

BỘ TƯ PHÁP
CỤC PHỔ BIẾN, GIÁO DỤC PHÁP LUẬT

Nguyễn Đức Ngọc

CẨM NANG
CÁC TÌNH HUỐNG PHÁP LÝ VỀ THUẾ
LIÊN QUAN
ĐẾN DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA

LỜI GIỚI THIỆU

Doanh nghiệp nhỏ và vừa bao gồm doanh nghiệp siêu nhỏ, doanh nghiệp nhỏ và doanh nghiệp vừa, có số lao động tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm không quá 200 người và đáp ứng một trong hai tiêu chí sau đây:

- a) Tổng nguồn vốn không quá 100 tỷ đồng;
- b) Tổng doanh thu của năm trước liền kề không quá 300 tỷ đồng.

Doanh nghiệp siêu nhỏ, doanh nghiệp nhỏ và doanh nghiệp vừa được xác định theo lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản; công nghiệp và xây dựng; thương mại và dịch vụ.

Theo kết quả điều tra của Tổng cục Thống kê thực hiện trong thời gian vừa qua, có thể thấy các doanh nghiệp nước ta chủ yếu là doanh nghiệp nhỏ và vừa, chiếm trên 97% số doanh nghiệp cả nước, giải quyết việc làm khoảng 36% tổng số lao động làm việc trong các doanh nghiệp, thu hút khoảng 32% tổng nguồn vốn, tạo ra doanh thu thuần chiếm khoảng 26% tổng doanh thu thuần của khối doanh nghiệp. Từ những con số trên có thể thấy, doanh nghiệp nhỏ và vừa chiếm một vị thế quan trọng trong phát triển kinh tế nói chung và phát triển công nghiệp hỗ trợ nói riêng. Như vậy, có thể thấy, doanh nghiệp nhỏ và vừa trong quá trình hoạt động phát triển của mình đã ngày càng đóng góp nhiều cho ngân sách quốc gia, thông qua việc thực hiện thu nộp các loại thuế của nhà nước.

Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện pháp luật thuế đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa thường gặp phải những rủi ro pháp lý về thuế. Hiện tượng này xuất phát từ những lí do cơ bản sau:

Một là, do nguồn lực kinh doanh có hạn, doanh nghiệp nhỏ và vừa nên chưa thật sự có đủ điều kiện để quan tâm đúng mức tới việc tìm hiểu một cách đầy đủ hệ thống các quy định thuế vốn rất đồ sộ và phức tạp.

Hai là, do mô hình và quy mô sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nhỏ và vừa rất đa dạng và linh hoạt, uyển chuyển nên cũng làm phát sinh những vấn

đề thuế phức tạp, mà nếu không có sự hiểu biết thấu đáo về hệ thống thuế và pháp luật thuế rất dễ làm cho doanh nghiệp nhỏ và vừa gặp phải những rủi ro pháp lý như trốn thuế, không tuân thủ đúng các yêu cầu về kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế

Xuất phát từ tình hình đó, cuốn sách “Cẩm nang các tình huống pháp lý về thuế liên quan đến doanh nghiệp nhỏ và vừa” được biên soạn để đáp ứng nhu cầu tìm hiểu và áp dụng pháp luật thuế cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa. Trong quá trình biên soạn, tác giả có sử dụng các tình huống pháp lý được biên tập từ những vụ việc xảy ra trên thực tế trong công tác quản lý thuế, đặc biệt là các loại thuế GTGT, TNDN, TNCN.

Trân trọng giới thiệu với bạn đọc và mong nhận được các ý kiến đóng góp để cuốn sách được hoàn thiện hơn./.

MỤC LỤC

CHƯƠNG 1	2
1. Giới thiệu về hệ thống pháp luật thuế Việt Nam	2
2. Cấu tạo của đạo luật thuế	3
3. Các trường hợp sai phạm phổ biến trong áp dụng pháp luật tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa	5
CHƯƠNG 2	19
TÌNH HUỐNG 1(29)	20
TÌNH HUỐNG 2 (27)	22
TÌNH HUỐNG 3 (16)	28
TÌNH HUỐNG 4 (61)	35
TÌNH HUỐNG 5(45)	41
TÌNH HUỐNG 6(28)	45
TÌNH HUỐNG 7 (48)	50
TÌNH HUỐNG 8 (33)	63
TÌNH HUỐNG 9 (47)	76
TÌNH HUỐNG 10 (63)	82
TÌNH HUỐNG 11 (58)	92
TÌNH HUỐNG 12(64)	97
TÌNH HUỐNG 13(55)	107
TÌNH HUỐNG 14(60)	116
TÌNH HUỐNG 15(56)	124
TÌNH HUỐNG 16(54)	134
TÌNH HUỐNG 17(53)	152
TÌNH HUỐNG 18(49)	163
TÌNH HUỐNG 19(32)	172
TÌNH HUỐNG 20(59)	186
TÌNH HUỐNG 21(62)	193
TÌNH HUỐNG 22(11)	202
TÌNH HUỐNG 23 (14)	210
TÌNH HUỐNG 24 (38)	219
TÌNH HUỐNG 25(43)	231
TÌNH HUỐNG 26 (26)	245

CHƯƠNG 1

KHÁI QUÁT PHÁP LUẬT THUẾ

ÁP DỤNG ĐỐI VỚI DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA

1. Giới thiệu về hệ thống pháp luật thuế Việt Nam

Thuế là nghĩa vụ đóng góp tài chính không hoàn trả, không đổi giá của mọi tổ chức, cá nhân cho nhà nước, được quy định bởi các luật của Quốc hội.

Thuế có những điểm khác biệt so với các nguồn thu khác của ngân sách nhà nước ở các điểm sau:

- Thuế là một nghĩa vụ tài chính bắt buộc của những người nộp thuế. Đây là một nghĩa vụ tài chính không dựa trên sự trao đổi trực tiếp song phương giữa nhà nước với người nộp thuế. Nói cách khác, việc nộp thuế không phải là sự đánh đổi một lượng tài sản nhằm thụ hưởng một lợi ích vật chất cụ thể.

- Thuế chỉ do Quốc hội- cơ quan quyền lực cao nhất- ban hành, sửa đổi, bãi bỏ dưới hình thức là các đạo luật về thuế. Đây là đặc điểm hết sức quan trọng của thuế, phản ánh khía cạnh chính trị- pháp lý của thuế. Thuế là sự dịch chuyển tài sản từ người nộp thuế sang cho Nhà nước, quá trình chuyển quyền sở hữu như vậy phải dựa trên sự đồng thuận của người dân được thể hiện qua cơ quan đại diện quyền lực cao nhất.

- Việc nộp thuế không căn cứ vào mức độ thu nhận những lợi ích mà Nhà nước cung cấp cho người nộp thuế. Thuế không phải là giá cả cho trao đổi giữa Nhà nước với công dân. Như vậy, thuế là một nghĩa vụ đóng góp của mọi tổ chức, cá nhân trong xã hội cho Nhà nước để Nhà nước thực hiện các chức năng của mình.

Thuế được ban hành dưới hình thức là các đạo luật. Mỗi đạo luật thuế có đối tượng và phạm vi áp dụng riêng, tùy thuộc vào mục đích điều tiết và động viên tài chính của Nhà nước. *Tập hợp các luật thuế do Quốc hội ban hành gọi là hệ thống thuế.*

Hiện nay, ở nước ta, hệ thống thuế gồm có 9 luật thuế (không kể thuế môn bài). 9 luật thuế này, có thể phân loại thành 3 nhóm theo đối tượng chịu thuế:

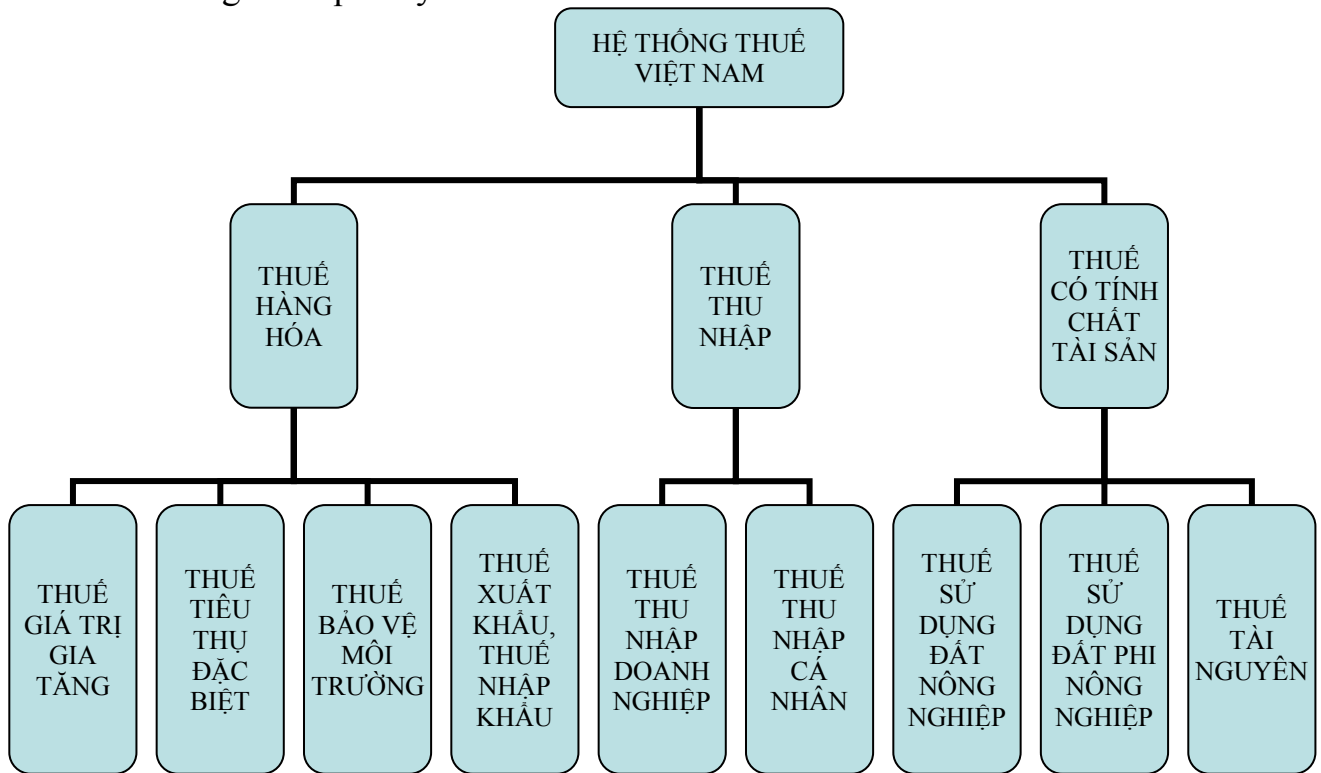
- Thuế hàng hóa, dịch vụ. Đây là các loại thuế mà người nộp thuế là tổ chức, cá nhân có hành vi sản xuất kinh doanh hàng hóa dịch vụ (bao gồm cả việc nhập khẩu hàng hóa). Khi cung cấp hàng hóa dịch vụ, người bán hàng sẽ tính phần thuế phải nộp vào giá mà người mua phải thanh toán.

Ví dụ: công ty kinh doanh bán 1 loại hàng hóa có giá là 1.000.000 đồng. Đây là giá chưa có thuế. Giả sử nhà nước đánh thuế 10%. Công ty phải tính thêm phần thuế là 10% giá bán. Vậy, người mua sẽ phải thanh toán là 1.100.000đ, trong đó: 1.000.000đ là giá bán của công ty và 100.000đ là tiền thuế của Nhà nước. Như vậy, số tiền thuế 100.000đ là của người mua, được Nhà nước thu gián tiếp thông qua công ty kinh doanh

- Thuế thu nhập. Đây là các loại thuế thu vào thu nhập của doanh nghiệp, của tổ chức hoặc của cá nhân. Thu nhập là những lợi ích được xác định bằng tiền mà tổ chức, cá nhân nhận được sau một thời gian nhất định.

Ví dụ: lợi nhuận của doanh nghiệp trong một năm, tiền lương của người lao động.

- Thuế tài sản. Ở nước ta, chưa có một sắc thuế tài sản mà chỉ có các luật thuế thu vào việc sử dụng đất đai, tài nguyên là tài sản thuộc sở hữu toàn dân do nhà nước thống nhất quản lý.



2. Cấu tạo của đạo luật thuế

Mặc dù, hệ thống thuế bao gồm nhiều luật thuế khác nhau nhưng tất cả các luật thuế đều có một cấu trúc cơ bản như sau:

Ai phải nộp thuế?			Nộp thuế bao nhiêu?		Nộp tiền thuế như thế nào?				
Phạm vi áp dụng			Căn cứ tính thuế		Quản lý thuế				
Người nộp thuế	Đối tượng chịu thuế	Đối tượng không chịu thuế	Đối tượng tính thuế	Thuế suất	Đăng ký thuế	Kê khai thuế	Nộp thuế, Miễn thuế, Giảm thuế	Quyết toán thuế	Kiểm tra, thanh thuế

Cấu trúc này dựa trên 3 câu hỏi thường vẫn được đặt ra cho người áp dụng các quy định của luật thuế trên thực tế:

- Ai phải nộp thuế?
- Nếu phải nộp, thì số thuế phải nộp là bao nhiêu?

- Số tiền thuế phải nộp đó được người nộp thuế nộp như thế nào cho Nhà nước?

Để trả lời cho 3 câu hỏi đó, các câu trả lời tương ứng sẽ được tìm thấy trong 3 phần chính của một văn bản luật thuế :

- Phạm vi áp dụng
- Căn cứ tính thuế
- Quản lý thuế

Nội dung của 3 phần chính trong bố cục của một luật thuế cụ thể như sau:

- Trong phần phạm vi áp dụng:

+ Người nộp thuế: người nộp thuế được xác định theo tư cách pháp lý và hành vi của họ.

Ví dụ: doanh nghiệp và cá nhân kinh doanh, tư cách pháp lý được thể hiện ở việc đăng ký kinh doanh và hành vi kinh doanh hàng hóa dịch vụ

+ Đối tượng chịu thuế : đối tượng chịu thuế là tập hợp các hàng hóa, dịch vụ, hoặc các loại thu nhập, hoặc tài sản là đối tượng của hành vi kinh doanh, thu nhận hoặc sở hữu của người nộp thuế

Ví dụ: đối tượng chịu thuế của hành vi kinh doanh là các chủng loại hàng hóa, hoặc dịch vụ. Đối tượng chịu thuế là thu nhập như tiền lương, tiền công, tiền thù lao.

+ Đối tượng không chịu thuế: là đối tượng có tính chất tương tự như đối tượng chịu thuế nhưng Nhà nước không thu thuế đối với chúng. Việc xác định đối tượng nào không thuộc diện chịu thuế phụ thuộc chủ yếu vào chính sách ưu đãi, khuyến khích của Nhà nước trong từng thời kỳ. Chẳng hạn, hiện nay, nhà nước có nhiều chính sách ưu đãi cho hoạt động sản xuất nông nghiệp, nên trong nhiều sắc thuế các hàng hóa, dịch vụ liên quan đến nông nghiệp thường được miễn thuế.

Ví dụ: cá nhân có thể kinh doanh sản xuất dịch vụ ăn uống hoặc chăn nuôi, trồng trọt. Chăn nuôi, trồng trọt là đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng.

Hoặc, tiền lương và lãi tiền gửi tiết kiệm đều là thu nhập của người nộp thuế. Nhưng trong luật thuế thu nhập cá nhân, tiền lương là đối tượng chịu thuế còn lãi tiền gửi tiết kiệm thì Nhà nước không thu thuế do đó ta gọi lãi tiền gửi tiết kiệm là đối tượng không chịu thuế.

- Trong phần căn cứ tính thuế:

+ Đối tượng tính thuế: là việc đối tượng chịu thuế được phản ánh dưới hình thức giá trị nhất định, thông thường là tiền tệ

Ví dụ: người nộp thuế có hành vi bán hàng hóa là đối tượng chịu thuế, giá bán của hàng hóa đó là 1 triệu đồng. Giá bán 1 triệu đồng là đối tượng tính thuế.

+ Thuế suất: là việc xác định mức thu của Nhà nước trên đối tượng tính thuế.

Ví dụ: thuế suất 10% thu vào 1.000.000đ tiền bán hàng. Vậy thuế phải nộp là : $1.000.000đ \times 10\% = 100.000đ$

Có nhiều cách qui định về thuế suất. Thông thường là thuế suất được xác định theo tỷ lệ phần trăm (%). Một luật thuế thường có nhiều mức thuế suất áp dụng cho các loại đối tượng chịu thuế khác nhau. *Tập hợp các thuế suất này trong một luật thuế gọi là biểu thuế.* Nếu các mức thuế suất trong biểu thuế được duy trì không thay đổi cho dù giá trị của đối tượng tính thuế mà nó áp dụng tăng hay

giảm thì gọi là *biểu thuế cố định*. Nếu các mức thuế suất này trong biểu thuế được tăng lên khi giá trị của đối tượng tính thuế tăng lên thì gọi là *biểu thuế lũy tiến*. Tùy thuộc vào mức thuế suất cao hơn áp dụng cho từng phần hay toàn phần của giá trị tính thuế mà ta có *biểu thuế lũy tiến từng phần* hoặc *biểu thuế lũy tiến toàn phần*.

Ví dụ: biểu thuế suất của thuế giá trị gia tăng có thuế suất là 0%, 5%, và 10% cho từng nhóm hàng hóa, dịch vụ, các thuế suất này được áp dụng thống nhất không phụ thuộc vào giá trị của giao dịch hàng hóa, dịch vụ. Nên ta gọi đây là biểu thuế suất cố định. Cửa hàng bán tivi có doanh thu là 10.000.000đ hay có doanh thu là 100.000.000đ thì mức thuế suất đều là 10%.

- Trong phần quản lý thuế:

Nếu như một luật thuế cụ thể đều có qui định riêng về phạm vi áp dụng và căn cứ tính thuế, thì phần quản lý thuế hiện nay được qui định chung cho tất cả các loại thuế. Các qui định này được tập hợp trong Luật quản lý thuế.

3. Các trường hợp sai phạm phổ biến trong áp dụng pháp luật tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa

Căn cứ theo Điều 4 Luật Hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa số 04/2017/QH14 ngày 12 tháng 6 năm 2017, doanh nghiệp nhỏ và vừa là doanh nghiệp có số lao động tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm không quá 200 người và đáp ứng một trong hai tiêu chí sau đây:

- a) Tổng nguồn vốn không quá 100 tỷ đồng;
- b) Tổng doanh thu của năm trước liền kề không quá 300 tỷ đồng.

Dưới đây là khái quát 26 trường hợp sai phạm phổ biến về thuế trong hoạt động của doanh nghiệp nhỏ và vừa.

TRƯỜNG HỢP 1: KHÔNG LẬP HÓA ĐƠN BÁN HÀNG HÓA VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ

Sai phạm:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Không lập hóa đơn khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho người mua theo quy định.- Không lập hóa đơn tổng hợp cuối mỗi ngày theo quy định của pháp luật về hóa đơn.- Không lập hóa đơn tổng hợp tại thời điểm đối soát theo quy định của pháp luật về hóa đơn. |
|--|

TRƯỜNG HỢP 2: LẬP HÓA ĐƠN BÁN HÀNG HÓA, CUNG CẤP DỊCH VỤ KHÔNG ĐÚNG THỜI ĐIỂM	
PHÁP LUẬT VỀ HÓA ĐƠN	SAI PHẠM
- Ngày lập hóa đơn đối với bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền. - Ngày lập hóa đơn đối với cung ứng dịch vụ là ngày hoàn hoặc là ngày thu tiền. - Một số trường hợp cụ thể theo quy định của pháp luật.	- Không lập hóa đơn đối với bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa cho người mua, mà lập vào thời điểm nhận tiền. - Không lập hóa đơn khi thu tiền dịch vụ, hoặc dịch vụ hoàn thành. - Lập hóa đơn khi dịch vụ hoàn thành theo số tiền thu tiền dịch vụ còn lại (không bao gồm tiền bảo hành chưa thanh toán).

TRƯỜNG HỢP 3: GIẢM GIÁ HÀNG BÁN	
PHÁP LUẬT VỀ HÓA ĐƠN	SAI PHẠM
Giảm giá hàng bán do kém, mất phẩm chất, không đúng quy cách - Người bán: + Lập biên bản và lập hóa đơn đi kèm chỉnh giảm ghi dương (TT 39/2014/TT-BTC). + Lập hóa đơn đi kèm chỉnh giảm - ghi âm (ND 123/2020/ND-CP). - Người mua: + Lập biên bản và nhận hóa đơn đi kèm chỉnh giảm ghi dương (TT 39/2014/TT-BTC). + Nhận hóa đơn, đi kèm chỉnh giảm - ghi âm (ND 123/2020/ND-CP).	- Không lập biên bản (TT 39/2014/TT-BTC). - Không lập hóa đơn đi kèm chỉnh giảm mà thu hồi hóa đơn và lập hóa đơn thay thế (TT 39/2014/TT-BTC). - Không lập hóa đơn đi kèm chỉnh giảm (ND 123/2020/ND-CP). - Nhầm lẫn giữa giảm giá hàng bán do kém, mất phẩm chất, không đúng quy cách và chiết khấu thương mại hoặc khuyến mại.
ND 123/2020/ND-CP: quy định trường hợp xử lý lập hóa đơn sai sót MST; số tiền, sai về thuế suất, tiền thuế hoặc hàng hóa ghi trên HD không đúng quy cách, chất lượng.	

TRƯỜNG HỢP 4: HÀNG BÁN TRẢ LẠI/HỦY DỊCH VỤ	
HÀNG BÁN TRẢ LẠI 1. NM (bên trả hàng) là CSKD sử dụng hóa đơn GTGT lập hóa đơn GTGT điện tử khi trả hàng???/NB lập hóa đơn đi đầu chỉnh, thay thế!? 2. Người bán không TB CQT mẫu 04/SS-HDDT về hủy HDDT đã lập theo ND 51/2010/ND-CP.	HỦY/CHẤM DỨT THỰC HIỆN DỊCH VỤ NB (bên lập hóa đơn dịch vụ khi nhận tiền trước; sau đó thỏa thuận chấm dứt HD, không thực hiện) không thực hiện hủy HDDT đã lập & TB CQT mẫu 04/SS-HDDT, không lập hóa đơn mới đối với trường hợp dịch vụ thực hiện một phần phải trả lại một phần tiền đã nhận trước. LƯU Ý 1. DV thu tiền trước; sau đó thỏa thuận chấm dứt HD, không thực hiện. 2. DV đã hoàn thành, bàn giao nhưng không đúng ĐK theo HD, hai bên thỏa thuận hủy dịch vụ??? 3. DV đã hoàn thành, bàn giao nhưng không đúng ĐK theo HD, hai bên thỏa thuận giảm giá/không thu tiền.

TRƯỜNG HỢP 5: HÀNG HÓA BÁN BỊ TRẢ LẠI	
PHÁP LUẬT THUẾ GTGT Hàng bán bị trả lại: do không đúng quy cách, lượng - Người mua khai giảm thuế GTGT đầu vào (TK 133). - Người bán: khai giảm thuế GTGT đầu ra (TK 333).	SAI PHẠM - Người mua: Khai tăng? Thuế GTGT đầu ra (do NM lập hóa đơn trả hàng lập HD trả hàng ??? nên nhầm lẫn là hóa đơn đầu ra). - Người bán: Khai tăng? Thuế GTGT đầu vào (do NM lập hóa đơn trả hàng lập HD trả hàng ??? nên nhầm lẫn là hóa đơn đầu vào).

TRƯỜNG HỢP 6: CHIẾT KHẤU THƯƠNG MẠI

PHÁP LUẬT THUẾ GTGT (Khoản 22 Điều 7 TT 219/2013/TT-BTC)

- Trường hợp cơ sở kinh doanh áp dụng áp dụng hình thức CKTM dành cho khách hàng (nếu có) thì giá tính VAT là giá bán đã CKTM dành cho khách hàng.
- Trường hợp việc CKTM căn cứ vào số lượng, doanh số hàng hóa, dịch vụ thì số tiền CK của HH đã bán được tính đi đầu chỉnh trên hóa đơn bán hàng hóa, 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 hóa đơn đi đầu chỉnh kèm bảng kê các số hóa đơn cần đi đầu chỉnh, số tiền, tiền thuế đi đầu chỉnh. Căn cứ vào hóa đơn đi đầu chỉnh, bên bán và bên mua kê khai đi đầu chỉnh doanh thu mua, bán, thuế đầu ra, đầu vào.

SAI PHẠM

- Bên bán: khai thuế GTGT đầu ra (số dương).
- Bên mua: khai thuế GTGT đầu vào (số dương).
- Không khai giảm thuế GTGT đầu vào tại kỳ thuế nhận hóa đơn đi đầu chỉnh.
- Không khai giảm thuế GTGT đầu vào tại kỳ thuế nhận hóa đơn đi đầu chỉnh.

TRƯỜNG HỢP 7: HÀNG HÓA, DỊCH VỤ KHUYẾN MẠI, BIỂU TẶNG

SAI PHẠM VỀ KHUYẾN MẠI

- Không lập hóa đơn hàng hóa, dịch vụ khuyến mại.
- Lập hóa đơn xác định giá tính thuế không đúng quy định.
- Nhầm lẫn giữa chiết khấu thương mại và khuyến mại.

SAI PHẠM BIỂU TẶNG

- Không lập hóa đơn hàng hóa, dịch vụ biếu, tặng.
- Nhầm lẫn giữa biếu tặng và khuyến mại.

TRƯỜNG HỢP 8: HÀNG HÓA, DỊCH VỤ KHUYẾN MẠI

SAI PHẠM

- Không ĐK/TB với CQNN có thẩm quyền về khuyến mại theo quy định của pháp luật thương mại.
- Thực hiện chương trình khuyến mại ngoài thời gian ĐK/TB.
- Không lập hóa đơn đối với hàng khuyến mại.
- Lập hóa đơn xác định giá tính thuế đối với hàng khuyến mại không đúng quy định.
- Thực hiện chương trình khuyến mại có ĐK/TB với CQNN có thẩm quyền, nhưng thực chất chỉ khuyến mại cho các Công ty có giao dịch liên kết hoặc với các bên có liên quan.
- Bên nhận hàng khuyến mại không nhập kho theo quy định.

TRƯỜNG HỢP 9: KHẤU TRỪ THUẾ GTGT HÀNG BIẾU TẶNG/KHUYẾN MẠI

PHÁP LUẬT THUẾ GTGT

VAT đầu vào: không được khấu trừ do không thanh toán, trừ trường hợp hàng nhập khẩu hàng hóa là quà biếu, quà tặng.

SAI PHẠM

- Khai khấu trừ hàng nhận khuyến mại, biếu tặng.
- Không khai thuế GTGT đầu ra hàng khuyến mại nhưng không ĐK/TB chương trình khuyến mại với CQNN có thẩm quyền).
- Khai khấu trừ thuế GTGT đầu vào tương ứng với hàng khuyến mại cho thương gia nước ngoài nhưng không ĐK/TB chương trình khuyến mại với CQNN có thẩm quyền).

TRƯỜNG HỢP 10: XUẤT HÀNG TIÊU DÙNG NỘI BỘ

SAI PHẠM

- Không lập hóa đơn khi hàng hóa, dịch vụ dùng để **tiêu dùng nội bộ (trừ hàng hóa luân chuyển nội bộ để tiếp tục quá trình sản xuất)**.
- Lập hóa đơn khi hàng hóa, dịch vụ dùng để **tiêu dùng nội bộ ghi giá tính thuế không đúng quy định**.

Hàng hóa, dịch vụ dùng để **khuyến mại, quảng cáo, biếu, tặng, tiêu dùng nội bộ** thì thuế GTGT nộp theo phương pháp khấu trừ **không được tính vào chi phí được trừ**.

TRƯỜNG HỢP 11: XUẤT HÀNG CHO VAY, MƯỢN VÀ HOÀN TRẢ

SAI PHẠM

- Không lập hóa đơn khi **xuất hàng hóa dưới các hình thức cho vay, cho mượn hoặc hoàn trả hàng hóa**.
- Lập hóa đơn khi **xuất hàng hóa dưới các hình thức cho vay, cho mượn hoặc hoàn trả hàng ghi không đúng nội dung**.

TRƯỜNG HỢP 12: HÀNG HÓA, DỊCH VỤ XUẤT KHẨU

PHÁP LUẬT THUẾ GTGT

Các điều kiện để được áp dụng thuế suất 0% và khấu trừ VAT đầu vào:

- Hóa đơn (trước 01/09/2014); invoice thương mại (01/09/2014); HDDT (ND 123/2020/ND-CP);
- Thanh toán qua ngân hàng;
- Tờ khai hải quan;
- Hợp đồng.

SAI PHẠM

- Áp dụng TS 0% trường hợp không có TKHQ.
- Khai thuế suất áp dụng 10% đối với hàng XK không có HD, không thanh toán qua ngân hàng (không phải tính VAT đầu ra).
- Khai thuế suất áp dụng 0% và khấu trừ VAT đầu vào đối với hàng XK không có HD, không thanh toán qua ngân hàng (không phải tính VAT đầu ra nhưng không được khấu trừ VAT đầu vào).

TRƯỜNG HỢP 13: HÀNG HÓA, DỊCH VỤ XUẤT KHẨU

SAI PHẠM

- Khai doanh thu xuất khẩu không đúng kì.
- Hóa đơn đầu vào sau ngày thực xuất.
- Phía nước ngoài thanh toán chậm so với hợp đồng nhưng

SAI PHẠM

Lưu trữ hợp đồng điện tử không đáp ứng ĐK theo Điều 12, Điều 15 Luật GDDT 51/2005/QH11 (nội dung của thông điệp dữ liệu được lưu trong chính khuôn dạng mà nó được khởi tạo, gửi, nhận hoặc trong khuôn dạng cho phép

không có PL/VB đi đầu chỉnh HD. - Phía nước ngoài là tổ chức thanh toán từ TK tiền gửi vãng lai của phía nước ngoài mở tại các TCTD tại VN/DNTN thanh toán thông qua TK vãng lai của chủ DNTN mở tại TCTD ở VN không quy định trong HDXK/PL/VB đi đầu chỉnh HD/người nhập cảnh mang tiền qua biên giới không thực hiện đúng pháp luật về ngoại hối.	thể hiện chính xác nội dung dữ liệu đó, có thể truy cập và sử dụng được để tham chiếu khi cần thiết, cho phép xác định nguồn gốc khởi tạo, nơi đến, ngày giờ gửi hoặc nhận thông điệp dữ liệu).
--	--

TRƯỜNG HỢP 14: DOANH THU BÁN HÀNG

PHÁP LUẬT THUẾ TNDN Đối với bán hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa cho người mua, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.	SAI PHẠM Không ghi nhận doanh thu vào thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa cho người mua. • Lưu ý: HD quy định NM được quyền trả lại SP theo những ĐK cụ thể.
---	--

TRƯỜNG HỢP 15: DOANH THU DỊCH VỤ

PHÁP LUẬT THUẾ TNDN - Năm 2014 trở về trước: thời điểm xuất hóa đơn đối với hoạt động 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. - Từ 2015: thời điểm xác định DT là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc hoàn thành từng phần việc cung ứng dịch vụ cho NM.	SAI PHẠM - Không ghi nhận doanh thu vào thời điểm nhận tiền (trước 2015). - Ghi nhận doanh thu vào thời điểm nhận tiền (từ 2015).
---	--

TRƯỜNG HỢP 16: DOANH THU TIỀN LÃI CHO VAY**PHÁP LUẬT VỀ THUẾ KẾ TOÁN (VAS 14)**

DT từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận trên cơ sở: (a) tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ; (b) tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với HD; © cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.

PHÁP LUẬT VỀ THUẾ

Thu nhập từ lãi tiền gửi, cho vay bằng MAX (các khoản thu từ lãi TG, cho vay-chi trả lãi tiền vay theo quy định) để tính TNCT không ưu đãi.

TRƯỜNG HỢP 17: CHI PHÍ KHÔNG LIÊN QUAN ĐẾN HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT, KINH DOANH**SAI PHẠM**

- CP không liên quan đến HD SXKD: CP biểu tặng không phải là khách hàng.
- CP biểu tặng cơ quan, ban ngành.
- CP phát sinh năm trước bị bỏ sót, ghi nhận vào năm phát hiện sai sót mà không lập hồ sơ khai bổ sung theo pháp luật quản lý thuế.
- CP phát sinh từ các giao dịch vi phạm pháp luật.

TRƯỜNG HỢP 18: CHI PHÍ KHÔNG CÓ HÓA ĐƠN, CHỨNG TỪ HỢP PHÁP**SAI PHẠM**

- CP mua HH, DV của người kinh doanh (bao gồm cả trường hợp dưới 200.000d/lần), CP lãi vay DN, CP chuyển nhượng vốn, không có hóa đơn đầu vào;
- CP mua HH, DV của người không kinh doanh không lập bảng kê và chứng từ thanh toán theo quy định/lập bảng kê không đúng đối tượng (mua nông sản của thương lái)/ lập bảng kê không theo trình tự thời gian;

- CP liên quan đến SD hóa đơn bất hợp pháp/không hợp pháp, SD không/bất hợp pháp hóa đơn;
- CP thuê TS của CN không có HD hoặc chứng từ TT hợp pháp;
- CP khuyến mại, biếu tặng khách hàng không có hóa đơn đầu ra theo quy định.

TRƯỜNG HỢP 19: CHI PHÍ TIÊU HAO NGUYÊN VẬT LIỆU

Theo quy định tại Luật QLT, trong quá trình thanh tra, kiểm tra thuế, nếu cơ quan thuế có cơ sở xác định DN tính chi phí nguyên vật liệu, hàng hóa không phù hợp thực tế phát sinh thì CQT thực hiện ấn định theo yếu tố. Trong trường hợp này thì biên bản kết luận kiểm tra sau thông quan của CQHQ và Bảng định mức tiêu hao nguyên vật liệu nộp tại Hải quan là một trong những căn cứ để CQT tham khảo làm cơ sở ấn định thuế.

Theo quy định của pháp luật thuế TNDN thì nguyên tắc xác định chi phí được trừ khi tính thuế TNDN cần đảm bảo nguyên tắc chi phí phù hợp doanh thu, chi phí được trừ sẽ tính vào kỳ tạo doanh thu tương ứng (DN được trừ mọi khoản chi nếu khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động SXKD của doanh nghiệp và có đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật). Ngoài ra, thực hiện theo quy định của luật QLT, trước khi CQT CB QD KT, TT thuế tại trụ sở NNT, NNT phát hiện HSKT đã nộp có sai sót gây ảnh hưởng đến số thuế phải nộp thì được khai bổ sung HSKT.

TRƯỜNG HỢP 20: TIỀN LƯƠNG, TIỀN CÔNG

PHÁP LUẬT THUẾ

- Chi phí không được trừ: các khoản tiền lương, tiền thưởng không được ghi cụ thể điều kiện được hưởng và mức được hưởng tại một trong các hồ sơ sau: HDLD; TULD TT; QCTC của Công ty, Tổng công ty, Tập đoàn; Quy chế thưởng do Chủ tịch HĐQT, TGD, GD quy định theo QCTC của Công ty, Tổng công ty.

PHÁP LUẬT LAO ĐỘNG

SAI PHẠM

- Tiền lương, tiền thưởng không được ghi cụ thể điều kiện được hưởng và mức được hưởng trong HDLD đúng quy định của PLLD;...
- HDLD đúng quy định của PLLD.
- Tiền lương không có chứng từ thanh toán hợp pháp.
- LD nước ngoài không có GPLD theo quy định.

- HDLD bằng văn bản. - HDLD bằng lời nói đối với hợp đồng có thời hạn dưới 01 tháng (BLLD 2019); HDLD bằng lời nói đối với công việc tạm thời có thời hạn dưới 03 tháng (BLLD 2012). - HDLD được giao kết thông qua phương tiện điện tử dưới hình thức thông điệp dữ liệu (BLLD 2019). - Lao động nước ngoài phải có GPLD, trừ trường hợp quy định tại Khoản 1,2,3,4,5,6,7 & 8 Điều 155 BLLD 2019.	
---	--

TRƯỜNG HỢP 21: TIỀN LƯƠNG, TIỀN CÔNG	
PHÁP LUẬT THUẾ - Chi tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp phải trả cho NLD nhưng hết thời hạn nộp hồ sơ QTT năm thực tế chưa chi thì không được tính vào CP được trừ của năm QT. - DN được trích lập quỹ DP để BS vào quỹ TL của năm sau liên kế mức DP hằng năm do DN quyết định nhưng không quá 17% quỹ TL thực hiện; phải đảm bảo sau khi trích lập, DN không bị lỗ, nếu lỗ thì không được trích đủ 17%. Trường hợp năm trước DN có trích lập quỹ DP tiền lương mà sau 6 tháng, kể từ ngày kết thúc năm tài chính DN chưa sử dụng hoặc sử dụng không hết quỹ DP TL thì DN phải tính giảm CP của năm. - Chi phí không được trừ: tiền lương, tiền công của chủ	SAI PHẠM - Trích tiền lương, tiền thưởng nhưng hết thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế năm thực tế chưa chi. - DN không đi đầu chỉnh đối với trường hợp có trích lập quỹ dự phòng tiền lương mà sau 6 tháng, kể từ ngày kết thúc năm tài chính DN chưa sử dụng hoặc sử dụng không hết. - Lương chủ DNTN, DDPL công ty TNHH một thành viên do một cá nhân là chủ sở hữu.

DNTN, chủ công ty TNHH MTV (do một cá nhân làm chủ); thù lao trả cho các sáng lập viên, thành viên của hội đồng thành viên, HĐQT mà những người này không trực tiếp tham gia đi đầu hành SX, KD,	
--	--

TRƯỜNG HỢP 22: CÁC KHOẢN CHI CHO NGƯỜI LAO ĐỘNG	
PHÁP LUẬT THUẾ - Chi phí không được trừ: chi mua bảo hiểm nhân thọ cho NLD, khoản trích quỹ hưu trí tự nguyện, mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện cho NLD không được ghi cụ thể đi đầu kiện được hưởng và mức được hưởng tại một trong các hồ sơ sau: HDLD; TULDDT;.... Riêng phần chi không vượt mức 01 triệu đồng/tháng/người; DN phải thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ về BHBB cho người lao động & không nợ tiền bảo hiểm BHBB. - Trường hợp DN kí HDLD với NLD trong đó có ghi khoản chi về tiền nhà do doanh nghiệp trả cho NLD, khoản chi trả này có tính chất tiền lương, tiền công, và phải có đầy đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định.	SAI PHẠM - Chi phí không được trừ: chi mua bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm hưu trí tự nguyện không được ghi cụ thể đi đầu kiện được hưởng và mức được hưởng trong các hồ sơ sau: HDLD,... - Bảo hiểm hưu trí tự nguyện vượt mức 01 triệu đồng/tháng/người; DN phải không thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ về BHBB. - Tiền nhà do DN trả cho NLD không quy định trong HDLD hoặc không có đầy đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định.

TRƯỜNG HỢP 23: CÔNG TÁC PHÍ-ĐIỆN THOẠI-TRANG PHỤC	
PHÁP LUẬT THUẾ - Đối với khoản khoán chi văn phòng phẩm, công tác phí, điện thoại, trang phục không tính	SAI PHẠM - CP công tác không phục vụ cho hoạt động kinh doanh; không có hóa đơn, chứng từ hợp pháp.

vào TNCT nếu mức khoán chi áp dụng đối với NLD làm việc trong các CSKD phù hợp với mức xác định TNCT TNDN (được tính vào CP được trừ). - Chi trang phục bằng tiền bị khống chế khi tính vào CP được trừ không quá 5 triệu đồng/người/năm. - Tiền ăn giữa ca chia bằng tiền, chi dưới các hình thức như trực tiếp nấu ăn, mua suất ăn đầu không bị khống chế khi tính vào CP được trừ (nếu có quy định trong HDLD,...)	- CP khoán công tác không có quy chế; không đáp ứng ĐK thanh toán không dùng tiền mặt. Nhàn lẫn tiền hỗ trợ xăng với khoán công tác phí phục vụ kinh doanh. - Hỗ trợ điện thoại không quy định trong HD,... Khoán điện thoại không có quy chế; Nhàn lẫn tiền hỗ trợ với khoán phục vụ kinh doanh. - Hỗ trợ điện thoại không quy định trong HD,... Khoán điện thoại không có quy chế; nhàn lẫn tiền hỗ trợ với khoán phục vụ kinh doanh. - Trang phục vượt mức quy định/không có kí nhận NLD.
---	---

TRƯỜNG HỢP 24: CHI PHÚC LỢI	
PHÁP LUẬT THUẾ Điểm 2.11, Khoản 1, Điều 4 TT 96/2015/TT-BTC: Chi phúc lợi được tính vào CP được trừ Khoản chi có tính chất phúc lợi chi trực tiếp cho NLD như: chi khám chữa bệnh của bản thân và gia đình NLD; chi nghỉ mát, chi hỗ trợ đi đầu tư; chi hỗ trợ bổ sung kiến thức học tập tại cơ sở đào tạo; chi hỗ trợ gia đình NLD bị ảnh hưởng bởi thiên tai, dịch họa, tai nạn, ốm đau; chi khen thưởng con của NLD có thành tích tốt trong học tập; chi hỗ trợ chi phí đi lại ngày lễ, tết cho NLD; chi BH tai nạn, BH sức khỏe, BH tự nguyện khác cho NLD (trừ khoản chi mua BH nhân thọ, BH hưu trí tự nguyện cho NLD) và những khoản chi có tính chất phúc lợi khác.	SAI PHẠM - Chi phúc lợi vượt mức khống chế. - DN tính khoản tiền mua BH nhân thọ và TL tháng 13/tiền thưởng vào CP phúc lợi để xác định mức khống chế. - Chi phúc lợi không có hóa đơn, chứng từ hợp pháp. - Xác định sai quỹ lương làm căn cứ khống chế (tính của phần chi lương năm trước hoặc không tính phần chi lương năm tính thuế được chi vào Quý 1 năm sau)/sai lương BQ (chia 13 tháng). - DN HT chi phúc lợi vào quỹ phúc lợi nhưng lại tính vào CP được trừ. - Khấu trừ thuế GTGT chi phúc lợi không đúng quy định.

TRƯỜNG HỢP 25: CHI PHÚC LỢI

KHÔNG TÍNH THU NHẬP CHỊU THUẾ TNCN

- Chi đảm hiếu, hỷ của bản thân và gia đình NLD; chi nghỉ mát (chi chung cho tập thể), chi hỗ trợ cho việc khám chữa bệnh hiểm nghèo cho bản thân NLD và nhân thân của NLD, chi mua BH không bắt buộc và không có tích lũy về phí bảo hiểm gồm các sản phẩm bảo hiểm như: BHSK, bảo hiểm tử kỳ (không bao gồm SP BH tử kỳ có hoàn phí).
- Chi về phương tiện phục vụ đưa đón tập thể đi và đến nơi làm việc (Khoản 4, Điều 11 TT 92/2015/TT-BTC BS bao gồm cả đưa đón riêng từng cá nhân theo quy chế của đơn vị).
- Chi phí tư vấn khám chữa bệnh hiểm nghèo cho người NN là một trong quá trình chăm sóc sức khỏe từ tư vấn đến khám chữa bệnh cho NLD.
- Khoản chi trả học tiền đào tạo nâng cao trình độ, tay nghề phù hợp với công việc chuyên môn của NLD, trừ trường hợp đào tạo không đúng chuyên môn nghiệp vụ hoặc không nằm trong kế hoạch (Khoản 2.3 Điều 4, TT 96/2015/TT-BTC: Chi hỗ trợ bổ sung kiến thức học tập cho NLD tại CS đào tạo thuộc khoản chi phúc lợi).

TÍNH THU NHẬP CHỊU THUẾ TNCN

- Chi hỗ trợ gia đình NLD bị ảnh hưởng bởi thiên tai, địch họa, tai nạn, ốm đau (NNT gặp khó khăn do thiên tai, hỏa 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 nhưng không vượt quá số thuế phải nộp (Điều 4 TT 111/2013/TT-BTC), CN trực tiếp quyết toán thuế với CQT (Điều 6, Khoản 2, Điều 26 TT 111/2013/TT-BTC);
- Chi khen thưởng con của NLD có thành tích tốt trong học tập; chi hỗ trợ chi phí đi lại ngày lễ, tết cho NLD; chi phí tư vấn khám sức khỏe (trừ chi phí tư vấn khám chữa bệnh hiểm nghèo cho người nước ngoài); chi phí mua BH xe máy (BH tài sản).
- Chi nghỉ mát (chi riêng cho từng cá nhân);
- Chi hỗ trợ đi đầu trị (trừ hỗ trợ cho việc khám chữa bệnh hiểm nghèo cho bản thân NLD và thân nhân NLD).

TRƯỜNG HỢP 26: QUÀ TẶNG VÀ TỔ CHỨC CUỘC THI TRÚNG THƯỞNG CHO NGƯỜI LAO ĐỘNG		
QUÀ TẶNG Trường hợp NLD nhận được quà tặng bằng thẻ mua hàng, giỏ quà bánh,... không mang tính chất tiền lương, tiền công và không thuộc thu nhập từ quà tặng theo Khoản 10 Điều 2 TT 111/2013/TT-BTC thì không khai, nộp thuế TNCN.	QUÀ TẶNG DN sử dụng quỹ phúc lợi, quỹ khen thưởng của Công ty để tặng quà bằng tiền cho các cá nhân không phải là NLD của Công ty, không có quan hệ NLD và người sử dụng lao động, cá nhân không cung cấp bất kỳ dịch vụ gì cho Công ty thì thu nhập từ quà tặng bằng tiền của các cá nhân này không chịu thuế TNCN từ quà tặng.	TỔ CHỨC CUỘC THI TRÚNG THƯỞNG CHO NGƯỜI LAO ĐỘNG Trường hợp DN tổ chức các cuộc thi cho CBNV và thân nhân của CBNV nếu phần giá trị giải thưởng trên 10 triệu thì DN khấu trừ thuế TNCN theo quy định. Điểm d Khoản 6 Điều 2 TT 111/2013/TT-BTC quy định thu nhập từ trúng thưởng: Trúng thưởng trong các trò chơi, cuộc thi có thưởng và các hình thức trúng thưởng khác do các tổ chức kinh tế, cơ quan hành chính, sự nghiệp, các đoàn thể và các tổ chức, cá nhân khác tổ chức.

CHƯƠNG 2

CÁC TÌNH HUỐNG PHÁP LÝ VỀ THUẾ

LIÊN QUAN ĐẾN DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA

Chương này trình bày và phân tích 26 tình huống pháp lý về thuế đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa. Các tình huống này được biên soạn trên nguyên tắc sau:

- Các tình huống đều dựa trên các vụ việc đã xảy ra trên thực tế, và các thông tin của vụ việc đều được đăng tải công khai. Các vụ việc được lựa chọn đều mang tính điển hình và rất phổ biến trong thực tiễn hoạt động của doanh nghiệp.

- Các văn bản pháp luật trong tình huống được sử dụng phù hợp với thời gian thực mà sự việc xảy ra. Bên cạnh đó, Các tình huống đều phản ánh những cách hiểu và vận dụng pháp luật thuế của doanh nghiệp và của các cơ quan nhà nước (cơ quan thuế, toà án). Những cách hiểu này không phải lúc nào cũng thống nhất. Vì vậy, bạn đọc cần lưu ý tới hiệu lực của các văn bản này trong hiện tại, và cần xem xét đầy đủ, hệ thống các cơ sở pháp lý để tự rút ra các kết luận của mình.

- Đa số các tình huống đều có phạm vi và nội dung rất đa dạng liên quan tới nhiều luật thuế, nhất là thuế GTGT và thuế TNDN. Bởi vậy, để tránh sự phân tán khi nghiên cứu, phần Ghi chú bình luận được trình bày trước phần Nội dung tình huống để tóm lược những nội dung trọng tâm của tình huống và đưa ra một số nhận định mang tính khái quát về pháp lý cho việc vận dụng tình huống trong thực tế hoạt động của doanh nghiệp.

TÌNH HUỐNG 1(29)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này phản ánh một loại sai phạm rất điển hình trong tuân thủ pháp luật thuế của nhiều doanh nghiệp nhỏ và vừa, đặc biệt là doanh nghiệp siêu nhỏ trong thực tế. Theo đó, người thành lập doanh nghiệp thường có đồng thời những hoạt động lao động khác ngoài việc quản lý doanh nghiệp, trụ sở doanh nghiệp cũng là địa chỉ sinh hoạt của gia đình. Vì vậy, có hiện tượng cơ quan thuế xác minh doanh nghiệp không treo biển hiệu, không có người và không liên hệ được với người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp. Trong trường hợp này, cơ quan thuế sẽ xác định tình trạng doanh nghiệp ngừng hoạt động và khoá mã số thuế. Nội dung tình huống cho thấy, doanh nghiệp có thể đưa ra nhiều khó khăn trong thành lập và điều hành doanh nghiệp siêu nhỏ, nhưng điều đó không phải là lý do để doanh nghiệp không tuân thủ các nghĩa vụ thuế của mình

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Công ty TNHH T hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh số 0313115351 do Sở Kế hoạch và Đầu tư Thành phố Hồ Chí Minh cấp ngày 27/01/2015, người đại diện theo pháp luật của Công ty là bà Kiên Thị Mỹ D, chức vụ: Giám đốc, trụ sở Công ty tại địa chỉ đường Ng, Phường 6, Quận 10, Thành phố Hồ Chí Minh. Chi cục Thuế Quận 10 (gọi tắt là Chi cục) căn cứ hồ sơ kê khai thuế của Công ty TNHH T (gọi tắt là Công ty) và qua đối chiếu trên hệ thống quản lý thuế thì Công ty còn nợ thuế, Chi cục đã gửi thông báo về việc thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp với số 9.160.687 đồng đến Công ty 04 lần: Ngày 30/3/2016, gửi Thông báo số 4476/TB-CCT ngày 29/3/2016; ngày 29/4/2016, gửi Thông báo số 5857/TB-CCT ngày 27/4/2016; ngày 19/5/2016, gửi Thông báo số 6407/TB-CCT ngày 18/5/2016; ngày 16/6/2016, gửi Thông báo số 8108/TB-CCT ngày 14/6/2016. Các thông báo này đều được Bưu điện trả lại với lý do: Không liên hệ được hoặc vắng thường xuyên hoặc đóng cửa thường xuyên. Do vậy, ngày 27/7/2016 Chi cục Thuế quận 10 kết hợp với Ủy ban nhân dân Phường 6, Quận 10 tiến hành xác minh tại địa chỉ kinh doanh của Công ty TNHH T, kết quả lập biên bản ghi nhận nội dung xác minh như sau: ***“Tại thời điểm xác minh, Công ty không treo bảng hiệu, không liên hệ được với người đại diện theo pháp luật của Công ty”***.

Ngày 28/7/2016, đại diện Công ty TNHH T là ông Nguyễn Đạt V đến Chi cục làm việc về tình hình hoạt động và nợ thuế của Công ty. Theo Biên bản làm việc cùng ngày, Chi cục yêu cầu Công ty treo bảng hiệu Công ty và nộp số thuế còn nợ vào ngân sách Nhà nước. Tuy nhiên, đến ngày 15/9/2016, Công ty vẫn chưa thực hiện theo nội dung Biên bản làm việc ngày 28/7/2016.

Chi cục tiếp tục gửi Thông báo số 12607/TB-CCT ngày 15/9/2016 về việc Thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp đến Công ty. Ngày 20/9/2016, Bưu điện trả về ghi trên bì thư là: Vắng không liên hệ được. Ngày 06/01/2017, Chi cục Thuế Quận 10 gửi Giấy mời ngày 05/01/2017 đến Công ty và ngày 11/01/2017 Bưu điện trả về ghi trên bì thư là: Không ai mở cửa. Ngày 10/01/2017, Chi cục kết hợp với Ủy ban nhân dân Phường 6, Quận 10 tiến hành xác minh tại Công ty T theo Biên bản xác minh ngày 10/01/2017 ghi nhận nội dung xác minh như sau: ***“Tại thời điểm xác minh, Công ty không treo bảng hiệu; không có dấu hiệu hoạt động; không liên hệ được với người đại diện pháp luật của Công ty”***.

Trên cơ sở đó, Chi cục đã căn cứ điểm b khoản 1 và điểm b khoản 2 Điều 19, Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn về đăng ký thuế đã ban hành **Thông báo số 016/TB-BKD-CCT-KT1** ngày 13/01/2017 về việc người nộp thuế không hoạt động tại địa chỉ đăng ký đối với Công ty T và cập nhật vào hệ thống quản lý thuế ghi nhận trạng thái hoạt động là: Người nộp thuế ngừng hoạt động nhưng chưa hoàn thành thủ tục chấm dứt hiệu lực mã số thuế; khóa mã số thuế.

Ngày 03/04/2017, Công ty có gửi công văn số 01/CV-VQ ngày 28/03/2017 về việc đề nghị khôi phục mã số thuế. Chi cục đã trả lời theo Thông báo số 4042/TB-CCT-KT1 ngày 24/4/2017 là Công ty chưa đủ điều kiện để khôi phục mã số thuế theo quy định tại điểm b khoản 1; điểm b khoản 2; điểm b khoản 3 Điều 20 Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016.

Không đồng ý với Thông báo số 016/TB-BKD-CCT-KT1 ngày 13/01/2017 của Chi cục Thuế Quận 10, Công ty có đơn khiếu nại và nhận được Quyết định giải quyết khiếu nại số 3257/QĐ-CCT-KTNB ngày 09/6/2017 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế Quận 10 và Quyết định giải quyết khiếu nại số 64/QĐ-CT-KN ngày 14/9/2017 của Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh.

Công ty khởi kiện yêu cầu Tòa án hủy Thông báo số 016/TB-BKD-CCT-KT1 ngày 13/01/2017 của Chi cục Thuế Quận 10, Quyết định số 2440/QĐXPHC-CCT-KT1 ngày 26/4/2017 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế Quận 10, Quyết định số 3257/QĐ-CCT-KTNB ngày 09/6/2017 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế Quận 10 và Quyết định số 64/QĐ-CT-KN ngày 14/9/2017 của Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh.

Tại phiên tòa, ông Nguyễn Đạt V là người đại diện theo ủy quyền của Công ty TNHH T cho rằng Thông báo 016/TB-BKD-CCT-KT1 ngày 13/01/2017 của

Chi cục Thuế Quận 10 đã ban hành trái với quy định tại Quyết định số 1006/QĐ-TCT ngày 13/6/2006 của Tổng cục Thuế. Hội đồng xét xử nhận thấy, căn cứ khoản 1, 2 của Mục II quyết định nói trên, thì Chi cục Thuế quận 10 đã thực hiện đúng trình tự, thủ tục quy định. Bên cạnh đó, căn cứ Điều 5, Điều 30, Điều 31 của Nghị định số 78/2015/NĐ-CP ngày 19/5/2015 của Chính phủ quy định doanh nghiệp phải có trách nhiệm đăng ký, thông báo việc thay đổi, biến động của doanh nghiệp cho các cơ quan quản lý nhà nước về doanh nghiệp, cơ quan thuế, nhưng Công ty T đã không thực hiện đúng quy định nói trên.

Mặt khác, căn cứ Điều 8 “Nghĩa vụ của doanh nghiệp” của Luật doanh nghiệp năm 2014 quy định tại các khoản: “**2. Tổ chức công tác kế toán, lập và nộp báo cáo tài chính trung thực, chính xác, đúng thời hạn theo quy định của pháp luật về kế toán, thống kê. 3. kê khai thuế, nộp thuế và thực hiện các nghĩa vụ tài chính khác theo quy định của pháp luật...6. Thực hiện đầy đủ, kịp thời các nghĩa vụ về đăng ký doanh nghiệp, đăng ký thay đổi nội dung đăng ký doanh nghiệp, công khai thông tin về thành lập và hoạt động, báo cáo và các nghĩa vụ khác theo quy định của Luật này và quy định khác của pháp luật có liên quan**”. Đồng thời, theo quy định tại khoản 1, Điều 64, Điều 65 của Luật doanh nghiệp năm 2014 thì giám đốc công ty là người có trách nhiệm điều hành hoạt động hàng ngày của công ty, là người có trình độ chuyên môn trong quản trị công ty, tuy nhiên tại phiên tòa ông Vinh khai rằng “**Vợ tôi – Kiên Thị Mỹ D – hàng ngày đi làm bảo mẫu tại một trường tiểu học**” là đã thực hiện không đúng quy định nói trên, việc giám đốc đi làm bảo mẫu là có sự thay đổi về hoạt động của công ty nhưng không báo cáo cơ quan chức năng là đã vi phạm các quy định nói trên về nghĩa vụ của doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, Chi cục Thuế quận 10 khi ban hành Thông báo số 016/TB-BKD-CCT-KT1 ngày 13/01/2017 là căn cứ vào điểm b khoản 1, điểm b khoản 2 Điều 19 Thông tư số 95/2016/TT-BTC ngày 28/6/2016 của Bộ Tài chính để xử lý vi phạm về nghĩa vụ nộp thuế của Công ty là hoàn toàn có căn cứ, đúng pháp luật, vì đây là văn bản có giá trị pháp lý cao hơn Quyết định 1006/QĐ-TCT của Tổng cục thuế, phù hợp với quy định tại Điều 2 Luật ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2018.

TÌNH HUỐNG SỐ 2 (27)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, doanh nghiệp có sử dụng hoá đơn bất hợp pháp hay không là vấn đề tranh chấp chính giữa doanh nghiệp và cơ quan thuế. Theo cơ quan

thuế, doanh nghiệp bị truy thu thuế vì đã sử dụng hoá đơn GTGT của một doanh nghiệp bỏ trốn. Ngược lại, doanh nghiệp cho rằng các hoá đơn đều được xuất trước thời điểm doanh nghiệp xuất hoá đơn bỏ trốn. Để đánh giá hoá đơn có hợp pháp hay không, Tòa án đã dựa vào 3 tiêu chí là: (i) thời điểm xuất hoá đơn trước hay sau thời điểm doanh nghiệp xuất hoá đơn bỏ trốn; (ii) có dấu hiệu về hoạt động mua bán các hoá đơn liên quan hay không; và (iii) giao dịch hàng hoá và thanh toán cho hoá đơn có thật sự diễn ra người mua và người bán hay không. Trong 3 tiêu chí trên, thì tiêu chí (ii) được chứng minh thông qua quá trình điều tra của cơ quan công an và kiểm tra của cơ quan thuế quản lý. Do đó, trên thực tế, ở góc độ của doanh nghiệp, việc chứng minh cho tiêu chí (iii) là mang tính bị động.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Ngày 11/3/2017, Doanh nghiệp tư nhân Đặng L (gọi tắt là DNTN Đặng L) nhận được kết luận thanh tra số 374/KL-CT ngày 10/3/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau và Quyết định số 272/QĐ- CT ngày 10/3/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế, theo kết luận thanh tra thuế và Quyết định xử lý vi phạm hành chính về thuế đã buộc DNTN Đặng L nộp tiền truy tiền thuế, phạt hành chính về thuế, tiền chậm nộp tiền thuế là 4.710.732.105 đồng; Trong đó:

- Truy thu thuế giá trị gia tăng (GTGT) là 3.163.977.547 đồng; gồm các đối tượng:

- + Truy thu thuế 06 hóa đơn GTGT của Công ty TNHH MTV L số tiền thuế 1.203.340.653 đồng;

- + Truy thu thuế 07 hóa đơn GTGT của Công ty TNHH TMDV vận chuyển T số tiền thuế 805.771.069 đồng;

- + Truy thu thuế 08 hóa đơn GTGT của Công ty TNHH MTV XD TM S số tiền 661.676.058 đồng;

- + Truy thu thuế 07 hóa đơn GTGT của Công ty TNHH TMDV ĐT PT N số tiền 233.958.574 đồng.

- Truy thu thuế các hóa đơn GTGT có tên, địa chỉ, mã số thuế không phải của DNTN Đặng L, các hóa đơn GTGT có giá trị từ 20.000.000 đồng trở lên nhưng không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng, hóa đơn thời hạn được khấu trừ (theo kết luận thanh tra thuế số 374/KL-CT) với số tiền thuế là 516.394.668 đồng.

- Truy thu thuế TNDN là 31.212.369 đồng.

- Phạt vi phạm hành chính về thuế 638.098.026 đồng.

- Tiền chậm nộp tiền thuế 877.444.163 đồng.

Không đồng ý với nội dung kết luận thanh tra thuế số 374/KL-CT ngày 10/3/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau kết luận thanh tra thuế tại DNTN Đặng L và Quyết định số 272/QĐ-CT ngày 10/3/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế. Ngày 17/3/2017 ông L làm đơn khiếu nại lần đầu gửi đến Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau.

Đến ngày 26/5/2018 DNTN Đặng L nhận được Quyết định số 686/QĐ-CT ngày 22/5/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau về việc giải quyết khiếu nại của DNTN Đặng L, theo kết quả giải quyết khiếu nại lần đầu Cục thuế tỉnh Cà Mau đã chấp nhận một phần đơn khiếu nại số 68/2017/GT-DN ngày 17/3/2017. Cụ thể giảm tiền thuế GTGT đã truy thu, tiền phạt vi phạm hành chính và tiền chậm nộp tiền thuế GTGT đối với các hóa đơn mua hàng hóa của các Công ty TNHH TMDV vận chuyển T; Công ty TNHH MTV XDTM S; Công ty TNHH TM DV ĐT PT N là 2.568.389.956 đồng, trong đó:

- Giảm số tiền thuế GTGT truy thu của 03 công ty nêu trên 1.697.805.701 đồng;
- Giảm tiền vi phạm hành chính 339.561.141 đồng;
- Giảm tiền chậm nộp tiền thuế GTGT 531.023.114 đồng.

Các nội dung khiếu nại khác giữ y theo Quyết định số 272/QĐ-CT ngày 10/3/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau về việc vi phạm về thuế, trong đó bao gồm việc chưa cho DNTN Đặng L chưa được khấu trừ tiền thuế 06 hóa đơn GTGT của Công ty TNHH MTV L với số tiền là 1.203.340.653 đồng; Lý do theo kết luận của Quyết định giải quyết khiếu nại số 686/QĐ-CT là do Chi Cục thuế thành phố B, tỉnh Đồng Nai đã có thông báo Công ty TNHH MTV L bỏ địa chỉ kinh doanh; xác minh hóa đơn đầu vào đã khai thuế của công ty TNHH MTV L không khớp đúng với nội dung, giá trị tiền hàng, tiêu thuế đã ghi trên liên 1 (liên lưu) của các công ty có xuất hóa đơn bán hàng cho Công ty TNHH MTV L; Chi Cục thuế thành phố B đang phối hợp với Công an, Viện kiểm sát thành phố B xác minh làm rõ dấu hiệu thành lập công ty để mua bán hóa đơn bất hợp pháp để xử lý theo quy định của pháp luật do đó “Trong thời gian xác minh, điều tra chưa có kết luận chính thức của cơ quan có thẩm quyền, DNTN Đặng L chưa được kê khai khấu trừ thuế GTGT đối với các hóa đơn nhận từ Công ty TNHH MTV L”. Với kết quả giải quyết khiếu nại tại Quyết định số 686/QĐ-CT ngày 22/5/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau DNTN Đặng L không đồng ý. Ngoài ra, thời hạn giải quyết khiếu nại lần đầu của Cục thuế tỉnh Cà Mau đã đề

quá thời hạn quy định, cụ thể DNTN Đặng L nhận được Thông báo số 1098/TB-CT ngày 29/3/2017 của Cục thuế tỉnh Cà Mau về việc thụ lý giải quyết khiếu nại lần đầu, nhưng đến ngày 22/5/2018 Cục thuế tỉnh Cà Mau mới ban hành Quyết định số 686/QĐ-CT của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau về việc giải quyết khiếu nại của DNTN Đặng L (lần đầu) là vi phạm quy định tại Điều 28 Luật khiếu nại số 02/2011/QH13 ngày 11/11/2011 của Quốc Hội. Việc kéo dài thời hạn giải quyết khiếu nại của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau đã gây thiệt hại cho DNTN Đặng L.

Ngày 01/6/2018, ông Đặng L làm đơn khởi kiện yêu cầu Tòa án xem xét giải quyết các nội dung sau đây:

Yêu cầu Tòa án hủy một phần Quyết định số 686/QĐ-CT ngày 22/5/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau về giải quyết khiếu nại của DNTN Đặng L (gọi tắt là Quyết định số 686) và hủy một phần Quyết định số 272/QĐ-CT ngày 10/3/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau (gọi tắt là Quyết định số 272). Tại phiên tòa sơ thẩm, ông L yêu cầu Tòa án hủy toàn bộ Quyết định số 272 và Quyết định số 686.

** Người bị kiện, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau do người đại diện theo ủy quyền là ông Nguyễn Văn B trình bày:*

Qua quá trình thanh tra của Cục thuế tỉnh Cà Mau xác định DNTN Đặng L có mua bán hóa đơn với 04 công ty là Công ty TNHH TMDV vận chuyển T; Công ty TNHH MTV XDTM S; Công ty TNHH DV ĐT PT N và Công ty TNHH MTV L. Quá trình thanh tra ban đầu phía Cục thuế xác định doanh nghiệp tư nhân Đặng L mua hóa đơn không đúng quy định nên ra Quyết định số 272 về việc xử phạt DNTN Đặng L với tổng số tiền là 4.710.732.105 đồng. Ông Đặng L không đồng ý có làm đơn khiếu nại đối với Quyết định số 272, sau khi xem xét lại hồ sơ Cục thuế tỉnh Cà Mau chấp nhận một phần yêu cầu khiếu nại của DNTN Đặng L, cụ thể đã giảm tiền thuế GTGT đã truy thu, tiền phạt vi phạm hành chính và tiền chậm nộp tiền thuế GTGT đối với các hóa đơn mua hàng hóa của các Công ty TNHH TMDV vận chuyển T; Công ty TNHH MTV XDTM S; Công ty TNHH MTV DV ĐT PT N với tổng số tiền là 2.568.389.956 đồng. Riêng đối với các hóa đơn mua bán hàng giữa DNTN Đặng L với Công ty TNHH MTV L do có kết luận là vi phạm pháp luật nên phía Cục thuế tỉnh Cà Mau không chấp nhận cho doanh nghiệp tư nhân Đặng L được khấu trừ thuế GTGT với số tiền 1.203.340.653 đồng đối với các hóa đơn GTGT giao dịch với công ty này. Trong thời gian cơ quan có thẩm quyền chưa có kết luận điều tra về các hóa đơn của

công ty TNHH MTV L là hợp pháp, DNTN Đặng L chưa được khấu trừ tiền thuế của 06 hóa đơn GTGT mua hàng hóa của Công ty TNHH MTV L với số tiền thuế là 1.203.340.653 đồng. Ngoài ra, DNTN Đặng L còn phải nộp các khoản tiền thuế khác theo Quyết định số 272 sau khi đối trừ với số tiền 2.568.389.956 đồng DNTN Đặng L được giảm trừ.

Đối với việc DNTN Đặng L xác định Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau giải quyết khiếu nại của ông chậm theo quy định pháp luật, lý do cần phải điều tra thu thập các hồ sơ và chờ kết luận của Cơ quan điều tra về các hoạt động giao dịch của các công ty nêu trên có đúng quy định của pháp luật hay không mới ra Quyết định giải quyết khiếu nại của ông Đặng L. Bên cạnh đó, do DNTN Đặng L cũng cung cấp sổ sách chứng từ cho Cục thuế chậm làm ảnh hưởng đến thời gian giải quyết khiếu nại của ông L.

Do đó, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau xác định về trình tự thủ tục ban hành Quyết định số 272 và Quyết định số 686 là đúng trình tự, đúng thẩm quyền và đúng theo quy định tại khoản 33 Điều 1 Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012 của Quốc Hội sửa đổi, bổ sung Điều 107 Luật Quản lý thuế nên không đồng ý hủy Quyết định số 272 và Quyết định số 686 theo yêu cầu của ông L.

Tại phiên tòa sơ thẩm, ông L cho rằng thời điểm DNTN Đặng L mua hàng hóa, nhận hóa đơn GTGT phát sinh trước ngày công ty TNHH MTV L bỏ địa chỉ kinh doanh theo thông báo của cơ quan thuế; Cơ quan chức năng chưa có căn cứ kết luận các hóa đơn GTGT của Công ty TNHH MTV L là bất hợp pháp, cụ thể là Thông báo số 22/TB-PC46 ngày 28/02/2017 của cơ quan Cảnh sát điều tra – Công an tỉnh Cà Mau thông báo không có căn cứ, cơ sở khởi tố hình sự đối với DNTN Đặng L về tội “In, phát hành, mua bán trái phép hóa đơn, chứng từ thu nộp ngân sách nhà nước”. Việc thanh toán tiền hàng đối với hàng hóa mua của Công ty TNHH MTV L, DNTN Đặng L thực hiện theo phương thức thanh toán qua ngân hàng theo đúng trình tự thủ tục quy định, cụ thể là có Ủy nhiệm chi từ tài khoản gửi ngân hàng để chuyển đến tài khoản của bên bán hàng, được ngân hàng xác nhận giao dịch trên sổ phụ và bản sao kê tài khoản, phù hợp với quy định tại Điều 15 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/3/2013 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. Việc Công ty TNHH MTV L kê khai khấu trừ thuế GTGT của hàng hóa mua vào không khớp đúng với nội dung, giá trị tiền hàng, tiền thuế đã ghi trên liên 1 (liên lưu) của các công ty đã bán hàng, xuất hóa đơn cho Công ty

TNHH MTV L thì không có liên quan đến DNTN Đặng L, vì trước khi thực hiện hợp đồng mua bán với Công ty TNHH MTV L, DNTN Đặng L có yêu cầu Công ty cung cấp tình hình sử dụng hóa đơn, về kê khai và thực hiện nghĩa vụ thuế và đã được Chi Cục thuế thành phố B xác nhận hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế, do vậy việc Công ty TNHH MTV L kê khai không khớp đúng nội dung trên các hóa đơn do Công ty xuất cho Công ty TNHH MTV L không liên quan đến DNTN Đặng L.

Tại phiên tòa sơ thẩm, đại diện theo ủy quyền của người bị kiện cho rằng, Công ty TNHH MTV L đăng ký thành lập từ ngày 20/3/2014 nhưng doanh thu tháng 4 năm 2014 tăng đột biến, cụ thể giá trị hàng hóa mua vào 103.047.644.029 đồng, doanh thu bán ra tháng 4/2014 là 103.080.401.340 đồng, chênh lệch giá trị mua và bán ra chỉ là 32.757.311 đồng. Công ty không có văn phòng, không treo bảng hiệu, bỏ địa chỉ đăng ký hoạt động kinh doanh với cơ quan thuế từ ngày 03/3/2015; Hóa đơn khấu trừ đầu vào không trùng khớp đúng với liên 1, đây là các dấu hiệu của việc sử dụng bất hợp pháp hóa đơn nhằm chiếm đoạt tiền thuế nhà nước. Trong thời gian cơ quan có thẩm quyền chưa có kết luận điều tra về các hóa đơn của Công ty TNHH MTV L là hợp pháp, Cục thuế đề nghị ông L phải nộp thuế GTGT theo quy định của pháp luật. Nếu sau khi cơ quan điều tra có kết luận Công ty TNHH MTV L không sai phạm thì doanh nghiệp có quyền yêu cầu Cục thuế tỉnh Cà Mau bồi thường theo quy định. Đối với yêu cầu của ông Đặng L xin tạm hoãn việc nộp thuế với số tiền 1.203.340.653 đồng đối với các hóa đơn giao dịch với Công ty TNHH MTV L phía Cục thuế không chấp nhận. Đã qua ông L có ký tên vào biên bản vi phạm.

Qua xác minh của cơ quan Cảnh sát điều tra Công an tỉnh Cà Mau thể hiện Công ty TNHH MTV L hoạt động từ ngày 20/3/2014. Tại biên bản xác minh ngày 21/9/2016 của Chi Cục thuế thành phố B, tỉnh Đồng Nai xác nhận Công ty TNHH MTV L đăng ký nộp thuế từ ngày 20/3/2014 đến ngày 05/4/2015 đã nộp thuế chỉ còn nợ số tiền 1.090.123 đồng (BL 86). Đồng thời, Chi Cục thuế thành phố B ban hành Công văn số: 14526 ngày 06/10/2016 xác định trong 06 hóa đơn do ông L cung cấp gồm hóa đơn số 0000156, 0000163, 0000166, 0000169, 0000174, 0000182 được phát sinh trong tháng 12/2014 của

Công ty TNHH MTV L lưu hành là đúng quy định (BL 80, 81, 82, 83, 84, 85) và xác định Công ty TNHH MTV L bỏ địa điểm kinh doanh từ ngày 05/3/2015 nhưng trong quý 4/2014 đơn vị chỉ còn nợ thuế 3.275.738 đồng. Trong khi đó các hóa đơn được Công ty TNHH MTV L phát hành cho DNTN Đặng L được xác định từ ngày 25 đến ngày 31 tháng 12 năm 2014. Do đó, ngày

11/01/2017 Cơ quan cảnh sát điều tra Công an tỉnh Cà Mau đã ban hành Quyết định số 13/QĐ-PC46 về việc không khởi tố vụ án hình sự .

Tại phiên tòa, người bị kiện cũng thừa nhận việc xác định Công ty TNHH MTV L chưa có kết luận của Cơ quan điều tra về việc Công ty này có dấu hiệu mua bán hóa đơn bất hợp pháp hay không do đang trong thời gian chờ Cơ quan cảnh sát điều tra thành phố B xác minh làm rõ, vì vậy chưa có cơ sở cho rằng Công ty TNHH MTV L đã phát hành hóa đơn cho DNTN Đặng L là hóa đơn không hợp pháp.

Như vậy, trong 06 hóa đơn do DNTN Đặng Lợi cung cấp với tổng số tiền mua hàng hóa của Công ty TNHH MTV L là 12.033.406.530 đồng, đã được Chi Cục thuế thành phố B xác định là hợp pháp. Các hóa đơn này đã được thanh toán bằng hình thức chuyển khoản tiền qua Ngân hàng Sacombank bằng các ủy nhiệm chi. Do đó, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau không chấp nhận khấu trừ thuế GTGT cho DNTN Đặng L và buộc phải nộp số tiền truy thu thuế GTGT là 1.203.340.653 đồng là không có cơ sở. Do không có cơ sở để truy thu 1.203.340.653 đồng số tiền thuế GTGT của DNTN Đặng L nên không có cơ sở để buộc DNTN Đặng L nộp tiền chậm nộp và các khoản tiền phạt khác theo Quyết định số 272 và Quyết định số 686 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Cà Mau.

TÌNH HUỐNG SỐ: 3 (16)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, mặc dù doanh nghiệp đã chứng minh được có giao dịch mua bán hàng hoá và thanh toán thực sự đã diễn ra với bên xuất hoá đơn GTGT nhưng vẫn không được cơ quan thuế chấp nhận để khấu trừ thuế GTGT

đầu vào. Cơ quan thuế đã căn cứ vào các quy định của Luật doanh nghiệp liên quan đến nhân thân của người thành lập doanh nghiệp để khẳng định doanh nghiệp xuất hoá đơn là “doanh nghiệp ma” ngay từ thời điểm thành lập (vì thông tin nhân thân của người thành lập là không đúng sự thật, dựa trên việc đánh cắp thông tin cá nhân của người khác). Bên cạnh đó, tình huống cũng cho thấy một giải pháp mang tính thực tế từ cơ quan thuế là dù không chấp nhận thuế gtgt nhưng vẫn chấp nhận giá trị hàng hoá trong chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Giải pháp này cho thấy một khi doanh nghiệp chứng minh thuyết phục về sự tồn tại của giao dịch mua bán trên thực tế và trên sổ sách chứng từ thì vẫn có cơ sở để bảo lợi ích thuế của doanh nghiệp.

NỘI DUNG VỤ VIỆC

Trong năm 2011, Công ty Cổ phần đầu tư N có giao dịch mua bán hàng hóa với Công ty TNHH TM DV XD Danh Đạt (Công ty Danh Đạt) là 15 hóa đơn với giá trị hàng hóa: 2.211.86.603 đồng và giá trị thuế GTGT: 221.138.661 đồng (trong đó 03 hóa đơn thanh toán tiền mặt và 12 hóa đơn thanh toán chuyển khoản). Giữa hai bên tiến hành hợp đồng mua bán, giao nhận hàng hóa, thanh toán qua ngân hàng đầy đủ và kê khai hạch toán kế toán đúng theo quy định.

Trong năm 2011, nhân viên Công ty Cổ phần đầu tư N ra cửa hàng Danh Đạt tại địa chỉ 73 Calmette, phường Nguyễn Thái Bình, Quận 1 mua một số thiết bị điện thanh toán bằng tiền mặt 03 hóa đơn với giá trị hàng hóa: 12.055.800 đồng và thuế GTGT: 1.205.580 đồng. Sau đó, xét thấy nhu cầu mua hàng hóa với số lượng lớn nên tiến hành ký hợp đồng mua bán và thanh toán bằng chuyển khoản (trong quá trình ký hợp đồng có kiểm tra doanh nghiệp có đầy đủ chức năng mua bán hàng hóa và doanh nghiệp hoạt động bình thường). Hai bên tiến hành mua bán hàng hóa, giao nhận nếu số lượng ít thì Công ty Danh Đạt gửi hàng chuyển xuống Đồng Tháp, nếu số lượng lớn Công ty tự vận chuyển bằng xe tải của công ty (công ty có xe tải biển số 51C-08142).

- Đến ngày 12/09/2014, Chi cục thuế quận P có quyết định kiểm tra thuế niên độ 01/2011 đến tháng 12/2012. Trong quá trình kiểm tra Chi cục thuế quận P (Đội kiểm tra 1) phát hiện đại diện pháp luật Công ty TNHH TM DV XD Danh Đạt là thể nhân không có thật. Chi cục thuế quận P chấp nhận giá trị hàng hóa được tính chi phí được trừ khi tính thuế TNDN và không chấp nhận thuế GTGT. Sau đó Chi cục thuế quận P (Đội kiểm tra 1) ra Quyết định số 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày 13/10/2014 truy thu thuế GTGT các hóa đơn của

Công ty Danh Đạt.

- Sau khi nhận được quyết định trên, Công ty N nhận thấy quá bất hợp lý vì theo thông tin từ Chi cục thuế quận P cung cấp thông tin người đại diện pháp luật là: Ông Chu Trần Thiên Tú sinh ngày 14/12/1968, CMND: 024788825 cấp ngày 31/08/2007 nhưng Chi cục thuế quận P làm việc và xác minh thực tế là bà Chu Trần Thiên Tú sinh ngày 14/12/1992, CMND: 024788825 cấp ngày 31/08/2010. Bởi thiết nghĩ, khi tiến hành ký hợp đồng mua bán Công ty N đã kiểm tra thông tin doanh nghiệp:

+ Giấy đăng ký kinh doanh do Sở Kế hoạch và đầu tư TP.HCM cấp là đúng sự thật.

+ Giấy chứng nhận đăng ký mẫu dấu do Công an cấp là sự thật.

+ Hóa đơn phát hành được chấp thuận của Chi cục thuế địa phương quản lý.

Đến ngày 15/10/2014, Công ty Cổ phần đầu tư N gửi khiếu nại lên Chi cục thuế quận P (Đội kiểm tra nội bộ). Sau khi làm việc, Chi cục thuế quận P (Đội kiểm tra nội bộ) ra quyết định số 84/GQKN-CCT-KTNB ngày 13/11/2014 giữ nguyên quyết định số 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày 13/10/2014 Chi cục thuế quận P (Đội kiểm tra 1).

