTĐB là giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế TTĐB và thuế suất thuế TTĐB.

3.3.1. Giá tính thuế

3.3.1.1. Nguyên tắc chung xác định giá tính thuế TTĐB

Giá tính thuế TTĐB của hàng hóa, dịch vụ là giá bán hàng hoá, giá cung ứng dịch vụ của cơ sở sản xuất, kinh doanh chưa có thuế TTĐB, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và thuế GTGT.

Giá tính thuế TTĐB bao gồm cả khoản thu thêm tính ngoài giá bán hàng hóa, giá cung ứng dịch vụ (nếu có) mà cơ sở sản xuất kinh doanh được hưởng.

3.3.1.2. Cách xác định giá tính thuế TTĐB trong những trường hợp cụ thể

(1) Đối với hàng hóa sản xuất trong nước, hàng hóa nhập khẩu là giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra. Trường hợp giá bán của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra không theo giá giao dịch thông thường trên thị trường thì cơ quan thuế thực hiện ấn định thuế theo quy định của Luật quản lý thuế. Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được xác định như sau:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\text{Giá bán chưa có thuế GTGT} - \text{Thuế bảo vệ môi trường (nếu có)}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Trong đó, giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng được xác định theo quy định của pháp luật về thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường xác định theo quy định của pháp luật về thuế bảo vệ môi trường.

(a) Trường hợp cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bán hàng qua các cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc thì giá làm căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ sở hạch toán phụ thuộc bán ra. Cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu quy định và chỉ hưởng hoa hồng thì giá bán làm căn

cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu quy định chưa trừ hoa hồng.

(b) Trường hợp hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt được bán cho các cơ sở kinh doanh thương mại là cơ sở có quan hệ công ty mẹ, công ty con hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ với cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hoặc cơ sở kinh doanh thương mại là cơ sở có mối quan hệ liên kết thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt không được thấp hơn tỷ lệ 7% so với giá bình quân trong tháng của các cơ sở kinh doanh thương mại mua trực tiếp của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra.

Trường hợp cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu thành lập nhiều cơ sở thương mại trung gian có quan hệ công ty mẹ, công ty con hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ hoặc có mối quan hệ liên kết thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt không được thấp hơn tỷ lệ 7% so với giá bình quân trong tháng của các cơ sở thương mại này bán cho cơ sở kinh doanh thương mại không có quan hệ công ty mẹ, công ty con, hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ, hoặc có mối quan hệ liên kết với cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu. Riêng mặt hàng xe ô tô giá bán bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại để so sánh là giá bán xe chưa bao gồm các lựa chọn về trang thiết bị, phụ tùng mà cơ sở kinh doanh thương mại lắp đặt thêm theo yêu cầu của khách hàng.

Cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu và cơ sở kinh doanh thương mại có mối quan hệ liên kết theo quy định tại Điểm này khi: Một doanh nghiệp nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn đầu tư của chủ sở hữu của doanh nghiệp kia.

Trường hợp giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thấp hơn tỷ lệ 7% so với giá bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại bán ra thì giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ quan thuế ấn định theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Ví dụ 3.1: Tổng công ty bia B là đơn vị sở hữu thương hiệu bia B, bán nguyên vật liệu chính cho các đơn vị sản xuất sản phẩm bia B là các đơn vị thành viên của Tổng Công ty bia B.

Các đơn vị sản xuất bán sản phẩm bia B cho Công ty TNHH MTV thương mại bia B là công ty con của Tổng công ty bia B.

Công ty TNHH MTV thương mại bia B bán sản phẩm bia B cho các Công ty cổ phần thương mại khu vực là công ty con của Công ty TNHH MTV thương mại bia B.

Các công ty cổ phần thương mại khu vực ký hợp đồng bán sản phẩm bia B cho các đại lý cấp 1 (không có quan hệ công ty mẹ, công ty con với Tổng công ty bia B, Công ty TNHH MTV thương mại bia B, các công ty cổ phần thương mại khu vực); các đại lý cấp 1 bán sản phẩm bia B cho các đại lý cấp 2, nhà hàng, người tiêu dùng...

Cơ sở sản xuất thực hiện tính, kê khai và nộp thuế TTĐB theo giá bán ra của các cơ sở sản xuất nhưng không được thấp hơn 7% so với giá bán bình quân trong tháng của cùng loại sản phẩm do các công ty cổ phần thương mại khu vực bán ra.

(2) Đối với hàng nhập khẩu tại khâu nhập khẩu, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được xác định như sau:

Giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt = Giá tính thuế nhập khẩu + Thuế nhập khẩu

Giá tính thuế nhập khẩu được xác định theo các quy định của pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Trường hợp hàng hóa nhập khẩu được miễn, giảm thuế nhập khẩu thì giá tính thuế không bao gồm số thuế nhập khẩu được miễn, giảm.

(3) Đối với hàng hoá chịu thuế TTĐB, giá tính thuế TTĐB là giá chưa có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có), chưa có thuế TTĐB và không loại trừ giá trị vỏ bao bì.

Đối với mặt hàng bia chai nếu có đặt tiền cược vỏ chai, định kỳ hàng quý cơ sở sản xuất và khách hàng thực hiện quyết toán số tiền đặt cược vỏ chai thì số tiền đặt cược tương ứng giá trị số vỏ chai không thu hồi được phải đưa vào doanh thu tính thuế TTĐB.

Ví dụ 3.2: Đối với bia hộp, năm 2016 giá bán của 1 lít bia hộp chưa có thuế GTGT là 21.000 đồng, thuế suất thuế TTĐB mặt hàng bia là 55% thì giá tính thuế TTĐB được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Giá tính thuế} \\ \text{TTĐB 1 lít bia hộp} \end{array} = \frac{21.000 \text{ đồng}}{1 + 55\%} = 13.548 \text{ đồng}$$

Ví dụ 3.3: Quý II/2016, giá bán của một két bia chai Hà Nội chưa có thuế GTGT là 124.000 đồng/két, thì giá tính thuế TTĐB xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Giá tính thuế TTĐB} \\ \text{1 két bia} \end{array} = \frac{124.000 \text{ đồng}}{1 + 55\%} = 80.000 \text{ đồng}$$

Ví dụ 3.4: Quý III/2016, Công ty bia A bán 1.000 chai bia cho khách hàng B và có thu tiền cược vỏ chai với mức 1.200 đồng/vỏ chai, tổng số tiền đặt cược là 1.200.000 đồng. Hết quý Công ty A và khách hàng B thực hiện quyết toán: số vỏ chai thu hồi là 800 vỏ chai, số vỏ chai không thu hồi được là 200 vỏ chai, căn cứ số lượng vỏ chai thu hồi, Công ty A trả lại cho khách hàng B số tiền là 960.000 đồng, số tiền đặt cược tương ứng số vỏ chai không thu hồi được là 240.000 đồng (200 vỏ chai x 1.200 đồng/vỏ chai), Công ty A phải đưa vào doanh thu tính thuế TTĐB.

(4) Đối với hàng hoá gia công là giá tính thuế của hàng hoá bán ra của cơ sở gia công hoặc giá bán của sản phẩm cùng loại hoặc tương đương tại

cùng thời điểm bán hàng chưa có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và chưa có thuế TTĐB.

Trường hợp cơ sở giao gia công bán hàng cho cơ sở kinh doanh thương mại thì giá tính thuế TTĐB được xác định theo hướng dẫn tại điểm b trường hợp thứ (1) nêu trên.

(5) Đối với hàng hoá sản xuất dưới hình thức hợp tác kinh doanh giữa cơ sở sản xuất và cơ sở sử dụng hoặc sở hữu thương hiệu (nhãn hiệu) hàng hoá, công nghệ sản xuất thì giá làm căn cứ tính thuế TTĐB là giá bán ra chưa có thuế GTGT và thuế bảo vệ môi trường (nếu có) của cơ sở sử dụng hoặc sở hữu thương hiệu hàng hoá, công nghệ sản xuất. Trường hợp cơ sở sản xuất theo giấy phép nhượng quyền và chuyển giao hàng hoá cho chi nhánh hoặc đại diện của công ty nước ngoài tại Việt Nam để tiêu thụ sản phẩm thì giá tính thuế TTĐB là giá bán ra của chi nhánh, đại diện công ty nước ngoài tại Việt Nam.

Trường hợp các cơ sở này bán hàng cho cơ sở kinh doanh thương mại thì giá tính thuế được xác định theo hướng dẫn tại điểm b trường hợp thứ (1) nêu trên.

(6) Đối với hàng hóa bán theo phương thức trả góp, trả chậm, giá tính thuế TTĐB là giá bán chưa có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và chưa có thuế TTĐB của hàng hóa bán theo phương thức trả tiền một lần, không bao gồm khoản lãi trả góp, lãi trả chậm.

(7) Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho, khuyến mại là giá tính thuế TTĐB của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm phát sinh các hoạt động này.

(8) Đối với cơ sở kinh doanh xuất khẩu mua hàng chịu thuế TTĐB của cơ sở sản xuất để xuất khẩu nhưng không xuất khẩu mà bán trong nước thì giá tính thuế TTĐB trong trường hợp này là giá bán chưa có thuế TTĐB, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và chưa có thuế GTGT được xác định cụ thể như sau:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\begin{array}{l} \text{Giá bán trong} \\ \text{nước của cơ sở} \\ \text{xuất khẩu chưa} \\ \text{có thuế GTGT} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Thuế bảo vệ môi trường} \\ \text{(nếu có)} \end{array}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Trường hợp cơ sở kinh doanh xuất khẩu kê khai giá bán (đã có thuế GTGT, thuế bảo vệ môi trường (nếu có) và thuế TTĐB) làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB thấp hơn 7% so với giá bán trên thị trường thì giá tính thuế TTĐB là giá do cơ quan thuế ấn định theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

(9) Đối với dịch vụ, giá tính thuế TTĐB là giá cung ứng dịch vụ của cơ sở kinh doanh chưa có thuế GTGT và chưa có thuế TTĐB, được xác định như sau:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\text{Giá dịch vụ chưa có thuế GTGT}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Giá dịch vụ chưa có thuế GTGT làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB đối với một số dịch vụ quy định như sau:

(a) Đối với kinh doanh gôn (bao gồm cả kinh doanh sân tập gôn) là doanh thu chưa có thuế GTGT về bán thẻ hội viên, bán vé chơi gôn, bao gồm cả tiền bán vé tập gôn, tiền bảo dưỡng sân cỏ, hoạt động cho thuê xe (buggy) và thuê người giúp việc trong khi chơi gôn (caddy), tiền ký quỹ (nếu có) và các khoản thu khác liên quan đến chơi gôn do người chơi gôn, hội viên trả cho cơ sở kinh doanh gôn. Trường hợp khoản ký quỹ được trả lại người ký quỹ thì cơ sở sẽ được hoàn lại số thuế đã nộp bằng cách khấu trừ vào số phải nộp của kỳ tiếp theo, nếu không khấu trừ thì cơ sở sẽ được hoàn theo quy định. Trường hợp cơ sở kinh doanh gôn có kinh doanh các loại hàng hóa, dịch vụ khác không thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt như: khách sạn, ăn uống, bán hàng hóa, hoặc các trò chơi thì các hàng hóa, dịch vụ đó không phải chịu thuế TTĐB.

Ví dụ 3.5: Cơ sở kinh doanh gôn có tổ chức các hoạt động kinh doanh khách sạn, ăn uống, bán hàng hóa, hoặc các trò chơi không thuộc diện chịu thuế TTĐB thì các hàng hóa, dịch vụ này không phải chịu thuế TTĐB.

(b) Đối với kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu từ kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng đã trừ tiền trả thưởng cho khách tức là bằng số tiền thu được (chưa có thuế GTGT) do đổi cho khách trước khi chơi tại quầy đổi tiền hoặc bàn chơi, máy chơi trừ đi số tiền đổi trả lại khách hàng.

(c) Đối với kinh doanh đặt cược, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu bán vé đặt cược trừ tiền trả thưởng cho khách hàng (giá chưa có thuế GTGT), không bao gồm doanh số bán vé vào cửa xem các sự kiện giải trí gắn với hoạt động đặt cược.

(d) Đối với kinh doanh vũ trường, mát-xa và ka-ra-ô-kê, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu chưa có thuế GTGT của các hoạt động trong vũ trường, cơ sở mát-xa và ka-ra-ô-kê, bao gồm cả doanh thu của dịch vụ ăn uống và các dịch vụ khác đi kèm (chẳng hạn như tắm, xông hơi trong cơ sở mát-xa).

Ví dụ 3.6: Doanh thu chưa có thuế GTGT kinh doanh vũ trường (bao gồm cả doanh thu dịch vụ ăn uống) của cơ sở kinh doanh A trong kỳ tính thuế là 100.000.000 đồng.

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{100.000.000 \text{ đồng}}{1 + 40\%} = 71.428.571 \text{ đồng}$$

(đ) Đối với kinh doanh xổ số, giá làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là doanh thu bán vé các loại hình xổ số được phép kinh doanh theo quy định của pháp luật (doanh thu chưa có thuế GTGT).

(10) Đối với mặt hàng thuốc lá giá tính thuế TTĐB bao gồm cả khoản đóng góp bắt buộc và kinh phí hỗ trợ quy định tại Luật phòng, chống tác hại của thuốc lá.

3.3.1.3. Đồng tiền xác định giá tính thuế

Giá tính thuế được tính bằng đồng Việt Nam. Trường hợp người nộp thuế có phát sinh doanh thu, giá tính thuế bằng ngoại tệ thì phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Đối với hàng hóa nhập khẩu: việc quy đổi tỷ giá giữa đồng Việt Nam với đồng tiền nước ngoài dùng để xác định trị giá tính thuế được thực hiện theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

3.3.1.4. Thời điểm xác định giá tính thuế

- Đối với hàng hóa: thời điểm phát sinh doanh thu đối với hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hoá cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- Đối với dịch vụ: thời điểm phát sinh doanh thu là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- Đối với hàng hóa nhập khẩu là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan.

3.3.2. Thuế suất

Thuế suất thuế TTĐB có phân biệt theo từng loại hàng hoá, dịch vụ, tùy thuộc vào mức độ cần điều tiết hoặc hạn chế sản xuất, tiêu dùng đối với các hàng hoá, dịch vụ đó.

Thuế suất đối với rượu được phân chia theo 2 nhóm độ cồn phù hợp với thông lệ quốc tế. Thuế suất đối với bia không phân biệt theo hình thức bao bì. Thuế suất đối với ô tô phân biệt theo số chỗ ngồi, dung tích động cơ và nguồn năng lượng sử dụng.

Biểu thuế TTĐB hiện hành thực hiện theo quy định tại Khoản 4 Điều 1 Luật số 70/2014/QH13 ngày 26 tháng 11 năm 2014 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Khoản 2 Điều 2 Luật số 106/2016/QH13 ngày 06 tháng 4 năm 2016 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế, Điều 5 Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ. Trường hợp cơ sở kinh doanh nhập khẩu ô tô trước ngày 01/7/2016 nhưng bán ra từ ngày 01/7/2016 thì khi bán ra cơ sở kinh doanh phải kê khai nộp thuế TTĐB theo mức thuế suất quy định tại Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật Thuế

giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế.. Cụ thể như sau:

BIỂU THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

STT	Hàng hóa, dịch vụ	Thuế suất (%)
I	Hàng hóa	
1	Thuốc lá điếu, xì gà và các chế phẩm khác từ cây thuốc lá	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2018	70
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2019	75
2	Rượu	
	a) Rượu từ 20 độ trở lên	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2016	55
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2017 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	60
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	65
	b) Rượu dưới 20 độ	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	30
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	35
3	Bia	
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2016	55
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2017 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	60
	Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	65
4	Xe ô tô dưới 24 chỗ	
	a) Xe ô tô chở người từ 9 chỗ trở xuống, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	
	- Loại có dung tích xi lanh từ 1.500 cm ³ trở xuống	
	+ Từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	40

	+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	35
	- Loại có dung tích xi lanh trên 1.500 cm ³ đến 2.000 cm ³	
	+ Từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	45
	+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	40
	- Loại có dung tích xi lanh trên 2.000 cm ³ đến 2.500 cm ³	50
	- Loại có dung tích xi lanh trên 2.500 cm ³ đến 3.000 cm ³	
	+ Từ ngày 01 tháng 07 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	55
	+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	60
	- Loại có dung tích xi lanh trên 3.000 cm ³ đến 4.000 cm ³	90
	- Loại có dung tích xi lanh trên 4.000 cm ³ đến 5.000 cm ³	110
	- Loại có dung tích xi lanh trên 5.000 cm ³ đến 6.000 cm ³	130
	- Loại có dung tích xi lanh trên 6.000 cm ³	150
	b) Xe ô tô chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	15
	c) Xe ô tô chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	10
	d) Xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng, trừ loại quy định tại các Điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	
	- Loại có dung tích xi lanh từ 2.500 cm ³ trở xuống	15
	- Loại có dung tích xi lanh trên 2.500 cm ³ đến 3.000 cm ³	20
	- Loại có dung tích xi lanh trên 3.000 cm ³	25
	đ) Xe ô tô chạy bằng xăng kết hợp năng lượng điện, năng lượng sinh học, trong đó tỷ trọng xăng sử dụng không quá 70% số năng lượng sử dụng	Bằng 70% mức thuế suất áp dụng cho xe cùng loại

		quy định tại các Điểm 4a, 4b, 4c và 4d của Biểu thuế quy định tại Điều này
	e) Xe ô tô chạy bằng năng lượng sinh học	Bằng 50% mức thuế suất áp dụng cho xe cùng loại quy định tại các Điểm 4a, 4b, 4c và 4d của Biểu thuế quy định tại Điều này
	g) Xe ô tô chạy bằng điện	
	- Loại chở người từ 9 chỗ trở xuống	15
	- Loại chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ	10
	- Loại chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ	5
	- Loại thiết kế vừa chở người, vừa chở hàng	10
	h) Xe mô-tô-hôm (motorhome) không phân biệt dung tích xi lanh	
	- Từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 đến hết ngày 31 tháng 12 năm 2017	70
	- Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	75
5	Xe mô tô hai bánh, xe mô tô ba bánh có dung tích xi lanh trên 125 cm ³	20
6	Tàu bay	30
7	Du thuyền	30
8	Xăng các loại	
	a) Xăng	10
	b) Xăng E5	8
	c) Xăng E10	7
9	Điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống	10
10	Bài lá	40
11	Vàng mã, hàng mã	70
II	Dịch vụ	

1	Kinh doanh vũ trường	40
2	Kinh doanh mát-xa, ka-ra-ô-kê	30
3	Kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng	35
4	Kinh doanh đặt cược	30
5	Kinh doanh gôn	20
6	Kinh doanh xổ số	15

Một số quy định cụ thể cần lưu ý về thuế suất thuế TTĐB:

- Đối với xe ô tô loại thiết kế vừa chở người vừa chở hàng quy định tại các Điểm 4d, 4g Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt nêu trên là loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và khoang chở hàng theo tiêu chuẩn quốc gia do Bộ Khoa học và Công nghệ quy định.

- Xe ô tô chạy bằng xăng kết hợp năng lượng sinh học hoặc điện quy định tại Điểm 4đ Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt nêu trên là loại xe được thiết kế theo tiêu chuẩn của nhà sản xuất có tỷ lệ xăng pha trộn không quá 70% tổng số nhiên liệu sử dụng và loại xe kết hợp động cơ điện với động cơ xăng có tỷ lệ xăng sử dụng theo tiêu chuẩn nhà sản xuất không quá 70% số năng lượng sử dụng so với loại xe chạy xăng tiết kiệm nhất, có cùng số chỗ ngồi và cùng dung tích xi lanh có mặt trên thị trường Việt Nam.

- Xe ô tô chạy bằng năng lượng sinh học, năng lượng điện quy định tại các Điểm 4e, 4g Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt nêu trên là loại xe được thiết kế theo tiêu chuẩn của nhà sản xuất chạy hoàn toàn bằng năng lượng sinh học, năng lượng điện.

- Trường hợp cơ sở sản xuất nhiều loại hàng hóa và kinh doanh nhiều loại dịch vụ chịu thuế TTĐB có các mức thuế suất khác nhau thì phải kê khai nộp thuế TTĐB theo từng mức thuế suất quy định đối với từng loại hàng hóa, dịch vụ; nếu cơ sở sản xuất hàng hóa, kinh doanh dịch vụ không xác định được theo từng mức thuế suất thì phải tính và nộp thuế theo mức thuế suất cao nhất của hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở có sản xuất, kinh doanh.

3.3.3. Phương pháp tính thuế

3.3.3.1. Công thức xác định

a) Công thức chung

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Thuế} & & \text{Số lượng hàng} & & \text{Giá tính} & & \\ \text{TTĐB phải} & = & \text{hoá, dịch vụ tiêu} & \times & \text{thuế} & \times & \text{Thuế suất} \\ \text{nộp} & & \text{thụ} & & \text{TTĐB} & & \text{thuế TTĐB} \end{array}$$

b) Cách xác định thuế TTĐB phải nộp đối với hàng hóa nhập khẩu

Đối với hàng hóa nhập khẩu thì phải tính và nộp thuế TTĐB ở cả khâu nhập khẩu và khi cơ sở nhập khẩu bán hàng trong nước. Theo đó, trình tự xác định thuế TTĐB trong trường hợp này gồm 3 bước sau đây:

Bước 1: Xác định thuế TTĐB phải nộp khi nhập khẩu theo công thức sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Thuế} & & \text{Số lượng hàng hoá} & & \text{Giá tính} & & \\ \text{TTĐB phải} & = & \text{chịu thuế TTĐB} & \times & \text{thuế} & \times & \text{Thuế suất} \\ \text{nộp} & & \text{nhập khẩu} & & \text{TTĐB} & & \text{thuế TTĐB} \end{array}$$

Bước 2: Xác định thuế TTĐB phát sinh của hàng hóa tiêu thụ nội địa khi cơ sở nhập khẩu bán ra trong nước trên cơ sở giá tính thuế TTĐB đã nêu tại mục 3.3.1 nêu trên và theo công thức:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Thuế TTĐB phát} & & \text{Số lượng hàng hoá} & & \text{Giá tính} & & \\ \text{sinh của hàng} & = & \text{chịu thuế TTĐB} & \times & \text{thuế} & \times & \text{Thuế suất} \\ \text{hóa tiêu thụ} & & \text{tiêu thụ nội địa} & & \text{TTĐB} & & \text{thuế TTĐB} \end{array}$$

Bước 3: Xác định thuế TTĐB cơ sở nhập khẩu phải nộp khi bán trong nước theo công thức sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Thuế TTĐB phải} & & \text{Thuế TTĐB phát} & & \text{Thuế TTĐB đã nộp khi nhập} \\ \text{nộp của hàng hóa} & = & \text{sinh của hàng hóa} & - & \text{khẩu tương ứng với lượng} \\ \text{tiêu thụ nội địa} & & \text{tiêu thụ} & & \text{hàng hóa tiêu thụ nội địa} \end{array}$$

Cách xác định thuế TTĐB đã nộp khi nhập khẩu để khấu trừ khi xác định thuế TTĐB phải nộp khi bán trong nước được trình bày trong mục 3.3.3.2 dưới đây.

3.3.3.2. *Khấu trừ thuế TTĐB*

Nguyên tắc của thuế TTĐB là chỉ đánh một lần tại khâu nhập khẩu hoặc khâu sản xuất, tuy nhiên cần tính đến thực tế có những mặt hàng mà quy trình kỹ thuật sản xuất vẫn tiếp tục được sử dụng để sản xuất ra những sản phẩm cuối cùng thuộc diện chịu thuế TTĐB (Chẳng hạn như: Rượu nước dùng để đóng thành rượu chai; rượu trắng dùng để pha chế rượu thuốc; xăng khoáng dùng để chế biến xăng sinh học E5, E10...). Nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý, bảo đảm nguyên tắc không thu trùng thuế TTĐB, Luật thuế TTĐB quy định việc khấu trừ thuế TTĐB đã nộp tại khâu trước đó. Cụ thể như sau:

(1) Người nộp thuế sản xuất hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB bằng các nguyên liệu chịu thuế TTĐB được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp đối với nguyên liệu nhập khẩu hoặc đã trả đối với nguyên liệu mua trực tiếp từ cơ sở sản xuất trong nước khi xác định số thuế TTĐB phải nộp. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của nguyên liệu đã sử dụng để sản xuất hàng hóa bán ra. Số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết trong kỳ thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo.

Đối với xăng sinh học, số thuế TTĐB được khấu trừ của kỳ khai thuế được căn cứ vào số thuế TTĐB đã nộp hoặc đã trả trên một đơn vị nguyên liệu mua vào của kỳ khai thuế trước liền kề của xăng khoáng để sản xuất xăng sinh học.

Ví dụ 3.7: Trong tháng 10, Tập đoàn AB nhập khẩu 5.000 lít xăng khoáng Ron 92 với số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu là 5.000.000 đồng và mua của nhà máy lọc dầu D 3.000 lít xăng khoáng Ron 92 với số thuế TTĐB đã trả là 3.300.000 đồng, thực hiện pha chế giữa xăng khoáng và Etanol để nhập kho 2.000 lít xăng E5.

Trong tháng 11, Tập đoàn AB bán xăng E5 cho các Công ty con, sản lượng xuất bán là 1.000 lít.

Tỷ lệ xăng khoáng Ron 92 trong xăng sinh học là 95,06%, tỷ lệ Etanol trong xăng sinh học là 4,94%).

Số thuế TTĐB được khấu trừ trong tháng 11 tính như sau :

$(5.000.000 \text{ đồng} + 3.300.000 \text{ đồng}) / 8.000 \text{ lít} \times 95,06\% \times 1.000 \text{ lít} = 986.247 \text{ đồng}.$

Tương tự trong tháng 12, Tập đoàn AB bán xăng E5 từ nguồn pha chế của tháng 10 và tháng 11 thì số thuế TTĐB được khấu trừ cũng căn cứ vào số thuế TTĐB đã nộp, đã trả của nguyên liệu xăng khoáng nhập khẩu, mua của nhà máy lọc dầu D trong tháng 11 áp dụng cho toàn bộ lượng xăng sinh học bán trong tháng 12.

(2) Người nộp thuế TTĐB đối với hàng hóa chịu thuế TTĐB nhập khẩu được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu khi xác định số thuế TTĐB phải nộp bán ra trong nước. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của hàng hóa chịu thuế TTĐB nhập khẩu bán ra và chỉ được khấu trừ tối đa bằng tương ứng số thuế TTĐB tính được ở khâu bán ra trong nước. Đối với số thuế TTĐB không được khấu trừ thuế, người nộp thuế được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

Điều kiện khấu trừ thuế TTĐB được quy định như sau:

- Đối với trường hợp nhập khẩu nguyên liệu chịu thuế TTĐB để sản xuất hàng hoá chịu thuế TTĐB và trường hợp nhập khẩu hàng hóa chịu thuế TTĐB thì chứng từ để làm căn cứ khấu trừ thuế TTĐB là chứng từ nộp thuế TTĐB khâu nhập khẩu.

- Đối với trường hợp mua nguyên liệu trực tiếp của nhà sản xuất trong nước:

- + Hợp đồng mua bán hàng hoá, trong hợp đồng phải có nội dung thể hiện hàng hóa do cơ sở bán hàng trực tiếp sản xuất; Bản sao Giấy chứng nhận kinh doanh của cơ sở bán hàng (có chữ ký, đóng dấu của cơ sở bán hàng).

- + Chứng từ thanh toán qua ngân hàng.

- + Chứng từ để làm căn cứ khấu trừ thuế TTĐB là hoá đơn GTGT khi mua hàng. Số thuế TTĐB mà đơn vị mua hàng đã trả khi mua nguyên liệu được xác định = Giá tính thuế TTĐB nhân với thuế suất thuế TTĐB; trong đó:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\begin{array}{l} \text{Giá mua chưa} \\ \text{có thuế GTGT} \\ \text{(thể hiện trên} \\ \text{hóa đơn} \\ \text{GTGT)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Thuế bảo vệ môi trường} \\ \text{(nếu có)} \end{array}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Việc khấu trừ tiền thuế TTĐB được thực hiện khi kê khai thuế TTĐB, thuế TTĐB phải nộp được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Số thuế} \\ \text{TTĐB} \\ \text{phải nộp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số thuế TTĐB của} \\ \text{hàng hoá chịu thuế} \\ \text{TTĐB được bán ra} \\ \text{trong kỳ.} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Số thuế TTĐB đã nộp đối với hàng hóa,} \\ \text{nguyên liệu ở khâu nhập khẩu hoặc số} \\ \text{thuế TTĐB đã trả ở khâu nguyên liệu} \\ \text{mua vào tương ứng với số hàng hoá} \\ \text{được bán ra trong kỳ.} \end{array}$$

Trường hợp chưa xác định được chính xác số thuế TTĐB đã nộp (hoặc đã trả) cho số nguyên vật liệu tương ứng với số sản phẩm tiêu thụ trong kỳ thì có thể căn cứ vào số liệu của kỳ trước để tính số thuế TTĐB được khấu trừ và sẽ xác định theo số thực tế vào cuối quý, cuối năm. Trong mọi trường hợp, số thuế TTĐB được phép khấu trừ tối đa không vượt quá số thuế TTĐB tính cho phần nguyên liệu theo tiêu chuẩn định mức kinh tế kỹ thuật của sản phẩm. Cơ sở sản xuất phải đăng ký định mức kinh tế kỹ thuật của sản phẩm với cơ quan thuế trực tiếp quản lý cơ sở.

Ví dụ 3.8: Trong kỳ kê khai thuế, cơ sở A phát sinh các nghiệp vụ sau:

- + Nhập khẩu 10.000 lít rượu nước, đã nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu 250 triệu đồng (căn cứ biên lai nộp thuế TTĐB ở khâu nhập khẩu).
- + Xuất kho 8.000 lít để sản xuất 12.000 chai rượu.
- + Xuất bán 9.000 chai rượu, số thuế TTĐB phát sinh khi xuất bán của 9.000 chai rượu xuất bán là 350 triệu đồng.
- + Số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu nước rượu phân bổ cho 9.000 chai rượu đã bán ra là 150 triệu đồng.

Số thuế TTĐB cơ sở A phải nộp trong kỳ là:

$$350 \text{ triệu đồng} - 150 \text{ triệu đồng} = 200 \text{ triệu đồng.}$$

Ví dụ 3.9: Trong kỳ kê khai thuế, cơ sở B phát sinh các nghiệp vụ sau:

- + Nhập khẩu 100 máy điều hòa nhiệt độ A công suất 12.000 BTU, đã nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu 100 triệu đồng (căn cứ biên lai nộp thuế TTĐB ở khâu nhập khẩu).

+ Xuất bán 100 máy điều hòa nhiệt độ, số thuế TTĐB phát sinh khi bán ra trong nước là 120 triệu đồng.

Số thuế TTĐB cơ sở B phải nộp trong kỳ là:

120 triệu đồng - 100 triệu đồng = 20 triệu đồng.

Ví dụ 3.10: Trong kỳ kê khai thuế, cơ sở B phát sinh các nghiệp vụ sau:

+ Nhập khẩu 100 máy điều hòa nhiệt độ X công suất 12.000 BTU, đã nộp thuế TTĐB khi nhập khẩu 100 triệu đồng (căn cứ biên lai nộp thuế TTĐB ở khâu nhập khẩu).

+ Xuất bán 100 máy điều hòa nhiệt độ, số thuế TTĐB phát sinh khi xuất bán 100 máy điều hòa nhiệt độ là 90 triệu đồng.

Cơ sở B được khấu trừ số thuế TTĐB là 90 triệu đồng. Đối với số thuế TTĐB không được khấu trừ (10 triệu đồng), cơ sở B được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

Đối với các doanh nghiệp được phép sản xuất xăng E5, E10, việc kê khai nộp thuế, khấu trừ thuế TTĐB được thực hiện tại cơ quan thuế địa phương nơi doanh nghiệp đóng trụ sở chính. Số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết trong kỳ của xăng E5, E10 được bù trừ với số thuế TTĐB phải nộp của hàng hóa, dịch vụ khác.

3.4. Hoàn thuế TTĐB

Theo Luật thuế TTĐB số 27/2008/QH12, Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TTĐB số 70/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì người nộp thuế TTĐB được hoàn thuế TTĐB đã nộp trong các trường hợp sau:

(1) Hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu bao gồm:

a) Hàng hoá nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB nhưng còn lưu kho, lưu bãi tại cửa khẩu và đang chịu sự giám sát của cơ quan hải quan, được tái xuất ra nước ngoài.

b) Hàng hoá nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB để giao, bán hàng cho nước ngoài thông qua các đại lý tại Việt Nam; hàng hóa nhập khẩu để bán cho các phương tiện của các hãng nước ngoài trên các tuyến đường quốc tế qua cảng Việt Nam và các phương tiện của Việt Nam trên các tuyến đường quốc tế theo qui định của Chính phủ.

c) Hàng tạm nhập khẩu để tái xuất khẩu theo phương thức kinh doanh hàng tạm nhập tái xuất khi tái xuất khẩu được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp tương ứng với số hàng tái xuất khẩu.

d) Hàng nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB nhưng tái xuất khẩu ra nước ngoài được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp đối với số hàng xuất trả lại nước ngoài.

đ) Hàng tạm nhập khẩu để dự hội chợ, triển lãm, giới thiệu sản phẩm hoặc để phục vụ công việc khác trong thời hạn nhất định đã nộp thuế TTĐB, khi tái xuất khẩu được hoàn thuế.

e) Hàng nhập khẩu đã nộp thuế TTĐB theo khai báo, nhưng thực tế nhập khẩu ít hơn so với khai báo; hàng nhập khẩu trong quá trình nhập khẩu bị hư hỏng, mất có lý do xác đáng, đã nộp thuế TTĐB.

g) Đối với hàng nhập khẩu chưa phù hợp về chất lượng, chủng loại theo hợp đồng, giấy phép nhập khẩu (do phía chủ hàng nước ngoài gửi sai), có giám định của cơ quan có thẩm quyền kiểm nghiệm và xác nhận của chủ hàng nước ngoài mà được phép nhập khẩu thì cơ quan hải quan kiểm tra và xác nhận lại số thuế TTĐB phải nộp, nếu có số thuế đã nộp thừa thì được hoàn lại, nếu nộp thiếu thì phải nộp đủ số phải nộp.

Trường hợp được phép xuất khẩu trả lại nước ngoài thì được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp đối với số hàng xuất trả lại nước ngoài.

Trường hợp trả lại hàng cho bên nước ngoài trong thời hạn chưa phải nộp thuế nhập khẩu theo chế độ quy định thì cơ quan hải quan kiểm tra thủ tục và thực hiện việc không thu thuế TTĐB phù hợp với số hàng nhập khẩu trả lại nước ngoài.

(2) Hàng hoá là nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng xuất khẩu được hoàn lại số thuế TTĐB đã nộp tương ứng với số nguyên liệu dùng để sản xuất hàng hoá thực tế xuất khẩu.

Việc hoàn thuế TTĐB theo quy định tại điểm 1 và 2 nêu trên chỉ thực hiện đối với hàng hóa thực tế xuất khẩu và thủ tục, hồ sơ, trình tự, thẩm quyền giải quyết hoàn thuế TTĐB đối với hàng nhập khẩu được thực hiện theo quy định như đối với việc giải quyết hoàn thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

(3) Cơ sở sản xuất, kinh doanh quyết toán thuế khi sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản, chuyển đổi hình thức sở hữu, giao, bán, khoán, cho thuê doanh nghiệp nhà nước có số thuế TTĐB nộp thừa, cơ sở có quyền đề nghị cơ quan thuế hoàn lại số thuế TTĐB nộp thừa.

(4) Hoàn thuế TTĐB trong các trường hợp sau đây:

a) Hoàn thuế theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

b) Hoàn thuế theo điều ước quốc tế mà Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

c) Hoàn thuế trong trường hợp có số tiền thuế TTĐB đã nộp lớn hơn số tiền thuế TTĐB phải nộp theo quy định.

3.5. Giảm thuế

Người nộp thuế sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gặp khó khăn do thiên tai, tai nạn bất ngờ được giảm thuế. Mức giảm được xác định trên cơ sở tổn thất thực tế do thiên tai, tai nạn bất ngờ gây ra nhưng không quá 30% số thuế phải nộp của năm xảy ra thiệt hại và không vượt quá giá trị tài sản bị thiệt hại sau khi được bồi thường (nếu có).

3.6. Một số điểm lưu ý về quản lý thuế TTĐB

Việc quản lý thuế TTĐB được thực hiện thống nhất theo các quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện. Tuy nhiên, do đặc thù của thuế TTĐB cùng với những nội dung mới trong chính sách như: Quy định về giá tính thuế đối với hoạt động gia công hàng hoá thuộc diện chịu thuế TTĐB; Cơ sở sản xuất hàng hoá, dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB thực hiện bán hàng thông qua các cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc (chi nhánh, cửa hàng); Cơ sở sản xuất bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá do cơ sở quy định, hưởng hoa hồng... cho nên, cần *lưu ý một số điểm trong quản lý thuế* như sau:

- Trường hợp cơ sở sản xuất, kinh doanh không thực hiện hoặc thực hiện không đúng chế độ hóa đơn, chứng từ thì cơ quan thuế căn cứ vào tình hình sản xuất kinh doanh thực tế để ấn định doanh thu theo quy định của Luật Quản lý thuế và xác định số thuế TTĐB phải nộp.

- Cơ sở sản xuất, nhập khẩu hàng hóa, kinh doanh dịch vụ chịu thuế TTĐB phải thực hiện đúng chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ khi mua, bán hàng hóa, kinh doanh dịch vụ và vận chuyển hàng hóa theo quy định của pháp luật.

- Cơ sở sản xuất khi bán hàng hóa, giao hàng cho các chi nhánh, cơ sở phụ thuộc, đại lý đều phải sử dụng hóa đơn. Trường hợp chi nhánh, cửa hàng trực thuộc đặt trên cùng một tỉnh, thành phố với cơ sở sản xuất hoặc hàng xuất chuyển kho thì cơ sở được sử dụng phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ kèm theo lệnh điều động nội bộ.

- Cơ sở sản xuất mặt hàng chịu thuế TTĐB có sử dụng nhãn hiệu hàng hóa phải đăng ký mẫu nhãn hiệu hàng hóa sử dụng theo quy định.

Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006 có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/07/2007 đã quy định thống nhất quy trình nghiệp vụ, thủ tục hồ sơ quản lý thuế đối với từng loại thuế. Sau đó, các luật sửa đổi, bổ sung Luật Quản lý thuế gồm: Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế năm 2012; Luật số 71/2014/QH13 và Luật số 106/2016/QH13 đã tiếp tục sửa đổi, bổ sung một số quy định về quản lý thuế, trong đó có quản lý thuế TTĐB. Trên cơ sở đó, Chính phủ, Bộ Tài chính ban hành các quy định hướng dẫn thi hành việc khai thuế, tính thuế, nộp thuế, hoàn thuế TTĐB cùng với các mẫu biểu, hồ sơ tại văn bản cấp Nghị định, Thông tư. Theo đó, cần *lưu ý một số nội dung về kê khai, nộp thuế TTĐB* như sau:

- Khai thuế tiêu thụ đặc biệt là loại khai theo tháng; đối với hàng hóa mua để xuất khẩu nhưng được bán trong nước thì khai theo lần phát sinh.

- Đối với hàng hóa nhập khẩu thì khai thuế TTĐB theo từng lần nhập khẩu cùng với việc khai thuế nhập khẩu. Sau đó, khi bán trong nước thì khai thuế theo tháng.

- Người nộp thuế sản xuất hàng hoá, gia công hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt; kinh doanh xuất khẩu mua hàng chưa nộp thuế tiêu thụ đặc biệt, sau đó không xuất khẩu mà bán trong nước phải nộp hồ sơ khai thuế tiêu thụ đặc biệt với cơ quan thuế quản lý trực tiếp.

- Trường hợp người nộp thuế sản xuất hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thực hiện bán hàng qua chi nhánh, cửa hàng, đơn vị trực thuộc hoặc bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá hưởng hoa hồng, xuất hàng bán ký gửi, người nộp thuế phải khai thuế tiêu thụ đặc biệt cho toàn bộ số hàng hóa này với cơ quan thuế quản lý trực tiếp. Các chi nhánh, cửa hàng, đơn vị trực thuộc, đại lý, đơn vị bán hàng ký gửi không phải khai thuế tiêu thụ đặc biệt nhưng khi gửi Bảng kê bán hàng cho người nộp thuế thì đồng gửi một bản cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp đơn vị trực thuộc, đại lý, đơn vị bán hàng ký gửi để theo dõi.

- Trường hợp người nộp thuế có cơ sở phụ thuộc sản xuất hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đóng trên địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương khác với tỉnh, thành phố nơi đóng trụ sở chính thì phải khai thuế tiêu thụ đặc biệt với cơ quan thuế quản lý trực tiếp tại địa phương nơi có cơ sở sản xuất.

- Các trường hợp khai thuế bổ sung, khai điều chỉnh khi cơ sở kinh doanh phát hiện sai sót thực hiện theo quy định chung tại các văn bản pháp luật hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế (Tham khảo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính và các thông tư sửa đổi, bổ sung Thông tư 156/2013/TT-BTC).

3.6. Văn bản pháp luật hiện hành về thuế TTĐB

- Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt số 27/2008/QH12 ngày 14/11/2008;

- Luật số 70/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Luật số 71/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;

- Luật số 106/2016/QH13 ngày 6/4/2016 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;

- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11;

- Luật số 21/2012/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;

- Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật số 106/2016/QH13;

- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 và Luật số 21/2012/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 195/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế và sửa đổi một số điều tại các Thông tư về thuế;

- Thông tư 20/2017/TT-BTC ngày 6/3/2017 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Khoản 2 Điều 8 Thông tư Thông tư số 195/2015/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 130/2016/TT-BTC;

- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số thông tư hướng dẫn về thuế và quản lý thuế;

- Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ;

- Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế giá trị gia tăng và quản lý thuế tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ.

4. THUẾ XUẤT KHẨU, THUẾ NHẬP KHẨU

4.1. Những vấn đề chung về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

4.1.1. Khái niệm

Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (XNK) là sắc thuế thuộc loại thuế gián thu đánh vào hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu qua biên giới của mỗi quốc gia.

Số thuế xuất khẩu phải nộp được tính vào giá bán của hàng hoá xuất khẩu, do đó sẽ làm giảm khả năng cạnh tranh về giá của hàng xuất khẩu trên thị trường quốc tế. Ngược lại, số thuế nhập khẩu phải nộp sẽ được nhà nhập khẩu cộng vào giá vốn hàng nhập khẩu, và như vậy, xét về mặt lý thuyết, hàng hoá thuộc diện nhập khẩu sẽ có giá cao hơn so với hàng hoá cùng loại được sản xuất ở trong nước.

4.1.2. Vị trí, vai trò của thuế XNK

Thuế XNK có vị trí, vai trò khá quan trọng trong hệ thống thuế của một quốc gia, thể hiện trên các phương diện chủ yếu sau đây:

- Thuế XNK được tất cả các nước sử dụng làm công cụ bảo hộ sản xuất trong nước trước sự xâm nhập của hàng hoá nhập ngoại. Tất nhiên, vai trò này giảm dần khi quá trình tự do hóa thương mại quốc tế được đẩy mạnh gắn với các thỏa thuận đa phương và song phương về cắt giảm thuế nhập khẩu.

- Thuế XNK góp phần bảo vệ nguồn nguyên liệu thô, hạn chế xuất khẩu khoáng sản thô đồng thời thực hiện định hướng khuyến khích phát triển công nghiệp chế biến,... thông qua việc đánh thuế xuất khẩu vào việc xuất khẩu nguyên liệu thô.

- Cùng với các công cụ hành chính như giấy phép, hạn ngạch; các rào cản kỹ thuật như điều kiện kinh doanh, tiêu chuẩn chất lượng... thuế XNK chính là hàng rào thuế quan để cản trở hoạt động mậu dịch quốc tế (hoặc tham gia mở cửa thị trường) nhằm mục tiêu bảo đảm quyền lợi quốc gia ở mức tối ưu. Đương nhiên, những ngành nghề có liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp sẽ được hưởng lợi hoặc bị thiệt hại trong từng thời điểm nhất định do Nhà nước sử dụng công cụ thuế XNK.

- Thuế XNK thể hiện rõ mối quan hệ xung đột lợi ích giữa nhà sản xuất và nhà nhập khẩu mặt hàng thuộc diện chịu thuế. Một mặt hàng là sản phẩm đầu ra của doanh nghiệp này nhưng lại là đầu vào của doanh nghiệp khác, mặt hàng khác. Vì vậy, việc tăng, giảm thuế một mặt hàng không chỉ tác động đến đối thủ cạnh tranh mà còn tác động trực tiếp đến cả các “đồng minh” thân thiết của doanh nghiệp.

4.1.3. Chính sách thuế XNK trong quá trình tự do hóa thương mại quốc tế

Chức năng chủ yếu của thuế nhập khẩu là thực hiện việc điều chỉnh quan hệ cung cầu giữa thị trường trong nước và thị trường bên ngoài, điều tiết hoạt động nhập khẩu. Đây là loại thuế có tác động trực tiếp đến cán cân thương mại và các chỉ tiêu kinh tế vĩ mô quan trọng của nền kinh tế. Trong trung và dài hạn, chính sách thuế nhập khẩu rất có ý nghĩa trong việc tham gia bảo hộ nền sản xuất trong nước đồng thời góp phần tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, trong ngắn hạn thuế nhập khẩu là một trong những công cụ tham gia điều hành xuất nhập khẩu, can thiệp thị trường vì mục tiêu kinh tế vĩ mô.

Trong quá trình toàn cầu hoá, làn sóng tự do hoá thương mại được diễn ra ở mọi nơi trên thế giới. Mỗi quốc gia muốn được hưởng lợi từ việc tham nhập thị trường nước khác hoặc khối nước có Hiệp định thương mại. Đương nhiên, mỗi quốc gia sẽ phải nhượng bộ mở cửa thị trường thông qua dỡ bỏ hàng rào phi thuế quan và cắt giảm thuế nhập khẩu. Tất cả các nước muốn gia nhập các tổ chức thương mại khu vực hoặc toàn cầu, muốn ký kết các Hiệp định về khuyến khích và bảo hộ đầu tư... đều phải đàm phán cam kết lộ trình giảm thuế, mức thuế trần tối đa.

Hội nhập sâu hơn vào nền kinh tế thế giới và khu vực, Việt Nam phải thực hiện các cam kết quốc tế về dỡ bỏ các rào cản thương mại, cắt giảm thuế

quan, tạo thuận lợi cho tự do hoá thương mại. Trong thời gian tới, việc điều chỉnh thuế nhập khẩu cần phải tuân thủ đầy đủ các cam kết gia nhập WTO (hạ thuế suất MFN) cũng như các cam kết ASEAN (thuế suất CEPT/AFTA; ATIGA), cam kết ASEAN - TRUNG QUỐC, cam kết ASEAN - HÀN QUỐC, NHẬT BẢN.

4.2. Thuế XNK của Việt Nam - quá trình hình thành và phát triển

Thuế XNK được hình thành kể từ khi thực hiện chủ trương đổi mới, xây dựng và phát triển nền kinh tế nhiều thành phần, Nhà nước nới lỏng dần và cho phép khu vực tư nhân được tham gia vào hoạt động xuất nhập khẩu.

Cuối năm 1987, cùng với việc ban hành Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Quốc hội ban hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Từ đó đến nay, Luật thuế XNK liên tục được hoàn thiện để đáp ứng yêu cầu quản lý nhà nước đối với hoạt động XNK, tạo thuận lợi cho việc đàm phán gia nhập các tổ chức thương mại, thuế quan trong khu vực và trên thế giới.

Những lần sửa đổi quan trọng về thuế XNK được tiến hành trong các năm 1991, 1993 (phục vụ gia nhập ASEAN 1995), 1995, 1998... Đặc biệt, lần sửa đổi Luật thuế XNK cuối năm 2005 với những nội dung cải cách theo chuẩn mực quốc tế nhằm tạo thuận lợi cho việc đàm phán gia nhập WTO vào giai đoạn quyết định.

Tuy nhiên, để có thể trở thành một thành viên chính thức của WTO vào tháng 01 năm 2007, cùng với việc sửa đổi nội dung điều luật, các cuộc đàm phán cam kết cắt giảm hàng ngàn dòng thuế đã được diễn ra với nhiều nước đối tác, trong đó có Hoa Kỳ.

Sau 10 năm tổ chức thực hiện, Luật thuế XNK năm 2005 đã bộc lộ những bất cập so với điều kiện thực tiễn và so với yêu cầu hội nhập ngày càng sâu rộng theo các cam kết hình thành Cộng đồng ASEAN, Hiệp định đối tác xuyên Thái Bình Dương – TPP. Vì vậy, ngày 6/4/2016, Quốc hội đã thông qua Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (sửa đổi) số 107/2016/QH13 để thay thế cho Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

4.3. Phạm vi áp dụng thuế XNK

4.3.1. Đối tượng chịu thuế

Hàng hoá trong 4 trường hợp sau đây là đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (trừ hàng hóa nêu tại Mục 4.3.2).

(1) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam.

(2) Hàng hóa xuất khẩu từ thị trường trong nước vào doanh nghiệp chế xuất (doanh nghiệp đáp ứng quy định về khu phi thuế quan theo Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu số 107/2016/QH13), khu chế xuất, kho bảo thuế, kho ngoại quan và các khu phi thuế quan khác theo quy định của pháp luật; hàng hóa nhập khẩu từ doanh nghiệp chế xuất (doanh nghiệp đáp ứng quy định về khu phi thuế quan theo Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu số 107/2016/QH13), khu

chế xuất, kho bảo thuế, kho ngoại quan và các khu phi thuế quan khác theo quy định của pháp luật vào thị trường trong nước.

Theo Điều 4 của Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, *khu phi thuế quan* được định nghĩa là khu vực kinh tế nằm trong lãnh thổ Việt Nam, được thành lập theo quy định của pháp luật, có ranh giới địa lý xác định, ngăn cách với khu vực bên ngoài bằng hàng rào cứng, bảo đảm điều kiện cho hoạt động kiểm tra, giám sát, kiểm soát hải quan của cơ quan hải quan và các cơ quan có liên quan đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu và phương tiện, hành khách xuất cảnh, nhập cảnh; quan hệ mua bán, trao đổi hàng hóa giữa khu phi thuế quan với bên ngoài là quan hệ xuất khẩu, nhập khẩu.

(3) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu tại chỗ theo quy định của pháp luật.

(4) Hàng hóa của doanh nghiệp chế xuất thực hiện quyền xuất khẩu, quyền nhập khẩu, quyền phân phối theo quy định của pháp luật thương mại, pháp luật đầu tư.

4.3.2. Các trường hợp không chịu thuế XNK

Đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu không áp dụng đối với các trường hợp sau:

(1) Hàng hóa quá cảnh, chuyển khẩu, trung chuyển.

(2) Hàng hóa viện trợ nhân đạo, hàng hóa viện trợ không hoàn lại.

(3) Hàng hóa xuất khẩu từ khu phi thuế quan ra nước ngoài; hàng hóa nhập khẩu từ nước ngoài vào khu phi thuế quan và chỉ sử dụng trong khu phi thuế quan; hàng hóa chuyển từ khu phi thuế quan này sang khu phi thuế quan khác.

(4) Phần dầu khí được dùng để trả thuế tài nguyên cho Nhà nước khi xuất khẩu.

4.3.3. Người nộp thuế

Các đối tượng sau đây là người nộp thuế XNK:

(1) Chủ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

(2) Tổ chức nhận ủy thác xuất khẩu, nhập khẩu.

(3) Người xuất cảnh, nhập cảnh có hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, gửi hoặc nhận hàng hóa qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam.

(4) Người được ủy quyền, bảo lãnh và nộp thuế thay cho người nộp thuế, bao gồm:

(a) Đại lý làm thủ tục hải quan trong trường hợp được người nộp thuế ủy quyền nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu;

(b) Doanh nghiệp cung cấp dịch vụ bưu chính, dịch vụ chuyển phát nhanh quốc tế trong trường hợp nộp thuế thay cho người nộp thuế;

(c) Tổ chức tín dụng hoặc tổ chức khác hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng trong trường hợp bảo lãnh, nộp thuế thay cho người nộp thuế;

(d) Người được chủ hàng hóa ủy quyền trong trường hợp hàng hóa là quà biếu, quà tặng của cá nhân; hành lý gửi trước, gửi sau chuyến đi của người xuất cảnh, nhập cảnh;

(đ) Chi nhánh của doanh nghiệp được ủy quyền nộp thuế thay cho doanh nghiệp;

(e) Người khác được ủy quyền nộp thuế thay cho người nộp thuế theo quy định của pháp luật.

(5) Người thu mua, vận chuyển hàng hóa trong định mức miễn thuế của cư dân biên giới nhưng không sử dụng cho sản xuất, tiêu dùng mà đem bán tại thị trường trong nước và thương nhân nước ngoài được phép kinh doanh hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu ở chợ biên giới theo quy định của pháp luật.

(6) Người có hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu thuộc đối tượng không chịu thuế, miễn thuế nhưng sau đó có sự thay đổi và chuyển sang đối tượng chịu thuế theo quy định của pháp luật.

(7) Trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

4.4. Thuế chống bán phá giá, thuế chống trợ cấp, thuế tự vệ

4.4.1. Thuế chống bán phá giá

(1) Điều kiện áp dụng thuế chống bán phá giá:

(a) Hàng hóa nhập khẩu bán phá giá tại Việt Nam và biên độ bán phá giá phải được xác định cụ thể;

(b) Việc bán phá giá hàng hóa là nguyên nhân gây ra hoặc đe dọa gây ra thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước hoặc ngăn cản sự hình thành của ngành sản xuất trong nước.

(2) Nguyên tắc áp dụng thuế chống bán phá giá:

(a) Thuế chống bán phá giá chỉ được áp dụng ở mức độ cần thiết, hợp lý nhằm ngăn ngừa hoặc hạn chế thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước;

(b) Việc áp dụng thuế chống bán phá giá được thực hiện khi đã tiến hành điều tra và phải căn cứ vào kết luận điều tra theo quy định của pháp luật;

(c) Thuế chống bán phá giá được áp dụng đối với hàng hóa bán phá giá vào Việt Nam;

(d) Việc áp dụng thuế chống bán phá giá không được gây thiệt hại đến lợi ích kinh tế - xã hội trong nước.

(3) Thời hạn áp dụng thuế chống bán phá giá không quá 5 năm, kể từ ngày quyết định áp dụng có hiệu lực. Trường hợp cần thiết, quyết định áp dụng thuế chống bán phá giá có thể được gia hạn.

4.4.2. Thuế chống trợ cấp

(1) Điều kiện áp dụng thuế chống trợ cấp:

- (a) Hàng hóa nhập khẩu được xác định có trợ cấp theo quy định pháp luật;
- (b) Hàng hóa nhập khẩu là nguyên nhân gây ra hoặc đe dọa gây ra thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước hoặc ngăn cản sự hình thành của ngành sản xuất trong nước.

(2) Nguyên tắc áp dụng thuế chống trợ cấp:

- (a) Thuế chống trợ cấp chỉ được áp dụng ở mức độ cần thiết, hợp lý nhằm ngăn ngừa hoặc hạn chế thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất trong nước;
- (b) Việc áp dụng thuế chống trợ cấp được thực hiện khi đã tiến hành điều tra và phải căn cứ vào kết luận điều tra theo quy định của pháp luật;
- (c) Thuế chống trợ cấp được áp dụng đối với hàng hóa được trợ cấp nhập khẩu vào Việt Nam;
- (d) Việc áp dụng thuế chống trợ cấp không được gây thiệt hại đến lợi ích kinh tế - xã hội trong nước.

(3) Thời hạn áp dụng thuế chống trợ cấp không quá 5 năm, kể từ ngày quyết định áp dụng có hiệu lực. Trường hợp cần thiết, quyết định áp dụng thuế chống trợ cấp có thể được gia hạn.

4.4.3. Thuế tự vệ

(1) Điều kiện áp dụng thuế tự vệ:

- (a) Khối lượng, số lượng hoặc trị giá hàng hóa nhập khẩu gia tăng đột biến một cách tuyệt đối hoặc tương đối so với khối lượng, số lượng hoặc trị giá của hàng hóa tương tự hoặc hàng hóa cạnh tranh trực tiếp được sản xuất trong nước;
- (b) Việc gia tăng khối lượng, số lượng hoặc trị giá hàng hóa nhập khẩu quy định tại điểm a khoản này gây ra hoặc đe dọa gây ra thiệt hại nghiêm trọng cho ngành sản xuất hàng hóa tương tự hoặc hàng hóa cạnh tranh trực tiếp trong nước hoặc ngăn cản sự hình thành của ngành sản xuất trong nước.

(2) Nguyên tắc áp dụng thuế tự vệ:

- (a) Thuế tự vệ được áp dụng trong phạm vi và mức độ cần thiết nhằm ngăn ngừa hoặc hạn chế thiệt hại nghiêm trọng cho ngành sản xuất trong nước và tạo điều kiện để ngành sản xuất đó nâng cao khả năng cạnh tranh;
- (b) Việc áp dụng thuế tự vệ phải căn cứ vào kết luận điều tra, trừ trường hợp áp dụng thuế tự vệ tạm thời;
- (c) Thuế tự vệ được áp dụng trên cơ sở không phân biệt đối xử và không phụ thuộc vào xuất xứ hàng hóa.

(3) Thời hạn áp dụng thuế tự vệ không quá 4 năm, bao gồm cả thời gian áp dụng thuế tự vệ tạm thời. Thời hạn áp dụng thuế tự vệ có thể được gia hạn không quá 6 năm tiếp theo, với điều kiện vẫn còn thiệt hại nghiêm trọng hoặc nguy cơ gây ra thiệt hại nghiêm trọng cho ngành sản xuất trong nước và có bằng chứng chứng minh rằng ngành sản xuất đó đang điều chỉnh để nâng cao khả năng cạnh tranh.

