

BÀN VỀ CÁCH THỨC ĐỂ NGƯỜI DÂN ĐƯỢC TIẾP CẬN LUẬT SƯ THUẬN LỢI NHẤT

*Nguyễn Thị Thương Huyền**
*Nguyễn Thị Thanh Hoài***

Tự do kinh doanh là quyền cơ bản của công dân được hiến định và được cụ thể hoá trong pháp luật kinh doanh. Gắn liền với quyền tự do kinh doanh là nghĩa vụ thuế của các tổ chức, cá nhân khi thực hiện quyền tự do kinh doanh. Nghĩa vụ này được điều chỉnh bởi pháp luật thuế. Do vậy pháp luật thuế có tác động không nhỏ đến quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp theo hai xu hướng hoặc là hạn chế hoặc là khuyến khích quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp. Trong phạm vi bài viết này chúng tôi đề cập một số qui định của pháp luật thuế hiện hành còn hạn chế quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp và hướng nghiên cứu hoàn thiện nhằm tôn trọng đúng mức quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp.

1. Mức khống chế chi phí hợp lý được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế doanh nghiệp

1.1 Về khống chế chi phí quảng cáo, tiếp thị

Thương hiệu là nhân tố quan trọng để doanh nghiệp khẳng định vị trí và đẳng cấp của mình, bởi giá trị của thương hiệu là tài sản của doanh nghiệp và cũng là thước đo sự trường sinh của doanh nghiệp. Quan trọng là vậy song hiện nay theo qui định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp¹, chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại bị khống chế tối đa

không quá 10% tổng số chi phí; đối với hoạt động thương nghiệp, tổng số chi phí để xác định mức khống chế không bao gồm giá mua của hàng hoá bán ra.

Việc Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp qui định mức khống chế này của chi phí quảng cáo, tiếp thị là hạn chế quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp. Bởi lẽ, chi phí quảng cáo, tiếp thị là một trong những khoản chi phí thực sự cần thiết cho việc quảng bá, chiếm lĩnh và mở rộng thị phần của doanh nghiệp, nhằm thực hiện chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp, góp phần tạo ra doanh thu, thu nhập cho doanh nghiệp. Hơn nữa xét ở góc độ bài toán kinh tế thì trên thực tế không phải lúc nào khoản chi này cũng tỷ lệ thuận với tổng chi phí, do vậy nếu cần khống chế thì phải khống chế theo tỷ lệ doanh thu sẽ là hợp lý hơn. Mặt khác, quy định tỷ lệ khống chế là chưa thật phù hợp với quan điểm tôn trọng tính tự chủ, tự quyết của doanh nghiệp và dẫn đến hệ quả “sai lệch thuế suất thực tế” của thuế thu nhập doanh nghiệp theo hướng bất lợi cho doanh nghiệp nếu trong trường hợp chi phí quảng cáo, tiếp thị thực tế cao hơn chi phí được tính, trừ khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp². Trong khi đó giá quảng cáo trên các phương tiện thông tin đại chúng ở nước ta hiện nay lại khá cao³. Những bất lợi phát sinh từ việc

* TS Luật học, Học viện Tài chính

** TS Kinh tế, Học viện Tài chính

¹ Điều 9, khoản 1, mục 1 quy định: Chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại liên quan trực tiếp đến hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ và các khoản chi phí khác được khống chế tối đa không quá 10% tổng số chi phí; đối với hoạt động thương nghiệp, tổng số chi phí để xác định mức khống chế không bao gồm giá mua của hàng hoá bán ra.

² Đó là chưa kể đến thực tế đang tồn tại nghịch lý: các công ty hoạt động quảng cáo, tiếp thị phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp nhưng các công ty nhận những dịch vụ của họ không được kê khai hết khi tính thuế nếu chi phí đó vượt quá 10% tổng chi phí và điều này đã dẫn đến hệ quả cân đối tài chính thực tế của doanh nghiệp sai lệch rất lớn so với kê khai.

³ Để có được 30 giây quảng cáo thương hiệu trên đài truyền hình Việt Nam tại những thời điểm “nóng”

khống chế này đã ảnh hưởng “không mấy có lợi” đến các doanh nghiệp Việt Nam trong môi trường cạnh tranh và xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, bởi một thực tế cho thấy hiện nay phần lớn các nước trên thế giới, đặc biệt là các nước trong khu vực không quy định tỷ lệ khống chế này mà cho phép các doanh nghiệp tính vào chi phí hợp lý số thực chi cho hoạt động quảng cáo, tiếp thị.

