

BẢN THUYẾT MINH CHI TIẾT
Nội dung sửa đổi, bổ sung dự án Luật thuế giá trị gia tăng (sửa đổi)

1. Sửa đổi quy định về người nộp thuế

- Luật thuế giá trị gia tăng (GTGT) hiện hành quy định: “*Người nộp thuế GTGT là tổ chức, hộ, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT (sau đây gọi là cơ sở kinh doanh); tổ chức, cá nhân nhập khẩu hàng hóa chịu thuế GTGT (sau đây gọi là người nhập khẩu)*”.

- Luật quản lý thuế số 38/2019/QH15 có quy định về người nộp thuế bao gồm:

+ Tổ chức, hộ gia đình, hộ kinh doanh, cá nhân nộp thuế theo quy định của pháp luật về thuế; Tổ chức, hộ gia đình, hộ kinh doanh, cá nhân nộp các khoản thu khác thuộc ngân sách nhà nước (NSNN) (Điều 2).

+ Ngân hàng thương mại khấu trừ, nộp thay nghĩa vụ thuế phải nộp theo quy định pháp luật về thuế của tổ chức, cá nhân ở nước ngoài có hoạt động kinh doanh thương mại điện tử có phát sinh thu nhập từ Việt Nam (khoản 3 Điều 27).

+ Đối với hoạt động kinh doanh thương mại điện tử, kinh doanh dựa trên nền tảng số và các dịch vụ khác được thực hiện bởi nhà cung cấp ở nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam thì nhà cung cấp ở nước ngoài có nghĩa vụ trực tiếp hoặc ủy quyền thực hiện đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế tại Việt Nam theo quy định của Bộ trưởng Bộ Tài chính (khoản 4 Điều 42).

- Tại khoản 2 Điều 2 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP có quy định: Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ (kể cả trường hợp mua dịch vụ gắn với hàng hóa) của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam thì tổ chức, cá nhân mua dịch vụ là người nộp thuế.

Để đồng bộ với pháp luật quản lý thuế và luật hóa quy định đã được thực hiện ổn định tại văn bản dưới luật, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa đổi, bổ sung quy định về người nộp thuế tại Điều 4 dự thảo Luật như sau:

“Người nộp thuế GTGT bao gồm:

1. Tổ chức, hộ, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT (sau đây gọi là cơ sở kinh doanh).

2. Tổ chức, cá nhân nhập khẩu hàng hóa chịu thuế GTGT (sau đây gọi là người nhập khẩu).

3. Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ (kể cả trường hợp mua dịch vụ gắn với hàng hóa) của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam.

4. *Người nộp thuế khác theo quy định của pháp luật quản lý thuế.*”

2. Sửa đổi quy định về đối tượng không chịu thuế GTGT

2.1. Sửa đổi quy định đối với sản phẩm vật liệu nhân giống cây trồng, giống vật nuôi, thức ăn chăn nuôi, thức ăn thủy sản

- Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “*Sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng, bao gồm trứng giống, con giống, cây giống, hạt giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền*”; “*Thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác*” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Luật trồng trọt quy định: *Vật liệu nhân giống* là cây hoặc bộ phận của cây, nấm ăn hoặc bộ phận của nấm ăn có thể phát triển thành một cá thể mới, dùng để nhân giống hoặc để gieo trồng.

- Tại khoản 23 Điều 2 Luật chăn nuôi quy định: “*Sản phẩm giống vật nuôi bao gồm con giống, tinh, phôi, trứng giống, ấu trùng và vật liệu di truyền khác được khai thác từ vật nuôi*”.

Tại khoản 25 Điều 2 Luật chăn nuôi quy định: *Thức ăn chăn nuôi* là sản phẩm mà vật nuôi ăn, uống ở dạng tươi sống hoặc đã qua chế biến bao gồm thức ăn hỗn hợp hoàn chỉnh, thức ăn đậm đặc, thức ăn bổ sung và thức ăn truyền thống.

- Tại khoản 14 Điều 3 Luật thủy sản quy định: *Thức ăn thủy sản* là sản phẩm cung cấp dinh dưỡng, thành phần có lợi cho sự phát triển của động vật thủy sản bao gồm thức ăn hỗn hợp, chất bổ sung, thức ăn tươi sống và nguyên liệu.

Trong quá trình thực hiện Luật thuế GTGT đã phát sinh vướng mắc trong việc xác định thế nào là giống vật nuôi, cây trồng, thức ăn chăn nuôi do quy định của Luật thuế GTGT hiện hành chưa đồng bộ với pháp luật trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản cả về thuật ngữ chuyên ngành cũng như phạm vi mặt hàng.

Để đồng bộ với Luật trồng trọt, Luật chăn nuôi và Luật thủy sản, tránh phát sinh vướng mắc khi pháp luật chuyên ngành có liên quan sửa đổi, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa đổi:

+ Cụm từ: (i) “sản phẩm trồng trọt” **thành** “sản phẩm cây trồng, rừng trồng”, “cây giống, hạt giống” **thành** “vật liệu nhân giống cây trồng theo quy định của pháp luật về trồng trọt” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 1 và khoản 2 Điều 5 dự thảo Luật;

+ Cụm từ (ii) “trứng giống, con giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền” **thành** “sản phẩm giống vật nuôi theo quy định của pháp luật về chăn nuôi”, “thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác” **thành** “thức ăn chăn nuôi theo quy định của pháp luật về chăn nuôi, thức ăn thủy sản theo quy định của pháp luật về thủy sản” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 2 và khoản 4 Điều 5 dự thảo Luật.

2.2. Sửa đổi quy định đối với mặt hàng phân bón, tàu khai thác thủy sản tại vùng khơi, vùng biển và các loại máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp

a) Đối với mặt hàng phân bón

- Tại khoản 3a Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định mặt hàng phân bón thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Trong quá trình thực hiện quy định nêu trên, các doanh nghiệp sản xuất phân bón đã kiến nghị sửa đổi quy định này do doanh nghiệp không được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ (bao gồm cả hoạt động đầu tư, mua sắm tài sản cố định (TSCĐ) phục vụ cho hoạt động sản xuất phân bón mà phải tính vào chi phí sản phẩm, khiến giá thành tăng và lợi nhuận giảm; bất lợi trong cạnh tranh với phân bón nhập khẩu. Khó khăn về nguồn vốn nên doanh nghiệp không chủ động trong đầu tư, mở rộng sản xuất.

Cùng với kiến nghị của doanh nghiệp sản xuất phân bón, Bộ Tài chính cũng nhận được kiến nghị của Bộ Công thương, Hiệp hội phân bón cũng phản ánh khó khăn của doanh nghiệp sản xuất phân bón và đề nghị chuyển phân bón sang đối tượng chịu thuế GTGT thuế suất 5%.

- Lãnh đạo Chính phủ cũng có nhiều văn bản chỉ đạo Bộ Tài chính nghiên cứu sửa đổi chính sách thuế GTGT để tháo gỡ khó khăn cho dự án sản xuất phân bón (công văn số 10698/VPCP-KTTH ngày 21/12/2020, công văn số 1747/VPCP-KTTH ngày 17/3/2021, Thông báo “Mật” số 73/TB-VPCP ngày 01/7/2021, Thông báo Mật số 131/TB-VPCP ngày 11/11/2021, Thông báo số 142/TB-VPCP ngày 17/12/2021, công văn Mật số 1001/VPCP-KTTH ngày 08/4/2022, Thông báo số 201/TB-VPCP ngày 02/6/2023).

Các Đoàn Đại biểu Quốc hội tỉnh/thành phố: Bắc Giang, Cà Mau, Bình Định, Hải Phòng, Nam Định, Tiền Giang cũng có kiến nghị gửi đến Bộ trưởng Bộ Tài chính đề nghị sửa đổi chính sách thuế GTGT đối với mặt hàng phân bón và thực hiện yêu cầu của Quốc hội tại điểm đ mục 2 Nghị quyết số 101/2023/QH15 ngày 24/6/2023 về kỳ họp thứ 5, Quốc hội khóa XV, Chính phủ đã rà soát hệ thống văn bản quy phạm pháp luật, trong đó đề xuất nội dung kiến nghị chuyển mặt hàng phân bón từ đối tượng không chịu thuế GTGT sang đối tượng chịu thuế GTGT thuế suất 5%.

- Kinh nghiệm quốc tế cho thấy mặt hàng phân bón là mặt hàng phục vụ sản xuất nông nghiệp nên chính sách thuế GTGT (hoặc thuế hàng hóa dịch vụ, thuế bán hàng) của nhiều nước được thiết kế theo hướng ưu đãi hơn so với các mặt hàng thông thường khác. Chính phủ nhiều nước đã thông qua các chính sách và chương trình hỗ trợ trên các phương diện khác nhau nhằm tạo điều kiện thuận lợi và thúc đẩy sự phát triển ngành phân bón, trong đó chính sách hỗ trợ về thuế cũng là công cụ thường được các nước sử dụng. Tuy nhiên, cách thức thiết kế của các nước cũng rất khác nhau. Một số nước không thu thuế GTGT/thuế bán hàng đối với mặt hàng phân bón như Thái

Lan, Lào, Myanmar, Philippines, Pakistan, Mỹ,... Một số nước có thu thuế GTGT/thuế bán hàng đối với mặt hàng phân bón nhưng với mức thuế suất thấp hơn thuế suất phổ thông, ví dụ như Trung Quốc, Romania, Croatia, Ấn Độ,...

Để vừa thúc đẩy ngành sản xuất phân bón trong nước cạnh tranh được với phân bón nhập khẩu vừa thực hiện mục tiêu thu hẹp đối tượng không chịu thuế GTGT, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định áp dụng mức thuế suất thuế GTGT 5% đối với phân bón tại điểm b khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

b) Đối với máy móc, thiết bị chuyên dùng cho nông nghiệp; tàu khai thác thủy sản tại vùng khơi, vùng biển

- Khoản 3a Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; tàu đánh bắt xa bờ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Tại khoản 1 Điều 3 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP quy định máy móc thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp gồm: *Máy cày; máy bừa; máy phay; máy rạch hàng; máy bạt gốc; thiết bị san phẳng đồng ruộng; máy gieo hạt; máy cấy; máy trồng mía; hệ thống máy sản xuất mạ thâm; máy xới; máy vun luống, máy vãi, rắc phân, bón phân; máy, bình phun thuốc bảo vệ thực vật; máy thu hoạch lúa, ngô, mía, cà phê, bông; máy thu hoạch củ, quả, rễ; máy đốn chè, máy hái chè; máy tuốt đập lúa; máy bóc bẹ tẻ hạt ngô; máy tẻ ngô; máy đập đậu tương; máy bóc vỏ lạc; sát vỏ cà phê; máy thiết bị sơ chế cà phê, thóc ướt; máy sấy nông sản (lúa, ngô, cà phê, tiêu, điều...), thủy sản; máy thu gom, bốc mía, lúa, rơm rạ trên đồng; máy áp, nở trứng gia cầm; máy thu hoạch cỏ, máy đóng kiện rơm, cỏ; máy vắt sữa và các loại máy chuyên dùng khác.*

- Luật thủy sản không sử dụng thuật ngữ “tàu đánh bắt xa bờ” mà sử dụng thuật ngữ tàu khai thác thủy sản. Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn có ý kiến sửa cụm từ “tàu đánh bắt xa bờ” thành “tàu khai thác thủy sản tại vùng khơi, vùng biển” cho phù hợp thực tế của ngành.

- Thực hiện theo quy định nêu trên, các doanh nghiệp sản xuất, lắp ráp máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp, tàu đánh bắt xa bờ không được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ (bao gồm cả hoạt động đầu tư, mua sắm TSCĐ) phục vụ cho hoạt động sản xuất lắp ráp máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp, tàu đánh bắt xa bờ mà phải tính vào chi phí sản phẩm, giá thành tăng và lợi nhuận giảm, bất lợi trong cạnh tranh với hàng hóa nhập khẩu cùng loại.

Mặt khác, trong thực tế, máy móc, thiết bị rất đa dạng, được sử dụng cho nhiều mục đích (sản xuất nông nghiệp, sản xuất công nghiệp khác) ví dụ như máy bơm nước, máy sục, máy nổ,... cả doanh nghiệp và cơ quan quản lý thuế đều gặp khó khăn trong việc xác định thế nào là máy móc, thiết bị chuyên dùng trong nông nghiệp để xác định loại nào áp dụng thuế suất 5%

loại nào áp dụng thuế suất 10% dẫn đến việc thực hiện không thống nhất giữa các doanh nghiệp và cơ quan quản lý thuế. Bên cạnh đó, việc kiểm soát hàng hóa có được sử dụng đúng mục đích như khi kê khai thuế hay không cũng rất khó khăn cho cơ quan quản lý thuế. Chính phủ đã phải ban hành Nghị định quy định cụ thể tên một số máy móc thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp.

Để vừa thúc đẩy doanh nghiệp sản xuất, lắp ráp các mặt hàng máy móc, thiết bị nông nghiệp cạnh tranh bình đẳng với hàng nhập khẩu cùng loại, đồng bộ với pháp luật thủy sản, minh bạch và thuận lợi trong thực hiện, luật hóa quy định đã được thực hiện ổn định tại văn bản dưới luật và vừa thực hiện mục tiêu thu hẹp đối tượng không chịu thuế GTGT, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định áp dụng thuế suất 5% đối với: Tàu khai thác thủy sản tại vùng khơi, vùng biển; máy cày; máy bừa; máy phay; máy rạch hàng; máy bạt gốc; thiết bị san phẳng đồng ruộng; máy gieo hạt; máy cấy; máy trồng mía; hệ thống máy sản xuất mạ thảm; máy xới, máy vun luống, máy vãi, rắc phân, bón phân; máy, bình phun thuốc bảo vệ thực vật; máy thu hoạch lúa, ngô, mía, cà phê, bông; máy thu hoạch củ, quả, rễ; máy đón chè, máy hái chè; máy tuốt đập lúa; máy bóc bẹ tẻ hạt ngô; máy tẻ ngô; máy đập đậu tương; máy bóc vỏ lạc; xát vỏ cà phê; máy thiết bị sơ chế cà phê, thóc ứt; máy sấy nông sản (lúa, ngô, cà phê, tiêu, điều...), thủy sản; máy thu gom, bóc mía, lúa, rơm rạ trên đồng; máy áp, nở trứng gia cầm; máy thu hoạch cỏ, máy đóng kiện rơm, cỏ; máy vắt sữa và máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp theo quy định của Chính phủ tại điểm g khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

2.3. Sửa đổi quy định về cấp tín dụng; bổ sung các khoản phí tại Hợp đồng vay vốn của Chính phủ Việt Nam với Bên cho vay nước ngoài thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

a) Về cấp tín dụng

- Tại điểm a khoản 8 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT như sau: *“Dịch vụ cấp tín dụng bao gồm: cho vay; chiết khấu, tái chiết khấu công cụ chuyển nhượng và các giấy tờ có giá khác; bảo lãnh; cho thuê tài chính; phát hành thẻ tín dụng; bao thanh toán trong nước; bao thanh toán quốc tế; hình thức cấp tín dụng khác theo quy định của pháp luật”*.

