**QUY ĐỊNH PHÁP LUẬT MỚI VỀ THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG**

**PGS,TS Lê Xuân Trường, Phạm Thiên Tùng**

***Học viện Tài chính***

*Thực hiện chủ trương của Đảng về tiếp tục hoàn thiện hành lang pháp lý cũng như cải cách hành chính để tạo môi trường thuận lợi cho sản xuất, kinh doanh phát triển, trong thời gian qua, nhiều quy định pháp luật đã được sửa đổi, bổ sung. Trong đó, nhiều quy định pháp luật mới về thuế giá trị gia tăng đã được sửa đổi, bổ sung theo Luật số 106/2016/QH13 (sửa đổi, bổ sung Luật Thuế Giá trị gia tăng, Luật Thuế TTĐB, Luật Quản lý thuế) được Quốc hội khóa XIII thông qua ngày 6/4/2016 và có hiệu lực thi hành từ 1/7/2016. Những thay đổi về thuế giá trị gia tăng không những tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động sản xuất, kinh doanh mà còn tạo cơ sở pháp lý quản lý chặt chẽ nguồn thu từ thuế giá trị gia tăng.*

**Tạo thuận lợi cho hoạt động sản xuất, kinh doanh và thực hiện các chính sách xã hội**

***Bổ sung đối tượng không chịu thuế nhằm giải quyết chính sách xã hội***

Cấu trúc gia đình truyền thống của người Việt Nam là có nhiều thế hệ cùng chung sống, thông thường có tới 3 đến 4 thế hệ cùng chung sống được biết đến với tên gọi “Tam đại đồng đường, “Tứ đại đồng đường”. Với mô hình gia đình truyền thống này, ông bà thường được con cháu trực tiếp chăm sóc lúc tuổi già. Tuy nhiên, cùng với những thay đổi về điều kiện kinh tế - xã hội, mô hình gia đình hạt nhân với hai thế hệ chung sống và trong nhiều trường hợp mỗi thế hệ sinh sống độc lập đã hình thành và phát triển, đặc biệt ở khu vực thành thị. Điều này dẫn đến sự gia tăng nhu cầu về dịch vụ chăm sóc người cao tuổi. Đồng thời, cũng dẫn đến việc chăm sóc người khuyết tật tại gia đình gặp nhiều khó khăn. Do vậy, nhu cầu thuê dịch vụ chăm sóc người khuyết tật đã xuất hiện và ngày càng gia tăng. Trong khi đó, chăm sóc người cao tuổi và những đối tượng neo đơn, yếu thế trong xã hội là một chủ trương lớn của Đảng và Nhà nước ta.

Trong những năm qua, Nhà nước đã đầu tư nhiều cho các Trung tâm bảo trợ xã hội nhưng chưa đáp ứng đầy đủ nhu cầu ngày càng tăng của dịch vụ này. Vì thế, việc khuyến khích xã hội hóa nhằm thu hút các nhà đầu tư trong nước, nước ngoài đầu tư vào lĩnh vực chăm sóc người neo đơn, yếu thế trong xã hội là thực sự cần thiết để thực hiện chủ trương đúng đắn đó của Đảng và Nhà nước ta. Luật số 106/2016/QH13 bổ sung vào đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng (GTGT) dịch vụ chăm sóc người cao tuổi và người khuyết tật nhằm tạo tiền đề để người cao tuổi và người khuyết tật có cơ hội thụ hưởng dịch vụ chăm sóc sức khoẻ, dưỡng lão với mức giá hợp lý.