- Đến ngày 20/11/2014, Công ty Cổ phần đầu tư N gửi khiếu nại lên Cục thuế TP.HCM. Sau khi làm việc, Cục thuế TP.HCM ra quyết định số 06/QĐ-CT-KN ngày 13/01/2015 giữ nguyên quyết định số 84/GQKN-CCT-KTNB ngày 13/11/2014 Chi cục thuế quận P (Đội kiểm tra nội bộ).

- Đến ngày 09/02/2015, Công ty N gửi đơn khởi kiện lên Tòa án nhân dân quận P yêu cầu Tòa xem xét hủy quyết định số 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày 13/10/2014 Chi cục thuế quận P và quyết định số 06/QĐ-CT-KN ngày 13/01/2015 của Chi cục thuế TP.HCM. Tòa án nhân dân quận P chuyển hồ sơ vụ án lên Tòa án nhân dân TP.HCM.

Nay, kính mong Quý Tòa án xem xét, tuyên hủy Quyết định số 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày 13/10/2014, Quyết định 84/GQKN-CCT-KTNB ngày 13/11/2014 của Chi cục thuế Quận P và Quyết định số 06/QĐ - CT-KN ngày 13/01/2015 của Cục Thuế Thành Phố Hồ Chí Minh để bảo vệ quyền lợi hợp pháp cho Công ty chúng tôi.

Căn cứ vào bản tự khai và lời trình bày tại phiên tòa Người bị kiện có người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp cho Chi cục Trưởng Chi cục thuế quận P trình bày:

Căn cứ Thông báo số: 814/TB-TA ngày 29/01/2018 của TAND thành phố Hồ Chí Minh gửi Chi cục Thuế quận P về thụ lý vụ án bổ sung cho vụ án hành chính sơ thẩm thông báo thụ lý số 03/2016/TLST-HC ngày 20/01/2016 về việc “khiếu kiện quyết định hành chính trong lĩnh vực thuế” và vấn đề bổ sung là hủy quyết định số 84/GQKN-CCT-KTNB ngày 13/11/2014 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế quận P.

Sơ lược hồ sơ pháp lý:

Công ty Cổ phần Đầu tư N do ông Ngô Quốc T là người đại diện pháp luật -Giám đốc công ty.

Địa chỉ kinh doanh: D007 đường P, phường 07, quận P, TP- Hồ Chí Minh;

Ngành nghề: xây dựng nhà các loại.

Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh số 0310580907 cấp ngày 13/01/2011; đăng ký thay đổi lần thứ 2 ngày 06/06/2013.

STT	Ký hiệu	Số hóa đơn	Ngày	Hàng hóa	Giá trị	Thuế GTGT
1	DD/11P	0000508	20/04/2011	Thiết bị điện	3.667.800	366.780
2	DD/11P	0000528	21/04/2011	Thiết bị điện	3.620.000	362.000
3	DD/11P	0000606	28/04/2011	Thiết bị điện	4.768.000	476.800

4	DD/11P	0000806	16/05/2011	Thiết bị điện	213.833.600	21.383.360
5	DD/11P	0000857	20/05/2011	Thiết bị điện	165.147.500	16.514.750
6	DD/11P	0001211	22/06/2011	Thiết bị điện	692.388.136	69.238.814
7	DD/11P	0001300	02/07/2011	Thiết bị điện	87.351.876	8.735.188
8	DD/11P	0001325	05/07/2011	Thiết bị điện	178.245.600	17.824.560
9	DD/11P	0001384	11/07/2011	Thiết bị điện	216.694.233	21.669.423
10	DD/11P	0001831	18/08/2011	Thiết bị vệ sinh	101.729.660	10.172.966
11	DD/11P	0001832	18/08/2011	Thiết bị vệ sinh	33.208.454	3.320.845
12	DD/11P	0001833	18/08/2011	Thiết bị vệ sinh	2.239.360	223.936
13	DD/11P	0003090	05/12/2011	Thiết bị điện	21.621.250	2.162.125
15	DD/11P	0003511	30/12/2011	Thiết bị điện	231.140.886	23.114.089
				Cộng	2.211.386.603	221.138.661

2. Nội dung:

2.1. Về truy thu thuế theo Quyết định: 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày

13/10/2014.

Việc Công ty Cổ phần Đầu tư N khiếu kiện Quyết định số 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày 13/10/2014 của Chi cục Thuế quận P thực chất là việc cơ quan thuế xử lý các hóa đơn GTGT mà Công ty N đã kê khai khấu trừ thuế GTGT đầu vào có nguồn gốc từ Công ty Danh Đạt.

Chi cục Thuế quận P xin nêu rõ sự việc như sau:

** Một số nguồn thông tin.*

- Chi cục Thuế Quận 12:

Chi cục Thuế Quận 12 có Thông báo số: 29492/TB-BKD-CCT12 ngày 23/10/2012 về việc Công ty TNHH Thương mại - Dịch vụ - Xây dựng – Danh Đạt (xin viết tắt: Công ty Danh Đạt) bỏ địa chỉ kinh doanh với số thuế nợ: 8.117.076.560 đồng.

Ngoài ra, Chi cục Thuế Quận 12 còn cho biết theo giấy phép kinh doanh do sở KH-ĐT cấp (lần đầu ngày 08 tháng 6 năm 2009, đăng ký thay đổi lần thứ 4 ngày 31 tháng 8 năm 2012) người đại diện pháp luật của Công ty Danh Đạt là ông Chu Trần Thiên Tú sinh ngày 14/12/1968; Chứng minh nhân dân số: 024788825 ngày cấp 31/8/2007 do Công an Tp.HCM cấp; địa chỉ thường trú 5/32 Nơ Trang Long, Phường 7, quận Bình Thạnh, Tp.HCM.

Theo Biên bản làm việc và xác minh của Chi cục Thuế Quận 12: tại địa chỉ 5/32 Nơ Trang Long, Phường 7, quận Bình Thạnh, Tp.HCM chỉ có cô Chu Trần Thiên Tú sinh ngày 14/12/1992, Chứng minh nhân dân số 024788825 cấp ngày 08/4/2010 nơi cấp Công an Tp.HCM; Ngày 8/11/2012 cô Chu Trần Thiên Tú có đến Chi cục Thuế Quận 12 trình báo hiện nay đang đi học (Học viện NIIT

- Đại học Hoa Sen Tp.HCM) không liên quan đến người đại diện pháp luật Công ty Danh Đạt; do bị mất chứng minh nhân dân và bị người khác lợi dụng để thành lập Công ty Danh Đạt kinh doanh bất hợp pháp. Chi cục Thuế Quận 12 cũng đã chuyển hồ sơ qua cơ quan Công an Quận 12.

- Phòng Cảnh sát quản lý hành chính về Trật tự xã hội – Công an TPHCM (Phòng Cảnh sát QLHC về TTXH – Công an TPHCM)

Công văn số 2001/PC64-DD7 ngày 21/11/2017 của Phòng Cảnh sát quản lý hành chính về Trật tự xã hội – Công an TPHCM xác định ông Chu Trần Thiên Tú “...không có tài liệu do Phòng Cảnh sát quản lý hành chính về Trật tự xã hội – Công an TPHCM quản lý”. Như vậy, cơ quan CA TP.HCM xác định rõ tại Tp.HCM không quản lý ai là người nam mang tên Chu Trần Thiên Tú.

Ngày 09/10/2010, Công ty Danh Đạt thay đổi giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh lần 2 và người Đại diện pháp luật của công ty Danh Đạt là ông Chu Trần Thiên Tú là người không có thật (mạo danh), không hợp pháp. Trong năm 2011, Công ty Cổ phần đầu tư N có sử dụng 15 tờ hóa đơn GTGT có nguồn gốc từ Công ty Danh Đạt để kê khai khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

** Nhận xét và xử lý của Chi cục Thuế quận P.*

Qua việc cung cấp thông tin của Chi cục Thuế Quận 12 cho thấy người đại diện pháp luật và là giám đốc của Công ty Danh Đạt thực chất là mạo danh thành lập doanh nghiệp để kinh doanh bất hợp pháp (Chi cục Thuế Quận 12 cũng đã có công văn số 56/CCT ngày 09/01/2014 về việc Công ty Danh Đạt sử dụng CMND giả thành lập công ty chuyển sang Công an Quận 12).

Với những thông tin và qua kiểm tra Chi cục Thuế quận P nhận định như sau:

- Về Luật Doanh nghiệp số 60/2005/QH11 ngày 29/11/2005 của Quốc hội Khoá XI, kỳ họp thứ 8

+ Căn cứ Khoản 3 Điều 11 luật Doanh nghiệp về các hành vi bị cấm: “*Kê khai không trung thực, không chính xác nội dung hồ sơ đăng ký kinh doanh;*”

+ Căn cứ tại điểm a Khoản 2 Điều 165 về Xử lý vi phạm:

“Doanh nghiệp bị thu hồi Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh và bị xoá tên trong sổ đăng ký kinh doanh trong các trường hợp sau đây:

a) Nội dung kê khai trong hồ sơ đăng ký kinh doanh là giả mạo;”

- Về Luật dân sự số: 33/2005/QH11 ngày 14 tháng 06 năm 2005 của Quốc hội Khoá XI

“Điều 84. Pháp nhân

Một tổ chức được công nhận là pháp nhân khi có đủ các điều kiện sau đây:

Được thành lập hợp pháp;

- Về Luật kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/06/2003 của Quốc hội.

+ Khoản 2 Điều 20 Luật kế toán *“Chữ ký trên chứng từ kế toán phải do người có thẩm quyền hoặc người được uỷ quyền ký. Khoản 1 Điều 14 về*

Các hành vi bị nghiêm cấm “*Giả mạo, khai man, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác giả mạo, khai man, tẩy xóa tài liệu kế toán.*”

- Về hóa đơn

Căn cứ khoản 2, Điều 21 Thông tư số 153/2010/TT-BTC ngày 28/09/2010 của Bộ Tài chính quy định:

“2. Một số trường hợp cụ thể được xác định là sử dụng bất hợp pháp hóa đơn:

- *Sử dụng hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ mà cơ quan thuế, cơ quan công an và các cơ quan chức năng khác đã kết luận là sử dụng bất hợp pháp hóa đơn.”*

- Về Thuế Giá trị gia tăng:

Căn cứ tiết a điểm 3 Khoản 1 Mục III Phần B Thông tư 129/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng và hướng dẫn thi hành Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ về Điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào quy định như sau: “*Có hoá đơn giá trị gia tăng hợp pháp của hàng hoá, dịch vụ mua vào ”.*

- Công văn số 2001/PC64-DD7 ngày 21/11/2017 của Phòng Cảnh sát quản lý hành chính về Trật tự xã hội – Công an TPHCM.

Như vậy, người đại diện pháp luật không có thật, pháp nhân công ty không hợp pháp, chữ ký trên hóa đơn của người không có thật, thì 15 số hóa đơn GTGT có nguồn gốc từ Công ty Danh Đạt là những hóa đơn chứng từ bất hợp pháp.

Chi cục Thuế quận P đã ra Quyết định xử lý truy thu thuế GTGT theo Quyết định số 1027/QĐXL-CCT-KT1 ngày 13/10/2014 đối với Công ty N.

TÌNH HUỐNG SỐ 4 (61)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, cơ quan thuế đã không chấp nhận hoá đơn GTGT đầu vào của doanh nghiệp vì chứng minh được thủ đoạn gian dối của doanh nghiệp trong việc thực hiện phương thức thanh toán qua ngân hàng. Theo đó, trong cùng một ngày, người làm thủ tục nộp tiền vào và rút tiền ra khỏi tài khoản của bên bán lại đồng thời đóng vai đại diện cho cả doanh nghiệp bán và doanh nghiệp bên mua. Tuy nhiên, cơ quan thuế chấp nhận kê khai các hoá đơn phát sinh trước thời điểm bên bán ngưng hoạt động, là trạng thái pháp lý khác với việc doanh nghiệp ma, doanh nghiệp bỏ trốn.

NỘI DUNG VỤ ÁN

Ngày 01/7/2014, Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh có Quyết định số 1410/QĐ-CT-TT tiến hành việc thanh tra tại Công ty Trách nhiệm hữu hạn Một thành viên Thương mại giấy HT (Công ty HT) và xác minh về hoạt động của 07 doanh nghiệp mà Công ty HT đã kê khai, khấu trừ thuế giá trị gia tăng đối với các hóa đơn bán hàng của 07 doanh nghiệp này cho Công ty HT trong các năm 2012 và 2013.

Trên cơ sở kết quả trả lời xác minh của các Chi cục Thuế và kết quả thanh tra, ngày 28/8/2014 Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã lập biên bản thanh tra thuế trong đó xác định:

- Công ty HT không có kho hàng, các chứng từ phiếu thu, phiếu chi, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho không có ký nhận giữa hai bên, hóa đơn bán ra không có chữ ký của người mua hàng, hợp đồng không đầy đủ.

- Đơn vị có kê khai, nộp thuế nhưng kê khai thuế giá trị gia tăng và hạch toán một số chi phí chưa đúng quy định của nhà nước. Theo kết quả hồi báo xác minh của các Chi cục Thuế mà Công ty HT đã mua hàng là Công ty TNHH TMDV NN, Công ty TNHH TMDV HAM, Công ty TNHH TMDV HCP, Công ty TNHH SXTM LN, DNTNTM NT và Công ty TNHH TMDV TPH, đoàn kiểm tra nhận thấy Công ty HT đã mua hàng hóa của các đơn vị giải thể và bỏ trốn, hàng hóa mua vào là vật tư, giấy phế liệu, giấy carton, than đá, gỗ, ván với số lượng rất lớn nhưng công ty không đăng ký kho hàng, không thuê kho, không có chi phí vận chuyển, phiếu thu, phiếu chi, phiếu nhập kho, xuất kho không thể hiện ký nhận giữa hai bên, chênh lệch tỷ lệ lãi giữa các lô hàng rất thấp, kê khai thuế giá trị gia tăng hàng hóa, dịch vụ mua vào bán ra rất ít. Hợp đồng không đầy đủ, trong hợp đồng không thể hiện mặt hàng, số lượng, đơn giá, thành tiền. Căn cứ các quy định có liên quan đoàn kiểm tra loại toàn bộ thuế giá trị gia tăng đầu vào khấu trừ là 7.990.024.346đ (năm 2012 là 2.597.492.259đ, năm 2013 là 5.392.532.087đ). Công ty HT cũng đã sử dụng hóa đơn của Công ty TNHH

Giải pháp công nghệ VN là hóa đơn bất hợp pháp. Qua thanh tra, số thuế cần phải truy thu như sau: Thuế giá trị gia tăng 9.181.370.279đ, thuế thu nhập doanh nghiệp 2.084.855.383đ.

Căn cứ biên bản thanh tra và các quy định của pháp luật liên quan, ngày 15/9/2014 Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh có Quyết định số 4482/QĐ-CT-XP xử lý đối với Công ty HT:

- Truy thu thuế giá trị gia tăng năm 2012: 3.788.838.192đ
 - Truy thu thuế giá trị gia tăng năm 2013: 5.392.532.087đ
 - Truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2012: 2.084.855.383đ
 - Phạt vi phạm hành chính 1 lần do sử dụng hóa đơn bất hợp pháp: 3.276.201.316đ.
- (Tổng số tiền truy thu và phạt là: 14.542.426.978đ).

Không đồng ý với Quyết định số 4482/QĐ-CT-XP, Công ty HT đã khiếu nại.

Ngày 17/7/2015 Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh có Kết luận

Thanh tra thuế số 885/KLTT-CT trong đó xác định đơn vị có mở sổ sách kế toán nhưng toàn bộ hóa đơn mua vào của các đơn vị giải thể và bỏ trốn. Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh truy thu và xử phạt:

- Truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp: 337.161.724đ (trong đó năm 2012: 170.917.869đ, năm 2013: 166.243.855đ)
- Phạt tiền về hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp: 1.225.423.411đ
- Tiền chậm nộp trên số tiền thuế còn thiếu: 1.467.478.325đ
- Yêu cầu Công ty HT phải nộp số tiền phạt, tiền chậm nộp khi nhận được quyết định xử lý vi phạm. Nộp ngay số thuế nợ đọng vào ngân sách nhà nước. Chấn chỉnh việc sử dụng hóa đơn bất hợp pháp và kê khai thuế theo quy định của pháp luật.

Ngày 07/5/2015 Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh có Quyết định giải quyết khiếu nại số 46/QĐ-CT-KN không chấp nhận khiếu nại của Công ty HT nên ngày 10/6/2015 Công ty HT đã khởi kiện vụ án hành chính yêu cầu Tòa án hủy bỏ Quyết định số 4482/QĐ-CT-XP và Quyết định giải quyết khiếu nại số 46/QĐ-CT-KN.

Ngày 17/7/2015 Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh có Quyết định số 2784/QĐ-CT-XP xử lý đối với Công ty HT như sau:

- Phạt tiền về hành vi khai sai dẫn đến thiếu số thuế phải nộp: 1.225.423.411đ
- Truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp: 337.161.724đ
- Tiền chậm nộp trên số tiền thuế còn thiếu: 1.467.478.325đ.

Ngày 04/9/2015 Công ty HT nộp đơn khởi kiện bổ sung yêu cầu Tòa án hủy bỏ Kết luận Thanh tra thuế số 885/KLTT-CT và Quyết định số 2784/QĐ-CT-XP.

Theo trình bày của Người khởi kiện Công ty HT:

Công ty HT đã kê khai đầy đủ hóa đơn giá trị gia tăng đầu vào của Công ty TNHH TMDV NN, Công ty TNHH TMDV HAM, Công ty TNHH TMDV HCP,

Công ty TNHH SXTM LN, DNTNTM NT, Công ty TNHH TMDV TPH và Công ty TNHH Giải pháp công nghệ VN tại cơ quan thuế. Khi xuất hóa đơn cho Công ty HT các doanh nghiệp này đều kê khai đầy đủ tại cơ quan thuế, ký hiệu, ngày tháng, giá trị hàng hóa và số thuế giá trị gia tăng ghi trên hóa đơn đều đúng. Các doanh nghiệp này cũng đã chấp hành nghĩa vụ nộp thuế theo quy định. Thời điểm xuất hóa đơn đều trước thời gian cơ quan thuế có thông báo doanh nghiệp bỏ địa chỉ kinh doanh hoặc ngừng hoạt động. Vào thời điểm này cơ quan thuế cũng không có bất kỳ một cảnh báo nào về hóa đơn của các doanh nghiệp này. Trong quá trình giao dịch mua bán, các doanh nghiệp này trực tiếp đến giao dịch với Công ty HT. Công ty HT đã vào trang mạng của Tổng cục Thuế và Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh thấy các doanh nghiệp này đều hoạt động bình thường, không có bất kỳ một cảnh báo nguy hiểm hay rủi ro nào từ phía các cơ quan chức năng.

Tất cả các hợp đồng mua bán đầu ra, đầu vào, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, hóa đơn giá trị gia tăng đầu vào, đầu ra, chứng từ thanh toán bằng chuyển khoản qua ngân hàng, bảng kê khai thuế đều được Công ty HT thực hiện đầy đủ, nghiêm túc, thể hiện rõ ràng trên sổ, sách kế toán theo đúng quy định.

Theo trình bày của Người bị kiện:

Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh tại Văn bản số 7938/CT-KTNB ngày 01/9/2015 và Văn bản số 8863/CT-TT2 ngày 02/10/2015 thì: Qua thanh tra cho thấy trong 156 hóa đơn đầu vào mà Công ty HT kê khai để khấu trừ thuế giá trị gia tăng có 25 hóa đơn của Công ty TNHH Giải pháp công nghệ VN, Công ty TNHH Giải pháp công nghệ VN không kê khai thuế tại Chi cục Thuế Quận 12 và đã bỏ địa chỉ kinh doanh. 131 hóa đơn của Công ty TNHH

TMDV NN, Công ty TNHH TMDV HAM, Công ty TNHH TMDV HCP, Công ty TNHH SXTM LN, DNTNTM NT và Công ty TNHH TMDV TPH, có kê khai tại cơ quan thuế nhưng các doanh nghiệp này đã giải thể hoặc bỏ trốn nên đoàn thanh tra đã đề xuất xuất toán toàn bộ số thuế giá trị gia tăng của 156 hóa đơn này và Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã ban hành Quyết định số 4482/QĐ-CT-XP xử lý vi phạm pháp luật về thuế đối với Công ty HT liên quan đến 131 hóa đơn bán hàng của Công ty TNHH TMDV NN, Công ty TNHH TMDV HAM, Công ty TNHH TMDV HCP, Công ty TNHH SXTM LN, DNTNTM NT và Công ty

TNHH TMDV TPH cho Công ty HT. Sau khi Công ty HT có khiếu nại, cơ quan thuế đã tiến hành xác minh, kết quả cho thấy Công ty TNHH Giải pháp công nghệ VN kê khai không phát sinh hóa đơn mua vào, bán ra. 06 doanh nghiệp còn lại đa phần ở trạng thái ngưng hoạt động. Hàng hóa mà Công ty HT mua được thanh toán cho các doanh nghiệp qua tài khoản tại Ngân hàng Thương mại Cổ phần Kỹ Thương Việt Nam (Techcombank), sau khi được thanh toán 07 doanh nghiệp trên đã làm thủ tục rút số tiền này ra khỏi ngân hàng. Trong số những người đại diện các doanh nghiệp để rút tiền ra có 02 người là đại diện của Công ty HT khi nộp tiền vào tài khoản của Công ty HT tại Techcombank, đồng thời là đại diện của doanh nghiệp bán hàng để rút tiền ra khỏi tài khoản của doanh nghiệp tại Techcombank và việc nộp tiền vào, rút tiền ra đều được thực hiện trong cùng một ngày nên ngày 17/7/2015 Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã ban hành Quyết định số 2784/QĐ-CT-XP xử lý vi phạm pháp luật đối với Công ty HT liên quan đến 25 hóa đơn bán hàng của Công ty TNHH Giải pháp công nghệ VN.

Đối với 131 hóa đơn có nguồn gốc từ 06 doanh nghiệp: các công ty TNHH Thương mại dịch vụ NN, HAM, HCP, TPH, LN và Doanh nghiệp tư nhân NT đã kê khai, đăng ký phát hành các hóa đơn đầu ra, đầu vào đầy đủ tại các cơ quan thuế và các hóa đơn này được xuất trong thời gian các doanh nghiệp hoạt động bình thường. Cục trưởng Cục Thuế Thành phố truy thu thuế GTGT của công ty HT đối với 131 hóa đơn của 06 công ty nêu trên là không có căn cứ áp dụng Điều 12 Luật Thuế giá trị gia tăng (năm 2008) để xử lý thuế, truy thu thuế doanh nghiệp và phạt vi phạm hành chính về thuế có liên quan đến việc xử lý thuế GTGT nêu trên.

Đối với 25 hóa đơn của Công ty Giải pháp phần mềm VN với trị giá trước thuế là 11.913.459.332 đồng, thuế GTGT là 1.191.345.933 đồng; doanh nghiệp

này không kê khai doanh thu từ tháng 7/2011 đến tháng 8/2012 và chưa sử dụng các hóa đơn ký hiệu AA/11P từ số 01 – 250, bỏ địa điểm kinh doanh theo Thông báo số 31611/TB-BKD-CCT12 ngày 22/12/2012 của Chi cục Thuế Quận 12 (Công văn số 2260/CCT-KT2 ngày 11/7/2014 của Chi cục Thuế Quận 12), không phát sinh hàng hóa mua vào, không phát sinh hàng hóa, dịch vụ bán ra nhưng công ty VN đã lập hóa đơn với trị giá về số thuế GTGT nêu trên cho công ty HT để kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào và hạch toán kế toán trị giá hàng hóa mua vào là không đủ điều kiện để khấu trừ thuế GTGT đầu vào theo Điều 12 Luật Thuế Giá trị gia tăng và theo khoản 1 Điều 15 của Thông tư 06/2012/TT-BTC ngày 11/01/2012 của Bộ Tài chính.

Như vậy, Quyết định số 4482/QĐ-CT-XP ngày 15/9/2014, Quyết định số 46/QĐ-CT-KN ngày 07/5/2015, Kết luận Thanh tra số 885/KLTT-CT ngày 17/7/2015 và Quyết định số 2784/QĐ-CT-XP ngày 17/7/2015 của Cục trưởng Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã xử lý về thuế đối với Công ty HT bao gồm 165 hóa đơn của 07 công ty nêu trên; trong đó đối với 25 hóa đơn của Công ty VN, Cục trưởng Cục Thuế Thành phố xử lý về thuế là có căn cứ pháp luật; đối với 131 hóa đơn của 6 công ty nêu trên đủ điều kiện hoàn thuế GTGT nhưng Cục trưởng Cục Thuế Thành phố xử lý về thuế là không đúng pháp luật.

TÌNH HUỐNG 5(45)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, mặc dù doanh nghiệp đã chứng minh là có mua hàng trên thực tế và có sự tương ứng giữa hàng mua vào và hàng bán ra nhưng doanh nghiệp không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào do các hoá đơn này được xuất bởi một công ty được xác định là công ty chuyên mua bán hoá đơn. Như vậy, để được khấu trừ thuế gtgt, doanh nghiệp cần tuân thủ cả nội dung và hình thức pháp lý của giao dịch (ví dụ về hoá đơn chứng từ, sổ sách kế toán). Nguyên nhân gây ra rủi ro pháp lý của doanh nghiệp là đã thiếu cẩn trọng trong xác định, kiểm tra tư cách pháp lý của người đã giao dịch với mình.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Công ty TNHH Thương mại A V (sau đây gọi tắt là Công ty A V) được thành lập và hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 052453 do Sở Kế hoạch và Đầu tư cấp ngày 05/7/1995 (thay đổi lần thứ 5 ngày 30/01/2008) có trụ sở hoạt động tại số 150/45 HVB, Phường 12, quận PN, Thành phố Hồ Chí Minh. Ngành nghề kinh doanh: Mua bán nguyên liệu sản xuất giấy các loại giấy ký gửi hàng hóa.

Từ tháng 7 và tháng 8 năm 2015, Công ty A V có ký kết hợp đồng mua 03 lô hàng là giấy in báo cuộn của Công ty TA, sau đó bán toàn bộ lại cho Báo Tuổi trẻ Thành phố Hồ Chí Minh và nộp thuế giá trị gia tăng (GTGT) 5% cho Chi cục thuế quận PN.

Ngày 25/4/2007, Chi cục trưởng Chi cục thuế quận PN đã ban hành Quyết định số 457/QĐXP-CCT-PN-Đ3 về việc xử lý vi phạm về thuế với nội dung: “Loại trừ thuế GTGT đối với Công ty TNHH Thương mại A V, mã số thuế: 0301442636, địa chỉ kinh doanh: 150/45 HVB, Phường 12, quận PN, Thành phố Hồ Chí Minh.

Tổng số tiền truy thu là 709.592.931 đồng (bảy trăm lẻ chín triệu năm trăm chín mươi hai nghìn chín trăm ba mươi một đồng chẵn)”.

Không đồng ý với quyết định trên Công ty A V đã khiếu nại đến Chi cục trưởng Chi cục thuế quận PN.

Ngày 25/5/2007, Chi cục trưởng Chi cục thuế quận PN còn ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại số 57/QĐ-GQKN với nội dung: Giữ nguyên Quyết định xử lý số 457/QĐXP-CCT-PN-Đ3 ngày 25/4/2007.

Không đồng ý với Quyết định giải quyết khiếu nại số 75/QĐ-GQKN Công ty A V khiếu nại đến Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh.

Ngày 10/10/2007, Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại số 10620/QĐ-GQKN-N3 với nội dung: Giữ nguyên Quyết định giải quyết khiếu nại số 75/QĐ-GQKN ngày 25/5/2007 và Quyết định xử lý số 457/QĐXP-CCT-PN-Đ3 ngày 25/4/2007 của Chi cục trưởng Chi cục thuế quận PN.

Ngoài ra, ngày 29/8/2011 Chi cục thuế quận PN ban hành Quyết định số 442/QĐ-CCT.PN về việc áp dụng biện pháp cưỡng chế đình chỉ sử dụng hóa đơn và ngày 14/10/2011 ban hành Quyết định số 497/QĐ-CCT.PN về việc áp dụng biện pháp cưỡng chế thu hồi mã số thuế đối với Công ty A V.

Theo bản tự khai ngày 30/6/2016, Biên bản họp kiểm tra việc giao nộp, tiếp cận, công khai chứng cứ ngày 12/8/2016 và Biên bản đối thoại ngày 12/8/2016 người khởi kiện là Công ty TNHH Thương mại A V trình bày về 03 lô hàng giấy in báo nói trên có nguồn gốc mua bán như sau:

Công ty TA mua của Công ty Đầu tư và Phát triển KH – CL có hóa đơn, có hợp đồng mua bán và có văn bản xác nhận số 375/CV-Cty ngày 06/9/2007 của Công ty này. Sau đó, Công ty A V đã mua lại 03 lô hàng này từ Công ty TA. Việc mua bán này đã thực hiện theo đúng quy định pháp luật có ký kết hợp đồng mua bán, phiếu thu chi, thanh lý hợp đồng và có giao hàng tại kho hàng quận Gò Vấp khi Công ty A V bán lô hàng này lại cho Báo Tuổi trẻ. Công ty TA đã xuất hóa đơn giá trị gia tăng cho Công ty A V khi kết thúc hợp đồng bao gồm: Hóa đơn số 95514 ngày 03/8/2005, số tiền 5.689.812.800, thuế GTGT là 284.490.640 đồng; hóa đơn số 95536 ngày 17/8/2005, số tiền 5.722.024.000, thuế GTGT là 286.101.200 đồng; hóa đơn số 95546 ngày 25/8/2015, số tiền 2.780.081.833, thuế GTGT là 139.001.091 đồng và các hóa đơn này là hoàn toàn hợp pháp đúng quy định của pháp luật.

Do đó, Công ty TNHH Thương mại A V không đồng ý với việc loại trừ thuế giá trị gia tăng mà cơ quan thuế đã thực hiện qua các quyết định trên.

Chi cục trưởng Chi cục thuế quận PN trình bày:

Công ty A V có sử dụng 03 tờ hóa đơn GTGT có nguồn gốc do Công ty TA xuất để kê khai khấu trừ thuế GTGT bao gồm:

1. Hóa đơn số 95514 ngày 03/8/2005, số tiền 5.689.812.800, thuế GTGT là 284.490.640 đồng;
2. Hóa đơn số 95536 ngày 17/8/2005, số tiền 5.722.024.000, thuế GTGT là 286.101.200 đồng;

3. Hóa đơn số 95546 ngày 25/8/2015, số tiền 2.780.081.833, thuế GTGT là 139.001.091 đồng.

Ngày 11/10/2005, Cục thuế tỉnh Bình Phước có Công văn số 1237/CT-TTr thông tin về việc Công ty TNHH TM-DV TA có hành vi mua, bán hóa đơn và bỏ trốn khỏi địa chỉ kinh doanh nên đề nghị các Cục thuế tỉnh, thành phố không cho khấu trừ thuế, không cho tính vào chi phí các hóa đơn do Công ty TA xuất bán. Tiếp sau đó, Cục thuế tỉnh Bình Phước có Công văn số 2519/VT-TTr ngày 15/12/2006 xác định Công ty TA được thành lập để mua bán hóa đơn GTGT không có ghi mệnh giá như mua bán hàng hóa và đã có quyết định truy nã đặc biệt (Quyết định truy nã số: 1750 ngày 04/7/2006 của Cơ quan CSĐT Công an tỉnh Bình Phước truy nã đối với Phạm Thị Ngọc S đã có hành vi thành lập Công ty TA để mua bán hóa đơn giá trị gia tăng không có ghi mệnh giá như mua bán hàng hóa).

Ngày 20/3/2008 Cơ quan An ninh Điều tra - Công an tỉnh Bình Phước có Công văn số 22/CV gửi đến Chi cục thuế quận PN và đính kèm Bản kết luận điều tra vụ án số 05 ngày 04/10/2007 có ghi nhận nội dung: “Trong vụ án này bị can Phạm Thị Ngọc S chỉ là người làm giám đốc thuê và các đối tượng khác lợi dụng danh nghĩa Công ty TA để mua bán hóa đơn GTGT từ Cục thuế tỉnh Bình Phước sau đó bán không cho các cá nhân, doanh nghiệp có nhu cầu sử dụng để thu lợi bất chính từ việc mua bán hóa đơn. Mặc dù là giám đốc công ty nhưng S không biết gì về hoạt động của công ty; không điều hành công ty và Sương không biết mục đích của việc thành lập Công ty TA là để mua bán hóa đơn GTGT không; bản thân không tham gia vào việc ký các hóa đơn GTGT nên S không phạm tội “Lưu hành giấy tờ có giá giả”.

Qua tiếp nhận các thông tin nêu trên, Chi cục trưởng Cục thuế quận PN đã ban hành các quyết định xử lý về thuế đối với Công ty A V.

- Về nội dung:

Công ty A V đã sử dụng 03 tờ hóa đơn để kê khai khấu trừ thuế GTGT, cụ thể: Hóa đơn số 95514 ngày 03/8/2005, số tiền 5.689.812.800, thuế GTGT là 284.490.640 đồng; hóa đơn số 95536 ngày 17/8/2005, số tiền 5.722.024.000, thuế GTGT là 286.101.200 đồng; hóa đơn số 95546 ngày 25/8/2015, số tiền 2.780.081.833, thuế GTGT là 139.001.091 đồng. Cả 03 hóa đơn này đều có chữ ký và ghi tên Phạm Thị Ngọc S với tư cách là giám đốc Công ty TNHH TM-DV TA.

Tuy nhiên, tại Bản kết luận điều tra số 05 ngày 04/10/2007 của Cơ quan

An ninh điều tra – Công an tỉnh Bình Phước đã kết luận tất cả các hóa đơn giá trị gia tăng do của Công ty TNHH Thương mại và Dịch vụ TA, mã số thuế 3800293382, địa chỉ đăng ký kinh doanh: Ấp HC, thị trấn AL, BL, Bình Phước đã xuất bán cho các cá nhân, doanh nghiệp các địa phương trong cả nước đều là hóa đơn giá trị gia tăng không, là hóa đơn không hợp lệ.

Ngày 11/10/2015 Cục thuế tỉnh Bình Phước có Công văn số 1237/CT- TTr thông tin về việc Công ty TNHH TM-DV TA có hành vi mua, bán hóa đơn và bỏ trốn khỏi địa chỉ kinh doanh nên đề nghị các Cục thuế tỉnh, thành phố không cho khấu trừ thuế, không cho tính vào chi phí các hóa đơn do công ty TNHH TM-DV TA xuất bán.

Mặt khác, theo Kết luận giám định số 232/KLGĐ (PC 21) ngày 05/9/2007 của Phòng Kỹ thuật hình sự Công an tỉnh Bình Phước thì chữ ký mang tên “Phạm Thị Ngọc S” trên các hóa đơn nêu trên không phải chữ ký thật của bà Phạm Thị Ngọc S.

Tại phiên tòa phúc thẩm, ông Dương Hiến T - Giám đốc Công ty A V cũng xác nhận Cơ quan cảnh sát điều tra - Công an quận PN có triệu tập ông lấy lời khai về nguồn gốc 03 hóa đơn giá trị gia tăng nêu trên. Qua làm việc ông Tiến đã khai nhận có một người tên Nguyễn Thị D (không rõ địa chỉ tự giới thiệu là nhân viên của Công ty TNHH Thương mại và Dịch vụ TA đến Công ty A V đặt vấn đề bán hàng giấy in báo. Sau khi cung cấp hàng bà D đã giao cho Công ty A V 03 hóa đơn giá trị gia tăng của Công ty TA trên đó đã có chữ ký của giám đốc Công ty TNHH Thương mại và Dịch vụ TA là bà Phạm Thị Ngọc S. Trong quá trình giao dịch, bà D không có xuất trình bất cứ giấy tờ gì chứng minh bà D là nhân viên của Công ty TA. Bà D không trực tiếp giao hàng mà do tài xế giao hàng đến kho của Báo Tuổi trẻ. Ông T không hề biết bà D và bà S là ai mà chỉ biết họ có nguồn hàng và sau khi thanh lý hợp đồng thì nhận được 03 hóa đơn này do bà D đưa.

Như vậy, các hóa đơn GTGT mà Công ty A V đã sử dụng để kê khai khấu trừ thuế GTGT đối với 03 lô hàng giấy của Công ty TA xuất bán cho Công ty A V là hóa đơn bất hợp pháp.

Tại tiết a của điểm 1.1 Mục III Công văn số 4215/TCT-PCCS ngày 18/11/2005 của Tổng cục Thuế V/v xử lý vi phạm đối với các hành vi mua, bán, sử dụng hóa đơn bất hợp pháp, đã hướng dẫn :

“1. Trường hợp cơ sở kinh doanh mua, sử dụng hóa đơn bất hợp pháp với mục đích chiếm đoạt tiền thuế giá trị gia tăng, trốn thu nhập doanh nghiệp thì bị xử lý như sau:

1.1. Hóa đơn mua, sử dụng bất hợp pháp không được sử dụng để kê khai khấu trừ hoặc hoàn thuế giá trị gia tăng, không được tính vào chi phí hợp lý khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Cơ quan thuế khi phát hiện cơ sở kinh doanh có các hành vi vi phạm nêu trên phải lập biên bản vi phạm và tùy theo hành vi vi phạm, mức độ vi phạm để áp dụng ngay các biện pháp xử lý dưới đây:

a/ Có biện pháp truy thu ngay số thuế giá trị gia tăng đã khấu trừ hoặc được hoàn; truy thu số thuế thu nhập doanh nghiệp”.

Đồng thời, tại điểm 1.2 Mục III Công văn 4215/TCT-PCCS ngày 18/11/2005 của Tổng cục thuế về việc xử lý vi phạm đối với các hành vi mua, bán sử dụng hóa đơn bất hợp pháp cũng đã hướng dẫn: Các biện pháp xử lý tại điểm 1.1 nêu trên (*Có biện pháp truy thu ngay số thuế giá trị gia tăng đã khấu trừ hoặc được hoàn; truy thu số thuế thu nhập doanh nghiệp*) được áp dụng cả các cơ sở kinh doanh mua, sử dụng hóa đơn trong các trường hợp:

c/ Hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ mà thời điểm mua hàng hóa, dịch vụ phát sinh tuy chưa có thông báo của cơ quan thuế về việc cơ sở kinh doanh bỏ trốn, nhưng cơ quan thuế, cơ quan công an và các cơ quan chức năng khác đã có kết luận đó là các hóa đơn bất hợp pháp.

Từ những nhận định trên xét thấy Chi cục trưởng chi cục thuế quận PN đã ban hành Quyết định số 457/QĐXP-CCT-PN-Đ3 ngày 25/4/2007 về việc xử lý vi phạm về thuế: Loại trừ thuế GTGT đối với Công ty A V với tổng số tiền thuế truy thu 709.592.931 đồng là có căn cứ, đúng quy định pháp luật.

TÌNH HUỐNG 6(28)
GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, doanh nghiệp và cơ quan thuế có quan điểm khác nhau về áp dụng mức thuế suất 5% hay 10% đối với sản phẩm mủ cao su do doanh nghiệp sản xuất. Để được hưởng thuế suất 5%, doanh nghiệp phải chứng minh sản phẩm cao su hỗn hợp (kết hợp giữa cao su tự nhiên và cao su nhân tạo theo yêu cầu của khách hàng) là một sản phẩm của cao su do doanh nghiệp sơ chế. Như vậy, để phòng tránh rủi ro pháp lý thuế, doanh nghiệp cần phải có quy trình gia công, sản xuất tạo ra sản phẩm phù hợp với đặc tính kỹ thuật, chủng loại của hàng hoá được hưởng thuế suất 5%; nếu không, thuế suất 10% sẽ tự động áp dụng đối với sản phẩm, cho dù doanh nghiệp gọi tên sản phẩm là gì.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Công ty TNHH SI (Công ty S2) được thành lập và hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 1101832479 do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Long An cấp lần đầu ngày 05/10/2016. Theo đó, Công ty S2 thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh với chức năng chính là sản xuất, gia công và chế biến cao su hỗn hợp (không trồng cây cao su); sơ chế mủ cao su thiên nhiên và kinh doanh mủ cao su thiên nhiên đã sơ chế với tỷ lệ dưới 5% mủ cao su tổng hợp...

Theo Quyết định số 296/QĐ-CTLAN ngày 09/03/2022, Quyết định số 509/QĐ-CTLAN ngày 08/4/2022 và Quyết định số 1072/QĐ-CTLAN ngày 08/6/2022 của Cục Thuế tỉnh L, Đoàn thanh tra của Cục T tỉnh đã tiến hành thanh tra thuế. Ngày 12/8/2022, Đoàn thanh tra đã lập Biên bản Thanh tra thuế số 04/BB và kết luận Công ty S2 đã có hành vi vi phạm: Khai sai số thuế GTGT phải nộp (kỳ tính thuế 11/2018), tăng số thuế GTGT được hoàn (kỳ hoàn thuế tháng 11/2018 và từ kỳ hoàn thuế từ tháng 5/2019 đến tháng 11/2020); Khai sai làm tăng số thuế GTGT được khấu trừ nhưng không dẫn chiếu đến số thuế GTGT phải nộp, tăng số thuế GTGT được khấu trừ nhưng không dẫn chiếu đến số thuế GTGT phải nộp, tăng số thuế GTGT được hoàn (các kỳ thuế từ tháng 12/2016 đến tháng 09/2018); Hành vi khai sai dẫn đến thiếu số thuế TNDN phải nộp (từ năm 2016-2021).

Ngày 08/9/2022, Cục trưởng Cục Thuế ban hành Quyết định số 1814/QĐ-XPVPHC, nội dung:

Xử phạt tiền: 12.473.528.461 đồng, trong đó áp dụng mức xử phạt là 20% tính trên số thuế GTGT thu hồi hoàn 4.339.807.133 đồng; áp dụng mức xử phạt là 20% tính trên số thuế GTGT truy thu thêm qua thanh tra 827.446.780 đồng;

phạt tiền với mức xử phạt là 20% tính trên số thuế TNDN truy thu thêm (từ 2017-2020) 7.306.274.548 đồng.

Biện pháp khắc phục hậu quả: Buộc nộp lại số tiền thuế GTGT, thuế TNDN truy thu qua thanh tra và số thuế GTGT đã hoàn không đúng quy định, tiền thuế chậm nộp; Thu hồi hoàn thuế GTGT 21.699.035.665 đồng; Truy thu thuế GTGT 4.137.233.902 đồng; Truy thu thuế TNDN 36.603.255.202 đồng; Tính tiền chậm nộp 19.780.170.108 đồng; Giảm lỗ số tiền 291.952.345.276 đồng và giảm số GTGT còn được khấu trừ chuyển sang kỳ sau số tiền 22.795.225.985 đồng.

Không đồng ý Quyết định số 1814/QĐ-XPVPHC, ngày 07/10/2022, Công Ủy S2 khiếu nại. Ngày 09/01/2023, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại (lần đầu) số 53/QĐ-CTLAN chấp nhận một phần khiếu nại như sau: Giảm tiền thuế GTGT truy thu (tại kỳ tháng 11/2018) 2.288.475.000 đồng; giảm tiền chậm nộp trên số tiền thuế GTGT thiếu của năm 2018 là 906.236.100 đồng; giảm tiền phạt vi phạm hành chính (20%) tính trên số thuế GTGT thiếu của năm 2018 là 457.695.100 đồng. Tổng điều chỉnh giảm 3.652.406.100 đồng.

Công ty S2 cho rằng việc Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L xử phạt vi phạm hành chính và giải quyết khiếu nại chưa chính xác nên khởi kiện yêu cầu hủy Quyết định số 1814/QĐ-XPVPHC ngày 08/9/2022 xử phạt vi phạm hành chính về thuế và hủy Quyết định giải quyết khiếu nại (lần đầu) số 53/QĐ-CTLAN ngày 09/01/2023 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L.

Người bị kiện, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L. trình bày:

I. Về thủ tục ban hành Quyết định xử phạt hành chính:

Thực hiện Quyết định số 296/QĐ-CTLAN ngày 09/3/2022, Quyết định số 509/QĐ-CTLAN ngày 08/4/2022 và Quyết định số 1072/QĐ-CTLAN ngày 08/6/2022 của Cục Thuế tỉnh L về việc thanh tra thuế tại Công ty S2; Mã số thuế: 1101832479; Địa chỉ: lô S, đường T, KCN L mở rộng, xã L, huyện C, tỉnh Long An, Đoàn thanh tra đã tiến hành thanh tra thuế tại Công ty. Căn cứ kết quả thanh tra, ngày 12/8/2022, Đoàn thanh tra đã lập biên bản thanh tra số 04/BB ghi nhận kết quả thanh tra thuế tại Công ty: Cùng ngày 12/8/2022, Phòng T3 đã tiến hành

các thủ tục để trình Cục trưởng Cục T ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty S2.

Tại biên bản thanh tra số 04/BB ngày 12/8/2022, Công ty S2 có ý kiến về những nội dung tại biên bản của Đoàn thanh tra, tuy nhiên Công ty không cung cấp các căn cứ chứng minh những ý kiến như đã trình bày. Để xác minh, làm rõ các nội dung kiến nghị của Công ty S2 làm cơ sở ban hành Quyết định xử lý về thuế qua thanh tra, ngày 16/8/2022 tại văn phòng của Công ty S2, Đoàn thanh tra và Công ty đã tiến hành làm việc, ghi nhận những nội dung ý kiến của Công ty (đính kèm biên bản làm việc ngày 16/8/2022).

Đến ngày 26/8/2022, Công ty S2 có văn bản số 15/2022/SILP về việc trình bày ý kiến của doanh nghiệp tại biên bản thanh tra thuế, Công ty chỉ trình bày ý kiến từ phía doanh nghiệp, không cung cấp các hồ sơ, chứng cứ chứng minh.

II. Về kê khai và xác định thuế suất thuế GTGT (đối với mặt hàng cao su hỗn hợp)

1. Về kê khai thuế GTGT đối với mặt hàng cao su hỗn hợp:

Qua thanh tra sau hoàn thuế GTGT, thời kỳ thanh tra kỳ hoàn thuế từ tháng 10/2016 – tháng 9/2018, kỳ hoàn thuế tháng 11/2018 và kỳ hoàn thuế từ tháng 5/2019 – tháng 11/2020 tại Công ty có ghi nhận nội dung: Công ty xuất hóa đơn, áp dụng thuế suất thuế GTGT 5% đối với mặt hàng cao su hỗn hợp (là sản phẩm được kết hợp giữa cao su tự nhiên cùng cao su nhân tạo và một số loại hóa chất).

2. Về xác định thuế suất thuế GTGT đối với mặt hàng cao su hỗn hợp: Tại biên bản làm việc về việc ghi nhận nội dung thanh tra thuế ký ngày 15/4/2022, Đoàn thanh tra đã liệt kê danh sách các hoá đơn có nghi vấn vi phạm về kê khai sai thuế suất và đề nghị Công ty giải trình số liệu. Tại văn bản giải trình số 05/CV-GT ngày 03/5/2022 của Công ty có cung cấp danh sách mặt hàng cao su hỗn hợp (Phụ lục 01) và danh sách mặt hàng cao su hỗn hợp - cao su SBR (Phụ lục 02). Qua kiểm tra, rà soát số liệu thì Đoàn thanh tra đã xác định:

Đối với mặt hàng cao su hỗn hợp (Phụ lục 01), qua kiểm tra hợp đồng, hoá đơn GTGT, phiếu nhập xuất kho do doanh nghiệp cung cấp Đoàn thanh tra xác định đây là mặt hàng cao su tự nhiên, chịu mức thuế suất thuế GTGT là 5%. Tuy nhiên, tại Phụ lục 01 nêu trên, Công ty không giải trình, không cung cấp hồ sơ (hợp đồng, phiếu nhập xuất kho,...) có liên quan đến 04 hoá đơn GTGT (ghi nhận

tại nội dung giải quyết khiếu nại tại phần V của công văn này). Do đó, tại thời điểm thanh tra, Đoàn thanh tra chưa có đầy đủ cơ sở để chấp nhận doanh nghiệp kê khai mức thuế suất thuế GTGT là 5% đối với 04 số hóa đơn nêu trên.

Đối với mặt hàng cao su hỗn hợp kết hợp với cao su nhân tạo SBR, qua kiểm tra hợp đồng, hóa đơn GTGT, phiếu xuất kho do doanh nghiệp cung cấp, Đoàn thanh tra xác định đây là mặt hàng chịu mức thuế suất thuế GTGT là 10%, không chấp nhận nội dung giải trình của doanh nghiệp.

Việc xác định phù hợp quy định tại Điều 5, Điều 10, Điều II Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ T4.

Công ty S2 khiếu nại Quyết định hành chính số 1814/QĐ-XPVPHC 08/9/2022 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế, với nội dung như sau: Không đồng ý về phương pháp ấn định giá giao dịch liên kết của Cục Thuế tỉnh L; Không đồng ý việc áp dụng mức thuế suất thuế GTGT (10%) đối với sản phẩm mủ cao su tự nhiên được sơ chế với ít hơn 5% cao su tổng hợp để bán cho khách hàng.

Căn cứ kết quả làm việc với Công ty và Đoàn thanh tra để xác minh nội dung khiếu nại. Trong quá trình rà soát Cục T2 nhận thấy Đoàn thanh tra đã điều chỉnh tăng thuế GTGT phải nộp tại kỳ 11/2018 là 2.288.475.000 đồng (gồm 04 hóa đơn: số 0000006 lập ngày 29/12/2016, số 0000015 lập ngày 09/02/2017, số 0000021 lập ngày 10/03/2017, số 0000037 lập ngày 28/04/2017) do áp dụng thuế suất 10%. (04 hóa đơn bán ra này Công ty xác định là hàng hóa chịu thuế suất thuế GTGT là 5%, nhưng đoàn thanh tra xác định mặt hàng bán ra này áp dụng thuế suất thuế GTGT là 10%).

Căn cứ theo các quy định nêu trên, các hóa đơn Công ty đã cung cấp và hồ sơ của Đoàn thanh tra, Cục Thuế xác định lại các mặt hàng bán ra ghi trên 04 hóa đơn này áp dụng thuế suất thuế GTGT 5% là phù hợp và đúng theo quy định. Căn cứ kết quả xác minh, Cục T đã điều chỉnh một phần Quyết định số 1814/QĐ-XPVPHC ngày 08/9/2022 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế và Kết luận thanh tra số 3053/KL-CTLAN ngày 08/9/2022 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L.

Công ty được điều chỉnh như sau: Giảm tiền thuế GTGT truy thu (tại kỳ tháng 11/2018) là 2.288.475.000 đồng (tiểu mục 1701); Giảm tiền chậm nộp tiền thuế trên số tiền thuế GTGT thiếu của năm 2018 tương ứng với tiền thuế điều

chính giảm, số tiền 906.236.100 đồng (tiểu mục 4931), theo quy định tại khoản 3 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ; Giảm tiền phạt vi phạm hành chính (20%) trên số tiền thuế GTGT thiếu của năm 2018 tương ứng với tiền thuế điều chỉnh giảm, số tiền 457.695.000 đồng (tiểu mục 4254), theo quy định tại khoản 2 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ. Tổng cộng giảm số tiền truy thu, tiền chậm nộp, tiền phạt vi phạm hành chính về thuế 3.652.406.100 đồng.

Qua đó, Cục T đã ban hành Quyết định số 53/QĐ-CTLAN ngày 09/01/2023 về việc giải quyết khiếu nại (lần đầu) đối với Công ty là đúng quy định pháp luật.

TÌNH HUỐNG SỐ 7 (48)
GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, doanh nghiệp và cơ quan thuế có cách hiểu khác nhau về cùng một quy định “ đối với hoá đơn mua hàng từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải thanh toán không dùng tiền mặt”. Quan điểm của doanh nghiệp là quy định nói trên chỉ áp dụng đối với thuế GTGT mà không áp dụng đối với thuế TNDN. Ngược lại, cơ quan thuế cho rằng quy định này là áp dụng thống nhất cho cả thuế GTGT và thuế TNDN. Các bên đều đưa ra nhiều lập luận và viện dẫn văn bản rất chi tiết để bảo vệ cho quan điểm của mình.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Căn cứ trên kiến nghị tại biên bản kiểm tra thuế ký ngày 31/8/2018 trong đó có việc loại trừ một số khoản chi phí quản lý doanh nghiệp trong giai đoạn từ năm 2014-2017, Chi cục trưởng Chi cục thuế quận H1 ban hành Quyết định hành chính về việc xử lý vi phạm về thuế số 433/QĐ-CCT ngày 05/9/2018. Tại Điều 1 của Quyết định có nội dung:

- Truy thu thuế Thu nhập doanh nghiệp (sau đây viết tắt là TNDN) số tiền: 1.995.290.640đồng

- Giảm lỗ số tiền: 473.845.515đồng

- Xử phạt vi phạm hành chính cụ thể:

- + Phạt do khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp, với mức phạt 20% tính trên số tiền thuế kê khai thiếu, hình thức xử phạt: Bằng tiền. Số tiền là: 399.058.128đồng.

- + Tính tiền chậm nộp thuế TNDN số tiền: 213.651.446đồng

Tổng số tiền truy thu, tiền phạt, tiền chậm nộp thuế là 2.608.000.214đồng.

Việc loại các hóa đơn mua hàng có giá trị dưới 20 triệu đồng mua hàng nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thanh toán bằng tiền mặt của cùng một nhà cung cấp trong chi phí được trừ khi tính thuế TNDN của Chi cục thuế quận H1 làm giảm chi phí quản lý của doanh nghiệp là 9.534.187.069đồng và tăng thu nhập chịu thuế TNDN là 9.534.187.069đồng.

Quan điểm của Công ty TNHH B khẳng định việc xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế của Chi cục thuế quận H1 là không phù hợp các quy định của pháp luật và thực tế hoạt động của doanh nghiệp, cụ thể:

Thứ nhất, Luật thuế TNDN cho phép thanh toán tiền mặt với các khoản chi phí từng lần dưới 20 triệu đồng mua của 01 nhà cung cấp trong 01 ngày có

tổng giá trị trên 20 triệu đồng: Khoản 1 Điều 9 Luật thuế TNDN 2008 đã sửa đổi bổ sung năm 2013 quy định “b) Khoản chi có đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật. Đối với hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt...”. Điểm c khoản 1 Điều 9 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 quy định “c) Đối với hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt...”. Điểm c khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 có hiệu lực kể từ ngày 02/8/2014 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định: “c) Khoản chi nếu có hóa đơn mua hàng hóa, 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”.

Như vậy, theo quy định của Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn thi hành thì ngoài các khoản chi từng lần dưới 20 triệu đồng (đã bao gồm thuế giá trị gia tăng (sau đây viết tắt là GTGT)) doanh nghiệp được phép thanh toán bằng tiền mặt và các khoản chi này sẽ được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN nếu có đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định.

Thứ hai, các khoản chi bị loại trừ của Công ty có đầy đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật. Vì vậy, đủ điều kiện để được tính vào chi phí hoạt động của doanh nghiệp khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN.

Việc áp dụng khoản 5 Điều 15 Thông tư số 2019/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 10 Điều 1 Thông tư số 26/2015/TT-BTC) hướng dẫn Nghị định số 209/2013/NĐ-CP của Chính phủ để loại trừ các khoản chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế Luật thuế TNDN vì cho rằng có sự dẫn chiếu giữa Thông tư số 78/2014/TT-BTC hướng dẫn của Luật thuế TNDN tới quy định này là không đúng vì: Khoản 5 Điều 15 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 10 Điều 1 Thông tư số 26/2015/TT-BTC) hướng dẫn Nghị định số 209/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định “5. Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới hai mươi triệu 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”. Điểm c

khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 hướng dẫn Nghị định số 218/2013/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết Luật thuế TNDN quy định: “c) *Khoản chi nếu có hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi 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 GTGT.*”. Quy định dẫn chiếu này chỉ là dẫn chiếu về khái niệm, định nghĩa về chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt trong pháp luật về Thuế GTGT, không dẫn chiếu áp dụng các trường hợp phải thanh toán không dùng tiền mặt của Luật thuế GTGT để xác định khoản chi phí được trừ khi xác định thuế TNDN. Thứ nhất, cách hiểu này phù hợp với quy định của Luật thuế TNDN cụ thể: Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn thi hành không có quy định cấm/hạn chế các doanh nghiệp không được thanh toán tiền mặt với các khoản chi từng lần dưới 20 triệu trong cùng một ngày của một nhà cung cấp. Thứ hai, cách hiểu này phù hợp với thẩm quyền của Bộ tài chính được giao quy định tại điểm c khoản 1 Điều 9 Nghị định 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN quy định: “c) *Đối với hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt, trừ các khoản chi của doanh nghiệp cho việc:... Bộ Tài chính hướng dẫn cụ thể đối với trường hợp thanh toán theo hợp đồng mà thời điểm thanh toán khác với thời điểm ghi nhận chi phí theo quy định và các khoản chi không phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt khác.*”. Theo quy định trên, khoản chi từng lần dưới 20 triệu được thanh toán bằng tiền mặt. Nghị định số 218/2013/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN không có quy định: “5. *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...*”

Do đó nếu cho rằng quy định tại điểm c khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 có dẫn chiếu áp dụng khoản 5 Điều 15 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 để xác định chi phí được trừ khi tính thuế TNDN thì có nghĩa Bộ Tài chính đã quy định bổ sung điều kiện để xác định một khoản chi phí được trừ khi tính thuế TNDN. Tức là bổ sung quy định về điều kiện khoản chi được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế mà Nghị định số 218/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN không có quy định và không giao quyền. Cách hiểu này là không phù hợp quy định tại Điều 8, Điều 9 Luật

ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2008; Điều 11, Điều 12 Luật ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2015.

Thứ ba, cách hiểu này phù hợp với nguyên tắc khấu trừ thuế GTGT quy định tại khoản 9 Điều 14 Thông tư số 219/2013/TT-BTC, cụ thể: *“Điều 14. Nguyên tắc khấu trừ thuế giá trị gia tăng 9. 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 hóa, 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.”*

Theo nguyên tắc này, kể cả trường hợp mua hàng từng lần dưới 20 triệu nhưng trong một ngày tổng giá trị trên 20 triệu của một nhà cung cấp thì mặc dù không được khấu trừ thuế GTGT (vì không thỏa mãn điều kiện quy định tại khoản 5 Điều 15 nói trên). Tuy nhiên, cơ sở kinh doanh vẫn được hạch toán vào chi phí để tính thuế TNDN.

Thứ tư, cách hiểu này là phù hợp nguyên tắc lập hóa đơn giá trị gia tăng và thực tế hoạt động kinh doanh ngành nghề đặc thù: Khoản 2 Điều 8 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: *“Điều 8. Thời điểm xác định thuế GTGT.*

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

B là doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ tạm nhập, tái xuất. Trong một ngày có thể làm thủ tục nhận hàng ở một hãng tàu theo nhiều vận đơn khác nhau, với các đơn hàng khác nhau, khách hàng khác nhau và tại thời điểm khác nhau khi có điện báo giao hàng của hãng tàu. Để hãng tàu cung cấp giấy tờ cho lấy hàng hóa ra khỏi cảng thì doanh nghiệp buộc phải thanh toán các chi phí tại hãng tàu như: Phí cấp lệnh, phí THC (phụ phí xếp dỡ hàng), mà hãng tàu lên hóa đơn. Hầu hết

các khoản chi chỉ vài trăm nghìn đến vài triệu đồng, rất nhiều và nhỏ lẻ, tổng giá trị hầu hết dưới 20 triệu đồng. Thực tế cho đặc thù của việc dỡ hàng, xếp hàng trên một tàu vận tải có thể lên tới hàng nghìn container của nhiều khách hàng khác nhau. Vì vậy, bản thân một hãng tàu trong một ngày không thể biết có điện báo giao hàng bao nhiêu container hàng. Nếu toàn bộ các khoản chi phí nói trên (dưới 20 triệu của cùng một hãng tàu được thanh toán bằng tiền mặt) của B không được đưa vào chi phí quản lý của doanh nghiệp khi xác định thu nhập chịu thuế và yêu cầu phải chuyển khoản đồng nghĩa với việc:

- Doanh nghiệp phải chờ đến cuối ngày để xem nếu nhận hàng trong một ngày đó phải thanh toán chuyển khoản hay tiền mặt vì hãng tàu sẽ không trả hàng, trả hồ sơ khi chưa được thanh toán. Nếu vậy toàn bộ đơn hàng sẽ phải gửi tại cảng phát sinh thêm nhiều khoản chi phí liên quan tới gửi giữ hàng của doanh nghiệp, thiệt hại cho sản xuất, kinh doanh do hàng hóa không được thông quan kịp thời, ảnh hưởng tới hoạt động bình thường của cảng, ảnh hưởng tới việc thông quan của Hải quan khi tất cả chỉ được thực hiện vào cuối ngày.

- Doanh nghiệp và hãng tàu phải có thỏa thuận về việc chậm xuất hóa đơn để cân đối trong một ngày đó phải thanh toán bao nhiêu tiền để chuyển khoản. Nếu vậy vi phạm quy định của luật thuế GTGT về nguyên tắc lập hóa đơn.

- Toàn bộ khoản chi phí hợp pháp của doanh nghiệp mà từ đó mới phát sinh thu nhập để nộp thuế cho nhà nước, trả lương cho người lao động lại không được thừa nhận. Đồng nghĩa doanh nghiệp không thể hoạt động, tồn tại trong lĩnh vực này và phải đóng cửa.

- Vấn đề dẫn đến việc khiếu nại, khởi kiện của Công ty TNHH B là: Đoàn kiểm tra thuế loại trừ, không chấp nhận tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế đối với các khoản chi phí thể hiện việc Công ty TNHH B mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên được thanh toán bằng tiền mặt trong giai đoạn từ năm 2014-2017.

Ý kiến của Cục trưởng Cục thuế thành phố H như sau: Nhằm ngăn chặn những hành vi gian lận, trốn thuế; tăng cường hoạt động thanh toán không dùng tiền mặt trong nền kinh tế, từ năm 2009, pháp luật thuế GTGT (Luật số 13/2008/QH12, Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08/12/2008 của Chính phủ; Thông tư số 129/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 của Bộ Tài chính) đã quy định: Để được khấu trừ thuế GTGT, hàng hóa dịch vụ mua vào từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên phải thanh toán không dùng tiền mặt. Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới 20 triệu đồng trở lên nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên được xác định như đối với trường hợp mua vào từng lần. Các văn bản sửa đổi, bổ sung về pháp luật thuế GTGT vẫn quy định nhất quán về nội dung trên. Từ năm 2014, theo quy định tại các văn bản pháp luật về thuế GTGT, thuế TNDN, nội dung quy định về thanh toán không dùng tiền mặt được quy định và áp dụng thống nhất cho cả thuế GTGT và thuế TNDN. Theo đó, để đáp ứng điều kiện được tính vào

chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN, hàng hóa dịch vụ mua vào từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên phải thanh toán không dùng tiền mặt. Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có tổng giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên được xác định như đối với trường hợp mua vào từng lần. Cụ thể như sau: Căn cứ Điều 6 Thông tư 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ tài chính (đã được sửa đổi, bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính) quy định về các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là:

“1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại Khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các 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.

2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.1. Khoản chi không đáp ứng đủ các điều kiện quy định tại Khoản 1 Điều này...”.

Tại Khoản 6 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng (Luật số 31/2013/QH) quy định: *“2. Điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào được quy định như sau:*

a) Có hoá đơn giá trị gia tăng mua hàng hoá, dịch vụ hoặc chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng ở khâu nhập khẩu;

b) Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào, trừ hàng hoá, dịch vụ mua từng lần có giá trị dưới hai mươi triệu đồng;...”.

Tại điểm b khoản 2 Điều 9 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

của Luật thuế GTGT quy định:

“2. Điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào: ...

b, Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào, trừ trường hợp tổng giá trị hàng hóa dịch vụ mua vào từng lần có giá trị dưới 20 triệu đồng.....Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì chỉ được khấu trừ thuế đối với trường hợp có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt.”

Căn cứ Điều 15 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 10 Điều 1 Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/02/2015 của Bộ Tài chính) quy định về điều kiện khấu trừ thuế đầu vào: *“5. 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.”.

Như vậy, pháp luật thuế GTGT, pháp luật thuế TNDN đã quy định rõ: Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ tại một doanh nghiệp có giá trị dưới 20 triệu nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu trở lên thì phải thanh toán không dùng tiền mặt như đối với một hóa đơn, nếu thanh toán bằng tiền mặt là không đúng quy định pháp luật về chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt. Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ tại một doanh nghiệp có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu trở lên đã thanh toán bằng tiền mặt thì không đáp ứng điều kiện để được khấu trừ, hoàn thuế GTGT và không đáp ứng điều kiện được xác định là chi phí được trừ khi tính thuế TNDN.

Hiện nay, Cục thuế thành phố H và tất cả các cơ quan thuế trong toàn quốc đã và đang áp dụng một cách nhất quán: Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp (nhà cung cấp là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT) có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng

một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì chỉ được khấu trừ thuế và tính chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN đối với trường hợp có chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp (nhà cung cấp là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT) có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên đã thực hiện thanh toán trực tiếp bằng tiền mặt thì không đủ điều kiện được khấu trừ thuế và tính chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN (trừ trường hợp kể từ khi Thông tư số 26/2015/TT-BTC có hiệu lực thi hành: Doanh nghiệp bán hàng có nhiều cửa hàng sử dụng chung mã số thuế và mẫu hóa đơn của cơ sở kinh doanh trên hóa 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).

Nội dung áp dụng của Cục thuế thành phố H cũng tuân thủ nhất quán theo đúng hướng dẫn của Tổng Cục Thuế tại Công văn số 4984/TCT-CS ngày 11/11/2014, theo đó *“trường hợp người nộp thuế mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp (là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT) 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 thanh toán bằng tiền mặt thì không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN”*.

Về nội dung này, ngày 19/4/2019, Cục thuế thành phố H đã có Công văn số 714/CT-THNVDT báo cáo, xin ý kiến hỗ trợ pháp lý của Tổng Cục thuế.

Ngày 17/5/2019, Tổng Cục thuế đã có Công văn số 1974/TCT-PC gửi Cục thuế thành phố H, khẳng định: *“Vì vậy, điều kiện để được trừ chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN và khấu trừ thuế GTGT đầu vào phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với hàng hóa dịch vụ mua vào, trừ trường hợp tổng giá trị hàng hóa, dịch vụ mua vào từng lần có giá trị dưới 20 triệu đồng. Trường hợp mua hàng hóa, dịch vụ của cùng một nhà cung cấp có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thì người mua hàng hóa, dịch vụ phải sử dụng hình thức thanh toán không dùng tiền mặt mới đáp ứng điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào và khấu trừ chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN. Quy định trên áp dụng thống nhất cho tất cả các doanh nghiệp nhằm thực hiện chủ trương thanh toán không dùng tiền mặt, kiểm soát được các hoạt động trong nền kinh tế, góp*

phần vào phòng, chống các hành vi kinh doanh trái pháp luật, rửa tiền, trốn thuế, tranh thuế.”.

Như vậy, việc áp dụng pháp luật về thuế TNDN trong việc xử lý cụ thể đối với trường hợp của Công ty TNHH B, cụ thể là đối với trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp (nhà cung cấp là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT) có giá trị dưới 20 triệu đồng nhưng mua nhiều lần trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên đã thực hiện thanh toán trực tiếp bằng tiền mặt thì không đủ điều kiện được tính chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN là hoàn toàn đúng.

Về nội dung ban hành:

Căn cứ nội dung người khởi kiện xác nhận: Trong quá trình hoạt động, từ năm 2014 đến năm 2018, Công ty TNHH B đã căn cứ Luật thuế TNDN đã thực hiện việc thanh toán bằng tiền mặt đối với các hóa đơn mua hàng dưới 20 triệu đồng của một nhà cung cấp, trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên.

Tại Biên bản kiểm tra thuế ngày 31/8/2018, Đoàn kiểm tra Chi cục thuế quận H1 đã kết luận: Công ty kê khai, hạch toán chi phí không chính xác và chưa chấp hành quy định về thanh toán dẫn đến phản ánh không đúng thu nhập chịu thuế. Tổng số tăng qua kiểm tra là: 1.995.290.640đồng, trong đó Thuế TNDN là 1.995.290.640đồng. Đơn vị đã vi phạm Điều 103, Điều 106, Điều 107 Luật quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006 của Quốc hội khóa XI, khoản 32, 33 Điều 1 Luật số 21/2012/QH13 ngày 20/11/2012 của Quốc hội ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật quản lý thuế số 78/2006/QH11. Đoàn kiểm tra đã kiến nghị Chi cục trưởng Chi cục thuế quận H1 ra quyết định xử lý vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế đối với Công ty TNHH B với mức xử phạt 20% số tiền thuế kê khai thiếu. Ngoài ra, Công ty còn phải nộp tiền chậm nộp số thuế truy thu sau khi kiểm tra là 213.651.446đồng và phạt tiền khai sai là 399.058.128đồng.

Bản án sơ thẩm nhận định việc thanh toán bằng tiền mặt đối với các hóa đơn trị giá dưới 20 triệu của một nhà cung cấp, trong cùng một ngày có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên của Công ty TNHH B là không đúng quy định. Bởi những căn cứ sau:

Thứ nhất, tại Khoản 1 Điều 9 Luật thuế TNDN 2008 đã sửa đổi bổ sung năm 2013 có quy định: “b) Khoản chi có đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định của

pháp luật. Đối với hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt... ”.

Khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 (được sửa đổi bổ sung một số điều tại khoản 6 Điều 1 Luật số 31/2013/QH13 ngày 19/6/2013) quy định: “2. Điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào được quy định như sau:

a) Có hóa đơn giá trị gia tăng mua hàng hóa, dịch vụ hoặc chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng ở khâu nhập khẩu;

b) Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào, trừ hàng hóa, dịch vụ mua từng lần có giá trị dưới hai mươi triệu đồng; ”.

Khoản 2 Điều 9 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 quy định:

“2. Điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào:

a) Có hóa đơn giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ mua vào hoặc chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng hàng hóa ở khâu nhập khẩu, chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng đối với trường hợp mua dịch vụ quy định tại Khoản 2 Điều 2 Nghị định này.

b) Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào, trừ trường hợp tổng giá trị hàng hóa, dịch vụ mua vào từng lần có giá trị dưới hai mươi triệu đồng.

...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 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 không dùng tiền mặt. ”.

Pháp luật thuế TNDN và thuế GTGT đều thống nhất áp dụng quy định về thanh toán không dùng tiền mặt để xác định điều kiện được trừ chi phí khi tính thu nhập chịu thuế TNDN hoặc khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Công văn số 4984/TCT-CS ngày 11/11/2014 của Tổng cục thuế cũng có hướng dẫn “trường hợp người nộp thuế mua hàng hóa, dịch vụ của một nhà cung cấp (là người nộp thuế có mã số thuế, trực tiếp khai và nộp thuế GTGT) 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 thanh toán bằng tiền mặt thì không được tính vào chi phí được trừ khi xác định chịu thuế TNDN”.

Thứ hai, điều 1 Thông tư số 173/2016/TT-BTC ngày 28/10/2016; khoản 2, khoản 4, khoản 5 Điều 15 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 quy định về chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt và các trường hợp phải dùng chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt: “2. Có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào (bao gồm cả hàng hóa nhập khẩu) từ hai mươi triệu đồng trở lên,...

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 hướng dẫn tại khoản 3 và khoản 4 Điều này.

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 (tài khoản của bên mua và tài khoản của bên bán phải là tài khoản đã đăng ký hoặc thông báo với cơ quan thuế) 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, ủy nhiệm chi hoặc lệnh chi, ủy 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 nếu tài khoản này đã được đăng ký giao dịch với cơ quan thuế).

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

4. 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.”

Khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 quy định dẫn chiếu đối với chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt quy định: “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”.

Sau khi kiểm tra, Đoàn kiểm tra của Chi cục thuế quận H1 đã phát hiện sai phạm, lập biên bản và kiến nghị Chi cục trưởng Chi cục thuế quận H1 ra Quyết định xử lý vi phạm về thuế đối với Công ty TNHH B. Việc Chi cục trưởng Chi Cục thuế quận H1 căn cứ kiến nghị của Đoàn kiểm tra thuế và các quy định

của pháp luật để ban hành Quyết định xử phạt vi phạm về thuế đối với Công ty TNHH B là đúng quy định.

Sau khi nhận được khiếu nại của Công ty TNHH B, Chi Cục trưởng Chi cục thuế quận H1 đã ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại lần một giữ nguyên Quyết định xử lý vi phạm về thuế là đúng quy định. Quyết định giải quyết khiếu nại lần hai có nội dung công nhận một phần nội dung đơn khiếu nại của Công ty TNHH B liên quan đến quy trình, trình tự, thủ tục kiểm tra thuế và không công nhận nội dung đơn khiếu nại về việc xử lý vi phạm về thuế đối với Công ty TNHH B là đúng quy định của pháp luật về thẩm quyền, trình tự, thủ tục và nội dung ban hành.

[1] Từ những phân tích, đánh giá nêu trên, Hội đồng xét xử thấy rằng: người kháng cáo yêu cầu hủy một phần các Quyết định giải quyết khiếu nại lần hai số 16570/QĐ-CT ngày 14/12/2018 của Cục thuế thành phố H; Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 508/QĐ-CCT ngày 08/10/2018 của Chi cục thuế quận H1; Quyết định xử lý vi phạm về thuế số 433/QĐ-CCT ngày 05/9/2018 của Chi cục trưởng Chi cục thuế quận H1, liên quan đến nội dung công nhận hoặc truy thu, tiền phạt kê khai sai, tiền chậm nộp thuế TNDN vì loại trừ 9.534.187.069 đồng chi phí quản lý doanh nghiệp do đơn vị mua hàng của một nhà cung cấp từng lần trong cùng một ngày của một nhà cung cấp có tổng giá trị từ 20 triệu đồng trở lên thanh toán bằng tiền mặt trong giai đoạn từ năm 2014-2017 là không có căn cứ chấp nhận.

Từ đó, Tòa án cấp sơ thẩm không chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH B là có căn cứ; quá trình giải quyết vụ án, Tòa án cấp sơ thẩm đã thực hiện đúng trình tự quy định của pháp luật, đảm bảo được quyền và lợi ích hợp pháp của các bên đương sự; tại cấp phúc thẩm không có thêm tình tiết gì mới nên không có căn cứ chấp nhận kháng cáo của Công ty TNHH B; đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Hà Nội đề nghị bác kháng cáo, giữ nguyên bản án sơ thẩm là có căn cứ.

TÌNH HUỐNG SỐ 8 (33)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, cơ quan thuế đã không chấp nhận hoàn thuế GTGT cho doanh nghiệp khi xuất khẩu hàng mà hàng này dù mua từ một cơ sở trong nội địa nhưng lại có nguồn gốc nhập khẩu. Quan điểm của doanh nghiệp là các văn bản pháp luật hướng dẫn chồng chéo nhau, không thống nhất về khái niệm “ hàng hoá nhập khẩu” và “ hàng hoá có nguồn gốc nhập khẩu”. Quan điểm này của doanh nghiệp không được cơ quan thuế và cơ quan xét xử chấp nhận, vì cho rằng tuy diễn đạt bằng hai thuật ngữ khác nhau nhưng đều phản ánh một bản chất. Nguyên nhân rui rõ pháp lý của doanh nghiệp trong tình huống này là đã giải thích pháp luật theo hướng mở rộng ý nghĩa của thuật ngữ trong văn bản.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Căn cứ vào các tờ khai hải quan, Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên HHL (sau đây viết tắt Công ty) mua bột mì của các công ty trong nước về xuất khẩu hàng hóa sang Campuchia (đã có xác nhận của Cửa khẩu Hải quan huyện Tịnh Biên, tỉnh An Giang hàng đã thực xuất). Từ đó, Công ty làm giấy đề nghị hoàn trả khoản thu ngân sách Nhà nước số 04/2017/GĐNHT, số tiền đề nghị hoàn trả là 1.258.422.563 đồng. Sau khi kiểm tra, Cục Thuế tỉnh An Giang chỉ đồng ý cho Công ty hoàn thuế 1.133.503.575 đồng đối với hàng hóa sản xuất trong nước, còn lại 124.918.988 đồng, Cục Thuế tỉnh An Giang không đồng ý cho Công ty được hoàn thuế. Với lý do số hàng hóa này có nguồn gốc nhập khẩu (Thông báo số 440/TB-CT).

Ngày 02/03/2018, Công ty tiếp tục làm giấy đề nghị hoàn trả khoản thu ngân sách Nhà nước số 02/GĐN/2018 số tiền đề nghị hoàn 1.570.449.840 đồng, nhưng Cục Thuế tỉnh An Giang chỉ đồng ý hoàn thuế 1.224.621.498 đồng và không đồng ý hoàn thuế số tiền còn lại là 345.828.342 đồng, với lý do không được hoàn là hàng hóa này có nguồn gốc nhập khẩu (Thông báo số 441/TB-CT).

Ngày 16/05/2018, Công ty có làm giấy đề nghị hoàn trả khoản thu ngân sách Nhà nước số 03/GDN/2018 số tiền đề nghị hoàn 1.349.828.108 đồng. Sau khi kiểm tra, Cục Thuế tỉnh An Giang chỉ đồng ý hoàn 1.262.056.584 đồng, số tiền không được hoàn là 87.771.524 đồng, với lý do không được hoàn là hàng hóa có nguồn gốc nhập khẩu (Thông báo 442/TB-CT).

Tổng số tiền của 3 Thông báo số: 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT, cùng ngày 31/01/2019 của Cục Thuế tỉnh An Giang về việc không được hoàn thuế là 558.518.854 đồng.

Sau khi nhận được 3 Thông báo nói trên, Công ty làm đơn khiếu nại gửi đến Cục Thuế tỉnh An Giang ngày 25/02/2019. Cục Thuế tỉnh An Giang ban hành Quyết định số 942/QĐ-CT, ngày 14/03/2019 giải quyết khiếu nại với nội dung: không công nhận nội dung khiếu nại ngày 25/02/2019 của Công ty, giữ nguyên các Thông báo số: 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT, cùng ngày 31/01/2019 về việc không được hoàn thuế.

Ngày 19/03/2019, Công ty làm đơn khiếu nại lần 2 gửi đến Tổng cục Thuế. Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế ban hành Quyết định số 683/QĐ-TCT, ngày 04/06/2019 giải quyết khiếu nại với nội dung: không công nhận nội dung đơn khiếu nại ngày 19/03/2019 của Công ty. Giữ nguyên các thông báo số: 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT, cùng ngày 31/01/2019 của Cục Thuế tỉnh An Giang

Công ty nhận thấy các Quyết định và Thông báo nêu trên không đúng các quy định của pháp luật.

Công ty có xuất khẩu bột mì sang nước ngoài. Nguồn gốc của số bột mì mà Công ty xuất khẩu là do Công ty mua lại của doanh nghiệp khác ở trong nước, không phải do Công ty nhập khẩu. Theo quy định thì thuế giá trị gia tăng (sau đây viết tắt GTGT) đầu vào của hàng hóa xuất khẩu được hoàn thuế GTGT. Tuy nhiên, Cục Thuế tỉnh An Giang không cho hoàn đối với thuế GTGT đầu vào của bột mì xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu.

Tại khoản 2, Điều 1 của Luật số 106/2016/QH13 được Quốc hội thông qua ngày 06/4/2016 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 (sau đây viết tắt Luật số 106/2016/QH13) có quy định trường hợp được hoàn thuế GTGT như sau:

“Cơ sở kinh doanh trong tháng, quý có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nếu có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý, trừ trường hợp hàng hóa nhập khẩu để 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”.