- Tại khoản 14 Điều 4 Luật các tổ chức tín dụng quy định: *“Cấp tín dụng là việc thỏa thuận để tổ chức, cá nhân sử dụng một khoản tiền hoặc cam kết cho phép sử dụng một khoản tiền theo nguyên tắc có hoàn trả bằng nghiệp vụ cho vay, chiết khấu, cho thuê tài chính, bao thanh toán, bảo lãnh ngân hàng và các nghiệp vụ cấp tín dụng khác”*.

Tại khoản 15 Điều 4 Luật các tổ chức tín dụng quy định: *“15. Cung ứng dịch vụ thanh toán qua tài khoản là việc cung ứng phương tiện thanh toán; thực hiện dịch vụ thanh toán séc, lệnh chi, ủy nhiệm chi, nhờ thu, ủy nhiệm thu, thẻ ngân hàng, thư tín dụng và các dịch vụ thanh toán khác cho khách hàng thông qua tài khoản của khách hàng.”*

Căn cứ quy định trên, dịch vụ thư tín dụng L/C là dịch vụ thanh toán qua tài khoản (không phải dịch vụ cấp tín dụng) nên thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Theo báo cáo của Ngân hàng Nhà nước (NHNN) tại các công văn (công văn số 7390/NHNN-TD ngày 18/10/2021, công văn số 2032/NHNN-TD ngày 29/3/2021 và công văn số 55496/NHNN-TD ngày 30/7/2020): Theo thông lệ quốc tế (Bộ Quy tắc và thực hành thống nhất về tín dụng chứng từ (UCP 600), tại Điều 2 UCP 600 quy định *“L/C là một thỏa thuận, dù cho được mô tả hoặc đặt tên như thế nào, nhưng không thể hủy bỏ và do đó là một cam kết chắc chắn của ngân hàng phát hành về việc thanh toán cho một bộ chứng từ hợp lệ”*, căn cứ khoản 14, khoản 15 Điều 4 và khoản 3 Điều 98 Luật các tổ chức tín dụng thì NHNN khẳng định thư tín dụng L/C là lưỡng tính (vừa là “dịch vụ cấp tín dụng” và vừa là “dịch vụ thanh toán”).

Do vậy, để phù hợp với pháp luật chuyên ngành đề nghị quy định: Dịch vụ cấp tín dụng theo quy định của pháp luật về các tổ chức tín dụng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm a khoản 9 Điều 5 dự thảo Luật. Việc xác định dịch vụ nào chịu thuế, dịch vụ nào không chịu thuế sẽ căn cứ vào quy định của pháp luật chuyên ngành.

b) Các khoản phí tại Hợp đồng vay vốn của Chính phủ Việt Nam với Bên cho vay nước ngoài

Thực tế hiện nay, trong các thỏa thuận vay vốn nước ngoài mà Nhà nước/Chính phủ Việt Nam là Bên đi vay, ngoài lãi tiền vay phải trả cho Bên cho vay, Bên đi vay còn phải trả nhiều loại phí khác nhau như các phí quản lý, phí cam kết, phí đầu cuối, phí dịch vụ, phí thanh khoản,... Theo Bên cho vay thì các khoản phí này đều nằm trong thỏa thuận vay liên quan đến việc cấp tín dụng (cho vay) và thuộc đối tượng không chịu thuế.

Trên thực tế Bên cho vay nước ngoài (bao gồm cả các tổ chức trực thuộc Chính phủ nước ngoài và các ngân hàng thương mại được Chính phủ nước ngoài chỉ định là Bên cho vay) khi cho Chính phủ Việt Nam vay đều đề nghị được nhận đầy đủ các khoản thanh toán từ Chính phủ Việt Nam mà không bị khấu trừ.

Để phù hợp với thực tế phát sinh, phù hợp với nguyên tắc của thuế GTGT, minh bạch chính sách, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định các khoản phí tại Hợp đồng vay vốn của Chính phủ Việt Nam với Bên cho vay nước ngoài thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm a khoản 9 Điều 5 dự thảo Luật.

2.4. Sửa đổi quy định về “kinh doanh chứng khoán” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT bao gồm: *“Kinh doanh chứng khoán bao gồm: môi giới chứng khoán; tự doanh chứng khoán; bảo lãnh phát hành chứng khoán; tư vấn đầu tư chứng khoán; lưu ký chứng khoán; quản lý quỹ đầu tư chứng khoán; quản lý*

danh mục đầu tư chứng khoán; dịch vụ tổ chức thị trường của sở giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán; hoạt động kinh doanh chứng khoán khác theo quy định của pháp luật về chứng khoán”.

- Tại khoản 28 Điều 4 Luật chứng khoán năm 2019 quy định: *“Kinh doanh chứng khoán là việc thực hiện nghiệp vụ môi giới chứng khoán, tự doanh chứng khoán, bảo lãnh phát hành chứng khoán, tư vấn đầu tư chứng khoán, quản lý quỹ đầu tư chứng khoán, quản lý danh mục đầu tư chứng khoán và cung cấp dịch vụ về chứng khoán theo quy định tại Điều 86 của Luật này”.*

Như vậy, các dịch vụ kinh doanh chứng khoán quy định tại Luật thuế GTGT không thống nhất với Luật chứng khoán. Đồng thời, quy định về kinh doanh chứng khoán tại Luật chứng khoán cũng rất rộng nên trong quá trình thực hiện phát sinh vướng mắc trong việc xác định thế nào là dịch vụ kinh doanh chứng khoán theo pháp luật về chứng khoán. Do vậy, để vừa đồng bộ với pháp luật về chứng khoán và thực hiện mục tiêu thu hẹp đối tượng không chịu thuế GTGT, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định: Kinh doanh chứng khoán bao gồm: môi giới chứng khoán; tự doanh chứng khoán; bảo lãnh phát hành chứng khoán; tư vấn đầu tư chứng khoán; quản lý quỹ đầu tư chứng khoán; quản lý danh mục đầu tư chứng khoán theo quy định của pháp luật về chứng khoán thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm c khoản 9 Điều 5 dự thảo Luật.

2.5. Sửa đổi quy định về chuyển nhượng vốn thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại điểm d khoản 8 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT bao gồm: *“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”.*

- Tại điểm d khoản 8 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định rõ về chuyển nhượng vốn thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT như sau: *“Chuyển nhượng vốn bao gồm việc chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn đã đầu tư vào tổ chức kinh tế khác (không phân biệt có thành lập hay không thành lập pháp nhân mới), chuyển nhượng chứng khoán, chuyển nhượng quyền góp vốn và các hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật, kể cả trường hợp bán doanh nghiệp cho doanh nghiệp khác để sản xuất kinh doanh và doanh nghiệp mua kế thừa toàn bộ quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp bán theo quy định của pháp luật”.*

- Thực tế trong quá trình thực hiện, doanh nghiệp và cơ quan thuế gặp vướng mắc khi xác định nghĩa vụ thuế đối với hoạt động chuyển nhượng dự án đầu tư, bán tài sản do không rõ hoạt động này có phải là hoạt động chuyển nhượng vốn thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hay không. Theo Bộ Tài chính, đối với hoạt động chuyển nhượng dự án đầu tư và bán tài sản thì số

vốn đầu tư tại doanh nghiệp chuyển nhượng không thay đổi. Đối với hoạt động chuyển nhượng vốn thì số vốn đầu tư của cá nhân, tổ chức sẽ thay đổi (tài sản của doanh nghiệp không thay đổi).

Theo đó, đề xuất Luật hóa quy định về “chuyển nhượng vốn” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT đã được thực hiện ổn định và để minh bạch chính sách, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định:

“Chuyển nhượng vốn bao gồm chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ số vốn đã đầu tư vào tổ chức kinh tế khác (không phân biệt có thành lập hay không thành lập pháp nhân mới), chuyển nhượng chứng khoán, chuyển nhượng quyền góp vốn và các hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật, kể cả trường hợp bán doanh nghiệp cho doanh nghiệp khác để sản xuất kinh doanh và doanh nghiệp mua kế thừa toàn bộ quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp bán theo quy định của pháp luật. Chuyển nhượng vốn quy định tại khoản này không bao gồm chuyển nhượng dự án đầu tư, bán tài sản” tại điểm d khoản 9 Điều 5 dự thảo Luật.

2.6. Sửa đổi quy định cụ thể dịch vụ “Bán nợ bao gồm bán khoản phải trả và khoản phải thu của các cơ sở kinh doanh” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

Tại điểm d khoản 8 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế bao gồm: “*Bán nợ*”.

Thực tế, các hoạt động mua bán khoản phải trả/khoản phải thu diễn ra ngày càng phổ biến do nhu cầu tái cấu trúc doanh nghiệp. Đặc biệt trong trường hợp mua bán doanh nghiệp bao gồm cả các khoản nợ phải trả các khoản phải thu.

Để quy định rõ ràng, tránh vướng mắc trong thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định dịch vụ “Bán nợ bao gồm bán khoản phải trả và khoản phải thu của các cơ sở kinh doanh” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm d khoản 9 Điều 5 dự thảo Luật.

2.7. Sửa đổi quy định về đối tượng không chịu thuế GTGT đối với dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và In-ter-net phổ cập, dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng

- Tại khoản 10 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT: “*Dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và In-ter-net phổ cập theo chương trình của Chính phủ*”.

- Tại khoản 11 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT: “*Dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng*”.

Hiện nay, nhiều doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế đã tham gia cung cấp dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích, In-ter-net phổ cập; dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công

cộng. Việc quy định đối tượng không chịu thuế sẽ không còn phù hợp vì doanh nghiệp bỏ vốn đầu tư sẽ không được khấu trừ, hoàn thuế GTGT đầu vào.

Một số nước quy định thuộc đối tượng chịu thuế GTGT đối với dịch vụ bưu chính như: Úc, Chi lê, Nhật Bản, Niu-di-lân, Na uy. Hầu hết các nước đều quy định thu thuế GTGT đối với dịch vụ viễn thông và dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng.

Để đảm bảo công bằng với một số dịch vụ khác và phù hợp với thông lệ quốc tế và để thực hiện mục tiêu thu hẹp đối tượng không chịu thuế, Bộ Tài chính trình Chính phủ bỏ quy định dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và In-ter-net phổ cập, dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

2.8. Sửa đổi quy định đối với “Hoạt động duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 12 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: *“Duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội”* thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Thực tế việc duy tu, sửa chữa các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội ngoài tiền đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo thì còn có nguồn vốn khác. Để phù hợp thực tiễn, tại khoản 5 Điều 3 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định: *“Đối với hoạt động duy tu, sửa chữa, xây dựng các công trình quy định tại khoản 12 Điều 5 Luật thuế GTGT nếu có sử dụng nguồn vốn khác ngoài nguồn vốn đóng góp của nhân dân (bao gồm cả vốn đóng góp, tài trợ của tổ chức, cá nhân), vốn viện trợ nhân đạo mà nguồn vốn khác không vượt quá 50% tổng số vốn sử dụng cho công trình thì đối tượng không chịu thuế là toàn bộ giá trị công trình”*.

Để đảm bảo minh bạch chính sách và luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định “Hoạt động duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo (chiếm từ 50% tổng số vốn sử dụng cho công trình trở lên) đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 12 Điều 5 dự thảo Luật.

2.9. Sửa đổi cụm từ bản tin, đặc san thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 15 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế bao gồm: “*Xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học - kỹ thuật,...*”.

- Tại Luật báo chí không có quy định về “bản tin chuyên ngành”. Ngoài ra, “đặc san” là sản phẩm thông tin có tính chất báo chí tương tự như bản tin và được quy định tại khoản 17 Điều 3 Luật báo chí.

Để phù hợp với Luật báo chí, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa cụm từ “bản tin chuyên ngành” thành “bản tin” và bổ sung “đặc san” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 15 Điều 5 dự thảo Luật.

2.10. Sửa cụm từ tàu bay thành máy bay, trực thăng, tàu lượn thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 17 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế bao gồm: “... *tàu bay, dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để tạo tài sản cố định của doanh nghiệp hoặc thuê của nước ngoài để sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê, cho thuê lại*”.

- Tại khoản 1 Điều 13 Luật hàng không dân dụng Việt Nam quy định: “*Tàu bay là thiết bị được nâng giữ trong khí quyển nhờ tác động tương hỗ với không khí, bao gồm máy bay, trực thăng, tàu lượn, khí cầu và các thiết bị bay khác, trừ thiết bị được nâng giữ trong khí quyển nhờ tác động tương hỗ với không khí phản lại từ bề mặt trái đất*”.

Do vậy để vừa thống nhất với Luật hàng không dân dụng, vừa thực hiện mục tiêu thu hẹp đối tượng không chịu thuế GTGT, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa cụm từ “tàu bay” thành “máy bay, trực thăng, tàu lượn” tại khoản 17 Điều 5 dự thảo Luật.

2.11. Sửa đổi quy định về việc xác định vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

Tại khoản 18 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT: “*Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh*”.

Tại Nghị định của Chính phủ và Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính về thuế GTGT quy định: Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh quy định tại khoản 18 Điều 5 Luật thuế GTGT do Bộ Quốc phòng, Bộ Công an chủ trì, thống nhất với Bộ Tài chính quy định cụ thể. Danh mục vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh đang được thực hiện từ năm 2009.

Tuy nhiên, việc xây dựng Danh mục mới rất phức tạp, khó khăn do Danh mục vũ khí, khí tài cơ bản Việt Nam chưa sản xuất được, phải nhập khẩu từ nước ngoài và cùng với sự phát triển của khoa học kỹ thuật, danh mục hàng hóa rất đa dạng, nhiều chủng loại và sẽ liên tục thay đổi phải cập nhật

mới. Do vậy, việc xây dựng Danh mục sẽ tạo ra vướng mắc trong công tác mua sắm, sản xuất, sửa chữa vũ khí trang bị của Bộ Quốc phòng, Bộ Công an.

Hiện nay, hàng năm Bộ Quốc phòng, Bộ Công an phải xây dựng kế hoạch mua sắm vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ cho quốc phòng, an ninh và kế hoạch này phải được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt hoặc do Bộ trưởng Bộ Công an, Bộ trưởng Bộ Quốc phòng phê duyệt theo ủy quyền của Thủ tướng Chính phủ. Pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu quy định cơ sở miễn thuế nhập khẩu là căn cứ danh mục mua sắm hàng năm đã được phê duyệt.

Để phù hợp với thực tế và đảm bảo đồng bộ với pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định rõ “Việc xác định đối tượng không chịu thuế GTGT căn cứ danh mục vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ cho an ninh, quốc phòng được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt hàng năm hoặc do Bộ trưởng Bộ Công an, Bộ trưởng Bộ Quốc phòng phê duyệt hàng năm theo ủy quyền của Thủ tướng Chính phủ” tại khoản 18 Điều 5 dự thảo Luật.

2.12. Bổ sung quy định “Hàng hóa nhập khẩu của công ty cho thuê tài chính để cho doanh nghiệp trong khu phi thuế quan thuê tài chính” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 17 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT như sau: *“Máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ; máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt; tàu bay, dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để tạo tài sản cố định của doanh nghiệp hoặc thuê của nước ngoài để sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê, cho thuê lại”*.