***Bổ sung đối tượng hoàn thuế trước, kiểm tra sau nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho sản xuất, kinh doanh***

Luật số 106/2016/QH13 đã bổ sung 2 đối tượng thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau, đó là: (i) Người nộp thuế (NNT) sản xuất hàng hóa xuất khẩu không vi phạm pháp luật thuế trong 2 năm liên tục; (ii) NNT không thuộc diện rủi ro cao theo quy định của Luật Quản lý thuế. Quy định này một mặt tạo điều kiện thuận lợi cho NNT tuân thủ tốt pháp luật thuế được nhanh chóng giải quyết hoàn thuế và đơn giản hóa thủ tục giải quyết hoàn thuế, mặt khác, thúc đẩy NNT tuân thủ pháp luật thuế để được hưởng những thuận lợi về thủ tục thuế. Quy định này cũng quán triệt nguyên tắc quản lý rủi ro trong Luật Quản lý thuế, đảm bảo vừa tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phát triển, vừa quản lý thuế chặt chẽ, chống gian lận qua hoàn thuế GTGT.

**Những nội dung được sửa đổi, bổ sung nhằm tạo cơ sở quản lý chặt chẽ nguồn thu từ thuế giá trị gia tăng**

Luật số 106/2016/QH13 đã sửa đổi một số nội dung quy định về đối tượng không chịu thuế, đối tượng áp dụng thuế suất 0% và hoàn thuế GTGT nhằm khắc phục những bất hợp lý của Luật Thuế GTGT hiện hành, đảm bảo quản lý chặt chẽ nguồn thu, chống gian lận thuế GTGT. Cụ thể như sau:

*Một là,* bổ sung vào Điều 5 “Đối tượng không chịu thuế” quy định: “Doanh nghiệp (DN), hợp tác xã mua nông sản chưa chế biến hoặc mới sơ chế thông thường bán cho DN, hợp tác xã thì không phải tính, nộp thuế GTGT nhưng được khấu trừ thuế GTGT đầu vào”. Điểm sửa đổi này xuất phát từ thực tế là, trong thời gian vừa qua, lợi dụng quy định “Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thuỷ sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường ở khâu kinh doanh thương mại thì thuộc diện chịu thuế GTGT với thuế suất 5%”, nhiều DN đã mua nông sản của nông dân (không chịu thuế GTGT) sau đó mua hóa đơn có thuế 5% để hợp thức đầu vào, qua nhiều khâu thương mại trung gian trước khi bán cho cơ sở xuất khẩu để cơ sở này được hoàn thuế.

Để khắc phục tình trạng gian lận này, các hiệp hội, các DN xuất khẩu nông, lâm, thủy sản đã kiến nghị quy định “Hàng hóa là nông, lâm, thủy sản ở khâu kinh doanh thương mại đưa vào diện không chịu thuế GTGT”. Do nội dung này thuộc thẩm quyền của Quốc hội nên để xử lý vướng mắc thực tế tại Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/ 2013, Chính phủ đã quy định: Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thuỷ sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường được bán cho DN, hợp tác xã không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT đầu ra, cơ sở kinh doanh mua vào không phải trả thuế GTGT đầu vào cũng như không phải khấu trừ số thuế này. Do vậy, quy định mới này sẽ nâng cao tính pháp lý, minh bạch hóa quy định pháp luật và góp phần chống gian lận trong hoàn thuế GTGT.

*Hai là,* bổ sung thêm vào đối tượng không chịu thuế GTGT và không thuộc diện được áp dụng thuế suất 0% đối với “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”. Điểm bổ sung này xuất phát từ việc phát sinh bất cập của Luật Thuế GTGT cũ qua thực tiễn quản lý thuế thời gian qua. Theo đó, Luật Thuế GTGT cũ đã quy định “Tài nguyên, khoáng sản chưa qua chế biến thành sản phẩm khác” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT và không thuộc diện được áp dụng thuế suất 0% là nhằm hạn chế xuất khẩu tài nguyên, khoáng sản thô.

Tuy nhiên, qua khảo sát thực tế cho thấy, đối với sản phẩm hàng hóa có tổng trị giá tài nguyên khoáng sản cộng với chi phí năng lượng (gồm chi phí điện, xăng, dầu, than) chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên thì cơ bản vẫn là sản phẩm thô, GTGT trong nước thấp nên chưa thực sự là sản phẩm được chế biến sâu trong nước. Việc không đưa vào diện không chịu thuế GTGT và không áp dụng thuế suất 0%, không cho hoàn thuế đối với trường hợp này là nhằm thực hiện chính sách hạn chế xuất khẩu tài nguyên, khoáng sản thô; khuyến khích chế biến sâu tạo GTGT lớn hơn ở trong nước.