Đồng thời, tại Thông tư số 130/2016/TT-BTC, ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành 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 (sau đây viết tắt Thông tư số 130/2016/TT-BTC) đưa ra ví dụ hướng dẫn có nội dung phù hợp với tinh thần nội dung quy định của Luật số 106/2016/QH13 đối với trường hợp “hàng hóa nhập khẩu để

xuất khẩu” như sau:

“Ví dụ: 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”.

Tuy nhiên, Nghị định số 100/2016/NĐ-CP của Chính phủ Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thu đặc biệt và Luật Quản lý thuế (sau đây viết tắt Nghị định số 100/2016/NĐ-CP) có sai sót về câu chữ dẫn đến cách hiểu khác với tinh thần nội dung của Luật, chỗ khác của Nghị định là: Nghị định quy định cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế đối với trường hợp “hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu”. Chữ “đề” được sửa bằng chữ “sau đó”.

Bộ Tài chính sau đó đã thấy sai sót ở Nghị định 100/2016/NĐ-CP nên đã tham mưu cho Chính phủ ban hành Nghị định số 146/2017/NĐ-CP, ngày 15/12/2017 sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 100/2016/NĐ-CP và Nghị định số 12/2015/NĐ-CP, ngày 12/02/2016 của Chính phủ (sau đây viết tắt Nghị định số 146/2017/NĐ-CP). Điều này dễ thấy là căn cứ pháp lý để ban hành Nghị định số 146/2017/NĐ-CP không phải do Luật thuế GTGT thay đổi hay có Nghị quyết của Chính phủ mà căn cứ để ban hành theo Đề nghị của Bộ Tài chính.

Tại khoản 2, Điều 1 của Nghị định số 146/2017/NĐ-CP quy định: “2. Sửa đổi, bổ sung khoản 3 Điều 10 như sau:

“3. Cơ sở kinh doanh trong tháng (đối với trường hợp kê khai tháng), quý (đối với trường hợp kê khai theo quý) có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu bao gồm cả trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu ra nước ngoài, có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý;...”.

Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế giá trị gia tăng đối với trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu mà hàng hóa xuất khẩu đó không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan; hàng hóa xuất khẩu không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan.

...”.

Căn cứ vào quy định nêu trên, Công ty chỉ không được hoàn thuế GTGT khi rơi vào trường hợp *“Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu mà hàng hóa xuất khẩu đó không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan; hàng hóa xuất khẩu không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan”*.

Thứ nhất, như đã trình bày trước đó, ở khâu xuất khẩu bột mì sang Campuchia, Công ty đã thực hiện đầy đủ thủ tục kê khai hải quan tại cửa khẩu Tịnh Biên (tỉnh An Giang) là nơi hoàn toàn thuộc địa bàn hoạt động hải quan theo đúng quy định của pháp luật về hải quan. Do đó, ở khâu xuất khẩu hàng hóa, Công ty không vi phạm thủ tục kê khai hải quan tại nơi không phải là địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật để không được hoàn thuế GTGT đầu vào.

Thứ hai, ở khâu nhập khẩu hàng hóa thì theo quy định nêu trên, bột mì xuất khẩu bán sang Campuchia phải là bột mì nhập khẩu thì mới có thể không được hoàn thuế GTGT đầu vào. Tuy nhiên, như đã trình bày, bột mì mà Công ty xuất khẩu sang Campuchia là do Công ty mua lại của Công ty TNHH Tín Phương theo Hợp đồng mua bán số 02/HĐMB/2017, ngày 02/01/2017.

Theo thỏa thuận của Hợp đồng này, bột mì được hai bên thỏa thuận giao nhận hàng hóa thực hiện hoàn toàn ở trong lãnh thổ Việt Nam như hàng hóa được kiểm tra, giao nhận tại kho của bên bán, địa điểm thực hiện hợp đồng là tại thành phố Hồ Chí Minh (chứ không phải thực hiện tại khu phi thuế quan hoặc cửa khẩu Việt Nam), Công ty không phải thực hiện thủ tục kê khai hải quan tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật hải quan; không thực hiện thủ tục kê khai, nộp thuế xuất nhập khẩu hàng hóa,... Do đó, phải khẳng định rằng, bột mì trong hợp đồng này không phải là hàng hóa nhập khẩu như cách hiểu và áp dụng pháp luật của Cục Thuế tỉnh An Giang và Tổng cục Thuế.

Đồng thời, mặc dù pháp luật không giải thích cụ thể, rõ ràng “hàng hóa nhập khẩu” là như thế nào. Tuy nhiên, căn cứ vào hệ thống các quy định của pháp luật có liên quan như: Luật Hải quan năm 2014 (được sửa đổi bổ sung bởi Luật số 71/2014/QH13 ngày 26 tháng 11 năm 2014 và Luật số 35/2018/QH14 ngày 20 tháng 11 năm 2018); Luật Thuế Xuất khẩu, Thuế nhập khẩu số 45/2005/QH11 ngày 14 tháng 6 năm 2005 (được sửa đổi bổ sung bởi Luật số 71/2014/QH13 ngày 26 tháng 11 năm 2014); Luật Quản lý ngoại thương số: 05/2017/QH14 năm 2017; Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 ngày 03 tháng 6 năm 2008 (được sửa đổi bổ sung bởi Luật số 31/2013/QH13 ngày 19 tháng 6 năm 2013, Luật số

71/2014/QH13 ngày 26 tháng 11 năm 2014 và Luật số 106/2016/QH13 ngày 06 tháng 4 năm 2016) và Luật Thương mại 2005, Chúng tôi nhận thấy rằng, quan điểm chung của nhà làm luật về cách hiểu và áp dụng pháp luật theo nguyên lý pháp luật và thực tế triển khai thì “hàng hóa nhập khẩu” phải được hiểu và vận dụng là:

+ Bên mua hàng hóa (ở trong nước) phải có Hợp đồng mua bán/hợp đồng ngoại thương với phía đối tác nước ngoài là bên bán.

+ Hàng hóa nhập khẩu phải được giao nhận tại cửa khẩu nhập của Việt Nam hoặc tại khu phi thuế quan theo quy định.

+ Bên mua hàng hóa (ở trong nước) phải thực hiện thủ tục nhập khẩu trực tiếp từ nước ngoài vào lãnh thổ Việt Nam qua cửa khẩu Việt Nam hoặc tại khu phi thuế quan theo quy định; kê khai, nộp thuế xuất nhập khẩu hàng hóa theo quy định của Luật Thuế xuất khẩu, Thuế nhập khẩu.

+ Bên mua hàng hóa (ở trong nước) phải thực hiện thủ tục kê khai hải quan tại cửa khẩu nhập theo đúng quy định của Luật Hải quan.

Thứ ba, thậm chí đặc biệt, căn cứ quy định tại khoản 2, Điều 1 của Nghị định số 146/2017/NĐ-CP quy định:

“3. Cơ sở kinh doanh trong tháng (đối với trường hợp kê khai tháng), quý (đối với trường hợp kê khai theo quý) có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu bao gồm cả trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu ra nước ngoài, có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý;...”, Công ty vẫn hoàn toàn có thể được hoàn thuế GTGT đầu vào nếu Công ty trực tiếp nhập khẩu từ nước ngoài vào lãnh thổ Việt Nam qua cửa khẩu nhập hoặc nhập khẩu hàng hóa từ khu phi thuế quan để xuất khẩu ra ngoài chứ không bán trong nước.

Tuy nhiên, khi giải quyết hồ sơ hoàn thuế cho Công ty, Cục Thuế tỉnh An Giang đã căn cứ vào Nghị định 100/2016/NĐ-CP để ban hành Thông báo số 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT cùng ngày 31/01/2019, Cục Thuế tỉnh An Giang ban hành Quyết định số 924/QĐ-CT ngày 14/03/2019 và Quyết định số 683/QĐ-TCT ngày 04/6/2019 của Tổng cục thuế không cho Công ty hoàn thuế GTGT đầu vào với lý do: hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu thì không được hoàn thuế.

Khi làm việc với Tổng cục Thuế, Công ty đã giải thích là: Công ty TNHH Tín Phương bán bột mì cho Công ty họ chỉ bán bột mì trên lãnh thổ Việt Nam.

Công ty mua bột mì trong nước để xuất khẩu, chứ hoàn toàn Công ty không có hoạt động nhập khẩu bột mì để xuất khẩu nên không thuộc trường hợp không được hoàn thuế GTGT theo quy định của Luật số 106/2016/QH13. Nếu khi áp dụng khoản 2, Điều 1 của Luật số 106/2016/QH13, áp dụng khoản 2, Điều 156 của Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật số 80/2015/QH13 ngày 22/6/2015 thì công ty được hoàn thuế GTGT.

“Điều 156. Áp dụng văn bản quy phạm pháp luật

...

2. Trong trường hợp các văn bản quy phạm pháp luật có quy định khác nhau về cùng một vấn đề thì áp dụng văn bản có hiệu lực pháp lý cao hơn.

...”.

Căn cứ quy định tại Thông tư số 130/2016/TT-BTC, Nghị định số 146/2017/NĐ-CP, ngày 15/12/2017 thì: doanh nghiệp nhập khẩu hàng hóa để xuất khẩu được hiểu là: hàng hóa doanh nghiệp nhập vào để xuất khẩu không có bán nội địa và doanh nghiệp phải có đồng thời hợp đồng nhập khẩu và hợp đồng nhập khẩu để chứng minh hàng hóa nhập khẩu để xuất khẩu).

Thứ tư, trong quá khứ, Cục Thuế tỉnh An Giang đã từng giải quyết vụ việc khác, có tính chất pháp lý hoàn toàn giống với trường hợp này của Công ty, nhưng lại cho phép Công ty được hoàn thuế GTGT đầu vào theo đúng quy định của pháp luật. Cụ thể: Công ty được hoàn thuế quý III/2016, quý IV/2016, quý I/2017, quý II/2017.

Tóm lại: Chính việc hai vụ việc khác nhau có cùng bản chất pháp lý hoàn toàn giống nhau như đã trình bày nêu trên mà Cơ quan thuế giải quyết bằng những kết quả khác nhau, trong khi pháp luật không có thay đổi làm cho người dân, doanh nghiệp vô cùng bất an với cách thức giải quyết vấn đề của Cơ quan thuế có thẩm quyền.

Hậu quả: Chính việc hiểu và vận dụng không đúng, không chính xác quy định của pháp luật liên quan của Cục Thuế tỉnh An Giang và Tổng cục Thuế đối với phạm trù nội dung của thuật ngữ “hàng hóa nhập khẩu” nên đã ban hành các Thông báo số 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT, cùng ngày 31/01/2019; Quyết định số 924/QĐ-CT, ngày 14/3/2019 của Cục Thuế và Quyết định số 683/QĐ- TCT, ngày 04/6/2019 của Tổng cục Thuế đã ảnh hưởng nghiêm trọng đến quyền lợi, lợi ích hợp pháp của Công ty làm cho Công ty không được hoàn thuế với tổng số tiền là 558.518.854 đồng trong thời gian dài và tác động rất xấu

đền nguồn vốn phục vụ cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế trình bày tại văn bản số 2912/TCT-PC, ngày 21/7/2020 về việc ý kiến của người bị kiện theo Thông báo số 27/TB-TA ngày 01/7/2020:

- Khoản 3, Điều 1 của Luật số 106/2016/QH13 (hiệu lực từ ngày 01/7/2016) quy định:

- *“Cơ sở kinh doanh trong tháng, quý có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nếu có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý, trừ trường hợp hàng hóa nhập khẩu để 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”.*

- Khoản 6, Điều 1 của Nghị định số 100/2016/NĐ-CP (hiệu lực từ ngày 01/7/2016) quy định:

“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 và các văn bản hướng dẫn.”

- Khoản 2, Điều 1 của Nghị định 146/2017/NĐ-CP (hiệu lực từ ngày 01/02/2018) quy định:

“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 bao gồm cả trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu vào khu phi thuế quan; hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu ra nước ngoài, 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; trường hợp vừa có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, vừa có hàng hóa, dịch vụ tiêu thụ nội địa nếu sau khi bù trừ với số thuế phải nộp, số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu còn lại từ 300 triệu đồng trở lên thì cơ sở kinh doanh được hoàn thuế. Cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng số thuế giá trị gia tăng 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 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.

Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế giá trị gia tăng đối với trường hợp: Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu mà hàng hóa xuất khẩu đó không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan; hàng hóa xuất khẩu không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan.

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.”

- Khoản 3, Điều 1 của Thông tư 130/2016/TT-BTC quy định:

“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.”

Căn cứ các quy định pháp luật nêu trên, trong giai đoạn từ ngày 01/7/2016 đến trước ngày 01/02/2018:

- Trường hợp Công ty mua hàng hóa của các công ty nhập khẩu từ nước ngoài, sau đó xuất khẩu thì Công ty không được hoàn thuế GTGT đầu vào đối với hàng hóa xuất khẩu nêu trên.

- Việc xác định trường hợp hoàn thuế căn cứ vào đối tượng là hàng hóa, không căn cứ vào cơ sở kinh doanh nhập khẩu hàng hóa, nhằm đảm bảo công bằng giữa các cơ sở kinh doanh. Nếu cơ sở kinh doanh nhập khẩu trực tiếp sau đó xuất khẩu không được hoàn thuế GTGT, còn cơ sở kinh doanh mua bán hàng hóa qua trung gian là cơ sở kinh doanh nhập khẩu sau đó xuất khẩu lại được hoàn thuế GTGT sẽ dẫn đến bất bình đẳng và lợi dụng để được hoàn thuế GTGT.

Vì vậy, nội dung giải quyết khiếu nại tại Quyết định số 683/QĐ-TCT ngày 04/6/2019 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế về việc giải quyết khiếu nại của

Công ty là đúng quy định pháp luật.

Cục trưởng Cục Thuế tỉnh An Giang và Cục Thuế tỉnh An Giang do ông Phạm Văn D đại diện trình bày:

- Căn cứ hồ sơ đề nghị hoàn thuế quý III/2017, quý IV/2017 và quý I/2018 của Công ty, Cục Thuế đã giải quyết hoàn thuế cho Công ty theo quy định của pháp luật, cụ thể:

+ Công ty đề nghị hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa xuất khẩu (hàng hóa dùng để xuất khẩu có nguồn gốc trong nước và nhập khẩu).

+ Đối với số thuế GTGT của hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc trong nước công ty đã được hoàn thuế.

+ Đối với số thuế GTGT của hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu phát sinh trong quý III/2017, quý IV/2017 và quý I/2018, Cục Thuế căn cứ vào thời điểm Nghị định số 146/2017/NĐ-CP của Chính phủ có hiệu lực thi hành (ngày 01/02/2018) để không hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu phát sinh trong quý III/2017, quý IV/2017 và tháng 01/2018 (Thông báo số 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT), chỉ hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu phát sinh trong tháng 02/2018 và tháng 03/2018 (thuộc quý I/2018), lý do:

++ Không hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu phát sinh trong quý III/2017, quý IV/2017 và tháng 01/2018: căn cứ vào khoản 3, Điều 10 của Nghị định số 100/2016/NĐ-CP (thời điểm khoản 3 Điều 10 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP chưa được bổ sung, sửa đổi bởi Nghị định số 146/2017/NĐ-CP); điểm 4b, khoản 3, Điều 1 Thông tư số 130/2016/TT-BTC; Công văn số 4032/TCT-CS, ngày 17/10/2018 của Tổng cục Thuế về việc thuế GTGT đối với hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu trả lời Công văn số 1557/CT-THNVDT, ngày 26/7/2018 của Cục Thuế tỉnh An Giang về việc vướng mắc hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu của Công ty, Tổng cục Thuế có ý kiến căn cứ vào Công văn số 5537/BTC-CST, ngày 14/5/2018 của Bộ Tài chính trả lời Liên minh diễn đàn doanh nghiệp Việt Nam.

++ Hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu phát sinh trong tháng 02/2018 và tháng 03/2018 (thuộc quý I/2018): căn cứ vào khoản 2, Điều 1 của Nghị định số 146/2017/NĐ-CP của Chính phủ.

- Công ty không thống nhất với Thông báo số: 440/TB-CT, 441/TB-CT, 442/TB-CT cùng ngày 31/01/2019 của Cục Thuế tỉnh An Giang, đã gửi đơn khiếu

nại lần đầu đến Cục Thuế đã được giải quyết bởi Quyết định số 924/QĐ-CT; Đơn khiếu nại lần hai đến Tổng cục Thuế được giải quyết bởi Quyết định số 683/QĐ-TCT, ngày 04/6/2019 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế với nội dung bác khiếu nại của Công ty.

Khi giải quyết khiếu nại của Công ty, cơ quan Thuế áp dụng Nghị định số 100/2016/NĐ-CP, Thông tư 130/2016/TT-BTC và văn bản trả lời của Tổng cục Thuế.

Cơ quan Thuế vẫn giữ nguyên nội dung Công văn số 1040/CT-KTNB, ngày 10/7/2020 của Cục Thuế An Giang về việc ý kiến theo Thông báo số 27/TB-TLVA ngày 01/7/2020; không đồng ý với các yêu cầu khởi kiện của Công ty.

Tại phiên tòa phúc thẩm:

Người khởi kiện trình bày: bản án sơ thẩm đã hiểu sai về khái niệm pháp lý “cơ sở kinh doanh” không được hoàn thuế giá trị gia tăng theo nội dung của khoản 2, Điều 1 Luật 106/2016/QH 13 và khoản 6, Điều 1 Nghị định 100/2016/NĐ-CP xác định: “*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 và các văn bản hướng dẫn*”. Thông tư số 130/2016/TT-BTC, ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn: “*..Nghị định số 01/2015/NĐ-CP ngày 02/1/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành phạm vi 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*”.

Theo các văn bản nói trên, đối chiếu với các quy định trong Bộ luật dân sự 2015 thì nguyên đơn chỉ không được hoàn thuế khi trực tiếp nhập khẩu hàng hóa sau đó xuất khẩu, nguồn hàng của công ty không được hoàn thuế không phải do công ty trực tiếp nhập khẩu do đó không áp dụng vào trường hợp này mà cần áp dụng quy định tại khoản 3, Điều 1 Thông tư 130 để hoàn thuế cho nguyên đơn.

Cấp sơ thẩm cũng hiểu sai khái niệm pháp lý về “*Hàng hóa nhập khẩu*”. Phía công ty không hề thực hiện việc nhập khẩu hàng hóa, công ty Tín Phương bán bột mì cho chúng tôi mới là đơn vị trực tiếp nhập từ nước ngoài về, do đó số bột mì nguyên đơn mua của Công ty Tín Phương phải được gọi là hàng hóa có nguồn gốc nhập khẩu chứ không được coi là “*Hàng hóa nhập khẩu*” để áp dụng Luật 106, Nghị định 100, Thông tư 130 ban hành các văn bản không chấp nhận hoàn thuế cho chúng tôi, đề nghị Hội đồng xét xử sửa án sơ thẩm, chấp nhận yêu cầu của người khởi kiện.

Phía người bị kiện trình bày: chúng tôi vẫn giữ nguyên quan điểm về việc không chấp nhận hoàn thuế giá trị gia tăng cho Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên HHL. Đối tượng áp dụng của Nghị định 100/2016/NĐ-CP, Nghị định 146/2017/NĐ-CP là hàng hóa chứ không phải là cơ sở kinh doanh. Đề nghị giữ nguyên án sơ thẩm.

[2.1.2] Về nội dung của các Quyết định hành chính bị kiện: các Quyết định hành chính bị kiện đều có chung nội dung: không chấp nhận yêu cầu hoàn thuế giá trị gia tăng theo yêu cầu của Công ty.

Trong quá trình giải quyết vụ án và tại các phiên tòa sơ thẩm, phúc thẩm, các đương sự thống nhất các tình tiết dẫn đến việc khởi kiện: Công ty mua bột mì có nguồn gốc được sản xuất trong nước và bột mì do doanh nghiệp khác nhập khẩu, sau đó xuất khẩu sang Campuchia qua cửa khẩu Tịnh Biên (thuộc địa bàn hoạt động của Hải quan theo quy định của pháp luật về Hải quan). Sau khi thực hiện xuất khẩu, Công ty có giấy đề nghị Cục Thuế tỉnh An Giang hoàn thuế GTGT đầu vào. Đối với hàng hóa sản xuất trong nước, Công ty đã được hoàn thuế GTGT. Riêng hàng hóa có nguồn gốc nhập khẩu thì không được hoàn thuế GTGT của quý III/2017, quý IV/2017 và tháng I/2018 tổng số tiền là 558.518.854 đồng.

Các bên không thống nhất về việc hiểu và áp dụng pháp luật để dẫn đến việc hoàn thuế hay không hoàn thuế, cụ thể:

Công ty yêu cầu áp dụng khoản 3, Điều 1 của Luật số 106/2016/QH13 và Ví dụ được nêu tại điểm b, khoản 4 Điều 1 của Thông tư 130/2016/TT-BTC để được hoàn thuế GTGT tổng số tiền là 558.518.854 đồng, đồng thời yêu cầu bồi thường thiệt hại do chậm hoàn thuế với số tiền 95.812.801 đồng.

[3] Tại phiên tòa phúc thẩm, công ty yêu cầu xác định lại khái niệm cơ sở kinh doanh phải chịu sự điều chỉnh của việc không hoàn thuế theo nội dung của khoản 2, Điều 1, Luật 106/2016 /QH 13, khoản 6, Điều 1, Nghị định 100/2016/NĐ-CP. Công ty không trực tiếp nhập khẩu hàng hóa, số hàng hóa xuất khẩu của công ty bị từ chối hoàn thuế là *“Hàng hóa có nguồn gốc nhập khẩu”* chứ không phải *“Hàng hóa nhập khẩu”*, từ đó đề nghị Hội đồng xét xử chấp nhận kháng cáo của nguyên đơn.

Cục Thuế tỉnh An Giang và Tổng cục Thuế áp dụng khoản 6, Điều 1 của Nghị định 100/2016/NĐ-CP và điểm 4b, khoản 3, Điều 1 của Thông tư số 130/2016/TT-BTC không hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa xuất khẩu có nguồn gốc nhập khẩu phát sinh trong quý III/2017, quý IV/2017 và tháng 01/2017 (thời điểm Nghị định 100/2016/NĐ-CP có hiệu lực).

Hội đồng xét xử xét thấy:

Khoản 2 Điều 1 Luật số 106/2016/QH13 quy định: “*Cơ sở kinh doanh trong tháng, quý có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nếu có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế giá trị gia tăng theo tháng, quý, trừ trường hợp hàng hóa nhập khẩu để 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. Thực hiện hoàn thuế trước, kiểm tra sau đối với người nộp thuế sản xuất hàng hóa xuất khẩu không vi phạm pháp luật về thuế, hải quan 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.*”

Khoản 6, Điều 1 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định: “*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 và các văn bản hướng dẫn.*”

Điểm b, Khoản 4 Điều 1 của Thông tư 130/2016/TT-BTC quy định: “*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.*”

[4] Đối với nội dung kháng cáo của nguyên đơn cho rằng cần xác định lại khái niệm cơ sở kinh doanh phải chịu sự điều chỉnh của việc không hoàn thuế, theo nội dung của khoản 2, Điều 1, Luật 106/2016/QH 13; khoản 6, Điều 1, Nghị định 100/2016/NĐ-CP, Công ty không trực tiếp nhập khẩu hàng hóa, số hàng hóa xuất khẩu của công ty bị từ chối hoàn thuế là “*Hàng hóa có nguồn gốc nhập khẩu*” chứ không phải “*Hàng hóa nhập khẩu*”. Đối chiếu trong trường hợp này, hàng hóa của Công ty không được hoàn thuế là hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu, Hội đồng xét xử xét thấy bản chất của số hàng này là loại hàng hóa nhập khẩu, nên thuộc trường hợp không được hoàn thuế Gia trị gia tăng theo quy định nêu trên.

Đối với Nghị định 146/2017/NĐ-CP có hiệu lực kể từ ngày 01/02/2018, không quy định hồi tố, nên Cục Thuế An Giang áp dụng văn bản quy phạm pháp luật có hiệu lực tại thời điểm phát sinh việc hoàn thuế là Nghị định 100/2016/NĐ-

CP và Thông tư 130/2016/TT-BTC để không chấp nhận hoàn thuế GTGT cho Công ty là có căn cứ.

TÌNH HUỐNG SỐ 9 (47)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, cơ quan thuế đã truy thu số tiền hoàn thuế GTGT của doanh nghiệp vì phát hiện những hoá đơn đầu vào của doanh nghiệp là hoá đơn bất hợp pháp. Trong lập luận của các bên có sử dụng hai khái niệm “ sử dụng bất hợp pháp hoá đơn”, tức là cách sử dụng hoá đơn không đúng và “ sử dụng hoá đơn bất hợp pháp”, tức là việc dùng các hoá đơn không có giá trị pháp lý do phía xuất hoá đơn là các doanh nghiệp ma, doanh nghiệp bỏ trốn.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Công ty Cổ phần (sau đây viết tắt là Cty CP) Phú V có ký kết hợp đồng với Cty CP Phong H có địa chỉ tại số 12 đường số 02, khu phố 4, phường An P, Quận 2, thành phố Hồ Chí Minh, do ông Nguyễn Hoài H1 làm đại diện các hợp đồng như sau: Hợp đồng số 03/HĐKT/2013 ngày 23/03/2013 cùng phụ lục hợp đồng 01/PLHĐ-XL ngày 24/5/2013; Hợp đồng mua bán máy phát điện ngày 15/3/2013; Hợp đồng số 1405/HĐMB-PH ngày 14/05/2013; Tổng giá trị là 9.128.245.854 đồng.

Cty CP Phú V đã thanh toán đầy đủ cho Cty CP Phong H số tiền nêu trên và 10% thuế giá trị gia tăng, tương đương với số tiền là 912.824.586 đồng (chín trăm mười hai triệu tám trăm hai mươi bốn ngàn năm trăm tám mươi sáu đồng). Cty CP Phong H đã xuất cho công ty CP Phú V 07 hóa đơn giá trị gia tăng gồm:

- VAT. - HĐ số 0000066 ngày 05/4/2013= 1.470.000.000 đ + 147.000.000đ thuế
- HĐ số 0000068 ngày 05/4/2013= 1.350.000.000 đ + 135.000.000đ thuế
VAT.
- HĐ số 0000070 ngày 08/4/2013= 1.480.500.000 đ + 148.050.000đ thuế
VAT.
- HĐ số 0000072 ngày 06/6/2013= 1.618.654.545 đ + 161.865.455đ thuế
VAT.
- HĐ số 0000109 ngày 06/6/2013= 1.200.000.000 đ + 120.000.000đ thuế
VAT.
- HĐ số 0000116 ngày 21/6/2013= 1.600.000.000 đ + 160.000.000đ thuế
VAT.
- HĐ số 0000153 ngày 12/8/2013= 409.090.909 đ + 40.909.091 thuế VAT.

Căn cứ quy định của pháp luật về hoàn thuế giá trị gia tăng cho người mua

hàng hóa, Cty Phú V làm thủ tục hoàn thuế và được Cục Thuế tỉnh Bình Phước cho hoàn số tiền 912.824.586đ (tương ứng 10% giá trị hàng hóa dịch vụ).

Ngày 02/5/2018, Cục thuế tỉnh Bình Phước tiến hành làm việc với Cty CP Phú V với nội dung: Căn cứ Thông báo số 90/TB-BKD ngày 16/8/2012 của Chi Cục thuế Quận 2, TP.HCM ngày 09/8/2012 và các hóa đơn từ số 0000001 đến số 0000150 của Cty CP Phong Huê đã hết giá trị sử dụng. Do đó, các hóa đơn của Cty CP Phong H mà Cty CP Phú V đã kê khai trong kỳ tính thuế tháng 04/2013, tháng 07/2013 và tháng 8/2013 đã hết giá trị sử dụng và không được hoàn thuế. Ngày 15/6/2008, Cục thuế Bình Phước lập biên bản vi phạm hành chính về thuế, với lý do Cty CP Phú V sử dụng hóa đơn bất hợp pháp.

Ngày 22/6/2018, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Bình Phước ban hành Quyết định số 996/QĐ-CT (sau đây viết tắt là Quyết định số 996), về xử lý vi phạm hành chính về thuế đối với Cty CP Phú V với các nội dung như sau:

1. Hình thức xử phạt: Phạt tiền 61.181.826đ, tương ứng với 20% số tiền thuế kê khai sai (tiểu mục 4254, khoản 3, Điều 1 Luật số 21/2013)
2. Biện pháp khắc phục hậu quả:
 - Truy thu toàn bộ số thuế giá trị gia tăng là 912.824.586đ (tiểu mục 7551)
 - Tiền chậm nộp thuế VAT tính trên số thuế được hoàn là 232.177.757đ.

Không đồng ý với quyết định nêu trên và cho rằng Cục trưởng Cục thuế tỉnh Bình Phước ban hành trái pháp luật, Cty CP Phú V đã làm đơn khiếu nại lên Cục thuế, vì Cty CP Phú V ký hợp đồng với Cty CP Phong H (có pháp nhân đầy đủ) để thi công lắp đặt hầm Biogas công nghệ HDPE, mua vật liệu xây dựng, mua máy phát điện... là có thật, Cty CP Phú V đã thanh toán đầy đủ tiền cho Cty CP Phong H theo hợp đồng, yêu cầu đơn vị cung cấp hàng hóa xuất hóa đơn bán hàng, hạch toán kế toán đầy đủ. Việc này đã được đơn vị kiểm toán và các bên liên quan kiểm tra, thống nhất là hợp pháp.

Mặt khác, việc Cty CP Phong H bỏ địa chỉ kinh doanh không phải nghĩa vụ của Cty CP Phú V buộc phải biết việc công ty này bỏ địa chỉ kinh doanh hay thay đổi địa chỉ trong quá trình kinh doanh. Trên thực tế Cty CP Phú V không biết, cho đến thời điểm tháng 4/2018 sau khi Cục thuế tỉnh Bình Phước mời lên làm việc và cho biết thông báo số 91/TB-BKD ngày 16/8/2012 của Chi Cục thuế Quận 2 với nội dung Cty CP Phong H không còn kinh doanh tại địa chỉ kinh doanh đã đăng ký nên các hóa đơn có số từ 0000001 đến 0000150 không còn giá trị sử dụng.

Bên cạnh đó, Cty CP Phú V hoàn toàn không có lỗi mà bị phạt 64.181.826đ, truy thu tiền thuế VAT là 912.824.586đ, tiền chậm nộp thuế VAT (tiền lãi) tính trên số thuế được hoàn là 232.177.757đ là không có căn cứ bởi lẽ theo chứng cứ mà Cty CP Phú V thu thập được thể hiện ngày 20/7/2013 Cty CP Phong H vẫn nộp tờ kê khai thuế giá trị gia tăng cho cơ quan thuế theo địa chỉ đăng ký hoạt động, cho thấy tại thời điểm xuất hóa đơn cho Cty CP Phú V thì Cty CP Phong H vẫn đang hoạt động tại địa chỉ đăng ký hoạt động và có báo cáo thuế đầy đủ.

Do đó, để bảo vệ quyền và lợi ích của Cty CP Phú V đã nộp đơn khởi kiện yêu cầu Tòa án giải quyết vào ngày 05/7/2018. Đang trong quá trình giải quyết tại Tòa án, cán bộ Cục thuế yêu cầu Cty CP Phú V rút đơn khởi kiện để giải quyết theo trình tự khiếu nại và Cty CP Phú V đã rút đơn khởi kiện. Ngày 20/8/2018, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Bình Phước ban hành Quyết định đình chỉ giải quyết khiếu nại số 1438/QĐ-CT với lý do đình chỉ là căn cứ vào đơn xin rút đơn khiếu nại không số ngày 20/8/2018 của Cty CP Phú V. Nhận thấy các quyết định đình chỉ nêu trên là vi phạm quyền khiếu nại của doanh nghiệp vì Cty CP Phú V không có đơn rút khiếu nại nên Cty CP đã nhiều lần khiếu nại nhưng đến nay vẫn chưa được giải quyết.

Đối với nội dung khởi kiện Quyết định xử lý vi phạm hành chính về thuế số 996/QĐ-CT ngày 22/6/2018 của Cục thuế tỉnh Bình Phước: Trong quá trình quản lý thuế đối với Cty CP Phú V, trong năm 2013, Cục thuế đã ban hành 02 Quyết định hoàn thuế GTGT cho Cty CP Phú V với tổng số tiền thuế GTGT đã hoàn cho Cty CP là 912.824.586 đồng. Sau khi hoàn thuế cho Cty CP Phú V, Cục thuế căn cứ Quyết định số 1872/QĐ-TCT ngày 27/10/2017 của Tổng cục Thuế về việc điều chỉnh, bổ sung kế hoạch thanh tra, kiểm tra doanh nghiệp 2017 cho Cục thuế tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương để tiến hành kiểm tra thuế đối với Cty CP Phú V. Qua quá trình kiểm tra tại Cty CP Phú V, Đoàn kiểm tra thuế ghi nhận Cty CP Phú V có sử dụng 07 hóa đơn mua hàng từ Cty CP Phong H (do Chi cục Thuế Quận 2, TP.HCM quản lý). Qua đó:

- Ngày 03/5/2018, Cục thuế gửi phiếu yêu cầu xác minh nội dung kinh tế của ấn chỉ (hóa đơn GTGT) đến Chi cục Thuế Quận 2, TP.HCM (sau đây viết tắt là CCT Quận 2); đến ngày 10/5/2018, Chi cục thuế Quận 2 có kết quả trả lời: Cty CP Phong H, mã số thuế 0309138035 đã bỏ địa chỉ kinh doanh mang theo hóa đơn theo Thông báo số 91/TB-BKD ngày 16/8/2012;

- Căn cứ kết quả trả lời xác minh của Chi cục thuế Quận 2, ngày

15/6/2018, Cục thuế tỉnh Bình Phước đã lập biên bản vi phạm hành chính về thuế đối với Cty CP Phú V do có hành vi sử dụng hoá đơn bất hợp pháp, căn cứ quy định tại Điều 13 Nghị định số 98/2007/NĐ-CP ngày 07/6/2007 của Chính Phủ.

Ngày 22/6/2018 Cục Thuế đã ban hành Quyết định số 966 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Cty CP Phú V về hành vi sử dụng hóa đơn bất hợp pháp (07 số hóa đơn) với số tiền thuế truy hoàn và tiền phạt là 1.209.184.169 đồng. Căn cứ pháp lý để xử phạt vi phạm hành chính: Điều 107 Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11; khoản 33 Điều 1 Luật số 21/2012/QH13 sửa đổi bổ sung một số điều của Luật quản lý thuế; điểm d khoản 1 Điều 13 Nghị định số 98/2007/NĐ-CP ngày 07/6/2007 của Chính Phủ.

Việc Cục Thuế ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Cty CP Phú V là đúng theo quy định của pháp luật. Cục trưởng Cục Thuế kiến nghị Tòa án xem xét lại thời hiệu khởi kiện Quyết định số 966. Lý do: Đã hết thời hiệu khởi kiện Quyết định số 966 theo quy định tại điều 116 của Luật tố tụng hành chính số 93/2015 ngày 25/11/2015.

Đối với nội dung khởi kiện Quyết định đình chỉ giải quyết khiếu nại số 1483/QĐ-CT ngày 23/8/2018 (sau đây viết tắt là Quyết định số 1483): Sau khi nhận được quyết định xử phạt của Cục Thuế, Cty CP Phú V có đơn khiếu nại số 04/KNT/2018 ngày 06/7/2018 gửi đến Cục Thuế với nội dung không đồng ý với Quyết định số 966 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Bình Phước về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế. Cục Thuế đã ban hành Thông báo số 1506/TB-CT ngày 16/7/2018 về việc thụ lý giải quyết khiếu nại lần đầu và Quyết định số 1214A/QĐ-CT ngày 19/7/2018 về việc xác minh nội dung khiếu nại theo quy định Luật khiếu nại nhằm đảm bảo khách quan, công khai, dân chủ và kịp thời.

Quá trình giải quyết khiếu nại, Cục thuế đã tổ chức xác minh tại các đơn vị có liên quan, đã thu thập tài liệu, bằng chứng để chứng minh Cty CP Phú V đã sử dụng hóa đơn bất hợp pháp, đồng thời Cục Thuế tổ chức đối thoại với Cty CP Phú V ngày 16/8/2018, qua đối thoại Cty CP Phú V đã thấy rõ những thiếu sót trong việc sử dụng hóa đơn vừa qua và tự nguyện xin rút đơn khiếu nại (Đơn xin rút đơn khiếu nại không số ngày 20/8/2018 của Cty CP Phú V gửi đến Cục Thuế tỉnh Bình Phước theo dấu công văn đến số 3692 ngày 23/8/2018).

Sau đó, Cục Thuế ban hành Quyết định số 1483 về việc đình chỉ giải quyết khiếu nại đối với Cty CP Phú V là đúng quy định tại Điều 10 Luật khiếu nại số 02/2011/QH13 ngày 11/11/2011: “Người khiếu nại có thể rút khiếu nại tại bất cứ thời điểm nào trong quá trình khiếu nại và giải quyết khiếu nại; việc rút khiếu nại phải được thực hiện bằng đơn có chữ ký hoặc điểm chỉ của người khiếu

nại; đơn xin rút khiếu nại phải gửi đến người có thẩm quyền giải quyết khiếu nại. Người có thẩm quyền giải quyết khiếu nại khi nhận được đơn xin rút khiếu nại thì đình chỉ việc giải quyết và thông báo bằng văn bản cho người khiếu nại về việc đình chỉ giải quyết khiếu nại”.

Cục trưởng Cục thuế tỉnh Bình Phước ban hành Quyết định số 996/QĐ-CT căn cứ vào Biên bản vi phạm hành chính về thuế ngày 15/6/2018 và Thông báo số 91/TB-BKD ngày 16/8/2012 của Chi cục thuế Quận 2 để xác định vi phạm về thuế của Cty CP Phú V. Xét thấy, Thông báo số 91/TB-BKD của Chi cục thuế Quận 2 có nội dung như sau: Cty CP Phong H bỏ địa chỉ kinh doanh từ ngày 16/8/2012, đem theo hóa đơn có ký hiệu số “PH/12P” từ số 000001 đến số 0000150.

Theo các tài liệu có trong hồ sơ thì Cty CP Phú V có ký kết với Cty CP Phong H do ông Nguyễn Hoài H1 làm đại diện các hợp đồng kinh tế gồm Hợp đồng số 03/HĐKT/2013 ngày 23/03/2013, cùng phụ lục hợp đồng 01/PLHĐ-XL ngày 24/5/2013; Hợp đồng mua bán máy phát điện ngày 15/3/2013; Hợp đồng số 1405/HĐMB-PH ngày 14/05/2013. Thực hiện hợp đồng, Cty CP Phong H xuất cho Cty CP Phú V 07 hóa đơn bán hàng từ ngày 05/4/2013 đến ngày 12/8/2013, các hóa đơn có ký hiệu số “**PH/13P**”. Đồng thời, Cty CP Phú V còn cung cấp các tài liệu như: Hợp đồng mua bán hàng hóa, biên bản thanh lý hợp đồng, hóa đơn GTGT, chứng từ thanh toán. Tất cả các số liệu và nội dung trên các tài liệu trên đều trùng khớp với nội dung và số liệu trên hóa đơn.

Mặt khác, tại thời điểm năm 2017, Cục Thuế tỉnh Bình Phước đã tiến hành kiểm tra thuế tại Cty CP Phú V, thời kỳ kiểm tra là tháng 4/2013, tháng 7/2013, tháng 8/2013 và các kỳ trước, sau có liên quan, cũng không xác định các hóa đơn mã số PH/13P do Cty CP Phong H xuất cho Cty CP Phú V là bất hợp pháp. Hơn nữa, trong quá trình giải quyết vụ án, Cục thuế tỉnh Bình Phước đã xác định việc mua bán hàng hóa, việc ký kết hợp đồng mua bán, dịch vụ, thi công công trình giữa Cty CP Phú V với Cty CP Phong H là có thật.

Cho nên, căn cứ theo Điều 12 Luật Thuế giá trị gia tăng năm 2008 thì Cty CP Phú V có đủ điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng. Trong 07 hóa đơn mà Công ty Phú V xin hoàn thuế là đối tượng bị xử phạt có mã số không hoàn toàn trùng khớp với mã số mà Chi cục thuế Quận 2 đã trả lời tại Công văn số 5287/CCT-KTT2 ngày 05/9/2019. Cụ thể: Có 04 hóa đơn được hoàn thuế theo Quyết định số 616/QĐ-CT ngày 23/5/2013 có ký hiệu PH/13P, gồm các mã số: 0000066; 0000068; 0000070; 0000072 và 03 hóa đơn được hoàn thuế theo Quyết

định số 1500/QĐ-CT ngày 25/9/2019 có ký hiệu PH/13P, có mã số 0000109; 0000116; 0000153. Kết quả xác minh tại Chi cục Thuế Quận 2 với hóa đơn ký hiệu PH/13P từ số 101 đến số 250 được thu thập không những có sau ngày ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính mà có cả sau khi Tòa thụ lý vụ án và không trùng khớp nên không đúng đối tượng và không thể làm căn cứ để xử lý vi phạm hành chính đối với Cty CP Phú V.

Mặt khác, do Cục thuế tỉnh Bình Phước thực hiện chưa đầy đủ trình tự thủ tục trước khi ban hành quyết định 966 theo như phân tích ở phần [2.2] của nhận định nên chưa đủ cơ sở để khẳng định Cty CP Phong H “sử dụng bất hợp pháp hóa đơn” hay “sử dụng hóa đơn bất hợp pháp” đối với các hóa đơn có ký hiệu “PH/13P”, “PH/12P”. Bởi vì lý do sau:

Muốn kết luận hóa đơn thuế là bất hợp pháp thì phải có kết luận của cơ quan thuế, cơ quan công an và các cơ quan chức năng khác đã được quy định tại điểm 7 phần 13V Mục B Thông tư 61/2007/TT-BTC ngày 14/6/2007 của Bộ Tài chính quy định về hóa đơn không hợp pháp như sau: *“Hóa đơn hàng hóa, dịch vụ mà tại thời điểm mua hàng hóa, dịch vụ phát sinh tuy chưa có thông báo của cơ quan thuế về việc cơ sở kinh doanh bỏ trốn nhưng cơ quan thuế, cơ quan công an và các cơ quan chức năng khác đã có kết luận đó là hóa đơn bất hợp pháp”*. Tại thời điểm ban hành quyết định bị kiện, chưa có kết luận cơ quan công an và các cơ quan chức năng khác rằng các hóa đơn ký hiệu “PH/13P” là bất hợp pháp. Từ những nhận định trên, việc Cục trưởng Cục thuế tỉnh Bình Phước căn cứ vào Thông báo số 91/TB-BKD ngày 16/8/2012 để ban hành Quyết định số 996 xử phạt Cty CP Phú V sử dụng hóa đơn GTGT đầu vào bất hợp pháp để truy thu thuế GTGT là không có căn cứ, chưa đúng quy định của pháp luật.

TÌNH HUỐNG SỐ 10 (63)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, doanh nghiệp yêu cầu được hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư mới là “Trung tâm thương mại”. Tuy nhiên, cơ quan thuế không chấp nhận với lý do doanh nghiệp trong quá trình thực hiện dự án, doanh nghiệp đã vi phạm các quy định về đầu tư, đất đai và xây dựng. Đây là tình huống rất phức tạp vì có sự mâu thuẫn giữa các luật chuyên ngành với nhau. Trong thực tế, cơ quan thuế có xu hướng áp dụng luật thuế có lợi cho người nộp thuế nếu có mâu thuẫn trong các luật chuyên ngành.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Ngày 09 tháng 10 năm 2015 Công ty TNHH MTV K (sau đây gọi tắt là Công ty K) ký “Hợp đồng hợp tác kinh doanh”, số 01/HTKD-2015 với Công ty TNHH MTV Nông Thủy sản T (sau đây gọi tắt là Công ty T). Theo đó Công ty T và Công ty K hợp tác đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh “Dự án Trung tâm mua sắm K” tại khu đất số 78 đường N, phường A, quận N, thành phố Cần Thơ trên diện tích khu đất 7.973,60m². Đây là khu đất Công ty T đã trúng thầu thuê đất theo phương thức thuê đất trả tiền thuê đất hàng năm, thời hạn thuê 50 năm theo Quyết định số 3256/QĐ-UBND ngày 21 tháng 10 năm 2013 của Ủy ban nhân dân thành phố Cần Thơ; ngày 11 tháng 6 năm 2014 Công ty T đã ký Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTD-2014 với Ủy ban nhân dân thành phố Cần Thơ (do Giám đốc Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C làm đại diện theo ủy quyền ký). Công ty T đã được Ủy ban nhân dân thành phố Cần Thơ cấp Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất, quyền sở hữu nhà và tài sản khác gắn liền với đất số BQ 806897 ngày 14 tháng 7 năm 2014.

Sau khi ký hợp đồng Hợp tác kinh doanh, Công ty K đã tiến hành làm thủ tục xin phép đầu tư mới “Dự án Trung tâm mua sắm K” và đã được các cơ quan có thẩm quyền của thành phố Cần Thơ cấp các giấy phép để triển khai dự án (đổi tên thành “Trung tâm mua sắm Nguyễn Trãi”). Suốt hơn bốn năm, tính từ đầu năm 2016, Công ty K đã triển khai dự án đầu tư mới Trung tâm mua sắm Nguyễn Trãi hoàn toàn hợp pháp theo quy định của pháp luật, tuân thủ đầy đủ các yêu cầu của các cơ quan quản lý Nhà nước thành phố Cần Thơ. Đến ngày 24/3/2020 công trình đã được nghiệm thu để đưa vào sử dụng theo văn bản số 153/SXD-CCGĐXD của Sở Xây dựng thành phố Cần Thơ.

Theo quy định của pháp luật về thuế, “Dự án Trung tâm mua sắm Nguyễn Trãi là loại Dự án đầu tư mới, chấp hành đúng các quy định của pháp luật về đầu

tư, về xây dựng, đất đai và thuế. Dự án đầu tư này hoàn toàn có đủ điều kiện để áp dụng hoàn thuế giá trị gia tăng (GTGT) theo phương pháp trực tiếp, tổng giá trị thuế được hoàn theo phương pháp này là: 4.805.344.042 đồng (Bốn tỷ, tám trăm lẻ năm triệu, ba trăm bốn bốn ngàn, không trăm bốn hai đồng). Công ty K đã có Giấy đề nghị hoàn thuế số 03/HT/2018 ngày 05/12/2019 và Giấy đề nghị hoàn thuế số 01/HT/2020 ngày 29/7/2020 đề nghị Cục Thuế TP. Cần Thơ xem xét chấp thuận hoàn thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp cho doanh nghiệp theo quy định của pháp luật.

Ngày 19/8/2020, Cục thuế thành phố C ban hành Công văn số 3891/CT-TT-KT2 trả lời : Không chấp nhận yêu cầu hoàn thuế trực tiếp của Công ty K, với lý do : *“Thực tế, hồ sơ của Công ty K cung cấp thì dự án đầu tư của Công ty K chưa đảm bảo điều kiện pháp lý về “đất đai”, do đó chưa đủ điều kiện hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư”*. Công ty K không đồng ý với nội dung trả lời nêu trên nên ngày 21/8/2020 đã có đơn khiếu nại (lần 2), đề nghị Cục thuế thành phố C xem xét chấp thuận yêu cầu hoàn thuế của Công ty.

Ngày 06/10/2020, ông Cục trưởng Cục thuế thành phố C ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty TNHH MTV K (lần đầu), đã quyết định :

Không công nhận khiếu nại về việc hoàn thuế GTGT của Công ty K và giữ nguyên Công văn số 3891/CT-TT-KT2 ngày 19/8/2020 của Cục Thuế TP. Cần Thơ về việc giải quyết hoàn thuế GTGT đối với Công ty K. Sau đó, vào ngày 03/11/2020, Cục trưởng Cục thuế thành phố C ra tiếp Quyết định số 2618/QĐ-CT về việc bổ sung Điều 2 với nội dung ghi nhận quyền khiếu nại tiếp lên Tổng Cục Thuế hoặc quyền khởi kiện vụ án hành chính tại Tòa án theo quy định của pháp luật về tổ tụng hành chính của Công ty K.

Như vậy, căn cứ pháp lý của Quyết định giải quyết khiếu nại của ông Cục trưởng Cục thuế thành phố C, lấy lý do chủ yếu là Công ty K chưa bảo đảm điều kiện pháp lý về đất đai, nhưng lại không chứng minh một cách hợp pháp cho nhận định này mà chỉ lấy ý kiến từ văn bản số 487/STNMT-CCQLĐĐ ngày 27/02/2020 của Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C (văn bản 487) về việc kiểm tra cơ sở pháp lý của Hợp đồng hợp tác kinh doanh giữa Công ty K với Công ty T.

Trong văn bản 487 của Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C cho rằng: *“Đối chiếu với khoản 2 Điều 4, Điều 7 của Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTD*

ngày 11/6/2014 và Điều 111 Luật Đất đai năm 2003 (nay là Điều 175 Luật Đất đai năm 2013), Công ty T không có quyền đóng góp quyền thuê đất hợp pháp (thực chất là đóng góp giá trị quyền sử dụng đất thuê) đối với khu đất số 78 Nguyễn Trãi với Công ty K để hợp tác đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh Trung tâm mua sắm K". Tức là, Công ty T đã vi phạm nghĩa vụ của bên thuê trong Hợp đồng thuê đất".

Phía Người khởi kiện cho rằng, ý kiến nêu trên của Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C là hoàn toàn không có căn cứ pháp luật, bởi Công ty T hoàn toàn không góp vốn bằng quyền sử dụng đất. Hơn nữa, Sở Tài nguyên và Môi trường chỉ là người đại diện cho Ủy ban nhân dân thành phố Cần Thơ (bên cho thuê đất), nên không có thẩm quyền phán xét về sự vi phạm Hợp đồng (nếu có) của bên thuê đất (Công ty T). Chứng minh cho sự suy diễn chủ quan vô căn cứ của Sở Tài nguyên và Môi trường là các điều khoản của "Hợp đồng hợp tác kinh doanh" giữa Công ty T và Công ty K, mà người khởi kiện đã trình bày trong đơn khởi kiện. Cụ thể là: Tại Điều 2.1 Hợp đồng xác định:

" Bên A (tức Công ty T) cho bên B (tức Công ty K) tự bỏ vốn 100% để đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh dự án Trung tâm mua sắm King Goup Center theo thiết kế được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt".

Tại Điều 2.3 hợp đồng cũng xác định rõ:

" Bên A không góp vốn bằng giá trị quyền sử dụng đất, mà chỉ đóng góp quyền thuê đất hợp pháp đối với khu đất đã trúng thầu được thuê theo hợp đồng thuê đất với Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C với bên B, để hợp tác đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh Trung tâm mua sắm K. Việc hợp tác này không làm mất quyền thuê đất của bên A theo các quyết định của UBND thành phố Cần Thơ và Hợp đồng thuê đất với Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C. Đồng thời cũng không mất quyền sở hữu của nhà nước đối với khu đất và mọi tài nguyên dưới lòng đất...".

Vì vậy, người khởi kiện không đồng ý với ý kiến của Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C trong văn bản nói trên là dự án xây dựng "chưa bảo đảm điều kiện pháp lý về đất đai", để Cục trưởng Cục thuế thành phố C lấy đó làm căn cứ để không chấp nhận yêu cầu hoàn thuế của Công ty K.

Với các căn cứ nêu trên, Người khởi kiện đề nghị hủy Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 06/10/2020 của Cục trưởng Cục thuế thành phố C về việc giải quyết khiếu nại; Hủy Quyết định số 2618/QĐ-CT ngày 03/11/2020 về việc bổ sung Điều 2 Quyết định 2437; Buộc Cục thuế thành phố C phải hoàn thuế giá trị

gia tăng theo phương pháp trực tiếp cho Công ty K với số tiền là 4.805.344.042 đồng.

Người đại diện theo ủy quyền của người bị kiện trình bày:

Theo Khoản 3 Điều 1 Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính quy định để đáp ứng điều kiện được hoàn thuế GTGT là dự án đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư thì trong quá trình triển khai thực hiện dự án đầu tư, nhà đầu tư có trách nhiệm tuân thủ các quy định của pháp luật về đầu tư, xây dựng, đất đai, bảo vệ môi trường, lao động và quy định của pháp luật có liên quan theo điều 26 Nghị định số 118/2015/NĐ-CP.

Dự án “Trung tâm Mua sắm Nguyễn Trãi” do chủ đầu tư là Công ty K đầu tư xây dựng cơ sở vật chất trên phần đất tọa lạc tại vị trí 78 đường N, phường A, quận N, thành phố Cần Thơ theo Hợp đồng hợp tác kinh doanh số 01/HTKD-2015 giữa Công ty Nông Thủy sản T và Công ty K, theo khoản 1 Điều 3 của Hợp đồng hợp tác kinh doanh có nội dung: *“Bên A (Công ty TNHH MTV Nông Thủy sản T) đóng góp bằng quyền thuê đất hợp pháp đối với khu đất đã trúng thầu được thuê theo Hợp đồng thuê đất với Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C số 32/HĐTĐ- 2014 ngày 11/6/2014 + Diện tích: 7.973,6 m² + Vị trí: 78 đường N, phường A, quận N, TP. Cần Thơ; + Loại đất: chuyên dùng để sử dụng vào mục đích sản xuất kinh doanh”*.

Căn cứ Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTĐ-2014 ngày 11/6/2014, theo đó UBND thành phố Cần Thơ cho bên trúng đấu giá là Công ty Nông Thủy sản T do ông Nguyễn Huỳnh Đạt Nhân làm đại diện, trụ sở công ty số 68 ấp Mỹ Hiệp 1, xã Tân Tiến, thành phố Vị Thanh, tỉnh Hậu Giang thuê đất 50 năm từ ngày 21/10/2013 đến ngày 21/10/2063 với phương thức nộp tiền thuê đất hàng năm.

Căn cứ vào các quy định về pháp luật đất đai, Công ty Nông Thủy sản T thuê đất theo phương thức nộp tiền thuê đất hàng năm có những quyền và nghĩa vụ của tổ chức kinh tế sử dụng đất thuê theo điều 111 Luật Đất đai năm 2003, sau này được Luật Đất đai năm 2013 quy định tại điều 175, thì tổ chức kinh tế sử dụng đất thuê trả tiền thuê đất hàng năm hoàn toàn không có quy định về quyền đóng góp bằng quyền thuê đất hợp pháp. Ngoài ra theo điều 7 Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTĐ-2014 quy định *“trong thời gian thực hiện hợp đồng thuê đất này, Bên B (Công ty TNHH MTV Nông Thủy sản T) không được chuyển đổi, chuyển nhượng, cho thuê lại, thế chấp, góp vốn bằng giá trị quyền sử dụng đất với bất cứ hình thức nào”*, cho thấy Công ty T không tuân thủ quy định của pháp luật về đất đai theo khoản 1, Điều 26 Nghị định số 118/2015/NĐ-CP của Chính

phủ. Thực chất theo Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất nhà ở và tài sản khác gắn liền với đất số BC 806897 cấp ngày 14/7/2014 thì Công ty Nông Thủy sản T vẫn còn đứng tên, trong khi Công ty Công ty K lại đầu tư xây dựng cơ sở hạ tầng trên khu đất này.

Từ các căn cứ trên, thì trong trường hợp này Công ty K chưa đủ điều kiện hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư theo quy định khoản 3 Điều 1 Thông tư số 130/2016/TT- BTC ngày 12/8/2016 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành nghị định số 100/2016/NĐ-CP 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. Do đó Cục trưởng Cục thuế thành phố C đã ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 06/10/2020 về việc giải quyết khiếu nại của Công ty K (lần đầu và Quyết định số 2618/QĐ-CT ngày 03/11/2020 về việc bổ sung tại điều Điều 2 Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 06/10/2020 với nội dung không công nhận khiếu nại của Công ty K.

Từ các cơ sở nêu trên, Cục thuế thành phố C yêu cầu Tòa án nhân dân thành phố Cần Thơ bác đơn khởi kiện của Cty K

Người đại diện người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C trình bày:

Ngày 09/10/2015 Công ty T đã ký hợp đồng hợp tác kinh doanh số 01/HTKD-2015 với Công ty K để xây dựng trung tâm mua sắm K. Theo đó, tại Khoản 1.3 Điều 1 của Hợp đồng quy định:

“Bên A (Công ty T) không góp vốn bằng giá trị quyền sử dụng đất, mà chỉ đóng góp quyền thuê đất hợp pháp đối với khu đất đã trúng thầu được thuê theo Hợp đồng thuê đất với Sở Tài nguyên và Môi trường với bên B (Công ty K), để hợp tác đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh Trung tâm mua sắm K...”.

Đối chiếu với quy định tại Khoản 2 Điều 4, Điều 7 của Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTD-2014 ngày 11 tháng 6 năm 2014 và Điều 111 Luật Đất đai năm 2003 (nay là Điều 175 Luật Đất đai năm 2013), Công ty T không có quyền đóng góp quyền thuê đất hợp pháp (thực chất là đóng góp giá trị quyền sử dụng đất thuê) đối với khu đất số 78 Nguyễn Trãi với Công ty K để hợp tác đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh Trung tâm mua sắm K.

Người đại diện người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan Ủy ban nhân dân thành phố Cần Thơ có văn bản trình bày:

Thông nhất với ý kiến của đại diện Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C. Đối chiếu với quy định tại Khoản 2 Điều 4, Điều 7 của Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTD-2014 ngày 11 tháng 6 năm 2014 và Điều 111 Luật Đất đai năm 2003 (nay là Điều 175 Luật Đất đai năm 2013), Công ty TNHH Một thành viên Nông Thủy sản T không có quyền đóng góp quyền thuê đất hợp pháp (thực chất là đóng góp giá trị quyền sử dụng đất thuê) đối với khu đất số 78 Nguyễn Trãi với Công ty K để hợp tác đầu tư xây dựng và phát triển Trung tâm mua sắm K.

Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của Cục trưởng Cục thuế thành phố C nêu quan điểm:

Ngày 09 tháng 10 năm 2015 Công ty K và Công ty T ký Hợp đồng hợp tác kinh doanh số 01/HTKD-2015. Như vậy, Công ty K và Công ty T là hai chủ thể cùng hợp tác đầu tư dự án “Trung tâm mua sắm Nguyễn Trãi” theo hình thức hợp tác kinh doanh, không thành lập pháp nhân mới. Do không thành lập pháp nhân mới, hai bên thỏa thuận Công ty K là bên điều hành xây dựng, kinh doanh và nhận ủy quyền của Công ty T để thực hiện các thủ tục đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh, đại diện cho các bên để thực hiện nghĩa vụ thuế. Công ty T – một trong hai đơn vị thực hiện dự án đã vi phạm quy định tại khoản 1 Điều 175 Luật đất đai 2013 và khoản 2 Điều 4 và Điều 7 Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTD-2014 ngày 11/6/2014 giữa Công ty T và UBND thành phố Cần Thơ. Do đó theo quy định của pháp luật, không đủ điều kiện để được hoàn thuế giá trị gia tăng. Tòa án sơ thẩm xác định Công ty Tân Nam có vi phạm pháp luật đất đai, nhưng đã xác định sai vai trò chủ thể của Công ty T đối với dự án, đã sai lầm khi xác định vi phạm của Công ty T không liên quan đến dự án đầu tư “Trung tâm mua sắm Nguyễn Trãi” là không đúng quy định của pháp luật.

Ngoài ra cấp sơ thẩm còn vi phạm thủ tục tố tụng, đó là không đưa Sở Xây dựng tham gia tố tụng vì Sở Xây dựng là đơn vị cấp phép xây dựng. Do đó đề nghị Hội đồng xét xử chấp nhận kháng cáo của Cục trưởng Cục thuế Cần Thơ hủy bản án hành chính sơ thẩm.

Các luật sư bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty TNHH MTV K phát biểu quan điểm:

Căn cứ pháp lý của Quyết định giải quyết khiếu nại của Cục trưởng Cục thuế thành phố C chủ yếu cho rằng Công ty K chưa đảm bảo điều kiện pháp lý về đất đai, nhưng lại không chứng minh một cách hợp pháp cho nhận định này mà chỉ lấy ý kiến từ Công văn 487/STNMT-CCQLĐĐ ngày 27/02/2020 của Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C. Trong khi Công văn 487/STNMT-

CCQLĐĐ chỉ là một giao dịch hành chính chứ không phải là văn bản quy phạm pháp luật. Trong khi Công ty K và Công ty Nông Thủy sản T chỉ ký hợp đồng hợp tác kinh doanh chứ không phải là hợp đồng góp vốn, thể hiện qua điểm 2 mục “Xét rằng” của Hợp đồng hợp tác kinh doanh số 01/HTKD-2015 “*Bên B (tức Công ty K) là doanh nghiệp năng lực tài chính đảm bảo cung cấp đủ nguồn vốn 100% để đầu tư xây dựng và phát triển kinh doanh Trung tâm mua sắm K trên khu đất bên A (tức Công ty T) trúng thầu quyền thuê đất. Bên A không góp vốn bằng giá trị quyền sử dụng đất, mà chỉ đóng góp quyền thuê đất hợp pháp đối với khu đất đã trúng thầu theo hợp đồng thuê đất đối với Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C với bên B, để hợp tác xây dựng và phát triển kinh doanh Trung tâm mua sắm K. Việc hợp tác này không làm mất quyền thuê đất của bên A theo các quyết định của UBND thành phố Cần Thơ và Hợp đồng thuê đất với Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C. Đồng thời cũng không mất quyền sở hữu của Nhà nước đối với khu đất và mọi tài nguyên dưới lòng đất...*”

Vì vậy, Cục thuế thành phố và Sở Tài nguyên và Môi trường thành phố C cho rằng việc hợp tác bằng hình thức đóng góp quyền thuê đất của Công ty T thực chất là góp vốn bằng Quyền sử dụng đất là không có cơ sở, không có căn cứ. Do đó các Luật sư đề nghị Hội đồng xét xử bác kháng cáo của Cục trưởng Cục thuế thành phố C giữ nguyên bản án hành chính sơ thẩm số 03/2022/HC-ST ngày 16/02/2022 của Tòa án nhân dân thành phố Cần Thơ.

Ngày 05/12/2018 Công ty K có Giấy đề nghị hoàn thuế số 03/HT/2018 và Giấy đề nghị hoàn thuế số 01/HT/2020 ngày 29/7/2020 đề nghị Cục thuế thành phố C xem xét chấp thuận hoàn thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp cho doanh nghiệp theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên ngày 19/8/2020, Cục thuế thành phố C ban hành Công văn số 3891/CT-TT-KT2 trả lời: Không chấp nhận yêu cầu hoàn thuế trực tiếp của Công ty K, với lý do: “*Thực tế, hồ sơ của Công ty K cung cấp thì dự án đầu tư của Công ty K chưa đảm bảo điều kiện pháp lý về “đất đai”, do đó chưa đủ điều kiện hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư*”. Công ty K không đồng ý với nội dung trả lời nêu trên nên ngày 21/8/2020 đã có đơn khiếu nại, đề nghị Cục thuế thành phố C xem xét chấp thuận yêu cầu hoàn thuế của Công ty.

Ngày 06/10/2020, Cục trưởng Cục thuế thành phố C ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty K (lần đầu), đã quyết định:

Không công nhận khiếu nại về việc hoàn thuế GTGT của Công ty K và

giữ nguyên Công văn số 3891/CT-TT-KT2 ngày 19/8/2020 của Cục thuế thành phố C về việc giải quyết hoàn thuế GTGT đối với Công ty K. Sau đó, vào ngày 03/11/2020, Cục trưởng Cục thuế thành phố C ra tiếp Quyết định số 2618/QĐ-CT về việc bổ sung Điều 2 với nội dung ghi nhận quyền khiếu nại tiếp lên Tổng Cục Thuế hoặc quyền khởi kiện vụ án hành chính tại Tòa án theo quy định của pháp luật về tố tụng hành chính của Công ty K.

Về nội dung của các Quyết định số 2437/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty K và Quyết định số 2618/QĐ-CT ngày 03/11/2020 về việc bổ sung tại điều Điều 2 Quyết định số 2437/QĐ-CT, Hội đồng xét xử nhận thấy:

Theo quy định của khoản 1 Điều 89 Luật Xây dựng năm 2014 quy định về đối tượng và các loại giấy phép xây dựng:

“1. Trước khi khởi công xây dựng công trình, chủ đầu tư phải có giấy phép xây dựng do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp theo quy định của Luật này, trừ trường hợp quy định tại khoản 2 Điều này.”

Đồng thời theo khoản 3 Điều 1 Thông tư số 130/2016/TT-BTC ngày 12/8/2016 của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 18 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính (đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014, Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 và Thông tư số 26/2015/TT-BTC ngày 27/02/2015 của Bộ Tài chính) về hoàn thuế đối với dự án đầu tư:

“3. Hoàn thuế giá trị gia tăng đối với dự án đầu tư

a) Cơ sở kinh doanh đang hoạt động thuộc đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư (trừ trường hợp hướng dẫn tại Điểm c Khoản 3 Điều này 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 giá trị gia tăng đầu vào của dự án đầu tư để bù trừ với việc kê khai thuế giá trị gia tăng của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện. Số thuế giá trị gia tăng được kết chuyển của dự án đầu tư tối đa bằng số thuế giá trị gia tăng phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của cơ sở kinh doanh.

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

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

...

Dự án đầu tư được hoàn thuế giá trị gia tăng theo quy định tại khoản 2, khoản 3 Điều này là dự án đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư”

Như vậy một trong các điều kiện để được hoàn thuế GTGT cho công trình xây dựng đó là phải có Giấy phép xây dựng. Ngày 04/02/2016 Sở Xây dựng thành phố Cần Thơ cấp Giấy phép xây dựng số 10/GPXD-SXD cho Công ty K; Gia hạn, điều chỉnh Giấy phép xây dựng ngày 24/01/2017; nghiệm thu công trình theo văn bản “ *Kết quả kiểm tra công tác nghiệm thu khi hoàn thành thi công công trình xây dựng đưa vào sử dụng công trình: Trung tâm mua sắm Nguyễn Trãi, quận N*” số 153/SXD-CCGDXD ngày 24/3/2020 của Sở Xây dựng thành phố Cần Thơ”.

Bản án hành chính sơ thẩm số 03/2022/HC-ST ngày 16/02/2022 của Tòa án nhân dân thành phố Cần Thơ nhận định “*Tại mục 3 của Giấy phép xây dựng số 10/GPXD-SXD ngày 04/02/2016 đã ghi nhận về giấy tờ về quyền sử dụng đất là Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất số BQ806897, vào sổ cấp số CT01262*

..., đây là giấy mà Ủy ban nhân dân thành phố Cần Thơ đã cấp cho công ty T ngày 14 tháng 7 năm 2014. Như vậy theo quy định tại điểm b khoản 2 Điều 95 Luật xây dựng thì tại thời điểm đã được cấp phép xây dựng và trong quá trình tiến hành xây dựng thì dự án này xem như đã được công nhận việc “ chứng minh quyền sử dụng đất theo quy định của pháp luật về đất đai”

Tuy nhiên xuyên suốt trong quá trình tố tụng tại Tòa án sơ thẩm, quan điểm nhất quán của Sở Tài nguyên và Môi trường cũng như của UBND thành phố Cần Thơ đều khẳng định: Căn cứ các quy định của pháp luật về đất đai, Công ty T thuê đất theo phương thức trả tiền thuê đất hàng năm có quyền và nghĩa vụ của tổ chức kinh tế sử dụng đất theo quy định tại Điều 111 Luật Đất đai năm 2003, nay là Điều 175 Luật Đất đai năm 2013, theo đó thì không có quy định nào quy định về quyền góp vốn bằng quyền thuê đất hợp pháp.

Bên cạnh đó Công ty T ngoài việc vi phạm nghĩa vụ tài chính là không nộp đủ số tiền thuê đất hàng năm với số tiền lớn mà còn vi phạm nghiêm trọng Hợp đồng thuê đất số 32/HĐTĐ-2014 đó là “*Trong thời gian thực hiện hợp đồng thuê đất này, bên B Công ty T không được chuyển đổi, chuyển nhượng, cho thuê lại, góp vốn bằng giá trị Quyền sử dụng đất với bất cứ hình thức nào*”. Sở Tài

nguyên và Môi trường cũng chỉ cấp Giấy chứng nhận Quyền sử dụng đất số BC806897 ngày 14/7/2014 cho Công ty T chứ không phải cho chủ đầu tư xây dựng công trình. Tuy nhiên Công ty K lại được Sở Xây dựng thành phố Cần Thơ cấp Giấy phép xây dựng. Theo đó Giấy phép xây dựng là văn bản pháp lý do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp cho chủ đầu tư để xây dựng mới, sửa chữa, cải tạo, di dời công trình như quy định tại khoản 17 Điều 3 Luật Xây dựng năm 2014. Đồng thời theo quy định tại khoản 2 Điều 95 Luật Xây dựng 2014 quy định:

“2. Hồ sơ đề nghị cấp phép xây dựng đối với công trình không theo tuyến

...

b, Bản sao một trong những giấy tờ chứng minh quyền sử dụng đất theo quy định của pháp luật về đất đai”

Việc cấp giấy phép xây dựng của Sở Xây dựng thành phố Cần Thơ được thực hiện theo quy định của pháp luật về xây dựng. Nhưng vụ án có tranh chấp về cơ sở pháp lý đối với chủ đầu tư công trình xây dựng là Công ty K không đứng tên quyền sử dụng đất mà chỉ nhận ủy quyền của Công ty T trong quá trình đầu tư xây dựng. Do đó cần phải xem xét có phù hợp với Nghị định số 53/2017/NĐ-CP ngày 18 tháng 5 năm 2017 của Chính phủ quy định các loại giấy tờ hợp pháp về đất đai để được cấp phép xây dựng và đối tượng áp dụng. Nhưng Tòa án sơ thẩm không đưa Sở Xây dựng vào tham gia tố tụng với tư cách người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan để làm rõ, việc cấp phép cho Công ty K có đúng quy định của pháp luật về đầu tư và xây dựng hay không, từ đó mới có cơ sở giải quyết vụ án. Đây là vi phạm nghiêm trọng thủ tục tố tụng và phải thu thập chứng cứ mới quan trọng mà cấp phúc thẩm không thể khắc phục ngay được. Do đó cần chấp nhận một phần yêu cầu kháng cáo của Cục trưởng Cục thuế thành phố C và người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp, hủy bản án hành chính sơ thẩm để xét xử lại.

TÌNH HUỐNG SỐ 11 (58)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, doanh nghiệp và cơ quan thuế không thống nhất về việc áp dụng thuế GTGT 10% hay là trường hợp thuộc diện không chịu thuế đối với sản phẩm gỗ keo rừng trồng. Doanh nghiệp đã thành công khi chứng minh gỗ keo rừng trồng tuy có thể gọi là sản phẩm lâm nghiệp nhưng vẫn thuộc nhóm sản phẩm nông nghiệp để thuộc diện không chịu thuế GTGT. Phương pháp chứng minh của doanh nghiệp rất đáng tham khảo, ví dụ thông qua các văn bản của cơ quan chuyên ngành, hợp đồng ký kết có thẩm định của cơ quan nhà nước.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Ngày 28/8/2017 Chi cục Thuế huyện Đ (nay là thị xã Đ) lập biên bản kiểm tra thuế tại công ty trách nhiệm hữu hạn X (gọi tắt là công ty X). Biên bản kiểm tra ghi nhận: Thuế giá trị gia tăng (GTGT) năm 2014, 2015, 2016 qua kiểm tra tăng thêm 535.253.643đ.

Ngày 07/9/2017 Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện Đ ban hành Quyết định số 158/QĐ-CCT về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế. Phạt tiền 109.150.729đ (trong đó phạt khai sai 107.050.729đ, phạt thủ tục thuế 2.100.000đ). Biện pháp khắc phục hậu quả: Truy thu thuế GTGT 535.253.643đ, số tiền chậm nộp thuế GTGT 73.544.351đ. (gọi tắt là Quyết định số 158)

Không đồng ý với quyết định xử phạt vi phạm hành chính, ngày 30/11/2017 công ty X khiếu nại đến Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện Đ.

Ngày 05/01/2018 Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện Đ ban hành Quyết định số 03/QĐ-CCT về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của công ty X, không công nhận nội dung khiếu nại, giữ nguyên quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế, (gọi tắt là Quyết định số 03)

Ngày 09/01/2018 công ty X khiếu nại đến Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên. Ngày 09/02/2018 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên ban hành Quyết định số

551/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại lần hai của công ty X, không công nhận nội dung khiếu nại. (gọi tắt là Quyết định số 551)

Ngày 26/3/2018 công ty X nộp đơn khởi kiện tại Tòa án nhân dân tỉnh Phú Yên. Yêu cầu Tòa hủy Quyết định số 158, Quyết định số 03 và Quyết định số 551.

Ngày 17/10/2019 công ty X có đơn xin rút một phần yêu cầu khởi kiện, chỉ yêu cầu hủy một phần Quyết định số 158, đối với số tiền truy thu thuế GTGT là 472.024.487đ, tiền phạt khai sai là 92.027.626đ và tiền phạt chậm nộp là

45.829.577đ, liên quan đến hợp đồng khai thác rừng trồng số 19/2015/HĐKT-BQL ngày 12/10/2015 và số 02/2016/HĐKT-BQL ngày 19/02/2016 giữa công ty X với Ban quản lý rừng phòng hộ Đ. Giữ nguyên yêu cầu hủy Quyết định số 03 và Quyết định số 551.

Công ty X cho rằng ký hợp đồng khai thác rừng với Ban quản lý rừng phòng hộ để thực hiện các công việc “Luồng phát rừng, chặt hạ, cắt khúc, bóc vỏ, gom vác, xếp đống, làm đường vận xuất và vận xuất đối với gỗ keo rừng trồng” là dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp được quy định tại khoản 3 Điều 5 (đối tượng không chịu thuế) Luật Thuế giá trị gia tăng nên không phải chịu thuế GTGT. Do đó, công ty X không kê khai nộp thuế GTGT là đúng quy định pháp luật.

Đại diện Chi cục trưởng Chi cục Thuế thị xã Đ và Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên trình bày:

Dịch vụ thu hoạch gỗ keo rừng trồng của công ty X là dịch vụ thu hoạch sản phẩm lâm nghiệp, vì căn cứ Quyết định số 337/QĐ-BKH ngày 10/4/2007 của Bộ Kế hoạch và Đầu tư về việc ban hành quy định nội dung hệ thống ngành kinh tế Việt Nam quy định “Trồng rừng và chăm sóc rừng”, “Hoạt động dịch vụ lâm nghiệp khác”, “Hoạt động thầu khoán các công việc lâm nghiệp (đào hố, gieo trồng, chăm sóc, thu hoạch...)” thuộc mã ngành Lâm nghiệp và hoạt động dịch vụ có liên quan, không phải là dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp.

Do đó, căn cứ khoản 1 Điều 5, điểm g khoản 2, khoản 3 Điều 8 Luật thuế giá trị gia tăng, Điều 11 Thông tư 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 của Luật thuế GTGT thì dịch vụ khai thác rừng trồng của công ty X thuộc đối tượng chịu thuế GTGT với mức thuế suất 10%.

Tổng Cục Lâm nghiệp có trả lời tại công thông tin điện tử của Chính phủ keo rừng trồng là sản phẩm lâm nghiệp, việc thu hoạch gỗ keo là dịch vụ thu hoạch sản phẩm lâm nghiệp và Tổng Cục Thuế cũng có văn bản hướng dẫn nghiệp vụ là thuộc trường hợp thu thuế GTGT 10%. Mặt khác, các cơ quan Thuế tại tỉnh B Định đều thu thuế GTGT 10% đối với trường hợp này. Thông tư số 37/2018/TT-BNNPTNT ngày 25/12/2018 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn quy định “Sản phẩm nông nghiệp chủ lực quốc gia có gỗ và sản phẩm từ gỗ” và Nghị định 57/2018/NĐ-CP ngày 17/4/2018 của Chính phủ về cơ chế, chính sách khuyến khích doanh nghiệp đầu tư vào nông nghiệp, nông thôn không có hiệu lực hồi tố để áp dụng cho các hợp đồng của công ty X vào

năm 2015, 2016.

Đại diện Sở Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn tỉnh Phú Yên, Chi cục Kiểm lâm tỉnh Phú Yên, Ban quản lý rừng phòng hộ Đ và Công ty trách nhiệm hữu hạn T trình bày:

Gỗ keo rừng trồng là sản phẩm nông nghiệp, công ty X khai thác gỗ keo rừng trồng là dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp, không phải chịu thuế GTGT. Do đó, khi lập dự toán khai thác, hồ sơ thiết kế khai thác rừng, chi phí nhân công, hợp đồng khai thác giữa công ty X với Ban quản lý rừng phòng hộ đều không tính thuế GTGT.

Dịch vụ thu hoạch sản phẩm lâm nghiệp cũng là dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp, vì sản phẩm nông nghiệp bao gồm cả sản phẩm trồng trọt, gỗ rừng trồng, ngành nông nghiệp bao gồm cả ngành lâm nghiệp theo Điều 3 Nghị định 57/2018/NĐ-CP ngày 17/4/2018 của Chính phủ về cơ chế, chính sách khuyến khích doanh nghiệp đầu tư vào nông nghiệp, nông thôn.

Tại phiên tòa sơ thẩm, người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của công ty X trình bày:

Hợp đồng khai thác giữa công ty X với Ban quản lý rừng phòng hộ Đ đã không dự toán thuế GTGT đều được thẩm định bởi Sở Tài chính, Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn. Gỗ keo rừng trồng là sản phẩm trồng trọt mà sản phẩm trồng trọt thì không phải chịu thuế GTGT, do đó dịch vụ thu hoạch sản phẩm trồng trọt (keo rừng trồng) cũng không phải chịu thuế GTGT.

Ngành nông nghiệp bao gồm cả ngành lâm nghiệp theo Điều 3 Nghị định 57/2018/NĐ-CP ngày 17/4/2018 của Chính phủ về cơ chế, chính sách khuyến khích doanh nghiệp đầu tư vào nông nghiệp, nông thôn. Danh mục sản phẩm nông nghiệp chủ lực quốc gia được ban hành kèm theo Thông tư số 37/2018/TT-BNNPTNT ngày 25/12/2018 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn quy định “Sản phẩm nông nghiệp chủ lực quốc gia có gỗ và sản phẩm từ gỗ” nên gỗ keo rừng trồng là sản phẩm nông nghiệp.

Văn bản trả lời của Bộ Tài chính và Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn chưa xác định rõ dịch vụ thu hoạch gỗ keo rừng trồng phải chịu thuế GTGT, nên phải áp dụng pháp luật theo hướng có lợi cho người dân.

Do đó, công ty X khai thác gỗ keo rừng trồng là dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp được quy định tại khoản 3 Điều 5 Luật thuế giá trị gia tăng nên không phải chịu thuế GTGT, đề nghị Hội đồng xét xử tuyên chấp nhận yêu cầu khởi kiện của người khởi kiện.

Căn cứ các tài liệu, chứng cứ đã được thẩm tra tại phiên tòa; Căn cứ kết

quả tranh tụng tại phiên tòa; Hội đồng xét xử nhận định:

1.- Trên cơ sở hợp đồng khai thác rừng trồng số 19/2015/HĐKT-BQL ngày 12- 10-2015 giữa công ty TNHH X với Ban quản lý rừng phòng hộ Đ. Do không tính thuế giá trị gia tăng nên ngày 07-9-2017 Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện Đ ban hành Quyết định số 158/QĐ-CCT về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty TNHH X. Không đồng ý với quyết định trên, công ty TNHH X khiếu nại. Ngày 05-01-2018, Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện Đ ban hành Quyết định số 03/QĐ-CCT về việc giải quyết khiếu nại của công ty TNHH X (lần đầu) và không công nhận nội dung khiếu nại của công ty TNHH X. Công ty TNHH X tiếp tục khiếu nại. Ngày 09-02-2018, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên ban hành Quyết định số 551/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại của công ty TNHH X (lần hai). Không đồng ý các quyết định trên, Công ty TNHH X khởi kiện vụ án hành chính.