- Tại khoản 20 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT như sau: *“Hàng hóa chuyển khẩu, quá cảnh qua lãnh thổ Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu; nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng hóa xuất khẩu theo hợp đồng sản xuất, gia công xuất khẩu ký kết với bên nước ngoài; hàng hóa, dịch vụ được mua bán giữa nước ngoài với các khu phi thuế quan và giữa các khu phi thuế quan với nhau”*.

Như vậy, trường hợp doanh nghiệp nhập khẩu trực tiếp hàng hóa thuộc đối tượng nêu tại khoản 17 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành hoặc nhập khẩu hàng hóa từ nước ngoài vào khu phi thuế quan để cho thuê tài chính sẽ không thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT trong khi bản chất hàng hóa này thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT theo quy định của Luật thuế GTGT hiện hành.

Hiện nay, hoạt động cho thuê tài chính ngày càng phát triển (Cho thuê tài chính là hoạt động cấp tín dụng trung hạn, dài hạn trên cơ sở hợp đồng cho thuê tài chính giữa bên cho thuê tài chính với bên thuê tài chính. Bên cho thuê tài chính cam kết mua tài sản cho thuê tài chính theo yêu cầu của bên thuê tài chính và nắm giữ quyền sở hữu đối với tài sản cho thuê tài chính trong suốt thời hạn cho thuê. Bên thuê tài chính sử dụng tài sản thuê tài chính và thanh toán tiền thuê trong suốt thời hạn thuê quy định trong hợp đồng cho thuê tài chính).

Đối với hoạt động cho thuê tài chính, bên cho thuê tài chính sẽ trực tiếp nhập khẩu tài sản giao cho bên thuê (không có tiền mua tài sản) sử dụng đối với tài sản đó (thay vì bên thuê tài chính trực tiếp nhập khẩu để sử dụng). Do vậy, chính sách thuế GTGT đối với hàng hóa này cần được áp dụng như đối với trường hợp bên thuê trực tiếp nhập khẩu để khuyến khích hoạt động cho thuê tài chính hỗ trợ vốn cho doanh nghiệp cũng như hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ, hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí, tàu bay, dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được nêu trên.

Mặt khác, theo quy định trên hàng hóa từ nước ngoài đưa vào khu phi thuế quan thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT; hàng hóa do doanh nghiệp trong nước nhập khẩu sau đó bán vào khu phi thuế quan thì thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, sau khi xuất khẩu áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% (doanh nghiệp được khấu trừ hoặc hoàn thuế GTGT). Như vậy, trường hợp Công ty cho thuê tài chính mua máy móc, thiết bị từ nước ngoài về để cho doanh nghiệp trong khu phi thuế quan thuê nếu áp dụng thu thuế GTGT đối với hàng hóa này và sau chuyển giao sở hữu cho bên thuê tài chính (khi kết thúc hợp đồng) mới áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% thì Công ty cho thuê tài chính trong nước không cạnh tranh được so với Công ty cho thuê tài chính nước ngoài (vì tài sản của Công ty cho thuê tài chính ở nước ngoài được chuyển thẳng vào khu phi thuế quan nên thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT).

Do vậy, trong thời gian qua, Bộ Tài chính nhận được kiến nghị của Hiệp hội cho thuê tài chính và một số Công ty cho thuê tài chính đề nghị nghiên cứu bổ sung quy định chính sách thuế GTGT đối với Công ty cho thuê tài chính trực tiếp hoặc ủy thác nhập khẩu máy móc, thiết bị về để cho thuê tài chính thì được áp dụng như đối với trường hợp bên thuê tài chính trực tiếp nhập khẩu. Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định “Hàng hóa nhập khẩu của công ty cho thuê tài chính để cho doanh nghiệp trong khu phi thuế quan thuê tài chính” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 20 Điều 5 dự thảo Luật.

2.13. Sửa đổi quy định rõ về “phần mềm máy tính” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 21 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “*Phần mềm máy tính*” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Tại khoản 21 Điều 4 Thông tư 219/2013/TT-BTC quy định: *“Phần mềm máy tính bao gồm sản phẩm phần mềm và dịch vụ phần mềm theo quy định của pháp luật”*.

Đề Luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định rõ “sản phẩm phần mềm và dịch vụ phần mềm theo quy định của pháp luật” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 21 Điều 5 dự thảo Luật.

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

- Tại khoản 23 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT: *“23. Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên.”*

- Tại điểm b khoản 1 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định không hoàn thuế GTGT đối với: *“Dự án đầu tư khai thác tài nguyên, khoáng sản được cấp phép từ ngày 01 tháng 7 năm 2016 hoặc dự án đầu tư sản xuất sản phẩm hàng hóa mà tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên theo dự án đầu tư”*.

Trong quá trình triển khai thực hiện đã phát sinh vướng mắc nên nhiều Hiệp hội, doanh nghiệp có kiến nghị như sau:

- *Vướng mắc trong xác định sản phẩm xuất khẩu đã chế biến thành sản phẩm khác hay chưa chế biến thành sản phẩm khác:* Nhiều sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản rất khó xác định đã được chế biến thành sản phẩm khác hay chưa, ví dụ: Mặt hàng đá qua công đoạn cắt, sẻ hoặc nghiền nhưng có quy trình chế biến khác nhau hoặc qua công nghệ chế biến khác nhau tạo ra sản phẩm khác nhưng tên gọi vẫn là mặt hàng đá (đá ốp lát, bột đá siêu mịn, bột đá có tráng phủ axit,...) hoặc những sản phẩm đã qua chế biến để nâng cao hàm lượng nhưng tùy từng sản phẩm, tùy từng quy định chế biến mà các cơ quan chuyên ngành xác định là sản phẩm đã chế biến thành sản phẩm khác hoặc chưa chế biến thành sản phẩm khác (vì mức độ nâng cao hàm lượng khác nhau).

- *Vướng mắc xác định mức tỷ lệ 51%:* Cùng một loại sản phẩm xuất khẩu nhưng có doanh nghiệp được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% (tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm dưới 51% giá thành sản phẩm), có doanh nghiệp không được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% mà thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT (tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở

lên). Bên cạnh đó, do có sự biến động về giá cả tài nguyên, khoáng sản trên thị trường nên cùng một sản phẩm của cùng một doanh nghiệp nhưng có lúc tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản, năng lượng là từ 51% trở lên và có lúc là dưới 51% dẫn đến cùng một sản phẩm xuất khẩu có lúc thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT, có lúc thuộc đối tượng chịu thuế GTGT thuế suất 0%. Do vậy, doanh nghiệp phải thực hiện điều chỉnh số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

Để tránh vướng mắc trong thực hiện và đảm bảo chính sách minh bạch, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác và sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác đã chế biến thành sản phẩm khác thực hiện theo Danh mục do Chính phủ quy định thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 23 Điều 5 dự thảo Luật.

2.15. Sửa đổi mức doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT của hộ, cá nhân kinh doanh từ mức 100 triệu đồng/năm thành 150 triệu đồng/năm

Tại khoản 25 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “*Hàng hóa, dịch vụ của hộ, cá nhân kinh doanh có mức doanh thu hàng năm từ một trăm triệu đồng trở xuống*” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

Kể từ khi Luật số 31/2013/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 có hiệu lực (01/01/2014) cho đến nay, chỉ số giá tiêu dùng (CPI) đã tăng nhiều. Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định hàng hóa, dịch vụ của hộ, cá nhân kinh doanh có mức doanh thu hàng năm từ 150 triệu đồng trở xuống thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 25 Điều 5 dự thảo Luật.

2.16. Bổ sung quy định “tài sản của tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế GTGT bán ra; hàng dự trữ quốc gia do cơ quan dự trữ quốc gia bán ra; các hoạt động, dịch vụ thu phí, lệ phí theo pháp luật về phí và lệ phí” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại Điều 3 và Điều 4 Luật thuế GTGT hiện hành quy định:

“Điều 3. Đối tượng chịu thuế

Hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam là đối tượng chịu thuế GTGT, trừ các đối tượng quy định tại Điều 5 của Luật này.

Điều 4. Người nộp thuế

Người nộp thuế GTGT là tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT và tổ chức, cá nhân nhập khẩu hàng hóa chịu thuế GTGT.”

Thực tế nhiều trường hợp tổ chức, cá nhân không kinh doanh bán (thanh lý) tài sản, như văn phòng đại diện không có chức năng kinh doanh của

tổ chức nước ngoài kết thúc hoạt động tại Việt Nam; các cơ quan hành chính, sự nghiệp nhà nước thanh lý tài sản; các cơ quan hành chính, sự nghiệp nhà nước thu phí, lệ phí theo pháp luật về phí và lệ phí; cơ quan dự trữ bán hàng dự trữ quốc gia; thanh lý tài sản chuyên dùng phục vụ cho hoạt động không chịu thuế GTGT;... Những đối tượng này không phải là người nộp thuế GTGT, do vậy tại điểm c khoản 3 Điều 2 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT bao gồm: *“Tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế giá trị gia tăng bán tài sản”*.

- Tại điểm b, c khoản 26 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định đối tượng không chịu thuế GTGT gồm: *“26. Các hàng hóa, dịch vụ sau:*

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

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

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

Đề luật hóa quy định đã thực hiện ổn định tại văn bản dưới luật, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định “Tài sản của tổ chức, cá nhân không kinh doanh, không phải là người nộp thuế GTGT bán ra; hàng dự trữ quốc gia do cơ quan dự trữ quốc gia bán ra; các hoạt động, dịch vụ thu phí, lệ phí theo pháp luật về phí và lệ phí” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 25 Điều 5 dự thảo Luật.

2.17. Quy định “Hàng hóa nhập khẩu ủng hộ, tài trợ cho phòng chống thiên tai, thảm họa dịch bệnh, chiến tranh theo quy định của Chính phủ” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 19 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế bao gồm: *“Hàng hóa nhập khẩu trong trường hợp viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại;...”*

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

- Tại Nghị định số 80/2020/NĐ-CP ngày 08/7/2020 của Chính phủ chỉ quy định về quản lý và sử dụng viện trợ không hoàn lại của các cơ quan, tổ chức, cá nhân nước ngoài dành cho Việt Nam.

Trong năm 2020, 2021 xảy ra dịch Covid-19, một số doanh nghiệp trong nước thực hiện nhập khẩu máy thở, áo choàng chống dịch Covid,... để ủng hộ, tài trợ cho các cơ quan, tổ chức phục vụ công tác phòng, chống dịch Covid tuy nhiên khoản ủng hộ, tài trợ này chưa được xác định là viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại tại các văn bản quy phạm pháp luật nên không được áp dụng đối tượng không chịu thuế GTGT. Bộ Tài chính thấy rằng, khoản ủng hộ, tài trợ và hàng hóa doanh nghiệp trong nước trực tiếp hoặc ủy thác nhập khẩu cũng cần khuyến khích để doanh nghiệp chung tay đóng góp,

khắc phục khó khăn do thiên tai, thảm họa, dịch bệnh, chiến tranh vì mục đích nhân đạo như khoản viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại của tổ chức, cá nhân.

Đối với hàng hóa mua trong nước để ủng hộ, tài trợ khắc phục hậu quả thiên tai, thảm họa, dịch bệnh, chiến tranh, không áp dụng đối tượng không chịu thuế GTGT với lý do: (i) Phát sinh rủi ro cho bên bán hàng khi xuất hóa đơn không chịu thuế GTGT nhưng sau đó cơ quan quản lý thuế thực hiện truy thu thuế GTGT nếu bên mua không thực hiện đúng mục đích tài trợ như cam kết; (ii) Hàng bán trong nước khó xác định được mục đích sử dụng của bên mua; (iii) Bên bán hàng phải thực hiện phân bổ thuế GTGT đầu vào được khấu trừ nên số thuế này sẽ tính vào giá của hàng bán.

Để khuyến khích doanh nghiệp chung tay đóng góp, khắc phục khó khăn do thiên tai, thảm họa, dịch bệnh, chiến tranh vì mục đích nhân đạo, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “Hàng hóa nhập khẩu ủng hộ, tài trợ cho phòng chống thiên tai, thảm họa dịch bệnh, chiến tranh theo quy định của Chính phủ” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm d khoản 26 Điều 5 dự thảo Luật.

2.18. Bổ sung tài sản di chuyển theo định mức miễn thuế nhập khẩu vào đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 2 Điều 16 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu quy định: *“Tài sản di chuyển trong định mức”* thuộc đối tượng miễn thuế nhập khẩu.

- Tại khoản 20 Điều 4 Luật hải quan quy định: *“Tài sản di chuyển là đồ dùng, vật dụng phục vụ sinh hoạt, làm việc của cá nhân, gia đình, tổ chức được mang theo khi thôi cư trú, chấm dứt hoạt động ở Việt Nam hoặc nước ngoài”*.

- Theo quy định tại Nghị định số 134/2016/NĐ-CP ngày 01/9/2016 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều và các biện pháp thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì: *“Định mức miễn thuế nhập khẩu đối với tài sản di chuyển (gồm đồ dùng vật dụng phục vụ sinh hoạt làm việc đã qua sử dụng hoặc chưa qua sử dụng trừ xe ô tô, xe gắn máy) là 01 cái hoặc 01 bộ đối với mỗi tổ chức hoặc cá nhân”*.

Để đồng bộ với quy định của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định “Tài sản di chuyển theo định mức miễn thuế nhập khẩu” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm b khoản 26 Điều 5 dự thảo Luật).

2.19. Bổ sung quy định “hàng hóa mua bán, trao đổi của cư dân biên giới theo định mức miễn thuế nhập khẩu và trong danh mục hàng hóa miễn thuế nhập khẩu” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

Tại khoản 3 Điều 16 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu quy định miễn thuế: *“Hàng hóa mua bán, trao đổi qua biên giới của cư dân biên giới thuộc Danh mục hàng hóa và trong định mức để phục vụ cho sản xuất, tiêu*

dùng của cư dân biên giới.

Trường hợp thu mua, vận chuyển hàng hóa trong định mức nhưng không sử dụng cho sản xuất, tiêu dùng của cư dân biên giới và hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu của thương nhân nước ngoài được phép kinh doanh ở chợ biên giới thì phải nộp thuế”.

Để khuyến khích hoạt động mua bán trao đổi của cư dân biên giới, tạo điều kiện phát triển kinh tế vùng biên và đồng bộ với quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định “Hàng hóa mua bán, trao đổi qua biên giới của cư dân biên giới thuộc Danh mục hàng hóa được miễn thuế nhập khẩu và trong định mức để phục vụ cho sản xuất, tiêu dùng của cư dân biên giới” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại điểm d khoản 26 Điều 5 dự thảo Luật.