4.5. Căn cứ tính thuế, hạn ngạch thuế quan, thời điểm tính thuế và tỷ giá tính thuế

4.5.1. Căn cứ tính thuế

Thuế XNK được xác định dựa theo một trong 3 phương pháp là: Phương pháp tính thuế theo tỷ lệ phần trăm, phương pháp tính thuế tuyệt đối và phương pháp hỗn hợp. Với mỗi phương pháp tính thuế có những căn cứ tính thuế tương ứng. Cụ thể như sau:

4.5.1.1. Căn cứ tính thuế XNK đối với hàng hóa áp dụng phương pháp tính thuế theo tỷ lệ phần trăm

Theo phương pháp này, số tiền thuế XNK phải nộp được xác định căn cứ vào trị giá tính thuế và thuế suất theo tỷ lệ phần trăm của từng mặt hàng tại thời điểm tính thuế. Cụ thể như sau:

(1) Trị giá tính thuế

Trị giá tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là trị giá hải quan theo quy định của Luật Hải quan.

Căn cứ vào Luật Hải quan và Điều 20 Nghị định 08/2015/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Hải quan thì nguyên tắc xác định trị giá hải quan như sau:

(a) Đối với hàng hóa xuất khẩu

Trị giá hải quan hàng xuất khẩu là giá bán của hàng hóa tính đến cửa khẩu xuất, không bao gồm phí bảo hiểm quốc tế và phí vận tải quốc tế.

Giá bán của hàng hóa tính đến cửa khẩu xuất là giá ghi trên hợp đồng mua bán hàng hóa hoặc các hình thức có giá trị pháp lý tương đương hợp đồng, hóa đơn thương mại và các chứng từ có liên quan của lô hàng phù hợp với hàng hóa thực xuất khẩu.

(b) Đối với hàng hóa nhập khẩu

Trị giá hải quan hàng nhập khẩu là giá thực tế phải trả tính đến cửa khẩu nhập đầu tiên trên cơ sở áp dụng Hiệp định chung về thuế quan và thương mại hoặc theo các cam kết quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã ký kết.

Cửa khẩu nhập đầu tiên được xác định như sau:

- Đối với phương thức vận tải đường biển, đường hàng không, cửa khẩu nhập đầu tiên là cảng dỡ hàng ghi trên vận đơn;
- Đối với phương thức vận tải đường sắt, cửa khẩu nhập đầu tiên là ga đường sắt liên vận quốc tế ở biên giới;
- Đối với phương thức vận tải đường bộ, đường sông, cửa khẩu nhập đầu tiên là cửa khẩu biên giới nơi hàng hóa nhập khẩu đi vào lãnh thổ Việt Nam.

Chính phủ giao Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chi tiết phương pháp xác định trị giá tính thuế xuất khẩu, trị giá tính thuế nhập khẩu và nguyên tắc, phương pháp xác định trị giá hải quan đối với các trường hợp khác.

(2) Thuế suất thuế XNK

(a) Quy định chung về thuế suất thuế XNK

Thuế suất đối với hàng hóa xuất khẩu được quy định cụ thể cho từng mặt hàng tại biểu thuế xuất khẩu.

Trường hợp hàng hóa xuất khẩu sang nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi về thuế xuất khẩu trong quan hệ thương mại với Việt Nam thì thực hiện theo các thỏa thuận này.

Thuế suất đối với hàng hóa nhập khẩu gồm thuế suất ưu đãi, thuế suất ưu đãi đặc biệt, thuế suất thông thường. Cụ thể là:

- *Thuế suất ưu đãi* áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu có xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ thực hiện đối xử tối huệ quốc trong quan hệ thương mại với Việt Nam; hàng hóa từ khu phi thuế quan nhập khẩu vào thị trường trong nước đáp ứng điều kiện xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ thực hiện đối xử tối huệ quốc trong quan hệ thương mại với Việt Nam;

- *Thuế suất ưu đãi đặc biệt* áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu có xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi đặc biệt về thuế nhập khẩu trong quan hệ thương mại với Việt Nam; hàng hóa từ khu phi thuế quan nhập khẩu vào thị trường trong nước đáp ứng điều kiện xuất xứ từ nước, nhóm nước hoặc vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi đặc biệt về thuế nhập khẩu trong quan hệ thương mại với Việt Nam;

- *Thuế suất thông thường* áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu không thuộc các trường hợp quy định tại điểm a và điểm b khoản này. Thuế suất thông thường được quy định bằng 150% thuế suất ưu đãi của từng mặt hàng tương ứng. Trường hợp mức thuế suất ưu đãi bằng 0%, Thủ tướng Chính phủ căn cứ quy định tại Điều 10 của Luật Thuế XNK để quyết định việc áp dụng mức thuế suất thông thường.

(b) Nguyên tắc ban hành biểu thuế XNK

- Khuyến khích nhập khẩu nguyên liệu, vật liệu, ưu tiên loại trong nước chưa đáp ứng nhu cầu; chú trọng phát triển lĩnh vực công nghệ cao, công nghệ nguồn, tiết kiệm năng lượng, bảo vệ môi trường.

- Phù hợp với định hướng phát triển kinh tế - xã hội của Nhà nước và các cam kết về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong các điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

- Góp phần bình ổn thị trường và nguồn thu ngân sách nhà nước.

- Đơn giản, minh bạch, tạo thuận lợi cho người nộp thuế và thực hiện cải cách thủ tục hành chính về thuế.

- Áp dụng thống nhất mức thuế suất đối với hàng hóa có cùng bản chất, cấu tạo, công dụng, có tính năng kỹ thuật tương tự; thuế suất thuế nhập khẩu giảm dần từ thành phẩm đến nguyên liệu thô; thuế suất thuế xuất khẩu tăng dần từ thành phẩm đến nguyên liệu thô.

(c) Thẩm quyền ban hành biểu thuế XNK

Chính phủ căn cứ nguyên tắc ban hành biểu thuế quy định tại Điều 10 của Luật Thuế XNK, Biểu thuế xuất khẩu theo Danh mục nhóm hàng chịu thuế và khung thuế suất thuế xuất khẩu đối với từng nhóm hàng chịu thuế ban hành kèm theo Luật Thuế XNK, Biểu thuế ưu đãi cam kết tại Nghị định thư gia nhập Tổ chức thương mại thế giới đã được Quốc hội phê chuẩn và các điều ước quốc tế khác mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên để ban hành Biểu thuế xuất khẩu; Biểu thuế xuất khẩu ưu đãi; Biểu thuế nhập khẩu ưu đãi; Biểu thuế nhập khẩu ưu đãi đặc biệt; Danh mục hàng hóa và mức thuế tuyệt đối, thuế hỗn hợp, thuế nhập khẩu ngoài hạn ngạch thuế quan.

Trong trường hợp cần thiết, Chính phủ trình Ủy ban thường vụ Quốc hội sửa đổi, bổ sung Biểu thuế xuất khẩu theo Danh mục nhóm hàng chịu thuế và khung thuế suất thuế xuất khẩu đối với từng nhóm hàng chịu thuế ban hành kèm theo Luật Thuế XNK.

4.5.1.2. Căn cứ tính thuế XNK đối với hàng hóa áp dụng phương pháp tính thuế tuyệt đối

Số tiền thuế XNK phải nộp theo phương pháp tính thuế tuyệt đối được xác định căn cứ vào lượng hàng hóa thực tế xuất khẩu, nhập khẩu và mức thuế tuyệt đối quy định trên một đơn vị hàng hóa tại thời điểm tính thuế.

Mức thuế tuyệt đối tính trên một đơn vị hàng hóa tại thời điểm tính thuế do Chính phủ quy định.

4.5.1.3. Căn cứ tính thuế đối với hàng hóa áp dụng phương pháp hỗn hợp

Số tiền thuế XNK phải nộp theo phương pháp tính thuế hỗn hợp được xác định là tổng số tiền thuế theo tỷ lệ phần trăm và số tiền thuế tuyệt đối như trình bày tại mục 4.5.1 và 4.5.2 nêu trên.

4.5.2. Thuế đối với hàng hóa nhập khẩu áp dụng hạn ngạch thuế quan

Hàng hóa nhập khẩu trong hạn ngạch thuế quan áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối như trình bày tại mục 4.5.1.1 và 4.5.1.2 nêu trên.

Hàng hóa nhập khẩu ngoài hạn ngạch thuế quan áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối ngoài hạn ngạch do cơ quan có thẩm quyền quy định.

4.5.3. Thời điểm tính thuế XNK

Thời điểm tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan.

Đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu thuộc đối tượng không chịu thuế, miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối trong hạn ngạch thuế quan nhưng được thay đổi về đối tượng không chịu thuế, miễn thuế, áp dụng thuế suất, mức thuế tuyệt đối trong hạn ngạch thuế quan theo quy định của pháp luật thì thời điểm tính thuế là thời điểm đăng ký tờ khai hải quan mới.

Thời điểm đăng ký tờ khai hải quan thực hiện theo quy định của pháp luật về hải quan.

4.5.4. Tỷ giá tính thuế

Tỷ giá giữa đồng Việt Nam với đồng tiền nước ngoài dùng để xác định trị giá tính thuế là tỷ giá ngoại tệ mua vào theo hình thức chuyển khoản của Hội sở chính Ngân hàng Thương mại cổ phần Ngoại thương Việt Nam tại thời điểm cuối ngày của ngày thứ năm tuần trước liền kề hoặc là tỷ giá cuối ngày của ngày làm việc liền trước ngày thứ năm tuần trước liền kề trong trường hợp ngày thứ năm là ngày lễ, ngày nghỉ. Tỷ giá này được sử dụng để xác định tỷ giá tính thuế cho các tờ khai hải quan đăng ký trong tuần.

Đối với các ngoại tệ không được Hội sở chính Ngân hàng thương mại cổ phần Ngoại thương Việt Nam công bố tỷ giá thì xác định theo tỷ giá tính chéo giữa đồng Việt Nam với một số ngoại tệ do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố. Đối với các ngoại tệ chưa được công bố tỷ giá tính chéo thì xác định theo nguyên tắc tính chéo giữa tỷ giá đô la Mỹ với đồng Việt Nam và tỷ giá giữa đồng đô la Mỹ với các ngoại tệ đó do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố. Tỷ giá do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố là tỷ giá được đưa tin mới nhất trên trang điện tử của Ngân hàng Nhà nước Việt Nam.

4.6. Quản lý thuế XNK

4.6.1. Nguyên tắc quản lý thuế XNK

Quy định về quản lý thuế nói chung và quản lý thuế XNK nói riêng từ ngày 01/01/2007 được thực hiện theo Luật Quản lý thuế, các luật sửa đổi, bổ sung Luật Quản lý thuế và các Nghị định của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế. Ngoài ra, quản lý thuế đối với hàng hóa XNK còn thực hiện theo Luật Hải quan và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Theo đó, nguyên tắc quản lý thuế được áp dụng thống nhất là: Cơ quan hải quan quản lý thuế đối với hàng hóa XNK theo nguyên tắc quản lý rủi ro. Theo đó, người nộp thuế XNK được áp dụng cách thức quản lý phù hợp tương ứng với 3 mức độ: Doanh nghiệp ưu tiên; doanh nghiệp tuân thủ và doanh nghiệp không tuân thủ pháp luật thuế.

4.6.1.1. Doanh nghiệp ưu tiên

Người nộp thuế được xếp vào nhóm doanh nghiệp ưu tiên nếu thỏa mãn đồng thời 4 điều kiện sau:

(1) Tuân thủ pháp luật về hải quan, pháp luật về thuế

Trong thời hạn 2 năm liên tục tính đến thời điểm doanh nghiệp nộp văn bản đề nghị công nhận doanh nghiệp ưu tiên, doanh nghiệp không vi phạm các quy định của pháp luật về thuế, hải quan tới mức bị xử lý vi phạm về các hành vi sau: (a) Các hành vi trốn thuế; gian lận thuế; buôn lậu và vận chuyển trái phép hàng hóa qua biên giới; (b) Các hành vi vi phạm hành chính có hình thức, mức xử phạt vượt thẩm quyền Chi cục trưởng Chi cục Hải quan và các chức danh tương đương.

(2) Điều kiện về chấp hành tốt pháp luật về kế toán, kiểm toán

(a) Áp dụng các chuẩn mực kế toán theo quy định của Bộ Tài chính;

(b) Báo cáo tài chính hàng năm phải được kiểm toán bởi công ty kiểm toán đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật về

kiểm toán độc lập. Ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính nêu trong báo cáo kiểm toán phải là ý kiến chấp nhận toàn phần theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

(3) Điều kiện về hệ thống kiểm soát nội bộ

Doanh nghiệp phải thực hiện và duy trì hệ thống, quy trình quản lý, giám sát, kiểm soát vận hành thực tế trong toàn bộ dây chuyền cung ứng hàng hóa xuất, nhập khẩu của mình.

(4) Điều kiện về kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu

(a) Doanh nghiệp xuất khẩu, nhập khẩu đạt kim ngạch 100 triệu USD/năm;

(b) Doanh nghiệp xuất khẩu hàng hóa sản xuất tại Việt Nam đạt kim ngạch 40 triệu USD/năm;

(c) Doanh nghiệp xuất khẩu hàng hóa là nông sản, thủy sản sản xuất hoặc nuôi, trồng tại Việt Nam đạt kim ngạch 30 triệu USD/năm;

(d) Đại lý thủ tục hải quan: số tờ khai làm thủ tục hải quan trong năm đạt 20.000 tờ khai/năm.

Kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu trong các trường hợp cụ thể trên là kim ngạch bình quân trong 2 năm liên tiếp tính đến ngày doanh nghiệp có văn bản đề nghị xem xét, không bao gồm kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu ủy thác.

Không áp dụng điều kiện kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu quy định tại Khoản 4 Điều này đối với doanh nghiệp được Bộ Khoa học và Công nghệ cấp giấy chứng nhận là doanh nghiệp công nghệ cao theo quy định của Luật Công nghệ cao.

Bộ Tài chính xem xét áp dụng chế độ ưu tiên đối với hàng hóa nhập khẩu để thực hiện dự án đầu tư trọng điểm được Thủ tướng Chính phủ chỉ đạo trước khi cấp phép đầu tư đang trong giai đoạn xây dựng cơ bản.

4.6.1.2. Doanh nghiệp tuân thủ và doanh nghiệp không tuân thủ

Người nộp thuế được cơ quan hải quan sắp xếp vào nhóm tuân thủ hoặc không tuân thủ dựa theo các tiêu chí sau: (a) Chính sách quản lý, chính sách thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, quá cảnh, phương tiện xuất cảnh, nhập cảnh, quá cảnh, hành lý của hành khách xuất cảnh, nhập cảnh, quá cảnh; (b) Tính chất, đặc điểm của hàng hóa, hành lý, phương tiện vận tải; (c) Tần suất, tính chất, mức độ vi phạm liên quan đến hàng hóa, hành lý, phương tiện vận tải; (d) Xuất xứ của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, quá cảnh; (đ) Tuyến đường, phương thức vận chuyển hàng hóa, hành lý; (e) Các yếu tố khác liên quan đến quá trình hoạt động xuất khẩu, nhập khẩu, xuất cảnh, nhập cảnh, quá cảnh.

4.6.2. Hồ sơ khai thuế XNK

Đối với hàng hóa XNK, hồ sơ hải quan được sử dụng làm hồ sơ khai thuế XNK. Hồ sơ hải quan gồm: (a) Tờ khai hải quan hoặc chứng từ thay thế tờ khai hải quan; (b) Chứng từ có liên quan.

Tùy từng trường hợp, người khai hải quan phải nộp hoặc xuất trình hợp đồng mua bán hàng hóa, hóa đơn thương mại, chứng từ vận tải, chứng từ chứng nhận xuất xứ hàng hóa, giấy phép xuất khẩu, nhập khẩu, văn bản thông báo kết quả kiểm tra hoặc miễn kiểm tra chuyên ngành, các chứng từ liên quan đến hàng hóa theo quy định của pháp luật có liên quan.

Chứng từ thuộc hồ sơ hải quan là chứng từ giấy hoặc chứng từ điện tử. Chứng từ điện tử phải bảo đảm tính toàn vẹn và khuôn dạng theo quy định của pháp luật về giao dịch điện tử.

4.6.3. Thời hạn nộp thuế XNK

Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu thuộc đối tượng chịu thuế phải nộp thuế trước khi thông quan hoặc giải phóng hàng hóa theo quy định của Luật Hải quan, trừ trường hợp được bảo lãnh hoặc thuộc diện áp dụng chế độ doanh nghiệp ưu tiên như trình bày dưới đây.

Trường hợp được tổ chức tín dụng bảo lãnh số thuế phải nộp thì được thông quan hoặc giải phóng hàng hóa nhưng phải nộp tiền chậm nộp theo quy định của Luật Quản lý thuế kể từ ngày được thông quan hoặc giải phóng hàng hóa đến ngày nộp thuế. Thời hạn bảo lãnh tối đa là 30 ngày, kể từ ngày đăng ký tờ khai hải quan.

Trường hợp đã được tổ chức tín dụng bảo lãnh nhưng hết thời hạn bảo lãnh mà người nộp thuế chưa nộp thuế và tiền chậm nộp thì tổ chức bảo lãnh có trách nhiệm nộp đủ thuế và tiền chậm nộp thay cho người nộp thuế.

Bảo lãnh tiền thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu được thực hiện theo một trong hai hình thức: Bảo lãnh riêng hoặc bảo lãnh chung. Bảo lãnh riêng là việc tổ chức tín dụng hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng cam kết bảo lãnh thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp số tiền thuế cho một tờ khai hải quan hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu. Bảo lãnh chung là việc tổ chức tín dụng hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng cam kết bảo lãnh thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp số tiền thuế cho hai tờ khai hải quan hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trở lên tại một hoặc nhiều Chi cục Hải quan. Bảo lãnh chung được trừ lùi, khôi phục tương ứng với số tiền thuế đã nộp.

Trường hợp tổ chức tín dụng nhận bảo lãnh riêng hoặc bảo lãnh chung nhưng hết thời hạn bảo lãnh đối với từng tờ khai mà người nộp thuế chưa nộp thuế và tiền chậm nộp (nếu có), tổ chức tín dụng nhận bảo lãnh có trách nhiệm nộp đủ tiền thuế, tiền chậm nộp thay người nộp thuế vào ngân sách nhà nước trên cơ sở thông tin trên hệ thống xử lý dữ liệu điện tử hải quan hoặc thông báo của cơ quan hải quan.

Trường hợp sử dụng hình thức đặt cọc tiền thuế nhập khẩu đối với hàng hóa kinh doanh tạm nhập, tái xuất trong thời hạn tạm nhập, tái xuất (bao gồm cả thời gian gia hạn), người nộp thuế phải nộp một khoản tiền tương đương số tiền thuế nhập khẩu của hàng hóa tạm nhập vào tài khoản tiền gửi của cơ quan hải quan tại Kho bạc nhà nước.

Việc hoàn trả tiền đặt cọc thực hiện như quy định về hoàn trả tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt nộp thừa theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Đối với hàng hóa kinh doanh tạm nhập tái xuất, quá thời hạn lưu giữ, doanh nghiệp chưa tái xuất hàng hóa ra khỏi Việt Nam thì cơ quan hải quan chuyển số tiền đặt cọc từ tài khoản tiền gửi của cơ quan hải quan vào ngân sách nhà nước; đối với trường hợp bảo lãnh thì tổ chức tín dụng có trách nhiệm nộp số tiền tương ứng với số tiền thuế nhập khẩu vào ngân sách nhà nước trên cơ sở thông tin trên hệ thống xử lý dữ liệu điện tử hải quan hoặc thông báo của cơ quan hải quan.

Người nộp thuế được áp dụng chế độ ưu tiên theo quy định của Luật Hải quan được thực hiện nộp thuế cho các tờ khai hải quan đã thông quan hoặc giải phóng hàng hóa trong tháng chậm nhất vào ngày thứ mười của tháng kế tiếp. Quá thời hạn này mà người nộp thuế chưa nộp thuế thì phải nộp đủ số tiền nợ thuế và tiền chậm nộp theo quy định của Luật Quản lý thuế.

4.6.4. *Kê khai, nộp thuế XNK*

4.6.4.1. *Nguyên tắc khai thuế, nộp thuế*

Nguyên tắc khai thuế, nộp thuế XNK được thực hiện theo quy định tại Nghị định số 08/2015/NĐ-CP ngày 21/1/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Hải quan.

Người nộp thuế tự kê khai đầy đủ, chính xác, trung thực các tiêu chí trên tờ khai hải quan và các chứng từ phải nộp, phải xuất trình theo quy định của pháp luật, các yếu tố làm căn cứ, liên quan đến tính thuế hoặc miễn thuế, xét miễn thuế, xét giảm thuế, xét hoàn thuế, không thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường (trừ việc kê khai thuế suất, số tiền thuế phải nộp đối với hàng hóa thuộc đối tượng không chịu thuế).

Người nộp thuế tự xác định, chịu trách nhiệm trước pháp luật về việc kê khai số tiền thuế phải nộp; số tiền thuế được miễn thuế, xét miễn thuế, xét giảm thuế, hoàn thuế hoặc không thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường theo đúng quy định của pháp luật; kê khai số tiền thuế phải nộp trên giấy nộp tiền theo quy định của Bộ Tài chính về thu, nộp thuế và các khoản thu khác đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

Đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu kê khai thuộc đối tượng không chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng, thuế bảo vệ môi trường hoặc miễn thuế, xét miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc áp dụng thuế suất ưu đãi, ưu đãi đặc biệt, mức thuế theo hạn ngạch thuế quan và đã được xử lý theo kê khai nhưng sau đó có thay đổi về đối tượng không chịu thuế hoặc mục đích được miễn thuế, xét miễn thuế, áp dụng thuế suất ưu đãi, ưu đãi đặc biệt, mức thuế theo hạn ngạch thuế quan; hàng hóa là nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất hàng hoá xuất khẩu và hàng hóa tạm nhập - tái xuất chuyển tiêu thụ nội địa thì người nộp thuế phải thực hiện khai hải

quan đối với hàng hóa thay đổi mục đích sử dụng, chuyển tiêu thụ nội địa theo hướng dẫn của Bộ Tài chính.

Thời hạn nộp hồ sơ hải quan, khai bổ sung hồ sơ hải quan, đăng ký hồ sơ hải quan, thay thế, sửa chữa hồ sơ hải quan, thay thế tờ khai hải quan,... được thực hiện theo quy định pháp luật về hải quan.

4.6.4.2. Địa điểm, hình thức nộp thuế

- Địa điểm nộp thuế: Kho bạc, ngân hàng thương mại, tổ chức tín dụng, Hải quan, và các tổ chức được làm dịch vụ thuế quan.

- Hình thức nộp thuế: Tiền mặt, chuyển khoản.

4.6.5. Thứ tự thanh toán tiền thuế; Ấn định thuế⁵

Nội dung này trong chuyên đề quản lý thuế, thực hiện theo quy trình thủ tục thống nhất.

4.7. Miễn thuế, giảm thuế

Nhằm thực hiện chính sách khuyến khích đầu tư, khuyến khích xuất khẩu, không vi phạm các cam kết quốc tế, góp phần tham gia vào phân bổ nguồn lực có hiệu quả và đảm bảo tính tương đồng, phù hợp với hệ thống pháp luật chuyên ngành đang còn hiệu lực, Luật thuế XNK đã quy định các trường hợp miễn thuế, xét miễn thuế và giảm thuế như sau:

4.7.1. Miễn thuế

Các trường hợp sau đây thuộc diện được miễn thuế XNK:

(1) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu của tổ chức, cá nhân nước ngoài được hưởng quyền ưu đãi, miễn trừ tại Việt Nam trong định mức phù hợp với điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên; hàng hóa trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế của người xuất cảnh, nhập cảnh; hàng hóa nhập khẩu để bán tại cửa hàng miễn thuế.

(2) Tài sản di chuyển, quà biếu, quà tặng trong định mức của tổ chức, cá nhân nước ngoài cho tổ chức, cá nhân Việt Nam hoặc ngược lại.

Tài sản di chuyển, quà biếu, quà tặng có số lượng hoặc trị giá vượt quá định mức miễn thuế phải nộp thuế đối với phần vượt, trừ trường hợp đơn vị nhận là cơ quan, tổ chức được ngân sách nhà nước bảo đảm kinh phí hoạt động và được cơ quan có thẩm quyền cho phép tiếp nhận hoặc trường hợp vì mục đích nhân đạo, từ thiện.

(3) Hàng hóa mua bán, trao đổi qua biên giới của cư dân biên giới thuộc Danh mục hàng hóa và trong định mức để phục vụ cho sản xuất, tiêu dùng của cư dân biên giới.

Trường hợp thu mua, vận chuyển hàng hóa trong định mức nhưng không sử dụng cho sản xuất, tiêu dùng của cư dân biên giới và hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu của thương nhân nước ngoài được phép kinh doanh ở chợ biên giới thì phải nộp thuế.

⁵ Xem mục Quản lý thuế

(4) Hàng hóa được miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

(5) Hàng hóa có trị giá hoặc có số tiền thuế phải nộp dưới mức tối thiểu.

(6) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để gia công sản phẩm xuất khẩu; sản phẩm hoàn chỉnh nhập khẩu để gắn vào sản phẩm gia công; sản phẩm gia công xuất khẩu.

Sản phẩm gia công xuất khẩu được sản xuất từ nguyên liệu, vật tư trong nước có thuế xuất khẩu thì không được miễn thuế đối với phần trị giá nguyên liệu, vật tư trong nước tương ứng cấu thành trong sản phẩm xuất khẩu.

Hàng hóa xuất khẩu để gia công sau đó nhập khẩu được miễn thuế xuất khẩu và thuế nhập khẩu tính trên phần trị giá của nguyên vật liệu xuất khẩu cấu thành sản phẩm gia công. Đối với hàng hóa xuất khẩu để gia công sau đó nhập khẩu là tài nguyên, khoáng sản, sản phẩm có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên thì không được miễn thuế.

(7) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để sản xuất hàng hóa xuất khẩu.

(8) Hàng hóa sản xuất, gia công, tái chế, lắp ráp tại khu phi thuế quan không sử dụng nguyên liệu, linh kiện nhập khẩu từ nước ngoài khi nhập khẩu vào thị trường trong nước.

(9) Hàng hóa tạm nhập, tái xuất hoặc tạm xuất, tái nhập trong thời hạn nhất định, bao gồm:

- Hàng hóa tạm nhập, tái xuất, tạm xuất, tái nhập để tổ chức hoặc tham dự hội chợ, triển lãm, giới thiệu sản phẩm, sự kiện thể thao, văn hóa, nghệ thuật hoặc các sự kiện khác; máy móc, thiết bị tạm nhập, tái xuất để thử nghiệm, nghiên cứu phát triển sản phẩm; máy móc, thiết bị, dụng cụ nghề nghiệp tạm nhập, tái xuất, tạm xuất, tái nhập để phục vụ công việc trong thời hạn nhất định hoặc phục vụ gia công cho thương nhân nước ngoài, trừ trường hợp máy móc, thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển của các tổ chức, cá nhân được phép tạm nhập, tái xuất để thực hiện các dự án đầu tư, thi công xây dựng, lắp đặt công trình, phục vụ sản xuất.

- Máy móc, thiết bị, linh kiện, phụ tùng tạm nhập để thay thế, sửa chữa tàu biển, tàu bay nước ngoài hoặc tạm xuất để thay thế, sửa chữa tàu biển, tàu bay Việt Nam ở nước ngoài; hàng hóa tạm nhập, tái xuất để cung ứng cho tàu biển, tàu bay nước ngoài neo đậu tại cảng Việt Nam.

- Hàng hóa tạm nhập, tái xuất hoặc tạm xuất, tái nhập để bảo hành, sửa chữa, thay thế.

- Phương tiện quay vòng theo phương thức tạm nhập, tái xuất hoặc tạm xuất, tái nhập để chứa hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

- Hàng hóa kinh doanh tạm nhập, tái xuất trong thời hạn tạm nhập, tái xuất (bao gồm cả thời gian gia hạn) được tổ chức tín dụng bảo lãnh hoặc đã đặt cọc một khoản tiền tương đương số tiền thuế nhập khẩu của hàng hóa tạm nhập,

tái xuất.

(10) Hàng hóa không nhằm mục đích thương mại trong các trường hợp sau: hàng mẫu; ảnh, phim, mô hình thay thế cho hàng mẫu; ấn phẩm quảng cáo số lượng nhỏ.

(11) Hàng hóa nhập khẩu để tạo tài sản cố định của đối tượng được hưởng ưu đãi đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư, bao gồm:

- Máy móc, thiết bị; linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng để lắp ráp đồng bộ hoặc sử dụng đồng bộ với máy móc, thiết bị; nguyên liệu, vật tư dùng để chế tạo máy móc, thiết bị hoặc để chế tạo linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng của máy móc, thiết bị.

- Phương tiện vận tải chuyên dùng trong dây chuyền công nghệ sử dụng trực tiếp cho hoạt động sản xuất của dự án.

- Vật tư xây dựng trong nước chưa sản xuất được.

Việc miễn thuế nhập khẩu đối với hàng hóa nhập khẩu trong trường hợp này được áp dụng cho cả dự án đầu tư mới và dự án đầu tư mở rộng.

(12) Giống cây trồng; giống vật nuôi; phân bón, thuốc bảo vệ thực vật trong nước chưa sản xuất được, cần thiết nhập khẩu theo quy định của cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền.

(13) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu để sản xuất của dự án đầu tư thuộc danh mục ngành, nghề đặc biệt ưu đãi đầu tư hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn theo quy định của pháp luật về đầu tư, doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp khoa học và công nghệ, tổ chức khoa học và công nghệ được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 5 năm, kể từ khi bắt đầu sản xuất.

Việc miễn thuế nhập khẩu đối với trường hợp này không áp dụng đối với dự án đầu tư khai thác khoáng sản; dự án sản xuất sản phẩm có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên; dự án sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

(14) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu trong nước chưa sản xuất được của dự án đầu tư để sản xuất, lắp ráp trang thiết bị y tế được ưu tiên nghiên cứu, chế tạo được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 5 năm, kể từ khi bắt đầu sản xuất.

(15) Hàng hóa nhập khẩu để phục vụ hoạt động dầu khí, bao gồm:

- Máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng cần thiết cho hoạt động dầu khí, bao gồm cả trường hợp tạm nhập, tái xuất.

- Linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng để lắp ráp đồng bộ hoặc sử dụng đồng bộ với máy móc, thiết bị; nguyên liệu, vật tư dùng để chế tạo máy móc, thiết bị hoặc để chế tạo linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng của máy móc, thiết bị cần thiết cho hoạt động dầu khí.

- Vật tư cần thiết cho hoạt động dầu khí trong nước chưa sản xuất được.

(16) Dự án, cơ sở đóng tàu thuộc danh mục ngành, nghề ưu đãi theo quy định của pháp luật về đầu tư được miễn thuế đối với:

- Hàng hóa nhập khẩu để tạo tài sản cố định của cơ sở đóng tàu, bao gồm: máy móc, thiết bị; linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng để lắp ráp đồng bộ hoặc sử dụng đồng bộ với máy móc, thiết bị; nguyên liệu, vật tư dùng để chế tạo máy móc, thiết bị hoặc để chế tạo linh kiện, chi tiết, bộ phận rời, phụ tùng của máy móc, thiết bị; phương tiện vận tải trong dây chuyền công nghệ phục vụ trực tiếp cho hoạt động đóng tàu; vật tư xây dựng trong nước chưa sản xuất được.

- Hàng hóa nhập khẩu là máy móc, thiết bị, nguyên liệu, vật tư, linh kiện, bán thành phẩm trong nước chưa sản xuất được phục vụ cho việc đóng tàu.

- Tàu biển xuất khẩu.

(17) Máy móc, thiết bị, nguyên liệu, vật tư, linh kiện, bộ phận, phụ tùng nhập khẩu phục vụ hoạt động in, đúc tiền.

(18) Hàng hóa nhập khẩu là nguyên liệu, vật tư, linh kiện trong nước chưa sản xuất được phục vụ trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm công nghệ thông tin, nội dung số, phần mềm.

(19) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu để bảo vệ môi trường, bao gồm:

- Máy móc, thiết bị, phương tiện, dụng cụ, vật tư chuyên dùng nhập khẩu trong nước chưa sản xuất được để thu gom, vận chuyển, xử lý, chế biến nước thải, rác thải, khí thải, quan trắc và phân tích môi trường, sản xuất năng lượng tái tạo; xử lý ô nhiễm môi trường, ứng phó, xử lý sự cố môi trường.

- Sản phẩm xuất khẩu được sản xuất từ hoạt động tái chế, xử lý chất thải.

(20) Hàng hóa nhập khẩu chuyên dùng trong nước chưa sản xuất được phục vụ trực tiếp cho giáo dục.

(21) Hàng hóa nhập khẩu là máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư chuyên dùng trong nước chưa sản xuất được, tài liệu, sách báo khoa học chuyên dùng sử dụng trực tiếp cho nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ, phát triển hoạt động ươm tạo công nghệ, ươm tạo doanh nghiệp khoa học và công nghệ, đổi mới công nghệ.

(22) Hàng hóa nhập khẩu chuyên dùng phục vụ trực tiếp cho an ninh, quốc phòng, trong đó phương tiện vận tải chuyên dùng phải là loại trong nước chưa sản xuất được.

(23) Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu để phục vụ bảo đảm an sinh xã hội, khắc phục hậu quả thiên tai, thảm họa, dịch bệnh và các trường hợp đặc biệt khác.

4.7.2. Giảm thuế

Hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu đang trong quá trình giám sát của cơ quan hải quan nếu bị hư hỏng, mất mát được cơ quan, tổ chức có thẩm quyền giám định chứng nhận thì được giảm thuế.

Mức giảm thuế tương ứng với tỷ lệ tổn thất thực tế của hàng hóa. Trường hợp hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu bị hư hỏng, mất mát toàn bộ thì không phải

nộp thuế.

Thủ tục giảm thuế thực hiện theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

4.8. Hoàn thuế thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

4.8.1. Các trường hợp được hoàn thuế XNK

(1) Người nộp thuế đã nộp thuế nhập khẩu, thuế xuất khẩu nhưng không có hàng hóa nhập khẩu, xuất khẩu hoặc nhập khẩu, xuất khẩu ít hơn so với hàng hóa nhập khẩu, xuất khẩu đã nộp thuế;

(2) Người nộp thuế đã nộp thuế xuất khẩu nhưng hàng hóa xuất khẩu phải tái nhập được hoàn thuế xuất khẩu và không phải nộp thuế nhập khẩu;

(3) Người nộp thuế đã nộp thuế nhập khẩu nhưng hàng hóa nhập khẩu phải tái xuất được hoàn thuế nhập khẩu và không phải nộp thuế xuất khẩu;

(4) Người nộp thuế đã nộp thuế đối với hàng hóa nhập khẩu để sản xuất, kinh doanh nhưng đã đưa vào sản xuất hàng hóa xuất khẩu và đã xuất khẩu sản phẩm;

(5) Người nộp thuế đã nộp thuế đối với máy móc, thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển của các tổ chức, cá nhân được phép tạm nhập, tái xuất, trừ trường hợp đi thuê để thực hiện các dự án đầu tư, thi công xây dựng, lắp đặt công trình, phục vụ sản xuất, khi tái xuất ra nước ngoài hoặc xuất vào khu phi thuế quan.

4.8.2. Nguyên tắc và phương pháp xác định số thuế XNK được hoàn

Số tiền thuế nhập khẩu được hoàn lại xác định trên cơ sở trị giá sử dụng còn lại của hàng hóa khi tái xuất khẩu tính theo thời gian sử dụng, lưu lại tại Việt Nam. Trường hợp hàng hóa đã hết trị giá sử dụng thì không được hoàn lại thuế nhập khẩu đã nộp.

Không hoàn thuế đối với số tiền thuế được hoàn dưới mức tối thiểu theo quy định của Chính phủ.

Hàng hóa quy định tại các điểm 1, 2, 3 nói trên được hoàn thuế khi chưa qua sử dụng, gia công, chế biến.

4.8.3. Thủ tục hoàn thuế

Thủ tục hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thực hiện theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

4.9. Các văn bản quy phạm pháp luật hiện hành về thuế XNK

- Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (sửa đổi) số 107/2016/QH13 ngày 6/4/2016;

- Luật Hải quan số 54/2014/QH13 ngày 23/6/2014;

- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006;

- Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012;

- Luật số 71/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và Luật Quản lý thuế;

- Luật số 106/2016/QH13 ngày 6/4/2016 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 134/2016/NĐ-CP ngày 1/7/2016 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (sửa đổi);
- Nghị định số 08/2015/NĐ-CP ngày 21/1/2015 của Chính phủ quy định chi tiết và biện pháp thi hành Luật Hải quan về thủ tục hải quan, kiểm tra, giám sát, kiểm soát hải quan;
- Nghị định số 164/2013/NĐ-CP ngày 13/11/2013 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 29/2008/NĐ-CP ngày 14/3/2008 của Chính phủ quy định về khu công nghiệp, khu chế xuất và khu kinh tế;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số Điều của các Nghị định về thuế;
- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế;
- Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01 tháng 7 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế.

5. THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

5.1. Những vấn đề chung về thuế thu nhập doanh nghiệp

5.1.1. Khái niệm

Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) được hiểu là một sắc thuế thuộc loại thuế trực thu đánh trực tiếp vào thu nhập của một tổ chức, một pháp nhân.

Trên thế giới, loại thuế này có những tên gọi khác nhau, tùy theo quan niệm hoặc quy định pháp luật của mỗi nước, nhiều khi trong các tài liệu khác nhau cũng có tên gọi không giống nhau do việc sử dụng các thuật ngữ qua dịch thuật. Theo đó, thuế TNDN còn được gọi là thuế thu nhập công ty (corporate income tax); thuế lợi tức (profit tax) hoặc thuế lợi tức công ty (corporate profit tax). Nhiều ý kiến cho rằng “thu nhập doanh nghiệp” được sử dụng nhiều hơn, phổ biến hơn, thực dụng hơn và khi sử dụng nó sẽ dễ đánh thuế hơn so với sử dụng phạm trù “lợi tức”.

Về kỹ thuật lập pháp, các nước trên thế giới cũng có những cách thức không giống nhau trong việc ban hành các đạo luật thuế đánh vào thu nhập của pháp nhân. Có nước ban hành luật thuế TNDN (Việt Nam là một ví dụ), cũng có

nước ban hành đạo luật thuế thu nhập chung, trong đó có các chương, mục quy định về thuế TNDN.

Ở Việt Nam, phạm trù “thu nhập doanh nghiệp” được biết đến kể từ khi triển khai công tác nghiên cứu và ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997, thi hành từ 1999 để thay thế cho Luật thuế lợi tức trước đây. Thuế TNDN là loại thuế trực thu, trực tiếp điều chỉnh vào thu nhập của các tổ chức, thời gian đầu (1999 đến 2008) Luật thuế TNDN còn áp dụng đối với cả thu nhập của cá nhân, hộ gia đình sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ (gọi chung là cơ sở kinh doanh).

5.1.2. Đặc điểm của thuế TNDN

Thuế TNDN thường có các đặc điểm sau đây:

- Thuế trực thu thường đánh lũy tiến do việc đánh thuế có tính đến khả năng của người nộp, tuy nhiên thuế TNDN thường không sử dụng thuế suất lũy tiến mà sử dụng thuế suất đơn nhất (flat tax rate). Mức thuế suất khác nhau có thể được áp dụng đối với các nhóm đối tượng hoặc một số loại thu nhập khác nhau vì mục tiêu chính sách.

- Thuế TNDN đánh vào thu nhập của mỗi tổ chức, pháp nhân kinh doanh và thường được coi như là một loại thuế đánh vào vốn (tư bản), bởi vốn của một tổ chức được hình thành từ sự đóng góp của các tổ chức, cá nhân sở hữu nó. Trên giác độ kinh tế, thuế TNDN được xem như một loại thuế “thu trước” hoặc “thu gộp” của thuế thu nhập cá nhân. Thông qua việc thu thuế TNDN, các chính phủ có thể giảm bớt được chi phí quản lý thu và hạn chế được nhiều rủi ro so với thu thuế thu nhập cá nhân.

- Thuế TNDN phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của người nộp thuế do bản chất thuế TNDN đánh vào lợi nhuận của hoạt động kinh doanh và các khoản thu nhập khác của hoạt động sản xuất, kinh doanh.

- Các chính sách khuyến khích, ưu đãi thuế vì các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội hoặc tham gia giải quyết các vấn đề xã hội thường được lồng ghép, thiết kế trong quy định pháp luật về thuế TNDN. Đặc biệt, các ưu đãi thuế TNDN để thu hút đầu tư vào các vùng khó khăn, khuyến khích phát triển các lĩnh vực theo định hướng, cạnh tranh thu hút đầu tư nước ngoài thường được thể hiện trong chính sách thuế TNDN của nhiều nước.

Những đặc điểm nêu trên đặt ra yêu cầu phải xem xét mối quan hệ giữa thuế TNDN và thuế thu nhập cá nhân, giữa chính sách thuế với chính sách phát triển kinh tế cũng như các cam kết quốc tế về tự do hoá thương mại và bảo hộ đầu tư.

5.1.3. Vai trò của thuế TNDN

Thuế TNDN có vai trò quan trọng trong khuyến khích đầu tư phát triển kinh tế - xã hội, khuyến khích chuyển dịch cơ cấu kinh tế theo ngành và lãnh thổ thông qua các quy định về ưu đãi thuế, các yếu tố kỹ thuật trong tính thuế, quản lý thuế.

Thuế TNDN là công cụ quan trọng và hiệu quả trong việc bảo đảm nguồn thu cho NSNN đáp ứng các nhu cầu chi tiêu của chính phủ. Tại các nước đang phát triển, thuế TNDN thường là một trong những nguồn thu lớn, ổn định của ngân sách quốc gia.

Thuế TNDN thu trên thu nhập của doanh nghiệp sau khi đã trừ đi những chi phí để tạo ra thu nhập trong mỗi kỳ tính thuế, số thuế cao hay thấp tác động trực tiếp đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp, việc tính thuế cần dựa vào các chuẩn mực kế toán, gắn với các quy chế quản lý tài chính của mỗi doanh nghiệp,... Vì vậy, thuế TNDN có ý nghĩa như một công cụ giúp doanh nghiệp tăng cường công tác quản lý nội bộ cũng như xác định chiến lược kinh doanh trong từng thời kỳ.

5.1.4. Quá trình hình thành và phát triển của thuế TNDN ở Việt Nam

Năm 1997, Quốc hội ban hành Luật thuế TNDN để thay thế cho Luật thuế lợi tức, áp dụng từ năm 1999. Theo Luật này, nghĩa vụ thuế có sự phân biệt giữa các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI) và tổ chức, cá nhân trong nước. Đối với mọi tổ chức, cá nhân trong nước không phân biệt ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh đều áp dụng mức thuế 32%. Ngoài ra, những cơ sở kinh doanh có lợi thế khách quan còn phải nộp thuế TNDN bổ sung (tối đa 25% thu nhập do lợi thế khách quan mang lại theo quy định của Chính phủ). Các dự án đầu tư lập doanh nghiệp mới thuộc ngành nghề, lĩnh vực hoặc địa bàn khuyến khích đầu tư theo Luật khuyến khích đầu tư trong nước thì được áp dụng các mức thuế suất ưu đãi 15%, 20% hoặc 25% tùy thuộc vào điều kiện đáp ứng được. Doanh nghiệp FDI nộp thuế theo quy định của Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam: thuế suất phổ thông 25%, các mức thuế suất ưu đãi là 10%, 15% hoặc 20% tùy thuộc vào từng dự án đạt tiêu chuẩn khuyến khích đầu tư theo lĩnh vực, ngành nghề hoặc địa bàn. Ngoài ra, khi chuyển lợi nhuận về nước còn phải nộp thuế chuyển lợi nhuận ra nước ngoài với các mức thuế 5%, 7%, hoặc 10% tùy thuộc vào từng dự án cụ thể (từ năm 2000 được hạ xuống tương ứng còn 3%, 5%, 7%). Các mức thuế suất phổ thông, thuế suất ưu đãi, thuế chuyển lợi nhuận được ghi vào Giấy phép đầu tư.

Ngày 17/6/2003, Quốc hội ban hành Luật thuế TNDN số 09/2003/QH11 có hiệu lực thi hành từ năm 2004, áp dụng thống nhất giữa doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp FDI với mức thuế suất phổ thông là 28%. Cùng với việc bãi bỏ thuế chuyển lợi nhuận ra nước ngoài, các ưu đãi thuế được bảo lưu theo nguyên tắc chọn mức ưu đãi cao nhất khác nhau đang được quy định tại Luật khuyến khích đầu tư trong nước và Luật đầu tư nước ngoài để quy định trong Luật này.

Ngày 3/6/2008, Quốc hội ban hành Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 thay thế Luật thuế TNDN số 09/2003/QH11. Luật này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2009.

Sau hơn 4 năm thực hiện, nhằm thực hiện Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011 – 2020 và khắc phục những bất cập của Luật thuế TNDN năm 2008, Quốc hội ban hành Luật số 32/2013/QH13 ngày 19/6/2013 sửa đổi,

bổ sung một số điều của Luật số 14/2008/QH12 với hiệu lực thi hành từ năm 2014. Một số chính sách ưu đãi dành cho các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa và doanh nghiệp tham gia hoạt động đầu tư, kinh doanh nhà ở xã hội được áp dụng ngay từ ngày 01/7/2013.

Ngày 26/11/2014, Quốc hội thông qua Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế. Trong Luật này, có sửa đổi, bổ sung một số nội dung về thuế TNDN. Trên cơ sở đó, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 quy định chi tiết thi hành thuế TNDN và Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 96/2015/TT-BTC hướng dẫn thi hành thuế TNDN.

5.2. Nội dung chủ yếu của Luật Thuế TNDN ở Việt Nam

5.2.1. Người nộp thuế

Theo Điều 2 Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 ngày 03/6/2008 (được sửa đổi, bổ sung tại Luật số 32/2013/QH13 và Luật số 71/2014/QH13) và Điều 2 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ (được sửa đổi, bổ sung theo Nghị định số 91/2014/NĐ-CP và số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015) thì người nộp thuế TNDN là các tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh có thu nhập chịu thuế, bao gồm:

a) Doanh nghiệp (DN) được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam;

b) DN được thành lập theo quy định của pháp luật nước ngoài (sau đây gọi là DN nước ngoài) có cơ sở thường trú hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam;

c) Tổ chức được thành lập theo Luật Hợp tác xã;

d) Đơn vị sự nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam ;

đ) Tổ chức khác có hoạt động sản xuất, kinh doanh có thu nhập.

Tổ chức được thành lập và hoạt động (hoặc đăng ký hoạt động) theo quy định của pháp luật Việt Nam, cá nhân kinh doanh là người nộp thuế theo phương pháp khấu trừ tại nguồn trong trường hợp mua dịch vụ (kể cả mua dịch vụ gắn với hàng hoá, mua hàng hoá được cung cấp, phân phối theo hình thức xuất nhập khẩu tại chỗ hoặc theo các điều khoản thương mại quốc tế) trên cơ sở hợp đồng ký kết với doanh nghiệp nước ngoài quy định tại điểm c, d khoản 2 Điều 2 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp⁶.

5.2.2. Phương pháp tính thuế thu nhập doanh nghiệp

5.2.2.1. Công thức chung xác định thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp

⁶ Đang được hướng dẫn tại Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 06/8/2014 hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế áp dụng đối với các tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam (thay thế Thông tư số 60/2012/TT-BTC)

Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kỳ tính thuế bằng thu nhập tính thuế trừ đi phần trích lập quỹ khoa học và công nghệ (nếu có) nhân với thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được xác định theo công thức sau:

$$\text{Thuế TNDN phải nộp} = \left(\text{Thu nhập tính thuế} - \text{Phần trích lập quỹ KH\&CN (nếu có)} \right) \times \text{Thuế suất thuế TNDN}$$

5.2.2.2. Cách xác định thuế TNDN phải nộp trong trường hợp có thu nhập từ đầu tư ra nước ngoài

Doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ở nước ngoài chuyển phần thu nhập sau khi đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp ở nước ngoài của doanh nghiệp về Việt Nam đối với các nước đã ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần thì thực hiện theo quy định của Hiệp định; đối với các nước chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần thì trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp ở các nước mà doanh nghiệp đầu tư chuyển về có mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp thấp hơn thì thu phần chênh lệch so với số thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam.

Doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài có thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh tại nước ngoài, thực hiện kê khai và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của Việt Nam, kể cả trường hợp doanh nghiệp đang được hưởng ưu đãi miễn, giảm thuế thu nhập theo quy định của nước doanh nghiệp đầu tư. Mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp để tính và kê khai thuế đối với các khoản thu nhập từ nước ngoài là thuế suất phổ thông (từ ngày 1/1/2016 là 20%), không áp dụng mức thuế suất ưu đãi (nếu có) mà doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài đang được hưởng theo Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

Trường hợp khoản thu nhập từ dự án đầu tư tại nước ngoài đã chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc một loại thuế có bản chất tương tự như thuế thu nhập doanh nghiệp) ở nước ngoài, khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tại Việt Nam, doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài được trừ số thuế đã nộp ở nước ngoài hoặc đã được đối tác nước tiếp nhận đầu tư trả thay (kể cả thuế đối với tiền lãi cổ phần), nhưng số thuế được trừ không vượt quá số thuế thu nhập tính theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam. Số thuế thu nhập doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài được miễn, giảm đối với phần lợi nhuận được hưởng từ dự án đầu tư ở nước ngoài theo luật pháp của nước doanh nghiệp đầu tư cũng được trừ khi xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tại Việt Nam.

Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ở nước ngoài có chuyển phần thu nhập về nước mà không thực hiện kê khai, nộp thuế đối với phần thu nhập chuyển về nước thì cơ quan thuế thực hiện ấn định thu nhập chịu thuế từ hoạt động sản xuất kinh doanh tại nước ngoài theo quy định của Luật Quản lý thuế. Hồ sơ đính kèm khi kê khai và nộp thuế của doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài đối với khoản thu nhập từ dự án đầu tư tại nước ngoài bao gồm: (i)

Bản chụp Tờ khai thuế thu nhập ở nước ngoài có xác nhận của người nộp thuế;
(ii) Bản chụp chứng từ nộp thuế ở nước ngoài có xác nhận của người nộp thuế hoặc bản gốc xác nhận của cơ quan thuế nước ngoài về số thuế đã nộp hoặc bản chụp chứng từ có giá trị tương đương có xác nhận của người nộp thuế.

Khoản thu nhập từ dự án đầu tư tại nước ngoài được kê khai vào quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp của năm có chuyển phần thu nhập về nước theo quy định của pháp luật về đầu tư trực tiếp ra nước ngoài. Khoản thu nhập (lãi), khoản lỗ phát sinh từ dự án đầu tư ở nước ngoài không được trừ vào số lỗ, số thu nhập (lãi) phát sinh trong nước của doanh nghiệp khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

5.2.2.3. Xác định thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp đối với đơn vị sự nghiệp, tổ chức khác không phải là doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam

Đơn vị sự nghiệp, tổ chức khác không phải là doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam, doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp có phát sinh hoạt động kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế thu nhập doanh nghiệp mà các đơn vị này xác định được doanh thu nhưng không xác định được chi phí, thu nhập của hoạt động kinh doanh thì kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hoá, dịch vụ, cụ thể như sau:

- + Đối với dịch vụ (bao gồm cả lãi tiền gửi, lãi tiền cho vay): 5%;
- Riêng hoạt động giáo dục, y tế, biểu diễn nghệ thuật: 2%.
- + Đối với kinh doanh hàng hoá: 1%;
- + Đối với hoạt động khác: 2%;

Ví dụ 5.1: Đơn vị sự nghiệp A có phát sinh hoạt động cho thuê nhà, doanh thu cho thuê nhà 1 năm là 100 triệu đồng, đơn vị không xác định được chi phí, thu nhập của hoạt động cho thuê nhà nêu trên do vậy đơn vị lựa chọn kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hoá, dịch vụ như sau:

Số thuế TNDN phải nộp = 100.000.000 đồng x 5% = 5.000.000 đồng.

5.2.2.4. Kỳ tính thuế TNDN

Kỳ tính thuế TNDN xác định theo năm dương lịch. Trường hợp DN áp dụng năm tài chính khác với năm dương lịch thì kỳ tính thuế xác định theo năm tài chính áp dụng. Kỳ tính thuế đầu tiên đối với DN mới thành lập và kỳ tính thuế cuối cùng đối với DN chuyển đổi loại hình DN, chuyển đổi hình thức sở hữu, sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản được xác định phù hợp với kỳ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán.

Trường hợp kỳ tính thuế năm đầu tiên của DN mới thành lập kể từ khi được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đầu tư và kỳ tính thuế năm cuối cùng đối với DN chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức sở hữu, hợp nhất, sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản có thời gian ngắn hơn 3 tháng thì được cộng với kỳ tính thuế năm tiếp theo (đối với

DN mới thành lập) hoặc kỳ tính thuế năm trước đó (đối với DN chuyển đổi loại hình DN, chuyển đổi hình thức sở hữu, hợp nhất, sáp nhập, chia, tách, giải thể, phá sản) để hình thành một kỳ tính thuế TNDN. Kỳ tính thuế thu nhập doanh nghiệp năm đầu tiên hoặc kỳ tính thuế thu nhập doanh nghiệp năm cuối cùng không vượt quá 15 tháng.

Trường hợp doanh nghiệp thực hiện chuyển đổi kỳ tính thuế TNDN từ năm dương lịch sang năm tài chính hoặc ngược lại thì kỳ tính thuế TNDN của năm chuyển đổi không vượt quá 12 tháng. Doanh nghiệp đang trong thời gian được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp mà có thực hiện chuyển đổi kỳ tính thuế thì doanh nghiệp được lựa chọn: Ưu đãi trong năm chuyển đổi kỳ tính thuế hoặc nộp thuế theo mức thuế suất không được hưởng ưu đãi của năm chuyển đổi kỳ tính thuế và hưởng ưu đãi thuế sang năm tiếp theo.

Ví dụ 5.2: Doanh nghiệp A kỳ tính thuế TNDN năm 2010 áp dụng theo năm dương lịch, nhưng đầu năm 2011 lựa chọn chuyển đổi sang năm tài chính từ ngày 01/4 năm này sang ngày 31/03 năm sau, thì kỳ tính thuế TNDN năm chuyển đổi được tính từ ngày 01/01/2011 đến hết ngày 31/03/2011, kỳ tính thuế TNDN năm tài chính tiếp theo được tính từ ngày 01/04/2011 đến hết ngày 31/03/2012.

5.2.3. Thu nhập tính thuế

Thu nhập tính thuế trong kỳ tính thuế được xác định bằng thu nhập chịu thuế trừ thu nhập được miễn thuế và các khoản lỗ được kết chuyển từ các năm trước theo quy định.

Thu nhập tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Thu nhập tính thuế} = \text{Thu nhập chịu thuế} - \left[\begin{array}{l} \text{Thu nhập} \\ \text{được miễn} \\ \text{thuế} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Các khoản lỗ} \\ \text{được kết chuyển} \\ \text{theo quy định} \end{array} \right]$$

Cách xác định các khoản thu nhập chịu thuế được trình bày cụ thể trong mục 5.2.4 dưới đây. Cách xác định thu nhập miễn thuế và các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định của pháp luật được trình bày lần lượt tại các mục 5.2.5 và 5.2.6 tài liệu này.

5.2.4. Thu nhập chịu thuế

Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ và thu nhập khác.

Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế xác định như sau:

$$\text{Thu nhập chịu thuế} = \left[\begin{array}{l} \text{Doanh thu} \\ - \text{Chi phí} \\ \text{được trừ} \end{array} \right] + \text{Các khoản thu nhập khác}$$

Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ bằng doanh thu của hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ trừ chi phí được trừ của hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ đó. Doanh nghiệp có nhiều hoạt động sản xuất kinh doanh áp dụng nhiều mức thuế suất khác nhau thì doanh

ng nghiệp phải tính riêng thu nhập của từng hoạt động nhân với thuế suất tương ứng.

Thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật phải hạch toán riêng để kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với mức thuế suất 22% (từ ngày 01/01/2016 áp dụng mức thuế suất 20%), không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (trừ phần thu nhập của doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua được áp dụng thuế suất thuế TNDN 10% theo quy định tại điểm d khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC).

Doanh nghiệp trong kỳ tính thuế có các hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) nếu bị lỗ thì số lỗ này được bù trừ với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác quy định tại Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC), sau khi bù trừ vẫn còn lỗ thì tiếp tục được chuyển sang các năm tiếp theo trong thời hạn chuyển lỗ theo quy định.

Đối với số lỗ của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) của các năm 2013 trở về trước còn trong thời hạn chuyển lỗ thì doanh nghiệp phải chuyển vào thu nhập của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư, nếu chuyển không hết thì được chuyển lỗ vào thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác) từ năm 2014 trở đi.

Trường hợp doanh nghiệp làm thủ tục giải thể doanh nghiệp, sau khi có quyết định giải thể nếu có chuyển nhượng bất động sản là tài sản cố định của doanh nghiệp thì thu nhập (lãi) từ chuyển nhượng bất động sản (nếu có) được bù trừ với lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả số lỗ của các năm trước được chuyển sang theo quy định) vào kỳ tính thuế phát sinh hoạt động chuyển nhượng bất động sản.

Các quy định cụ thể về xác định doanh thu, chi phí được trừ và thu nhập khác lần lượt được trình bày tại các tiểu mục 5.2.4.1, 5.2.4.2 và 5.2.4.3 dưới đây.

5.2.4.1. Doanh thu

(1) Nguyên tắc chung xác định doanh thu tính thu nhập chịu thuế

Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ tiền bán hàng hóa, tiền gia công, tiền cung cấp dịch vụ bao gồm cả khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội mà doanh nghiệp được hưởng không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

a) Đối với doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế là doanh thu chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.

Ví dụ 5.3: Doanh nghiệp A là đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế. Hóa đơn giá trị gia tăng gồm các chỉ tiêu như sau:

Giá bán: 100.000 đồng.