Tuy nhiên, việc qui định tỷ lệ khống chế này cũng có hạt nhân hợp lý của nó, ở chỗ, mục đích của việc quy định là nhằm hạn chế tình trạng các doanh nghiệp tăng chi phí quảng cáo, tiếp thị, dẫn đến làm tăng tổng chi phí, kết quả là giảm thu nhập hoặc có thể thua lỗ, đặc biệt là các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài thường có xu hướng thực hiện chuyển giá thông qua khai tăng chi phí ở Việt Nam, làm cho thua lỗ, từ đó không phải thực hiện nghĩa vụ thuế thu nhập hoặc làm giảm nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp. Nhưng cũng sẽ là không hợp lý, bởi thực tế ở nước ta hiện nay còn tồn tại nhiều tổng công ty, công ty hoạt động có tính độc quyền (từ độc quyền nhà nước chuyển sang độc quyền doanh nghiệp) do vậy hầu như không cần phải gia tăng chi phí quảng cáo, tiếp thị như hàng không, bưu chính viễn thông, dầu khí, điện... thì việc áp dụng tỷ lệ khống chế 10% này sẽ rất có thể đem đến hệ quả ứng xử, các doanh nghiệp tăng các khoản chi khác như tiếp tân, khánh tiết, hội nghị, biếu tặng... mà đôi khi không phải hoàn toàn vì mục đích kinh doanh tăng thu nhập để sử dụng triệt để tỷ lệ khống chế này; đó là chưa kể đến những hiện tượng tiêu cực hợp lý hoá chứng từ để chi tiêu một cách không hợp pháp.

Bằng những “cân đo đong đếm” ở trên chúng tôi cho rằng, phương án tốt hơn cả là dỡ bỏ quy định mức khống chế này ở Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và cho phép doanh nghiệp tính toàn bộ khoản chi thực tế cho hoạt động tiếp thị, quảng cáo vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế để giải quyết “điểm cân bằng hợp lý” giữa quyền tự do kinh doanh và hạn chế quyền tự do kinh doanh - điều hết sức nhạy cảm và

phức tạp của môi trường kinh doanh hiện nay.

Tuy nhiên, hiện nay vẫn có ý kiến duy trì tỷ lệ khống chế nhưng phải xem xét lại tỷ lệ khống chế trên cơ sở điều tra, thống kê và đặc biệt cần phân biệt theo từng loại ngành nghề, tính chất hoạt động sản xuất kinh doanh. Theo đó, cũng có ý kiến đối với những doanh nghiệp thời gian đầu mới thành lập và những doanh nghiệp kinh doanh thương mại được tính tỷ lệ % khống chế cao hơn mức 10% theo qui định hiện hành.

1.2 Về khống chế mức chi bồi dưỡng cho lao động nữ

Ưu đãi người lao động, đặc biệt là ưu đãi đối với lao động nữ là một chính sách lớn của Đảng và nhà nước. Chính sách này được thể chế hoá trong nhiều văn bản pháp luật đặc biệt tập trung ở hệ thống các văn bản pháp luật về lao động. Trong lĩnh vực thuế, chính sách lớn đó của Đảng và nhà nước cũng được thể hiện mặc dù “mức độ đậm, nhạt” có thể khác nhau, cụ thể Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp xác định Chi bồi dưỡng cho lao động nữ sau khi sinh con là một khoản chi phí hợp lý⁴. Nhưng vấn đề cần xem xét thêm ở đây là việc khống chế mức chi đó không quá 300.000 đồng Việt Nam đối với cơ sở kinh doanh ở thành phố, thị trấn, thị xã và không quá 500.000 đồng Việt Nam đối với cơ sở kinh doanh đóng trên địa bàn thuộc danh mục B, danh mục C.

Việc chi của doanh nghiệp cho lao động nữ là nhằm ưu đãi cho người lao động, giúp đỡ người mẹ khác phục một phần khó khăn khi sinh con cũng như nhằm nâng cao hiệu quả làm việc của người lao động, qua đó nâng cao hiệu quả chung của doanh nghiệp. Khoản chi này là chính đáng và theo quy định tại Thông tư 128 TT-BTC ngày 22/12/2003 về hướng dẫn thực hiện thuế thu nhập doanh nghiệp thì khoản tiền lương, tiền công tính vào chi phí hợp lý đối với doanh

⁴ Điều 5, khoản 6, mục a, Nghị định số 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp.

ng nghiệp không thuộc thành phần kinh tế nhà nước là khoản chi theo hợp đồng lao động, do vậy việc giới hạn những khoản chi của doanh nghiệp nhằm tạo điều kiện ưu đãi cho người lao động là không hợp lý. Hơn nữa đã là chi bồi dưỡng cho lao động nữ khi sinh con thì không nên phân biệt mức khống chế như hiện nay, bởi dù có làm việc ở cơ sở kinh doanh đóng ở thành phố, thị trấn, thị xã hay ở cơ sở kinh doanh đóng trên địa bàn thuộc danh mục B, danh mục C thì vẫn là lao động nữ chứ không thể khác được.