2.20. Bổ sung quy định cụ thể tên 05 nhóm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

- Tại khoản 5 Điều 4 Thông tư số 09/2011/TT-BTC ngày 21/01/2011 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế GTGT, thuế thu nhập doanh nghiệp đối với lĩnh vực kinh doanh bảo hiểm quy định đối tượng không chịu thuế bao gồm: *“Bảo hiểm các công trình, thiết bị dầu khí, tàu chứa dầu mang quốc tịch nước ngoài do nhà thầu dầu khí hoặc nhà thầu phụ nước ngoài thuê để hoạt động tại vùng biển đặc quyền kinh tế của Việt Nam, vùng biển chồng lấn mà Việt Nam và các quốc gia có bờ biển tiếp liền hay đối diện đã thỏa thuận đặt dưới chế độ khai thác chung”.*

Chính sách này đã thực hiện ổn định từ năm 2011 đến nay (Thông tư số 09/2011/TT-BTC vẫn còn hiệu lực thi hành). Theo đó, để Luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định: *“Bảo hiểm các công trình, thiết bị dầu khí, tàu chứa dầu mang quốc tịch nước ngoài do nhà thầu dầu khí hoặc nhà thầu phụ nước ngoài thuê để hoạt động tại vùng biển đặc quyền kinh tế của Việt Nam, vùng biển chồng lấn mà Việt Nam và các quốc gia có bờ biển tiếp liền hay đối diện đã thỏa thuận đặt dưới chế độ khai thác chung”* thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 8 Điều 5 dự thảo Luật.

- Tại khoản 2 Điều 1 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định: “Dịch vụ khám, chữa bệnh quy định tại khoản 1 Điều 1 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 bao gồm cả vận chuyển, xét nghiệm, chiếu, chụp, máu và chế phẩm máu dùng cho người bệnh.

Dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật quy định tại khoản 1 Điều 1 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 bao gồm cả chăm sóc về y tế, dinh dưỡng và tổ chức các hoạt động văn hóa, thể thao, giải trí, vật lý trị liệu, phục hồi chức năng cho người cao tuổi, người khuyết tật.”.

Tại điểm a khoản 1 Điều 1 Thông tư số 130/2016/TT-BTC quy định: *“Dịch vụ y tế, dịch vụ thú y, bao gồm dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi, dịch vụ sinh đẻ có kế hoạch, dịch vụ điều dưỡng sức khỏe, phục hồi chức năng cho người bệnh, dịch vụ chăm sóc người cao tuổi, người khuyết tật; vận chuyển người bệnh, dịch vụ cho thuê phòng bệnh, giường bệnh của các cơ sở y tế; xét nghiệm, chiếu, chụp, máu và chế phẩm máu dùng cho người bệnh.*

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

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

Theo đó, cần thiết Luật hóa các quy định này để đảm bảo cơ sở pháp lý tiếp tục thực hiện chính sách, theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định *“Vận chuyển người bệnh, dịch vụ cho thuê phòng bệnh, giường bệnh của các cơ sở y tế; xét nghiệm, chiếu, chụp, máu và chế phẩm máu dùng cho người bệnh; chăm sóc về y tế, dinh dưỡng và tổ chức các hoạt động văn hóa, thể thao, giải trí, vật lý trị liệu, phục hồi chức năng cho người cao tuổi, người khuyết tật; dịch vụ sinh đẻ có kế hoạch, dịch vụ điều dưỡng sức khỏe, phục hồi chức năng cho người bệnh; gói dịch vụ chữa bệnh (theo quy định của Bộ Y tế)”* thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT tại khoản 10 Điều 5 dự thảo Luật.

- Tại khoản 3 Điều 1 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định: *“Vận chuyển hành khách công cộng quy định tại khoản 16 Điều 5 Luật thuế giá trị gia tăng gồm vận chuyển hành khách công cộng bằng xe buýt, xe điện (bao gồm cả tàu điện)”*. Để Luật hóa quy định đã thực hiện ổn định Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định nội dung trên tại khoản 16 Điều 5 dự thảo Luật.

- Tại khoản 24 Điều 4 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: *“Sản phẩm nhân tạo dùng để thay thế cho bộ phận cơ thể của người bệnh, bao gồm cả sản phẩm là bộ phận cấy ghép lâu dài trong cơ thể người; nang, xe lăn và dụng cụ chuyên dùng khác dùng cho người tàn tật”.*

Như vậy, so với quy định tại Luật, Thông tư quy định cụ thể hơn đối tượng không chịu thuế GTGT bao gồm bộ phận cấy ghép lâu dài trong cơ thể người. Quy định này đã thực hiện ổn định từ năm 2013. Để Luật hóa quy định đã thực hiện ổn định tại văn bản dưới Luật, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định nội dung nêu trên tại khoản 24 Điều 5 dự thảo Luật.

3. Về giá tính thuế GTGT

3.1. Sửa đổi quy định giá tính thuế đối với hàng hóa nhập khẩu

Tại khoản 5, 6, 7 Điều 4 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có quy định về các khoản thuế thuế chống bán phá giá, thuế chống trợ cấp, thuế tự vệ là thuế nhập khẩu bổ sung và trong thời gian tới có thể sẽ phải bổ sung quy định về thuế chống lẩn tránh biện pháp phòng vệ thương mại. Theo đó, để đảm bảo phù hợp với pháp luật chuyên ngành, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định giá tính thuế đối với hàng hóa nhập khẩu là giá nhập tại cửa khẩu cộng với thuế nhập khẩu **cộng với các khoản thuế là thuế nhập khẩu bổ sung theo quy định của pháp luật** (nếu có), cộng với thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có) và cộng với thuế bảo vệ môi trường (nếu có) tại điểm b khoản 1 Điều 7 dự thảo Luật.

3.2. Sửa đổi cụm từ “tiêu dùng nội bộ” thành “trả thay lương”

- Tại khoản 2 Điều 3 Thông tư số 119/2014/TT-BTC quy định: “*Giá tính thuế đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ tiêu dùng nội bộ.*”

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

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

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

- Tại khoản 3 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: “*Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ (kể cả mua ngoài hoặc do cơ sở kinh doanh tự sản xuất) dùng để trao đổi, biếu, tặng, cho, trả thay lương, là giá tính thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm phát sinh các hoạt động này.*”

Căn cứ quy định nêu trên, các trường hợp tiêu dùng nội bộ (trừ hàng hóa, dịch vụ trả thay lương) đều được hướng dẫn không phải lập hóa đơn, tính nộp thuế, theo đó, để phù hợp thực tế thực hiện và luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa cụm từ “tiêu dùng nội bộ” thành “trả thay lương” tại điểm c khoản 1 Điều 7 dự thảo Luật.

3.3. Bổ sung quy định việc xác định giá đất được trừ khi xác định giá tính thuế đối với hoạt động kinh doanh bất động sản

- Tại khoản 6 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “*Chuyển quyền sử dụng đất*” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Tại điểm h khoản 1 Điều 7 Luật thuế GTGT hiện hành quy định giá tính thuế GTGT: *“Đối với hoạt động kinh doanh bất động sản là giá bán bất động sản chưa có thuế GTGT, trừ giá chuyển quyền sử dụng đất hoặc tiền thuê đất phải nộp ngân sách nhà nước”*.

Trên thực tế có các hình thức chuyển nhượng bất động sản liên quan đến quyền sử dụng đất như sau: (i) Trường hợp được Nhà nước giao đất; (ii) Trường hợp đấu giá quyền sử dụng đất; (iii) Trường hợp thuê đất; (iv) Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất của các tổ chức, cá nhân; (v) Trường hợp cơ sở kinh doanh nhận góp vốn bằng quyền sử dụng đất.

Theo pháp luật về quản lý đất đai (khoản 2 Điều 15 Nghị định số 45/2014/NĐ-CP ngày 15/5/2014 của Chính phủ quy định về thu tiền sử dụng đất, khoản 2 Điều 13 Nghị định số 46/2014/NĐ-CP ngày 15/5/2014 của Chính phủ quy định về thu tiền thuê đất, thuê mặt nước) có quy định cụ thể đối với trường hợp cơ sở kinh doanh ứng trước tiền để bồi thường, giải phóng mặt bằng và được trừ vào số tiền sử dụng đất phải nộp NSNN, số tiền thuê đất phải nộp NSNN thì tổng số tiền được trừ không vượt quá số tiền sử dụng đất phải nộp NSNN, số tiền thuê đất phải nộp NSNN. Theo đó, để đảm bảo thống nhất với pháp luật chuyên ngành, tại Nghị định của Chính phủ hướng dẫn Luật thuế GTGT (khoản 1 Điều 1 Nghị định số 49/2022/NĐ-CP ngày 29/7/2022 của Chính phủ) đã có quy định cụ thể về giá đất được trừ để tính thuế GTGT đối với hoạt động chuyển nhượng bất động sản theo các hình thức chuyển nhượng phát sinh trong thực tế như nêu trên.

Để đảm bảo tính ổn định của chính sách và thống nhất trong thực hiện, tại Luật cần thiết bổ sung rõ giao thẩm quyền cho Chính phủ quy định giá đất được trừ đối với hoạt động kinh doanh bất động sản tại điểm h khoản 1 Điều 7 dự thảo Luật.

3.4. Bổ sung quy định cụ thể giá tính thuế đối với 02 nhóm hàng hóa, dịch vụ để Luật hóa các quy định đang thực hiện ổn định tại các văn bản dưới Luật

a) Về giá tính thuế đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại

- Tại khoản 2 Điều 4 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định: *“Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho là giá tính thuế giá trị gia tăng của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại thời điểm trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho...”*

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

Hàng hóa, dịch vụ tiêu dùng nội bộ quy định tại khoản này là hàng hóa, dịch vụ do cơ sở kinh doanh xuất hoặc cung ứng sử dụng cho tiêu dùng, không bao gồm hàng hóa, dịch vụ sử dụng để tiếp tục quá trình sản xuất, kinh doanh của cơ sở”.

- Tại khoản 5 Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: “Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại, giá tính thuế được xác định bằng không (0); trường hợp hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại nhưng không thực hiện theo quy định của pháp luật về thương mại thì phải kê khai, tính nộp thuế như hàng hóa, dịch vụ dùng để tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, cho...”

Theo đó, để luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định: Đối với hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại theo quy định của pháp luật về thương mại, giá tính thuế được xác định bằng không (0) tại điểm c khoản 1 Điều 7 dự thảo Luật.

b) Về giá tính thuế đối với kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh đặt cược

- Luật thuế GTGT hiện hành không quy định cụ thể về giá tính thuế đối với kinh doanh ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh đặt cược tuy nhiên, để tránh phát sinh vướng mắc và theo thẩm quyền được giao, tại Nghị định hướng dẫn về giá tính thuế GTGT đã có quy định: “Đối với dịch vụ casino, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh giải trí có đặt cược, là số tiền thu từ hoạt động này đã bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt trừ số tiền đã trả thưởng cho khách”.

- Tại điểm a khoản 1 Điều 7 Thông tư số 39/2022/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn một số điều của Nghị định số 121/2021/NĐ-CP ngày 27/12/2021 của Chính phủ về kinh doanh trò chơi điện tử có thưởng dành cho người nước ngoài quy định: “Doanh thu trực tiếp từ hoạt động kinh doanh trò chơi điện tử có thưởng là toàn bộ số tiền thu được do đổi đồng tiền quy ước cho người chơi và số tiền thu tại máy trò chơi điện tử có thưởng trừ đi số tiền đổi trả cho người chơi do người chơi trúng thưởng hoặc người chơi không sử dụng hết”.

Theo đó, để Luật hóa quy định đã được thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định giá tính thuế đối với dịch vụ ca-si-nô, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh đặt cược, là số tiền thu từ hoạt động này đã bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt trừ số tiền đã đổi trả cho khách tại điểm l khoản 1 Điều 7 dự thảo Luật.

3.5. Bổ sung quy định giá tính thuế đối với các hoạt động sản xuất, kinh doanh đặc thù

Trong thực tiễn triển khai Luật thuế GTGT phát sinh việc xác định giá tính thuế của một số trường hợp đặc thù, vì vậy, tại các văn bản dưới Luật (khoản 1 Điều 1 Nghị định số 49/2022/NĐ-CP, Điều 7 Thông tư số 219/2013/TT-BTC) đã quy định cụ thể về giá tính thuế đối với các hoạt động sản xuất, kinh

doanh đặc thù gồm: hoạt động sản xuất điện của Tập đoàn Điện lực Việt Nam; vận tải, bốc xếp; dịch vụ du lịch theo hình thức lữ hành; dịch vụ cầm đồ; sách chịu thuế GTGT bán theo đúng giá phát hành (giá bìa); hoạt động in; dịch vụ đại lý giám định, đại lý xét bồi thường, đại lý đòi người thứ ba bồi hoàn, đại lý xử lý hàng bồi thường 100% hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng là giá bán chưa có thuế GTGT.

Theo đó, để luật hóa các quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định: Đối với các hoạt động sản xuất, kinh doanh đặc thù gồm: hoạt động sản xuất điện của Tập đoàn Điện lực Việt Nam; vận tải, bốc xếp; dịch vụ du lịch theo hình thức lữ hành; dịch vụ cầm đồ; sách chịu thuế giá trị gia tăng bán theo đúng giá phát hành (giá bìa); hoạt động in; dịch vụ đại lý giám định, đại lý xét bồi thường, đại lý đòi người thứ ba bồi hoàn, đại lý xử lý hàng bồi thường 100% hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng thì giá tính thuế là giá bán chưa có thuế GTGT theo quy định của Chính phủ tại điểm m khoản 1 Điều 7 dự thảo Luật).

3.6. Bổ sung quy định về thời điểm xác định thuế GTGT

Luật thuế GTGT hiện hành không có quy định về thời điểm xác định thuế GTGT do vậy, để tránh phát sinh vướng mắc trong thực hiện tại Điều 5 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định về thời điểm xác định thuế GTGT như sau:

“1. Thời điểm xác định thuế GTGT đối với 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.

2. Thời điểm xác định thuế GTGT đối với 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.

3. Bộ Tài chính hướng dẫn cụ thể về thời điểm xác định thuế giá trị gia tăng đối với một số trường hợp đặc thù.”

Để luật hóa quy định đã thực hiện ổn định từ năm 2013 đến nay, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung một Điều mới về thời điểm xác định thuế GTGT với nội dung như quy định tại Nghị định số 209/2013/NĐ-CP tại Điều 8 dự thảo Luật.

4. Về thuế suất thuế GTGT

4.1. Về thuế suất 0%

a) Đối với dịch vụ xuất khẩu

- Tại khoản 1 Điều 8 Luật thuế GTGT hiện hành quy định:

“Mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, vận tải quốc tế và hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT quy định tại Điều 5 của Luật này khi xuất khẩu, trừ các trường hợp sau đây:

a) Chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra

nước ngoài;

b) Dịch vụ tái bảo hiểm ra nước ngoài;

c) Dịch vụ cấp tín dụng;

d) Chuyển nhượng vốn;

đ) Dịch vụ tài chính phái sinh;

e) Dịch vụ bưu chính, viễn thông;

g) Sản phẩm xuất khẩu quy định tại khoản 23 Điều 5 của Luật này.

Hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu là hàng hóa, dịch vụ được tiêu dùng ở ngoài Việt Nam, trong khu phi thuế quan; hàng hóa, dịch vụ cung cấp cho khách hàng nước ngoài theo quy định của Chính phủ”.

- Để quy định chi tiết dịch vụ xuất khẩu, tại khoản 1 Điều 6 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ (đã được sửa đổi, bổ sung tại Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016) quy định:

Tại tiết b: “Đối với dịch vụ xuất khẩu bao gồm dịch vụ cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan và tiêu dùng ở ngoài Việt Nam, tiêu dùng trong khu phi thuế quan....

Cá nhân ở nước ngoài là người nước ngoài không cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam định cư ở nước ngoài và ở ngoài Việt Nam trong thời gian diễn ra việc cung ứng dịch vụ.

Tổ chức, cá nhân trong khu phi thuế quan là tổ chức, cá nhân có đăng ký kinh doanh và các trường hợp khác theo quy định của Thủ tướng Chính phủ”.

Tại tiết đ: “Hàng hóa, dịch vụ cung cấp cho cá nhân không đăng ký kinh doanh trong khu phi thuế quan” không áp dụng thuế suất 0%.

Tại tiết e: “Bộ Tài chính quy định cụ thể một số trường hợp hàng hóa, dịch vụ khác cung ứng cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài được áp dụng thuế suất 0% và hàng hóa, dịch vụ cung ứng cho tổ chức, cá nhân nước ngoài nhưng tiêu dùng ở Việt Nam không được áp dụng mức thuế suất 0%”.

Thực hiện quy định trên, trong thời gian qua không phát sinh vướng mắc khi xác định hàng hóa đã xuất ra khỏi Việt Nam vì hàng hóa xuất khẩu được cơ quan hải quan xác nhận trên tờ khai hàng hóa. Tuy nhiên, do dịch vụ có tính vô hình nên việc xác định dịch vụ được tiêu dùng tại Việt Nam hay dịch vụ được tiêu dùng ở nước ngoài đối với một số dịch vụ là rất khó xác định, gây vướng mắc, tranh cãi cho cả cơ quan thuế và người nộp thuế.

Trong quá trình thực hiện, nhiều doanh nghiệp đã xuất hóa đơn cung cấp dịch vụ cho khách hàng với thuế suất 0% (xác định là tiêu dùng ngoài Việt Nam) sau đó lại bị cơ quan kiểm toán, cơ quan thuế cho rằng đây là dịch vụ tiêu dùng tại Việt Nam và thực hiện truy thu thuế GTGT 10%. Với việc truy thu này gây khó khăn cho bên cung cấp dịch vụ (phải bỏ tiền để nộp thuế

trong khi không đòi được bên mua dịch vụ do hợp đồng đã ký và thanh toán đã kết thúc). Mặt khác, hiện nay đang phát triển nhiều dịch vụ cung ứng cho tổ chức, cá nhân nước ngoài gắn với hàng hoá được gia công sản xuất tại Việt Nam để xuất khẩu nhưng thực tế không xác định được chính xác hàng hóa đó là tiêu dùng ở trong nước hay ở nước ngoài tại thời điểm cung cấp dịch vụ, hoặc nếu xác định thì rất phức tạp, tăng chi phí quản lý như: dịch vụ phân loại hàng hóa, giám sát chất lượng hàng hóa để xuất khẩu, kinh doanh tài sản số, dịch vụ số,...

Qua nghiên cứu kinh nghiệm một số nước thì cũng có nước chỉ áp dụng đối với một số dịch vụ cụ thể, như: Indonesia áp dụng thuế suất 0% đối với: dịch vụ sửa chữa và bảo dưỡng liên quan đến các loại hàng hóa không phải là bất động sản và dịch vụ xây dựng gắn với các bất động sản ở ngoài “lãnh thổ hải quan”, các dịch vụ liên quan đến vận chuyển hàng hoá, dịch vụ khác được sử dụng ngoài “lãnh thổ hải quan”.

Một số nước trong khu vực: Philippines áp dụng: Thuế suất 0% đối với dịch vụ cung cấp cho người tiêu dùng ngoài lãnh thổ quốc gia; dịch vụ cung cấp cho các doanh nghiệp trong các khu vực kinh doanh du lịch theo quy định của pháp luật; vận chuyển hành khách và hàng hóa bằng đường hàng không hoặc tàu biển từ Philippines ra nước ngoài...; Úc áp dụng: thuế suất 0% áp dụng cho dịch vụ xuất khẩu cho những người không phải là cư dân của Úc, không ở Úc khi việc cung cấp được thực hiện.

Để tránh vướng mắc trong thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định: “Dịch vụ xuất khẩu là dịch vụ cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, gồm: Dịch vụ cho thuê phương tiện vận tải được sử dụng ngoài phạm vi lãnh thổ Việt Nam; Dịch vụ vận tải quốc tế; Dịch vụ của ngành hàng không, hàng hải cung ứng trực tiếp cho vận tải quốc tế”.

Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định thủ tục, hồ sơ và điều kiện áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu quy định tại khoản này” tại điểm b khoản 1 Điều 9 dự thảo Luật.

b) Bổ sung quy định “hàng hóa đã bán tại khu vực cách ly cho cá nhân (người nước ngoài hoặc người Việt Nam) đã làm thủ tục xuất cảnh” và “hàng đã bán tại cửa hàng miễn thuế” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%

- Đối với hàng hóa đã bán tại khu vực cách ly cho cá nhân (người nước ngoài hoặc người Việt Nam) đã làm thủ tục xuất cảnh

Để khuyến khích hoạt động xuất khẩu hàng hóa, nhất là những sản phẩm thủ công, mỹ nghệ của Việt Nam, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 100/2020/NĐ-CP ngày 28/8/2020 về kinh doanh hàng miễn thuế tại khu cách ly ở cửa khẩu quốc tế sân bay, cảng biển, đường bộ, đường sắt hoặc trên tàu bay thực hiện các chuyến bay quốc tế để phục vụ người xuất cảnh, quá cảnh.

Hàng hóa bán tại khu cách ly là phục vụ cho người Việt Nam, người nước ngoài xuất cảnh, quá cảnh qua Việt Nam và là hàng xuất khẩu, được cơ

quan hải quan kiểm soát chặt chẽ lượng hàng hóa ra, vào khu cách ly (doanh nghiệp có đăng ký tờ khai hải quan đối với hàng xuất khẩu). Hiện nay doanh nghiệp bán hàng tại khu cách ly được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%, tuy nhiên không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào do không đáp ứng được các điều kiện như: Hợp đồng ký với tổ chức, cá nhân nước ngoài (bán cho người Việt Nam hoặc người nước ngoài); chứng từ thanh toán qua ngân hàng (khách hàng thanh toán bằng nhiều hình thức: Tiền mặt, thẻ Visa, ví điện tử,...).

Để khuyến khích hoạt động xuất khẩu hàng hóa, cũng như phát triển du lịch, tại Luật thuế GTGT hiện hành đã có quy định người nước ngoài, người Việt Nam định cư ở nước ngoài được hoàn thuế đối với hàng hóa mua tại Việt Nam mang theo người khi xuất cảnh (không có điều kiện về hợp đồng và chứng từ thanh toán qua ngân hàng).

Để tránh vướng mắc trong thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ hàng hóa đã bán tại khu vực cách ly cho cá nhân (người nước ngoài hoặc người Việt Nam) đã làm thủ tục xuất cảnh thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 0% tại điểm a khoản 1 Điều 9 dự thảo Luật.

- Đối với hàng đã bán tại cửa hàng miễn thuế

Tại khoản 1 Điều 8 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “*Mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu...*”

Hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu là hàng hóa, dịch vụ được tiêu dùng ở ngoài Việt Nam, trong khu phi thuế quan; hàng hóa, dịch vụ cung cấp cho khách hàng nước ngoài theo quy định của Chính phủ”.

Tại tiết c, khoản 2 Điều 12 Luật thuế GTGT hiện hành quy định điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào như sau: “*c) Đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, ngoài các điều kiện quy định tại điểm a và điểm b khoản này còn phải có: hợp đồng ký kết với bên nước ngoài về việc bán, gia công hàng hóa, cung ứng dịch vụ; hóa đơn bán hàng hóa, dịch vụ; chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt; tờ khai hải quan đối với hàng hóa xuất khẩu”.*

Khoản 4 Điều 2 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu quy định đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu không áp dụng đối với trường hợp sau: “*Hàng hóa xuất khẩu từ khu phi thuế quan ra nước ngoài; hàng hóa nhập khẩu từ nước ngoài vào khu phi thuế quan và chỉ sử dụng trong khu phi thuế quan; hàng hóa chuyển từ khu phi thuế quan này sang khu phi thuế quan khác”.*

Khoản 1 Điều 4 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu quy định: “*1. Khu phi thuế quan là khu vực kinh tế nằm trong lãnh thổ Việt Nam, được thành lập theo quy định của pháp luật, có ranh giới địa lý xác định, ngăn cách với khu vực bên ngoài bằng hàng rào cứng, bảo đảm điều kiện cho hoạt động kiểm tra, giám sát, kiểm soát hải quan của cơ quan hải quan và các cơ quan có liên quan đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu và phương tiện, hành khách xuất cảnh, nhập cảnh; quan hệ mua bán, trao đổi hàng hóa giữa khu phi thuế quan với bên ngoài là quan hệ xuất khẩu, nhập khẩu”.*

Tại Điều 3 Nghị định số 100/2020/NĐ-CP ngày 28/8/2020 của Chính phủ về kinh doanh hàng miễn thuế quy định đối tượng và điều kiện mua hàng miễn thuế bao gồm: *“(1) Người xuất cảnh, quá cảnh sau khi hoàn thành thủ tục xuất cảnh, quá cảnh, hành khách trên các chuyến bay quốc tế xuất cảnh từ Việt Nam hoặc người chờ xuất cảnh; (2) hành khách trên các chuyến bay quốc tế; (3) người nhập cảnh được mua hàng miễn thuế tại cửa hàng miễn thuế đặt tại khu vực hạn chế của cảng hàng không dân dụng quốc tế ngay sau khi hoàn thành thủ tục nhập cảnh, không được mua hàng miễn thuế sau khi đã ra khỏi khu vực hạn chế tại cảng hàng không dân dụng quốc tế; (4) đối tượng được hưởng quyền ưu đãi, miễn trừ tại Việt Nam được mua hàng miễn thuế tại cửa hàng miễn thuế trong nội địa; (5) thuyền viên làm việc trên tàu biển chạy tuyến quốc tế”*.

Căn cứ vào quy định nêu trên: Trước ngày 01/9/2016, cửa hàng miễn thuế được xác định là khu phi thuế quan nên chính sách thuế GTGT đối với cửa hàng miễn thuế được áp dụng theo cơ chế khu phi thuế quan. Kể từ ngày 01/9/2016, theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì cửa hàng miễn thuế không đáp ứng được các điều kiện về khu phi thuế quan nên dẫn đến vướng mắc trong quá trình thực hiện.

Để khuyến khích hoạt động bán hàng miễn thuế, thu hút khách du lịch, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định hàng đã bán tại cửa hàng miễn thuế thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 0% tại điểm a khoản 1 Điều 9 dự thảo Luật và giao thẩm quyền cho Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn thủ tục, hồ sơ và điều kiện áp dụng thuế suất 0% đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu tại khoản 1 Điều 9 dự thảo Luật.

c) Bổ sung quy định cụ thể một số nhóm hàng hóa không được áp dụng thuế suất 0% để Luật hóa các quy định đang thực hiện ổn định tại các văn bản dưới Luật

- Tại Nghị định số 100/2016/NĐ-CP quy định không áp dụng mức thuế suất thuế GTGT 0% đối với: (i) Thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu sau đó xuất khẩu; (ii) Hàng hóa, dịch vụ cung cấp cho cá nhân không đăng ký kinh doanh trong khu phi thuế quan.

- Tại khoản 2 Điều 1 Thông tư số 130/2016/TT-BTC quy định các trường hợp không áp dụng mức thuế suất 0% gồm: *“- Xăng, dầu bán cho xe ô tô của cơ sở kinh doanh trong khu phi thuế quan mua tại nội địa;*

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

Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ Luật hóa các nội dung này để đảm bảo chính sách được thực hiện ổn định tại khoản 1 Điều 9 dự thảo Luật.

- Đối với kinh doanh tài sản số, dịch vụ số, theo báo cáo của Bộ Công an, dự báo đến hết năm 2023, kinh tế số Việt Nam có thể chiếm trên 17% GDP và đến năm 2025 có thể đạt 20% GDP. Hiện nay, khung pháp lý, chính sách quản lý cụ thể đối với tài sản số, dịch vụ số chưa đầy đủ, theo đó, Bộ Công an đề nghị nghiên cứu xây dựng, hoàn thiện và triển khai hiệu quả các

cơ chế quản lý, điều chỉnh và thu thuế phù hợp đối với hoạt động kinh doanh trên các nền tảng số.

Theo quy định của Luật thuế GTGT hiện hành, đối với tài sản số, dịch vụ số nếu xác định được doanh thu phát sinh do tiêu dùng tại Việt Nam thì phải chịu thuế GTGT 10% và phần doanh thu phát sinh do tiêu dùng tại nước ngoài thì được xác định là hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu và được áp dụng thuế suất 0%. Tuy nhiên, việc xác định các sản phẩm, dịch vụ cung cấp trên các nền tảng số được tiêu dùng tại Việt Nam hay ở nước ngoài tại thời điểm cung cấp sản phẩm, dịch vụ là rất phức tạp, hiện nay đều chỉ căn cứ theo kê khai của người nộp thuế.

Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định không được áp dụng thuế suất 0% đối với sản phẩm, dịch vụ cung cấp trên các nền tảng số theo quy định của Chính phủ để đảm bảo tính linh hoạt cho việc xác định sản phẩm, dịch vụ này được tiêu dùng tại Việt Nam hay ở nước ngoài tại thời điểm cung cấp.

4.2. Về thuế suất thuế GTGT 5%

a) Bổ sung quy định về đối tượng áp dụng thuế suất 5% để Luật hóa một số quy định đang thực hiện ổn định tại các văn bản dưới Luật

- Tại điểm a khoản 2 Điều 6 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định: *“Nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt quy định tại điểm a khoản 2 Điều 8 Luật Thuế giá trị gia tăng không bao gồm các loại nước uống đóng chai, đóng bình và các loại nước giải khát khác thuộc diện áp dụng mức thuế suất 10%”*. Tại Thông tư hướng dẫn Nghị định cũng có quy định này. Quy định này đã thực hiện ổn định từ năm 2013. Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định không áp dụng thuế suất 5% đối với các loại nước uống đóng chai, đóng bình và các loại nước giải khát khác tại điểm a khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

- Tại khoản 5 Điều 3 Nghị định số 12/2015/NĐ-CP quy định: *“Thuốc phòng trừ sâu bệnh bao gồm thuốc bảo vệ thực vật và các loại thuốc phòng trừ sâu bệnh khác”*.

- Tại khoản 6 Điều 1 Thông tư số 26/2015/TT-BTC quy định: *“Thuốc phòng trừ sâu bệnh bao gồm thuốc bảo vệ thực vật theo Danh mục thuốc bảo vệ thực vật do Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn ban hành và các loại thuốc phòng trừ sâu bệnh khác”*.

Để Luật hóa các chính sách đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định thuốc bảo vệ thực vật thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% tại điểm b khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

b) Quy định rõ “mủ cao su dạng mủ cò rếp, mủ tờ, mủ bún, mủ cốm” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5%

Luật thuế GTGT quy định mủ cao su sơ chế thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5%. Trong quá trình thực hiện Luật thuế GTGT phát sinh vướng

mắc trong việc xác định thế nào là mủ cao su sơ chế do vậy, tại khoản 6 Điều 10 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: “Mủ cao su sơ chế như mủ cò rếp, mủ tờ, mủ bún, mủ cốm” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5%. Để luật hóa chính sách đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa quy định “mủ cao su sơ chế” **thành** “mủ cao su dạng mủ cò rếp, mủ tờ, mủ bún, mủ cốm” tại điểm đ khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

c) Bổ quy định “thực phẩm tươi sống” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5%

- Tại khoản 1 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT như sau:

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

Doanh nghiệp, hợp tác xã mua sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường bán cho doanh nghiệp, hợp tác xã khác thì không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT nhưng được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.”