Thuế GTGT (10%): 10.000 đồng.

Giá thanh toán: 110.000 đồng.

Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là 100.000 đồng.

b) Đối với doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng là doanh thu bao gồm cả thuế giá trị gia tăng.

Ví dụ 5.4: Doanh nghiệp B là đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng. Hóa đơn bán hàng chỉ ghi giá bán là 110.000 đồng (giá đã có thuế GTGT). Trong trường hợp này, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là 110.000 đồng.

c) Trường hợp doanh nghiệp có hoạt động kinh doanh dịch vụ mà khách hàng trả tiền trước cho nhiều năm thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được phân bổ cho số năm trả tiền trước hoặc được xác định theo doanh thu trả tiền một lần. Trường hợp doanh nghiệp đang trong thời gian hưởng ưu đãi thuế việc xác định số thuế được ưu đãi phải căn cứ vào tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của số năm thu tiền trước chia cho số năm thu tiền trước.

(2) Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế

Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được xác định như sau:

- Đối với hoạt động bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa cho người mua.

- Đối với hoạt động cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc hoàn thành từng phần việc cung ứng dịch vụ cho người mua trừ trường hợp nêu tại Khoản 3 Điều 5 Thông tư số 78/2014/TT-BTC, Khoản 1 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC.

- Đối với hoạt động vận tải hàng không là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ vận chuyển cho người mua.

- Các trường hợp trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

(3) Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong một số trường hợp cụ thể

a) Đối với hàng hóa, dịch vụ bán theo phương thức trả góp, trả chậm là tiền bán hàng hóa, dịch vụ trả tiền một lần, không bao gồm tiền lãi trả góp, tiền lãi trả chậm.

b) Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi; tiêu dùng nội bộ (không bao gồm hàng hóa, dịch vụ sử dụng để tiếp tục quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp) được xác định theo giá bán của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương trên thị trường tại thời điểm trao đổi; tiêu dùng nội bộ.

c) Đối với hoạt động gia công hàng hóa là tiền thu về hoạt động gia công bao gồm cả tiền công, chi phí về nhiên liệu, động lực, vật liệu phụ và chi phí khác phục vụ cho việc gia công hàng hóa.

d) Đối với hàng hóa của các đơn vị giao đại lý, ký gửi và nhận đại lý, ký gửi theo hợp đồng đại lý, ký gửi bán đúng giá hưởng hoa hồng được xác định như sau:

- Doanh nghiệp giao hàng hóa cho các đại lý (kể cả đại lý bán hàng đa cấp), ký gửi là tổng số tiền bán hàng hóa.

- Doanh nghiệp nhận làm đại lý, ký gửi bán hàng đúng giá quy định của doanh nghiệp giao đại lý, ký gửi là tiền hoa hồng được hưởng theo hợp đồng đại lý, ký gửi hàng hóa.

e) Đối với hoạt động cho thuê tài sản là số tiền bên thuê trả từng kỳ theo hợp đồng thuê. Trường hợp bên thuê trả tiền trước cho nhiều năm thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được phân bổ cho số năm trả tiền trước hoặc được xác định theo doanh thu trả tiền một lần.

Doanh nghiệp căn cứ điều kiện thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn chứng từ thực tế và việc xác định chi phí, có thể lựa chọn một trong hai phương pháp xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế như sau:

- Là số tiền cho thuê tài sản của từng năm được xác định bằng số tiền trả trước chia cho số năm trả tiền trước.

- Là toàn bộ số tiền cho thuê tài sản của số năm trả tiền trước.

Trường hợp doanh nghiệp đang trong thời gian hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp lựa chọn phương pháp xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ số tiền thuê bên thuê trả trước cho nhiều năm thì việc xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp từng ưu đãi thuế căn cứ vào tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp của số năm trả tiền trước chia cho số năm bên thuê trả tiền trước.

g) Đối với hoạt động kinh doanh sân golf là tiền bán thẻ hội viên, bán vé chơi golf và các khoản thu khác trong kỳ tính thuế được xác định như sau:

- Đối với hình thức bán vé, bán thẻ chơi golf theo ngày, doanh thu kinh doanh sân golf làm căn cứ xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp là số tiền thu được từ bán vé, bán thẻ và các khoản thu khác phát sinh trong kỳ tính thuế.

- Đối với hình thức bán vé, bán thẻ hội viên loại thẻ trả trước cho nhiều năm, doanh thu làm căn cứ xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp của từng năm là số tiền bán thẻ và các khoản thu khác thực thu được chia cho số năm sử dụng thẻ hoặc xác định theo doanh thu trả tiền một lần.

h) Đối với hoạt động tín dụng của tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài là thu từ lãi tiền gửi, thu từ lãi tiền cho vay, doanh thu về cho thuê tài chính phải thu phát sinh trong kỳ tính thuế được hạch toán vào doanh thu theo

quy định hiện hành về cơ chế tài chính của tổ chức tín dụng, chi nhánh ngân hàng nước ngoài.

i) Đối với hoạt động vận tải là toàn bộ doanh thu vận chuyển hành khách, hàng hóa, hành lý phát sinh trong kỳ tính thuế.

k) Đối với hoạt động cung cấp điện, nước sạch là số tiền cung cấp điện, nước sạch ghi trên hóa đơn giá trị gia tăng. Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là ngày xác nhận chỉ số công tơ điện và được ghi trên hóa đơn tính tiền điện, tiền nước sạch.

Ví dụ 5.5: Hóa đơn tiền điện ghi chỉ số công tơ từ ngày 5/12 đến ngày 5/1. Doanh thu của hóa đơn này được tính vào tháng 1.

l) Đối với lĩnh vực kinh doanh bảo hiểm, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ số tiền thu được do cung ứng dịch vụ bảo hiểm và hàng hóa, dịch vụ khác, kể cả phụ thu và phí thu thêm mà doanh nghiệp bảo hiểm được hưởng chưa có thuế giá trị gia tăng, bao gồm:

- Doanh thu từ hoạt động kinh doanh bảo hiểm:

Đối với hoạt động kinh doanh bảo hiểm và tái bảo hiểm là số tiền phải thu về thu phí bảo hiểm gốc; thu phí nhận tái bảo hiểm; thu hoa hồng nhượng tái bảo hiểm; thu phí quản lý đơn bảo hiểm; thu phí về dịch vụ đại lý bao gồm giám định tổn thất, xét giải quyết bồi thường, yêu cầu người thứ ba bồi hoàn, xử lý hàng bồi thường 100% (không kể giám định hộ giữa các doanh nghiệp thành viên hạch toán nội bộ trong cùng một doanh nghiệp bảo hiểm hạch toán độc lập) sau khi đã trừ đi các khoản phải chi để giảm thu như: hoàn phí bảo hiểm; giảm phí bảo hiểm; hoàn phí nhận tái bảo hiểm; giảm phí nhận tái bảo hiểm; hoàn hoa hồng nhượng tái bảo hiểm; giảm hoa hồng nhượng tái bảo hiểm.

Trường hợp các doanh nghiệp bảo hiểm tham gia đồng bảo hiểm, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế của từng bên là tiền thu phí bảo hiểm gốc được phân bổ theo tỷ lệ đồng bảo hiểm cho mỗi bên chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.

Đối với hợp đồng bảo hiểm thỏa thuận trả tiền theo từng kỳ thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là số tiền phải thu phát sinh trong từng kỳ.

Trường hợp có thực hiện các nghiệp vụ thu hộ giữa các doanh nghiệp trực thuộc hoặc giữa doanh nghiệp hạch toán phụ thuộc với trụ sở chính của doanh nghiệp bảo hiểm thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế không bao gồm phần doanh thu thu hộ.

- Doanh thu hoạt động môi giới bảo hiểm: Các khoản thu hoa hồng môi giới bảo hiểm sau khi trừ các khoản hoa hồng môi giới bảo hiểm, giảm và hoàn hoa hồng môi giới bảo hiểm.

m) Đối với hoạt động xây dựng, lắp đặt là giá trị công trình, giá trị hạng mục công trình hoặc giá trị khối lượng công trình xây dựng, lắp đặt nghiệm thu.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị là số tiền từ hoạt động xây dựng, lắp đặt bao gồm cả giá trị nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị.

- Trường hợp xây dựng, lắp đặt không bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị là số tiền từ hoạt động xây dựng, lắp đặt không bao gồm giá trị nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị.

n) Đối với hoạt động kinh doanh dưới hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh:

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ thì doanh thu tính thuế là doanh thu của từng bên được chia theo hợp đồng.

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng sản phẩm thì doanh thu tính thuế là doanh thu của sản phẩm được chia cho từng bên theo hợp đồng.

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh thu để xác định thu nhập trước thuế là số tiền bán hàng hóa, dịch vụ theo hợp đồng. Các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phải cử ra một bên làm đại diện có trách nhiệm xuất hóa đơn, ghi nhận doanh thu, chi phí, xác định lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp chia cho từng bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh. Mỗi bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh tự thực hiện nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp của mình theo quy định hiện hành.

- Trường hợp các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phân chia kết quả kinh doanh bằng lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh thu để xác định thu nhập chịu thuế là số tiền bán hàng hóa, dịch vụ theo hợp đồng. Các bên tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh phải cử ra một bên làm đại diện có trách nhiệm xuất hóa đơn, ghi nhận doanh thu, chi phí và kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp thay cho các bên còn lại tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh.

o) Đối với hoạt động kinh doanh trò chơi có thưởng (casino, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh có đặt cược) là số tiền thu từ hoạt động này bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt trừ số tiền đã trả thưởng cho khách.

p) Đối với hoạt động kinh doanh chứng khoán là các khoản thu từ dịch vụ môi giới, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư, tư vấn tài chính và đầu tư chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư, phát hành chứng chỉ quỹ, dịch vụ tổ chức thị trường và các dịch vụ chứng khoán khác theo quy định của pháp luật.

q) Đối với dịch vụ tài chính phái sinh là số tiền thu từ việc cung ứng các dịch vụ tài chính phái sinh thực hiện trong kỳ tính thuế.

5.2.4.2. Các khoản chi được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế

5.2.4.2.1. Nguyên tắc chung xác định chi phí được trừ

Trừ các khoản chi không được trừ quy định tại Khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ 3 điều kiện sau:

a) Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

b) Khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật.

c) Khoản chi nếu có hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên (giá đã bao gồm thuế GTGT) khi thanh toán phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt.

Chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt thực hiện theo quy định của các văn bản pháp luật về thuế giá trị gia tăng.

Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên ghi trên hóa đơn mà đến thời điểm ghi nhận chi phí, doanh nghiệp chưa thanh toán thì doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Trường hợp khi thanh toán doanh nghiệp không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt thì doanh nghiệp phải kê khai, điều chỉnh giảm chi phí đối với phần giá trị hàng hóa, dịch vụ không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt vào kỳ tính thuế phát sinh việc thanh toán bằng tiền mặt (kể cả trong trường hợp cơ quan thuế và các cơ quan chức năng đã có quyết định thanh tra, kiểm tra kỳ tính thuế có phát sinh khoản chi phí này).

Đối với các hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ đã thanh toán bằng tiền mặt phát sinh trước thời điểm Thông tư số 78/2014/TT-BTC có hiệu lực thi hành thì không phải điều chỉnh lại theo quy định tại Điểm này.

Ví dụ 5.5: Tháng 8 năm 2014 doanh nghiệp A có mua hàng hóa đã có hóa đơn và giá trị ghi trên hóa đơn là 30 triệu đồng nhưng chưa thanh toán. Trong kỳ tính thuế năm 2014, doanh nghiệp A đã tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế đối với giá trị mua hàng hóa này. Sang năm 2015, doanh nghiệp A có thực hiện thanh toán giá trị mua hàng hóa này bằng tiền mặt do vậy doanh nghiệp A phải kê khai, điều chỉnh giảm chi phí đối với phần giá trị hàng hóa, dịch vụ vào kỳ tính thuế phát sinh việc thanh toán bằng tiền mặt (kỳ tính thuế năm 2015).

Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và có hóa đơn in trực tiếp từ máy tính tiền theo quy định của pháp luật về hóa đơn; hóa đơn này nếu có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì doanh nghiệp căn cứ vào hóa đơn này và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt của doanh nghiệp để tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và có hóa đơn in trực tiếp từ máy tính tiền theo quy định của pháp luật về hóa đơn; hóa đơn này nếu có giá trị dưới 20

triệu đồng và có thanh toán bằng tiền mặt thì doanh nghiệp căn cứ vào hóa đơn này và chứng từ thanh toán bằng tiền mặt của doanh nghiệp để tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

5.2.4.2.2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế

(1) Khoản chi không đáp ứng đủ các điều kiện để xác định chi phí được trừ như đã nêu tại mục 5.2.4.1.1.

Trường hợp doanh nghiệp có chi phí liên quan đến phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác không được bồi thường thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, cụ thể như sau:

Doanh nghiệp phải tự xác định rõ tổng giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác theo quy định của pháp luật.

Phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác không được bồi thường được xác định bằng tổng giá trị tổn thất trừ phần giá trị doanh nghiệp bảo hiểm hoặc tổ chức, cá nhân khác phải bồi thường theo quy định của pháp luật.

a) Hồ sơ đối với tài sản, hàng hóa bị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn được tính vào chi phí được trừ như sau:

- Biên bản kiểm kê giá trị tài sản, hàng hóa bị tổn thất do doanh nghiệp lập.

Biên bản kiểm kê giá trị tài sản, hàng hóa tổn thất phải xác định rõ giá trị tài sản, hàng hóa bị tổn thất, nguyên nhân tổn thất, trách nhiệm của tổ chức, cá nhân về những tổn thất; chủng loại, số lượng, giá trị tài sản, hàng hóa có thể thu hồi được (nếu có); bảng kê xuất nhập tồn hàng hóa bị tổn thất có xác nhận do đại diện hợp pháp của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm trước pháp luật.

- Hồ sơ bồi thường thiệt hại được cơ quan bảo hiểm chấp nhận bồi thường (nếu có).

- Hồ sơ quy định trách nhiệm của tổ chức, cá nhân phải bồi thường (nếu có).

b) Hàng hóa bị hư hỏng do thay đổi quá trình sinh hóa tự nhiên, hàng hóa hết hạn sử dụng, không được bồi thường thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Hồ sơ đối với hàng hóa bị hư hỏng do thay đổi quá trình sinh hóa tự nhiên, hàng hóa hết hạn sử dụng, được tính vào chi phí được trừ như sau:

- Biên bản kiểm kê giá trị hàng hóa bị hư hỏng do doanh nghiệp lập.

Biên bản kiểm kê giá trị hàng hóa hư hỏng phải xác định rõ giá trị hàng hóa bị hư hỏng, nguyên nhân hư hỏng; chủng loại, số lượng, giá trị hàng hóa có thể thu hồi được (nếu có) kèm theo bảng kê xuất nhập tồn hàng hóa bị hư hỏng có xác nhận do đại diện hợp pháp của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm trước pháp luật.

- Hồ sơ bồi thường thiệt hại được cơ quan bảo hiểm chấp nhận bồi thường (nếu có).

- Hồ sơ quy định trách nhiệm của tổ chức, cá nhân phải bồi thường (nếu có).

c) Hồ sơ nêu trên được lưu tại doanh nghiệp và xuất trình với cơ quan thuế khi cơ quan thuế yêu cầu.

(2) Chi khấu hao tài sản cố định thuộc một trong các trường hợp sau:

a) Chi khấu hao đối với tài sản cố định không sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ.

Riêng tài sản cố định phục vụ cho người lao động làm việc tại doanh nghiệp như: nhà nghỉ giữa ca, nhà ăn giữa ca, nhà thay quần áo, nhà vệ sinh, phòng hoặc trạm y tế để khám chữa bệnh, cơ sở đào tạo, dạy nghề, thư viện, nhà trẻ, khu thể thao và các thiết bị, nội thất đủ điều kiện là tài sản cố định lắp đặt trong các công trình nêu trên; bể chứa nước sạch, nhà để xe; xe đưa đón người lao động, nhà ở trực tiếp cho người lao động; chi phí xây dựng cơ sở vật chất, chi phí mua sắm máy, thiết bị là tài sản cố định dùng để tổ chức hoạt động giáo dục nghề nghiệp được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

b) Chi khấu hao đối với tài sản cố định không có giấy tờ chứng minh thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (trừ tài sản cố định thuê mua tài chính).

c) Chi khấu hao đối với tài sản cố định không được quản lý, theo dõi, hạch toán trong sổ sách kế toán của doanh nghiệp theo chế độ quản lý tài sản cố định và hạch toán kế toán hiện hành.

d) Phần trích khấu hao vượt mức quy định hiện hành của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.

Doanh nghiệp thực hiện thông báo phương pháp trích khấu hao tài sản cố định mà doanh nghiệp lựa chọn áp dụng với cơ quan thuế trực tiếp quản lý trước khi thực hiện trích khấu hao (Chẳng hạn như: thông báo lựa chọn thực hiện phương pháp khấu hao đường thẳng...). Hàng năm doanh nghiệp trích khấu hao tài sản cố định theo quy định hiện hành của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định kể cả trường hợp khấu hao nhanh (nếu đáp ứng điều kiện).

Doanh nghiệp hoạt động có hiệu quả kinh tế cao được trích khấu hao nhanh nhưng tối đa không quá 2 lần mức khấu hao xác định theo phương pháp đường thẳng để nhanh chóng đổi mới công nghệ đối với một số tài sản cố định theo quy định hiện hành của Bộ Tài chính về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định. Khi thực hiện trích khấu hao nhanh, doanh nghiệp phải đảm bảo kinh doanh có lãi.

Tài sản cố định góp vốn, tài sản cố định điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình có đánh giá lại theo quy định thì doanh nghiệp nhận tài sản cố định này được tính khấu hao vào chi phí được trừ theo nguyên giá đánh giá lại. Đối với loại tài sản khác không đủ tiêu chuẩn là tài sản

cổ định có góp vốn, điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình và tài sản này có đánh giá lại theo quy định thì doanh nghiệp nhận tài sản này được tính vào chi phí hoặc phân bổ dần vào chi phí được trừ theo giá đánh giá lại.

Đối với tài sản cố định tự làm nguyên giá tài sản cố định được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ là tổng các chi phí sản xuất để hình thành nên tài sản đó.

Đối với tài sản là công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, ... không đáp ứng đủ điều kiện xác định là tài sản cố định theo quy định thì chi phí mua tài sản nêu trên được phân bổ dần vào chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ nhưng tối đa không quá 3 năm.

d) Khấu hao đối với tài sản cố định đã khấu hao hết giá trị.

e) Một số trường hợp cụ thể được xác định như sau:

- Không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế: Phần trích khấu hao tương ứng với nguyên giá vượt trên 1,6 tỷ đồng/xe đối với ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống (trừ: ô tô dùng cho kinh doanh vận tải hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn; ô tô dùng để làm mẫu và lái thử cho kinh doanh ô tô); phần trích khấu hao đối với tài sản cố định là tàu bay dân dụng, du thuyền không sử dụng kinh doanh vận chuyển hàng hóa, hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn.

Ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống chuyên kinh doanh vận tải hành khách, du lịch và khách sạn là các ô tô được đăng ký tên doanh nghiệp mà doanh nghiệp này trong Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh có đăng ký một trong các ngành nghề: vận tải hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn và được cấp phép kinh doanh theo quy định tại các văn bản pháp luật về kinh doanh vận tải, hành khách, du lịch, khách sạn.

Tàu bay dân dụng và du thuyền không sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hoá, hành khách, khách du lịch là tàu bay dân dụng, du thuyền của các doanh nghiệp đăng ký và hạch toán trích khấu hao tài sản cố định nhưng trong Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp của doanh nghiệp không đăng ký ngành nghề vận tải hàng hoá, vận tải hành khách, kinh doanh du lịch, khách sạn.

Trường hợp doanh nghiệp có chuyển nhượng, thanh lý xe ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống thì giá trị còn lại của xe được xác định bằng nguyên giá thực mua tài sản cố định trừ (-) số khấu hao lũy kế của tài sản cố định theo chế độ quản lý sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định tính đến thời điểm chuyển nhượng, thanh lý xe.

Ví dụ 5.6: Doanh nghiệp A có mua xe ô tô dưới 9 chỗ ngồi có nguyên giá là 6 tỷ đồng, công ty trích khấu hao 1 năm sau đó thực hiện thanh lý. Số khấu hao theo chế độ quản lý sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định là 1 tỷ đồng (thời gian trích khấu hao là 6 năm theo văn bản về khấu hao tài sản cố định). Số

trích khấu hao theo chính sách thuế được tính vào chi phí được trừ là 1,6 tỷ đồng/6 năm = 267 triệu đồng. Doanh nghiệp A thanh lý bán xe là 5 tỷ đồng.

Thu nhập từ thanh lý xe: 5 tỷ đồng - (6 tỷ đồng - 1 tỷ đồng) = 0 đồng

- Khấu hao đối với công trình trên đất vừa sử dụng cho sản xuất kinh doanh vừa sử dụng cho mục đích khác thì không được tính khấu hao vào chi phí được trừ đối với giá trị công trình trên đất tương ứng phần diện tích không sử dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh.

Trường hợp doanh nghiệp có công trình trên đất như trụ sở văn phòng, nhà xưởng, cửa hàng phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thì doanh nghiệp được trích khấu hao tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo đúng mức trích khấu hao và thời gian sử dụng tài sản cố định quy định hiện hành của Bộ Tài chính đối với các công trình này nếu đáp ứng các điều kiện như sau:

+ Có giấy chứng nhận quyền sử dụng đất mang tên doanh nghiệp (trong trường hợp đất thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp) hoặc có hợp đồng thuê đất, mượn đất giữa doanh nghiệp với đơn vị, cá nhân có đất và đại diện doanh nghiệp phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác của hợp đồng (trong trường hợp đất đi thuê hoặc đi mượn).

+ Hóa đơn thanh toán khối lượng công trình xây dựng bàn giao kèm theo hợp đồng xây dựng công trình, thanh lý hợp đồng, quyết toán giá trị công trình xây dựng mang tên, địa chỉ và mã số thuế của doanh nghiệp.

+ Công trình trên đất được quản lý, theo dõi hạch toán theo quy định hiện hành về quản lý tài sản cố định.

- Trường hợp tài sản cố định thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp đang dùng cho sản xuất kinh doanh nhưng phải tạm thời dừng do sản xuất theo mùa vụ với thời gian dưới 9 tháng; tạm thời dừng để sửa chữa, để di dời di chuyển địa điểm, để bảo trì, bảo dưỡng theo định kỳ, với thời gian dưới 12 tháng, sau đó tài sản cố định tiếp tục đưa vào phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh thì trong khoảng thời gian tạm dừng đó, doanh nghiệp được trích khấu hao và khoản chi phí khấu hao tài sản cố định trong thời gian tạm dừng được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Doanh nghiệp phải lưu giữ và cung cấp đầy đủ hồ sơ, lý do của việc tạm dừng tài sản cố định khi cơ quan thuế yêu cầu.

- Quyền sử dụng đất lâu dài không được trích khấu hao và phân bổ vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế; Quyền sử dụng đất có thời hạn nếu có đầy đủ hóa đơn chứng từ và thực hiện đúng các thủ tục theo quy định của pháp luật, có tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh thì được phân bổ dần vào chi phí được trừ theo thời hạn được phép sử dụng đất ghi trong giấy chứng nhận quyền sử dụng đất (bao gồm cả trường hợp dừng hoạt động để sửa chữa, đầu tư xây dựng mới).

Trường hợp doanh nghiệp mua tài sản cố định hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất lâu dài thì giá trị quyền sử dụng đất

phải xác định riêng và ghi nhận là tài sản cố định vô hình; Tài sản cố định hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc thì nguyên giá là giá mua thực tế phải trả cộng các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản cố định hữu hình vào sử dụng. Giá trị quyền sử dụng đất được xác định theo giá ghi trên hợp đồng mua bất động sản (tài sản) phù hợp với giá thị trường nhưng không được thấp hơn giá đất tại bảng giá đất do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định tại thời điểm mua tài sản. Trường hợp doanh nghiệp mua tài sản cố định hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất lâu dài không tách riêng được giá trị quyền sử dụng đất thì giá trị quyền sử dụng được xác định theo giá do Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định tại thời điểm mua tài sản.

(3) Phần chi *vượt định mức tiêu hao* nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, năng lượng, hàng hoá đối với một số nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, năng lượng, hàng hóa đã được Nhà nước ban hành định mức.

(4) Chi phí của doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ (không có hóa đơn, được phép lập Bảng kê thu mua hàng hóa, dịch vụ mua vào theo mẫu số 01/TNDN kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC) nhưng *không lập Bảng kê kèm theo chứng từ thanh toán* cho người bán hàng, cung cấp dịch vụ trong các trường hợp:

- Mua hàng hóa là nông, lâm, thủy sản của người sản xuất, đánh bắt trực tiếp bán ra;

- Mua sản phẩm thủ công làm bằng đay, cói, tre, nứa, lá, song, mây, rơm, vỏ dừa, sọ dừa hoặc nguyên liệu tận dụng từ sản phẩm nông nghiệp của người sản xuất thủ công không kinh doanh trực tiếp bán ra;

- Mua đất, đá, cát, sỏi của hộ, cá nhân tự khai thác trực tiếp bán ra;

- Mua phế liệu của người trực tiếp thu nhặt;

- Mua tài sản, dịch vụ của hộ, cá nhân không kinh doanh trực tiếp bán ra;

- Mua hàng hóa, dịch vụ của cá nhân, hộ kinh doanh (không bao gồm các trường hợp nêu trên) có mức doanh thu dưới ngưỡng doanh thu chịu thuế giá trị gia tăng (100 triệu đồng/năm).

Bảng kê thu mua hàng hóa, dịch vụ do người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền của doanh nghiệp ký và chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác, trung thực. Doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ được phép lập Bảng kê và được tính vào chi phí được trừ. Các khoản chi phí này không bắt buộc phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt. Trường hợp giá mua hàng hóa, dịch vụ trên bảng kê cao hơn giá thị trường tại thời điểm mua hàng thì cơ quan thuế căn cứ vào giá thị trường tại thời điểm mua hàng, dịch vụ cùng loại hoặc tương tự trên thị trường xác định lại mức giá để tính lại chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

(5) Chi tiền *thuê tài sản* của cá nhân *không có đầy đủ hồ sơ, chứng từ* dưới đây:

- Trường hợp doanh nghiệp thuê tài sản của cá nhân thì hồ sơ để xác định chi phí được trừ là hợp đồng thuê tài sản và chứng từ trả tiền thuê tài sản.

- Trường hợp doanh nghiệp thuê tài sản của cá nhân mà tại hợp đồng thuê tài sản có thoả thuận doanh nghiệp nộp thuế thay cho cá nhân thì hồ sơ để xác định chi phí được trừ là hợp đồng thuê tài sản, chứng từ trả tiền thuê tài sản và chứng từ nộp thuế thay cho cá nhân.

- Trường hợp doanh nghiệp thuê tài sản của cá nhân mà tại hợp đồng thuê tài sản có thoả thuận tiền thuê tài sản chưa bao gồm thuế (thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập cá nhân) và doanh nghiệp nộp thuế thay cho cá nhân thì doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ tổng số tiền thuê tài sản bao gồm cả phần thuế nộp thay cho cá nhân.

(6) Chi tiền lương, tiền công, tiền thưởng cho người lao động thuộc một trong các trường hợp sau:

a) Chi tiền lương, tiền công và các khoản phải trả khác cho người lao động doanh nghiệp đã hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ nhưng thực tế không chi trả hoặc không có chứng từ thanh toán theo quy định của pháp luật.

b) Các khoản tiền lương, tiền thưởng, chi mua bảo hiểm nhân thọ cho người lao động không được ghi cụ thể điều kiện được hưởng và mức được hưởng tại một trong các hồ sơ sau: Hợp đồng lao động; Thoả ước lao động tập thể; Quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty, Tập đoàn; Quy chế thưởng do Chủ tịch Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc, Giám đốc quy định theo quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty.

- Trường hợp doanh nghiệp ký hợp đồng lao động với người nước ngoài trong đó có ghi khoản chi về tiền học cho con của người nước ngoài học tại Việt Nam theo bậc học từ mầm non đến trung học phổ thông được doanh nghiệp trả có tính chất tiền lương, tiền công và có đầy đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp ký hợp đồng lao động với người lao động trong đó có ghi khoản chi về tiền nhà do doanh nghiệp trả cho người lao động, khoản chi trả này có tính chất tiền lương, tiền công và có đầy đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định thì được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp Việt Nam ký hợp đồng với doanh nghiệp nước ngoài trong đó nêu rõ doanh nghiệp Việt Nam phải chịu các chi phí về chỗ ở cho các chuyên gia nước ngoài trong thời gian công tác ở Việt Nam thì tiền thuê nhà cho các chuyên gia nước ngoài làm việc tại Việt Nam do doanh nghiệp Việt Nam chi trả được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

c) Chi tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp phải trả cho người lao động nhưng hết thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế năm thực tế chưa chi trừ

trường hợp doanh nghiệp có trích lập quỹ dự phòng để bổ sung vào quỹ tiền lương của năm sau liền kề. Mức dự phòng hàng năm do doanh nghiệp quyết định nhưng không quá 17% quỹ tiền lương thực hiện.

Quỹ tiền lương thực hiện là tổng số tiền lương thực tế đã chi trả của năm quyết toán đó đến thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ quyết toán theo quy định (không bao gồm số tiền trích lập quỹ dự phòng tiền lương của năm trước chỉ trong năm quyết toán thuế).

Việc trích lập dự phòng tiền lương phải đảm bảo sau khi trích lập, doanh nghiệp không bị lỗ, nếu doanh nghiệp bị lỗ thì không được trích đủ 17%.

Trường hợp năm trước doanh nghiệp có trích lập quỹ dự phòng tiền lương mà sau 6 tháng, kể từ ngày kết thúc năm tài chính doanh nghiệp chưa sử dụng hoặc sử dụng không hết quỹ dự phòng tiền lương thì doanh nghiệp phải tính giảm chi phí của năm sau.

Ví dụ 5.7: Khi nộp hồ sơ quyết toán thuế năm 2014, DN A có trích quỹ dự phòng tiền lương là 10 tỷ đồng, đến ngày 30/06/2015 (đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng kỳ tính thuế theo năm dương lịch), DN A mới chi số tiền từ quỹ dự phòng tiền lương năm 2014 là 7 tỷ đồng thì DN A phải tính giảm chi phí tiền lương năm sau (năm 2015) là 3 tỷ đồng (10 tỷ – 7 tỷ). Khi lập hồ sơ quyết toán năm 2015 nếu DN A có nhu cầu trích lập thì tiếp tục trích lập quỹ dự phòng tiền lương theo quy định.

d) Tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân, chủ công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên (do một cá nhân làm chủ); thù lao trả cho các sáng lập viên, thành viên của hội đồng thành viên, hội đồng quản trị mà những người này không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất, kinh doanh.

(7) *Phần chi trang phục bằng hiện vật cho người lao động không có hóa đơn, chứng từ. Phần chi trang phục bằng tiền cho người lao động vượt quá 5 (năm) triệu đồng/người/năm.*

Trường hợp doanh nghiệp có chi trang phục cả bằng tiền và hiện vật cho người lao động để được tính vào chi phí được trừ thì mức chi tối đa đối với chi bằng tiền không vượt quá 5 triệu đồng/người/năm, bằng hiện vật phải có hóa đơn, chứng từ.

Đối với những ngành kinh doanh có tính chất đặc thù thì chi phí này được thực hiện theo quy định cụ thể của Bộ Tài chính.

(8) *Chi thưởng sáng kiến, cải tiến mà doanh nghiệp không có quy chế quy định cụ thể về việc chi thưởng sáng kiến, cải tiến, không có hội đồng nghiệm thu sáng kiến, cải tiến.*

(9) *Chi phụ cấp tàu xe đi nghỉ phép không đúng theo quy định của Bộ Luật Lao động.*

Chi phụ cấp cho người lao động đi công tác, chi phí đi lại và tiền thuê chỗ ở cho người lao động đi công tác nếu có đầy đủ hóa đơn, chứng từ được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Trường hợp doanh nghiệp có khoản tiền đi lại, tiền ở, phụ cấp cho người lao động đi công tác và thực hiện

đúng theo quy chế tài chính hoặc quy chế nội bộ của doanh nghiệp thì được tính vào chi phí được trừ khoản chi khoán tiền đi lại, tiền ở, tiền phụ cấp.

Trường hợp doanh nghiệp cử người lao động đi công tác (bao gồm công tác trong nước và công tác nước ngoài) nếu có phát sinh chi phí từ 20 triệu đồng trở lên, chi phí mua vé máy bay mà các khoản chi phí này được thanh toán bằng thẻ ngân hàng của cá nhân thì đủ điều kiện là hình thức thanh toán không dùng tiền mặt và tính vào chi phí được trừ nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

- Có hóa đơn, chứng từ phù hợp do người cung cấp hàng hóa, dịch vụ giao xuất.
- Doanh nghiệp có quyết định hoặc văn bản cử người lao động đi công tác.
- Quy chế tài chính hoặc quy chế nội bộ của doanh nghiệp cho phép người lao động được phép thanh toán khoản công tác phí, mua vé máy bay bằng thẻ ngân hàng do cá nhân là chủ thẻ và khoản chi này sau đó được doanh nghiệp thanh toán lại cho người lao động.

Trường hợp doanh nghiệp có mua vé máy bay qua website thương mại điện tử cho người lao động đi công tác để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thì chứng từ làm căn cứ để tính vào chi phí được trừ là vé máy bay điện tử, thẻ lên máy bay (boarding pass) và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt của doanh nghiệp có cá nhân tham gia hành trình vận chuyển. Trường hợp doanh nghiệp không thu hồi được thẻ lên máy bay của người lao động thì chứng từ làm căn cứ để tính vào chi phí được trừ là vé máy bay điện tử, quyết định hoặc văn bản cử người lao động đi công tác và chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt của doanh nghiệp có cá nhân tham gia hành trình vận chuyển.

(10) Các khoản chi được trừ sau đây nhưng *nếu chi không đúng đối tượng, không đúng mục đích hoặc mức chi vượt quá quy định*.

a) Các khoản chi thêm cho lao động nữ được tính vào chi phí được trừ bao gồm:

- Chi cho công tác đào tạo lại nghề cho lao động nữ trong trường hợp nghề cũ không còn phù hợp phải chuyển đổi sang nghề khác theo quy hoạch phát triển của doanh nghiệp.

Khoản chi này bao gồm: học phí (nếu có) + chênh lệch tiền lương ngạch bậc (đảm bảo 100% lương cho người đi học).

- Chi phí tiền lương và phụ cấp (nếu có) cho giáo viên dạy ở nhà trẻ, mẫu giáo do doanh nghiệp tổ chức và quản lý.

- Chi phí tổ chức khám sức khỏe thêm trong năm như khám bệnh nghề nghiệp, mãn tính hoặc phụ khoa cho nữ công nhân viên.

- Chi bồi dưỡng cho lao động nữ sau khi sinh con lần thứ nhất hoặc lần thứ hai.

- Phụ cấp làm thêm giờ cho lao động nữ trong trường hợp vì lý do khách quan người lao động nữ không nghỉ sau khi sinh con, nghỉ cho con bú mà ở lại

làm việc cho doanh nghiệp được trả theo chế độ hiện hành; kể cả trường hợp trả lương theo sản phẩm mà lao động nữ vẫn làm việc trong thời gian không nghỉ theo chế độ.

b) Các khoản chi thêm cho người dân tộc thiểu số được tính vào chi phí được trừ bao gồm: học phí đi học (nếu có) cộng chênh lệch tiền lương ngạch bậc (đảm bảo 100% lương cho người đi học); tiền hỗ trợ về nhà ở, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế cho người dân tộc thiểu số trong trường hợp chưa được Nhà nước hỗ trợ theo chế độ quy định.

(11) *Phần chi vượt mức 1 triệu đồng/tháng/người đề:* Trích nộp quỹ hưu trí tự nguyện, mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện cho người lao động.

Khoản trích nộp quỹ hưu trí tự nguyện, mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện, cho người lao động được tính vào chi phí được trừ ngoài việc không vượt mức quy định tại điểm này còn phải được ghi cụ thể điều kiện hưởng và mức hưởng tại một trong các hồ sơ sau: Hợp đồng lao động; Thỏa ước lao động tập thể; Quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty, Tập đoàn; Quy chế thưởng do Chủ tịch Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc, Giám đốc quy định theo quy chế tài chính của Công ty, Tổng công ty.

Doanh nghiệp không được tính vào chi phí đối với các khoản chi cho chương trình tự nguyện nêu trên nếu doanh nghiệp không thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ về bảo hiểm bắt buộc cho người lao động (kể cả trường hợp nợ tiền bảo hiểm bắt buộc).

(12) Khoản chi trả *trợ cấp mất việc làm* cho người lao động *không theo đúng quy định* hiện hành.

(13) Chi đóng góp hình thành nguồn *chi phí quản lý cho cấp trên*.

(14) Phần chi đóng góp vào *các quỹ của Hiệp hội* (các Hiệp hội này được thành lập theo quy định của pháp luật) *vượt quá mức quy định* của Hiệp hội.

(15) Chi trả tiền điện, tiền nước đối với những *hợp đồng điện nước* do chủ sở hữu là hộ gia đình, cá nhân cho thuê địa điểm sản xuất, kinh doanh ký trực tiếp với đơn vị cung cấp điện, nước *không có đủ chứng từ thuộc một trong các trường hợp sau:*

a) Trường hợp doanh nghiệp thuê địa điểm sản xuất kinh doanh trực tiếp thanh toán tiền điện, nước cho nhà cung cấp điện, nước không có các hoá đơn thanh toán tiền điện, nước và hợp đồng thuê địa điểm sản xuất kinh doanh.

b) Trường hợp doanh nghiệp thuê địa điểm sản xuất kinh doanh thanh toán tiền điện, nước với chủ sở hữu cho thuê địa điểm sản xuất kinh doanh không có chứng từ thanh toán tiền điện, nước đối với người cho thuê địa điểm sản xuất kinh doanh phù hợp với số lượng điện, nước thực tế tiêu thụ và hợp đồng thuê địa điểm sản xuất kinh doanh.

(16) Phần chi phí *thuê tài sản cố định vượt quá mức phân bổ* theo số năm mà bên đi thuê trả tiền trước.

Ví dụ 5.8: Doanh nghiệp A thuê tài sản cố định trong 4 năm với số tiền thuê là: 400 triệu đồng và thanh toán một lần. Chi phí thuê tài sản cố định được hạch toán vào chi phí hàng năm là 100 triệu đồng. Chi phí thuê tài sản cố định hàng năm vượt trên 100 triệu đồng thì phần vượt trên 100 triệu đồng không được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế.

Đối với chi phí sửa chữa tài sản cố định đi thuê mà trong hợp đồng thuê tài sản quy định bên đi thuê có trách nhiệm sửa chữa tài sản trong thời gian thuê thì chi phí sửa chữa tài sản cố định đi thuê được phép hạch toán vào chi phí hoặc phân bổ dần vào chi phí nhưng thời gian tối đa không quá 3 năm.

Trường hợp doanh nghiệp có chi các khoản chi phí để có các tài sản không thuộc tài sản cố định: chi về mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế, giấy phép chuyển giao công nghệ, nhãn hiệu thương mại, lợi thế kinh doanh, quyền sử dụng thương hiệu... thì các khoản chi này được phân bổ dần vào chi phí kinh doanh nhưng tối đa không quá 3 năm.

Trường hợp doanh nghiệp có góp vốn bằng giá trị lợi thế kinh doanh, giá trị quyền sử dụng thương hiệu thì giá trị lợi thế kinh doanh, giá trị quyền sử dụng thương hiệu góp vốn không tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

(17) Phần chi phí trả *lãi tiền vay vốn* sản xuất kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế vượt quá *150% mức lãi suất cơ bản* do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay.

(18) Chi trả *lãi tiền vay tương ứng với phần vốn điều lệ* (đối với doanh nghiệp tư nhân là vốn đầu tư) đã đăng ký *còn thiếu theo tiến độ góp vốn* ghi trong điều lệ của doanh nghiệp kể cả trường hợp doanh nghiệp đã đi vào sản xuất kinh doanh. Chi trả lãi tiền vay trong quá trình đầu tư đã được ghi nhận vào giá trị của tài sản, giá trị công trình đầu tư.

Trường hợp doanh nghiệp đã góp đủ vốn điều lệ, trong quá trình kinh doanh có khoản chi trả lãi tiền vay để đầu tư vào doanh nghiệp khác thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Chi trả lãi tiền vay tương ứng với vốn điều lệ còn thiếu theo tiến độ góp vốn ghi trong điều lệ của doanh nghiệp không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế được xác định như sau:

- Trường hợp số tiền vay nhỏ hơn hoặc bằng số vốn điều lệ còn thiếu thì toàn bộ lãi tiền vay là khoản chi không được trừ.

- Trường hợp số tiền vay lớn hơn số vốn điều lệ còn thiếu theo tiến độ góp vốn:

- + Nếu doanh nghiệp phát sinh nhiều khoản vay thì khoản chi trả lãi tiền vay không được trừ bằng tỷ lệ (%) giữa vốn điều lệ còn thiếu trên tổng số tiền vay nhân với tổng số lãi vay.

- + Nếu doanh nghiệp chỉ phát sinh một khoản vay thì khoản chi trả lãi tiền vay không được trừ bằng số vốn điều lệ còn thiếu nhân (x) lãi suất của khoản vay nhân với thời gian góp vốn điều lệ còn thiếu.

(19) Trích, lập và sử dụng *các khoản dự phòng không theo đúng hướng dẫn của Bộ Tài chính* về trích lập dự phòng: dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng tổn thất các khoản đầu tư tài chính, dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp và dự phòng rủi ro nghề nghiệp của doanh nghiệp thẩm định giá, doanh nghiệp cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập.

(20) Các khoản chi phí trích trước theo kỳ hạn, theo chu kỳ mà đến hết kỳ hạn, hết chu kỳ chưa chi hoặc chi không hết.

Các khoản trích trước bao gồm: trích trước về sửa chữa lớn tài sản cố định theo chu kỳ, các khoản trích trước đối với hoạt động đã tính doanh thu nhưng còn tiếp tục phải thực hiện nghĩa vụ theo hợp đồng (kể cả trường hợp doanh nghiệp có hoạt động cho thuê tài sản, hoạt động kinh doanh dịch vụ trong nhiều năm nhưng có thu tiền trước của khách hàng và đã tính toàn bộ vào doanh thu của năm thu tiền) và các khoản trích trước khác.

Trường hợp doanh nghiệp có hoạt động sản xuất kinh doanh đã ghi nhận doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp nhưng chưa phát sinh đầy đủ chi phí thì được trích trước các khoản chi phí theo quy định vào chi phí được trừ tương ứng với doanh thu đã ghi nhận khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Khi kết thúc hợp đồng, doanh nghiệp phải tính toán xác định chính xác số chi phí thực tế căn cứ các hoá đơn, chứng từ hợp pháp thực tế đã phát sinh để điều chỉnh tăng chi phí (trường hợp chi phí thực tế phát sinh lớn hơn số đã trích trước) hoặc giảm chi phí (trường hợp chi phí thực tế phát sinh nhỏ hơn số đã trích trước) vào kỳ tính thuế kết thúc hợp đồng.

Đối với những tài sản cố định việc sửa chữa có tính chu kỳ thì doanh nghiệp được trích trước chi phí sửa chữa theo dự toán vào chi phí hàng năm. Nếu số thực chi sửa chữa lớn hơn số trích theo dự toán thì doanh nghiệp được tính thêm vào chi phí được trừ số chênh lệch này.

(21) *Lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái* do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ tính thuế bao gồm chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ (trừ lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ cuối kỳ tính thuế).

Trong giai đoạn đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp mới thành lập, chưa đi vào hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi thanh toán các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ để thực hiện đầu tư xây dựng và chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh khi đánh giá lại các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính được phản ánh riêng biệt. Khi tài sản cố định hoàn thành đầu tư xây dựng đưa vào sử dụng thì chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng (sau khi bù trừ số chênh lệch tăng và chênh lệch giảm) được phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính, thời gian phân bổ không quá 5 năm kể từ khi công trình đưa vào hoạt động.

Trong giai đoạn sản xuất, kinh doanh, kể cả việc đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp đang hoạt động, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ sẽ được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong năm tài chính.

Đối với khoản nợ phải thu và khoản cho vay có gốc ngoại tệ phát sinh trong kỳ, chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính vào chi phí được trừ là khoản chênh lệch giữa tỷ giá tại thời điểm phát sinh thu hồi nợ hoặc thu hồi khoản cho vay với tỷ giá tại thời điểm ghi nhận khoản nợ phải thu hoặc khoản cho vay ban đầu.

(22) *Chi tài trợ cho giáo dục* (bao gồm cả chi tài trợ cho hoạt động giáo dục nghề nghiệp) *không đúng đối tượng* quy định tại điểm a dưới đây hoặc không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Tài trợ cho giáo dục gồm: tài trợ cho các trường học công lập, dân lập và tư thục thuộc hệ thống giáo dục quốc dân theo quy định của pháp luật về giáo dục mà khoản tài trợ này không phải là để góp vốn, mua cổ phần trong các trường học; Tài trợ cơ sở vật chất phục vụ giảng dạy, học tập và hoạt động của trường học; Tài trợ cho các hoạt động thường xuyên của trường; Tài trợ học bổng cho học sinh, sinh viên thuộc các cơ sở giáo dục phổ thông, cơ sở giáo dục nghề nghiệp và cơ sở sở giáo dục đại học được quy định tại Luật Giáo dục (tài trợ trực tiếp cho học sinh, sinh viên hoặc thông qua các cơ sở giáo dục, thông qua các cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật); Tài trợ cho các cuộc thi về các môn học được giảng dạy trong trường học mà đối tượng tham gia dự thi là người học; tài trợ để thành lập các Quỹ khuyến học giáo dục theo quy định của pháp luật về giáo dục đào tạo.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ cho giáo dục gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện cơ sở kinh doanh là nhà tài trợ, đại diện của cơ sở giáo dục hợp pháp là đơn vị nhận tài trợ, học sinh, sinh viên (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) nhận tài trợ (theo mẫu số 03/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC); kèm theo hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(23) *Chi tài trợ cho y tế không đúng đối tượng* quy định tại điểm a dưới đây hoặc không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Tài trợ cho y tế gồm: tài trợ cho các cơ sở y tế được thành lập theo quy định pháp luật về y tế mà khoản tài trợ này không phải là để góp vốn, mua cổ phần trong các bệnh viện, trung tâm y tế đó; tài trợ thiết bị y tế, dụng cụ y tế, thuốc chữa bệnh; tài trợ cho các hoạt động thường xuyên của bệnh viện, trung tâm y tế; chi tài trợ bằng tiền cho người bị bệnh thông qua một cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ cho y tế gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, đại diện của đơn vị nhận tài trợ (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) theo mẫu số

04/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC kèm theo hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(24) Chi tài trợ cho việc *khắc phục hậu quả thiên tai không đúng đối tượng quy định* tại điểm a dưới đây hoặc không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Tài trợ cho khắc phục hậu quả thiên tai gồm: tài trợ bằng tiền hoặc hiện vật để khắc phục hậu quả thiên tai trực tiếp cho tổ chức được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật; cá nhân bị thiệt hại do thiên tai thông qua một cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ cho việc khắc phục hậu quả thiên tai gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, đại diện của tổ chức bị thiệt hại do thiên tai (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) là đơn vị nhận tài trợ (theo mẫu số 05/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC) kèm theo hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(25) Chi tài trợ làm nhà cho người nghèo không đúng đối tượng quy định tại điểm a dưới đây; Chi tài trợ làm nhà tình nghĩa, làm nhà cho người nghèo, làm nhà đại đoàn kết theo quy định của pháp luật không có hồ sơ xác định khoản tài trợ nêu tại điểm b dưới đây:

a) Đối với chi tài trợ làm nhà cho người nghèo thì đối tượng nhận tài trợ là hộ nghèo theo quy định của Thủ tướng Chính phủ. Hình thức tài trợ: tài trợ bằng tiền hoặc hiện vật để xây nhà cho hộ nghèo bằng cách trực tiếp hoặc thông qua một cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ theo quy định của pháp luật.

b) Hồ sơ xác định khoản tài trợ làm nhà tình nghĩa, làm nhà cho người nghèo, làm nhà đại đoàn kết gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, người được hưởng tài trợ là bên nhận tài trợ (theo mẫu số 06/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC); văn bản xác nhận hộ nghèo của chính quyền địa phương (đối với tài trợ làm nhà cho người nghèo); hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

Trường hợp bên nhận tài trợ là cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ thì hồ sơ xác định khoản tài trợ bao gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ và cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ là bên nhận tài trợ; hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

(26) Chi tài trợ *ngiên cứu khoa học* không đúng quy định; chi tài trợ *cho các đối tượng chính sách không theo quy định* của pháp luật; chi tài trợ không theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

Chi tài trợ theo chương trình của Nhà nước là chương trình được Chính phủ quy định thực hiện ở các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn (bao gồm cả khoản tài trợ của doanh nghiệp cho việc xây dựng cầu mới dân sinh ở địa bàn kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn theo Đề án được cấp có thẩm quyền phê duyệt).

Chi tài trợ cho các đối tượng chính sách thực hiện theo quy định của pháp luật có liên quan.

Hồ sơ xác định khoản tài trợ theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; Tài trợ của doanh nghiệp cho việc xây dựng cầu mới dân sinh ở địa bàn kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn theo Đề án được cấp có thẩm quyền phê duyệt; Tài trợ cho các đối tượng chính sách theo quy định của pháp luật gồm: Biên bản xác nhận khoản tài trợ có chữ ký của người đại diện doanh nghiệp là nhà tài trợ, người được hưởng tài trợ (hoặc cơ quan, tổ chức có chức năng huy động tài trợ) là bên nhận tài trợ (theo mẫu số 07/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 78/2014/TT-BTC); hoá đơn, chứng từ mua hàng hoá (nếu tài trợ bằng hiện vật) hoặc chứng từ chi tiền (nếu tài trợ bằng tiền).

Các quy định về nghiên cứu khoa học và thủ tục, hồ sơ tài trợ cho nghiên cứu khoa học thực hiện theo quy định tại Luật khoa học và công nghệ và các văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn có liên quan.

(27) Phân chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam vượt mức chi phí tính theo công thức sau:

Chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam trong kỳ tính thuế	=	Doanh thu tính thuế của cơ sở thường trú tại Việt Nam trong kỳ tính thuế ----- Tổng doanh thu của công ty ở nước ngoài, bao gồm cả doanh thu của các cơ sở thường trú ở các nước khác trong kỳ tính thuế	x	Tổng số chi phí quản lý kinh doanh của công ty ở nước ngoài trong kỳ tính thuế
---	---	---	---	---

Các khoản chi phí quản lý kinh doanh của công ty nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam chỉ được tính từ khi cơ sở thường trú tại Việt Nam được thành lập.

Căn cứ để xác định chi phí và doanh thu của công ty ở nước ngoài là báo cáo tài chính của công ty ở nước ngoài đã được kiểm toán bởi một công ty kiểm toán độc lập trong đó thể hiện rõ doanh thu của công ty ở nước ngoài, chi phí quản lý của công ty ở nước ngoài, phân chi phí quản lý công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam.

Cơ sở thường trú của công ty ở nước ngoài tại Việt Nam chưa thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ; chưa thực hiện nộp thuế theo phương pháp

kê khai thì không được tính vào chi phí hợp lý khoản chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ.

(28) Các khoản chi được bù đắp bằng *nguồn kinh phí khác*; Các khoản chi đã được chi từ quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp; Chi phí mua thẻ hội viên sân golf, chi phí chơi golf.

(29) Phần chi phí liên quan đến việc thuê quản lý đối với hoạt động kinh doanh trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh casino vượt *quá 4% doanh thu* hoạt động kinh doanh trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh casino.

(30) Các khoản chi *không tương ứng với doanh thu tính thuế*, trừ các khoản chi sau:

- Các khoản thực chi cho hoạt động phòng, chống HIV/AIDS tại nơi làm việc của doanh nghiệp, bao gồm: Chi phí đào tạo cán bộ phòng, chống HIV/AIDS của doanh nghiệp, chi phí tổ chức truyền thông phòng, chống HIV/AIDS cho người lao động của doanh nghiệp, phí thực hiện tư vấn, khám và xét nghiệm HIV, chi phí hỗ trợ người nhiễm HIV là người lao động của doanh nghiệp.

- Khoản thực chi để thực hiện nhiệm vụ giáo dục quốc phòng và an ninh, huấn luyện, hoạt động của lực lượng dân quân tự vệ và phục vụ các nhiệm vụ quốc phòng, an ninh khác theo quy định của pháp luật có liên quan.

- Khoản thực chi để hỗ trợ cho tổ chức Đảng, tổ chức chính trị xã hội trong doanh nghiệp.

- Khoản chi cho hoạt động giáo dục nghề nghiệp và đào tạo nghề nghiệp cho người lao động bao gồm:

- + Chi phí trả cho người dạy, tài liệu học tập, thiết bị dùng để hoạt động giáo dục nghề nghiệp, vật liệu thực hành, các chi phí khác hỗ trợ cho người học.

- + Chi phí đào tạo của doanh nghiệp cho người lao động được tuyển dụng vào làm việc tại doanh nghiệp

- Khoản chi có tính chất phúc lợi chi trực tiếp cho người lao động như: chi khám chữa bệnh, chi của bản thân và gia đình người lao động; chi nghỉ mát, chi hỗ trợ điều trị; chi hỗ trợ bổ sung kiến thức học tập tại cơ sở đào tạo; chi hỗ trợ gia đình người lao động bị ảnh hưởng bởi thiên tai, địch họa, tai nạn, ốm đau; chi khen thưởng con của người lao động có thành tích tốt trong học tập; chi hỗ trợ chi phí đi lại ngày lễ, tết cho người lao động; chi bảo hiểm tai nạn, bảo hiểm sức khỏe, bảo hiểm tự nguyện khác cho người lao động (trừ khoản chi mua bảo hiểm nhân thọ cho người lao động và bảo hiểm hưu trí tự nguyện cho người lao động theo quy định của pháp luật) và những khoản chi có tính chất phúc lợi khác. Tổng số chi có tính chất phúc lợi nêu trên không quá 01 tháng lương bình quân thực tế thực hiện trong năm tính thuế của doanh nghiệp.

Việc xác định 01 tháng lương bình quân thực tế thực hiện trong năm tính thuế của doanh nghiệp được xác định bằng quỹ tiền lương thực hiện trong năm chia cho 12 tháng. Trường hợp doanh nghiệp hoạt động không đủ 12 tháng thì: Việc xác định 1 tháng lương bình quân thực tế thực hiện trong năm tính thuế

được xác định bằng quỹ tiền lương thực hiện trong năm chia cho số tháng thực tế hoạt động trong năm.

Quỹ tiền lương thực hiện là tổng số tiền lương thực tế đã chi trả của năm quyết toán đó đến thời hạn cuối cùng nộp hồ sơ quyết toán theo quy định (không bao gồm số tiền trích lập quỹ dự phòng tiền lương của năm trước chi trong năm quyết toán thuế).

- Các khoản chi khác mang tính chất đặc thù, phù hợp theo từng ngành nghề, lĩnh vực theo văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính.

(31) Chi về *đầu tư xây dựng cơ bản* trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định.

Khi bắt đầu hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp chưa phát sinh doanh thu nhưng có phát sinh các khoản chi thường xuyên để duy trì hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp (không phải là các khoản chi đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định) mà các khoản chi này đáp ứng các điều kiện theo quy định thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Trường hợp trong giai đoạn đầu tư, doanh nghiệp có phát sinh khoản chi trả tiền vay thì khoản chi này được tính vào giá trị đầu tư. Trường hợp trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản, doanh nghiệp phát sinh cả khoản chi trả lãi tiền vay và thu từ lãi tiền gửi thì được bù trừ giữa khoản chi trả lãi tiền vay và thu từ lãi tiền gửi, sau khi bù trừ phần chênh lệch còn lại ghi giảm giá trị đầu tư.

(32) Chi ủng hộ *địa phương*; chi ủng hộ *các đoàn thể, tổ chức xã hội*; chi *từ thiện* (trừ khoản chi tài trợ cho giáo dục, y tế, khắc phục hậu quả thiên tai, làm nhà tình nghĩa, làm nhà cho người nghèo, làm nhà đại đoàn kết; tài trợ cho nghiên cứu khoa học, tài trợ cho các đối tượng chính sách theo quy định của pháp luật, tài trợ theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn theo quy định của pháp luật).

(33) Khoản chi *liên quan trực tiếp đến việc phát hành cổ phiếu* (trừ cổ phiếu thuộc loại nợ phải trả) và cổ tức của cổ phiếu (trừ cổ tức của cổ phiếu thuộc loại nợ phải trả), mua bán cổ phiếu quỹ và các khoản chi khác liên quan trực tiếp đến việc tăng, giảm vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

(34) Số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản *vượt mức thực tế phát sinh của năm*.

Trường hợp nộp một lần, mức thực tế phát sinh của năm được xác định trên cơ sở tổng số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản phân bổ cho số năm khai thác còn lại. Trường hợp nộp hàng năm, mức thực tế phát sinh là số tiền cấp quyền khai thác khoáng sản của năm mà doanh nghiệp đã nộp Ngân sách Nhà nước.

(35) Các khoản chi của hoạt động kinh doanh bảo hiểm, kinh doanh xổ số, kinh doanh chứng khoán và một số hoạt động kinh doanh đặc thù khác không thực hiện đúng theo văn bản hướng dẫn riêng của Bộ Tài chính.

(36) Các khoản *tiền phạt về vi phạm hành chính* bao gồm: vi phạm luật giao thông, vi phạm chế độ đăng ký kinh doanh, vi phạm chế độ kế toán thống kê, vi phạm pháp luật về thuế bao gồm cả tiền chậm nộp thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế và các khoản phạt về vi phạm hành chính khác theo quy định của pháp luật.