Cũng tương tự như trường hợp trên, có lẽ sẽ hợp lý hơn cả nếu xem xét chấp thuận cho doanh nghiệp tính vào chi phí hợp lý khoản chi thực tế bồi dưỡng cho lao động nữ khi sinh con mà không cần qui định mức khống chế như hiện nay. Điều này không phải quá lo ngại về việc doanh nghiệp sẽ cố tình khai tăng khoản chi này, hoặc sẽ là một hình thức biến tướng của thu nhập chi trả cho người lao động để làm giảm nghĩa vụ thuế. Vì trên thực tế đây không phải là khoản tiền mọi người trong doanh nghiệp đều được hưởng mà chỉ là lao động nữ và khoản tiền này có tính chất chi trả một lần khi sinh con. Hơn nữa việc không khống chế khoản chi này sẽ góp phần tạo điều kiện cho doanh nghiệp quan tâm tốt hơn đến lao động nữ trên cơ sở yếu tố "giới", đặc biệt là những doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động nữ, theo đó hiệu quả làm việc của mỗi cá nhân sẽ tốt hơn và kết quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có thể được cải thiện và khi đó khả năng nộp thuế cho nhà nước của doanh nghiệp sẽ tăng lên.

1.3 Về khống chế chi mua sắm trang phục thay cho quần áo bảo hộ lao động

Theo qui định của pháp luật hiện hành⁵, chi bảo hộ lao động theo số thực chi. Chi mua sắm trang phục thay cho quần áo bảo hộ

lao động theo số thực chi nhưng không quá 500.000 đồng/ người/ năm.

Việc khống chế khoản chi mua sắm trang phục thay cho quần áo bảo hộ lao động khi tính vào chi phí hợp lý để xác định mức độ nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp không ngoài mục đích hạn chế tình trạng các cơ sở kinh doanh thực hiện chi cho mục đích này từ các nguồn dài thọ khác nhưng muốn đẩy vào chi phí hợp lý nhằm giảm nghĩa vụ thuế thu nhập. Nhưng một thực tế cho thấy không phải tất cả các doanh nghiệp đều có nhu cầu mua sắm trang phục thay cho quần áo bảo hộ lao động mà có mua sắm trang phục thay cho quần áo bảo hộ lao động đi nữa thì mức chi đó ở các doanh nghiệp khác nhau là không giống nhau vì nó còn phụ thuộc vào tình hình tài chính của doanh nghiệp cũng như tính chất đặc thù của ngành nghề sản xuất kinh doanh. Hơn nữa sự khống chế này có thể đẩy doanh nghiệp đứng trước hai xu thế: i) Cố gắng khai thác triệt để mức khống chế để giảm mức độ nghĩa vụ thuế nếu số thực chi thấp hơn mức khống chế; ii) Nếu số thực chi cao hơn mức khống chế thì doanh nghiệp "vừa thiệt lại vừa oan". Quả là việc qui định mức khống chế của pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp không có mấy ý nghĩa trong thực tiễn nhưng ít nhiều đã làm hạn chế quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh.

Chúng tôi cho rằng, xu thế sẽ tốt hơn nếu cho doanh nghiệp được tính trừ các khoản chi mua sắm trang phục thay cho quần áo bảo hộ lao động theo số thực chi khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp mà không cần phải đưa ra mức khống chế như hiện nay.

Tất nhiên không phải bất cứ sự khống chế nào về các khoản chi phí hợp lý để xác định thu nhập chịu thuế doanh nghiệp cũng là bất hợp lý, chẳng hạn khống chế chi tiền ăn giữa ca hàng tháng cho người lao động không vượt quá mức lương tối thiểu do nhà nước qui định đối với công chức nhà nước (290.000 đồng/tháng). Bởi lẽ không phải bất cứ doanh nghiệp nào cũng thực hiện khoản

⁵ Phần B mục III, 6.2 Thông tư số 128/TT-BTC ngày 22/12/003 hướng dẫn thi hành Nghị định số 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp.

chi này mà chỉ những doanh nghiệp làm việc theo ca hoặc lao động nặng nhọc ảnh hưởng đến sức khoẻ của người lao động, hơn nữa xét mức sống trung bình của người dân Việt Nam hiện nay thì mức chi đó là thoả đáng và điều này cũng không ảnh hưởng đến quyền tự chủ của doanh nghiệp bởi chi phí tiền ăn giữa ca do giám đốc hoặc chủ cơ sở doanh nghiệp quyết định phù hợp với hiệu quả sản xuất, kinh doanh.

2. Các khoản chi phí không được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế

2.1. Về tiền lương, tiền công của cơ sở kinh doanh không thực hiện đúng chế độ hợp đồng lao động

Tiết 1, mục IV, Thông tư 128 qui định không được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế đối với các khoản "tiền lương, tiền công của cơ sở kinh doanh không thực hiện đúng chế độ hợp đồng lao động theo qui định của pháp luật về lao động trừ trường hợp thuê mướn lao động theo vụ việc".