2.- Xét thấy, tại biên bản đối thoại ngày 23-8-2018, đại diện Ban quản lý rừng phòng hộ Đ trình bày: Rừng keo là do Ban quản lý giao nhiệm vụ trồng, chăm sóc. Đây là sản phẩm rừng trồng, là sản phẩm nông nghiệp. Do đó, khi tiến hành khai thác chúng tôi đã có văn bản xin ý kiến Sở Nông nghiệp, thuê đơn vị tư vấn lập hồ sơ khai thác thì chúng tôi xác định việc thuê nhân công chủ yếu là người đồng bào. Do đó, khi lập hồ sơ thiết kế khai thác thì thống nhất không khai thuế VAT. Sở Nông nghiệp và Sở Tài chính cũng đã phê duyệt hồ sơ này cũng đồng ý không có thuế VAT. Tại biên bản đối thoại ngày 12-10-2018, đại diện Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn tỉnh Phú Yên cho rằng cách trả lời khiếu nại của Chi cục Thuế huyện cho X là chưa phù hợp; dịch vụ thu hoạch lâm nghiệp cũng là dịch vụ thu hoạch sản phẩm theo quy định tại Điều 3 Nghị định 57; hồ sơ thiết kế khai thác không tính đến thuế VAT...Đại diện Chi cục Kiểm lâm trình bày: Không có văn bản hướng dẫn về thuế trong khai thác rừng trồng. Trừ việc trồng rừng thì có Thông tư 23/2013 hướng dẫn cụ thể, còn việc khai thác sản phẩm rừng trồng thì không có thiết kế dự toán có thuế VAT... Theo ý kiến chúng tôi thì xác định sản phẩm rừng trồng là sản phẩm nông nghiệp là đúng. Đại diện trung tâm quy hoạch thiết kế Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn trình bày: Khi chúng tôi lập hồ sơ không có văn bản hướng dẫn về kết cấu hồ sơ thì không có tính thuế. Do đó, trong hồ sơ thiết kế khai thác thì không tính thuế VAT.

Tại biên bản trên cũng như tại Biên bản về kiểm tra việc giao nộp, tiếp cận, công khai chứng cứ ngày 12-10-2018, đại diện Cục thuế tỉnh Phú Yên trình bày: Đề nghị Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn có văn bản hỏi Bộ Nông

ng nghiệp và Phát triển nông thôn để xác định trường hợp của Công ty X có phải đóng thuế hay không. Tòa án nhân dân tỉnh Phú Yên đã có các văn bản gửi Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, Bộ Tài chính.

Ngày 20-9-2019, Tổng cục Lâm nghiệp thuộc Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn có văn bản số 1452/TCLN-PCTT về việc phúc đáp cho Tòa án nhân dân tỉnh Phú Yên đã xác định “Gỗ rừng trồng là sản phẩm nông nghiệp và đề nghị tham vấn ý kiến của Bộ Tài chính”.

Ngày 19-6-2020, Bộ Tài chính có văn bản số 7419/BTC-TCT gửi Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, Bộ Kế hoạch và Đầu tư đề nghị quý Bộ có ý kiến tham gia để Bộ Tài chính kịp thời ban hành văn bản trả lời Tòa án nhân dân tỉnh Phú Yên và hướng dẫn Cục Thuế, các đơn vị có liên quan thực hiện... nhưng đến nay chưa có văn bản trả lời.

3.- Như vậy, đại diện Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên trong quá trình giải quyết vụ án còn đề nghị xin ý kiến của cấp trên, thể hiện tính không dứt khoát, nhưng lại giải quyết khiếu nại của người khác là không vững chắc. Hơn nữa, sau khi xét xử sơ thẩm, người bị kiện Chi cục trưởng Chi cục Thuế thị xã Đ chấp nhận bản án sơ thẩm hủy quyết định về việc xử phạt hành chính về thuế và quyết định giải quyết khiếu nại của Công ty TNHH X (lần đầu) nên không có kháng cáo. Do đó, yêu cầu kháng cáo của người bị kiện Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên là không có căn cứ nên bác kháng cáo của người bị kiện Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Phú Yên và giữ nguyên quyết định của bản án sơ thẩm.

TÌNH HUỐNG 12(64)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, để chứng minh chi phí được trừ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp các bên đều dựa vào việc đánh giá nội dung của sổ sách kế toán. Phía doanh nghiệp đã lập luận về phương pháp kế toán là phù hợp với tính chất sản xuất của đơn vị, cũng như số liệu kế toán đã được kiểm toán. Tuy nhiên, theo Điều 14 Luật kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20/11/2015 thì tài liệu kế toán chỉ có giá trị pháp lý đối với đơn vị kế toán, do đó các tài liệu này không có giá trị chứng minh trực tiếp. Chính vì vậy, cơ quan thuế đã không chấp nhận chi phí theo các số liệu kế toán của đơn vị

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Ngày 21/8/2019, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ ban hành Quyết định số 1531/QĐ-CT về việc thanh tra thuế tại Công ty P. Theo quyết định, nội dung thanh tra thuế liên quan đến “Giá vốn hàng năm”, “Chi phí quản lý doanh nghiệp” và “kỳ hoàn thuế GTGT” của Công ty từ năm 2015 đến năm 2018. Ngày 04/9/2019, Đoàn thanh tra ban hành Biên bản công bố quyết định thanh tra. Ngày 29/8/2019, người đại diện Công ty ủy quyền cho bà Lê Thị Thúy V là kế toán trưởng của Công ty để đại diện cung cấp thông tin, tài liệu, số liệu, ký các biên bản, chịu trách nhiệm nội dung các biên bản đã ký với cơ quan thuế. Thời gian ủy quyền từ ngày 04/9/2019 đến hết ngày 30/9/2019.

Vào các ngày 09/9/2019, 11/9/2019, 13/9/2019, 16/9/2019, 18/9/2019 và 23/9/2019 đã diễn ra các phiên làm việc giữa Công ty và Đoàn thanh tra liên quan đến sổ liệu, sổ sách kế toán, chứng từ, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán thuế. Mỗi phiên làm việc đều có lập biên bản ghi nhận nội dung làm việc.

Ngày 09/10/2019, Đoàn thanh tra đề nghị cung cấp hồ sơ giải trình các vấn đề cần làm rõ trong các biên bản làm việc. Ngày 10/10/2019, Công ty cung cấp chứng từ và hồ sơ và được yêu cầu tiếp tục cung cấp hồ sơ bổ sung về quy trình tính giá thành kèm số liệu dẫn chứng cụ thể.

Ngày 10/10/2019, Công ty nhận bản dự thảo của Biên bản thanh tra ngày 11/10/2019 từ ông Vũ Trọng N qua địa chỉ thư điện tử, đề nghị Công ty xem qua nội dung trước khi Đoàn thanh tra ban hành Biên bản thanh tra chính thức. Ngày 11/10/2019, ông N tiếp tục gửi một thư điện tử khác khẳng định nội dung Biên bản thanh tra là nội dung cuối cùng. Ông N không có đến Công ty để lập và giao nhận Biên bản thanh tra cho Công ty theo như nội dung biên bản ghi nhận.

Ngày 16/10/2019, Công ty gửi Công văn số 20191012/ONP-VN ngày

16/10/2019 giải trình vấn đề cung cấp hồ sơ kèm chứng từ, số liệu chứng minh, nêu ý kiến của Công ty đối với nội dung bản dự thảo Biên bản thanh tra.

Ngày 22/10/2019, vào lúc 10 giờ sáng, ông N gọi điện cho Công ty yêu cầu cung cấp bổ sung dữ liệu doanh thu và giá vốn của hàng sản xuất, tách riêng doanh thu và giá vốn của hàng sản xuất, tách riêng doanh thu và giá vốn của nguyên vật liệu mua vào xuất bán cho các năm 2015, 2016, 2017 và 2018. Đến 10 giờ 15 phút cùng ngày, Đoàn Thanh tra trong đó có ông N trực tiếp đến Công ty tiến hành công bố và giao nhận Biên bản thanh tra. Nội dung biên bản thanh tra được giữ nguyên so với bản dự thảo, Công ty không đồng ý nên không ký vào Biên bản thanh tra. Đồng thời, Công ty đã nộp tại chỗ cho Đoàn Thanh tra số 01-ONP-Tax/2019 cùng bản sao của Công văn số 20191012/ONP-VN và Công văn số 20191016/ONP-VN để đảm bảo rằng Đoàn Thanh tra đã nhận được các giải trình của Công ty.

Ngày 25/10/2019, Công ty tiếp tục nộp Công văn số 20191025/ONP-VN ngày 25/10/2019 cung cấp thêm thông tin tài liệu theo yêu cầu của ông N qua điện thoại ngày 22/10/2019. Ngày 30/10/2019, Công ty tiếp tục nộp Công văn số 20191030/ONP-VN để giải trình thêm các nội dung thanh tra tại Bộ phận một cửa của Cục thuế.

Ngày 04/11/2019, Cục trưởng Cục thuế ban hành Kết luận thanh tra số 8295/KLTT-CT và Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 2025/QĐ-CT. Tổng số tiền thuế bị truy thu, tiền phạt và tiền chậm nộp theo quyết định xử phạt là 8.065.929.645đ. Ông N gửi thư điện tử thông báo Đoàn Thanh tra xuống công bố Kết luận thanh tra và Quyết định xử phạt vào lúc 10 giờ 30 phút ngày 05/11/2019. Cùng ngày, Công ty làm Công văn số 20191104/ONP-VN nộp lên phòng một cửa đề nghị có cuộc họp với Đoàn Thanh tra và Cục thuế tỉnh Đ để giải trình và cung cấp thông tin, tài liệu về cách hạch toán giá vốn nhằm hỗ trợ Đoàn Thanh tra trong quá trình thanh tra tại Công ty.

Ngày 05/11/2019, ông N đến sớm hơn lịch hẹn 30 phút nên không gặp được người đại diện theo pháp luật của Công ty để bàn giao Kết luận thanh tra và Quyết định xử phạt để ký nhận. Ông N tự quay phim ghi lại quá trình bàn giao và để lại các giấy tờ này trên bàn dù chưa đến giờ hẹn và không có mặt người đại diện theo pháp luật của Công ty.

Theo Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 2025/QĐ-CT ngày 04/11/2019, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ đã áp dụng Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ phạt Công ty tổng cộng 8.065.929.645 đồng, cụ thể: Hình thức xử phạt chính: phạt tiền 1.129.638.147 đồng, (20% số thuế thiếu

đối với hành vi khai sai thuế TNDN năm 2015, 2016, 2017, 2018; Phạt bổ sung số tiền 3.500.000 đồng do không cung cấp SSKT, thông tin, tài liệu, số liệu liên quan đến nghĩa vụ thuế; Biện pháp khắc phục hậu quả: Truy thu thuế TNDN năm 2015, 2016, 2017, 2018 số tiền là 5.648.190.733 đồng; tiền chậm nộp 1.284.600.764 đồng.

Căn cứ theo điểm a và d khoản 1 Điều 7 Thông tư số 156/2013/TT-BTC thì Quyết định ấn định thuế và Quyết định xử phạt hành chính đối với hành vi vi phạm pháp luật thuế là hai quyết định hành chính độc lập. Việc Cục trưởng ra Quyết định xử phạt bao gồm cả nội dung về xử phạt vi phạm hành chính thuế và việc ấn định thuế là không chính xác. Đồng thời, theo khoản 5 và 6 Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC thì cơ quan thuế phải gửi quyết định ấn thuế cho người nộp thuế theo mẫu số 01.ĐTH ban hành kèm theo Thông tư này, số tiền thuế được ấn định từ 500.000.000đ trở lên thì thời hạn nộp thuế là 30 ngày kể từ ngày cơ quan thuế ký quyết định ấn thuế. Quyết định xử phạt 2025/QĐ-CT ấn định thời hạn nộp là 10 ngày kể từ ngày ra quyết định là không phù hợp.

Công ty P khởi kiện yêu cầu hủy Quyết định xử phạt hành chính số 2025/QĐ-CT ngày 04/11/2019 vì các lý do:

+ Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ cho rằng Công ty không cung cấp đầy đủ hồ sơ, tài liệu, số liệu liên quan là không có căn cứ. Thứ nhất, về phương diện kế toán quản trị, các thông tin, dữ liệu mà Công ty thu thập, xác định và hoạch toán tại các tài liệu kế toán của Công ty hoàn toàn phù hợp với quy định pháp luật về kế toán, chế độ và chuẩn mực kế toán Việt Nam theo Thông tư số 214/2012/TT- BTC ngày 06/12/2012 của Bộ Tài chính. Công ty chỉ cần hạch toán đúng với các quy định và hướng dẫn chung về nguyên tắc, phương pháp kế toán, phù hợp với hoạt động sản xuất của mình, số liệu trên sổ sách kế toán là đầy đủ, chính xác, trung thực. Thực tế, số liệu, tài liệu và sổ sách của Công ty luôn tuân theo các chuẩn mực kế toán nói trên.

+ Thứ hai, về việc xác định sản phẩm dở dang trong quá trình sản xuất của Công ty: Đặc thù ngành nghề và sản phẩm, quy trình sản xuất của Công ty tương đối đơn giản, chỉ bao gồm cắt, ghép, chà nhám, sơn, lắp ráp và đóng gói. Khi nguyên vật liệu được đưa vào dây chuyền sản xuất, Công ty chỉ có linh kiện hay sản phẩm dở dang trước khi sản phẩm được hoàn chỉnh thành thành phẩm. Sản phẩm không trải qua nhiều giai đoạn sản phẩm nên Công ty không áp dụng tính giá tiền theo phương pháp phân bước mà chỉ ghi nhận sản phẩm dở dang và thành phẩm. Công ty đã giải trình nhiều lần với Đoàn thanh tra về quy trình sản xuất, việc

áp dụng phương pháp tính giá thành thành phẩm theo định mức, việc lựa chọn các hồ sơ hạch toán giá thành của Thành phẩm, bao gồm: Định mức tiêu hao nguyên liệu để sản xuất ra 01 đơn vị thành phẩm; biên bản kiểm kê định kỳ (nhằm xác định lượng nguyên vật liệu và thành phẩm còn tồn thực tế); báo cáo nhập xuất tồn nguyên vật liệu, thành phẩm theo tháng; bảng tính giá thành thành phẩm mỗi tháng dựa vào nguyên vật liệu thực xuất dùng và các chi phí sản xuất (gồm chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung) để tạo ra các thành phẩm hoàn chỉnh nhập kho để bán.

Đoàn thanh tra vẫn kết luận Công ty không cung cấp các tài liệu về bán thành phẩm dù đã nghe Công ty giải trình là vô lý, không phù hợp đặc điểm tình hình cụ thể về tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ, cơ cấu chi phí, trình độ quản lý của Công ty và thiếu căn cứ pháp luật. Đoàn thanh tra không hiểu rõ bản chất, nghiệp vụ và chuyên môn của kế toán quản trị, hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành. Việc xác định hàng tồn kho là bán thành phẩm hay sản phẩm dở dang chỉ ảnh hưởng đến phương pháp tính và phân bổ chi phí tại các thời điểm, giai đoạn khác nhau trong quá trình sản xuất, không ảnh hưởng đến chi phí sản xuất cuối kỳ vì chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang và bán thành phẩm đều bao gồm chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung trong cả hai trường hợp.

+ Thứ ba, báo cáo tài chính từ năm 2015 đến năm 2018 của Công ty được kiểm toán bởi đơn vị kiểm toán độc lập là Công ty TNHH KPMG, chi nhánh TP. Hồ Chí Minh thể hiện tính trung thực, chính xác và tuân thủ pháp luật của phương thức hạch toán kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình sản xuất của Công ty.

+ Thứ tư, việc cung cấp hồ sơ, tài liệu, sổ sách kế toán cho Đoàn thanh tra qua các buổi làm việc ngày 09/9/2019, 11/9/2019, 13/9/2019, 16/9/2019, 18/9/2019, buổi đối thoại ngày 23/9/2019 với Đoàn thanh tra; các công văn số 20191016/ONP-VN, 20191012/ONP-VN, 20191025/ONP-VN và 20191030/ONP-VN, Công ty đã cung cấp tài liệu theo yêu cầu của Đoàn thanh tra bao gồm: Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, giấy chứng nhận đăng ký đầu tư của Công ty; báo cáo tài chính từ năm 2015 đến năm 2018 đã được kiểm toán; bảng cân đối số phát sinh; bảng lương 12 tháng; thỏa ước lao động tập thể; bảng thống kê, kiểm kê sản phẩm dở dang tồn kho bao gồm sản phẩm dở dang trong kho và sản phẩm dở dang trên dây chuyền sản xuất; bảng định mức nguyên vật liệu cho từng sản phẩm bao gồm thành phẩm và sản phẩm dở dang, bảng định mức cập nhật

giá bình quân của vật tư để tính giá thành của sản phẩm dở dang và thành phẩm mỗi tháng; sổ sách kế toán liên quan việc theo dõi, kiểm kê, tính giá thành của Công ty; sơ đồ quy trình tính giá thành; bảng liệt kê doanh số và giá vốn hàng bán của hàng sản xuất theo từng năm giai đoạn 2015-2018; giải thích chênh lệch giữa số liệu trên bảng kiểm kê và số liệu trên sổ nhập xuất tồn của sản phẩm dở dang và các giải trình khác liên quan. Các tài liệu trên bao gồm các nội dung, số liệu hoàn chỉnh để Công ty đánh giá, tính toán giá vốn hàng bán chính xác nên đã đáp ứng đầy đủ yêu cầu cung cấp tài liệu liên quan việc xác định giá vốn hàng bán của Đoàn thanh tra.

+ Thứ năm, Đoàn thanh tra không có thẩm quyền kết luận việc chấp hành chế độ, chuẩn mực, quy định về kế toán của Công ty theo quy định tại Điều 69, Điều 70 và Điều 71 Nghị định số 41/2018/NĐ-CP ngày 12/3/2018 của Chính phủ. Ngoài ra Đoàn thanh tra còn không tuân thủ nội dung hướng dẫn của Công văn số 4717/TCT-TTr ngày 10/11/2015 của Tổng Cục thuế và tiến hành sai quy trình quy trình thanh tra trong việc xác định thẩm quyền ban hành kết luận thanh tra liên quan việc chấp hành chế độ, chuẩn mực, quy định về kế toán của Công ty.

+ Đối với việc áp dụng tỷ lệ 74,94% doanh thu cho giá vốn bán hàng từ năm 2015 đến năm 2018: Đoàn thanh tra không đưa ra cơ sở pháp lý được áp dụng. Quyết định thanh tra số 1531/QĐ-CT-TT ngày 21/8/2019 của Cục thuế tỉnh Đ về việc thanh tra thuế tại Công ty, nội dung “Giá chuyển nhượng” không bao gồm trong nội dung thanh tra, việc xác định tỷ lệ của doanh nghiệp có cùng quy mô, ngành nghề tại địa phương gần tương đồng với việc xác định giá giao dịch liên kết. Ngoài ra, Đoàn thanh tra sử dụng toàn bộ doanh thu trong kỳ để làm cơ sở ấn định thuế, tuy nhiên doanh thu này bao gồm cả doanh thu của hoạt động xuất khẩu nguyên vật liệu và hoạt động sản xuất. Giá vốn của hoạt động xuất khẩu nguyên vật liệu được kết chuyển trực tiếp từ nguyên liệu, vật liệu TK 152, không liên quan việc hạch toán giá thành sản phẩm của hoạt động sản xuất mà Đoàn thanh tra yêu cầu Công ty giải trình. Tỷ lệ giá vốn của hoạt động xuất khẩu nguyên vật liệu là khác với tỷ lệ giá vốn của hoạt động sản xuất nên việc áp đặt 74,94% của doanh thu là giá vốn hàng bán cho cả 2 hoạt động xuất khẩu nguyên vật liệu và hoạt động sản xuất đã dẫn đến sai số khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Vì vậy tỷ lệ giá vốn trên doanh thu mà Đoàn thanh tra xác định là không chính xác.

** Tại các văn bản trình bày ý kiến và trong quá trình giải quyết vụ án, người bị kiện Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ do ông Nguyễn Quốc T2 đại diện trình bày:*

+ Cơ sở ban hành Quyết định xử phạt hành chính số 2025/QĐ-CT ngày 04/11/2019: Thực hiện Quyết định số 134/QĐ-TCT ngày 30/01/2019 của Tổng cục

trưởng Tổng cục thuế về việc phê duyệt kế hoạch thanh tra tại doanh nghiệp năm 2019, ngày 21/8/2019, Cục thuế tỉnh Đ ban hành Quyết định thanh tra tại Công ty P trong thời kỳ từ 2015 – 2018, nội dung thanh tra: giá vốn, chi phí quản lý doanh nghiệp và các Quyết định hoàn thuế. Theo hồ sơ thanh tra và căn cứ quy định tại Luật Thanh tra, Luật quản lý thuế, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp và Luật xử lý vi phạm hành chính, Cục thuế tỉnh Đ đã ban hành Kết luận thanh tra số 8295/KLTT-CT ngày 04/11/2019 và Quyết định xử phạt hành chính số 2025/QĐ-CT ngày 04/11/2019 đối với Công ty P, số tiền xử lý vi phạm cụ thể: Truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp từ năm 2015 đến năm 2018 số tiền 5.648.190.733 đồng; xử phạt hành vi kê khai sai bằng 20% số thuế truy thu số tiền 1.129.638.147 đồng; xử phạt vi phạm hành chính về hành vi không cung cấp sổ sách kế toán, thông tin, tài liệu, số liệu liên quan đến nghĩa vụ thuế số tiền 3.500.000đồng; tiền chậm nộp đối với số thuế truy thu số tiền 1.284.600.764 đồng.

+ Căn cứ ấn định số liệu giá vốn từ năm 2015 đến năm 2018: Căn cứ nội dung các biên bản làm việc, Đoàn thanh tra ghi nhận như sau: Các số liệu, tài liệu, sổ sách kế toán đơn vị không cung cấp hoặc cung cấp không đúng với yêu cầu của Đoàn thanh tra, không đúng quy trình sản xuất thực tế tại đơn vị (ví dụ: bảng định mức thành phẩm không có mã linh kiện, không cung cấp mã chuyển đổi vật tư), số liệu bỏ ngoài sổ sách kế toán (chênh lệch tồn kho kiểm kê và tồn kho sổ nhập xuất tồn linh kiện 2018), sổ sách kế toán không rõ ràng (sổ nhập xuất tồn bán thành phẩm linh kiện 2018 chỉ có số lượng không có giá trị, sổ TK 1541 bị âm hàng ngày), không chứng minh được vật tư xuất sản xuất tạo ra giá thành thành phẩm dẫn đến giá thành thành phẩm, bán thành phẩm (linh kiện) không chính xác ảnh hưởng đến xác định giá vốn hàng bán và trị giá thành phẩm, bán thành phẩm tồn kho sổ sách kế toán không đúng, không chứng minh được số liệu từ sổ nhập xuất tồn vật tư xuất sản xuất tạo ra nhập xuất tồn linh kiện, từ nhập xuất tồn linh kiện tạo ra nhập xuất tồn thành phẩm, hạch toán kế toán không đúng quy định (sổ TK 1541 tồn âm hàng ngày do có xuất không có nhập), không có sổ xuất nhập tồn bán thành phẩm từ 2015-2017, không chứng minh được chênh lệch xuất vật tư tương ứng nhập thành phẩm. Như vậy, Công ty đã vi phạm quy định tại khoản 1, 2, 3 Điều 122 Thông tư số 200/2014/TT- BTC về hướng dẫn chế độ kế toán; khoản 1b Điều 86 Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 về nghĩa vụ của đối tượng thanh tra trong việc cung cấp hồ sơ. Căn cứ quy định về ấn định thuế của Luật Quản lý thuế liên quan đến hành vi vi phạm của Công ty; Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 và kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp có cùng ngành nghề, cùng quy mô trên địa bàn tỉnh Đồng Nai xác định được tỷ lệ giá vốn/doanh

thu áp dụng cho kỳ tính thuế năm 2015-2018 của Công ty P là 74,94%.

+ Trình tự, thủ tục, mẫu Quyết định xử phạt vi phạm hành chính và công bố dữ liệu xác định tỷ lệ: Đoàn thanh tra thực hiện đúng quy định về nhiệm vụ quyền hạn và nghĩa vụ theo quy định tại Điều 85 và Điều 86 Luật Quản lý thuế. Mẫu quyết định xử phạt hành chính áp dụng theo mẫu số 02 ban hành kèm theo Nghị định số 97/2017/NĐ-CP ngày 18/8/2017. Về dữ liệu của các doanh nghiệp có cùng quy mô, ngành nghề làm căn cứ xác định tỷ lệ ấn định giá vốn được giữ bí mật theo quy định tại khoản 4 Điều 8 Luật Quản lý thuế nên Cục thuế không công bố.

Đối với yêu cầu của người khởi kiện, đề nghị Tòa án giải quyết theo quy định pháp luật.

Về nội dung quyết định hành chính bị khởi kiện.

Căn cứ diễn biến quá trình thanh tra tại Công ty thể hiện tại các biên bản làm việc lập vào các ngày 09/9/2019, 11/9/2019, 13/9/2019, 16/9/2019, 18/9/2019 và Biên bản đối thoại ngày 23/9/2019 thể hiện:

- Theo Biên bản làm việc ngày 09/9/2019 ghi nhận: Công ty không cung cấp được sổ chi tiết và sổ tổng hợp nhập xuất tồn bán thành phẩm từ năm 2015 đến năm 2017. Không cung cấp được sổ tổng hợp nhập xuất tồn bán thành phẩm năm 2018, cung cấp được sổ chi tiết nhập xuất tồn bán thành phẩm có mã bán thành phẩm năm 2018 nhưng chỉ có số lượng nhập xuất tồn không có trị giá nhập xuất tồn, trong sổ xuất nhập tồn này chỉ có bán thành phẩm trong kho lắp ráp, không có bán thành phẩm trên dây chuyền sản xuất. Đơn vị có sổ kế toán TK 1541 bán thành phẩm chỉ thể hiện được tổng phát sinh nợ, phát sinh có.

- Căn cứ vào bảng định mức vật tư sản xuất ra thành phẩm Công ty cung cấp, Đoàn thanh tra đối chiếu phân tích, bóc tách số liệu bảng định mức vật tư với sổ nhập xuất tồn vật tư và nhập xuất tồn thành phẩm kết quả số lượng và trị giá vật tư xuất thừa, thiếu để tạo ra thành phẩm như sau: Năm 2015, chênh lệch âm 31.580.750.620đ; năm 2016, chênh lệch âm 2.371.121.241đ, chênh lệch dương 847.987.999đ; năm 2017, chênh lệch âm 6.245.342.875đ, chênh lệch dương 1.299.062.813đ; năm 2018, chênh lệch âm 6.035.255.215đ, chênh lệch 3.230.891.162đ nên Đoàn thanh tra lập biên bản yêu cầu Công ty giải trình, cung cấp sổ sách kế toán nhập xuất tồn bán thành phẩm (TK 1541) năm 2015 – 2018; bảng kê chuyển đổi mã vật tư trong bảng chi tiết nhập xuất tồn vật tư; toàn bộ bảng tính giá thành của bán thành phẩm 1541 và thành phẩm 1551 theo từng tháng tương ứng với với sổ nhập xuất tồn bán thành phẩm và nhập xuất tồn thành phẩm từ 2015 – 2018; bảng định mức vật tư sản xuất ra bán thành phẩm 1541 và định mức vật tư sản xuất ra thành phẩm 1551 tương ứng với số lượng sổ nhập xuất tồn bán thành

phẩm và thành phẩm trên sổ chi tiết, sổ tổng hợp nhập xuất tồn bán thành phẩm, thành phẩm từng năm từ 2015 - 2018. Thời hạn cung cấp 02 ngày làm việc kể từ ngày ký biên bản 16/9/2019.

- Tại biên bản làm việc ngày 18/9/2019 ghi nhận Công ty không có khả năng cung cấp sổ chi tiết, sổ tổng hợp nhập xuất tồn bán thành phẩm theo yêu cầu. Đối với bảng mã bán thành phẩm dùng cho sản xuất ra mã thành phẩm Công ty có thiết lập bảng mã này cho mục đích tương lai về mặt quản trị kho vật tư, kho bán thành phẩm và kho thành phẩm nhưng hiện tại Công ty tính giá thành từ vật tư xuất ra thành phẩm không qua khâu bán thành phẩm nên Công ty xin không cung cấp. Đoàn thanh tra kiểm tra đối chiếu số liệu bảng tính giá thành thành phẩm Công ty cung cấp ghi nhận Công ty không thuyết minh được số lượng vật tư (xuất theo từng mã vật tư) cho những thành phẩm nào hoàn thành nhập kho và không có bảng thuyết minh bằng số liệu để thuyết minh số lượng vật tư trong tháng theo từng mã vật tư sản xuất để phân bổ theo định mức từng mã vật tư cho các mã thành phẩm nào nhập trong tháng để tính giá thành từng mã sản phẩm. Công ty có ý kiến là theo bảng tính giá thành cung cấp cho Đoàn thanh tra không thể hiện được số lượng từng mã vật tư sản xuất phân bổ cho từng mã thành phẩm nào nhập trong tháng, chỉ có thể hiện tổng số lượng vật tư xuất ra để sản xuất cho các mã thành phẩm nhập trong tháng, đây là cách tính giá thành phù hợp với chuẩn mực kế toán nhưng không đáp ứng được yêu cầu của Đoàn thanh tra.

Do Công ty không cung cấp sổ nhập xuất tồn bán thành phẩm từ năm 2015 đến 2017, năm 2018 cung cấp sổ chi tiết nhập xuất tồn bán thành phẩm nhưng không cung cấp bảng định mức vật tư sản xuất ra bán thành phẩm và không cung cấp bảng định mức vật tư sản xuất ra thành phẩm (trong bảng định mức vật tư sản xuất ra thành phẩm phải có mã bán thành phẩm) theo quy trình sản xuất của đơn vị nên Đoàn thanh tra đã tổ chức cuộc đối thoại vào ngày 23/9/2019. Nội dung buổi đối thoại thể hiện: Tại biên bản làm việc ngày 09/9/2019, Công ty trình bày về quy trình sản xuất ra thành phẩm là Công ty xuất nguyên vật liệu chính và một số nguyên vật liệu phụ để sản xuất ra bán thành phẩm, đồng thời xuất ra nguyên liệu phụ để đóng gói, lắp ráp tạo ra thành phẩm. Do có hiểu nhầm về câu từ nên Công ty xác định lại quy trình sản xuất là từ vật tư đơn vị sản xuất ra linh kiện của thành phẩm, từ linh kiện đơn vị lắp ráp đóng gói trở thành thành phẩm và chia làm hai loại gồm loại 1 là sản phẩm dở dang dạng linh kiện đã qua các công đoạn sản xuất kiểm tra chỉ chờ lắp ráp đóng gói trở thành thành phẩm, loại 2 là sản phẩm dở dang loại vật tư dở dang, Công ty không có bán thành phẩm. Công ty cung cấp cho Đoàn thanh tra số liệu, tài liệu là bảng kiểm kê tồn kho (BTP) nay gọi là linh kiện (TK

1541) bao gồm linh kiện trong kho và trên chuyên sản xuất và kê tồn kho vật liệu phụ đóng gói (TK 1542) từ 2015 – 2018, nhưng sổ chi tiết và sổ tổng hợp xuất nhập tồn bán thành phẩm nay gọi là linh kiện Công ty chỉ cung cấp sổ chi tiết của năm 2018, từ năm 2015 – 2017 không cung cấp. Qua kiểm tra đối chiếu số lượng theo mã linh kiện (trước đây gọi là bán thành phẩm) năm 2018, Đoàn thanh tra ghi nhận có sự chênh lệch số lượng linh kiện theo bảng kê tồn kho 1541 kê khai với sổ nhập xuất tồn là 18.090 linh kiện.

Theo Biên bản thanh tra, Đoàn kiểm tra ghi nhận như sau: Các số liệu, tài liệu, sổ sách kế toán đơn vị không cung cấp hoặc cung cấp không đúng với yêu cầu của Đoàn thanh tra, không đúng quy trình sản xuất thực tế tại đơn vị (ví dụ: bảng định mức thành phẩm không có mã linh kiện, không cung cấp mã chuyển đổi vật tư), số liệu bỏ ngoài sổ sách kế toán (chênh lệch tồn kho kiểm kê và tồn kho sổ nhập xuất tồn linh kiện 2018), sổ sách kế toán không rõ ràng (sổ nhập xuất tồn bán thành phẩm linh kiện 2018 chỉ có số lượng không có giá trị, sổ TK 1541 bị âm hàng ngày), không chứng minh được vật tư xuất sản xuất tạo ra giá thành thành phẩm dẫn đến giá thành thành phẩm, bán thành phẩm (linh kiện) không chính xác ảnh hưởng đến xác định giá vốn hàng bán và trị giá thành phẩm, bán thành phẩm tồn kho sổ sách kế toán không đúng, không chứng minh được số liệu từ sổ nhập xuất tồn vật tư xuất sản xuất tạo ra nhập xuất tồn linh kiện, từ nhập xuất tồn linh kiện tạo ra nhập xuất tồn thành phẩm, hạch toán kế toán không đúng quy định (sổ TK 1541 tồn âm hàng ngày do có xuất không có nhập), không có sổ xuất nhập tồn bán thành phẩm từ 2015-2017, không chứng minh được chênh lệch xuất vật tư tương ứng nhập thành phẩm. Như vậy, ghi nhận này phù hợp với diễn biến, kết quả quá trình thanh tra nêu trên. Theo đó, vi phạm của Công ty thuộc trường hợp ấn định thuế đối với người nộp thuế nộp thuế theo phương pháp kê khai quy định tại điểm d và điểm đ khoản 1 Điều 37 của Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006.

Tại điểm a khoản 2 Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 quy định 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 thì người nộp thuế theo phương pháp kê khai bị ấn định từng yếu tố liên quan đến việc xác định số thuế phải nộp. Căn cứ điểm b khoản 4 Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013, Đoàn thanh tra đã ấn định thuế thu nhập doanh nghiệp theo yếu tố giá vốn chiếm tỷ lệ 74,94%/doanh thu, kiến nghị truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp các năm 2015,

2016, 2017, 2018 và xử phạt về các hành vi vi phạm của Công ty.

Ngày 04/11/2019, Cục trưởng ban hành Kết luận thanh tra số 8295/KLTT-CT và Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 2025/QĐ-CT đối với Công ty. Theo quyết định xử phạt, Công ty bị áp dụng các hình thức xử phạt như sau: Hình thức xử phạt chính: phạt tiền 1.129.638.147 đồng, (20% số thuế thiếu đối với hành vi khai sai thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2015, 2016, 2017, 2018; Phạt bổ sung số tiền 3.500.000 đồng do không cung cấp sổ sách kế toán, thông tin, tài liệu, số liệu liên quan đến nghĩa vụ thuế; Truy thu thuế năm 2015, 2016, 2017, 2018 số tiền là 5.648.190.733 đồng; Biện pháp khắc phục hậu quả: Truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2015, 2016, 2017, 2018 số tiền là 5.648.190.733 đồng; tiền chậm nộp 1.284.600.764 đồng.

Theo viện dẫn trên thì Cục trưởng xử phạt Công ty hình thức xử phạt bổ sung số tiền 3.500.000 đồng do không cung cấp sổ sách kế toán, thông tin, tài liệu, số liệu liên quan đến nghĩa vụ thuế là phù hợp điểm a khoản 2 Điều 9, điểm a khoản 1 Điều 10, khoản 6 Điều 14 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 và khoản 2 Điều 109 của Luật quản lý thuế. Tuy nhiên, về khoản tiền phạt theo hình thức xử phạt chính, tiền thuế truy thu và tiền chậm nộp, các khoản tiền này được xác định theo tỷ lệ thuế ấn định đối với Công ty là 74,94% căn cứ vào Biên bản thanh tra và Kết luận thanh tra. Do vậy, cần xem xét tỷ lệ thuế được ấn định có đúng quy định hay không. Theo tài liệu Cục thuế cung cấp thì Cục thuế căn cứ vào điểm b khoản 4 Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013. Điểm b khoản 4 Điều 25 Thông tư quy định hướng dẫn như sau:

“b) Các thông tin về:

b.1) Người nộp thuế kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, cùng qui mô tại địa phương. Trường hợp tại địa phương không có thông tin về mặt hàng, ngành nghề, qui mô của người nộp thuế thì lấy thông tin của người nộp thuế kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, cùng quy mô tại địa phương khác;

b.2) Số thuế phải nộp bình quân của một số cơ sở kinh doanh cùng ngành nghề, cùng mặt hàng tại địa phương. Trường hợp tại địa phương không có thông tin về một số cơ sở kinh doanh cùng ngành nghề, cùng mặt hàng của người nộp thuế thì lấy số thuế phải nộp bình quân của một số cơ sở kinh doanh cùng ngành nghề, cùng mặt hàng tại địa phương khác.”

Như vậy, theo hướng dẫn trên thì phải thu thập lấy thông tin từ nhiều người nộp thuế kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, cùng qui mô tại địa phương hoặc địa phương khác để tính bình quân, xác định tỷ lệ thuế ấn định. Theo tài liệu cung

cấp thì Cục thuế có thu thập thông tin của 07 doanh nghiệp để làm cơ sở ấn định. Tuy nhiên, trong 07 doanh nghiệp này chỉ có 01 doanh nghiệp là Công ty A, là doanh nghiệp có quy mô và ngành nghề tương đồng với Công ty. Qua xem xét tài liệu được cung cấp thì tỷ lệ thuế ấn định đối với Công ty A năm 2017 là 74,94%, năm 2018 là 74,74%, năm 2015 và năm 2016 không thể hiện, theo trình bày của người đại diện là do công ty này không có doanh thu. Như vậy, Cục thuế chỉ lấy tỷ lệ thuế ấn định đối với A trong hai năm 2017, 2018 đều với tỷ lệ là 74,94% để ấn định thuế đối với Công ty cho chu kỳ thuế từ 2015 đến 2018 là 74,94% là không đúng với hướng dẫn nêu trên.

TÌNH HUỐNG 13(55)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, doanh nghiệp đã không tuân thủ đúng các quy định của pháp luật về ghi nhận giảm doanh thu. Việc doanh nghiệp tự ghi nhận giảm doanh thu theo quy tắc nội bộ của Tập đoàn mà doanh nghiệp là thành viên không được cơ quan thuế chấp nhận.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Công ty TNHH H5 được thành lập và hoạt động theo giấy Chứng nhận đầu tư số 31312000012 do Ban quản lý các Khu công nghiệp tỉnh Thừa Thiên Huế cấp

ngày 27/3/2008 và được điều chỉnh thay thế bởi Giấy chứng nhận đầu tư số 313043000079 ngày 01/01/2015 thay thế Giấy chứng nhận đầu tư số 31312000012 ngày 27/3/2008.

Ngày 20/11/2017, Đoàn thanh tra Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế tiến hành thanh tra thuế tại HbI H cho giai đoạn 2015, 2016 theo Quyết định số: 7096/QĐ-CT ngày 13/11/2017. Qua thanh tra, đoàn thanh tra ghi nhận trong năm 2016 HbI Huế đã kê khai khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016 với doanh thu 207.855.260 USD. Kết quả thanh tra dựa trên cơ sở các tờ khai tính thuế giá trị gia tăng, bảng kê các hóa đơn bán ra kèm theo tờ khai, đối chiếu các hồ sơ xuất khẩu và hồ sơ đề nghị hoàn thuế Giá trị gia tăng (GTGT) của H6 thì H6 đã kê khai doanh thu chưa có thuế GTGT năm 2016 là 225.077.623 USD. Từ đó, Đoàn thanh tra xác định HbI H đã kê khai sai dẫn đến thiếu doanh thu chịu thuế Thu nhập doanh nghiệp năm 2016 là 17.222.363 USD. Do đó, Đoàn thanh tra đã điều chỉnh tăng thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) trong năm 2016 của H6.

Ngày 02/5/2018 Cục trưởng cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế ban hành Quyết định về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế số: 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 (Quyết định số 2437) đối với Công ty TNHH H5; đã quyết định buộc HbI H2 phải nộp số tiền liên quan đến việc kê khai thiếu doanh thu chịu thuế tổng cộng là 42.361.140.365 đồng, gồm: Truy thu thuế: 33.026.338.201 đồng (gồm: Thuế TNDN năm 2016: 33.013.929.937 đồng; Thuế TNDN năm 2015: 12.408.246 đồng); Xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bằng hình thức phạt tiền (phạt 20% tính trên số thuế kê khai thiếu đối với thuế TNDN năm 2016, thuế TNCN năm 2015): 6.605.267.604 đồng; Xử lý chậm nộp tiền thuế do hành vi khai sai dẫn đến thiếu thuế: 2.747.435.927 đồng.

Ngày 23/7/2018, H6 đã gửi Đơn khiếu nại đến Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế để khiếu nại lần đầu đối với Quyết định số 2437 theo quy định pháp luật. Ngày 30/8/2018, H6 gửi tiếp Công văn để bổ sung nội dung Đơn khiếu nại lần đầu nói trên. Theo các văn bản này, HbI H đề nghị Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế bãi bỏ một phần nội dung của Quyết định số 2437 liên quan đến thuế TNDN bị truy thu, tiền phạt và tiền lãi chậm nộp thuế TNDN mà HbI H phải chịu. Ngày 14/9/2018, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế ban hành Quyết định số: 5880 không công nhận toàn bộ nội dung đơn khiếu nại lần đầu của H6 và giữ nguyên Quyết định số 2437.

Không chấp nhận kết quả giải quyết khiếu nại nêu trên, ngày 11/10/2018,

H6 tiếp tục gửi đơn khiếu nại lần thứ hai đối với Quyết định số 2437 đến Tổ N Trưởng Tổng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế. Ngày 23/9/2018, Thuế làm việc với H6 để thực hiện giải quyết khiếu nại lần hai đối với quyết định số 2437. Ngày 06/11/2020, Tổng Cục Trưởng Thuế ban hành Quyết định số 1866/QĐ- TCT về việc giải quyết khiếu nại lần hai của HbI Huế không công nhận nội dung đơn khiếu nại lần hai của H6 và giữ nguyên Quyết định số 2437.

Tại đơn khởi kiện ngày 03/11/2021 và đơn khởi kiện sửa đổi, bổ sung ngày 22/11/2021, H6 khởi kiện yêu cầu Tòa án:

- Hủy một phần nội dung Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế về thuế TNDN liên quan đến thuế TNDN bị truy thu, tiền phạt và tiền lãi chậm nộp thuế TNDN mà HbI phải chịu. Cụ thể là:

- + Truy thu số thuế TNDN với số tiền là: 33.013.929.937 đồng;
- + Số tiền phạt khai sai thuế TNDN là: 6.602.785.987 đồng;
- + Số tiền chậm nộp thuế TNDN là: 2.744.424.441 đồng.

- Yêu cầu Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế hoàn trả lại cho HbI Huế toàn bộ số tiền đã nộp đối với thuế TNDN bị truy thu thuế, số tiền phạt khai sai thuế TNDN và số tiền chậm nộp thuế theo Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 với tổng số tiền là 42.361.140.365 đồng.

- Hủy toàn bộ Quyết định số 5880/QĐ-CT ngày 14/09/2018 của Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6.

- Hủy toàn bộ Quyết định số 1866/QĐ-TCT ngày 06/11/2020 của Tổng Cục Trưởng Thuế về việc giải quyết khiếu nại lần hai của HbI H3.

Về căn cứ để khởi kiện:

Ngày 10/5/2015, H6 đã ký kết Thỏa thuận bán thành phẩm với H7. Theo thỏa thuận này, HbI H3 đồng ý sản xuất và bán sản phẩm cho H7 với giá được xác định dựa trên chi phí cộng lãi theo chi phí tiêu chuẩn. Chính sách giá bán sản phẩm của Công ty được xác định dựa trên chi phí cộng lãi này là phù hợp với chính sách xác định giá trong giao dịch liên kết của Tập đoàn H8, mà Công ty là một doanh nghiệp thuộc Tập đoàn. Các điều khoản trong Thỏa thuận cho phép thực hiện bất kỳ điều chỉnh chi phí (dẫn đến điều chỉnh doanh thu) để lợi nhuận của HbI H nằm trong khoảng giá trị giao dịch độc lập. Trường hợp có sự điều chỉnh chi phí, giá sản phẩm mà HbI Huế bán cho H7 sẽ được điều chỉnh phù hợp với phương pháp so sánh lợi nhuận.

Cụ thể, trong năm tài chính 2016, chi phí sản xuất sản phẩm thực tế của H6

thấp hơn ngân sách chi phí được lập. Do vậy, H7 đã phát hành thông báo thanh toán ngày 30/12/2016 với giá trị 17.222.363 USD cho H6 để phản ánh việc điều chỉnh giảm doanh thu năm 2016 nhằm đảm bảo sự tuân thủ với chính sách xác định giá trong giao dịch liên kết của Tập đoàn H8. Căn cứ vào sự điều chỉnh doanh thu năm 2016 với H7, HbI H thực hiện việc lập tờ khai quyết toán thuế TNDN và báo cáo tài chính cho năm tài chính 2016 theo doanh thu 207.855. 260,00 USD, thay vì doanh thu thể hiện trong hồ sơ xuất khẩu và hồ sơ đề nghị hoàn thuế GTGT năm 2016 là 225.077.623 USD. Hồ sơ quyết toán thuế TNDN đã được H6 nộp đến Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế trước thời hạn quyết toán thuế TNDN là ngày 31 tháng 3 năm 2017.

Theo HbI, việc điều chỉnh doanh thu cho năm tài chính 2016 theo giá trị 207.855.260,00 USD là phù hợp với quy định xác định giá trị thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết theo Thông tư 66/2010/BTC; Điều 5, Thông tư số 78/2014/TV-BTC, pháp luật thuế GTGT và pháp luật quản lý thuế. Đã tuân thủ đúng quy định pháp luật thuế GTGT và pháp luật quản lý thuế trong việc kê khai doanh thu khi xuất khẩu sản phẩm và khi kê khai thuế GTGT. HbI không kê khai sai thuế TNDN theo Điều 107 Luật Quản lý thuế.

Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã không nhất quán và thiếu sót trong việc áp dụng quy phạm pháp luật chuyên ngành khi không áp dụng quy định tại Thông tư 66 đối với trường hợp HbI H.

Khoản 1, 2 Điều 5 Thông tư 66 quy định rằng: *“Trường hợp giá sản phẩm trong giao dịch liên kết khác với giá trị phù hợp nhất nhưng kết quả không làm giảm thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh nghiệp không phải thực hiện điều chỉnh”*. Thông tư 66 quy định rằng nếu giá bán nằm trên giá trị phù hợp nhất, tức là doanh nghiệp đang kê khai thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp cao hơn mức phù hợp nhất, thì doanh nghiệp không bắt buộc phải điều chỉnh giá bán về giá trị phù hợp nhất. Thông tư 66 không cấm việc điều chỉnh giá sản phẩm trong các giao dịch liên kết để tiệm cận với *“giá trị phù hợp”* ngay cả trong trường hợp làm thu nhập chịu thuế thấp hơn so với giá tạm tính nếu giá bán sau khi điều chỉnh là giá trị phù hợp nhất hoặc nằm trên giá trị phù hợp nhất.

Tại Biên bản thanh tra thuế ngày 10/4/2018, Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã có các ghi nhận: *“Phương pháp xác định giá của Công ty là tương đối phù hợp”* *“tỷ suất lợi nhuận được so sánh là tương ứng với các giao dịch độc lập”* và *“Đoàn thanh tra chấp nhận kê khai của H6, trường hợp sau này cơ quan thuế có cơ sở dữ liệu khác hơn và cơ sở để xác định giao dịch liên kết của HbI H không phù hợp thì H6 phải chịu sự điều chỉnh, ấn định theo quy định của pháp luật về thuế hiện*

hành”. Tuy nhiên, cơ quan Thuế lại kết luận việc điều chỉnh doanh thu của H6 là 0 đồng, trong khi việc điều chỉnh doanh thu này phù hợp với quy định tại Thông tư 66 được áp dụng đối với giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết là HbI Huế và HB Hồng Kông.

Cơ quan thuế viện dẫn Điều 5 Thông tư 78 để cho rằng HbI H kê khai thiếu doanh thu chịu thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016. Tuy nhiên, việc điều chỉnh giá bán tạm tính của sản phẩm bán trong năm của H6 tại thời điểm cuối năm là nhằm tuân thủ quy định về giá sản phẩm trong giao dịch liên kết, quy định tại Thông tư 66. Doanh thu kê khai thuế trong năm sử dụng giá bán tạm tính nên cũng là doanh thu tạm tính, chưa phải doanh thu chính thức. Về bản chất, HbI H chỉ tiến hành điều chỉnh từ doanh thu tạm tính về doanh thu thực tế. Trên thực tế, HbI H không được hưởng khoản tiền 385.212.593.221 đồng - là khoản tiền chênh lệch sau khi HbI Huế điều chỉnh giá sản phẩm để phù hợp với quy định tại Thông tư 66. Vì vậy, HbI H không thể ghi nhận số tiền này là doanh thu của H6.

Tỉ suất lợi nhuận thuần của HbI H sau điều chỉnh phù hợp với phạm vi biên độ giá thị trường theo quy định tại Thông tư 66.

Biên độ giá thị trường của tỷ suất lợi nhuận thuần trên tổng chi phí của các công ty độc lập theo nguyên tắc của Thông tư 66 trong khoảng từ 2,595% đến 5,387%, tỷ suất lợi nhuận thuần của HbI Huế sau khi điều chỉnh giá sản phẩm là 4,780%, nằm trong khoảng biên độ giá thị trường nêu trên. Do vậy, việc điều chỉnh giá bán của HbI Huế về mức tỷ suất lợi nhuận 4,780% là phù hợp với quy định của Thông tư 66.

Việc điều chỉnh giá giao dịch liên kết của H6 trong năm 2016 là phù hợp với thông lệ quốc tế, thực hiện nhất quán theo chính sách giá chuyển nhượng của Tập đoàn H9 và theo các năm.

Tại Khoản 4.37 và 4.38 của Hướng dẫn về Xác định giá giao dịch liên kết của Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế quy định "*Các điều chỉnh tương ứng có thể là phương pháp hiệu quả để tránh đánh thuế hai lần do điều chỉnh giá chuyển nhượng ... Điều chỉnh này, đôi khi được gọi là "điều chỉnh chi phí phải trả", sẽ được thực hiện trước khi nộp tờ khai quyết toán thuế. Các điều chỉnh chi phí phải trả có thể hỗ trợ việc báo cáo thu nhập chịu thuế của người nộp thuế theo nguyên tắc giao dịch độc lập... Vì vậy, để cho mục đích nộp tờ khai quyết toán thuế chính xác, người nộp thuế theo nguyên tắc thuế sẽ được phép thực hiện điều chỉnh chi phí phải trả để loại bỏ khác biệt giữa giao dịch độc lập và giá thực tế được ghi nhận trong sổ sách*".

Thực tế đã có nhiều quốc gia chấp nhận việc điều chỉnh giá giao dịch giữa

các bên có quan hệ liên kết sau khi kê khai định kỳ nhưng trước khi quyết toán thuế nhằm tránh nguy cơ một bên bị đánh thuế hai lần. Áp dụng vào trường hợp tương tự của mình, việc H6 điều chỉnh giảm thu nhập chịu thuế dưới hình thức giảm giá bán cho HbI Hồng Kông xuất phát từ chính sách của cả tập đoàn nhằm tránh việc HbI HK bị cơ quan thuế bản địa đánh thuế hai lần. Do đó, việc điều chỉnh doanh thu của HbI Huế không những phù hợp với quy định của Thông tư 66, mà còn phù hợp với tập quán quốc tế áp dụng đối với các giao dịch liên kết.

Việc cơ quan T2 không chấp nhận việc điều chỉnh giá theo Thông tư 66 sẽ dẫn đến việc thu nhập chịu thuế bị đánh thuế hai lần ở hai quốc gia.

Việc cơ quan thuế không công nhận việc điều chỉnh doanh thu của HbI H, thu nhập chịu thuế bị đánh thuế hai lần ở hai nước sở tại là vi phạm vào khoản 2 Điều 9 của Hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

- *Người bị kiện là Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế trình bày:*

Ngày 02/5/2018 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế đối với HbI H là có căn cứ, đúng pháp luật.

Lý do ban hành Quyết định: Trong năm 2016, Công ty H6 khi kê khai quyết toán Thuế thu nhập doanh nghiệp đã kê khai thiếu doanh thu tính Thuế thu nhập doanh nghiệp: 17.855.260 USD (đô la Mỹ), tương ứng theo tỷ giá quy đổi

385.212. 593.221 đồng, dẫn đến thiếu Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp năm 2016 là: 33.013.929.937 đồng; các nội dung và căn cứ để xử lý được thể hiện cụ thể trong các văn bản thanh tra thuế và nội dung đối thoại giữa cơ quan thuế và H6. Do đó, Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế giữ nguyên Quyết định về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 và Quyết định số: 5880/QĐ-CT ngày 14/9/2018 của Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6. Đề nghị Tòa án bác yêu cầu khởi kiện của HbI Huế và giữ nguyên các quyết định nêu trên của cơ quan thuế và của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế.

- *Người bị kiện là Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế có văn bản trình bày:*

Ngày 11/10/2018, HbI Huế có đơn khiếu nại lần hai đến Thuế; ngày 26/10/2018, Thuế đã ban hành thông báo thụ lý giải quyết khiếu nại lần thứ hai. Căn cứ các thỏa thuận và thực tế thực hiện theo Hợp đồng được ký kết ngày 10/5/2015 giữa HbI H và H7 thì giá của sản phẩm bán ra được xác định theo từng

đơn mua hàng. HbI Hồng Kông kiểm soát chặt chẽ những chi phí phát sinh và chất lượng sản phẩm của H6. Hàng hóa đã được bên mua đánh giá đủ tiêu chuẩn, chất lượng và xuất khẩu thì hóa đơn mới được lập và thanh toán. H6 đã ghi nhận doanh thu đầy đủ theo hóa đơn bán hàng. Đến ngày 30/12/2016, căn cứ “Giấy báo có” của H7, HbI H đã điều chỉnh doanh thu và công nợ năm 2016, khai quyết toán thuế TNDN năm 2016, doanh thu sau khi đã điều chỉnh làm giảm 17.222.362,70 USD với lý do “*giảm giá do hiệu quả nhờ quy mô và nhờ kết hợp sản xuất các sản phẩm may mặc tương tự nhau*”. Như vậy, việc điều chỉnh giảm doanh thu của Công ty H5 là không đúng quy định về doanh thu theo quy định của pháp luật thuế TNDN. Pháp luật thuế TNDN không có quy định doanh nghiệp được điều chỉnh doanh thu theo “*Giấy báo có như trường hợp của HbI H*”. Đồng thời, việc giảm giá này cũng không phù hợp với những điều khoản được thỏa thuận trong Hợp đồng.

Căn cứ các quy định về doanh thu tại Điều 8 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008; quy định về doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu tại Điều 8 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ và Điều 5 Thông tư số: 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ T4 và thực hiện ghi nhận doanh thu và điều chỉnh doanh thu qua tài liệu, hồ sơ do H6 cung cấp và quá trình thanh tra, giải quyết khiếu nại của cơ quan thuế nêu trên, việc giải quyết khiếu nại lần 2 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế là phù hợp với pháp luật về thuế TNDN. Tổng cục T2 đề nghị Tòa án bác yêu cầu khởi kiện của H6.

Tại phiên tòa phúc thẩm:

Những người đại diện cho Người kháng cáo giữ nguyên đơn kháng cáo, trình bày ý kiến cho rằng vào ngày 30-12-2016 bên Công ty H10 ở Hồ N có Giấy báo có điều chỉnh giảm doanh thu do hiệu quả nhờ quy mô và sự kết hợp tương tự trong hoạt động sản xuất kinh doanh; việc điều chỉnh giảm doanh thu thực chất là điều chỉnh doanh thu tạm tính ban đầu về giá trị doanh thu thực và vẫn trong phạm vi cho phép; đề nghị Tòa án cấp phúc thẩm chấp nhận kháng cáo của người khởi kiện.

Người bị kiện trình bày ý kiến cho rằng theo số lượng hàng hóa HbI Huế đã xuất sang HbI H thì bảo đảm số số lượng, chủng loại và chất lượng sản phẩm và đã xuất Hóa đơn với giá trị doanh thu là 255.077.623 USD. Theo quy định Điều 8 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ thì thời điểm tính thu nhập chịu thuế hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu cho người mua. H6 điều chỉnh giảm doanh thu 17.222.362 USD không dựa trên căn cứ nào

bởi hàng hóa được xem là đạt số lượng và chất lượng, không có sự kiện bất khả kháng làm ảnh hưởng đến hàng hóa nên không có sự kiện để điều chỉnh giảm.

[1] Xét tính hợp pháp và có căn cứ của Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế:

[2.1] Trên cơ sở kết quả thanh tra của Đoàn thanh tra Cục thuế tại H6 giai đoạn năm 2015, năm 2016; Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã căn cứ vào nội dung kết luận thanh tra thuế số 2436/CT-Ttr ngày 02/5/2018; Điều 5 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ T4 hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Luật thuế TNDN và các văn bản pháp luật hướng dẫn thi hành; đã xác định: Công ty H6 đã kê khai thiếu doanh thu chịu thuế thu nhập doanh nghiệp là: 17.222.363,00 USD quy đổi theo tỷ giá quy đổi của Công ty (tỷ giá bình quân năm) tương ứng 385.212.593.221 đồng.

Ngày 02/5/2018, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế đã ban hành Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với HbI H.

Quyết định số 2437/QĐ-CT có nội dung xử phạt hành vi khai sai thuế (thiếu doanh thu chịu thuế) dẫn đến thiếu tiền thuế phải nộp, tổng cộng là 42.361.140.365 đồng, gồm:

+ Truy thu thuế: 33.026.338.201 đồng, gồm: Thuế TNDN năm 2016: 33.013.929.937 đồng; Thuế TNDN năm 2015: 12.408.246 đồng.

+ Xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bằng hình thức phạt tiền (phạt 20% tính trên số thuế kê khai thiếu đối với thuế TNDN năm 2016, thuế TNCN năm 2015): 6.605.267.604 đồng;

+ Xử lý chậm nộp tiền thuế do hành vi khai sai dẫn đến thiếu thuế: 2.747.435.927 đồng.

Như vậy, việc Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT là đúng về thời hạn, thời hiệu ban hành theo quy định tại Điều 66 Luật xử lý vi phạm hành chính năm 2012; Điều 4 Thông tư 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ T4. Về thẩm quyền, trình tự, thủ tục ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT là đúng quy định tại điểm c khoản 4 Điều 14 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính Phủ; Điều 67, Điều 68 của Luật xử lý vi phạm hành chính năm 2012.

[2.2] Tại đơn khởi kiện và đơn kháng cáo của H6 yêu cầu hủy Quyết định số 2437/QĐ-CT liên quan đến các khoản:

+ Truy thu thuế TNDN năm 2016 là: 33.013.929.937 đồng;

+ Xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bằng hình thức phạt tiền (phạt 20% tính trên số thuế kê khai thiếu đối với thuế TNDN năm 2016, thuế TNCN năm 2015) là: 6.605.267.604 đồng;

+ Xử lý chậm nộp tiền thuế do hành vi khai sai dẫn đến thiếu thuế là: 2.747.435.927 đồng;

Lý do theo HbI Huế thực hiện việc điều chỉnh doanh thu năm 2016 là vào ngày 30/12/2016, H7 ban hành “*Giấy báo có*” cho Công ty H6 với giá trị âm 17.222.362,70 USD. Trên cơ sở Giấy báo có này, HbI H đã điều chỉnh giảm doanh thu và công nợ năm 2016, khai quyết toán thuế TNDN năm 2016 theo doanh thu sau khi đã điều chỉnh. Việc điều chỉnh này đúng quy định tại Thông tư số 66/2010/TT-BTC của Bộ T4, đúng quy định của Luật quản lý thuế năm 2016 và Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008.

[2.3] Xem xét Hợp đồng ký kết ngày 10/5/2015 giữa HbI Huế với H7 thì giá sản phẩm có giá trị theo từng đơn mua hàng và theo đơn đặt hàng trước. Hàng hóa được xem là của bên HbI Hồng Kông khi đã giao cho người vận chuyển. Khi xuất và nhận hàng thì được H6 với H7 xác định hàng hóa đủ tiêu chuẩn, số lượng và chất lượng. Hóa đơn được lập và thanh toán phù hợp với Biên lai xuất hàng và thể hiện giá trị doanh thu bán hàng là 225.077.623 USD.

Tại khoản 1, 2 Điều 5 Thông tư 66 quy định rằng: “*Trường hợp giá sản phẩm trong giao dịch liên kết khác với giá trị phù hợp nhất nhưng kết quả không làm giảm thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh nghiệp không phải thực hiện điều chỉnh*”. Người kháng cáo căn cứ quy định này để cho rằng Doanh nghiệp có quyền điều chỉnh giá sản phẩm tiệm cận với giá trị phù hợp. Doanh thu kê khai 225.077.623 USD hay 207.855.260 USD đều nằm trong biên độ giá trị chuẩn (giá trị phù hợp cho phép khai); nhưng trong trường hợp này chỉ có 01 Hóa đơn thể hiện doanh thu 225.077.623 USD; H7 và HbI H đều căn cứ vào Hóa đơn này để tính doanh thu và xác định giá trị đầu ra ở HbI H, Việt Nam và giá trị đầu vào ở H7, nên không có việc Công ty phải chịu 02 lần thuế ở hai Quốc gia. Lý do điều chỉnh giảm chỉ căn cứ vào “*Giấy báo có*” của HbI Hồng Kông, không phải giảm do hàng hóa kém chất lượng, quy cách hay vì sự kiện bất khả kháng khác là chưa đủ điều kiện và không đúng quy định.

[2.4] Công ty H6 đã xuất Hóa đơn giao cho khách hàng thì phải ghi nhận, hạch toán doanh thu theo giá trị ghi trên Hóa đơn. Việc điều chỉnh doanh thu theo “*Giấy báo có*” của H7 không được pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định, không thuộc trường hợp được giảm thuế theo quy định tại khoản 2 Điều 79 Thông tư 200/2014/TT-BTC là được ghi giảm do hàng hóa bị trả lại, do giảm giá hàng

hóa hoặc chiết khấu thương mại; không đúng với quy định tại khoản 3, khoản 4 Điều 20 Thông tư 39/2014/TT-BTC về lập hóa đơn điều chỉnh giảm doanh thu, làm giảm số tiền thuế TNDN phải nộp.

Do đó, Cơ quan Thuế kết luận HbI H vi phạm hành chính về việc khai sai doanh thu chịu thuế dẫn đến thiếu tiền thuế phải nộp và Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế đã ra Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 2437/QĐ-CT là có căn cứ pháp luật.

TÌNH HUỐNG 14(60)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, vấn đề tranh chấp chủ yếu liên quan đến thời điểm phát sinh doanh thu đối với trường hợp là dịch vụ. Theo quy định thì thời điểm phát sinh doanh thu đối với dịch vụ là thời điểm hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn dịch vụ. Cơ quan thuế căn cứ vào thời điểm doanh nghiệp xuất hoá đơn cho dịch vụ để tính thuế, trong khi doanh nghiệp lại căn cứ vào thời điểm hoàn thành dịch vụ.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Theo án sơ thẩm, nội dung vụ án được tóm tắt như sau:

*** Đại diện người khởi kiện là ông Hoàng Hữu P trình bày:**

1. Nội dung của vụ kiện liên quan đến việc áp thuế GTGT cho Hợp đồng 0129A/2011/HĐ-XD giữa V J và V R, nay là R C. Cơ quan thuế truy thu số tiền

990.500.727 đồng dựa trên khoản 2 Điều 8 Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013: “Đối với cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền”. R C (viết tắt là R) khẳng định điều kiện áp dụng cho việc truy thu này là chưa đúng, với các lý do: (a) dịch vụ này chưa bao giờ hoàn thành và (b) R chưa bao giờ xuất hóa đơn GTGT.

2. Lý do chính dẫn đến việc áp thuế vô lý này: Cục thuế H đã không thay đổi ý kiến về số tiền truy thu, mặc dù R nhiều lần giải trình. R chưa bao giờ đồng ý với kết luận thanh tra, nhưng Cục thuế H vẫn tự ý áp thuế.

3. Các tình tiết liên quan gây nhầm lẫn: (i) Giám đốc và Kế toán trưởng cũ của R, hoàn toàn không thông báo và xin ý kiến của HĐQT, đã tự ý xóa nợ 12 tỷ VND của V, và còn nhận thêm nợ của R là 1,7 tỷ; (ii) V J điều chỉnh sổ sách kế toán nhưng không thông báo với Cục Thuế H; (iii) Giám đốc và Kế toán trưởng cũ của R tìm cách thuyết phục cho việc chấp nhận nộp thuế đối với khoản tiền chưa bao giờ được nhận này.

4. Các yếu tố mới phát sinh: Nếu các hành động (i), (ii) và (iii) diễn ra không bị ngăn cản, số tiền 12 tỷ mà V J nợ R sẽ biến mất khỏi sổ sách kế toán của V J, trong khi R vẫn bị Cục Thuế H coi là nợ thuế cho chính khoản tiền này kể từ năm 2012.

Tuy nhiên, Tổng Giám đốc mới của V J, sau khi thay đổi sở hữu, đã thương thảo trả lại phần lớn khoản tiền này (8,7 tỷ VND) cho R, sau khi bị R kiện ra Tòa án nhân dân quận Đống Đa.

Kết luận: Việc Ban lãnh đạo mới của V J trả lại cho R số tiền 8,7 tỷ VND vào năm 2020 đã chứng minh tính trung thực của lời tường trình về vụ việc này từ phía R, và sự phi lý của khoản tiền phạt cũng như chế độ cưỡng chế hóa đơn mà R bị buộc phải chấp nhận.

Tôi thừa nhận quy trình xử lý của Cơ quan Thuế đã đúng quy định.

Nhưng Cơ quan thuế đã hiểu nhầm về bản chất của việc hoàn thành dịch vụ.

* **Bà Bùi Thị Thanh H trình bày:** Việc ban hành Thông báo nợ thuế số 236285/TB-CT ngày 20/10/2020 là dựa trên các hành vi hành chính sai phạm của Cơ quan thuế. Các hành vi sai là xác định tài liệu chưa đúng; lập luận trong kết luận thanh tra không đúng; việc Cục Thuế giải quyết kiến nghị, vướng mắc của Công ty không kịp thời dẫn đến số nợ của doanh nghiệp lớn; Cục Thuế công bố con số nợ thuế so với nguồn gốc nợ thuế của Công ty không chính xác từ năm 2016 đến tháng 3/2021 dẫn đến hiểu nhầm về nguồn gốc nợ thuế.

Cơ quan Thuế cho rằng dịch vụ đã hoàn thành nhưng R chứng minh dịch vụ chưa hoàn thành cụ thể bằng việc năm 2020 V J đã trả cho R 8.7 tỷ đồng và Công ty chúng tôi đã xuất hóa đơn, lập biên bản thanh lý và nộp tiền thuế.

* **Bà Đào Thị Thanh Nh trình bày:** Tại thời điểm thanh tra năm 2016, sau biên bản nghiệm thu 17 tỷ đồng thì Công ty đã lập thêm 03 biên bản nghiệm thu, tổng giá trị là 7 tỷ đồng (Từ 17 tỷ đồng giảm còn 7 tỷ đồng. Đối với số tiền 7 tỷ đồng thì Công ty đã xuất hóa đơn và nghiệm thu năm 2014). Tuy nhiên, Cơ quan Thuế không căn cứ vào biên bản nghiệm thu cuối cùng mà căn cứ vào biên bản nghiệm thu đầu tiên (biên bản nghiệm thu 17 tỷ đồng) để truy thu thuế GTGT và tính khoản chậm nộp trong suốt từ năm 2012 đến nay.

Ngày 03/4/2015 công ty chúng tôi thực hiện cổ phần hoá. Tại thời điểm chuyển giao chúng tôi lập biên bản về các hạng mục hạch toán kế toán, ông Th là kế toán trưởng không đưa vào hạng mục chuyển giao các khoản nợ liên quan đến tiền chậm nộp và không xác định nguồn gốc nợ thuế cho các khoản nợ thuế tồn đọng trước đó; ông Th cũng chưa bao giờ báo cáo việc này với Giám đốc và Chủ tịch HĐQT.

Năm 2016, Cục thuế Thành phố H tiến hành thanh tra thuế tại Công ty. Tại Kết luận thanh tra số 41680 ngày 22/6/2016 thể hiện khoản tiền truy thu số tiền thuế là 990.500.727 đồng liên quan đến Hợp đồng số 0129A ký với V J. Cơ quan thuế áp dụng khoản 2 Điều 8 Thông tư 219 ngày 31/12/2013, chúng tôi khẳng định điều kiện áp dụng cho việc truy thu trên là chưa đúng do dịch vụ này chưa hoàn thành và công ty chúng tôi chưa bao giờ xuất hoá đơn GTGT cho số tiền bị truy thu.

Tại Kết luận thanh tra số 41680 ngày 22/6/2016, Cục Thuế đơn đốc Công ty chúng tôi tự khai và bổ sung thuế chuyển nhượng mặt bằng của công ty chúng tôi với Công ty CP Q.

Chúng tôi không đồng ý với kết luận thanh tra, không ký biên bản thanh tra và làm văn bản giải trình từ năm 2016 đến nay nhưng cơ quan thuế không thực hiện hành vi hành chính nào để giải thích, giải trình nguồn gốc nợ thuế, lý do phạt và nguyên nhân đưa ra kết luận thanh tra.

Cho đến 03/11/2020 chúng tôi có văn bản yêu cầu giải thích chi tiết nguồn gốc từng khoản nợ thuế theo Thông báo nợ số 236285/TB - CT cụ thể tổng số tiền nợ. Hai bên có làm việc trực tiếp để giải thích con số nhưng đến ngày 03/3/2021 chúng tôi mới nhận được công văn trả lời chính thức.

Khi nhận được công văn trả lời chúng tôi thấy có một khoản chênh lệch rất lớn giữa sổ sách của cơ quan thuế và của công ty chúng tôi là tiền nợ gốc, lãi chậm nộp, phạt chậm nộp tồn đọng từ 2012. Những số liệu này từ năm 2016 chúng tôi luôn phải giải trình theo quyết định thanh tra thuế số 41680 ngày 22/6/2016 về một giao dịch chưa hoàn thành mà Cục thuế H đang thực hiện áp đặt thu thuế.

Cục thuế thành phố H, cụ thể là Phòng quản lý nợ đã không xem xét các kiến nghị của công ty chúng tôi, không giải quyết rõ ràng, không đưa ra các vấn đề cụ thể như xác định nguồn gốc nợ thuế, nguyên nhân nợ thuế mà công ty chúng tôi đã làm văn bản đề nghị giải trình rất nhiều lần.

Do việc không xem xét các kiến nghị của công ty, thiếu trách nhiệm dẫn tới việc hàng ngày Công ty chúng tôi phải chịu một khoản tiền phạt thuế theo Thông báo nợ thuế số 236285 ngày 20/10/2020. Đề nghị Tòa án xem xét, giải quyết chấp nhận yêu cầu của người khởi kiện, huỷ Thông báo số 236285/TB - CT ngày 20/10/2020 của Cục thuế thành phố H.

* **Người bị kiện trình bày:** Cục Thuế TP H không đồng ý với các yêu cầu khởi kiện của Công ty cổ T; vì:

Thứ nhất: Cục Thuế TP H ban hành thông báo tiền thuế nợ, tiền chậm nộp số 236285/TB-CT ngày 20/10/2020 đối với Công ty cổ phần T là đúng thẩm quyền, đúng trình tự, thủ tục, đúng quy định của pháp luật.

Thứ hai: Trên cơ sở hồ sơ khai thuế, các quyết định xử lý vi phạm pháp luật về thuế và chứng từ nộp của Công ty, việc xác định số tiền thuế còn nợ và tính tiền chậm nộp đối với Công ty Cổ phần T theo Thông báo tiền thuế nợ, tiền chậm nộp số 236285/TB-CT ngày 20/10/2020 là đúng quy định của pháp luật.

Cục Thuế TP H đề nghị bác yêu cầu khởi kiện của Công ty Cổ phần T về việc hủy thông báo số 236285/TB-CT ngày 20/10/2020 của Cục Thuế TP H.

Về việc xử lý kiến nghị của Công ty cổ phần T về Kết luận số 41680/KL-CT-TTr1 ngày 22/6/2016 và Quyết định số 41681/QĐ-CT-TTr1 ngày 22/6/2016 của Cục Thuế TP H:

Công ty Cổ phần T có gửi một số văn bản (trong đó văn bản gần nhất là Công văn số 137/2020/CV-VRD ngày 04/12/2020) tới Cục Thuế TP H (do ông Hoàng Hữu P là Chủ tịch HĐQT Công ty ký) đề nghị xem xét về tiền thuế truy thu theo Quyết định số 41681/QĐ-CT-TTr1 ngày 22/6/2016 của Cục Thuế và khoản tiền chậm nộp thuế liên quan tới quyết định này.

Sau khi nghiên cứu các văn bản Công ty gửi và quá trình tiếp xúc với ông

Hoàng Hữu P là Chủ tịch HĐQT Công ty, với mong muốn xem xét thận trọng đề nghị về thuế của Công ty nên mặc dù Công ty không thực hiện khiếu nại theo quy định của pháp luật khi nhận được quyết định xử lý hành chính của cơ quan thuế, nhưng có đề nghị cơ quan thuế xem xét lại với lý do các tài liệu, thông tin do những người đại diện của Công ty trước đây cung cấp không chính xác, Cục Thuế TP H đã tiếp nhận thông tin do Công ty cung cấp để xem xét theo quy định của pháp luật.

Tuy nhiên, qua quá trình làm việc với Cơ quan thuế, Công ty và bên liên quan không có hồ sơ, tài liệu giải trình nguyên nhân điều chỉnh giảm Tổng giá trị khối lượng hoàn thành liên quan đến nội dung nghiệm thu tại 02 Biên bản xác nhận khối lượng công việc hoàn thành (ngày 18/8/2014 và ngày 31/12/2014) do ông Lưu Quang V làm giám đốc đại diện ký. Do đó, Cục Thuế TP H không có cơ sở để xem xét đề nghị của Công ty.

*** Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan:**

1. Ông Phí Đình D là đại diện theo uỷ quyền của Công ty V trình bày: Việc R khởi kiện Cục Thuế vì cho rằng Cục Thuế áp truy thu thuế đối với R dựa trên báo cáo kê khai thuế của R, V J hoàn toàn không biết. Hợp đồng 0129A/2011/HĐ-XĐ ký với V J đã diễn ra từ lâu (gần 10 năm), nhiều cán bộ chuyên môn theo dõi dự án đã chuyển công tác và hiện nay chúng tôi chưa tìm thấy căn cứ hợp pháp để khẳng định Hợp đồng 0129A đã quyết toán hay chưa, chỉ thấy thỏa thuận chấm dứt Hợp đồng 0129A vào ngày 18/9/2020 được Tòa án công nhận. Đề nghị Tòa án giải quyết vụ án theo quy định của pháp luật.

2. Ông Lưu Quang V, Nguyên Giám đốc Công ty Cổ phần T không cung cấp tài liệu chứng cứ cho Tòa án. Theo đơn trình bày: ngày 28/12/2012, hai bên đã có Biên bản xác nhận khối lượng công việc hoàn thành theo giai đoạn đến 71,5% với giá trị 17.333.527.719 đồng giá chưa thuế VAT. Trong năm 2013 và năm 2014, Công ty nhận được số tiền thanh toán từ V là 7.428.520.453 đồng, Công ty đã xuất hóa đơn và đã thực hiện nghĩa vụ kê khai, nộp Ngân sách Nhà nước. Số tiền còn lại 9.905.007.266 đồng (giá chưa VAT) và tiền thuế VAT: 990.500.727 đồng Công ty chưa xuất hóa đơn giá trị gia tăng vì V không thực hiện thanh toán và hai bên xảy ra tranh chấp từ năm 2013 đến năm 2020.

Từ năm 2016 tại biên bản thanh tra Thuế, Cục thuế H không đề cập đến các khoản lãi chậm nộp mà chỉ đưa vào biên bản số thuế chậm nộp của khoản 990.500.727 đồng, với lý do Công ty chưa xuất hóa đơn, chưa thu được tiền và đang tranh chấp do dịch vụ chưa hoàn thành nên Công ty đã không ghi sổ số tiền chậm nộp.

Số tiền nợ gốc và tiền chậm nộp liên quan đến V phía Công ty đã nhiều lần giải trình với Cục thuế H, tuy nhiên Cục Thuế H vẫn ghi nợ gốc và tính lãi chậm nộp.

Ông Nguyễn Ngọc Th, nguyên Kế toán trưởng Công ty Cổ phần T trình bày: Tại thời điểm trước khi cổ phần toàn bộ số liệu kế toán do V thanh kiểm tra, kiểm soát chỉ đạo loại khoản tiền chậm nộp thuế ra khỏi sổ sách kế toán nhằm mục đích định giá cổ phần và làm cơ sở lập kết quả kinh doanh lấy thành tích. Tại thời điểm này số tiền 1.319.324.278 đồng (lãi chậm nộp) theo thông báo nợ số 2014597/TB07-CT ngày 07/1/2015 không được hạch toán kế toán. Tiền chậm nộp thuế sau khi cổ phần hóa có 02 phần:

+ Liên quan đến số liệu báo cáo của Công ty R (dựa trên báo cáo tờ khai thuế GTGT, thuế TNCN, thuế TNDN) mà tôi đại diện công ty nộp qua mạng.

+ Tiền chậm nộp thuế liên quan đến hợp đồng số 0129A/2011/HĐ-XD ngày 04/5/2011 và phụ lục hợp đồng tư vấn với V J, Ông nhất trí lời khai của người khởi kiện.

Tại Bản án hành chính sơ thẩm số 12/2023/HC-ST ngày 16/01/2023, Tòa án nhân dân thành phố Hà Nội đã áp dụng tiết b điểm 3.2 khoản 3 mục II phần II Quy trình quản lý nợ, ban hành kèm theo Quyết định số 1401/QĐ-TCT ngày 28/7/2015 của Tổng cục thuế; khoản 2 Điều 8, Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính; khoản 3 Điều 106 Luật Quản lý thuế 2006; điểm a khoản 2 Điều 193 Luật Tổ tụng hành chính; Nghị quyết 326/2016/UBTVQH14 quy định về mức thu, miễn, giảm, thu, nộp, quản lý và sử dụng án phí và lệ phí Tòa án, xử:

1. Bác yêu cầu khởi kiện của Công ty Cổ phần T về việc hủy Thông báo số 236285/TB – CT ngày 20/10/2020 của Cục thuế thành phố H và Hành vi hành chính Cục thuế H không giải quyết kiến nghị của Công ty cổ phần T.

2. Về án phí: Công ty cổ phần T phải chịu 300.000 đồng án phí HCST, được đối trừ số tiền tạm ứng án phí đã nộp theo biên lai thu tiền tạm ứng án phí số AA/2021/0000152 ngày 26/5/2021 của Cục thi hành án dân sự thành phố H.

Ngoài ra, án sơ thẩm còn thông báo quyền kháng cáo của những người tham gia tố tụng theo quy định của pháp luật.