(37) Thuế giá trị gia tăng đầu vào đã được khấu trừ hoặc hoàn thuế; thuế giá trị gia tăng đầu vào của tài sản cố định là ô tô từ 9 chỗ ngồi trở xuống vượt mức quy định được khấu trừ theo quy định tại các văn bản pháp luật về thuế giá trị gia tăng; thuế thu nhập doanh nghiệp trừ trường hợp doanh nghiệp nộp thay thuế thu nhập doanh nghiệp của nhà thầu nước ngoài mà theo thỏa thuận tại hợp đồng nhà thầu, nhà thầu phụ nước ngoài, doanh thu nhà thầu, nhà thầu phụ nước ngoài nhận được không bao gồm thuế thu nhập doanh nghiệp; thuế thu nhập cá nhân trừ trường hợp doanh nghiệp ký hợp đồng lao động quy định tiền lương, tiền công trả cho người lao động không bao gồm thuế thu nhập cá nhân.

5.2.4.3. *Thu nhập khác*

Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập sau:

(1) Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán theo hướng dẫn tại Chương IV Thông tư 78/2014/TT-BTC.

(2) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản theo hướng dẫn tại Chương V Thông tư 78/2014/TT-BTC.

(3) Thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư; chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư; chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật.

(4) Thu nhập từ quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản bao gồm cả tiền thu về bản quyền dưới mọi hình thức trả cho quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản; thu nhập về quyền sở hữu trí tuệ; thu nhập từ chuyển giao công nghệ theo quy định của pháp luật.

Thu nhập từ tiền bản quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ được xác định bằng tổng số tiền thu được trừ giá vốn hoặc chi phí tạo ra quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ được chuyển giao, trừ chi phí duy trì, nâng cấp, phát triển quyền sở hữu trí tuệ, công nghệ được chuyển giao và các khoản chi được trừ khác.

(5) Thu nhập từ cho thuê tài sản dưới mọi hình thức.

Thu nhập từ cho thuê tài sản được xác định bằng doanh thu từ hoạt động cho thuê tài sản trừ các khoản chi: chi phí khấu hao, duy tu, sửa chữa, bảo dưỡng tài sản, chi phí thuê tài sản để cho thuê lại (nếu có) và các chi được trừ khác có liên quan đến việc cho thuê tài sản.

(6) Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản, thanh lý tài sản (trừ bất động sản), các loại giấy tờ có giá khác.

Khoản thu nhập này được xác định bằng doanh thu thu được từ việc chuyển nhượng tài sản, thanh lý tài sản trừ giá trị còn lại của tài sản chuyển

nhượng, thanh lý tại thời điểm chuyển nhượng, thanh lý và các khoản chi phí được trừ liên quan đến việc chuyển nhượng, thanh lý tài sản.

(7) Thu nhập từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn bao gồm cả tiền lãi trả chậm, lãi trả góp, phí bảo lãnh tín dụng và các khoản phí khác trong hợp đồng cho vay vốn.

- Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh cao hơn các khoản chi trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính vào thu nhập khác khi xác định thu nhập chịu thuế.

- Trường hợp khoản thu từ lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn phát sinh thấp hơn các khoản chi trả lãi tiền vay theo quy định, sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại giảm trừ vào thu nhập sản xuất kinh doanh chính khi xác định thu nhập chịu thuế.

(8) Thu nhập từ hoạt động bán ngoại tệ: bằng tổng số tiền thu từ bán ngoại tệ trừ tổng giá mua của số lượng ngoại tệ bán ra.

(9) Thu nhập từ chênh lệch tỷ giá, được xác định cụ thể như sau:

Trong năm tính thuế doanh nghiệp có chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính, thì:

- Khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp được tính vào chi phí hoặc thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp. Khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ không liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp, nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá tính vào chi phí tài chính, nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá tính vào thu nhập khác khi xác định thu nhập chịu thuế.

- Lãi chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính được bù trừ với lỗ chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ cuối năm tài chính. Sau khi bù trừ lãi hoặc lỗ chênh lệch tỷ giá liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp được tính vào thu nhập hoặc chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp. Lãi hoặc lỗ chênh lệch tỷ giá không liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp được tính vào thu nhập khác hoặc chi phí tài chính khi xác định thu nhập chịu thuế.

Đối với khoản nợ phải thu và khoản cho vay có gốc ngoại tệ phát sinh trong kỳ, chênh lệch tỷ giá hối đoái được tính vào chi phí được trừ hoặc thu nhập là khoản chênh lệch giữa tỷ giá tại thời điểm phát sinh thu hồi nợ hoặc thu hồi khoản cho vay với tỷ giá tại thời điểm ghi nhận khoản nợ phải thu hoặc khoản cho vay ban đầu.

Các khoản chênh lệch tỷ giá nêu trên không bao gồm chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ.

(10) Khoản nợ khó đòi đã xóa nay đòi được.

(11) Khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ.

(12) Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót phát hiện ra.

(13) Trường hợp doanh nghiệp có khoản thu về tiền phạt, tiền bồi thường do bên đối tác vi phạm hợp đồng hoặc các khoản thưởng do thực hiện tốt cam kết theo hợp đồng phát sinh cao hơn khoản chi tiền phạt, tiền bồi thường do vi phạm hợp đồng (các khoản phạt này không thuộc các khoản tiền phạt về vi phạm hành chính theo quy định của pháp luật về xử lý vi phạm hành chính), sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính vào thu nhập khác.

Trường hợp doanh nghiệp có khoản thu về tiền phạt, tiền bồi thường do bên đối tác vi phạm hợp đồng hoặc các khoản thưởng do thực hiện tốt cam kết theo hợp đồng phát sinh thấp hơn khoản chi tiền phạt, tiền bồi thường do vi phạm hợp đồng (các khoản phạt này không thuộc các khoản tiền phạt về vi phạm hành chính theo quy định của pháp luật về xử lý vi phạm hành chính), sau khi bù trừ, phần chênh lệch còn lại tính giảm trừ vào thu nhập khác. Trường hợp đơn vị trong năm không phát sinh thu nhập khác thì được giảm trừ vào thu nhập hoạt động sản xuất kinh doanh.

Các khoản thu về tiền phạt, tiền bồi thường nêu trên không bao gồm các khoản tiền phạt, tiền bồi thường được ghi giảm giá trị công trình trong giai đoạn đầu tư.

(14) Chênh lệch do đánh giá lại tài sản theo quy định của pháp luật để góp vốn, để điều chuyển tài sản khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, được xác định cụ thể như sau:

a) Chênh lệch tăng hoặc giảm do đánh giá lại tài sản là phần chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại với giá trị còn lại của tài sản ghi trên sổ sách kế toán và tính một lần vào thu nhập khác (đối với chênh lệch tăng) hoặc giảm trừ thu nhập khác (đối với chênh lệch giảm) trong kỳ tính thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp có tài sản đánh giá lại.

b) Chênh lệch tăng hoặc giảm do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất để góp vốn (mà doanh nghiệp nhận giá trị quyền sử dụng đất được phân bổ dần giá trị đất vào chi phí được trừ), điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, góp vốn vào các dự án đầu tư xây dựng nhà, hạ tầng để bán tính một lần vào thu nhập khác (đối với chênh lệch tăng) hoặc giảm trừ thu nhập khác (đối với chênh lệch giảm) trong kỳ tính thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp có quyền sử dụng đất đánh giá lại.

Riêng chênh lệch tăng do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất góp vốn vào doanh nghiệp để hình thành tài sản cố định thực hiện sản xuất kinh doanh

mà doanh nghiệp nhận giá trị quyền sử dụng đất không được trích khấu hao và không được phân bổ dần giá trị đất vào chi phí được trừ thì phần chênh lệch này được tính dần vào thu nhập khác của doanh nghiệp có quyền sử dụng đất đánh giá lại trong thời gian tối đa không quá 10 năm bắt đầu từ năm giá trị quyền sử dụng đất được đem góp vốn. Doanh nghiệp phải có thông báo số năm doanh nghiệp phân bổ vào thu nhập khác khi nộp hồ sơ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp của năm bắt đầu kê khai khoản thu nhập này (năm có đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất đem góp vốn).

Trường hợp sau khi góp vốn, doanh nghiệp tiếp tục thực hiện chuyển nhượng vốn góp bằng giá trị quyền sử dụng đất (bao gồm cả trường hợp chuyển nhượng vốn góp trước thời hạn 10 năm) thì thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng vốn góp bằng giá trị quyền sử dụng đất phải tính và kê khai nộp thuế theo thu nhập chuyển nhượng bất động sản.

Chênh lệch do đánh giá lại giá trị quyền sử dụng đất bao gồm: Đối với quyền sử dụng đất lâu dài là chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị của quyền sử dụng đất ghi trên sổ sách kế toán; Đối với quyền sử dụng đất có thời hạn là chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị còn lại chưa phân bổ của quyền sử dụng đất.

c) Doanh nghiệp nhận tài sản góp vốn, nhận tài sản điều chuyển khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp được trích khấu hao hoặc phân bổ dần vào chi phí theo giá đánh giá lại (trừ trường hợp giá trị quyền sử dụng đất không được trích khấu hao hoặc phân bổ vào chi phí theo quy định).

(15) Quà biếu, quà tặng bằng tiền, bằng hiện vật; thu nhập nhận được bằng tiền, bằng hiện vật từ các nguồn tài trợ; thu nhập nhận được từ các khoản hỗ trợ tiếp thị, hỗ trợ chi phí, chiết khấu thanh toán, thưởng khuyến mại và các khoản hỗ trợ khác. Các khoản thu nhập nhận được bằng hiện vật thì giá trị của hiện vật được xác định bằng giá trị của hàng hóa, dịch vụ tương đương tại thời điểm nhận.

(16) Các khoản tiền, tài sản, lợi ích vật chất khác doanh nghiệp nhận được từ các tổ chức, cá nhân theo thỏa thuận, hợp đồng phù hợp với pháp luật dân sự do doanh nghiệp bàn giao lại vị trí đất cũ để di dời cơ sở sản xuất kinh doanh sau khi trừ các khoản chi phí liên quan như chi phí di dời (chi phí vận chuyển, lắp đặt), giá trị còn lại của tài sản cố định và các chi phí khác (nếu có).

Riêng các khoản tiền, tài sản, lợi ích vật chất doanh nghiệp nhận được theo chính sách của Nhà nước, được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền phê duyệt để di dời cơ sở sản xuất thì thực hiện quản lý, sử dụng theo quy định của pháp luật có liên quan.

(17) Các khoản trích trước vào chi phí nhưng không sử dụng hoặc sử dụng không hết theo kỳ hạn trích lập mà doanh nghiệp không hạch toán điều chỉnh giảm chi phí; khoản hoàn nhập dự phòng bảo hành công trình xây dựng.

(18) Các khoản thu nhập liên quan đến việc tiêu thụ hàng hóa, cung cấp dịch vụ không tính trong doanh thu như: thưởng giải phóng tàu nhanh, tiền

thường phục vụ trong ngành ăn uống, khách sạn sau khi đã trừ các khoản chi phí để tạo ra khoản thu nhập đó.

(19) Thu nhập về tiêu thụ phế liệu, phế phẩm sau khi đã trừ chi phí thu hồi và chi phí tiêu thụ, được xác định cụ thể như sau:

- Trường hợp doanh nghiệp phát sinh khoản thu nhập từ bán phế liệu, phế phẩm được tạo ra trong quá trình sản xuất của các sản phẩm đang được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp phát sinh khoản thu nhập từ bán phế liệu, phế phẩm được tạo ra trong quá trình sản xuất của các sản phẩm không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được tính vào thu nhập khác.

(20) Khoản tiền hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của hàng hóa đã thực xuất khẩu, thực nhập khẩu phát sinh ngay trong năm quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp thì được tính giảm trừ chi phí trong năm quyết toán đó. Trường hợp khoản tiền hoàn thuế xuất, nhập khẩu của hàng hóa đã thực xuất khẩu, thực nhập khẩu phát sinh của các năm quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp trước thì tính vào thu nhập khác của năm quyết toán phát sinh khoản thu nhập. Khoản thu nhập này liên quan trực tiếp đến lĩnh vực sản xuất kinh doanh đang được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Khoản thu nhập này không liên quan trực tiếp lĩnh vực sản xuất kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản thu nhập này được tính vào thu nhập khác.

(21) Các khoản thu nhập từ các hoạt động góp vốn cổ phần, liên doanh, liên kết kinh tế trong nước được chia từ thu nhập trước khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp.

(22) Trường hợp doanh nghiệp thực hiện tiếp nhận thêm thành viên góp vốn mới theo quy định của pháp luật mà số tiền thành viên góp vốn mới bỏ ra cao hơn giá trị phần vốn góp của thành viên đó trong tổng số vốn điều lệ của doanh nghiệp thì xử lý như sau:

Nếu khoản chênh lệch cao hơn này được xác định là thuộc sở hữu của doanh nghiệp, bổ sung vào nguồn vốn kinh doanh thì không tính vào thu nhập chịu thuế để tính thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp nhận vốn góp.

Nếu khoản chênh lệch cao hơn này được chia cho các thành viên góp vốn cũ thì khoản chênh lệch này là thu nhập của các thành viên góp vốn cũ.

(23) Các khoản thu nhập khác theo quy định của pháp luật.

5.2.5. Thu nhập miễn thuế

Theo quy định của Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn, các khoản thu nhập sau đây được miễn thuế TNDN:

(1) Thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản, sản xuất muối của hợp tác xã; Thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong

lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp thực hiện ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; Thu nhập của doanh nghiệp từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; Thu nhập từ hoạt động đánh bắt hải sản.

Thu nhập từ trồng trọt (bao gồm cả sản phẩm rừng trồng), chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản của hợp tác xã và của doanh nghiệp được ưu đãi thuế (bao gồm ưu đãi về thuế suất, miễn giảm thuế) thuộc diện miễn thuế là thu nhập từ sản phẩm do doanh nghiệp, hợp tác xã tự trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng và thu nhập từ chế biến nông sản, thủy sản (bao gồm cả trường hợp hợp tác xã, doanh nghiệp mua sản phẩm nông sản, thủy sản về chế biến).

Thu nhập của sản phẩm, hàng hóa chế biến từ nông sản, thủy sản được ưu đãi thuế phải đáp ứng đồng thời 2 điều kiện sau: (i) Tỷ lệ giá trị nguyên vật liệu là nông sản, thủy sản trên chi phí sản xuất hàng hóa, sản phẩm (giá thành sản xuất hàng hóa, sản phẩm) từ 30% trở lên; (ii) Sản phẩm, hàng hóa từ chế biến nông sản, thủy sản không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, trừ trường hợp do Thủ tướng Chính phủ quyết định theo đề xuất của Bộ Tài chính.

Thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp thực hiện ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn được miễn thuế là toàn bộ thu nhập phát sinh từ hoạt động sản xuất kinh doanh trên địa bàn ưu đãi trừ các khoản thu nhập nêu tại điểm a, b, c Khoản 3 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC.

(2) Thu nhập từ việc thực hiện dịch vụ kỹ thuật trực tiếp phục vụ nông nghiệp (tưới, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng; phòng trừ sâu, bệnh cho cây trồng, vật nuôi; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp).

(3) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ theo quy định của pháp luật về khoa học và công nghệ được miễn thuế trong thời gian thực hiện hợp đồng nhưng tối đa không quá 3 năm kể từ ngày bắt đầu có doanh thu từ thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ.

Thu nhập từ bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng ở Việt Nam theo quy định của pháp luật và hướng dẫn của Bộ Khoa học và Công nghệ được miễn thuế tối đa không quá 5 năm kể từ ngày có doanh thu từ bán sản phẩm.

Thu nhập từ bán sản phẩm sản xuất thử nghiệm trong thời gian sản xuất thử nghiệm theo quy định của pháp luật.

(4) Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ của doanh nghiệp có từ 30% số lao động bình quân trong năm trở lên là người khuyết tật, người sau cai nghiện, người nhiễm HIV/AIDS. Doanh nghiệp được miễn thuế theo quy định này phải là DN có số lao động bình quân trong năm từ 20 người trở lên, không bao gồm DN hoạt động trong lĩnh vực tài chính, kinh

doanh bất động sản. Thu nhập được miễn thuế theo quy định này là thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh, không bao gồm thu nhập khác.

(5) Thu nhập từ hoạt động dạy nghề dành riêng cho người dân tộc thiểu số, người khuyết tật, trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tị nạn xã hội, người đang cai nghiện, người sau cai nghiện, người nhiễm HIV/AIDS. Trường hợp cơ sở dạy nghề có cả các đối tượng khác thì phần thu nhập được miễn thuế được xác định theo tỷ lệ giữa số người dân tộc thiểu số, người khuyết tật, trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tị nạn xã hội, người đang cai nghiện, người sau cai nghiện, người nhiễm HIV/AIDS so với tổng số người học của cơ sở.

(6) Thu nhập được chia từ hoạt động góp vốn, mua cổ phần, liên doanh, liên kết kinh tế với DN trong nước, sau khi bên nhận góp vốn, phát hành cổ phiếu, liên doanh, liên kết đã nộp thuế TNDN theo quy định của Luật thuế TNDN, kể cả trường hợp bên nhận góp vốn, phát hành cổ phiếu, bên liên doanh, liên kết được miễn thuế, giảm thuế.

(7) Khoản tài trợ nhận được để sử dụng cho hoạt động giáo dục, nghiên cứu khoa học, văn hoá, nghệ thuật, từ thiện, nhân đạo và hoạt động xã hội khác tại Việt Nam. Trường hợp tổ chức nhận tài trợ sử dụng không đúng mục đích các khoản tài trợ trên thì tổ chức nhận tài trợ phải tính nộp thuế TNDN theo mức thuế suất phổ thông trên số tiền nhận tài trợ sử dụng không đúng mục đích.

Tổ chức nhận tài trợ tại điểm này phải được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật, thực hiện đúng quy định của pháp luật về kế toán thống kê.

(8) Thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải (CERs) lần đầu của doanh nghiệp được cấp chứng chỉ giảm phát thải; các lần chuyển nhượng tiếp theo nộp thuế TNDN theo quy định;

(9) Thu nhập từ thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của Ngân hàng Phát triển Việt Nam trong hoạt động tín dụng đầu tư phát triển, tín dụng xuất khẩu; thu nhập từ hoạt động tín dụng cho người nghèo và các đối tượng chính sách khác của Ngân hàng chính sách xã hội; thu nhập của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên quản lý tài sản của các tổ chức tín dụng Việt Nam; thu nhập từ hoạt động có thu do thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của các quỹ tài chính Nhà nước: Quỹ Bảo hiểm xã hội Việt Nam, tổ chức Bảo hiểm tiền gửi, Quỹ Bảo hiểm Y tế, Quỹ hỗ trợ học nghề, Quỹ hỗ trợ việc làm ngoài nước thuộc Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội, Quỹ hỗ trợ nông dân, Quỹ trợ giúp pháp lý Việt Nam, Quỹ viễn thông công ích, Quỹ đầu tư phát triển địa phương, Quỹ Bảo vệ môi trường Việt Nam, Quỹ bảo lãnh tín dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa, Quỹ hỗ trợ phát triển Hợp tác xã, Quỹ hỗ trợ phụ nữ nghèo, Quỹ bảo hộ công dân và pháp nhân tại nước ngoài, Quỹ phát triển nhà, Quỹ phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ quốc gia, Quỹ đổi mới công nghệ quốc gia, Quỹ hỗ trợ vốn cho người lao động nghèo tự tạo việc làm, thu nhập từ thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của Quỹ phát triển đất và quỹ khác của Nhà nước hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận do Chính phủ, Thủ tướng Chính

phủ quy định hoặc quyết định được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật.

Trường hợp các đơn vị phát sinh các khoản thu nhập khác ngoài các khoản thu nhập từ hoạt động có thu do thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao phải tính và nộp thuế theo quy định.

(10) Phần thu nhập không chia của cơ sở thực hiện xã hội hóa trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, y tế và lĩnh vực xã hội hóa khác (bao gồm cả Văn phòng giám định tư pháp) để lại để đầu tư phát triển cơ sở đó theo quy định của luật chuyên ngành về giáo dục - đào tạo, y tế và về lĩnh vực xã hội hóa khác; phần thu nhập hình thành tài sản không chia của hợp tác xã được thành lập và hoạt động theo quy định của Luật hợp tác xã.

(11) Thu nhập từ chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho tổ chức, cá nhân ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

(12) Thu nhập của văn phòng thừa phát lại (trừ các khoản thu nhập ~~nhập~~ từ các hoạt động khác ngoài hoạt động thừa phát lại) trong thời gian thực hiện thí điểm theo quy định của pháp luật về thi hành án dân sự. Văn phòng thừa phát lại và hoạt động thừa phát lại thực hiện theo quy định tại các văn bản quy pháp luật có liên quan về vấn đề này.

5.2.6. Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định của pháp luật

Lỗ phát sinh trong kỳ tính thuế là số chênh lệch âm về thu nhập tính thuế chưa bao gồm các khoản lỗ được kết chuyển từ các năm trước chuyển sang.

Doanh nghiệp sau khi quyết toán thuế mà bị lỗ thì chuyển toàn bộ và liên tục số lỗ vào thu nhập (thu nhập chịu thuế đã trừ thu nhập miễn thuế) của những năm tiếp theo. Thời gian chuyển lỗ tính liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ. Một số lưu ý về chuyển lỗ như sau:

(1) Trường hợp cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp xác định số lỗ doanh nghiệp được chuyển khác với số lỗ do doanh nghiệp tự xác định thì số lỗ được chuyển xác định theo kết luận của cơ quan kiểm tra, thanh tra nhưng đảm bảo chuyển lỗ toàn bộ và liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ theo quy định.

(2) Doanh nghiệp chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản phải thực hiện quyết toán thuế với cơ quan thuế đến thời điểm có quyết định chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản của cơ quan có thẩm quyền (trừ trường hợp không phải quyết toán thuế theo quy định). Số lỗ của doanh nghiệp phát sinh trước khi chuyển đổi, sáp nhập, hợp nhất phải được theo dõi chi tiết theo năm phát sinh và bù trừ vào thu nhập cùng năm của doanh nghiệp sau khi chuyển đổi, sáp nhập, hợp nhất hoặc được tiếp tục chuyển vào thu nhập của các năm tiếp theo của doanh nghiệp sau khi chuyển đổi, sáp nhập, hợp nhất để đảm bảo nguyên tắc chuyển lỗ tính liên tục không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ.

Số lỗ của doanh nghiệp phát sinh trước khi chia, tách thành doanh nghiệp khác và đang còn trong thời gian chuyển lỗ theo quy định thì số lỗ này sẽ được

phân bổ cho các doanh nghiệp sau khi chia, tách theo tỷ lệ vốn chủ sở hữu được chia, tách.

Thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản theo quy định của pháp luật phải hạch toán riêng để kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với mức thuế suất 22% (từ ngày 01/01/2016 áp dụng mức thuế suất 20%), không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (trừ phần thu nhập của doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua được áp dụng thuế suất thuế TNDN 10% theo quy định tại điểm d khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC).

Doanh nghiệp trong kỳ tính thuế có các hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) nếu bị lỗ thì số lỗ này được bù trừ với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác quy định tại Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC), sau khi bù trừ vẫn còn lỗ thì tiếp tục được chuyển sang các năm tiếp theo trong thời hạn chuyển lỗ theo quy định.

Đối với số lỗ của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản) của các năm 2013 trở về trước còn trong thời hạn chuyển lỗ thì doanh nghiệp phải chuyển vào thu nhập của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia thực hiện dự án đầu tư, nếu chuyển không hết thì được chuyển lỗ vào thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả thu nhập khác) từ năm 2014 trở đi.

Trường hợp doanh nghiệp làm thủ tục giải thể doanh nghiệp, sau khi có quyết định giải thể nếu có chuyển nhượng bất động sản là tài sản cố định của doanh nghiệp thì thu nhập (lãi) từ chuyển nhượng bất động sản (nếu có) được bù trừ với lỗ từ hoạt động sản xuất kinh doanh (bao gồm cả số lỗ của các năm trước được chuyển sang theo quy định) vào kỳ tính thuế phát sinh hoạt động chuyển nhượng bất động sản

5.2.7. Xác định thu nhập tính thuế và thuế TNDN đối với chuyển nhượng bất động sản

Doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế, mọi ngành nghề có thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản; các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản có thu nhập từ cho thuê lại đất thuộc diện phải nộp thuế thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản.

a) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản bao gồm các hình thức sau:

- Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển nhượng quyền thuê đất; thu nhập từ cho thuê lại đất.

- Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển nhượng quyền thuê đất gắn với tài sản trên đất; thu nhập từ cho thuê lại đất gắn với tài sản trên đất. Tài sản trên đất bao gồm:

- + Nhà ở;
- + Cơ sở hạ tầng;
- + Công trình kiến trúc trên đất;
- + Các tài sản khác gắn liền với đất bao gồm các tài sản là sản phẩm nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp (cây trồng, vật nuôi);
- Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng nhà ở.

Thu nhập từ cho thuê lại đất của doanh nghiệp kinh doanh bất động sản không bao gồm trường hợp doanh nghiệp chỉ cho thuê nhà, cơ sở hạ tầng, công trình kiến trúc trên đất.

b) Căn cứ tính thuế thu nhập từ chuyển nhượng BĐS là thu nhập tính thuế và thuế suất. Thu nhập tính thuế bằng thu nhập chịu thuế trừ các khoản lỗ của hoạt động chuyển nhượng BĐS của các năm trước (nếu có).

c) Thu nhập chịu thuế từ chuyển nhượng BĐS được xác định bằng doanh thu thu được từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản trừ giá vốn của BĐS và các khoản chi phí được trừ liên quan đến hoạt động chuyển nhượng BĐS.

d) Một số điểm lưu ý trong quy định hiện hành về doanh thu từ hoạt động chuyển nhượng BĐS.

- Doanh thu được xác định theo giá thực tế tại thời điểm chuyển nhượng BĐS. Trường hợp giá chuyển quyền sử dụng đất thấp hơn giá đất do UBND cấp tỉnh quy định thì tính theo giá do UBND cấp tỉnh quy định tại thời điểm ký hợp đồng chuyển nhượng BĐS.

- Thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm bên bán bàn giao BĐS, không phụ thuộc việc bên mua đã đăng ký quyền sở hữu tài sản, quyền sử dụng đất, xác lập quyền sử dụng đất tại cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

- Trường hợp được nhà nước giao đất, cho thuê đất để thực hiện dự án đầu tư cơ sở hạ tầng, nhà để chuyển nhượng hoặc cho thuê, DN có thu tiền ứng trước của khách hàng theo tiến độ xác định doanh thu tính thuế TNDN tạm nộp theo thời điểm thu tiền của khách hàng.

- DN có thu tiền của khách hàng và đã xác định được chi phí tương ứng với doanh thu thì kê khai nộp thuế TNDN tạm nộp theo doanh thu trừ chi phí. Trường hợp chưa xác định được chi phí tương ứng với doanh thu thì kê khai tạm nộp thuế TNDN theo tỷ lệ 1% trên doanh thu thu được tiền (doanh thu này chưa phải tính vào doanh thu tính thuế TNDN trong năm). Khi bàn giao BĐS, DN quyết toán lại số thuế TNDN phải nộp.

đ) Một số lưu ý trong quy định về chi phí chuyển nhượng BĐS:

- Nguyên tắc xác định chi phí: Các khoản chi được trừ phải tương ứng với doanh thu để tính thu nhập chịu thuế. Trường hợp dự án đầu tư hoàn thành từng phần và chuyển nhượng dần theo tiến độ hoàn thành thì các khoản chi phí chung

sử dụng cho dự án, chi phí trực tiếp sử dụng cho phần dự án đã hoàn thành được phân bổ theo m² đất chuyển quyền để xác định thu nhập của diện tích đất chuyển quyền.

Trường hợp một phần diện tích của dự án không chuyển nhượng được sử dụng vào hoạt động kinh doanh khác thì các khoản chi phí chung nêu trên cũng phân bổ cho cả phần diện tích này để theo dõi, hạch toán, kê khai nộp thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động kinh doanh khác.

- Chi phí chuyển nhượng bất động sản được trừ bao gồm:
 - + Giá vốn của đất chuyển quyền được xác định phù hợp với nguồn gốc quyền sử dụng đất.
 - + Chi phí đền bù thiệt hại về đất.
 - + Chi phí đền bù thiệt hại về hoa màu.
 - + Chi phí bồi thường, hỗ trợ, tái định cư và chi phí tổ chức thực hiện bồi thường, hỗ trợ, tái định cư theo quy định của pháp luật.
 - + Các loại phí, lệ phí theo quy định của pháp luật liên quan đến cấp quyền sử dụng đất.
 - + Chi phí cải tạo đất, san lấp mặt bằng.
 - + Chi phí đầu tư xây dựng kết cấu hạ tầng như đường giao thông, điện, cấp nước, thoát nước, bưu chính viễn thông...
 - + Giá trị kết cấu hạ tầng, công trình kiến trúc có trên đất.
 - + Các khoản chi phí khác liên quan đến bất động sản được chuyển nhượng.

DN có hoạt động kinh doanh nhiều ngành nghề khác nhau thì phải hạch toán riêng các khoản chi phí. Trường hợp không hạch toán riêng được chi phí của từng hoạt động thì chi phí chung được phân bổ theo tỷ lệ giữa doanh thu từ chuyển nhượng BĐS so với tổng doanh thu của doanh nghiệp. Không được tính vào chi phí chuyển nhượng BĐS các khoản chi phí đã được Nhà nước thanh toán hoặc thanh toán bằng nguồn vốn khác.

e) Xác định số thuế TNDN:

Số thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ tính thuế đối với hoạt động chuyển nhượng bất động sản bằng thu nhập tính thuế từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản nhân với thuế suất. Thuế suất áp dụng cho các kỳ tính thuế năm 2014 và 2015 là 22%, cho kỳ tính thuế năm 2016 trở đi là 20%.

Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản phải xác định riêng để kê khai nộp thuế và không áp dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

Hồ sơ khai thuế, nộp thuế, chứng từ nộp thuế thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản phát sinh tại địa phương nơi có bất động sản chuyển nhượng là căn cứ làm thủ tục quyết toán thuế nơi đặt trụ sở chính.

f) Một số lưu ý về khai nộp thuế TNDN từ chuyển nhượng BĐS

- DN nộp hồ sơ khai thuế, nộp thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng BĐS cho cơ quan thuế địa phương nơi có BĐS được chuyển nhượng.

- DN không phát sinh thường xuyên hoạt động chuyển nhượng BĐS thực hiện khai thuế TNDN tạm tính theo từng lần phát sinh theo mẫu ban hành kèm theo của Bộ Tài chính. Căn cứ vào hồ sơ khai thuế, cơ quan thuế ghi nhận số liệu hoặc điều chỉnh số thuế phải nộp và thông báo gửi trực tiếp cho người nộp thuế. Hết năm tính thuế khi lập tờ khai quyết toán thuế TNDN trong đó phải quyết toán riêng số thuế TNDN từ chuyển nhượng BĐS. - DN phát sinh thường xuyên hoạt động chuyển nhượng BĐS thì khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế theo hướng dẫn tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính. Nếu DN đề nghị nộp thuế theo từng lần phát sinh thì khai thuế như DN không phát sinh thường xuyên hoạt động chuyển nhượng BĐS.

- Tổ chức tín dụng chuyển nhượng BĐS là tài sản bảo đảm tiền vay thì tổ chức tín dụng khi chuyển nhượng BĐS phải kê khai nộp thuế TNDN từ chuyển nhượng BĐS. Trên các chứng từ ghi rõ kê khai, nộp thuế thay về bán tài sản bảo đảm tiền vay.

+ Trường hợp tổ chức tín dụng nhận giá trị bất động sản là tài sản bảo đảm tiền vay để thay thế cho việc thực hiện nghĩa vụ được bảo đảm thì tổ chức tín dụng khi được phép chuyển nhượng bất động sản theo quy định của pháp luật phải kê khai nộp thuế thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản vào Ngân sách Nhà nước. Trường hợp bán đấu giá bất động sản là tài sản bảo đảm tiền vay thì số tiền thu được thực hiện thanh toán theo quy định của Chính phủ về bảo đảm tiền vay của các tổ chức tín dụng và kê khai nộp thuế theo quy định. Sau khi thanh toán các khoản trên, số tiền còn lại được trả cho các tổ chức kinh doanh đã thế chấp bất động sản để bảo đảm tiền vay.

+ Trường hợp tổ chức tín dụng được phép chuyển nhượng bất động sản đã được thế chấp theo quy định của pháp luật để thu hồi vốn nếu không xác định được giá vốn của bất động sản thì giá vốn được xác định bằng vốn vay phải trả theo hợp đồng thế chấp bất động sản cộng chi phí lãi vay chưa trả đến thời điểm phát mãi bất động sản thế chấp theo hợp đồng tín dụng cộng các khoản chi phí phát sinh khi chuyển nhượng bất động sản nếu có hóa đơn, chứng từ hợp pháp.

+ Trường hợp cơ quan thi hành án bán đấu giá bất động sản là tài sản bảo đảm thi hành án thì số tiền thu được thực hiện theo quy định tại Nghị định của Chính phủ về kê biên, đấu giá quyền sử dụng đất để bảo đảm thi hành án. Tổ chức được uỷ quyền bán đấu giá bất động sản thực hiện kê khai, khấu trừ tiền thuế thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản nộp vào Ngân sách Nhà nước. Trên các chứng từ ghi rõ kê khai, nộp thuế thay về bán tài sản đảm bảo thi hành án.

+ Trường hợp cơ quan thi hành án chuyển nhượng bất động sản là tài sản đảm bảo thi hành án nếu không xác định được giá vốn của bất động sản thì giá vốn được xác định bằng số tiền nợ phải trả nợ theo quyết định của Tòa án để thi hành án cộng với các khoản chi phí phát sinh khi chuyển nhượng bất động sản nếu có hóa đơn chứng từ hợp pháp.

5.2.8. Xác định thu nhập tính thuế và thuế TNDN đối với chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán

a) TN tính thuế đối với chuyển nhượng vốn

TN từ chuyển nhượng vốn của DN là TN có được do chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn của DN đã đầu tư vào cơ sở kinh doanh cho một hoặc nhiều tổ chức, cá nhân khác (bao gồm cả trường hợp bán toàn bộ doanh nghiệp).

Trường hợp công ty cổ phần thực hiện phát hành thêm cổ phiếu để huy động vốn thì phần chênh lệch lớn hơn giữa giá phát hành và mệnh giá được hạch toán vào tài khoản thặng dư vốn cổ phần và không tính thuế TNDN đối với khoản thặng dư vốn cổ phần.

Thu nhập từ chuyển nhượng vốn để tính thuế được xác định theo nguyên tắc: Doanh thu trừ (-) chi phí và được xác định như sau:

$$\text{Thu nhập tính thuế} = \text{Giá chuyển nhượng} - \text{Giá mua của phần vốn chuyển nhượng} - \text{Chi phí chuyển nhượng}$$

Trong đó:

- Giá chuyển nhượng được xác định là tổng giá trị thực tế theo giá thị trường mà bên chuyển nhượng thu được theo hợp đồng chuyển nhượng.

Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng vốn quy định việc thanh toán theo hình thức trả góp, trả chậm thì doanh thu của hợp đồng chuyển nhượng không bao gồm lãi trả góp, lãi trả chậm theo thời hạn quy định trong hợp đồng.

Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc cơ quan thuế có cơ sở để xác định giá thanh toán không phù hợp theo giá thị trường, cơ quan thuế có quyền kiểm tra và ấn định giá chuyển nhượng. Doanh nghiệp có chuyển nhượng một phần vốn góp trong doanh nghiệp mà giá chuyển nhượng đối với phần vốn góp này không phù hợp theo giá thị trường thì cơ quan thuế được ấn định lại toàn bộ giá trị của doanh nghiệp tại thời điểm chuyển nhượng để xác định lại giá chuyển nhượng tương ứng với tỷ lệ phần vốn góp chuyển nhượng.

Căn cứ ấn định giá chuyển nhượng dựa vào tài liệu điều tra của cơ quan thuế hoặc căn cứ giá chuyển nhượng vốn của các trường hợp khác ở cùng thời gian, cùng tổ chức kinh tế hoặc các hợp đồng chuyển nhượng tương tự tại thời điểm chuyển nhượng. Trường hợp việc ấn định giá chuyển nhượng của cơ quan thuế không phù hợp thì được căn cứ theo giá thẩm định của các tổ chức định giá chuyên nghiệp có thẩm quyền xác định giá chuyển nhượng tại thời điểm chuyển nhượng theo đúng quy định.

- Giá mua của phần vốn chuyển nhượng được xác định đối với từng trường hợp như sau:

+ Nếu là chuyển nhượng vốn góp thành lập doanh nghiệp là giá trị phần vốn góp lũy kế đến thời điểm chuyển nhượng vốn trên cơ sở sổ sách, hồ sơ, chứng từ kế toán và được các bên tham gia đầu tư vốn hoặc tham gia hợp đồng

hợp tác kinh doanh xác nhận, hoặc kết quả kiểm toán của công ty kiểm toán độc lập đối với doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài.

+ Nếu là phần vốn do mua lại thì giá mua là giá trị vốn tại thời điểm mua. Giá mua được xác định căn cứ vào hợp đồng mua lại phần vốn góp, chứng từ thanh toán.

Trường hợp doanh nghiệp đủ điều kiện hạch toán kế toán bằng đồng ngoại tệ và thực hiện theo đúng quy định của pháp luật về chế độ kế toán có chuyển nhượng vốn góp bằng ngoại tệ thì giá chuyển nhượng và giá mua của phần vốn chuyển nhượng được xác định bằng đồng ngoại tệ; Trường hợp doanh nghiệp hạch toán kế toán bằng đồng Việt Nam có chuyển nhượng vốn góp bằng ngoại tệ thì giá chuyển nhượng phải được xác định bằng đồng Việt Nam theo tỷ giá mua vào của Ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp mở tài khoản tại thời điểm chuyển nhượng.

- Chi phí chuyển nhượng là các khoản chi thực tế liên quan trực tiếp đến việc chuyển nhượng, có chứng từ, hoá đơn hợp lệ. Trường hợp chi phí chuyển nhượng phát sinh ở nước ngoài thì các chứng từ gốc đó phải được một cơ quan công chứng hoặc kiểm toán độc lập của nước có chi phí phát sinh xác nhận và chứng từ phải được dịch ra tiếng Việt (có xác nhận của đại diện có thẩm quyền).

Chi phí chuyển nhượng bao gồm: chi phí để làm các thủ tục pháp lý cần thiết cho việc chuyển nhượng; các khoản phí và lệ phí phải nộp khi làm thủ tục chuyển nhượng; các chi phí giao dịch, đàm phán, ký kết hợp đồng chuyển nhượng và các chi phí khác có chứng từ chứng minh.

b) TN tính thuế đối với chuyển nhượng chứng khoán.

- TN từ chuyển nhượng chứng khoán là TN có được từ chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số chứng khoán của DN đã tham gia đầu tư chứng khoán cho tổ chức, cá nhân khác. Chứng khoán được chuyển nhượng là các loại chứng khoán theo quy định của pháp luật về chứng khoán và thị trường chứng khoán.

- TN tính thuế từ chuyển nhượng chứng khoán trong kỳ được xác định bằng giá bán chứng khoán trừ giá mua của chứng khoán chuyển nhượng, trừ các chi phí liên quan đến việc chuyển nhượng.

- Giá bán chứng khoán được xác định như sau:

+ Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết nhưng thực hiện đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán thì giá bán chứng khoán là giá thực tế bán chứng khoán (là giá khớp lệnh hoặc giá thỏa thuận) theo thông báo của Sở giao dịch chứng khoán, trung tâm giao dịch chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán của các công ty không thuộc các trường hợp nêu trên thì giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng.

- Giá mua của chứng khoán được xác định như sau:

+ Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết nhưng thực hiện đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng

khoản thì giá mua chứng khoán là giá thực mua chứng khoán (là giá khớp lệnh hoặc giá thỏa thuận) theo thông báo của Sở giao dịch chứng khoán, trung tâm giao dịch chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán mua thông qua đấu giá thì giá mua chứng khoán là mức giá ghi trên thông báo kết quả trúng đấu giá cổ phần của tổ chức thực hiện đấu giá cổ phần và giấy nộp tiền.

+ Đối với chứng khoán không thuộc các trường hợp nêu trên: giá mua chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng.

- Chi phí chuyển nhượng là các khoản chi thực tế liên quan trực tiếp đến việc chuyển nhượng, có chứng từ, hoá đơn hợp pháp.

Chi phí chuyển nhượng bao gồm: chi phí để làm các thủ tục pháp lý cần thiết cho việc chuyển nhượng; Các khoản phí và lệ phí phải nộp khi làm thủ tục chuyển nhượng; Phí lưu ký chứng khoán theo quy định của Ủy ban chứng khoán Nhà nước và chứng từ thu của công ty chứng khoán; Phí ủy thác chứng khoán căn cứ vào chứng từ thu của đơn vị nhận ủy thác; Các chi phí giao dịch, đàm phán, ký kết hợp đồng chuyển nhượng và các chi phí khác có chứng từ chứng minh.

c) Thuế suất thuế TNDN

Thuế suất thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán là mức thuế suất phổ thông (Kỳ tính thuế 2014 và 2015 là 22% và kỳ tính thuế từ năm 2016 trở đi là 20%).

d) Kê khai, nộp thuế

- Đối với DN Việt Nam và doanh nghiệp nước ngoài đăng ký hoạt động tại Việt Nam có thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán thì khoản thu nhập này được xác định là khoản thu nhập khác và kê khai vào thu nhập chịu thuế của DN khi tính thuế TNDN.

Trường hợp doanh nghiệp có chuyển nhượng vốn không nhận bằng tiền mà nhận bằng tài sản, lợi ích vật chất khác (cổ phiếu, chứng chỉ quỹ....) có phát sinh thu nhập thì khoản thu nhập này được xác định là khoản thu nhập khác và kê khai vào thu nhập chịu thuế khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Đối với tổ chức nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam mà tổ chức này không hoạt động theo Luật Đầu tư, Luật Doanh nghiệp (gọi chung là nhà thầu nước ngoài) có hoạt động chuyển nhượng vốn.

Tổ chức, cá nhân nhận chuyển nhượng vốn có trách nhiệm xác định, kê khai, khấu trừ và nộp thay tổ chức nước ngoài số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp. Trường hợp bên nhận chuyển nhượng vốn cũng là tổ chức nước ngoài không hoạt động theo Luật Đầu tư, Luật Doanh nghiệp thì doanh nghiệp thành lập theo pháp luật Việt Nam nơi các tổ chức nước ngoài đầu tư vốn có trách nhiệm kê khai và nộp thay số thuế TNDN phải nộp từ hoạt động chuyển nhượng vốn của tổ chức nước ngoài.

5.2.9. Ưu đãi thuế TNDN

Từ ngày 01/01/2009 trở đi, theo Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12, các ưu đãi thuế TNDN của Việt Nam được sắp xếp lại theo hướng đơn giản tối đa, cắt bỏ đáng kể, đặc biệt là ưu đãi thuế để khuyến khích đầu tư theo lĩnh vực ngành nghề, ưu đãi cho đầu tư mở rộng. Các hình thức ưu đãi thuế gồm có ưu đãi về thuế suất (áp dụng thuế suất thấp hơn trong một thời gian nhất định) và miễn, giảm thuế trong một số năm. Đối tượng được ưu đãi thuế là doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư, không áp dụng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng. Một số trường hợp đặc biệt cần khuyến khích DN đầu tư được áp dụng mức thuế suất thấp trong suốt thời gian hoạt động (như lĩnh vực xã hội hoá y tế, văn hoá, giáo dục và đào tạo, môi trường, doanh nghiệp khoa học và công nghệ).

Từ ngày 01/01/2014, nội dung về ưu đãi thuế được thay đổi căn bản, theo đó đối tượng được ưu đãi thuế là dự án đầu tư của DN đáp ứng điều kiện về lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế. Ưu đãi thuế đối với dự án đầu tư mở rộng và dự án đầu tư của DN thực hiện trong các khu công nghiệp được khôi phục một phần nhưng với các quy định cụ thể hơn, chặt chẽ hơn giai đoạn trước năm 2009. Lĩnh vực ưu đãi đầu tư và địa bàn ưu đãi đầu tư được quy định trong Luật được cụ thể hoá tại Nghị định của Chính phủ và các văn bản hướng dẫn. Hình thức ưu đãi thuế gồm có thuế suất ưu đãi và miễn, giảm số thuế phải nộp trong một số năm. Luật số 71/2014/QH13 tiếp tục sửa đổi, bổ sung một số quy định cụ thể về ưu đãi thuế cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội và thực hiện các mục tiêu điều tiết kinh tế vĩ mô của Nhà nước.

Trên cơ sở Luật Thuế TNDN, các Luật sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN, Luật Đầu tư và Nghị định 118/2015 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Đầu tư, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 83/2016/TT-BTC ngày 17/6/2016 hướng dẫn ưu đãi thuế theo Luật Đầu tư, trong đó có hướng dẫn ưu đãi thuế TNDN.

Các nội dung cơ bản về ưu đãi thuế TNDN như sau:

5.2.9.1. Ưu đãi về thuế suất

a) Thuế suất 10% trong thời hạn 15 năm áp dụng đối với:

(1) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao kể cả khu công nghệ thông tin tập trung được thành lập theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ.

(2) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới thuộc các lĩnh vực: nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; ứng dụng công nghệ cao thuộc danh mục công nghệ cao được ưu tiên đầu tư phát triển theo quy định của Luật Công nghệ cao; ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; đầu tư mạo hiểm cho phát triển công nghệ cao thuộc danh mục công nghệ cao được ưu tiên phát triển theo quy định của pháp luật về công nghệ cao; đầu tư xây dựng - kinh doanh cơ sở ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt; cảng hàng không, cảng biển, cảng sông; sân bay, nhà ga và công trình cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng khác do Thủ

tướng Chính phủ quyết định; sản xuất sản phẩm phần mềm; sản xuất vật liệu composit, các loại vật liệu xây dựng nhẹ, vật liệu quý hiếm; sản xuất năng lượng tái tạo, năng lượng sạch, năng lượng từ việc tiêu hủy chất thải; phát triển công nghệ sinh học.

Dự án đầu tư sản xuất sản phẩm phần mềm được ưu đãi phải thuộc danh mục sản phẩm phần mềm và đáp ứng quy trình về sản xuất sản phẩm phần mềm theo quy định của pháp luật.

Dự án đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt; cảng hàng không, cảng biển, cảng sông; sân bay, nhà ga phải phát sinh doanh thu, thu nhập từ quá trình hoạt động của các dự án đầu tư nêu trên thì mới thuộc diện được hưởng ưu đãi thuế. Trường hợp các doanh nghiệp thực hiện thi công, xây dựng các công trình này thì phần thu nhập từ hoạt động thi công, xây dựng không được hưởng ưu đãi thuế theo quy định này.

(3) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới thuộc lĩnh vực bảo vệ môi trường, bao gồm: sản xuất thiết bị xử lý ô nhiễm môi trường, thiết bị quan trắc và phân tích môi trường; xử lý ô nhiễm và bảo vệ môi trường; thu gom, xử lý nước thải, khí thải, chất thải rắn; tái chế, tái sử dụng chất thải; Các lĩnh vực bảo vệ môi trường được ưu đãi thuế ngoài hướng dẫn tại Thông tư số 78/2014/TT-BTC, còn được hướng dẫn cụ thể tại Thông tư số 212/2015/TT-BTC ngày 31/12/2015.

(4) Doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định của Luật Công nghệ cao.

Doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định của Luật công nghệ cao được hưởng ưu đãi về thuế suất kê từ năm được cấp Giấy chứng nhận doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao.

Doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập từ hoạt động công nghệ cao, ứng dụng công nghệ cao và các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp từ hoạt động công nghệ cao, ứng dụng công nghệ cao do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư quy định tại khoản 4 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (được sửa đổi, bổ sung tại điểm a khoản 2 Điều 10 Thông tư 96/2015/TT-BTC).

Trường hợp doanh nghiệp đang hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc đã hưởng hết ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của các văn bản quy phạm pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp mà được cấp Giấy chứng nhận doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao thì mức ưu đãi đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được xác định bằng mức ưu đãi áp dụng cho doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao quy định tại khoản 1 Điều 15 và khoản 1 Điều 16 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP trừ đi thời gian ưu đãi đã hưởng đối với doanh nghiệp mới

thành lập, dự án đầu tư mới thành lập (cả về thuế suất và thời gian miễn, giảm nếu có).

(5) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực sản xuất (trừ dự án sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, dự án khai thác khoáng sản) đáp ứng một trong hai tiêu chí sau:

(i) Dự án có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 6.000 tỷ đồng, thực hiện giải ngân không quá 3 năm kể từ thời điểm được phép đầu tư lần đầu theo quy định của pháp luật đầu tư và có tổng doanh thu tối thiểu đạt 10.000 tỷ đồng/năm chậm nhất sau 3 năm kể từ năm có doanh thu từ dự án đầu tư (chậm nhất năm thứ 4 kể từ năm có doanh thu doanh nghiệp phải đạt tổng doanh thu tối thiểu đạt 10.000 tỷ đồng/năm). (ii) Dự án có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 6 nghìn tỷ đồng, thực hiện giải ngân không quá 3 năm kể từ thời điểm được phép đầu tư lần đầu theo quy định của pháp luật đầu tư và sử dụng thường xuyên trên 3.000 lao động chậm nhất sau 3 năm kể từ năm có doanh thu từ dự án đầu tư (chậm nhất năm thứ 4 kể từ năm có doanh thu doanh nghiệp phải đạt điều kiện sử dụng số lao động thường xuyên bình quân năm trên 3.000 lao động).

Số lao động sử dụng thường xuyên bình quân năm được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 40/2009/TT-BLĐTBXH ngày 3/12/2009 của Bộ Lao động, Thương binh và Xã hội.

Trường hợp dự án đầu tư không đáp ứng các tiêu chí quy định tại điểm này (không kể bị chậm tiến độ do nguyên nhân khách quan trong khâu giải phóng mặt bằng, giải quyết thủ tục hành chính của cơ quan nhà nước hoặc do thiên tai, dịch họa, hỏa hoạn và được cơ quan cấp phép đầu tư chấp thuận, báo cáo Thủ tướng Chính phủ phê duyệt) thì doanh nghiệp không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp, đồng thời doanh nghiệp phải kê khai, nộp số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp đã kê khai hưởng ưu đãi của các năm trước (nếu có) và nộp tiền chậm nộp tiền thuế theo quy định, nhưng doanh nghiệp không bị xử phạt về hành vi khai sai theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

(6) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới sản xuất sản phẩm thuộc Danh mục sản phẩm công nghiệp hỗ trợ ưu tiên phát triển đáp ứng một trong 2 tiêu chí sau:

(i) Sản phẩm công nghiệp hỗ trợ cho công nghệ cao theo quy định của Luật công nghệ cao;

(ii) Sản phẩm công nghiệp hỗ trợ cho sản xuất sản phẩm các ngành: dệt - may; da - giày; điện tử - tin học; sản xuất lắp ráp ô tô; cơ khí chế tạo mà các sản phẩm này tính đến ngày 1/1/2015 trong nước chưa sản xuất được hoặc sản xuất được nhưng phải đáp ứng được tiêu chuẩn kỹ thuật của Liên minh Châu Âu (EU) hoặc tương đương.

(7) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư trong lĩnh vực sản xuất, trừ dự án sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và dự án khai thác khoáng sản, có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 12 nghìn tỷ đồng, sử dụng công nghệ phải được thẩm định theo quy định của Luật công nghệ cao, Luật khoa học

và công nghệ, thực hiện giải ngân tổng vốn đầu tư đăng ký không quá 5 năm kể từ ngày được phép đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

b) Áp dụng thuế suất 10% (suốt thời hạn dự án) đối với các khoản thu nhập:

(1) Phần thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện hoạt động xã hội hoá trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao và môi trường.

Danh mục loại hình, tiêu chí quy mô, tiêu chuẩn của các doanh nghiệp thực hiện xã hội hoá để được áp dụng thuế suất ưu đãi 10% do Thủ tướng Chính phủ quy định.

(2) Phần thu nhập từ hoạt động xuất bản của Nhà xuất bản theo quy định của Luật Xuất bản.

(3) Phần thu nhập từ hoạt động báo in (kể cả quảng cáo trên báo in) của cơ quan báo chí theo quy định của Luật báo chí.

(4) Phần thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư - kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua đối với các đối tượng quy định tại Điều 53 Luật nhà ở.

Nhà ở xã hội quy định tại Khoản này là nhà ở do Nhà nước hoặc tổ chức, cá nhân thuộc các thành phần kinh tế đầu tư xây dựng và đáp ứng các tiêu chí về nhà ở, về giá bán nhà, về giá cho thuê, về giá cho thuê mua, về đối tượng, điều kiện được mua, được thuê, được thuê mua nhà ở xã hội theo quy định của pháp luật về nhà ở và việc xác định thu nhập được áp dụng thuế suất 10% quy định tại khoản này không phụ thuộc vào thời điểm ký hợp đồng bán, cho thuê hoặc cho thuê mua nhà ở xã hội.

(5) Thu nhập của doanh nghiệp từ: trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng; thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản ở địa bàn kinh tế xã hội khó khăn; Nuôi trồng lâm sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn; Sản xuất, nhân và lai tạo giống cây trồng, vật nuôi; Sản xuất, khai thác và tinh chế muối trừ sản xuất muối quy định tại khoản 1 Điều 4 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP; Đầu tư bảo quản nông sản sau thu hoạch, bảo quản nông, thủy sản và thực phẩm, bao gồm cả đầu tư để trực tiếp bảo quản hoặc đầu tư để cho thuê bảo quản nông sản, thủy sản và thực phẩm.

(6) Phần thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp không thuộc địa bàn kinh tế - xã hội khó khăn và địa bàn kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, trừ thu nhập của hợp tác xã quy định tại Khoản 1 Điều 4 Nghị định số 218/2013/ NĐ-CP.

c) Áp dụng thuế suất 15% đối với thu nhập của doanh nghiệp trồng trọt, chăn nuôi, chế biến trong lĩnh vực nông nghiệp và thủy sản không thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

d) Thuế suất 20% (thuế suất 17% áp dụng từ 1/1/2016) trong thời gian 10 năm áp dụng đối với:

(1) Thu nhập của DN từ thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn.

(2) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới: Sản xuất thép cao cấp; sản xuất sản phẩm tiết kiệm năng lượng; sản xuất máy móc, thiết bị phục vụ cho sản xuất nông, lâm, ngư, diêm nghiệp; sản xuất thiết bị tưới tiêu; sản xuất, tinh chế thức ăn gia súc, gia cầm, thủy sản; phát triển ngành nghề truyền thống.

đ) Thuế suất 20% (thuế suất 17% áp dụng từ 1/1/2016) đối với quỹ tín dụng nhân dân và tổ chức tài chính vi mô.

Đối với quỹ tín dụng nhân dân, tổ chức tài chính vi mô sau khi hết thời hạn áp dụng mức thuế suất 10% quy định của pháp luật thì chuyển sang áp dụng thuế suất 20% (từ 1/1/2014 đến 31/12/2015) hoặc 17% (từ 1/1/2016). Tổ chức tài chính vi mô quy định được hưởng ưu đãi theo Luật thuế TNDN này là tổ chức được thành lập và hoạt động theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng.

e) Việc kéo dài thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi được quy định như sau:

- Đối với dự án quy định tại điểm 2, điểm 3 mục a khoản 5.2.9.1 có quy mô lớn và công nghệ cao hoặc mới cần đặc biệt thu hút đầu tư

- Đối với dự án quy định tại điểm 7 mục a khoản 5.2.9.1 đáp ứng một trong các tiêu chí sau:

+ Sản xuất sản phẩm hàng hóa có khả năng cạnh tranh toàn cầu, doanh thu đạt trên 20.000 tỷ đồng/năm chậm nhất sau 5 năm kể từ khi có doanh thu từ dự án đầu tư;

+ Sử dụng thường xuyên bình quân trên 6.000 lao động;

+ Dự án đầu tư thuộc lĩnh vực hạ tầng kinh tế kỹ thuật, bao gồm: đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước, cầu, đường bộ, đường sắt, cảng hàng không, cảng biển, cảng sông, sân bay, nhà ga, năng lượng mới, năng lượng sạch, công nghiệp tiết kiệm năng lượng, dự án lọc hóa dầu.

Căn cứ theo đề nghị của Bộ trưởng Bộ Tài chính, Thủ tướng Chính phủ quyết định kéo dài thêm thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi cho các trường hợp nêu trên nhưng thời gian kéo dài thêm không quá 15 năm.

g) Thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi như các nội dung quy định trên đây được tính liên tục từ năm đầu tiên doanh nghiệp có doanh thu từ dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế; đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được tính từ năm được công nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao; đối với dự án ứng dụng công nghệ cao được tính từ năm được cấp giấy chứng nhận dự án ứng dụng công nghệ cao.

5.2.9.2. Ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế

(1) Miễn thuế 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo đối với:

a) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư quy định tại khoản 1 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (được sửa đổi, bổ sung tại Khoản 1 Điều 11 Thông tư 96/2015/TT-BTC).

b) Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực xã hội hoá thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn.

(2) Miễn thuế 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 5 năm tiếp theo đối với thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực xã hội hoá tại địa bàn không thuộc danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn.

(3) Miễn thuế 2 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 4 năm tiếp theo đối với thu nhập từ thực hiện dự án đầu tư mới quy định tại Khoản 4 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính và thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại Khu công nghiệp (trừ Khu công nghiệp nằm trên địa bàn có điều kiện – kinh tế xã hội thuận lợi).