Trước hết cần khẳng định tiền lương, tiền công là chi phí hợp lý mà doanh nghiệp được tính trừ khi xác định mức độ nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp vì: i) chúng hoàn toàn đáp ứng đầy đủ các điều kiện của chi phí hợp lý⁶; ii) việc doanh nghiệp vi phạm chế độ hợp đồng lao động không làm cho các khoản tiền lương, tiền công mà doanh nghiệp đã trả cho người lao động mất đi tính hợp lý kinh tế của chúng; iii) qui định này mang tính hợp lý hành chính hơn là tính hợp lý kinh tế; iv) liệu cơ quan thuế có đảm nhiệm được vai trò phán xử chính xác về việc thực hiện đúng hay không đúng chế độ hợp đồng lao động để từ đó cho tính trừ hay

không cho tính trừ chi phí tiền lương, tiền công khi tính thu nhập chịu thuế?

Để đảm bảo quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp và phù hợp với phương diện pháp lý cũng như phương diện kinh tế, theo chúng tôi trường hợp doanh nghiệp vi phạm chế độ hợp đồng lao động thì các khoản chi tiền lương, tiền công mà doanh nghiệp đã thực trả cho người lao động là chi phí hợp lý được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, còn hành vi vi phạm chế độ hợp đồng lao động sẽ áp dụng các chế tài pháp lý khác căn cứ vào tính chất, mức độ của sự vi phạm.

2.2. Về giá thanh toán đối với vật tư, hàng hoá nhập khẩu

Theo qui định của pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp giá thanh toán đối với vật tư, hàng hoá nhập khẩu được⁷ xác định theo hai trường hợp: 1. Theo giá thực thanh toán nếu cơ sở kinh doanh kê khai giá tính thuế nhập khẩu theo giá hợp đồng ngoại thương cao hơn giá thực thanh toán; 2. Theo giá kê khai tính thuế nhập khẩu nếu cơ sở kinh doanh kê khai giá tính thuế nhập khẩu theo giá hợp đồng ngoại thương thấp hơn giá thực thanh toán.

Việc quy định giá thanh toán đối với vật tư hàng hoá nhập khẩu ở trường hợp thứ hai là chưa thực sự thoả đáng, bởi giá thực tế của vật tư nhập khẩu là giá thực thanh toán (còn gọi là giá gốc) nhưng cơ quan thuế chỉ chấp nhận tính theo giá đã kê khai tính thuế nhập khẩu do vậy không phản ánh đủ toàn bộ chi phí hợp lý liên quan của doanh nghiệp, không đảm bảo đầy đủ quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp⁸; Thứ hai, theo các chuẩn mực kế toán hiện hành trên thế giới và ở Việt Nam thì giá thực tế (giá gốc) là giá

⁷ Phần B, III mục 2.2 (a), Thông tư 128.

⁸ Bản thân giá kê khai tính thuế nhập khẩu trong trường hợp này hoàn toàn không phải là "giá thực tế", giá kê khai tính thuế nhập khẩu nhiều trường hợp chỉ là giá danh nghĩa làm căn cứ để tính ra số thuế nhập khẩu phải nộp, vì thế không thể đồng nhất giữa giá nhập khẩu thực tế với giá danh nghĩa làm căn cứ tính thuế nhập khẩu (TS. Nguyễn Văn Hiệu, Tạp chí Thuế nhà nước - Tháng 11/2004).

⁶ Chi phí phải có liên quan đến hoạt động tạo ra thu nhập của DN; Phải được thực sự chi và thẩm định được; Phải có tính chất tạo thu, nhập hơn là tạo vốn; Mức chi phí phải ở mức cần thiết trung bình xã hội (TS. Nguyễn Văn Hiệu, Tạp chí Thuế nhà nước - Tháng 10/2004).

thực tế đã phát sinh, do vậy trong trường hợp này giá thực tế hợp lý của chi phí vật tư phải là giá thực thanh toán vì giá này mới thể hiện chi phí nhập khẩu thực tế của hàng hoá; Thứ ba, không phù hợp trong điều kiện Việt Nam đang bắt đầu chuyển sang áp dụng tính thuế nhập khẩu theo trị giá giao dịch – Trị giá tính thuế theo GATT (Theo nguyên tắc của Hiệp định thực hiện Điều 7 Hiệp định chung về thuế quan và thương mại)⁹.

Tất nhiên cũng phải hiểu rằng việc qui định này của pháp luật nhằm hạn chế các trường hợp doanh nghiệp cố tình kê khai tính thuế nhập khẩu thấp hơn giá thực thanh toán để giảm bớt nghĩa vụ nộp thuế nhập khẩu. Song không phải vì thế mà được phép tồn tại những qui định bóp méo bản chất của sự vật, hiện tượng.