- Tại điểm đ và điểm g khoản 2 Điều 8 Luật thuế GTGT hiện hành quy định mức thuế suất thuế GTGT 5% như sau:

“đ) Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản chưa qua chế biến, trừ sản phẩm quy định tại khoản 1 Điều 5 của Luật này.

g) Thực phẩm tươi sống; lâm sản chưa qua chế biến, trừ gỗ, măng và sản phẩm quy định tại khoản 1 Điều 5 của Luật này;”

Trong quá trình thực hiện phát sinh vướng mắc về việc áp dụng thuế suất thuế GTGT đối với thực phẩm tươi sống như: thịt xay, cá cắt khúc,... là các sản phẩm chăn nuôi, thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác, chỉ qua sơ chế thông thường và mặt hàng này cũng là thực phẩm tươi sống.

Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ bỏ quy định “thực phẩm tươi sống” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% để thực hiện thống nhất theo quy định tại khoản 1 Điều 5 dự thảo Luật về đối tượng không chịu thuế GTGT đối với sản phẩm chăn nuôi, thủy sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác, chỉ qua sơ chế thông thường.

d) Bổ quy định “lâm sản chưa qua chế biến” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% (sang áp dụng mức thuế suất 10%)

Tại điểm đ khoản 2 Điều 6 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP và khoản 7 Điều 10 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: “Lâm sản chưa qua chế biến quy định tại điểm g khoản 2 Điều 8 Luật Thuế giá trị gia tăng bao gồm các sản phẩm rừng tự nhiên khai thác thuộc nhóm: Song, mây, tre, nứa, nôm, mộc nhĩ; rễ, lá, hoa, cây làm thuốc, nhựa cây và các loại lâm sản khác”.

Để thực hiện mục tiêu thu gọn đối tượng chịu thuế GTGT 5% cũng như hạn chế khai thác rừng tự nhiên, Bộ Tài chính trình Chính phủ bỏ quy định “lâm sản chưa qua chế biến” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% (sang áp dụng mức thuế suất 10%).

đ) Bỏ quy định mặt hàng “đường; phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm gỉ đường, bã mía, bã bùn” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất GTGT 5% (sang áp dụng mức thuế suất 10%)

Tại khoản 2 Điều 8 Luật thuế GTGT hiện hành quy định mức thuế suất 5% áp dụng đối với: “*Đường; phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm gỉ đường, bã mía, bã bùn*”.

Hiện nay, đường là mặt hàng phổ biến thông thường, không còn là mặt hàng thiết yếu và giá bán thực hiện theo thị trường.

Để thực hiện mục tiêu thu hẹp đối tượng chịu thuế 5%, Bộ Tài chính trình Chính phủ bỏ quy định mặt hàng “đường; phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm gỉ đường, bã mía, bã bùn” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất GTGT 5% (sang áp dụng thuế suất GTGT 10%).

e) Sửa cụm từ “bông sơ chế” thành “xơ bông đã qua chải thô, chải kỹ” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất GTGT 5%

Quá trình thực hiện phát sinh vướng mắc trong việc xác định thế nào là “bông sơ chế” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5%, do vậy, Bộ Tài chính đã có công văn hướng dẫn Cục Thuế, Cục Hải quan các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương về chính sách thuế GTGT đối với mặt hàng bông sơ chế (công văn số 11613/BTC-TCT ngày 19/8/2014) như sau: “*Sản phẩm bông đã được tách hạt, tách cọng; bỏ vỏ; lọc rác để loại bỏ một phần tạp chất; đóng kiện (bông thiên nhiên chưa chải thô hoặc chưa chải kỹ) thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT và không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT ở khâu kinh doanh thương mại...*”

Sản phẩm bông đã qua chải thô hoặc chải kỹ (bông sơ chế) áp dụng thống nhất mức thuế suất thuế GTGT 5%...”.

Theo đó, để quy định rõ ràng, tránh cách hiểu khác nhau, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa cụm từ “bông sơ chế” **thành** “xơ bông đã qua chải thô, chải kỹ” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất GTGT 5% tại điểm e khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

g) Quy định rõ đối với thiết bị, dụng cụ y tế; giáo cụ dùng để học tập

Việc quy định áp dụng thuế suất thuế GTGT theo mục đích sử dụng đã phát sinh vướng mắc trong việc xác định đối tượng nào chịu thuế GTGT 5% nhất là đối với những loại hàng hóa có thể sử dụng đa mục đích như: các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học cũng có thể dùng cho văn phòng, mục đích dân dụng khác như bàn, ghế, máy chiếu, màn hình,... dẫn đến không thống nhất trong thực hiện, cạnh tranh

không bình đẳng. Để xử lý vướng mắc, Bộ Tài chính đều phải trao đổi với các bộ chuyên ngành có liên quan để xác định mục đích sử dụng của hàng hóa theo quy định của pháp luật chuyên ngành.

Mặt khác, theo quy định tại Luật quản lý thuế thì người nộp thuế tự tính, tự khai, tự nộp thuế và tự chịu trách nhiệm. Do vậy, nhiều doanh nghiệp đề nghị phải hướng dẫn rõ sản phẩm nào thuộc đối tượng được áp dụng thuế suất 5%, sản phẩm nào áp dụng thuế suất 10% để doanh nghiệp thực hiện đúng nghĩa vụ với NSNN, tránh trường hợp bị truy thu thuế sau này.

Để bảo đảm minh bạch, tránh vướng mắc trong thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định “thiết bị, máy móc, dụng cụ y tế theo quy định của pháp luật về quản lý trang thiết bị y tế” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% tại điểm h khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật và bỏ quy định “các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% (sang áp dụng mức thuế suất 10%) tại điểm i khoản 2 Điều 9 dự thảo Luật.

h) Bỏ quy định “Hoạt động văn hóa, triển lãm, thể dục, thể thao; biểu diễn nghệ thuật; sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% (sang áp dụng mức thuế suất 10%)

Theo số liệu thống kê của Quỹ Tiền tệ Quốc tế (IMF¹), đa số các nước (47,6%) áp dụng thuế GTGT có biểu thuế suất gồm một mức (không tính mức thuế suất 0% cho hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu); 31,7% số nước áp dụng biểu thuế suất thuế GTGT với hai mức thuế suất và số còn lại là nhiều hơn hai mức. Phần lớn các nước châu Á, đặc biệt là các nước ASEAN, chỉ áp dụng một mức thuế suất ngoài mức thuế suất 0%².

Qua nghiên cứu, một số nước áp dụng thuế suất phổ thông đối với dịch vụ này như: Úc, Indonesia, Ai Cập, Colombia.

Hiện nay, nhiều doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế đã tham gia cung cấp dịch vụ về văn hóa, triển lãm, thể dục, thể thao; biểu diễn nghệ thuật; sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim để đáp ứng nhu cầu về văn hóa, giải trí ngày càng phổ biến của xã hội.

Để tiến tới áp dụng thống nhất một mức thuế suất và hạn chế vướng mắc trong quá trình thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ bỏ quy định “Hoạt động văn hóa, triển lãm, thể dục, thể thao; biểu diễn nghệ thuật; sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim” thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5% (sang áp dụng mức thuế suất 10%) cho phù hợp với thông lệ quốc tế và thực tế tại Việt Nam.

4.3. Bổ sung quy định về nguyên tắc xác định thuế suất

¹ <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm> (Standard VAT Rate) (2020).

² Các nước Asean áp dụng 01 mức thuế suất thuế GTGT ngoài mức 0% gồm: Campuchia, Indonesia, Lào, Thái Lan.

- Tại khoản 1 Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT như sau:

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

Doanh nghiệp, hợp tác xã mua sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường bán cho doanh nghiệp, hợp tác xã khác thì không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT nhưng được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.”

- Tại điểm đ khoản 2 Điều 8 Luật thuế GTGT hiện hành quy định mức thuế suất thuế GTGT 5% như sau: *“Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản chưa qua chế biến, trừ sản phẩm quy định tại khoản 1 Điều 5 của Luật này”*.

- Tại khoản 3a Điều 5 Luật thuế GTGT hiện hành quy định đối tượng không chịu thuế GTGT như sau: *“Phân bón; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; tàu đánh bắt xa bờ; thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác”*.

Căn cứ quy định nêu trên, sản phẩm trồng trọt chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản chưa chế biến thành sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT ở khâu sản xuất hoặc khâu nhập khẩu. Trường hợp bán cho doanh nghiệp, hợp tác xã thì không phải kê khai nộp thuế; bán cho cá nhân, hộ gia đình thuộc đối tượng chịu thuế GTGT 5%. Thức ăn chăn nuôi thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT ở tất cả các khâu (khâu nhập khẩu, sản xuất trong nước, khâu kinh doanh thương mại).

Theo Danh mục sản phẩm thức ăn chăn nuôi theo tập quán và nguyên liệu đơn được phép lưu hành tại Việt Nam ban hành kèm theo Thông tư số 02/2019/TT-BNNPTNT ngày 11/02/2019 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn thì mật hàng đậu tương, ngô, thóc, lúa mỳ,... thuộc Danh mục thức ăn chăn nuôi. Như vậy, một số sản phẩm nông sản (ngô, đậu nành, đậu tương,...) vừa là sản phẩm nông nghiệp vừa dùng làm thức ăn chăn nuôi.

Ngoài ra, trong quá trình thực hiện phát sinh vướng mắc trong việc áp dụng thuế suất thuế GTGT đối với: (i) các sản phẩm là phế liệu, phế phẩm, phụ phẩm của quá trình sơ chế thông thường các sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng của tổ chức, cá nhân tự sản xuất, gia công, đánh bắt bán ra và ở khâu nhập khẩu; (ii) cơ sở kinh doanh nhiều loại hàng hóa, dịch vụ có mức thuế suất GTGT khác nhau (bao gồm cả đối tượng không chịu thuế GTGT). Theo đó, tại Điều 11 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định: *“Phế liệu, phế phẩm được thu hồi để tái chế, sử dụng lại khi bán ra áp dụng mức thuế suất thuế GTGT theo thuế suất của mặt hàng phế liệu, phế phẩm bán ra.*

Cơ sở kinh doanh nhiều loại hàng hóa, dịch vụ có mức thuế suất GTGT khác nhau phải khai thuế GTGT theo từng mức thuế suất quy định đối với từng loại hàng hóa, dịch vụ; nếu cơ sở kinh doanh không xác định theo từng

mức thuế suất thì phải tính và nộp thuế theo mức thuế suất cao nhất của hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở sản xuất, kinh doanh”.

Do đó, cần thiết Luật hóa nội dung này để đảm bảo chính sách minh bạch, tránh vướng mắc trong thực hiện.

Để đảm bảo quy định rõ ràng, minh bạch, tránh vướng mắc trong thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định rõ nguyên tắc xác định thuế suất thuế GTGT tại khoản 4, 5 Điều 9 dự thảo Luật.

5. Về khấu trừ thuế GTGT đầu vào

5.1. Về kê khai, khấu trừ đối với hóa đơn bị sót

- Tại điểm đ khoản 1 Điều 12 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: *“Thuế GTGT đầu vào phát sinh trong tháng nào được kê khai, khấu trừ khi xác định số thuế phải nộp của tháng đó. Trường hợp cơ sở kinh doanh phát hiện số thuế GTGT đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sai sót thì được kê khai, khấu trừ bổ sung trước khi cơ quan thuế công bố quyết định kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế”.*

- Luật quản lý thuế số 38/2019/QH14 quy định về khai bổ sung đối với hồ sơ khai thuế khi người nộp thuế phát hiện hồ sơ khai thuế đã nộp cho cơ quan thuế có sai, sót (Điều 47). Theo đó, khi người nộp thuế phát hiện hồ sơ khai thuế đã nộp cho cơ quan thuế có sai, sót thì người nộp thuế được khai bổ sung hồ sơ khai thuế trong thời hạn 10 năm kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế của kỳ tính thuế có sai, sót nhưng trước khi cơ quan thuế, cơ quan có thẩm quyền công bố quyết định thanh tra, kiểm tra; trường hợp sau khi cơ quan thuế, cơ quan có thẩm quyền đã ban hành kết luận, quyết định xử lý về thuế sau thanh tra, kiểm tra tại trụ sở của người nộp thuế, người nộp thuế phát hiện hồ sơ khai thuế có sai, sót nếu khai bổ sung làm giảm số tiền thuế phải nộp hoặc làm tăng số tiền thuế được khấu trừ, tăng số tiền thuế được miễn, giảm, hoàn thì thực hiện theo quy định về giải quyết khiếu nại về thuế. Như vậy, khi khai bổ sung hồ sơ khai thuế thì chỉ làm tăng/giảm số tiền thuế được khấu trừ, số tiền thuế được miễn, giảm, hoàn; không ảnh hưởng đến khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ quy định: Thuế GTGT đầu vào phát sinh trong tháng nào được kê khai, khấu trừ khi xác định số thuế phải nộp của tháng đó. Trường hợp cơ sở kinh doanh phát hiện số thuế GTGT đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sót thì được kê khai, khấu trừ vào kỳ phát hiện sót trước khi cơ quan thuế công bố quyết định kiểm tra thuế, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế tại điểm đ khoản 1 Điều 13 dự thảo Luật. Theo đó, đối với trường hợp cơ sở kinh doanh phát hiện số thuế GTGT đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sai thì thực hiện thống nhất theo quy định của Luật quản lý thuế (thực hiện theo Điều 47 Luật quản lý thuế).

5.2. Về điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào

a) Về chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt

Từ ngày 01/01/2009, theo quy định của Luật thuế GTGT thì một trong những điều kiện để được khấu trừ thuế GTGT đầu vào là 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 20 triệu đồng.

Thực hiện quy định trên đã góp phần thúc đẩy phát triển giao dịch thanh toán qua ngân hàng giữa các doanh nghiệp, góp phần ngăn chặn gian lận trong việc khấu trừ, hoàn thuế GTGT và phòng chống rửa tiền. Đến nay, hệ thống thanh toán qua ngân hàng đã phát triển và tiện lợi hơn, các phương thức thanh toán ngày càng đa dạng. Hầu hết các địa điểm cung cấp hàng hóa, dịch vụ đã có thiết bị chấp nhận thẻ và cho phép khách hàng thanh toán không dùng tiền mặt khi mua hàng. Qua công tác thanh tra, kiểm tra thuế, nhiều doanh nghiệp vẫn lợi dụng chia nhỏ hóa đơn dưới 20 triệu để thanh toán bằng tiền mặt để được kê khai, khấu trừ thuế GTGT và tính vào chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

Để tiếp tục thực hiện Quyết định số 1813/QĐ-TTg ngày 28/10/2021 của Thủ tướng Chính phủ phê duyệt Đề án phát triển thanh toán không dùng tiền mặt tại Việt Nam giai đoạn 2021-2025 và góp phần minh bạch hóa các giao dịch mua bán của doanh nghiệp, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa đổi quy định về định mức đối với chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt từ mức dưới 20 triệu đồng thành mức 05 triệu đồng để được khấu trừ thuế GTGT đầu vào tại điểm b khoản 2 Điều 13 dự thảo Luật.

b) Bổ sung chứng từ vào điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu

Luật thuế GTGT hiện hành quy định điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu là: Có hóa đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ hoặc chứng từ nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu; hợp đồng ký kết với bên nước ngoài về việc bán, gia công hàng hóa, cung ứng dịch vụ; hóa đơn bán hàng hóa, dịch vụ; chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt; tờ khai hải quan đối với hàng hóa xuất khẩu.

Theo quy định trên, nếu chỉ dựa vào hóa đơn, hợp đồng, tờ khai hải quan thì chưa đủ cơ sở để xác định hàng hóa đó có thực sự được xuất khẩu ra nước ngoài hay không. Thực tế, trong quá trình kiểm tra hoàn thuế GTGT phát sinh nhiều trường hợp gian lận như: khai khống hàng hóa xuất khẩu, người mua tại nước ngoài không có thật,...

Do vậy, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung một số chứng từ (phiếu đóng gói, vận đơn, chứng từ bảo hiểm hàng hóa) vào điều kiện khấu trừ GTGT đầu vào đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu để tránh gian lận trong khấu trừ, hoàn thuế tại điểm c khoản 2 Điều 13 dự thảo Luật.

c) Luật hóa một số quy định đã thực hiện ổn định tại Nghị định

- Việc hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp đối với số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ

Tại điểm c khoản 2 Điều 8 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định về doanh thu tính thuế GTGT như sau: *“Doanh thu để tính thuế giá trị gia tăng là tổng số tiền bán hàng hóa, dịch vụ ghi trên hóa đơn bán hàng, bao gồm cả thuế giá trị gia tăng và các khoản phụ thu, phí thu thêm mà cơ sở kinh doanh được hưởng”*.

Đề luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung nội dung này tại điểm e khoản 1 Điều 13 dự thảo Luật.

- Về điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với các tổ chức nước ngoài không có tư cách pháp nhân Việt Nam và cá nhân nước ngoài kinh doanh hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam

Tại khoản 10 Điều 1 Thông tư số 26/2015/TT-BTC quy định về điều kiện khấu trừ thuế GTGT đầu vào như sau: *“Có hóa đơn GTGT hợp pháp của hàng hóa, dịch vụ mua vào hoặc chứng từ nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài theo hướng dẫn của Bộ Tài chính áp dụng đối với các tổ chức nước ngoài không có tư cách pháp nhân Việt Nam và cá nhân nước ngoài kinh doanh hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam”*.

Theo đó, đề luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung: Có hóa đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ hoặc chứng từ nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài. Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài đối với các tổ chức nước ngoài không có tư cách pháp nhân Việt Nam và cá nhân nước ngoài kinh doanh hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam tại điểm a khoản 2 Điều 13 dự thảo Luật.

d) Bổ sung quy định về khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với các trường hợp theo quy định của Chính phủ

Tại khoản 1 Điều 9 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định về khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với một số trường hợp đặc thù như: thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ hình thành tài sản cố định là nhà ăn ca, nhà nghỉ giữa ca,... phục vụ cho người lao động, nhà ở, trạm y tế cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp; trường hợp cơ sở sản xuất, kinh doanh tổ chức sản xuất khép kín, hạch toán tập trung. Theo đó, để đảm bảo cơ sở pháp lý về thẩm quyền giao Chính phủ và luật hóa quy định đã thực hiện ổn định, phù hợp với tình hình hiện nay, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định như sau: *“Khấu trừ thuế GTGT đầu vào của: hàng hóa, dịch vụ hình thành tài sản cố định phục vụ cho người lao động trong khu vực sản xuất, kinh doanh và nhà ở, trạm y tế cho người lao động làm việc trong các khu công nghiệp, khu kinh tế; ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống; khấu trừ thuế GTGT đầu vào của cơ sở sản xuất kinh doanh tổ chức sản xuất khép kín, hạch toán tập trung và sử dụng sản phẩm thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT để sản xuất ra mặt hàng chịu thuế GTGT; khấu trừ thuế GTGT đối với trường hợp góp vốn bằng tài sản; khấu trừ thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào dưới hình thức ủy quyền cho tổ chức, cá nhân khác mà hóa đơn*

mang tên tổ chức, cá nhân được ủy quyền thực hiện theo quy định của Chính phủ” tại điểm g khoản 1 Điều 13 dự thảo Luật.

5.3. Luật hóa một số quy định về phương pháp khấu trừ thuế, phương pháp tính trực tiếp

a) Về đối tượng áp dụng phương pháp khấu trừ thuế

Tại khoản 4 Điều 7 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định phương pháp khấu trừ thuế áp dụng đối với:

“a) Cơ sở kinh doanh đang hoạt động có doanh thu hàng năm từ một tỷ đồng trở lên từ bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ và thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ...”

b) Cơ sở kinh doanh đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ...”

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

Quy định này thực hiện ổn định từ năm 2013 đến nay. Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu khí nộp thuế theo phương pháp khấu trừ do bên Việt Nam kê khai khấu trừ nộp thay” tại điểm c khoản 2 Điều 11 dự thảo Luật.

b) Về đối tượng áp dụng phương pháp tính trực tiếp

- Tại điểm c khoản 4 Điều 7 và điểm a khoản 2 Điều 8 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định: *“Trường hợp cơ sở kinh doanh có hoạt động mua, bán, chế tác vàng, bạc, đá quý thì cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng hoạt động này để nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT”.*

Theo đó, để đảm bảo chính sách rõ ràng, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “trường hợp cơ sở kinh doanh có hoạt động mua, bán, chế tác vàng, bạc, đá quý thì cơ sở kinh doanh phải hạch toán riêng hoạt động này để nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT” tại khoản 1 Điều 12 dự thảo Luật.

- Tại Phụ lục ban hành kèm theo Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định chi tiết nhóm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng áp dụng theo tỷ lệ %. Theo đó, để đảm bảo cơ sở pháp lý, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chi tiết nhóm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng áp dụng theo tỷ lệ %” tại điểm b khoản 2 Điều 12 dự thảo Luật.

c) Về doanh thu để tính thuế GTGT

Tại điểm c khoản 2 Điều 8 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định về doanh thu tính thuế GTGT như sau: *“Doanh thu để tính thuế GTGT là tổng số*

tiền bán hàng hóa, dịch vụ ghi trên hóa đơn bán hàng, bao gồm cả thuế GTGT và các khoản phụ thu, phí thu thêm mà cơ sở kinh doanh được hưởng”.

Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ sung quy định “doanh thu để tính thuế GTGT là tổng số tiền bán hàng hóa, dịch vụ ghi trên hóa đơn bán hàng, bao gồm các khoản phụ thu, phí thu thêm mà cơ sở kinh doanh được hưởng” tại điểm c khoản 2 Điều 12 dự thảo Luật.

d) Về đối tượng áp dụng nộp thuế GTGT theo phương pháp khoán

Tại khoản 2 Điều 1 Nghị định số 49/2022/NĐ-CP quy định về nộp thuế GTGT theo phương pháp khoán như sau: *“Hoạt động kinh doanh, hộ kinh doanh không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật thì nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khoán thuế quy định tại Luật quản lý thuế”.*

Tại Thông tư cũng có quy định về nộp thuế GTGT theo phương pháp khoán. Theo đó, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “hoạt động kinh doanh, hộ, cá nhân kinh doanh không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật thì nộp thuế GTGT theo phương pháp khoán thuế quy định tại Luật quản lý thuế” tại khoản 3 Điều 12 dự thảo Luật.

6. Về hoàn thuế GTGT

6.1. Bổ sung quy định về hoàn thuế GTGT đối với cơ sở sản xuất hàng hóa, cung ứng dịch vụ chịu thuế GTGT 5%

Thuế GTGT là thuế tính trên giá trị tăng thêm của hàng hóa, dịch vụ phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng. Doanh nghiệp bỏ vốn ra kinh doanh đều nhằm mục tiêu tìm kiếm lợi nhuận, nghĩa là làm tăng thêm giá trị sản phẩm hàng hóa, dịch vụ. Như vậy, về nguyên tắc doanh nghiệp luôn phát sinh GTGT (nghĩa là phát sinh số thuế GTGT phải nộp). Do vậy, để phù hợp với bản chất của thuế GTGT, tại khoản 1 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: *“Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết trong tháng hoặc trong quý thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo”.*

Qua tổng kết đánh giá, thực tế vẫn còn một số trường hợp thường xuyên phát sinh số thuế GTGT đầu vào lớn hơn số thuế GTGT đầu ra và qua nhiều kỳ vẫn chưa được khấu trừ hết như đối với trường hợp sản xuất hàng hóa, cơ sở kinh doanh dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT 5% nhưng đầu vào chủ yếu thuộc đối tượng chịu thuế GTGT 10%.

Theo quy định của Luật thuế GTGT thì số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết doanh nghiệp không được hoàn mà chuyển sang khấu trừ vào các kỳ tiếp theo. Theo đó, số thuế GTGT đầu vào khi mua hàng hóa, nguyên vật liệu và dịch vụ của doanh nghiệp sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế suất 5% chưa được khấu trừ hết sẽ không được hoàn thuế. Số thuế chưa được khấu trừ hết không được hoàn này lũy kế ngày càng nhiều, các doanh nghiệp

bị áp lực về vốn, nhất là trong điều kiện hiện nay. Do vậy, doanh nghiệp đã có nhiều công văn gửi lên Chính phủ, Bộ Tài chính và thông qua các cuộc đối thoại doanh nghiệp đề nghị hướng dẫn hoàn thuế đối với trường hợp cung cấp hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng áp dụng thuế suất 5%.

Mức thuế suất 5% là mức thuế suất ưu đãi và doanh nghiệp luôn phát sinh số thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết. Do vậy, việc không hoàn thuế GTGT đối với trường hợp này sẽ gây khó khăn cho doanh nghiệp và chưa đúng với mục tiêu là mức thuế suất ưu đãi 5%.

Để tạo thuận lợi về vốn cho hoạt động sản xuất kinh doanh mặt hàng chịu thuế GTGT 5%, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “cơ sở kinh doanh sản xuất hàng hóa, cung ứng dịch vụ chịu thuế suất thuế GTGT 5% nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết từ ba trăm triệu đồng trở lên sau 12 tháng hoặc 04 quý” được hoàn thuế GTGT tại khoản 1 Điều 14 dự thảo Luật.

6.2. Sửa đổi quy định về hoàn thuế đối với dự án đầu tư

Tại khoản 1 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định:

“Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết trong tháng hoặc trong quý thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo.

Trường hợp cơ sở kinh doanh đã đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư mới, đang trong giai đoạn đầu tư có số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào sử dụng cho đầu tư mà chưa được khấu trừ và có số thuế còn lại từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT.”

Theo quy định của Luật thuế GTGT hiện hành thì cơ sở kinh doanh đã đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư mới, đang trong giai đoạn đầu tư có số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào sử dụng cho đầu tư mà chưa được khấu trừ và có số thuế còn lại từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT.

Việc quy định hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư đã góp phần khuyến khích đầu tư đổi mới công nghệ và thúc đẩy sản xuất, kinh doanh. Tuy nhiên, theo khái niệm dự án đầu tư tại Luật đầu tư gồm nhiều hình thức: dự án đầu tư mới, dự án đầu tư mở rộng,... dẫn đến vướng mắc trong thực hiện hoàn thuế trong thời gian qua.

Để khuyến khích doanh nghiệp đầu tư, nâng cao năng suất lao động, đồng bộ pháp luật về dự án đầu tư, Bộ Tài chính trình Chính phủ sửa đổi, bổ sung quy định tại khoản 2 Điều 14 dự thảo Luật như sau:

“Cơ sở kinh doanh đã đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư (dự án đầu tư mới, dự án đầu tư mở rộng) theo quy định của pháp luật đầu tư (bao gồm cả dự án đầu tư được chia thành nhiều giai đoạn đầu tư hoặc nhiều hạng mục đầu tư, trừ trường hợp dự án đầu tư không

hình thành tài sản cố định) đang trong giai đoạn đầu tư hoặc dự án tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư có số thuế GTGT đầu vào phát sinh trong giai đoạn đầu tư mà chưa được hoàn thuế thì cơ sở kinh doanh thực hiện bù trừ với số thuế GTGT phải nộp của hoạt động sản xuất kinh doanh đang thực hiện (nếu có). Sau khi bù trừ nếu số thuế GTGT đầu vào của dự án đầu tư chưa được khấu trừ hết từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT.

Trường hợp dự án đầu tư đã hoàn thành (bao gồm cả dự án đầu tư chia thành nhiều giai đoạn, hạng mục đầu tư có giai đoạn, hạng mục đầu tư đã hoàn thành) nhưng cơ sở kinh doanh chưa thực hiện hoàn thuế GTGT phát sinh trong giai đoạn đầu tư (hạng mục đầu tư, giai đoạn đầu tư đã hoàn thành) thì cơ sở kinh doanh thực hiện hoàn thuế GTGT theo quy định trong thời hạn 01 năm kể từ ngày dự án đầu tư hoặc ngày giai đoạn đầu tư, hạng mục đầu tư hoàn thành.

Ngày dự án đầu tư hoàn thành là ngày phát sinh doanh thu của dự án đầu tư hoặc ngày phát sinh doanh thu của hạng mục, giai đoạn đầu tư (đối với dự án đầu tư chia thành nhiều giai đoạn, hạng mục đầu tư)”

6.3. Sửa đổi quy định về hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký, dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện

Tại khoản 1 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế GTGT mà được kết chuyển số thuế chưa được khấu trừ của dự án đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư sang kỳ tiếp theo đối với các trường hợp:

a) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký; kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện khi chưa đủ các điều kiện kinh doanh theo quy định của Luật đầu tư hoặc không bảo đảm duy trì đủ điều kiện kinh doanh trong quá trình hoạt động”.

Thực tế phát sinh trường hợp dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện, như: điện lực, sản xuất dược phẩm, kinh doanh khách sạn,... trong quá trình đầu tư, cơ sở kinh doanh đã được cấp Giấy chứng nhận quyền sử dụng đất; được cấp Giấy phép xây dựng; đã có văn bản của cơ quan có thẩm quyền phê duyệt chủ trương đầu tư. Tuy nhiên, doanh nghiệp chưa được cấp giấy chứng nhận ngành nghề kinh doanh có điều kiện do các giấy chứng nhận này chỉ được cấp khi cơ sở kinh doanh chấm dứt giai đoạn đầu tư, làm đầy đủ các thủ tục theo quy định (đối với dự án điện thì phải có giai đoạn chạy thử để nghiệm thu) thì cơ quan nhà nước có thẩm quyền mới cấp giấy chứng nhận kinh doanh ngành nghề kinh doanh có điều kiện (theo quy định của pháp luật về điện lực thì chậm nhất trước 15 ngày làm việc kể từ ngày dự kiến chính thức vận hành thương mại, tổ chức tham gia hoạt động phát điện phải nộp đầy đủ hồ sơ đề nghị cấp giấy phép hoạt động điện lực). Trong khi đó, khi doanh nghiệp hoàn thành dự án và phát sinh doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ nên không còn là dự án đang trong giai đoạn

đầu tư nên cơ quan quản lý thuế không thực hiện hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư (dự án đã đi vào hoạt động).

Đề phù hợp với quy định của pháp luật đầu tư, pháp luật chuyên ngành, tại Nghị định số 49/2022/NĐ-CP ngày 29/7/2022 của Chính phủ đã quy định các trường hợp được hoàn thuế GTGT đối với cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện như sau:

“Dự án đầu tư theo quy định của pháp luật đầu tư, pháp luật chuyên ngành không có một trong các giấy sau: Giấy phép kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện hoặc giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện hoặc văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép đầu tư kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện.

Dự án đầu tư theo quy định của pháp luật đầu tư, pháp luật chuyên ngành trong giai đoạn đầu tư chưa được cấp một trong các giấy sau: Giấy phép kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện hoặc giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện hoặc văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép đầu tư kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện”.

Quá trình thực hiện cũng phát sinh nhiều vướng mắc trong việc xác định vốn điều lệ tại thời điểm hoàn thuế do quy định của pháp luật đầu tư, pháp luật doanh nghiệp như: có trường hợp doanh nghiệp được cơ quan có thẩm quyền cho phép góp vốn điều lệ theo tiến độ đầu tư nên có thể đến thời điểm góp đủ vốn điều lệ, dự án không còn trong giai đoạn đầu tư nên không đủ điều kiện hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư (dự án đã đi vào hoạt động); có trường hợp tại thời điểm lập đề nghị hoàn thuế, cơ sở kinh doanh chưa góp đủ vốn điều lệ nhưng đến khi cơ quan thuế ban hành Quyết định hoàn thuế thì cơ sở kinh doanh đã góp đủ vốn điều lệ, đủ điều kiện hoàn thuế theo quy định.

Bên cạnh đó, theo quy định tại Luật thuế GTGT hiện hành thì cơ sở kinh doanh (không phân biệt ngành, nghề kinh doanh) đã đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ có dự án đầu tư mới, đang trong giai đoạn đầu tư có số thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào sử dụng cho đầu tư mà chưa được khấu trừ và có số thuế còn lại từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT. Như vậy, việc quy định không được hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký là chưa đảm bảo thống nhất trong quy định về hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư.

Để quản lý hiệu quả các hoạt động kinh doanh trong nền kinh tế, nhất là ngành, nghề kinh doanh có điều kiện và đảm bảo đồng bộ với pháp luật chuyên ngành, cần bổ quy định không hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký và quy định rõ về việc không hoàn thuế GTGT đối với dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh ngành, nghề đầu tư kinh doanh có điều kiện khi chưa đủ các điều kiện

kinh doanh để tránh vướng mắc trong thực hiện tại điểm a khoản 2 Điều 14 dự thảo Luật.

6.4. Sửa đổi quy định về hoàn thuế đối với dự án tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư

- Tại điểm d khoản 1 Điều 12 Luật thuế GTGT hiện hành quy định:
“Thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu khí được khấu trừ toàn bộ”.

- Tại khoản 1 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định:

“Cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế GTGT mà được kết chuyển số thuế chưa được khấu trừ của dự án đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư sang kỳ tiếp theo đối với các trường hợp:...

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

Chính phủ quy định chi tiết khoản này.”

Việc quy định hoàn thuế GTGT đối với dự án tìm kiếm thăm dò và phát triển mỏ dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động không thay đổi và xuyên suốt từ trước đến nay.

Căn cứ pháp luật về dầu khí (Luật dầu khí và Nghị định số 33/2013/NĐ-CP ngày 22/4/2013 của Chính phủ về ban hành Hợp đồng mẫu của hợp đồng chia sản phẩm dầu khí) thì hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí và hoạt động khai thác dầu khí là khác nhau. Trong thời gian tìm kiếm, thăm dò dầu khí nếu không phát hiện thương mại (phát hiện dầu hoặc khí) thì hợp đồng dầu khí sẽ chấm dứt. Trường hợp phát hiện dầu khí có tính thương mại thì nhà thầu phải lập báo cáo tài nguyên, trữ lượng dầu khí trình Tập đoàn Dầu khí Việt Nam báo cáo Bộ Công thương thẩm định, phê duyệt (theo quy định tại khoản 1 Điều 45 Luật dầu khí). Sau khi được cấp có thẩm quyền phê duyệt kế hoạch phát triển dầu khí, dự án mới sang giai đoạn khai thác dầu khí.

Để tránh cách hiểu khác về việc dự án tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí cũng thuộc trường hợp loại trừ không hoàn thuế GTGT đối với các dự án khai thác tài nguyên, khoáng sản được cấp phép từ ngày 01/7/2016 nên Nghị định số 49/2022/NĐ-CP ngày 29/7/2022 của Chính phủ có quy định “dự án tìm kiếm thăm dò và phát triển mỏ dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư, có số thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ phát sinh trong giai đoạn đầu tư lũy kế chưa được khấu trừ hết từ 300 triệu đồng trở lên được hoàn thuế GTGT”.

Để đảm bảo tính đồng bộ của pháp luật, tránh vướng mắc trong thực hiện, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định “dự án tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí đang trong giai đoạn đầu tư có số thuế GTGT đầu vào

phát sinh trong giai đoạn đầu tư mà chưa được hoàn thuế và có số thuế chưa được khấu trừ còn lại từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT” tại khoản 2 Điều 14 dự thảo Luật; đồng thời quy định rõ về trường hợp không được hoàn thuế như sau: “Dự án đầu tư khai thác tài nguyên, khoáng sản (không bao gồm dự án tìm kiếm, thăm dò, phát triển dầu khí quy định khoản này) và dự án đầu tư sản xuất sản phẩm là tài nguyên, khoáng sản khai thác đã chế biến thành sản phẩm khác quy định tại khoản 23 Điều 5 Luật này” để Luật hóa quy định đang thực hiện ổn định tại Nghị định tại điểm b khoản 2 Điều 14 dự thảo Luật.

6.5. Sửa đổi quy định về hoàn thuế đối với cơ sở kinh doanh hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu

Tại khoản 2 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: “*Cơ sở kinh doanh trong tháng, quý có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ từ ba trăm triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT 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*”.

Thực tế hàng nhập khẩu để xuất khẩu trong các trường hợp sau: (1) Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất bán vào khu phi thuế quan; (2) Hàng hóa đã nhập khẩu nhưng xuất trả lại chủ hàng nước ngoài; (3) Hàng hóa đã nhập khẩu sau đó làm thủ tục xuất khẩu sang nước khác; (4) Hàng nhập khẩu để sản xuất hàng hóa xuất khẩu. Thực hiện quy định không hoàn thuế GTGT đối với trường hợp hàng hóa nhập khẩu để xuất khẩu không thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của Luật hải quan dẫn đến vướng mắc phát sinh trong thực tế do có 02 cách hiểu khi áp dụng như sau:

- Đối với hàng nhập khẩu sau đó xuất khẩu mà việc xuất khẩu không thực hiện tại địa bàn hoạt động hải quan thì không được hoàn thuế để tránh gian lận trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện xuất khẩu tại địa bàn không có cơ quan hải quan quản lý.

- Có ý kiến cho rằng cứ hàng nhập khẩu sau đó xuất khẩu đều không được hoàn thuế. Bộ Tài chính thấy rằng, các trường hợp nêu trên nếu không được hoàn thuế GTGT sẽ dẫn đến tăng chi phí, tăng giá bán của hàng hóa xuất khẩu, đồng thời chưa phù hợp với chủ trương là khuyến khích xuất khẩu hàng hóa, do đó cần phải hướng dẫn rõ các trường hợp trên thuộc đối tượng được hoàn thuế GTGT để khuyến khích các doanh nghiệp nhập khẩu hàng hóa sau đó thực hiện xuất bán vào khu phi thuế quan, xuất bán sang nước khác.

Để phù hợp với thực tế và khuyến khích xuất khẩu hàng hóa, tại khoản 2 Điều 1 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 ngày 01/7/2016 và Nghị định

số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ đã quy định rõ cơ sở kinh doanh 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) thực hiện việc xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo quy định của pháp luật về hải quan, có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ từ 300 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT...

Ngoài ra, pháp luật quản lý thuế đã có quy định cụ thể về việc phân loại hồ sơ hoàn thuế thuộc diện hồ sơ thuộc diện kiểm tra trước hoàn thuế hay hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau (Điều 73 Luật quản lý thuế và Điều 22 Nghị định số 126/2020/NĐ-CP). Theo đó, để đảm bảo tính thống nhất, đồng bộ của hệ thống pháp luật, cần thiết bỏ quy định về hoàn thuế trước, kiểm tra sau tại Luật.

Tại Điều 2 Thông tư số 25/2018/TT-BTC quy định nguyên tắc xác định số thuế GTGT được hoàn của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu như sau: *“Số thuế GTGT được hoàn của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu không vượt quá doanh thu của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nhân (x) với 10%”*.

Để đảm bảo nguyên tắc hoàn thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, Bộ Tài chính trình Chính phủ bỏ quy định không được hoàn thuế GTGT đối với: (i) Hàng hóa nhập khẩu sau đó xuất khẩu không được hoàn GTGT; (ii) Hoàn thuế trước, kiểm tra sau đối với một số trường hợp hàng hóa xuất khẩu theo quy định của Luật quản lý thuế và bổ sung nguyên tắc xác định thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu được hoàn để Luật hóa quy định này đang thực hiện ổn định tại văn bản dưới Luật tại khoản 3 Điều 14 dự thảo Luật.

6.6. Sửa đổi quy định về hoàn thuế GTGT đối với chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, chấm dứt hoạt động

- Tại khoản 3 Điều 13 Luật thuế GTGT hiện hành quy định: *“Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế được hoàn thuế GTGT khi chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động có số thuế GTGT nộp thừa hoặc số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết”*.

- Tại Điều 202, Điều 203 và Điều 204 Luật doanh nghiệp quy định: *“Công ty chuyển đổi đương nhiên kế thừa toàn bộ quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ, gồm cả nợ thuế, hợp đồng lao động và nghĩa vụ khác của công ty được chuyển đổi”*.

Thực tế, trong thời gian vừa qua nhiều doanh nghiệp đã lợi dụng quy định trên để lập hồ sơ xin hoàn thuế GTGT đối với số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết thông qua việc chuyển đổi loại hình doanh nghiệp (chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi loại hình doanh nghiệp từ Công ty TNHH sang Công ty cổ phần hoặc ngược lại, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách doanh nghiệp) mặc dù theo quy định của Luật doanh nghiệp thì Công ty chuyển đổi

phải kế thừa toàn bộ các quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty được chuyển đổi (bao gồm cả quyền kê khai, khấu trừ số thuế GTGT chưa được khấu trừ hết). Đồng thời, Luật doanh nghiệp chỉ quy định chấm dứt hoạt động đối với văn phòng hoặc chi nhánh, trường hợp văn phòng, chi nhánh chấm dứt hoạt động thì Công ty mẹ kế thừa toàn bộ quyền và nghĩa vụ của văn phòng, chi nhánh.

Để đảm bảo đồng bộ với quy định tại Luật doanh nghiệp, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ quy định về hoàn thuế GTGT đối với trường hợp doanh nghiệp chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, chấm dứt hoạt động tại khoản 4 Điều 14 dự thảo Luật.

6.7. Bổ sung quy định về trách nhiệm của cơ quan thuế trong xử lý hồ sơ đề nghị hoàn thuế GTGT

Luật quản lý thuế đã quy định người nộp thuế phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác, trung thực, đầy đủ của hồ sơ đề nghị hoàn thuế nhưng chưa quy định cụ thể trách nhiệm của cơ quan thuế khi giải quyết hoàn thuế GTGT cho người nộp thuế. Theo quy định của pháp luật về quản lý thuế thì thời gian giải quyết hoàn thuế là rất ngắn (đối với hồ sơ hoàn thuế trước, kiểm tra sau là 06 ngày làm việc; hồ sơ kiểm tra trước, hoàn thuế sau là 40 ngày làm việc). Với thời gian, nhân lực, phương tiện hạn chế và cơ quan thuế không có chức năng điều tra nên việc xác minh hồ sơ hoàn thuế GTGT gặp rất nhiều khó khăn. Thực tế, một số vụ việc cơ quan công an phải điều tra hàng năm mới có thể phát hiện được đối tượng thành lập công ty cả trong nước và ở nước ngoài nhằm mục đích lập hồ sơ chiếm đoạt tiền hoàn thuế GTGT. Mặt khác, cơ quan thuế khi thực hiện kiểm tra trước hoàn cũng chỉ đối chiếu được thông tin theo tài liệu, giấy tờ trong hồ sơ, sổ sách kế toán của doanh nghiệp, không thể kiểm tra được tính xác thực, có thật của toàn bộ giao dịch mua bán hàng hóa, dòng tiền thanh toán,... liên quan đến số tiền đề nghị hoàn thuế.

Để bảo đảm việc hoàn thuế GTGT theo nguyên tắc quản lý rủi ro, hoàn thuế kịp thời cho doanh nghiệp theo đúng thời gian quy định, Bộ Tài chính trình Chính phủ bổ sung quy định về trách nhiệm của cơ quan thuế trong xử lý hồ sơ đề nghị hoàn thuế GTGT như sau: Cơ quan thuế chịu trách nhiệm về tính hợp lệ của hồ sơ đề nghị hoàn thuế GTGT. Người nộp thuế chịu trách nhiệm về tính chính xác, trung thực, đầy đủ của hồ sơ đề nghị hoàn thuế GTGT và vi phạm (nếu có) của người nộp thuế liên quan đến số tiền đề nghị hoàn thuế tại khoản 9 Điều 14 dự thảo Luật.

6.8. Bổ sung quy định giao Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chi tiết điều kiện hoàn thuế

Tại Điều 19 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định về điều kiện hoàn thuế GTGT như sau: *“Các cơ sở kinh doanh, tổ chức thuộc đối tượng được hoàn thuế GTGT... phải là cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, đã được cấp giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp hoặc giấy phép đầu tư (giấy phép hành nghề) hoặc quyết định thành lập của cơ quan có thẩm*

quyền, có con dấu theo đúng quy định của pháp luật, lập và lưu giữ sổ kế toán, chứng từ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán; có tài khoản tiền gửi tại ngân hàng theo mã số thuế của cơ sở kinh doanh”.

Ngoài ra, tại Điều 16, Điều 17 Thông tư số 219/2013/TT-BTC quy định cũng có quy định về hoàn thuế đầu vào của hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu.

Theo đó, cần bổ sung quy định giao Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định chi tiết điều kiện hoàn thuế để Luật hóa quy định này đang thực hiện ổn định tại văn bản dưới Luật tại Điều 14 dự thảo Luật.

Trên đây là Bản thuyết minh chi tiết các nội dung sửa đổi, bổ sung dự án Luật thuế GTGT (sửa đổi).