*Ba là,* bãi bỏ hoàn thuế GTGT đối với trường hợp lũy kế thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết từ 12 tháng hoặc 4 quý trở lên; trường hợp có thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết thì chuyển khấu trừ kỳ tiếp theo. Điểm sửa đổi này xuất phát từ những lý do sau:

- Thực tiễn quản lý thuế GTGT thời gian qua cho thấy, phần lớn các trường hợp đề nghị hoàn thuế khi có lũy kế thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết từ 12 tháng hoặc 4 quý trở lên sau đó lại phát sinh số thuế phải nộp khá lớn. Đây chính là những trường hợp thuế GTGT đầu vào tạm thời chưa khấu trừ hết do sự lệch pha tạm thời giữa lượng hàng hóa, dịch vụ mua vào với lượng hàng hóa, dịch vụ bán ra trong một khoảng thời gian nhất định dẫn đến lượng hàng hóa tồn kho nhiều. Điều này cho thấy, việc thực hiện quy định hoàn thuế GTGT khi có lũy kế số thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết từ 12 tháng hoặc 4 quý trở lên dẫn đến phát sinh thêm nhiều thủ tục phải giải quyết để hoàn thuế khi không thực sự cần thiết phải hoàn thuế vì có thể để bù trừ với số thuế GTGT đầu ra sẽ phát sinh ở những kỳ tính thuế tiếp theo.

- Thực tế cho thấy, có không ít DN thường xuyên đề nghị hoàn thuế trong khi không có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Ngoại trừ trường hợp sản xuất hàng hóa thuộc nhóm thuế suất thấp (5%) hoặc có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu thì việc thường xuyên có thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết cho thấy nhiều dấu hiệu của gian lận trong hoàn thuế GTGT mà thủ đoạn chủ yếu là mua hóa đơn đầu vào để khấu trừ khống thuế GTGT.

- Báo cáo giải trình, tiếp thu và chỉnh lý Dự án 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 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội cho biết “Qua nghiên cứu kinh nghiệm nhiều nước cho thấy, để quản lý chặt chẽ nguồn thu và hạn chế gian lận trong hoàn thuế GTGT, các nước trên thế giới đã áp dụng nhiều phương thức khác nhau. Một trong những phương thức chủ yếu để ngăn ngừa gian lận trong hoàn thuế GTGT là chuyển số thuế GTGT chưa khấu trừ hết sang các kỳ tiếp theo mà không thực hiện hoàn thuế, trừ trường hợp xuất khẩu. Điển hình cho việc thực hiện phương thức này là các nước như: Thái lan, Bulgaria, Ba lan, Chi lê, Thổ nhĩ kỳ, Marocco, Panama”.

Những phân tích trên cho thấy, việc bãi bỏ quy định hoàn thuế GTGT đối với trường hợp lũy kế thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết từ 12 tháng hoặc 4 quý trở lên sẽ giúp giảm bớt các thủ tục về thuế và góp phần ngăn ngừa gian lận trong hoàn thuế GTGT.

*Bốn là,* sửa đổi quy định về hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư. Theo đó, trong những trường hợp sau đây, cơ sở kinh doanh không được hoàn thuế GTGT mà chuyển khấu trừ sang kỳ tiếp theo: (i) Dự án đầu tư của cơ sở kinh doanh không góp đủ vốn điều lệ như đã đăng ký; (ii) Kinh doanh ngành nghề kinh doanh có điều kiện khi chưa đủ các điều kiện kinh doanh theo quy định của Luật Đầu tư hoặc không đảm bảo duy trì đủ điều kiện kinh doanh trong quá trình hoạt động; (iii) Dự án đầu tư khai thác tài nguyên, khoáng sản cấp phép từ ngày 1/7/2016; (iv) Dự án đầu tư sản xuất sản phẩm hàng hóa mà tổng giá trị tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên theo dự án đầu tư. Sự thay đổi này xuất phát từ những căn nguyên chủ yếu sau:

- Theo Khoản 5 và 6 Điều 17 Luật DN thì hai hành vi sau đây bị nghiêm cấm: (i) Kê khai khống vốn điều lệ, không góp đủ số vốn điều lệ như đã đăng ký; cố ý định giá tài sản góp vốn không đúng giá trị và (ii) Kinh doanh các ngành, nghề cấm đầu tư kinh doanh; 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. Việc hoàn thuế đối với những trường hợp này là không hợp lý, không góp phần tích cực hạn chế các hành vi vi phạm pháp luật về kinh doanh; khiến cho các hoạt động kinh doanh không minh bạch có cơ sở tồn tại; dễ dẫn đến không chặt chẽ, an toàn cho môi trường đầu tư, kinh doanh.

- Đối với dự án đầu tư khai thác tài nguyên khoáng sản, việc thực hiện không hoàn thuế mà không phân biệt tài nguyên, khoáng sản xuất khẩu đã qua chế biến hay chưa qua chế biến nhằm hạn chế xuất khẩu tài nguyên thô, chưa qua chế biến; hạn chế việc thực hiện các thủ tục hoàn thuế GTGT rồi sau đó lại thu thuế khi dự án đầu tư đi vào sản xuất, kinh doanh. Qua đó, thực hiện đơn giản hóa chính sách thuế và các thủ tục quản lý thuế, giải quyết được các trường hợp vướng mắc và bất cập trong tổ chức thực hiện Luật Thuế GTGT. Để không ảnh hưởng đến phương án kinh doanh của các dự án đầu tư khai thác tài nguyên, khoáng sản đang thực hiện, quy định này chỉ áp dụng đối với các dự án đầu tư khai thác tài nguyên khoáng sản được cấp phép từ ngày 1/7/2016.

- Việc đưa các dự án đầu tư sản xuất sản phẩm hàng hóa mà tổng giá trị tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên theo dự án đầu tư vào diện không hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư cũng nhằm mục đích khuyến khích chế biến sâu tài nguyên trước khi xuất khẩu, tạo GTGT lớn hơn trong nước đối với tài nguyên, góp phần khuyến khích sử dụng có hiệu quả nguồn tài nguyên thiên nhiên và khoáng sản của đất nước.

Những phân tích trên cho thấy, việc bổ sung 4 loại dự án đầu tư vào diện không hoàn thuế GTGT cho dự án đầu tư là để đảm bảo sự phù hợp của pháp luật với thực tiễn quản lý thuế và sự thống nhất giữa pháp luật thuế với quy định của Luật DN; đồng thời, góp phần chống gian lận thương mại, phòng chống thất thu cho ngân sách nhà nước.

*Năm là,* bổ sung 2 trường hợp sau đây không được hoàn thuế: (i) Hàng hóa nhập khẩu để xuất khẩu; (ii) Hàng hóa xuất khẩu không thực hiện xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo Luật Hải quan. Để thực hiện nguyên tắc đánh thuế theo điểm đến như thông lệ quốc tế thì cần áp dụng thuế suất 0% và hoàn thuế GTGT cho hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, qua đó chuyển quyền đánh thuế cho nước nơi hàng hóa, dịch vụ được tiêu dùng. Theo đó, Khoản 1 Điều 8 Luật Thuế GTGT cũ 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 khi xuất khẩu. Tuy vậy, trong quá trình thực hiện đã phát sinh nhiều vướng mắc. Cụ thể như sau:

- Nhiều trường hợp thuốc lá, rượu, bia (Đây là những mặt hàng thuộc diện chịu thuế TTĐB) nhập khẩu được mua bán lòng vòng trong nước sau đó xuất khẩu. Cơ sở xuất khẩu chỉ đề nghị hoàn thuế GTGT trong khi số thuế nhập khẩu và thuế TTĐB (có mức thuế cao hơn nhiều lần thuế GTGT) thì không đề nghị hoàn. Trong trường hợp này, khách hàng nước ngoài phải mua với giá có thuế nhập khẩu và thuế TTĐB cao hơn nhiều lần so với giá cả thông thường nếu mua trực tiếp từ nước xuất khẩu. Do vậy, việc hoàn thuế là bất hợp lý, vô hình trung đã khuyến khích buôn lậu từ Việt Nam ra nước ngoài hoặc có tính chất gian lận để được hoàn thuế. Để khắc phục bất hợp lý này, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 12/2015/NĐ-CP quy định thuốc lá, bia, rượu nhập khẩu sau đó xuất khẩu không được áp dụng 0%. Việc bổ sung đối tượng “Hàng hóa nhập khẩu để xuất khẩu” vào nhóm không được áp dụng thuế suất 0% sẽ nâng cao tính pháp lý và đảm bảo sự minh bạch của pháp luật thuế. Hơn nữa, quy định như vậy cũng mở rộng đối tượng không được áp dụng thuế suất 0%, không chỉ đối với thuốc lá, rượu, bia nhập khẩu để xuất khẩu mà còn áp dụng đối với những mặt hàng khác, qua đó, đảm bảo phòng ngừa gian lận trong hoàn thuế GTGT đối với những hàng hóa khác.

- Nhiều trường hợp xuất khẩu qua cửa khẩu phụ, đường mòn, lối mở (xuất khẩu tiểu ngạch) có dấu hiệu gian lận, lợi dụng chính sách để chiếm đoạt tiền thuế của Nhà nước. Tờ trình Dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế của Chính phủ khẳng định “Thực tế các trường hợp xuất khẩu tiểu ngạch không có hợp đồng chính tắc, không thanh toán quốc tế qua ngân hàng theo các phương thức thanh toán có tính thông lệ quốc tế mà sử dụng thanh toán qua tài khoản vãng lai do tổ chức, cá nhân nước ngoài mở tại Việt Nam. Để được hoàn thuế, cơ sở xuất khẩu cần hợp thức hóa hợp đồng mua bán và chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Vì vậy, phát sinh trường hợp thông đồng, lợi dụng việc hợp thức hóa hồ sơ hoàn thuế để chiếm đoạt tiền của Nhà nước”. Qua phối hợp kiểm tra với cơ quan chức năng nước ngoài đã phát hiện nhiều trường hợp DN khách hàng nước ngoài không có chức năng kinh doanh thương mại, xuất nhập khẩu mà kinh doanh ngành nghề khác như tổ chức du lịch lữ hành, hoặc đã ngừng hoạt động, hoặc không tồn tại. Tuy vậy, khi đã kiểm tra phát hiện ra gian lận, có nhiều trường hợp không thể thu hồi tiền thuế cho Nhà nước vì sau khi nhận tiền hoàn thuế nhiều DN đã bỏ trốn không làm các thủ tục giải thể, đóng mã số thuế theo quy định của pháp luật. Như vậy, việc bổ sung quy định không áp dụng thuế suất 0% đối với trường hợp xuất khẩu không thực hiện xuất khẩu tại địa bàn hoạt động hải quan theo Luật Hải quan sẽ giúp ngăn ngừa có hiệu quả trường hợp gian lận hoàn thuế GTGT, chống thất thu ngân sách nhà nước.

Tóm lại, từ những khó khăn, vướng mắc, bất cập phát sinh trong quá trình thực thi các luật thuế và tiếp tục hiện thực hóa chủ trương đơn giản hóa thủ tục hành chính thuế, giảm thời gian thực hiện các thủ tục thuế và giảm chi phí tuân thủ thuế, Quốc hội đã thông qua Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế. Những điểm mới sửa đổi, bổ sung về thuế GTGT không chỉ giải quyết những yêu cầu cấp thiết của thực tiễn quản lý và góp phần tạo ra môi trường kinh doanh thuận lợi mà còn đồng thời tạo cơ sở pháp lý để tăng cường quản lý nguồn thu, chống gian lận thuế và hạn chế thất thu thuế GTGT./.