Theo chúng tôi, cần xem xét quy định cho phép doanh nghiệp tính vào chi phí hợp lý toàn bộ khoản chi đối với nguyên vật liệu nhập khẩu theo trị giá giao dịch để đảm bảo bản chất kinh tế và bản chất pháp lý của phạm trù “giá thực tế” và đảm bảo tính tương thích của pháp luật Việt Nam với pháp luật quốc tế cũng như tôn trọng quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp. Còn trường hợp doanh nghiệp cố tình kê khai tính thuế nhập khẩu thấp hơn giá thực thanh toán, cơ quan thuế có thể áp dụng các chế tài trong phạm vi thẩm quyền được pháp luật qui định.

3. Ưu đãi thuế

3.1. Về hoàn thuế giá trị gia tăng

- Các trường hợp hoàn thuế GTGT

Theo qui định của Luật Thuế GTGT và các văn bản hướng dẫn thi hành có 8 trường hợp được xét hoàn thuế GTGT trong đó có trường hợp “cơ sở kinh doanh có quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan có thẩm quyền

theo qui định của pháp luật”¹⁰. Trường hợp này cần xem xét thêm về phương diện pháp lý, bởi lẽ những sự kiện pháp lý làm phát sinh nghĩa vụ thuế GTGT phải là những sự kiện mang tính khách quan mà cụ thể đó là hoạt động chuyển giao hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ. Vì vậy khi thực hiện những nghiệp vụ này mà có thuế đầu vào cao hơn thuế đầu ra thì được hoàn thuế, tức sự kiện pháp lý làm phát sinh quyền hoàn thuế GTGT của doanh nghiệp cũng phải là những sự kiện mang tính khách quan. Còn ở đây quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan có thẩm quyền là một quyết định quản lý hành chính nhà nước trong lĩnh vực thuế không phải là sự kiện pháp lý mang tính khách quan. Do vậy dễ dẫn đến tình trạng tùy tiện không đảm bảo nguyên tắc pháp chế trong hoàn thuế. Hơn nữa hiện nay pháp luật không qui định cụ thể trong những trường hợp nào thì cần “có quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan có thẩm quyền” và những cơ quan có thẩm quyền ra quyết định xử lý hoàn thuế trong những trường hợp này cụ thể là cơ quan nào? Rõ ràng qui định này không đảm bảo tính công khai, minh bạch và đã làm khó cho doanh nghiệp trong việc hưởng quyền hoàn thuế GTGT.

Để đảm bảo không làm hạn chế quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp, tạo môi trường thông thoáng cho doanh nghiệp thực

¹⁰ Điều 16, Luật Thuế GTGT; Điều 15 Nghị định 158; Mục D Thông tư 120; - Cơ sở kinh doanh trong 3 tháng liên tục trở lên có số thuế đầu vào chưa được khấu trừ hết; có số thuế đầu vào của hàng hoá xuất khẩu phát sinh trong tháng chưa được khấu trừ từ 200 triệu đồng trở lên; - Cơ sở kinh doanh đầu tư mới; - Cơ sở kinh doanh có số thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho dự án đầu tư từ 200 triệu đồng trở lên; - Cơ sở kinh doanh quyết toán thuế khi sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản, chuyển đổi sở hữu, giao, bán, khoán, cho thuê; - Cơ sở kinh doanh được hoàn thuế theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền theo qui định của pháp luật; - Đối với các dự án sử dụng nguồn vốn ODA; - Tổ chức sử dụng tiền viện trợ, nhân đạo của tổ chức cá nhân nước ngoài mua hàng hoá tại Việt nam; - Đối tượng được hưởng ưu đãi miễn trừ ngoại giao.

⁹ Để áp dụng tính thuế nhập khẩu theo trị giá giao dịch, Việt Nam hiện nay đã ban hành Nghị định 60/2002/NĐ-CP quy định về xác định trị giá tính thuế đối với hàng nhập khẩu và Thông tư 118/2003/TT-BTC hướng dẫn về việc xác định trị giá tính thuế đối với hàng nhập khẩu.

hiện hành vì kinh doanh cũng như đảm bảo khía cạnh pháp lý của hoàn thuế, theo chúng tôi nên xem xét đưa trường hợp trên ra khỏi các trường hợp được xét hoàn thuế GTGT.