Sau khi xét xử sơ thẩm, ngày 16/01/2023, Công ty Cổ phần T có đơn kháng cáo đề nghị Tòa án cấp phúc thẩm xem xét lại toàn bộ bản án sơ thẩm, chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty; xóa bỏ các khoản nợ do hậu quả vi phạm hành vi hành chính của cán bộ thanh tra kiểm tra số 7, thanh tra kiểm tra số 10, Phòng quản

lý nợ và cưỡng chế nợ thuế của Cục Thuế H; xem xét trách nhiệm của Công ty V đối với việc không trả số tiền theo Hợp đồng 0129A/2011/HĐXD ngày 04/5/2011 dẫn đến hậu quả thiệt hại vật chất và tổn hại uy tín, tinh thần của Công ty.

Về đối tượng khởi kiện, căn cứ vào đơn khởi kiện Công ty Cổ phần T, ý kiến của người khởi kiện tại phiên tòa sơ thẩm thì người khởi kiện yêu cầu Tòa án xem xét, hủy Thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp số 236285/TB-CT ngày 20/10/2020 của Cục Thuế H và xem xét việc Cục Thuế H không trả lời các văn bản và kiến nghị của Công ty, Tòa án cấp sơ thẩm đã thụ lý và xem xét các yêu cầu của Công ty R trong vụ án là đúng thẩm quyền, phù hợp với quy định của Luật Tổ tụng hành chính.

Về thời hiệu khởi kiện, ngày 01/4/2021, Công ty Cổ phần T khởi kiện Thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp số 236285/TB-CT ngày 20/10/2020 của Cục Thuế H. Tòa án cấp sơ thẩm xác định đơn khởi kiện của Công ty bảo đảm yêu cầu về thời hiệu theo quy định tại điểm a khoản 2 Điều 116 Luật Tổ tụng hành chính là có căn cứ.

Xét yêu cầu kháng cáo của Công ty Cổ phần T, Hội đồng xét xử phúc thẩm thấy rằng, đối với Thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp số 236285/TB-CT:

Căn cứ khoản 4 Điều 59 Luật Quản lý thuế; tiết b điểm 3.2 khoản 3 mục II phần II Quy trình quản lý nợ, ban hành kèm theo Quyết định số 1401/QĐ-TCT ngày 28/7/2015; điểm 3 phần I Quyết định 211/QĐ-TCT ngày 12/3/2019 của Tổng cục Thuế; Quyết định 38791/QĐ-CT ngày 20/5/2020 về việc ủy quyền của Cục trưởng Cục Quản lý Thuế thì Thông báo số 236285/TB-CT được ban hành đúng thẩm quyền, đúng trình tự thủ tục.

Về nội dung Thông báo số 236285/TB-CT, Công ty R không đồng ý với khoản thuế liên quan đến Hợp đồng thầu phụ, dịch vụ tư vấn thiết kế xây dựng công trình số 0129A/2011/HĐ-XD ngày 04/5/2011 và phụ lục hợp đồng tư vấn với Công ty V J vì Công ty R cho rằng dịch vụ này chưa hoàn thành, Công ty R chưa xuất hóa đơn và tranh chấp nghiệp vụ đến năm 2020.

Theo quy định tại khoản 2 Điều 8 Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 thì thời điểm xác định thuế GTGT là: *“Đối với cung ứng dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.”*

Theo Biên bản xác nhận khối lượng công việc hoàn thành ngày 28/12/2012 giữa Công ty R và Công ty V J thì giá trị hoàn thành của Hợp đồng được xác định là 71,5% giá trị 17.333.527.719 đồng. Công ty R đã xuất hóa đơn GTGT số tiền

7.428.520.453 đồng mà V J đã thanh toán; số tiền còn lại chưa thanh toán 9.905.007.266 đồng với số tiền thuế tương ứng là 990.500.727 đồng. Như vậy, Cục Thuế thành phố H tính thuế trên số tiền chưa thanh toán và tiền phạt chậm nộp thuế là đúng quy định của pháp luật.

Theo trình bày của phía Công ty R thì sau Biên bản nghiệm thu ngày 28/12/2012, Công ty đã lập thêm 3 biên bản nghiệm thu điều chỉnh giảm giá trị hoàn thành, nhưng Cục Thuế đã không căn cứ vào biên bản nghiệm thu cuối cùng. Tuy nhiên, theo trình bày của người bị kiện, Công ty R và bên liên quan (TCT V) không có hồ sơ, tài liệu giải trình nguyên nhân điều chỉnh giảm, tổng giá trị khối lượng hoàn thành liên quan đến nội dung nghiệm thu tại 02 Biên bản bản xác nhận khối lượng công việc hoàn thành (ngày 18/8/2014 và ngày 31/12/2014) do ông Lưu Quang V làm giám đốc đại diện ký trong khi khoản tiền bị truy thu thuế GTGT đã được Công ty R hạch toán doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Do đó, Cục Thuế thành phố H đã căn cứ vào Biên bản nghiệm thu ngày 28/12/2012 để truy thu khoản thuế GTGT.

Mặt khác, theo trình bày của bên bị kiện và tài liệu có trong hồ sơ vụ án thì trong một vụ kiện khác ở Tòa án nhân dân quận Đống Đa, Công ty R đã công nhận giá trị công việc hoàn thành theo Biên bản nghiệm thu ngày 28/12/2012 để khởi kiện Tổng công ty Cổ phần X Việt Nam.

Đối với tiền nợ thuế từ trước khi chia tách công ty: Theo Công ty R thì tiền nợ thuế này không được đưa vào để định giá trị doanh nghiệp nên Chủ tịch HĐQT và các thành viên HĐQT không biết số tiền nợ này. Tuy nhiên, theo tài liệu do người bị kiện cung cấp thì từ năm 2012, Công ty R định kỳ nhận được các thông báo tiền nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp; từ năm 2016, Công ty R có nhiều buổi làm việc cũng như văn bản làm việc với Cơ quan thuế và đều thể hiện nội dung nợ thuế, trong đó có nội dung nợ thuế từ trước thời điểm chia tách công ty do người đại diện theo pháp luật của Công ty R xác nhận. Như vậy, trình bày của Công ty R về việc không biết số tiền nợ thuế từ trước khi chia tách Công ty là không có căn cứ.

Về nội dung khởi kiện việc Cục Thuế thành phố H không trả lời các văn bản và kiến nghị của Công ty R từ năm 2015 đến năm 2020, theo tài liệu cơ quan thuế xuất trình thì từ 6/2016 đến khi Công ty R khởi kiện, Cơ quan thuế tiếp nhận 90 văn bản đến của Công ty. Cơ quan thuế đã giải quyết các nội dung đề xuất, kiến nghị của người nộp thuế theo đúng quy trình, quy định của Luật thuế. Ngày 21/01/2021, Đại diện các Phòng thuộc Cục Thuế TP H và Công ty cổ phần T cùng làm việc để rà soát lại các nội dung Công ty đề nghị xem xét, giải thích trên các văn bản Công ty gửi tới Cục Thuế TP H. Tại buổi làm việc, đại diện các Phòng

thuộc Cục Thuế TP H thảo luận và ghi nhận các nội dung trao đổi của Công ty tại buổi làm việc để tổng hợp báo cáo Lãnh đạo Cục xem xét xử lý theo thẩm quyền. Tuy nhiên, Công ty cổ phần T đã không ký biên bản làm . Ngày 03/3/2021, Cục Thuế thành phố H đã có Văn bản số 6533/CTHN- TTKT7 trả lời các kiến nghị của người nộp thuế, các ý kiến của Công ty R đã được Cục thuế H giải đáp, hỗ trợ thực hiện khi kê khai thuế. Như vậy, Tòa án cấp sơ thẩm xác định không có căn cứ để chấp nhận việc Công ty R cho rằng Cục Thuế H đã không xem xét, trả lời các kiến nghị của Công ty từ năm 2015 đến năm 2020 là có cơ sở.

Đối với yêu cầu của Công ty R về việc xem xét trách nhiệm của Công ty V và một số cá nhân khác gây thiệt hại cho Công ty, thấy rằng, yêu cầu này không thuộc phạm vi giải quyết ở cấp phúc thẩm vụ án này.

Từ những phân tích nêu trên, Hội đồng xét xử xét thấy không có căn cứ để chấp nhận kháng cáo của Công ty Cổ phần T, cần giữ nguyên quyết định của bản án sơ thẩm như đề nghị của vị đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Hà Nội.

TÌNH HUỐNG 15(56)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, nội dung liên quan đến nhiều luật thuế như thuế GTGT, thuế TNDN, thuế tài nguyên. Trong đó, doanh nghiệp bị bóc tách các chi phí liên quan đến việc sử dụng hoá đơn bất hợp pháp từ hoạt động mua bán cát sỏi và vận tải. Thực tế đây là hai lĩnh vực ngành nghề hay xảy ra hiện tượng mua bán hoá đơn để hợp thức cho những “giao dịch thật” nhưng đối tượng của giao dịch đó là những hàng hoá trôi nổi, không rõ nguồn gốc. Đây là sai phạm rất phổ biến, doanh nghiệp cần phòng ngừa, hạn chế rủi ro về thuế

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Công ty TNHH TB trình bày:

Ngày 20/11/2019, Công ty TNHH TB (Công ty TB) đã nhận được Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam việc xử phạt vi phạm hành chính đối với Công ty TB. Sau đó, Công ty TB đã thống nhất và thực hiện một phần Quyết định số 8726 (những nội dung mà doanh nghiệp thống nhất theo Biên bản thanh tra thuế), Công ty đã nộp tiền vào Ngân sách nhà nước tại kho bạc nhà nước huyện P số tiền 285.234.400 đồng.

Tuy nhiên, Công ty nhận thấy Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 có một số nội dung ban hành không có cơ sở và không đúng theo quy

định của pháp luật, ảnh hưởng đến quyền lợi hợp pháp của Công ty TNHH TB. Do đó Công ty TB yêu cầu Tòa án hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về việc xử phạt vi phạm hành chính về nội dung sau:

1. Mức phạt 20% tính trên số tiền thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) khai sai.

2. Tiền chậm nộp tạm tính đến ngày 15/11/2019: Doanh nghiệp đề nghị cục Thuế tính lại sau khi có quyết định của Tòa.

3. Mức phạt 1 lần tính trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng bất hợp pháp hóa đơn.

4. Mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí Bảo vệ môi trường (BVMT) không đúng theo quy định của pháp luật (khoản 2 Điều 52 Nghị Định 109/2013).

5. Truy thu thuế tài nguyên không có cơ sở và không đúng theo quy định của pháp luật.

6. Truy thu thuế TNDN liên quan đến nội dung sau (có 5 nội dung thống nhất theo biên bản thanh tra, 3 nội dung không thống nhất):

- Xác định ưu đãi thuế TNDN sai dẫn đến thiếu số thuế TNDN;
- Sử dụng bất hợp pháp hóa đơn dẫn đến thiếu số thuế TNDN đối với các hóa đơn vận chuyển cát của hộ kinh doanh P1;
- Kê khai chi phí tính thuế: Chi phí lãi vay đối với khoản tiền vay không phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) của Công ty năm 2014; 2015; 2017; 2018 (tiền cho Công ty con mượn vốn để đầu tư sản xuất;

Các nội dung liên quan đến truy thu thuế TNDN nói trên và mục 5, 6 của quyết định là không đúng theo quy định của pháp luật và không hợp tình, hợp lý, một số ý kiến cụ thể như sau:

Về truy thu thuế tài nguyên: Thành phẩm đá hộc không phải là tài nguyên đá thu được mà là sản phẩm chế biến công nghiệp, được Công ty làm thủ tục nhập kho thành phẩm, các loại đá thành phẩm này mới được xuất bán trên thị trường với tên gọi đá hộc. Căn cứ Điều 6 Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010, Quyết định 32/2011 ngày 17/12/2011 doanh nghiệp đã áp dụng theo giá do UBND tỉnh Quảng Nam quy định đối với từng loại tài nguyên, việc xác định giá tính thuế của Công ty là có căn cứ.

Về nội dung truy thu ưu đãi thuế TNDN: Đoàn thanh tra cho rằng Công ty có dự án đầu tư sản xuất lắp đặt tại T1 thì không thuộc danh mục ưu đãi đầu tư, Công ty xác định đầu tư vào cụm công nghiệp là thuộc điều kiện ưu đãi theo Nghị

định 108 của Chính phủ nên theo Điều 36 Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 24/02/2007 của Chính phủ dự án của Công ty được ưu đãi thuế miễn 1 năm và giảm 50% số thuế phải nộp cho 04 năm tiếp theo.

Về mức phạt trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng hóa đơn bất hợp pháp đối với hành vi mua cát: Đối với cát mua để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh thì Công ty có ký hợp đồng với hộ kinh doanh P1, bên bán giao hóa đơn cho Công ty TB, trong đó có hóa đơn GTGT là các hóa đơn bán hàng của hộ kinh doanh P1 là của các Công ty Công ty cổ phần T2; Công ty D; Công ty TNHH XNK và DV V; Công ty TNHH và DV L. Việc mua bán cát Công ty TB có đầy đủ giấy tờ về chứng cứ là hóa đơn bất hợp pháp là lỗi của bên bán hộ kinh doanh P1 chứ không phải lỗi của Công ty TB. Chấp nhận phạt Điều 10 lỗi thuộc về người bán chứ không phải Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013.

Về mức phạt trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng hóa đơn bất hợp pháp đối với hành vi vật chuyển cát: Khoản tiền vận chuyển cát có ký hợp đồng kinh tế với hộ kinh doanh P1, có hóa đơn bán hàng hằng ngày và giấy đề nghị thanh toán của hộ kinh doanh P1, nên đây là các hóa đơn là hợp pháp. Việc xử phạt 1 lần của Cục thuế đối với số tiền vận chuyển cát là không có cơ sở.

Về Chi phí tính Thuế TNDN đối với chi phí lãi vay tương ứng số tiền cho Công ty TB Chu Lai và Công ty TB Quảng Trị mượn: Công ty TB có thành lập Công ty TB Quảng Trị và Công ty TB Chu Lai. Năm 2014, Công ty TB có cho Công ty TB Chu Lai và Công ty TB Quảng Trị mượn tiền không tính lãi từ nguồn tiền vay của Ngân hàng. Công ty chứng minh được rằng Công ty không sử dụng tiền vay của Ngân hàng mà sử dụng tiền vốn lưu động của cá nhân cho các Công ty con mượn nên không tính lãi đầu vào, nên việc lãi vay đoàn thanh tra xuất toán là không có cơ sở.

Quá trình giải quyết vụ án, ngày 16/6/2020 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam ban hành Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 sửa đổi bổ sung Quyết định xử phạt hành chính số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/1/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam.

Ngày 24/6/2020, Công ty TNHH TB có đơn bổ sung yêu cầu khởi kiện hủy một phần Quyết định 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 đối với nội dung: Tại gạch đầu dòng thứ 3 sửa lại là: Mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017 theo qui định tại tiết a, khoản 5 Điều 3 và khoản 3 Điều 22 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013.

Theo các văn bản có trong hồ sơ vụ án thì cơ quan thuế cho rằng

Thực hiện Quyết định 7136/QĐ-CT ngày 09/9/2019 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Quảng Nam về việc thanh tra thuế tại Công ty TB từ năm 2009-2018, đoàn thanh tra đã tiến hành thanh tra thuế từ ngày 11/9/2019 đến ngày 14/10/2019 tại Công ty TB theo biên bản thanh tra thuế, Ngày 14/11/2018 đoàn thanh tra thuế và đại diện Công ty TB đã thông qua phụ lục biên bản thanh tra thuế, tuy nhiên Công ty TB vẫn chưa thống nhất một số nội dung. Ngày 18/11/2019 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam ban hành Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC về việc xử phạt vi phạm hành chính đối với Công ty TB.

Về mức phạt xử phạt VPHC về thuế đối với hành vi sử dụng hóa đơn mua bán cát bất hợp pháp: Theo Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013, tại thời điểm thanh tra Công ty không chứng minh được lỗi sử dụng hóa đơn bất hợp pháp thuộc về bên bán vì giữa Công ty và hộ kinh doanh P1 có ký hợp đồng mua bán cát nhưng khi bên bán hàng là hộ kinh doanh P1 giao hóa đơn cát lại cho người mang tên người bán là Công ty cổ phần T2; Công ty Davic; Công ty TNHH XNK và DV V; Công ty TNHH và DV L chứ không phải là hộ kinh doanh P1 nhưng Công ty vẫn chấp nhận các hóa đơn này và kê khai vào chi phí, khấu trừ thuế GTGT; sau đó Công ty đã tự kê khai điều chỉnh giảm thuế GTGT đã khấu trừ đối với những hóa đơn bất hợp pháp này nhưng không điều chỉnh giảm chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế TNDN. Do đó xử phạt hành vi phù hợp với điểm b khoản 1 Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 về xử phạt 1 lần là đúng quy định

Về Chi phí tính thuế TNDN và mức xử phạt VPHC về thuế đối với hành vi sử dụng hóa đơn vận chuyển cát bất hợp pháp: Qua hồ sơ, hợp đồng, chứng từ mà Công ty cung cấp khi thanh tra thuế tại Công ty, đoàn thanh tra đã đối chiếu và nhận thấy khối lượng, giá trị vận chuyển này là khối lượng mà các Công ty Công ty cổ phần T2; Công ty D; Công ty TNHH XNK và DV V; Công ty TNHH và DV L đã xuất hóa đơn cho Công ty. Tuy nhiên, các hóa đơn xuất bán khối lượng cát này của các doanh nghiệp nêu trên đã được xác định là hóa đơn bất hợp pháp theo Bản án số 31/2016/HCST ngày 15/4/2016 của Tòa án quận H1, thành phố Đà Nẵng. Như vậy, hóa đơn đã xác định là bất hợp pháp, khối lượng cát đã xác định là khối lượng không và Công ty đã tự điều chỉnh giảm thuế GTGT đầu vào của các hóa đơn bất hợp pháp. Bên cạnh đó Công ty cũng mua các của nhiều nhà cung cấp khác không chỉ của hộ kinh doanh P1 để sản xuất và đoàn thanh tra thuế chỉ giảm chi phí vận chuyển có khối lượng cát tương ứng với khối lượng cát không của những hóa đơn bất hợp pháp trên. Căn cứ Điều 6 Thông tư 123/TT-BTC ngày 27/7/2012, Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014; Điều 6 Thông

tư 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014; Điều 4 Thông tư 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính thì khối lượng cát của các hóa đơn bất hợp pháp nêu trên là không. Do đó xử phạt theo điểm b khoản 1 Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 là phù hợp.

Về nội dung ưu đãi tính thuế TNDN: Theo quy định tại Phụ lục I ban hành kèm theo Nghị định 108/2006 ngày 22/9/2006 thì trước khai hết dự án đầu tư quy định tại điểm 31 phải thuộc mục IV – xây dựng và phát triển kết cấu hạ tầng. Tuy nhiên, 02 dự án đầu tư của Công ty không thuộc nội dung quy định tại mục IV. Do đó không đáp ứng điều kiện ưu đãi đầu tư theo quy định tại danh mục B, phụ lục I Nghị định 108/2006 ngày 22/9/2006

Mặt khác tại Điều 27 Luật Đầu tư 2005 thì hoạt động sản xuất bê tông của Công ty không thuộc ngành nghề ưu đãi đầu tư

Căn cứ quy định tại điểm 1 Điều 36 Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 24/02/2007 của chính phủ, đoàn thanh tra thuế xác định ưu đãi thuế đối với phần thu nhập tăng thêm từ 02 dự án này là được miễn 01 năm và giảm 50% số thuế phải nộp cho 02 năm liên tiếp theo.

Vì vậy cục thuế xác định ưu đãi thuế TNDN của Công ty là phù hợp với quy định.

Về thuế tài nguyên: Qua kiểm tra hóa đơn GTGT mà Công ty xuất bán thể hiện là giá bán cao hơn giá kê khai tính thuế tài nguyên, tài nguyên bán là đá hộc; đồng thời Công ty không cung cấp được tỷ lệ quy đổi từ đá hộc quy cách sang đá hộc sau nổ mìn và không có cơ sở chứng minh được đá hộc bán ra thể hiện trên hóa đơn GTGT là đá hộc quy cách như ý kiến của Công ty. Căn cứ Điều 6 Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010; Điều 6 Thông tư 152/TT-BTC ngày 02/10/2015 thì việc truy thu thuế tài nguyên 83.885.535 đồng là phù hợp với quy định của pháp luật.

Về chi phí tính thuế TNDN đối với chi phí lãi vay tương ứng số tiền cho Công ty TB Chu Lai và Công ty TB Quảng Trị mượn: Cục Thuế đã nhận được Công văn số 09/CV-CT ngày 18/5/2020 và hồ sơ kèm theo của Công ty TB về việc làm rõ chi phí lãi vay tương ứng với số tiền cho Công ty TNHH TB Quảng Trị và Công ty TNHH TB Chu Lai mượn nên Cục thuế đã điều chỉnh kết quả thanh tra thuế và ban hành Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 sửa đổi bổ sung Quyết định xử phạt hành chính số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/1/2019

Về mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017:

Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 đã sửa đổi bổ sung

và chi tiết quy định của pháp luật tại điểm a khoản 5 Điều 3 và khoản 3 Điều 22 Nghị định 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013, mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi khai không đúng, khai không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017 theo Quyết định 8726 của Cục Thuế là đúng quy định.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN

[1] 1. Về sử dụng bất hợp pháp hóa đơn bán cát

Công ty ký hợp đồng mua cát của Hộ kinh doanh P1 nhưng khi nhận hóa đơn bán cát của bên bán, Công ty đã thừa nhận không kiểm tra kỹ các hóa đơn do bên bán giao nên đã nhận 18 hóa đơn của các doanh nghiệp không có hoạt động mua bán mà chỉ là các doanh nghiệp bán hóa đơn (theo Bản án số 31/2016/HSST ngày 15/4/2016 của Tòa án nhân dân quận H1, thành phố Đà Nẵng xác định). Do đó, việc sử dụng bất hợp pháp hóa đơn để kê khai thuế, làm giảm số thuế phải nộp của Công ty bị xử phạt trốn thuế theo quy định tại điểm b, khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ quy định về xử phạt VPHC về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế là đúng pháp luật.

[2] Công ty cho rằng lỗi thuộc về Hộ kinh doanh P1 là không đúng với thực tế vì khi Công ty kê khai thuế từ các hóa đơn của doanh nghiệp không phải là bên bán hàng cho Công ty theo hợp đồng là lỗi của Công ty (mua hàng của Hộ kinh doanh nhưng lại nhận hóa đơn và kê khai chi phí tính thuế do doanh nghiệp khác xuất cho Công ty). Do đó, kháng cáo của Công ty đề nghị xử phạt theo điểm d, khoản 1 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP (phạt 20% số tiền thuế TNDN khai sai) là không có căn cứ.

[3] 2. Về sử dụng bất hợp pháp hóa đơn vận chuyển

Theo nội dung hợp đồng mua bán cát giữa Công ty và Hộ kinh doanh P1 thì giá bán cát được xác định là giá bán đến kho bên mua (Công ty), nghĩa là đã bao gồm cước vận chuyển cát từ kho bên bán đến kho bên mua. Thực tế bên bán là Hộ kinh doanh P1 có xuất cho Công ty 19 hóa đơn có nội dung tiền cước vận chuyển cát; Công ty đã kê khai vào chi phí được trừ để tính thuế TNDN đối với 19 hóa đơn cước vận chuyển này. Việc vận chuyển cát đến kho Công ty là có thực hiện, thể hiện: lập phiếu giao nhận nhận cát hàng ngày, cho từng xe, cuối tháng 2 bên mua bán có đối chiếu khối lượng cát vận chuyển. Do chi phí vận chuyển cát là chi phí do bên bán (Hộ kinh doanh P1) chịu nên trường hợp Công ty tính vào chi phí được trừ khi tính thuế TNDN đối với khoản chi phí vận chuyển cát này là không đúng, Cục Thuế đã tính truy thu thuế TNDN tương ứng với khoản chi phí

vận chuyển cát không được trừ là đúng theo quy định tại các Thông tư hướng dẫn về thuế TNDN của Bộ Tài chính đã ban hành.

[4] Hoạt động mua bán cát giữa Công ty và Hộ kinh doanh P1 có diễn ra; Hộ kinh doanh P1 có vi phạm về dùng hóa đơn bất hợp pháp của các doanh nghiệp để giao cho Công ty làm chứng từ mua cát, không vi phạm về việc sử dụng hóa đơn bất hợp pháp khi xuất hóa đơn thu tiền cước vận chuyển đối với Công ty. Các hóa đơn vận chuyển cát là của Hộ kinh doanh P1 xuất cho Công ty theo khối lượng cát vận chuyển từ kho bên bán đến kho bên mua, các hóa đơn của Hộ kinh doanh P1 là hợp pháp, không có căn cứ để xác định là hóa đơn lập không như quan điểm của Cục Thuế. Nếu không chấp nhận tính vào chi phí vận chuyển của Công ty đối với các hóa đơn này thì Cục Thuế xử lý phạt hành vi khai sai dẫn đến làm thiếu số thuế TNDN phải nộp theo điểm a, khoản 1 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP (phạt 20% số tiền thuế TNDN truy thu do khai sai). Cục Thuế xử phạt Công ty về hành vi trốn thuế do sử dụng bất hợp pháp hóa đơn vận chuyển theo điểm b, khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP là chưa đúng qui định pháp luật. Do đó, kháng cáo của Công ty về nội dung này là có căn cứ chấp nhận.

[5] 3. Về truy thu thuế tài nguyên khai thác đá hộc do không áp dụng giá tính thuế theo giá của UBND tỉnh quy định mà áp dụng giá tính thuế theo giá bán bình quân đá hộc khai thác bán ra.

Đối với thuế tài nguyên năm 2010 và năm 2011, tại khoản 3 Điều 5 Thông tư số 105/2010/TT-BTC về sản lượng tài nguyên tính thuế quy định:

“... Đối với tài nguyên khai thác không bán ra mà đưa vào sản xuất sản phẩm khác nếu không trực tiếp xác định được số lượng, trọng lượng hoặc khối lượng thực tế khai thác thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định căn cứ vào sản lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ tính thuế và định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm.

Định mức sử dụng tài nguyên phải tương ứng với tiêu chuẩn công nghệ sản xuất, chế biến sản phẩm đang ứng dụng và được người nộp thuế đăng ký với cơ quan thuế vào kỳ khai thuế đầu tiên.”

Đối với thuế tài nguyên năm 2015, tại khoản 3 Điều 5 Thông tư số 152/2015/TT-BTC về sản lượng tài nguyên tính thuế quy định:

Đối với tài nguyên khai thác không bán ra mà phải qua sản xuất, chế biến mới bán ra (tiêu thụ trong nước hoặc xuất khẩu) thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định như sau:

Đối với tài nguyên khai thác không bán ra mà phải qua sản xuất, chế biến mới bán ra (tiêu thụ trong nước hoặc xuất khẩu) thì sản lượng tài nguyên tính thuế là sản lượng tài nguyên khai thác được xác định bằng cách quy đổi từ sản lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ để bán ra theo định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm. Định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm do người nộp thuế kê khai căn cứ dự án được cấp có thẩm quyền phê duyệt, tiêu chuẩn công nghệ thiết kế để sản xuất sản phẩm đang ứng dụng, trong đó:

- Trường hợp sản phẩm bán ra là sản phẩm tài nguyên thì căn cứ định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm tài nguyên sản xuất bán ra.

- Trường hợp sản phẩm bán ra là sản phẩm công nghiệp thì căn cứ định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm công nghiệp sản xuất bán ra.

Việc xác định sản phẩm bán ra sau quá trình chế biến là sản phẩm công nghiệp hay không phải sản phẩm công nghiệp do Bộ quản lý nhà nước chuyên ngành thực hiện theo thẩm quyền.

Tại tiết c điểm 5.1 khoản 5 Điều 6 Thông tư số 152/2015/TT-BTC về giá tính thuế tài nguyên quy định:

c) Giá tính thuế tài nguyên đối với trường hợp tài nguyên khai thác không bán ra mà phải qua sản xuất, chế biến mới bán ra được xác định như sau:

c1) Đối với trường hợp tài nguyên khai thác được đưa vào sản xuất, chế biến và bán ra sản phẩm tài nguyên thì giá tính thuế là giá bán sản phẩm tài nguyên không có thuế giá trị gia tăng (trường hợp tiêu thụ trong nước) hoặc trị giá hải quan không bao gồm thuế xuất khẩu (đối với trường hợp xuất khẩu);

c2) Đối với trường hợp tài nguyên khai thác được đưa vào sản xuất, chế biến thành sản phẩm công nghiệp mới bán ra (tiêu thụ trong nước hoặc xuất khẩu): Giá tính thuế tài nguyên được xác định căn cứ vào giá bán (trường hợp tiêu thụ trong nước) hoặc trị giá hải quan (đối với trường hợp xuất khẩu) của sản phẩm công nghiệp bán ra trừ thuế xuất khẩu (nếu có) và chi phí chế biến công nghiệp của công đoạn chế biến từ sản phẩm tài nguyên thành sản phẩm công nghiệp.

[6] Công ty chưa đăng ký với cơ quan thuế về định mức sử dụng tài nguyên, không chứng minh được chi phí liên quan đến các công đoạn chế biến từ đá sau nổ mìn, qua sàng tuyển để ra thành phẩm là đá hộc quy cách nên không phải là mô hình tổ chức, khai thác, sàng tuyển, tiêu thụ qua nhiều khâu độc lập để áp dụng giá tính thuế tài nguyên do UBND tỉnh ban hành theo khoản 4 Điều 6 Thông

tư số 105/2010/TT-BTC.

[7] Công ty không cung cấp tỷ lệ quy đổi từ đá học quy cách (sau khi sản tuyển) sang đá học sau nổ mìn và không cung cấp tài liệu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác định đá học sau sản tuyển của Công ty là sản phẩm công nghiệp. Do đó, Cục Thuế xác định sản phẩm đá học sau sản tuyển của Công ty là sản lượng tài nguyên tính thuế được phân loại sau nổ mìn, không phải là sản phẩm công nghiệp là phù hợp qui định của pháp luật. Cục Thuế áp dụng giá tính thuế tài nguyên theo giá bán ghi trên hóa đơn bán đá học của Công ty theo khoản 1 Điều 6 Thông tư số 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế tài nguyên là đúng quy định. Vì vậy, kháng cáo của Công ty về nội dung này không có căn cứ chấp nhận.

[8] 4. Về xử phạt vi phạm hành chính do vi phạm về kê khai phí BVMT

Tại khoản 5 Điều 3 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP có quy định: *Đối với cùng một hành vi VPHC thì mức phạt tiền đối với tổ chức bằng 02 lần mức phạt tiền đối với cá nhân*

a) Mức phạt tiền quy định từ Điều 5 đến Điều 17, Điều 20, từ Điều 22 đến Điều 32 Nghị định này là mức phạt tiền đối với cá nhân.

Tại khoản 6 Điều 3 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP có quy định: *Khi phạt tiền đối với các hành vi vi phạm quy định về giá, phí, lệ phí, hóa đơn, mức phạt cụ thể đối với một hành vi không có tình tiết tăng nặng hoặc giảm nhẹ là mức trung bình của khung tiền phạt quy định đối với hành vi đó. Mức trung bình của khung tiền phạt được xác định bằng cách chia đôi tổng số của mức tối thiểu cộng mức tối đa.*

[9] Căn cứ quy định nêu trên, Cục Thuế ban hành Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 xử phạt VPHC đối với Công ty theo khoản 3 Điều 22 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP với số tiền phạt là 4.000.000 đồng là đúng quy định (trung bình khung giữa 1.000.000 đồng và 3.000.000 đồng và nhân 2 để áp dụng đối với mức phạt đối với tổ chức). Tại thời điểm ban hành Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC nêu trên thì vẫn còn thời hiệu xử phạt 2 năm (thời hiệu được tính từ ngày 01/4/2018 đến ngày 31/3/2020).

[10] Ngày 16/6/2020, Cục Thuế ban hành Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC sửa đổi, bổ sung Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC với nội dung xử phạt không thay đổi, chỉ bổ sung căn cứ pháp lý và nội dung xử phạt này được thực hiện theo Quyết định số 5414. Tuy nhiên, ngày 16/6/2020 là thời điểm đã hết thời hiệu xử phạt VPHC. Cục Thuế ban hành Quyết định số 5414 trong trường hợp đã hết thời hiệu xử phạt VPHC là vi phạm Điều 6(c) Nghị định

81/2013/NĐ-CP ngày 19/7/2013 (bổ sung theo khoản 10, Điều 1, Nghị định 97/2017/NĐ-CP ngày 18/8/2017). Do đó, kháng cáo của Công ty đề nghị hủy bỏ việc xử phạt VPHC là có căn cứ chấp nhận.

[11] Từ các phân tích trên, có căn cứ chấp nhận một phần kháng cáo của Công ty TB, sửa bản án sơ thẩm.

[12] Công ty TB không phải chịu án phí hành chính phúc thẩm.

TÌNH HUỐNG 16(54)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, doanh nghiệp và cơ quan thuế có quan điểm khác nhau về chi phí được trừ trong tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Đối với cây cao su bị chết, doanh nghiệp cho rằng đây là tổn thất thực tế của dự án nên kê khai chi phí. Ngược lại, cơ quan thuế cho rằng trường hợp này không phải là tổn thất từ sự kiên bất khả kháng, chi phí bỏ ra đối với số cây cao su chết không thể tạo ra doanh thu cho doanh nghiệp. Để đánh giá chính xác tính chất chi phí của trường hợp này, toà án đã xem xét mối quan hệ với mục đích và thực tế triển khai dự án để từ đó đi kết luận chấp nhận những tổn thất này là chi phí được trừ.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Ngày 17-10-2018, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 2139/QĐ-CT về việc kiểm tra thuế tại Công ty Cổ phần H Đắk Lắk (sau đây viết tắt là Công ty H Đắk Lắk). Kết thúc kiểm tra, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019 có nội dung: “Khoản chi phí của vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định bị tổn thất (61.975.552.827 đồng) là khoản chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, dẫn đến tăng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tiền xử phạt vi phạm hành chính và tiền lãi chậm nộp”.

Căn cứ Biên bản kiểm tra thuế nêu trên, Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 1-5-2019 của Công ty H Đắk Lắk”. Không đồng ý, công ty khiếu nại lần 2 đến Tổ0-5-2019, xử phạt và truy thu thuế buộc Công ty H Đắk Lắk phải nộp vào ngân sách Nhà nước tổng số tiền là 15.718.676.489 đồng (trong đó, tiền truy thu thuế TNDN là 11.908.410.254 đồng, xử phạt vi phạm hành chính là 2.388.402.051 đồng và tiền chậm nộp là 1.421.864.184 đồng). Do không đồng ý với quyết định này, Công ty H Đắk Lắk khiếu nại lần đầu đến Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk và tại Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk “Không công nhận nội dung Đơn khiếu nại số 188/DKNHADL ngày 17ng cục Thuế và tại Quyết định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021, Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế quyết định “Không công nhận toàn bộ nội dung khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk”.

Sau khi có quyết định giải quyết khiếu nại lần hai, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp số 3685/TB-CT ngày 18-5-2021, buộc Công ty H Đắk Lắk phải nộp 19.152.625.383 đồng. Chấp hành Thông báo trên, Công ty H Đắk Lắk đã nộp vào ngân sách Nhà nước số tiền

5.000.000.000 đồng vào các ngày 02-11-2021, 01-12-2021, 31-12-2021, 17-02-2022 và 03-3-2022 (trước khi công ty nộp đơn khởi kiện tại Toà án).

Tuy nhiên, căn cứ hồ sơ thực tế và quy định của pháp luật, Công ty H Đắc Lắc nhận thấy việc truy thu thuế và xử phạt vi phạm hành chính về thuế theo Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 là không phù hợp, bởi lẽ: Khoản chi 61.975.552.827 đồng đầu tư vườn cây cao su thỏa mãn các điều kiện của chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT- BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC) và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC. Một phần vườn cây cao su chết (trong giai đoạn đầu tư) do thổ nhưỡng không phù hợp thuộc trường hợp bất khả kháng, nên khoản chi đầu tư được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT BTC đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC. Thực tế, vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định, thì đã chết một phần do thổ nhưỡng không phù hợp, do đó vườn cây cao su của công ty chưa được coi là tài sản cố định (do không đáp ứng đủ tiêu chuẩn theo khoản 1 Điều 2, khoản 1 Điều 3 Thông tư số 45/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính). Vì vậy, theo nguyên tắc trích khấu hao tài sản cố định tại khoản 9 Điều 9 Thông tư số 45/2013/TT-BTC thì công ty chưa trích khấu hao tài sản cố định khi tài sản cố định chưa hình thành (tăng), mà thực hiện tính khoản chi đầu tư vườn cây cao su (bị tổn thất) vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là phù hợp quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT- BTC.

Đối với việc Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 khi đã hết thời hạn được ban hành quyết định và vi phạm thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở công ty, bởi lẽ: Theo quy định tại Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính, thời hạn ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế tối đa không quá 60 ngày kể từ ngày lập biên bản vi phạm hành chính về thuế. Tuy nhiên, sau khi lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, đến ngày 10-5-2019 (tức là sau 113 ngày kể từ ngày 17-01-2019), Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk mới ra Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC. Như vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính khi đã hết

thời hạn. Căn cứ khoản 5 Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC, trường hợp đã hết thời hạn thì Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không được xử phạt hành vi vi phạm hành chính về thuế. Vì vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk yêu cầu Công ty H Đắk Lắk phải nộp phạt vi phạm hành chính 2.388.402.051 đồng là không đúng quy định của pháp luật.

Ngoài ra, theo Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 của Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, thời hạn kiểm tra thuế tại công ty là 05 ngày làm việc, kể từ ngày 26-10-2018 (ngày công bố quyết định kiểm tra), nhưng theo hồ sơ vụ việc, sau 56 ngày làm việc kể từ ngày 26-10-2018, Đoàn kiểm tra mới kết thúc kiểm tra và lập biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019. Như vậy, hoạt động kiểm tra thuế tại công ty của Đoàn kiểm tra đã quá thời hạn nêu tại Quyết định số 2139/QĐ-CT nêu trên và quy định tại điểm c khoản 2 Điều 78 Luật Quản lý thuế năm 2006, gây ảnh hưởng đến hoạt động bình thường của Công ty H Đắk Lắk.

Công ty H Đắk Lắk xác định Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk là không đúng pháp luật, xâm phạm đến quyền, lợi ích hợp pháp của công ty. Do đó, đề nghị Tòa án:

1. Hủy toàn bộ Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

2. Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

3. Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế.

4. Hoàn lại cho Công ty H Đắk Lắk tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp đã thu không đúng, số tiền tạm tính đến ngày 31-7-2022 là 9.000.000.000 đồng.

Người đại diện theo ủy quyền của người bị kiện trình bày:

1. Đối với khoản chi 61.975.552.827 đồng của Công ty H Đắk Lắk:

Thực chất khoản chi 61.975.552.827 đồng là khoản chi phí đầu tư vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định bị tổn thất do thổ nhưỡng địa lý như: Tỷ lệ đất sét nhiều, cây cao su phát triển gặp tảng đá bên dưới dẫn đến một số diện tích cây cao su không phát triển và bị chết. Sau đó, công ty đã được Ủy ban nhân dân tỉnh Đắk Lắk đồng ý chủ trương cho chuyển đổi đất trồng cao su đối với diện tích cao su kém hiệu quả sang trồng cây ăn quả để thay thế.

Theo quy định tại khoản 5, khoản 9, khoản 10 Điều 2 Thông tư số 45/2013/TT-

BTC ngày 25-4-2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định, thì khi hình thành tài sản cố định giá trị vườn cây sẽ được tính toán và phân bổ một cách có hệ thống vào chi phí sản xuất kinh doanh trong thời gian trích khấu hao của tài sản cố định. Do đó, việc công ty hạch toán toàn bộ khoản chi phí tổn thất vườn cây đang trong quá trình đầu tư 61.975.552.827 đồng vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế sẽ không tương ứng với doanh thu trong kỳ tính thuế.

Tại Điều 4 Thông tư 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015, Bộ Tài chính hướng dẫn về thực hiện thuế thu nhập doanh nghiệp:

“Điều 4. Sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC) như sau:

“Điều 6. Các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

a) Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.30. Các khoản chi không tương ứng với doanh thu tính thuế.

2.31. Chi về đầu tư xây dựng cơ bản trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định”.

Tại Chuẩn mực kế toán số 01 - Chuẩn mực chung ban hành và công bố theo Quyết định số 163/2002/QĐ-BTC ngày 31-12-2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định nguyên tắc phù hợp của kế toán cơ bản “*Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó*”.

Căn cứ quy định trên, về nguyên tắc khoản chi phí không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh, không tương ứng với doanh thu tính thuế thì không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Mặt khác, ngày 30-3-2021, Tổng cục Thuế đã ban hành Quyết định số 441/QĐ-TCT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty H Đắc Lắc (lần thứ hai),

trong đó có nội dung: “*Tại Đơn khiếu nại ghi ngày 02-7-2010 của công ty gửi Tổng cục Thuế có nêu do công ty đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định thì bị chết khô từ trên ngọn. Thiệt hại này xảy ra đối với công ty một cách khách quan, không thể lường trước và khắc phục được, do vậy căn cứ quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT BTC, việc công ty hạch toán khoản chi phí đầu tư nêu trên vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN của năm 2017.*

Để giải quyết được khách quan, đúng quy định, Tổng cục Thuế đã có văn bản xin ý kiến các bộ, ngành (Bộ Tư pháp, Bộ NN&PTNT, UBND tỉnh Đắk Lắk) về việc xác định cây cao su bị chết có phải là trường hợp bất khả kháng không. Tại văn bản tham gia ý kiến gửi Tổng cục Thuế, các cơ quan trên đã có ý kiến là phần diện tích cây cao su bị chết của Công ty H Đắk Lắk không phải là trường hợp bất khả kháng”. Cụ thể nội dung liên quan đến vụ kiện quyết định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế của Công ty Cổ phần H Đắk Lắk như sau:

Số liệu ghi nhận về nội dung kiểm tra thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2017 tại Biên bản kiểm tra ký ngày 17-01-2019, chi tiết như sau:

Đơn vị tính: đồng

TTT	CHỈ TIÊU	Số báo cáo	Số kiểm tra	Chênh lệch
I	Xác định kết quả kinh doanh theo BCTC			
1	Doanh thu bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ	83.929.034.463	83.929.034.463	0
	Trong đó: doanh thu không thuộc diện nộp thuế TNDN	0	0	0
2	Các khoản giảm trừ doanh thu	0	0	0
a	Bao gồm: + Chiết khấu thương mại	0	0	0
b	+ Đ/c giảm doanh thu theo phê duyệt quyết toán	0	0	0
c	+ Giá trị hàng bán bị trả lại	0	0	0

3	Doanh thu hoạt động tài chính	105.028.714.810	8.714.810	-105.020.000.000
4	Doanh thu tính thuế TNDN (= 1-1.1-2+3)	188.957.749.273	83.937.749.273	-105.020.000.000
5	Tổng chi phí sản xuất kinh doanh	87.458.957.937	83.803.331.140	-3.655.626.797
5.1	Giá vốn hàng bán	86.348.951.543	82.693.324.746	-3.655.626.797
5.2	Chi phí bán hàng	278.954.919	278.954.919	0
5.3	Chi phí quản lý doanh nghiệp	831.051.475	831.051.475	0
6	Chi phí tài chính	6.717.744.481	6.717.744.481	0
	Trong đó: Chi phí lãi tiền vay	6.717.744.481	6.717.744.481	0
	Chi phí lãi tiền vay	0	0	0
7	Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh (= 4-5-6)	94.781.046.855	- 6.583.326.348	-101.364.373.203
8	Thu nhập khác	3.040.125.048	133.040.125.048	130.000.000.000
9	Chi phí khác	97.194.536.193	60.193.834.692	-37.000.701.501
10	Lợi nhuận khác (10=8-9)	- 94.154.411.145	72.846.290.356	167.000.701.501
11	Tổng lợi nhuận trước thuế TNDN (11=7+10)	626.635.710	66.262.964.008	65.636.328.298
II	Xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế TNDN	0		
1	Điều chỉnh tăng lợi nhuận	37.627.551.825	37.627.551.825	0
2	Điều chỉnh giảm lợi nhuận	0	0	0
3	Lỗi từ các năm trước chuyển sang	13.844.452.444	19.938.729.472	6.094.277.028
	Trong đó: Số đã đăng ký chuyển lỗ năm nay	13.844.452.444	19.938.729.472	6.094.277.028

4	Tổng thu nhập chịu thuế TNDN (II.4=I.11+II.1-II.2-II.3)	24.409.735.091	83.951.786.361	59.542.051.270
5	Thuế suất thuế TNDN	20%	20%	20%
6	Thuế TNDN	4.881.947.018	16.790.357.272	11.908.410.254
7	Thuế TNDN được miễn, giảm	0	0	0
8	Thuế TNDN còn phải nộp	4.881.947.018	16.790.357.272	11.908.410.254

Giải trình chênh lệch:

- Giá vốn hàng bán năm 2017 số kiểm tra chênh lệch giảm so với số báo cáo số tiền 3.655.626.797 đồng là do loại các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế (khoản chi phí thuộc dự án đầu tư như: Chi phí XD CB dở dang, chi phí vườn cây) quy định tại điểm 2.31 Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

- Thu nhập khác năm 2017 số kiểm tra chênh lệch tăng so với số báo cáo số tiền 130.000.000.000 đồng là do đơn vị hạch toán sai khoản thu nhập từ chuyển nhượng vốn thuộc khoản thu nhập khác vào doanh thu hoạt động tài chính số tiền 105.020.000.000 đồng và đồng thời ghi nhận thiếu doanh thu chuyển nhượng phần vốn số tiền 24.980.000.000 đồng của Hợp đồng chuyển nhượng phần vốn góp cho cổ đông của Công ty Cổ phần Cao su B ngày 01-6-2017 theo quy định tại khoản 1 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính.

- Chi phí khác năm 2017 số kiểm tra chênh lệch giảm so với số báo cáo số tiền 37.000.701.501 đồng là do các nguyên nhân sau:

+ Loại khoản chi khác là khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế số tiền 5.148.674 đồng, quy định tại điểm 2.36 khoản 2.2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính đã được sửa đổi bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

+ Loại khoản chi phí thuộc khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế (chi phí thuộc dự án đầu tư) số tiền 61.975.552.827 đồng, quy định tại điểm a khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính đã được sửa đổi bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

+ Tăng khoản chi phí khác là giá trị đối với phần vốn góp ban đầu (giá mua của phần vốn chuyển nhượng) số tiền 24.980.000.000 đồng, quy định tại khoản 2 Điều 14 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính.

- Lỗi từ các năm trước chuyển sang số kiểm tra chênh lệch so với số báo cáo số tiền 6.094.277.028 đồng là do đơn vị xác định sai số lỗi được chuyển qua các năm.

Từ các nguyên nhân trên dẫn đến tổng thu nhập chịu thuế TNDN chênh lệch tăng so với báo cáo số tiền 59.542.051.270 đồng, thuế TNDN trong kỳ chênh lệch tăng số tiền 11.908.410.254 đồng.

Như vậy, qua kiểm tra, cơ quan thuế phát hiện quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2017 của Công ty H Đắc Lắc đã ghi nhận không đúng các nội dung sau:

Đơn vị xác định sai khoản thu nhập từ chuyển nhượng vốn thuộc khoản thu nhập khác vào doanh thu hoạt động tài chính số tiền 105.020.000.000 đồng và ghi nhận thiếu doanh thu chuyển nhượng phần vốn số tiền 24.980.000.000 đồng của Hợp đồng chuyển nhượng phần vốn góp cho cổ đông của Công ty Cổ phần Cao su B ngày 01-6- 2017 theo quy định tại khoản 1 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính dẫn đến ghi nhận số liệu về Thu nhập khác năm 2017 số kiểm tra chênh lệch tăng so với số báo cáo với số tiền 130.000.000.000 đồng.

Số tiền 61.975.552.827 đồng là chi phí trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định, do đó việc đơn vị xác định số tiền nêu trên thuộc chi phí được trừ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp là không đúng quy định tại điểm a khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính đã được sửa đổi bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

Như vậy, Cục thuế tỉnh Đắc Lắc khẳng định việc ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế và Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 là đúng quy định của pháp luật.

Đối với thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế:

Tại điểm c khoản 2 Điều 78 của Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29-11-2006 quy định về thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế:

“c) Thời hạn kiểm tra thuế không quá năm ngày làm việc, kể từ ngày công bố

quyết định kiểm tra, trường hợp kiểm tra theo kế hoạch đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu thì thời hạn không quá mười lăm ngày”.

Tại khoản 4.6 Mục II Phần II Quy trình kiểm tra thuế được ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20-4-2015 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế quy định: *“4.6. Thời hạn kiểm tra tại trụ sở của người nộp thuế không quá 5 ngày làm việc thực tế, kể từ ngày bắt đầu công bố quyết định kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế”.*

Tại khoản 5.5 Mục II Phần II Quy trình kiểm tra thuế được ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20-4-2015 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế quy định đối với trường hợp còn vướng mắc về cơ chế chính sách trình kiểm tra thuế tại trụ sở người nộp thuế: *“Trường hợp người nộp thuế bảo lưu ý kiến trong Biên bản kiểm tra thì Trưởng đoàn kiểm tra phải tạo điều kiện để người nộp thuế thực hiện quyền bảo lưu. Trường hợp còn vướng mắc về cơ chế chính sách phải xin ý kiến cấp trên thì ghi nhận tại biên bản; khi có văn bản trả lời của cấp trên thì đoàn kiểm tra hoặc bộ phận kiểm tra lập phụ lục biên bản với người nộp thuế để xử lý theo quy định của pháp luật”.*

Căn cứ Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 26-10-2018, Đoàn kiểm tra tiến hành công bố quyết định kiểm tra và kiểm tra tại công ty trong thời hạn 05 ngày thực tế không liên tục theo quy định. Tuy nhiên, sau kiểm tra, giữa đoàn kiểm tra và công ty chưa có sự thống nhất với quan điểm xử lý về việc xác định các khoản chi được trừ khi tính thuế TNDN của đoàn, nên phía công ty đã báo cáo đoàn cần thêm thời gian nghiên cứu, trao đổi và cung cấp tài liệu cần thiết cho đoàn kiểm tra. Đến ngày 17-01-2019, thì công ty xin bảo lưu ý kiến tại biên bản kiểm tra và Đoàn kiểm tra thực hiện ký Biên bản kiểm tra.

Căn cứ ý kiến bảo lưu của công ty tại biên bản kiểm tra, Cục Thuế tỉnh ban hành Giấy mời làm việc tại trụ sở cơ quan Thuế số 20/GM-CT ngày 23-01-2019 về việc xem xét đối với các ý kiến trình bày của người nộp thuế tại Biên bản kiểm tra thuế lập ngày 17-01-2019 của Trưởng đoàn kiểm tra theo Quyết định số 2139/QĐ CT ngày 17-10-2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk. Thời gian làm việc: Lúc 14 giờ 00 phút ngày 25-01-2019. Qua làm việc, công ty xin bảo lưu ý kiến theo Biên bản kiểm tra ngày 17-01-2019 tại Biên bản làm việc ngày 25-01-2019.

Ngày 15-02-2019, Cục Thuế tỉnh ban hành Công văn số 537/CT-KTT2 gửi Tổng cục Thuế về đề nghị hướng dẫn xác định chi phí tính thuế TNDN.

Ngày 03-4-2019, Cục Thuế tỉnh có Công văn số 1482/CT-KTT2 đôn đốc

Tổng cục Thuế trả lời Công văn số 537/CT-KTT2.

Ngày 23-4-2019, Tổng cục Thuế có Công văn số 1609/TCT-CS trả lời cho Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk về hướng dẫn xác định chi phí tính thuế TNDN đối với Công ty H Đắk Lắk.

Ngày 02-5-2019, Đoàn kiểm tra tham mưu, đề xuất Lãnh đạo Cục Thuế tỉnh ban hành Giấy mời làm việc tại trụ sở cơ quan Thuế số 161/GM-CT về việc lập phụ lục biên bản kiểm tra với người nộp thuế sau khi có văn bản trả lời của Tổng cục Thuế. Thời gian làm việc: Lúc 09 giờ 00 phút ngày 07-5-2019. Qua làm việc, hai bên thống nhất ký phụ lục biên bản và công ty xin bảo lưu ý kiến đã nêu tại Biên bản kiểm tra ngày 17-01-2019.

Căn cứ nội dung hướng dẫn của Tổng cục Thuế và phụ lục biên bản kiểm tra, Cục Thuế tỉnh đã ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019.

Như vậy, việc ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của cơ quan Thuế là đúng quy định tại khoản 5.5 Mục II Phần II Quy trình kiểm tra thuế được ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT.

Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan là Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế trình bày:

Thực hiện Luật Quản lý thuế và các pháp luật có liên quan, theo chức năng và thẩm quyền được giao, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã ban hành Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 về việc kiểm tra chấp hành pháp luật thuế (thời kỳ kiểm tra từ năm 2013 đến năm 2017, tại Công ty H Đắk Lắk). Theo báo cáo của Cục Thuế, trong quá trình thực hiện kiểm tra, Đoàn kiểm tra đã phát hiện và loại trừ khoản chi phí là giá trị thiệt hại của diện tích cao su bị chết khoảng 275 ha với giá trị thiệt hại gần 62 tỷ đồng ra khỏi chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN năm 2017 của công ty (Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019). Tuy nhiên, để bảo đảm quyền lợi và giải quyết vụ việc khách quan, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã gửi Công văn số 537/CT- KT2 ngày 15-02-2019 tới Tổng cục Thuế đề nghị hướng dẫn xác định chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN liên quan đến giá trị thiệt hại của diện tích cao su bị chết, do Công ty H Đắk Lắk không đồng ý với việc loại trừ khoản chi phí này của đoàn kiểm tra. Ngày 23-4-2019, Tổng cục Thuế có Công văn số 1609/TCT-CS trả lời Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk về nguyên tắc: *“Khoản chi phí không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh và không tương ứng với doanh thu tính thuế”* thì không được tính vào chi

phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN. Sau khi nhận được Công văn 1609/TCT-CS ngày 23-4-2019 của Tổng cục Thuế, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã tiến hành lập Phụ lục biên bản với Công ty H Đắk Lắk và ban hành Quyết định xử phạt số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 đối với công ty. Trong đó, đối với khoản chi phí cây cao su chết bị loại trừ năm 2017, công ty bị truy thu, xử phạt tổng số tiền là 15.711.956.489 đồng (truy thu thuế TNDN: 11.908.410.254 đồng, xử phạt: 2.381.682.051 đồng, tiền chấp nộp tiền thuế: 1.421.864.184 đồng). Không đồng ý với quyết định xử phạt của Cục Thuế liên quan đến việc bị loại trừ khoản chi phí cây cao su chết, ngày 17-5-2019, Công ty H Đắk Lắk đã gửi đơn khiếu nại lần 1 số 188/ĐKN-HADL tới Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk. Ngày 13-6-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT, theo đó không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk. Công ty tiếp tục gửi đơn khiếu nại lần thứ hai số 261/2019/ĐKN- HADL tới Tổng cục Thuế.

Về quy định xác định chi phí được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN, tại khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (được sửa đổi bởi khoản 2 Điều 6 Thông tư 119/2014/TT-BTC; Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC); điểm 2.1 khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định:

“Điều 6. Các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các 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 thuật.

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.

2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.1 Khoản chi không đáp ứng đủ các điều kiện quy định tại khoản 1 Điều này.

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... ”.

Trong quá trình giải quyết khiếu nại, Tổng cục Thuế đã xin ý kiến của các cơ quan chuyên môn (Bộ Tư Pháp, Bộ NN&PTNT, UBND tỉnh Đắk Lắk) về việc diện tích cây cao su bị chết của Công ty H Đắk Lắk có phải là trường hợp bất khả kháng hay không và theo ý kiến nhận được của các cơ quan chuyên môn, không có đơn vị nào xác định trường hợp của Công ty H Đắk Lắk là trường hợp bất khả kháng.

Căn cứ quy định tại khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT BTC (được sửa đổi bởi khoản 2 Điều 6 Thông tư 119/2014/TT-BTC; Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC); điểm 2.1 khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC và ý kiến của các cơ quan chuyên môn, ngày 30-3-2021, Tổng cục Thuế ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại lần 2, theo đó không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk.

Như vậy, nội dung giải quyết khiếu nại lần 02 của Tổng cục Thuế là đúng quy định của pháp luật và thực tế tình hình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Do đó, đề nghị Tòa án bác đơn khởi kiện của Công ty H Đắk Lắk.

Về nội dung:

[2.2.1]. Căn cứ ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk:

Tại Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk xác định: *“Khoản chi phí của vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định bị tổn thất 61.975.552.827 đồng là **khoản chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế** dẫn đến tăng so thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, tiền xử phạt vi phạm hành chính, và tiền lãi chậm nộp”.*

Sau khi Công ty H khiếu nại, thì tại Biên bản làm việc ngày 25-01-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk nêu lý do không chấp nhận: *“Đoàn kiểm tra xác định đây là **khoản chi không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp** theo quy định nêu trên **mà thuộc khoản chi theo quy định tại Điểm 2.31 khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính (đã được sửa đổi tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2019 của Bộ Tài chính)**, cụ thể:*

“2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.31. Chi về đầu tư xây dựng cơ bản trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định”.

Tại Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk thông báo về nội dung Văn bản số 1609/TCT-CS ngày 23-4-2019 của Tổng cục Thuế về việc trả lời chính sách thuế, với nội dung: “*Khoản chi 61,975 tỷ đồng ... là khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế do không tương ứng với doanh thu tính thuế*”.

Trên cơ sở Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019 và Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, buộc Công ty H Đắk Lắk phải nộp vào ngân sách Nhà nước với tổng số tiền là **15.718.676.489 đồng**, bao gồm: (1) Xử phạt vi phạm hành chính 2.388.402.051 đồng, (2) Phạt vi phạm về thủ tục thuế đối với hành vi khai sai nhưng không dẫn đến tiền thuế GTGT năm 2016 và 2017, thuế TNDN năm 2016 là 6.720.000 đồng, (3) Phạt vi phạm hành chính về hành vi khai sai dẫn đến thiếu số thuế TNDN phải nộp năm 2017 là 2.381.682.051 đồng,

(4) tiền truy thu thuế 11.908.410.254 đồng và (5) tiền chậm nộp thuế 1.421.864.184 đồng.

[2.2.2]. Khiếu nại và giải quyết khiếu nại:

Ngày 17-5-2019, Công ty H Đắk Lắk có Văn bản số 188/ĐKN-HADL khiếu nại Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 và tại Quyết định về việc giải quyết khiếu nại số 1637/QQĐ-TC ngày 13-6-2019, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk và yêu cầu công ty thực hiện Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019. Ngày 02-7-2019, công ty tiếp tục khiếu nại và tại Quyết định về việc giải quyết khiếu nại số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021, Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế giữ nguyên Quyết định về việc giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QQĐ-TC ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

[2.2.3]. Các yêu cầu khởi kiện:

Công ty H Đắk Lắk khởi kiện yêu cầu Tòa án: (1) Hủy toàn bộ Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, (2). Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk (3). Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế và (4) Hoàn lại cho Công ty H Đắk Lắk tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp đã thu không đúng, số tiền tạm tính đến

ngày 31-7-2022 là 9.000.000.000 đồng. Mặc dù, Công ty H Đắc Lắc có nhiều yêu cầu, nhưng các yêu cầu này chủ yếu là đề nghị công ty không phải nộp phạt hành vi vi phạm hành chính và bị truy thu tiền thuế; đồng thời, yêu cầu được hoàn trả lại số tiền đã nộp. Do đó, Hội đồng xét xử phúc thẩm sẽ xem xét, giải quyết cùng một nội dung, cụ thể:

[2.2.3.1]. Về thời hạn ban hành quyết định:

- Theo Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 của Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở Công ty H Đắc Lắc là 05 ngày làm việc, kể từ ngày 26-10-2018 (ngày công bố quyết định kiểm tra), nhưng sau 56 ngày làm việc, kể từ ngày 26-10-2018, Đoàn kiểm tra mới kết thúc kiểm tra và lập Biên bản kiểm tra thuế (ngày 17-01-2019). Như vậy, hoạt động kiểm tra thuế tại trụ sở công ty của Đoàn kiểm tra đã quá thời hạn nêu tại Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 và quy định tại điểm c khoản 2 Điều 78 của Luật Quản lý thuế 2006, gây ảnh hưởng đến hoạt động bình thường của Công ty H Đắc Lắc.

Căn cứ vào Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 xử phạt vi phạm hành chính và truy thu thuế đối với Công ty H Đắc Lắc. Tuy nhiên, căn cứ vào các chứng cứ, tài liệu có trong hồ sơ vụ án, có cơ sở để xác định Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 không đúng trình tự, thủ tục và không phản ánh đúng kết quả kiểm tra tại Công ty H Đắc Lắc đã thể hiện trước đó, cụ thể:

+ Biên bản làm việc ngày 07-5-2019 không được thực hiện trong quá trình kiểm tra thuế tại trụ sở người nộp thuế theo Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018, bởi lẽ việc kiểm tra thuế tại trụ sở Công ty H Đắc Lắc đã kết thúc vào ngày 17-01-2019.

+ Tại khoản 6 Điều 62 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06-11-2013 của Bộ Tài chính quy định: *“Trường hợp còn vướng mắc về cơ chế chính sách phải xin ý kiến cấp trên thì ghi nhận tại biên bản. Khi có văn bản trả lời của cấp trên thì đoàn kiểm tra hoặc bộ phận kiểm tra chịu trách nhiệm lập phụ lục biên bản với người nộp thuế để xử lý theo quy định của pháp luật”*, nhưng Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019 không ghi nhận ý kiến của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk là phải xin ý kiến cấp trên trước khi lập biên bản kiểm tra thuế theo quy định nêu trên.

+ Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk giữ nguyên các nội dung tại Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, trong khi Công ty H

Đắk Lắk có ý kiến: “*Đề nghị Đoàn kiểm tra căn cứ vào tình hình thực tế tại đơn vị xem xét lại số tiền truy thu thuế TNDN đối với khoản chi: 61.975.000.000 đồng*”.

- Theo quy định tại Điều 66 của Luật Xử lý vi phạm hành chính năm 2012, Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15-11-2013 của Bộ Tài chính quy định chi tiết về xử phạt vi phạm hành chính về thuế, thì thời hạn ban hành quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế tối đa không quá 60 ngày, kể từ ngày lập biên bản vi phạm hành chính về thuế. Tuy nhiên, sau khi lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, nhưng đến ngày 10-5-2019 (sau 113 ngày), Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk mới ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC. Như vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế khi đã hết thời hạn. Căn cứ khoản 1 Điều 65 của Luật Xử lý vi phạm hành chính năm 2012, khoản 5 Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15-11-2013 của Bộ Tài chính, trường hợp đã hết thời hạn thì Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không được xử phạt vi phạm hành chính về thuế. Do đó, tại Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk yêu cầu Công ty H Đắk Lắk nộp phạt hành chính 2.388.402.051 đồng là không đúng quy định.

[2.2.3.2]. Về khoản chi 61.975.552.827 đồng:

- Công ty H Đắk Lắk được thành lập theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 6000642921, do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Đắk Lắk cấp lần đầu ngày 17- 5-2007, đăng ký thay đổi lần thứ 15 ngày 31-10-2017 với ngành, nghề kinh doanh chính là trồng cây cao su. Sau đó, công ty được Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Đắk Lắk cấp các Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư (Dự án đầu tư: Trồng cây cao su) - Mã số dự án 2720141075, 8688557212, 4005346872, 4405357478. Trên cơ sở này, Công ty H

Đắk Lắk được UBND tỉnh Đắk Lắk cho thuê đất tại địa bàn huyện E theo các Quyết định số 3744/QĐ-UBND ngày 31-12-2008, số 2167/QĐ-UBND ngày 18-8-2009, số 1865/QĐ-UBND ngày 27-7-2010 và số 2258/QĐ-UBND ngày 31-8-2011 **để thực hiện các Dự án trồng cây cao su.**

Theo đó, từ năm 2010 đến năm 2012, công ty đã thực hiện tổng cộng 05 (năm) dự án trồng, chăm sóc vườn cây cao su trên diện tích 1.971,9 ha. Tuy nhiên, đến cuối năm 2016, khi vườn cây cao su chuẩn bị khai thác mủ, thì một phần cây cao su đã trồng trên diện tích 1.971,9 ha **bị chết khô từ trên ngọn** (diện tích cây cao su chết là 299,14 ha, chiếm 15,17% trên tổng diện tích 1.971,9 ha cây cao su đã trồng) do khu vực này có tính chất đất (tỷ lệ đất sét nhiều, đất lẫn nhiều đá bòn

bên dưới) khác với tính chất đất của phần lớn diện tích đất còn lại, nên không phù hợp để trồng cây lâu năm (cây cao su) sinh trưởng, phát triển lâu dài. Vì vậy, để giảm thiểu thiệt hại, đảm bảo hiệu quả sử dụng đất và hiệu quả của Dự án đầu tư trồng cây cao su, công ty đã đề nghị và được UBND tỉnh Đắk Lắk cho phép chuyển đổi diện tích đất trồng cây cao su kém hiệu quả sang trồng cây ăn quả theo Văn bản số 2156/UBND-NN&MT ngày 28-3-2017.

Theo sổ sách kế toán của công ty ghi nhận và kết quả xác minh của Tổng cục Thuế tại Quyết định về việc giải quyết khiếu nại lần hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 (bút lục số 11, 12) thể hiện số tiền Công ty H Đắk Lắk đã thực tế chi đầu tư để trồng, chăm sóc cây cao su trên diện tích cây bị tổn thất là 61.975.552.827 đồng.

Như vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk nhận định khoản chi 61.975.552.827 đồng là khoản chi không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp là không đúng thực tế đầu tư của Công ty H Đắk Lắk như đã nêu trên.

-Tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính về sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC) quy định:

“Điều 6. Các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các 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”.

Như đã phân tích trên, có đủ cơ sở để xác định khoản chi 61.975.552.827 đồng đầu tư trồng, chăm sóc vườn cây cao su là khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của Công ty H Đắk Lắk và công ty có đầy đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật. Vì vậy, khoản chi này đã đáp ứng đủ các điều kiện của chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

- Theo quy định tại khoản 1 Điều 2, khoản 1 Điều 3 Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25-4-2013 của Bộ Tài chính, thì vườn cây cao su chỉ được coi là tài sản cố định nếu thỏa mãn đồng thời cả 03 (ba) tiêu chuẩn: “a) *Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; b) Có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên;*

c) *Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy và có giá trị từ 30.000.000 đồng trở lên*”. Theo quy định này, thì vườn cây cao su của Công ty H Đắc Lắc **chưa được coi là tài sản cố định** do không đáp ứng 02 (hai) tiêu chuẩn “*Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên*”, bởi lẽ thực tế vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định, chưa đưa vào sử dụng (khai thác mủ) thì đã chết một phần, do thổ nhưỡng không phù hợp, nên không thể hình thành tài sản cố định. Vì vậy, theo nguyên tắc trích khấu hao tài sản cố định được quy định tại khoản 9 Điều 9 Thông tư số 45/2013/TT-BTC (nêu trên): “*Việc trích hoặc thôi trích khấu hao tài sản cố định được thực hiện bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà tài sản cố định tăng hoặc giảm. Doanh nghiệp thực hiện hạch toán tăng giảm tài sản cố định theo quy định hiện hành về chế độ kế toán doanh nghiệp*”, thì Công ty H Đắc Lắc chưa trích khấu hao tài sản cố định khi tài sản cố định chưa hình thành (tăng) mà thực hiện tính khoản chi đầu tư vườn cây cao su (bị tổn thất) vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là phù hợp quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

Đối với cây cao su phát triển tốt (chiếm 85% diện tích 1.971,9 ha cây cao su đã trồng), từ năm 2018, Công ty H Đắc Lắc đã đưa vào khai thác mủ và đã kết chuyển chi phí xây dựng cơ bản dở dang từ Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang sang Tài khoản 211 - Tài sản cố định (hữu hình) và thực hiện trích khấu hao theo quy định quản lý, sử dụng, trích khấu hao tài sản cố định. Đối với vườn cây cao su bị chết, do cây còn nhỏ Công ty H Đắc Lắc không thu hồi được chi phí đầu tư (thanh lý gỗ cây cao su), nên công ty đã kết chuyển toàn bộ chi phí xây dựng cơ bản dở dang từ Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang sang Tài khoản 811 - Chi phí khác (số được tính vào chi phí). Như vậy, Công ty H Đắc Lắc đã thực hiện kê khai, kết chuyển chi phí xây dựng vườn cây cao su phù hợp theo hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp được quy định tại khoản 3.1.14 Điều 46 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22-12-2014 của Bộ Tài chính, cụ thể:

“Điều 46. Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang:

3.1.14. Trường hợp dự án đầu tư bị hủy bỏ hoặc thu hồi, kế toán thanh lý dự án và thu hồi chi phí đầu tư. Phần chênh lệch giữa chi phí đầu tư và số thu từ việc thanh lý được phản ánh vào chi phí khác hoặc xác định trách nhiệm bồi thường của tổ chức, cá nhân, ghi: Nợ các TK 111, 112 - Số thu từ việc thanh lý dự án; Nợ TK 138 - Phải thu khác (số tổ chức, cá nhân phải bồi thường); nợ TK 811 - Chi phí khác (số được tính vào chi phí); có TK 241 - XDCB dở dang”.

Do đó, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk cho rằng: “Theo quy định khi hình thành tài sản cố định giá trị vườn cây sẽ được tính toán và phân bổ một cách có hệ thống vào chi phí sản xuất kinh doanh trong thời gian **trích khấu hao của tài sản cố định**” đối với khoản chi 61.975.552.827 đồng (phần diện tích cây cao su chết không thể hình thành tài sản cố định), từ đó xác định khoản chi này là khoản chi phí đầu tư vườn cây cao su **đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định nên không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế** là không đúng quy định của pháp luật và chưa phù hợp với thực tế đầu tư hình thành tài sản cố định (vườn cây cao su) của Công ty H Đắk Lắk như đã nêu trên.

- Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk các định khoản chi 61.975.552.827 đồng là khoản chi không được trừ do không tương ứng với doanh thu tính thuế là không phù hợp với thực tế và các quy định pháp luật, bởi lẽ vườn cây cao su của Công ty H Đắk Lắk đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định thì bị chết khô từ trên ngọn, **đây là thiệt hại thực tế của công ty** và thiệt hại này đã được UBND tỉnh Đắk Lắk, Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn tỉnh Đắk Lắk, các cơ quan hữu quan khác của tỉnh Đắk Lắk kiểm tra và xác nhận tại Biên bản kiểm tra ngày 02-12-2016 và Văn bản số 03/SNN-CCKL ngày 03-01-2017; đồng thời, do cây cao su bị chết khi còn nhỏ, nên Công ty H Đắk Lắk không thu hồi được chi phí đầu tư (thanh lý gỗ cây cao su).

Ngoài ra, cây cao su là loại cây công nghiệp dài ngày, thời gian kiến thiết cơ bản (trồng, chăm sóc) từ 6 - 8 năm, tính từ năm trồng tùy theo điều kiện thổ nhưỡng, chăm sóc. Thực tế, tại thời điểm năm 2017, Công ty H Đắk Lắk đang chăm sóc đối với vườn cây cao su phát triển bình thường (được trồng từ năm 2010 - 2012), nên chưa có doanh thu từ việc khai thác mủ cao su. Do đó, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk xác định khoản chi 61.975.552.827 đồng chỉ được trừ nếu có doanh thu tương ứng trong năm 2017 (trong khi vườn cây cao su bị tổn thất không thể có doanh thu) là không phù hợp với thực tế.

Từ những phân tích nêu trên, có cơ sở để xác định Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 là

không đúng quy định của pháp luật. Mặc dù, Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế xác định “*Căn cứ biên bản nghiệm thu về việc chặt, phá bỏ diện tích cây cao su **chết, kém phát triển** thì diện tích phá bỏ của Công ty H Đắc Lắc là 274,77 ha, tương ứng với giá trị thiệt hại là 61.975.552.827 đồng*” nhưng lại căn cứ ý kiến tham gia của Bộ Tư pháp, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn và UBND tỉnh Đắc Lắc để xác định “*Phần diện tích cây cao su bị chết của Công ty Cổ phần H Đắc Lắc không phải là trường hợp bất khả kháng*”, từ đó không chấp nhận các nội dung khiếu nại của Công ty H Đắc Lắc là chưa xem xét, đánh giá toàn bộ các chứng cứ, tài liệu một cách khách quan, ảnh hưởng nghiêm trọng đến quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty H Đắc Lắc.

Sau khi Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắc Lắc ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, tính đến ngày 28-3-2023, Công ty H Đắc Lắc đã nộp vào ngân sách Nhà nước 15.677.003.289 đồng (có bảng kê chi tiết do Cục Thuế tỉnh Đắc Lắc cung cấp). Do hủy Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắc Lắc, nên cần buộc Cục Thuế tỉnh Đắc Lắc phải hoàn trả cho Công ty H Đắc Lắc số tiền đã nộp.

Như vậy, kháng cáo của Công ty H Đắc Lắc đã được Hội đồng xét xử phúc thẩm xem xét và có cơ sở để chấp nhận.

TÌNH HUỐNG 17(53)
GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Trong tình huống này, doanh nghiệp có hai hoạt động tài chính là cho vay và đi vay. Mục đích của doanh nghiệp là bù trừ lãi giữa hai hoạt động trên để giảm số thuế thu nhập doanh nghiệp tính cho thu nhập từ hoạt động khác.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Công ty Cổ phần Thủy điện B trình bày:

Ngày 17/12/2018 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 2564/QĐ-CT xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty cổ phần Thủy điện B (sau đây viết tắt là Công ty) tổng số tiền 235.680.572 đồng (trong đó: xử phạt hành chính về hành vi khai sai thuế: 36.276.065 đồng; truy thu thuế Thu nhập doanh nghiệp: 181.380.326 đồng và phạt chậm nộp thuế TNDN: 18.024.182 đồng). Sau khi Công ty không đồng ý với Quyết định xử phạt số 2564/QĐ-CT thì Cục thuế tỉnh Đắk Lắk gửi văn bản xin ý kiến Tổng cục Thuế, đồng thời ngày 25/12/2018 Công ty cũng có Công văn số 148/BDHC-P2 đề nghị Tổng cục Thuế trả lời để Công ty có cơ sở khiếu nại với Cục thuế tỉnh Đắk Lắk. Ngày 14/01/2019, Tổng cục Thuế có Công văn 180/TCT-TTKT trả lời Công ty là “*Công ty CP thủy điện B có phát sinh lãi tiền gửi (năm 2016: 531.878.286 đồng; năm 2017: 1.621.042.029 đồng), chi phí lãi vay (năm 2016: 48.015.918.551đ; năm 2017: 56.421.489.728đ) thì thu nhập từ lãi tiền gửi được bù trừ vào chi phí để tính thu nhập được hưởng ưu đãi theo quy định*”. Tuy nhiên, ngày 18/12/2019, Cục thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Công văn số 6195/CT-TTKT2 trả lời Công ty không được bù trừ lãi tiền vay với lãi tiền gửi để tính thu nhập chịu thuế TNDN nên giữ nguyên nội dung Quyết định số 2564/QĐ-CT.

Không đồng ý với trả lời của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk tại Công văn số 6195/CT-TTKT2, Công ty khiếu nại thì ngày 13/8/2020, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Thông báo số 4989/TB-CT xác định tính đến ngày 30/6/2020 Công ty không còn nợ thuế. Ngày 22/10/2020 Cục thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 2529/QĐ-CT “*về việc cưỡng chế thi hành quyết định hành chính Thuế bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng*” để buộc Công ty phải nộp 235.680.572 đồng như nội dung Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk.

Công ty cho rằng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk tính thu nhập chịu thuế TNDN của Công ty dựa vào doanh thu tài chính (lãi tiền gửi) mà không trừ chi phí lãi tiền vay là không đúng vì: (i). Khoản 2 Điều 4 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài Chính quy định: “*Thu nhập chịu thuế = (Doanh thu - Chi phí được trừ) + Các khoản thu nhập khác*”. Khoản 7 Điều 7 Thông tư số

78/2014/TT-BTC quy định: “*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.*”; (ii). Doanh thu tài chính từ lãi tiền gửi của Công ty năm 2016 là 531.878.286 đồng, năm 2017 là 1.621.042.029 đồng; trong khi chi phí lãi vay của Công ty năm 2016 là 48.015.918.551 đồng, năm 2017 là 56.421.489.728 đồng. Theo cam kết trong Hợp đồng tín dụng mà Công ty vay Ngân hàng thì đối với các khoản vay chưa đến hạn trả nợ nếu muốn trả nợ trước hạn toàn bộ hoặc một phần thì phải báo trước 30 ngày bằng văn bản và được sự chấp thuận của bên cho vay và khoản tiền trả trước 1 phần tối thiểu là 5.000.000 USD (khoảng 114 tỷ Việt Nam đồng), đồng thời khi trả nợ trước hạn phải trả thêm khoản lãi suất cộng dồn tính trên số tiền trả trước và khoản tiền phạt bằng lãi suất cộng dồn. Do không đủ tiền để trả trước 1 phần tối thiểu 5 triệu USD và nếu có đủ 5 triệu USD để trả trước 1 phần thì cũng phải trả 2 lần lãi gây thiệt hại rất lớn, buộc Công ty phải đem khoản tiền vay chưa sử dụng đi gửi tại một tổ chức tín dụng khác lấy lãi. Tại *Biên bản kiểm tra thuế*, Cục thuế cũng xác định khoản thu từ lãi tiền gửi của Công ty thấp hơn các khoản chi trả lãi tiền vay, nhưng khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN thì Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk lại lấy trực tiếp Doanh thu tài chính (lãi tiền gửi) để tính thuế TNDN mà không trừ chi phí tài chính (lãi tiền vay) để buộc Công ty nộp thuế TNDN là không đúng quy định pháp luật, ảnh hưởng nghiêm trọng quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty; (iii). Vì các lý do trên, Công ty khởi kiện yêu cầu Tòa án hủy Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và hủy Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 về việc cưỡng chế thi hành Quyết định số 2564/QĐ-CT bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của Công ty tại Tổ chức tín dụng.

- *Người bị kiện là Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk (do người đại diện theo ủy quyền) trình bày:*

Ngày 04/01/2017, UBND tỉnh Đắk Lắk cấp *Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư* thay đổi lần thứ 2 với Mã số dự án 8511552116, thay thế *Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư* số 40121000095 do UBND tỉnh Đắk Lắk cấp lần đầu ngày 03/02/2010, chứng nhận giao cho Công ty Cổ phần Thủy điện B thực hiện Dự án đầu tư xây

dựng Nhà máy thủy điện với công suất 64MW tại các xã E, E1 và K huyện B, tỉnh Đắk Lắk. Dự án thuộc ngành, nghề đặc biệt được ưu đãi đầu tư và triển khai thực hiện đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn (huyện B, tỉnh Đắk Lắk - quy định tại Danh mục địa bàn ưu đãi đầu tư, ban hành kèm theo Nghị định 118/2015/NĐ-CP ngày 12/11/2015 của Chính phủ) nên được ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) mức 10% trong thời hạn 15 năm; được miễn thuế 04 năm và giảm 50% số tiền thuế phải nộp trong 09 năm tiếp theo tính từ năm đầu tiên doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế từ Dự án đầu tư; được miễn tiền thuê đất cho cả thời hạn thuê.

Căn cứ quy trình kiểm tra thuế ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20/4/2015 của Tổng cục Thuế thì ngày 23/10/2018 Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 2178/QĐ-CT về việc kiểm tra thuế và Quyết định 2323/QĐ-CT ngày 08/11/2018 về việc gia hạn thời gian kiểm tra thuế tại Công ty Cổ phần Thủy điện B, đối với thời kỳ kiểm tra: năm 2016 và năm 2017. Qua kiểm tra Đoàn kiểm tra thấy năm 2017 là năm thứ 4 Công ty Cổ phần Thủy điện B được hưởng ưu đãi về thuế thì thấy Công ty phát sinh chi phí và thu nhập như sau: (+) Lãi tiền vay phát sinh do vay vốn xây dựng Nhà máy thủy điện tại huyện B, là địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn; (+) Lãi tiền gửi có kỳ hạn phát sinh do Công ty chuyển tiền bán điện mà khách hàng trả tại tài khoản tiền gửi không kỳ hạn, chuyển sang tài khoản tiền gửi có kỳ hạn trên địa bàn thành phố B2 là địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn (*chỉ phát sinh thu nhập từ lãi tiền gửi có kỳ hạn đã nêu, không phát sinh thu nhập của hoạt động kinh doanh khác*).

Khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn về các khoản thu nhập khác quy định: *“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”*. Tuy nhiên, khoản 1 Điều 19 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày của Chính phủ quy định: *“Doanh nghiệp phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (bao gồm mức thuế suất ưu đãi hoặc miễn thuế, giảm thuế)...”* và khoản 2 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định: *“Trong thời gian đang được hưởng ưu*

đãi thuế thu nhập doanh nghiệp nếu doanh nghiệp thực hiện nhiều hoạt động sản xuất, kinh doanh thì doanh nghiệp phải tính riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (bao gồm mức thuế suất ưu đãi, mức miễn thuế, giảm thuế) và thu nhập từ hoạt động kinh doanh không được hưởng ưu đãi thuế để kê khai nộp thuế riêng”. Khoản 2 Điều 10 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 (sửa đổi, bổ sung khoản 4 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC) như sau: “4. 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:...

a) 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 II khu 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.

b) 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 này.

...

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:

(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 tại địa bàn thực hiện dự án đầu tư...”.

Công ty Cổ phần Thủy điện B phát sinh chi phí (lãi tiền vay) trên địa bàn huyện B là nơi có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn, nhưng phát sinh

thu nhập (lãi tiền gửi) trên địa bàn thành phố B2 (nơi có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn) là 2 địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khác nhau (không cùng địa bàn) nên không được bù trừ chi phí lãi vay với lãi tiền gửi khi tính thuế TNDN (chỉ được bù trừ khi cả 2 khoản tiền này phát sinh tại cùng địa bàn kinh tế xã hội). Vì vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không chấp nhận việc Công ty Cổ phần Thủy điện B bù trừ lãi tiền gửi với lãi tiền vay khi kê khai nộp thuế TNDN nên Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã ban hành Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 truy thu thuế, phạt khai sai và tính tiền chậm nộp với tổng số tiền 235.680.572 đồng là đúng pháp luật.

Không đồng ý với Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục Thuế thì ngày 25/12/2018 Công ty Cổ phần Thủy điện B có Công văn số 148/BDHC-P2 hỏi Tổng cục Thuế. Tuy nhiên, nội dung Công văn 148/BDHC-P2 Công ty chỉ hỏi xoay quanh quan điểm bù trừ giữa khoản thu từ lãi cho vay với chi trả lãi tiền vay theo khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính mà không nêu rõ các vấn đề liên quan đến ưu đãi đầu tư đối với thu nhập phát sinh ngoài địa bàn thực hiện dự án đầu tư nên Công văn số 180/TCT-TTKT ngày 14/01/2019 của Tổng cục Thuế có ý kiến được bù trừ vào chi phí để tính thuế TNDN. Mặt khác, ngày 10/01/2019 Cục Thuế có Công văn số 165/CT-KTT1 gửi Tổng cục Thuế báo cáo vướng mắc về chính sách ưu đãi thuế TNDN đối với Công ty CP điện Tam Long mà bản chất vướng mắc tương tự trường hợp Công ty CP Thủy điện B thì ngày 19/4/2019 Tổng cục Thuế có Công văn số 1540/TCT-CS đề nghị Cục Thuế cung cấp đầy đủ hồ sơ, tài liệu liên quan và đề xuất cụ thể về hướng xử lý để Tổng cục Thuế có căn cứ hướng dẫn. Ngày 21/5/2019, Cục Thuế gửi Công văn số 2434/CT-TTKT2, kèm theo các tài liệu nên ngày 11/12/2019 Tổng cục Thuế có Công văn số 5180/TCT-CS nêu: “*Căn cứ hướng dẫn nêu trên, trong thời gian được hưởng ưu đãi về thuế TNDN theo điều kiện địa bàn, khoản lãi tiền gửi có kỳ hạn của Công ty phát sinh trong năm trên địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn không được bù trừ với lãi tiền vay của Công ty phát sinh trên địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn*”.

Vì các lý do trên, Cục thuế cho rằng Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 truy thu thuế, phạt khai sai và tính tiền chậm nộp buộc Công ty Cổ phần Thủy điện B nộp tổng số tiền 235.680.572 đồng là đúng pháp luật. Sau khi hỏi, được Ngân hàng TMCP Công thương Việt Nam - Chi nhánh Đắk Lắk cung cấp tại Công văn số 102/2020/NHCTDL02 ngày 16/9/2020 cho biết số dư tài khoản của Công ty Cổ phần Thủy điện B tính đến lúc 09h20' ngày 16/9/2020 là 997.688.051 đồng là lớn hơn số tiền thuế đơn vị phải nộp nên Cục Thuế ban hành

Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 cưỡng chế thi hành Quyết định số 2564/QĐ-CT bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng là đúng pháp luật. Nay đề nghị Tòa án bác yêu cầu khởi kiện của Công ty Cổ phần Thủy điện B yêu cầu hủy Quyết định truy thu thuế, phạt khai sai và tính tiền chậm nộp số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 và Quyết định cưỡng chế thi hành nộp thuế số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020.

- Tại Bản án hành chính sơ thẩm số 16/2021/HC-ST ngày 15/4/2021, Tòa án nhân dân tỉnh Đắk Lắk quyết định:

[1]. Căn cứ khoản 1 Điều 30, khoản 1 Điều 32, Điều 116, điểm b khoản 2 Điều 193 Luật tổ tụng hành chính; Căn cứ khoản 7 Điều 7, khoản 2 Điều 4 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014; điểm b khoản 2 Điều 10 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015; Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013; Luật xử lý vi phạm hành chính; Điều 27 Thông tư 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013; Thông tư 215/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013;

Tuyên xử, chấp nhận đơn khởi kiện của Công ty Cổ phần Thủy điện B: Hủy Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty Cổ phần Thủy điện B và Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 về việc cưỡng chế thi hành quyết định hành chính Thuế bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng của Cục trưởng cục thuế tỉnh Đắk Lắk.

[2] Về án phí: Áp dụng khoản 2 Điều 32 Nghị quyết 326/2016/UBTVQH14 ngày 30/12/2016 của Ủy ban thường vụ Quốc hội quy định về mức thu, miễn, giảm, thu, nộp, quản lý và sử dụng án phí và lệ phí Tòa án, buộc: - Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk phải chịu 300.000 đồng án phí hành chính sơ thẩm; - Công ty Cổ phần Thủy điện B không phải chịu án phí hành chính sơ thẩm. Hoàn trả Công ty Cổ phần Thủy điện B 300.000 đồng tiền tạm ứng án phí hành chính sơ thẩm đã nộp theo Biên lai số AA/2019/0017421 ngày 16/11/2020 tại Cục Thi hành án dân sự tỉnh Đắk Lắk.

- Ngày 29/4/2021 Cục thuế tỉnh Đắk Lắk kháng cáo.

Về nội dung

[1] Theo **Bản thuyết minh báo cáo tài chính** đối với Công ty CP thủy điện B do Công ty TNHH dịch vụ Tư vấn tài chính kế toán & Kiểm toán phía Nam sau khi kiểm toán lập và phê duyệt thì lãi vay phải trả của Công ty Cổ phần Thủy điện B năm 2016 là 44.460.106.436 đồng, năm 2017 là 53.091.982.243 đồng (bút lục 24 trang 31, bút lục 23 trang 33). Tại **Biên bản kiểm tra thuế** ngày 12/12/2018

(bút lục 30) Đoàn kiểm tra của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk xác định: Năm 2016: Tổng doanh thu từ hoạt động tài chính của Công ty Cổ phần Thủy điện B là 987.501.381 đồng (trong đó: Lãi tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn được ưu đãi đầu tư là 19.034.132 đồng; lãi tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn 512.844.154 đồng; chênh lệch tỷ giá 455.623.095 đồng), khoản lãi tiền gửi 512.844.154 đồng có kỳ hạn là khoản thu nhập phát sinh trên địa bàn thành phố B2 không được ưu đãi thuế TNDN; Năm 2017: Tổng doanh thu từ hoạt động tài chính của Công ty Cổ phần Thủy điện B là 2.907.870.212 đồng (trong đó: Lãi tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn được ưu đãi đầu tư là 20.284.712 đồng; lãi tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn 1.621.042.029 đồng; chênh lệch tỷ giá 1.266.543.471 đồng), khoản lãi tiền gửi 1.621.042.029 đồng có kỳ hạn là khoản thu nhập phát sinh trên địa bàn thành phố B2 không được ưu đãi thuế TNDN. Trên cơ sở kết quả kiểm tra, tại Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk xác định thu nhập chịu thuế TNDN của Công ty Cổ phần Thủy điện B để buộc nộp truy thu 181.380.326 đồng {Năm 2016: $(512.844.154 \text{ đồng} \times 17\%) \times 50\% = 43.591.753 \text{ đồng}$; Năm 2017: $(1.621.042.029 \text{ đồng} \times 17\%) \times 50\% = 137.788.572 \text{ đồng}$ }. Như vậy, cách tính thuế của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk: Thu nhập chịu thuế = Doanh thu; Số tiền thuế TNDN phải nộp = Doanh thu x Thuế suất là trái nguyên tắc tính thuế TNDN là tính trên “thu nhập còn lại” của Doanh nghiệp, trái quy định tại khoản 2 Điều 4 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 {Thu nhập chịu thuế = (Doanh thu - chi phí được trừ) + Các khoản thu nhập khác}, trái quy định tại khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC hướng dẫn tính thu nhập chịu thuế TNDN = Lãi tiền gửi - lãi tiền vay; sau khi tính được thu nhập chịu thuế mới tính đến số thuế TNDN phải nộp. Theo **Bản thuyết minh báo cáo tài chính** đối với Công ty CP thủy điện B do Công ty TNHH dịch vụ Tư vấn tài chính kế toán & Kiểm toán phía Nam sau khi kiểm toán lập và phê duyệt thì lãi vay phải trả của Công ty Cổ phần Thủy điện B năm 2016 là 44.460.106.436 đồng, năm 2017 là 53.091.982.243 đồng (bút lục 24 trang 31, bút lục 23 trang 33); do đó, theo nguyên tắc tính thuế TNDN và quy định tại khoản 2 Điều 4, khoản 7 Điều 7 Thông tư 78/2014/TT-BTC thì lãi tiền vay phải trả cao hơn lãi tiền gửi 1.621.042.029 đồng nên thu nhập chịu thuế TNDN bằng 0, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk lấy Doanh thu lãi tiền gửi để tính thuế TNDN mà không trừ chi phí lãi vay là không đúng pháp luật.

[2] Xét, căn cứ mà Cục trưởng cục thuế tỉnh Đắk Lắk viện dẫn để ban hành Quyết định xử phạt và truy thu thuế là do khoản thu từ lãi tiền lãi là khoản thu nhập phát sinh trên địa bàn thành phố B2 là địa bàn có điều kiện kinh tế “*khó khăn*” chứ không phải “*đặc biệt khó khăn*” như địa bàn huyện B nên không được

khấu trừ lãi tiền gửi với lãi tiền vay để truy thu thuế TNDN chỉ tính trên lãi tiền gửi thì thấy: [3.1]. Như đã trích dẫn quy định của pháp luật tại mục [2] nêu trên thì việc Cục thuế tỉnh Đắk Lắk tính thuế TNDN chỉ trên lãi tiền gửi trên địa bàn khác so với địa bàn thực hiện Dự án thủy điện tại B là trái nguyên tắc và quy định về cách tính Thuế TNDN; [3.2]. Hơn nữa, tại Công văn số 180/TCT-TTKT ngày 14/01/2019 Tổng cục Thuế đã trả lời trường hợp cụ thể của Công ty Cổ phần Thủy điện B là: “*Công ty CP thủy điện B có phát sinh lãi tiền gửi (năm 2016: 531.878.286đ; năm 2017: 1.641.326.741đ), chi phí lãi vay (năm 2016: 48.015.918.551đ; năm 2017: 56.421.489.728đ) thì thu nhập từ lãi tiền gửi được bù trừ vào chi phí để tính thu nhập được hưởng ưu đãi theo quy định*”, trả lời này là phù hợp với quy định tại khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT- BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính.

Trong Đơn kháng cáo Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk còn cho rằng khi tính thuế TNDN đối với Công ty Cổ phần Thủy điện B và Công ty cổ phần Điện Tam Long Cục Thuế gặp vướng mắc như nhau nên hỏi Tổng Cục Thuế; tuy nhiên, tại Công văn số 180/TCT-TTKT ngày 14/01/2019 Tổng cục Thuế trả lời trường hợp Công ty Cổ phần Thủy điện B là khi tính thuế TNDN được bù, trừ lãi tiền gửi với lãi tiền vay, còn tại Công văn số 5180/TCT-CS ngày 11/12/2019 Tổng cục thuế trả lời trường hợp Công ty cổ phần Điện Tam Long khi tính thuế TNDN không được bù, trừ lãi tiền gửi với lãi tiền vay. Ngoài ra, Cục Thuế cũng vướng mắc về thuế đối với trường hợp tương tự là Công ty cổ phần Điện mặt trời Serepok nên Cục Thuế tiếp tục hỏi Tổng Cục Thuế thì tại Công văn số 1031/TCT- TTKT ngày 09/4/2021 Tổng cục Thuế khẳng định “*trường hợp khoản lãi tiền gửi có kỳ hạn của đơn vị không thuộc địa bàn ưu đãi đầu tư; không thuộc lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì không được hưởng ưu đãi theo quy định*”. Do đó, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk cho rằng trường hợp Công ty cổ phần Thủy điện B Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk khi tính thuế TNDN không bù, trừ lãi tiền gửi với lãi tiền vay mà chỉ tính trên cơ sở lãi tiền gửi phát sinh ngoài địa bàn ưu đãi đầu tư là đúng. Xét thấy, ý kiến của Tổng cục Thuế tại Công văn số 1031/TCT-TTKT ngày 09/4/2021 (*trường hợp khoản lãi tiền gửi có kỳ hạn của đơn vị không thuộc địa bàn ưu đãi đầu tư; không thuộc lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì không được hưởng ưu đãi theo quy định*) được hiểu và áp dụng khi tính mức ưu đãi thuế TNDN nếu phát sinh “*Thu nhập còn lại phải chịu thuế TNDN*” tại các địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khác nhau có mức ưu đãi thuế TNDN khác nhau thì tính mức thuế TNDN khác nhau (theo Phụ lục ban hành kèm Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ thì huyện B là địa bàn kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn được hưởng

mức ưu đãi thuế TNDN là 10%, TP B2 là địa bàn kinh tế xã hội khó khăn được hưởng mức ưu đãi thuế TNDN là 20%). Tại ***Bản thuyết minh báo cáo tài chính*** đối với Công ty CP thủy điện B do Công ty TNHH dịch vụ Tư vấn tài chính kế toán & Kiểm toán phía Nam sau khi kiểm toán lập và phê duyệt và ***Biên bản kiểm tra thuế*** ngày 12/12/2018 của Đoàn kiểm tra của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk ghi nhận lãi tiền vay cao hơn lãi tiền gửi (Biên bản kiểm tra còn nêu rõ: “*chỉ phát sinh thu nhập từ lãi tiền gửi có kỳ hạn đã nêu, không phát sinh thu nhập của hoạt động kinh doanh khác*”). Như vậy, Công ty Cổ phần Thủy điện B không có “*Thu nhập còn lại phải chịu thuế TNDN*” nên việc Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk cho rằng Công ty gửi tiền tại TP B2 nên tính thuế TNDN trên lãi tiền gửi với mức ưu đãi thuế TNDN 17% là không đúng nguyên tắc tính thuế TNDN. Mặt khác, Công ty Cổ phần Thủy điện B đầu tư xây dựng các Nhà máy thủy điện tại các xã E, E1 và K, huyện B, tỉnh Đắk Lắk là thuộc “*lĩnh vực đầu tư được ưu đãi*” và Dự án triển khai trên “*địa bàn được ưu đãi đầu tư*” (theo Danh mục địa bàn ưu đãi đầu tư, ban hành kèm theo Nghị định số 118/2015/NĐ-CP ngày 12/11/2015 của Chính phủ) nên căn cứ ý kiến của Tổng Cục thuế tại Công văn số 1031/TCT-TTKT nêu trên thì khoản lãi tiền gửi mà Công ty Cổ phần Thủy điện B dù gửi ở địa bàn thành phố B2 cũng phải được hưởng ưu đãi theo quy định.

[3] Từ viện dẫn các quy định của pháp luật và phân tích tại các luận điểm nêu trên, Hội đồng xét xử phúc thẩm xét thấy Tòa án cấp sơ thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty Cổ phần Thủy điện B hủy toàn bộ Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty Cổ phần Thủy điện B và hủy Quyết định cưỡng chế thi hành Quyết định hành chính Thuế số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk là có cơ sở, đúng pháp luật nên bác kháng cáo của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk, giữ nguyên bản án hành chính sơ thẩm. Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk kháng cáo không được chấp nhận phải chịu án phí hành chính phúc thẩm.

TÌNH HUỐNG 18(49)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tương tự tình huống số 17, tình huống này phản ánh tính đa dạng nhiều chiều trong đánh giá việc bù trừ lãi vay trong xác định nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Ngày 17/12/2018 Cục trưởng **Cục thuế tỉnh Đ** ban hành Quyết định số 2564/QĐ-CT xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với **Công ty cổ phần T** (sau đây viết tắt là Công ty) tổng số tiền 235.680.572 đồng (trong đó: xử phạt hành chính về hành vi khai sai thuế: 36.276.065 đồng; truy thu thuế Thu nhập doanh nghiệp: 181.380.326 đồng và phạt chậm nộp thuế TNDN: 18.024.182 đồng). Sau khi Công ty không đồng ý với Quyết định xử phạt số 2564/QĐ-CT thì **Cục thuế tỉnh Đ** gửi văn bản xin ý kiến **Tổng cục T1**, đồng thời ngày 25/12/2018 Công ty cũng có Công văn số 148/BDHC-P2 đề nghị **Tổng cục T1** trả lời để Công ty có cơ sở khiếu nại với **Cục thuế tỉnh Đ**. Ngày 14/01/2019, **Tổng cục T1** có Công văn 180/TCT-TTKT trả lời Công ty là “**Công ty CP T có phát sinh lãi tiền gửi (năm 2016: 531.878.286 đồng; năm 2017: 1.621.042.029 đồng), chi phí lãi vay (năm 2016: 48.015.918.551đ; năm 2017: 56.421.489.728đ) thì thu nhập từ lãi tiền gửi được bù trừ vào chi phí để tính thu nhập được hưởng ưu đãi theo quy định**”. Tuy nhiên, ngày 18/12/2019, **Cục thuế tỉnh Đ** ban hành Công văn số 6195/CT-TTKT2 trả lời Công ty không được bù trừ lãi tiền vay với lãi tiền gửi để tính thu nhập chịu thuế TNDN nên giữ nguyên nội dung Quyết định số 2564/QĐ-CT.

Không đồng ý với trả lời của **Cục thuế tỉnh Đ** tại Công văn số 6195/CT-TTKT2, **Công ty K** thì ngày 13/8/2020, **Cục Thuế tỉnh Đ** ban hành Thông báo số 4989/TB-CT xác định tính đến ngày 30/6/2020 Công ty không còn nợ thuế. Ngày 22/10/2020 **Cục thuế tỉnh Đ** ban hành Quyết định số 2529/QĐ-CT “*về việc cưỡng chế thi hành quyết định hành chính Thuế bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng*” để buộc Công ty phải nộp 235.680.572 đồng như nội dung Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục trưởng **Cục thuế tỉnh Đ**.

Công ty cho rằng **Cục thuế tỉnh Đ** tính thu nhập chịu thuế TNDN của **Công ty D** vào doanh thu tài chính (lãi tiền gửi) mà không trừ chi phí lãi tiền vay là không đúng vì: (i). Khoản 2 Điều 4 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của **Bộ T2** quy định: “*Thu nhập chịu thuế = (Doanh thu - Chi phí được trừ) + Các khoản thu nhập khác*”. Khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy

định: “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.”; (ii). Doanh thu tài chính từ lãi tiền gửi của Công ty năm 2016 là 531.878.286 đồng, năm 2017 là 1.621.042.029 đồng; trong khi chi phí lãi vay của Công ty năm 2016 là 48.015.918.551 đồng, năm 2017 là 56.421.489.728 đồng. Theo cam kết trong Hợp đồng tín dụng mà Công ty vay Ngân hàng thì đối với các khoản vay chưa đến hạn trả nợ nếu muốn trả nợ trước hạn toàn bộ hoặc một phần thì phải báo trước 30 ngày bằng văn bản và được sự chấp thuận của bên cho vay và khoản tiền trả trước 1 phần tối thiểu là 5.000.000 USD (khoảng 114 tỷ Việt Nam đồng), đồng thời khi trả nợ trước hạn phải trả thêm khoản lãi suất cộng dồn tính trên số tiền trả trước và khoản tiền phạt bằng lãi suất cộng dồn. Do không đủ tiền để trả trước 1 phần tối thiểu 5 triệu USD và nếu có đủ 5 triệu USD để trả trước 1 phần thì cũng phải trả 2 lần lãi gây thiệt hại rất lớn, buộc Công ty phải đem khoản tiền vay chưa sử dụng đi gửi tại một tổ chức tín dụng khác lấy lãi. Tại *Biên bản kiểm tra thuế*, Cục thuế cũng xác định khoản thu từ lãi tiền gửi của Công ty thấp hơn các khoản chi trả lãi tiền vay, nhưng khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN thì Cục Thuế tỉnh Đ lại lấy trực tiếp Doanh thu tài chính (lãi tiền gửi) để tính thuế TNDN mà không trừ chi phí tài chính (lãi tiền vay) để buộc Công ty nộp thuế TNDN là không đúng quy định pháp luật, ảnh hưởng nghiêm trọng quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty; (iii). Vì các lý do trên, Công ty khởi kiện yêu cầu Tòa án hủy Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và hủy Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 về việc cưỡng chế thi hành Quyết định số 2564/QĐ-CT bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của Công ty tại Tổ chức tín dụng.

- Người bị kiện là Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ (do người đại diện theo ủy quyền) trình bày:

Ngày 04/01/2017, UBND tỉnh Đ cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư thay đổi lần thứ 2 với Mã số dự án 8511552116, thay thế Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư số 40121000095 do UBND tỉnh Đ cấp lần đầu ngày 03/02/2010, chứng nhận giao cho Công ty cổ phần T thực hiện Dự án đầu tư xây dựng Nhà máy thủy điện

với công suất 64MW tại các xã E, E và K huyện B, tỉnh Đắk Lắk. Dự án thuộc ngành, nghề đặc biệt được ưu đãi đầu tư và triển khai thực hiện đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn (huyện B, tỉnh Đắk Lắk - quy định tại Danh mục địa bàn ưu đãi đầu tư, ban hành kèm theo Nghị định 118/2015/NĐ-CP ngày 12/11/2015 của Chính phủ) nên được ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) mức 10% trong thời hạn 15 năm; được miễn thuế 04 năm và giảm 50% số tiền thuế phải nộp trong 09 năm tiếp theo tính từ năm đầu tiên doanh nghiệp có thu nhập chịu thuế từ Dự án đầu tư; được miễn tiền thuê đất cho cả thời hạn thuê.

Căn cứ quy trình kiểm tra thuế ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20/4/2015 của Tổng cục T1 thì ngày 23/10/2018 Cục Thuế tỉnh Đ ban hành Quyết định số 2178/QĐ-CT về việc kiểm tra thuế và Quyết định 2323/QĐ-CT ngày 08/11/2018 về việc gia hạn thời gian kiểm tra thuế tại Công ty cổ phần T, đối với thời kỳ kiểm tra: năm 2016 và năm 2017. Qua kiểm tra Đoàn kiểm tra thấy năm 2017 là năm thứ 4 Công ty cổ phần T được hưởng ưu đãi về thuế thì thấy Công ty phát sinh chi phí và thu nhập như sau: (+) Lãi tiền vay phát sinh do vay vốn xây dựng Nhà máy thủy điện tại huyện B, là địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn; (+) Lãi tiền gửi có kỳ hạn phát sinh do Công ty chuyển tiền bán điện mà khách hàng trả tại tài khoản tiền gửi không kỳ hạn, chuyển sang tài khoản tiền gửi có kỳ hạn trên địa bàn thành phố B là địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn (*chỉ phát sinh thu nhập từ lãi tiền gửi có kỳ hạn đã nêu, không phát sinh thu nhập của hoạt động kinh doanh khác*).

Khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ T2 hướng dẫn về các khoản thu nhập khác quy định: “*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*”. Tuy nhiên, khoản 1 Điều 19 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày của Chính phủ quy định: “*Doanh nghiệp phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (bao gồm mức thuế suất ưu đãi hoặc miễn thuế, giảm thuế)...*” và khoản 2 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định: “*Trong thời gian đang được hưởng ưu đãi thuế*

thu nhập doanh nghiệp nếu doanh nghiệp thực hiện nhiều hoạt động sản xuất, kinh doanh thì doanh nghiệp phải tính riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (bao gồm mức thuế suất ưu đãi, mức miễn thuế, giảm thuế) và thu nhập từ hoạt động kinh doanh không được hưởng ưu đãi thuế để kê khai nộp thuế riêng”. Khoản 2 Điều 10 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 (sửa đổi, bổ sung khoản 4 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC) như sau: “4. 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:...

- a) 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 II khu 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.
- b) 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 này. ...
- c) 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:

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 tại địa bàn thực hiện dự án đầu tư... ”.

Công ty cổ phần T phát sinh chi phí (lãi tiền vay) trên địa bàn huyện B là nơi có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn, nhưng phát sinh thu nhập (lãi tiền

gửi) trên địa bàn **thành phố B** (nơi có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn) là 2 địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khác nhau (không cùng địa bàn) nên không được bù trừ chi phí lãi vay với lãi tiền gửi khi tính thuế TNDN (chỉ được bù trừ khi cả 2 khoản tiền này phát sinh tại cùng địa bàn kinh tế xã hội). Vì vậy, **Cục Thuế tỉnh Đ** không chấp nhận việc **Công ty cổ phần T** bù trừ lãi tiền gửi với lãi tiền vay khi kê khai nộp thuế TNDN nên **Cục Thuế tỉnh Đ** đã ban hành Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 truy thu thuế, phạt khai sai và tính tiền chậm nộp với tổng số tiền 235.680.572 đồng là đúng pháp luật.

Không đồng ý với Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của **Cục T** thì ngày 25/12/2018 **Công ty cổ phần T** có Công văn số 148/BDHC-P2 hỏi **Tổng cục T1**. Tuy nhiên, nội dung Công văn 148/BDHC-P2 Công ty chỉ hỏi xoay quanh quan điểm bù trừ giữa khoản thu từ lãi cho vay với chi trả lãi tiền vay theo khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của **Bộ T2** mà không nêu rõ các vấn đề liên quan đến ưu đãi đầu tư đối với thu nhập phát sinh ngoài địa bàn thực hiện dự án đầu tư nên Công văn số 180/TCT-TTKT ngày 14/01/2019 của **Tổng cục T1** có ý kiến được bù trừ vào chi phí để tính thuế TNDN. Mặt khác, ngày 10/01/2019 **Cục T** có Công văn số 165/CT-KTT1 gửi **Tổng cục T1** báo cáo vướng mắc về chính sách ưu đãi thuế TNDN đối với **Công ty CP Đ** mà bản chất vướng mắc tương tự trường hợp **Công ty CP T** thì ngày 19/4/2019 **Tổng cục T1** có Công văn số 1540/TCT-CS đề nghị Cục Thuế cung cấp đầy đủ hồ sơ, tài liệu liên quan và đề xuất cụ thể về hướng xử lý để **Tổng cục T1** có căn cứ hướng dẫn. Ngày 21/5/2019, **Cục T** gửi Công văn số 2434/CT-TTKT2, kèm theo các tài liệu nên ngày 11/12/2019 **Tổng cục T1** có Công văn số 5180/TCT-CS nêu: “*Căn cứ hướng dẫn nêu trên, trong thời gian được hưởng ưu đãi về thuế TNDN theo điều kiện địa bàn, khoản lãi tiền gửi có kỳ hạn của Công ty phát sinh trong năm trên địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn không được bù trừ với lãi tiền vay của Công ty P trên địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn*”.

Vì các lý do trên, Cục thuế cho rằng Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 truy thu thuế, phạt khai sai và tính tiền chậm nộp buộc **Công ty cổ phần T** nộp tổng số tiền 235.680.572 đồng là đúng pháp luật. Sau khi hỏi, được **Ngân hàng TMCP C - Chi nhánh Đ1** cung cấp tại Công văn số 102/2020/NHCTDL02 ngày 16/9/2020 cho biết số dư tài khoản của **Công ty cổ phần T** tính đến lúc 09h20' ngày 16/9/2020 là 997.688.051 đồng là lớn hơn số tiền thuế đơn vị phải nộp nên Cục Thuế ban hành Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 cưỡng chế thi hành Quyết định số 2564/QĐ-CT bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng là đúng pháp luật.

Nay đề nghị Tòa án bác yêu cầu khởi kiện của Công ty cổ phần T yêu cầu hủy Quyết định truy thu thuế, phạt khai sai và tính tiền chậm nộp số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 và Quyết định cưỡng chế thi hành nộp thuế số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020.

Về nội dung: xét kháng cáo của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ, Hội đồng xét xử thấy rằng:

[2.1]. Đối với Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty Cổ phần T:

Ngày 23/10/2018, Cục thuế tỉnh Đ ban hành Quyết định số 2178/QĐ-CT về việc kiểm tra thuế và Quyết định số 2323/QĐ-CT ngày 08/11/2018 về việc gia hạn thời gian kiểm tra thuế tại Công ty Cổ phần T, đối với thời kỳ kiểm tra là năm 2016 và năm 2017. Qua kiểm tra thấy năm 2017 là năm thứ tư Công ty Cổ phần T được hưởng ưu đãi về thuế, Công ty phát sinh chi phí và thu nhập như sau: (+) Lãi tiền vay phát sinh do vay vốn xây dựng Nhà máy thủy điện tại huyện B, là địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn; (+) Lãi tiền gửi có kỳ hạn phát sinh do Công ty chuyển tiền bán điện mà khách hàng trả tại tài khoản tiền gửi không kỳ hạn, chuyển sang tài khoản tiền gửi có kỳ hạn trên địa bàn thành phố B là địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn.

Ngày 12/12/2018, Đoàn Kiểm tra của Cục thuế tỉnh Đ đã tiến hành kiểm tra và lập Biên bản kiểm tra thuế tại Công ty Cổ phần T, Đoàn kiểm tra đã xác định: thu nhập không được miễn thuế số kiểm tra tăng so với báo cáo là 512.844.154 đồng, đây là khoản “lãi tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn”, là “khoản thu nhập phát sinh trên địa bàn thành phố B không được ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo địa bàn đặc thù khó khăn”.

Ngày 17/12/2018, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đ ban hành Quyết định số 2564/QĐ-CT, xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty T vì đã thực hiện hành vi vi phạm hành chính: khai sai số thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập

doanh nghiệp phải nộp của năm 2016, 2017; hình thức xử phạt hành chính bằng tiền, số tiền là 36.276.065 đồng; biện pháp khắc phục hậu quả số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp truy thu là 181.380.326 đồng và tiền chậm nộp tiền thuế số tiền là 18.024.182 đồng, tổng số tiền là 235.680.572 đồng.

Theo các quy định tại khoản 7 Điều 7, khoản 4 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC và khoản 2 Điều 10 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày

22/6/2015 (sửa đổi, bổ sung khoản 4 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC) của Bộ T2 thì Công ty Cổ phần T là doanh nghiệp thực hiện Dự án đầu tư xây dựng nhà máy T3 với công suất 64MW tại các xã: E, E và K, huyện B, tỉnh Đắk Lắk và được hưởng các ưu đãi: dự án thuộc ngành, nghề đặc biệt ưu đãi đầu tư và triển khai thực hiện đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn nên Công ty T là doanh nghiệp vừa đáp ứng được điều kiện về ngành, nghề ưu đãi đầu tư vừa được ưu đãi về địa bàn đầu tư. Tuy nhiên, khoản tiền lãi gửi Ngân hàng mà Công ty T kê khai vào mục ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp là không đúng, vì đó là khoản lãi tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn được xác định là khoản thu nhập khác không thuộc các ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh ghi trong đăng ký kinh doanh của doanh nghiệp theo quy định tại khoản 7 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC.

Như vậy, Công ty T đã chuyển tiền bán điện mà khách hàng trả tại tài khoản tiền gửi không kỳ hạn chuyển sang tài khoản tiền gửi có kỳ hạn trên địa bàn thành phố B để lấy lãi suất cao hơn (tại phiên tòa sơ thẩm Công ty T cũng thừa nhận việc này); do đó khoản tiền lãi ngân hàng có kỳ hạn không phải là thu nhập phát sinh từ hoạt động sản xuất kinh doanh theo đăng ký trên địa bàn ưu đãi đầu tư như nhận định của Tòa án cấp sơ thẩm.

Hoạt động kinh doanh thủy điện của doanh nghiệp trên địa bàn huyện B và hoạt động dùng tiền thu được từ hoạt động kinh doanh thủy điện để gửi tiết kiệm có kỳ hạn là 02 hoạt động độc lập của doanh nghiệp và phải hạch toán riêng. Hoạt động nào là hoạt động ưu tiên về thuế và diễn ra tại địa bàn nào được ưu tiên sẽ căn cứ quy định mức ưu tiên ngành nghề, địa bàn để tính thu nhập chịu thuế (khoản 2 Điều 18 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp). Hoạt động đầu tư thủy điện tại Buôn Đ là hoạt động được ưu đãi thuế về cả lĩnh vực đầu tư và địa bàn đầu tư. Hoạt động dùng tiền thu được từ hoạt động kinh doanh thủy điện để gửi tiết kiệm có kỳ hạn lấy lãi thì không phải hoạt động có trong giấy phép kinh doanh nên không phải là hoạt động được ưu đãi thuế; mặt khác, hoạt động này diễn ra trên địa bàn thành phố B không phải là địa bàn được ưu đãi thuế. Chỉ trong trường hợp tiền thu được từ hoạt động kinh doanh thủy điện của doanh nghiệp được giữ tại một tài khoản ở ngân hàng và theo quy định đương nhiên khoản tiền này sẽ được ngân hàng tính lãi không kỳ hạn thì phần lãi này sẽ được ưu tiên thuế vì đó là hoạt động liên quan trực tiếp tới hoạt động kinh doanh thủy điện (tiết a khoản 2 Điều 10 Thông tư 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ T2).

Công ty T cho rằng khoản thu từ tiền lãi gửi, lãi cho vay vốn đối với số tiền thu được từ hoạt động kinh doanh thủy điện thấp hơn các khoản chi trả tiền lãi vay

của Công ty theo quy định, nên sau khi bù trừ thì phần chênh lệch còn lại được giảm trừ vào thu nhập sản xuất kinh doanh chính để xác định thu nhập chịu thuế là không có cơ sở để chấp nhận.

Cục trưởng **Cục thuế tỉnh Đ** ban hành Quyết định xử phạt số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 đối với **Công ty Cổ phần T**, hình thức xử phạt hành chính bằng tiền, tổng số tiền bị xử phạt là **235.680.572** đồng, trong đó tiền phạt vi phạm khai sai về thuế là 36.276.065 đồng, số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp bị truy thu là 181.380.326 đồng và tiền chậm nộp tiền thuế là 18.024.182 đồng là có căn cứ, đúng quy định. Toà án cấp sơ thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện của **Công ty cổ phần T**, huỷ Quyết định xử phạt số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 của Cục trưởng **Cục thuế tỉnh Đ** là không có cơ sở.

[2.2]. Đối với Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 về việc cưỡng chế thi hành quyết định hành chính Thuế bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng của Cục trưởng **Cục thuế tỉnh Đ**:

Căn cứ dữ liệu tại cơ quan thuế về tình hình kê khai và nộp thuế vào ngân sách Nhà nước, **Cục thuế tỉnh Đ** đã ban hành các thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp gửi **Công ty cổ phần T** nhiều lần. Tại Thông báo số 6399/TB-CT ngày 20/10/2020, Cục thuế thông báo cho **Công ty Cổ phần T** việc chưa nộp đủ số tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp tính đến ngày 30/9/2020 là 192.543.959 đồng, trong đó số tiền chưa nộp ngân sách Nhà nước tính đến ngày 31/8/2020 về thuế Thu nhập doanh nghiệp là 181.380.326 đồng.

Trên cơ sở yêu cầu của cơ quan thuế, ngày 16/9/2020, **Ngân hàng TMCP C - Chi nhánh Đ1** cho biết số dư tài khoản của **Công ty Cổ phần T** tính đến 09h20' ngày 16/9/2020 là 997.688.051 đồng, số dư tài khoản này lớn hơn số tiền thuế mà **Công ty Cổ phần T** phải nộp nên Cục trưởng Cục thuế ban hành Quyết định 2529/QĐ-CT, cưỡng chế thi hành Quyết định số 2564/QĐ-CT bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản của đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng là có cơ sở, đúng pháp luật.

[3]. Từ phân tích, nhận định tại các mục [2.1], [2.2] nêu trên của bản án thấy rằng: Bản án sơ thẩm số 16/2021/HC-ST ngày 15/4/2021 của Toà án nhân dân tỉnh Đắk Lắk chấp nhận yêu cầu khởi kiện của **Công ty Cổ phần T**, huỷ các Quyết định số 2564/QĐ-CT ngày 17/12/2018 “*về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế*” và Quyết định số 2529/QĐ-CT ngày 22/10/2020 “*về việc cưỡng chế thi hành quyết định hành chính Thuế bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản tiền gửi của*

đối tượng bị cưỡng chế tại tổ chức tín dụng” của Cục trưởng **Cục thuế tỉnh Đ** đối với **Công ty Cổ phần T** là không đúng quy định của pháp luật; do đó, Hội đồng xét xử chấp nhận yêu cầu kháng cáo của người bị kiện, sửa bản án sơ thẩm, bác toàn bộ yêu cầu khởi kiện của **Công ty Cổ phần T**.

TÌNH HUỐNG 19(32)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tình huống liên quan đến kê khai trích lập dự phòng tổn thất đầu tư chứng khoán. Đây là hoạt động tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên doanh nghiệp thực hiện việc trích lập không thống nhất, dẫn tới những tranh chấp trong truy thu thuế.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Ngày 21/01/2020, Cục thuế Thành phố H đã ban hành Kết luận thanh tra thuế số 134/KLTT-CT: “Công ty CP Đ đã kê khai sai khi trích lập dự phòng tổn thất đầu tư chứng khoán đối với khoản đầu tư mua cổ phiếu mã FCM với trị giá khoản dự phòng là 67.957.500.000 đồng, đồng thời xác định các khoản kê khai khác bị sai do liên quan đến khoản trích lập dự phòng này.”

Dựa trên Kết luận này, Cục trưởng Cục thuế Thành phố H đã ban hành Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 21/01/2020 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế:

a- Xử phạt bằng tiền với mức phạt: 2.857.490.260 đồng.

Trong đó:

Phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế, đối với hành vi khai sai dẫn đến thiếu số thuế phải nộp theo quy định tại điểm a khoản 1 Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ: 2.855.390.260 đồng.

Phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế, đối với hành vi khai sai nhưng không dẫn đến thiếu số thuế phải nộp xử phạt theo quy định tại điểm a khoản 4 Điều 6 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính Phủ:

2.100.000 đồng.

b- Biện pháp khắc phục hậu quả:

-Truy thu số tiền thuế: 14.276.951.301 đồng

Trong đó: Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) truy thu : 14.276.951.301 đồng.

-Tiền chậm nộp thuế: 1.233.528.592 đồng.

Trong đó, tiền chậm nộp thuế TNDN (tiểu mục 4918): 1.233.528.592 đồng.

1. Cục trưởng Cục thuế Thành phố H đã áp dụng sai quy định của pháp luật dẫn đến xác định sai nghĩa vụ thuế TNDN năm 2019 của Công ty Cổ phần Đ (gọi tắt là Công ty Đ) cùng với các mức xử phạt vi phạm hành chính, truy thu tiền chậm nộp thuế sai tại Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 21/01/2020.

Đã áp dụng khoản 2, điều 5 thay vì áp dụng khoản 1, điều 5, Thông tư

228/2009/TT-BTC ngày 27/12/2009 của Bộ T4, tính sai chi phí được trừ của doanh nghiệp với số tiền 67.957.500.000 đồng, dẫn đến truy thu sai số tiền thuế TNDN trị giá 13.591.500.000 đồng.

Xác định các mức vi phạm hành chính và tiền chậm nộp thuế TNDN liên quan số tiền thuế nêu trên, dẫn đến tính sai:

-Tiền phạt vi phạm hành chính: $13.591.500.000 \text{ đ} * 20\% = 2.718.300.000$ đồng. (phần chênh lệch so với Quyết định xử phạt 360/2020/QĐ-CT thì công ty Đ đồng ý).

-Tiền chậm nộp tương ứng: $1.233.528.592 / 14.276.951.301 * 13.591.500.000 = 1.174.305.600$ đồng (phần chênh lệch so với Quyết định xử phạt 360/2020/QĐ-CT thì công ty Đ đồng ý).

2. Cục trưởng Cục thuế Thành phố H đã áp dụng sai nguyên tắc xác định về khoản chi phí lãi vay được trừ, sau khi có kết luận thanh tra. Cụ thể: Khi cho rằng chi phí dự phòng là chi phí không được trừ, đồng nghĩa với việc lợi nhuận trước thuế của Công ty P1 lên tương ứng nhưng Cục Thuế lại giữ nguyên mức lợi nhuận trước thuế theo kê khai của Công ty Đ, dẫn đến xác định sai chi phí lãi vay được trừ và làm cho số thuế truy thu qua thanh tra tăng thêm 2.718.300.000 đồng;

Thực hiện theo Quyết định thanh tra số 2237/QĐ-CT-TT (bổ sung bởi Quyết định số 2681/QĐ-CT-TT ngày 16/12/2019), đoàn thanh tra của Cục T đã thực hiện Thanh tra thuế năm tài chính 2018 tại Công ty Đ. Kết thúc thanh tra, đoàn thanh tra đã lập Biên bản thanh tra vào ngày 02/01/2020. Trong các khoản mục đoàn thanh tra kết luận phải điều chỉnh, Công ty Đ đã không đồng ý với việc đoàn thanh tra loại trừ chi phí dự phòng tổn thất chứng khoán với số tiền bị loại là: 67.957.500.000 đồng.

Biên bản thanh tra ngày 02/01/2020 xác định: *Khoản trích lập dự phòng tổn thất chứng khoán đối với khoản đầu tư vào cổ phiếu mã FCM của Công ty Đ trị giá 67.957.500.000 đồng là chi phí không được trừ, Công ty P2 là không đúng với quy định của Bộ T4 và vì vậy phải loại ra khỏi chi phí được trừ khi tính thuế TNDN, đồng thời xác định các nghĩa vụ thuế khác có liên quan.*

Không đồng ý với biên bản, Công ty Đ đã ghi rõ ý kiến: Theo khoản 1, điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC ngày 27/12/2009 của Bộ T4 để trích lập dự phòng tổn thất đầu tư tài chính cho khoản đầu tư mua cổ phiếu của Công ty cổ phần Đ là hoàn toàn phù hợp.

Đối với chứng khoán đã niêm yết: giá chứng khoán thực tế trên thị trường được tính theo giá thực tế trên các Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội (HNX) là giá giao dịch bình quân tại ngày trích lập dự phòng; Sở giao dịch chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh (HOSE) là giá đóng cửa tại ngày trích lập dự phòng.

Các hồ sơ tài liệu mà Công ty P3 cho cơ quan thuế là hoàn toàn thỏa mãn các quy định trên, thể hiện rõ: Khoản đầu tư mua cổ phiếu tại Công ty Đ (mã FCM) là chứng khoán có đủ các điều kiện như quy định tại khoản 1 Điều 5 Thông tư 228. Khoản đầu tư mua chứng khoán mã FCM được mua theo đúng trình tự, thủ tục và đúng thẩm quyền của doanh nghiệp. Chứng khoán FCM là chứng khoán đang được niêm yết và giao dịch trên sàn chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh (H), không có bất cứ hạn chế nào tại thời điểm 31/12/2019 cũng như hiện tại.

Theo Kết luận Thanh tra, Đoàn thanh tra căn cứ theo các hướng dẫn phân loại đầu tư tại Thông tư số 200/TT-BTC ngày 22/12/2014, cho rằng khoản đầu tư này không phải là đầu tư chứng khoán để áp dụng khoản 2 Điều 5 Thông tư 228 và không chấp nhận khoản trích lập dự phòng, là sai;

Tại Điều 2, Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 quy định: *“Thông tư này hướng dẫn việc ghi sổ kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính, không áp dụng cho việc xác định nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp đối với ngân sách Nhà nước.”*

Mặt khác, Thông tư 89/2018/TT-BTC ngày 28/06/2013 do Bộ T4 ban hành, đã quy định:

“Điều 1. Sửa đổi, bổ sung khoản 2 Điều 5 Thông tư số 228/2009/TT-BTC như sau:

a) Đối tượng: là các khoản vốn doanh nghiệp đang đầu tư vào tổ chức kinh tế được thành lập theo quy định của pháp luật (bao gồm: công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần Đ đủ điều kiện để trích lập dự phòng theo quy định tại khoản 1 Điều 5 Thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 7/12/2009 của Bộ T4, công ty liên doanh, công ty H1) và các khoản đầu tư dài hạn khác phải trích lập dự phòng nếu tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ (trừ trường hợp lỗ theo kế hoạch đã được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư) ”.

3. Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh phải tính toán lại các nghĩa vụ thuế phát sinh qua thanh tra.

Theo quy định tại Nghị định số 20/2017/NĐ-CP của Chính phủ, các doanh nghiệp liên kết được tính số lãi vay phát sinh trong kỳ vào chi phí được trừ bằng

tối đa 20% của EBIDA (EBIDA = Lợi nhuận hoạt động kinh doanh trước thuế + Khấu hao TSCĐ trong kỳ + lãi vay thực tế phát sinh trong kỳ). Nhưng sau khi cho rằng khoản chi phí dự phòng là chi phí không được trừ, làm tăng thu nhập chịu thuế, Cục trưởng Cục thuế Thành phố H không đồng thời tính tăng lợi nhuận hoạt động kinh doanh trước thuế để tính EBITDA trong công thức nêu trên, dẫn đến xác định sai Chi phí lãi vay được trừ, qua đó tính sai các nghĩa vụ thuế tương ứng trong Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 21/01/2020.

Công ty Đ đã gửi khiếu nại đến Cục trưởng Cục thuế Thành phố H theo đúng trình tự thủ tục quy định. Công ty P4 được quyết định giải quyết khiếu nại số 17/QĐ-CT- KN ngày 10/6/2020 của CTr có nội dung là “Không công nhận toàn bộ nội dung đơn khiếu nại ngày 06/02/2020 của Công ty cổ phần Đ”.

Công ty P5 Đơn khiếu nại lần 2 đến T5. Ngày 28/01/2021, Công ty P4 được Thông báo số 44/TB-TCT của Tổng Cục trưởng Cục T trả lời với nội dung: “Đơn khiếu nại trên không đủ điều kiện thụ lý giải quyết”.

Theo trình bày của Cục trưởng Cục thuế Thành phố H tại Văn bản số 7560/CTTPHCM-NVDTPC ngày 29/6/2022:

1. Về khoản chi trích lập dự phòng

Cơ quan thuế không chấp nhận tính vào chi phí được trừ đối với khoản đầu tư dài hạn (theo Mã số 250 - Bảng cân đối kế toán); nhưng Công ty P6 xác định mức trích lập dự phòng theo dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán (trích lập theo chứng khoán bị giảm giá: $20.910.000 \text{ CP} \times (9.990 - 6.740) = 67.957.500.000$ đồng) là không đúng theo quy định tại khoản 1, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC (không đúng đối tượng: đây là khoản đầu tư dài hạn, không phải là không phải là khoản đầu tư chứng khoán) và không đúng theo quy định tại khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC (tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư không bị lỗ); do đó không được tính vào chi phí được trừ theo quy định tại điểm

2.19 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 28/6/2015 của Bộ T4 (trích, lập các khoản dự phòng không theo đúng hướng dẫn của Bộ T4).

Căn cứ vào thực tế khoản đầu tư Công ty Đ thể hiện tại báo cáo tài chính và các căn cứ pháp luật sau đây:

Thứ nhất: Căn cứ vào biên bản họp HĐQT và Báo cáo tài chính của Công ty Đ cho thấy khoản đầu tư mua 51% cổ phần biểu quyết tại Công ty cổ phần Đ cho thấy:

- Khoản đầu tư nêu trên là khoản “Đầu tư vào công ty con” (Mã số 251 - Bảng cân đối kế toán). Doanh nghiệp nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết với mục đích nắm giữ lâu dài và có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư thuộc khoản đầu tư tài chính dài hạn theo quy định tại Điều 41 và điểm b khoản 1 Điều 45 Thông tư số 200/2014/TT-BTC, do đó thuộc đối tượng trích lập dự phòng đầu tư dài hạn theo quy định tại khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT- BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC (được trích lập dự phòng nếu tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ).

Khoản đầu tư nêu trên không thuộc trường hợp chứng khoán nắm giữ vì mục đích kinh doanh hoặc không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư theo quy định tại điểm a, khoản 1, Điều 15 và điểm a, khoản 1.4, Điều 112 Thông tư số 200/2014/TT-BTC, do đó đây không phải là khoản đầu tư chứng khoán nên không thuộc đối tượng trích lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán theo khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC.

Thứ hai: Căn cứ vào báo cáo tài chính của Công ty Đ cho thấy khoản dự phòng đầu tư tài chính mà doanh nghiệp đã trích lập là:

- Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn (Mã số 254 - Bảng cân đối kế toán) do doanh nghiệp đầu tư vào công ty con theo quy định tại điểm b, khoản 1, Điều 41; điểm b, khoản 1, Điều 45 và điểm b, khoản 1.4, Điều 112 Thông tư số 200/2014/TT-BTC, do đó thuộc đối tượng trích lập dự phòng đầu tư dài hạn theo quy định tại khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC.

- Không thuộc trường hợp dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh theo quy định tại điểm c, khoản 1, Điều 15; điểm a, khoản 1 Điều 45 và điểm a, khoản 1.4, Điều 112 Thông tư số 200/2014/TT-BTC, do đó không thuộc đối tượng trích lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán theo khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC.

Thứ ba: Căn cứ vào báo cáo tài chính của Công ty cổ phần Đ (công ty con) thì mã số 410 Bảng cân đối kế toán (494.062.332.366 đồng) cao hơn vốn góp chủ sở hữu (410.000.000.000 đồng) là 84.062.332.366 đồng, không phát sinh lỗ; do đó Công ty Đ không được trích lập dự phòng đầu tư tài chính dài hạn theo quy định theo quy định tại khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT- BTC (doanh nghiệp đang đầu tư không bị lỗ).

Thứ tư: Công ty P7 và trình bày trên báo cáo tài chính là dự phòng đầu tư

tài chính dài hạn (Mã số 254 - Bảng cân đối kế toán) nhưng Công ty P6 xác định mức trích lập dự phòng theo dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán theo quy định tại khoản 1, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT- BTC không đúng theo quy định tại khoản 1, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT- BTC (không đúng đối tượng: đây là khoản đầu tư dài hạn, không phải là khoản đầu tư chứng khoán). Công ty Đ cho rằng đủ điều kiện để trích lập dự phòng theo quy định tại khoản 1 Điều 5 Thông tư số 228/2009/TT-BTC là không đúng, bởi lẽ như đã trình bày đây là khoản đầu tư dài hạn thuộc đối tượng trích lập dự phòng theo khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC (*trích lập tương ứng với khoản lỗ của doanh nghiệp đang đầu tư*), không phải là khoản đầu tư chứng khoán nên không thuộc đối tượng trích lập dự phòng theo khoản 1, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC (*không thuộc đối tượng trích lập theo chứng khoán bị giảm giá*).

2. Về căn cứ pháp lý mà cơ quan thuế áp dụng:

Thứ nhất:

- Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC quy định rõ về đối tượng trích lập dự phòng đầu tư dài hạn (liên quan đến đơn khởi kiện) gồm hai trường hợp:

+ Trường hợp 1: Doanh nghiệp đầu tư chứng khoán vào công ty cổ phần Đ không đủ điều kiện theo quy định tại khoản 1 Điều 5 Thông tư số 228/2009/TT-BTC là đầu tư chứng khoán (chứng khoán được doanh nghiệp đầu tư theo đúng quy định của pháp luật; chứng khoán được tự do mua bán trên thị trường) thuộc trường hợp trích lập đầu tư tài chính dài hạn;

+ Trường hợp 2: Các khoản đầu tư dài hạn khác (theo quy định tại Điều 41 và điểm b khoản 1 Điều 45 Thông tư số 200/2014/TT-BTC) thuộc trường hợp trích lập đầu tư tài chính dài hạn.

Như vậy, Người khởi kiện đã nhầm lẫn khi cho rằng mình không thuộc trường hợp “*không đủ điều kiện để trích lập dự phòng theo quy định tại khoản 1 Điều 5 Thông tư số 228/2009/TT-BTC*” nên được trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh; Thực tế, khoản đầu tư của Công ty Đ thuộc trường hợp đầu tư tài chính dài hạn khác (như trường hợp 2 đã nêu), do đó thuộc đối tượng trích lập dự phòng đầu tư dài hạn theo quy định tại khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT- BTC (nếu tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ).

Thứ hai:

- Cơ quan thuế xác định nghĩa vụ thuế căn cứ vào khoản 2 Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC; cụ thể là trích lập dự phòng căn cứ theo Bảng cân đối kế toán năm của tổ chức kinh tế nhận vốn góp tại thời điểm trích lập dự phòng.

- Tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC đã nêu ví dụ về trích lập dự phòng đầu tư tài chính dài hạn trong công ty cổ phần Đ (bên có vốn đầu tư) do các chủ đầu tư nắm giữ vốn (bên đầu tư vốn). Thực tế Công ty Đ (bên đầu tư vốn) nắm giữ 51% vốn chủ sở hữu tại Công ty cổ phần Đ (bên có vốn đầu tư), do đó thuộc trường hợp về trích lập dự phòng đầu tư tài chính dài hạn.

Cơ quan thuế viện dẫn điểm b, khoản 1, Điều 41 và điểm b, khoản 1.4, Điều 112 Thông tư số 200/2014/TT-BTC là để làm rõ hơn về bản chất khoản đầu tư Công ty Đ là “Đầu tư vào công ty con” thuộc khoản đầu tư tài chính dài hạn, do đó thuộc đối tượng trích lập dự phòng đầu tư dài hạn theo quy định tại khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 1 Thông tư số 89/2013/TT-BTC và không thuộc trường hợp đầu tư chứng khoán, do đó không thuộc đối tượng trích lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán theo khoản 2, Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC (Cơ quan thuế không căn cứ vào Thông tư số 200/2014/TT-BTC xác định nghĩa vụ thuế như sự nhầm lẫn của người khởi kiện đã nêu).

3. Căn cứ pháp luật về khoản chi trích lập dự phòng

Điểm 2.19 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 28/6/2015 của Bộ T4 quy định các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế: *“Trích, lập và sử dụng các khoản dự phòng không theo đúng hướng dẫn của Bộ T4 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”*.

4. Cách tính chi phí lãi vay tối đa được trừ khi tính thuế TNDN do có giao dịch liên kết

Căn cứ khoản 3, Điều 8 Nghị định 20/2017/NĐ-CP ngày 24/02/2017:

“3. Tổng chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ của người nộp thuế được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp không vượt quá 20% của tổng lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh cộng với chi phí lãi vay, chi phí khấu hao trong kỳ của người nộp thuế.

...”

Công thức được diễn giải như sau:

Tổng chi phí lãi vay được trừ tối đa = $20\% \times (\text{Tổng lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh} + \text{Chi phí lãi vay} + \text{Chi phí khấu hao trong kỳ})$

Như vậy, theo Nghị định nêu trên, tổng chi phí lãi vay tối đa được trừ được tính dựa trên Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (được lấy từ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và mẫu số 01 tại Phụ lục ban hành kèm theo Nghị định 20/2017/NĐ-CP).

- Khoản chi phí dự phòng (67.957.500.000 đồng) đã bị cơ quan thuế loại trừ theo quy định pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp, cụ thể là theo quy định tại điểm 2.19 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 28/6/2015 của Bộ T4; do đó không có cơ sở để cộng vào Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh khi tính tổng chi phí lãi vay tối đa được trừ.

Kết luận: Cục trưởng Cục Thuế Thành phố H ban hành Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 21/01/2020 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty Đ là đúng.

[1] Xét về nội dung kháng cáo: Khi giải quyết vụ án cần xem xét tính hợp pháp của quyết định bị kiện 360/2020/QĐ-CT, quyết định quan số 17/2020/QĐ-CT-KN, Biên bản thanh tra, kết luận thanh tra, cụ thể:

Ngày 26/5/2018 Công ty P13 hợp đồng mua bán cổ phiếu với nhóm cổ đông sở hữu 51% cổ phần biểu quyết tại Công ty cổ phần Đ (gọi tắt là công ty Đ). Căn cứ báo cáo tài chính năm 2018 của công ty Đ thì cho thấy công ty P14 giữ 51% vốn chủ sở hữu tại công ty Đ (chỉ tiêu [410] của bảng cân đối kế toán). Căn cứ báo cáo tài chính năm 2018 của Công ty Đ thì thấy tại bảng cân đối kế toán chỉ tiêu [251] “đầu tư vào công ty con” và khoản trích lập dự phòng tương ứng tại chỉ tiêu [254] “dự phòng đầu tư tài chính dài hạn”. Do đó giá mua là 9.990 đồng/Cổ phiếu, giá lúc lập báo cáo tài chính còn 6.740 đồng/cổ phiếu, Công ty đã mua 20.910.000 cổ phiếu x chênh lệch giá (9.990 đồng - 6.740 đồng) = 67.957.500.000 đồng, không được tính là khoản trích lập dự phòng được trừ. Bởi lẽ:

Căn cứ Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC ngày 07/12/2009 hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng;

1. Đối với các khoản đầu tư chứng khoán:

a) Đối tượng: là các chứng khoán có đủ các điều kiện sau:

- Là các loại chứng khoán được doanh nghiệp đầu tư theo đúng quy định

của pháp luật.

- Được tự do mua bán trên thị trường mà tại thời điểm kiểm kê, lập báo cáo tài chính có giá thị trường giảm so với giá đang hạch toán trên sổ kế toán.

Những chứng khoán không được phép mua bán tự do trên thị trường như các chứng khoán bị hạn chế chuyển nhượng theo quy định của pháp luật; cổ phiếu quỹ thì không được lập dự phòng giảm giá.

Các tổ chức đăng ký hoạt động kinh doanh chứng khoán như các công ty chứng khoán, công ty quản lý quỹ được thành lập và hoạt động theo quy định của Luật chứng khoán, việc trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán thực hiện theo quy định riêng.

Phương pháp lập dự phòng:

Mức trích lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán được tính theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Mức dự phòng} \\ \text{giảm giá đầu tư} \\ \text{chứng khoán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng chứng} \\ \text{khoán bị giảm giá} \\ \text{tại thời điểm lập} \\ \text{báo cáo tài chính} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá chứng khoán} \\ \text{hạch toán trên sổ} \\ \text{kế toán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá chứng} \\ \text{khoán thực tế} \\ \text{trên thị trường} \end{array}$$

- Đối với chứng khoán đã niêm yết: giá chứng khoán thực tế trên thị trường được tính theo giá thực tế trên các Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội (HNX) là giá giao dịch bình quân tại ngày trích lập dự phòng; Sở giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh (HOSE) là giá đóng cửa tại ngày trích lập dự phòng.

- Đối với các loại chứng khoán chưa niêm yết trên thị trường chứng khoán, giá chứng khoán thực tế trên thị trường được xác định như sau:

+ Đối với các Công ty đã đăng ký giao dịch trên thị trường giao dịch của các công ty đại chúng chưa niêm yết (U) thì giá chứng khoán thực tế trên thị trường được xác định là giá giao dịch bình quân trên hệ thống tại ngày lập dự phòng.

+ Đối với các Công ty chưa đăng ký giao dịch ở thị trường giao dịch của các công ty đại chúng thì giá chứng khoán thực tế trên thị trường được xác định là giá trung bình trên cơ sở giá giao dịch được cung cấp tối thiểu bởi ba (03) công ty chứng khoán tại thời điểm lập dự phòng.

Trường hợp không thể xác định được giá trị thị trường của chứng khoán thì các doanh nghiệp không được trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán.

- Đối với những chứng khoán niêm yết bị hủy giao dịch, ngừng giao dịch kể từ ngày giao dịch thứ sáu trở đi là giá trị sổ sách tại ngày lập bảng cân đối kế toán gần nhất.

Doanh nghiệp phải lập dự phòng riêng cho từng loại chứng khoán đầu tư, có biến động giảm giá tại thời điểm lập báo cáo tài chính và được tổng hợp vào bảng kê chi tiết dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư, làm căn cứ hạch toán vào chi phí tài chính của doanh nghiệp.

b) Xử lý khoản dự phòng:

Tại thời điểm lập dự phòng nếu các chứng khoán do doanh nghiệp đầu tư bị giảm giá so với giá đang hạch toán trên sổ kế toán thì phải trích lập dự phòng theo các quy định tại tiết b điểm 1 Điều này;

Nếu số dự phòng phải trích lập bằng số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp không phải trích lập khoản dự phòng;

Nếu số dự phòng phải trích lập cao hơn số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp trích thêm vào chi phí tài chính của doanh nghiệp phần chênh lệch.

Nếu số dự phòng phải trích lập thấp hơn số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp phải hoàn nhập phần chênh lệch ghi giảm chi phí tài chính.

2. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn:

a) Đối tượng: là các khoản vốn doanh nghiệp đang đầu tư vào tổ chức kinh tế khác được thành lập theo quy định của pháp luật như công ty N, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, công ty H1... và các khoản đầu tư dài hạn khác phải trích lập dự phòng nếu tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ (trừ trường hợp lỗ theo kế hoạch đã được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư).

b) Phương pháp lập dự phòng:

Mức trích tối đa cho mỗi khoản đầu tư tài chính bằng số vốn đã đầu tư và tính theo công thức sau:

	<i>Vốn góp thực tế</i>	<i>Vốn chủ sở</i>	<i>Số vốn đầu tư của doanh</i>
<i>Mức dự phòng</i>	<i>của các bên tại</i>	<i>hữu thực có</i>	<i>ng nghiệp</i>

$$\begin{array}{ccc} \text{tổng thất các} & \text{tổ chức kinh tế} & \\ \text{khoản đầu tư tài} & = & \text{Tổng số vốn góp thực tế} \\ \text{chính} & - & \text{x của các bên tại tổ chức} \\ & & \text{kinh tế} \end{array}$$

Trong đó:

- Vốn góp thực tế của các bên tại tổ chức kinh tế được xác định trên Bảng cân đối kế toán của tổ chức kinh tế năm trước thời điểm trích lập dự phòng (mã số 411 và 412 Bảng cân đối kế toán ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ T4).

- Vốn chủ sở hữu thực có được xác định tại Bảng cân đối kế toán của tổ chức kinh tế năm trước thời điểm trích lập dự phòng (mã số 410 Bảng cân đối kế toán – ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ T4).

Căn cứ để lập dự phòng khi vốn góp thực tế của các bên tại tổ chức kinh tế lớn hơn vốn chủ sở hữu thực có tại thời điểm báo cáo tài chính của tổ chức kinh tế.

Doanh nghiệp phải lập dự phòng riêng cho từng khoản đầu tư tài chính có tổn thất và được tổng hợp vào bảng kê chi tiết dự phòng tổn thất đầu tư tài chính. Bảng kê là căn cứ để hạch toán vào chi phí tài chính của doanh nghiệp.

c) Xử lý khoản dự phòng:

Tại thời điểm lập dự phòng nếu các khoản vốn đầu tư vào tổ chức kinh tế bị tổn thất do tổ chức kinh tế bị lỗ thì phải trích lập dự phòng tổn thất các đầu tư tài chính theo các quy định tại tiết b điểm 2 Điều này;

Nếu số dự phòng tổn thất đầu tư tài chính phải trích lập bằng số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp không phải trích lập khoản dự phòng tổn thất đầu tư tài chính;

Nếu số dự phòng phải trích lập cao hơn số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp trích thêm vào chi phí tài chính của doanh nghiệp phần chênh lệch. Nếu số dự phòng phải trích lập thấp hơn số dư khoản dự phòng, thì doanh nghiệp phải hoàn nhập phần chênh lệch ghi giảm chi phí tài chính.

Căn cứ Điều 1 Thông tư 89/2013/TT-BTC sửa đổi bổ sung khoản 2 Điều 5 Thông tư 228/2009/TT-BTC quy định:

a) Đối tượng là các khoản vốn doanh nghiệp đang đầu tư vào tổ chức kinh

tế được thành lập theo quy định của pháp luật (bao gồm: công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần Đ đủ điều kiện để trích lập dự phòng theo quy định tại khoản 1 Điều 5 Thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 7/12/2009 của Bộ T4, công ty liên doanĐ, công ty H1) và các khoản đầu tư dài hạn khác phải trích lập dự phòng nếu tổ chức kinh tế mà doanh nghiệp đang đầu tư bị lỗ (trừ trường hợp lỗ theo kế hoạch đã được xác định trong phương án kinh doanh trước khi đầu tư)...

b) Điều kiện: Doanh nghiệp chỉ thực hiện trích lập dự phòng khi tổng số vốn đầu tư thực tế của chủ sở hữu cao hơn tổng giá trị vốn chủ sở hữu thực có của tổ chức kinh tế được đầu tư.

Xét Báo cáo Tài chính của Công ty Đ năm 2018 thì mã chỉ tiêu [410] tại Bảng cân đối kế toán là 494.062.332.366 đồng, cao hơn vốn góp chủ sở hữu (410.000.000.000 đồng) là 84.062.332.366 đồng, không phát sinh lỗ; do đó Công ty Đ không được trích lập dự phòng đầu tư tài chính dài hạn theo quy định trên.

Căn cứ điểm b khoản 1 Điều 41 Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ T4 hướng dẫn chế độ kế toán:

b) Chỉ hạch toán vào TK 221 "Đầu tư vào công ty con" khi nhà đầu tư nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết (ngoại trừ trường hợp tại điểm c dưới đây) và có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó. Khi công ty mẹ không còn quyền kiểm soát công ty con thì ghi giảm khoản đầu tư vào công ty con. Trường hợp nhà đầu tư tạm thời nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết tại đơn vị nhưng không dự định thực thi quyền biểu quyết do mục đích đầu tư là bán công cụ vốn để kiếm lời (nắm giữ khoản đầu tư vì mục đích thương mại và quyền kiểm soát chỉ là tạm thời) thì không hạch toán khoản đầu tư vào tài khoản này mà hạch toán là đầu tư ngắn hạn.”;

Căn cứ Điều 45 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ T4: “Tài khoản 229 - Dự phòng tổn thất tài sản

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các khoản dự phòng tổn thất tài sản, gồm:

a) Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh: Là dự phòng phân giá trị bị tổn thất có thể xảy ra do giảm giá các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh;

b) Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác: Là khoản dự phòng tổn thất

do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư (công ty con, liên doanh, liên kết) bị lỗ dẫn đến nhà đầu tư có khả năng mất vốn hoặc khoản dự phòng do suy giảm giá trị các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết.

...

- Riêng khoản đầu tư mà nhà đầu tư nắm giữ lâu dài (không phân loại là chứng khoán kinh doanh) và không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư, việc lập dự phòng được thực hiện như sau:

+ Đối với khoản đầu tư vào cổ phiếu niêm yết hoặc giá trị hợp lý khoản (ST đầu tư được xác định tin cậy, việc lập dự phòng dựa trên giá trị thị trường của cổ phiếu (tương tự như dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh);

+ Đối với khoản đầu tư không xác định được giá trị hợp lý tại thời điểm báo cáo, việc lập dự phòng được thực hiện căn cứ vào khoản lỗ của bên được đầu tư (dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác)

... ”

Xét Biên bản họp Hội đồng quản trị và Báo cáo Tài chính của Công ty P15 cho thấy khoản đầu tư mua 51% cổ phiếu tại Công ty Đ là khoản “đầu tư vào công ty con” mã chỉ tiêu [251] Bảng cân đối kế toán. Doanh nghiệp nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết với mục đích nắm giữ lâu dài và có ảnh hưởng đáng kể đến bên được đầu tư (công ty Đ) thuộc khoản đầu tư tài chính dài hạn không thuộc trường hợp chứng khoán nắm giữ vì mục đích kinh doanh hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư (công ty Đ), do đó không phải là khoản đầu tư chứng khoán, thuộc đối tượng trích lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán;

Công ty P7 và trình bày trên Báo cáo tài chính là dự phòng đầu tư tài chính dài hạn, mã chỉ tiêu 254 – Bảng cân đối kế toán, nhưng công ty lại xác định mức trích lập dự phòng theo dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán theo khoản 1 Điều 5 Thông tư 228/2008/TT-BTC, chứ không phải khoản 2 Điều 5, là không đúng.

[2] Từ những phân tích trên cấp sơ thẩm kết luận khoản trích lập dự phòng tổn thất chứng khoán của Công ty P16 mua cổ phần tại Công ty Đ trị giá 67.957.500.000 đồng là chi phí không được trừ là có căn cứ.

[3] Đối với nội dung kháng cáo về cách tính chi phí lãi vay tối đa được trừ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp, Hội đồng xét xử xét thấy:

Căn cứ khoản 3, Điều 8 Nghị định 20/2017/NĐ-CP ngày 24/02/2017:

Tổng chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ của người nộp thuế được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp không vượt quá 20% của tổng lợi

nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh cộng với chi phí lãi vay, chi phí khấu hao trong kỳ của người nộp thuế.”

Như vậy, theo Nghị định nêu trên, tổng chi phí lãi vay tối đa được trừ được tính dựa trên lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (được lấy từ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và mẫu số 01 tại Phụ lục ban hành kèm theo Nghị định 20/2017/NĐ-CP) và không liên quan đến thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp.

Khoản chi phí dự phòng 67.957.500.000 đồng là khoản đầu tư tài chính không được trừ; do đó không có cơ sở để cộng vào lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh khi tính tổng chi phí lãi vay tối đa được trừ.

Khi khoản dự phòng 67.957.500.000 đồng không được Cục trưởng Cục thuế Thành phố H chấp nhận và làm tăng thu nhập chịu thuế của Công ty P17 có cơ sở.

TÌNH HUỐNG 20(59)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tình huống này liên quan chủ yếu đến ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo ngành nghề. Theo đó, ngành nghề là chế biến khoáng sản hay khai thác khoáng sản là vấn đề doanh nghiệp phải chứng minh để hưởng ưu đãi thuế

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Ngày 13 tháng 5 năm 2016, Chi cục thuế huyện C lập biên bản kiểm tra thuế tại Công ty TNHH Xây dựng C.

Ngày 22 tháng 6 năm 2016, Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện C ban hành Quyết định số 228/QĐ-CCT về việc xử lý vi phạm về thuế qua kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế.

Ngày 18 tháng 8 năm 2016, Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện C ban hành Quyết định số 335/QĐ-CCT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty TNHH Xây dựng C (lần đầu).

Ngày 31 tháng 3 năm 2017, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 576/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty TNHH Xây dựng C (lần hai).

Ngày 25 tháng 4 năm 2017, Công ty TNHH Xây dựng C có đơn khởi kiện vụ án hành chính. Tại đơn khởi kiện và quá trình giải quyết vụ án người đại diện hợp pháp của Công ty TNHH Xây dựng C yêu cầu hủy một phần Quyết định số 228/QĐ-CCT ngày 22/6/2016 về việc xử lý vi phạm về thuế qua kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế gồm: tại mục 1, 2 Điều 1: thuế nhập doanh nghiệp (1052) số tiền: L114.840.468đ; tiền phạt 20% số tiền thuế kê khai sai (4254) số tiền: 224.855.989đ và số tiền chậm nộp tiền thuế (4911): 61.057.692đ và Quyết định số 335/QĐ-CCT của Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện C và Quyết định số 576/QĐ-CT ngày 31 tháng 3 năm 2017 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa, với các lý do sau:

Công ty TNHH Xây dựng C được thành lập và hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 4201590116 do Sở kế hoạch và đầu tư tỉnh Khánh Hòa cấp lần đầu ngày 06/3/2014. Trong kế hoạch sản xuất kinh doanh đối với hoạt động “sản xuất đá làm vật liệu xây dựng thông thường” nên Công ty TNHH Xây dựng C đã tiến hành khảo sát đơn vị cung cấp đá phiêu nguyên liệu, đơn vị cung cấp dây chuyền nghiền sản xuất đá thương phẩm, đồng thời tìm kiếm mặt bằng để lắp đặt dây chuyền chế biến nguyên liệu thành đá thương phẩm.

Đề đầu tư dây chuyền sản xuất chế biến đá thô thành vật liệu xây dựng

(các loại đá 1x2, 4x6, đá mi...), theo các Hợp đồng số 03/HĐMB-1014 ngày 12/3/2014 mua đầu nghiền và sàng đá giữa Công ty TNHH Xây dựng C và Cửa hàng kinh doanh TBPT khai thác đá Đ; Hợp đồng số 07/03/14/HĐKT ngày 17/3/2014 mua máy nghiền đá giữa Công ty TNHH Xây dựng C và Doanh nghiệp tư nhân Vũ L; Hợp đồng số 02/11/14/HĐKT ngày 20/11/2014 mua và lắp đặt bộ cone ly tâm 1200 giữa Công ty TNHH Xây dựng C và Doanh nghiệp tư nhân Vũ L. Đồng thời, ngày 20/4/2014 Công ty TNHH Xây dựng C ký hợp đồng số 36/HĐKT-VP về việc cung cấp đá phôi nguyên liệu với Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V. Mặc khác, Công ty TNHH Xây dựng C với Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V (được cấp giấy phép khai thác khoáng sản số 1640/GP-UBND ngày 05/7/2012) là hai pháp nhân độc lập với nhau, không bên nào có quyền quyết định đến các chính sách tài chính, giá cả, hoạt động kinh doanh của bên kia. Hoạt động của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V là khai thác ra đá phôi tại mỏ (khai trường) và bán cho Công ty TNHH Xây dựng C. Công ty TNHH Xây dựng C mua đá phôi sau khi khai thác và đưa vào dây chuyền sản xuất do Công ty đầu tư để sản xuất ra các loại đá 1x2, 4x6, đá mi,... Trong quá trình sản xuất, Công ty hoàn toàn tự quyết định mọi công đoạn sản xuất trên dây chuyền sản xuất của mình mà không tham gia vào bất kỳ công đoạn nào hay bất kỳ thiết bị nào của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V. Theo Công văn số 663TCT-CS ngày 01/3/2017 của Tổng cục thuế trả lời cho Cục thuế tỉnh và Công ty TNHH Xây dựng C và theo Công văn số 2991/STNMT-KS ngày 26/8/2016 của Sở Tài nguyên và Môi trường Khánh Hòa thì hoạt động sản xuất kinh doanh của Công ty TNHH Xây dựng C được xếp vào mã 46633: Buôn bán gạch xây, ngói, đá, sỏi và đây không phải là hoạt động Khai thác khoáng sản. Do đó, Công ty TNHH Xây dựng C được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo quy định của pháp luật về thuế TNDN đối với doanh nghiệp mới thành lập tại địa bàn có điều kiện kinh tế- xã hội khó khăn do Chính phủ ban hành theo quy định của Luật đầu tư.

Người bị kiện và người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người bị kiện không đồng ý với yêu cầu của người khởi kiện và trình bày:

Theo Luật Khoáng sản số 60/2010/QH12 ngày 17/11/2010, Luật thuế TNDN số 32/2013/QH13 ngày 19/6/2013, Quyết định số 337/QĐ - BKH ngày 10/4/2007 của Bộ kế hoạch và đầu tư, Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ tài chính hướng dẫn Luật thuế TNDN Công văn số 663TCT- CS ngày 01/3/2017 của Tổng cục thuế; Qua biên bản làm việc ngày 05/10/2016 và kết quả xác minh thì Công ty TNHH Xây dựng C từ lúc thành lập cho đến nay đã

bao tiêu toàn bộ đá phôi khai thác được của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V và chỉ hoạt động sản xuất đá các loại từ nguồn nguyên liệu này. Thực tế Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V không thực hiện được dự án được phê duyệt và cấp giấy phép khai thác khoáng sản mà chỉ hoạt động theo danh nghĩa vì không đủ năng lực về mọi mặt như tài chính, tài sản thiết bị, nhân lực mà hoàn toàn bị chi phối bởi Công ty TNHH Xây dựng C.

Công ty TNHH Xây dựng C thực hiện công đoạn nghiền đá tại mỏ cùng với hoạt động, dây chuyền khai thác của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V cùng thực hiện dự án khai thác khoáng sản theo giấy phép khai thác khoáng sản số 1640/GP-UBND ngày 05/7/2012 của UBND tỉnh Khánh Hòa.

Đồng thời, tại Công văn số 663/TCT-CS, ngày 01/3/2017 của Tổng cục thuế thì Công ty TNHH Xây dựng C thuộc hoạt động khai thác khoáng sản nên không đủ điều kiện được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo quy định của Luật thuế TNDN

Vì vậy, đề nghị Tòa án không chấp nhận yêu cầu của người khởi kiện, giữ nguyên Quyết định số 228/QĐ-CCT ngày 22/6/2016 và Quyết định số 335/QĐ-CCT ngày 18/8/2016 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện C và Quyết định số 576/QĐ-CT ngày 31/3/2017 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa là đúng pháp luật.

Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan trình bày:

Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V được thành lập và hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh số 4200757972 do Sở kế hoạch và đầu tư tỉnh Khánh Hòa cấp lần đầu ngày 21/6/2008 và được UBND tỉnh Khánh Hòa cấp Giấy phép khai thác khoáng sản số 1640/GP-UBND ngày 05/7/2012. Do Công ty rơi vào khủng hoảng nên ngày 20/4/2014 Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V với Công ty TNHH Xây dựng C ký hợp đồng số 36/HĐKT-VP về việc cung cấp đá phôi nguyên liệu. Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V tiến hành khai thác đá phôi còn Công ty TNHH Xây dựng C tiêu thụ đá phôi.

Công ty TNHH Xây dựng C tự đầu tư mua sắm dây chuyền thiết bị nghiền sản đá để chế biến đá phôi và hoạt động chế biến đá của Công ty TNHH Xây dựng C không sử dụng đến bất kỳ thiết bị nào của Công ty Cổ phần khoáng sản và xây dựng V. Vì thế, giữa Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V với Công ty TNHH Xây dựng C là hai pháp nhân độc lập với nhau. Giá mua bán đá phôi theo thỏa thuận trong hợp đồng là giá trị thị trường tương ứng với chất lượng của đá khai thác, về việc thực hiện kê khai và nộp thuế liên quan đến hoạt động khai thác

của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V: Giá bán sản phẩm cho Công ty TNHH Xây dựng C theo hợp đồng đã bao gồm thuế giá trị gia tăng, thuế tài nguyên, phí bảo vệ môi trường và các loại phí khác có liên quan đến khai thác khoáng sản và theo quy định của pháp luật thì Công ty cổ phần khoáng sản xây dựng V chịu trách nhiệm lập kê khai và nộp các loại thuế vào ngân sách Nhà nước. Công ty Cổ phần khoáng sản và xây dựng V đã thực hiện nghĩa vụ kê khai và nộp thuế của mình. Công ty TNHH Xây dựng C không liên quan gì đến việc kê khai và nộp thuế của Công ty Cổ phần khoáng sản và xây dựng V.

Tại bản án hành chính sơ thẩm số 28/2017/HC-ST ngày 07/9/2017 của Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa đã quyết định:

Căn cứ Điều 2 Luật khoáng sản số 60/2010/QH12; Điều 18, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008 được sửa đổi bổ sung theo khoản 12, Điều 1 Luật sửa đổi bổ sung một số điều Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2013;

Nghị định số 218/2013/NĐ-CP của Chính phủ hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Điều 18 thông tư 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính Phủ và hướng dẫn thi hành Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Căn cứ Điều 32 Nghị quyết số 236/2016/UBTVQH14 ngày 30/12/2016 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội quy định về mức thu, nộp án phí, lệ phí Tòa án; Điều 30, Điều 32, Điều 193, Điều 348 Luật Tổ tụng hành chính.

Tuyên xử:

Chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH Xây dựng C hủy một phần Quyết định số 228/QĐ-CCT ngày 22/6/2016 của Chi Cục trưởng Chi cục thuế huyện Cam Lâm về việc xử lý vi phạm về thuế đối với Công ty TNHH Xây dựng C, gồm: tại mục 1, 2 Điều 1: Thuế thu nhập doanh nghiệp (1052) số tiền 1.114.840.468đ; tiền phạt 20% số tiền thuế kê khai sai (4254) tương ứng với số tiền 1.114.840.468 đồng; tiền chậm nộp tiền thuế (4911) tương ứng với số tiền 1.114.840.468 đồng.

Hủy Quyết định số 335/QĐ-CT ngày 18/8/2016 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế huyện C và Quyết định số 576/QĐ-CCT ngày 31 tháng 3 năm 2017 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa.

NHẬN ĐỊNH CỦA TOÀ ÁN:

[1] Công ty TNHH Xây dựng C được thành lập và hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 4201590116 do Sở kế hoạch và đầu tư tỉnh

Khánh Hoà cấp lần đầu ngày 06/3/2014. Công ty TNHH Xây dựng C đã đầu tư mua và lắp đặt máy móc, thiết bị xây dựng dây chuyền nghiền, sản để sản xuất đá thương phẩm. Ngày 20/4/2014 Công ty TNHH Xây dựng C ký hợp đồng số 36/HĐKT-VP với Công ty Cổ phần Khoáng sản và Xây dựng V về việc cung cấp đá phôi nguyên liệu để thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh đá thương phẩm và cung cấp ra thị trường.

[2] Công ty Cổ phần Khoáng sản và Xây dựng V được thành lập và hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 4200757972 do Sở kế hoạch và đầu tư tỉnh Khánh Hoà cấp lần đầu ngày 21/6/2008 và là doanh nghiệp được UBND tỉnh Khánh Hoà cấp giấy phép khai thác khoáng sản số 1640/GP-UBND ngày 05/7/2012. Trong quá trình hoạt động Công ty Cổ phần Khoáng sản và Xây dựng V thực hiện các hoạt động khai thác đá tại mỏ đá Hòn Nhon, huyện C, tỉnh Khánh Hoà. Sản phẩm khai thác đá gồm đất để san lấp, xây dựng công trình và đá sỏi. Đá phôi sau khi khai thác được bán cho Công ty TNHH Xây dựng C theo hợp đồng số 36/HĐKT-VP ngày 20/4/2014 với giá 55.000đ/m³.

[3] Chi cục trưởng Chi cục thuế huyện C cho rằng hoạt động chế biến đá của Công ty TNHH Xây dựng C là hoạt động khai thác khoáng sản nên không được ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Lý do căn cứ Quyết định số 10/2007/QĐ-BKH ngày 10/4/2007 của Bộ kế hoạch và Đầu tư thì hoạt động của Công ty TNHH Xây dựng C được xếp vào quy định “08101” khai thác đá. Đồng thời qua kiểm tra thực tế thì Công ty TNHH Xây dựng C đã bao tiêu toàn bộ đá phôi và ứng tiền cho Công ty Cổ phần khoáng sản và xây dựng V.

Thế nhưng, tại Công văn số 203/ĐCKS-KTĐCKS ngày 07/02/2017 của Bộ Tài nguyên và Môi trường trả lời Tổng cục thuế về hoạt động khai thác khoáng sản đã nêu: Theo quy định tại khoản 7 Điều 2 Luật Khoáng sản năm 2010 thì khai thác Khoáng sản là hoạt động nhằm thu hồi khoáng sản, bao gồm xây dựng cơ bản mỏ, khai đào, phân loại, làm giàu và các hoạt động khác có liên quan. Như vậy, nếu có hoạt động phân loại, làm giàu thì hoạt động này phải là công đoạn thực hiện ngay sau quá trình khai đào, để tạo ra sản phẩm đáp ứng yêu cầu của bên mua. Trường hợp sản phẩm khai đào đã được đem bán cho bên mua để chế biến như mô tả tại Công văn số 5523/TCT-CS ngày 29/11/2016 của Tổng cục thuế thì hoạt động chế biến này không phải là hoạt động khai thác khoáng sản. Tại Công văn số 3607/STNMT-KS ngày 11/10/2016 của Sở Tài nguyên và Môi trường tỉnh Khánh Hoà gửi Cục thuế tỉnh Khánh Hoà nêu rõ: Việc Công ty TNHH Xây dựng C đầu tư dây chuyền xay nghiền đá làm vật liệu xây dựng thông thường và ký hợp đồng mua bán đá phôi nguyên liệu số 36/HĐKT-VP ngày 20/4/2014 đối với Công ty Cổ

phần khoáng sản và xây dựng V tại Mỏ đá Hòn Nhọn, Cam Lâm là hoạt động chế biến khoáng sản, không thuộc hoạt động khai thác khoáng sản theo quy định tại Điều 2 Luật khoáng sản năm 2010. Tại Công văn số 1214/TCTK-PPCĐ ngày 22/12/2016 của Bộ kế hoạch và đầu tư xác định: Nếu Công ty TNHH Xây dựng C đập, chở đá tại mỏ cùng với dây chuyền sản xuất của Công ty khai thác khoáng sản thì hoạt động của Công ty TNHH Xây dựng C là khai thác đá.

[4] Nếu Công ty TNHH Xây dựng C mua đá thô rồi đập chở đá làm nguyên liệu thô và bán tại địa điểm khai thác thì được sắp xếp vào mã: Bán buôn gạch, ngói, đá, cát, sỏi.

[5] Cục thuế tỉnh Khánh Hoà dựa vào Công văn số 663/TCT-CS ngày 01/3/2017 của Tổng cục thuế để cho rằng Quyết định số 576/QĐ-CT ngày 31/3/2017 của mình là đúng. Nhưng Công văn nói trên thể hiện:... Nếu trường hợp Công ty TNHH Xây dựng C bao tiêu toàn bộ đá phôi khai thác được của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V và thực hiện toàn bộ hoạt động như quy định tại khoản 7 Điều 2 Luật khoáng sản số 60/2010/QH12 nêu trên tại mỏ cùng dây chuyền sản xuất của Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng V (đơn vị khai thác khoáng sản) thì hoạt động của Công ty TNHH Xây dựng C là hoạt động khai thác khoáng sản. Trong khi đó, theo lời khai của người đại diện Công ty cổ phần khai thác khoáng sản và xây dựng V thì dây chuyền sản xuất và hoạt động của 2 công ty là độc lập. Công ty TNHH Xây dựng C không sử dụng bất kỳ thiết bị nào trong dây chuyền sản xuất của Công ty V. Trước khi bán đá phôi cho Công ty TNHH Xây dựng C, Công ty V cũng đã từng bán cho các đơn vị khác với hình thức tương tự.

[6] Từ những chứng cứ đã được phân tích trên cho thấy: Hoạt động của Công ty TNHH Xây dựng C không phải là hoạt động khai thác khoáng sản. Do Công ty TNHH Xây dựng C là doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn nên đủ điều kiện được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp. Chi cục trưởng chi cục thuế huyện C cho rằng Công ty TNHH Xây dựng C không đủ điều kiện hưởng ưu đãi thuế doanh nghiệp để ban hành Quyết định số 228/QĐ-CCT ngày 22/6/2016 xử lý vi phạm về thuế qua kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế. Không đồng ý với quyết định trên, Công ty TNHH Xây dựng C khiếu nại, ngày 18/8/2016 Chi cục trưởng Chi cục thuế huyện C ban hành Quyết định số 335/QĐ-CCT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty TNHH Xây dựng C (lần đầu) là không chấp nhận nội dung khiếu nại của Công ty TNHH Xây dựng C. Không đồng ý với quyết định này, Công ty TNHH Xây dựng

C tiếp tục khiếu nại, ngày 31/3/2017 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hoà ban hành Quyết định 576/QĐ-CT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty TNHH Xây dựng C là không chấp nhận nội dung khiếu nại của Công ty TNHH Xây dựng C.

Do các quyết định nói trên không đúng nên bản án sơ thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH Xây dựng C huỷ một phần Quyết định số 228/QĐ-CCT ngày 22/6/2016 của Chi cục trưởng Chi cục thuế huyện C, huỷ Quyết định số 335/QĐ-CCT ngày 18/8/2016 của Chi cục trưởng Chi cục thuế huyện C và huỷ Quyết định 576/QĐ-CT ngày 31/3/2017 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hoà là có căn cứ, đúng pháp luật. Chi cục trưởng Chi cục thuế huyện C thống nhất với bản án sơ thẩm và không có kháng cáo. Vì vậy, Hội đồng xét xử Toà án cấp phúc thẩm không chấp nhận kháng cáo của người bị kiện Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hoà và giữ nguyên bản án sơ thẩm.

TÌNH HUỐNG 21(62)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tình huống liên quan đến ưu đãi cho doanh nghiệp thành lập mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế- xã hội đặc biệt khó khăn. Do doanh nghiệp thành lập và chuyển đổi mô hình nên đặt ra vấn đề doanh nghiệp sau chuyển đổi có phải là doanh nghiệp được thành lập mới hay không? có đủ điều kiện để hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp?

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Vào khoảng đầu năm 2016, anh và bà Huỳnh Thị Kim M có hùn vốn thành lập Công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH) dịch vụ ăn uống Tuyết M do anh làm Giám đốc, anh thuê nhà của ông Đoàn Dương Q tại địa chỉ Khóm D, phường A, thị xã H với loại hình là Công ty TNHH hai thành viên trở lên.

Vào ngày 04/01/2016, Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được Phòng đăng ký kinh doanh, Sở Kế hoạch đầu tư tỉnh Đồng Tháp cấp giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp lần đầu với mã số doanh nghiệp 1402031874. Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được thành lập đúng theo trình tự thủ tục quy định của pháp luật.

Sau khi Công ty đi vào hoạt động và dần ổn định thì bà Huỳnh Thị Kim M không tiếp tục kinh doanh với anh nữa và đề nghị chuyển nhượng hết phần vốn góp của bà tại Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T cho anh và anh cũng đồng ý.

Vào ngày 21/12/2016, anh nộp hồ sơ lên Phòng đăng ký kinh doanh để xin chuyển đổi loại hình từ Công ty TNHH hai thành viên trở lên thành Công ty TNHH một thành viên (lý do là bà Huỳnh Thị Kim M đã chuyển nhượng hết phần vốn góp tại Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T cho anh) và đã được Phòng đăng ký kinh doanh Đồng Tháp chấp nhận cấp giấy chứng nhận đăng ký chuyển đổi doanh nghiệp cho Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T (một thành viên) đăng ký thay đổi lần thứ 1 ngày 22/12/2016.

Vào ngày 13/3/2019, Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T nhận được Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về T số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/3/2019 của Ông Nguyễn Văn C, chức vụ Phó chi cục trưởng, Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C).

Nội dung xử phạt: Đã thực hiện hành vi vi phạm hành chính khai sai dẫn đến thiếu số tiền T thu nhập doanh nghiệp (TNDN) phải nộp.

- Mức phạt: Phạt 20% tính trên số tiền T TNDN, do khai sai dẫn đến thiếu số tiền T phải nộp với số tiền là 17.178.969đ;
- Số tiền T TNDN truy thu phải nộp với số tiền là 85.894.843đ;

- Số tiền chậm nộp tiền T TNDN phải nộp là 12.758.316đ;

Tổng cộng số tiền xử lý truy T TNDN, số tiền phạt 20% và tiền chậm nộp với số tiền là **115.832.128đ** (Một trăm mười lăm triệu tám trăm ba mươi hai ngàn một trăm hai mươi tám đồng).

Sau khi xử phạt vi phạm hành chính anh có làm đơn khiếu nại gửi đến Chi cục T thị xã H và nhận được Công văn số 268/CCT-Ktr ngày 06/6/2019 về việc trả lời kiến nghị ưu đãi T TNDN. Chi cục T thị xã H trả lời cho rằng Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T là hình thức chuyển đổi kinh doanh từ hộ gia đình nên Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T không thuộc trường hợp được hưởng ưu đãi T TNDN.

Theo anh được biết thì Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được thành lập mới hoàn toàn theo trình tự thủ tục quy định và là doanh nghiệp thành lập mới thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn nên theo khoản 1 Điều 16 Nghị định 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 thì Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được miễn T 04 năm nhưng Ông Nguyễn Văn C, chức vụ Phó chi cục trưởng, Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục TKhu vực C) lại ra Quyết định xử phạt như vậy là không đúng. Sau đó anh có làm đơn gửi đến Phòng đăng ký kinh doanh thuộc Sở kế hoạch và Đầu tư tỉnh Đồng Tháp yêu cầu cung cấp thông tin liên quan đối với Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T. Sau đó anh nhận được Công văn số 98/CV-ĐKKD ngày 05/6/2019 của Phòng đăng ký kinh doanh trả lời: “Căn cứ vào hồ sơ lưu của Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T trên cơ sở dữ liệu quốc gia về đăng ký doanh nghiệp như trên nêu, Phòng đăng ký kinh doanh Đồng Tháp xác nhận Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được thành lập theo hình thức thành lập mới chứ không phải thành lập trên cơ sở chuyển đổi từ hộ kinh doanh cá thể”. Anh không đồng ý với Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/3/2019 của ông Chi cục trưởng, Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C), tỉnh Đồng Tháp. Vì vậy, nay anh yêu cầu Tòa án nhân dân thị xã H hủy Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/3/2019 của ông Chi cục trưởng, Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục TKhu vực C), tỉnh Đồng Tháp.

- Người đại diện theo ủy quyền của anh Lê Trường H, Anh Võ Đức T trình bày bổ sung: Anh khẳng định Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T là được thành lập mới, không kế thừa doanh nghiệp cũ, cũng không phải hộ kinh doanh chuyển đổi. Vì Hộ kinh doanh cá thể Đoàn Dương Q đã có đơn xin nghỉ kinh doanh kể từ ngày 01/01/2016, đến ngày 04/01/2016 Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T mới được thành lập và thuê lại nhà của ông Q để hoạt động.

- Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp cho Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T: Luật sư Võ Phát T trình bày: Thống nhất theo trình bày của Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T, không bổ sung gì thêm.

- *Người bị kiện Chi cục trưởng Chi cục Thị xã H, do Ông Nguyễn Văn C đại diện theo ủy quyền trình bày:* Đối với Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) về việc xử phạt vi phạm hành chính về T. Về vấn đề này, Chi cục T Khu vực C có ý kiến như sau:

Căn cứ quy định tại khoản 18 Điều 1 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12 tháng 02 năm 2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về T và sửa đổi, bổ sung một số điều của các Nghị định về T:

“Điều 1. Sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật T thu nhập doanh nghiệp, Điều 1 Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về T như sau:

18. Sửa đổi, bổ sung khoản 5 Điều 19 như sau:

5. Dự án đầu tư mới (bao gồm cả văn phòng công chứng thành lập tại các địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn, địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn) được hưởng ưu đãi T quy định tại khoản 1, khoản 3 Điều 15, khoản 1, 2 và khoản 3 Điều 16 Nghị định này là dự án thực hiện lần đầu hoặc dự án đầu tư độc lập với dự án đang thực hiện, trừ các trường hợp sau:

a) 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, trừ trường hợp quy định tại Khoản 6 Điều 19 Nghị định này;

b) 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).

Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi T theo quy định tại Điều 15, Điều 16 Nghị định này 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.”

Căn cứ theo quy định tại Khoản 3 Điều 10 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22 tháng 6 năm 2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn về T thu nhập doanh nghiệp tại 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 T và sửa đổi bổ sung một số điều của các Nghị định về T và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014, Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014, Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính như sau:

“3. Sửa đổi, bổ sung khoản 5 Điều 18 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được

sửa đổi, bổ sung tại Điều 5 Thông tư số 151/2014/TT-BTC) như sau:

“5. Về dự án đầu tư mới:

a) Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi T 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 T 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.

b) Dự án đầu tư mới được hưởng ưu đãi T 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 T 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 T thu nhập doanh nghiệp.”

Căn cứ Hợp đồng thuê nhà số 01/HĐTN/2016 ngày 04/01/2016 của Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T.

Căn cứ Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp, công ty TNHH MTV; Mã số doanh nghiệp: 1402031874, đăng ký lần đầu ngày 04/01/2016, đăng ký thay đổi lần thứ 1 ngày

22/12/2016 do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Đồng Tháp cấp.

Căn cứ Biên bản kiểm tra T tại Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống Tuyệt ngày 23/11/2018; Phụ lục Biên bản kiểm tra T ngày 05/03/2019 của Đoàn kiểm tra Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) theo Quyết định số 411/QĐ-CCT ngày 30/10/2018 của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H về việc kiểm tra T tại Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T; Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) về việc xử phạt vi phạm hành chính về T.

Qua kết quả kiểm tra T từ ngày 01/01/2016 đến ngày 31/12/2017, Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T thành lập vào ngày 04/01/2016 (do bà Huỳnh Thị Kim M và ông Lê Trường H) thuê lại địa điểm kinh doanh của cơ sở kinh doanh quán Tuyệt M (quán do ông Đoàn Dương Q và vợ là bà Huỳnh Thị Kim M làm chủ cơ sở. Cơ sở kinh doanh quán Tuyệt M có đơn xin nghỉ kinh doanh từ ngày 01/01/2016). Khi đi vào hoạt động kinh doanh, thì Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T vẫn sử dụng tài sản, cơ sở vật chất (thuê lại) địa điểm kinh doanh, kinh doanh cùng ngành nghề với hộ kinh doanh cá thể trước đây.

Căn cứ vào các cơ sở pháp lý nêu trên, thì trường hợp của Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T không đủ điều kiện để được hưởng ưu đãi T thu nhập doanh nghiệp theo dự án đầu tư mới. Vì vậy, việc Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) ban hành Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T đối với Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T là đúng theo quy định.

Do đó, Chi cục T Khu vực C đề nghị Tòa án nhân dân thị xã H bác toàn bộ nội dung đơn yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T, người đại diện theo pháp luật là anh Lê Trường H đối với Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) về việc xử phạt vi phạm hành chính về T.

[1] Về nội dung:

[2.1] Về hình thức, trình tự thủ tục ban hành Quyết định:

- Về hình thức: Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T do đã thực hiện hành vi vi phạm hành chính: Khai sai dẫn đến thiếu số tiền T Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) phải nộp. Quyết định trên ban hành đúng theo quy định về mặt hình thức văn bản của cơ quan quản lý T theo quy định tại Điều 105, Điều 107 Luật Quản lý T năm 2006 (sửa đổi, bổ sung năm 2012).

- Về trình tự, thủ tục:

Ngày 23/11/2018, Đội kiểm tra T của Chi cục T thị xã H tiến hành kiểm tra T đối với Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T phát hiện có vi phạm nghĩa vụ nộp T, nhưng còn một số vướng mắc trong việc áp dụng quy định ưu đãi T TNDN, nên ngày 27/11/2019, Chi cục T thị xã H có văn bản đề nghị Cục T tỉnh Đồng Tháp xem xét cho ý kiến giải đáp vướng mắc nội dung trên. Ngày 11/12/2018, Cục T tỉnh Đồng Tháp có văn bản số 2857/CCT-TTHT “Về việc ưu đãi T TNDN” và ngày 15/02/2019, Cục T tỉnh Đồng Tháp có văn bản số 383/CCT-TT&HT “Về việc chính sách T TNDN” gửi Chi cục T thị xã H. Ngày 05/3/2019, Chi cục T thị xã H tiến hành lập Phụ lục biên bản kiểm tra T nội dung “Điều chỉnh nội dung biên bản kiểm tra T tại Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T ký ngày 23/11/2018”. Ngày 13/03/2019, Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) ban hành Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T. Căn cứ Điều 62 Thông tư 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013, Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T ban hành là đúng về trình tự, thủ tục ban hành Quyết định.

[2.2] Về Thẩm quyền ban hành Quyết định:

Ngày 13/3/2019, Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H ban hành Quyết định số 104/QĐ-GQXP-VPHC về việc giao quyền xử phạt vi phạm hành chính cho Phó Chi cục trưởng (Ông Nguyễn Văn C). Cùng ngày Ông Nguyễn Văn C ký ban hành Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T đối với Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T. Đây là Quyết định xử phạt vi phạm hành chính của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H Căn cứ Điều 54 Luật xử lý vi phạm hành chính, Điều 109 của Luật Quản lý T năm 2006 (sửa đổi, bổ sung năm 2012) Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T được ban hành là đúng thẩm quyền.

[2.3] Về Thời hạn, thời hiệu ban hành Quyết định:

Ngày 23/11/2018, Đội kiểm tra T của Chi cục T thị xã H tiến hành kiểm tra T đối với Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T phát hiện có vi phạm nghĩa vụ nộp thuế. Ngày 05/3/2019, Chi cục T thị xã H tiến hành lập Phụ lục biên bản kiểm tra thuế nội dung “Điều chỉnh nội dung biên bản kiểm tra thuế tại Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T ký ngày 23/11/2018”. Ngày 13/03/2019, Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C) ban hành Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T. Căn cứ Điều 66 Luật xử lý vi phạm hành chính và Điều 62 Thông tư 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013, Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T ban hành đảm bảo đúng thời hạn, thời hiệu theo quy định.

[2.4] Về nội dung Quyết định: Quyết định số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về T với lý do là Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T có hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền T TNDN phải nộp, tiền phạt và tiền chậm nộp tổng số tiền là 115.832.128đ. Mặc dù Cơ sở kinh doanh quán T có đơn xin nghỉ kinh doanh từ ngày 01/01/2016, nhưng khi đi vào hoạt động kinh doanh, thì Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T vẫn sử dụng tài sản, cơ sở vật chất (thuê lại) địa điểm kinh doanh, kinh doanh cùng ngành nghề với hộ kinh doanh cá thể trước đây. Do đó, trường hợp của Công ty TNHH MTV Dịch vụ Ăn uống T không đủ điều kiện để được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo dự án đầu tư mới. Ngược lại, Công ty TNHH MTV Dịch vụ ăn uống T cho rằng Công ty được thành lập mới hoàn toàn theo trình tự thủ tục quy định và là doanh nghiệp thành lập mới thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn nên theo quy định tại khoản 1 Điều 16 Nghị định 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 thì Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được miễn T 04 năm.

[2.5] Xét thấy, Cơ sở kinh doanh quán T có đơn xin nghỉ kinh doanh từ ngày 01/01/2016, có Quyết định số 34/QĐ-CCT về việc miễn (giảm) T cho ông Đoàn Dương Q của Chi cục Thị xã H Ngày 04/01/2016, Phòng đăng ký kinh doanh thuộc Sở kế hoạch đầu tư tỉnh Đồng Tháp cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp Công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên cho Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T. Cùng ngày Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T ký hợp đồng thuê nhà với ông Đoàn Dương Q và tiến hành hoạt động kinh doanh. Đến ngày 22/12/2016 Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T đăng ký chuyển đổi từ loại hình Công ty TNHH hai thành viên thành Công ty TNHH một thành viên và được Phòng đăng ký kinh doanh Sở kế hoạch đầu tư tỉnh Đồng Tháp cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên. Căn cứ vào Công văn số 98/CV-ĐKKD ngày 05/6/2019 của Phòng đăng ký kinh doanh trả lời: *“Căn cứ vào hồ sơ lưu của Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T trên cơ sở dữ liệu quốc gia về đăng ký doanh nghiệp như trên nêu, Phòng đăng ký kinh doanh Đồng Tháp xác nhận Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được thành lập theo hình thức **thành lập mới** chứ không phải thành lập trên cơ sở **chuyển đổi** từ h kinh doanh cá thể”*.

[2.6] Căn cứ vào văn bản số 4724/TCT-CS ngày 19/11/2019 của Tổng cục T về việc trả lời chính sách ưu đãi T thu nhập doanh nghiệp cho Cục T tỉnh Đồng Tháp kết luận: Căn cứ quy định nêu trên, trường hợp Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T thành lập vào ngày 04/01/2016 (do bà Huỳnh Thị Kim M và ông Lê Trường H là đại diện theo pháp luật) thuê lại địa điểm của cơ sở kinh doanh T quán (do ông Đoàn Dương Q và vợ Huỳnh Thị Kim M làm chủ - có đơn nghỉ kinh doanh từ ngày 01/01/2016), Công ty vẫn sử dụng tài sản, cơ sở vật chất (thuê lại) địa điểm kinh doanh, kinh doanh cùng ngành nghề với **hộ kinh doanh**

cá thể trước đây nên không được hưởng ưu đãi T TNDN theo dự án đầu tư mới. Như vậy, xét việc Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T cho rằng Công ty được thành lập mới hoàn toàn theo trình tự thủ tục quy định và là doanh nghiệp thành lập mới chứ không phải chuyển từ hộ kinh doanh cá thể là có cơ sở. Vì, *cơ sở kinh doanh Tuyết M quán* (do ông Đoàn Dương Q và vợ Huỳnh Thị Kim M làm chủ - có đơn nghỉ kinh doanh từ ngày 01/01/2016), xem như cơ sở này không còn tồn tại. Trong khi đó, Công ty TNHH MTV Dịch vụ ăn uống T được thành lập mới hoàn toàn theo trình tự thủ tục quy định và là doanh nghiệp thành lập mới thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn nên theo khoản 1 Điều 16 Nghị định 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 thì Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được miễn thuế 04 năm. Công ty không kế thừa tài sản của hộ kinh doanh cá thể trước đây (cơ sở kinh doanh T quán), vì không có văn bản nào thể hiện công ty kế thừa tài sản của doanh nghiệp cũ để hoạt động, công ty chỉ thuê lại nhà của Anh Đoàn Dương Q.

[2.7] Tại văn bản số 1684/SKHĐT-ĐKKD ngày 13 tháng 7 năm 2020 của Sở kế hoạch và đầu tư tỉnh Đồng Tháp kết luận: “... *Đối chiếu quy định pháp luật vừa nêu, Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được thành lập vào ngày 04/01/2016 do 02 thành viên góp vốn (Huỳnh Thị Kim M và Lê Trường H) là nhà đầu tư trong nước (cá nhân có quốc tịch Việt Nam) thuộc trường hợp không bắt buộc phải làm thủ tục để được cấp giấy chứng nhận đăng ký đầu tư. Do đó, Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T chỉ đăng ký thành lập và hoạt động theo quy định của Luật Doanh nghiệp và được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp...*”. Và tại văn bản số 1290/CT-NVDTTPC ngày 23 tháng 7 năm 2020 của Cục T tỉnh Đồng Tháp kết luận: “..... *Căn cứ những quy định trên, trường hợp của Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T thành lập tại thị xã H (đầu tư trong nước), khi đăng ký hưởng ưu đãi T không thuộc trường hợp phải được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư.*”

[2.8] Ngoài ra, trong kết luận của Tổng cục T tại văn bản số: 4724/TCT-CS ngày 19/11/2019 thể hiện “*Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T thuê lại địa điểm của cơ sở kinh doanh Tuyết M quán nhưng Công ty vẫn sử dụng tài sản, cơ sở vật chất (thuê lại) địa điểm kinh doanh, kinh doanh cùng ngành nghề với h kinh doanh cá thể trước đây nên không được hưởng ưu đãi T TNDN theo dự án đầu tư mới*”. Như vậy, theo xác nhận của Tổng cục T thì có sự mâu thuẫn giữa quy định “*nhưng vẫn kế thừa tài sản, địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp cũ*” với nội dung “*nhưng Công ty vẫn sử dụng tài sản, cơ sở vật chất (thuê lại) địa điểm kinh doanh, kinh doanh cùng ngành nghề với h kinh doanh cá thể trước đây*”. Trong khi đó Công ty TNHH MTV Dịch vụ ăn uống T được thành lập mới hoàn toàn theo Luật doanh nghiệp. Công ty không phải dự án đầu tư hình thành từ việc: chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi hình

thức doanh nghiệp; không phải 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 và không thuộc trường hợp phải được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền cấp Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư. Cho nên, theo quy định tại khoản 1 Điều 16 Nghị định 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 thì Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T được miễn thuế.

[2.9] Từ những phân tích trên, xét thấy Quyết định hành chính số: 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H về việc xử phạt vi phạm hành chính về T đối với Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T là không phù hợp. Cho nên, xét yêu cầu cầu khởi kiện của Công ty TNHH dịch vụ ăn uống T là hoàn toàn có căn cứ. Do đó, hủy Quyết định hành chính số 105/QĐ-XPVPHC-CCT ngày 13/03/2019 của Chi cục trưởng Chi cục T thị xã H (nay là Chi cục T Khu vực C).

TÌNH HUỐNG 22(11)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tình huống này liên quan đến điều kiện hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với dự án đầu tư. Vấn đề mấu chốt mà các bên cần chứng minh là trường hợp trong tình huống là đầu tư dự án mới hay đầu tư mở rộng dự án.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Ngày 14/12/2007, Ủy ban nhân dân Thành phố H cấp Giấy chứng nhận đầu tư số 411043000429, chứng nhận nhà đầu tư “Robert Bosch Investment Nederland B.V” (một công ty tại Hà Lan) thành lập Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 gắn liền với việc thực hiện “Dự án Xuất Nhập Khẩu R”, tổng vốn đầu tư là 1.000.000 Euro.

Mục tiêu của Dự án Xuất Nhập K1 Robert Bosch là “*Thực hiện quyền xuất khẩu, quyền nhập khẩu*” đối với các mặt hàng thuộc các nhóm hàng có mã số HS nhập khẩu như được liệt kê tại Giấy chứng nhận đầu tư này.

Ngày 19/05/2008, Ban Q1 cấp Giấy chứng nhận đầu tư số 47212000472, chứng nhận nhà đầu tư “Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1” thành lập Dự án “Chi nhánh Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1”, tổng vốn đầu tư là 52.000.000 Euro (“Dự án năm 2008”).

Mục tiêu của Dự án năm 2008 “*Sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe với quy mô 1.359.000 cái/năm.*”

Căn cứ theo Khoản 2 và 3 Điều 2 Nghị định 108/2006/NĐ-CP, Dự án năm 2008 là dự án đầu tư mới, không phải là dự án đầu tư mở rộng của bất kỳ dự án nào khác. Việc Cục Thuế Thành phố H nhận định dự án năm 2008 là dự án đầu tư mở rộng là không đúng.

Mặt khác, Cục thuế Thành phố H viện dẫn Điều 2.2, Mục (I) Phần H Thông tư 130/2008/TT-BTC, cho rằng B1 thành lập chi nhánh để thực hiện Dự án năm 2008 là thuộc trường hợp “Dự án đầu tư mở rộng” là không đúng vì Thông tư 130/2008/TT-BTC có hiệu lực áp dụng từ ngày 18/01/2009, trong khi chi nhánh của B1 tại Đồng Nai được thành lập từ 19/5/2008.

Như vậy, dự án năm 2008 đáp ứng đủ điều kiện để áp dụng chính sách ưu đãi về thu nhập doanh nghiệp theo quy định tại Luật Đầu tư (2005), Nghị định 108/2006/NĐ-CP, Nghị định 24/2007/NĐ-CP và theo người khởi kiện thì chính sách ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp như trên vẫn được duy trì áp dụng ngay cả trong trường hợp pháp luật có thay đổi theo Khoản 2 Điều 11 Luật Đầu tư (2005), Khoản 2 Điều 13 Luật Đầu tư (2014) và khoản 2 Điều 13 Luật Đầu tư (2020). Ngay

cả trong trường hợp các quy định pháp luật khác điều chỉnh hoặc thay thế các quy định tại Luật Đầu tư (2005), Nghị định 108/2006/NĐ-CP và Nghị định 24/2007/NĐ-CP mà “làm ảnh hưởng bất lợi đến lợi ích hợp pháp mà nhà đầu tư đã được hưởng” sẽ không được áp dụng đối với Dự án năm 2008.

Đoạn 3 Khoản 5 Điều 23 Thông tư 123/2012/TT-BTC chỉ quy định doanh nghiệp “*không được hưởng ưu đãi với phần thu nhập tăng thêm từ dự án đầu tư mở rộng mang lại*” khi 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.

Tuy nhiên, tại Văn bản 230/KCNĐN-DN ngày 09/02/2010, Ban quản lý các Khu Công nghiệp Đ xác nhận Dự án năm 2008 “*bắt đầu hoạt động sản xuất kinh doanh (có phát sinh doanh thu) từ tháng 8/2008*” – sớm hơn tiến độ cam kết tại Giấy chứng nhận đầu tư (tháng 10/2008) 02 tháng.

Khoản 5 Điều 23 Thông tư 123/2012/TT-BTC không quy định cho phép xem xét phần thu nhập tăng thêm tương ứng từng năm, mà chỉ xem xét trên toàn bộ dự án đầu tư mở rộng mang lại. Ngoài ra, yếu tố “*hoàn thành đưa vào sản xuất kinh doanh*” phải được hiểu tương ứng với việc doanh nghiệp đã đưa dự án vào sản xuất kinh doanh tại thời điểm nào, chứ không xem xét đến việc doanh nghiệp có còn tiến hành xây dựng, lắp đặt bổ sung hạng mục nào hay không.

Do vậy, người khởi kiện cho rằng Cục thuế Thành phố H xác định dự án năm 2008 chưa được hoàn thành đưa vào sản xuất kinh doanh là không chính xác, để từ đó áp dụng quy định tại đoạn 3, khoản 5 Điều 23 Thông tư 123/2012/TT-BTC để kết luận Robert Bosch Việt Nam phải nộp thêm thuế thu nhập doanh nghiệp (*loại trừ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với phần thu nhập tăng thêm*) là không có cơ sở.

Với những viện dẫn trên, Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 khởi kiện yêu cầu Tòa án hủy Quyết định áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả số 816/QĐ-CT ngày 09/3/2020 của Cục trưởng Cục Thuế Thành phố H.

Người bị kiện Cục trưởng Cục Thuế Thành phố H trình bày:

Cục Thuế Thành phố H đã tiến hành thanh tra theo Quyết định Thanh tra thuế số 972/QĐ-CT-TT ngày 24/5/2019 về việc thanh tra thuế tại Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1; Mã số thuế: 0305397776, thời kỳ thanh tra: Từ năm 2011 đến năm 2014 và các thời kỳ có liên quan về ưu đãi miễn giảm thuế thu nhập doanh

nghiệp.

Sau đó, Cục Thuế Thành phố H đã ban hành Quyết định áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả số 816/QĐ-CT ngày 09/03/2020 do vi phạm hành chính gây ra đối với Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1, truy thu tổng số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp là 140.043.490.251 đồng, tính tiền chậm nộp tiền thuế thu nhập doanh nghiệp là 117.720.649.780 đồng do xác định lại trường hợp được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp như sau:

Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 thành lập theo Giấy chứng nhận đầu tư số 411043000429 do Ủy ban nhân dân Thành phố H cấp lần đầu ngày 14/12/2007 để thực hiện dự án xuất nhập khẩu R. Ngày 15/5/2008, Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 đăng ký thay đổi lần thứ 1 để bổ sung hoạt động sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe. Sau đó, Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 đăng ký thành lập Chi nhánh Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 tại tỉnh Đồng Nai, được Ban Quản lý các Khu công nghiệp Đ cấp Giấy chứng nhận đầu tư số 47212000472 lần đầu ngày 19/05/2008 để thực hiện dự án Nhà máy sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe.

Như vậy, theo quy định thì dự án sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe tại tỉnh Đồng Nai được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với trường hợp dự án đầu tư mở rộng cụ thể như sau: được hưởng ưu đãi miễn thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập từ Dự án nhà máy sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe trong 03 năm 2009, 2010, 2011 (tính từ năm 2009 do năm 2008 chưa có thu nhập); giảm 50% số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong 05 năm 2012, 2013, 2014, 2015, 2016.

Trên thực tế, dự án đầu tư mở rộng của Công ty tại tỉnh Đồng Nai được đầu tư nhiều giai đoạn. Đến cuối năm 2008, nhiều hạng mục của dự án còn đầu tư xây dựng dở dang, ngoài giá trị tài sản đầu tư hoàn thành năm 2009 được tính vào giá trị tài sản cố định đầu tư tăng thêm để phân bổ thu nhập được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp thì từ năm 2010 đến năm 2014, Công ty vẫn tiếp tục đầu tư, hoàn thành, đưa vào phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh. Do đó, Cơ quan thuế xác định phần thu nhập tăng thêm từ giá trị tài sản đầu tư hoàn thành từ năm 2010 đến năm 2014 không được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo giấy chứng nhận đầu tư số 47212000472 lần đầu ngày 19/05/2008 theo quy định tại Điểm 2 Mục IV Phần E Thông tư số 134/2007/TT- BTC ngày 23/11/2007 của Bộ T2, Điểm 6 Phần I Thông tư số 130/2008/TT- BTC ngày 26/12/2008 của Bộ T2 và Điểm 5 Điều 23 Chương VII Thông tư số 123/2012/TT-BTC ngày 27/07/2012 của

Bộ T2.

Theo đó, phương án xác định thu nhập được hưởng ưu đãi thuế của doanh nghiệp (khác với phương án xác định thu nhập được hưởng ưu đãi thuế của Cơ quan thuế): doanh nghiệp xác định toàn bộ giá trị tài sản cố định đầu tư từ năm 2008 đến ngày 31/10/2011 (do làm tròn theo tháng đăng ký thay đổi Giấy chứng nhận đầu tư lần thứ 3 là ngày 12/10/2011) tính vào giá trị tài sản cố định tăng thêm được hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

Tại phiên tòa phúc thẩm:

Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 (có ông Nguyễn Hùng D, Nguyễn Đăng N, Quách Vũ Ân K, Trần Hoàng V1 và bà Nguyễn Hà L đại diện theo ủy quyền) thống nhất vẫn giữ kháng cáo yêu cầu Tòa án cấp phúc thẩm hủy bản án sơ thẩm để xét xử lại vì Tòa án cấp sơ thẩm thu thập chứng cứ chưa đầy đủ, chưa thu thập ý kiến chuyên gia, cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền; chưa xem xét các chính sách ưu đãi đầu tư mà người khởi kiện được hưởng; không cho người bị kiện đối thoại, đối chất với người khởi kiện. Người khởi kiện cho rằng việc doanh nghiệp thành lập dự án “Chi nhánh Công ty TNHH B1” tại Đồng Nai là dự án đầu tư mới, không phải là dự án đầu tư mở rộng nên được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp. Mặt khác, trong trường hợp xác định đây là dự án đầu tư mở rộng, thì theo quy định tại khoản 5 Điều 23 Thông tư 123/2012/TT-BTC doanh nghiệp không được hưởng ưu đãi với phần thu nhập tăng thêm từ dự án đầu tư mở rộng mang lại, khi 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. Bản án sơ thẩm đề cập đến Công văn 230/KCNĐN ngày 09/02/2010, Ban quản lý các Khu công nghiệp Đ xác nhận Dự án năm 2008 bắt đầu hoạt động sản xuất kinh doanh từ tháng 8/2008 sớm hơn tiến độ cam kết tại Giấy chứng nhận đầu tư tháng 10/2008 nhưng lại cho rằng nội dung công văn này không chứng minh dự án năm 2008 đã hoàn thành đi vào sản xuất kinh doanh từ tháng 8/2008 trước 2010 là trái với kết luận của ban Q1. Ngoài ra, bản án sơ thẩm áp dụng pháp luật được ban hành sau thời điểm thành lập dự án năm 2008 không phù hợp với tình tiết khách quan của vụ án.

Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người khởi kiện là các Luật sư Châu Huy Q và Đỗ Đức Vân H thống nhất phát biểu ý kiến đề nghị Hội đồng xét xử chấp nhận kháng cáo của người khởi kiện, hủy bản án sơ thẩm để xét xử lại do Tòa án cấp sơ thẩm chưa nhận định, đánh giá đúng bản chất của dự án sản xuất

năm 2008, không làm rõ sự độc lập của dự án sản xuất năm 2008 theo các quy định của pháp luật liên quan, áp dụng sai quy định của pháp luật để giải quyết vụ án là Nghị định 124/2008/NĐ-CP của Chính Phủ, Thông tư số 130/2008/TT-BTC và Thông tư 123/2012/TT-BTC của Bộ T2 có hiệu lực sau thời điểm dự án năm 2008 được thành lập; không xem xét giải quyết đối với yêu cầu khởi kiện về việc buộc Cục trưởng Cục thuế Thành phố H chấp nhận cho công ty TNHH B1 được áp dụng ưu đãi cho dự án đầu tư mới đối với Dự án năm 2008 là trái quy định tại Điều 6 Luật Tổ tụng hành chính. Về nội dung, Tòa án cấp sơ thẩm cho rằng việc thực hiện dự án chỉ hoàn thành đi vào sản xuất kinh doanh sau năm 2010, trong khi công ty đã hoàn thành sản xuất đi vào hoạt động kinh doanh và phát sinh thuế từ 2008 là chưa chính xác. Cục T không xem xét đến thực tiễn thực hiện dự án đầu tư và áp dụng các văn bản có hiệu lực sau ngày thực hiện dự án để hồi tố áp dụng về ưu đãi thuế, gây bất lợi cho doanh nghiệp. Sau khi xử sơ thẩm, Cục T1 tiếp tục ra quyết định truy thu số tiền 175 tỷ là trái quy định của Luật quản lý thuế năm 2019 do không loại trừ thời gian dịch covid và thời gian Tòa án cấp sơ thẩm áp dụng biện pháp khẩn cấp tạm thời. Ngoài ra, nhiều dự án khác tương tự như vụ án này như dự án Y, S hay N1 cũng được hưởng các ưu đãi về thuế nhưng công ty B1 lại không được hưởng.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN:

Sau khi nghiên cứu các tài liệu có trong hồ sơ vụ án được thẩm tra tại phiên tòa và căn cứ vào kết quả tranh tụng tại phiên tòa, ý kiến phát biểu của Viện kiểm sát, Hội đồng xét xử nhận định:

[1] Tòa án đã triệu tập hợp lệ, người bị kiện xin xét xử vắng mặt. Căn cứ Điều 225 Luật tố tụng hành chính, Hội đồng xét xử tiến hành xét xử vụ án vắng mặt đương sự này.

[2] Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 được thành lập theo Giấy chứng nhận đầu tư số 411043000429 do Ủy ban nhân dân Thành phố H cấp lần đầu ngày 14/12/2007 để thực hiện dự án xuất nhập khẩu. Ngày 15/05/2008 Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 đăng ký thay đổi lần thứ 1 để bổ sung hoạt động sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe. Ngày 19/5/2008, Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 được Ban Quản lý các khu công nghiệp Đ cấp giấy chứng nhận đầu tư với nội dung đăng ký kinh doanh cho Chi nhánh Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 tại Đồng Nai với ngành, nghề: Sản xuất phụ tùng và bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ và động cơ xe.

[3] Ngày 02/3/2020, Cục thuế Thành phố H lập biên bản thanh tra thuế tại

Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 có nội dung: Doanh nghiệp kê khai sai chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, xác định sai thu nhập chịu thuế được hưởng ưu đãi và thuế thu nhập doanh nghiệp được ưu đãi miễn, giảm dẫn đến thiếu số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.

Ngày 09/3/2020, Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh ban hành Kết luận Thanh tra thuế số 207/KL-CT, kết luận Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 đã có hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp theo quy định tại Điểm a khoản 1 Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP của Chính phủ về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế”. Căn cứ kết luận trên, Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã ban hành Quyết định số 816/QĐ-CT ngày 09/3/2020 về việc áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả, buộc Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 nộp khoản tiền thuế truy thu là 140.043.490.251 đồng, và số tiền thuế chậm nộp là 117.720.649.780 đồng.

[4] Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 cho rằng doanh nghiệp thành lập dự án “Chi nhánh Công ty TNHH B1” tại Đồng Nai là dự án đầu tư mới, không phải là dự án đầu tư mở rộng nên được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp. Mặt khác, trong trường hợp xác định đây là dự án đầu tư mở rộng, thì theo quy định tại Khoản 5 Điều 23 Thông tư 123/2012/TT-BTC doanh nghiệp không được hưởng ưu đãi với phần thu nhập tăng thêm từ dự án đầu tư mở rộng mang lại, khi 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. Trong khi đó, theo văn bản 230/KCNĐN-DN ngày 09/02/2010, Ban quản lý các Khu Công nghiệp Đ xác nhận Dự án năm 2008 bắt đầu hoạt động sản xuất kinh doanh (có phát sinh doanh thu) từ tháng 8/2008, nên không thuộc trường hợp áp dụng quy định trên (doanh nghiệp đã hoạt động sản xuất kinh doanh trước năm 2010).

[5] Xét thấy, tại khoản 2 và khoản 3 Điều 2 của Nghị định 108/2006/NĐ-CP ngày 22/9/2006: “Dự án đầu tư mới là dự án thực hiện lần đầu hoặc dự án đầu tư độc lập với dự án đang thực hiện; Dự án đầu tư mở rộng là dự án đầu tư phát triển dự án đầu tư đang thực hiện nhằm mở rộng quy mô, nâng cao công suất, năng lực kinh doanh, đổi mới công nghệ, nâng cao chất lượng sản phẩm, giảm ô nhiễm môi trường”; Khoản 5 Điều 19 Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định điều kiện được hưởng ưu đãi dự án đầu tư mới bao gồm: “Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế quy định tại Điều 15 và Điều 16 Nghị định này là doanh nghiệp đăng ký kinh doanh lần đầu”;

Khoản 2 Điều 37 Luật Doanh nghiệp năm 2005 quy định: “Chi nhánh là đơn vị phụ thuộc của doanh nghiệp, có nhiệm vụ thực hiện toàn bộ hoặc một phần chức năng của doanh nghiệp K2 chức năng đại diện theo ủy quyền. Ngành, nghề kinh doanh của chi nhánh phải phù hợp với ngành, nghề kinh doanh của doanh nghiệp”.

Đối chiếu với quy định pháp luật nêu trên, việc Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 thành lập chi nhánh tại Đồng Nai để thực hiện dự án sản xuất phụ tùng, bộ phận phụ trợ cho xe có động cơ, và động cơ xe là hình thức mở rộng dự án đầu tư ban đầu, không phải là cơ sở kinh doanh mới thành lập từ dự án đầu tư. Ngoài ra, tại Văn bản số 6701 ngày 03/9/2009 của Bộ K3 và Đầu tư và Văn bản số 4070/BTC-TCT ngày 30/3/2015 của Bộ T2 xác định dự án đầu tư tại Đồng Nai của Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 thuộc diện dự án đầu tư mở rộng. Do vậy, bản án của Tòa án cấp sơ thẩm xác định việc dự án đầu tư tại Đồng Nai của Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 được xác định là dự án đầu tư mở rộng là có căn cứ.

[6] Theo giấy chứng nhận đầu tư số 47212000472 ngày 19/5/2008 do Ban Quản lý các khu công nghiệp tại Đồng Nai cấp cho Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 thể hiện dự án đầu tư tại Đồng Nai là dự án đầu tư từng phần, tiến độ góp vốn trong vòng 04 năm kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đầu tư (ngày 19/5/2008). Tại Biên bản thanh tra thuế ngày 02/03/2020, Công ty cũng xác định Dự án tại Đồng Nai thực hiện theo đúng tiến độ đầu tư từ năm 2008. Như vậy, theo kế hoạch dự án sẽ hoàn thành vào năm 2012. Nội dung Văn bản số 230/KCNĐN-DN ngày 09/02/2010 của Ban quản lý các Khu Công nghiệp Đ không xác nhận dự án đã hoàn thành mà chỉ xác nhận thời điểm bắt đầu sản xuất kinh doanh, nên không đủ cơ sở xác định dự án đã hoàn thành từ năm 2008 (trước năm 2010). Do đó, bản án của Tòa án cấp sơ thẩm nhận định dự án trên hoàn thành đi vào sản xuất, kinh doanh từ sau năm 2010 nên doanh nghiệp không được ưu đãi thuế đối với phần thu nhập tăng thêm từ dự án đầu tư mở rộng mang lại theo quy định tại khoản 5 Điều 23 Thông tư 123/2012/TT-BTC là đúng quy định pháp luật.

[7] Ngoài ra, theo nội dung đơn khởi kiện thể hiện người khởi kiện còn yêu cầu Cục trưởng Cục thuế Thành phố H chấp nhận cho Công ty Trách nhiệm hữu hạn B1 được áp dụng ưu đãi cho dự án đầu tư mới đối với Dự án năm 2008. Xét, nội dung yêu cầu này không thuộc đối tượng khởi kiện vụ án hành chính nên Tòa án cấp sơ thẩm đã đình chỉ giải quyết yêu cầu này theo quy định tại Điều 3, Điều 115, Điều 143 Luật tổ tụng hành chính là có căn cứ.

[8] Từ những phân tích trên, Hội đồng xét xử xét thấy, bản án của Tòa án cấp sơ thẩm đã xét xử là có căn cứ, đúng quy định pháp luật. Tại phiên tòa phúc

thẩm, người khởi kiện kháng cáo nhưng không cung cấp được tài liệu, chứng cứ nào mới chứng minh nên bác kháng cáo và giữ nguyên bản án sơ thẩm như đề nghị của đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Thành phố Hồ Chí Minh tham gia phiên tòa là có căn cứ chấp nhận.

TÌNH HUỐNG SỐ 23 (14)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Trong tình huống này, Doanh nghiệp đầu tư vào dự án sản xuất quần áo cao cấp xuất khẩu và được hưởng ưu đãi thuế suất thu nhập doanh nghiệp là 10% trong suốt thời gian dự án theo Giấy phép đầu tư do UBND thành phố cấp theo đúng quy định. Trong quá trình thanh tra thuế, cơ quan thuế nhận định Doanh nghiệp không thể tiếp tục hưởng ưu đãi nói trên, do các cam kết gia nhập WTO của Việt Nam liên quan đến ngành dệt may, nên ra quyết định truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, cơ sở pháp lý của Quyết định truy thu chưa đầy đủ, vì không xem xét toàn diện các quy định về bảo hộ đầu tư và cân nhắc đầy đủ nguyên tắc hồi tố trong áp dụng pháp luật.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

1. Tại đơn khởi kiện và bản tự khai, người khởi kiện trình bày như sau

Công ty TNHH V (sau đây gọi tắt là Công ty) được thành lập theo Giấy phép đầu tư số 156/GP-HN ngày 31/12/2002 do UBND TP Hà Nội cấp, trụ sở và nhà xưởng tại C, C1, Hà Nội. Ngày 30/9/2004, Công ty được Ban quản lý các khu công nghiệp và chế xuất Hà Nội điều chỉnh Giấy phép với các nội dung: Cơ sở sản xuất chuyển trụ sở vào Cụm công nghiệp B, Thanh Trì, Hà Nội và thời gian hoạt động thay đổi từ 40 lên 50 năm. Theo nội dung tại Giấy phép đầu tư số 156/GP-HN, Công ty V được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động xuất khẩu như sau:

- Nghề kinh doanh: sản xuất quần áo và áo sơ mi cao cấp xuất khẩu;
- Năm tài chính: từ 1/4 đến 31/3 hàng năm;
- Thuế suất thuế TNDN: 10% áp dụng suốt đời dự án;

- Miễn thuế TNDN 4 năm và giảm 50% số thuế TNDN phải nộp cho 4 năm tiếp theo.

Doanh nghiệp có lãi từ năm tài chính 2002 đã thực hiện nộp thuế TNDN. Doanh nghiệp hưởng ưu đãi miễn thuế TNDN từ năm tài chính 2003 đến năm 2006; hưởng ưu đãi giảm 50% số thuế TNDN phải nộp từ năm tài chính 2007 đến năm 2010; doanh nghiệp đang kê khai và nộp thuế với thuế suất TNDN 10% đối với hoạt động sản xuất kinh doanh chính của doanh nghiệp từ khi thành lập cho đến hết năm tài chính 2016.

- Ngày 29/8/2016, Cục thuế thành phố Hà Nội ban hành Quyết định kiểm tra số 56172/QĐ-CT-KT1 kiểm tra tình hình thực hiện nghĩa vụ Ngân sách năm 2013, 2014, 2015 đối với Công ty TNHH V. Năm 2016, Đoàn kiểm tra của Cục thuế Hà Nội tiến hành kiểm tra và lập biên bản kiểm tra tình hình chấp hành nghĩa vụ thuế tại Công ty TNHH V (Biên bản không có ngày, không có chữ ký của bên bị kiểm tra) kết luận:

“Truy hoàn thuế GTGT kỳ thuế từ tháng 4/2013 đến tháng 5/2014 số tiền là 14.000.000đ.

Giảm số thuế còn được khấu trừ đến thời điểm 31/12/2015, số tiền là 19.300.000đ. Như vậy số thuế GTGT còn được khấu trừ qua kiểm tra đến 31/12/2015 là 2.447.807.286 đồng.

Về thuế TNDN: Tăng thu qua kiểm tra: 22.500.694.833 đồng.

+ Năm 2013: 9.996.419.418đ;

+ Năm 2014: 7.345.867.073đ;

+ Năm 2015: 5.158.408.343đ;

Xác định số thuế TNDN phải nộp từ 2007 đến 2012 do bãi bỏ ưu đãi về thuế khi Việt Nam gia nhập WTO: 50.078.774.816đ.

Hành vi vi phạm: Đơn vị có hành vi khai sai thuế GTGT, thuế TNDN, làm phát sinh số thuế phải nộp. Đơn vị đã vi phạm điểm 1, điều 12, Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế.

Đề nghị Công ty TNHH V chấn chỉnh ngay các sai phạm trên Truy thu thuế:

+ Thuế GTGT: 14.000.000 đồng;

+ Thuế TNDN: 22.500.694.833 đồng;

Phạt hành vi khai sai 20%: 4.502.938.967 đồng;

Tiền chậm nộp đối với hành vi khai sai qua kiểm tra: 7.357.198.520 đồng;

Đối với việc điều chỉnh số thuế TNDN phải nộp từ năm 2007 đến năm

2012 do bãi bỏ ưu đãi về thuế khi Việt Nam gia nhập WTO: 50.078.774.816 đồng, đề nghị doanh nghiệp tự điều chỉnh ngay tờ khai thuế và nộp thuế vào NSNN và tự tính tiền chậm nộp theo Luật định”.

Ngày 29/7/2016, Cục thuế thành phố Hà Nội ban hành Quyết định số 50253/QĐ-CT-KT1 về việc kiểm tra thực hiện nghĩa vụ ngân sách năm 2013, 2014, 2015 tại Công ty TNHH V. Năm 2017, Cục thuế thành phố Hà Nội có Biên bản xác nhận số liệu kiểm tra tình hình chấp hành nghĩa vụ thuế tại Công ty V Asia, xác định số thuế phải nộp từ năm 2007 đến năm 2012 số tiền 50.078.774.816 đồng (Biên bản không có ngày, không có chữ ký của bên bị kiểm tra). Ngày 29/6/2017, Cục trưởng Cục thuế Hà Nội ban hành Quyết định số 43892/QĐ-CT-KT1 về việc xử phạt vi phạm về thuế với số tiền 4.502.938.967 đồng.

Công ty cho rằng ghi nhận trên Giấy phép đầu tư của Công ty đã được cơ quan nhà nước Việt Nam cấp theo đúng thẩm quyền và phù hợp với quy định của pháp luật Việt Nam có hiệu lực tại thời điểm cấp phép. Đồng thời, các ưu đãi thuế TNDN này vẫn có hiệu lực và chưa bị bất kỳ văn bản nào sửa đổi, thay thế. Do đó, các ưu đãi thuế TNDN đó cần được bảo đảm áp dụng theo nguyên tắc bảo hộ đầu tư ngay cả trong trường hợp thay đổi pháp luật.

Đề nghị Tòa án hủy Quyết định số 43892/QĐ-CT-KT1 ngày 29/6/2017 của Cục trưởng Cục thuế TP Hà Nội về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế.

2. Quan điểm của người bị kiện, người có quyền lợi nghĩa vụ liên

Ngày 29/08/2016, Cục Thuế Thành phố Hà Nội ban hành Quyết định số 56172/QĐ-CT-KT1 kiểm tra tình hình thực hiện nghĩa vụ ngân sách năm 2013, 2014, 2015 đối với Công ty TNHH V.

Theo thực tế kê khai của doanh nghiệp vẫn đang áp dụng mức ưu đãi thuế suất 10%. Tại Biên bản kiểm tra gửi doanh nghiệp, Cục Thuế Thành phố Hà Nội đã áp dụng mức ưu đãi cao nhất trên cơ sở các phương án doanh nghiệp được lựa chọn theo quy định tại khoản 8, Điều 1, Nghị định 91/2014/NĐ-CP ngày 01/10/2014 của Chính phủ (đã được Cục Thuế Thành phố Hà Nội hướng dẫn tại Công văn 42447/CT-KTT1 ngày 29/06/2015). Theo đó, doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế suất 20% trong 10 năm, miễn thuế TNDN 2 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 3 năm tiếp theo quy định tại Nghị định 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 của Chính phủ. Ngày 29/06/2017, Cục trưởng Cục thuế thành phố Hà Nội đã ban hành Quyết định xử lý vi phạm về thuế số 43892/QĐ-CT-KT1 đối với Công ty TNHH V. Căn cứ các nội dung trên, Cục trưởng Cục Thuế thành phố Hà Nội xác định việc ban hành Quyết định xử lý vi phạm về thuế số 43892/QĐ-CT-

KT1 ngày 29/06/2017 đối với Công ty TNHH V là đúng quy định pháp luật. Cục trưởng và Cục Thuế thành phố Hà Nội đề nghị Tòa án nhân dân thành phố Hà Nội bác đơn khởi kiện của Công ty TNHH V.

2.1. Người đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện trình bày: Công ty cho rằng ghi nhận trên Giấy phép đầu tư của Công ty đã được cơ quan nhà nước Việt Nam cấp theo đúng thẩm quyền và phù hợp với quy định của pháp luật Việt Nam có hiệu lực tại thời điểm cấp phép. Các ưu đãi thuế TNDN này vẫn có hiệu lực và chưa bị bất kỳ văn bản nào sửa đổi, thay thế. Do đó, các ưu đãi thuế TNDN đó cần được bảo đảm áp dụng theo nguyên tắc bảo hộ đầu tư ngay cả trong trường hợp thay đổi pháp luật. Đề nghị Hội đồng xét xử không chấp nhận kháng cáo của Cục trưởng Cục Thuế thành phố Hà Nội, giữ nguyên quyết định của bản án sơ thẩm.

2.2. Người bị kiện, người có quyền lợi nghĩa vụ liên quan có quan điểm:

Quyết định số 43892/QĐ-CT-KT1 ngày 29/06/2017 về việc xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế đã được Cục trưởng Cục thuế thành phố Hà Nội ban hành theo đúng thẩm quyền, chức năng, nhiệm vụ được giao và phù hợp với quy định tại Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 14/02/2007 của Chính phủ và Thông tư số 134/2007/TT-BTC ngày 23/11/2007 của Bộ Tài chính. Các hướng dẫn của Cục Thuế thành phố Hà Nội đối với Công ty V Asia về việc lựa chọn ưu đãi thuế TNDN theo các điều kiện thực tế đáp ứng như nêu tại Công văn số 42447/CT-KTT1 ngày 29/06/2015 và Công văn số 58868/CT-KTTH ngày 15/09/2015 là hoàn toàn đúng với tinh thần của Công văn số 15640/BTC- CST ngày 29/10/2014 của Bộ Tài chính và Công văn số 7771/VPCP-QHQT ngày 06/10/2014 của Văn phòng Chính phủ. Tuy nhiên, Công ty không đáp ứng được bất kỳ phương án đề xuất nào nêu tại Công văn số 15640/BTC-CST ngày 29/10/2014 của Bộ Tài chính do Công ty thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh tại cụm công nghiệp (không phải khu công nghiệp), số lượng lao động của Công ty tại thời điểm trước và trong năm 2007 không năm nào đủ 500 người, trong khi Chính phủ Việt Nam có quy định mức ưu đãi khác nhau giữa các cơ sở kinh doanh thành lập tại khu công nghiệp và cụm công nghiệp. Ngoài ra, Cục thuế thành phố Hà Nội luôn thông tin đầy đủ và kịp thời tới cộng đồng doanh nghiệp tất cả các chính sách của Nhà nước Việt Nam về việc ưu đãi hỗ trợ về thuế GTGT, TNDN, phí, lệ phí nhằm tháo gỡ khó khăn, lưu thông nguồn vốn, thu hút đầu tư. Việc xử lý vi phạm về thuế đối với Công ty V Asia không vi phạm bất kỳ chính sách nào của Nhà nước Việt Nam về việc tháo gỡ khó khăn cho doanh nghiệp.

Căn cứ vào Điều 6 Luật Ký kết, gia nhập và thực hiện điều ước quốc tế năm 2005, việc pháp luật Việt Nam quy định chấm dứt ưu đãi thuế TNDN đối với các doanh nghiệp dệt may từ năm 2007 là hoàn toàn phù hợp với các cam kết quốc tế mà Việt Nam là thành viên. Bên cạnh đó, Việt Nam cũng cho phép các doanh nghiệp bị ảnh hưởng được lựa chọn mức ưu đãi thuế TNDN khác để hỗ trợ các doanh nghiệp và hầu như tất cả các doanh nghiệp bị ảnh hưởng đều tuân thủ và lựa chọn mức ưu đãi phù hợp với quy định của pháp luật Việt Nam, trừ Công ty V Asia. Việc Tòa án nhân dân thành phố Hà Nội phán quyết có lợi cho Công ty V Asia, không phù hợp với quy định tại Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 14/02/2007 của Chính phủ sẽ khiến cho nhiều doanh nghiệp khác sẽ có ý kiến để được hưởng mức ưu đãi đã được cấp trước đó, dẫn đến thất thu cho ngân sách Nhà nước.

2.3. Quan điểm của đại diện Viện Kiểm sát tham gia phiên toà:

- Về tố tụng: Hội đồng xét xử đã tiến hành xét xử vụ án theo đúng trình tự luật định.

- Về nội dung:

- + Hồ sơ vụ án thể hiện, sau khi có Quyết định số 56172/QĐ-CT-KT1 ngày 29/8/2016 của Cục Thuế Thành phố Hà Nội về việc kiểm tra tình hình thực hiện nghĩa vụ ngân sách năm 2013, 2014, 2015 tại Công ty TNHH V, Đoàn kiểm tra đã tiến hành kiểm tra thuế tại Công ty và thể hiện bằng “Biên bản kiểm tra tình hình chấp hành nghĩa vụ thuế tại Công ty TNHH V” không có ngày, tháng vào năm 2016 tại trụ sở của Doanh nghiệp; không có đại diện doanh nghiệp tham gia và cũng không có chữ ký của đại diện doanh nghiệp. Sau đó Cục Thuế Hà Nội căn cứ Quyết định số 50253/QĐ-CT-KT1 ngày 29/7/2016 của Cục Thuế Hà Nội về việc kiểm tra thực hiện nghĩa vụ ngân sách năm 2013, 2014, 2015 tại Công ty V và ban hành “Biên bản xác nhận số liệu kiểm tra tình hình chấp hành nghĩa vụ thuế tại Công ty TNHH V” vào năm 2017 mà không có ngày tháng, không có tên đại diện doanh nghiệp tham gia hay chữ ký của doanh nghiệp. Quyết định về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế căn cứ vào Quyết định số 50253/QĐ-CT-KT1 ngày 29/7/2016 của Cục Thuế Hà Nội về việc kiểm tra thực hiện nghĩa vụ ngân sách năm 2013, 2014, 2015 để ban hành tuy nhiên tại “Biên bản xác nhận số liệu kiểm tra tình hình chấp hành nghĩa vụ thuế tại Công ty TNHH V” chưa nêu rõ ngày tháng cũng như các nội dung về người đại diện doanh nghiệp tham gia, chữ ký của đại diện doanh nghiệp để xác định trình tự thủ tục ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 43892 đã đúng theo trình tự quy định tại Điều 27 Thông tư số 166 ngày 15/11/2013 của Bộ Tài chính quy định chi tiết về xử phạt vi phạm hành chính về thuế hay chưa?

Theo tài liệu thể hiện Công ty TNHH V là doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài của Cộng hòa Liên Bang Đức được thành lập theo Giấy phép đầu tư số 156/GP-HN cấp ngày 31/12/2002 của UBND thành phố Hà Nội có trụ sở tại Xưởng sản xuất tại Khương Đình, quận Thanh Xuân, thành phố Hà Nội với ngành nghề sản xuất, xuất khẩu áo sơ mi nam nữ cao cấp, xuất khẩu 100% sản phẩm.

Ngày 30/09/2004, Công ty TNHH V điều chỉnh Giấy phép đầu tư về các nội dung Cơ sở sản xuất chuyển tới Cụm công nghiệp B, Thanh Trì, Hà Nội; Thời gian hoạt động thay đổi từ 40 năm lên 50 năm; Giấy phép này còn quy định các nội dung khác trong Giấy phép đầu tư số 156/GP-HN cấp ngày 31/12/2002 do UBND thành phố Hà Nội cấp vẫn giữ nguyên giá trị pháp lý. Căn cứ vào Luật Đầu tư số 59/2005/QH11 và hồ sơ đề xuất của Công ty, Ban Quản lý các Khu công nghiệp và Chế xuất Hà Nội thực hiện cấp Giấy phép đầu tư cho Công ty ngày 24/10/2006 Giấy phép đầu tư số 156/GCNĐCT-KCN-HN. Trong các Giấy phép đầu tư kể trên thì Công ty tiếp tục được hưởng ưu đãi về thuế TNDN cụ thể: Áp dụng thuế suất 10%, miễn thuế 4 năm kể từ khi kinh doanh có lãi, giảm thuế 5 năm tiếp theo. Kể từ tháng 6/2006 Công ty tăng nguồn lực lao động lên trên 500 lao động và trên 90% là lao động nữ.

Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 14/2/2007 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật Thuế TNDN và Phần I điểm 9 Thông tư 134/2007/TT-BTC ngày 31/12/2008 của Bộ Tài chính có nội dung bãi bỏ các nội dung hướng dẫn về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về sử dụng nguyên liệu trong nước, ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về xuất khẩu của hoạt động dệt, may quy định tại các văn bản do Bộ Tài chính và các ngành ban hành kể từ kỳ tính thuế 2007. Cơ sở kinh doanh hoạt động trong lĩnh vực dệt may nếu đáp ứng các điều kiện ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp (ngoài điều kiện ưu đãi do đáp ứng điều kiện về tỷ lệ xuất khẩu) thì tiếp tục hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp tương ứng với các điều kiện cơ sở kinh doanh cho thời gian ưu đãi còn lại. Tuy nhiên, những quy định tại Nghị định số 24/2007/NĐ-CP và Thông tư 134/2007/TT-BTC của Bộ Tài chính vẫn chưa xem xét hết đến các cam kết của Việt Nam đối với nhà đầu tư nước ngoài trước thời điểm Việt Nam tham gia WTO theo Luật Đầu tư nước ngoài 1996, Luật Đầu tư 2005, Luật đầu tư 2014.

Kể từ năm 2008 tới nay, Công ty đã có nhiều văn bản gửi Cục Thuế Hà Nội, Tổng Cục Thuế xin đề nghị có hướng giải quyết cho Công ty. Ngày 14/08/2014, Bộ Tài chính có Văn bản số 11335/BTC-CST gửi Thủ tướng Chính phủ về việc chính sách ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp để trả lời Công ty V: *“về kiến nghị của Công ty TNHH V có liên quan đến ưu đãi thuế đối với doanh nghiệp bị chấm*

dứt ưu đãi theo điều kiện tỷ lệ xuất khẩu của hoạt động dệt may do cam kết WTO, hiện nay Bộ Tài chính đang nghiên cứu báo cáo cơ quan có thẩm quyền, khi có ý kiến chỉ đạo của cơ quan có thẩm quyền Bộ Tài chính sẽ có văn bản hướng dẫn để Công ty TNHH V thực hiện”.

Văn bản số 15640/BTC-CST ngày 29/10/2014, Bộ Tài chính trả lời những thắc mắc của Công ty V Asia như sau: Kiến nghị của Công ty V Asia đã được Bộ Tài chính báo cáo Thủ tướng Chính phủ tại Công văn số 11518/BTC-CST ngày 18/08/2014 và đã được Thủ tướng Chính phủ chấp thuận tại Công văn 7771/VPCP-QHQT ngày 06/10/2014 của Văn phòng Chính phủ. Theo đó, Công ty có thể lựa chọn để chuyển đổi ưu đãi thuế do đáp ứng điều kiện ưu đãi thuế TNDN khác ngoài đáp ứng điều kiện về xuất khẩu kể từ năm 2007 theo các phương án cụ thể sau:

a) Tại thời điểm Công ty được cấp giấy phép thành lập, theo Nghị định 24/2000/NĐ-CP ngày 31/7/2000 của Chính phủ thì dự án sản xuất khu công nghiệp được áp dụng thuế suất thuế TNDN 20%; miễn thuế TNDN 1 năm, giảm 50% thuế TNDN phải nộp trong 2 năm tiếp theo (Theo đó, kể từ năm 2007 Công ty được lựa chọn áp dụng thuế suất thuế TNDN 20% cho thời gian còn lại; không còn được miễn giảm thuế TNDN).

b) Theo Nghị định số 27/2003/NĐ-CP ngày 19/3/2003 của Chính phủ thì Dự án sản xuất trong khu công nghiệp được áp dụng thuế suất thuế TNDN 15% suốt đời dự án, miễn thuế.

c) Theo Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/9/2006 của Chính phủ thì dự án sử dụng thường xuyên từ 500 lao động đến 5000 lao động thuộc lĩnh vực danh mục ưu đãi đầu tư Theo Nghị định số 164/2003/NĐ-CP thì cơ sở kinh doanh mới thành lập từ dự án đầu tư thuộc lĩnh vực ưu đãi đầu tư được áp dụng thuế TNDN 20% trong 10 năm. Kể từ tháng 6/2006, Công ty đáp ứng điều kiện sử dụng từ 500 lao động trở lên nên áp dụng thuế TNDN là 20% trong thời gian 10 năm từ năm 2002 đến hết năm 2011 (Theo đó kể từ năm 2007 Công ty được lựa chọn hưởng thuế suất thuế TNDN 20% cho 4 năm).

d) Tại thời điểm bị chấm dứt ưu đãi theo điều kiện về xuất khẩu: theo quy định tại Nghị định 24/2007/NĐ-CP ngày 14/2/2007 thì cơ sở kinh doanh mới thành lập từ dự án sản xuất trong khu công nghiệp được áp dụng thuế suất thuế TNDN 15% trong 12 năm, miễn 3 năm, giảm 50% thuế TNDN trong 7 năm tiếp theo (Theo đó, kể từ năm 2007 Công ty được lựa chọn áp dụng thuế TNDN 15% trong 07 năm: giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 5 năm tiếp theo).

Như vậy, Công ty được lựa chọn để chuyển đổi ưu đãi thuế TNDN theo các điểm a, b, c, d nêu trên, trong đó phương án có lợi là phương án nêu tại điểm b hoặc

điểm c (kể từ năm 2007 được áp dụng thuế suất thuế TNDN 15% cho thời gian còn lại của dự án hoặc được áp dụng thuế suất thuế TNDN là 15% trong 07 năm, giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 5 năm tiếp theo). Trường hợp cần đảm bảo môi trường đầu tư, nhất quán với những nguyên tắc của Luật Đầu tư kiến nghị cho phép kết hợp doanh nghiệp được chọn thuế suất 15% cho thời gian còn lại và giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 05 năm tiếp theo kể từ năm 2007.

Ngày 25/03/2015, Công ty V Asia đã có văn bản gửi Cục Thuế Hà Nội, Tổng cục Thuế, để thông báo việc kê khai thuế thu nhập doanh nghiệp theo mức thuế suất 15% cho thời gian còn lại của dự án và tiếp tục đề nghị xem xét đến những thiệt hại của Công ty khi có sự thay đổi pháp luật.

Tuy nhiên, tại Văn bản số 42447/CT-KTT1 ngày 29/06/2015 và Văn bản số 58868/CT-KTTH ngày 15/09/2015, Cục Thuế Hà Nội hướng dẫn Công ty lựa chọn ưu đãi thuế TNDN do thực hiện cam kết WTO “Công ty được áp dụng thuế suất thuế TNDN 20% trong 10 năm kể từ khi bắt đầu sản xuất kinh doanh, miễn thuế TNDN trong 2 năm kể từ khi có thu nhập chịu thuế và giảm 50% thuế TNDN trong 05 năm tiếp theo” và đưa ra quan điểm cho rằng Công ty là doanh nghiệp không nằm trong khu công nghiệp và không sử dụng thương xuyên 500 lao động trở lên nên không đủ điều kiện áp dụng tại Công văn 15640/BTC-CST là không đúng với tinh thần của Công văn 7771/VPCP-QHQT ngày 06/10/2014 của Văn phòng Chính phủ và của Giấy Chứng nhận đầu tư.

Trong hai năm 2016, 2017, Cục Thuế Hà Nội tiến hành kiểm tra về việc chấp hành pháp luật thuế của Công ty (biên bản không có ngày, tháng) và đưa ra kết luận về thuế suất thuế TNDN trong các năm như sau: Năm 2013 áp dụng thuế suất 22-25%, năm 2014 áp dụng thuế suất 22%; Năm 2015 áp dụng thuế suất 22-20%. Căn cứ Biên bản kiểm tra thuế (biên bản không có ngày, tháng), ngày 29/06/2017 Cục Thuế Hà Nội ban hành Quyết định số 43892/QĐ-CT-KT1 về việc xử phạt về thuế và xử phạt vi phạm đối với Công ty V Asia tổng các khoản truy thu và phạt là 34.374.832.321 đồng. Xét thấy Quyết định số 43892/QĐ-CT-KT1 xử phạt về thuế và xử phạt vi phạm ngày 29/06/2017 của Cục Thuế Hà Nội đã làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty V Asia, vi phạm các quy định của pháp luật đầu tư, không cân nhắc đến đề nghị tại văn bản chỉ đạo của Thủ tướng Chính phủ, Bộ Tài chính tại các văn bản hướng dẫn Công ty kê khai nộp thuế TNDN là chưa phù hợp và làm ảnh hưởng trực tiếp đến quyền lợi của công ty, gây ảnh hưởng đến môi trường đầu tư của nước ngoài vào Việt Nam.

TÌNH HUỐNG SỐ 24 (38)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN

Tình huống này phản ánh cách hiểu khác nhau giữa tên gọi của hợp đồng và bản chất, mục đích của hợp đồng làm đối tượng chịu thuế. Theo đó, các bên giao dịch theo hợp đồng chuyển nhượng vốn (và do đó, bị cơ quan thuế truy thu thuế) nhưng thực tế mục đích các bên hướng tới là chuyển nhượng dự án- là trường hợp không phải chịu thuế GTGT

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

* Người khởi kiện (Công ty trách nhiệm hữu hạn Cán thép TĐ, đại diện theo pháp luật là ông Đặng Lê H), trình bày:

Tại Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh NB (viết tắt Cục thuế), với nội dung: Quyết định này thay thế Quyết định số 3478/QĐ-CT ngày 18/10/2017 về việc xử lý vi phạm về thuế qua kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế, có nội dung: Xử lý vi phạm về thuế đối với Công ty trách nhiệm hữu hạn Cán thép TĐ (gọi tắt là Công ty cán thép TĐ), mã số thuế: 2700268359, thời kỳ kiểm tra: Từ tháng 01/2012 đến tháng 12/2012.

+ Truy thu thuế GTGT (viết tắt GTGT), số tiền là 63.565.090.909 đồng;

+ Giảm thuế TNDN, số tiền là 15.891.272.727 đồng.

Ngày 02/11/2017, Công ty Cán thép TĐ có đơn khởi kiện yêu cầu Tòa án nhân dân tỉnh NB tuyên hủy Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế. Với lý do:

+ Quyết định số 3598/QĐ-CT nêu trên áp đặt truy thu trái pháp luật số tiền thuế GTGT là 63.565.090.909 đồng, không có căn cứ pháp luật đối với Công ty cán thép TĐ, bởi lẽ:

Phần căn cứ của quyết định rất chung là các Luật thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Đơn phương ban hành phụ lục biên bản kiểm tra vào ngày 22/9/2017.

Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 không có một điều khoản nào quy định chuyển nhượng dự án thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Ngày 14/3/2018 Công ty Cán thép TĐ có đơn khởi kiện bổ sung với nội

dung:

Phụ lục biên bản kiểm tra ngày 22/9/2017 của Cục thuế không có giá trị pháp lý, đơn phương ban hành phụ lục biên bản kiểm tra vì thời gian ban hành phụ lục biên bản kiểm tra có trước ngày mời đơn vị đến Cục thuế để lập phụ lục biên bản kiểm tra.

Bản chất của hợp đồng chuyển nhượng dự án 1 và dự án 2 giữa Công ty Cán thép TĐ và Công ty KSS Corporation Pte.Ltd (gọi tắt Công ty KSS) ngày 15/02/2012 là các bên thực hiện hợp đồng góp vốn để thành lập doanh nghiệp nên không phải kê khai thuế GTGT.

Ngày 13/3/2018, Công ty Cán thép TĐ nhận được thông báo thụ lý vụ án (bổ sung) đưa Công ty Trách nhiệm hữu hạn thép K Việt Nam (viết tắt là Công ty thép K Việt Nam) vào tham gia tố tụng với tư cách là người có quyền lợi nghĩa vụ liên quan: Công ty Cán thép TĐ có cho rằng, Công ty thép K Việt Nam không có liên quan gì đến Quyết định truy thu thuế số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế, nên đề nghị Tòa án nhân dân tỉnh NB không đưa Công ty thép K Việt Nam vào tham gia tố tụng với tư cách là người có quyền lợi nghĩa vụ liên quan đến vụ án.

* Tại Văn bản số 3813/CT-KTT1 ngày 17/11/2017 của người bị kiện là Cục trưởng Cục thuế trình bày:

- Căn cứ Công văn số 5010/BKHĐT-ĐTNN ngày 16/7/2013 của Bộ Kế hoạch và đầu tư xác định giao dịch chuyển nhượng giữa Công ty Cán thép TĐ và Công ty thép K Việt Nam là chuyển nhượng dự án. Căn cứ Điều 5 Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 của Quốc hội khóa XII thì chuyển nhượng dự án không phải là hàng hóa dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT. Căn cứ khoản 3, Điều 8 Luật thuế GTGT thì chuyển nhượng dự án không thuộc hàng hóa, dịch vụ quy định tại khoản 1, khoản 2 Điều 8, vì vậy thuộc nhóm thuế suất GTGT là 10%. Căn cứ vào các Giấy mời số 1460/GM- CT ngày 01/6/2017, Giấy mời số 2065 ngày 16/6/2017, Giấy mời số 3195 ngày 22/9/2017, Giấy mời số 3416 ngày 11/10/2017 của Cục thuế về việc Đoàn kiểm tra theo Quyết định số 1568/QĐ-CT ngày 05/7/2013 của Cục trưởng Cục thuế lập phụ lục biên bản với Công ty Cán thép TĐ thì Công ty Cán thép TĐ đều có văn bản phúc đáp với nhiều lý do để không làm việc. Ngày 27/10/2017 Cục thuế áp dụng khoản 5.7, điểm 5, mục II Quy trình kiểm tra thuế kèm theo Quyết định số 746/QĐ-CT ngày 20/4/2015 của Tổng Cục thuế ban hành Quyết định số 3598/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế qua kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với Công ty Cán thép TĐ.

- Theo Văn bản số 3813/CT-KTT1 và Văn bản số 4063/CT-KTT1 ngày 11/12/2017 của Cục trưởng Cục thuế trình bày bổ sung:

Thời điểm ngày 16/07/2013 ký biên bản kiểm tra thuế giữa Công ty Cán thép TĐ và Đoàn kiểm tra theo Quyết định kiểm tra thuế số 1568/QĐ-CT ngày 05/07/2013 Cục thuế còn vướng mắc về chính sách thuế đối với hoạt động chuyển nhượng dự án 1 và dự án 2 giữa Công ty cán thép TĐ và Công ty thép K Việt Nam. Vướng mắc này Cục thuế chờ Tổng Cục thuế trả lời tại Công văn số 1342/CT-TTHT ngày 21/06/2012 về việc chính sách thuế. Vì vậy, Công ty Cán thép TĐ và Cục thuế thống nhất tạm thời tính hợp đồng chuyển nhượng ngày 15/02/2012 giữa Công ty TNHH Cán thép TĐ và Công ty thép K Việt Nam theo hình thức chuyển nhượng vốn, khi nào cơ quan có thẩm quyền có ý kiến kết luận cụ thể đối với việc tranh chấp nêu trên thì sẽ xác định lại số thuế phải nộp theo ý kiến kết luận của cơ quan có thẩm quyền.

Ngày 09/5/2017, Tổng Cục thuế có Công văn số 1856/TCT-KTNB về việc chuyển nhượng dự án, cụ thể: “...*Tổng Cục thuế xác định Hợp đồng chuyển nhượng ngày 15/02/2012 giữa Công ty TNHH Cán thép TĐ và Công ty thép K Việt Nam là chuyển nhượng dự án*”. Như vậy, vướng mắc về chính sách thuế đối với hoạt động chuyển nhượng dự án 1 và dự án 2 nêu trên đã được Tổng Cục thuế chỉ rõ, vì vậy, Cục thuế thực hiện theo quy định tại Điểm 6, Điều 62 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 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 và Khoản 5.7, điểm 5, Mục II, Quy trình Kiểm tra thuế ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20/04/2015 của Tổng Cục thuế để lập phụ lục của biên bản kiểm tra ký ngày 16/7/2013 theo Quyết định số 1568/QĐ-CT ngày 05/7/2013 về việc kiểm tra thuế tại Công ty Cán thép TĐ.

Đối chiếu với Điều 5 và Khoản 3 Điều 8 Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 thì chuyển nhượng dự án không thuộc nhóm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng. Vì vậy, thuộc nhóm thuế suất thuế GTGT là 10%.

Vì vậy, Cục trưởng Cục thuế ban hành Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 về việc xử lý vi phạm về thuế qua việc kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với Công ty Cán thép TĐ và khẳng định Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 ban hành là đúng quy định của pháp luật.

Ngày 16/4/2018, Cục trưởng Cục thuế tiếp tục có Văn bản số 953/CT-

KTT1 gửi Tòa án nhân dân tỉnh NB, với nội dung: Theo thỏa thuận tại các hợp đồng và thực tế thực hiện, Công ty KSS và ông Đặng Lê H thỏa thuận góp vốn thành lập Công ty thép K Việt Nam, trong đó Công ty KSS góp vốn bằng tiền mặt và ông Đặng Lê H góp vốn bằng 30% giá trị dự án 1, dự án 2, Công ty thép K Việt Nam nhận chuyển nhượng 70% dự án 1, dự án 2, cụ thể là các tài sản theo hợp đồng, hóa đơn từ Công ty Cán thép TĐ, thực hiện thanh toán cho Công ty Cán thép TĐ từ số tiền Công ty KSS góp vốn, mặt khác hoạt động góp vốn của Công ty KSS vào Công ty thép K Việt Nam cũng độc lập với hoạt động chuyển nhượng 70% dự án 1, dự án 2 của Công ty cán thép TĐ. Việc Công ty Cán thép TĐ trong đơn khởi kiện ngày 14/3/2018 nêu: “Việc chuyển nhượng dự án bản chất là việc góp vốn để thành lập Công ty liên doanh hoạt động thực hiện 2 dự án đầu tư nên thuộc trường hợp không phải kê khai tính nộp thuế GTGT là không phù hợp”. Căn cứ khoản 3 Điều 8 Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12; Điểm 3 mục II phần B Thông tư số 129/2008/TT-BTC: Công ty Cán thép TĐ chuyển nhượng dự án 1 và dự án 2 (cụ thể là các tài sản, hàng hóa ghi trên hóa đơn số 0288851) cho Công ty thép K Việt Nam thuộc diện chịu thuế GTGT với thuế suất 10%. Cục thuế vẫn giữ nguyên các nội dung tại Công văn 644/CT-KTT1 ngày 22/3/2018.

Xét thời hạn, trình tự, thủ tục, ban hành biên bản kiểm tra và quyết định xử lý vi phạm về thuế.

- Căn cứ Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 tại trụ sở theo Quyết định 1568/QĐ-CT ngày 5/7/2013 của Cục trưởng Cục thuế kết luận: Công ty Cán thép TĐ xác định sai chi phí dẫn đến thiếu số thuế phải nộp vào ngân sách Nhà nước: 1.979.897.440 đồng, không đề cập đến các khoản nộp khác. Phụ lục Biên bản kiểm tra ngày 22/9/2017 (sau 4 năm 2 tháng 6 ngày, kể từ ban hành phụ lục Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013) xác định thuế GTGT phải nộp tăng so với số liệu Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013, số tiền là: 63.565.090.909 đồng.

Như vậy, Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 và Phụ lục Biên bản kiểm tra ngày 22/9/2017 nêu trên thì Cục trưởng Cục thuế vi phạm tần suất kiểm tra, vi phạm thời hạn, trình tự, thủ tục kiểm tra thuế tại trụ sở người nộp thuế quy định tại Điều 62, Điều 66 và Điều 67 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 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. Vì theo Khoản 5 Điều 67 của Thông tư số 156/2013/TT-BTC quy định “*Thanh tra lại: các kết luận thanh tra thuế thời hiệu 1 năm kể từ ngày kết luận thanh tra*”.

Tòa án cấp sơ thẩm hủy quyết định Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 nêu trên là có cơ sở và Cục trưởng Cục thuế không kháng cáo về vấn đề này.

- Tại đơn kháng cáo ngày 10/5/2018 và tại phiên tòa phúc thẩm đại diện Cục trưởng Cục thuế cho rằng, thực hiện Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 tại trụ sở theo Quyết định 1568/QĐ-CT ngày 5/7/2013 của Cục trưởng Cục thuế và ban hành Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 nêu trên là thực hiện biện pháp khắc phục hậu quả theo quy định tại các Điều 11, Điều 28, Điều 65 và Điều 66 Luật xử lý vi phạm hành chính và Khoản 3 Điều 110 Luật quản lý thuế. Tuy nhiên, không đề cập đến Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ tài chính “*Quy định chi tiết về xử phạt vi phạm hành chính về thuế*”. Đây là văn bản của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện xử phạt vi phạm hành chính.

Căn cứ Điều 38 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 nêu trên quy định: “1. Trong trường hợp quá thời hiệu xử phạt vi phạm hành chính về thuế hoặc quá thời hạn ra quyết định xử phạt theo quy định, người có thẩm quyền không được ra quyết định xử phạt, nhưng vẫn phải ra quyết định áp dụng các biện pháp khắc phục hậu quả;

2. Quyết định áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả phải bằng văn bản theo đúng mẫu quy định. Trong quyết định phải ghi rõ: ngày, tháng, năm quyết định; họ, tên, chức vụ của người quyết định; họ, tên, địa chỉ, nghề nghiệp của người vi phạm hoặc tên, địa chỉ của tổ chức vi phạm; hành vi vi phạm hành chính; những tình tiết liên quan đến việc giải quyết vụ vi phạm; điều, khoản của văn bản pháp luật được áp dụng; lý do không áp dụng hình thức xử phạt; các biện pháp khắc phục hậu quả được áp dụng; thời hạn thi hành quyết định áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả; chữ ký của người ra quyết định”, thì Cục trưởng Cục thuế ban hành Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 tại trụ sở theo Quyết định 1568/QĐ-CT ngày 5/7/2013 và ban hành Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017, các vi phạm cụ thể như sau:

+ Theo hồ sơ vụ án và trình bày tại phiên tòa của đại diện Cục trưởng Cục thuế chỉ có Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 và Phụ lục Biên bản kiểm tra ngày 22/9/2017, không lập Biên bản vi phạm hành chính về thuế. Vi phạm Điều 22 và Điều 38 Thông tư số 166/2013/TT-BTC nêu trên và Điều 58 Luật xử lý vi phạm hành chính 2012. Trường hợp cho rằng Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 thay cho biên bản vi phạm thì trái với Điều 58 Luật xử lý vi phạm hành chính 2012 “*Khi phát hiện vi phạm hành chính thuộc lĩnh vực quản lý của mình, người có thẩm*

quyền đang thi hành công vụ phải kịp thời lập biên bản và chuyển kịp thời tới người có thẩm quyền xử phạt”. Vì thời kỳ kiểm tra từ tháng 1/2012 đến tháng 12/2012 nhưng biên bản kiểm tra của Cục trưởng Cục thuế có thời gian kéo dài là 4 năm 2 tháng 06 ngày (từ ngày 16/7/2013 đến ngày 22/9/2017).

+ Do không Lập Biên bản vi phạm hành chính về thuế, nên Cục trưởng Cục thuế không thực hiện thủ tục yêu cầu Công ty Cán thép TĐ thực hiện giải trình của tổ chức, cá nhân vi phạm hành chính về thuế theo quy định tại Điều 59, Điều 61 Luật xử lý vi phạm hành chính và Điều 23 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ tài chính.

- Tại phiên tòa phúc thẩm, đại diện Cục trưởng Cục thuế cho rằng lý do sau 4 năm 2 tháng 06 ngày mới ban hành phụ lục Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013 và Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 nêu trên do doanh nghiệp và cơ quan thuế không thống nhất quan điểm và quy định của pháp luật còn có ý kiến khác nhau về việc áp dụng pháp luật. Việc giải trình này không đúng với nhiệm vụ, công vụ pháp luật quy định đối với Cục trưởng Cục thuế.

Như vậy, Cục trưởng Cục thuế trình bày việc ban hành Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 nêu trên theo hai quy trình xử lý vi phạm hành chính khác nhau (tại Tòa án cấp sơ thẩm là quy trình xử lý vi phạm về thuế qua kiểm tra về việc chấp hành pháp luật đối với Công ty Cán thép TĐ nhưng tại Tòa án cấp phúc thẩm cho rằng đây là thực hiện biện pháp khắc phục hậu quả theo quy định Luật xử lý vi phạm hành chính), nhưng cả hai quy trình đều vi phạm trình tự, thủ tục, thời hạn, hình thức và căn cứ ban hành quyết định như phân tích nêu trên.

Tại phiên tòa phúc thẩm đại diện Viện Kiểm sát nhân dân cấp cao tại Hà Nội khẳng định: Cục trưởng Cục thuế không lập Biên bản vi phạm hành chính nên có lỗi trong thực hiện thủ tục hành chính khi ban hành Quyết định xử lý vi phạm hành chính nhưng không đề nghị hủy và “*Kiến nghị Cục trưởng Cục thuế khi thực hiện nhiệm vụ công vụ phải thực hiện đúng quy định của Luật xử lý vi phạm hành chính, pháp luật trong lĩnh vực thuế thuộc thẩm quyền của Cục trưởng*”; đề nghị Hội đồng xét xử giữ nguyên quyết định Cục trưởng Cục thuế không đúng Điều 25, Điều 193, Điều 240 và Điều 241 Luật Tổ tụng Hành chính.

[2.2]. Xét đơn kháng cáo của đại diện Cục trưởng Cục thuế ngày 10/5/2018 cho rằng, Đại diện Cục trưởng Cục thuế cho rằng, trong hai giao dịch nêu trên thì giao dịch góp vốn của Công ty thép KSS (70% vốn điều lệ của Công ty Thép K Việt Nam) và ông Đặng Lê H (30% vốn điều lệ của Công ty Thép K Việt Nam) không thuộc diện phải kê khai, tính nộp thuế giá trị gia tăng; còn giao dịch chuyển

nhượng tài sản giữa Công ty Cán thép TĐ cho Công ty Thép K Việt Nam phải kê khai, tính nộp thuế gia trị gia tăng, với thuế suất 10%, Hội đồng xét xử nhận thấy:

- Hợp đồng liên doanh ngày 15/02/2012 giữa KSS Corporation Pte. Ltd và ông Đặng Lê H thể hiện, như sau:

Tỷ lệ góp vốn, cụ thể: Công ty thép KSS góp vốn bằng tiền mặt; Ông Đặng Lê H góp vốn bằng 30% giá trị dự án 1, dự án 2.

Tại mục A *“Bên chuyển nhượng là một công ty cổ phần hoạt động sản xuất thép xây dựng chất lượng cao và thép cuộn khổ lớn ở dự án nhà máy cán thép tại Khu đất (“Dự án 1” hoặc “Dự án 2”); và đã bắt đầu xây dựng nhà máy luyện phôi thép và cán thép để sản xuất cán dài cho các công trình xây dựng tại Khu công nghiệp Khánh Phú...”*

Tại mục D và mục E thể hiện: Bên A và bên B sẽ ký hợp đồng liên doanh cùng nhau thành lập Bên chuyển nhượng để thực hiện quyền, nghĩa vụ và lợi ích của Bên nhận chuyển nhượng... và các bên ký sẽ ký hợp đồng chuyển nhượng Dự án khác đối với Dự án 2.

Tại mục 2.5 quy định *“Bên chuyển nhượng phải chuyển nhượng ba mươi (30) phần trăm các tài sản chuyển nhượng còn lại khác được quy định tại Điều 2.5 và được liệt kê tại phụ lục IV (a) (tài sản còn lại) cho Bên B và bên B phải ngay lúc hoàn thành, và đồng thời và theo cùng cách thức, chuyển nhượng bảy mươi (70) phần trăm tài sản chuyển nhượng khác, góp tài sản còn lại đó vào Bên nhận chuyển nhượng bằng hiện vật như là phần góp vốn vào vốn điều lệ vào bên nhận chuyển nhượng vào ngày hoàn tất”*.

Sau khi ký kết hợp đồng liên doanh nêu trên, Công ty thép KSS và ông Đặng Lê H thành lập Công ty thép K Việt Nam, đăng ký lần đầu ngày 17/02/2012.

Công ty Cán thép TĐ chuyển nhượng dự án cho Công ty Thép K Việt Nam; Theo Hợp đồng liên doanh này thể hiện: Công ty Cán thép TĐ chuyển nhượng vốn 70% dự án 1, dự án 2 cho Công ty thép KSS, với tổng giá trị bao gồm thuế là 699.216.000.000 VNĐ. Sau đó, cổ đông của Công ty thép K Việt Nam (bao gồm: Công ty thép KSS 70% cổ phần và ông Đặng Lê H 30% cổ phần) chuyển nhượng toàn bộ vốn cho 3 công ty, bao gồm: Công ty TNHH Thép KS 60%, Công ty MOC 20% và Công ty TNHH MNŞP 20%), cấp giấy phép lần thứ 5 vào ngày 15/8/2018, do ông FH, quốc tịch Nhật Bản là Tổng giám đốc là đại diện pháp luật của công ty.

Căn cứ Khoản 4 Điều 4 Luật doanh nghiệp 2005 và Khoản 13 Điều 4 Luật Doanh nghiệp 2014 thì: Góp vốn là việc góp tài sản để tạo thành vốn điều lệ của

công ty. Góp vốn bao gồm góp vốn để thành lập doanh nghiệp hoặc góp thêm vốn điều lệ của doanh nghiệp đã được thành lập. Theo Điều 5 Luật đầu tư số 67/2014/QH13 ngày 26/11/2014 quy định: “*Đầu tư kinh doanh là việc nhà đầu tư bỏ vốn đầu tư để thực hiện hoạt động kinh doanh thông qua việc thành lập tổ chức kinh tế; đầu tư góp vốn, mua cổ phần, phần vốn góp của tổ chức kinh tế; đầu tư theo hình thức hợp đồng hoặc thực hiện dự án đầu tư*”.

Tại Điểm d Khoản 1 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT số 31/2013/QH13 ngày 19 tháng 6 năm 2013 quy định: *Chuyển nhượng vốn bao gồm: chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn đã đầu tư, kể cả trường hợp bán doanh nghiệp cho doanh nghiệp khác để sản xuất, kinh doanh, chuyển nhượng chứng khoán; hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật*.

Như vậy, Công ty Thép K Việt Nam được thành lập trên cơ sở chuyển nhượng vốn (tài sản là dự án 1 và dự án 2) của Công ty thép KSS 70% cổ phần và ông Đặng Lê H 30% cổ phần. Việc gọi là chuyển nhượng dự án hay chuyển nhượng vốn thì không khác nhau về bản chất. Các văn bản pháp luật không có quy định chuyển nhượng vốn không phải nộp thuế GTGT nhưng chuyển nhượng dự án thì phải nộp thuế GTGT.

Tại Công văn số 2915/TCT-KTNB, ngày 03/7/2017 của Tổng Cục thuế tỉnh NB gửi Cục thuế, Công hàm số 02 TC/HTQT ngày 06/01/2017 của Bộ Tài chính gửi Đại sứ quán Nhật Bản tại Việt Nam và Công văn số 5010/BKHĐT ngày 16/7/2013 của Bộ kế hoạch và Đầu tư xác định hợp đồng chuyển nhượng ngày 15/02/2012 giữa Công ty Cán thép TĐ với Công ty thép K Việt Nam là chuyển nhượng dự án. Tại thời điểm ban hành Công văn nêu trên thì các văn bản pháp luật quy định cụ thể việc chuyển nhượng dự án không phải nộp thuế (điểm d Khoản 3 Điều 2 Nghị định số 209/2013 ngày 18/12/2013 của Chính phủ và Khoản 4 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính). Cục trưởng Cục thuế tỉnh NB căn cứ vào các văn bản nêu trên nhưng áp dụng quy định Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 quy định chuyển nhượng vốn không thuộc nhóm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng để giải quyết không đúng. Trong khi đó, Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 không quy định chuyển nhượng dự án phải nộp thuế.

- Tại Thông tư 13/VBHN-BTC ngày 15/5/2017 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 một số điều luật thuế, có

hiệu lực từ ngày 01 tháng 01 năm 2014. Phần căn cứ ban hành Thông tư 13/VBHN-BTC bao gồm: Luật Thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03 tháng 6 năm 2008 và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT số 31/2013/QH13 ngày 19 tháng 6 năm 2013; Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2006 và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế số 21/2012/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2012; 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. Tại Khoản 4 Điều 5 của Thông tư 13/VBHN-BTC: Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án đầu tư để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không phải kê khai tính, nộp thuế giá trị gia tăng. Tại Công văn số 3004/TCT-CS ngày 07/7/2017 của Tổng Cục thuế tỉnh NB gửi Cục thuế Hà Nội xác định chuyển nhượng một số dự án cụ thể không phải kê khai, tính nộp thuế giá trị gia tăng.

Như vậy, Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 quy định chuyển nhượng vốn không thuộc nhóm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng, nhưng không quy định chuyển nhượng dự án phải nộp thuế. Tại Thông tư 13/VBHN-BTC (văn bản hợp nhất) nêu trên, phần căn cứ ban hành Thông tư 13/VBHN-BTC là Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12, Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11, Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ và giải thích tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án đầu tư không phải nộp thuế. Việc giải thích của Thông tư 13/VBHN-BTC phù hợp với bản chất của hợp đồng chuyển nhượng ngày 15-02-2012 giữa Công ty Cán thép TĐ với Công ty thép K Việt Nam và Luật ban hành văn bản năm 2008 và Luật ban hành văn bản năm 2015.

Theo Khoản 2 Điều 79 và khoản 4 Điều 83 Luật ban hành văn bản năm 2008 và Khoản 2 Điều 152 Luật ban hành văn bản năm 2015 thì: *Không được quy định hiệu lực trở về trước đối với các trường hợp sau đây: a) Quy định trách nhiệm pháp lý mới đối với hành vi mà vào thời điểm thực hiện hành vi đó pháp luật không quy định trách nhiệm pháp lý; b) Quy định trách nhiệm pháp lý nặng hơn*” và Khoản 4 Điều 83 Luật ban hành văn bản năm 2008 và Khoản 4, Điều 156 Luật ban hành văn bản năm 2015 quy định: *Trong trường hợp văn bản quy phạm pháp luật mới không quy định trách nhiệm pháp lý hoặc quy định trách nhiệm pháp lý nhẹ hơn đối với hành vi xảy ra, trước ngày văn bản có hiệu lực thì áp dụng văn bản mới.*

Thực tế năm 2012, Cục thuế thống nhất tạm xác định hợp đồng chuyển nhượng ngày 15/02/2012 giữa Công ty Cán thép TĐ với Công ty thép K Việt Nam

là chuyển nhượng vốn, Công ty Cán thép TĐ không phải nộp thuế GTGT.

Như vậy, việc xử lý về thuế đối với Công ty Cán thép TĐ đúng bản chất vụ việc, đã được thực hiện từ năm 2012.

- Mặt khác, tại biên bản kiểm tra của Cục thuế vào ngày 16/7/2013 không đề cập đến việc nộp thuế này nhưng Phụ lục Biên bản kiểm tra đề ngày 22/9/2017 (sau 4 năm 2 tháng 06 ngày, kể từ ban hành Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013) xác định thuế GTGT phải nộp tăng so với số liệu Biên bản kiểm tra ngày 16/7/2013, số tiền là: 63.565.090.909 đồng. Ngày 27/10/2017 Cục trưởng Cục thuế ban hành Quyết định số 3598/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế qua việc kiểm tra. Theo Biên bản kiểm tra này, thì thời điểm Cục thuế xác định vi phạm của Công ty Cán thép TĐ là ngày 22/9/2017. Do vậy, phải áp dụng Thông tư 13/VBHN-BTC ngày 15/5/2017 của Bộ Tài chính nêu trên để giải quyết.

[3]. Với phân tích nêu trên có cơ sở kết luận: hợp đồng chuyển nhượng ngày 15-02-2012 giữa Công ty Cán thép TĐ với Công ty thép K Việt Nam là chuyển nhượng vốn đầu tư (tài sản chuyển nhượng là dự án 1 và dự án 2) thuộc trường hợp không phải kê khai tính nộp thuế GTGT. Cục trưởng Cục thuế cho rằng, Công ty Cán thép TĐ chuyển nhượng dự án thuộc diện chịu thuế GTGT với thuế suất 10% là không có cơ sở.

Tòa án cấp sơ thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty Cán thép TĐ, hủy Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế về việc xử lý vi phạm về thuế qua việc kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với Công ty Cán thép TĐ là đúng pháp luật. Tuy nhiên, Tòa án cấp sơ thẩm không buộc cơ quan Nhà nước hoặc người có thẩm quyền trong cơ quan Nhà nước thực hiện nhiệm vụ, công vụ là không đúng điểm b Khoản 2 Điều 193 Luật tổ tụng Hành chính năm 2015. Mặt khác, Tòa án cấp sơ thẩm không căn cứ Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ tài chính; Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 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 để ban hành quyết định, Thông tư 13/VBHN-BTC ngày 15/5/2017 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 một số điều luật thuế là thiếu sót, nhưng không ảnh hưởng đến nội dung của vụ án.

[4]. Tại phiên tòa phúc thẩm Cục trưởng Cục thuế và đại diện Công ty thép K Việt Nam cho rằng, việc hủy Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế về việc xử lý vi phạm về thuế qua việc

kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với Công ty Cán thép TĐ làm ảnh hưởng đến việc thu ngân sách của địa phương.

Hội đồng xét xử xét thấy: tại phiên tòa đại diện Cục trưởng Cục thuế và đại diện Công ty thép K Việt Nam trình bày, trường hợp xác định Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế về việc truy thu số tiền thuế GTGT là 63.565.090.909 đồng của Công ty Cán thép TĐ đúng thì Công ty thép K Việt Nam mới được đủ điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào 63.565.090.909 đồng. Trường hợp Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế sai thì Công ty thép K Việt Nam không đủ điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào 63.565.090.909 đồng.

Mặt khác, theo điểm b Khoản 2 Điều 193 Luật tổ tụng Hành chính năm 2015 thì, Tòa án có thẩm quyền xem xét trình tự, thủ tục và căn cứ ban hành quyết định hành chính. Trường hợp Cục trưởng Cục thuế ban hành không đúng thì Tòa án hủy quyết định hành chính, buộc Cục trưởng Cục thuế thực hiện nhiệm vụ, công vụ theo quy định của pháp luật, Tòa án không có thẩm quyền buộc hoặc miễn nộp thuế đối với Công ty Cán thép TĐ hoặc Công ty thép K Việt Nam.

Như vậy, ý kiến của đại diện Cục trưởng Cục thuế và đại diện Công ty thép K Việt Nam cho rằng việc hủy Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế về việc xử lý vi phạm về thuế qua việc kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với Công ty Cán thép TĐ làm hưởng đến việc thu ngân sách của địa phương không đúng.

[5]. Tại phiên tòa phúc thẩm Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Hà Nội nhận định “*Bản chất 02 hợp đồng giữa Công ty TNHH Cán thép TĐ và Công ty thép K Việt Nam ký ngày 15/02/2012 được xác định là hợp đồng chuyển nhượng dự án*” và cho rằng mặc dù quy định tại khoản 4 Điều 83 Luật ban hành văn bản năm 2008 và Điều 156 Luật ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2015 thì: cần áp dụng quy định mới này đối với trường hợp chuyển nhượng dự án của Công ty cán thép NB thuộc đối tượng không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT (có hiệu lực từ ngày 01/01/2014) quy định: “*Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án không thuộc đối tượng phải chịu thuế Giá trị gia tăng*”, nhưng do thời điểm ký kết và thực hiện các hợp đồng chuyển nhượng các dự án trong vụ án này là từ năm 2012 nên phải chấp hành pháp luật hiện hành nhưng đề nghị không chấp nhận đơn khởi kiện của Công ty Cán thép TĐ yêu cầu hủy Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế là không có cơ sở.

[6]. [6]. Từ nhận định nêu trên, Hội đồng xét xử thấy Tòa án cấp sơ thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty Cán thép TĐ, hủy Quyết định số 3598/QĐ-CT ngày 27/10/2017 của Cục trưởng Cục thuế về việc xử lý vi phạm về thuế qua việc kiểm tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với Công ty Cán thép TĐ là đúng. Tuy nhiên, Tòa án cấp sơ thẩm có sai sót như đã phân tích mục [3] nêu trên. Vì vậy, cần chấp nhận một phần kháng cáo Cục trưởng Cục thuế, sửa Bản án hành chính sơ thẩm số 02/2018/HC-ST ngày 17/4/2018 của Tòa án nhân dân tỉnh NB.

TÌNH HUỐNG 25(43)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tình huống này liên quan đến chuyển nhượng dự án, thực chất là chuyển nhượng quyền sử dụng đất. Do giá chuyển nhượng các bên kê khai không phù hợp với thực tế nên cơ quan thuế đã điều chỉnh.

NỘI DUNG VỤ VIỆC:

Người khởi kiện Công ty TNHH H2 trình bày tại đơn kiện ghi ngày 17/11/2023 như sau:

Công ty TNHH H2 nhận thấy việc Cục thuế tỉnh L ban hành Quyết định “Về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế” số 1684/QĐ-XPVHC ngày 29/06/2023 là trái với quy định của pháp luật, vi phạm nghiêm trọng tới quyền và lợi ích hợp pháp của công ty, bởi các lý do:

Theo Biên bản vi phạm hành chính về thuế và Quyết định “Về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế” số 1684/QĐ-XPVHC ngày 29/06/2023 của Cục thuế tỉnh L. Cục thuế tỉnh L đã tiến hành truy thu và xử phạt hành chính đối với hành vi kê khai sai dẫn đến thiếu số thuế GTGT phải nộp tăng thêm là 960.410.091 đồng, quy định tại tiết a.4 điểm a khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính của hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất của dự án giữa công ty TNHH H2 (công ty H2) và công ty Cổ phần Đ1 (công ty Đ1).

Cụ thể như sau:

Tại biên bản làm việc nội bộ của Cục thuế tỉnh L về việc kiểm tra nội bộ tại phòng Thanh tra – Kiểm tra số 1 giữa ông Phan Văn M1 – Chức vụ trưởng đoàn và ông Trần Phước H1 – Trưởng đoàn kiểm tra đối với nội dung chuyển nhượng dự án bất động sản của công ty H2 và công ty Đ1. Theo đó xác định thuế GTGT phải kê khai và nộp bổ sung là 960.410.091 đồng.

Sau khi Công ty được thông tin (không có văn bản) về nội dung phải nộp số tiền bổ sung đã giải trình với cơ quan thuế việc kê khai thuế GTGT với cơ quan thuế với nội dung như sau:

Căn cứ tại khoản 4 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế GTGT thì không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT trường hợp: *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.

Tại công văn 5210/TCT-CS ngày ngày 08 tháng 12 năm 2015 của T3 trong đó xác định: “...trường hợp doanh nghiệp tiến hành chuyển nhượng dự án đầu tư bao gồm cả dự án bất động sản cho doanh nghiệp khác, nếu các dự án đầu tư này đáp ứng điều kiện về dự án đầu tư theo quy định của Luật Đầu tư và để phục vụ sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT thì khi tiến hành chuyển nhượng, doanh nghiệp chuyển nhượng không phải kê khai, tính và nộp thuế GTGT cho việc chuyển nhượng dự án.”

Tại Giấy chứng nhận đầu tư số 3210745248 do sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Q cấp lần đầu ngày 4/2/2016 và cấp thay đổi lần 1 ngày 23/03/2016 chứng nhận cho công ty H2 thực hiện dự án “đầu tư nhà máy sản xuất ống nhựa và phụ kiện” tại C2, xã Đ, huyện Đ, tỉnh Quảng Nam trên thửa đất 57/TĐKD/VPĐK, diện tích 95.157m².

Công ty chuyển nhượng QSDĐ khu đất thực hiện dự án “Sản xuất nhựa và các phụ kiện” cho công ty Đ1 tiếp tục đầu tư, sản xuất kinh doanh và ngày 04 tháng 01 năm 2021 hai công ty đã tiến hành cam kết về việc không thực hiện điều chỉnh hóa đơn, kê khai, nộp thuế, khấu trừ thuế theo hướng dẫn của Công văn 5210/TCT-CS ngày ngày 08 tháng 12 năm 2015 và Công văn 2144/TCT-CS ngày ngày 20 tháng 5 năm 2016 của Tổng Cục thuế.

Như vậy, theo khoản 4 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế GTGT, Công văn 5210/TCT-CS ngày ngày 08 tháng 12 năm 2015 và Công văn 2144/TCT-CS ngày ngày 20 tháng 5 năm 2016 của Tổng Cục thuế như đã nêu ở trên thì hoạt động chuyển nhượng QSDĐ gắn liền với dự án “đầu tư nhà máy sản xuất ống nhựa và phụ kiện” của (công ty H2) cho công ty Đ1 tiếp tục đầu tư sản xuất, kinh doanh hàng hóa...thuộc trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT.

Ngày 01/02/2021 tại công văn 351/CT-TTK1 của Cục thuế tỉnh L trong đó xác định hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất của dự án giữa công ty H2 và công ty Đ1 không gắn liền với chuyển nhượng dự án nên không thuộc trường hợp áp dụng tại công văn số 5210/TCT-CS ngày 08/12/2015 và Công văn 2144/TCT ngày 20/05/2016 của T3.

Ngày 22/02/2021 Công ty đã có văn bản số 04/CV2020, theo đó đã trình bày và cung cấp các tài liệu có liên quan đến chuyển nhượng dự án của công ty cụ thể như sau:

Căn cứ theo Quyết định số 566/QĐ-UBND ngày 04/02/2016 Công ty được cấp thực hiện “dự án sản xuất ống nước bằng nguyên liệu P và HDPE”

Căn cứ hợp đồng chuyển nhượng QSDĐ ngày 07/07/2018 giữa Công ty và Công ty Cổ Phần Đ1.

Căn cứ Quyết định số 136/QĐ-SKHĐT ngày 19/08/2018 của Sở kế hoạch và Đầu tư tỉnh Q về chấm dứt hoạt động “*Dự án sản xuất ống nhựa và các phụ kiện*”

Như vậy, đến ngày 07/07/2018 khi chuyển nhượng “*Dự án sản xuất ống nhựa và các phụ kiện*” cho công ty Đ1 thì dự án vẫn chưa bị thu hồi theo quyết định số 136/QĐ-SKHĐT ngày 19/08/2018 của Sở kế hoạch và Đầu tư tỉnh Q. Công ty đã chuyển nhượng dự án thì sau 42 ngày mới bị thu hồi để Công ty cổ phần Đ1 chuyển sang dự án “xây dựng nhà nhà xưởng cho thuê và dự án Sản xuất bê tông tươi thương phẩm và các sản phẩm bê tông đúc sẵn”

Ngày 23/03/2021 tại Công văn 876/CT-TTKT1 của Cục thuế tỉnh L trong đó C thuế lấy Ví dụ 18 tại khoản 4, điều 5 thông tư số 219/2013/TT-BTC31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế GTGT để kết luận hoạt động chuyển nhượng của Công ty không gắn với chuyển nhượng dự án, nên phải kê khai và nộp thuế đối với hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất.

Ngày 23/06/2021 Công ty đã có văn bản số 07/CV2021 phúc đáp công văn số 876/CT-TTKT1 ngày 23/03/2021, theo đó đã trình bày các quy định về việc kê khai thuế GTGT đối hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất của dự án và không nhận được thông tin phản hồi của cơ quan thuế.

Sau đó Công ty nhận được Biên bản vi phạm hành chính về thuế và Quyết định “Về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế” số 1684/QĐ-XPVHC ngày 29/06/2023 của Cục thuế tỉnh L đối với số thuế GTGT phải nộp của hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất của “dự án xuất ống nước bằng nguyên liệu P và HDPE”.

Sau khi nhận được quyết định xử phạt vi phạm hành chính, Công ty đã nộp đơn khiếu nại đến Cục T vào ngày 23/8/2023, sau đó Cục thuế có mời đại diện Công ty làm việc, rồi xác minh, đến ngày 30/10/2023 có mời đại diện Công ty để đối thoại đồng thời cũng lập biên bản, cho đến ngày Công ty khởi kiện chưa ra quyết định giải quyết khiếu nại.

Việc Cục thuế tỉnh L ban hành văn bản vô căn cứ, tùy tiện nêu trên và kéo dài việc giải quyết khiếu nại đã làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty.

Nay Công ty làm đơn khởi kiện yêu cầu Tòa án nhân dân tỉnh Long An tuyên hủy Quyết định số 1684/QĐ-XPVHC ngày 29/06/2023 của Cục thuế tỉnh L.

Người bị kiện Cục thuế tỉnh L có ý kiến tại Văn bản số 345/CTLAN-TTKT1 ngày 24/01/2023 như sau:

Cục Thuế tỉnh L (sau đây gọi tắt là Cục T) nhận được Thông báo số 361/2023/TLST-HC ngày 11/12/2023 của Tòa án nhân dân tỉnh Long An về việc thụ lý vụ án. Vấn đề này, Cục T xin có ý kiến về yêu cầu của bên khởi kiện là công ty H2 như sau:

Căn cứ Kết luận số 2232/KL-CT ngày 07/8/2020 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L (Tại Mục VI. Kiến nghị các biện pháp xử lý). Yêu cầu Phòng TTKT1 thực hiện thủ tục xử lý số tiền thuế truy thu qua kiểm tra nội bộ (tiền thuế GTGT là 960.410.091 đồng, tiền thuế TNDN là 960.410.092 đồng) đồng thời xử lý phạt vi phạm hành chính về thuế, tính tiền chậm nộp đối với Công ty TNHH H2.

- Ngày 31/5/2023, phòng TTKT1 lập Biên bản làm việc yêu cầu Công ty nộp số tiền thuế GTGT truy thu theo Kết luận số 2232/KL-CT ngày 07/8/2020 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L vào kho bạc Nhà nước tỉnh L.

- Ngày 27/6/2023, phòng TTKT1 lập Biên bản vi phạm hành chính về thuế đối với công ty H2 (Biên bản số 01/BB-VPHC) xác định Công ty đã có hành vi vi phạm hành chính: khai sai dẫn đến thiếu thuế GTGT, TNDN phải nộp của năm 2018 (Công ty đã khai bổ sung thuế TNDN năm 2018 vào kỳ tính thuế năm 2019 ngày 25/6/2019 và đã tính tiền chậm nộp từ ngày 01/4/2020 đến thời điểm nộp tiền vào ngân sách Nhà nước số tiền thuế TNDN là 960.410.092 đồng và tiền chậm nộp 16.423.013 đồng). Trong biên bản có nội dung yêu cầu Công ty chấm dứt ngay hành vi vi phạm, thực hiện nộp số tiền thuế thiếu, xử lý phạt vi phạm hành chính và tiền chậm nộp theo Kết luận số 2232/KL-CT ngày 07/8/2020 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L, Công ty Đ2 ký biên bản không có ý kiến khác.

- Ngày 29/6/2023, Cục Thuế tỉnh L ký ban hành Quyết định số 1684/QĐ-XPVHC về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế, cụ thể như sau:

- Truy thu thuế GTGT, số tiền: 960.410.091 đồng;
- Tiền phạt vi phạm hành chính: Phạt tiền với số tiền: 384.164.037 đồng, cụ thể:

- + Phạt hành vi khai sai dẫn đến khai thiếu số thuế TNDN phải nộp năm 2018, theo khoản 2 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ, phạt 20% trên số tiền thuế khai sai, số tiền: 192.082.019 đồng (=

960.410.092 x 20%).

+ Phạt hành vi khai sai dẫn đến khai thiếu số thuế GTGT phải nộp tháng 8/2018, theo khoản 2 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ, phạt 20% trên số tiền thuế khai sai, số tiền: 192.082.018 đồng (= 960.410.091 x 20%).

- Tiền chậm nộp: 607.075.219 đồng (trong đó tiền chậm nộp thuế GTGT: 501.622.191 đồng và tiền chậm nộp thuế TNDN do Công ty T4 còn thiếu: 105.453.028 đồng);

Tổng cộng tiền thuế truy thu, tiền phạt, tiền chậm nộp: 1.951.649.347 đồng.

Lý do: Công ty kê khai thuế đối với giao dịch chuyển nhượng bất động sản (QSDĐ) với giá thấp hơn giá của UBND tỉnh Q quy định (tính tại thời điểm chuyển nhượng), do đó Cục Thuế tỉnh L kết luận đối với trường hợp này Công ty phải bị ấn định giá tính thuế, xác định lại doanh thu tính thuế. Giá chuyển nhượng được xác định lại là theo giá của UBND tỉnh Q quy định tại thời điểm chuyển nhượng (căn cứ theo Quyết định số 43/QĐ-UBND ngày 22/12/2015 của tỉnh Quảng Nam); việc ấn định dẫn đến làm phát sinh tăng thêm số tiền thuế phải nộp nêu trên.

Căn cứ pháp lý:

- Về thuế TNDN: quy định tại tiết a.1 điểm a khoản 1 Điều 17 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính;

- Về thuế GTGT: quy định tại tiết a.4 điểm a khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 16/10/2013 của Bộ Tài chính.

Cục Thuế tỉnh L cũng đã xem xét ý kiến giải trình của Công ty và đã có các công văn trả lời cho công ty như:

Văn bản giải trình ngày 05/01/2021, Công văn giải trình số 04/CV2020 ngày 22/02/2021, C1 căn số 09/CV2021 ngày 15/10/2021 và ý kiến tại biên bản làm việc ngày 31/5/2023 của công ty H2 đã được Cục Thuế trả lời tại công văn số 351/CT-TTKT1 ngày 01/02/2021 và công văn số 876/CT-TTKT1 ngày 23/3/2021 và Công văn số 2642/CT-TTKT1 ngày 18/7/2023 của Cục Thuế tỉnh L là việc chuyển nhượng QSDĐ của công ty H2 và công ty Đ1 không gắn với chuyển nhượng dự án đầu tư, nên không thuộc trường hợp áp dụng theo nội dung tại công văn số 5210/TCT-CS ngày 08/12/2015 và công văn số 2144/TCT ngày 20/5/2016 của Tổng cục T3.

- Ngày 19/8/2023 (theo dấu công văn đến của Cục T số 9379 ngày 23/8/2023).

Công ty H2 gửi đơn khiếu nại với nội dung như sau:

+ Khiếu nại về hành vi hành chính của ông Nguyễn Phi S, chức vụ: Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh L ban hành Quyết định số 1684/QĐ-XPVPHC ngày 29/6/2023 của Cục Thuế tỉnh L “về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế” trái với quy định pháp luật, ảnh hưởng nghiêm trọng tới quyền và lợi ích hợp pháp.

+ Lý do: theo biên bản vi phạm hành chính về thuế ngày 27/6/2023 và Quyết định số 1684/QĐ-XPVPHC ngày 29/6/2023 của Cục Thuế tỉnh L “về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế”. Cục thuế tỉnh L đã tiến hành truy thu và xử phạt vi phạm hành chính đối với hành vi khai sai dẫn đến thiếu tiền thuế GTGT phải nộp tăng thêm là 960.410.091 đồng, quy định tại tiết a.4 điểm a khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính về hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất của dự án giữa công ty H2 và công ty Đ1.

- Ngày 06/9/2023, Cục Thuế tỉnh L đã ban hành Quyết định số 2242/QĐ-CTLAN về việc xác minh nội khiếu nại của công ty H2.

- Ngày 31/10/2023, Tổ xác minh theo Quyết định số 2242/QĐ-CTLAN đã có báo cáo số 41/BC-TXM báo cáo kết quả kiểm tra xác minh về nội dung đơn khiếu nại của công ty H2.

Kết quả xác minh và qua ý kiến tham gia đối thoại của người khiếu nại, người bị khiếu nại, nhận thấy công ty H2 không thuộc trường hợp chuyển nhượng dự án đầu tư, nên không thuộc trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo quy định tại Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính.

Hợp chuyển nhượng QSDĐ của Công ty về giá trị chuyển nhượng gồm: giá trị không chịu thuế GTGT là tiền sử dụng đất đã được xác định số tiền 10.752.610.000 đồng theo quy định tại khoản 6 Điều 5 của Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 quy định đối tượng không chịu thuế và giá trị chuyển nhượng QSDĐ thuộc trường hợp phải kê khai, tính nộp thuế GTGT số tiền 11.851.490.909 đồng (Số liệu này do Cục Thuế tỉnh L tính lại theo giá đất do UBND tỉnh Q quy định tại thời điểm chuyển nhượng là 250.000đồng/m²) theo quy định tại khoản 1 Điều 7 Luật thuế GTGT; Điều 3 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 209/2013/NĐ-CP18/12/2013 của Chính phủ, quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng và được hướng dẫn tại khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn thuế GTGT.

- Ngày 23/11/2023, Cục Thuế tỉnh L đã ban hành Quyết định giải quyết

khấu nại số 2976/QĐ-CTLAN gửi công ty H2 và có kết luận như sau:

- Căn cứ Điều 40 Luật đầu tư số 67/2014/QH13 ngày 26/11/2014 quy định:

“Điều 40. Điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư

1. *Khi có nhu cầu thay đổi nội dung Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư, nhà đầu tư thực hiện thủ tục điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư.*

2. *Hồ sơ điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư gồm:*

- a) *Văn bản đề nghị điều chỉnh Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư;*
- b) *Báo cáo tình hình triển khai dự án đầu tư đến thời điểm đề nghị điều chỉnh dự án đầu tư;*
- c) *Quyết định về việc điều chỉnh dự án đầu tư của nhà đầu tư;*
- d) *Tài liệu quy định tại các điểm b, c, d, đ, e và g khoản 1 Điều 33 của Luật này liên quan đến các nội dung điều chỉnh.”*

- Căn cứ Điều 45 Luật đầu tư số 67/2014/QH13 ngày 26/11/2014 quy định:

“Điều 45. Chuyển nhượng dự án đầu tư

1. *Nhà đầu tư có quyền chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần dự án đầu tư cho nhà đầu tư khác khi đáp ứng các điều kiện sau đây:*

- a) *Không thuộc một trong các trường hợp bị chấm dứt hoạt động theo quy định tại khoản 1 Điều 48 của Luật này;*
- b) *Đáp ứng điều kiện đầu tư áp dụng đối với nhà đầu tư nước ngoài trong trường hợp nhà đầu tư nước ngoài nhận chuyển nhượng dự án thuộc ngành, nghề đầu tư có điều kiện áp dụng đối với nhà đầu tư nước ngoài;*
- c) *Tuân thủ các điều kiện theo quy định của pháp luật về đất đai, pháp luật về kinh doanh bất động sản trong trường hợp chuyển nhượng dự án gắn với chuyển nhượng quyền sử dụng đất;*
- d) *Điều kiện quy định tại Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư hoặc theo quy định khác của pháp luật có liên quan (nếu có).*

2. *Trường hợp chuyển nhượng dự án thuộc diện cấp Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư, nhà đầu tư nộp hồ sơ theo quy định tại khoản 2 Điều 40 của Luật này kèm theo hợp đồng chuyển nhượng dự án đầu tư để điều chỉnh nhà đầu tư thực hiện dự án.”*

- Căn cứ Điều 37 Nghị định số 118/2015/NĐ-CP ngày 12/11/2015 của

Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật đầu tư:

“Điều 37. Thủ tục thay đổi nhà đầu tư trong trường hợp chuyển nhượng dự án đầu tư

1. Nhà đầu tư được quyền chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ dự án đầu tư của mình cho nhà đầu tư khác theo các điều kiện quy định tại Khoản 1 Điều 45 Luật Đầu tư. Trường hợp chuyển nhượng dự án phát sinh thu nhập, nhà đầu tư chuyển nhượng dự án đầu tư thực hiện nghĩa vụ về thuế theo quy định của pháp luật.

2. Thủ tục thay đổi nhà đầu tư đối với dự án đầu tư hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư và không thuộc diện quyết định chủ trương đầu tư:

a) Nhà đầu tư chuyển nhượng dự án đầu tư nộp 01 bộ hồ sơ cho Cơ quan đăng ký đầu tư, gồm: Văn bản đề nghị điều chỉnh dự án đầu tư; báo cáo tình hình thực hiện dự án đầu tư đến thời điểm chuyển nhượng dự án đầu tư; hợp đồng chuyển nhượng dự án đầu tư hoặc tài liệu khác có giá trị pháp lý tương đương; bản sao chứng minh nhân dân, thẻ căn cước hoặc hộ chiếu đối với nhà đầu tư là cá nhân, bản sao Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc tài liệu khác có giá trị pháp lý tương đương đối với nhà đầu tư là tổ chức của nhà đầu tư nhận chuyển nhượng; bản sao Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư hoặc văn bản quyết định chủ trương đầu tư (nếu có); bản sao Hợp đồng BCC đối với dự án đầu tư theo hình thức hợp đồng BCC; bản sao một trong các tài liệu sau của nhà đầu tư nhận chuyển nhượng dự án đầu tư: báo cáo tài chính 02 năm gần nhất của nhà đầu tư, cam kết hỗ trợ tài chính của công ty mẹ, cam kết hỗ trợ tài chính của tổ chức tài chính, bảo lãnh về năng lực tài chính của nhà đầu tư, tài liệu thuyết minh năng lực tài chính của nhà đầu tư;

3. Thủ tục thay đổi nhà đầu tư đối với dự án đầu tư hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư và thuộc diện quyết định chủ trương đầu tư của Ủy ban nhân dân cấp tỉnh:

a) Nhà đầu tư chuyển nhượng dự án đầu tư nộp 04 bộ hồ sơ theo quy định tại Điểm a Khoản 2 Điều này cho Cơ quan đăng ký đầu tư;”

- Căn cứ Điều 45 Nghị định số 118/2015/NĐ-CP ngày 12/11/2015 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật đầu tư:

“Điều 45. Thực hiện dự án đầu tư và hoạt động đầu tư kinh doanh của tổ chức kinh tế có vốn đầu tư nước ngoài

1. Kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy tờ khác có giá trị pháp lý tương đương, tổ chức kinh tế do nhà đầu tư nước ngoài

thành lập là nhà đầu tư thực hiện dự án đầu tư theo quy định tại Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư.”.

- Căn cứ khoản 6 Điều 5 và khoản 1 Điều 7 Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008 quy định đối tượng không chịu thuế:

+ Tại khoản 6 Điều 5 quy định:

“Điều 5. Đối tượng không chịu thuế

...

6. Chuyển quyền sử dụng đất

...”

+ Tại khoản 1 Điều 7 quy định:

“Điều 7. Giá tính thuế

1. Giá tính thuế được quy định như sau:

...

h) Đối với hoạt động kinh doanh bất động sản là giá bán bất động sản chưa có thuế giá trị gia tăng, trừ giá chuyển quyền sử dụng đất hoặc tiền thuê đất phải nộp ngân sách nhà nước;”

- Tại Điều 3 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ quy định:

“Điều 3. Sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18 tháng 12 năm 2013 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Điều 2 Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01 tháng 10 năm 2014 sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về thuế như sau:

...

3. Bổ sung Điểm a Khoản 3 Điều 4 như sau:

...

“a) Giá đất được trừ để tính thuế giá trị gia tăng được quy định cụ thể như sau:

...

- 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 giá trị gia tăng 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 giá trị gia tăng đầu vào của cơ sở hạ tầng đã tính trong giá trị quyền sử dụng đất được trừ không chịu thuế giá trị gia tăng. 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 giá trị gia tăng đầu vào của cơ sở hạ tầng chưa tính trong giá trị quyền sử dụng đất được trừ không chịu thuế giá trị gia tăng. Trường hợp không xác định được giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng 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 ký hợp đồng nhận chuyển nhượng.”

- Tại khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn như sau:

“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.1. Giá đất được trừ để tính thuế GTGT được quy định cụ thể như sau:

...

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.

...

Trường hợp không xác định được giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng 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 ký hợp đồng nhận chuyển nhượng.”

Từ những căn cứ pháp lý và thông tin đã xác minh nêu trên, Cục Thuế tỉnh L có ý kiến như sau:

Công ty H2 không có hồ sơ, thủ tục chuyển nhượng dự án đầu tư theo quy

định tại Điều 40, Điều 45 của Luật đầu tư số 67/2014/QH13 ngày 26/11/2014 của Quốc hội và Điều 37, Điều 45 của Nghị định số 118/2015/NĐ-CP ngày 12/11/2015 của Chính phủ. Mặt khác hợp đồng chuyển nhượng của Công ty là hợp đồng chuyển nhượng QSDĐ. Do đó, hợp đồng chuyển nhượng ngày 07/07/2018 giữa công ty H2 (bên chuyển nhượng) với công ty Đ1 (bên nhận chuyển nhượng) không phải là hợp đồng chuyển nhượng dự án đầu tư mà là hợp đồng chuyển nhượng QSDĐ.

Trường hợp công ty H2 chuyển nhượng bất động sản (QSDĐ) nêu trên không thuộc đối tượng không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT theo hướng dẫn tại khoản 4 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính. Đây là trường hợp chuyển nhượng bất động sản (QSDĐ) thuộc đối tượng kê khai nộp thuế GTGT theo quy định tại khoản 1 Điều 7 Luật thuế GTGT; Điều 3 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 209/2013/NĐ-CP 18 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng và được hướng dẫn tại khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính.

Do công ty H2 kê khai giá chuyển nhượng bất động sản (QSDĐ) thấp hơn giá đất do UBND tỉnh Q quy định tại thời điểm chuyển nhượng (Căn cứ quy định tại điểm 5 Mục III Phụ lục số 04 Quyết định số 43/QĐ-UBND ngày 22/12/2015 về việc sửa đổi, bổ sung một số nội dung tại Quyết định số 48/2014/QĐ-UBND ngày 25/12/2014 của UBND tỉnh Q với đơn giá đất tại thời điểm chuyển nhượng là

250.000 đồng/m²). Cục Thuế tỉnh L xác định lại giá trị chuyển nhượng QSDĐ theo quy định nêu trên, cụ thể như sau:

- Giá trị chuyển nhượng QSDĐ: $(95.157\text{m}^2 \times 250.000 \text{ đồng}) = 23.789.250.000 \text{ đồng};$
- Giá chuyển nhượng chưa thuế GTGT: 22.604.100.909 đồng;
- Tiền sử dụng đất không chịu thuế: 10.752.610.000 đồng;
- Giá trị tính thuế GTGT: 11.851.490.909 đồng;
- Thuế GTGT: 1.185.149.091 đồng.

Số liệu của Công ty kê khai theo hóa đơn kí hiệu AA/18P số 3436 lập ngày 04/8/2018 và theo hợp đồng công chứng ngày 07/07/2018 cụ thể:

- Giá trị chuyển nhượng QSDĐ: 13.000.000.000 đồng;
- Tiền sử dụng đất không chịu thuế: 10.752.610.000 đồng;
- Doanh thu chịu thuế GTGT: 2.247.390.000 đồng;
- Thuế GTGT: 224.739.000 đồng.

Tổng cộng tiền thanh toán: 13.224.739.999 đồng.

Số liệu tiền thuế GTGT chênh lệch tăng so với số liệu kê khai của Công ty như sau: 1.185.149.091 đồng - 224.739.000 đồng = 960.410.091 đồng.

Như vậy, Cục Thuế tỉnh L xác định đây là trường hợp chuyển nhượng QSDĐ thuộc đối tượng phải kê khai, tính nộp thuế GTGT và ban hành Quyết định số 1684/QĐ-XPVPHC ngày 29/6/2023 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế là đúng quy định của pháp luật về thuế.

Việc Công ty khởi kiện đề nghị hủy Quyết định số 1684/QĐ-XPVPHC ngày 29/6/2023 của Cục T về xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với công ty Đ3 không có căn cứ và không có cơ sở pháp luật.

Công ty TNHH H2 cho rằng căn cứ khoản 4 Điều 5 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế GTGT thì các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT là “*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*”. Tại công văn 5210/TCT-CS ngày 08 tháng 12 năm 2015 của T3 thuế có xác định: “*...trường hợp doanh nghiệp tiến hành chuyển nhượng dự án đầu tư bao gồm cả dự án bất động sản cho doanh nghiệp khác, nếu các dự án đầu tư này đáp ứng điều kiện về dự án đầu tư theo quy định của Luật Đầu tư và để phục vụ sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT thì khi tiến hành chuyển nhượng, doanh nghiệp chuyển nhượng không phải kê khai, tính và nộp thuế GTGT cho việc chuyển nhượng dự án.*” Tại Giấy chứng nhận đầu tư số 3210745248 do sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Q cấp lần đầu ngày 4/2/2016 và cấp thay đổi lần 1 ngày 23/03/2016 chứng nhận cho công ty H2 thực hiện dự án “đầu tư nhà máy sản xuất ống nhựa và phụ kiện” tại C2, xã Đ, huyện Đ, tỉnh Quảng Nam trên thửa đất 57/TĐKĐ/VPĐK, diện tích 95.157m². Việc công ty C3 quyền sử dụng đất khu đất thực hiện dự án “Sản xuất nhựa và các phụ kiện” cho công ty Đ1 tiếp tục đầu tư, sản xuất kinh doanh và ngày 04 tháng 01 năm 2021, hai công ty đã tiến hành cam kết về việc không thực hiện điều chỉnh hóa đơn, kê khai, nộp thuế, khấu trừ thuế theo hướng dẫn của Công văn 5210/TCT-CS ngày

ngày 08 tháng 12 năm 2015 và Công văn 2144/TCT-CS ngày 20 tháng 5 năm 2016 của Tổng Cục thuế. Từ đó khẳng định hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất gắn liền với dự án “đầu tư nhà máy sản xuất ống nhựa và phụ kiện” của công ty H2 cho công ty Đ1 tiếp tục đầu tư sản xuất, kinh doanh hàng hóa...thuộc trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT.

[1] Hội đồng xét xử căn cứ vào hợp đồng chuyển nhượng giữa công ty H2 và công ty Đ1 ngày 07/07/2018 là hợp đồng chuyển nhượng quyền sử dụng đất, không phải là hợp đồng chuyển nhượng dự án đầu tư. Tại khoản 3 Điều 3 của hợp đồng ngày 07/7/2018 có ghi nhận nội dung thỏa thuận giữa các bên về việc công ty H2 có trách nhiệm phải thực hiện thay đổi từ dự án sản xuất nhựa và các phụ kiện sang dự án xây dựng nhà xưởng cho thuê và dự án sản xuất bê tông tươi thương phẩm và các sản phẩm bê tông đúc sẵn tại thửa đất chuyển nhượng. Tại công văn 3501/UBND-KTN ngày 28/6/2018 của UBND tỉnh Q cũng có ghi nhận nội dung thống nhất cho công ty H2 chấm dứt hoạt động dự án. Mặc khác, theo giấy chứng nhận đăng ký đầu tư Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Quảng Nam chứng nhận cho công ty H2 ngày 04/02/2016 thay đổi lần 1 ngày 23/3/2016 tên dự án đầu tư sản xuất ống nhựa và các phụ kiện nhưng đến thời điểm chuyển nhượng đất trên đất chưa có công trình để thực hiện dự án đầu tư sản xuất ống nhựa và các phụ kiện. Như vậy, có căn cứ xác định công ty H2 đã có văn bản về việc chấm dứt hoạt động dự án gửi cơ quan có thẩm quyền trước khi ký hợp đồng chuyển nhượng. Cho nên dù đến ngày 10/8/2018 Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Q mới ra quyết định số 136 chấm dứt hoạt động của dự án đầu tư sản xuất ống nhựa và các phụ kiện của công ty H2 lý do nhà đầu tư quyết định chấm dứt thực hiện dự án nhưng các bên không chuyển giao dự án. Do đó, Cục Thuế tỉnh L xác định đây là trường hợp chuyển nhượng quyền sử dụng đất thuộc đối tượng phải kê khai, tính nộp thuế GTGT và ban hành Quyết định số 1684/QĐ-XPVPHC ngày 29/6/2023 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế là đúng quy định của pháp luật về thuế.

[2] Về giá tính thuế.

[9.1] Việc công ty H2 kê khai giá chuyển nhượng bất động sản (QSDĐ) thấp hơn giá đất do UBND tỉnh Q quy định tại thời điểm chuyển nhượng nên Cục Thuế tỉnh L xác định lại giá trị chuyển nhượng quyền sử dụng đất là đúng theo Quyết định số 43/QĐ-UBND ngày 22/12/2015 về việc sửa đổi, bổ sung một số nội dung tại Quyết định số 48/2014/QĐ-UBND ngày 25/12/2014 của UBND tỉnh Q. Căn cứ quy định tại điểm 5 Mục III Phụ lục số 04 Quyết định số 43/QĐ-UBND ngày 22/12/2015 thì đơn giá đất tại thời điểm chuyển nhượng là 250.000 đồng/m². Đồng

thời, Cục Thuế tỉnh L căn cứ quy định tại khoản 1 Điều 7 Luật thuế GTGT; Điều 3 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 209/2013/NĐ-CP 18 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, được hướng dẫn tại khoản 10 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính để áp thuế đối với Công ty Đ3 có cơ sở.

Cụ thể: Tổng giá bán theo giá UBND tỉnh Q 23.789.250.000đ; Giá bán chưa thuế 22.604.100.909đ; Giá đất được trừ 10.752.610.000đ; Giá tính thuế GTGT: 11.851.490.909đ; Thuế GTGT 1.185.149.091đ; Thuế GTGT đã kiểm tra 224.739.000đ; Chênh lệch qua kiểm tra 960.410.091đ.

[9.2] Phía đại diện người khởi kiện cho rằng việc lấy số 10.752.610.000đ để tính giá đất được trừ là không chính xác mà phải lấy giá đất tại thời điểm nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất theo tiết a.4 của điểm a Khoản 10 Điều 7 Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính, còn 10.752.610.000đ là *“Tiền sử dụng đất không chịu thuế”*.

Xét thấy, căn cứ Hóa đơn số 00000055 ngày 28/4/2016, ký hiệu VA/14P của Công ty TNHH V2 cho công ty H2, giá đất được trừ là: 10.752.610.000đ. Đây là tiền sử dụng đất Công ty V1 nộp cho nhà nước nên không phải chịu thuế GTGT theo tiết a.4 của điểm a Khoản 10 Điều 7 Thông tư 219/2013/TT-BTC ngày 31/12/2013 của Bộ Tài chính. Tại Hóa đơn số 0003436 ngày 04/8/2018, ký hiệu AA/18P của công ty H2 xuất cho công ty Đ1 thì giá đất được trừ là 10.752.610.000 đồng. Đây là giá đất được trừ mà công ty V2 cho công ty H2 nên không phải chịu thuế GTGT theo tiết a4 nói trên. Trường hợp này công ty H2 tự kê khai và thực hiện đúng theo quy định nên Cục T1 không điều chỉnh nên Cục T1 tỉnh lấy số tiền này để tính giá trị đất được trừ là chính xác. Số tiền 10.752.610.000đ này không phải do cơ quan thuế áp đặt cho công ty.

[3] Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 1684/QĐ-XPVPHC ngày 29/6/2023, quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 2976/QĐ-CTLAN ngày 23/11/2023 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh L ban hành là có căn cứ.

Từ phân tích trên không chấp nhận toàn bộ yêu cầu khởi kiện của công ty H2 như phát biểu của Kiểm sát viên Viện kiểm sát nhân dân tỉnh Long An.

TÌNH HUỐNG SỐ 26 (26)

GHI CHÚ BÌNH LUẬN:

Tình huống này, các bên là chủ doanh nghiệp thực hiện các giao dịch chuyển nhượng vốn. Các giao dịch này phát sinh nghĩa vụ thuế đối với cá nhân. Tuy nhiên do tranh chấp, các bên đã nhận số tiền thanh toán thông qua thủ tục thi hành án.

NỘI DUNG TÌNH HUỐNG

Theo đơn khởi kiện của ông Đoàn Trọng T và việc trình bày của bà Nguyễn Thị Huyền D - người đại diện của ông T: Ông T và ông Patrick B có ký hợp đồng góp vốn số 01/HĐ-GV đề ngày 20/12/1992 nhằm góp vốn thành lập công ty liên doanh. Theo đó, ông T cùng với Tập đoàn B tham gia góp 60% vốn điều lệ, tương đương 1.200.000 USD; trong số vốn góp này, ông T góp 350.000 USD và Tập đoàn B đại diện đứng tên tham gia thành lập công ty liên doanh. Ông T đã giao đủ số vốn góp này cho Tập đoàn B theo Giấy biên nhận đề ngày 24/12/1992.

Ngày 16/12/1992, Tập đoàn B do ông Patrick B làm Tổng giám đốc, sau này là Công ty P cùng với Công ty C và Liên hiệp các xí nghiệp D (nay là công ty D) cùng ký kết văn bản thỏa thuận góp vốn thành lập Công ty liên doanh về lĩnh vực xây cao ốc 32 tầng cho thuê tại địa chỉ số 28 M, Quận 1, Thành phố Hồ Chí Minh. Trong đó, Tập đoàn B góp 60% vốn điều lệ, tương đương 1.200.000 USD; Công ty C góp 10% vốn điều lệ, tương đương 200.000 USD; Liên hiệp các xí nghiệp D góp 30% vốn điều lệ, tương đương 600.000 USD. Thực hiện thỏa thuận này, Tập đoàn B đã chuyển cho Công ty D số tiền 1.000.000 USD (Một triệu đô la Mỹ). Do không đủ điều kiện, công ty liên doanh không được ủy ban hợp tác và đầu tư (CECI) cấp phép hoạt động. Các bên liên doanh đã thanh lý thỏa thuận liên doanh này; số tiền 1.000.000 USD của Tập đoàn B đã chuyển cho Công ty D được chuyển thành tiền cho vay theo Hợp đồng vay mượn tiền đề ngày 03/02/1996.

Do công ty D vi phạm nghĩa vụ trả nợ, công ty P phải khởi kiện ra Tòa án có thẩm quyền theo luật định. Bản án có hiệu lực pháp luật số 80/2007/DSPT- PT ngày 23/8/2007 tuyên buộc Công ty D phải trả cho Công ty P do ông Patrick B làm giám đốc đại diện tổng số tiền được quy đổi ra tiền Việt Nam đồng là 22.636.054.952 đồng. Do ông Patrick B là người nước ngoài, không am hiểu pháp luật Việt Nam, đã ủy quyền cho ông T đại diện tham gia thi hành theo Hợp đồng ủy quyền có xác nhận của phòng công chứng số 22669 ngày 29/11/2011. Năm 2012, tổng số tiền thu được theo quyết định thi hành án là 25.388.079.398 đồng.

Vào năm 2012, ông T và ông Patrick B thống nhất số tiền thu được từ việc thi hành án, ưu tiên trả lại số tiền góp vốn của ông T là 350.000 USD x 20.910 VNĐ/USD = 7.318.500.000 VNĐ; một phần chuyển trả cho ông Patrick B vào tài khoản, một phần ông B Patrick đã nhận bằng tiền mặt để chi dùng tương đương: 7.318.500.000 VNĐ và số còn lại ông T đã trả đủ cho ông Patrick B. số tiền ông Patrick B trả lại cho ông T đã tham gia cùng với họ góp vốn thành lập công ty liên doanh không thành từ nguồn tiền thu được tại cơ quan thi hành án không phải là tiền thu nhập theo quy định tại Điều 3 của Luật thuế thu nhập cá nhân số 04/2007/QH12 ngày 21/11/2007 để phải chịu thuế thu nhập cá nhân.

Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh ra Quyết định áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả số 3328/QĐ-CT-XP ngày 22/6/2018 truy thu thuế thu nhập cá nhân đối với ông T số tiền 5.429.321.979 đồng là không phù hợp pháp luật, xâm phạm quyền lợi hợp pháp của ông T.

Nay, ông T khởi kiện yêu cầu tuyên hủy Quyết định áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả số 3328/QĐ-CT-XP ngày 22/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh.

Người bị kiện trình bày: Theo công văn số 11022/CT-TNCN ngày 25/10/2018 của Cục trưởng Cục thuế Thành Phố Hồ Chí Minh có nội dung: Nhận được đơn tố cáo ngày 08 tháng 11 năm 2017 về hành vi trốn thuế thu nhập cá nhân (sau đây gọi tắt là TNCN) của ông Đoàn Trọng T, của ông Nguyễn Tiến D trú tại số 52 Ph1, Phường 2, thành phố B1, tỉnh Lâm Đồng được Cục thuế tỉnh Lâm Đồng chuyển đến.

Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã gửi thư mời số 5848/TM-CT ngày 18/12/2017 mời ông Đoàn Trọng T đến giải trình và cung cấp các tài liệu liên quan đến kết luận tại bản án số 80/2007/DSPT-PT ngày 23/8/2007 của Tòa án nhân dân tối cao - Tòa phúc thẩm tại Thành phố Hồ Chí Minh.

Đồng thời Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh cũng đã gửi thư mời số 5961/TM-CT ngày 26/12/2017 đến Lãnh sự quán Cộng Hòa Pháp tại Thành phố Hồ Chí Minh nhờ chuyển cho ông Patrick B và gửi đến địa chỉ đường Ng1, phường Th, Quận 2, Thành phố Hồ Chí Minh nơi cư trú để mời ông Patrick B đến để làm việc nhưng đều bị trả lại không có người nhận.

Ngày 25/12/2017, ông Đoàn Trọng T đến cung cấp cho cơ quan thuế các tài liệu gồm: Bản giải trình về việc nhận tiền thi hành án từ bản án số 80/2007/DSPT-PT ngày 23/8/2007; Hợp đồng góp vốn số 01/HĐ- GV ngày 16/12/1992 giữa cá nhân ông Patrick B với ông Đoàn Trọng T kèm với giấy biên nhận của ông B.

Theo đó, ông T trình bày: ông được công ty P do ông B làm Giám đốc ủy quyền cho ông đi đòi tiền Tổng công ty D theo kết luận của bản án mà trong đó có tiền góp vốn của ông, nên sau khi nhận được tiền thi hành án, một phần chuyển trả cho ông B, phần tiền còn lại là tiền của ông T.

Căn cứ giấy xác nhận kết quả thi hành án số 07/GXN ngày 03/12/2012 của Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng thì Tổng công ty D đã thi hành xong Quyết định thi hành án của bản án số 80/2007/DSPT-PT ngày 2/8/2007, đã hoàn trả cho công ty P, tổng số tiền 30.624.164.069 đồng; trong đó, Cục thuế đã xác định số liệu như sau:

Ngày 20/01/2012 Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng chuyển vào tài khoản cá nhân ông B số tiền 1.647.891.831 đồng;

Ngày 01/12/2008 Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng chuyển vào tài khoản cá nhân bà Nguyễn Thị Ph số tiền: 3.588.192.840 đồng.

Từ 12/12/2007 đến 28/12/2012 Thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng và Tổng công ty D chuyển vào tài khoản cá nhân ông Đoàn Trọng T số tiền 25.388.079.398 đồng.

Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh được ngân hàng TMCP A, Chi nhánh Ch, Quận 5, Thành phố Hồ Chí Minh cung cấp tài khoản cá nhân của ông Đoàn Trọng T, tổng số tiền thi hành án ông T đã nhận được tổng hợp tại biên bản xác định số liệu ngày 09/5/2018 giữa Đoàn kiểm tra Phòng thuế TNCN thuộc Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh với ông Đoàn Trọng T thì ông T đã nhận 25.388.079.398 đồng, ông T đã chuyển vào tài khoản ông B số tiền 9.321.416.050 đồng, số tiền còn lại là 16.066.663.348 đồng theo ông T xác định đây là tiền của ông do góp vốn.

Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh căn cứ các tài liệu thu thập được:

Giấy ủy quyền ngày 24/9/2007 do ông Patrick B là Tổng giám đốc Công ty P ủy quyền cho ông Đoàn Trọng T đến làm việc với cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng để yêu cầu Tổng Công ty D trả nợ số tiền 631.000 USD cho công ty P theo bản án phúc thẩm số 80/200/DSPT-PT ngày 23/8/2007 của Tòa án nhân dân tối cao tại Thành phố Hồ Chí Minh.

Theo hợp đồng ủy quyền ký ngày 29/11/2011 tại Phòng công chứng số 6 giữa ông Patrick B và ông Đoàn Trọng T thì ông T không nhận thù lao đòi nợ.

Căn cứ rà soát đối tượng là Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh tại Việt Nam thì đến thời điểm kiểm tra công ty Pacific không tồn tại trên hệ thống quản lý thuế tại Việt Nam.

Căn cứ thư mời số 5961/TM-CT ngày 26/12/2017 Cục thuế gửi đến Lãnh sự quán Cộng hòa Pháp tại Thành phố Hồ Chí Minh nhờ chuyển cho ông Patrick B và gửi đến địa chỉ đường Ng1, phường Th, Quận 2, Thành phố Hồ Chí Minh địa chỉ nơi cư trú của ông Patrick B nhưng đều bị trả lại không có người nhận.

Hơn nữa, sau ngày 7/5/2013 là thời điểm cuối cùng ông Đoàn Trọng T chuyển tiền cho ông B đến thời điểm kiểm tra ông Đoàn Trọng T không chuyển trả cho Công ty P khoản tiền nào nữa trong số tiền đã nhận là 16.066.663.346 đồng cho đến nay.

Ngoài ra ông Đoàn Trọng T đã ghi xác nhận số tiền 16.066.663.346 đồng là tiền hoàn trả vốn góp của ông do tham gia góp vốn với ông B trong biên bản kiểm tra thuế TNCN ngày 12/6/2018 với Đội kiểm tra. Tuy nhiên hợp đồng góp vốn số 01/HD-GV giữa cá nhân ông Patrick B và ông Đoàn Trọng T thì Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh xác định đây là hợp đồng cá nhân với nhau không liên quan đến vốn thành lập công ty P vì Công ty P là công ty 100% vốn nước ngoài, ông Đoàn Trọng T không cung cấp được giấy phép thành lập công ty có tên của ông do Bộ KH&ĐT cấp tại thời điểm đó, hơn nữa tiền thi hành án được Tòa án nhân dân tối cao - Tòa phúc thẩm tại Thành phố Hồ Chí Minh quyết định trả lại cho công ty P, ông Patrick B là giám đốc làm đại diện, không trả cho cá nhân ông B.

Từ các căn cứ trên, Cục thuế xác định đây là khoản tiền (tiền thu được của dịch vụ đòi nợ đã được ông Đoàn Trọng T hợp thức thành hợp đồng góp vốn cá nhân) mà ông Đoàn Trọng T nhận được từ công ty P trong quá trình Công ty P ủy quyền cho ông Đoàn Trọng T để đòi nợ Tổng công ty D khoản tiền cho vay và lãi cho vay phát sinh của công ty P theo quyết định của Tòa án nhân dân tối cao - Tòa phúc thẩm tại Thành phố Hồ Chí Minh và theo quyết định thi hành án số 02/QĐ-THA ngày 09/10/2007 của Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng.

Theo quy định tại điểm c, mục 1, Điều 2, Chương I Nghị định số 147/2004/NĐ-CP ngày 23/7/2004 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao thì tiền nhận được khoản thu dịch vụ đòi nợ được xác định là thu nhập chịu thuế để tính thuế TNCN năm 2007, 2008. Công ty P không phải của ông Patrick B. Hiện nay, công ty P thể hiện không tồn tại nên Cục thuế xác định khoản tiền ông T nhận được từ Cục thi hành án tỉnh Lâm Đồng chuyển đến trừ đi khoản tiền ông T chuyển cho ông Patrick B thì phần còn lại là tiền do thực hiện ủy quyền mà có là hoàn toàn có căn cứ. Đề nghị, Hội đồng xét xử không chấp nhận yêu cầu khởi kiện của ông T.

Căn cứ các chứng cứ có tại hồ sơ, lời khai của đương sự cho thấy việc Tòa án cấp sơ thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện, hủy toàn bộ quyết định truy thu thuế của Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh là có căn cứ bởi vì:

1] Theo hợp đồng ủy quyền ngày 24/9/2007 và ngày 20/11/2011 giữa ông Đoàn Trọng T và ông P B thì có căn cứ xác định ông Đoàn Trọng T có đủ tư cách đại diện cho Công ty P để liên hệ cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng và các cơ quan chức năng để nhận khoản tiền theo bản án của Tòa án mà Công ty D có nghĩa vụ thi hành. Thực tế cho thấy Tổng công ty D đã thi hành xong quyết định thi hành án đối với bản án số 80/2007/DSPT ngày 02/8/2007, đã hoàn trả cho công ty P tổng số tiền là 30.624.164.069 đồng trong đó:

Ngày 20/01/2012 Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng chuyển vào tài khoản cá nhân ông B số tiền 1.647.891.831 đồng.

Ngày 01/12/2008 Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng chuyển vào tài khoản cá nhân bà Nguyễn Thị Ph số tiền 3.588.192.840 đồng.

Từ ngày 12/12/2007 đến ngày 28/12/2012 Cục thi hành án dân sự tỉnh Lâm Đồng và Tổng công ty D chuyển vào tài khoản cá nhân ông Đoàn Trọng T số tiền: 25.388.079.398 đồng. Ông T đã chuyển vào tài khoản của ông Patrick B số tiền 9.321.416.050 đồng và trực tiếp đưa tiền mặt cho ông Patrick B, số tiền 16.066.663.348 đồng theo ông T xác định đây là số tiền của ông do ông góp vốn theo hợp đồng số 01/HĐ – GV ngày 20/12/1992.

[2] Sau khi nhận số tiền từ cơ quan thi hành án, ông T đã chuyển cho ông Patrick B là người đại diện theo pháp luật của công ty P, bản thân ông Patrick B cũng như công ty P không khiếu nại về việc khoản tiền mà ông T được ủy quyền nhận từ cơ quan thi hành án tỉnh Lâm Đồng. Số tiền 16.066.663.348 đồng ông T cho rằng đây là tài sản góp vốn của ông đã được ông Patrick B thừa nhận, lời thừa nhận này phù hợp với các chứng cứ như: Hợp đồng góp vốn ngày 20/12/1992, giấy biên nhận tiền giữa ông T và ông P ngày 24/12/1992.

Việc cơ quan thuế cho rằng hợp đồng góp vốn giữa ông T và ông Patrick là không hợp pháp, khoản tiền 16.066.663.348 đồng đây là khoản thù lao ông T được hưởng nên phải chịu thuế. Lập luận trên là không có căn cứ bởi vì: Cơ quan thuế không có quyền phán quyết hợp đồng góp vốn hợp pháp hay không

hợp pháp, mặt khác hợp đồng ủy quyền ngày 29/11/2011 giữa ông T và ông Patrick không có tính thù lao, hơn nữa xét theo thông lệ không thể có thù lao trên 50% số tiền thu được (16.066.663.348 đồng/30.624.164.069 đồng). Do đó việc Cục

thuế Thành phố Hồ Chí Minh buộc ông T phải nộp 5.429.321.979 đồng thuế thu nhập cá nhân do được thụ hưởng 16.066.663.348 đồng là không có căn cứ. Tòa án cấp sơ thẩm chấp nhận yêu cầu của người khởi kiện, hủy quyết định truy thu thuế là đúng.

Từ những phân tích trên không chấp nhận yêu cầu kháng cáo của người bị kiện, giữ y án sơ thẩm. Do kháng cáo không được chấp nhận nên Cục trưởng Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh phải chịu án phí phúc thẩm.

[3] Khi khởi kiện vụ án hành chính tại tòa sơ thẩm ngày 30/6/2018, thời điểm này Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh chưa ban hành Quyết định số 452/QĐ – CT – CC ngày 31/7/2018 về việc cưỡng chế thi hành quyết định truy thu thuế thu nhập cá nhân. Trong quá trình thụ lý giải quyết sơ thẩm Cục thuế ban hành quyết định cưỡng chế số 452, đúng ra Tòa án cấp sơ thẩm phải tuyên hủy luôn Quyết định 452 vì đây là quyết định có liên quan đến quyết định hành chính bị khởi kiện mới đúng (*điểm b khoản 2 Điều 193 Luật tổ tụng hành chính*). Việc Tòa án cấp sơ thẩm không tuyên hủy quyết định cưỡng chế số 452 là thiếu sót, cần phải rút kinh nghiệm. Xét về mặt hiệu lực văn bản, quyết định cưỡng chế số 452 là căn cứ quyết định truy thu thuế số 3328, mà quyết định số 3328/QĐ – CT ngày 22/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế đã bị hủy do đó Quyết định 452 đương nhiên không có hiệu lực. Phân tích nội dung này để kết luận không cần phải hủy án sơ thẩm để giải quyết lại chỉ vì thiếu sót trên