Địa bàn có điều kiện - kinh tế xã hội thuận lợi quy định tại khoản này là các quận nội thành của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và các đô thị loại I trực thuộc tỉnh, không bao gồm các quận của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và các đô thị loại I trực thuộc tỉnh mới được thành lập từ huyện kể từ ngày 01/01/2009; trường hợp khu công nghiệp nằm trên cả địa bàn thuận lợi và địa bàn không thuận lợi thì việc xác định ưu đãi thuế đối với khu công nghiệp căn cứ vào vị trí thực tế của dự án đầu tư trên thực địa. Việc xác định đô thị loại đặc biệt, loại I quy định tại khoản này thực hiện theo quy định tại Nghị định 42/2009/NĐ-CP ngày 07/5/2009 của Chính phủ quy định về phân loại đô thị và văn bản sửa đổi Nghị định này (nếu có).

(4) Thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính liên tục từ năm đầu tiên doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế từ dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế. Trường hợp doanh nghiệp không có thu nhập chịu thuế trong ba năm đầu, kể từ năm đầu tiên có doanh thu từ dự án đầu tư mới thì thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm thứ tư dự án đầu tư mới phát sinh doanh thu.

Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định nêu trên được tính từ năm được cấp Giấy chứng nhận công nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao.

5.2.9.3. Một số trường hợp giảm thuế khác

(1) Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất, xây dựng, vận tải sử dụng từ 10 đến 100 lao động nữ, trong đó số lao động nữ chiếm trên 50% tổng số lao động có mặt thường xuyên hoặc sử dụng thường xuyên trên 100 lao động nữ mà số lao động nữ chiếm trên 30% tổng số lao động có mặt thường xuyên của doanh nghiệp được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động nữ, gồm:

- Chi đào tạo lại nghề;

- Chi phí tiền lương và phụ cấp (nếu có) cho cô giáo dạy ở nhà trẻ, mẫu giáo do doanh nghiệp tổ chức và quản lý;
- Chi khám sức khỏe thêm trong năm;
- Chi bồi dưỡng cho lao động nữ sau khi sinh con. Căn cứ quy định của pháp luật về lao động, Bộ Tài chính phối hợp với Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội quy định cụ thể mức chi bồi dưỡng;
- Phụ cấp trả cho thời gian lao động nữ được nghỉ sau khi sinh con, nghỉ cho con bú theo chế độ nhưng vẫn làm việc.

Các đơn vị sự nghiệp, cơ quan văn phòng thuộc các Tổng công ty không Trực tiếp sản xuất kinh doanh thì không giảm thuế theo quy định này

(2) Doanh nghiệp sử dụng lao động là người dân tộc thiểu số được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động là người dân tộc thiểu số để đào tạo nghề, tiền hỗ trợ về nhà ở, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế cho người dân tộc thiểu số trong trường hợp chưa được Nhà nước hỗ trợ theo chế độ quy định.

(3) Doanh nghiệp thực hiện chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho các tổ chức, cá nhân thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn được giảm 50% số thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên phần thu nhập từ chuyển giao công nghệ.

5.2.9.4. Nguyên tắc ưu đãi thuế TNDN

(1) *Phải hạch toán riêng thu nhập của hoạt động được ưu đãi thuế TNDN:*

Trong thời gian đang ưu đãi thuế, nếu DN thực hiện nhiều hoạt động SXKD thì phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động được hưởng ưu đãi thuế TNDN (bao gồm mức thuế suất ưu đãi hoặc miễn, giảm thuế).

Trường hợp trong kỳ tính thuế, doanh nghiệp không tính riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế và thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh không được hưởng ưu đãi thuế thì phần thu nhập của hoạt động sản xuất kinh doanh ưu đãi thuế xác định bằng tổng thu nhập tính thuế nhân với tỷ lệ % doanh thu hoặc chi phí được trừ của hoạt động sản xuất kinh doanh ưu đãi thuế so với tổng doanh thu hoặc tổng chi phí được trừ của doanh nghiệp trong kỳ tính thuế.

Trường hợp có khoản doanh thu hoặc chi phí được trừ không thể hạch toán riêng được thì khoản doanh thu hoặc chi phí được trừ đó xác định theo tỷ lệ giữa doanh thu hoặc chi phí được trừ của hoạt động sản xuất, kinh doanh hưởng ưu đãi thuế trên tổng doanh thu hoặc chi phí được trừ của doanh nghiệp.

(2) Trong cùng một kỳ tính thuế nếu có một khoản thu nhập thuộc diện áp dụng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp ưu đãi và thời gian miễn thuế, giảm thuế theo nhiều trường hợp khác nhau thì doanh nghiệp tự lựa chọn một trong những trường hợp ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp có lợi nhất.

Ví dụ 5.9: Dự án đầu tư mới C sản xuất sản phẩm phần mềm tại huyện Lý Nhân, tỉnh Hà Nam, được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ngày 15/01/2016.

Đối chiếu với quy định của Luật thuế TNDN và Nghị định số 118/2015/NĐ-CP thì dự án đầu tư mới C là dự án đầu tư thuộc lĩnh vực được ưu đãi về thuế TNDN quy định tại điểm b khoản 1 Điều 13 Luật thuế TNDN, đồng thời là dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn quy định tại Phụ lục II Nghị định số 118/2015/NĐ-CP. Trong trường hợp này, dự án đầu tư mới C là dự án đầu tư đồng thời đáp ứng nhiều điều kiện ưu đãi về thuế TNDN thì được chọn hưởng mức ưu đãi thuế TNDN có lợi nhất. Cụ thể, được lựa chọn hưởng ưu đãi theo lĩnh vực được ưu đãi của pháp luật về thuế TNDN: Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới C được lựa chọn áp dụng thuế suất 10% trong thời gian 15 năm, được miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 9 năm tiếp theo theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

(3) *Dự án đầu tư mới đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN* theo quy định của Luật Thuế TNDN số 14/2008/QH12, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN số 32/2013/QH13, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế số 71/2014/QH13 hoặc tại địa bàn ưu đãi đầu tư quy định tại Phụ lục II ban hành kèm theo Nghị định số 118/2015/NĐ-CP (trừ địa bàn nêu tại khoản 55 Phụ lục II Nghị định số 118/2015/NĐ-CP) *thì được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo mức tương ứng* áp dụng đối với lĩnh vực hoặc địa bàn quy định của Luật thuế TNDN.

(4) *Dự án đầu tư mới tại địa bàn khu công nghiệp* (trừ khu công nghiệp nằm trên địa bàn có điều kiện - kinh tế xã hội thuận lợi theo quy định tại khoản 3 Điều 16 Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01/10/2014 của Chính phủ) mà không thuộc các dự án đầu tư nêu tại Khoản 1 Khoản 2 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC *thì được hưởng ưu đãi thuế theo mức áp dụng cho dự án đầu tư mới tại khu công nghiệp* theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

(5) *Nguyên tắc ưu đãi thuế đối với dự án đầu tư mới sản xuất hàng hóa chịu thuế TTDB:*

(a) Đối với dự án đầu tư mới sản xuất ô tô dưới 24 chỗ, kể cả xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và khoang chở hàng: Được áp dụng ưu đãi về thuế TNDN theo hướng dẫn tại khoản 1 (trừ lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN theo quy định của Luật thuế TNDN), khoản 2, khoản 3, khoản 4, khoản 5, khoản 6 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC.

(b) Đối với dự án đầu tư mới sản xuất các loại hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt khác hàng hóa quy định tại điểm a nói trên: Không áp dụng ưu đãi thuế TNDN theo hướng dẫn tại Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC.

Ví dụ 5.10: Dự án đầu tư mới G sản xuất ô tô chở người từ 9 chỗ trở xuống tại khu kinh tế Chu Lai, tỉnh Quảng Nam, được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ngày 20/01/2016. Theo hướng dẫn tại điểm a khoản 7 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC thì dự án đầu tư mới G là dự án đầu tư mới tại khu kinh tế quy định tại điểm a khoản 1 Điều 13 Luật thuế TNDN. Theo đó, thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới G được áp dụng thuế suất

10% trong thời gian 15 năm, được miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 9 năm tiếp theo theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

Ví dụ 5.11: Dự án đầu tư mới H sản xuất thuốc lá tại khu kinh tế Chu Lai, tỉnh Quảng Nam, được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư ngày 20/01/2016. Theo hướng dẫn tại điểm b khoản 7 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC thì dự án đầu tư mới H không thuộc diện được hưởng ưu đãi thuế TNDN.

(6) Nguyên tắc áp dụng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng:

Đối với Dự án đầu tư mở rộng nếu đáp ứng tiêu chí quy định tại khoản 4 Điều 14 Luật thuế TNDN thì được lựa chọn hưởng ưu đãi thuế theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại (nếu có) hoặc được miễn thuế, giảm thuế đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng. Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng quy định tại khoản này bằng với thời gian miễn thuế, giảm thuế áp dụng đối với dự án đầu tư mới trên cùng địa bàn, lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN theo quy định của pháp luật thuế TNDN.

(7) Các trường hợp không áp dụng được áp dụng ưu đãi thuế TNDN:

- Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng quyền góp vốn; thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản (trừ thu nhập từ đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội quy định tại điểm d Khoản 3 Điều 19 Thông tư số 78/2014/TT-BTC); thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác khoáng sản; thu nhập nhận được từ hoạt động sản xuất, kinh doanh ở ngoài Việt Nam.

- Thu nhập từ hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu, khí, tài nguyên quý hiếm khác và thu nhập từ hoạt động khai thác khoáng sản.

- Thu nhập từ kinh doanh dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt theo quy định của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt (trừ trường hợp quy định tại Khoản 7 Điều 4 Thông tư 83/2016/TT-BTC).

(8) Xác định ưu đãi thuế TNDN trong trường hợp thanh tra, kiểm tra:

DN trong thời gian đang được hưởng ưu đãi miễn thuế, giảm thuế TNDN theo quy định, cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra kiểm tra phát hiện tăng số thuế TNDN được hưởng ưu đãi thuế so với đơn vị tự kê khai (kể cả trường hợp DN chưa kê khai để được hưởng ưu đãi) thì DN được hưởng miễn thuế, giảm thuế TNDN theo quy định. Ngược lại, nếu phát hiện số thuế TNDN được hưởng ưu đãi thuế theo quy định nhỏ hơn so với đơn vị tự kê khai thì DN chỉ được hưởng ưu đãi thuế theo số thuế do kiểm tra, thanh tra phát hiện. Tùy theo lỗi của DN, cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra áp dụng các mức xử phạt vi phạm pháp luật về thuế theo quy định.

5.2.9.5. Điều kiện và thủ tục để hưởng ưu đãi thuế TNDN

a) Điều kiện áp dụng

(1) Các ưu đãi về thuế TNDN *chỉ áp dụng đối với DN thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ* theo quy định và đăng ký, nộp thuế TNDN theo kê khai.

(2) *Xác định các khoản thu nhập được hưởng ưu đãi thuế TNDN:*

Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư, địa bàn ưu đãi đầu tư xác định ưu đãi như sau:

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì các khoản thu nhập từ lĩnh vực ưu đãi đầu tư và các khoản thu nhập như thanh lý phế liệu, phế phẩm của sản phẩm thuộc lĩnh vực được ưu đãi đầu tư, chênh lệch tỷ giá liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của lĩnh vực được ưu đãi, lãi tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn, các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác cũng được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện ưu đãi về địa bàn (bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) thì thu nhập được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp là toàn bộ thu nhập phát sinh từ hoạt động sản xuất kinh doanh trên địa bàn ưu đãi trừ các khoản thu nhập nêu tại điểm a, b, c Khoản 1 Điều 18 Thông tư 78/2014/TT-BTC.

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư trong lĩnh vực kinh doanh vận tải được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện ưu đãi về địa bàn (bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) thì doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập từ hoạt động dịch vụ vận tải căn cứ theo địa bàn thành lập dự án đầu tư thuộc địa bàn được hưởng ưu đãi thuế và có điểm đi hoặc điểm đến thuộc địa bàn thành lập dự án đầu tư.

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về địa bàn có phát sinh thu nhập ngoài địa bàn thực hiện dự án đầu tư thì xử lý như sau: (i) Nếu khoản thu nhập này phát sinh tại địa bàn không thuộc địa bàn ưu đãi đầu tư thì không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo điều kiện địa bàn; (ii) Nếu khoản thu nhập này phát sinh tại địa bàn thuộc địa bàn ưu đãi đầu tư thì được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo điều kiện địa bàn. Việc xác định ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với khoản thu nhập này được xác định theo từng địa bàn căn cứ theo thời gian và mức ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp tại địa bàn thực hiện dự án đầu tư.

(3) *Dự án đầu tư mới:*

- Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp quy định tại Điều 15, Điều 16 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP là:

+ Dự án được cấp Giấy chứng nhận đầu tư lần đầu từ ngày 01/01/2014 và phát sinh doanh thu của dự án đó sau khi được cấp Giấy chứng nhận đầu tư.

+ Dự án đầu tư trong nước gắn với việc thành lập doanh nghiệp mới có vốn đầu tư dưới 15 tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư có điều kiện được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp từ ngày 01/01/2014.

+ Dự án đầu tư độc lập với dự án doanh nghiệp đang hoạt động (kể cả trường hợp dự án có vốn đầu tư dưới 15 tỷ đồng Việt Nam và không thuộc Danh mục lĩnh vực đầu tư có điều kiện) có Giấy chứng nhận đầu tư từ ngày 01/01/2014 để thực hiện dự án đầu tư độc lập này.

+ Văn phòng công chứng thành lập tại các địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn, đặc biệt khó khăn.

Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định phải được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư hoặc được phép đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

- Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo diện đầu tư mới không bao gồm các trường hợp sau:

+ Dự án đầu tư hình thành từ việc: chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi hình thức doanh nghiệp theo quy định của pháp luật;

+ Dự án đầu tư hình thành từ việc chuyển đổi chủ sở hữu (bao gồm cả trường hợp thực hiện dự án đầu tư mới nhưng vẫn kế thừa tài sản, địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp cũ để tiếp tục hoạt động sản xuất kinh doanh; mua lại dự án đầu tư đang hoạt động).

Doanh nghiệp thành lập hoặc doanh nghiệp có dự án đầu tư từ việc chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi sở hữu, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất được kế thừa các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp hoặc dự án đầu tư trước khi chuyển đổi, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất trong thời gian còn lại nếu tiếp tục đáp ứng các điều kiện ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Đối với doanh nghiệp đang được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo diện doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư chỉ áp dụng đối với thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh đáp ứng điều kiện ưu đãi đầu tư ghi trong giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy chứng nhận đầu tư lần đầu của doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp đang hoạt động sản xuất kinh doanh nếu có sự thay đổi giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy chứng nhận đầu tư nhưng sự thay đổi đó không làm thay đổi việc đáp ứng các điều kiện ưu đãi thuế của dự án đó theo quy định thì doanh nghiệp tiếp tục được hưởng ưu đãi thuế cho thời gian còn lại hoặc ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng nếu đáp ứng điều kiện ưu đãi theo quy định.

- Đối với dự án đầu tư được cấp phép đầu tư mà trong Hồ sơ đăng ký đầu tư lần đầu gửi cơ quan cấp phép đầu tư đã đăng ký số vốn đầu tư, phân kỳ đầu tư kèm tiến độ thực hiện đầu tư, trường hợp các giai đoạn tiếp theo thực tế có thực hiện được coi là dự án thành phần của dự án đầu tư đã được cấp phép lần đầu nếu thực hiện theo tiến độ (trừ trường hợp bất khả kháng, khó khăn do nguyên nhân khách quan trong khâu giải phóng mặt bằng, giải quyết thủ tục hành chính của cơ quan Nhà nước, do thiên tai, hỏa hoạn hoặc khó khăn, bất khả kháng khác) thì các dự án thành phần của dự án đầu tư lần đầu được hưởng ưu đãi thuế cho thời gian còn lại của dự án đầu tư lần đầu tính từ thời điểm dự án thành phần có thu nhập được hưởng ưu đãi.

Đối với dự án đầu tư được cấp phép đầu tư trước ngày 01/01/2014 mà có thực hiện phân kỳ đầu tư như trường hợp nêu trên thì dự án thành phần được hưởng ưu đãi thuế theo mức ưu đãi đang áp dụng đối với dự án đầu tư lần đầu cho thời gian ưu đãi còn lại tính từ ngày 01/01/2014.

Thu nhập của các dự án thành phần của dự án đầu tư lần đầu trước ngày 01/01/2014 đã được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật trước ngày 01/01/2014 thì không thực hiện điều chỉnh lại các ưu đãi thuế đã được hưởng trước ngày 01/01/2014.

Trong thời gian triển khai các dự án thành phần theo từng giai đoạn nêu trên nếu nhà đầu tư được cơ quan quản lý Nhà nước về đầu tư (quy định tại Luật Đầu tư số 59/2005/QH11 ngày 29/11/2005 và các văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn thi hành) cho phép gia hạn thực hiện dự án và doanh nghiệp thực hiện theo đúng thời hạn đã được gia hạn thì cũng được hưởng ưu đãi thuế theo quy định nêu trên.

- Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xã hội hóa được thành lập do chuyển đổi loại hình doanh nghiệp theo quy định của pháp luật đáp ứng tiêu chí về cơ sở xã hội hóa theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ mà doanh nghiệp trước khi chuyển đổi chưa được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo lĩnh vực ưu đãi thuế thì được hưởng ưu đãi thuế như dự án đầu tư mới kể từ khi chuyển đổi. Trường hợp doanh nghiệp khi chuyển đổi loại hình doanh nghiệp đáp ứng tiêu chí về cơ sở xã hội hóa theo Quyết định của Thủ tướng Chính phủ đang được áp dụng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 10% đối với phần thu nhập từ xã hội hóa thì tiếp tục áp dụng mức thuế suất ưu đãi này.

(4) Đối với đầu tư mở rộng:

- Doanh nghiệp có dự án đầu tư phát triển dự án đầu tư đang hoạt động như mở rộng quy mô sản xuất, nâng cao công suất, đổi mới công nghệ sản xuất (gọi chung là dự án đầu tư mở rộng) thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP (bao gồm cả khu kinh tế, khu công nghệ cao, khu công nghiệp trừ khu công nghiệp nằm trên địa bàn các quận nội thành của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và Khu công nghiệp nằm trên địa bàn các đô thị loại I trực thuộc tỉnh) nếu đáp ứng một trong ba tiêu chí quy định tại điểm này *thì được lựa chọn hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp* theo dự án đang hoạt động cho thời

gian còn lại (bao gồm mức thuế suất, thời gian miễn giảm nếu có) hoặc được áp dụng thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại (không được hưởng mức thuế suất ưu đãi) bằng với thời gian miễn thuế, giảm thuế áp dụng đối với dự án đầu tư mới trên cùng địa bàn hoặc lĩnh vực ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Trường hợp doanh nghiệp chọn hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại thì dự án đầu tư mở rộng đó phải thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP đồng thời cũng thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn với dự án đang hoạt động.

Dự án đầu tư mở rộng quy định tại trong trường hợp này phải đáp ứng một trong các tiêu chí sau:

- + Nguyên giá tài sản cố định tăng thêm khi dự án đầu tư hoàn thành đi vào hoạt động đạt tối thiểu từ 20 tỷ đồng đối với dự án đầu tư mở rộng thuộc lĩnh vực hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP hoặc từ 10 tỷ đồng đối với các dự án đầu tư mở rộng thực hiện tại các địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP.

- + Tỷ trọng nguyên giá tài sản cố định tăng thêm đạt tối thiểu từ 20% so với tổng nguyên giá tài sản cố định trước khi đầu tư.

- + Công suất thiết kế khi đầu tư mở rộng tăng thêm tối thiểu từ 20% so với công suất thiết kế theo luận chứng kinh tế kỹ thuật trước khi đầu tư ban đầu.

Trường hợp doanh nghiệp chọn hưởng ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng thì phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng được hạch toán riêng. Trường hợp doanh nghiệp không hạch toán riêng được phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại thì thu nhập từ hoạt động đầu tư mở rộng xác định theo tỷ lệ giữa nguyên giá tài sản cố định đầu tư mới đưa vào sử dụng cho sản xuất, kinh doanh trên tổng nguyên giá tài sản cố định của doanh nghiệp.

Thời gian miễn thuế, giảm thuế quy định tại khoản này được tính từ năm dự án đầu tư mở rộng hoàn thành đưa vào sản xuất, kinh doanh có thu nhập; trường hợp không có thu nhập chịu thuế trong ba năm đầu, kể từ năm đầu tiên có doanh thu từ dự án đầu tư mở rộng thì thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm thứ tư dự án đầu tư phát sinh doanh thu.

Trường hợp doanh nghiệp đang hoạt động có đầu tư nâng cấp, thay thế, đổi mới công nghệ của dự án đang hoạt động thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP mà không đáp ứng một trong ba tiêu chí quy định tại điểm này thì ưu đãi thuế thực hiện theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại (nếu có).

Doanh nghiệp có dự án đầu tư đang được hưởng ưu đãi thuế mà giai đoạn năm 2009 - năm 2013 có đầu tư bổ sung máy móc, thiết bị thường xuyên trong quá trình sản xuất, kinh doanh không thuộc dự án đầu tư mở rộng nêu trên thì phần thu nhập tăng thêm do việc đầu tư bổ sung máy móc, thiết bị thường xuyên này cũng được hưởng ưu đãi thuế theo mức mà dự án đang áp dụng cho thời gian còn lại tính từ kỳ tính thuế năm 2014.

Ưu đãi thuế trong trường hợp này không áp dụng đối với các trường hợp đầu tư mở rộng do chia, tách, sáp nhập, chuyển đổi sở hữu (bao gồm cả trường hợp thực hiện dự án đầu tư nhưng vẫn kế thừa tài sản, địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp cũ để tiếp tục hoạt động sản xuất kinh doanh), mua lại doanh nghiệp hoặc mua lại dự án đầu tư đang hoạt động.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư từ việc chuyển đổi sở hữu, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất được kế thừa các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp hoặc dự án đầu tư trước khi chuyển đổi, chia, tách, sáp nhập, hợp nhất trong thời gian còn lại nếu tiếp tục đáp ứng các điều kiện ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

b) Thủ tục thực hiện ưu đãi thuế

DN tự xác định các điều kiện ưu đãi thuế, mức thuế suất ưu đãi, thời gian miễn thuế, giảm thuế, số lỗ được trừ (-) vào thu nhập tính thuế để tự kê khai và tự quyết toán thuế với cơ quan thuế.

Cơ quan thuế khi kiểm tra, thanh tra đối với DN phải kiểm tra các điều kiện được hưởng ưu đãi thuế, số thuế TNDN được miễn thuế, giảm thuế, số lỗ được trừ vào thu nhập chịu thuế theo đúng điều kiện thực tế mà DN đáp ứng được. Trường hợp DN không đảm bảo các điều kiện để áp dụng thuế suất ưu đãi và thời gian miễn thuế, giảm thuế thì cơ quan thuế xử lý truy thu thuế và xử phạt vi phạm hành chính về thuế theo quy định.

5.2.9.6. Quy định về chuyển tiếp ưu đãi thuế TNDN

Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp tại thời điểm cấp phép hoặc cấp giấy chứng nhận đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư. Trường hợp pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp có thay đổi mà doanh nghiệp đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế theo quy định của pháp luật mới được sửa đổi, bổ sung thì doanh nghiệp được quyền lựa chọn hưởng ưu đãi về thuế suất và về thời gian miễn thuế, giảm thuế theo quy định của pháp luật tại thời điểm được phép đầu tư hoặc theo quy định của pháp luật mới được sửa đổi, bổ sung cho thời gian còn lại.

Tính đến hết kỳ tính thuế năm 2015, trường hợp doanh nghiệp có dự án đầu tư đang được áp dụng thuế suất ưu đãi 20% quy định tại khoản 3 Điều 13 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 được sửa đổi, bổ sung theo Luật số 32/2013/QH13 thì kể từ ngày 01 tháng 01 năm 2016 được chuyển sang áp dụng mức thuế suất 17% cho thời gian còn lại.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư mở rộng đã được cơ quan có thẩm quyền cấp phép đầu tư hoặc đã thực hiện đầu tư trong giai đoạn năm 2009 - năm 2013, tính đến kỳ tính thuế năm 2014 đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế (lĩnh vực ưu đãi hoặc địa bàn ưu đãi bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng

theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư mở rộng sản xuất đến ngày 31/12/2008 đang đầu tư xây dựng dở dang, trong năm 2009 dự án vẫn tiếp tục quá trình đầu tư xây dựng dở dang và từ năm 2010 trở đi mới hoàn thành đi vào sản xuất, kinh doanh đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế (lĩnh vực ưu đãi hoặc địa bàn ưu đãi bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao) theo quy định tại thời điểm quyết định thực hiện đầu tư mở rộng thì được lựa chọn hưởng ưu đãi đối với phần thu nhập tăng thêm từ đầu tư mở rộng theo quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật tại thời điểm quyết định thực hiện đầu tư mở rộng hoặc theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư vào khu công nghiệp trong giai đoạn năm 2009 – năm 2013, tính đến kỳ tính thuế năm 2014 đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế (lĩnh vực ưu đãi hoặc địa bàn ưu đãi) theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế theo quy định của Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư vào địa bàn mà trước ngày 01 tháng 01 năm 2015 chưa thuộc địa bàn ưu đãi thuế (bao gồm cả khu công nghiệp, khu kinh tế, khu công nghệ cao), đến ngày 01 tháng 01 năm 2015 thuộc địa bàn ưu đãi thuế quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế theo quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Trường hợp doanh nghiệp có dự án đầu tư vào địa bàn ưu đãi thuế nhưng được hưởng mức ưu đãi thấp hơn, đến ngày 01 tháng 01 năm 2015 đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế về địa bàn được hưởng mức ưu đãi cao hơn quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành thì được hưởng ưu đãi thuế theo quy định tại Luật số 32/2013/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế năm 2015.

Sau ngày 1/1/2015 địa bàn nơi doanh nghiệp đang có dự án đầu tư được chuyển đổi thành địa bàn ưu đãi thuế thì doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế cho thời gian còn lại kể từ kỳ tính thuế khi chuyển đổi.

Doanh nghiệp mới thành lập từ dự án đầu tư đã được cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư trước ngày 01/01/2014 nhưng đang trong quá trình đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa phát sinh doanh thu thì được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo dự án đầu tư mới theo quy định tại Luật số 32/2013/QH13; Luật số 71/2014/QH13 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư mở rộng trước thời điểm ngày 01/01/2014 và đưa dự án đầu tư mở rộng vào hoạt động sản xuất kinh doanh,

phát sinh doanh thu kể từ ngày 01/01/2014 nếu dự án đầu tư mở rộng này thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP (bao gồm cả khu kinh tế, khu công nghệ cao, khu công nghiệp trừ khu công nghiệp nằm trên địa bàn các quận nội thành của đô thị loại đặc biệt, đô thị loại I trực thuộc trung ương và Khu công nghiệp nằm trên địa bàn các đô thị loại I trực thuộc tỉnh) thì được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại theo hướng dẫn tại Thông tư số 78/2014/TT-BTC.

5.2.10. Văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN

- Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 ngày 03/6/2008;
- Luật số 32/2013/QH13 ngày 19/6/2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN số 14/2008;
- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006, Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế TNDN và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN số 14/2008;
- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 1/10/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế;
- Nghị định 19/2015/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành Luật Bảo vệ môi trường;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành Luật số 71/2014/QH13;
- Nghị định 20/2017/NĐ-CP ngày 24/2/2017 của Chính phủ về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết;
- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số quy định về thuế, quản lý thuế và hóa đơn, chứng từ;
- Thông tư 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 91/2014/NĐ-CP;
- Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC, Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Thông tư số 151/2014/TT-BTC;

- Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/4/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn về khấu hao tài sản cố định;

- Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 6/8/2014 hướng dẫn chế độ thuế áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam;

- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ;

- Thông tư số 26/2015/TT-BTC hướng dẫn thi hành Nghị định số 12/2015/NĐ-CP quy định chi tiết Luật số 71/2014/QH13;

- Thông tư số 212/2015/TT-BTC hướng dẫn chính sách thuế TNDN đối với hoạt động bảo vệ môi trường theo Nghị định 19/2015/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành Luật Bảo vệ môi trường;

- Thông tư số 83/2016/TT-BTC ngày 17/6/2016 hướng dẫn thực hiện ưu đãi đầu tư theo Luật Đầu tư và Nghị định 118/2015/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Đầu tư.

Ngoài ra, liên quan đến thuế TNDN còn một số văn bản pháp luật khác được dẫn chiếu cụ thể trong nội dung các văn bản pháp quy nêu trên về thuế TNDN.

6. THUẾ THU NHẬP CÁ NHÂN

6.1. Những vấn đề chung về thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam

Thuế thu nhập cá nhân (TNCN) là sắc thuế trực thu đánh vào thu nhập của cá nhân. Các cá nhân chịu thuế TNCN theo thông lệ quốc tế là cá nhân làm công ăn lương, cá nhân kinh doanh, hộ gia đình kinh doanh, chủ doanh nghiệp tư nhân, cá nhân góp vốn thành lập công ty hợp danh. Tuy nhiên, ở một số quốc gia doanh nghiệp tư nhân và công ty hợp danh không chịu thuế TNCN mà chịu thuế TNDN.

Việc thực thi loại thuế này chính thể hiện nghĩa vụ của cá nhân đối với đất nước một cách trực tiếp nhất. Người dân được hưởng các thành quả của xã hội như cơ sở hạ tầng, giáo dục cơ bản, y tế cộng đồng, môi trường luật pháp thể chế, quốc phòng an ninh... Vì vậy, thuế TNCN có ý nghĩa lớn trong việc hình thành nguồn lực tài chính để nhà nước thực hiện chức năng của mình, cung cấp các dịch vụ công cho người dân ngày càng tốt hơn.

Thuế TNCN là loại thuế phổ biến trên Thế giới, có lịch sử hàng trăm năm nhưng việc áp dụng nó tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi quốc gia, cho đến nay trên thế giới đã có 180 nước áp dụng loại thuế này.

Thuế TNCN có diện điều chỉnh rộng đối với tất cả các cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công; thu nhập từ kinh doanh; từ đầu tư gián tiếp như mua, bán cổ phần, trái phiếu, cổ phiếu... Thuế TNCN điều chỉnh không chỉ cá nhân trong nước mà cả cá nhân nước ngoài nếu có thu nhập. Trong điều kiện

toàn cầu hoá, sự dịch chuyển lao động giữa các nước diễn ra nhanh chóng, sự phát triển của công nghệ thông tin cho phép các cá nhân cư trú tại một nơi nhưng có thể vươn ra làm việc và kiếm được thu nhập từ những nơi cách xa vạn dặm. Để bảo đảm quyền đánh thuế của mình, các quốc gia thường lựa chọn tiêu chí “cư trú” và tiêu chí “nguồn” để đánh thuế thu nhập nói chung, đánh thuế thu nhập cá nhân nói riêng. Đồng thời, để thực hiện chính sách khuyến khích đầu tư, thực hiện các cam kết quốc tế về tự do hoá thương mại và bảo đảm đầu tư..., các nước thường có các thoả thuận với các nước đối tác trong việc tránh đánh thuế trùng và ngăn ngừa các hành vi trốn lậu thuế phát sinh do các nước đều khẳng định quyền đánh thuế dựa vào 2 tiêu chí nêu trên trong khi quy định về thuế thu nhập cá nhân có sự khác nhau giữa các nước.

Cho đến đầu năm 2007, Việt Nam chưa có một đạo luật về thuế TNCN theo đúng nghĩa của nó cũng như theo thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, trong hệ thống chính sách thuế ở giai đoạn này, Việt Nam đã điều tiết vào thu nhập của cá nhân thông qua các sắc thuế khác, cụ thể là:

(i) Thuế TNDN áp dụng với cá nhân kinh doanh (28% trên thu nhập chịu thuế, miễn trừ cho các hộ kinh doanh có thu nhập thấp (bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu áp dụng đối với công chức Nhà nước);

(ii) Thuế chuyển quyền sử dụng đất điều tiết vào thu nhập của cá nhân, hộ gia đình từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất (tính trên giá đất do UBND cấp tỉnh quy định: 2% đối với đất nông nghiệp, 4% đối với đất ở, đất xây dựng và đất khác);

(iii) Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao (TNC) điều tiết vào thu nhập thường xuyên, thu nhập không thường xuyên.

Ngày 21 tháng 11 năm 2007, Quốc hội Khóa XII đã thông qua Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12 với hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009, đồng thời bãi bỏ các Luật, Pháp lệnh thuế điều tiết vào thu nhập của cá nhân như nêu trên.

Sau 3 năm thực hiện, trước tình hình nền kinh tế gặp nhiều khó khăn, thu nhập của người nộp thuế bị ảnh hưởng, Quốc hội đã có biện pháp miễn, giảm thuế trong các năm 2009 – 2012 và ban hành Luật số 26/2012/QH13 ngày 22/11/2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12.

Cùng với việc sửa đổi Luật thuế TNCN, Luật Quản lý thuế số 68/2006/QH11 cũng được sửa đổi một số nội dung (Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012); trong đó có những quy định cụ thể về cải cách thủ tục hành chính, tạo thuận lợi cho người nộp thuế. Ngày 27/6/2013, Chính phủ ban hành Nghị định số 65/2013/NĐ-CP quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/07/2013. Ngày 15/8/2013, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 111/2013/TT-BTC hướng dẫn các nội dung chính sách thực hiện kể từ ngày Luật số 26/2013/QH13 có hiệu lực pháp luật. Các nội dung mới về quản lý thuế TNCN được thực hiện theo quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC thực hiện kể từ ngày 01/01/2014. Trong năm 2014, để tiếp tục đẩy mạnh cải cách thủ tục hành chính thuế, Bộ Tài chính đã ban hành một số

thông tư sửa đổi, bổ sung các thông tư về thuế trong đó có thuế TNCN, đó là: Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 và Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014.

Để đơn giản hóa phương pháp tính thuế TNCN và khắc phục những bất cập trong chính sách thuế, ngày 26/11/2014, Quốc hội đã thông qua Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế có hiệu lực thi hành từ 1/1/2015, trong đó có sửa đổi một số quy định về thuế thu nhập cá nhân. Trên cơ sở đó, ngày 12/2/2015, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 12/2015/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật số 71/2014/QH13; Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 92/2015/TT-BTC hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh; hướng dẫn thực hiện một số nội dung sửa đổi, bổ sung về thuế thu nhập cá nhân theo Luật số 71/2014/QH13 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP.

6.2. Quy định của pháp luật hiện hành về thuế TNCN

6.2.1 Đối tượng nộp thuế

Đối tượng nộp thuế TNCN bao gồm cá nhân cư trú và cá nhân không cư trú có thu nhập chịu thuế (nêu tại mục 6.2.2 dưới đây).

Cá nhân cư trú nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh trong và ngoài lãnh thổ Việt Nam, không phân biệt nơi trả thu nhập. Cá nhân không cư trú chỉ phải nộp thuế đối với thu nhập phát sinh tại Việt Nam, không phân biệt nơi chi trả thu nhập, nơi nhận thu nhập.

Cá nhân cư trú là người đáp ứng một trong các điều kiện sau:

a) Có mặt tại Việt Nam (có sự hiện diện trên lãnh thổ Việt Nam) từ 183 ngày trở lên tính trong một năm dương lịch hoặc trong 12 tháng liên tục kể từ ngày đầu tiên có mặt tại Việt Nam;

b) Có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam theo một trong hai trường hợp sau:

(i) Có nơi ở thường xuyên theo quy định của pháp luật về cư trú:

(ii) Có nhà thuê để ở tại Việt Nam theo quy định của pháp luật về nhà ở, với thời hạn của các hợp đồng thuê từ 183 ngày trở lên trong năm tính thuế:

Trường hợp cá nhân có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam theo quy định trên nhưng thực tế có mặt tại Việt Nam dưới 183 ngày trong năm tính thuế mà cá nhân không chứng minh được là cá nhân cư trú của nước nào thì cá nhân đó là cá nhân cư trú tại Việt Nam.

Việc chứng minh là đối tượng cư trú của nước khác được căn cứ vào Giấy chứng nhận cư trú. Trường hợp cá nhân thuộc nước hoặc vùng lãnh thổ đã ký kết Hiệp định thuế với Việt Nam không có quy định cấp Giấy chứng nhận cư trú thì cá nhân cung cấp bản chụp Hộ chiếu để chứng minh thời gian cư trú.

Đối với cá nhân là công dân của quốc gia, vùng lãnh thổ đã ký kết Hiệp định với Việt Nam về tránh đánh thuế hai lần và ngăn ngừa việc trốn lậu thuế

đối với các loại thuế đánh vào thu nhập và là cá nhân cư trú tại Việt Nam thì nghĩa vụ thuế thu nhập cá nhân được tính từ tháng đến Việt Nam trong trường hợp cá nhân lần đầu tiên có mặt tại Việt Nam đến tháng kết thúc hợp đồng lao động và rời Việt Nam (được tính đủ theo tháng) không phải thực hiện các thủ tục xác nhận lãnh sự để được thực hiện không thu thuế trùng hai lần theo Hiệp định tránh đánh thuế trùng giữa hai quốc gia.

6.2.2. Thu nhập chịu thuế

Thu nhập chịu thuế của cá nhân gồm 10 loại thu nhập sau đây:

(1) Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh (SXKD), bao gồm TN từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ theo quy định của pháp luật. Riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng, đánh bắt thủy sản chỉ áp dụng đối với trường hợp không đủ điều kiện được miễn thuế quy định tại khoản 5 Điều 4 Nghị định 65/2013/NĐ-CP; Thu nhập từ hoạt động hành nghề độc lập của cá nhân có giấy phép hoặc chứng chỉ hành nghề theo quy định của pháp luật.

Thu nhập từ SXKD không bao gồm thu nhập của cá nhân kinh doanh có doanh thu từ 100 triệu đồng/năm trở xuống.

(2) *Thu nhập từ tiền lương, tiền công mà người lao động nhận được từ người sử dụng lao động*, bao gồm:

a) Tiền lương, tiền công và các khoản có tính chất tiền lương, tiền công nhận được dưới các hình thức bằng tiền hoặc không bằng tiền.

b) Các khoản phụ cấp, trợ cấp, *trừ các khoản phụ cấp, trợ cấp sau*:

b.1) Trợ cấp, phụ cấp ưu đãi hàng tháng và trợ cấp một lần theo quy định của pháp luật về ưu đãi người có công.

b.2) Trợ cấp hàng tháng, trợ cấp một lần đối với các đối tượng tham gia kháng chiến, bảo vệ tổ quốc, làm nhiệm vụ quốc tế, thanh niên xung phong đã hoàn thành nhiệm vụ.

b.3) Phụ cấp quốc phòng, an ninh; các khoản trợ cấp đối với lực lượng vũ trang.

b.4) Phụ cấp độc hại, nguy hiểm đối với những ngành, nghề hoặc công việc ở nơi làm việc có yếu tố độc hại, nguy hiểm.

b.5) Phụ cấp thu hút, phụ cấp khu vực.

b.6) Trợ cấp khó khăn đột xuất, trợ cấp tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp, trợ cấp một lần khi sinh con hoặc nhận nuôi con nuôi, mức hưởng chế độ thai sản, mức hưởng dưỡng sức, phục hồi sức khỏe sau thai sản, trợ cấp do suy giảm khả năng lao động, trợ cấp hưu trí một lần, tiền tuất hàng tháng, trợ cấp thôi việc, trợ cấp mất việc làm, trợ cấp thất nghiệp và các khoản trợ cấp khác theo quy định của Bộ luật Lao động và Luật Bảo hiểm xã hội.

b.7) Trợ cấp đối với các đối tượng được bảo trợ xã hội theo quy định của pháp luật.

b.8) Phụ cấp phục vụ đối với lãnh đạo cấp cao.

b.9) Trợ cấp một lần đối với cá nhân khi chuyển công tác đến vùng có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn, hỗ trợ một lần đối với cán bộ công chức làm công tác về chủ quyền biển đảo theo quy định của pháp luật. Trợ cấp chuyển vùng một lần đối với người nước ngoài đến cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam đi làm việc ở nước ngoài, người Việt Nam cư trú dài hạn ở nước ngoài về Việt Nam làm việc.

b.10) Phụ cấp đối với nhân viên y tế thôn, bản.

b.11) Phụ cấp đặc thù ngành nghề.

Các khoản phụ cấp, trợ cấp và mức phụ cấp, trợ cấp không tính vào thu nhập chịu thuế hướng dẫn tại điểm b, khoản 2, Điều này phải được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền quy định.

Trường hợp các văn bản hướng dẫn về các khoản phụ cấp, trợ cấp, mức phụ cấp, trợ cấp áp dụng đối với khu vực Nhà nước thì các thành phần kinh tế khác, các cơ sở kinh doanh khác được căn cứ vào danh mục và mức phụ cấp, trợ cấp hướng dẫn đối với khu vực Nhà nước để tính trừ.

Trường hợp khoản phụ cấp, trợ cấp nhận được cao hơn mức phụ cấp, trợ cấp theo hướng dẫn nêu trên thì phần vượt phải tính vào thu nhập chịu thuế.

Riêng trợ cấp chuyển vùng một lần đối với người nước ngoài đến cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam đi làm việc ở nước ngoài được trừ theo mức ghi tại Hợp đồng lao động hoặc thỏa ước lao động tập thể.

c) *Tiền thù lao nhận được dưới các hình thức như:* tiền hoa hồng đại lý bán hàng hóa, tiền hoa hồng môi giới; tiền tham gia các đề tài nghiên cứu khoa học, kỹ thuật; tiền tham gia các dự án, đề án; tiền nhuận bút theo quy định của pháp luật về chế độ nhuận bút; tiền tham gia các hoạt động giảng dạy; tiền tham gia biểu diễn văn hoá, nghệ thuật, thể dục, thể thao; tiền dịch vụ quảng cáo; tiền dịch vụ khác, thù lao khác.

d) *Tiền nhận được từ tham gia hiệp hội kinh doanh, hội đồng quản trị doanh nghiệp, ban kiểm soát doanh nghiệp, ban quản lý dự án, hội đồng quản lý, các hiệp hội, hội nghề nghiệp và các tổ chức khác.*

đ) *Các khoản lợi ích bằng tiền hoặc không bằng tiền ngoài tiền lương, tiền công do người sử dụng lao động trả mà người nộp thuế được hưởng dưới mọi hình thức:*

đ.1) Tiền nhà ở, điện, nước và các dịch vụ kèm theo (nếu có), không bao gồm: khoản lợi ích về nhà ở, điện nước và các dịch vụ kèm theo (nếu có) đối với nhà ở do người sử dụng lao động xây dựng để cung cấp miễn phí cho người lao động làm việc tại khu công nghiệp; nhà ở do người sử dụng lao động xây dựng tại khu kinh tế, địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn, địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn cung cấp miễn phí cho người lao động.

Trường hợp cá nhân ở tại trụ sở làm việc thì thu nhập chịu thuế căn cứ vào tiền thuê nhà hoặc chi phí khấu hao, tiền điện, nước và các dịch vụ khác tính theo tỷ lệ giữa diện tích cá nhân sử dụng với diện tích trụ sở làm việc.

Khoản tiền thuê nhà, điện nước và các dịch vụ kèm theo (nếu có) đối với nhà ở do đơn vị sử dụng lao động trả hộ tính vào thu nhập chịu thuế theo số thực tế trả hộ nhưng không vượt quá 15% tổng thu nhập chịu thuế phát sinh (chưa bao gồm tiền thuê nhà) tại đơn vị không phân biệt nơi trả thu nhập.

đ.2) Khoản tiền do người sử dụng lao động mua bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm không bắt buộc khác có tích lũy về phí bảo hiểm; mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện hoặc đóng góp Quỹ hưu trí tự nguyện cho người lao động.

Trường hợp người sử dụng lao động mua cho người lao động sản phẩm bảo hiểm không bắt buộc và không có tích lũy về phí bảo hiểm (kể cả trường hợp mua bảo hiểm của các doanh nghiệp bảo hiểm không thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam được phép bán bảo hiểm tại Việt Nam) thì khoản tiền phí mua sản phẩm bảo hiểm này không tính vào thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân của người lao động. Bảo hiểm không bắt buộc và không có tích lũy về phí bảo hiểm gồm các sản phẩm bảo hiểm như: bảo hiểm sức khỏe, bảo hiểm tử kỳ (không bao gồm sản phẩm bảo hiểm tử kỳ có hoàn phí),... mà người tham gia bảo hiểm không nhận được tiền phí tích lũy từ việc tham gia bảo hiểm, ngoài khoản tiền bảo hiểm hoặc bồi thường theo thỏa thuận tại hợp đồng bảo hiểm do doanh nghiệp bảo hiểm trả.

đ.3) Phí hội viên và các khoản chi dịch vụ khác phục vụ cho cá nhân theo yêu cầu như: chăm sóc sức khỏe, vui chơi, thể thao, giải trí, thẩm mỹ, cụ thể như sau:

đ.3.1) Khoản phí hội viên (như thẻ hội viên sân golf, sân quần vợt, thẻ sinh hoạt câu lạc bộ văn hóa nghệ thuật, thẻ dực thể thao...) nếu thẻ có ghi đích danh cá nhân hoặc nhóm cá nhân sử dụng. Trường hợp thẻ được sử dụng chung, không ghi tên cá nhân hoặc nhóm cá nhân sử dụng thì không tính vào thu nhập chịu thuế.

đ.3.2) Khoản chi dịch vụ khác phục vụ cho cá nhân trong hoạt động chăm sóc sức khỏe, vui chơi, giải trí thẩm mỹ... nếu nội dung chi trả ghi rõ tên cá nhân được hưởng. Trường hợp nội dung chi trả phí dịch vụ không ghi tên cá nhân được hưởng mà chỉ chung cho tập thể người lao động thì không tính vào thu nhập chịu thuế.

đ.4) Phần khoán chi văn phòng phẩm, công tác phí, điện thoại, trang phục,... cao hơn mức quy định hiện hành của Nhà nước. Mức khoán chi không tính vào thu nhập chịu thuế đối với một số trường hợp như sau:

đ.4.1) Đối với cán bộ, công chức và người làm việc trong các cơ quan hành chính sự nghiệp, Đảng, đoàn thể, Hội, Hiệp hội: mức khoán chi áp dụng theo văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính.

đ.4.2) Đối với người lao động làm việc trong các tổ chức kinh doanh, các văn phòng đại diện: mức khoán chi áp dụng phù hợp với mức xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp theo các văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

đ.4.3) Đối với người lao động làm việc trong các tổ chức quốc tế, các văn phòng đại diện của tổ chức nước ngoài: mức khoán chi thực hiện theo quy định của Tổ chức quốc tế, văn phòng đại diện của tổ chức nước ngoài.

đ.5) Đối với khoản chi về phương tiện phục vụ đưa đón người lao động từ nơi ở đến nơi làm việc và ngược lại thì không tính vào thu nhập chịu thuế của người lao động theo quy chế của đơn vị.

đ.6) Đối với khoản chi trả học tiền đào tạo nâng cao trình độ, tay nghề cho người lao động phù hợp với công việc chuyên môn, nghiệp vụ của người lao động hoặc theo kế hoạch của đơn vị sử dụng lao động thì không tính vào thu nhập của người lao động.

đ.7) Các khoản lợi ích khác.

Các khoản lợi ích khác mà người sử dụng lao động chi cho người lao động như: chi trong các ngày nghỉ, lễ; thuê các dịch vụ tư vấn, thuê khai thuế cho đích danh một hoặc một nhóm cá nhân; chi cho người giúp việc gia đình như lái xe, người nấu ăn, người làm các công việc khác trong gia đình theo hợp đồng...

e) Các khoản thưởng bằng tiền hoặc không bằng tiền dưới mọi hình thức, kể cả thưởng bằng chứng khoán, trừ các khoản tiền thưởng sau đây:

e.1) Tiền thưởng kèm theo các danh hiệu được Nhà nước phong tặng, bao gồm cả tiền thưởng kèm theo các danh hiệu thi đua, các hình thức khen thưởng theo quy định của pháp luật về thi đua, khen thưởng, cụ thể:

e.1.1) Tiền thưởng kèm theo các danh hiệu thi đua như Chiến sĩ thi đua toàn quốc; Chiến sĩ thi đua cấp Bộ, ngành, đoàn thể Trung ương, tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương; Chiến sĩ thi đua cơ sở, Lao động tiên tiến, Chiến sĩ tiên tiến.

e.1.2) Tiền thưởng kèm theo các hình thức khen thưởng.

e.1.3) Tiền thưởng kèm theo các danh hiệu do Nhà nước phong tặng.

e.1.4) Tiền thưởng kèm theo các giải thưởng do các Hội, tổ chức thuộc các Tổ chức chính trị, Tổ chức chính trị - xã hội, Tổ chức xã hội, Tổ chức xã hội - nghề nghiệp của Trung ương và địa phương trao tặng phù hợp với điều lệ của tổ chức đó và phù hợp với quy định của Luật Thi đua, Khen thưởng.

e.1.5) Tiền thưởng kèm theo giải thưởng Hồ Chí Minh, giải thưởng Nhà nước.

e.1.6) Tiền thưởng kèm theo Kỷ niệm chương, Huy hiệu.

e.1.7) Tiền thưởng kèm theo Bằng khen, Giấy khen.

Thẩm quyền ra quyết định khen thưởng, mức tiền thưởng kèm theo các danh hiệu thi đua, hình thức khen thưởng nêu trên phải phù hợp với quy định của Luật Thi đua khen thưởng.

e.2) Tiền thưởng kèm theo giải thưởng quốc gia, giải thưởng quốc tế được Nhà nước Việt Nam thừa nhận.

e.3) Tiền thưởng về cải tiến kỹ thuật, sáng chế, phát minh được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền công nhận.

e.4) Tiền thưởng về việc phát hiện, khai báo hành vi vi phạm pháp luật với cơ quan Nhà nước có thẩm quyền.

g) Không tính vào thu nhập chịu thuế đối với các khoản sau:

g.1) Khoản hỗ trợ của người sử dụng lao động cho việc khám chữa bệnh hiểm nghèo cho bản thân người lao động và thân nhân của người lao động.

g.1.1) Thân nhân của người lao động trong trường hợp này bao gồm: con đẻ, con nuôi hợp pháp, con ngoài giá thú, con riêng của vợ hoặc chồng; vợ hoặc chồng; cha đẻ, mẹ đẻ; cha vợ, mẹ vợ (hoặc cha chồng, mẹ chồng); cha dượng, mẹ kế; cha nuôi, mẹ nuôi hợp pháp.

g.1.2) Mức hỗ trợ không tính vào thu nhập chịu thuế là số tiền thực tế chi trả theo chứng từ trả tiền viện phí nhưng tối đa không quá số tiền trả viện phí của người lao động và thân nhân người lao động sau khi đã trừ số tiền chi trả của tổ chức bảo hiểm.

g.1.3) Người sử dụng lao động chi tiền hỗ trợ có trách nhiệm: lưu giữ bản sao chứng từ trả tiền viện phí có xác nhận của người sử dụng lao động (trong trường hợp người lao động và thân nhân người lao động trả phần còn lại sau khi tổ chức bảo hiểm trả trực tiếp với cơ sở khám chữa bệnh) hoặc bản sao chứng từ trả viện phí; bản sao chứng từ chi bảo hiểm y tế có xác nhận của người sử dụng lao động (trong trường hợp người lao động và thân nhân người lao động trả toàn bộ viện phí; tổ chức bảo hiểm trả tiền bảo hiểm cho người lao động và thân nhân người lao động) cùng với chứng từ chi tiền hỗ trợ cho người lao động và thân nhân người lao động mắc bệnh hiểm nghèo.

g.2) Khoản tiền nhận được theo quy định về sử dụng phương tiện đi lại trong cơ quan Nhà nước, đơn vị sự nghiệp công lập, tổ chức Đảng, đoàn thể.

g.3) Khoản tiền nhận được theo chế độ nhà ở công vụ theo quy định của pháp luật.

g.4) Các khoản nhận được ngoài tiền lương, tiền công do tham gia ý kiến, thẩm định, thẩm tra các văn bản pháp luật, Nghị quyết, các báo cáo chính trị; tham gia các đoàn kiểm tra giám sát; tiếp cử tri, tiếp công dân; trang phục và các công việc khác có liên quan đến phục vụ trực tiếp hoạt động của Văn phòng Quốc hội, Hội đồng dân tộc và các Ủy ban của Quốc hội, các Đoàn đại biểu Quốc hội; Văn phòng Trung ương và các Ban của Đảng; Văn phòng Thành ủy, Tỉnh ủy và các Ban của Thành ủy, Tỉnh ủy.

g.5) Khoản tiền ăn giữa ca, ăn trưa do người sử dụng lao động tổ chức bữa ăn giữa, ăn trưa ca cho người lao động dưới các hình thức như trực tiếp nấu ăn, mua suất ăn, cấp phiếu ăn.

Trường hợp người sử dụng lao động không tổ chức bữa ăn giữa ca, ăn trưa mà chỉ tiền cho người lao động thì không tính vào thu nhập chịu thuế của cá nhân nếu mức chi phù hợp với hướng dẫn của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội. Trường hợp mức chi cao hơn mức hướng dẫn của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội thì phần chi vượt mức phải tính vào thu nhập chịu thuế của cá nhân.

Mức chi cụ thể áp dụng đối với doanh nghiệp Nhà nước và các tổ chức, đơn vị thuộc cơ quan hành chính sự nghiệp, Đảng, Đoàn thể, các Hội không quá mức hướng dẫn của Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội. Đối với các doanh nghiệp ngoài Nhà nước và các tổ chức khác, mức chi do thủ trưởng đơn vị thống nhất với chủ tịch công đoàn quyết định nhưng tối đa không vượt quá mức áp dụng đối với doanh nghiệp Nhà nước.

g.6) Khoản tiền mua vé máy bay khứ hồi do người sử dụng lao động trả hộ (hoặc thanh toán) cho người lao động là người nước ngoài làm việc tại Việt Nam, người lao động là người Việt Nam làm việc ở nước ngoài về phép mỗi năm một lần.

Căn cứ xác định khoản tiền mua vé máy bay là hợp đồng lao động và khoản tiền thanh toán vé máy bay từ Việt Nam đến quốc gia người nước ngoài mang quốc tịch hoặc quốc gia nơi gia đình người nước ngoài sinh sống và ngược lại; khoản tiền thanh toán vé máy bay từ quốc gia nơi người Việt Nam đang làm việc về Việt Nam và ngược lại.

g.7) Khoản tiền học phí cho con của người lao động nước ngoài làm việc tại Việt Nam học tại Việt Nam, con của người lao động Việt Nam đang làm việc ở nước ngoài học tại nước ngoài theo bậc học từ mầm non đến trung học phổ thông do người sử dụng lao động trả hộ.

g.8) Các khoản thu nhập cá nhân nhận được từ các Hội, tổ chức tài trợ không phải tính vào thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân nếu cá nhân nhận tài trợ là thành viên của Hội, của tổ chức; kinh phí tài trợ được sử dụng từ nguồn kinh phí Nhà nước hoặc được quản lý theo quy định của Nhà nước; việc sáng tác các tác phẩm văn học nghệ thuật, công trình nghiên cứu khoa học... thực hiện nhiệm vụ chính trị của Nhà nước hay theo chương trình hoạt động phù hợp với Điều lệ của Hội, tổ chức đó.

g.9) Các khoản thanh toán mà người sử dụng lao động trả để phục vụ việc điều động, luân chuyển người lao động là người nước ngoài làm việc tại Việt Nam theo quy định tại hợp đồng lao động, tuân thủ lịch lao động chuẩn theo thông lệ quốc tế của một số ngành như dầu khí, khai khoáng.

Căn cứ xác định là hợp đồng lao động và khoản tiền thanh toán vé máy bay từ Việt Nam đến quốc gia nơi người nước ngoài cư trú và ngược lại.

Ví dụ 6.1: Ông X là người nước ngoài được nhà thầu dầu khí Y điều chuyển đến làm việc tại giàn khoan trên thềm lục địa Việt Nam. Theo quy định tại hợp đồng lao động, chu kỳ làm việc của ông X tại giàn khoan là 28 ngày liên tục, sau đó được nghỉ 28 ngày. Nhà thầu Y thanh toán cho ông X các khoản tiền vé máy bay từ nước ngoài đến Việt Nam và ngược lại mỗi lần đổi ca, chi phí cung cấp thực phẩm đưa đón ông X chặng từ đất liền Việt Nam ra giàn khoan và ngược lại, chi phí lưu trú trong trường hợp ông X chờ chuyển bay thực phẩm đưa ra giàn khoan làm việc thì không tính các khoản tiền này vào thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân của ông X.

g.10) Khoản tiền nhận được do tổ chức, cá nhân trả thu nhập chi đảm hiếu, hi cho bản thân và gia đình người lao động theo quy định chung của tổ chức, cá nhân trả thu nhập và phù hợp với mức xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp theo các văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

(3) Thu nhập từ đầu tư vốn, bao gồm:

a) Tiền lãi cho vay;

b) Lợi tức cổ phần;

c) Lợi tức nhận được do tham gia góp vốn vào công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh, hợp tác xã, liên doanh, hợp đồng hợp tác kinh doanh và các hình thức kinh doanh khác theo quy định của Luật Doanh nghiệp và Luật Hợp tác xã; lợi tức nhận được do tham gia góp vốn thành lập tổ chức tín dụng theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng; góp vốn vào Quỹ đầu tư chứng khoán và quỹ đầu tư khác được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật.

Không tính vào thu nhập chịu thuế từ đầu tư vốn đối với lợi tức của doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do cá nhân làm chủ.

(4) Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, bao gồm TN từ chuyển nhượng phần vốn trong các tổ chức kinh tế; chuyển nhượng chứng khoán; chuyển nhượng vốn dưới các hình thức khác.

(5) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản (chuyển nhượng quyền sử dụng đất và tài sản gắn liền với đất; chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc sử dụng nhà ở; chuyển nhượng quyền thuê đất, thuê mặt nước).

(6) Thu nhập từ trúng thưởng bằng tiền hoặc hiện vật, bao gồm: Trúng thưởng xổ số; Trúng thưởng khuyến mại dưới các hình thức; Trúng thưởng trong các hình thức cá cược; Trúng thưởng trong các trò chơi, cuộc thi có thưởng và các hình thức trúng thưởng khác.

(7) Thu nhập từ bản quyền, bao gồm:

a) Thu nhập từ chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ: quyền tác giả và quyền liên quan đến quyền tác giả; quyền sở hữu công nghiệp; quyền đối với giống cây trồng;

b) Thu nhập từ chuyển giao công nghệ: bí quyết kỹ thuật, kiến thức kỹ thuật, các giải pháp hợp lý hoá sản xuất, đổi mới công nghệ.

(8) Thu nhập từ nhượng quyền thương mại theo quy định của Luật Thương mại.

(9) Thu nhập từ thừa kế là chứng khoán, phần vốn trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh, bất động sản và tài sản khác phải đăng ký sở hữu hoặc đăng ký sử dụng.

(10) Thu nhập từ nhận quà tặng là chứng khoán, phần vốn trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh, bất động sản và tài sản khác phải đăng ký sở hữu hoặc đăng ký sử dụng.

6.2.3. Thu nhập được miễn thuế

Pháp luật hiện hành quy định 16 khoản thu nhập được miễn thuế (Quy định chi tiết tại Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC) như sau:

(1) Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị em ruột với nhau.

(2) Thu nhập từ chuyển nhượng nhà ở, quyền sử dụng đất ở và tài sản gắn liền với đất ở của cá nhân trong trường hợp người chuyển nhượng chỉ có duy nhất một nhà ở, quyền sử dụng đất ở tại Việt Nam. Để được miễn thuế trong trường hợp này, cá nhân phải thỏa mãn những điều kiện nhất định theo quy định tại Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC.

(3) Thu nhập từ giá trị quyền sử dụng đất của cá nhân được Nhà nước giao đất không phải trả tiền hoặc được giảm tiền sử dụng đất theo quy định của pháp luật.

(4) Thu nhập từ nhận thừa kế, quà tặng là bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị em ruột với nhau.

(5) Thu nhập của hộ gia đình, cá nhân trực tiếp tham gia vào hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng, đánh bắt thủy sản chưa qua chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường.

Hộ gia đình, cá nhân trực tiếp tham gia vào hoạt động sản xuất quy định tại khoản này phải thỏa mãn các điều kiện:

(i) Có quyền sử dụng đất, sử dụng mặt nước hợp pháp để sản xuất và trực tiếp tham gia lao động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng thủy sản. Đối với đánh bắt thủy sản thì phải có quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tàu, thuyền, phương tiện đánh bắt và trực tiếp tham gia đánh bắt thủy sản;

(ii) Thực tế cư trú tại địa phương nơi diễn ra hoạt động sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng thủy sản theo quy định của pháp luật về cư trú.

(6) Thu nhập từ chuyển đổi đất nông nghiệp để hợp lý hóa sản xuất nông nghiệp nhưng không làm thay đổi mục đích sử dụng đất của hộ gia đình, cá nhân trực tiếp sản xuất nông nghiệp, được Nhà nước giao để sản xuất.

(7) Thu nhập từ lãi tiền gửi tại ngân hàng, tổ chức tín dụng, thu nhập từ lãi hợp đồng bảo hiểm nhân thọ.

(8) Thu nhập từ kiều hối được miễn thuế là khoản tiền cá nhân nhận được từ nước ngoài do thân nhân là người Việt Nam định cư ở nước ngoài, người Việt Nam đi lao động, công tác, học tập tại nước ngoài gửi tiền về cho thân nhân ở trong nước. Trường hợp cá nhân nhận được tiền từ nước ngoài do thân nhân là người nước ngoài gửi về đáp ứng điều kiện về khuyến khích chuyển tiền về nước theo quy định của Ngân hàng nhà nước Việt Nam thì cũng được miễn thuế theo quy định tại điểm này.

(9) Phần tiền lương, tiền công làm việc ban đêm, làm thêm giờ được trả cao hơn so với tiền lương, tiền công làm việc ban ngày làm trong giờ theo quy định của Bộ luật Lao động.

(10) Tiền lương hưu do Bảo hiểm xã hội chi trả theo quy định của Luật Bảo hiểm xã hội; tiền lương hưu nhận được hàng tháng từ Quỹ hưu trí tự nguyện. Cá nhân sinh sống, làm việc tại Việt Nam được miễn thuế đối với tiền lương hưu do nước ngoài trả.

(11) Thu nhập từ học bổng, bao gồm: Học bổng nhận được từ ngân sách nhà nước; Học bổng nhận được từ tổ chức trong nước và ngoài nước theo chương trình hỗ trợ khuyến học của tổ chức đó.

(12) Thu nhập từ bồi thường hợp đồng bảo hiểm nhân thọ, phi nhân thọ, bảo hiểm sức khỏe; tiền bồi thường tai nạn lao động; tiền bồi thường, hỗ trợ theo quy định của pháp luật về bồi thường, hỗ trợ, tái định cư; các khoản bồi thường Nhà nước và các khoản bồi thường khác theo quy định của pháp luật.

(13) Thu nhập nhận được từ các quỹ từ thiện được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép thành lập hoặc công nhận, hoạt động vì mục đích từ thiện, nhân đạo, không nhằm mục đích thu lợi nhuận.

(14) Thu nhập nhận được từ nguồn viện trợ nước ngoài vì mục đích từ thiện, nhân đạo dưới hình thức Chính phủ và phi Chính phủ được cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt.

(15) Thu nhập từ tiền lương, tiền công của thuyền viên là người Việt Nam nhận được do làm việc cho các hãng tàu nước ngoài hoặc các hãng tàu Việt Nam vận tải quốc tế.

(16) Thu nhập của cá nhân là chủ tàu, cá nhân có quyền sử dụng tàu và cá nhân làm việc trên tàu có được từ hoạt động cung cấp hàng hóa, dịch vụ trực tiếp phục vụ hoạt động khai thác thủy sản xa bờ.

6.2.4. Giảm thuế

Việc giảm thuế TNCN được áp dụng trong trường hợp người nộp thuế gặp khó khăn do thiên tai, hoả hoạn, tai nạn, bệnh hiểm nghèo ảnh hưởng đến khả năng nộp thuế thì được xét giảm thuế tương ứng với mức độ thiệt hại. Số thuế TNCN được giảm căn cứ vào số thuế phải nộp và tỷ lệ giữa mức độ thiệt hại trên tổng các khoản thu nhập phát sinh trong năm của cá nhân nhưng không vượt quá số thuế phải nộp.

Việc giảm thuế được thực hiện sau khi hết năm, người nộp thuế thực hiện quyết toán thuế, nộp hồ sơ đề nghị giảm thuế với đủ giấy tờ cần thiết theo hướng dẫn của Bộ Tài chính tại điều 4, Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

Cá nhân làm việc tại khu kinh tế và khu kinh tế cửa khẩu được giảm thuế theo Thông tư số 128/2014/TT-BTC ngày 5/9/2014 của Bộ Tài chính.

6.2.5. Phương pháp tính thuế đối với cá nhân cư trú

Thuế thu nhập cá nhân phải nộp được xác định dựa trên thu nhập tính thuế và thuế suất. Trong 10 loại thu nhập chịu thuế của cá nhân thì thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân cư trú được áp dụng biểu thuế lũy tiến từng phần sau khi đã tính các khoản được giảm trừ; thu nhập từ kinh doanh được áp dụng theo phương pháp khoán; đối với 8 loại thu nhập còn lại được áp dụng biểu thuế toàn phần. Cụ thể như sau:

6.2.5.1. Đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công

Số thuế TNCN phải nộp đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công được xác định căn cứ vào *thu nhập tính thuế và biểu thuế lũy tiến từng phần*.

Thu nhập tính thuế được xác định bằng thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công trừ đi (-) 3 khoản sau:

(i) Các khoản đóng bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với một số ngành, nghề phải tham gia bảo hiểm bắt buộc, Quỹ hưu trí tự nguyện;

(ii) Các khoản giảm trừ gia cảnh cho cá nhân người nộp thuế và những người phụ thuộc mà cá nhân phải nuôi dưỡng, cấp dưỡng;

(iii) Các khoản đóng góp vào Quỹ từ thiện, Quỹ nhân đạo, Quỹ khuyến học quy định tại điều 13 Nghị định số 65/2012/NĐ-CP.

a) Thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công

TNCT từ tiền lương, tiền công được xác định bằng tổng số tiền lương, tiền công, tiền thù lao, các khoản thu nhập khác có tính chất tiền lương, tiền công mà cá nhân nhận được trong kỳ tính thuế theo hướng dẫn tại điều 2 Thông tư số 111/2013/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 92/2015/TT-BTC).

Trường hợp người sử dụng lao động cam kết trả thay thuế TNCN (trả lương NET) thì thu nhập tính thuế, thu nhập chịu thuế phải quy đổi, bao gồm cả số thuế phải nộp (phương pháp gross-up). Phương pháp quy đổi ra thu nhập đã bao gồm thuế thực hiện theo Điều 7 Thông tư số 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC.

Thời điểm xác định TNCT đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thu nhập cho đối tượng nộp thuế.

b) Xác định các khoản giảm trừ vào TNCT trước khi tính thuế:

(i) Giảm trừ đối với các khoản đóng bảo hiểm, Quỹ hưu trí tự nguyện:

- Các khoản đóng bảo hiểm bao gồm: bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với một số ngành nghề phải tham gia bảo hiểm bắt buộc.

- Mức đóng vào Quỹ hưu trí tự nguyện được trừ ra khỏi thu nhập tính thuế quy định tại Khoản này tối đa không quá một triệu đồng/tháng (12 triệu đồng/năm) theo hướng dẫn của Bộ Tài chính; Trường hợp cá nhân cư trú tại Việt Nam nhưng làm việc tại nước ngoài có thu nhập từ kinh doanh, từ tiền lương, tiền công ở nước ngoài đã tham gia đóng các khoản bảo hiểm bắt buộc theo quy định của quốc gia nơi cá nhân đóng các loại bảo hiểm này như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với một số ngành, nghề phải tham gia bảo hiểm bắt buộc thì được trừ các khoản phí bảo hiểm đó vào thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập tính thuế từ kinh doanh, từ tiền lương, tiền công.

Căn cứ xác định thu nhập được trừ là bản chụp chứng từ nộp tiền (hoặc nộp phí) do quỹ hưu trí tự nguyện cấp.

Để tiện lợi cho việc xác định, phục vụ việc khai thuế, khấu trừ thuế định kỳ được thuận tiện, các khoản bảo hiểm bắt buộc, khoản đóng góp và Quỹ hưu trí tự nguyện cần được theo dõi riêng và thực hiện loại trừ ngay trước khi tính ra TNCT.

(ii) Các khoản giảm trừ gia cảnh (GTGC):

- GTGC là số tiền được trừ vào TNCT trước khi tính thuế đối với TN từ kinh doanh, TN tiền lương, tiền công của cá nhân cư trú. Nếu cá nhân cư trú vừa có thu nhập từ kinh doanh, vừa có thu nhập từ tiền lương, tiền công thì sẽ tính giảm trừ gia cảnh một lần vào tổng 2 loại thu nhập này.

- Mức giảm trừ gia cảnh gồm 2 phần:

+ Đối với cá nhân nộp thuế: 9 triệu đồng/tháng.

+ Đối với mỗi người phụ thuộc mà người nộp thuế có trách nhiệm nuôi dưỡng: 3,6 triệu đồng/tháng/người.

- Nguyên tắc tính GTGC đối với bản thân người nộp thuế:

+ Người nộp thuế có nhiều nguồn thu nhập từ tiền lương, tiền công thì tại một thời điểm (tính đủ theo tháng) người nộp thuế lựa chọn tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân tại một nơi

+ Đối với người nước ngoài là cá nhân cư trú tại Việt Nam được tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân từ tháng 01 hoặc từ tháng đến Việt Nam trong trường hợp cá nhân lần đầu tiên có mặt tại Việt Nam đến tháng kết thúc hợp đồng lao động và rời Việt Nam trong năm tính thuế (được tính đủ theo tháng).

- Nguyên tắc giảm trừ đối với người phụ thuộc:

+ Chỉ được tính GTGC người phụ thuộc nếu cá nhân đã đăng ký thuế và được cấp mã số thuế và có hồ sơ chứng minh trước thời điểm phải quyết toán thuế năm theo quy định của pháp luật (chậm nhất vào ngày 31/3 năm sau liền kề năm tính thuế).

+ GTGC cho người phụ thuộc thực hiện theo nguyên tắc mỗi người phụ thuộc chỉ được tính giảm trừ một lần vào một cá nhân nộp thuế trong năm tính thuế, trách nhiệm nuôi dưỡng phát sinh tháng nào thì được tính giảm trừ tháng đó. Nhiều cá nhân có chung người phụ thuộc phải nuôi dưỡng thì phải tự thỏa thuận để đăng ký GTGC vào một cá nhân nộp thuế.

+ Cá nhân nộp thuế có trách nhiệm kê khai số người phụ thuộc được giảm trừ và phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính trung thực trong kê khai. Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công và từ kinh doanh có thu nhập từ kinh doanh từ 9 triệu đồng/tháng trở xuống thì không phải khai người phụ thuộc.

+ Người phụ thuộc bao gồm rất nhiều đối tượng, thủ tục giấy tờ chứng minh với mỗi loại đối tượng được quy định chi tiết tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC; Người phụ thuộc được tính GTGC phải bảo đảm điều kiện: không có thu nhập hoặc có mức thu nhập bình quân tháng trong năm từ tất cả các nguồn thu nhập không vượt quá 1.000.000 đồng/tháng.

+ Người nộp thuế chỉ phải nộp hồ sơ chứng minh cho một người phụ thuộc một lần trong suốt thời gian được tính giảm trừ gia cảnh, trừ trường hợp thay đổi nơi làm việc, thay đổi nơi kinh doanh. Trường hợp người nộp thuế thay đổi nơi làm việc, nơi kinh doanh thì thực hiện đăng ký và nộp hồ sơ chứng minh người phụ thuộc như trường hợp đăng ký người phụ thuộc lần đầu theo mẫu quy định.

(iii) Các khoản giảm trừ đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học, bao gồm:

- Khoản chi đóng góp vào các tổ chức, cơ sở chăm sóc, nuôi dưỡng trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, người tàn tật, người già không nơi nương tựa (cơ sở phải được thành lập và hoạt động theo quy định tại Nghị định số 68/2008/NĐ-CP ngày 30/5/2008 của Chính phủ quy định điều kiện, thủ tục thành lập, tổ chức, hoạt động và giải thể cơ sở bảo trợ xã hội; Nghị định số 81/2012/NĐ-CP ngày 08/10/2012 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung Nghị định 68/2008/NĐ-CP. Tài liệu để chứng minh đóng góp vào các tổ chức, cơ sở chăm sóc, nuôi dưỡng trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, người tàn tật, người già không nơi nương tựa là chứng từ thu hợp pháp của tổ chức, cơ sở.

- Khoản chi đóng góp vào các quỹ từ thiện, quỹ nhân đạo, quỹ khuyến học được thành lập và hoạt động theo quy định tại Nghị định số 30/2012/NĐ-CP ngày 12/4/2012 của Chính phủ về tổ chức, hoạt động của quỹ xã hội, quỹ từ thiện, hoạt động vì mục đích từ thiện, nhân đạo, khuyến học, không nhằm mục đích lợi nhuận và quy định tại các văn bản khác có liên quan đến việc quản lý, sử dụng các nguồn tài trợ. Tài liệu chứng minh đóng góp từ thiện, nhân đạo,

khuyến học là chứng từ thu hợp pháp do các tổ chức, các quỹ của Trung ương hoặc của tỉnh cấp.

- Các khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học phát sinh năm nào được giảm trừ vào thu nhập chịu thuế của năm đó, nếu giảm trừ không hết trong năm thì cũng không được chuyển trừ vào thu nhập chịu thuế của năm tính thuế tiếp theo. Mức giảm trừ tối đa không vượt quá thu nhập tính thuế từ tiền lương, tiền công và thu nhập từ kinh doanh của năm phát sinh đóng góp từ thiện nhân đạo.

c) Thuế suất:

Thuế suất thuế TNCN đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân cư trú được áp dụng theo biểu thuế lũy tiến từng phần theo quy định tại Điều 22 Luật Thuế thu nhập cá nhân, cụ thể như sau:

Bậc thuế	Phần thu nhập tính thuế/năm (triệu đồng)	Phần thu nhập tính thuế/tháng (triệu đồng)	Thuế suất (%)
1	Đến 60	Đến 5	5
2	Trên 60 đến 120	Trên 5 đến 10	10
3	Trên 120 đến 216	Trên 10 đến 18	15
4	Trên 216 đến 384	Trên 18 đến 32	20
5	Trên 384 đến 624	Trên 32 đến 52	25
6	Trên 624 đến 960	Trên 52 đến 80	30
7	Trên 960	Trên 80	35

Thu nhập tính thuế áp dụng Biểu thuế này là thu nhập của cá nhân cư trú có thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công sau khi đã trừ đi khoản GTGC, các khoản đóng bảo hiểm bắt buộc, khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học.

d) Cách tính thuế:

* Thuế TNCN đối với TN từ tiền lương, tiền công là tổng số thuế được tính theo từng bậc TN và thuế suất tương ứng theo biểu lũy tiến từng phần. Trong đó số thuế tính theo từng bậc TN được xác định bằng TN tính thuế của bậc TN nhân với (x) thuế suất tương ứng của bậc TN đó.

Ví dụ 6.2: Ông A có thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công trong tháng là 100 triệu đồng (đã trừ các khoản bảo hiểm bắt buộc), ông A phải nuôi 2 con dưới 18 tuổi, ông B không đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học. Vậy, số thuế TNCN tạm nộp trong tháng của ông A được tính như sau:

- Ông A được giảm trừ 16,2 triệu đồng/tháng (bản thân là 9 triệu, giảm trừ cho 2 người phụ thuộc: 3,6 triệu x 2 người = 7,2 triệu đồng).

- TN tính thuế áp vào biểu thuế lũy tiến từng phần để tính số thuế phải nộp là: 100 triệu đồng – (9 triệu đồng + 7,2 triệu đồng) = 83,8 triệu đồng

- Số thuế phải nộp được tính là:

- + Bậc 1: TN tính thuế đến 5 triệu đồng, thuế suất 5%:
 $5 \text{ triệu đồng} \times 5\% = 0,25 \text{ triệu đồng}$
- + Bậc 2: TN tính thuế trên 5 triệu đồng đến 10 triệu đồng, thuế suất 10%:
 $(10 \text{ triệu đồng} - 5 \text{ triệu đồng}) \times 10\% = 0,5 \text{ triệu đồng}$
- + Bậc 3: TN tính thuế trên 10 triệu đồng đến 18 triệu đồng, thuế suất 15%:
 $(18 \text{ triệu đồng} - 10 \text{ triệu đồng}) \times 15\% = 1,2 \text{ triệu đồng}$
- + Bậc 4: TN tính thuế trên 18 triệu đồng đến 32 triệu đồng, thuế suất 20%:
 $(32 \text{ triệu đồng} - 18 \text{ triệu đồng}) \times 20\% = 2,8 \text{ triệu đồng}$
- + Bậc 5: TN tính thuế trên 32 triệu đồng đến 52 triệu đồng, thuế suất 25%:
 $(52 \text{ triệu đồng} - 32 \text{ triệu đồng}) \times 25\% = 5 \text{ triệu đồng}$
- + Bậc 6: TN tính thuế trên 52 triệu đồng đến 80 triệu đồng, thuế suất 30%:
 $(80 \text{ triệu đồng} - 52 \text{ triệu đồng}) \times 30\% = 8,4 \text{ triệu đồng}$
- + Bậc 7: TN tính thuế trên 80 triệu đồng đến 83,8 triệu đồng, thuế suất 35%:
 $(83,8 \text{ triệu đồng} - 80 \text{ triệu đồng}) \times 35\% = 1,33 \text{ triệu đồng}$

Như vậy, với mức TN trong tháng là 100 triệu đồng, tổng số thuế TNCN tạm nộp trong tháng của ông A theo biểu thuế lũy tiến từng phần là:

$$(0,25 + 0,5 + 1,2 + 2,8 + 5 + 8,4 + 1,33) = 19,48 \text{ triệu đồng}$$

Để thuận tiện cho việc tính toán, có thể áp dụng phương pháp tính rút gọn theo phụ lục số 02/PL-TNCN ban hành kèm theo Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.5.2. Đối với thu nhập từ kinh doanh

Theo Thông tư 92/2015/TT-BTC, phương pháp xác định thuế thu nhập cá nhân phải nộp đối với cá nhân kinh doanh được chia thành 4 nhóm sau đây: (i) Cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán; (ii) Cá nhân nộp thuế theo từng lần phát sinh; (iii) Cá nhân cho thuê tài sản; (iv) Cá nhân cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp. Phương pháp tính thuế trong các trường hợp này được tóm lược như sau:

a) Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khoán

a.1) Nguyên tắc áp dụng

- Cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khoán (sau đây gọi là cá nhân nộp thuế khoán) là cá nhân kinh doanh có phát sinh doanh thu từ kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc tất cả các lĩnh vực, ngành nghề sản xuất, kinh doanh trừ cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh, cá nhân cho thuê tài sản và cá nhân cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp.

- Đối với cá nhân nộp thuế khoán thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là doanh

thu tính thuế thu nhập cá nhân của năm. Trường hợp cá nhân nộp thuế khoán kinh doanh không trọn năm (không đủ 12 tháng trong năm dương lịch) doanh thu tính thuế thực tế để xác định số thuế phải nộp trong năm là doanh thu tương ứng với số tháng thực tế kinh doanh. Trường hợp cá nhân nộp thuế khoán đã được cơ quan thuế thông báo số thuế khoán phải nộp, nếu kinh doanh không trọn năm thì cá nhân được giảm thuế khoán phải nộp tương ứng với số tháng ngừng/ngỉ kinh doanh trong năm.

- Trường hợp cá nhân kinh doanh theo hình thức nhóm cá nhân, hộ gia đình thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế giá trị gia tăng, không phải nộp thuế thu nhập cá nhân được xác định cho một người đại diện duy nhất trong năm tính thuế.

- Cá nhân kinh doanh là đối tượng không cư trú nhưng có địa điểm kinh doanh cố định trên lãnh thổ Việt Nam thực hiện khai thuế như đối với cá nhân kinh doanh là đối tượng cư trú.

a.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân nộp thuế khoán là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế tính trên doanh thu. Cụ thể như sau:

- *Doanh thu tính thuế* là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền hoa hồng, tiền cung ứng dịch vụ phát sinh trong kỳ tính thuế từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ.

Trường hợp cá nhân nộp thuế khoán có sử dụng hoá đơn của cơ quan thuế thì doanh thu tính thuế được căn cứ theo doanh thu khoán và doanh thu trên hoá đơn.

Trường hợp cá nhân kinh doanh không xác định được doanh thu tính thuế khoán hoặc xác định không phù hợp thực tế thì cơ quan thuế có thẩm quyền ấn định doanh thu tính thuế khoán theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

- Tỷ lệ thuế TNCN tính trên doanh thu

Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân áp dụng đối với từng lĩnh vực ngành nghề như sau:

- Phân phối, cung cấp hàng hóa: 0,5%.
- Dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu: 2%.
- Sản xuất, vận tải, dịch vụ có gắn với hàng hóa, xây dựng có bao thầu nguyên vật liệu: 1,5%.
- Hoạt động kinh doanh khác: 1%.

Chi tiết danh mục ngành nghề để áp dụng tỷ lệ thuế giá trị gia tăng, tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân theo hướng dẫn tại Phụ lục số 01 ban hành kèm Thông tư 92/2015/TT-BTC.

Trường hợp cá nhân kinh doanh nhiều lĩnh vực, ngành nghề thì cá nhân thực hiện khai và tính thuế theo tỷ lệ thuế tính trên doanh thu áp dụng đối với từng lĩnh vực, ngành nghề. Trường hợp cá nhân kinh doanh không xác định

được doanh thu tính thuế của từng lĩnh vực, ngành nghề hoặc xác định không phù hợp với thực tế kinh doanh thì cơ quan thuế có thẩm quyền ấn định doanh thu tính thuế khoán của từng lĩnh vực, ngành nghề theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

a.3) Xác định số thuế TCCN phải nộp

$$\begin{array}{ccccc} \text{Số thuế TNCN} & = & \text{Doanh thu tính} & \times & \text{Tỷ lệ thuế} \\ \text{phải nộp} & & \text{thuế TNCN} & & \text{TNCN} \end{array}$$

a.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

Đối với doanh thu tính thuế khoán thì thời điểm thực hiện việc xác định doanh thu là từ ngày 20/11 đến ngày 15/12 của năm trước năm tính thuế.

Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế khoán mới ra kinh doanh (không hoạt động từ đầu năm) hoặc cá nhân thay đổi quy mô, ngành nghề kinh doanh trong năm thì thời điểm thực hiện việc xác định doanh thu tính thuế khoán của năm là trong vòng 10 ngày kể từ ngày bắt đầu kinh doanh hoặc ngày thay đổi quy mô, ngành nghề kinh doanh.

Đối với doanh thu theo hoá đơn thì thời điểm xác định doanh thu tính thuế thực hiện theo hướng dẫn tại điểm d khoản 2 Điều 3 Thông tư 92/2015/TT-BTC.

b) Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh

b.1) Nguyên tắc áp dụng

(1) Cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh gồm: cá nhân cư trú có phát sinh doanh thu kinh doanh ngoài lãnh thổ Việt Nam; cá nhân kinh doanh không thường xuyên và không có địa điểm kinh doanh cố định; cá nhân hợp tác kinh doanh với tổ chức theo hình thức xác định được doanh thu kinh doanh của cá nhân.

Kinh doanh không thường xuyên được xác định tùy theo đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh của từng lĩnh vực, ngành nghề và do cá nhân tự xác định để lựa chọn hình thức khai thuế theo phương pháp khoán hướng dẫn tại Điều 2 Thông tư 92/2015/TT-BTC hoặc khai thuế theo từng lần phát sinh.

Địa điểm kinh doanh cố định là nơi cá nhân tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh như: địa điểm giao dịch, cửa hàng, cửa hiệu, nhà xưởng, nhà kho, bến, bãi, ...

(2) Đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo từng lần phát sinh thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế giá trị gia tăng, không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là tổng doanh thu từ kinh doanh trong năm dương lịch.

b.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân nộp thuế theo từng lần phát sinh là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế tính trên doanh thu.

- Doanh thu tính thuế

Doanh thu tính thuế là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền hoa hồng, tiền cung ứng dịch vụ được xác định theo hợp đồng bán hàng, gia công, hoa hồng, dịch vụ bao gồm cả khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội; các khoản bồi thường, phạt vi phạm hợp đồng (đối với doanh thu tính thuế thu nhập cá nhân) mà cá nhân kinh doanh được hưởng không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- *Tỷ lệ thuế TNCN tính trên doanh thu*

Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân nộp thuế từng lần phát sinh áp dụng như đối với cá nhân kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khoán.

b.3) Xác định số thuế phải nộp

$$\text{Số thuế TNCN phải nộp} = \text{Doanh thu tính thuế TNCN} \times \text{Tỷ lệ thuế TNCN}$$

b.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

- Đối với hoạt động bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa hoặc thời điểm lập hóa đơn bán hàng nếu thời điểm lập hóa đơn trước thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa.

- Đối với hoạt động vận tải, cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ cho người mua hoặc thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ nếu thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ trước thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ.

- Đối với hoạt động xây dựng, lắp đặt là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình, hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành.

c) Đối với cá nhân cho thuê tài sản

c.1) Nguyên tắc áp dụng

- Cá nhân cho thuê tài sản là cá nhân có phát sinh doanh thu từ cho thuê tài sản bao gồm: cho thuê nhà, mặt bằng, cửa hàng, nhà xưởng, kho bãi không bao gồm dịch vụ lưu trú; cho thuê phương tiện vận tải, máy móc thiết bị không kèm theo người điều khiển; cho thuê tài sản khác không kèm theo dịch vụ.

Dịch vụ lưu trú không tính vào hoạt động cho thuê tài sản theo hướng dẫn tại điểm này gồm: cung cấp cơ sở lưu trú ngắn hạn cho khách du lịch, khách vắng lai khác; cung cấp cơ sở lưu trú dài hạn cho sinh viên, công nhân và những đối tượng tương tự; cung cấp cơ sở lưu trú cùng dịch vụ ăn uống và/hoặc các phương tiện giải trí. Dịch vụ lưu trú không bao gồm: cung cấp cơ sở lưu trú dài hạn được coi như cơ sở thường trú như cho thuê căn hộ hàng tháng hoặc hàng năm được phân loại trong ngành bất động sản theo quy định của pháp luật về Hệ thống ngành kinh tế của Việt Nam.

- Đối với cá nhân cho thuê tài sản thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là tổng doanh thu phát sinh trong năm dương lịch của các hợp đồng cho thuê tài sản.

- Trường hợp cá nhân đồng sở hữu tài sản cho thuê thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế giá trị gia tăng, không phải nộp thuế thu nhập cá nhân được xác định cho một người đại diện duy nhất trong năm tính thuế.

c.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân cho thuê tài sản là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế tính trên doanh thu.

- Doanh thu tính thuế

Doanh thu tính thuế đối với hoạt động cho thuê tài sản được xác định như sau:

+ Doanh thu tính thuế thu nhập cá nhân đối với hoạt động cho thuê tài sản là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của số tiền bên thuê trả từng kỳ theo hợp đồng thuê và các khoản thu khác bao gồm khoản tiền phạt, bồi thường mà bên cho thuê nhận được theo thỏa thuận tại hợp đồng thuê.

+ Trường hợp bên thuê trả tiền thuê tài sản trước cho nhiều năm thì doanh thu tính thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân xác định theo doanh thu trả tiền một lần.

- Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân đối với hoạt động cho thuê tài sản là 5%.

c.3) Xác định số thuế phải nộp

$$\begin{array}{ccc} \text{Số thuế TNCN} & = & \text{Doanh thu tính} \\ \text{phải nộp} & & \text{thuế TNCN} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Tỷ lệ thuế} \\ \text{TNCN 5\%} \end{array}$$

c.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

Thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm bắt đầu của từng kỳ hạn thanh toán trên hợp đồng thuê tài sản.

d) Đối với cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp

d.1) Nguyên tắc áp dụng

- Cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp là cá nhân trực tiếp ký hợp đồng với công ty xổ số kiến thiết, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp bán hàng đa cấp theo hình thức đại lý bán đúng giá.

- Đối với cá nhân trực tiếp ký hợp đồng làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp thì mức doanh thu 100 triệu đồng/năm trở xuống để xác định cá nhân không phải nộp thuế thu nhập cá nhân là tổng số tiền hoa hồng của đại lý, các khoản thưởng dưới mọi hình thức, các khoản hỗ trợ và các khoản thu khác mà cá nhân nhận được trong năm dương lịch.

d.2) Căn cứ tính thuế

Căn cứ tính thuế đối với cá nhân làm đại lý xổ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp là doanh thu tính thuế và tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân tính trên doanh thu.

- Doanh thu tính thuế

Doanh thu tính thuế là doanh thu bao gồm thuế (trường hợp thuộc diện chịu thuế) của tổng số tiền hoa hồng, các khoản thưởng dưới mọi hình thức, các khoản hỗ trợ và các khoản thu khác mà cá nhân nhận được từ công ty xỏ số kiến thiết, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp bán hàng đa cấp (sau đây gọi là tiền hoa hồng).

- Tỷ lệ thuế thu nhập cá nhân tính trên doanh thu đối với cá nhân làm đại lý xỏ số, đại lý bảo hiểm, bán hàng đa cấp là 5%.

d.3) Xác định số thuế phải nộp

$$\begin{array}{ccccc} \text{Số thuế TNCN} & = & \text{Doanh thu tính} & \times & \text{Tỷ lệ thuế} \\ \text{phải nộp} & & \text{thuế TNCN} & & \text{TNCN 5\%} \end{array}$$

d.4) Thời điểm xác định doanh thu tính thuế

Thời điểm xác định doanh thu tính thuế là thời điểm công ty xỏ số kiến thiết, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp bán hàng đa cấp trả tiền hoa hồng cho cá nhân.

6.2.5.3. Đối với thu nhập từ đầu tư vốn

Căn cứ tính thuế đối với TN từ đầu tư vốn là TN tính thuế và thuế suất.

* TN tính thuế từ đầu tư vốn là TNCT mà cá nhân nhận được, bao gồm:

- Tiền lãi cho vay, cổ tức nhận được từ việc cho cơ sở sản xuất, kinh doanh vay vốn, mua cổ phần hoặc góp vốn vào các cơ sở kinh doanh dưới các hình thức (trừ lãi tiền gửi nhận được từ ngân hàng, tổ chức tín dụng thuộc TN miễn thuế và lợi tức của doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên do cá nhân làm chủ thuộc diện không tính vào TNCT).

- Phần tăng thêm của giá trị vốn góp nhận được khi giải thể doanh nghiệp, chuyển đổi mô hình hoạt động, sáp nhập, hợp nhất doanh nghiệp hoặc khi rút vốn (không bao gồm vốn gốc được nhận lại).

- TN nhận được từ các khoản lãi trái phiếu, tín phiếu và các giấy tờ có giá khác do các tổ chức trong nước phát hành (kể cả các tổ chức nước ngoài được phép thành lập và hoạt động tại Việt Nam), trừ thu nhập từ lãi trái phiếu do Chính phủ Việt Nam phát hành.

- Các khoản TN nhận được từ đầu tư vốn dưới các hình thức khác kể cả trường hợp góp vốn đầu tư bằng hiện vật, bằng danh tiếng, bằng quyền sử dụng đất, bằng phát minh, sáng chế...

* Thuế suất đối với TN từ đầu tư vốn áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 5%.

* Thời điểm xác định TN tính thuế đối với TN từ đầu tư vốn là thời điểm tổ chức, cá nhân trả TN cho đối tượng nộp thuế.

6.2.5.4. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn

a) Đối với chuyển nhượng phần vốn góp:

a.1) Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng phần vốn góp là

thu nhập tính thuế và thuế suất.

* TN tính thuế từ chuyển nhượng phần vốn góp là TN chịu thuế được xác định bằng giá chuyển nhượng trừ đi (-) giá mua của phần vốn góp và các chi phí hợp lý liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ chuyển nhượng vốn.

- Giá chuyển nhượng là số tiền mà cá nhân nhận được theo hợp đồng chuyển nhượng vốn. Nếu hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc giá thanh toán trên hợp đồng không phù hợp với giá thị trường thì cơ quan thuế có quyền ấn định giá chuyển nhượng theo quy định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện Luật.

- Giá mua của phần vốn góp được xác định đối với từng trường hợp:

+ Nếu là chuyển nhượng vốn góp thành lập doanh nghiệp là trị giá phần vốn tại thời điểm góp vốn, được xác định trên cơ sở sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ.

+ Nếu là phần vốn do mua lại thì giá mua là giá trị phần vốn đó tại thời điểm mua, được xác định căn cứ vào hợp đồng mua lại phần vốn góp.

- Các chi phí liên quan được trừ khi xác định TNCT của hoạt động chuyển nhượng vốn gồm những chi phí hợp lý thực tế phát sinh liên quan đến việc tạo ra TN từ chuyển nhượng vốn, có hoá đơn, chứng từ hợp lệ theo chế độ quy định như: Chi phí để làm các thủ tục pháp lý cần thiết cho việc chuyển nhượng; Các khoản phí và lệ phí người chuyển nhượng nộp ngân sách khi làm thủ tục chuyển nhượng; Các khoản chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc chuyển nhượng vốn có hoá đơn, chứng từ hợp pháp.

a.2) Thuế suất thuế TNCN đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn góp áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 20%.

a.3) Thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm giao dịch chuyển nhượng vốn hoàn thành theo quy định của pháp luật (các bên tham gia chuyển nhượng làm thủ tục khai báo, chuyển quyền sở hữu với cơ quan cấp đăng ký kinh doanh hoặc doanh nghiệp quản lý vốn góp).

b) Đối với chuyển nhượng chứng khoán

Căn cứ tính thuế đối với hoạt động chuyển nhượng chứng khoán là thu nhập tính thuế và thuế suất.

b.1) Thu nhập tính thuế

Thu nhập tính thuế từ chuyển nhượng chứng khoán được xác định là giá chuyển nhượng chứng khoán từng lần.

- Giá chuyển nhượng chứng khoán được xác định như sau:

+ Đối với chứng khoán của công ty đại chúng giao dịch trên Sở Giao dịch chứng khoán, giá chuyển nhượng chứng khoán là giá thực hiện tại Sở Giao dịch chứng khoán. Giá thực hiện là giá chứng khoán được xác định từ kết quả khớp lệnh hoặc giá hình thành từ các giao dịch thỏa thuận tại Sở Giao dịch chứng khoán.

+ Đối với chứng khoán không thuộc trường hợp nêu trên, giá chuyển

nhượng là giá ghi trên hợp đồng chuyển nhượng hoặc giá thực tế chuyển nhượng hoặc giá theo sổ sách kế toán của đơn vị có chứng khoán chuyển nhượng tại thời điểm lập báo cáo tài chính gần nhất theo quy định của pháp luật về kế toán trước thời điểm chuyển nhượng.

b.2) Thuế suất và cách tính thuế

Cá nhân chuyển nhượng chứng khoán nộp thuế theo thuế suất 0,1% trên giá chuyển nhượng chứng khoán từng lần.

Cách tính thuế:

$$\begin{array}{l} \text{Thuế thu nhập cá} \\ \text{nhan phải nộp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá chuyển nhượng} \\ \text{chứng khoán từng lần} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Thuế suất} \\ 0,1\% \end{array}$$

b.3) Thời điểm xác định thu nhập tính thuế

- Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán chưa niêm yết nhưng đã thực hiện đăng ký giao dịch tại Trung tâm giao dịch chứng khoán là thời điểm Sở giao dịch chứng khoán, Trung tâm giao dịch công bố giá thực hiện.

- Đối với chứng khoán không thuộc 2 trường hợp trên là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng có hiệu lực, nếu không có hợp đồng chuyển nhượng thì thời điểm tính thuế là thời điểm đăng ký chuyển tên sở hữu chứng khoán.

6.2.5.5. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản

a) *Căn cứ tính thuế* đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản là giá chuyển nhượng từng lần và thuế suất.

a.1) Giá chuyển nhượng

- Giá chuyển nhượng đối với chuyển nhượng quyền sử dụng đất không có công trình xây dựng trên đất là giá ghi trên hợp đồng chuyển nhượng tại thời điểm chuyển nhượng.

Trường hợp trên hợp đồng chuyển nhượng không ghi giá hoặc giá trên hợp đồng chuyển nhượng thấp hơn giá đất do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm chuyển nhượng thì giá chuyển nhượng sẽ được xác định theo bảng giá đất do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm chuyển nhượng.

- Giá chuyển nhượng đối với chuyển nhượng quyền sử dụng đất gắn với công trình xây dựng trên đất, kể cả công trình xây dựng hình thành trong tương lai là giá ghi trên hợp đồng chuyển nhượng tại thời điểm chuyển nhượng.

Trường hợp trên hợp đồng chuyển nhượng không ghi giá đất hoặc giá đất trên hợp đồng chuyển nhượng thấp hơn giá do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định thì giá chuyển nhượng đất là giá do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm chuyển nhượng theo quy định của pháp luật về đất đai.

Trường hợp chuyển nhượng nhà gắn liền với đất thì phần giá trị nhà, kết cấu hạ tầng và công trình kiến trúc gắn liền với đất được xác định căn cứ theo giá tính lệ phí trước bạ nhà do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định. Trường hợp Ủy ban nhân dân cấp tỉnh không có quy định giá tính lệ phí trước bạ nhà thì căn cứ vào quy định của Bộ Xây dựng về phân loại nhà, về tiêu chuẩn, định mức xây

dựng cơ bản, về giá trị còn lại thực tế của công trình trên đất.

Đối với công trình xây dựng hình thành trong tương lai, trường hợp hợp đồng không ghi giá chuyển nhượng hoặc giá chuyển nhượng thấp hơn tỷ lệ góp vốn trên tổng giá trị hợp đồng nhân (x) với giá đất và giá tính lệ phí trước bạ công trình xây dựng do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định thì giá chuyển nhượng được xác định theo giá Ủy ban nhân dân (x) với tỷ lệ góp vốn trên tổng giá trị hợp đồng. Trường hợp Ủy ban nhân dân cấp tỉnh chưa có quy định về đơn giá thì áp dụng theo suất vốn đầu tư xây dựng công trình do Bộ Xây dựng công bố, đang áp dụng tại thời điểm chuyển nhượng.

- Giá chuyển nhượng đối với chuyển nhượng quyền thuê đất, thuê mặt nước là giá ghi trên hợp đồng tại thời điểm chuyển nhượng quyền thuê mặt đất, thuê mặt nước.

Trường hợp đơn giá cho thuê lại trên hợp đồng thấp hơn giá do Ủy ban nhân dân tỉnh quy định tại thời điểm cho thuê lại thì giá cho thuê lại được xác định căn cứ theo bảng giá do Ủy ban nhân dân tỉnh quy định.

a.2) Thuế suất

Thuế suất đối với chuyển nhượng bất động sản là 2% trên giá chuyển nhượng hoặc giá cho thuê lại.

b) Thời điểm tính thuế từ chuyển nhượng bất động sản

- Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không có thỏa thuận bên mua là người nộp thuế thay cho bên bán thì thời điểm tính thuế là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng có hiệu lực theo quy định của pháp luật;

- Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng có thỏa thuận bên mua là người nộp thuế thay cho bên bán thì thời điểm tính thuế là thời điểm làm thủ tục đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng bất động sản. Trường hợp cá nhân nhận chuyển nhượng nhà ở hình thành trong tương lai, quyền sử dụng đất gắn với công trình xây dựng tương lai là thời điểm cá nhân nộp hồ sơ khai thuế với cơ quan thuế.

c) Cách tính thuế

c.1) Thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản được xác định như sau:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Thuế thu nhập cá nhân} & = & \text{Giá chuyển} & & \text{Thuế suất} \\ \text{phải nộp} & & \text{nhượng} & \times & 2\% \end{array}$$

c.2) Trường hợp chuyển nhượng bất sản là đồng sở hữu thì nghĩa vụ thuế được xác định riêng cho từng người nộp thuế theo tỷ lệ sở hữu bất động sản. Căn cứ xác định tỷ lệ sở hữu là tài liệu hợp pháp như: thỏa thuận góp vốn ban đầu, di chúc hoặc quyết định phân chia của toà án,... Trường hợp không có tài liệu hợp pháp thì nghĩa vụ thuế của từng người nộp thuế được xác định theo tỷ lệ bình quân.

6.2.5.6. Đối với thu nhập từ bản quyền

Căn cứ tính thuế là TN tính thuế từ tiền bản quyền và thuế suất.

* TN tính thuế từ tiền bản quyền là phần TN vượt trên 10 triệu đồng theo

hợp đồng chuyển nhượng, không phụ thuộc vào số lần thanh toán hoặc số lần nhận tiền mà cá nhân nhận được khi chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ.

- Trường hợp cùng là một đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ nhưng hợp đồng chuyển giao, chuyển quyền sử dụng thực hiện làm nhiều hợp đồng với cùng một đối tượng sử dụng thì TN tính thuế là phần TN vượt trên 10 triệu đồng tính trên tổng các hợp đồng chuyển giao.

- Trường hợp đối tượng chuyển giao, chuyển quyền là đồng sở hữu thì TN tính thuế được phân chia cho từng cá nhân sở hữu (căn cứ theo giấy chứng nhận quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng của cơ quan nhà nước có thẩm quyền).

* Thuế suất thuế TNCN đối với TN từ bản quyền áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 5%.

* Thời điểm xác định TN tính thuế từ bản quyền là thời điểm trả tiền bản quyền.

6.2.5.7. Đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại

a) *Căn cứ tính thuế* đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại là thu nhập tính thuế và thuế suất.

* TN tính thuế từ nhượng quyền thương mại là phần TN vượt trên 10 triệu đồng theo hợp đồng nhượng quyền thương mại, không phụ thuộc vào số lần thanh toán hoặc số lần nhận tiền mà người nộp thuế nhận được.

Trường hợp cùng là một đối tượng của quyền thương mại nhưng việc chuyển nhượng thực hiện thành nhiều hợp đồng thì TN tính thuế là phần vượt trên 10 triệu đồng tính trên tổng các hợp đồng nhượng quyền thương mại.

b) *Thuế suất* thuế thu nhập cá nhân đối với TN từ nhượng quyền thương mại áp dụng theo biểu thuế toàn phần là 5%.

c) *Thời điểm* xác định TN tính thuế từ nhượng quyền thương mại là thời điểm thanh toán tiền nhượng quyền thương mại giữa bên nhận quyền thương mại và bên nhượng quyền thương mại.

6.2.5.8. Đối với thu nhập từ trúng thưởng

a) Thu nhập tính thuế

Thu nhập tính thuế từ trúng thưởng là phần giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng mà người nộp thuế nhận được theo từng lần trúng thưởng không phụ thuộc vào số lần nhận tiền thưởng.

Trường hợp một giải thưởng nhưng có nhiều người trúng giải thì thu nhập tính thuế được phân chia cho từng người nhận giải thưởng. Người được trúng giải phải xuất trình các căn cứ pháp lý chứng minh. Trường hợp không có căn cứ pháp lý chứng minh thì thu nhập trúng thưởng tính cho một cá nhân. Trường hợp cá nhân trúng nhiều giải thưởng trong một cuộc chơi thì thu nhập tính thuế được tính trên tổng giá trị của các giải thưởng

b) *Thuế suất* thuế TNCN đối với TN từ trúng thưởng áp dụng theo biểu thuế toàn phần là 10%.

c) Thời điểm xác định TN tính thuế đối với TN trúng thưởng là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thưởng cho người trúng thưởng.

6.2.5.9. Đối với thu nhập từ nhận thừa kế và nhận quà tặng

a) Thu nhập tính thuế từ thừa kế, quà tặng là phần giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng mỗi lần nhận. Giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng được xác định đối với từng trường hợp, cụ thể như sau:

- Đối với tài sản thừa kế, quà tặng là quyền sử dụng đất thì giá trị xác định theo bảng giá đất do UBND cấp tỉnh quy định tại thời điểm cá nhân hưởng thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sử dụng đất

- Đối với bất động sản là nhà và công trình kiến trúc trên đất thì giá trị được xác định căn cứ vào quy định của cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền về phân loại giá trị nhà; quy định tiêu chuẩn, định mức xây dựng cơ bản do cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền ban hành; giá trị còn lại của nhà, công trình kiến trúc.

Trường hợp không xác định được theo quy định trên thì căn cứ vào giá tính lệ phí trước bạ do UBND cấp tỉnh quy định.

- Đối với thừa kế, quà tặng là các tài sản khác phải đăng ký quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng với cơ quan quản lý nhà nước: Giá trị tài sản được xác định trên cơ sở bảng giá tính lệ phí trước bạ do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm cá nhân làm thủ tục đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản thừa kế, quà tặng.

Trường hợp cá nhân nhận thừa kế, quà tặng là tài sản nhập khẩu và cá nhân nhận thừa kế, quà tặng phải nộp các khoản thuế liên quan đến việc nhập khẩu tài sản thì giá trị tài sản để làm căn cứ tính thuế TNCN đối với thừa kế quà tặng là giá tính lệ phí trước bạ do Ủy ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm làm thủ tục đăng ký quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản trừ (-) các khoản thuế ở khâu nhập khẩu mà cá nhân tự nộp theo quy định.

- Đối với thừa kế, quà tặng là vốn góp trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh: Giá trị của quà tặng, thừa kế là giá trị của phần vốn góp được xác định căn cứ vào sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ tại thời điểm nhận thừa kế, quà tặng. Trường hợp không có sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ làm căn cứ xác định thì giá trị phần vốn góp được xác định theo giá thị trường tại thời điểm nhận.

- Đối với thừa kế, quà tặng là chứng khoán: giá trị tài sản nhận thừa kế là giá trị chứng khoán tại thời điểm đăng ký chuyển quyền sở hữu. Thu nhập tính thuế từ thừa kế, quà tặng là chứng khoán là phần giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng tính trên toàn bộ các mã chứng khoán nhận được chưa trừ bất cứ một khoản chi phí nào. Cụ thể như sau:

- + Đối với chứng khoán giao dịch trên Sở Giao dịch chứng khoán: giá trị của chứng khoán được căn cứ vào giá tham chiếu trên Sở giao dịch chứng khoán tại thời điểm đăng ký quyền sở hữu chứng khoán.

- + Đối với chứng khoán không thuộc trường hợp trên: giá trị của chứng

khoản được căn cứ vào giá trị sổ sách kế toán của công ty phát hành loại chứng khoán đó tại thời điểm lập báo cáo tài chính gần nhất theo quy định của pháp luật về kế toán trước thời điểm đăng ký quyền sở hữu chứng khoán.

b) Thuế suất thuế TNCN đối với thừa kế, quà tặng được áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 10%.

c) Thời điểm xác định thu nhập tính thuế

- Đối với TN từ thừa kế: Thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm đối tượng nộp thuế nhận thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tài sản.

- Đối với TN từ nhận quà tặng: Thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm tổ chức, cá nhân tặng cho đối tượng nộp thuế. Trường hợp nhận quà tặng từ nước ngoài thì thời điểm xác định TN tính thuế là thời điểm đối tượng nộp thuế nhận được quà tặng.

6.2.6. Phương pháp tính thuế TNCN đối với cá nhân không cư trú

6.2.6.1. Đối với thu nhập từ kinh doanh

Thuế đối với TN từ kinh doanh của cá nhân không cư trú được xác định bằng doanh thu từ hoạt động sản xuất, kinh doanh nhân (x) với thuế suất.

* Doanh thu là toàn bộ số tiền phát sinh từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ bao gồm cả chi phí do bên mua hàng hoá, dịch vụ trả thay cho cá nhân không cư trú mà không được hoàn trả.

Doanh thu từ hoạt động kinh doanh của cá nhân không cư trú được xác định tương tự như doanh thu làm căn cứ tính thuế từ hoạt động kinh doanh của cá nhân cư trú. Trường hợp thoả thuận tại hợp đồng không bao gồm thuế TNCN thì doanh thu tính thuế phải quy đổi là toàn bộ số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được dưới bất kỳ hình thức nào từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ tại Việt Nam, không phụ thuộc vào địa điểm tiến hành các hoạt động kinh doanh.

* Thuế suất thuế TNCN đối với TN từ kinh doanh của cá nhân không cư trú quy định đối với từng lĩnh vực, ngành nghề sản xuất, kinh doanh như sau:

- Thuế suất 1% đối với hoạt động kinh doanh hàng hoá;
- Thuế suất 5% đối với hoạt động kinh doanh dịch vụ;
- Thuế suất 2% đối với hoạt động sản xuất, xây dựng, vận tải và hoạt động kinh doanh khác.

Trường hợp cá nhân không cư trú có doanh thu từ nhiều lĩnh vực, ngành nghề SXKD khác nhau nhưng không tách riêng được doanh thu của từng lĩnh vực, ngành nghề thì thuế suất thuế TNCN được áp dụng theo mức thuế suất cao nhất đối với lĩnh vực, ngành nghề thực tế hoạt động trên toàn bộ doanh thu.

6.2.6.2. Đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công

Thuế TNCN đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân không cư trú được xác định bằng thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công nhân (x) với thuế suất 20%.

TNCT từ tiền lương, tiền công là tổng số tiền lương, tiền công và các khoản thu nhập có tính chất tiền lương, tiền công mà cá nhân không cư trú nhận được bằng tiền và không bằng tiền do thực hiện công việc tại Việt Nam không phân biệt nơi trả thu nhập. Nguyên tắc, phương pháp xác định TNCT từ tiền lương, tiền công của cá nhân không cư trú được xác định như đối với cá nhân cư trú theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.6.3. Đối với thu nhập từ đầu tư vốn

Thuế TNCN đối với TN từ đầu tư vốn của cá nhân không cư trú được xác định bằng tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc đầu tư vốn vào tổ chức, cá nhân tại Việt Nam nhân (x) với thuế suất 5%.

TNCT, thời điểm xác định TNCT từ đầu tư vốn của cá nhân không cư trú được xác định tương tự như đối với cá nhân cư trú theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.6.4. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn

* Thuế TNCN đối với TN từ chuyển nhượng vốn (bao gồm cả chuyển nhượng chứng khoán) của cá nhân không cư trú được xác định bằng tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng phần vốn tại các tổ chức, cá nhân Việt Nam nhân với thuế suất 0,1%, không phân biệt việc chuyển nhượng được thực hiện tại Việt Nam hay tại nước ngoài.

Tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng phần vốn tại các tổ chức, cá nhân Việt Nam là tổng giá trị chuyển nhượng vốn không trừ bất kỳ khoản chi phí nào kể cả giá vốn.

* Tổng số tiền chuyển nhượng đối với từng trường hợp cụ thể như sau:

- Xác định căn cứ vào giá trị ghi trên hợp đồng chuyển nhượng. Nếu hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc giá thanh toán trên hợp đồng không phù hợp với giá thị trường thì cơ quan thuế có quyền ấn định giá chuyển nhượng theo qui định của Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện Luật.

- Chuyển nhượng chứng khoán thì xác định căn cứ vào giá chứng khoán:

+ Đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán chưa niêm yết nhưng đã đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán thì giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng thực tế trên thị trường tại thời điểm bán. Giá thị trường tại thời điểm bán là giá khớp lệnh tại Sở giao dịch chứng khoán hoặc theo quy định của Trung tâm giao dịch chứng khoán tại ngày chuyển nhượng.

+ Đối với chứng khoán không thuộc các trường hợp nêu trên: Giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng. Trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá chuyển nhượng hoặc giá chuyển nhượng trên hợp đồng không phù hợp với giá thị trường thì cơ quan thuế có quyền ấn định giá chuyển nhượng.

* Thời điểm xác định TN tính thuế đối với chuyển nhượng vốn của cá nhân không cư trú là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng vốn có hiệu lực hoặc thời điểm hoàn tất việc chuyển tên sở hữu (đối với chuyển nhượng phần vốn

góp; chứng khoán chưa niêm yết và chưa đăng ký giao dịch) hoặc thời điểm Trung tâm giao dịch chứng khoán hoặc Sở giao dịch chứng khoán công bố giá thực hiện (đối với chứng khoán niêm yết và chứng khoán chưa niêm yết nhưng đã đăng ký giao dịch).

6.2.4.5. Đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản

Thuế TNCN đối với chuyển nhượng bất động sản (BDS) tại Việt Nam của cá nhân không cư trú được xác định bằng giá chuyển nhượng BDS nhân với thuế suất 2%.

Giá chuyển nhượng BDS của cá nhân không cư trú là toàn bộ số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng BDS không trừ bất kỳ khoản chi phí nào kể cả giá vốn. Đối với các trường hợp cụ thể được xác định như cách xác định giá chuyển nhượng BDS của cá nhân cư trú theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

6.2.6.6. Đối với thu nhập từ bản quyền

Thuế đối với TN từ bản quyền của cá nhân không cư trú được xác định bằng phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng theo từng hợp đồng chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ tại Việt Nam nhân với thuế suất 5% và được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013.

Thời điểm xác định TN từ bản quyền là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thu nhập từ chuyển bản quyền cho đối tượng nộp thuế là cá nhân không cư trú.

6.2.6.7. Đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại

Thuế đối với TN từ nhượng quyền thương mại của cá nhân không cư trú được xác định bằng phần TN vượt trên 10 triệu đồng theo từng hợp đồng nhượng quyền thương mại tại Việt Nam nhân với thuế suất 5%.

TN từ nhượng quyền thương mại được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

Thời điểm xác định thu nhập là thời điểm cá nhân không cư trú nhận được thu nhập từ việc nhượng quyền thương mại.

6.2.6.8. Đối với thu nhập từ trúng thưởng, nhận từ thừa kế và nhận quà tặng

Thuế TNCN phải nộp đối với thu nhập từ trúng thưởng, nhận thừa kế và nhận quà tặng của cá nhân không cư trú được xác định bằng TNCT nhân với (x) thuế suất 10%.

* TNCT từ trúng thưởng của cá nhân không cư trú là phần giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng theo từng lần trúng thưởng tại Việt Nam, được xác định theo hướng dẫn tại Thông tư số 111/2013/TT-BTC.

* TNCT từ nhận thừa kế, quà tặng của cá nhân không cư trú là phần giá trị tài sản thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng theo từng lần phát sinh thu nhập nhận được tại Việt Nam.

Thời điểm xác định TN tính thuế đối với trúng thưởng là thời điểm tổ

chức, cá nhân ở Việt Nam trả tiền thưởng cho cá nhân không cư trú. Đối với TN từ thừa kế thì tính theo thời điểm cá nhân nhận thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tài sản. Đối với quà tặng, xác định TN tính thuế theo thời điểm cá nhân nhận quà tặng làm thủ tục chuyển quyền sở hữu/sử dụng tài sản.

6.2.7. Đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế

6.2.7.1. Đăng ký thuế

* Đối tượng phải đăng ký thuế bao gồm:

- Các tổ chức, cá nhân trả thu nhập cho cá nhân thực hiện đăng ký thuế theo quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định của Chính phủ số 83/2013/NĐ-CP và điều 24 Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 92/2015/TT-BTC.

- Mọi cá nhân có thu nhập chịu thuế, bao gồm:

+ Cá nhân có thu nhập từ SXKD, bao gồm cả cá nhân hành nghề độc lập; cá nhân, hộ gia đình sản xuất nông nghiệp không thuộc đối tượng miễn thuế TNCN. Cá nhân có thu nhập từ SXKD thực hiện đăng ký thuế thu nhập cá nhân đồng thời với việc đăng ký các loại thuế khác.

+ Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công.

+ Các cá nhân có thu nhập chịu thuế khác (nếu phát sinh thường xuyên).

* Hồ sơ đăng ký thuế

Thực hiện theo quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định của Chính phủ số 83/2013/NĐ-CP đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 92/2015/TT-BTC. Ngành Thuế đang đẩy mạnh việc xây dựng chương trình hỗ trợ người nộp thuế, ứng dụng các công nghệ thông tin để mở rộng việc đăng ký thuế, khai thuế qua mạng điện tử, giảm bớt thủ tục phiền hà.

6.2.7.2. Khấu trừ thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế

Việc khấu trừ thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế TNCN thực hiện theo quy định tại điều 25 và 26 Thông tư số 111/2013/TT-BTC và Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định của Chính phủ số 83/2013/NĐ-CP; Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều của các thông tư về thuế và Thông tư 92/2015/TT-BTC. Nội dung cơ bản quy định về khấu trừ, kê khai thuế, nộp thuế và quyết toán thuế theo các văn bản pháp lý trên như sau:

a) Khấu trừ thuế

Cơ quan chi trả thu nhập cho cá nhân thực hiện việc giữ lại tiền thuế, trừ vào thu nhập trả cho cá nhân (khấu trừ). Người lao động làm việc từ 3 tháng trở lên trong năm có đăng ký giảm trừ gia cảnh tại cơ quan, đơn vị thì tạm khấu trừ theo Biểu thuế lũy tiến từng phần, sau khi đã tạm trừ gia cảnh theo hồ sơ do cá

nhân tự khai. Người làm việc không ký hợp đồng lao động hoặc hợp đồng lao động dưới 3 tháng có tổng mức trả thu nhập từ 2.000.000 đồng/lần trở lên thì phải khấu trừ thuế theo mức 10% trên thu nhập trước khi trả cho cá nhân.

Định kỳ hàng tháng/quý, tổ chức chi trả thu nhập, khấu trừ thuế TNCN thực hiện khai nộp số thuế đã khấu trừ vào ngân sách nhà nước (nộp ngay khi làm thủ tục khai với cơ quan thuế, khuyến khích khai qua mạng điện tử).

Các trường hợp khấu trừ cụ thể đối với từng loại thu nhập được quy định tại điều 25 Thông tư 111/2013/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 92/2015/TT-BTC.

b) Khai thuế, nộp thuế

- Tổ chức, cá nhân trả thu nhập có phát sinh khấu trừ thuế thu nhập cá nhân khai thuế theo tháng hoặc quý. Trường hợp trong tháng hoặc quý, tổ chức, cá nhân trả thu nhập không phát sinh khấu trừ thuế thu nhập cá nhân thì không phải khai thuế.

- Việc khai thuế theo tháng hoặc quý được xác định một lần kể từ tháng đầu tiên có phát sinh khấu trừ thuế và áp dụng cho cả năm. Cụ thể như sau:

+ Tổ chức, cá nhân trả thu nhập phát sinh số thuế khấu trừ trong tháng của ít nhất một loại tờ khai thuế thu nhập cá nhân từ 50 triệu đồng trở lên khai thuế theo tháng, trừ trường hợp tổ chức, cá nhân trả thu nhập thuộc diện khai thuế giá trị gia tăng theo quý.

+ Tổ chức, cá nhân trả thu nhập không thuộc diện khai thuế theo tháng theo hướng dẫn nêu trên thì thực hiện khai thuế theo quý.

- Thời hạn nộp tờ khai và nộp thuế: Đối với trường hợp khai theo tháng thì thời hạn nộp tờ khai và nộp thuế chậm nhất vào ngày thứ 20 của tháng tiếp theo tháng phát sinh nghĩa vụ thuế; Đối với trường hợp khai theo quý thì thời hạn nộp tờ khai và nộp thuế chậm nhất vào ngày thứ 30 của quý tiếp theo quý phát sinh nghĩa vụ thuế.

c) Quyết toán thuế

c.1) Nguyên tắc chung

Tổ chức, cá nhân trả thu nhập thuộc diện chịu thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công có trách nhiệm khai quyết toán thuế thu nhập cá nhân và quyết toán thuế thu nhập cá nhân thay cho các cá nhân có ủy quyền không phân biệt có phát sinh khấu trừ thuế hay không phát sinh khấu trừ thuế. Trường hợp tổ chức, cá nhân không phát sinh trả thu nhập thì không phải khai quyết toán thuế thu nhập cá nhân.

Cá nhân cư trú có thu nhập từ tiền lương, tiền công, từ kinh doanh có trách nhiệm khai quyết toán thuế nếu có số thuế phải nộp thêm hoặc có số thuế nộp thừa đề nghị hoàn thuế hoặc bù trừ thuế vào kỳ khai thuế tiếp theo, trừ 3 trường hợp không bắt buộc phải quyết toán thuế như được trình bày trong phần c.2 dưới đây.

c.2) Các trường hợp cá nhân không phải quyết toán thuế:

+ Cá nhân có số thuế phải nộp nhỏ hơn số thuế đã tạm nộp mà không có yêu cầu hoàn thuế hoặc bù trừ thuế vào kỳ sau.

+ Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công ký hợp đồng lao động từ 3 tháng trở lên tại một đơn vị mà có thêm thu nhập vắng lai ở các nơi khác bình quân tháng trong năm không quá 10 triệu đồng, đã được đơn vị trả thu nhập khấu trừ thuế tại nguồn theo tỷ lệ 10% nếu không có yêu cầu thì không quyết toán thuế đối với phần thu nhập này.

+ Cá nhân được người sử dụng lao động mua bảo hiểm nhân thọ (trừ bảo hiểm hưu trí tự nguyện), bảo hiểm không bắt buộc khác có tích lũy về phí bảo hiểm mà người sử dụng lao động hoặc doanh nghiệp bảo hiểm đã khấu trừ thuế thu nhập cá nhân theo tỷ lệ 10% trên khoản tiền phí bảo hiểm tương ứng với phần người sử dụng lao động theo hướng dẫn tại khoản 2 Điều 14 Thông tư số 92/2015/TT-BTC thì không phải quyết toán thuế đối với phần thu nhập này.

+ Cá nhân, hộ kinh doanh có thu nhập từ kinh doanh đã thực hiện nộp thuế theo phương pháp khoán.

c.3) Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công ủy quyền cho tổ chức, cá nhân trả thu nhập quyết toán thuế thay trong 3 trường hợp sau:

(i) Cá nhân chỉ có thu nhập từ tiền lương, tiền công ký hợp đồng lao động từ 3 tháng trở lên tại một tổ chức, cá nhân trả thu nhập và thực tế đang làm việc tại đó vào thời điểm ủy quyền quyết toán, kể cả trường hợp không làm việc đủ 12 tháng trong năm.

(ii) Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công ký hợp đồng lao động từ 3 tháng trở lên tại một tổ chức, cá nhân trả thu nhập và thực tế đang làm việc tại đó vào thời điểm ủy quyền quyết toán, kể cả trường hợp không làm việc đủ 12 tháng trong năm, đồng thời có thu nhập vắng lai ở các nơi khác đã được đơn vị trả thu nhập khấu trừ thuế 10% mà không có yêu cầu quyết toán đối với phần thu nhập này.

(iii) Cá nhân là người lao động được điều chuyển từ tổ chức cũ đến tổ chức mới trong trường hợp tổ chức cũ thực hiện chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi doanh nghiệp. Cuối năm người lao động có ủy quyền quyết toán thuế thì tổ chức mới phải thu lại chứng từ khấu trừ thuế TNCN do tổ chức cũ đã cấp cho người lao động (nếu có) để làm căn cứ tổng hợp thu nhập, số thuế đã khấu trừ và quyết toán thuế thay cho người lao động.

Tổ chức, cá nhân trả thu nhập chỉ thực hiện quyết toán thuế thay cho cá nhân đối với phần thu nhập từ tiền lương, tiền công mà cá nhân nhận được từ tổ chức, cá nhân trả thu nhập. Trường hợp tổ chức chỉ trả sau khi thực hiện chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi doanh nghiệp và thực hiện quyết toán thuế theo ủy quyền của người lao động được điều chuyển từ tổ chức cũ sang thì tổ chức mới có trách nhiệm quyết toán thuế đối với cả phần thu nhập do tổ chức cũ chi trả.

c.4) Thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế

Thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế TNCN chậm nhất là 90 ngày kể từ ngày kết thúc năm dương lịch.

c.5) Một số quy định cụ thể về quyết toán thuế

- Trong cùng một thời gian cá nhân có thu nhập tại nhiều nơi thì chọn nơi thuận tiện nhất để khấu trừ theo biểu thuế lũy tiến từng phần, các nơi khác thực hiện khấu trừ theo tỷ lệ 10%, cấp chứng từ khấu trừ thuế TNCN.

- Trong năm, cá nhân làm việc tại nhiều nơi thì tại mỗi nơi làm việc, cơ quan trả thu nhập thực hiện tạm khấu trừ và cấp chứng từ khấu trừ cho cá nhân.

- Hết năm, cá nhân chịu trách nhiệm tổng hợp các chứng từ khấu trừ, lập quyết toán thuế gửi đến cơ quan thuế nơi cư trú hoặc cơ quan thuế nơi cơ quan trả thu nhập cho mình đăng ký nộp thuế.

- Cơ quan trả thu nhập thực hiện khai quyết toán với cơ quan thuế về số thuế phải khấu trừ của cá nhân, số thuế đã thực khấu trừ, số thuế đã nộp vào ngân sách nhà nước và số thuế thừa/thiếu chuyển sang năm sau, nộp ngay số thuế thiếu trong thời gian quyết toán thuế.

- Cá nhân có thu nhập từ tiền lương, tiền công từ hai nơi trở lên thuộc diện tự quyết toán thuế thì nơi nộp hồ sơ quyết toán thuế như sau:

+ Cá nhân đã tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập nào thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại cơ quan thuế trực tiếp quản lý tổ chức, cá nhân trả thu nhập đó. Trường hợp cá nhân có thay đổi nơi làm việc và tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập cuối cùng có tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại cơ quan thuế quản lý tổ chức, cá nhân trả thu nhập cuối cùng. Trường hợp cá nhân có thay đổi nơi làm việc và tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập cuối cùng không tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại chi cục thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

+ Trường hợp cá nhân chưa tính giảm trừ gia cảnh cho bản thân ở bất cứ tổ chức, cá nhân trả thu nhập nào thì nộp hồ sơ quyết toán thuế tại Chi cục Thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

- Trường hợp cá nhân không ký hợp đồng lao động, hoặc ký hợp đồng lao động dưới 3 tháng, hoặc ký hợp đồng cung cấp dịch vụ có thu nhập tại một nơi hoặc nhiều nơi đã khấu trừ 10% thì quyết toán thuế tại chi cục thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

- Cá nhân trong năm có thu nhập từ tiền lương, tiền công tại một nơi hoặc nhiều nơi nhưng tại thời điểm quyết toán không làm việc tại tổ chức, cá nhân trả thu nhập nào thì nơi nộp hồ sơ quyết toán thuế là chi cục thuế nơi cá nhân cư trú (nơi đăng ký thường trú hoặc tạm trú).

6.2.8. Các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNCN

- Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12 ngày 21/11/2007 của Quốc hội.

- Luật số 26/2012/QH13 ngày 22 tháng 11 năm 2012 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân;

- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;

- Nghị định số 65/2013/NĐ-CP ngày 27 tháng 6 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân;

- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 1/10/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế;

- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 quy định chi tiết thi hành Luật số 71/2014/QH13;

- Thông tư số 111/2013/TT-BTC ngày 15/8/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện Luật Thuế thu nhập cá nhân, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân và Nghị định số 65/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân;

- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số quy định về thuế, quản lý thuế và hóa đơn, chứng từ;

- Thông tư số 128/2014/TT-BTC ngày 5/9/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc giảm thuế TNCN đối với cá nhân làm việc tại Khu kinh tế;

- Thông tư 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 91/2014/NĐ-CP;

- Thông tư số 92/2015/TT-BTC ngày 15/6/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân đối với cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh; hướng dẫn thực hiện một số nội dung sửa đổi, bổ sung về thuế thu nhập cá nhân quy định tại Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế số 71/2014/QH13 và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015.

7. QUẢN LÝ THUẾ

Những vấn đề được trình bày ở phần này gắn liền với những quy định về quản lý thuế của Luật Quản lý thuế phù hợp với việc chuyển từ thực hiện quản lý thuế theo đối tượng sang thực hiện quản lý thuế theo chức năng.

7.1. Những vấn đề chung về quản lý thuế

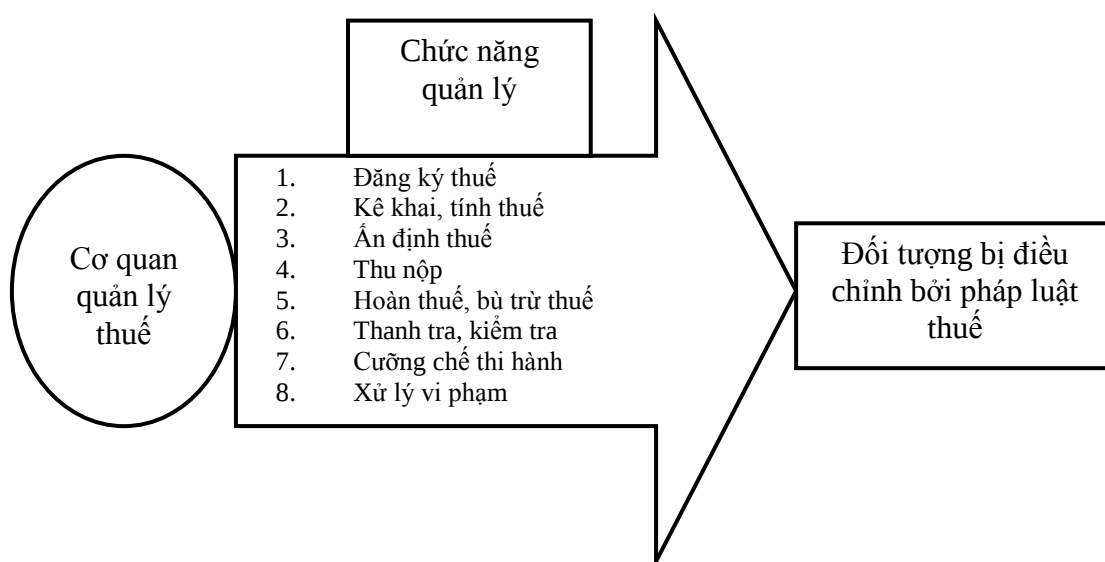
7.1.1. Một số quan niệm về quản lý thuế

Quản lý thuế là quá trình hoạch định kế hoạch thuế cũng như chương trình mục tiêu, tổ chức thực hiện, chỉ đạo và kiểm tra đánh giá kết quả thực hiện so với mục tiêu đề ra, phát hiện những sai sót và gian lận để uốn nắn, chỉnh sửa trong công tác quản lý ở những kỳ tiếp theo.

Quy trình quản lý thuế luôn gắn với quá trình nhà quản lý thuế (chủ thể quản lý) sử dụng các chức năng quản lý tác động tới khách thể quản lý (đối tượng nộp thuế) nhằm đạt được các mục tiêu quản lý. Các chức năng quản lý thuế bao gồm bốn nhóm cơ bản gắn với quy trình quản lý thuế bao gồm: Nhóm

chức năng hoạch định như lập kế hoạch thuế, chuẩn bị điều kiện thực hiện; Nhóm chức năng tổ chức như tổ chức bộ máy, tổ chức nhân sự, ra quyết định, tổ chức hoạt động; nhóm chức năng chỉ đạo như hướng dẫn, phối hợp, điều chỉnh quá trình thực hiện kế hoạch thuế; nhóm chức năng kiểm tra bao gồm đo lường, so sánh, đánh giá, cưỡng chế thi hành, đúc rút kinh nghiệm, khen thưởng, chuẩn bị cho chu kỳ quản lý tiếp theo.

Hình 7.1: Mối quan hệ giữa cơ quan quản lý thuế và đối tượng bị điều chỉnh



Liên quan đến các quy trình quản lý theo các chức năng trên có các khái niệm cần được nghiên cứu bao gồm: Đại diện của người nộp thuế; Trụ sở của người nộp thuế; Mã số thuế; Kỳ tính thuế; Tờ khai thuế; Hồ sơ thuế; Khai quyết toán thuế; Hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế; Cưỡng chế thi hành quyết định hành chính về thuế (Xem cụ thể điều 5 Luật Quản lý thuế).

7.1.2. Chủ thể quản lý

Chủ thể trực tiếp là các tổ chức, cơ quan nhà nước tham gia trực tiếp vào quá trình hoạch định, tổ chức, chỉ đạo, kiểm tra quá trình dịch chuyển của dòng thuế, bao gồm: Bộ tài chính, Tổng cục Thuế, Tổng cục Hải quan, Kho bạc nhà nước, Quốc hội, UBND, HĐND các cấp, Hội đồng tư vấn thuế xã phường.

Chủ thể gián tiếp là các tổ chức, cơ quan nhà nước tham gia gián tiếp vào quá trình hoạch định, tổ chức, chỉ đạo, kiểm tra công tác đăng ký, kê khai, tính thu nộp, quyết toán và thanh, kiểm tra. Bao gồm: các cơ quan Nhà nước có chức năng phối hợp với cơ quan thuế trong việc tuyên truyền, phổ biến pháp luật về thuế, phối hợp với cơ quan quản lý thuế trong việc quản lý thuế; tạo điều kiện thuận lợi cho người nộp thuế thực hiện nghĩa vụ thuế, cơ quan có chức năng khởi tố, điều tra, truy tố, xét xử kịp thời, nghiêm minh tội phạm vi phạm pháp luật về thuế...; tổ chức, cá nhân khác trong và ngoài nước có liên quan đến công tác quản lý thuế.

Ở Việt Nam hiện nay trách nhiệm và quyền hạn của các chủ thể trực tiếp và gián tiếp trong công tác quản lý thuế được quy định cụ thể tại các điều từ điều 8 đến điều 17 trong Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế.

7.1.3. Đối tượng bị quản lý

Tổ chức, cá nhân có hoạt động phát sinh nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật (gọi tắt là người nộp thuế) có trách nhiệm nộp tiền thuế cũng như nộp các khoản thu khác (gọi tắt là thuế) vào NSNN do cơ quan quản lý thu. Người nộp thuế được xác lập các quyền và nghĩa vụ cụ thể trong luật định (điều 6 và điều 7 Luật Quản lý thuế).

Đối tượng nộp thuế được chia thành hai loại: (i) Đối tượng nộp thuế theo phương pháp kê khai bao gồm các tổ chức, cá nhân có hạch toán kế toán, có đủ hồ sơ giấy tờ số liệu để tự khai, tự tính thuế và (ii) Đối tượng nộp thuế theo phương pháp khoán thuế là các đối tượng không hạch toán kế toán hoặc hạch toán kế toán không đầy đủ để tự khai thuế, bao gồm cá nhân, hộ gia đình và tổ chức không có tư cách pháp nhân không sử dụng hóa đơn, chứng từ hoặc có sử dụng hóa đơn, chứng từ nhưng không đủ để hạch toán kế toán. Trong phạm vi chuyên đề này chỉ đề cập tới công tác quản lý đối tượng nộp thuế theo phương pháp kê khai.

Hình thức quản lý thu nộp

Đối tượng thuế có thể được chủ động hoặc bị động trong nghĩa vụ thuế của mình tùy theo từng hình thức quản lý của cơ quan thu. Theo cơ chế quản lý chuyên quản, cán bộ thuế trực tiếp quản lý, hướng dẫn đối tượng kê khai, rồi tính thuế, ra thông báo thuế cho đối tượng nộp, theo hình thức này đối tượng thuế bị động, ý lại cho cơ quan thu, ít trau dồi kiến thức pháp luật thuế, chi phí thu tăng cao, hiệu quả hành thu thấp, tính rõ ràng, minh bạch trong quản lý thuế thấp. Ngược lại, theo cơ chế quản lý thu theo chức năng đối tượng nộp được tự khai, tự tính, tự nộp số tiền thuế theo luật định, cơ chế này khắc phục được các nhược điểm cơ bản của cơ chế chuyên quản, tuy nhiên đòi hỏi trình độ quản lý thuế phải được nâng cao, việc hiện đại hóa ngành Thuế phải được đảm bảo, cơ sở hạ tầng thông tin phải tốt.

Nguyên tắc quản lý thuế

Quản lý thuế theo luật, mọi tổ chức cá nhân đều có trách nhiệm tham gia quản lý thuế. Quản lý thuế phải bảo đảm công khai, minh bạch, bình đẳng; bảo đảm quyền và lợi ích hợp pháp của người nộp thuế.

7.2. Nội dung quản lý thuế hiện hành tại Việt Nam

Các văn bản pháp lý về quản lý thuế:

- Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006;
- Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012 Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11;

- Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế;
- Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Luật Xử lý vi phạm hành chính ngày 20 tháng 6 năm 2012;
- Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22 tháng 7 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế;
- Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 10 năm 2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế;
- Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24 tháng 9 năm 2013 của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực quản lý giá, phí, lệ phí, hoá đơn;
- Nghị định số 49/2016/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/09/2013 quy định xử phạt hành chính trong lĩnh vực quản lý giá, phí, lệ phí, hoá đơn;
- Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 1/10/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các nghị định về thuế;
- Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 hướng dẫn thi hành Luật số 71/2014/QH13;
- Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;
- Thông tư số 80/2012/TT-BTC ngày 22/5/2012 hướng dẫn về đăng ký thuế;
- Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ;
- Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn xử lý vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế;
- Thông tư số 215/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành quyết định hành chính thuế;
- Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số quy định về thuế, quản lý thuế và hóa đơn, chứng từ;
- Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định 91/2014/NĐ-CP;
- Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/2/2015 của Bộ Tài chính dẫn về thuế giá trị gia tăng và quản lý thuế tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12

tháng 2 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ;

- Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn về đăng ký thuế;

- Thông tư số 130/2016/TT-BTC hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;

- Thông tư số 06/2017/TT-BTC sửa đổi, bổ sung Khoản 1 Điều 34a Thông tư số 156/2013/TT-BTC hướng dẫn thi hành Luật Quản lý thuế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế đã được sửa đổi, bổ sung tại Khoản 10 Điều 2 Thông tư số 26/2015/TT-BTC.

7.2.1. Đăng ký thuế

Đăng ký thuế là việc người nộp thuế kê khai với cơ quan thuế hoặc cơ quan đăng ký kinh doanh các thông tin định danh của mình (đây là các thông tin cơ bản để phân biệt người nộp thuế với những người nộp thuế khác). Với cá nhân thì đó là các thông tin về họ tên, tuổi, nghề nghiệp, địa chỉ... Với tổ chức kinh doanh thì đó là các thông tin về tên tổ chức, trụ sở chính, địa chỉ các cơ sở sản xuất và cửa hàng, vốn kinh doanh, ngành nghề kinh doanh, người đại diện theo pháp luật...

Sau khi NNT thực hiện các thủ tục đăng ký thuế, cơ quan thuế sẽ cấp cho NNT một mã số thuế. Mỗi NNT có một mã số thuế duy nhất.

Người nộp thuế là doanh nghiệp thực hiện đăng ký thuế theo Luật Doanh nghiệp. Theo đó, mỗi doanh nghiệp được cấp một mã số duy nhất gọi là mã số doanh nghiệp. Mã số này đồng thời là mã số đăng ký kinh doanh và mã số thuế của doanh nghiệp.

Ở Việt Nam, mã số thuế là một dãy ký hiệu được số hóa dùng riêng cho từng NNT. MST được cấu trúc là một dãy số N1N2N3N4N5N6N7N8N9N10N11N12N13. Trong đó:

- + Hai chữ số đầu N1N2 là số phân khoảng tỉnh.
- + Bảy chữ số N3N4N5N6N7N8N9 đọc đánh số thứ tự từ 0000001 đến 9999999. Chữ số N10 là số kiểm tra.
- + Ba chữ số N11N12N13 là các số thứ tự từ 001 đến 999 theo từng đơn vị trực thuộc, chi nhánh của người nộp thuế độc lập.

Trong các giao dịch với cơ quan thuế và các giao dịch kinh tế khác có liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế, NNT có trách nhiệm ghi mã số thuế trên các giấy tờ giao dịch.

Hồ sơ đăng ký thuế được chấp nhận, đối tượng được cấp chứng nhận đăng ký thuế. Từ khi Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 80/2012/TT-BTC ngày 22/5/2012 và sau đó là Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 hướng dẫn thực hiện Luật Quản lý thuế về đăng ký thuế thì quy trình, thủ tục đăng ký thuế, cấp mã số thuế có nhiều thuận lợi hơn. Đối với DN thành lập mới, việc đăng ký thuế và đề nghị cấp MST được thực hiện ngay trên mẫu khai đăng ký DN và được thực hiện theo quy trình liên thông giữa cơ quan cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh và cơ quan thuế. Khi thông tin về thuế thay đổi so với đăng ký ban đầu thì đối tượng phải có trách nhiệm thông báo bổ sung cho cơ quan thuế, đối với DN hoạt động theo Luật doanh nghiệp thì các thông tin bổ sung cần thực hiện thông báo qua cơ quan cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh. Các quy định thuận lợi cho người nộp thuế tiếp tục được kế thừa tại Thông tư số 156/2013/TT – BTC. Các quy định cụ thể về đăng ký thuế được quy định tại Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 của Bộ Tài chính.

Trường hợp thực tế có hoạt động sản xuất, kinh doanh thuộc phạm vi điều chỉnh của pháp luật thuế mà không thực hiện đăng ký thuế thì đối tượng nộp thuế sẽ bị ấn định thuế.

7.2.2. *Kê khai thuế, tính thuế*

a) Kê khai thuế

Là việc người nộp thuế trình bày các số liệu, hồ sơ liên quan đến nghĩa vụ thuế của người nộp thuế cho cơ quan quản lý thuế.

Người nộp thuế phải khai chính xác, trung thực, đầy đủ các nội dung trong tờ khai thuế theo mẫu do Bộ Tài chính quy định và nộp đủ các loại chứng từ, tài liệu quy định trong hồ sơ khai thuế với cơ quan quản lý thuế trực tiếp. Người nộp thuế tự tính số thuế phải nộp, tự chịu trách nhiệm về tính chính xác, trung thực, đầy đủ, kịp thời về các nội dung kê khai với cơ quan thuế.

Đối với loại thuế khai theo tháng, quý hoặc năm, nếu trong kỳ tính thuế không phát sinh nghĩa vụ thuế hoặc người nộp thuế đang thuộc diện được hưởng ưu đãi, miễn giảm thuế thì người nộp thuế vẫn phải nộp hồ sơ khai thuế cho cơ quan thuế theo đúng thời hạn quy định, trừ trường hợp đã chấm dứt hoạt động phát sinh nghĩa vụ thuế.

Hồ sơ kê khai thuế được chấp nhận thì người nộp thuế phải nộp số thuế đã khai, đã tính theo đúng thời hạn quy định vào NSNN. Trong trường hợp thông tin kê khai không chính xác, không trung thực, không đầy đủ, không kịp thời hạn thì bị ấn định thuế.

Mỗi loại thuế, và các khoản nộp NSNN khác nhau có hồ sơ kê khai và cách thức kê khai khác nhau. Người khai có trách nhiệm nộp đầy đủ, đúng hạn hồ sơ khai thuế cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp, trong trường hợp người nộp thuế không có khả năng nộp hồ sơ khai thuế đúng hạn do thiên tai, hoả hoạn, tai nạn bất ngờ thì được Thủ trưởng cơ quan thuế quản lý trực tiếp gia hạn nộp hồ sơ khai thuế.

b) Kỳ kê khai

Việc quy định kỳ kê khai của một sắc thuế xuất phát từ bản chất đối tượng điều chỉnh của sắc thuế đó, cũng như tạo lập nguồn thu, đảm bảo nhiệm vụ chi cho NSNN cũng như phù hợp với kỳ hạch toán của đối tượng. Thuế GTGT đối tượng điều chỉnh là giá trị tăng thêm qua mỗi giai đoạn do vậy việc xác định GTGT có thể qua mỗi lần giao dịch hoặc kỳ như: Tuần, tháng, quý... để đảm bảo quản lý tốt, kịp thời và tạo nguồn thu đảm bảo nhiệm vụ chi cho NSNN người ta thường quy định kỳ kê khai là tháng. Từ tháng 7/2013, nhằm giảm bớt thủ tục và tạo thuận lợi cho người nộp thuế, Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế quy định thì các trường hợp người nộp thuế có quy mô nhỏ và vừa (với mức doanh thu năm từ 20 tỷ đồng trở xuống theo quy định của Nghị định 83/2013) được thực hiện khai thuế GTGT theo quý. Từ ngày 15/11/2014, theo Nghị định 91/2014/NĐ-CP và Thông tư số 151/2014/TT-BTC, mức doanh thu để kê khai thuế theo quý được nâng từ 20 tỷ đồng/năm lên 50 tỷ đồng/năm.

Thuế thu nhập doanh nghiệp có đối tượng điều chỉnh là thu nhập chịu thuế, việc xác định thu nhập chịu thuế phụ thuộc vào kỳ sản xuất kinh doanh, vòng quay của sản xuất kinh doanh có thể theo tháng, năm thậm chí nhiều năm, tuy nhiên thời hạn phổ biến nhất để các đối tượng sản xuất kinh doanh có thể xác định thu nhập của mình là theo năm - 12 tháng. Vì vậy, kỳ tính thuế của thu nhập chịu thuế thường được quy định là theo năm dương lịch. Tuy nhiên, để đảm bảo thu nộp kịp thời vào NSNN thì thuế thu nhập doanh nghiệp được khai và tạm nộp theo quý, sau đó quyết toán theo năm số thừa thiếu. Kể từ ngày 15/11/2014, doanh nghiệp không phải nộp tờ khai tạm nộp thuế TNDN quý. Doanh nghiệp tự xác định số thuế tạm nộp thuế hàng quý căn cứ vào kết quả sản xuất, kinh doanh trên báo cáo tài chính quý (đối với doanh nghiệp lập báo cáo tài chính quý) hoặc căn cứ vào kết quả sản xuất, kinh doanh năm trước liền kề và dự kiến kết quả sản xuất kinh doanh của năm tính thuế. Trường hợp tổng số thuế đã tạm nộp của doanh nghiệp thấp hơn 20% so với số thuế TNDN phải nộp theo quyết toán thuế thì doanh nghiệp phải nộp tiền chậm nộp thuế tính trên phần chênh lệch thấp hơn 20% đó. Thời gian tính tiền chậm nộp kể từ ngày hết thời hạn nộp thuế của quý IV đến ngày doanh nghiệp nộp thuế vào NSNN. (Được quy định tại Thông tư số 151/2014/TT-BTC).

Kỳ khai và tính thuế gồm có: tháng, quý, năm và theo từng lần phát sinh cũng như có sự thay đổi như chia tách, sáp nhập, giải thể, phá sản.

Khai theo từng lần phát sinh, như: Khai thuế xuất khẩu, nhập khẩu, thuế giá trị gia tăng tạm tính theo từng lần phát sinh đối với hoạt động kinh doanh xây dựng, lắp đặt, bán hàng vắng lai ngoại tỉnh. Thuế giá trị gia tăng theo từng lần phát sinh đối với thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp trên doanh số của người kinh doanh không thường xuyên (như cho thuê tài sản, kinh doanh buôn chuyến). Thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hoá mua để xuất khẩu nhưng được bán trong nước thì khai theo lần phát sinh...

c) Hồ sơ khai thuế

(1) Hồ sơ khai thuế đối với đối với loại thuế khai và nộp theo từng lần phát sinh nghĩa vụ thuế bao gồm:

- Tờ khai thuế;
- Hoá đơn, hợp đồng và chứng từ khác liên quan đến nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật.

(2) Hồ sơ khai thuế đối với loại thuế khai và nộp theo tháng là Tờ khai thuế tháng.

Khai theo tháng được tính từ ngày đầu tiên của tháng đến ngày cuối cùng của tháng, như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế tài nguyên, phí, lệ phí,...

(3) Hồ sơ khai thuế tạm tính theo quý là Tờ khai thuế tạm tính.

Khai theo quý được tính từ ngày đầu tiên của quý đến ngày cuối cùng của quý, như: Khai Thuế thu nhập cá nhân tạm tính.

(4) Hồ sơ khai thuế đối với loại thuế có kỳ tính thuế theo năm bao gồm:

- Hồ sơ khai thuế năm gồm tờ khai thuế năm và các tài liệu khác liên quan đến xác định số thuế phải nộp;

- Hồ sơ khai quyết toán thuế khi kết thúc năm gồm tờ khai quyết toán thuế năm, báo cáo tài chính năm và các tài liệu khác liên quan đến quyết toán thuế.

Khai theo năm tính từ ngày 1/1 đến ngày 31/12 như khai thuế thu nhập doanh nghiệp, lệ phí môn bài, khai quyết toán các loại thuế.

Thời hạn nộp hồ sơ

Thời hạn nộp hồ sơ khai thuế đối với từng sắc thuế, khoản thu được quy định cụ thể tại Nghị định số 83/2013/NĐ-CP và Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính. Đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu thì hồ sơ khai thuế được sử dụng luôn hồ sơ hải quan.

Người nộp thuế phát hiện hồ sơ khai thuế đã nộp cho cơ quan thuế có sai sót, nhằm lẫn gây ảnh hưởng đến số thuế phải nộp thì được khai bổ sung hồ sơ khai thuế. Hồ sơ khai thuế bổ sung được nộp cho cơ quan thuế vào bất cứ ngày làm việc nào, không phụ thuộc vào thời hạn nộp hồ sơ khai thuế của lần tiếp theo, nhưng phải trước khi cơ quan thuế công bố quyết định kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế. Hồ sơ khai bổ sung phải có thêm tài liệu giải trình, chứng minh tại sao lại bổ sung. Việc khai bổ sung, khai điều chỉnh đối với từng loại thuế, khoản thu NSNN được thực hiện theo các mẫu biểu quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC. Đối với các trường hợp nộp hồ sơ thuế qua mạng thì thực hiện theo sự trợ giúp của hệ thống tin học hỗ trợ người nộp thuế của ngành Thuế.

Nếu người nộp thuế không nộp hồ sơ khai thuế; nộp hồ sơ khai thuế sau mười ngày, kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế hoặc ngày hết thời hạn gia hạn nộp hồ sơ khai thuế; không nộp bổ sung hồ sơ thuế theo yêu cầu của cơ quan thuế hoặc khai thuế không chính xác, trung thực, đầy đủ về căn cứ tính thuế thì cơ quan thuế sẽ ấn định số thuế phải nộp.

Người nộp thuế đã nộp hồ sơ khai thuế, nhưng hồ sơ khai thuế không đầy đủ, không chính xác, cơ quan thuế đã yêu cầu khai, nộp bổ sung hồ sơ khai thuế nhưng người nộp thuế không khai, nộp bổ sung thì bị ấn định thuế.

Cách thức kê khai cụ thể cho các sắc thuế và các khoản thu vào NSNN được quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Thông tư số 119/2014/TT-BTC, Thông tư số 151/2014/TT-BTC, Thông tư số 26/2015/TT-BTC và Thông tư số 92/2015/TT-BTC; đối với các loại thuế phát sinh tại khâu nhập khẩu thì khai trên Hồ sơ hải quan với quy trình, thủ tục theo quy định của pháp luật về hải quan.

7.2.3. Nộp thuế

Người nộp thuế theo phương pháp kê khai, tính thuế thì thời hạn nộp thuế chậm nhất là ngày cuối cùng của thời hạn nộp hồ sơ khai thuế. Số thuế phải nộp căn cứ vào tờ khai đã được chấp nhận, nếu bị ấn định thuế, thời hạn nộp thuế là thời hạn ghi trên thông báo của cơ quan thuế. Đồng tiền nộp thuế là đồng Việt Nam. Nếu nộp bằng ngoại tệ thì ngoại tệ đó phải là loại ngoại tệ tự do chuyển đổi theo quy định của Ngân hàng Nhà nước và được quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế. Người nộp thuế có thể nộp thuế bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản, có thể nộp thuế bằng phương tiện điện tử.

Kho bạc Nhà nước, cơ quan thuế, tổ chức được uỷ nhiệm thu có trách nhiệm bố trí địa điểm, phương tiện, cán bộ thu tiền thuế, bảo đảm cho người nộp thuế nộp tiền thuế vào Ngân sách Nhà nước thuận lợi và kịp thời. Trong thời hạn tám giờ làm việc kể từ khi đã nhận tiền thuế của người nộp thuế, cơ quan, tổ chức nhận tiền thuế phải chuyển tiền vào Ngân sách Nhà nước.

Ngày đã nộp tiền thuế, là ngày được xác nhận trên Giấy nộp tiền vào Ngân sách Nhà nước bằng chuyển khoản hoặc được ngày xác nhận việc thu tiền trên chứng từ thu thuế bằng tiền mặt. Ngày nộp thuế là căn cứ để tính ngày nộp chậm thuế, số ngày tính phạt nộp chậm được tính kể từ ngày hết hạn nộp thuế đến ngày người nộp thuế thực hiện nộp tiền thuế vào NSNN. Ví dụ: Trường hợp doanh nghiệp X thuộc diện nộp thuế GTGT theo quý, ngày 30/4/2014 là ngày hết hạn nộp thuế GTGT của quý I/2014 nhưng đến ngày 10/5/2014 doanh nghiệp X mới nộp thuế thì số ngày bị tính tiền chậm nộp thuế là 10 ngày.

Tiền chậm nộp thuế (thay cho chế độ phạt chậm nộp trước đây): Nếu nộp không đúng hạn, người nộp thuế sẽ bị tính tiền chậm nộp thuế đối với số thuế chậm nộp theo tỷ lệ 0,03% mỗi ngày (kể từ ngày 1/7/2016).

Thứ tự thanh toán tiền thuế, tiền phạt: Tiền thuế nợ, tiền thuế truy thu, tiền thuế phát sinh, tiền phạt hay nói cách khác khoản phát sinh trước, thanh toán trước.

Thuế nộp thừa: Số thuế nộp thừa người nộp thuế có quyền để lại bù trừ vào nghĩa vụ thuế của các loại thuế phải nộp khác hoặc được trừ vào kỳ tiếp theo hoặc được hoàn thuế. Thủ tục hoàn thuế, bù trừ thuế được quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC.

7.2.4. Ấn định thuế

Khi Người nộp thuế theo phương pháp kê khai vi phạm pháp luật thuế thì cơ quan thuế có quyền ấn định số thuế phải nộp hoặc các ấn định các yếu tố liên

quan đến việc xác định số thuế phải nộp và ra thông báo nộp thuế theo nguyên tắc: khách quan, công bằng và đúng luật.

(i) Người nộp thuế bị cơ quan thuế ấn định số tiền thuế phải nộp trong các trường hợp:

a) Không đăng ký thuế theo quy định tại Điều 22 Luật Quản lý thuế;

b) Không nộp hồ sơ khai thuế trong thời hạn mười ngày, kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế hoặc ngày hết thời hạn gia hạn nộp hồ sơ khai thuế theo quy định;

c) Không bổ sung hồ sơ khai thuế theo yêu cầu của cơ quan quản lý thuế hoặc đã bổ sung hồ sơ khai thuế nhưng không đầy đủ, trung thực, chính xác các căn cứ tính thuế để xác định số thuế phải nộp;

d) Không xuất trình tài liệu kế toán, hóa đơn, chứng từ và các tài liệu liên quan đến việc xác định các yếu tố làm căn cứ tính thuế khi đã hết thời hạn kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế;

đ) Trường hợp kiểm tra thuế, thanh tra thuế, có căn cứ chứng minh người nộp thuế hạch toán kế toán không đúng quy định, số liệu trên sổ kế toán không đầy đủ, không chính xác, trung thực dẫn đến không xác định đúng các yếu tố làm căn cứ tính số thuế phải nộp;

e) Có dấu hiệu bỏ trốn hoặc phát tán tài sản để không thực hiện nghĩa vụ thuế;

g) Đã nộp hồ sơ khai thuế cho cơ quan quản lý thuế nhưng không tự tính được số thuế phải nộp.

(ii) Đối với một số ngành nghề, hoạt động kinh doanh qua kiểm tra, thanh tra phát hiện có sổ sách kế toán, hóa đơn, chứng từ không đầy đủ hoặc kê khai, tính thuế không đúng với thực tế thì cơ quan thuế ấn định tỷ lệ giá trị gia tăng, tỷ lệ thu nhập tính trên doanh thu theo quy định của pháp luật.

(iii) Người nộp thuế bị cơ quan hải quan ấn định thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trong các trường hợp sau:

a) Khai thuế dựa vào các tài liệu không hợp pháp để khai thuế, tính thuế; không kê khai hoặc kê khai không đầy đủ, chính xác các nội dung liên quan đến xác định nghĩa vụ thuế;

b) Từ chối hoặc trì hoãn, kéo dài quá thời hạn quy định về việc cung cấp các tài liệu liên quan theo yêu cầu của cơ quan hải quan để xác định số thuế phải nộp; không chứng minh hoặc quá thời hạn quy định mà không giải trình được các nội dung liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật; không chấp hành quyết định kiểm tra, thanh tra của cơ quan hải quan.

c) Cơ quan hải quan có đủ cơ sở chứng minh việc khai báo trị giá hải quan của người nộp thuế không đúng với trị giá giao dịch thực tế;

d) Người khai thuế không tự tính được số thuế phải nộp;

đ) Các trường hợp khác do cơ quan hải quan hoặc cơ quan khác phát hiện việc kê khai, tính thuế không đúng với quy định của pháp luật;

Các căn cứ ấn định thuế bao gồm: (i) Cơ sở dữ liệu của cơ quan thuế; (ii) So sánh số thuế phải nộp của cơ sở kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, quy mô; (iii) Tài liệu và kết quả kiểm tra, thanh tra còn hiệu lực.

7.2.5. Kiểm tra thuế, thanh tra thuế

Mục tiêu của thanh, kiểm tra thuế là phòng ngừa, ngăn chặn các hành vi sai sót và gian lận thuế của đối tượng nộp thuế. Các đối tượng nộp thuế theo phương pháp kê khai thì một xu hướng tất yếu là đối tượng tìm mọi cách để giảm gánh nặng thuế của mình, chính vì thế chức năng thanh tra, kiểm tra thuế là một trong những chức năng quan trọng hàng đầu trong quản lý thuế theo chức năng.

Kiểm tra thuế

Mọi hồ sơ thuế gửi đến cơ quan thuế đều được kiểm tra tính đầy đủ, chính xác của các thông tin, tài liệu trong hồ sơ thuế nhằm đánh giá sự tuân thủ pháp luật về thuế của người nộp thuế. Việc kiểm tra thuế được thực hiện tại trụ sở cơ quan thuế hoặc tại trụ sở của người nộp thuế.

Nếu hết thời hạn theo thông báo của cơ quan thuế mà người nộp thuế không giải trình, bổ sung thông tin, tài liệu; hoặc không khai bổ sung hồ sơ thuế; hoặc giải trình, khai bổ sung hồ sơ thuế nhưng không chứng minh được số thuế đã khai là đúng thì cơ quan thuế thực hiện ấn định số thuế phải nộp và thông báo cho người nộp thuế biết hoặc ra quyết định kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế nếu không đủ căn cứ để ấn định số thuế phải nộp.

Các trường hợp kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế được quy định cụ thể tại Nghị định số 83/2013/NĐ-CP, cụ thể là:

- Kiểm tra đối với trường hợp quy định tại các Điểm c, d Khoản 3 Điều 77 của Luật Quản lý thuế.

- Kiểm tra đối với trường hợp qua phân tích, đánh giá việc chấp hành pháp luật về thuế của người nộp thuế xác định có dấu hiệu vi phạm pháp luật.

- Các trường hợp kiểm tra trước, hoàn thuế sau và kiểm tra sau hoàn thuế theo quy định.

- Kiểm tra đối với các trường hợp được lựa chọn theo kế hoạch, chuyên đề do Thủ trưởng cơ quan quản lý thuế cấp trên quyết định trên cơ sở áp dụng quản lý rủi ro về thuế.

Đối với người nộp thuế XNK, việc kiểm tra sau thông quan về thuế gồm:

- a) Kiểm tra đối với trường hợp quy định tại Điểm d Khoản 3 Điều 77 của Luật Quản lý thuế;

- b) Kiểm tra khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật về thuế;

- c) Kiểm tra theo kế hoạch để đánh giá việc tuân thủ pháp luật của người nộp thuế;

d) Kiểm tra theo chuyên đề do Thủ trưởng cơ quan hải quan cấp trên quyết định trên cơ sở phân tích, đánh giá rủi ro quản lý về hải quan.

Xử lý kết quả kiểm tra thuế: Kiểm tra thuế thấy bằng chứng vi phạm pháp luật thuế thì:

- Phải xử lý về thuế, xử phạt vi phạm hành chính
- Chuyển hồ sơ sang bộ phận thanh tra thuế và bổ sung vào kế hoạch thanh tra nếu có dấu hiệu trốn thuế, gian lận thuế.

Thanh tra thuế

Các trường hợp thanh tra: (i) Đối với doanh nghiệp có ngành nghề kinh doanh đa dạng, phạm vi kinh doanh rộng thì thanh tra định kỳ một năm không quá một lần. (ii) Khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật về thuế. (iii) Để giải quyết khiếu nại, tố cáo hoặc theo yêu cầu của thủ trưởng cơ quan quản lý thuế các cấp hoặc Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Quyết định thanh tra thuế phải có các nội dung: (i) Căn cứ pháp lý để thanh tra; (ii) Đối tượng thanh tra; (iii) Nội dung, phạm vi, nhiệm vụ thanh tra; (iiii) Thời hạn tiến hành thanh tra; (iiiii) Trưởng đoàn thanh tra và các thành viên khác của đoàn thanh tra.

Khi thực hiện thanh tra thuế, Đoàn thanh tra thuế phải có tối thiểu một thành viên là thanh tra viên thuế. Quyết định thanh tra thuế phải được gửi cho đối tượng thanh tra chậm nhất là ba ngày làm việc, kể từ ngày ký.

Quyền hạn và nhiệm vụ của trưởng đoàn thanh tra thuế và các thành viên được quy định tại Luật Thanh tra (Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế chỉ quy định nội dung viện dẫn).

7.2.6. Cường chế thi hành quyết định hành chính thuế

Các trường hợp bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế: (i) Người nộp thuế nợ tiền thuế, tiền phạt vi phạm pháp luật về thuế đã quá chín mươi ngày, kể từ ngày hết thời hạn (ii) Người nộp thuế nợ tiền thuế, tiền phạt vi phạm pháp luật về thuế khi đã hết thời hạn gia hạn nộp tiền thuế (iii) Người nộp thuế còn nợ tiền thuế, tiền phạt có hành vi phát tán tài sản, bỏ trốn.

Các biện pháp cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế:

a) Trích tiền từ tài khoản của đối tượng bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế tại Kho bạc Nhà nước, ngân hàng thương mại, tổ chức tín dụng khác; yêu cầu phong tỏa tài khoản;

b) Khấu trừ một phần tiền lương hoặc thu nhập;

c) Kê biên tài sản, bán đấu giá tài sản kê biên theo quy định của pháp luật để thu đủ tiền thuế, tiền phạt;

d) Thu tiền, tài sản khác của đối tượng bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế do tổ chức, cá nhân khác đang nắm giữ;

đ) Dừng làm thủ tục hải quan đối với hàng hóa nhập khẩu;

e) Thu hồi mã số thuế; đình chỉ việc sử dụng hóa đơn;

g) Thu hồi giấy chứng nhận kinh doanh, giấy phép thành lập và hoạt động, giấy phép hành nghề.

7.2.7. Xử lý vi phạm pháp luật về thuế

Việc xử lý vi phạm pháp luật và thuế được dựa trên các quy định của pháp luật thuế, pháp luật hải quan, pháp luật về xử phạt hành chính và pháp luật về hình sự theo nguyên tắc:

- Các sai phạm về thủ tục hành chính thì xử phạt theo kênh pháp luật hành chính theo Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 10 năm 2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế (Thông tư hướng dẫn số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013);

- Các sai phạm về thủ tục hành chính và nội dung của hoá đơn thực hiện theo Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24 tháng 9 năm 2013 của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực quản lý giá, phí, lệ phí, hoá đơn (Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính số 10/2014/TT-BTC ngày 17/01/2014).

- Các sai phạm về hành vi hành chính dẫn đến khai sai thuế, khai thiếu thuế thì tính lại thuế để thu đủ số thuế thiếu (truy thu tiền thuế); phạt tiền 20% số thuế khai thiếu, đồng thời tính tiền chậm nộp thuế tùy thuộc vào thời gian chậm nộp thuế (Kể từ ngày 1/7/2016 tỷ lệ tính tiền chậm nộp thuế là 0,03%/ngày).

- Các vi phạm hành chính về thuế dẫn đến trốn lậu thuế (bao gồm cả gian lận số thuế được hoàn) thì ngoài việc xử lý truy thu số tiền thuế trốn lậu, người nộp thuế còn bị phạt tiền từ một lần đến ba lần số thuế trốn lậu.

- Trường hợp gian lận thuế, trốn lậu thuế có dấu hiệu vi phạm hình sự thì cơ quan quản lý thuế chuyển hồ sơ sang các cơ quan bảo vệ pháp luật để điều tra, xử lý hoặc khởi tố theo quy định của pháp luật về hình sự.

8. KẾ HOẠCH THUẾ

Kế hoạch thuế được xem xét trong Chuyên đề này là những kế hoạch về thuế của các đối tượng nộp thuế mà không xem xét kế hoạch thu thuế của cơ quan quản lý thu thuế. Đây là một công cụ giúp các nhà quản lý doanh nghiệp ra các quyết định kinh doanh mang lại hiệu quả cao nhất khi xử lý thông tin, dữ liệu để ra các quyết định kinh doanh.

8.1. Sự cần thiết của kế hoạch thuế đối với hoạt động quản trị doanh nghiệp

Việc giảm trách nhiệm thuế theo luật định mang lại lợi ích cho doanh nghiệp, nhưng tại sao các nhà quản lý nên tìm hiểu cơ sở của kế hoạch thuế? Đây là một vấn đề quan trọng đặt ra tại các thời điểm khác nhau đối với các doanh nghiệp khác nhau và các doanh nghiệp có công ty con hoạt động ở các nước khác nhau.

Nhà quản lý cần phải có kiến thức về thuế, bởi vì việc tối ưu hóa tổng gánh nặng thuế trong tương lai là rất quan trọng để đạt được kết quả kinh doanh

tốt và do nhà quản lý là người ra quyết định trong doanh nghiệp. Việc hiểu biết về Luật thuế, Luật Quản lý thuế và tuân thủ chúng như thế nào cho phép các nhà quản lý ra quyết định kinh doanh tốt hơn và làm tăng hiệu quả công việc của họ. Nhà quản lý có trách nhiệm xác định các trách nhiệm thuế của mình hoặc có thể thông qua sử dụng tư vấn thuế một cách hiệu quả, bởi vì những nhà quản lý có thể nhận ra vấn đề khi nó phát sinh hoặc từ người tư vấn thuế.

Thuế ảnh hưởng đến thành công của doanh nghiệp bởi vì các quyết định hàng ngày nhìn chung đều dựa vào giá trị hiện tại đã được điều chỉnh rủi ro của các dòng tiền *sau thuế*. Hơn nữa, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, đóng góp bảo hiểm xã hội, doanh số bán hàng (giá trị gia tăng, loại hàng hóa và dịch vụ, số tiền bán hàng thu được) và các loại thuế khác mà hoạt động kinh doanh chịu sự điều chỉnh. Mặt khác, việc nộp thuế cho nhà nước là khoản được ưu tiên cao trong các dòng tiền của doanh nghiệp. Điều này cho thấy thuế không chỉ là một khoản phải thanh toán bắt buộc mà còn là khoản phải thanh toán nhanh và đúng hạn.

8.2. Mục đích của kế hoạch thuế và các hình thức kế hoạch thuế

8.2.1. Mục đích của kế hoạch thuế

Phần lớn mọi người đều suy nghĩ rằng tối thiểu hóa trách nhiệm thuế sẽ là mục đích của kế hoạch thuế. Thực ra tối thiểu hóa trách nhiệm thuế của tổ chức chỉ là mục đích ngắn hạn, thuế chỉ là một nhân tố trong số rất nhiều nhân tố cần cân nhắc khi hoạch định chiến lược kinh doanh. Hơn nữa, những chiến lược nhằm làm giảm trách nhiệm thuế của tổ chức thường gây ra rất nhiều chi phí mà mục tiêu của nhà kinh doanh là làm sao tối đa hóa giá trị của tổ chức, ví dụ: khi nhà quản lý tập trung vào tiết kiệm thuế mà không tập trung vào tăng doanh số hàng bán, cải tiến chất lượng sản phẩm hoặc tiết giảm chi phí sản xuất và cung ứng dịch vụ thì sẽ không mang lại kết quả là tối đa hóa lợi nhuận của tổ chức. Như vậy, chúng ta có thể thấy kế hoạch thuế nhằm vào tối ưu hóa trách nhiệm thuế hơn là tối thiểu hóa trách nhiệm thuế. Mục đích ở đây là đạt được lợi ích tối đa từ chi phí và rủi ro.

Hoạch định thuế còn có thể gây ra rủi ro, bởi vì việc thay đổi hoạt động để tiết kiệm thuế (ví dụ: chuyển sang hoạt động theo mô hình công ty có nhiều công ty con) thường làm tăng chi phí quản lý trong dài hạn và tạo ra những kết quả không ổn định do Luật thuế có thể thay đổi (trong hơn 20 năm qua Luật thuế của chúng ta đã thay đổi và thậm chí trong thời gian gần đây đã có sự thay đổi nhiều hơn) và thậm chí những quy định về thuế lại không rõ ràng và khó hiểu.

Đối với những hoạt động kinh doanh của công ty tại nhiều nước thì những sự xem xét đến chính sách thuế của từng quốc gia liên quan cũng cần phải được thực hiện. Ví dụ: Tại sao lợi nhuận kinh doanh đạt được ở Singapore (nơi có thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp thấp) lại chưa được chuyển hết về Việt Nam (nơi có thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp cao hơn)? Bởi vì, nếu chuyển thu nhập về Việt Nam thì doanh nghiệp cần phải nộp thêm thuế thu nhập doanh nghiệp và như vậy doanh nghiệp sẽ bị giảm đi nguồn lực ngay lập tức. Hoặc những hoạt động của công ty tại Hà Nội lại không được chuyển tất cả lên Lào

Cai (nơi được hưởng ưu đãi thuế suất, tức là có thuế suất thấp hơn Hà Nội)? Một lý do chính đó là chi phí di chuyển hoặc một số lý do khác quan trọng ảnh hưởng đến quyết định như là lao động, đối tác, nhà cung cấp, hệ thống hạ tầng, môi trường sống... Vì vậy, việc *tối thiểu hóa trách nhiệm thuế* không phải là mục đích chính nhưng nhiều tổ chức, cá nhân đã tiêu tốn nhiều thời gian và nguồn lực để tìm cách thực hiện mà không quan tâm đến toàn bộ các hoạt động của tổ chức.

8.2.2. Các hình thức kế hoạch thuế

Kế hoạch thuế thường được dựa vào việc khai thác những lợi thế của hoặc giá trị thời gian của tiền tệ (ví dụ: nộp thuế muộn hoặc trì hoãn thuế) hoặc sự khác nhau về thuế suất (ví dụ: sự chênh lệch thuế suất do có sự khuyến khích, ưu đãi thuế).

Kế hoạch tiết kiệm thuế thông thường xảy ra trong các trường hợp *sự tạo lập cơ sở kinh doanh, sự chuyển đổi hoạt động, sự tính toán thời gian và sự phân chia cơ sở thuế*.

Sự tạo lập cơ sở kinh doanh: là một hình thức kế hoạch thuế nhằm khai thác những lợi thế của ưu đãi thuế đó là việc chuyển một hoạt động sang một tổ chức khác được hưởng thuế suất thuế thấp hơn. Ví dụ: trong những năm qua nhiều công ty đã chuyển trụ sở về hoạt động ở những khu vực có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn nơi có mức thuế suất ưu đãi là 20% thấp hơn so với 28% ở địa bàn cách đó không xa.

Sự chuyển đổi hoạt động: là một hình thức kế hoạch thuế thể hiện sự chuyển đổi hoạt động sang những hoạt động có lợi thế về thuế đối với thu nhập hoặc tài sản được tạo ra. Ví dụ: Quảng cáo để bán hàng sẽ tạo ra thu nhập thường xuyên và bị đánh thuế ngay và sẽ tạo ra hình ảnh của công ty và kèm theo là tài sản thương hiệu (tài sản vô hình), khoản này chưa bị đánh thuế ngay mà chỉ bị đánh thuế khi tài sản vô hình này được bán (thu nhập về vốn).

Sự tính toán thời gian: là một hình thức kế hoạch thuế thể hiện những kỹ thuật chuyển thu nhập bị đánh thuế (cũng có thể được gọi là cơ sở thuế) sang kỳ kế toán tiếp sau, điều này sẽ làm tăng giá trị hiện tại của dòng tiền. Ví dụ: Khấu hao nhanh cho phép tăng chi phí được trừ của tài sản cố định trong những năm đầu và vì vậy đã trì hoãn được khoản thuế phải nộp sang những năm sau. Một ví dụ khác nữa đó là trường hợp xác định kế hoạch chuyển lỗ sang những năm sau hợp lý sẽ làm giảm trách nhiệm thuế phát sinh.

Sự phân chia cơ sở thuế: là một hình thức kế hoạch thuế thể hiện những kỹ thuật phân tán cơ sở thuế ra cho hai hoặc nhiều đối tượng nộp thuế để khai thác những sự khác nhau về thuế suất.

Ví dụ 8.1: thuế thu nhập cá nhân ở nước ta cao nhất là 35% nhưng thuế suất tiêu chuẩn của thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%. Một ông chủ của công ty TNHH tạo ra 700.000.000 đồng lợi nhuận và trả lương cho ông ta là 672.000.000 đồng (mức lương hợp lý), như vậy thu nhập chịu thuế của công ty là 28.000.000 (nếu không trả lương sẽ phải nộp thuế thu nhập là $700.000.000 \times 25\% = 175.000.000$ đồng) nhưng lúc này ông ta chỉ phải đóng thuế thu nhập cá

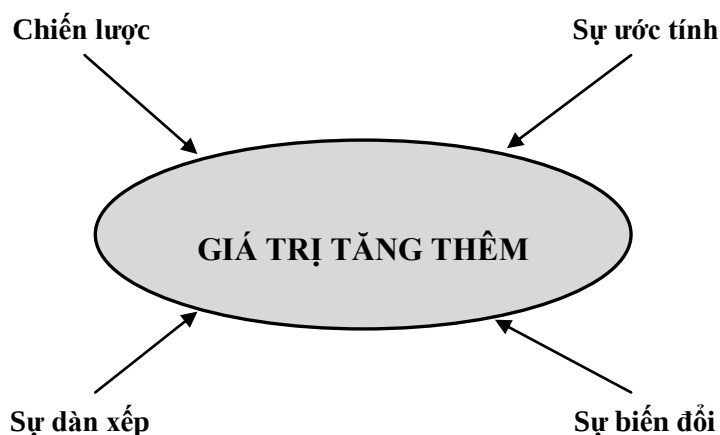
nhân là $57.000.000 + (672.000.000 - 48.000.000 - 384.000.000) \times 25\% = 117.000.000$ đồng và công ty phải trả 7.000.000 đồng ($= 28.000.000 \times 25\%$) tiền thuế. Tổng công tiền thuế mà công ty và ông ta phải trả lúc này là 124.000.000 đồng ($= 117.000.000 + 7.000.000$). Bằng kế hoạch thuế này ông ta đã tiết kiệm được số thuế thu nhập mỗi năm là 51.000.000 đồng ($= 175.000.000 - 124.000.000$).

Đặc biệt trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế hiện nay, việc công ty đa quốc gia có thể thực hiện kế hoạch phân chia cơ sở thuế này để làm giảm trách nhiệm thuế của mình. Tuy nhiên, việc thực hiện theo kế hoạch này của các công ty đa quốc gia đòi hỏi tốn kém nhiều chi phí và bị sự ngăn chặn bởi các biện pháp chống chuyển giá mà các quốc gia đưa ra.

8.3. Thiết lập kế hoạch thuế

Để lựa chọn một trong những hình thức kế hoạch thuế và làm tăng giá trị của công ty, nhà quản lý cần phải thực hiện các hoạt động ra quyết định kinh doanh. Tất nhiên, có thể giá trị của công ty có thể tăng lên vì những lý do khác như do thị trường đánh giá cao tài sản của công ty nhờ những nhân tố nằm ngoài sự kiểm soát của nhà quản lý. Tuy nhiên, một quyết định kinh doanh sẽ tạo ra những giao dịch và giao dịch này phải xảy ra và chuyển tài sản của công ty sang những khoản tiền. Nhà quản lý thường thực hiện những quyết định về mua, bán, thuê, cho thuê và quay vòng vốn. Nhà quản lý thường tối đa hóa giá trị của mỗi giao dịch được thực hiện và như vậy cuối năm tài chính những giao dịch này sẽ tối đa hóa giá trị công ty. Tuy nhiên, những giao dịch này luôn phải chịu sự tác động của chính.

Hình 8.1: Thiết lập kế hoạch thuế theo giao dịch



Một công ty mong muốn thực hiện những giao dịch mà nó làm tối đa hóa giá trị cuối kỳ. Công ty có thể lựa chọn các đối tác hoặc các giao dịch mà sự lựa chọn này được đánh giá bởi mục tiêu *chiến lược* của công ty. Nếu giao dịch (đã tính đến tác động của thuế) phù hợp với những mục tiêu chiến lược của công ty thì nhà quản lý có thể chấp nhận giao dịch này. Ngược lại, thậm chí giao dịch này có những lợi thế về thuế cao nhưng không phù hợp với mục tiêu chiến lược của công ty, công ty có thể xem xét từ chối giao dịch này.

Tiếp theo, công ty *ước tính* trách nhiệm thuế tương lai của công ty và lựa chọn sự tính toán thời gian (năm này hoặc một năm trong tương lai) của giao dịch. Do những ảnh hưởng của các giao dịch thường kéo dài trên một năm nên các dự án của công ty sẽ chịu ảnh hưởng của thuế trong tương lai, việc sử dụng các quy định về thuế, thuế suất hiện tại và dự kiến trong tương lai để dự báo trách nhiệm thuế của công ty trong tương lai.

Thuế cũng còn được *dàn xếp* giữa công ty với các tổ chức khác. Sự dàn xếp này nhằm tìm kiếm cách thức chuyển gánh nặng thuế sang cho tổ chức khác thông qua dàn xếp các điều khoản giao dịch. Các công ty thường cố gắng tối thiểu hóa chi phí thuế bằng cách *biến đổi* các giao dịch thông qua cân nhắc việc sử dụng các ưu đãi thuế. Ví dụ: nhà quản lý có thể tái cấu trúc lại giao dịch để chuyển những chi phí không được trừ thành những chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế hoặc chuyển thu nhập chịu thuế thông thường thành thu nhập từ vốn.

Giá trị tăng thêm là phần giá trị sau thuế mà công ty nhận được, cũng giống như thuế, giá trị tăng thêm luôn là mối quan tâm của hãng trong thời gian hoạt động. Bởi vì, đây là một nguyên tắc cơ bản mà các luồng tiền vào bây giờ có giá trị hơn sau đó và thiết lập kế hoạch thuế cần phải tính đến giá trị theo thời gian của một giao dịch. Giá trị theo thời gian của một giao dịch, giá trị sau thuế và chi phí giao dịch là những yếu tố làm tăng giá trị của công ty trong tương lai. Một yếu tố của giao dịch mà ảnh hưởng đến giá trị tăng thêm là chi phí giao dịch, như hoa hồng bán hàng hoặc phí môi giới, bởi vì chi phí giao dịch làm giảm giá trị ròng của giao dịch đối với công ty. Nếu chi phí giao dịch vượt quá giá trị hiện tại này thì giao dịch sẽ không được thực hiện.

Như vậy, vì theo mô hình thiết kế kế hoạch thuế này nhà quản lý cần phải xem xét tất cả những nhân tố: chiến lược, sự ước tính, giá trị tăng thêm, sự dàn xếp và sự biến đổi nhằm làm tăng giá trị của hãng tốt nhất. Chúng ta sẽ xem xét cụ thể từng nhân tố này.

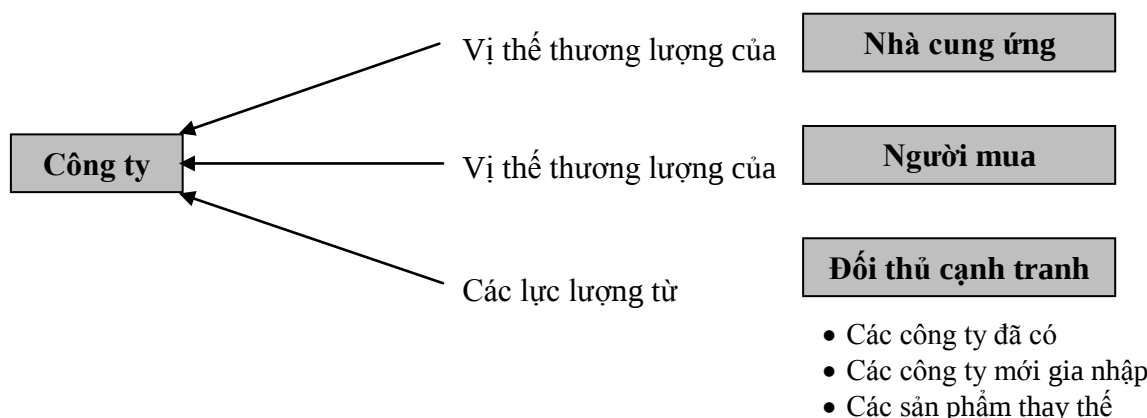
8.3.1. Chiến lược

Một nhân tố chính của bất kỳ sự thành công nào của một tổ chức là chiến lược được thực hiện một cách thành công và đúng đắn. Kế hoạch thuế cần phải nâng cao chiến lược của công ty và không đưa công ty tham gia vào tối thiểu hóa thuế đối với các giao dịch mà sai lệch với chiến lược của công ty. Ví dụ: một công ty cố gắng đưa thu nhập chịu thuế bằng không để không phải trả thuế thu nhập nhưng điều này lại mâu thuẫn với chiến lược đúng đắn của công ty (vì thu nhập bằng không thì công ty bị đánh giá giá trị thấp trên thị trường chứng khoán). Khi thành lập công ty, chiến lược có thể được suy nghĩ như một kế hoạch tổng thể khai thác nguồn lực để tạo ra vị thế. Một chiến lược đúng đắn và thành công khi nó xuất phát từ những sự đánh giá mục tiêu của công ty thường được gọi là SWOT: làm cho phù hợp Điểm mạnh (S) và Điểm yếu (W) bên trong với Cơ hội (O) và Nguy cơ (T) bên ngoài.

Chiến lược được sinh ra từ những phân tích theo mô hình này được và chiến lược cung cấp một cái nhìn về công ty muốn đi về đâu và điều này được

thể hiện trong báo cáo nhiệm vụ của công ty. Ví dụ: báo cáo nhiệm vụ có thể là “trở thành công ty hàng đầu trên thế giới về sản xuất Cà phê.” Cần phải có cấp độ chi tiết hơn của chiến lược để nhằm tận dụng những lợi thế hơn so với đối thủ cạnh tranh về thu hút khách hàng. Một chiến lược như vậy sẽ cho thấy rõ cần phải thực hiện những công việc tốt hơn, chi phí ít hơn hoặc nhanh hơn đối thủ cạnh tranh. Chiến lược kinh doanh của công ty được chi tiết theo cấp độ hoạt động, cấp độ công ty và theo cấp độ quốc tế. Ở cấp độ *hoạt động*, chiến lược của công ty liên quan đến giành được những lợi thế hơn so với đối thủ cạnh tranh để tạo ra giá trị cho khách hàng thông qua sản phẩm hoặc dịch vụ mà công ty cung cấp. Việc tập trung hoạt động đã đưa đến nhiều công ty trang bị thêm máy móc mới để chế biến Cà phê, thông qua đó công ty thực hiện chiến lược kinh doanh của mình. Khi phân tích cạnh tranh công ty cần phải cân nhắc đến những lợi thế hoặc bất lợi về thuế so với đối thủ cạnh tranh. Ở cấp độ *công ty*, chiến lược tập trung vào đa dạng hóa kinh doanh. Chiến lược này nhằm cải thiện tình hình tổ chức hoặc cách thức thực hiện của các đơn vị hiện có hoặc ở một đơn vị mới và nhấn mạnh lợi thế cạnh tranh và giá trị của khách hàng. Ở cấp độ quốc tế, chiến lược tập trung vào khai thác những lợi thế của công ty và những lợi thế kinh doanh trên thị trường toàn cầu. Chiến lược này đòi hỏi phải hiểu biết được các quốc gia mà công ty thực hiện kinh doanh và sự tin tưởng công việc vào chính phủ nước ngoài. Như một phần chiến lược của công ty nó cần phải đương đầu với những nguy cơ đã được chỉ ra ở Hình 9.2.

Hình 8.2: Các nguy cơ chung đối với công ty



Như vậy, kế hoạch thuế hiệu quả tương tác với những chiến lược của công ty như thế nào? Đầu tiên, một công ty không nên thay đổi hình thức của một giao dịch nhằm mục đích thuế, nếu sự thay đổi này không phù hợp với chiến lược của công ty. Chẳng hạn như, nếu một công ty muốn giành được một hoạt động kinh doanh khác không liên quan đến khả năng chính của nó để khai thác những lợi thế về thuế (ví dụ: chuyển lỗ sang các năm sau), thì điều này không nên làm trừ khi biết rõ thu nhập trước thuế đủ lớn.

Thứ hai, một chiến lược cạnh tranh của công ty có thể bị che đậy một phần bởi tình trạng thuế của công ty. Đơn giản là nếu một công ty được cơ cấu lại do đó nó có lợi thế về thuế hơn những đối thủ cạnh tranh của nó, điều này có

thể tạo cho công ty có những lợi thế về chi phí so với các đối thủ của nó. Kế hoạch thuế hiệu quả là một công cụ quan trọng để đạt được điều này (xem hình 9.1).

Ví dụ 8.2: Việc cho phép trích khấu hao nhanh (theo QĐ 206/2003/QĐ-BTC) đối với tài sản cố định mới với điều kiện công ty có kết quả kinh doanh hiệu quả cao. Cả công ty A và cả đối thủ cạnh tranh lớn nhất của nó đều mong muốn mua máy móc, thiết bị mới phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Công ty A đang phải chịu thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 25%; đối thủ cạnh tranh đang bị lỗ và đang muốn chuyển lỗ sang các năm sau (chưa phải nộp thuế). Nếu giá trị của máy móc mới là 1.000.000.000 đồng, thì chi phí sau thuế của công ty A sẽ thấp hơn bởi vì nó được thực hiện khấu hao nhanh để đưa vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế (mức khấu hao được trích lớn gấp đôi so với đối thủ cạnh tranh). Giả sử máy móc này được khấu hao trong 5 năm, như vậy năm đầu tiên công ty A sẽ có lợi trong việc khấu hao nhanh là 100.000.000 đồng tiền thuế ($= 40\% \times 1.000.000.000 \times 25\%$). Đối thủ cạnh tranh sẽ không được sử dụng khấu hao nhanh cho thiết bị này và như vậy công ty A có thể sử dụng lợi thế này để mua máy móc thiết bị, giảm giá bán sản phẩm hoặc đầu tư vào những dự án mới.

8.3.2. Sự ước tính

Công ty hoạt động trong một môi trường luôn biến động và công ty phải cố gắng dự tính những hoạt động của các đối thủ cạnh tranh của nó, thị trường và hành động của chính phủ. Kế hoạch thuế của công ty phải điều chỉnh thời gian giao dịch để khai thác những lợi thế về những thay đổi của thuế. Bởi vì một luật thuế trước khi được thay đổi thường có sự lấy ý kiến rộng rãi trước khi phê chuẩn và có hiệu lực nên nhà quản lý có thể biết trước để dự tính kế hoạch thuế của mình. Các công ty sẽ điều chỉnh thời gian giao dịch của mình khi họ biết được chắc chắn trách nhiệm thuế trong tương lai hoặc khi có những thay đổi chính trong luật thuế được biết trước. Ví dụ: họ biết rằng năm nay họ có một khoản lỗ về kinh doanh sẽ được phép chuyển sang năm sau.

Những thay đổi chắc chắn về thuế

Giả sử biết chắc rằng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ giảm vào ngày 1/1/2009. Bây giờ là tháng 12/2008, công ty có thể trì hoãn một số khoản thu nhập cho đến năm sau có nghĩa là họ sẽ chuyển thu nhập sang năm 2009 để khai thác lợi thế về giảm thuế suất.

Ví dụ 8.3: Một công ty đang xem xét việc bán một lô hàng để thu về tiền mặt. Lô hàng này sẽ tạo ra một khoản thu nhập chịu thuế là 20 tỷ đồng. Năm 2008 công ty phải chịu thuế suất thuế TNDN là 28%, nhưng năm 2009 công ty chịu thuế suất thuế TNDN là 25%. Công ty sẽ điều chỉnh thời gian của giao dịch này lùi lại vào năm sau để khai thác lợi thế về thuế. Điều này đã tiết kiệm cho công ty một khoản 0,6 tỷ đồng ($= 20 \times 28\% - 20 \times 25\%$).

Những ảnh hưởng của lỗ kinh doanh

Theo quy định của Luật Thuế TNDN, lỗ kinh doanh của doanh nghiệp

được phép chuyển sang những năm sau nhưng trong thời gian không được quá 5 năm. Nếu một công ty trong năm có lỗ kinh doanh, điều khoản này có ảnh hưởng lớn đến sự điều chỉnh thời gian của thu nhập và khoản chi phí được trừ hiện tại của công ty. Bởi vì nó liên quan đến giá trị hiện tại và giá trị tương lai của đồng tiền. Giả sử công ty có một khoản lỗ năm nay là 10 tỷ đồng và được sử dụng chuyển lỗ trong vòng 5 năm, chi phí vốn của công ty là 10%, giá trị hiện tại của khoản thuế được chuyển lỗ khoảng 40% số thuế trong trường hợp không được chuyển lỗ. Đây chính là một điểm quan trọng trong kế hoạch thuế của công ty mà nhà quản lý cần quan tâm.

Những thay đổi không chắc chắn về thuế

Nhà quản lý thuế của công ty có thể dự tính những sự thay đổi về thuế trước khi nó trở thành hiện thực. Ví dụ: khi chúng ta sửa đổi Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp, có kế hoạch hạ thuế suất xuống 25% hoặc 20%. Dự tính này về việc sẽ có thuế suất là 25% hay 20% là một điều rất quan trọng ảnh hưởng đến kế hoạch thuế của công ty. Giả định rằng xác suất của việc sử dụng kế hoạch dự báo việc cắt giảm thuế suất xuống 25% là 50% vào năm 2009, như vậy trách nhiệm thuế của công ty sẽ giảm đi trong những năm tới và càng giảm mạnh khi thuế suất chỉ là 20%. Vì vậy, nhà quản lý thuế của công ty cần phải có kế hoạch thay đổi thời gian giao dịch để tiết kiệm trách nhiệm thuế của công ty. Trong những năm này nhà quản lý thuế của công ty cần phải xem xét liệu Luật thuế có ảnh hưởng gì đến công ty và việc tăng hay giảm chi phí liên quan đến quảng cáo, tiếp thị, tiếp tân, tiếp khách... đối với công ty (công ty mới thành lập và công ty đã hoạt động trong nhiều năm).

Ví dụ 8.4: Công ty A có ngân sách cho quảng cáo là 1 tỷ đồng trong năm nay. Những nhà quản lý của công ty dự tính rằng xác suất để được tính hết chi phí quảng cáo là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là 30%. Nếu điều này xảy ra thì công ty sẽ tiết kiệm được một khoản thuế là 75 triệu đồng ($= 30\% \times 1\text{tỷ} \times 25\%$). Ngược lại, công ty sẽ không được tính phần chi phí vượt quá mức không chế về chi phí quảng cáo được trừ và sẽ được bù đắp bằng thu nhập sau thuế. Tất nhiên, công ty cần phải cân nhắc liệu mức quảng cáo này nó có tạo ra được kết quả kinh doanh vượt quá phần chi phí không được trừ hay không.

Những ảnh hưởng của giá cả

Những đối thủ cạnh tranh có thể phản ứng lại với những thay đổi dự kiến về thuế. Ít nhất đó là phản ứng trên diện rộng về cung và cầu trên một số thị trường nhất định do có sự thay đổi về giá cả. Việc cắt giảm thuế cũng gây ra sự tăng giá và việc tăng thuế là nguyên nhân tạo sức ép giảm giá. Theo cách này, những thay đổi về giá cả thị trường có thể không thể hiện những ảnh hưởng của chính sách thuế. Những ảnh hưởng của giá như vậy được biết như là thuế tiềm ẩn.

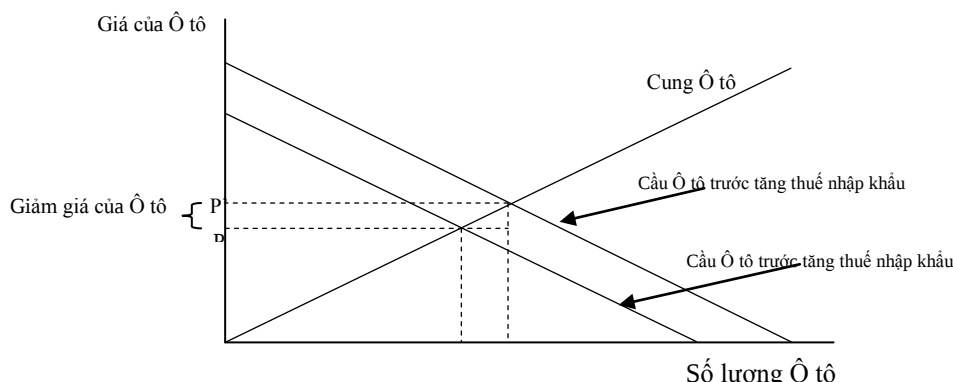
Các công ty có thể cố gắng dự tính những ảnh hưởng của giá cả do những thay đổi về thuế gây ra. Độ lớn của những ảnh hưởng giá cả phụ thuộc vào một số điều kiện. Những điều kiện này bao gồm độ co giãn của cung và cầu theo giá và liệu có thêm những nhà cung cấp mới có thể tham gia thị trường không (có

thể xảy ra trong dài hạn). Trong thực tế, độ co giãn của cầu/cung theo giá có thể không được biết, mặc dù bộ phận marketing của những công ty lớn thường có những dữ liệu về những thay đổi về giá của các sản phẩm của họ. Điểm mấu chốt ở đây là một số loại hàng hóa hoặc dịch vụ hoặc khoản đầu tư có mức giá như thế nào tại mức thuế đưa ra.

Nếu có sự tăng thuế đối với một số hàng hóa, dịch vụ hoặc đầu tư, ảnh hưởng trở lại đó là giá cả giảm. Những ảnh hưởng về giá này có ý nghĩa gì đối với các nhà quản lý? Nhà quản lý tài giỏi sẽ cố gắng dự tính những sự biến động về giá cả. Có một nguyên lý nổi tiếng trong kinh tế là gánh nặng của thuế mà công ty gánh chịu chỉ một phần khi có một sự thay đổi của thuế gây ảnh hưởng. Ảnh hưởng này được chỉ ra trong Hình 9.3, với những ảnh hưởng của giá cả do có thuế mới (hoặc tăng thuế) đánh vào Ô tô.

Trên Hình 8.3, tưởng tượng rằng cầu ô tô giảm do việc tăng thuế nhập khẩu đối với ô tô. Giá của thị trường cũng giảm xuống và một phần thuế nhập khẩu này nhà nhập khẩu ô tô phải gánh chịu do giá bán bị giảm xuống. Nhà nhập khẩu ô tô có thể dự tính những thay đổi trong chính sách thuế. Tuy nhiên, để cho đường cung dịch chuyển thì các nhà nhập khẩu hiện tại phải giảm đi hoặc giảm lượng nhập khẩu ô tô và điều này sẽ xảy ra trong một thời gian dài.

Hình 8.3: Ảnh hưởng giá cả của tăng thuế nhập khẩu đối với ô tô



Ví dụ 8.5: Giả sử nhà quản lý biết rằng thuế nhập khẩu ô tô sẽ tăng kể từ ngày 1/7/2008, là 10%. Một chiếc ô tô hiện có giá tính thuế nhập khẩu là 30.000 USD, thuế nhập khẩu là 80%, thuế tiêu thụ đặc biệt là 50%, được nhà nhập khẩu bán ra với giá là 90.000 USD. Giá vốn của ô tô nhập khẩu khi chưa tăng thuế là:

$$30.000 \times (1 + 80\%) \times (1 + 50\%) = 81.000 \text{ USD}$$

Và giá vốn của ô tô nhập khẩu sau khi tăng thuế:

$$30.000 \times (1 + 90\%) \times (1 + 50\%) = 85.500 \text{ USD}$$

Như vậy, nếu giữ nguyên giá bán ô tô thì nhà nhập khẩu phải chịu 5.500 USD do việc tăng thuế và nhà nhập khẩu phải có kế hoạch giảm nhập khẩu để tăng giá bán hoặc tăng giá bán nếu cầu không thay đổi. Trên giác độ của người mua xe ô tô, thì phải thay đổi dự toán ngân sách mua ô tô nếu như nhà nhập khẩu tăng giá bán. Đây là một ảnh hưởng do sự thay đổi chính sách thuế nhập khẩu đánh vào ô tô.

8.3.3. Giá trị tăng thêm

Nhà quản lý thuế của công ty bao giờ cũng phải quan tâm đến những giao dịch của công ty nhằm mục tiêu làm tăng giá trị cho công ty. Phần lớn các phương pháp đo lường giá trị tăng thêm của công ty đều xuất phát từ các báo cáo tài chính của công ty. Liên quan đến thu nhập kế toán là các luồng tiền của công ty. Nếu giá trị hiện tại thuần của các luồng tiền thu được từ một giao dịch là tốt thì sau đó theo thời gian nó sẽ được chuyển vào kết quả tài chính tốt. Cả hai hình thức nâng cao giá trị của cổ đông và tăng thù lao quản lý (như: thưởng cho quản lý dựa vào kết quả kinh doanh theo kế toán hoặc cổ phiếu ưu đãi cho các nhà quản lý).

Sử dụng luồng tiền để đo lường giá trị tăng thêm

Mối quan hệ của các luồng tiền với kế toán được minh họa trong ví dụ sau:

Ví dụ 8.6: Giả sử một công ty mua một khu đất trong năm nay và đầu tư vào khu đất này 20 tỷ đồng. Cuối năm sau công ty bán khu đất này với giá là 50 tỷ đồng. Thu nhập sau thuế của công ty trước khi có giao dịch bán khu đất và trước khi chi thù lao cho cán bộ quản lý tương ứng là: năm nay 200 tỷ đồng và năm sau 220 tỷ đồng. Có 10 triệu cổ phiếu phổ thông của công ty đang lưu hành. Nhà quản lý nhận chi thưởng bằng 5% thu nhập sau thuế. Công ty phải chịu mức thuế suất thuế TNDN là 25%. Ảnh hưởng giá trị tăng thêm từ giao dịch bán khu đất là (đơn vị tính: 1.000.000 đồng):

Loại	Luồng tiền	Thu nhập tài chính năm 2009	Luồng tiền	Thu nhập tài chính năm 2010
Giá vốn	<20.000>	-	-	-
Giá bán	-	-	50.000	-
Thu nhập	-	-	-	30.000
Thuế TNDN:				
(25%)(50.000 - 20.000)	-	-	<7.500>	<7.500>
Chi thù lao quản lý:				
(5%)(30.000)(1-25%) ^a			<1.125>	<1.125>
Luồng tiền thuần	<20.000>		41.375	
Những thay đổi về thu nhập				21.375
Thay đổi thu nhập trên mỗi cổ phiếu:				2.137,5 đồng
(21.375)/(10)				

^a Do chi thưởng quản lý là chi phí lấy từ thu nhập sau thuế

Trong ví dụ này, việc phân tích luồng tiền có cùng kết quả với thu nhập do kế toán tài chính thực hiện và bằng 21.375.000.000 đồng. Chỉ có một sự khác nhau giữa các luồng tiền và thu nhập khi lập báo cáo. Giá trị của cổ đông tăng lên 2.137,5 đồng mỗi cổ phiếu ($EPS = 2.137,5$); thu nhập của nhà quản lý tăng lên 1.125.000.000. Lưu ý rằng các luồng tiền sẽ rất ít khi bằng chính xác với sự thay đổi thu nhập tài chính nhận được theo thời gian, nhưng nó gần bằng với thu nhập tài chính. Một điều căn bản cần phải lưu ý là nếu nhà quản lý tối đa hóa luồng tiền sau thuế đối với mỗi giao dịch thì điều này cũng sẽ tối đa hóa giá trị của cổ đông như kế toán tài chính đã đo lường. Vì vậy, việc sử dụng phân tích luồng tiền chiết khấu (DCF) để đo lường liệu một phương pháp quản lý thuế sẽ làm tăng giá trị của công ty hay không là cần thiết.

Giá trị tăng thêm, luồng tiền và giá trị theo thời gian

Một nguyên lý của kinh doanh đó là một đồng thu nhập bây giờ sẽ có giá trị hơn một đồng thu nhập sau đó. Nếu thuế suất và cơ sở thuế không thay đổi, nhà quản lý thuế cần có kế hoạch trì hoãn thu nhập và gia tăng chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Đó chính là giá trị hiện tại (NPV) của khoản thuế dự tính mà nhà quản lý nên tính toán để tối thiểu hóa. Điều này cho thấy rằng không chỉ các luồng tiền mà còn cả các luồng tiền chiết khấu nên được sử dụng để xác định liệu một giao dịch có làm tăng giá trị sau thuế của công ty hay không.

Ví dụ 8.7: Một công ty có thể thực hiện một trong hai khoản đầu tư. Cả hai khoản này được thực hiện trong 3 năm và có cùng luồng tiền trước thuế thu về là 10.000.000 đồng/năm. Tổng số thuế của khoản đầu tư đầu tiên là 6.000.000 đồng (mỗi năm trả 2.000.000 đồng). Tổng số thuế đối với khoản đầu tư thứ hai cũng là 6.000.000 đồng, nhưng tất cả khoản thuế này được chi trả trong năm cuối cùng. Nếu công ty có 10% chi phí vốn, vì vậy giá trị hiện tại của thuế đối với khoản đầu tư thứ nhất là: $2.000.000 (0,9091) + 2.000.000 (0,8264) + 2.000.000 (0,7513) = 4.973.600$ đồng (nhân tố giá trị hiện tại cho một năm là $1/(1+r)^n = 1/(1,1)^1 = 0,9091$ và năm thứ hai là $1/(1,1)^2 = 0,8264$). Đối với khoản đầu tư thứ hai, giá trị hiện tại của thuế là $6.000.000(0,7513) = 4.507.800$ đồng. Vì vậy, chúng ta có thể thấy giá trị thời gian của sự trì hoãn thuế và khoản đầu tư thứ hai có giá trị tăng thêm lớn hơn cho công ty.

Phương pháp khác đo lường giá trị tăng thêm

Ngoài phương pháp luồng tiền chiết khấu thì còn có các phương pháp khác để đo lường giá trị tăng thêm của công ty. Trên cơ sở hàng năm, nhà đầu tư và các chủ nợ sẽ giám sát tình hình tài chính của công ty. Bởi vì thông tin DCF (đặc biệt là về các dự án riêng lẻ) là rất ít được cung cấp cho người bên ngoài, họ thường phải dựa vào đánh giá hoạt động thông qua các dữ liệu báo cáo tài chính được công bố. Vì vậy, nhà quản lý cần phải biết các giao dịch ảnh hưởng như thế nào đến sự đo lường giá trị tăng thêm. Các phương pháp đo lường báo cáo tài chính hàng năm phổ biến là lãi trên cổ phiếu (EPS), thu nhập trên vốn chủ sở hữu (ROE) và giá trị tăng thêm về kinh tế (EVA). EVA ngày càng trở thành phương pháp đánh giá quan trọng, nó được xác định bằng lợi nhuận hoạt

động sau thuế trừ chi phí vốn bình quân có trọng số của công ty. Theo EVA thì nếu một giao dịch tối thiểu hóa trách nhiệm thuế có thể là cách làm kém cỏi nếu nó làm giảm EVA.

EVA có thể giảm đi do lợi nhuận hoạt động sau thuế bị giảm xuống hoặc do tăng sử dụng vốn hoặc sử dụng vốn với chi phí cao hơn. Giả sử một công ty mua một nhà máy mới và nhà máy này làm tăng thêm lợi nhuận hoạt động hàng năm là 1 tỷ đồng. Công ty sử dụng phương pháp khấu hao nhanh và được miễn thuế trong 2 năm kể từ khi có thu nhập chịu thuế. Để tài trợ cho nhà máy này, công ty phát hành 1 tỷ đồng trái phiếu với lãi suất là 8%. Trước khi thực hiện mua nhà máy, công ty có lợi nhuận hoạt động sau thuế là 100 tỷ đồng và vốn là 200 tỷ dưới dạng phát hành cổ phiếu có chi phí là 14%. EVA trước và sau khi thực hiện giao dịch mua nhà máy là:

Lợi nhuận sau thuế - Chi phí vốn = EVA

Trước khi mua nhà máy: $100 - (200) \times 14\% = 72$ tỷ

Sau khi mua nhà máy: $101 - [(200) \times 14\% + (1) \times 8\%] = 72,2$ tỷ

Vì vậy, theo EVA thì việc mua nhà máy này có thể được chấp nhận vì có EVA sau khi mua lớn hơn trước khi mua nhà máy (EVA tăng lên 0,2 tỷ đồng). Tuy nhiên, trước khi đưa ra quyết định cuối cùng về mua nhà máy cần phải sử dụng phân tích NPV để xem xét những ảnh hưởng dài hạn (như do chi phí khấu hao giảm dần trong những năm sau, hết thời hạn ưu đãi thuế...).

Tối đa hóa giá trị tăng thêm và những xung đột tiềm tàng

Việc tối đa hóa hay làm tăng giá trị tăng thêm là một cam kết ngầm giữa nhà quản lý công ty và các cổ đông của công ty, điều này liên quan chặt chẽ đến thông tin của kế toán tài chính. Công ty có thể có ràng buộc vay nợ với các chỉ tiêu tài chính nhất định. Vì vậy, một giao dịch trong khi tiết kiệm được thuế nhưng có thể gây hại cho công ty nếu nó làm cho các chỉ tiêu tài chính phá vỡ những ràng buộc tài chính. Giả sử có một giao dịch tiết kiệm được 100 triệu đồng thuế. Tuy nhiên, giao dịch này được tài trợ bằng vay nợ và làm tăng thêm khoản nợ hiện có của công ty và làm cho hệ số nợ trên vốn chủ sở hữu vượt quá mức tối đa được quy định trong ràng buộc vay nợ. Nếu chi phí để thu xếp lại khoản nợ vượt quá 100 triệu đồng thì giao dịch này sẽ bị loại bỏ. Những cam kết khác trên cơ sở kế toán tài chính có thể với nhà quản lý, khách hàng hoặc nhà cung cấp.

Để thấy rõ hơn điều này chúng ta quay lại với ví dụ 8.6. Giả sử bạn là giám đốc tài chính của một công ty và đang cố gắng quyết định liệu có đầu tư vào một khu đất hay không. Khoản vốn đầu tư 20 tỷ đồng sẽ tạo ra luồng tiền âm trong năm thứ nhất và không có ảnh hưởng tích cực đối với EPS cho đến năm thứ 2. Nếu nhà quản lý cấp dưới của công ty được nhận tiền thưởng dựa trên EPS có thể đầu tư 20 tỷ đồng vào một dự án khác mà có ảnh hưởng tích cực đến EPS trong năm này và có thể rất khó thuyết phục họ đầu tư vào khu đất này thậm chí việc đầu tư vào đất có thể có NPV sau thuế cao hơn.

Cổ đông quan tâm như thế nào đến phương pháp đo lường giá trị tăng

thêm của một giao dịch có liên quan với thuế? Phương pháp được sử dụng là NPV nhưng cũng phải cân nhắc bất kỳ những đánh giá báo cáo tài chính quan trọng và vấn đề ràng buộc liên quan đến báo cáo tài chính.

Rủi ro và sự điều chỉnh giá trị tăng thêm

Cả rủi ro kinh doanh và cả rủi ro do sự thay đổi của chính sách thuế nên được xem xét đối với lập kế hoạch thuế của nhà quản lý.

9. QUY ĐỊNH VỀ HÀNH NGHỀ DỊCH VỤ LÀM THỦ TỤC VỀ THUẾ VÀ TƯ VẤN THUẾ

Sự phát triển trong công tác quản lý thu thuế và nâng cao tính tuân thủ của đối tượng nộp thuế đòi hỏi phải có sự tham gia của toàn xã hội và đặc biệt là các tổ chức kinh doanh dịch vụ tư vấn làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế. Cơ chế đối tượng nộp thuế tự khai, tự nộp thuế (Self-Assessment System) là một cách thức nâng cao tính tuân thủ cũng như hiệu quả quản lý thu thuế hiện nay ở Việt Nam. Tuy nhiên, cơ chế này cần phải có sự trợ giúp của cả phía các cơ quan nhà nước (chủ yếu là cơ quan thuế) cũng như các tổ chức chuyên nghiệp cung cấp các dịch vụ về thuế cho các đối tượng nộp thuế. Trong phần này chúng ta tìm hiểu về dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế. Đối tượng nào được phép kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế? Đối tượng nào được tư vấn thuế? Điều kiện để thực hiện cung cấp dịch vụ cho đối tượng nộp thuế; Quyền và trách nhiệm của tổ chức kinh doanh dịch vụ, cá nhân tư vấn thuế; Cơ quan quản lý hoạt động kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế.

9.1. Làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế

Chúng ta cần phân biệt làm thủ tục thuế và tư vấn thuế. Nhìn chung, *làm thủ tục về thuế là thay mặt khách hàng xử lý các vấn đề về đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, khiếu nại về thuế, lập hồ sơ đề nghị miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế* trong khi *tư vấn thuế là cung cấp những “lời khuyên” cho khách hàng về làm sao để tối ưu trách nhiệm thuế của những hoạt động trong tương lai* (chủ yếu là tư vấn về kế hoạch thuế đã được trình bày trong chương 9). Hai hoạt động này thường gắn chặt với nhau, những chuyên gia thuế phát hiện ra để tư vấn trong quá trình cung cấp dịch vụ làm thủ tục về thuế hoặc trong quá trình tư vấn thuế cần phải có những lời khuyên về tuân thủ tục về thuế cho khách hàng. Tuy nhiên, phần lớn các tổ chức kinh doanh đều dành phần lớn thời gian vào công tác làm thủ tục về thuế trong hoạt động tuân thủ thuế của họ.

Cả hoạt động làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế đều đòi hỏi các yêu cầu về chuyên môn. Một nhà tư vấn thuế giỏi phải là một người đã rất thông thạo làm các thủ tục về thuế. Chính hoạt động làm thủ tục về thuế đã dạy cho họ làm thế nào để trở thành một nhà tư vấn thuế giỏi.

Tóm lại, tư vấn thuế được phát triển và dựa vào làm thủ tục về thuế. Chính vì vậy, những quy định về kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế là điều mà các nhà tư vấn thuế phải tuân theo.

9.2. Kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Ở nước ta hiện nay, chỉ có tổ chức mới có thể thực hiện kinh doanh dịch vụ

làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế, riêng cá nhân không được phép kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế mà chỉ có thể hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế thông qua tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế. Cá nhân cũng như tổ chức có thể hành nghề tư vấn thuế.

Phần này chúng ta sẽ xem xét những điều kiện để kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

9.2.1. Điều kiện kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Theo quy định hiện hành của Luật pháp Việt Nam, chỉ có *tổ chức* mới được phép kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế. Cụ thể:

Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế là doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ *có điều kiện* được thành lập và hoạt động theo Luật doanh nghiệp, thực hiện các thủ tục về thuế theo thỏa thuận với người nộp thuế.⁷

Có điều kiện ở đây có nghĩa là tổ chức cung cấp dịch vụ làm thủ tục về thuế và tư vấn thuế cần phải:

- Có ngành, nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế được ghi trong giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh;
- Có ít nhất hai nhân viên được cấp chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế (còn gọi là “*nhân viên đại lý thuế*”).

Dịch vụ làm thủ tục về thuế do tổ chức được phép hành nghề cung cấp là hoạt động mà tổ chức này thực hiện các thủ tục đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, khiếu nại về thuế, lập hồ sơ đề nghị miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế thay người nộp thuế đảm bảo tuân thủ theo đúng Luật pháp của Việt Nam và hợp đồng cung cấp dịch vụ được ký kết.

“Nhân viên đại lý thuế” là người có Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế do Tổng cục Thuế cấp và làm việc cho tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

Các nhân viên đại lý thuế phải đảm bảo được các điều kiện theo quy định:

- Là công dân Việt Nam hoặc công dân nước ngoài được phép sinh sống và làm việc tại Việt Nam trong thời hạn từ một năm trở lên (kể từ thời điểm đăng ký hành nghề), trừ các cá nhân thuộc một trong các trường hợp: Người bị hạn chế hoặc mất năng lực hành vi dân sự; Đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự, đang chấp hành hình phạt tù hoặc đã bị kết án về một trong các tội về kinh tế, về chức vụ liên quan đến tài chính, kế toán mà chưa được xóa án tích; Nhân viên đại lý thuế đã bị thu hồi vĩnh viễn Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế hoặc trong thời gian bị xử lý vi phạm dưới hình thức tạm đình chỉ; Cán bộ, công chức đang tại chức theo quy định của pháp luật về cán bộ, công chức; Cán bộ, công chức, viên chức sau khi thôi giữ chức vụ đang trong thời gian quy định không được kinh doanh, theo quy định tại Nghị định số 102/2007/NĐ-CP ngày 14/6/2007 của Chính phủ về việc quy định thời hạn không được kinh doanh

⁷ Theo Điều 20 khoản 4 của Luật Quản lý thuế

trong lĩnh vực trách nhiệm quản lý đối với cán bộ, công chức, viên chức sau khi thôi giữ chức vụ;

- Có phẩm chất, đạo đức nghề nghiệp, trung thực, có ý thức chấp hành nghiêm chỉnh pháp luật của Nhà nước;

- Có Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế do Tổng cục Thuế cấp;

- Là thành viên sáng lập hoặc có hợp đồng lao động làm việc trong tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

Ngoài những điều kiện trên đối với nhân viên đại lý thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế cần phải quan tâm đến những yếu tố liên quan đến nhân viên đại lý thuế, gồm:

Thứ nhất, mỗi một nhân viên đại lý thuế *chỉ được đăng ký* làm nhân viên đại lý thuế tại một đại lý thuế *trong cùng một thời gian* (không được đăng ký làm việc cùng lúc cho từ hai tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế trở lên).

Thứ hai, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải lưu giữ hồ sơ của nhân viên đại lý thuế gồm: Đơn đăng ký hành nghề (theo mẫu ban hành kèm theo Thông tư số 117/2012/TT-BTC ngày 19/7/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn về hành nghề dịch vụ thủ tục về thuế; Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế (bản sao có chứng thực); 01 ảnh màu cỡ 3x4 chụp trong thời gian 6 tháng tính đến thời điểm nộp hồ sơ đăng ký hành nghề.

Thứ ba, nhân viên đại lý thuế *chỉ được hành nghề* khi có tên trong danh sách nhân viên của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế do Tổng cục Thuế thông báo trên Website của Tổng cục Thuế.

9.2.2. Thủ tục, hồ sơ đăng ký hành nghề

Khi có đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ hành nghề tư vấn làm thủ tục về thuế, trước khi hoạt động, tổ chức kinh doanh dịch vụ này phải lập hồ sơ đăng ký hành nghề gửi cho Tổng cục Thuế. Cụ thể, hồ sơ gồm có:

- Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh và Giấy chứng nhận đăng ký thuế (bản sao có công chứng hoặc chứng thực);

- Danh sách nhân viên đại lý thuế làm việc tại tổ chức hành nghề (theo mẫu ban hành kèm theo Thông tư số 117/2012/TT-BTC ngày 19/7/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn về hành nghề dịch vụ thủ tục về thuế) kèm theo đơn đăng ký hành nghề của từng nhân viên;

- Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế của các nhân viên đại lý thuế có tên trong danh sách đăng ký (bản sao có chứng thực);

- 01 ảnh màu cỡ 3x4 của nhân viên đăng ký hành nghề chụp ở thời điểm làm đơn đăng ký hành nghề.

9.2.3. Quyền và Trách nhiệm của tổ chức hành nghề kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Quyền của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế:

Khi thực hiện hợp đồng dịch vụ làm thủ tục về thuế, tổ chức này có các quyền sau:

- Thực hiện các thủ tục về thuế theo hợp đồng với người nộp thuế;
- Yêu cầu tổ chức, cá nhân nộp thuế cung cấp đầy đủ, chính xác các chứng từ, hồ sơ, tài liệu và thông tin cần thiết liên quan tới việc làm thủ tục về thuế theo hợp đồng đã ký kết giữa hai bên;
- Được cơ quan thuế các cấp hướng dẫn miễn phí thủ tục hành chính, phổ biến các quy định mới về thuế, tập huấn, bồi dưỡng nghiệp vụ thuế định kỳ và hỗ trợ kỹ thuật khi thực hiện kê khai thuế điện tử;
- Thực hiện các quyền của người nộp thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế và theo hợp đồng với người nộp thuế;
- Có quyền khiếu nại công chức thuế, cơ quan thuế không thực hiện đúng các quy định của pháp luật gây khó khăn, cản trở hoạt động dịch vụ làm thủ tục về thuế của đại lý thuế và nhân viên đại lý thuế.

Trách nhiệm của tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế:

a) Đăng ký nhân viên đại lý thuế

Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải có ít nhất hai nhân viên đại lý thuế hoạt động thường xuyên, chính vì vậy tổ chức này phải có trách nhiệm đăng ký nhân viên đại lý thuế với cơ quan nhà nước, cụ thể:

- Hàng năm, trước ngày 30 tháng 11, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm tổng hợp danh sách nhân viên đăng ký làm việc tại tổ chức này năm sau gửi Tổng cục Thuế kèm theo hồ sơ đăng ký nhân viên đại lý thuế. Những nhân viên đại lý thuế đã đăng ký hành nghề tại tổ chức này năm trước nếu tiếp tục làm việc cho tổ chức đó năm sau thì không phải làm hồ sơ mới. Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế báo cáo danh sách các nhân viên tiếp tục hành nghề này với Tổng cục Thuế (theo mẫu ban hành kèm theo Thông tư số 117/2012/TT-BTC)

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm đăng ký bổ sung danh sách nhân viên đại lý thuế mới được tuyển dụng hoặc mới được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế với Tổng cục Thuế kèm theo hồ sơ đăng ký nhân viên đại lý thuế.

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm thông báo về Tổng cục Thuế danh sách nhân viên hành nghề chuyển, nghỉ việc, nghỉ hưu, chết hoặc không đủ điều kiện hành nghề theo quy định của pháp luật (theo mẫu quy định) trong thời gian 10 ngày kể từ ngày nhân viên đại lý thuế đó chính thức nghỉ việc hoặc thôi làm việc tại tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

b) Khi kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế

Khi kinh doanh dịch vụ này, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải có hợp đồng được ký kết, thực hiện các công việc theo hợp đồng và phải tuân thủ những quy định sau:

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải lập hợp đồng bằng văn bản với tổ chức, cá nhân nộp thuế về phạm vi công việc thủ tục về thuế được uỷ quyền, thời hạn được uỷ quyền, trách nhiệm của các bên và các nội dung khác do hai bên thoả thuận và được ghi trong hợp đồng không trái với quy định của pháp luật. Các tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế đã đăng ký hành nghề với Tổng cục Thuế và có tên trên danh sách công khai các tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế đã đăng ký hành nghề trên Website của Tổng cục Thuế mới được thực hiện ký hợp đồng dịch vụ làm thủ tục về thuế.

- Thông báo bằng văn bản cho cơ quan Thuế quản lý trực tiếp người nộp thuế về hợp đồng dịch vụ làm thủ tục về thuế: phạm vi công việc thủ tục về thuế được uỷ quyền, thời hạn uỷ quyền.

- Khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, lập hồ sơ đề nghị số tiền thuế được miễn, số tiền thuế được giảm, số tiền thuế được hoàn theo quy định của Luật Quản lý thuế và các quy định khác của pháp luật có liên quan. Cụ thể: khi làm thủ tục về thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế chịu trách nhiệm kê khai hồ sơ thuế, có chữ ký của người đại diện theo pháp luật của đại lý thuế, đóng dấu trên tờ khai thuế, chứng từ nộp thuế, hồ sơ thuế, hồ sơ quyết toán thuế, hồ sơ hoàn thuế, hồ sơ miễn thuế, giảm thuế và trên hồ sơ thuế phải có cả chữ ký của nhân viên đại lý thuế trực tiếp thực hiện dịch vụ trên cơ sở hợp đồng đã ký giữa đại lý thuế với tổ chức, cá nhân nộp thuế. Khi ký tên trên các hồ sơ thuế, nhân viên đại lý thuế phải ghi rõ họ, tên và số chứng chỉ hành nghề do Tổng cục Thuế cấp.

- Cung cấp cho cơ quan quản lý thuế các tài liệu, chứng từ để chứng minh tính chính xác của việc khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, đề nghị số tiền thuế được miễn, số tiền thuế được giảm, số tiền thuế được hoàn của người nộp thuế.

- Không được thông đồng với công chức quản lý thuế, người nộp thuế để trốn thuế, gian lận thuế. Trường hợp tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có hành vi thông đồng với tổ chức cá nhân nộp thuế hoặc tự thực hiện các hành vi trốn thuế, khai thiếu thuế, vi phạm thủ tục về thuế thì tổ chức, cá nhân nộp thuế vẫn phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về các nội dung sai phạm trên. Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải liên đới chịu trách nhiệm và phải chịu bồi thường theo hợp đồng đã ký kết với tổ chức, cá nhân nộp thuế.

- Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trách nhiệm báo cáo với cơ quan Thuế trong các trường hợp: Chậm nhất vào ngày 31 tháng 3 hàng năm, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế thực hiện gửi báo cáo tình hình hoạt động của năm trước bằng văn bản tới Tổng cục Thuế và cơ quan Thuế nơi tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế có trụ sở chính về tình hình hoạt động của mình, những tồn tại, cách khắc phục và các kiến nghị với cơ quan Thuế; Báo cáo tình hình hoạt động kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế và các thông tin cần thiết khác phục vụ cho hoạt động quản lý khi Tổng cục Thuế yêu cầu đột xuất bằng văn bản; Khi có sự thay đổi tên gọi, địa chỉ trụ sở chính, văn phòng giao dịch, nội dung đăng ký kinh doanh của tổ chức kinh doanh dịch

vụ làm thủ tục về thuế và thay đổi nhân viên đại lý thuế phải thông báo bằng văn bản cho Tổng cục Thuế chậm nhất là 10 ngày kể từ ngày thay đổi.

- Hàng năm, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế cử nhân viên đại lý thuế tham gia khoá học cập nhật kiến thức do Tổng cục Thuế tổ chức.

9.2.4. Điều kiện để được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế

Các cá nhân là người Việt Nam hoặc người nước ngoài được phép dự thi để được cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế. Các cá nhân này phải có lý lịch rõ ràng, có phẩm chất, đạo đức tốt, trung thực, có ý thức chấp hành nghiêm chỉnh Pháp luật của Việt Nam. Ngoài điều kiện trên, các cá nhân phải có các điều kiện sau:

- Có bằng cao đẳng trở lên thuộc các chuyên ngành kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán, luật và đã có thời gian làm việc *từ hai năm trở lên* trong những lĩnh vực này;

- Có đầy đủ Hồ sơ đăng ký dự thi cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế đã dự thi đầy đủ và đạt kết quả yêu cầu và đã được Hội đồng thi cấp Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế công nhận.

9.2.5. Xử phạt và khen thưởng

a) Đối với tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế

- Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế làm thủ tục về thuế thay người nộp thuế nếu có hành vi vi phạm pháp luật về thuế thì bị xử phạt hành chính theo quy định tại Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 10 năm 2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế (Thông tư hướng dẫn số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013).

- Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế bị *tạm đình chỉ* hoạt động dịch vụ làm thủ tục về thuế và *xoá tên trên danh sách công khai đại lý thuế* đã đăng ký hành nghề làm dịch vụ về thuế trên Website của Tổng cục Thuế trong các trường hợp: Không còn đủ điều kiện hành nghề theo những vấn đề được trình bày ở mục 10.2.1 của chương này; Không cung cấp thông tin theo yêu cầu của cơ quan Thuế, không nộp báo cáo về tình hình hoạt động theo quy định.

- Hình thức tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế: Tổng cục Thuế ra quyết định tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và xoá tên khỏi danh sách hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và thông báo công khai trên Website của Tổng cục Thuế.

b) Xử lý vi phạm đối với nhân viên đại lý thuế

- Nhân viên đại lý thuế bị *thu hồi vĩnh viễn* và công bố công khai Chứng chỉ hành nghề không còn giá trị trong các trường hợp: Có hành vi thông đồng, giúp người nộp thuế trốn thuế, gian lận thuế bị kết án bằng một bản án có hiệu lực về tội trốn thuế (được quy định tại Điều 161 Bộ luật Hình sự của nước Cộng

hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam số 15/1999/QH10 ngày 21/12/1999); Phát hiện sử dụng văn bằng, Chứng chỉ giả trong hồ sơ thi cấp Chứng chỉ hành nghề.

- Nhân viên đại lý thuế bị tạm đình chỉ hành nghề và xoá tên trong danh sách đăng ký hành nghề *1 năm* trong các trường hợp: Cho người khác mượn hoặc sử dụng Chứng chỉ hành nghề hoặc hành nghề tại 02 đại lý thuế trở lên trong cùng một khoảng thời gian; Hành nghề khi chưa có tên trong danh sách công bố công khai nhân viên đại lý thuế đã đăng ký hành nghề.

c) Hình thức thu hồi, tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế:

Tổng cục Thuế ra Quyết định thu hồi, tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và xóa tên khỏi danh sách đăng ký hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và thông báo công khai đến cơ quan thuế các cấp và trên Website của Tổng cục Thuế.

d) Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế bị tạm đình chỉ hành nghề, nhân viên đại lý thuế bị tạm đình chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế đã bị xoá tên khi hết thời hạn tạm đình chỉ nếu tiếp tục hành nghề thì phải đăng ký lại theo quy định.

9.3. Hành nghề dịch vụ tư vấn thuế

Hiện nay, Việt Nam chưa có một quy định pháp lý cụ thể nào về tư vấn thuế. Tuy nhiên, như đã trình bày trong phần 10.1, nhà tư vấn thuế phải tuân theo những quy định về kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế và các quy định hành nghề khác.

Bên cạnh những Luật pháp chung liên quan đến nhà cung cấp dịch vụ tư vấn thuế và khách hàng, cần phải có thêm những quy định cụ thể mà nhà tư vấn thuế phải tuân theo khi thay mặt khách hàng làm việc với cơ quan Thuế.

9.3.1. Cơ quan quản lý hoạt động hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, tư vấn thuế

Cơ quan chịu trách nhiệm quản lý các tổ chức hoạt động hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế hiện nay ở Việt Nam, bao gồm: Cơ quan cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh (Sở Kế hoạch và Đầu tư, Cơ quan quản lý nhà nước về hoạt động hành nghề (Tổng cục Thuế). Tuy nhiên, trong mục này chúng ta chỉ đề cập đến cơ quan quản lý nhà nước về hoạt động hành nghề kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

9.3.1.1. Tổng cục Thuế

Tổng cục Thuế là cơ quan Quản lý nhà nước về tổ chức quản lý thu thuế của Việt Nam, Tổng cục Thuế chịu trách nhiệm quản lý:

- Tổ chức thi và cấp Chứng chỉ hành nghề làm thủ tục về thuế thống nhất tập trung trên cả nước;

- Tổ chức các khoá đào tạo, bồi dưỡng kiến thức về pháp luật thuế, kế toán cho người dự thi lấy Chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế; cho các nhân viên đại lý thuế định kỳ hàng năm hoặc khi có sửa đổi, bổ sung hay ban hành mới về pháp luật thuế;

- Tiếp nhận và quản lý hồ sơ đăng ký Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế và nhân viên đại lý thuế;
- Xác nhận danh sách đăng ký hành nghề đại lý thuế;
- Tạm đình chỉ hoạt động dịch vụ làm thủ tục về thuế đối với Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế vi phạm pháp luật và thông báo cho cơ quan Thuế các cấp biết;
- Tạm đình chỉ, thu hồi Chứng chỉ hành nghề đối với nhân viên đại lý thuế và xoá tên trong danh sách đăng ký nhân viên đại lý thuế;
- Thông báo công khai: Danh sách Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế đã đăng ký hành nghề đến cơ quan Thuế các cấp và đăng trên Website của Tổng cục Thuế, vào tháng 12 hàng năm; Danh sách bổ sung Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế mới đăng ký hành nghề hoặc ngừng hoạt động hành nghề tới cơ quan Thuế các cấp và đăng trên Website của Tổng cục Thuế trong thời hạn 10 ngày, kể từ khi nhận đủ hồ sơ hợp lệ; Danh sách Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế bị tạm đình chỉ hoạt động, nhân viên đại lý thuế bị tạm đình chỉ, bị thu hồi Chứng chỉ hành nghề, thời gian bị tạm đình chỉ đến cơ quan Thuế các cấp và trên Website của Tổng cục Thuế; Nội dung công khai bao gồm: Tên Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, năm thành lập, địa chỉ trụ sở chính, số lượng nhân viên đại lý thuế, họ và tên nhân viên, số Chứng chỉ hành nghề và các thông tin cần thiết khác có liên quan đến Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế;
- Thanh tra, kiểm tra, xử lý các vi phạm trong việc chấp hành pháp luật, và các quy định liên quan đối với các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế;
- Tổng hợp báo cáo, đánh giá định kỳ hàng năm về tình hình hoạt động của các nhân viên đại lý thuế, các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế;
- Khi nhận hồ sơ dự thi, hồ sơ đăng ký nhân viên đại lý thuế, hồ sơ đăng ký hành nghề đối với Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế nếu kiểm tra thấy hồ sơ không đủ, đúng quy định thì Tổng cục Thuế phải thông báo bằng văn bản cho người dự thi, Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế biết trong thời hạn 7 ngày kể từ ngày nhận được hồ sơ.

9.3.1.2. Cục thuế và chi cục thuế

Trách nhiệm quản lý của cục thuế và các chi cục thuế:

- Công khai danh sách Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế, nhân viên đại lý thuế tại trụ sở cơ quan thuế;
- Quản lý, kiểm tra, thanh tra theo chức năng tình hình hoạt động của các nhân viên đại lý thuế, các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế hoạt động tại địa phương theo quy định của Tổng cục Thuế và xử lý các vi phạm theo quy định của pháp luật.
- Đôn đốc các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế báo cáo

định kỳ hàng năm về tình hình hoạt động của các Tổ chức hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế trên địa bàn và tổng hợp báo cáo, đánh giá tình hình hoạt động, đề xuất kiến nghị; chỉ cục thuế gửi cục thuế trước ngày 15/4 hàng năm, cục thuế gửi Tổng cục Thuế trước ngày 30/4 hàng năm.

*

* *