- Về dịch vụ xuất khẩu áp dụng thuế suất 0%

Theo qui định của pháp luật hiện hành, thuế suất 0% được áp dụng đối với hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, điều này tương ứng với quyền được hoàn thuế GTGT của các doanh nghiệp khi thực hiện các nghiệp vụ cung ứng hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, nhằm thúc đẩy, khuyến khích các hoạt động xuất khẩu. Song với qui định “dịch vụ xuất khẩu là dịch vụ được cung cấp trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài và được tiêu dùng ngoài lãnh thổ Việt Nam nếu có đủ điều kiện: cơ sở cung cấp dịch vụ phải có hợp đồng ký với người mua ở nước ngoài theo quy định của Luật thương mại; người mua nước ngoài thanh toán tiền dịch vụ cho cơ sở cung cấp dịch vụ tại Việt Nam”¹¹ đã hạn chế rất lớn đến quyền hoàn thuế GTGT của những doanh nghiệp thực hiện các dịch vụ xuất khẩu. Điều này vô hình chung đã hạn chế các hoạt động dịch vụ xuất khẩu cũng như nâng cao chất lượng dịch vụ xuất khẩu ở Việt Nam hiện nay.

Với tôn chỉ tôn trọng đúng mức quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp, theo chúng tôi cần sửa đổi, bổ sung qui định này theo hướng mở và minh bạch hơn, cụ thể xoá bỏ các điều kiện ràng buộc “được tiêu dùng ngoài lãnh thổ Việt Nam; hợp đồng ký với người mua ở nước ngoài theo quy định của Luật thương mại; người mua nước ngoài thanh toán tiền dịch vụ cho cơ sở cung cấp dịch vụ tại Việt Nam”. Tất nhiên cùng với sự sửa đổi này là việc nâng cao trình độ quản lý của cơ quan thuế và các cơ quan hữu quan liên quan đến các dịch vụ xuất khẩu.

3.2. Về miễn, giảm thuế

Pháp luật là đại lượng chung nhất cho những chủ thể khác nhau, vì vậy để điều chỉnh đại lượng chung phù hợp với các trường hợp gặp khó khăn, bất lợi hoặc cần phải được ưu đãi pháp luật thuế phải tính đến hoàn cảnh, điều kiện và khả năng nộp thuế của các chủ thể có nghĩa vụ thuế. Việc tính toán này được thể hiện ở phần qui định các trường hợp miễn, giảm thuế.

Miễn, giảm thuế nằm trong hệ thống ưu đãi thuế. Theo đánh giá của các chuyên gia Việt Nam cũng như các chuyên gia nước ngoài, hệ thống ưu đãi thuế ở nước ta hiện nay còn quá phức tạp. Cụ thể hệ thống ưu đãi thuế được chia ra hai nhóm chính: i) Ưu đãi thuế theo điều kiện, gồm điều kiện khu vực, ngành nghề kinh doanh, địa điểm kinh doanh, tổng vốn đầu tư kinh doanh, số lao động, đặc điểm lao động, thành tích xuất khẩu, số hữu cổ phần, mở rộng, nâng cấp công nghệ, các yếu tố khác; ii) Ưu đãi thuế theo loại hình, gồm thời gian miễn thuế ban đầu, giảm thuế suất; kết chuyển lỗ sang kỳ sau; khấu hao nhanh (đối với thuế thu nhập doanh nghiệp); hàng hoá tư liệu sản xuất, nguyên liệu sản xuất trong nước, sản xuất xuất khẩu; hoàn thuế; cho nợ thuế...(đối với thuế nhập khẩu).

Kéo theo sự phức tạp của hệ thống ưu đãi thuế là sự phức tạp về thủ tục hành chính để được hưởng các ưu đãi đó đặc biệt là thủ tục miễn thuế, xét miễn, giảm thuế, hoàn lại thuế xuất, nhập khẩu¹². Để được hưởng các ưu đãi này các doanh nghiệp thường tốn nhiều chi phí về thời gian, công sức và tiền của tức chi phí giao dịch và chi phí tuân thủ luật cao, do vậy nhiều doanh nghiệp thuộc diện được hưởng ưu đãi nhưng thực tế họ không làm thủ tục để hưởng ưu đãi nếu họ tính toán chi phí bỏ ra để được ưu đãi là quá

¹¹ Mục 3, Thông tư 84/2004/TT-BTC ngày 18/8/2004 sửa đổi, bổ sung Thông tư 120/2003/TT-BTC ngày 12/12/2003 về hướng dẫn thi hành Nghị định 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003 của Chính phủ qui định chi tiết thi hành Luật Thuế giá trị gia tăng.

¹² Phần D: Miễn thuế, xét miễn thuế Thông tư 87/2004/TT-BTC ngày 31/8/2004 hướng dẫn thi hành thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; Phần E: Miễn, giảm thuế Thông tư 128/TT-BTC ngày 22/12/2003 hướng dẫn thi hành Nghị định 164/2003/NĐ-CP.

lớn so với sự hưởng lợi từ các ưu đãi đó. Trong trường hợp này doanh nghiệp đã “tự nguyện khước từ” quyền của mình.

Để doanh nghiệp được thuận lợi hơn trong việc hưởng quyền khi thực hiện nghĩa vụ thuế cũng như tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp trong việc thực hiện nghĩa vụ chứng minh hội đủ các điều kiện về ưu đãi thuế bằng cách cung cấp các bằng chứng, tài liệu cần thiết, trước hết cần đơn giản hoá, minh bạch hoá các ưu đãi về thuế. Cụ thể: i) Thuế thu nhập doanh nghiệp nên xem xét nghiên cứu áp dụng hệ thống khấu trừ thuế đầu tư¹³; ii) Thuế nhập khẩu: đối với nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu cần áp dụng theo mức giá quốc tế và thông qua hệ thống đơn giản nhằm giảm thiểu chi phí giao dịch cho doanh nghiệp còn đối với hàng hoá tư liệu sản xuất cần nghiên cứu áp dụng mức thuế suất thấp thống nhất gắn liền với việc đổi mới cơ chế cho nợ thuế nhập khẩu hiện tại, cũng như cải tiến cơ chế hoàn thuế nhập khẩu và nâng cấp quản lý hải quan.

4. Thời hạn duyệt và kiểm tra quyết toán thuế; kế hoạch chuyển lỗ khi quyết toán thuế

4.1. Về thời hạn duyệt và kiểm tra quyết toán thuế

Quyết toán thuế là một bước trong qui trình thực hiện nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp cũng như trong qui trình quản lý thuế của cơ quan thuế, vì vậy quyết toán thuế không phải là một quyết định mang tính chất hành chính đơn phương của cơ quan thuế và cũng không chỉ đơn thuần là bản báo cáo tiến độ thực hiện nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp mà quyết toán thuế thể hiện ý chí của cả nhà nước mà cụ thể là cơ quan thuế và của cả chủ thể có nghĩa vụ thuế để xác nhận hiện

trạng của việc thực thi nghĩa vụ thuế. Đặc biệt khi áp dụng cơ chế tự đăng ký, tự kê khai và tự nộp thuế thì vấn đề quyết toán thuế trở nên vô cùng quan trọng. Do vậy cần xác định rõ trách nhiệm quyền hạn của các chủ thể tham gia quan hệ quyết toán thuế.

Song hiện nay phần lớn các văn bản pháp luật về thuế chỉ qui định thời hạn nộp tờ khai quyết toán thuế của doanh nghiệp¹⁴ mà chưa qui định thời hạn cơ quan thuế có trách nhiệm “thẩm định” nội dung của tờ khai quyết toán thuế hay nói cách khác duyệt và kiểm tra quyết toán thuế nên rất có thể dẫn đến sự tùy tiện của cơ quan thuế khi thực hiện vấn đề này bởi thời hạn duyệt và kiểm tra quyết toán thuế là “vô hạn định”. Với qui định kiểu này của pháp luật thuế hệ quả sẽ dẫn đến tâm lý “bất an” của doanh nghiệp ở chỗ không biết liệu rằng số liệu quyết toán thuế của doanh nghiệp có được cơ quan thuế “chấp thuận” không, lỗi, lãi như thế nào? và điều tai hại hơn có những sai sót của cơ sở kinh doanh trong nhiều trường hợp không được chấn chỉnh kịp thời. Cả hai hệ quả này đều bất lợi cho môi trường an toàn kinh doanh của doanh nghiệp.

Tất nhiên việc không qui định thời hạn cụ thể duyệt quyết toán thuế hiện nay của pháp luật là có thể lý giải được do chỗ cơ quan thuế chưa đủ điều kiện (về nhân lực, về phương tiện kỹ thuật, về trình độ...) duyệt và kiểm tra quyết toán thuế ngay một lúc 100% doanh nghiệp trên địa bàn mà chỉ căn cứ ở đâu thất thoát thuế nhiều thì kiểm tra ở đó trước.

Để giải quyết những gì đang đặt ra trong thực tiễn về vấn đề quyết toán thuế, cần nghiên cứu xem xét qui định cụ thể thời hạn duyệt và kiểm tra quyết toán thuế (có thể từ 2 đến 3 năm) kể từ thời điểm doanh nghiệp nộp tờ khai quyết toán thuế, nếu quá thời hạn đó mà cơ quan thuế không thực hiện duyệt

¹³ Theo các chuyên gia nước ngoài hệ thống khấu trừ thuế đầu tư được cấp theo tỷ lệ % của tổng chi phí đầu tư trong năm tính thuế thu nhập doanh nghiệp và sẽ được khấu trừ từ thuế thu nhập doanh nghiệp. Các khoản khấu trừ, nếu chưa sử dụng tới trong kỳ này có thể được chuyển sang kỳ sau.

¹⁴ Phần D, mục IV, khoản 3 Thông tư 128 “Cơ sở kinh doanh phải nộp tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý trong thời hạn 90 ngày, kể từ ngày kết thúc năm dương lịch hoặc kết thúc năm tài chính”

và kiểm tra quyết toán thuế thì coi như số liệu quyết toán thuế của doanh nghiệp đã được cơ quan thuế chấp nhận. Tất nhiên doanh nghiệp vẫn phải chịu trách nhiệm về tính trung thực và chính xác của tờ khai quyết toán thuế; Nếu hết thời hạn duyệt và kiểm tra quyết toán thuế thì cơ quan thuế không còn thẩm quyền duyệt và kiểm tra quyết toán thuế nữa mà chuyển sang qui trình thanh tra thuế, những sai phạm của doanh nghiệp về quyết toán thuế sẽ xử lý theo qui định của pháp luật thanh tra thuế.

Tuy nhiên, hiện nay cũng có quan điểm cho rằng, để phù hợp với cơ chế tự đăng ký, tự kê khai, tự nộp thuế và quyết toán thuế, cơ quan thuế không cần duyệt và kiểm tra quyết toán thuế nữa mà chuyển sang qui trình thanh tra thuế (hậu kiểm).

Nhân đây cũng phải bàn thêm trường hợp nếu có số chênh lệch phát sinh sau quyết toán thuế giữa cơ quan thuế và doanh nghiệp thì phải tiến hành kiểm toán và lấy số liệu kiểm toán để xác định trái vụ thuế của doanh nghiệp. Tất nhiên với điều kiện pháp luật kiểm toán qui định cơ quan kiểm toán chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết quả và chất lượng kiểm toán¹⁵. Qui định này sẽ hạn chế sự tùy tiện của cán bộ, công chức thuế khi thực hiện kiểm tra quyết toán thuế theo kiểu "ai dễ thì cho, ai khó thì chịu".

Bên cạnh đó pháp luật thuế cũng cần phải qui định rõ hệ quả pháp lý của việc quyết toán thuế và giá trị pháp lý của biên bản quyết toán thuế để xác định quyền được giải phóng nghĩa vụ nộp thuế của doanh nghiệp cũng như phục hồi quyền đòi thuế của nhà nước trong những trường hợp cần thiết.

4.2. Về kế hoạch chuyển lỗ khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp

Hiện nay theo pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp cơ sở kinh doanh sau khi quyết

toán thuế mà bị lỗ thì được chuyển lỗ trừ vào thu nhập chịu thuế của những năm sau với điều kiện cơ sở kinh doanh phải có kế hoạch chuyển lỗ và đăng ký kế hoạch chuyển lỗ với cơ quan thuế, còn cơ sở kinh doanh không đăng ký hoặc chuyển lỗ ngoài kế hoạch chuyển lỗ đã đăng ký với cơ quan thuế thì không được chuyển lỗ¹⁶.

Qui định này xét ở góc độ quản lý, tạo điều kiện thuận lợi cho cơ quan thuế trong việc quản lý cũng như dự báo được số thuế nộp vào ngân sách nhà nước đồng thời hạn chế được tình trạng trì hoãn nghĩa vụ thuế hoặc thay đổi nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp trong các năm. Nhưng trong một chừng mực nào đó kế hoạch chuyển lỗ chỉ mang "ý nghĩa tượng trưng" hay nói cách khác chỉ có ý nghĩa trong trường hợp năm sau doanh nghiệp kiếm được lợi nhuận cao hơn số lỗ muốn chuyển.

Còn xét ở góc độ doanh nghiệp, việc phải lập kế hoạch chuyển lỗ quả là một bài toán không đơn giản, thêm vào đó lại bị ràng buộc với điều kiện nếu chuyển lỗ ngoài kế hoạch chuyển lỗ đã đăng ký với cơ quan thuế thì không được chuyển lỗ. Với ràng buộc này rõ ràng nhà nước đã làm khó cho doanh nghiệp trong việc chuyển lỗ và rất có thể quyền chuyển lỗ của doanh nghiệp trên thực tế trong nhiều trường hợp sẽ không thực hiện được hoặc được thực hiện không theo đúng qui định của pháp luật. Cả hai xu thế này đều không "an toàn" cho doanh nghiệp.

Đã đến lúc cần dỡ bỏ các điều kiện ràng buộc về chuyển lỗ để đảm bảo quyền tự chủ của doanh nghiệp trong việc chuyển lỗ khi quyết toán thuế, tất nhiên vẫn phải khống chế thời hạn được chuyển lỗ là không quá 5 năm kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ – một điều kiện mà hiện nay nhiều nước trên thế giới đang áp dụng.

¹⁵ Hiện nay pháp luật kiểm toán ở Việt Nam chưa qui định trách nhiệm của cơ quan kiểm toán về kết quả và chất lượng kiểm toán trước pháp luật.

¹⁶ Phần E, mục III, khoản 8, Thông tư 128 qui định thời gian chuyển lỗ không quá 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗ.