PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG Ở VIỆT NAM VÀ THỰC TIỄN TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NAM ĐỊNH

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

Luận

PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG Ở VIỆT NAM VÀ THỰC TIỄN TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NAM ĐỊNH

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

Người hướng dẫn khoa học:

Luận văn 24

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan bản luận văn là công trình nghiên cứu khoa học độc lập của tôi. Các số liệu kết quả trong luận văn là trung thực và nguồn gốc rõ ràng.

TÁC GIẢ LUẬN VĂN

MỤC LỤC

Lời cam đoan

Mục lục

Danh mục các chữ viết tắt

Danh mục các bảng

MỞ ĐẦU **1**

Chương 1: THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG VÀ PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG **6**

1.1. **Một số nhận thức về thuế giá trị gia tăng** 6

1.1.1. Khái niệm thuế giá trị gia tăng 6

1.1.2. Đặc điểm của thuế giá trị gia tăng 8

1.1.3. Vai trò của thuế giá trị gia tăng trong hệ thống thuế 10

1.1.4. Điều kiện áp dụng thuế giá trị gia tăng 12

1.2. **Pháp luật thuế giá trị gia tăng** 15

1.2.1. Khái niệm và sự cần thiết khách quan của pháp luật thuế giá trị gia tăng 15

1.2.2. Nội dung chủ yếu của pháp luật thuế giá trị gia tăng 20

Chương 2: THỰC TIỄN ÁP DỤNG PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NAM ĐỊNH **39**

2.1. **Tình hình chung** 39

2.1.1. Về phía cơ quan thuế 39

2.1.2. Về phía người nộp thuế 41

2.2. **Những hiệu quả tích cực khi áp dụng pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định** 43

2.2.1. Đối với kinh tế địa phương 43

2.2.2. Thuế giá trị gia tăng là nguồn thu quan trọng và ổn định của ngân

sách tỉnh, tăng cường tài chính quốc gia, đảm bảo nguồn lực để phát triển kinh tế - xã hội, xoá đói, giảm nghèo và củng cố an ninh, quốc phòng trên địa bàn tỉnh 44
2.2.3. Đối với các doanh nghiệp 46
2.2.4. Đối với cơ quan thuế 46
2.2.5. Nguyên nhân đạt được những kết quả trên 46
2.3. **Những bất cập, tồn tại trong quá trình áp dụng pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định** 48
2.3.1. Bất cập của các quy định về đối tượng nộp thuế và đối tượng chịu thuế 49
2.3.2. Bất cập về quy định căn cứ tính thuế và phương pháp tính thuế giá trị gia tăng 54
2.3.3. Bất cập về các quy định khấu trừ thuế 60
2.3.4. Bất cập về các quy định hoàn thuế giá trị gia tăng 64
2.3.5. Bất cập về chế độ hoá đơn chứng từ 70
2.3.6. Hệ thống văn bản pháp luật thuế giá trị gia tăng phức tạp và trồng chéo 72
2.3.7. Tổ chức quản lý thuế chưa hiệu quả 73
2.3.8. Một số nguyên nhân của thực trạng trên 75
Chương 3: TIẾP TỤC HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG VÀ GIẢI PHÁP ĐẢM BẢO THỰC HIỆN PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NAM ĐỊNH 76
3.1. **Phương hướng và các giải pháp hoàn thiện pháp luật thuế giá trị gia tăng** 76
3.1.1. Phương hướng hoàn thiện 76
3.1.2. Các giải pháp tiếp tục hoàn thiện pháp luật thuế giá trị gia tăng 77

3.2. **Các giải pháp bảo đảm thực hiện pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định** 96

3.2.1. Tiếp tục hoàn thiện tổ chức bộ máy quản lý thuế 96

3.2.2. Cải cách mạnh mẽ công tác thanh tra, kiểm tra thuế 99

3.2.3. Hiện đại hóa công tác quản lý thuế bằng công cụ tin học 100

3.2.4. Tăng cường công tác quản lý chứng từ, hóa đơn giá trị gia tăng 103

3.2.5. Đẩy mạnh dịch vụ tư vấn thuế 104

3.2.6. Đổi mới công tác quản lý thu thuế giá trị gia tăng 106

3.2.7. Cải cách đồng bộ hệ thống thể chế quản lý kinh tế xã hội 107

KẾT LUẬN 108

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO 109

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

ODA	: Hỗ trợ phát triển chính thức
DN	: Doanh nghiệp
GDP	: Tổng sản phẩm quốc nội
GTGT	: Giá trị gia tăng
HHDV	: Hàng hoá, dịch vụ
KBNN	: Kho bạc Nhà nước
NSTƯ	: Ngân sách trung ương
NSĐP	: Ngân sách địa phương
NSNN	: Ngân sách Nhà nước
NNT	: Người nộp thuế
QLNN	: Quản lý Nhà nước
SXKD	: Sản xuất kinh doanh
WTO	: Tổ chức thương mại thế giới

DANH MỤC CÁC BẢNG

Bảng số 2.1: Số lượng người nộp thuế trên địa bàn tỉnh từ năm 2008-2012 41
Bảng số 2.2: Thu NSNN trên địa bàn và hoàn thuế giá trị gia tăng 44
Bảng số 2.3: Tổng sản phẩm trên địa bàn (GDP) và vốn đầu tư phát triển Giai đoạn từ năm 2008-2012 45
Bảng số 2.4: Kim ngạch xuất khẩu giai đoạn 2008 - 2012 45
Bảng số 2.5: Tổng hợp hoàn thuế các năm 2009 - 2012 67
Bảng số 3.1: Mức thuế suất và số lượng mức thuế suất thuế giá trị gia tăng của một số quốc gia tại thời điểm năm 2011 (%) 82
Bảng số 3.2: Ngưỡng doanh thu kê khai thuế giá trị gia tăng của một số nước 86

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Thuế là một trong những công cụ để nhà nước điều chỉnh nền kinh tế vĩ mô, là một trong những nguồn thu có đóng góp lớn vào NSNN đảm bảo nhu cầu chi tiêu của nhà nước và xã hội. Hơn thế nữa, Thuế còn biểu thị sự đóng góp của nhân dân góp phần vào công cuộc xây dựng đất nước giàu mạnh, văn minh…điều đó đã được nâng lên thành "quyền và nghĩa vụ" của mỗi người trong xã hội. Lĩnh vực Thuế vì vậy mà có rất nhiều các quan hệ phức tạp, nhiều đối tượng trong đó có cả các quan hệ trong nước và ngoài nước, cho nên để tạo điều kiện thuận lợi cho việc thực thi các quyền, nghĩa vụ về thuế, giải quyết các xung đột về thuế, phù hợp với các quy định quốc tế về thuế thì rất cần thiết phải xây dựng đầy đủ các văn bản pháp luật thuế và hệ thống hóa pháp luật Thuế. Vấn đề này rất được Đảng và Nhà nước quan tâm đặc biệt là trong thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế như hiện nay.

Thuế GTGT là một trong những sắc thuế lớn và quan trọng trong hệ thống thuế của nước ta, được áp dụng chính thức ở Việt Nam từ năm 1999 thay thế cho thuế doanh thu. Về mặt lý thuyết đây là loại thuế có tính khoa học rất cao, có khả năng tạo công bằng trong việc thu thuế, thúc đẩy các doanh nghiệp cải tiến quản lý, tăng năng suất lao động, hạ giá thành để cạnh tranh thuận lợi ở trong và ngoài nước, điều quan trọng hơn nữa là thuế GTGT có thể khắc phục được nhược điểm thu trùng lắp của thuế doanh thu trước đây. Thuế GTGT đóng góp phần lớn giá trị trong kế hoạch thu thuế của ngành thuế, điều đó nói lên vai trò quan trọng của nó trong hệ thống Thuế của nước ta hiện nay. Về mặt thực tế thì việc áp dụng luật thuế vào thực tiễn vẫn còn nhiều khó khăn, bất cập chưa được loại bỏ, kể từ năm 1999 khi luật thuế GTGT có hiệu lực cho đến nay, luật thuế này được sửa đổi hai lần đó là luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng số 07/2003/QH11

và số 57/2005/QH11, Ngày 03/06/2008 tại kỳ họp thứ 3 quốc hội XII Quốc Hội đã thông qua Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 thay thế luật thuế GTGT trước đó. Luật thuế giá trị gia tăng 2008 số 13/2008/QH12 ra đời đánh dấu sự phát triển mới về chính sách thuế giá trị gia tăng của nước ta và điều chỉnh bao quát, đầy đủ lĩnh vực thuế giá trị gia tăng nhất là trong mặt quản lý thuế. Tuy nhiên, trong quá trình phát triển kinh tế xã hội nhanh như hiện nay, các đối tượng nằm trong phạm vi chịu thuế, miễn thuế… đã có nhiều thay đổi dẫn tới tình trạng những nhóm đối tượng này không được đối xử một cách công bằng, không khuyến khích được sản xuất, kinh doanh, gây thất thu cho ngân sách nhà nước. Ngoài ra, nước ta đang trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, tham gia ký kết các hiệp định song phương và đa phương về thuế, đặc biệt là tham gia vào WTO với những cam kết cắt giảm thuế theo lộ trình trong thời gian sắp tới đã được xây dựng và thông qua, vì thế pháp luật về thuế nói chung và pháp luật về thuế GTGT nói riêng cần phải được nghiên cứu một cách kỹ lưỡng để xây dựng được một hệ thống pháp luật thuế hoàn chỉnh phù hợp.

Có thể thấy rằng, việc hoàn thiện pháp luật về thuế GTGT là hết sức cần thiết để Luật thuế GTGT được thực thi tốt hơn, phát huy được hết vai trò quan trọng của nó trong giai đoạn hiện nay, cũng như trong tương lai một cách ổn định và bền vững. Xuất phát từ yêu cầu này, đề tài nghiên cứu ***"Pháp luật thuế giá trị gia tăng ở Việt Nam và thực tiễn trên địa bàn tỉnh Nam Định"*** được người viết lựa chọn.

2. Tình hình nghiên cứu

Để xây dựng được một hệ thống pháp lý hoàn chỉnh về pháp luật thuế GTGT, điều cần thiết là phải chỉ ra được những vướng mắc, những điểm không phù hợp với thực tế cả trong và ngoài nước và bổ sung những quy định mới hợp lý. Từ đó, ta mới có cơ sở để thảo luận đánh giá, đề ra

phương hướng và phương pháp giải quyết các vướng mắc chính xác và có hiệu quả thực tế cao.

Cùng với sự ra đời của luật thuế GTGT năm 2008, các quy phạm pháp luật liên quan đến lĩnh vực này cũng đã được xây dựng và bổ sung kịp thời đáp ứng nhu cầu của hoạt động thực tiễn phát sinh. Bên cạnh đó, nhiều cuộc hội thảo đánh giá kết quả đạt được của việc thực hiện luật này, cũng như những điểm còn hạn chế cần phải khắc phục trong thời gian tới cho phù hợp. Nhiều ý kiến, bài viết tham gia đánh giá của các chuyên gia, các giáo viên và các cá nhân, tổ chức nghiên cứu về thuế và thực hiện công việc liên quan đến thuế. Các ý kiến tham gia đó đã góp phần bổ sung thêm vào quá trình hoàn thiện hơn pháp luật về thuế GTGT.

Dựa trên những cơ sở đó, người viết lựa chọn đề tài ***"Pháp luật thuế giá trị gia tăng ở Việt Nam và thực tiễn trên địa bàn tỉnh Nam Định"*** làm luận văn với suy nghĩ có thể tìm hiểu rõ hơn về loại hình thuế GTGT, các vấn đề pháp lý hiện hành điều chỉnh thuế GTGT, những vướng mắc, bất cập trong các quy định pháp luật, đồng thời đưa ra các đề xuất nhằm hoàn thiện các quy định của pháp luật về thuế GTGT, đưa ra các kiến nghị có liên quan để giúp cho việc thực hiện luật thuế GTGT đạt được hiệu quả hơn.

3. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu của luận văn

Thông qua việc nghiên cứu có hệ thống các vấn đề lý luận về thuế GTGT, các quy định của pháp luật thực định về thuế GTGT, thực tế áp dụng pháp luật thuế GTGT trên địa bàn tỉnh Nam Định…luận văn nhằm mục đích làm sáng tỏ các cơ sở lý luận và thực tiễn cho việc hoàn thiện khung pháp luật về thuế GTGT, đồng thời đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả việc áp dụng luật thuế GTGT nói chung và trên địa bàn phạm vi tỉnh Nam định nói riêng.

Để đạt được mục đích trên, nhiệm vụ nghiên cứu của luận văn là:

Thứ nhất: Nghiên cứu những vấn đề lý luận chung về thuế GTGT và pháp luật thuế GTGT cũng như những quy định cụ thể của pháp luật thuế GTGT ở Việt Nam.

Thứ hai: Nghiên cứu, phân tích các số liệu liên quan đến thuế GTGT phát sinh trên địa bàn tỉnh Nam Định và các vấn đề pháp lý liên quan đến quá trình áp dụng pháp luật thuế GTGT vào thực tiễn trên địa bàn tỉnh Nam Định.

Thứ ba: Căn cứ vào cơ sở lý luận và thực tiễn áp dụng pháp luật thuế GTGT, luận văn chỉ ra những vướng mắc, bất cập trong các quy định của pháp luật về thuế GTGT hiện hành, đồng thời đề xuất những giải pháp, kiến nghị nhằm đảm bảo thực hiện pháp luật thuế GTGT có hiệu quả trên địa bàn tỉnh Nam Định.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là các vấn đề lý luận về pháp luật thuế GTGT và thực tiễn của việc áp dụng luật thuế GTGT.

Phạm vi nghiên cứu của đề tài là:

+ Về mặt không gian: Trên địa bàn Tỉnh Nam Định

+ Về mặt thời gian : số liệu thống kê được lấy từ năm 2008-2012

5. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp luận để nghiên cứu đề tài này là chủ nghĩa duy vật biện chứng và chủ nghĩa duy vật lịch sử kết hợp song song với các phương pháp tổng hợp, phân tích, thống kê, so sánh, sơ đồ.

Phương pháp phân tích dùng để làm rõ khái niệm về thuế, các khái niệm liên quan đến thuế GTGT, bản chất của các đối tượng trong phạm vi của thuế GTGT và làm rõ thực trạng áp dụng thuế GTGT trên địa bàn tỉnh Nam Định.

Phương pháp thống kê, so sánh được sử dụng để làm rõ sự khác biệt của công tác áp dụng thuế GTGT trong từng thời điểm. Ngoài ra, luận văn

còn sử dụng các bản biểu, số liệu thống kê để phân tích, chứng minh các nội dung liên quan.

Trên cơ sở đó, phương pháp tổng hợp được sử dụng để khái quát hoá nhằm đưa ra các đề xuất, kiến nghị của luận văn.

6. Kết cấu của luận văn

Luận văn gồm ba chương với kết cấu như sau:

***Chương 1*: Thuế giá trị gia tăng và pháp luật thuế giá trị gia tăng**

***Chương* 2: Thực tiễn áp dụng thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định**

***Chương* 3: Tiếp tục hoàn thiện pháp luật thuế giá trị gia tăng và giải pháp đảm bảo thực hiện pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định**

Chương 1
THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG VÀ PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG

1.1. Một số nhận thức về thuế giá trị gia tăng

1.1.1. Khái niệm thuế giá trị gia tăng

Thuật ngữ thuế GTGT, tiếng anh là Value Added Tax (VAT), tiếng pháp là Taxe Sur la Valeur Ajoutee (TAV), thường được dùng để chỉ một loại thuế gián thu, tính trên phần giá trị tăng thêm của hàng hóa, dịch vụ phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng. Theo quy định tại Điều 2 Luật thuế GTGT năm 2008 thì: thuế GTGT là thuế tính trên giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng [11, tr.1]. So với thuế doanh thu thì thuế GTGT không tính trên phần doanh thu thu được từ việc bán hàng hay cung cấp dịch vụ mà là phần giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ. Vấn đề cơ bản là phải xác định được giá trị gia tăng ở mỗi giai đoạn sản xuất kinh doanh, có như vậy mới tính được một cách chính xác số thuế giá trị gia tăng của giai đoạn đó.

Giá trị tăng thêm có thể được xác định theo nhiều phương thức tính khác nhau nhưng nguyên lý chung thì được xác định bằng chênh lệch giữa tổng giá trị hàng hoá, dịch vụ bán ra với tổng trị giá hàng hoá, dịch vụ mua vào tương ứng trong kỳ tính thuế:

$$\textit{Giá trị gia tăng} = \textit{Tổng giá trị hàng hoá, dịch vụ bán ra} - \textit{Tổng giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào tương ứng}$$

$$\textit{Số thuế GTGT} = \textit{GTGT của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế} \times \textit{Thuế suất thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ đó}$$

(Nguồn Luật thuế GTGT)

Điều cần lưu ý là trong khi thuế doanh thu thường được thiết kế theo hướng tiếp cận theo ngành thì thuế GTGT lại được tiếp cận theo quá trình. Nghĩa là, đối với thuế doanh thu, việc tính thuế không phụ thuộc vào quy trình sản xuất và tiêu thụ của sản phẩm. Bất kỳ hoạt động sản xuất, kinh doanh nào phát sinh doanh thu chịu thuế theo quy định đều phải nộp thuế doanh thu. Nói cách khác, do không được khấu trừ thuế doanh thu đầu vào nên các hoạt động mua hàng và bán hàng hay quá trình từ sản xuất, lưu thông, phân phối đến tiêu dùng có tính độc lập tương đối với nhau. Trong khi đó, do bản chất của thuế GTGT là thuế tính trên phần giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ nên yếu tố đầu vào cũng giữ một vai trò quan trọng như yếu tố đầu ra. Thuế GTGT đã đưa ra những khái niệm mới so với thuế doanh thu là khấu trừ và hoàn thuế. Các quá trình sản xuất, lưu thông và tiêu dùng là những mắt xích gắn kết với nhau rất chặt chẽ. Nhà phân phối mua sản phẩm của nhà sản xuất rồi bán lại cho người tiêu dùng sẽ được khấu trừ thuế đầu vào nhưng phải nộp thuế đầu ra. Điều này có nghĩa là nhà phân phối chỉ phải chịu khoản thuế GTGT tính trên phần giá trị tăng thêm ở khâu phân phối. Trước đó, nhà sản xuất đã phải nộp khoản thuế GTGT cho sản phẩm đầu ra bán cho nhà phân phối. Khoản thuế này cũng chính là khoản thuế mà nhà phân phối sẽ được hoàn lại. Người tiêu dùng mua hàng để sử dụng cuối cùng sẽ không được hoàn thuế GTGT đầu vào. Khoản thuế GTGT đầu vào của người tiêu dùng cũng chính là khoản thuế GTGT mà nhà phân phối phải nộp cho chính phủ. Theo cách tư duy mắt xích như vậy thì người tiêu dùng cuối cùng mới chính là người phải gánh chịu khoản thuế GTGT, trong khi đó nhà phân phối và nhà sản xuất chỉ là người "nộp thay" khoản thuế này cho người tiêu dùng.

Như vậy, thuế GTGT là một loại thuế gián thu đánh vào hành vi tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ. Tuy nhiên về bản chất, thuế GTGT khác với các loại thuế gián thu khác, điều này thể hiện qua các đặc điểm của thuế GTGT.

1.1.2. Đặc điểm của thuế giá trị gia tăng

Thứ nhất, thuế GTGT là một loại thuế gián thu đánh vào đối tượng tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT, là một yếu tố cấu thành trong giá cả hàng hoá và dịch vụ, là khoản thu được cộng thêm vào giá bán của người cung cấp, hay nói cách khác giá cả hàng hoá, dịch vụ mà người tiêu dùng mua bao gồm cả thuế GTGT.

Tính gián thu của thuế GTGT biểu hiện: người mua hàng hoá, dịch vụ là người phải trả khoản thuế này thông qua giá mua của hàng hoá, dịch vụ. Như vậy, người mua không trực tiếp nộp thuế GTGT vào NSNN mà trả thuế thông qua giá thanh toán hàng hoá và dịch vụ cho người bán, trong đó bao gồm cả khoản thuế GTGT mà người mua trả. Người bán thực hiện nộp khoản thuế GTGT phải nộp đã được người mua trả vào NSNN.

Thứ hai, phạm vi đối tượng thu thuế rất rộng, bao gồm mọi tổ chức, cá nhân có tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ. Thuế GTGT được áp dụng với cả hàng hoá, dịch vụ trong nước kể cả hàng nhập khẩu loại trừ một số hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế theo quy định cụ thể của từng nước. Đặc điểm này thể hiện ưu tính của thuế GTGT đó là mặc dù mức thuế suất quy định không cao nhưng kết quả đem lại số thu cho Ngân sách Nhà nước rất lớn, lại là loại thuế gắn liền với giá bán nên dễ thu hơn các loại thuế trực thu khác.

Thứ ba, thuế GTGT đánh vào giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ phát sinh ở các giai đoạn từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ đó. Tổng số thuế GTGT thu được ở tất cả các giai đoạn sẽ bằng số thuế GTGT tính trên giá bán cho người tiêu dùng cuối cùng.

Như vậy, về nguyên tắc chỉ cần thu thuế ở khâu bán hàng cuối cùng. Tuy nhiên, trên thực tế khó xác định được đâu là khâu bán hàng cuối cùng, đâu là khâu bán hàng trung gian. Do vậy cứ có hành vi mua bán hàng hóa chịu thuế là

phải tính thuế. Số thuế GTGT ở khâu trước sẽ được tự động chuyển vào giá bán hàng ở khâu sau và người tiêu dùng cuối cùng là người phải trả toàn bộ số thuế GTGT đánh trên hàng hoá đó. Tổng số thuế người tiêu dùng cuối cùng phải trả bằng tổng số thuế phát sinh qua từng giai đoạn của quá trình sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ.

Giả sử vải bán trên thị trường được luân chuyển qua các khâu: từ bông kéo thành sợi, sợi dệt thành vải và bán trên thị trường, thuế suất thuế GTGT ở mỗi khâu là 10%, ta có ví dụ sau:

Cơ sở kinh doanh	**Giá mua**	**Giá bán (chưa có thuế GTGT)**	**Giá trị gia tăng**	**Số thuế GTGT phải nộp**
(1)	(2)	(3)	(4) = (3) - (2)	(5) = (4)*10%
Bông	-	1000	1000	100
Sợi	1000	1500	500	50
Vải	1500	2300	800	80
Bán trên thị trường	2300	3000	7000	70
Tổng cộng			***3000***	***300***

Qua ví dụ trên ta thấy ở mỗi khâu luân chuyển thì cơ sở kinh doanh đều phải nộp thuế GTGT trên GTGT tương ứng của khâu đó, và tổng số thuế GTGT ở các khâu cộng lại chính bằng số thuế cuối cùng mà người tiêu dùng phải chịu (100 + 50 + 80 + 70 = 300).

So sánh với thuế doanh thu ta thấy: thuế doanh thu quy định doanh thu phát sinh là cơ sở để thực hiện chế độ thu nộp thuế. Do đó Nhà nước đánh thuế trên toàn bộ doanh thu phát sinh của sản phẩm qua mỗi lần chuyển dịch từ khâu sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng. Nếu các sản phẩm, hàng hoá chịu thuế càng qua nhiều khâu thì số thuế Nhà nước thu cũng tăng thêm qua các khâu nên việc áp dụng thuế doanh thu dẫn đến tình trạng thuế thu trùng lặp đối với phần doanh thu đã chịu thuế ở công đoạn trước. Điều đó mang tính bất hợp lý, tác

động tiêu cực đến sản xuất và lưu thông hàng hoá. Như vậy, đặc điểm trên cho thấy thuế GTGT đã khắc phục được nhược điểm của thuế doanh thu là "thuế chồng lên thuế".

Thứ tư, thuế GTGT là loại thuế mang tính trung lập cao bởi vì mục đích của nó không nhằm điều chỉnh sự chênh lệch về thu nhập hay tài sản như thuế thu nhập, thuế tài sản.

Tính trung lập biểu hiện ở hai khía cạnh:

- Thuế GTGT không chịu ảnh hưởng bởi kết quả kinh doanh của người nộp thuế, do người nộp thuế chỉ là người "thay mặt" người tiêu dùng nộp hộ khoản thuế này vào NSNN. Do vậy thuế GTGT không phải là yếu tố của chi phí sản xuất mà chỉ đơn thuần là một khoản thu được cộng thêm vào giá bán của người cung cấp hàng hoá dịch vụ.
- Thuế GTGT không bị ảnh hưởng bởi quá trình tổ chức và phân chia quá trình sản xuất kinh doanh, bởi tổng số thuế ở tất cả các giai đoạn luôn bằng số thuế tính trên giá bán ở giai đoạn cuối cùng bất kể số giai đoạn nhiều hay ít.

Thứ năm, thuế GTGT chỉ đánh vào hoạt động tiêu dùng diễn ra trong phạm vi lãnh thổ, không đánh vào hành vi tiêu dùng ngoài lãnh thổ. Đặc điểm này tạo ra sự công bằng trong những giao dịch quốc tế thông qua việc không thu thuế đối với hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu và đánh thuế đối với hàng hoá, dịch vụ nhập khẩu.

Ngoài ra, thuế GTGT còn có một số đặc điểm khác như là loại thuế gián thu điển hình, được tính dựa trên giá trị sản phẩm hàng hoá và dịch vụ chứ không căn cứ vào hình thái hiện vật cũng như công dụng của chúng.

1.1.3. Vai trò của thuế giá trị gia tăng trong hệ thống thuế

Thuế là công cụ rất quan trọng để Nhà nước thực hiện chức năng quản lý vĩ mô đối với nền kinh tế, nhất là trong giai đoạn hiện nay khi nền kinh tế

nước ta đang trong quá trình vận hành theo cơ chế thị trường có sự quản lý của nhà nước.

Là một sắc thuế gián thu, thuế GTGT góp phần bổ sung và hoàn thiện hệ thống thuế của mỗi quốc gia. Nếu như trước đây việc áp dụng thuế doanh thu đã gây rất nhiều khó khăn cho cả công tác thu thuế của các cơ quan thuế lẫn nghĩa vụ nộp thuế của các đối tượng nộp thì sự ra đời của thuế GTGT đã giúp cho những công việc đó trở nên đơn giản và nhanh gọn hơn nhiều.

Rất nhiều nước, thuế GTGT tạo nguồn thu chủ yếu trong các nguồn thu từ thuế, do đó thuế giá trị gia tăng có vai trò rất quan trọng và được thể hiện như sau:

Một là, thuế GTGT có tác dụng điều tiết thu nhập của tổ chức, cá nhân tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT.

Hai là, huế GTGT là khoản thu quan trọng của Ngân sách nhà nước.

Thuế giá trị gia tăng tạo được nguồn thu lớn và tương đối ổn định cho ngân sách nhà nước. Ở Việt Nam, thuế GTGT hiện nay chiếm tỷ trọng khoảng 20-23% trong tổng thu từ thuế, phí và lệ phí.

Ba là, thuế GTGT chỉ tính vào giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ qua các khâu sản xuất, lưu thông, tiêu dùng, không tính vào phần giá trị đã chịu thuế GTGT ở các khâu trước, thuế đã nộp ở các khâu trước được tính khấu trừ ở khâu sau nên khuyến khích các tổ chức, cá nhân bỏ vốn đầu tư phát triển sản xuất, kinh doanh, khuyến khích chuyên môn hoá, hợp tác hoá sản xuất, nâng cao hiệu quả kinh tế, phù hợp với phát triển kinh tế thị trường.

Bốn là, khuyến khích xuất khẩu hàng hoá, dịch vụ thông qua áp dụng thuế suất 0%, doanh nghiệp xuất khẩu hàng hoá, dịch vụ không những không phải chịu thuế GTGT ở khâu xuất khẩu mà còn được hoàn

toàn bộ số thuế đầu vào đã thu ở khâu trước nên có tác dụng giảm chi phí, hạ giá thành sản phẩm, tăng khả năng cạnh tranh về giá hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu.

Năm là, thúc đẩy thực hiện chế độ hạch toán kế toán; sử dụng hoá đơn, chứng từ và thanh toán qua ngân hàng vì việc tính thuế đầu ra, khấu trừ thuế GTGT đầu vào quy định rõ phải căn cứ trên hoá đơn mua vào, bán ra.

Tóm lại: Thuế GTGT là một sắc thuế tiên tiến, việc áp dụng thuế GTGT khắc phục nhược điểm của thuế doanh thu trước đây là "thuế chồng lên thuế", áp dụng thuế GTGT có nhiều ưu điểm, tác dụng tích cực tới khuyến khích sản xuất kinh doanh, xuất khẩu, tăng cường đầu tư, tăng thu cho NSNN.

1.1.4. Điều kiện áp dụng thuế giá trị gia tăng

Tuy là một sắc thuế tiến bộ, đã và đang được rất nhiều nước nghiên cứu áp dụng nhưng không phải trong điều kiện nào cũng có thể vận dụng thành công loại thuế này. Để đạt được hiệu quả cao nhất trong việc triển khai luật thuế GTGT cần phải có các điều kiện sau:

Một là, nền kinh tế phát triển ổn định: thuế GTGT được nghiên cứu và vận dụng thay cho thuế doanh thu bởi khắc phục được sự trùng lặp trong tính thuế, tuy nhiên nếu vận dụng loại thuế này trong nền kinh tế không ổn định, giá cả của các loại hàng hoá thường xuyên thay đổi một cách thất thường thì thuế đầu ra của các cơ sở sản xuất kinh doanh sẽ nhỏ hơn thuế GTGT đầu vào, như vậy Nhà nước không những không thu được thuế mà còn phải hoàn thuế. Bởi vậy nền kinh tế ổn định đảm bảo nguồn thu cũng ổn định cho ngân sách Nhà nước từ thuế GTGT, giảm các trường hợp hoàn thuế.

Hai là, Nhà nước phải thực sự quản lý được nền kinh tế bằng pháp luật: nếu để nền kinh tế tự do hoat động thì mọi nỗ lực thu thuế của Nhà nước đều trở nên vô nghĩa. Chúng ta đều biết rằng thuế GTGT đánh trên

phần giá trị tăng thêm của mỗi giai đoạn sản xuất, bởi vậy nếu pháp luật không quy định rõ ràng thì việc thất thoát thuế đối với các khâu trước là hoàn toàn có thể xảy ra. Thu thuế và quản lý thuế là hai mặt của một quá trình thống nhất biện chứng với nhau, nên ngoài việc tập trung thu thuế cũng luôn chú trọng đến cơ chế quản lý thuế sao cho thật đồng bộ và đúng quy định của pháp luật.

Ba là, các cơ sở kinh doanh đều thực hiện việc ghi chép, sổ sách kế toán phải thống nhất, hoá đơn chứng từ cần được sử dụng trong mọi giao dịch. Việc khấu trừ thuế GTGT đầu vào phụ thuộc vào hoá đơn chứng từ trong các giao dịch, bởi vậy không những bắt buộc người mua và bán phải lập hoá đơn chứng từ mà còn buộc người nộp thuế phải hạch toán đầy đủ, chính xác hoạt động sản xuất kinh doanh của mình. Ngoài ra, trong nền kinh tế thị trường có rất nhiều thành phần kinh tế tham gia trao đổi kinh doanh với nhau mà mỗi một thành phần đều bình đẳng trước pháp luật, yêu cầu có sự thống nhất hệ thống tài khoản, các hoá đơn chứng từ càng trở nên cần thiết.

Bốn là, quan hệ thanh toán trong nền kinh tế phát triển: nền kinh tế thị trường cùng với tốc độ giao dịch diễn ra rất nhanh chóng, khối lượng lớn, vì thế các chủ thể tham gia khó thực hiện việc thanh toán thủ công. Hệ thống ngân hàng phát triển giúp cho quan hệ thanh toán trở nên thuận tiện và hiệu quả hơn. Thông qua việc thanh toán qua ngân hàng Nhà nước có thể nắm bắt được các hoạt động cũng như kết quả kinh doanh của các đơn vị kinh tế từ đó kiểm tra được việc kê khai, nộp thuế của các đối tượng này.

Năm là, trình độ của cán bộ quản lý, thu thuế: cán bộ quản lý, thu thuế phải được đào tạo về chuyên môn, có năng lực thực hiện các quy trình, kỹ thuật quản lý thu thuế theo đúng quy định của pháp luật. Trên

thực tế, việc thất thu thuế mà nguyên nhân là do đội ngũ cán bộ thuế cũng là vấn đề đang được lưu tâm. Một phần do phẩm chất thoái hoá của một số cán bộ cố tình làm ngơ cho các đối tượng nộp thuế trốn thuế để tư lợi cá nhân, một phần do trình độ hạn chế đã không phát hiện ra được các thủ đoạn tinh vi của các đối tượng nhằm chiếm đoạt tiền thuế. Bởi vậy, để có kết quả tốt nhất đối với sắc thuế GTGT thì công tác đào tạo cán bộ là điều kiện không thể thiếu.

Sáu là, các cơ sở kinh doanh phải có ý thức chấp hành pháp luật nói chung và tính tự giác trong kê khai nộp thuế: một sắc thuế cho dù được nghiên cứu, xây dựng kỹ lưỡng đến đâu mà áp dụng trong môi trường mọi tổ chức, cá nhân đều không có ý thức tuân thủ pháp luật và tính tự giác kê khai nộp thuế thì cũng không thể đạt được hiệu quả cao.

Bảy là, trình độ dân trí tương đối cao: người dân phải hiểu về nghĩa vụ đóng thuế, biết ghi chép, đọc, viết, lưu giữ hoá đơn chứng từ. Đó là cơ sở cho việc tính thuế. Điều này sẽ giúp cho luật thuế đi vào cuộc sống một cách nhanh chóng, tránh được nhiều thắc mắc của người dân đối với các sắc thuế, đồng thời cũng đảm bảo cho quyền lợi cũng như nghĩa vụ của họ.

Tám là, phải có sự hỗ trợ của các phương tiện kỹ thuật hiện đại trong quản lý thu thuế, đó chính là hệ thống máy tính cần được trang bị đồng bộ không những trong nội bộ cơ quan thuế mà còn giữa cơ quan thuế với các ngành và đơn vị kinh doanh, điều này sẽ góp phần gắn kết cơ quan thuế với các ngành, các đối tượng nộp thuế đồng thời còn làm cho quá trình kê khai, nộp thuế diễn ra nhanh chóng, chính xác và đỡ tốn kém chi phí.

Tóm lại: nếu áp dụng pháp luật thuế GTGT trong môi trường đầy đủ các điều kiện trên thì sẽ đạt hiệu quả rất cao, không những phát huy tối đa những ưu điểm mà còn có thể hạn chế đến mức tối thiểu các nhược điểm của bản thân sắc thuế này.

1.2. Pháp luật thuế giá trị gia tăng

1.2.1. Khái niệm và sự cần thiết khách quan của pháp luật thuế giá trị gia tăng

a. Khái niệm pháp luật thuế giá trị gia tăng

Thuế nói chung và thuế GTGT nói riêng là nghĩa vụ pháp lý phát sinh trên cơ sở hành vi hợp pháp, hành vi sản xuất, kinh doanh của các thể nhân, pháp nhân được nhà nước thừa nhận và bảo hộ. Nghĩa vụ pháp lý này phát sinh trên cơ sở bắt buộc của Nhà nước bằng luật và phát sinh giữa các thể nhân, pháp nhân với nhà nước trong mối quan hệ với luật công. Nghĩa vụ thuế GTGT được hiểu là mức độ, khả năng xử sự cần phải có của các bên khi tham gia quan hệ thuế GTGT, được pháp luật quy định và được nhà nước bảo đảm thực hiện. Nội dung của nghĩa vụ thuế GTGT bao gồm:

- Các chủ thể phải tiến hành những xử sự nhất định để đáp ứng quyền của chủ thể bên kia, như để đáp ứng quyền thu thuế GTGT của nhà nước, đối tượng nộp thuế GTGT phải thực hiện các xử sự bắt buộc như đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế... ngược lại để đảm bảo quyền của đối tượng nộp thuế GTGT Nhà nước cũng phải thực hiện một số hành vi nhất định như khấu trừ thuế, hoàn thuế, xét miễn giảm thuế...
- Các chủ thể phải chịu trách nhiệm pháp lý khi không thực hiện hoặc thực hiện không đúng các xử sự bắt buộc về thuế GTGT mà pháp luật đã quy định.

Mức độ, khả năng xử sự cần phải có của các chủ thể đều được pháp luật quy định, vì vậy khi nói đến nghĩa vụ thuế GTGT là phải nói đến cơ sở pháp lý của nó. Ở Việt Nam qua khảo sát thực tiễn pháp lý, có thể thấy cơ sở pháp lý của nghĩa vụ thuế GTGT bao gồm:

- Hiến pháp: Hiến pháp là đạo luật cơ bản của Nhà nước, quy định những vấn đề chung nhất, cơ bản nhất của một nước, trong đó thuế là nghĩa

vụ cơ bản của công dân, vì vậy nghĩa vụ này trước hết được quy định trong hiến pháp. Hiến pháp năm 1992 của Nhà nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam tại Điều 80 quy định: "Công dân có nghĩa vụ đóng thuế và lao động công ích theo quy định của pháp luật".

- Luật thuế GTGT: xuất phát từ nguyên tắc thuế phải do luật định, không có Luật thuế thì không có nghĩa vụ thuế. Vì vậy Luật thuế GTGT là cơ sở pháp lý cơ bản của thuế GTGT.

- Nghị định của Chính phủ quy định chi tiết thi hành luật thuế GTGT.

- Thông tư của Bộ Tài chính và các Bộ khác có liên quan hướng dẫn thi hành luật thuế GTGT.

Các quy phạm pháp luật điều chỉnh các quan hệ thuế GTGT được thể hiện dưới các hình thức văn bản khác nhau và do nhiều cơ quan nhà nước có thẩm quyền ban hành, song cần phải khẳng định Luật thuế GTGT là cơ sở pháp lý làm phát sinh nghĩa vụ thuế GTGT, là bộ phận cơ bản có giá trị pháp lý chi phối các văn bản pháp luật khác trong hệ thống các văn bản pháp luật về thuế GTGT.

Như vậy, pháp luật thuế GTGT là hệ thống các quy phạm pháp luật điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thực hiện quyền và nghĩa vụ thuế GTGT.

Hệ thống các quy phạm pháp luật về thuế GTGT, căn cứ vào nội dung các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế GTGT mà các quy phạm pháp luật đó điều chỉnh có thể phân thành:

- Nhóm các quy phạm pháp luật về vật chất: nhóm các quy phạm pháp luật này điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh giữa các chủ thể nghĩa vụ thuế GTGT với nhà nước, bao gồm những quy định về phạm vi áp dụng thuế GTGT (đối tượng chịu thuế GTGT), phạm vi không thuộc diện áp dụng thuế GTGT (đối tượng không thuộc diện chịu thuế GTGT), đối

tượng nộp thuế; căn cứ và phương pháp tính thuế GTGT; khấu trừ thuế, hoàn thuế GTGT; đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế. Đây là bộ phận quy phạm pháp luật chủ yếu giữ vai trò quan trọng nhất trong pháp luật thuế GTGT.

- Nhóm các quy phạm pháp luật xác định nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm của cơ quan thuế trong việc quản lý và tiến hành thu thuế GTGT.

Ngoài ra hệ thống quy phạm pháp luật thuế GTGT còn được phân theo cấu trúc của pháp luật thuế GTGT, cụ thể gồm:

- Nhóm quy phạm pháp luật xác định phạm vi áp dụng thuế GTGT như đối tượng chịu thuế GTGT, đối tượng được miễn trừ thuế GTGT, đối tượng nộp thuế GTGT;

- Nhóm quy phạm pháp luật quy định việc tính thuế GTGT như căn cứ tính thuế, phương pháp tính thuế, khấu trừ thuế, hoàn thuế;

- Nhóm quy phạm pháp luật quy định đăng ký, kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế;

- Nhóm quy phạm pháp luật quy định xử lý vi phạm;

- v.v...

b. Sự cần thiết khách quan của pháp luật thuế giá trị gia tăng

Xuất phát từ đặc điểm, tính chất của các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thu nộp thuế GTGT là quan hệ bất bình đẳng, vì vậy phương pháp điều chỉnh của pháp luật thuế GTGT là phương pháp mệnh lệnh quyền uy. Theo phương pháp này các chủ thể tham gia quan hệ thuế GTGT có tư cách pháp lý không bình đẳng. Một bên trong mối quan hệ là các cơ quan nhà nước có quyền đơn phương ra các quyết định thuộc thẩm quyền thực hiện các quyền và nghĩa vụ theo quy định của pháp luật mà không cần sự thoả thuận của các chủ thể có nghĩa vụ thuế GTGT.

Việc điều chỉnh pháp luật thuế nói chung và thuế GTGT nói riêng là mang tính cần thiết khách quan, song cũng tồn tại nhiều ý kiến, quan điểm khác nhau. Sự khác nhau này do xuất phát từ góc độ của sự nhìn nhận vấn đề.

Ở góc độ kinh tế - tài chính, các nhà khoa học chủ yếu lý giải sự cần thiết phải điều chỉnh thuế bằng pháp luật ở khía cạnh chức năng và vai trò của thuế trong việc tạo lập, hình thành quỹ tiền tệ của nhà nước (quỹ ngân sách nhà nước), như thuế là công cụ chủ yếu huy động tập trung nguồn nhân lực vật chất cho nhà nước nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu cho nhà nước, là nguồn nuôi dưỡng của bộ máy nhà nước...

Ở góc độ pháp lý, các nhà khoa học thường lý giải sự cần thiết của điều chỉnh pháp luật thuế bằng việc khẳng định: thuế là một hiện tượng xã hội ra đời, tồn tại và phát triển gắn liền với sự ra đời, tồn tại và phát triển của nhà nước cũng như trong việc thực hiện các chức năng và nhiệm vụ của nhà nước; Việc ấn định các thứ thuế và trực tiếp thực hiện thu thuế là một trong những dấu hiệu cơ bản của nhà nước; Nộp thuế là quyền và nghĩa vụ cơ bản của công dân...

Tuy nhiên khi lý giải sự cần thiết khách quan của việc điều chỉnh pháp luật thuế nói chung và thuế GTGT nói riêng không thể không xem xét tính chất phức tạp của việc chuyển giao thuế cũng như đặc điểm, tính chất của quan hệ thuế. Qua đó ta xét tới một số vấn đề sau:

Thứ nhất, quan hệ thuế là những quan hệ xã hội phát sinh trong mối quan hệ với luật công. Đây là nét khác biệt của quan hệ thuế so với một số quan hệ xã hội khác, như quan hệ sở hữu, quan hệ hôn nhân. Những quan hệ này dù có pháp luật hay không có pháp luật thì vẫn hình thành, tồn tại và phát triển, sự có mặt của pháp luật có tác dụng định hướng cho sự phát triển của các quan hệ xã hội này phù hợp với ý chí của giai cấp cầm quyền trong xã hội. Nếu giả sử không có những hoạt động nhằm chuyển tải một

sắc thuế có tên thuế GTGT vào cuộc sống, tức không có sự điều chỉnh của pháp luật thì chắc chắn sẽ không có sự chuyển dịch của một bộ phận tài nguyên của xã hội vào trong tay nhà nước, chuyển dịch một bộ phận tài sản tư sang tài sản công. Chính trong quá trình chuyển dịch đó đã làm phát sinh các quan hệ xã hội nhất định như quan hệ giữa các chủ thể có nghĩa vụ thuế với các chủ thể có quyền thu thuế mà những quan hệ xã hội này được gọi là quan hệ thuế.

Thứ hai, quan hệ thuế là một loại quan hệ tài chính nhưng không được hình thành trên cơ sở bình đẳng thoả thuận giữa các bên như một số quan hệ tài chính khác (quan hệ huy động vốn, quan hệ bảo hiểm ...) mà được hình thành trên cơ sở quyền lực nhà nước. Giống như các quan hệ tài chính khác, bản chất quan hệ thuế là quan hệ tài sản. Chỉ khác là quan hệ tài sản này luôn luôn gắn liền với quyền lực nhà nước. Vì vậy một bên tham gia quan hệ thuế bao giờ cũng là cơ quan nhà nước có thẩm quyền (chủ thể này nhân danh nhà nước, đại diện cho nhà nước trực tiếp thiết lập, thực hiện các quyền và nghĩa vụ trên cơ sở quyền lực của nhà nước).

Thứ ba, chuyển giao quyền sở hữu thuế là chuyển giao số tiền mà các tổ chức, cá nhân có nghĩa vụ chuyển cho nhà nước thông qua việc điều tiết của công cụ thuế được quy định bằng luật. Quá trình chuyển giao này liên quan tới lợi ích kinh tế của nhiều tầng lớp dân cư trong xã hội, đặc biệt đối với thuế GTGT là một loại thuế gián thu đánh trên bình diện rộng, người chịu thuế không trực tiếp chuyển một phần tài sản thuộc quyền sở hữu của mình vào ngân sách nhà nước mà phải thông qua người thứ ba là người sản xuất kinh doanh (người nộp thuế GTGT), vì vậy việc xác định rõ ràng nghĩa vụ của người nộp thuế trong quá trình chuyển giao quyền sở hữu thuế GTGT cần phải được quy định bằng luật. Bởi quyền sở hữu thuế GTGT cần phải

được coi là chuyển giao cho nhà nước kể từ khi người mua hàng hoá, dịch vụ mua hàng. Vì vậy, hành vi chậm chuyển giao quyền sở hữu thuế GTGT của người cung cấp hàng hoá, dịch vụ cho Nhà nước được coi là hành vi chiếm dụng tài sản công.

Ngoài ra, sự ra đời pháp luật thuế GTGT còn xuất phát từ tính tiên tiến, khoa học của thuế GTGT cũng như sự phát của thuế GTGT đã trở thành hiện tượng phổ biến trên thế giới hiện nay. Mặt khác là do đòi hỏi tự thân của nền kinh tế thị trường cũng như yêu cầu hội nhập và xu thế toàn cầu hoá hiện nay.

1.2.2. Nội dung chủ yếu của pháp luật thuế giá trị gia tăng

1.2.2.1. Nhóm quy phạm quy định về đối tượng chịu thuế, đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng

a. Đối tượng chịu thuế giá trị gia tăng

Đối tượng chịu thuế GTGT phải bao quát hầu hết các hàng hoá, dịch vụ phát sinh từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng nhằm huy động một phần thu nhập của đại bộ phận người tiêu dùng trong xã hội vào ngân sách nhà nước. Theo quy định hiện hành, đối tượng chịu thuế GTGT là hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam (bao gồm cả hàng hóa, dịch vụ mua của tổ chức, cá nhân ở nước ngoài)[11, tr.1].

Như vậy, phạm vi chịu thuế GTGT ở Việt Nam rất rộng, bao gồm tất cả các hàng hoá, dịch vụ được sản xuất trong nước hoặc nhập khẩu phục vụ cho tiêu dùng trong nước. Hoạt động tiêu dùng trong nước có thể là tiêu dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, tiêu dùng cho các hoạt động không sản xuất kinh doanh hoặc tiêu dùng cá nhân. Tuy nhiên, thuế GTGT thực tế không đánh vào hàng hóa mà đánh vào từng quá trình luân chuyển hàng hóa, nói cách khác là thuế GTGT đánh vào hành vi tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ. Do

vậy, khi nào xuất hiện hành vi tiêu dùng hàng hóa, dịch vụ (mua bán, thuê...) thì sẽ phải chịu thuế và thời điểm xác định thuế giá trị gia tăng đối với hàng hoá là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hoá cho người mua, đối với dịch vụ là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

Ví dụ: sắt, thép được sản xuất trong nước cũng như nhập khẩu để tiếp tục sản xuất ra các sản phẩm khác hoặc đưa ngay vào công trình xây dựng thì đều thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

b. Đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng

Theo quy định của pháp luật, đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng là thể nhân hoặc pháp nhân có trách nhiệm nộp thuế cho nhà nước, bao gồm tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT ở Việt Nam, không phân biệt ngành nghề, hình thức, tổ chức kinh doanh (gọi chung là cơ sở kinh doanh) và tổ chức, cá nhân có nhập khẩu hàng hóa, mua dịch vụ thuộc diện chịu thuế GTGT (gọi chung là người nhập khẩu) đều là đối tượng nộp thuế GTGT. Thực tế thì người tiêu dùng cuối cùng mới là người nộp thuế GTGT nhưng do phần thuế GTGT đã được tính vào giá thành sản phẩm nên thực chất người bán là người thu khoản thuế này, sau đó người bán sẽ kê khai và nộp số thuế GTGT này vào NSNN. Như vậy, đặc điểm là loại thuế gián thu được thể hiện rõ ở khâu này và người bán hàng hoá, dịch vụ sẽ đóng vai trò là người nộp thay số thuế GTGT cho người tiêu dùng.

Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ bao gồm:

- Các tổ chức kinh doanh được thành lập và đăng ký kinh doanh theo Luật Doanh nghiệp, Luật Doanh nghiệp Nhà nước (hiện nay là Luật Doanh nghiệp năm 2005) và Luật Hợp tác xã;

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

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

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

1.2.2.2. Nhóm quy phạm quy định đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng

Theo nguyên tắc của thuế GTGT thì mọi hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng ở Việt Nam đều thuộc đối tượng chịu thuế GTGT nhằm đảm bảo cho quá trình luân chuyển khấu trừ thuế GTGT được đồng bộ, thống nhất, các hàng hoá, dịch vụ không được tiêu dùng tại Việt Nam không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT. Tuy nhiên, trong từng thời kỳ nhất định, Nhà nước cũng cần phải thực hiện một số chính sách kinh tế xã hội nhất định như: ưu tiên đối với một số hàng hoá phục vụ nhu cầu thiết yếu của các tầng lớp dân cư, chính sách đối với người có thu nhập thấp, chính sách khuyến khích đầu tư phát triển sản xuất, chính sách quốc phòng, an ninh, tính hiệu quả trong quản lý thuế và một số chính sách khác... Do vậy, pháp luật về thuế GTGT hiện hành quy định có 28 nhóm hàng hoá dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT. Các hàng hoá dịch vụ này thường có một số tính chất cơ bản sau đây:

- Hàng hoá, dịch vụ mang tính chất thiết yếu phục vụ nhu cầu đời sống cộng đồng, không mang tính chất kinh doanh như: hoạt động văn hoá, triển lãm và thể dục, thể thao không nhằm mục đích kinh doanh; phát sóng phát thanh, truyền hình theo chương trình bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước...

- Hàng hoá, dịch vụ thuộc các hoạt động được ưu đãi vì mục tiêu xã hội, nhân đạo, ví dụ như: hàng hóa nhập khẩu trong các trường hợp sau: hàng viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại; quà tặng cho cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân...

- Hàng hoá, dịch vụ của một số ngành cần khuyến khích phát triển như:

+ Sản xuất nông nghiệp: sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thuỷ sản, hải sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường của tổ chức, cá nhân tự sản xuất, đánh bắt bán ra; sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng; sản phẩm muối. Các sản phẩm này khó hạch toán doanh thu và thuế GTGT đầu ra, đầu vào, nếu đánh thuế thì chi phí quản lý hành chính thuế của ngành thuế và chi phí tuân thủ của người nộp thuế lớn, gây ra không hiệu quả về mặt xã hội.

+ Chuyển giao công nghệ; phần mềm máy tính, nhằm khuyến khích phát triển công nghệ phần mềm, là yếu tố quan trọng để tăng năng suất, hiệu quả sản xuất kinh doanh.

- Hàng hoá nhập khẩu nhưng thực chất không phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh và tiêu dùng tại Việt Nam như: hàng chuyển khẩu, quá cảnh, mượn đường qua Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng xuất khẩu, tái nhập khẩu...

- Hàng hoá, dịch vụ khó xác định giá trị tăng thêm, do đó khó xác định được thuế GTGT như: dịch vụ tín dụng, quỹ đầu tư, hoạt động kinh doanh chứng khoán; bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm học sinh, bảo hiểm vật nuôi, bảo hiểm cây trồng và các loại bảo hiểm không nhằm mục đích kinh doanh...

- Hàng hoá mang tính chất phục vụ nhu cầu đặc biệt của Nhà nước hoặc cần bảo mật như: vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ an ninh quốc phòng, dự trữ quốc gia...

- Hàng hoá, dịch vụ khác thuộc diện không chịu thuế khác như: hàng hóa, dịch vụ của cá nhân kinh doanh có mức thu nhập thấp nhằm bảo đảm đời sống tối thiểu của người sản xuất nhỏ...

1.2.2.3. Nhóm quy phạm quy định về căn cứ tính thuế và phương pháp tính thuế giá trị gia tăng

Căn cứ tính thuế GTGT là: giá tính thuế và thuế suất [11, tr.4].

a. Giá tính thuế

Giá tính thuế là một căn cứ quan trọng để xác định số thuế GTGT phải nộp. Nguyên tắc chung xác định giá tính thuế GTGT là giá bán chưa có thuế GTGT được ghi trên hoá đơn bán hàng của người bán hàng, người cung cấp dịch vụ hoặc giá chưa có thuế GTGT được ghi trên chứng từ của hàng hoá nhập khẩu, cụ thể là:

- Đối với hàng hóa, dịch vụ do cơ sở sản xuất, kinh doanh bán ra hoặc cung ứng cho đối tượng khác: Giá tính thuế là giá bán chưa có thuế GTGT, bao gồm cả khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá hàng hóa, dịch vụ mà cơ sở kinh doanh được hưởng, trừ các khoản phụ thu và phí cơ sở kinh doanh phải nộp ngân sách nhà nước. Trường hợp cơ sở kinh doanh áp dụng hình thức giảm giá bán thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã giảm ghi trên hóa đơn.

- Đối với hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thì giá tính thuế GTGT là giá bán đã có thuế TTĐB nhưng chưa có thuế GTGT.

- Đối với hàng hóa nhập khẩu thì giá tính thuế GTGT là giá nhập khẩu tại cửa khẩu cộng (+) với thuế nhập khẩu (nếu có) cộng (+) thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có). Trường hợp hàng hóa nhập khẩu được miễn, giảm thuế nhập khẩu thì giá tính thuế GTGT là giá hàng hoá nhập khẩu cộng (+) với thuế nhập khẩu cộng (+) thuế TTĐB (nếu có). Thuế nhập khẩu và thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có) được xác định theo mức thuế phải nộp sau khi đã được miễn, giảm.

Thời điểm để xác định giá tính thuế GTGT là thời điểm cơ sở kinh doanh đã chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hoá, dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

Giá tính thuế của một số trường hợp khác như: [11, tr.4-5]

- Đối với sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, biếu, tặng hoặc để trả thay lương: giá tính thuế GTGT được xác định theo giá tính thuế của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại cùng thời điểm phát sinh các hoạt động này. Các nghiệp vụ kinh tế nói trên, mặc dù không có nghiệp vụ thanh toán tiền hàng nhưng thực chất đó là những hoạt động mua, bán "kép", trong đó doanh nghiệp vừa là người bán hàng vừa là người mua hàng (mua để trao đổi, biếu tặng, trả lương...). Do vậy, các hoạt động phải bị đánh thuế GTGT, tuy nhiên do không xác định được giá bán nên khi xác định giá tính thuế GTGT phải căn cứ giá tính thuế của hàng hoá, dịch vụ cùng loại hoặc tương tự tại thời điểm phát sinh các hoạt động này. Quy định này đảm bảo cho giá tính thuế GTGT phù hợp với giá cả của sản phẩm cùng loại, tương tự trên thị trường, tránh tình trạng cơ sở kinh doanh hạ thấp giá để trốn thuế GTGT phải nộp.
- Đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cơ sở kinh doanh xuất để tiêu dùng không phục vụ cho sản xuất, kinh doanh hoặc cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT thì phải tính thuế GTGT đầu ra. Giá tính thuế tính theo giá bán của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại cùng thời điểm phát sinh. Nếu hàng hoá luân chuyển nội bộ như: xuất hàng hoá 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 thì không phải tính, nộp thuế GTGT.
- Đối với hàng hóa bán theo phương thức trả góp, trả chậm: giá tính thuế là giá bán trả một lần chưa có thuế GTGT của hàng hoá đó (không

bao gồm lãi trả góp, trả chậm), không tính theo số tiền trả góp, trả chậm từng kỳ.

Quy định này xuất phát từ bản chất kinh tế của giá cả hàng hoá là toàn bộ các giá trị của những yếu tố cấu thành nên hàng hoá từ lúc sản xuất đến lúc tiêu thụ (như giá trị nguyên vật liệu, chi phí tiền công, khấu hao TSCĐ và các chi phí khác). Như vậy, trong giá của hàng hoá, dịch vụ sẽ không bao gồm những khoản chi phí không liên quan đến việc sản xuất và tiêu thụ hàng hoá, dịch vụ đó. Khoản lãi trả chậm thực chất là một khoản chi phí không liên quan đến việc sản xuất và tiêu thụ hàng hoá, dịch vụ, do vậy khoản lãi trả chậm này phải được loại trừ khỏi giá bán cũng như giá tính thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ sản xuất trong nước, nhập khẩu.

- Đối với gia công hàng hóa: giá tính thuế là giá gia công chưa có thuế GTGT, bao gồm: tiền công, tiền nhiên liệu, động lực, vật liệu phụ và các chi phí khác để gia công do bên nhận gia công phải chịu.

- Đối với dịch vụ hưởng tiền công hoặc tiền hoa hồng: giá tính thuế là tiền công, tiền hoa hồng được hưởng chưa có thuế GTGT.

- Đối với hàng hóa, dịch vụ có tính đặc thù dùng các chứng từ như tem bưu chính, vé cước vận tải, vé xổ số kiến thiết... ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT. Giá chưa có thuế GTGT được xác định theo công thức:

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

b. Thuế suất

Thuế suất thể hiện mức độ động viên của Nhà nước trên một đơn vị của đối tượng chịu thuế. Số lượng các mức thuế suất thuế GTGT là cơ sở đảm bảo công bằng trong điều tiết thu nhập nhưng vẫn phải giảm thiểu chi phí chấp hành luật, không làm bóp méo hành vi và quyết định tiêu dùng.

Trên thế giới có 2 xu hướng áp dụng thuế suất thuế GTGT là:

- Cơ chế một thuế suất có ưu điểm là kỹ thuật tính và nộp thuế đơn giản, hạn chế được các trường hợp gian lận trốn thuế, phù hợp với các nước có trình độ quản lý thuế thấp vì ở các nước này ý thức tự giác của người nộp thuế chưa cao, trình độ cán bộ thuế cũng như các điều kiện kỹ thuật thu thuế còn hạn chế. Tuy vậy nó lại không đảm bảo tính công bằng đối với thu nhập của người tiêu dùng.

- Cơ chế đa thuế suất khắc phục được tính chất luỹ thoái của thuế GTGT, tuỳ theo tính chất thiết yếu, thông dụng hay xa xỉ của hàng hoá, dịch vụ mà áp dụng mức thuế cho phù hợp. Áp dụng cơ chế này đảm bảo tính công bằng đối với thu nhập của người tiêu dùng nhưng lại có nhược điểm là kỹ thuật tính và thu thuế phức tạp, đòi hỏi trình độ, ý thức tự giác của người nộp thuế phải cao, trang bị kỹ thuật thu thuế phải hiện đại.

Luật thuế GTGT của Việt Nam có hiệu lực thi hành từ 1/1/1999 quy định bốn mức thuế suất (0%, 5%, 10% , 20%); sau một thời gian áp dụng và để hoàn thiện Luật đã được điều chỉnh, hiện nay luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 chỉ còn ba mức thuế suất là 0%, 5% và 10%. Trong đó:

- Mức thuế suất 0% được áp dụng với hàng hoá và dịch vụ xuất khẩu. Thực chất là không thu thuế GTGT thông qua việc hoàn toàn bộ số thuế GTGT đầu vào của hàng hoá xuất khẩu, nhằm khuyến khích và nâng cao khả năng cạnh tranh trên thị trường quốc tế, thúc đẩy phát triển sản xuất trong nước. Cụ thể là:

+ Hàng hoá xuất khẩu bao gồm: xuất khẩu ra nước ngoài (kể cả uỷ thác xuất khẩu), bán cho doanh nghiệp chế xuất và các trường hợp được coi là xuất khẩu: hàng hoá gia công chuyển tiếp, các hoạt động đại lý mua, bán, gia công hàng hoá với nước ngoài, xuất khẩu tại chỗ theo quy định của pháp luật thương mại về hoạt động mua, bán hàng hoá quốc tế, hàng hoá xuất khẩu để bán tại hội chợ, triển lãm ở nước ngoài.

+ Dịch vụ xuất khẩu và dịch vụ cung cấp cho doanh nghiệp chế xuất để sử dụng cho sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp chế xuất, trừ các dịch vụ sử dụng cho tiêu dùng cá nhân (dịch vụ vận chuyển đưa đón công nhân, cung cấp suất ăn cho công nhân của doanh nghiệp chế xuất...). Trong đó dịch vụ xuất khẩu là dịch vụ được cung cấp trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài và được tiêu dùng ngoài Việt Nam nếu có đủ điều kiện: cơ sở cung cấp dịch vụ phải có hợp đồng ký với người mua ở nước ngoài theo quy định của Luật Thương mại và người mua thanh toán tiền dịch vụ cho cơ sở cung cấp dịch vụ tại Việt Nam.

Hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu ở trên bao gồm cả hàng hoá gia công xuất khẩu; hoạt động xây dựng, lắp đặt các công trình ở nước ngoài và công trình của doanh nghiệp chế xuất; hàng hoá bán cho cửa hàng miễn thuế; hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT xuất khẩu.

- Mức thuế suất 5% áp dụng cho hàng hoá, dịch vụ thiết yếu phục vụ cho sản xuất, tiêu dùng và cần được ưu đãi, có thể chia ra các nhóm sau:

+ Hàng hoá, dịch vụ thiết yếu cho đời sống xã hội như: nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt; thuốc chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi; in các sản phẩm như báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học kỹ thuật, sách in bằng chữ dân tộc và tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động...

+ Nguyên liệu và các phương tiện phục vụ trực tiếp cho sản xuất cho các lĩnh vực: nông nghiệp, y tế, giáo dục, khoa học-kỹ thuật, nhằm thực hiện chính sách xã hội, khuyến khích đầu tư sản xuất như: phân bón; quặng để sản xuất phân bón; thuốc trừ sâu bệnh và chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng; sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi...

- Mức thuế suất 10% áp dụng cho các hàng hoá, dịch vụ thông thường không nằm trong diện chịu các mức thuế suất nói trên và danh mục không áp

thuế GTGT như: sản phẩm điện tử; dầu mỏ, khí đốt; sản phẩm may mặc; xây dựng, lắp đặt; dịch vụ tư vấn… Đặc biệt, nhóm hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB, thuế BVMT cũng chịu thuế GTGT 10%. Quy định này nhằm đảm bảo tính liên hoàn giữa các khâu trong quá trình sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ, tạo điều kiện để cơ sở sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế TTĐB, thuế BVMT được khấu trừ thuế GTGT đầu vào, giảm chi phí và nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp, tăng khả năng cạnh tranh của hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, ổn định nguồn thu cho NSNN.

Nếu cơ sở sản xuất kinh doanh nhiều loại hàng hoá dịch vụ chịu các mức thuế suất khác nhau thì phải tổ chức hạch toán riêng doanh thu từng loại hàng hoá, dịch vụ kinh doanh theo từng mức thuế suất quy định đối với mỗi loại hàng hoá dịch vụ. Nếu không hạch toán được như vậy thì doanh nghiệp phải tính thuế GTGT theo mức thuế cao nhất của hàng hoá mà cơ sở có sản xuất kinh doanh trên tổng doanh thu của tất cả hàng hoá bán ra trong kỳ. Quy định này nhằm mục đích thúc đẩy các doanh nghiệp tăng cường hạch toán kế toán, sử dụng hoá đơn chứng từ theo đúng quy định, chống trốn lậu thuế.

c. Phương pháp tính thuế

Thực tế ở Việt Nam, những điều kiện để áp dụng một phương pháp tính thuế duy nhất là phương pháp khấu trừ còn thiếu, nên Luật thuế GTGT quy định việc tính thuế GTGT phải nộp có thể thực hiện bằng một trong 2 phương pháp: phương pháp khấu trừ và phương pháp tính trực tiếp trên GTGT.

Về phương pháp khấu trừ thuế

- Đối tượng áp dụng là các đơn vị, tổ chức kinh doanh, doanh nghiệp thành lập theo Luật Doanh nghiệp Nhà nước (nay là Luật Doanh nghiệp năm 2005), Luật Doanh nghiệp, Luật Hợp tác xã, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước

ngoài và các đơn vị, tổ chức kinh doanh khác được áp dụng phương pháp khấu trừ theo hướng dẫn của Bộ Tài chính.

Thuế GTGT phải nộp được tính theo công thức:

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

** Xác định thuế GTGT đầu ra:*

Thuế GTGT đầu ra = Giá tính thuế của hàng hoá, dịch vụ chịu thuế bán ra x Thuế suất thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ đó

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

** Xác định thuế GTGT đầu vào:*

- Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ được xác định bằng cách căn cứ vào tổng số thuế GTGT ghi trên hoá đơn GTGT mua hàng hoá, dịch vụ (bao gồm cả tài sản cố định), số thuế GTGT ghi trên chứng từ nộp thuế của hàng hoá nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài theo hướng dẫn của Bộ Tài chính. Trường hợp hàng hoá, dịch vụ mua vào là loại được dùng chứng từ đặc thù ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT thì cơ sở được căn cứ vào giá đã có thuế và phương pháp tính quy định để xác định giá không có thuế và thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

- Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ được xác định theo các nguyên tắc cơ bản sau:

+ Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ là thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT.

+ Thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mua vào dùng đồng thời cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế GTGT thì chỉ được khấu trừ số thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT; số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được tính vào chi phí của hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT.

+ Thuế GTGT đầu vào hàng hoá, tài sản cố định mua vào bị tổn thất, bị hỏng do thiên tai, hoả hoạn, tai nạn bất ngờ, mất trộm nếu xác định được tổ chức, cá nhân có trách nhiệm phải bồi thường thì thuế GTGT đầu vào của số hàng hoá này được tính vào giá trị hàng hoá tổn thất phải bồi thường, không được khấu trừ.

+ Thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ được khấu trừ phát sinh trong tháng nào được kê khai khấu trừ khi xác định số thuế phải nộp của tháng đó, không phân biệt đã xuất dùng hay còn để trong kho.

+ Đối với hộ kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp trên GTGT được chuyển sang nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế, được khấu trừ thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ mua vào phát sinh kể từ tháng được áp dụng nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế; đối với hàng hoá, dịch vụ mua vào trước tháng được áp dụng nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế thì không được tính khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

+ Hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu được khấu trừ, hoàn thuế GTGT phải có đủ điều kiện sau: có hợp đồng bán hàng hoá, gia công hàng hoá, cung ứng dịch vụ cho tổ chức, cá nhân nước ngoài; có Tờ khai hải quan hàng xuất khẩu

có xác nhận của cơ quan hải quan đã xuất khẩu; thực hiện thanh toán qua Ngân hàng và các hình thức thanh toán khác theo quy định; có hoá đơn phù hợp.

- Cơ sở kinh doanh không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với các hoá đơn GTGT sử dụng không đúng quy định của pháp luật như:

+ Hoá đơn GTGT không ghi thuế GTGT (trừ trường hợp đặc thù được dùng hoá đơn GTGT ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT);

+ Không ghi hoặc ghi không đúng tên, địa chỉ, mã số thuế của người bán nên không xác định được người bán;

+ Hoá đơn, chứng từ nộp thuế GTGT giả, hoá đơn bị tẩy xoá, hoá đơn khống (không có hàng hoá, dịch vụ kèm theo);

+ Hoá đơn ghi giá trị không đúng giá trị thực tế của hàng hoá, dịch vụ mua, bán hoặc trao đổi...

Về phương pháp tính thuế GTGT trực tiếp trên giá trị gia tăng

- Đối tượng áp dụng là: cá nhân sản xuất, kinh doanh là người Việt Nam chưa đáp ứng được đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn chứng từ; tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh ở Việt Nam không thuộc các hình thức đầu tư theo Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam chưa thực hiện đầy đủ các điều kiện về kế toán, hoá đơn chứng từ để làm căn cứ tính thuế theo phương pháp khấu trừ thuế; cơ sở kinh doanh mua, bán vàng, bạc, đá quý, ngoại tệ.

** Xác định thuế GTGT phải nộp*

$$\text{Số thuế GTGT phải nộp} = \text{GTGT của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế} \times \text{Thuế suất thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ đó}$$

Có 3 cách xác định GTGT của hàng hoá, dịch vụ chịu thuế:

- Đối với cơ sở kinh doanh đã thực hiện đầy đủ việc mua, bán hàng hoá, dịch vụ có hoá đơn, chứng từ, ghi chép sổ sách kế toán:

GTGT của hàng hoá, dịch vụ bán ra = Doanh số của hàng hoá, dịch vụ bán ra - Giá vốn của hàng hoá, dịch vụ bán ra

Trường hợp cơ sở kinh doanh không hạch toán được doanh số vật tư, hàng hoá, dịch vụ mua vào dùng cho sản xuất kinh doanh đối với số hàng hoá và dịch vụ bán ra thì giá vốn của hàng hoá, dịch vụ bán ra xác định như sau:

Giá vốn hàng bán ra = Doanh số tồn đầu kỳ + Doanh số mua trong kỳ - Doanh số tồn cuối kỳ

Cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp tính thuế trực tiếp trên GTGT không được tính giá trị tài sản mua ngoài, đầu tư, xây dựng làm TSCĐ vào giá vốn của hàng hoá, dịch vụ để tính GTGT. Khoản giá trị này sẽ được tính vào cơ cấu vốn cố định của doanh nghiệp.

- Đối với cơ sở kinh doanh đã thực hiện đầy đủ hoá đơn, chứng từ bán hàng hóa, dịch vụ, xác định được đúng doanh số bán hàng hóa, dịch vụ theo hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ nhưng không có đủ hoá đơn mua hàng hóa, dịch vụ:

GTGT của hàng hoá, dịch vụ = Doanh số x Tỷ lệ (%) GTGT tính trên doanh số

- Đối với cá nhân (hộ) kinh doanh chưa thực hiện hoặc thực hiện chưa đầy đủ hoá đơn mua, bán hàng hoá, dịch vụ thì cơ quan thuế căn cứ vào tình hình kinh doanh của từng hộ ấn định mức doanh số tính thuế:

GTGT của hàng hoá, dịch vụ = Doanh số do cơ quan thuế ấn định x Tỷ lệ (%) GTGT tính trên doanh số

Việc Luật thuế GTGT quy định phương pháp tính thuế GTGT phải nộp đối với các trường hợp nói trên, xuất phát từ lý do sau đây:

- Trong giá bán hàng hoá, dịch vụ của các cơ sở kinh doanh nói trên đã bao gồm thuế GTGT thu hộ khách hàng, do vậy về nguyên tắc cơ sở phải nộp thuế GTGT cho NSNN.

- Trên thực tế do việc bán hàng không có hoá đơn hoặc có hoá đơn nhưng không đầy đủ nên không thể xác định chính xác số thuế GTGT phải nộp. Để tránh thất thu cho NSNN, đảm bảo công bằng giữa các đối tượng nộp thuế, luật thuế GTGT đã quy định việc xác định thuế GTGT phải nộp theo các phương pháp ấn định nói trên phù hợp với mức độ thực hiện chế độ hoá đơn chứng từ bán hàng hoá dịch vụ. Khi xác định số tiền thuế mà hộ kinh doanh phải nộp vào NSNN, cơ quan thuế phải tiến hành điều tra để xác định doanh số cho từng hộ kinh doanh.

** Xác định GTGT đối với một số ngành nghề kinh doanh như:*

- Đối với hoạt động sản xuất, kinh doanh bán hàng là số chênh lệch giữa doanh số bán với doanh số vật tư, hàng hoá, dịch vụ mua vào dùng cho sản xuất, kinh doanh.

- Đối với xây dựng, lắp đặt là số chênh lệch giữa tiền thu về xây dựng, lắp đặt công trình, hạng mục công trình trừ (-) chi phí vật tư nguyên liệu, chi phí động lực, vận tải, dịch vụ và chi phí khác mua ngoài để phục vụ cho hoạt động xây dựng, lắp đặt công trình, hạng mục công trình.

- Đối với các hoạt động kinh doanh khác là số chênh lệch giữa tiền thu về hoạt động kinh doanh trừ (-) giá vốn của hàng hoá, dịch vụ mua ngoài để thực hiện hoạt động kinh doanh đó.

Trường hợp chuyển đổi áp dụng các phương pháp tính thuế GTGT

Nếu đáp ứng đủ các điều kiện áp theo quy định thì người nộp thuế có thể chuyển đổi phương pháp tính thuế từ: phương pháp trực tiếp sang áp dụng tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, hoặc từ phương pháp trực tiếp

trên doanh thu sang áp dụng tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp trên giá trị gia tăng.

Trong thời hạn mười ngày làm việc kể từ ngày nhận được văn bản đề nghị chuyển đổi phương pháp tính thuế GTGT của người nộp thuế, cơ quan thuế có trách nhiệm kiểm tra và trả lời bằng văn bản cho người nộp thuế về việc đồng ý hay không đồng ý đề nghị của người nộp thuế. Người nộp thuế chỉ được thay đổi phương pháp tính thuế sau khi được cơ quan thuế đồng ý cho chuyển đổi phương pháp tính thuế.

Trường hợp không đáp ứng đủ các điều kiện quy định thì cơ quan thuế quản lý trực tiếp áp dụng biện pháp ấn định thuế phải nộp và ra thông báo chuyển sang phương pháp tính thuế thích hợp.

1.2.2.4. Nhóm quy phạm quy định về khấu trừ, hoàn thuế giá trị gia tăng và hóa đơn, chứng từ

a.Về khấu trừ thuế giá trị gia tăng

Cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế được khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng, nếu sử dụng đồng thời cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế thì chỉ được khấu trừ số thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế. Ngoài ra, thuế giá trị gia tăng đầu vào của hàng hoá, dịch vụ bán cho tổ chức, cá nhân sử dụng nguồn vốn viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại cũng được khấu trừ.

Thuế giá trị gia tăng đầu vào phát sinh trong tháng nào được kê khai, khấu trừ khi xác định số thuế phải nộp của tháng đó, nếu số thuế GTGT đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sai sót thì được kê khai, khấu trừ bổ sung trong thời gian tối đa là sáu tháng, kể từ thời điểm phát sinh sai sót.

Ngoài ra, để được khấu trừ thuế GTGT đầu vào thì cơ sở kinh doanh phải đáp ứng đủ một số điều kiện sau:

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

- Có chứng từ thanh toán qua ngân hàng đối với hàng hóa, dịch vụ mua vào, trừ hàng hoá, dịch vụ mua từng lần có giá trị dưới hai mươi triệu đồng.

b. Về hoàn thuế giá trị gia tăng

Hoàn thuế là nguyên lý tất yếu khi số thuế GTGT đầu vào lớn hơn số thuế GTGT đầu ra, do một số nguyên nhân sau:

- Hàng hóa, nguyên vật liệu mua vào còn tồn kho, sản phẩm hàng hóa sản xuất ra cũng còn tồn kho nhiều.

- Cơ sở SXKD đầu tư xây dựng, mua sắm tài sản lớn nhưng chưa đi vào sản xuất, chưa có sản phẩm hàng hóa bán ra hoặc bán ra rất ít.

- Sản phẩm hàng hóa xuất khẩu áp dụng thuế suất 0%.

- Thuế suất của nguyên vật liệu mua vào lớn hơn thuế suất hàng bán ra.

Ở Việt Nam hiện nay, Luật thuế GTGT quy định hoàn thuế GTGT được thực hiện với một số trường hợp sau:

- Cơ sở kinh doanh trong 3 tháng liên tục trở lên có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết. Việc quy định thời hạn như trên là để cơ sở kinh doanh có thể tự bù trừ thuế phải nộp của các tháng kế tiếp cho nhau, giảm bớt thủ tục vừa phải nộp vừa xin hoàn thuế đồng thời giảm bớt thủ tục hành chính và khối lượng công việc trong công tác quản lý giám sát của cơ quan thuế.

- Cơ sở kinh doanh trong tháng có hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu nếu có số thuế GTGT đầu vào của hàng hoá xuất khẩu phát sinh trong tháng chưa được khấu trừ từ 200 triệu đồng trở lên thì được xét hoàn thuế theo tháng.

- Đối với cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế có dự án đầu tư của cơ sở sản xuất đang trong giai đoạn đầu tư, chưa đi vào hoạt động, chưa đăng ký kinh doanh, đăng ký nộp thuế, Cơ sở kinh doanh lập hồ sơ hoàn thuế riêng cho dự án đầu tư theo từng năm, nếu có số thuế GTGT của hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho dự án đầu tư từ 200 triệu đồng trở lên được xét hoàn thuế.

- Các trường hợp hoàn thuế khác (hoàn thuế khi sáp nhập, hợp nhất, chia tách, giải thể, phá sản, chuyển đổi sở hữu; giao, bán, khoán, cho thuê doanh nghiệp Nhà nước có thuế GTGT nộp thừa…) được quy định cụ thể tại Thông tư số 06/2012/TT-BTC ngày 11/1/2012.

c. Về hóa đơn, chứng từ

Hoá đơn, chứng từ là những bằng chứng mang tính chất pháp lý phản ánh ghi nhận các quan hệ xã hội phát sinh giữa các chủ thể liên quan đến việc thực hiện nghĩa vụ thuế GTGT. Vì vậy bản thân chúng có ý nghĩa, vai trò hết sức quan trọng và điều này được thể hiện ở các phương diện cơ bản sau:

- Việc mua bán hàng hoá, dịch vụ phải có hoá đơn.

- Việc lập hoá đơn là trách nhiệm của người bán hàng hoá, dịch vụ. Hoá đơn là căn cứ kê khai tính thuế GTGT đầu ra và hạch toán doanh thu.

- Người mua có trách nhiệm lưu giữ hoá đơn, đây là căn cứ để kê khai khấu trừ thuế GTGT đầu vào và hạch toán chi phí sản xuất kinh doanh.

- Ngoài ra hoá đơn còn dùng để thanh quyết toán tài chính cho cơ quan, còn là bằng chứng về mua bán hàng hoá dịch vụ.

- Đối với mối quan hệ giữa cơ quan thuế và doanh nghiệp thì hoá đơn GTGT là chứng từ cơ sở ban đầu dùng để kê khai nộp thuế, khấu trừ, hạch toán chi phí thực tế phát sinh, hoàn thuế và xác định chi phí hợp lệ khi tính thuế.

Hiện nay, doanh nghiệp được phép tự in hoặc đặt in hóa đơn và tự thực hiện việc phát hành hoá đơn, cơ quan thuế chỉ phát hành hóa đơn lẻ, biên lai

thu phí, lệ phí theo luật định và có vai trò quản lý việc phát hành và sử dụng hoá đơn của đơn vị.

- Cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế khi bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ chịu thuế GTGT phải sử dụng hoá đơn GTGT, kể cả trường hợp bán hàng hóa, dịch vụ chịu thuế TTĐB (trừ trường hợp được dùng hoá đơn, chứng từ đặc thù ghi giá thanh toán là giá đã có thuế GTGT).
- Cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương pháp trực tiếp trên GTGT khi bán hàng hoá, dịch vụ phải sử dụng hoá đơn bán hàng thông thường.

Chương 2
THỰC TIỄN ÁP DỤNG PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NAM ĐỊNH

2.1. Tình hình chung

Từ khi pháp luật thuế GTGT được áp dụng vào thực tiễn, thay thế thuế GTGT cho thuế doanh thu trước đây, luật thuế GTGT đã được triển khai trên địa bàn tỉnh Nam Định nhanh chóng và hiệu quả. Bên cạnh việc tăng thu cho NSNN thì hiệu quả còn được thể hiện qua việc tuân thủ, chấp hành pháp luật của NNT, kích thích quá trình sản xuất hàng hoá, cung ứng dịch vụ, chuyển dịch cơ cấu ngành ngề sản xuất... Trong quá trình đó, chủ thể cơ bản tham gia vào quá trình này tại địa phương là cơ quan thuế và người nộp thuế. Trong đó:

2.1.1. Về phía cơ quan thuế

Cục thuế và các Chi cục thuế triển khai tuyên truyền, hướng dẫn người nộp thuế thực hiện đúng quy định về khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế GTGT, trả lời chính sách liên quan, tổ chức đối thoại trực tiếp với NNT, đề xuất những ý kiến vướng mắc gửi các cơ quan có thẩm quyền để xem xét, điều chỉnh, đồng thời thường xuyên kiểm tra, thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế GTGT của NNT. Tuy nhiên, công tác tuyên truyền mới chỉ tập trung ở một số thời điểm, cập nhật văn bản đăng tải lên website Cục thuế còn chậm và chưa đầy đủ. Công tác trả lời chính sách còn để kéo dài thời gian, trả lời chưa trúng ý của NNT dẫn tới hỏi nhiều lần cùng một nội dung. Công tác thanh tra, kiểm tra thuế phát hiện xử lý vi phạm chưa cao, số tiền truy thu thấp, không phát hiện được hành vi chuyển giá tại các doanh nghiệp có doanh thu cao nhưng nộp thuế rất thấp hoặc nộp thuế GTGT âm liên tục…

Số liệu thanh tra thuế, kiểm tra thuế một số năm gần đây:

- Qua thanh tra của cơ quan thuế đã phát hiện và xử lý một số đơn vị như sau:

+ *Năm 2010*: Thanh tra 24 đơn vị, truy thu 1.180 triệu đồng, tiền phạt là 354 triệu đồng.

+ *Năm 2011*: Thanh tra 77 đơn vị, truy thu 13.689 triệu đồng, tiền phạt là 4.672 triệu đồng.

+ *Năm 2012*: Thanh tra 98 đơn vị, truy thu 17.530 triệu đồng, tiền phạt là 4.618 triệu đồng.

- Qua kiểm tra trước hoàn thuế, kiểm tra sau hoàn thuế GTGT.

Năm 2011: Số tiền truy thu gần bằng 1% số thuế GTGT đã hoàn.

- Kiểm tra sau hoàn thuế GTGT là 81 đơn vị trong đó: số tiền thuế truy thu là 1,8 tỷ đồng, tiền phạt là 477 triệu đồng.
- Kiểm tra trước hoàn thuế GTGT là 80 đơn vị trong đó: số thuế không được hoàn là 6,6 tỷ đồng, truy thu 41 triệu đồng và tiền phạt là 78 triệu đồng. Số tiền truy thu và tiền phạt phát sinh là do một số hoá đơn không đủ điều kiện được khấu trừ, làm giảm số thuế phải nộp.

Năm 2012: Số thuế truy thu gần bằng 1% số thuế GTGT đã hoàn, trong đó:

- Kiểm tra sau hoàn thuế GTGT là 129 đơn vị trong đó: số thuế truy thu là 6.9 tỷ đồng, tiền phạt là 750 triệu đồng.
- Kiểm tra trước hoàn thuế GTGT là 132 đơn vị trong đó: số thuế không được hoàn là 4.7 tỷ đồng, truy thu 133 triệu đồng và tiền phạt là 162 triệu đồng. Lý do như trên.

Kết quả trên cho thấy, bộ phận doanh nghiệp được hoàn thuế có ý thức tuân thủ pháp luật khá tốt. Tuy nhiên tỷ lệ kiểm tra sau hoàn thuế chưa phải là đầy đủ 100% số doanh nghiệp được hoàn thuế nên cần phải tiếp tục thực hiện tốt hơn nữa công tác kiểm tra sau hoàn để đảm bảo cho chính sách thuế được

tuân thủ, nâng cao ý thức của các doanh nghiệp và hạn chế tình trạng gian lận, trốn thuế.

2.1.2. Về phía người nộp thuế

Tuân thủ pháp luật về thuế GTGT và Luật quản lý thuế như: mở sổ sách kế toán để theo dõi, ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, hạch toán theo hình thức chứng từ ghi sổ, quản lý sổ sách kế toán theo quy định của chế độ kế toán hiện hành, mua bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ có chứng từ, hoá đơn và thanh toán theo đúng quy định. Bên cạnh đó, vẫn còn một số NNT chưa nắm được chính sách thuế nên chưa xác định được doanh thu chịu thuế, dẫn tới khai sai, khai thiếu thuế, trốn thuế, sử dụng hóa đơn bất hợp pháp…ảnh hưởng tới số tiền thuế phải nộp.

Tổng số tờ khai phải nộp năm 2012 là: 44.465 tờ, trong đó:

- Số tờ khai đã nộp: 42.707 tờ, đạt tỷ lệ 96% số tờ khai phải nộp Số TK nộp đúng thời hạn: 41.150 tờ, đạt 96% số tờ khai đã nộp
- Số tờ khai không nộp: 1.758 tờ, chiếm tỷ lệ 4%
- Số tờ khai lỗi: 501 tờ, chiếm tỷ lệ 1%

Qua đó, góp phần động viên tiền thuế của NNT vào NSNN đầy đủ, đúng thời gian quy định.

Bảng số 2.1: Số lượng người nộp thuế trên địa bàn tỉnh từ năm 2008 -2012

ĐVT: đối tượng

STT	Năm	Tổng số	Doanh nghiệp				Hộ KD	ĐTNN	Khác
			Cộng	CP	TNHH	DNTN			
1	**N. 2008**	**39.548**	3.429	1.151	1.639	639	33.628	19	2.021
2	**N. 2009**	**56.328**	4.146	1.390	2.065	691	37.945	19	13.765
3	**N. 2010**	**65.718**	4.770	1.599	2.423	748	46.204	19	14.272
4	**N. 2011**	**75.363**	5.413	1.798	2.818	797	51.623	26	17.839
5	**N. 2012**	**84.290**	5.860	1.926	3.112	822	54.447	28	23.480

(Nguồn: Cục thuế tỉnh Nam Định)

Trong những năm qua, số lượng NNT luôn biến động, trong đó: từ năm 2008-2012 thì số lượng công ty cổ phần tăng 67%, công ty TNHH tăng 90%, DNTN tăng 29%, DN đầu tư nước ngoài tăng 47% và khu vực NNT là hộ gia đình, cá nhân kinh doanh tăng 62%. Tổng chung tăng 113%. Như vậy, số lượng NNT năm 2012 tăng hơn 2 lần so với năm 2008. (Bảng số 2.1)

Đặc điểm người nộp thuế trên địa bàn:

- Số lượng NNT là hộ, cá nhân kinh doanh chiếm số lượng lớn so với tổng số NNT trên địa bàn. Khu vực doanh nghiệp đóng góp đáng kể vào số thu NNSN qua thuế GTGT nhưng chủ yếu vẫn là quy mô doanh nghiệp siêu nhỏ, nhỏ và vừa. Trong đó, số nộp tập trung chủ yếu ở một số ngành như xây dựng và sản xuất dệt may. Khu vực doanh nghiệp đầu tư nước ngoài chiếm số lượng nhỏ chủ yếu tập trung ở lĩnh vực sản xuất dệt may, gia công hàng may mặc xuất khẩu, nhưng việc sô nộp thuế GTGT phát sinh không cao (có dấu hiệu của việc chuyển giá), chủ yếu gia công hàng hóa nên giá trị gia tăng thấp.

- Hầu hết các doanh nghiệp đều thực hiện chế độ kê khai khấu trừ thuế, mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ có hóa đơn, chứng từ. Doanh nghiệp chủ yếu thường sử dụng hóa đơn đặt in. Tuy nhiên, vẫn còn tình trạng xuất hóa đơn chậm, xuất hóa đơn khống, gian lận trong việc lập bảng kê hàng hóa, dịch vụ để lợi dụng trốn thuế.

- Do quy mô doanh nghiệp nhỏ, chưa nắm vững kiến thức về kế toán, kê khai thuế nên thường xuyên kê khai nộp thuế không chính xác, ảnh hưởng đến số thuế phải nộp, trong đó có thể kể tới một số lỗi thường gặp như: kê khai, khấu trừ hóa đơn trên 20 triệu đồng không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng, xuất hóa đơn muộn so với thời điểm chuyển giao quyền sở hữu tài sản, xác định nhầm thuế suất.

2.2.Những hiệu quả tích cực khi áp dụng pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định

2.2.1. Đối với kinh tế địa phương

Thực hiện pháp luật thuế GTGT thúc đẩy sản xuất kinh doanh, lưu thông hàng hoá phát triển do thuế GTGT chỉ thu trên giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ qua các khâu sản xuất, lưu thông đến khâu tiêu dùng cuối cùng với hai phương pháp tính thuế (phương pháp khấu trừ thuế, và phương pháp trực tiếp). Do đó, khắc phục được nhược điểm của thuế doanh thu là thuế trùng lên thuế, thúc đẩy chuyên môn hoá, hợp tác sản xuất.

Thực hiện chế độ hoàn thuế đối với các doanh nghiệp thực hiện kê khai theo phương pháp khấu trừ trên cơ sở hoá đơn, chứng từ mua vào, bán ra. Tạo điều kiện cho các doanh nghiệp được thu hồi lại vốn sản xuất, đồng thời kích thích các doanh nghiệp kê khai, đóng thuế đúng thời hạn quy định.

Ngoài những hàng hoá, dịch vụ được Nhà nước miễn thuế, Nhà nước còn áp dụng hai mức thuế suất ưu đãi là 0% và 5% cho những hàng hoá, dịch vụ nhất định để khuyến khích sản xuất, lưu thông hàng hoá bên cạnh mức thuế suất phổ thông được áp dụng là thuế suất 10%.

Trong đó, để khuyến khích xuất khẩu, đại bộ phận hàng hoá xuất khẩu đều được áp dụng mức thuế suất 0%. Theo quy định của luật thuế GTGT hàng hoá xuất khẩu được hưởng thuế suất 0% tức là được hoàn toàn bộ số thuế GTGT nộp ở đầu vào, việc hoàn thuế GTGT đầu vào đối với hàng hoá thực chất là Nhà nước trợ giá cho hàng hoá xuất khẩu nên giúp cho doanh nghiệp xuất khẩu tập trung được nguồn hàng trong nước để xuất khẩu và có lợi thế hơn trước do giảm được giá vốn hàng xuất khẩu và vì thế góp phần tăng khả năng cạnh tranh với hàng hoá trên thị trường quốc tế.

Ngoài ra, mức thuế suất 5% được áp dụng đối với những hàng hoá, dịch vụ thuộc các lĩnh vực thiết yếu như nông nghiệp, lâm nghiệp, thuỷ sản,

hàng hoá thủ công mỹ nghệ... tạo điều kiện giảm giá thành sản phẩm kích thích tiêu dùng, đồng thời thu hút các nhà đầu tư tham gia sản xuất, kinh doanh thương mại trong các lĩnh vực hàng hoá, dịch vụ được ưu đãi về thế suất để tạo ra những ngành hàng mũi nhọn cho đất nước.

Bảng số 2.2: Thu ngân sách nhà nước trên địa bàn và hoàn thuế giá trị gia tăng giai đoạn 2008 - 2012

Đơn vị: tỷ đồng

Năm Chỉ tiêu	2008	2009	2010	2011	2012
1. Tổng thu NSNN trên địa bàn	**868**	**1.325**	**1.196**	**1.712**	**1.796**
Trong đó:					
- Thu từ thuế GTGT	**343**	**303**	**370**	**504**	**778**
- Tỷ lệ (%) trên tổng số thu	39,5	20,7	30,9	29,4	43,3
2. Hoàn thuế GTGT					
- Số thuế GTGT đã hoàn	**224**	**206**	**219**	**424**	**695**
- Tỷ lệ (%) / số thuế GTGT nộp NS	65,3	67	59,1	84,1	89,3

Nguồn: Cục thuế tỉnh Nam Định

Số thu từ thuế GTGT năm sau cao hơn năm trước, từ năm 2008-2012 thì trung bình tiền thuế GTGT chiếm tỷ lệ 32,8% tổng thu NSNN. Tiền thuế GTGT thu được năm 2012 gấp 2,2 lần năm 2008. Qua đó, thể hiện tầm quan trọng của thuế GTGT trong tổng thu NSNN trên địa bàn và sự phát triển thị trường của tỉnh qua từng năm.(Số liệu Bảng số 2.2)

2.2.2. Thuế giá trị gia tăng là nguồn thu quan trọng và ổn định của NS tỉnh, tăng cường tài chính quốc gia, đảm bảo nguồn lực để phát triển kinh tế - xã hội, xoá đói, giảm nghèo và củng cố an ninh, quốc phòng trên địa bàn tỉnh

- Năm 2008 số thu từ thuế GTGT là 343 tỷ đồng, chiếm 39,5% trong tổng thu NSNN trên địa bàn, đến năm 2012 con số này là 778 tỷ đồng

tương ứng là 43,3%. Số thu thuế GTGT chiếm tỷ lệ lớn trong tổng thu NSNN, bình quân 5 năm đạt 32,8% so tổng thu NSNN hàng năm. (Số liệu Bảng số 2.2)

- Vốn đầu tư phát triển so GDP tăng qua các năm: năm 2008 là 39,2% , năm 2009 là 43,9%, đến năm 2012 là 48,7%. (Số liệu Bảng số 2.3)

Bảng số 2.3: Tổng sản phẩm trên địa bàn (GDP) và vốn đầu tư phát triển Giai đoạn từ năm 2008 - 2012

Đơn vị: tỷ đồng

Năm / Chỉ tiêu	2008	2009	2010	2011	2012
1. GDP (Theo giá hiện hành)	12.260,4	14.809,1	19.675,0	22.356,1	24.703,5
2. Vốn đầu tư phát triển	4.811,2	6.498,4	7.434,0	9.293,0	12.033,0
3. Tỷ lệ (%) VĐT/GDP	39,2	43,9	37,8	41,6	48,7

Nguồn: Cục Thống kê tỉnh Nam Định

- Kim ngạch xuất khẩu hàng năm tăng cao cả về số tuyệt đối và tỷ lệ so với năm trước tốc độ tăng bình quân 5 năm là 14,1%. (Số liệu Bảng số 2.4)

Bảng số 2.4: Kim ngạch xuất khẩu giai đoạn 2008 - 2012

Đơn vị: triệu USD

Năm / Chỉ tiêu	2008	2009	2010	2011	2012
1. Kim ngạch xuất khẩu	64,3	92,3	22,5	225,7	253,4
2. Tỷ lệ (%) so với năm trước	24,3	17,0	15,7	101,4	112,3
3. Tốc độ tăng bình quân 5 năm: 14,1%					

Nguồn: Cục Thống kê tỉnh Nam Định

2.2.3. Đối với các doanh nghiệp

Thực thi pháp luật thuế GTGT đã góp phần thúc đẩy việc thực hiện pháp luật về kế toán, thuế của doanh nghiệp. Từ đó, nâng cao năng lực quản trị doanh nghiệp, hiện đại hoá và đổi mới phương thức quản lý thuế. Để thực hiện nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, doanh nghiệp cần thực hiện tốt chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ. Từ đó giúp doanh nghiệp hạch toán đầy đủ doanh thu, chi phí, xác định chính xác kết quả kinh doanh và nâng cao ý thức tự giác chấp hành pháp luật thuế của các đối tượng nộp thuế. Được hoàn lại số thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ, góp phần làm giảm chi phí giá vốn hàng bán, tăng lợi nhuận và tạo ra sự công bằng trong quá trình nộp thuế trong chuỗi vận hành từ sản xuất - lưu thông đến tiêu thụ hàng hoá, dịch vụ.

2.2.4. Đối với cơ quan thuế

Áp dụng pháp luật thuế GTGT vừa đặt ra yêu cầu, vừa tạo điều kiện để cơ quan thuế hiện đại hoá, đổi mới phương thức quản lý thuế (chuyển từ cơ chế cơ quan thuế trực tiếp tính thuế và ra thông báo nộp thuế sang cơ chế đối tượng nộp thuế tự tính, tự kê khai, nộp thuế theo thủ tục đơn giản, công khai, minh bạch; thực hiện phương pháp quản lý rủi ro: phân loại đối tượng nộp thuế trên cơ sở đó tập trung quản lý thanh tra, kiểm tra những đối tượng có hành vi gian lận về thuế). Theo cơ chế quản lý mới này, cơ quan thuế có điều kiện tổ chức lại bộ máy theo chức năng, tập trung vào việc thực hiện các chức năng chính như tuyên truyền, cung cấp dịch vụ hỗ trợ cho đối tượng nộp thuế, quản lý nợ và thanh tra, kiểm tra, đồng thời tạo điều kiện cho việc ứng dụng công nghệ thông tin vào tất cả các khâu trong quá trình quản lý thuế, góp phần nâng cao hiệu quả công tác quản lý thuế.

2.2.5. Nguyên nhân đạt được những kết quả trên

Thứ nhất, thuế GTGT là một sắc thuế mới tiến bộ và có tính khoa học rất cao, việc áp dụng vào thực tế Việt Nam là hoàn toàn hợp lý với yêu cầu của phát triển và hội nhập.

Thứ hai, pháp luật thuế GTGT luôn được bổ sung, chỉnh lý kịp thời phù hợp với thực tiễn nên đã tạo điều kiện thuận lợi cho các đối tượng SXKD.

Thứ ba, các đối tượng trong nền kinh tế đã dần nâng cao những hiểu biết đầy đủ, sâu sắc hơn về thuế GTGT và pháp luật thuế GTGT.

Thứ tư, cơ quan thuế đã áp dụng một số biện pháp quản lý thuế GTGT có hiệu quả. Cụ thể:

- Áp dụng một số biện pháp quản lý thuế GTGT đầu ra:

+ Kiểm tra hoá đơn bán hàng của đơn vị, việc áp dụng thuế suất và tính thuế GTGT đầu ra có chính xác hay không, đồng thời kiểm tra đối chiếu số liệu giữa hoá đơn bán hàng với bảng kê khai hoá đơn, chứng từ hàng hóa bán ra; giữa bảng kê khai hoá đơn, chứng từ hàng hoá bán ra với số liệu trên sổ sách kế toán (sổ chi tiết bán hàng, sổ chi tiết doanh thu tiêu thụ)... của đơn vị đảm bảo nguyên tắc: doanh thu tính thuế trên tờ khai tính thuế GTGT và doanh thu trên bảng kê hoá đơn, chứng từ hàng hoá bán ra phải khớp đúng với doanh thu ở các tài khoản kế toán có liên quan (tài khoản doanh thu, tài khoản thu nhập tài chính khác); số liệu về thuế GTGT đầu ra trên bảng kê, tờ khai thuế GTGT phải khớp với số liệu hạch toán ở các tài khoản kế toán có liên quan (tài khoản thuế GTGT đầu ra, tài khoản doanh thu, thu nhập).

+ Kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa hoá đơn, chứng từ, tờ khai thuế và sổ sách kế toán của đơn vị; qua kiểm tra sẽ phát hiện được các trường hợp tính sai thuế, tính thiếu thuế, hạch toán doanh thu nhưng không kê khai thuế để làm giảm thuế GTGT đầu ra. Ngoài ra còn phải kiểm tra, đối chiếu số liệu trên các sổ thành phẩm, hàng hoá, với các tài khoản thanh toán, công nợ, các tài khoản tiền gửi, tiền mặt... để phát hiện những trường hợp bán hàng hoá, dịch vụ nhưng không hạch toán doanh thu tính thuế, vừa làm giảm thuế GTGT phải nộp, vừa làm giảm thu nhập chịu thuế để tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Áp dụng một số biện pháp quản lý thuế GTGT đầu vào:

+ Kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ; giữa hoá đơn hàng hoá, dịch vụ mua vào và số liệu hạch toán trên sổ kế toán của đơn vị để phát hiện các trường hợp nhầm lẫn, một hoá đơn kê khai nhiều lần... Khi kiểm tra, đối chiếu cần lưu ý nguyên tắc: số liệu thuế GTGT ghi trên hoá đơn hàng hoá, dịch vụ mua vào phải khớp đúng với số liệu hạch toán trên tài khoản Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ; đơn vị hạch toán thuế GTGT đầu vào phải đồng thời hạch toán giá trị vật tư, hàng hoá mua vào trên các tài khoản nguyên liệu, vật liệu, tài khoản chi phí bán hàng, tài khoản chi phí quản lý doanh nghiệp, tài khoản chi phí sản xuất chung.

+ Kiểm tra hoá đơn, chứng từ; qua kiểm tra đã phát hiện được các trường hợp sử dụng các hoá đơn, chứng từ bất hợp pháp để kê khai khấu trừ thuế, việc sử dụng hàng hoá mua vào sai mục đích, không hạch toán chi phí mà chỉ kê khai để khấu trừ thuế nhằm gian lận tiền thuế.

+ Cơ quan thuế đã phối hợp với các cơ quan quản lý Nhà nước có liên quan để có quy định chặt chẽ trong việc quản lý giá, niêm yết giá, chống chuyển giá, việc thanh toán qua Ngân hàng.

2.3.Những bất cập, tồn tại trong quá trình áp dụng pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định

Bên cạnh những thành tựu mà pháp luật thuế GTGT mang lại là nguồn thu bổ sung quan trọng vào NSNN, góp phần làm minh bạch hoạt động kinh doanh các doanh nghiệp đặc biệt là việc quản lý hoá đơn chứng từ, tăng ý thức chấp hành pháp luật thuế của người nộp thuế…Tuy nhiên, pháp luật thuế GTGT chưa thực sự hoàn chỉnh và còn gây ra những khó khăn trong quá trình hoạt động kinh doanh cho người nộp thuế và cả cơ quan thuế, cụ thể như sau:

2.3.1. Bất cập của các quy định về đối tượng nộp thuế và đối tượng chịu thuế

2.3.1.1. Về đối tượng nộp thuế

- Tại khoản 25 Điều 5 Luật thuế GTGT có quy định: hàng hóa, dịch vụ của cá nhân kinh doanh có mức thu nhập bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu chung áp dụng đối với tổ chức, doanh nghiệp trong nước. Quy định trên thể hiện rõ chính sách ưu đãi của Nhà nước miễn thuế GTGT đối với những hộ, cá nhân kinh doanh có thu nhập thấp nhưng do thực hiện lộ trình cải cách tiền lương và trước yêu cầu đơn giản, hiện đại hoá công tác quản lý thuế đã đặt ra yêu cầu sửa đổi thì việc căn cứ vào thu nhập theo mức lương tối thiểu chưa phù hợp với bản chất của thuế GTGT (đối tượng chịu thuế GTGT là hàng hoá, dịch vụ). Thực tế, mức lương tối thiểu được phân loại theo 4 vùng, được điều chỉnh thường xuyên hàng năm với mức tăng theo lộ trình cải cách tiền lương. Trong khi đó Luật quản lý thuế quy định người nộp thuế phải tự xác định nghĩa vụ thuế nên với sự điều chỉnh thường xuyên mức tiền lương, các hộ kinh doanh không thể tự xác định được có thuộc đối tượng phải kê khai nộp thuế GTGT hay không.

- Đối tượng nộp thuế là các hộ, cá nhân kinh doanh rất khó thống kê con số cụ thể nên số đối tượng này hàng năm không ổn định, dễ thay đổi. Hơn nữa doanh số bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ rất khó xác định do không có hoá đơn, chứng từ khi cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho nên các chủ yếu áp dụng hình thức ấn định thuế. Số thuế phải nộp không phải dựa trên doanh thu mà theo quy trình ngược, nghĩa là cán bộ thuế và người nộp thuế thoả thuận sẽ ấn định số thuế phải nộp trước sau đó mới tính ra doanh thu trên sổ sách để hợp thức hóa khoản thu. VD: một người bán rau hàng tháng phải nộp 50.000 đồng tiền thuế. Như vậy, doanh thu hàng tháng sẽ là: 50.000/10%/7% = 7.142.858 đồng. Nhưng thực tế, hàng tháng người

này thực nộp 140.000 đồng và doanh thu hàng tháng là: 7.142.858 x 140.000/50.000 = 20.000.000 đồng. Doanh số như vậy là khó thực hiện đối với hộ bán hàng nhỏ lẻ. Do đó, không phản ánh đúng doanh thu và số thuế phải nộp cũng như tính tuân thủ pháp luật không cao. Một số nguyên nhân của tình trạng trên là do:

+ Người nộp thuế chưa ý thức được quyền lợi của mình trong việc tính đúng doanh thu làm căn cứ xác định số thuế phải nộp.

+ Khó xác định được số lượng và doanh thu của đối tượng nộp thuế.

+ Chi phí quản lý phát sinh lớn trong khi số thu không cao vào không ổn định.

+ Ý thức chấp hành của cán bộ thuế chưa cao.

Vì thế, việc thực hiện luật thuế là không đúng quy định. Số thu không phản ánh tình trạng kinh doanh, lại làm tăng chi phí quản lý cả về con người và ngân sách. Do cách tính này mang tính bình quân nên rất dễ xảy ra tình trạng không công bằng khi đối tượng nộp thuế phát sinh doanh thu thấp dẫn đến số thuế phải nộp thấp hơn mức thuế ấn định, trong khi những đối tượng có mức doanh thu chịu thuế cao lại nộp thuế thấp do số thuế phải nộp đã được ấn định. Nhằm bảo đảm quản lý thuế có hiệu quả và khuyến khích kinh tế tư nhân, động viên các cá nhân, hộ gia đình làm giàu chính đáng, cần phân loại các đối tượng nộp thuế theo mức thu, tỷ lệ thu để vừa bảo đảm không bỏ sót nguồn thu, vừa nâng cao hiệu quả thu. Đảm bảo nguyên tắc: khoản thu thuế từ các đối tượng phải lớn hơn chi phí cơ quan thuế phải chi ra để thu thuế. Theo đó, cần tập trung quản lý thu đối với các hộ kinh doanh có mức doanh thu lớn.

2.3.1.2. Về đối tượng chịu thuế

- Luật thuế GTGT ở nước ta hiện nay quy định đối tượng chịu thuế GTGT là "hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam" [11, tr.1]. Quy định trên còn bộc lộ một số những bất cập là:

+ Thuế GTGT là thuế đánh vào hành vi tiêu dùng hàng hoá dịch vụ của người tiêu dùng cuối cùng, không đánh vào bản thân hàng hoá dịch vụ. Thuế GTGT phát sinh biểu hiện thông qua việc mua bán, trao đổi hàng hoá dịch vụ. Do vậy, hàng hoá, dịch vụ chưa được đưa vào lưu thông hoặc đang lưu kho thì chưa bị đánh thuế GTGT, trừ trường hợp người mua đã mua hàng hóa của cơ sở sản xuất để bán, thì việc lưu kho này đã phải chịu thuế đầu vào.

+ Sự kiện pháp lý làm phát sinh nghĩa vụ thuế GTGT là những hoạt động chịu thuế, không phải là bản thân hàng hoá, dịch vụ được sản xuất, kinh doanh hoặc tiêu dùng. Điều đó dẫn tới trường hợp một loại hàng hóa nếu được sử dụng vào các mục đích khác nhau thì không phải chịu thuế hoặc chịu thuế suất khác nhau. Ví dụ, nếu doanh nghiệp sản xuất mặt hàng thức ăn chăn nuôi để bán thì phải chịu thuế suất GTGT là 5%, nhưng nếu doanh nghiệp tiếp tục sử dụng thức ăn chăn nuôi đó để chăn nuôi gia súc, gia cầm do mình thực hiện thì không phải tính, nộp thuế GTGT.

- Luật thuế GTGT phân ra hai đối tượng chịu thuế và đối tượng không chịu thuế cũng chưa chính xác về khoa học. Bởi vì: đối tượng không chịu thuế là những đối tượng nằm ngoài phạm vi điều chỉnh của Luật thuế GTGT, nên về nguyên tắc sẽ không quy định trong luật. Tuy nhiên, những hàng hoá, dịch vụ được liệt kê tại Điều 5 Luật thuế GTGT năm 2008 là những đối tượng khi cung ứng thuộc diện chịu thuế GTGT (thuộc phạm vi điều chỉnh của luật) nhưng lại được miễn trừ thuế. Hệ quả là các chủ thể thực hiện bán hàng hoá, dịch vụ được miễn trừ này không phải tính, nộp thuế GTGT và cũng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

- Việc quy định đối tượng không thuộc diện chịu thuế hiện nay quá rộng, dẫn tới khó khăn trong quá trình khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Một số hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế được đưa vào luật nhằm thực hiện chính sách xã hội với đối tượng là người có thu nhập thấp, nhưng thực

khó để xác định hàng hoá, dịch vụ nào do người có thu nhập thấp cung cấp. Do đó, quy định này thực chất mang nhiều cảm tính, dễ để các đối tượng lợi dụng trốn thuế. Đây cũng là yếu điểm của việc áp dụng nhiều mức thuế suất GTGT hiện nay, trong khi với việc tuân thủ pháp luật của NNT chưa cao nên thường xẩy ra hiện tượng trốn thuế, hưởng chênh lệch thuế suất.

** Đối với hàng hoá, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế GTGT*

- Luật thuế giá trị gia tăng hiện hành quy định một số nhóm hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng. Đây là các hàng hoá, dịch vụ trước đây được miễn thuế doanh thu hoặc có mức thuế suất thuế doanh thu thấp (0,5%), quy định này là tiếp tục kế thừa Luật thuế doanh thu trước đây, phù hợp với điều kiện khi nền kinh tế nước ta trong giai đoạn đầu chuyển đổi và tạo điều kiện cho cơ sở kinh doanh có thời gian thích nghi với luật thuế mới. Tuy nhiên, trong tình hình hiện nay và thực hiện các cam kết quốc tế trong quá trình hội nhập, cần thiết phải rà soát lại một số hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế giá trị gia tăng để điều chỉnh cho phù hợp, cụ thể:

+ Đối với dịch vụ phục vụ công cộng về vệ sinh, thoát nước đường phố và khu dân cư cung cấp cho tổ chức, cá nhân bao gồm các hoạt động thu, dọn, vận chuyển, xử lý rác và chất phế thải; ... duy trì vệ sinh tại các nhà vệ sinh lưu động và thu gom, vận chuyển xử lý chất thải khác, đến nay, nhiều doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế đã tham gia vào việc cung cấp dịch vụ vệ sinh, thoát nước, xử lý chất thải mà không phân biệt được giữa dịch vụ công cộng về vệ sinh thoát nước đường phố với dịch vụ vệ sinh thoát nước cho tổ chức, cá nhân khác. Do vậy, việc không thuộc đối tượng chịu thuế làm các các cơ sở kinh doanh làm dịch vụ này không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào, làm tăng chi phí.

+ Một số nhóm hàng hoá, dịch vụ cần tiếp tục áp dụng không chịu thuế GTGT cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội của Việt Nam, bao gồm:

nhóm các mặt hàng sản phẩm nông nghiệp của tổ chức, hộ gia đình cá nhân tự sản xuất và bán ra; các dịch vụ xã hội cần thiết phục vụ chính sách phát triển con người, bao gồm: y tế, giáo dục, đào tạo; một số dịch vụ công như dịch vụ thoát nước đường phố và khu dân cư, duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng, phát sóng truyền thanh, truyền hình công cộng; nhóm các hàng phục vụ an ninh, quốc phòng được tài trợ từ Ngân sách Nhà nước, bao gồm các loại vũ khí, khí tài chuyên dụng phục vụ quốc phòng, an ninh; nhóm các hàng hoá nhập khẩu theo thông lệ quốc tế không thuộc diện chịu thuế GTGT như hàng viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại, hàng nhập khẩu theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao, tiêu chuẩn hành lý cá nhân...

- Tại Khoản 1, Điều 5 Luật GTGT 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 của tổ chức, cá nhân tự sản xuất, đánh bắt bán ra và ở khâu nhập khẩu" [11,tr.3] không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT. Nhưng đối với trường hợp doanh nghiệp chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản theo hình thức ký hợp đồng chăn nuôi với các hộ gia đình có tay nghề cao, doanh nghiệp chỉ cung cấp thuốc men, con giống, thức ăn, kỹ thuật chăn nuôi, còn hộ gia đình có trách nhiệm tổ chức nuôi, trao sản phẩm và được thanh toán tiền công thì khó xác định được doanh thu đó phải chịu thuế hay doanh thu của doanh nghiệp khi bán sản phẩm đó ra phải chịu thuế. Điều này chưa được làm rõ trong luật, gây ra các cách hiểu không nhất quán.

- Tại điểm c Khoản 4 Điều 3 Nghị định số 123/2008/NĐ-CP quy định chuyển nhượng vốn bao gồm việc 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 và các hình thức chuyển nhượng vốn khác theo quy định của pháp luật [3, tr.2]. Thực tế thì việc chuyển nhượng vốn cho doanh nghiệp khác đã bó hẹp đối tượng được hưởng

ưu đãi miễn thuế, vì bên cạnh những đối tượng được coi là doanh nghiệp thì còn rất nhiều các tổ chức kinh tế khác không là doanh nghiệp, có thể hình thành pháp nhân mới hoặc không hình thành pháp nhân mới cũng thuộc đối tượng nộp thuế GTGT. Ngoài ra, điều khoản này mới chỉ đề cập đến trường hợp chuyển nhượng vốn, tức là vốn đã được góp vào tổ chức kinh tế khác, chưa đề cập đến chuyển nhượng quyền góp vốn dẫn đến những đối tượng thuộc trường hợp này vẫn phải chịu thuế.

- Tại Khoản 6 Điều 3 Nghị định số 123/2008/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 giá trị gia tăng 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 [3,tr.2]. Từ quy định trên dẫn tới hai trường hợp

+ Nếu công trình thuộc đối tượng không chịu thuế, nghĩa là nguồn vốn khác góp dưới 50% tổng vốn sử dụng thì đơn vị thực hiện công trình không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào tương ứng với nguồn vốn khác được sử dụng.

+ Nếu công trình thuộc đối tượng chịu thuế, nghĩa là vốn do nhân dân đóng góp nhỏ hơn 50% tổng vốn sử dụng. Theo quy định thì đối tượng góp vốn là nhân dân thường là đối tượng không thuộc diện nộp thuế GTGT do không phải là chủ thể kinh doanh, cho nên họ sẽ phải chịu thuế đối với những công trình này.

2.3.2. Bất cập về quy định căn cứ tính thuế và phương pháp tính thuế giá trị gia tăng

2.3.2.1. Về căn cứ tính thuế giá trị gia tăng

a. Về giá tính thuế

Hiện nay chưa quy định cụ thể đối với giá tính thuế của các sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ làm khuến mại trong các văn bản quy phạm pháp luật thuế

GTGT. Hình thức khuyến mại hiện nay thường xuyên được các doanh nghiệp sử dụng trong quá trình kinh doanh của mình, có thể kể tới ba hình thức là:

- Khuyến mại đưa hàng mẫu, cung ứng dịch vụ mẫu để khách hàng dùng thử không phải trả tiền, tặng hàng hoá cho khách hàng, cung ứng dịch vụ không thu tiền.

- Bán hàng, cung ứng dịch vụ với giá thấp hơn giá bán hàng, dịch vụ trước đó.

- Khuyến mại bán hàng, cung ứng dịch vụ có kèm theo phiếu mua hàng, phiếu sử dụng dịch vụ.

Hiện nay, khi sử dụng hàng hóa, dịch vụ dùng để khuyến mại, quảng cáo, hàng mẫu phục vụ cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ (theo quy định của pháp luật thương mại về hoạt động xúc tiến thương mại) thì phải lập hóa đơn, trên hóa đơn ghi tên và số lượng hàng hóa, ghi rõ là hàng khuyến mại, quảng cáo, hàng mẫu không thu tiền; dòng thuế suất, thuế GTGT không ghi, gạch chéo. Thuế giá trị gia tăng đầu vào của hàng hóa (kể cả hàng hóa mua ngoài hoặc hàng hóa do doanh nghiệp tự sản xuất) mà doanh nghiệp sử dụng để khuyến mại, quảng cáo dưới các hình thức, phục vụ cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT thì được khấu trừ [1,tr.29]. Trong khi hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, biếu, tặng, cho, trả thay lương thì giá tính thuế GTGT là giá tính thuế của hàng hóa, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương tại cùng thời điểm phát sinh các hoạt động này. Do vậy, cần xác định giá tính thuế của hàng hoá, dịch vụ khuyến mại để làm căn cứ tính thuế.

b. Về thuế suất

Luật thuế GTGT hiện nay sử dụng 3 mức thuế suất: 0%, 5%, 10% và tiêu chí đối tượng không chịu thuế dẫn đến khó xác định mức thuế suất cho từng loại hàng hoá, tiêu chí phân định ranh giới áp dụng mức thuế suất 5% và 10% khá phức tạp: vừa theo tên hàng hóa, dịch vụ, vừa theo công dụng hàng

hóa, dịch vụ, vừa theo tính chất của hàng hóa, dịch vụ, dẫn đến việc áp dụng mức thuế suất không thống nhất, nảy sinh vướng mắc, tạo kẽ hở để gian lận trong quá trình thực hiện.

** Đối với mức thuế suất 0%*

- Theo quy định thì hoạt động xây dựng, lắp đặt công trình cho doanh nghiệp chế xuất được hưởng mức thuế suất 0% [1,tr.18]. Thực tế, Doanh nghiệp chế xuất là doanh nghiệp hoạt động trên phạm vi lãnh thổ Việt Nam, chuyên sản xuất hàng xuất khẩu, thực hiện các dịch vụ cho sản xuất hàng xuất khẩu và hoạt động xuất khẩu. Hoạt động xây dựng, lắp đặt công trình cho doanh nghiệp chế xuất thực hiện trên lãnh thổ Việt Nam thực chất không phải là hoạt động xuất khẩu. Do vậy, hoạt động này thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, việc áp dụng mức thuế suất 0% như quy định gây ra mâu thuẫn trong việc thực hiện chính sách thuế GTGT.
- Điều 8 Luật thuế GTGT quy định mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu và điểm b điều 6 Nghị định số 123/2008/NĐ-CP quy định: "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.

Tổ chức ở nước ngoài là tổ chức không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, không phải là người nộp thuế giá trị gia tăng tại Việt Nam.

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" [3,tr.11].

Luật quy định dịch vụ xuất khẩu được áp dụng thuế suất 0%. Tuy nhiên, điều kiện được hưởng thuế suất bằng 0% đối với dịch vụ xuất khẩu gắn với khái niệm cơ sở thường trú của tổ chức, cá nhân dẫn tới thiếu tính khả thi, do khi xuất khẩu dịch vụ, người xuất khẩu không biết tổ chức ở nước ngoài có cơ sở thường trú tại Việt Nam hay không, có phải là người nộp thuế giá trị gia

tăng tại Việt Nam hay không? Cá nhân ở nước ngoài là người nước ngoài có 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 hay không? Do đó, gây khó cho doanh nghiệp khi xác định nghĩa vụ thuế với nhà nước.

- Ngoài ra, theo điều 3 Luật thuế GTGT xác định đối tượng chịu thuế GTGT là hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam, trừ các đối tượng không chịu thuế GTGT theo quy định [11,tr.1]. Như vậy, luật xác định giới hạn địa lý hàng hoá dịch vụ tiêu dùng tại Việt Nam thuộc phạm vi điều chỉnh của luật thuế GTGT, nhưng đối với trường hợp là hàng hoá, dịch vụ được bán, cung cấp vào khu phi thuế quan lại chỉ chịu thuế suất 0%, trừ mặt hàng xăng dầu, xe ô tô.

- Đối với trường hợp hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế GTGT, nghĩa là hàng hoá, dịch vụ đó không thuộc phạm vi điều chỉnh của luật thuế GTGT nhưng theo khoản 1 điều 9 Thông tư 06/20120TT-BTC thì khi xuất khẩu lại được áp dụng thuế suất 0% [1,tr.18], điều này gây ra mâu thuẫn trong nội dung điều chỉnh của luật, không đảm bảo giá trị thống nhất và điều chỉnh chung về thuế GTGT.

*** Đối với các mức thuế khác*

Đối tượng áp thuế suất 5% là nhóm các mặt hàng sản phẩm nông, lâm, thuỷ sản chưa qua chế biến ở khâu thương mại và một số hàng hoá, dịch vụ thiết yếu của người dân như nước sạch, thuốc chữa bệnh, dụng cụ y tế, giáo cụ phục vụ giảng dạy và học tập; một số hàng hoá, dịch vụ là đầu vào của sản xuất nông nghiệp như phân bón, thuốc trừ sâu và chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng, thức ăn gia súc và dịch vụ trực tiếp phục vụ sản xuất nông nghiệp. Trước đây, các hàng hoá, dịch vụ này có mức thuế suất thuế doanh thu thấp (0,5% đến 1%) nên khi chuyển sang áp dụng thuế GTGT cần thiết áp dụng mức thuế suất 5%. Đây là những sản phẩm phục vụ nhu cầu thiết yếu

của người dân nên tiếp tục áp dụng mức thuế suất 5% trong một thời gian nữa. Ngoài ra còn có các lý do sau:

(i) Sản phẩm nông nghiệp do cơ sở trực tiếp sản xuất bán ra thuộc diện không chịu thuế GTGT nên cơ sở sản xuất không được khấu trừ, hoàn thuế GTGT đầu vào. Vì vậy, cần tiếp tục duy trì ở mức thuế suất 5% đối với một số hàng hoá, dịch vụ đầu vào chỉ phục vụ cho sản xuất nông nghiệp trong một thời gian nữa để góp phần giảm giá thành, tăng sức cạnh tranh của sản phẩm nông nghiệp trên thị trường;

(ii) Trong giai đoạn đầu hội nhập lĩnh vực nông nghiệp, nông thôn sẽ bị tác động mạnh, đặc biệt trong điều kiện hiệu quả sản xuất nông nghiệp ở nước ta chưa cao, thu nhập và mức sống của người dân, nhất là nông dân còn thấp. Mặt khác, theo cam kết với Tổ chức thương mại thế giới (WTO) thì nhiều sản phẩm nông nghiệp được tiếp tục duy trì chính sách bảo hộ trong thời hạn 5 năm kể từ ngày gia nhập WTO;

(iii)Hiện nay mặt bằng giá thế giới một số vật tư nguyên liệu là đầu vào của sản xuất tăng mạnh, nhất là đầu vào của sản xuất nông nghiệp, từ đó ảnh hưởng lớn đến giá thành sản phẩm sản xuất trong nước, đời sống của người dân.

- Thời gian thực hiện Luật thuế GTGT vừa qua cho thấy còn có vướng mắc do tiêu chí phân định một số hàng hoá, dịch vụ chưa rõ ràng trong việc áp dụng các mức thuế suất 5%, 10%: Việc xác định mức thuế suất vừa theo sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ vừa theo công dụng sản phẩm, vừa theo tính chất lý hoá của sản phẩm. Ví dụ, cùng là máy móc thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp như máy tuốt lúa, máy gặt…áp dụng thuế suất 5% theo khoản 10 điều 10 luật GTGT nhưng máy bóc tách hạt ngô thì lại phải chịu thuế suất là 10%. Trường hợp này Cục thuế Nam Định đã có công văn đề xuất Tổng cục Thuế cho áp dụng thuế suất 5%, tuy nhiên do máy tác hạt ngô

không nằm trong danh mục máy được liệt kê áp dụng mức thuế suất 5% nên phải áp mức thuế suất cho mặt hàng này là 10%. Do vậy, việc liệt kê hàng hóa, dịch vụ chịu thuế, không chịu thuế đôi khi gây ra sự không công bằng cho những sản phẩm, hàng hóa mới chưa được quy định trong Thông tư, Nghị định và Luật.

2.3.2.3. Về phương pháp tính thuế

Quy định về hai phương pháp tính thuế với hai loại hóa đơn bán hàng hiện nay chỉ phù hợp với giai đoạn đầu áp dụng Luật thuế GTGT để các đơn vị kinh doanh chuẩn bị các điều kiện cần thiết để thống nhất một chế độ chứng từ và một phương pháp tính thuế thống nhất. Nếu tiếp tục duy trì tình trạng này sẽ tạo ra sự bất bình đẳng giữa các đơn vị kinh doanh, nảy sinh hiện tượng tiêu cực ở chính các đơn vị đang áp dụng phương pháp khấu trừ, vì họ buộc phải mua, sử dụng hóa đơn bất hợp pháp để hợp thức hóa sổ sách về thuế GTGT đầu vào được khấu trừ và đó cũng là cơ hội để các công ty "ma" buôn, bán hóa đơn GTGT trục lợi. Đây cũng chính là nguyên nhân dẫn đến hàng loạt các bất cập khác trong việc thực thi pháp luật thuế GTGT trong thời gian qua và có cả gian lận trong khấu trừ, hoàn thuế.

Theo quy định hiện hành, các doanh nghiệp được quyền lựa chọn một trong hai cách tính thuế GTGT: khấu trừ hoặc trực tiếp; sử dụng một trong hai loại hoá đơn bán hàng tương ứng là: Hóa đơn GTGT và hóa đơn bán hàng (ngoài ra còn có: hóa đơn đặc thù, bảng kê mua hàng hóa của người không có hóa đơn) làm nảy sinh hiện tượng thuế trùng thuế và nguy cơ gian lận thuế. Trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện phương pháp khấu trừ thuế GTGT có quan hệ kinh tế với doanh nghiệp thực hiện tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc hộ kinh doanh thì cả hai bên đều bị thiệt hại. Cụ thể:

Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu trừ để tính thuế GTGT khi mua hàng hóa, dịch vụ của doanh nghiệp áp dụng phương pháp

trực tiếp để tính thuế GTGT thì dù có hoá đơn bán hàng (đã có thuế GTGT) nhưng không được sử dụng để khấu trừ thuế. Bởi, theo quy định chỉ có hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn đặc thù của các đơn vị nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế GTGT phát hành mới được khấu trừ thuế. Như vậy, trong các doanh nghiệp này mặc dù đã tuân thủ chế độ kế toán, giao dịch kinh tế có chứng từ pháp lý đầy đủ, nhưng trong chi phí hợp lý hình thành giá bán hàng hóa dịch vụ chịu thuế GTGT vẫn có một phần thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ. Khi tiêu thụ sản phẩm, doanh nghiệp phải nộp thuế GTGT đầu ra trên tổng giá trị hàng hoá. Vậy là, thuế GTGT đầu ra vẫn đang đánh chồng lên thuế GTGT đầu vào làm doanh nghiệp mất đi một khoản lợi nhuận, đó là sự bất bình đẳng không đáng có.

Tương tự, khi doanh nghiệp thực hiện phương pháp tính thuế GTGT trực tiếp mua dịch vụ, hàng hoá của các doanh nghiệp áp dụng tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ để dùng vào sản xuất kinh doanh hàng hóa dịch vụ chịu thuế GTGT, thì cũng có hóa đơn GTGT do doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu trừ thuế GTGT phát hành cũng không được khấu trừ thuế GTGT hoặc chỉ khấu trừ theo một tỷ lệ ấn định mang tính chủ quan. Một khi là sự ấn định chủ quan thì không phản ánh được phần giá trị tăng thêm thực tế để làm cơ sở xác định số thuế phải nộp, họ vẫn phải trả phần thuế GTGT đầu vào chìm trong giá bán ở đầu ra vì vậy trường hợp này đi ngược lại bản chất thuế GTGT.

2.3.3. Bất cập về các quy định khấu trừ thuế

Khấu trừ thuế là một trong những đặc điểm cơ bản của thuế GTGT so với các loại thuế khác. Khấu trừ thuế làm giúp người nộp thuế giảm bớt gánh nặng trong quá trình sản xuất kinh doanh và thực hiện mục tiêu là thuế GTGT chỉ đánh trên người tiêu dùng cuối cùng. Tuy nhiên, thực tế vẫn xảy ra những hạn chế sau:

- Điểm d khoản 1 điều 12 Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 quy định: „Thuế giá trị gia tăng 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 giá trị gia tăng đầu vào khi kê khai, khấu trừ bị sai sót thì được kê khai, khấu trừ bổ sung; thời gian để kê khai, bổ sung tối đa là sáu tháng, kể từ thời điểm phát sinh sai sót."

Thực tế khi mua hàng, người mua đã trả tiền thuế GTGT, do vậy về nguyên tắc họ sẽ được khấu trừ ngay để đảm bảo thu lại tiền thuế đã nộp khâu trước (nằm trong giá mua). Do vậy quy định thời hạn cho phép khấu trừ thuế là không có lợi đối với doanh nghiệp, doanh nghiệp không cố tình vi phạm vì bất lợi cho mình (bị chiếm dụng vốn). Mặt khác, nếu không cho khấu trừ thì doanh nghiệp sẽ bị tăng chi phí, giảm lợi nhuận tương ứng với tiền thuế không được trừ. Tuy nhiên, việc cho khấu trừ hoàn thuế lại không có lợi cho NSNN khi phải hoàn lại số thuế cho doanh nghiệp từ quỹ hoàn thuế. Như vậy, về thực chất thì khấu trừ hoàn thuế sẽ làm giảm thu NSNN.

- Trường hợp khấu trừ tài sản cố định, luật thuế GTGT cho phép đối với tài sản cố định dùng cho sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế thì được khấu trừ toàn bộ [11,tr.9]. Điều này dẫn tới sự không công bằng đối với những cơ sở kinh doanh sử dụng tài sản cố định chuyên sản xuất hàng hoá chịu thuế, đồng thời cũng dẫn đến tiêu cực khi doanh nghiệp có doanh thu chủ yếu từ hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá không chịu thuế cố gắng sản xuất hàng hoá chịu thuế để được hưởng chính sách trên, hoặc sau thời gian dùng tài sản vào sản xuất hàng hoá chịu thuế và không chịu thuế, doanh nghiệp chỉ sản xuất hàng hoá không chịu thuế thì cũng không bị truy thu số thuế đã hoàn của tài sản cố định đó.

- Theo nguyên tắc thì hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Nhưng pháp luật vẫn có ngoại lệ

như trường hợp hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT đầu vào để sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, tổ chức quốc tế viện trợ nhân đạo hoặc viện trợ không hoàn lại. Thực tế thì cũng rất khó xác định hàng hoá, dịch vụ các đối tượng trên có sử dụng để viện trợ nhân đạo hoặc viện trợ không hoàn lại hay không bởi do người nộp thuế tự xác định, tự khai tự nộp thuế nên nếu không nắm rõ quy định và thực tế phát sinh thì dễ dẫn tới việc áp dụng sai chính sách thuế.

- Theo Khoản 3 điều 14 Thông tư 06/2012/TT-BTC có quy định thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ hình thành tài sản cố định của doanh nghiệp như nhà ăn ca, nhà nghỉ giữa ca, nhà ở miễn phí, phòng thay quần áo, nhà để xe, nhà vệ sinh, bể nước phục vụ cho người lao động làm việc trong khu vực sản xuất, kinh doanh và nhà ở, trạm y tế cho người lao động làm việc trong các khu công nghiệp được khấu trừ toàn bộ [1,tr.37]. Tuy quy định này đã làm giảm bớt gánh nặng tài chính cho doanh nghiệp, khuyến khích các doanh nghiệp quan tâm nhiều hơn đối với cán bộ công nhân viên, nhưng các thiết bị đi kèm như mày điều hòa, thiết bị nhà ăn... trang bị cho những tài sản cố định trên lại không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Ngoài ra, trên thực tế một số hàng hoá, dịch vụ mà doanh nghiệp mua vào có phục vụ sản xuất kinh doanh để được khấu trừ thuế GTGT đầu vào hay không rất lưỡng tính, có thể giải thích theo chủ quan của doanh nghiệp hoặc cơ quan thuế như: tivi, tủ lạnh, điện thoại, cây xanh, tranh ảnh... Vì vậy, cần quy định cụ thể hơn đối tượng hàng hoá dịch vụ mua vào phục vụ cho sản xuất kinh doanh để chính sách pháp luật của nhà nước được thực hiện chính xác, tránh việc hiểu theo nhiều hướng khác nhau.

- Khi mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên thì phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng mới được khấu trừ thuế. Chứng từ thanh toán qua ngân hàng được hiểu là có chứng từ chứng

minh việc chuyển tiền từ tài khoản của bên mua sang tài khoản của bên bán mở tại các tổ chức cung ứng dịch vụ thanh toán theo các hình thức thanh toán phù hợp với quy định của pháp luật hiện hành [1,tr.30]. Thực tế thì hầu hết các doanh nghiệp thường lập các tài khoản giao dịch tại nhiều ngân hàng khác nhau, song khi khai báo với cơ quan thuế thì không khai báo đầy đủ, dẫn tới tình trạng cơ quan thuế khó kiểm tra giám sát được chứng từ thanh toán qua ngân hàng đó có đúng là của bên mua hoặc bên bán hay không, từ đó dễ dẫn tới gian lận trong việc khấu trừ thuế. Ngoài ra, việc này cũng gây khó khăn trong việc thu nợ tiền thuế, tiền phạt bằng biện pháp trích tiền từ tài khoản của các doanh nghiệp tại ngân hàng, khi các doanh nghiệp giấu tiền tại nhiều các tài khoản ở các ngân hàng khác nhau.

- Theo quy định của Luật thuế GTGT, khi hàng hoá chuyển quyền sở hửu, sử dụng, dịch vụ đã hoàn thành thì không phân biệt đã thanh toán hay chưa thanh toán tiền hàng đều xác định là doanh thu để kê khai tính nghĩa vụ thuế. Nhưng với doanh nghiệp thì tách riêng việc thanh toán tiền hàng hay chưa thanh toán để xác định nghĩa vụ được khấu trừ thuế hay không sẽ làm tăng thêm chi phí quản lý. Thực tế, rất nhiều doanh nghiệp khi mua hàng với số lượng lớn và giao hàng vào nhiều thời điểm khác nhau, các bên thường thỏa thuận sẽ viết một số hóa đơn và thanh toán sau khi đã nhận đủ tổng số hàng hóa. Về nguyên tắc thì khi hàng hóa chuyển giao quyền sở hữu thì phải viết hóa đơn để kê khai thuế, như vậy từng lần giao hàng sẽ phải viết hóa đơn riêng. Do vậy, dù thực hiện đúng theo thỏa thuận hợp đồng nhưng các bên đã vi phạm pháp luật về thuế.

- Ngoài ra, theo Thông tư số 65/2013/TT-BTC thì nếu việc không điều chỉnh giảm không dẫn đến thiếu số thuế phải nộp hoặc tăng số thuế được hoàn thì cơ sở kinh doanh bị xử phạt vi phạm về thủ tục thuế, nếu việc không điều chỉnh giảm dẫn đến thiếu số thuế phải nộp hoặc tăng số thuế được hoàn thì cơ

sở kinh doanh bị truy thu và xử phạt theo quy định của Luật Quản lý thuế, nhưng sau khi có quyết định xử lý của cơ quan thuế cơ sở kinh doanh mới có chứng từ thanh toán qua ngân hàng thì đối với các hóa đơn GTGT cơ sở kinh doanh đã không điều chỉnh giảm trước khi cơ quan thuế đến thanh tra, kiểm tra thì cơ sở kinh doanh được khai bổ sung nếu có chứng từ thanh toán qua ngân hàng trong thời hạn 6 tháng kể từ tháng có Quyết định xử lý của cơ quan thuế. Do đó, số tiền thuế GTGT đã truy thu trước đây sẽ trở thành tiền thuế nộp thừa của đơn vị, như vậy quyết định truy thu trước đây có phải điều chỉnh lại hay không, điều này chưa được quy định rõ.

- Trường hợp người nộp thuế phải nộp thuế GTGT do Hải quan ấn định ở khâu nhập khẩu có được khấu trừ số thuế đã nộp hay không chưa được quy định rõ ràng. Người nộp thuế thường bị ấn định thuế khi khai thuế dựa vào các tài liệu không hợp pháp để khai thuế, tính thuế; không kê khai hoặc kê khai không đầy đủ, chính xác các nội dung liên quan đến xác định nghĩa vụ thuế, cung cấp thông tin. Người nộp thuế trong trường hợp này rất dễ có khả năng dẫn đến hành vi kê khai sai, gian lận, trốn thuế làm ảnh hưởng tới số thuế phải nộp.

2.3.4. Bất cập về các quy định hoàn thuế giá trị gia tăng

2.3.4.1. Về đối tượng được hoàn thuế

Chúng ta biết rằng, việc khấu trừ thuế GTGT đầu vào xuất phát từ cách xác định thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Cụ thể số thuế GTGT phải nộp bằng thuế GTGT đầu ra trừ thuế GTGT đầu vào được khấu trừ. Với công thức trên đây, đối tượng nộp thuế chỉ được tiến hành khấu trừ và hoàn thuế GTGT với điều kiện cơ bản sau:

Thứ nhất: hàng hoá, dịch vụ bán ra phải là những hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT. Điều đó có nghĩa là những hàng hoá, dịch vụ này phải không rơi vào các trường hợp được quy định tại điều 5 Luật thuế GTGT.

Thứ hai: hàng hoá, dịch vụ mua vào phải là hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT và phải gắn liền với quá trình tạo nên hàng hoá, dịch vụ bán ra.

Như vậy, đối tượng nộp thuế chỉ được khấu trừ và hoàn thuế GTGT khi số thuế GTGT phải nộp là số âm, nghĩa là số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ lớn hơn số thuế GTGT đầu ra (số thuế đầu ra và số thuế đầu vào được khấu trừ phải được xác định). Về nguyên tắc, nếu đối tượng nộp thuế có phát sinh thuế đầu ra nhưng lại không có thuế đầu vào (hàng hoá, dịch vụ mua vào rơi vào trường hợp không chịu thuế GTGT) thì sẽ không được khấu trừ thuế vì không xác định được cơ sở để tiến hành khấu trừ thuế. Trường hợp đối tượng nộp thuế có phát sinh số thuế đầu vào nhưng lại không có thuế đầu ra (hàng hoá, dịch vụ bán ra không thuộc diện chịu thuế GTGT) thì đối tượng nộp thuế cũng không được hoàn thuế.

- Đối với các doanh nghiệp có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu thì do thuế suất đầu ra là 0% trong khi phải nộp thuế GTGT đầu vào nên luôn có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết. Thực tế này dẫn tới việc thực hiện hoàn thuế cho các doanh nghiệp này là rất nhiều, do vậy không chỉ doanh nghiệp phải mất công thực hiện thủ tục hoàn thuế mà cơ quan thuế cũng phải mất thời gian, công sức giải quyết chế độ hoàn cho doanh nghiệp.

2.3.4.2. Về trình tự hoàn thuế

Với cơ chế chính sách "tiền thoái, hậu kiểm" thực sự tạo thuận lợi cho các doanh nghiệp, giải phóng nguồn vốn, quay vòng vốn nhanh, bảo vệ quyền lợi cho các doanh nghiệp là đối tượng nộp thuế GTGT. Thực tế thì hàng năm có rất nhiều các hồ sơ đề nghị hoàn thuế. Trong khi đó quy định về thời hạn xem xét hồ sơ hoàn thuế rất chặt và rút ngắn thời gian xử lý so với quy định trước đây. Theo quy định tại Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật quản lý thuế có hiệu lực từ ngày 01/7/2013 thì thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế cụ thể như sau: hồ sơ hoàn thuế thuộc diện hoàn thuế trước kiểm tra sau:

06 ngày làm việc kể từ ngày cơ quan thuế nhận đủ hồ sơ theo quy định; hồ sơ hoànthuế thuộc diện kiểm tra trước, hoàn thuế sau: 40 ngày kể từ ngày cơ quan thuế nhận đủ hồ sơ, thủ tục theo quy định. Do vậy, cơ quan thuế sẽ có không nhiều thời gian trong việc xử lý về hoàn thuế, bởi việc kiểm tra đối chiếu các chứng từ không thể thực hiện ngày một ngày hai, đặc biệt trong trường hợp người bán, người mua ở địa bàn khác nhau. Để làm tốt điều này chúng ta cần giảm bớt các khâu trong quá trình hoàn thuế, đồng thời phải có sự phối hợp tốt hơn giữa cơ quan quản lý các địa phương để quản lý đối tượng nộp thuế, cần có một hệ thống thông tin nối mạng hoàn chỉnh hơn đáp ứng nhu cầu quản lý ngày càng cao hiện nay.

2.3.4.3. Về hồ sơ hoàn thuế

Tương ứng với từng đối tượng được hoàn thuế, từng trường hợp hoàn thuế pháp luật yêu cầu các hồ sơ chứng từ khác nhau. Trường hợp hoàn thuế theo điều kiện có thuế GTGT đầu vào âm ba tháng liên tục trở lên chưa được khấu trừ hết theo Điều 41 Thông tư 28/2010 thì hồ sơ hoàn chỉ cần có Giấy đề nghị hoàn thuế, Điều 42 quy định đối với trường hợp xuất khẩu thì hồ sơ ngoài giấy đề nghị hoàn thuế thì còn có cả bảng kê hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu [2, tr.107]. Tuy nhiên, thực tế phát sinh trường hợp doanh nghiệp xuất khẩu được hoàn theo điều kiện âm ba tháng liên tục theo điều 41 Thông tư 28/2010, dẫn đến tình trạng các doanh nghiệp này không nộp bảng kê hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu trong hồ sơ hoàn thuế. Việc này làm nẩy sinh tình trạng, hàng hoá tuy đã được xuất khẩu nhưng vẫn chưa có chứng từ thành toán quy ngân hàng. Vì vậy, theo nguyên tắc khấu trừ thuế là thuế đầu vào ứng với phần doanh thu chưa có chứng từ thanh toán sẽ bị loại trừ. Do đó, khi doanh nghiệp có hàng hoá xuất khẩu đề nghị hoàn thuế trường hợp hoàn ba tháng liên tục sẽ rất khó để các cán bộ thuế xác định được số thuế được hoàn thực tế là đúng hay sai, mà chỉ đến khi cơ quan thuế thực hiện kiểm tra sau

hoàn thuế mới xác định được. Do đó, sẽ có doanh nghiệp cố tình đề nghị hoàn thuế theo số liệu kê khai lớn hơn số thuế thực tế đủ điều kiện hoàn trước thời điểm có chứng từ thanh toán và đến thời điểm doanh nghiệp bị kiểm tra hoàn thì chứng từ thanh toán đã có đủ để hợp thức hoá, có doanh nghiệp vì chưa nắm rõ được chính sách pháp luật nên đề nghị hoàn cả số thuế đầu vào đã kê khai chưa có chứng từ thanh toán dẫn đến khi bị kiểm tra sau hoàn bị phạt và truy thu số thuế hoàn không đúng chính sách.

2.3.4.4. Về các trường hợp được hoàn thuế

Bảng số 2.5: Tổng hợp hoàn thuế các năm 2009 - 2012

ĐVT: triệu đồng

STT	CHỈ TIÊU	THỰC HIỆN				SO SÁNH (%)		
		NĂM 2009	NĂM 2010	NĂM 2011	NĂM 2012	N 2010/ N2009	N 2011/ N2010	N 2012/ N2011
A	B	1	2	3	4	5=2/1	6=3/2	7=4/3
	SỐ THU TỪ THUẾ GTGT	**297.254**	**363.505**	**497.582**	**769.455**	**122**	**137**	**155**
	TỔNG SỐ HOÀN	**206.343**	**219.141**	**393.792**	**696.102**	**106**	**180**	**177**
	Trong đó các trường hợp:							
1	CSKD trong 3 tháng liên tục trở lên có số thuế đầu vào chưa được khấu trừ hết	117.884	124.277	264.793	487.198	105	213	184
2	CSKD đang trong giai đoạn đầu tư chưa có thuế GTGT đầu ra	26.324	6.453	2.873		25	45	
3	CSKD có HHDV xuất khẩu	55.662	77.348	119.704	153.555	139	155	128
4	Hoàn thuế đối với dự án ODA	5.801	8.919	6.422	2.475	154	72	39
5	Các trường hợp khác	672	2.144		52.874	319		

(Nguồn Cục thuế Nam Định)

- Qua số liệu Bảng 2.5 ta thấy hai trường hợp mà NNT thường sử dụng là trường hợp hoàn thuế GTGT đầu vào âm ba tháng liên tục trở lên và hoàn thuế GTGT đầu vào của HHDV xuất khẩu có số hoàn thuế lớn so với tổng số thuế đã hoàn, với tỷ lệ lần lượt là: Năm 2009: 57% và 27%; Năm 2010: 56% và 35%; Năm 2011: 67% và 30%; Năm 2012: 70% và 22%. Với đặc điểm doanh nghiệp trên địa bàn là doanh nghiệp vừa và nhỏ thì việc hoàn thuế theo trường hợp âm ba tháng liên tục trở lên chứng tỏ các doanh nghiệp không làm

ăn không hiệu quả. Vì khi đó, số thuế đầu vào sẽ lớn hơn số thuế đầu ra, đồng nghĩa với hàng hóa dịch vụ mua vào nhưng không bán ra được (cùng chịu mức thuế như nhau) và doanh thu khi đó có thể là âm, doanh nghiệp lúc này trong tình trạng thua lỗ. Thực tế đối với trường hợp này thì đa số là có hàng tồn kho, hoàn thuế trong trường hợp này có độ rủi ro rất cao đặc biệt là đối với các doanh nghiệp thương mại, vì rất khó xác định được doanh số bán ra, mua vào do các đoàn kiểm tra chủ yếu chỉ kiểm tra hoá đơn chứng từ chứ không kiểm tra trực tiếp lượng hàng hoá trong kho.

- Trong khi đó, hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu thì ngoài được hưởng ưu đãi về thuế suất (0%) đầu ra, thì còn được hoàn thuế GTGT đầu vào theo tháng. Tuy bị giới hạn mức hoàn là 200 triệu đồng/ tháng, tức là giá trị hàng hóa mua vào tối thiểu sẽ là 2,2 tỷ đồng, đối với những doanh nghiệp xuất khẩu thì tổng giá vốn hàng bán trên dễ dàng đạt được.
- Thực tiễn cho thấy, trước đây khi Thông tư 06/2012/TT-BTC chưa có hiệu lực thì thuế GTGT đầu vào của HHDV xuất khẩu chỉ cần vượt ngưỡng 200 triệu đồng/ tháng và đáp ứng điều kiện về hóa đơn, chứng từ là sẽ được hoàn (hoặc tạm hoàn nếu chưa có hóa đơn chứng từ trong thời hạn thanh toán) mà không phải bù trừ với thuế GTGT đầu vào của HHDV bán trong nước. Nhưng hiện nay, trường hợp hoàn xuất khẩu thực hiện ít đi so với các năm trước, bởi vì: khi doanh nghiệp không tách được thuế GTGT đầu vào của HHDV dùng cho xuất khẩu và bán trong nước thì phải thực hiện phân bổ và sau khi phân bổ xong, nếu hiệu của số thuế GTGT của HHDV xuất khẩu với số thuế GTGT của HHDV bán trong nước lớn hơn 200 triệu đồng thì doanh nghiệp mới được hoàn thuế GTGT cho HHDV đầu vào dùng cho xuất khẩu. Số thuế GTGT đầu vào của HHDV bán trong nước thì lại được chuyển sang kỳ sau khấu trừ tiếp và có thể được hoàn theo trường hợp âm ba tháng liên tục. Qua đây, ta có thể thấy là việc thực hiện hoàn thuế GTGT đầu vào cho

trường hợp trên là hết sức phức tạp. Do đó, nhiều doanh nghiệp trước đây có hoàn thuế GTGT theo trường hợp xuất khẩu theo tháng nhưng nay cũng sẽ đợi để đủ âm ba tháng liên tục mới thực hiện làm thủ tục hoàn thuế để tránh làm nhiều thủ tục. Trong tình hình kinh tế khó khăn như hiện nay, đồng vốn thực sự là quan trọng đối với các doanh nghiệp, vì vậy cần tìm ra giải phải để đảm bảo việc hoàn thuế được thực hiện dễ dàng, không gây cản trở cho quyền lợi chính đáng của các doanh nghiệp.

- Ngoài ra, các dự án ODA thường là các dự án tài trợ vốn không hoàn lại để thực hiện chương trình đã ký với nhà tài trợ. Hàng hóa, dịch vụ được mua từ các dự án này được khấu trừ thuế GTGT toàn bộ, cho nên tổ chức thực hiện dự án này sẽ là chủ thể được hoàn thuế. Nhưng khoản thuế được hoàn này được tổ chức sử dụng ra sao, có thực hiện tiếp cho mục tiêu dự án hay không thì thật khó để xác định được. Do vậy, có thể ý nghĩa của việc hoàn thuế trong trường hợp này thực sự không đạt được. Trên địa bàn tỉnh, thường thực hiện hoàn cho cơ sở y tế thực hiện dự án ODA mua thiết bị y tế cho các trạm ý tế xã. Cục thuế thực hiện hoàn cho những trường hợp trên nhưng số tiền hoàn thuế có được đơn vị quản lý tiếp tục sử dụng cho chương trình dự án nữa không thì không thể biết được. Do đó, tiền tài trợ cho dự án có thể trở thành một khoản tiền được sử dụng cho công việc khác.

- Hiện nay, Tổng cục thuế ban hành Quyết định số 2028/QĐ-TCT về việc giao hạn mức chi tiền hoàn thuế GTGT quý IV/2013 cho các tỉnh, thành phố. Đối với tỉnh Nam Định, số thuế GTGT Cục thuế quyết định hoàn trong quý IV/2013 đã vượt quá hạn mức chi hoàn tiền thuế GTGT, Cục thuế đã ban hành Công văn số 3285/CT-THNVDT ngày 12/11/2013 về việc tạm dừng xử lý hồ sơ hoàn thuế. Do vậy, số thuế đơn vị đủ điều kiện hoàn thuế GTGT hiện nay chưa được hoàn, rõ ràng là việc dừng hoàn thuế GTGT là không đủ căn cứ pháp luật vì quyền được hoàn thuế là quyền lợi đương nhiên của người nộp

thuế khi đáp ứng đủ điều kiện hoàn thuế GTGT. Việc quy định hạn mức hoàn thuế chỉ dựa vào văn bản dưới luật trong khi luật chưa có quy định là không đúng, ngoài ra còn vi phạm quy trình hoàn thuế do chính Tổng cục thuế ban hành, đây là biểu hiện của cơ chế xin cho dễ dẫn tới tham nhũng.

2.3.5. Bất cập về chế độ hoá đơn chứng từ

Thuế GTGT thường được phản ánh trực tiếp trên tờ hoá đơn GTGT. Trong quá trình áp dụng Luật thuế GTGT thường nảy sinh một số vướng mắc liên quan đến công tác quản lý và lưu hành hoá đơn GTGT, việc lập hoá đơn khống để chiếm đoạt tiền hoàn thuế GTGT, các hành vi trốn thuế GTGT hoặc hợp thức hoá hàng lậu, v.v… Đứng ở góc độ các doanh nghiệp, để được khấu trừ và hoàn thuế GTGT thì doanh nghiệp phải có đầy đủ hoá đơn GTGT đầu vào hợp lệ. Do vậy, khi mua hàng thì doanh nghiệp sẽ luôn đòi hỏi hoá đơn của nhà cung cấp để có thể được khấu trừ thuế. Nhà cung cấp không thể không cấp hoá đơn để trốn thuế và cũng không thể ghi giảm giá trị hàng bán để giảm số thuế phải nộp trong trường hợp này. Tuy nhiên, đối với khoản thuế GTGT đầu ra thì doanh nghiệp luôn có tâm lý không muốn xuất hoá đơn GTGT cho người tiêu dùng, đặc biệt là trong lĩnh vực thương mại bán lẻ hàng hoá. Trong khi đó, do người tiêu dùng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào nên họ cũng không có động cơ đòi hỏi và nhận các hoá đơn GTGT. Các doanh nghiệp bán lẽ sẽ lợi dụng vào điểm này để khai khống số lượng và giá trị thực theo ý của người bán hàng hoá để làm giảm số thuế phải nộp và hợp thức hoá hoá đơn, chứng từ. Trong khi đó, khi thanh tra, kiểm tra thuế tại các đơn vị chỉ mới kiểm tra trên sổ sách lưu tại đơn vị mà chưa kiểm tra trực tiếp hàng hoá tại kho, dẫn tới việc có kiểm tra nhưng cũng chưa đúng với thực tế kinh doanh của đơn vị.

Hiện nay, các doanh nghiệp được phép tự chủ về hoá đơn của mình. Cụ thể là, doanh nghiệp đáp ứng một số điều kiện nhất định thì có thể tự in hóa đơn để sử dụng cho việc bán hàng hóa, dịch vụ thay vì phải xin phép in hoá

đơn hoặc mua hoá đơn do Bộ Tài chính phát hành như trước. Tuy nhiên, quy định này có thể làm tăng các hành vi gian lận thuế GTGT, tạo cơ hội cho các doanh nghiệp "ma" được lập ra để mua bán hoá đơn khống và chiếm đoạt tiền hoàn thuế của Nhà nước. Một hệ quả có thể nhận ra là khi một doanh nghiệp làm ăn uy tín gặp phải doanh nghiệp "ma" cùng với hoá đơn kê khai không được cơ quan thuế chấp nhận thì không những doanh nghiệp này bị thiệt về kinh tế mà còn có thể bị dính líu đến các rắc rối pháp lý khác.

Ngoài ra, việc thành lập doanh nghiệp hiện nay khá đơn giản, nhiều doanh nghiệp được lập ra là sân sau cho các doanh nghiệp khác để xuất hoá đơn hợp lý hoá doanh thu tính thuế. Trong khi áp dụng mô hình người nộp thuế tự khai, tự nộp thuế như hiện nay dẫn tới tình trạng không kiểm soát được quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, cơ quan thuế cũng không thể kiểm tra hết được toàn bộ các doanh nghiệp nên việc phát hiện các hành vi vi phạm về hoá đơn như mua bán hoá đơn, xuất hoá đơn khống... khó bị phát hiện.

Việc sử dụng hoá đơn vẫn còn nhiều bất cập, một số doanh nghiệp xuất không đúng loại hoá đơn khi bán hàng như trường hợp của Công ty TBO VINA xuất hoá đơn GTGT cho hàng hoá xuất khẩu... việc này có thể xuất phát từ nguyên nhân chủ quan của doanh nghiệp khi không am hiểu về chính sách pháp luật, nhưng cũng có nguyên nhân khách quan xuất phát từ chính sách pháp luật chưa đồng bộ như trường hợp Công ty DongYang ST Vina được Cục thuế hướng dẫn sử dụng hoá đơn GTGT khi xuất hàng hoá vào khu phi thuế quan và các trường hợp được coi như xuất khẩu theo quy định tại khoản 2 điều 3 Thông tư số 64/2013/TT-BTC ngày 15/5/2013, nhưng theo quy định tại khoản 4 điều 45 Thông tư số 128/2013/TT-BTC ngày 10/9/2013 của Bộ Tài chính về hồ sơ hải quan đối với trường hợp xuất khẩu tại chỗ thì phải có hoá đơn xuất khẩu.

2.3.6. Hệ thống văn bản pháp luật thuế giá trị gia tăng phức tạp và trồng chéo.

Hệ thống Pháp luật thuế GTGT hiện nay chủ yếu bao gồm: Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 của Quốc hội khóa XII ngày 03/6/2008, Nghị định số 123/2008/NĐ-CP, Nghị định số 121/2011/NĐ-CP của Chính phủ sửa đổi Nghị định số 123/2008/NĐ-CP. Thông tư số 06/2012/TT-BTC của Bộ Tài chính ngày 11/01/2012 thay thế Thông tư số 129/2008/TT-BTC và Thông tư số 112/2009/TT-BTC và một phần Thông tư số 94/2010/TT-BTC của Bộ Tài chính. Như vậy, từ năm 2008 đến năm 2012 Chính phủ đã sửa đổi Nghị định một lần, Bộ Tài chính đã có tới hai lần sửa đổi Thông tư, trong đó Thông tư số 06/2012/TT-BTC thay thế hoàn toàn hai thông tư trước đó đã cho thấy chính sách pháp luật thuế GTGT có sự thay đổi rất nhanh và không ổn định. Bên cạnh đó, các quy định về thuế GTGT còn chịu ảnh hưởng của Luật có giá trị pháp lý cao hơn là Luật Hiến pháp năm 1992, các luật có giá trị pháp lý tương đương như Luật quản lý thuế số 78/2006/QH11, Luật thuế bảo vệ môi trường số 57/2010/QH12, Luật xử lý vi phạm hành chính số 15/2012/QH13; các quyết định của Quốc hội, Chính phủ về gia hạn thuế GTGT; Nghị định 51/2010/NĐ-CP về hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ, Nghị định 98/2007/NĐ-CP về xử lý vi phạm pháp luật về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế…Do vậy, có quá nhiều văn bản Luật cùng quy định hoặc có liên quan đến thuế GTGT dẫn tới việc khó xác định được căn cứ pháp lý để thi hành luật, hoặc nội dung của văn bản pháp lý này chỉ bị vô hiệu một phần, còn quy định bị vô hiệu lại được sửa đổi, bổ sung ở một văn bản pháp lý khác rõ ràng đã tạo ra sự thiếu đồng bộ, chưa tạo thuận lợi cho việc tra cứu, tìm hiểu và áp dụng pháp luật thuế GTGT. Ví dụ, quy định về hoàn thuế của pháp luật thuế GTGT hiện nay còn tồn tại việc mở rộng quy định của Thông tư so với Luật. Luật Thuế GTGT quy định 4 trường hợp hoàn thuế

nhưng Thông tư 06/2012/TT-BTC thêm vào một số trường hợp như: hoàn thuế GTGT đối với các chương trình, dự án sử dụng nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA) không hoàn lại hoặc viện trợ không hoàn lại, viện trợ nhân đạo. Việc bổ sung thêm các trường hợp hoàn thuế này là trái thẩm quyền vì thông tư chỉ được hướng dẫn nghị định chứ tuyệt đối không được mở rộng diện hoàn thuế. Đây cũng là biểu hiện của hiện tượng các văn bản dưới luật hướng dẫn thi hành Luật Thuế GTGT ngày càng xa bản thân Luật Thuế GTGT, tạo điều kiện cho các hành vi gian lận trong hoàn thuế.

Ngoài ra, các văn bản dưới luật như Công văn của Bộ Tài chính, Công văn của Tổng cục Thuế, Công văn liên ngành… hướng dẫn thi hành Luật thuế GTGT, các Nghị định và Thông tư với số lượng rất lớn, thường xuyên thay đổi ngày càng xa bản thân Luật thuế GTGT, làm biến dạng Luật thuế GTGT gây khó khăn trong việc thực hiện chính sách pháp luật, ví dụ như: Công văn số 3147/TCT-KK ngày 24/9/2013 của Tổng cục thuế yêu cầu không thực hiện hoàn thuế đối với những doanh nghiệp kinh doanh thương mại nội địa đề nghị hoàn thuế trong ba tháng liên tục trở lên có số thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết đối với hàng tồn kho.

2.3.7. Tổ chức quản lý thuế chưa hiệu quả

- Trước đây, mô hình quản lý thuế được thực hiện theo mô hình quản lý theo sắc thuế, cơ quan thuế sẽ gửi thông báo thuế đến NNT theo quy định. Theo mô hình này thì cơ quan thuế sẽ biết rất rõ tình hình hoạt động của NNT, từ đó có thể động viên rất tốt nguồn lực của NNT đóng góp cho NSNN. Tuy nhiên, thực hiện theo mô hình này sẽ rất tốn nhân lực, đẩy chi phí trong quá trình hành thu tăng cao và dễ xảy ra tham nhũng, lạm quyền của cán bộ thuế. Từ khi ngành thuế chuyển sang mô hình quản lý theo chức năng, người nộp thuế sẽ có quyền tự khai tự nộp theo quy định của pháp luật, tuy khắc phục được những khuyết điểm của mô hình trước, nhưng cơ

quan thuế lại khó nắm bắt được tình hình hoạt động của NNT mà đặc biệt là các doanh nghiệp, chủ yếu chỉ dựa vào báo cáo và nộp tờ khai. Do vậy, khó có căn cứ để cơ quan thuế nắm bắt được số liệu kê khai, khấu trừ ngay lập tức mà phải phụ thuộc chủ yếu vào chức năng thanh tra, kiểm tra. Trong đó, việc kiểm tra hồ sơ tại bàn khi NNT đến nộp hồ sơ chỉ phát hiện được kê khai sai, khai thiếu chỉ tiêu, kê khai nhầm dòng…còn bản chất con số kê khai thì không thể nhận biết được. Do vậy, công tác thanh tra, kiểm tra là hết sức quan trọng. Tuy nhiên, lực lượng kiểm tra hiện còn thiếu, khối lượng hóa đơn chứng từ nhiều, phức tạp… nên mỗi năm số lượng doanh nghiệp được thanh tra, kiểm tra không nhiều, không phát hiện được hiện tượng chuyển giá, doanh nghiệp có doanh thu lớn nhưng nộp thuế ít, doanh nghiệp âm thuế GTGT liên tục trong nhiều tháng…

- Tùy vào chức năng nhiệm vụ được giao, các Phòng thực hiện hướng dẫn và giải thích chính sách pháp luật thuế đến NNT như Phòng Tuyên truyền hỗ trợ NNT thực hiện hướng dẫn NNT, Phòng Tổng hợp nghiệp vụ dự toán hướng dẫn chính sách nội ngành thuế, Phòng Hành chính quản trị tài vụ ấn chỉ hướng dẫn về hóa đơn chứng từ…dẫn tới việc cùng một nội dung hỏi nhưng các phòng lại hướng dẫn theo các hướng khác nhau, hoặc có hướng dẫn cho đơn vị này một kiểu, cho đơn vị khác một kiểu. Do vậy, sẽ làm ảnh hưởng tới quyền lợi của NNT và uy tín của cơ quan thuế.

- Ngoài ra, công tác cán bộ cũng cần phải xem xét cẩn trọng. Một số cán bộ thuế chưa nắm rõ các quy định của luật thuế GTGT hướng dẫn người nộp thuế không đúng thẩm quyền, không chính xác dẫn tới việc khi NNT thực hiện bị vướng mắc lại quy ra đổ lỗi cho cơ quan thuế yếu kém. Do vậy, ngoài việc phải nâng cao trình độ cho mỗi cán bộ thuế, cần phải yêu cầu chấp hành đúng các công việc được phân công, tránh xảy ra tình trạng như trên.

2.3.8. Một số nguyên nhân của thực trạng trên

- Chính sách pháp luật thuế GTGT còn cồng chéo, nhiều văn bản dưới luật áp dụng cá biệt cho một số đối tượng nên chưa đảm bảo được sự công bằng của luật thuế GTGT.

- Chưa bảo đảm được tính khoa học về mặt lý luận, dẫn tới việc khó thực hiện, tạo kẽ hở cho các đối tượng trốn lậu thuế GTGT.

- Do chính sách chỉ đạo, điều hành của nhà nước, ưu tiên một số nhóm, loại hàng hoá, dịch vụ dẫn tới các mức thuế suất không thống nhất đối với các hàng hóa, dịch vụ.

- Trình độ, năng lực của một số cán bộ thuế còn chưa tốt, dẫn tới công tác tuyên truyền, giải đáp và hướng dẫn chính sách pháp luật thuế còn hạn chế. Những vướng mắc chậm được trả lời và thường không đi vào giải quyết nội dung câu hỏi.

- Khả năng nhận thức của người nộp thuế còn nhiều hạn chế, ngại tiếp xúc với cơ quan thuế nên không chủ động trong việc cập nhật chính sách, pháp luật.

Chương 3
TIẾP TỤC HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG VÀ GIẢI PHÁP ĐẢM BẢO THỰC HIỆN PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NAM ĐỊNH

3.1.Phương hướng và các giải pháp hoàn thiện pháp luật thuế giá trị gia tăng

3.1.1. Phương hướng hoàn thiện

Ngày 17/05/2011, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 732/QĐ-TTg về việc phê duyệt Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011 - 2020. Mục tiêu tổng quát của chiến lược cải cách thuế được xác định là: "Xây dựng hệ thống chính sách thuế đồng bộ, thống nhất, công bằng, hiệu quả, phù hợp với thể chế kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa; mức động viên hợp lý nhằm tạo điều kiện thúc đẩy sản xuất trong nước và là một trong những công cụ quản lý kinh tế vĩ mô có hiệu quả, hiệu lực của Đảng và Nhà nước. Xây dựng ngành thuế Việt Nam hiện đại, hiệu lực, hiệu quả; công tác quản lý thuế, phí và lệ phí thống nhất, minh bạch, đơn giản, dễ hiểu, dễ thực hiện dựa trên ba nền tảng cơ bản: thể chế chính sách thuế minh bạch, quy trình thủ tục hành chính thuế đơn giản, khoa học phù hợp với thông lệ quốc tế; nguồn nhân lực có chất lượng, liêm chính; ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại, có tính liên kết, tích hợp, tự động hóa cao."

Nội dung cải cách thuế GTGT giai đoạn 2011 - 2020

Theo Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011 – 2020 của Chính phủ, việc cải cách thuế GTGT tập trung vào 5 nhóm vấn đề chính:

Thứ nhất, sửa đổi, bổ sung theo hướng giảm bớt số lượng nhóm hàng hóa dịch vụ không chịu thuế GTGT.

Thứ hai, giảm bớt nhóm hàng hóa, dịch vụ chịu thuế suất 5%. Điều này đồng nghĩa với việc tăng số nhóm hàng hoá, dịch vụ chịu thuế suất 10%.

Thứ ba, bổ sung quy định để xác định đúng cơ chế thu đối với một số loại hàng hóa, dịch vụ mới phát sinh theo sự phát triển của kinh tế thị trường.

Thứ tư, hoàn thiện phương pháp tính thuế, tiến tới cơ bản thực hiện phương pháp khấu trừ thuế.

Thứ năm, quy định về ngưỡng doanh thu để áp dụng hình thức kê khai thuế GTGT phù hợp với cơ chế kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước và thông lệ quốc tế.

Trong đó, việc hoàn thiện pháp luật thuế GTGT cần thực hiện ba nguyên tắc cơ bản: nguyên tắc công bằng; nguyên tắc hiệu quả và thuận tiện; nguyên tắc hiện thực.

3.1.2. Các giải pháp tiếp tục hoàn thiện pháp luật thuế giá trị gia tăng

3.1.2.1. Hoàn thiện các quy định về đối tượng chịu thuế

- Đối tượng chịu thuế quy định trong luật thuế GTGT là sự kiện pháp lý làm phát sinh nghĩa vụ thuế, nên việc quy định "hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam là đối tượng chịu thuế GTGT" là chưa chính xác về phương diện lý luận. Do vậy, cần xác định: các hoạt động cung ứng (chuyển giao hàng hoá, cung cấp dịch vụ) được thực hiện trong quá trình sản xuất kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam của các nhà cung ứng có thanh toán bằng tiền hoặc quy ra tiền là đối tượng chịu thuế GTGT. Ngoài ra, ta có thể sử dụng thuật ngữ "nghiệp vụ chịu thuế GTGT" để tránh nhầm lẫn giữa người chịu thuế GTGT với đối tượng chịu thuế GTGT.

- Những đối tượng hiện nay pháp luật thuế GTGT quy định không thuộc diện chịu thuế phải chuyển thành những đối tượng được miễn trừ thuế GTGT hoặc các nghiệp vụ được miễn trừ thuế GTGT. Bởi khi nói đến đối tượng không thuộc diện chịu thuế GTGT là nói đến những hoạt động kinh tế không thuộc phạm vi điều chỉnh của pháp luật thuế GTGT, còn khi nói đến những đối tượng được miễn trừ thuế GTGT thì sẽ nằm trong phạm vi điều

chỉnh của pháp luật thuế GTGT nhưng được cơ quan nhà nước có thẩm quyền quyết định cho miễn trừ nghĩa vụ thuế. Do vậy, không xác định đối tượng chịu thuế trực tiếp theo các nhóm hàng hoá, dịch vụ như pháp luật thuế GTGT hiện hành mà xác định theo các hoạt động cung ứng cụ thể, ví dụ như không xác định "sản phẩm muối" mà xác định là "hoạt động sản xuất kinh doanh muối".

- Cần thu hẹp diện miễn trừ thuế GTGT bằng cách chuyển một số hàng hoá, dịch vụ hiện nay không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT sang diện chịu thuế GTGT hoặc loại bỏ một số hàng hoá, dịch vụ đang nằm trong phạm vi này, tức là mở rộng đối tượng thuộc diện chịu thuế GTGT để đảm bảo thuế GTGT là thuế tiêu dùng đánh trên bình diện rộng có tính liên hoàn và trung lập kinh tế cao. Cụ thể như đưa dịch vụ phục vụ công cộng về vệ sinh, thoát nước đường phố và khu dân cư cung cấp cho tổ chức, cá nhân bao gồm các hoạt động thu, dọn, vận chuyển, xử lý rác và chất phế thải; thoát nước, xử lý nước thải; bơm hút, vận chuyển và xử lý phân bùn, bể phốt; thông tắc công trình vệ sinh, hệ thống thoát nước thải; quét dọn nhà vệ sinh công cộng; duy trì vệ sinh tại các nhà vệ sinh lưu động và thu gom, vận chuyển xử lý chất thải khác vào diện chịu thuế để các các cơ sở kinh doanh làm dịch vụ này được khấu trừ thuế GTGT đầu vào, góp phần làm giảm chi phí kinh doanh.

- Rà soát, đưa hết các hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường và hoạt động nhập khẩu hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường vào đối tượng chịu thuế GTGT để doanh nghiệp có thể khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

- Sửa đổi khoản 12 điều 4 Thông tư 06/2013/TT-BTC theo hướng bãi bỏ quy định trường hợp duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn khác ngoài vốn đóng góp của nhân dân (bao gồm cả vốn đóng góp, tài trợ của tổ chức, cá nhân), vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ

thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội mà nguồn vốn khác không vượt quá 50% tổng số nguồn vốn sử dụng cho công trình thì đối tượng không chịu thuế là toàn bộ giá trị công trình. Quy định lại theo hướng đối tượng không chịu thuế là tỷ lệ phần tương ứng với tổng nguồn vốn nhân dân đóng góp, vốn viện trợ nhân đạo, tạo điều kiện cho cơ sở kinh doanh được khấu trừ thuế GTGT đầu vào tương ứng.

- Đề nghị bỏ khoản 25 Điều 5 Luật thuế GTGT quy định: "Hàng hóa, dịch vụ của cá nhân kinh doanh có mức thu nhập bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu chung áp dụng đối với tổ chức, doanh nghiệp trong nước không chịu thuế GTGT" thì không điều chỉnh thay "mức thu nhập bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu chung áp dụng đối với tổ chức, doanh nghiệp trong nước bằng mức doanh thu hàng năm thấp hơn 100 triệu đồng" như Luật thuế GTGT sửa đổi số 31/2013/QH13, mà nên bỏ điều khoản này khỏi nhóm đối tượng không chịu thuế. Do quy định này là chưa phù hợp với thông lệ chung, gây khó hiểu, thiếu đồng nhất giữa thuế gián thu và thuế trực thu. Vì thuế GTGT là thuế gián thu nhưng lại dựa trên cơ sở mức thu nhập của người kinh doanh hàng hóa dịch vụ để xác định hàng hóa dịch vụ này thuộc đối tượng chịu thuế hay không chịu thuế và mức dự kiến thay đổi cách xác định bằng doanh thu cũng chưa có cơ sở chuẩn xác.

- Đề nghị bỏ khoản 23 Điều 5 Luật thuế GTGT đối tượng không chịu thuế GTGT là sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến theo quy định của Chính phủ. Theo đó sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến không được áp dụng thuế suất 0% thì sẽ nộp thuế theo thuế suất tương ứng 10% sẽ phù hợp hơn. Đơn vị xuất khẩu nộp thuế GTGT khi xuất khẩu và được khấu trừ, hoàn thuế GTGT đầu vào.

- Để xác định nghĩa vụ thuế trong trường hợp liên kết sản xuất sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thuỷ sản, hải sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác, ví dụ trường hợp Công ty A ký hợp đồng với Công ty B về việc Công ty A nhận nuôi heo nái sản xuất heo con cho Công ty B, theo đó, Công ty B đầu tư chuồng trại chăn nuôi, còn Công ty A đầu tư toàn bộ về con giống, thức ăn, thuốc thú y... thì khoản tiền công mà Công ty A nhận được từ Công ty B trên cơ sở số heo xuất cho Công ty B và số lượng heo xuất cho Công ty B thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

Do đó, trường hợp Công ty TNHH A mua cà phê nhân của nông dân trồng cà phê, sau đó Công ty TNHH A bán số cà phê nhân này cho Công ty XNK Y thì doanh thu từ bán cà phê nhân cho Công ty XNK Y không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT, vì việc nông dân bán cà phê tự sản xuất cho Công ty TNHH A không phải chịu thuế GTGT nên việc không phải kê khai nộp thuế đầu ra sẽ giúp Công ty không phải chịu tăng chi phí đầu vào do không được khấu trừ. Hiện nay, trong các văn bản pháp luật về thuế GTGT chưa nêu trường hợp này, do vậy cần luật hóa trường hợp nêu trên để thực hiện.

- Quy định thêm trường hợp tổ chức, cá nhân chuyển nhượng dự án đầu tư để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng cho doanh nghiệp, hợp tác xã thì giá trị dự án chuyển nhượng không phải kê khai, tính thuế GTGT. Ví dụ: Công ty cổ phần P thực hiện dự án đầu tư xây dựng Nhà máy sản xuất quạt điện. Dự án đang đầu tư đến tháng 3/2014 đã hoàn thành được 90% so với đề án thiết kế, giá trị đầu tư đến tháng 3/2014 là 20 tỷ. Do gặp khó khăn về tài chính, Công ty cổ phần P quyết định chuyển nhượng toàn bộ dự án đang đầu tư cho Liên doanh 03 nhà đầu tư (02 nhà đầu tư trong nước và 01 nhà đầu tư nước ngoài) với giá trị 24 tỷ, Liên doanh tiếp quản dự án đầu tư để tiếp tục sản xuất cồn công nghiệp. Công ty cổ phần P không phải kê khai nộp thuế GTGT đối với giá trị dự án chuyển nhượng cho Liên doanh 03 nhà đầu tư.

3.1.2.2. Hoàn thiện các quy định về căn cứ tính thuế giá trị gia tăng

a. Về giá tính thuế giá trị gia tăng

- Đề nghị xem xét hoạt động hàng hóa, dịch vụ: tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng cho thì chỉ áp dụng đối với đơn vị sản xuất ra hàng hóa dịch vụ, không áp dụng với trường hợp mua ngoài để phù hợp với thực tế hoạt động sản xuất kinh doanh và giảm bớt thủ tục hành chính thuế.

Ví dụ: doanh nghiệp sản xuất quạt điện, dùng quạt để cung cấp cho các phòng ban thì số quạt đó có thể kê khai, tính thuế GTGT như quạt bán ra. Trường hợp doanh nghiệp, các công ty mua bánh trung thu để biếu, tặng cho các cháu nhân tết trung thu; mua quà lưu niệm tặng khách hàng... nhân dịp giới thiệu sản phẩm, hội nghị khách hàng, mua văn phòng phẩm sử dụng thì quy định kê khai nộp thuế GTGT là không cần thiết, gây phiền hà, tăng thủ tục hành chính cho doanh nghiệp.

- Bổ sung thêm xác định giá tính thuế trong trường hợp 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; 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.

b.Về thuế suất thuế giá trị gia tăng

- Ngoài mức thuế suất 0%, cần tiến tới thống nhất một mức thuế suất 10% cho hàng hoá, dịch vụ thuộc phạm vi điều chỉnh luật thuế GTGT. Mức thuế này phù hợp với mức thuế của nhiều nước trên thế giới và phù hợp với khả năng động viên người nộp thuế nộp thuế vào NSNN.

Qua thống kê mức thuế suất của 112 nước, có 88 nước mức thuế suất từ 12% đến 25% (trong đó 56 nước có thuế suất từ 17% - 25%), còn lại 24 nước phổ biến ở mức hơn 10%. Các nước như Lào, Indonesia, Campuchia cũng có

mức thuế suất phổ biến là 10%; Trung Quốc thuế suất phổ thông là 17% và mức ưu đãi là 13%. Philippines thuế suất 12%. Do đó, tiến tới áp dụng chung mức thuế suất thuế GTGT 10% là phù hợp và việc thống nhất một mức thuế suất.

Bảng số 3.1: Mức thuế suất và số lượng mức thuế suất thuế giá trị gia tăng của một số quốc gia tại thời điểm năm 2011 (%)

	Quốc gia	Thuế suất phổ thông (%)	Thuế suất khác (trừ mức thuế suất 0%)
1	**Các nước phát triển**		
	Úc	10	
	Áo	20	10/12
	Bỉ	21	6/12
	Ca-na-đa (tuỳ bang)	12-17	
	Chi-Lê	19	
	Cộng hòa Séc	20	10
	Đan Mạch	25	
	Pháp	19,6	2,1/5,5
	Đức	19	7
	Hy Lạp	19	4,9/9
	Nhật Bản	5 (tăng lên 8 từ 01/4/ 2014 và 10 từ 2015)	
	Hàn Quốc	10 (10,5 năm 2012)	
	Mê-hi-cô	16	
	Ba Lan	22	7
	Bồ Đào Nha	20	5/12
	Thụy Điển	25	6/12
	Anh	17,5 (năm 2012 là 20)	5
2	**Một số nước Châu Á**		
	Trung Quốc	17	13
	Thái Lan	7 (dự kiến lên 10)	
	Singapore	7%	
	Phi-líp-pin	12	
	In-đô-nê-xi-a	10	

Nguồn: *IMF (2012).*

Ngoài ra, còn giảm bớt một số hạn chế như:

+ Cơ sở kinh doanh lợi dụng sự chênh lệch thuế suất đầu vào và thuế suất đầu ra để được hoàn không thuế.

+ Việc xác định đúng thuế suất của các loại hàng hóa, dịch vụ sẽ đỡ khó khăn hơn, qua đó, cơ sở kinh doanh sẽ giảm bớt được chi phí hành chính, xác định đúng số thuế GTGT phải nộp, số thuế GTGT còn được khấu trừ. Bên cạnh đó, cơ quan thuế cũng dễ dàng kiểm tra, xác định số thuế phải nộp của người nộp thuế có đúng, có đủ hay không.

- Điều chỉnh điều kiện được hưởng thuế suất bằng 0% đối với dịch vụ xuất khẩu gắn với khái niệm địa điểm tiêu dùng là ngoài lãnh thổ Việt Nam thay cho quy định gắn với cơ sở thường trú để phù hợp với nguyên tắc thuế GTGT và thực tế hội nhập về tiếp cận thị trường theo quy định của WTO liên quan đến cung cấp dịch vụ qua biên giới, khắc phục khó khăn do phải xác định cơ sở thường trú dẫn đến lợi dụng chính sách để hoàn thuế với các trường hợp dịch vụ được tiêu dùng tại Việt Nam trong mối quan hệ giữa công ty mẹ ở nước ngoài và công ty con tại Việt Nam.

- Áp dụng mức thuế suất 0% đối với hàng hoá, dịch vụ đầu vào của cơ sở kinh doanh chỉ sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT để xuất khẩu. Qua đó, giúp các cơ sở kinh doanh này giảm bớt thủ tục kê khai, khấu trừ thuế, chủ động được về nguồn vốn và cũng giảm bớt đi một phần đối tượng được hoàn thuế hạn chế rủi ro trong hoàn thuế đặc biệt là trường hợp hoàn xuất khẩu thuộc diện hoàn thuế trước kiểm tra sau.

- Trong khi, chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011-2020 quy định nội dung cải cách thuế GTGT là “Sửa đổi, bổ sung theo hướng giảm bớt số lượng nhóm hàng hóa dịch vụ không chịu thuế GTGT; giảm

bớt nhóm hàng hóa, dịch vụ chịu thuế suất 5%; bổ sung quy định để xác định đúng cơ chế thu đối với một số loại hàng hóa, dịch vụ mới phát sinh theo sự phát triển của kinh tế thị trường; nghiên cứu đến năm 2020 áp dụng cơ bản một mức thuế suất, không kể mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Tuy nhiên, trong vài năm tới, bối cảnh kinh tế xã hội trong nước và trên thế giới sẽ còn nhiều khó khăn nên cần tiếp tục duy trì nhóm thuế suất 5% đối với hàng hoá, dịch vụ là đầu vào của sản xuất nông nghiệp và hàng hoá, dịch vụ phục vụ nhu cầu thiết yếu của người dân. Bên cạnh đó, có thể điều chỉnh tăng thuế suất thuế GTGT từ 5% lên 10% đối với:

- Đường, phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm gỉ đường, bã mía, bã bùn hiện đang áp dụng mức thuế suất 5% sang thuế suất 10 %. Vì hiện nay trong 15 nhóm mặt hàng đang áp dụng mức thuế suất 5%, chỉ có mặt hàng đường thuộc hàng công nghệ thực phẩm: các mặt hàng sữa trẻ em, mì ăn liền, thực phẩm, nước mắm, nước chấm ... đều áp dụng thuế suất 10 %.

- Sản phẩm bằng đay, cói, tre, nứa, lá, rơm, vỏ dừa, sọ dừa, bèo tây và các sản phẩm thủ công khác sản xuất bằng nguyên liệu tận dụng từ nông nghiệp vào diện thuế suất 10 %. Vì nhóm hàng này thuộc hàng thủ công, tiêu dùng nhưng khi phân biệt bằng xuất xứ nguyên liệu để tính thuế suất khác nhau là rất khó khăn mặt khác cũng không thuộc nhóm hàng hóa thiết yếu hoặc sản phẩm nông nghiệp... ví dụ: salon mây thuế suất 10 %, salon bèo tây thuế suất 5 %; đũa gỗ, đũa nhựa thuế suất 10 %, đũa tre thuế suất 5 %; làn mây thuế suất 10 %, làn cói thuế suất 5%.

- Bổ sung máy sấy lúa, máy bóc tách hạt ngô vào nhóm máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp thuộc diện chịu thuế suất 5%.

3.1.2.3. Hoàn thiện các quy định về phương pháp tính thuế giá trị gia tăng

- Trong thời gian đầu áp dụng, áp dụng hai phương pháp tính thuế, trong đó có phương pháp trực tiếp trên GTGT là phù hợp với điều kiện kinh tế cụ thể của Việt nam trong giai đoạn qua. Tuy nhiên, cùng với sự phát triển kinh tế, yêu cầu quản lý của cơ quan quản lý Nhà nước cũng như Doanh nghiệp thì việc áp dụng phương pháp này đã trở nên lạc hậu. Thực chất phương pháp này như là áp dụng nộp thuế khoán theo tỷ lệ trên doanh thu. Áp dụng phương pháp này, người nộp thuế không cần giữ sổ sách kế toán, ảnh hưởng ngay đến việc tính toán hiệu quả kinh doanh của bản thân họ, đồng thời họ cũng gặp khó khăn trong việc thực hiện sổ sách kế toán công khai minh bạch. Bên cạnh đó, do xác định doanh thu không chính xác, người nộp thuế theo hình thức này lại nộp ít thuế hơn người nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, gây mất bình đẳng về thuế. Mặt khác gọi là nộp thuế GTGT, nhưng người mua hàng hóa dịch vụ của đối tượng nộp thuế theo phương pháp trực tiếp, sử dụng hoá đơn bán hàng thông thường, dù giá bán đã bao gồm cả thuế GTGT nhưng do người mua hàng không được khấu trừ thuế đầu vào nên phương pháp này tạo cảm giác không đồng bộ trong thực thi chính sách thuế, không nhất quán về thuế.

- Phần lớn quốc gia có quy định ngưỡng doanh thu kê khai thuế GTGT, bao gồm cả các nước phát triển và đang phát triển như các nước trong khối EU, các nước trong ASEAN như Thái Lan, In-đô-nê-xia, Phi- líp-pin, nhiều quốc gia Châu Phi khi đưa vào áp dụng thuế GTGT cũng đều có quy định ngưỡng doanh thu. Mục tiêu của việc quy định ngưỡng là để giảm thiểu các quy trình thủ tục không cần thiết cho các đối tượng kinh doanh nhỏ và cho cơ quan thuế. Tuy nhiên, cũng có quốc gia không quy định ngưỡng doanh thu, ví dụ như: Chi Lê, Nigêria, Mê-hi-cô, Thổ Nhĩ Kỳ, Tây Ban Nha, Paraguay.

Bảng số 3.2: Ngưỡng doanh thu kê khai thuế giá trị gia tăng của một số nước

TT	Tên nước	Ngưỡng doanh thu		Thời gian
		Theo đồng bản tệ	Quy ra USD	
1	Trung Quốc	Cung ứng hàng hóa bình quân tháng: 5.000-20.000 NDT; cung ứng dịch vụ bình quân tháng: 5.000 đến 20.000 NDT (mức cụ thể do cơ quan thuế địa phương quy định)	Cung ứng hàng hóa: (790-3162 USD); cung ứng dịch vụ: (790-3162 USD)	Bình quân tháng
2	Thái Lan	1,8 triệu Bath	59,1 nghìn USD	Năm tài khóa
3	Phi-líp-pin	1,9195 triệu Peso	35,9 nghìn USD	12 tháng
4	Singapore	1 triệu SGD	795 nghìn USD	Trong 4 quý
5	In-đô-nê-xi-a	600 triệu Rupi	64 nghìn USD	Năm tài khóa
6	Nam Phi	1 triệu RAND	137,8 nghìn USD	12 tháng
7	Anh	73 nghìn Bảng	114,7 nghìn USD	Trong 12 tháng
9	Cộng hòa Séc	1 triệu CZK	50,1 nghìn USD	12 tháng
10	Ba Lan	150 nghìn PLN	44,2 nghìn USD	Năm tài khóa
11	Nhật Bản	10 triệu Yên	126,1 nghìn USD	Năm tài khóa

Nguồn: Tổng hợp từ Báo cáo "The 2011 Worldwide GTGT, GST and Sales Tax Guide" của Công ty Ernst and Young và tài liệu của Ủy ban EC.

Các đối tượng không đáp ứng đủ điều kiện sẽ được chuyển sang áp dụng nộp thuế theo phương pháp tính thuế GTGT theo tỉ lệ % trên doanh thu. Ví dụ như: Đài Loan, In-đô-nê-xi-a hay Phi-líp-pin mức thuế suất áp dụng chủ yếu từ 1-4% và phân theo ngành, nghề kinh doanh. Ở Anh cũng áp dụng quy định tương tự cho doanh nghiệp có quy mô nhỏ. Theo đó, đối tượng nộp thuế GTGT có doanh thu dưới 150 nghìn bảng mỗi năm có thể lựa chọn nộp thuế theo phương pháp tính trên doanh thu và không được khấu trừ thuế đầu vào và mức thuế suất áp dụng tùy theo ngành nghề kinh doanh (trong khoảng từ 4% (kinh doanh thực phẩm, đồ ăn, quần áo trẻ em..) đến 14,5% (xử lý dữ liệu, tư vấn công nghệ thông tin, kiến trúc, khảo sát điều tra...). Tuy nhiên, Thái Lan còn có quy định cụ thể hơn là xếp các đối tượng có doanh thu dưới ngưỡng quy định vào nhóm đối tượng không chịu thuế GTGT.

- Từ thực tế trên và yêu cầu đơn giản hóa thủ tục hành chính, rõ ràng minh bạch trong kê khai nộp thuế, việc xây dựng ngưỡng doanh thu nộp thuế GTGT là cần thiết và là một bước thay đổi của Luật thuế GTGT sửa đổi. Tuy nhiên khi có ngưỡng doanh thu, thì chỉ nên áp dụng thống nhất một phương pháp tính thuế.

Theo đó, phương pháp khấu trừ thuế áp dụng đối với cơ sở kinh doanh thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ và đáp ứng điều kiện ngưỡng doanh thu nộp thuế GTGT, đồng thời bỏ quy định về đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế do quy định phải đăng ký nộp thuế là không thực sự cần thiết. Thực tế, nếu người nộp thuế thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ, điều kiện về ngưỡng doanh thu nộp thuế GTGT thì chỉ có thể đăng ký nộp thuế phương pháp khấu trừ.

Về phương pháp tính trực tiếp trên GTGT thì nên thay đổi tên gọi để trả về bản chất thực chất của phương pháp này là nộp thuế theo tỷ lệ trên doanh thu. Thực hiện theo phương pháp này sẽ tính thuế đơn giản, rõ ràng hơn, tiết kiệm thời gian trong việc tính thuế. Giả dụ tỷ lệ GTGT của hoạt động kinh doanh thương mại là 10%, dịch vụ là 50% và sản xuất là 30% thì người nộp thuế phải làm nhiều phép tính hơn là lấy doanh thu nhân tỷ lệ GTGT để xác định giá trị gia tăng của hàng hóa dịch vụ, sau đó nhân tiếp với thuế suất thuế GTGT để xác định tiền thuế GTGT phải nộp NSNN. Thay vì quy định tỷ lệ GTGT, Luật nên quy định cụ thể luôn tỷ lệ thuế ấn định tên doanh thu kinh doanh thương mại là 1%, dịch vụ 5%, sản xuất là 3%.

Đối với hộ kinh doanh cá thể, chúng ta có thể đưa ra khung thuế suất tối đa, tối thiểu để cơ quan thuế các địa phương quy định phù hợp với thực tế hoạt động sản xuất kinh doanh trên từng địa bàn cụ thể nhưng thu hẹp khung, không để nhiều ngành nghề và 5 khu vực như hiện nay.

Ngoài ra, để khuyến khích các doanh nghiệp áp dụng nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, thì chúng ta nên quy định thêm: trường hợp cơ sở, hộ, cá nhân kinh doanh không đáp ứng ngưỡng doanh thu nộp thuế GTGT nhưng thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hoá đơn, chứng từ và đăng ký nộp thuế phương pháp khấu trừ thì được áp dụng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

3.1.2.4. Hoàn thiện các quy định về khấu trừ thuế giá trị gia tăng

Khấu trừ thuế là một nội dung cơ bản, quan trọng của pháp luật thuế GTGT. Trong đó, nguyên tắc khấu trừ thuế cần được bảo đảm thực hiện một cách chính xác, cụ thể là: chỉ khấu trừ thuế đầu vào cho các hoạt động chịu thuế GTGT; có doanh thu mới được khấu trừ, không khấu trừ khống; mua hàng hoá, dịch vụ không có hoá đơn chứng từ, hoặc có hoá đơn chứng từ nhưng không hợp pháp thì không được khấu trừ.

- Thuế GTGT đầu vào sẽ được khấu trừ nếu đáp ứng được điều kiện được khấu trừ, theo đó người nộp thuế kê khai càng muộn thì càng bị thiệt. Việc quy định thời hạn khấu trừ là cần thiết nhằm mục đích tạo điều kiện cho việc đối chiếu, xác minh của cơ quan thuế (càng để lâu càng khó thực hiện do các chủ thể liên quan khác có thể không còn tồn tại do giải thể, phá sản…). Tuy nhiên, trên thực tế quy định về thời hạn kê khai khấu trừ thuế GTGT của các nước khác nhau, có quốc gia quy định chỉ là 3 tháng, song có nước kéo dài đến 4 năm. Thời hạn kê khai khấu trừ thuế GTGT của Trung Quốc hiện nay là 180 ngày tính từ ngày phát hành hóa đơn (trước đây là 90 ngày), thời hạn kê khai khấu trừ thuế GTGT của Bun-ga-ry hiện là 12 tháng (trước đây là 3 tháng). Trong khi đó, đối với Anh, thời hạn kê khai thuế GTGT từ 1/4/2009 được kéo dài đến 4 năm (trước đó là 3 năm). Nhìn chung xu hướng của các nước là nâng dần thời hạn kê khai, khấu trừ. Luật thuế GTGT sửa đổi tăng thời gian được khấu trừ thuế GTGT đầu vào của HHDV từ 6 tháng lên 12

tháng kể từ tháng phát sinh hóa đơn là trên cơ sử tiếp thu tình hình thực tiễn và kinh nghiệm của các nước. Tuy nhiên, yếu tố này không ảnh hưởng đến thu NSNN, nên đề nghị có thể nới rộng nâng thời hạn lên hai năm, phù hợp với thời hiệu xử phạt hành chính về thuế theo quy định của Luật quản lý thuế.

- Để đảm bảo quyền đòi lại thuế GTGT của doanh nghiệp cần quy định hình thức khấu trừ vào số thuế phải nộp của kỳ sau trong trường hợp nghiệp vụ chịu thuế GTGT bị huỷ bỏ hoặc không được trả tiền, tức là thuế GTGT đã trả vào lúc diễn ra hành động bán hàng và cung cấp dịch vụ, nhưng sau đó bị huỷ bỏ hoặc không được trả tiền như việc người mua trả lại tài sản hoặc không thanh toán tiền cho các nghiệp vụ đã thực hiện thì doanh nghiệp có quyền đề nghị cơ quan thuế trả lại số thuế GTGT đã nộp. Trong trường hợp không trả tiền toàn bộ thì người bán có quyền lấy lại tài sản và có quyền đòi lại số thuế đã nộp tuỳ theo các điều kiện đã đưa ra, đồng thời người mua phải trả lại số thuế đã được khấu trừ. Còn nếu chỉ có một phần nghiệp vụ không được trả tiền thì doanh nghiệp cũng chỉ được quyền đòi lại phần thuế tương ứng với phần nghiệp vụ không được thanh toán.

- Đối với khấu trừ thuế đầu vào của tài sản cố định, nên quy định chi tiết chế độ truy trừ và truy hoàn số thuế GTGT đầu vào nhằm xác lập rõ căn cứ tính thuế và đảm bảo tính hợp lý cũng như tính hợp pháp của các quan hệ kinh tế cũng như các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, cụ thể:

+ Trường hợp chuyển mục đích sử dụng tài sản cố định từ lĩnh vực hoạt động chịu thuế sang lĩnh vực hoạt động không chịu thuế hoặc ngược lại thì mức thuế GTGT đầu vào của tài sản cố định được truy trừ nên quy định phương pháp phân bổ theo tỷ lệ hao mòn hay giá trị còn lại so với nguyên giá của tài sản cố định.

+ Trường hợp tài sản cố định được dùng cho nhiều hoạt động trong đó có hoạt động chịu thuế và không chịu thuế GTGT nên quy định cách xác định

số thuế đầu vào được khấu trừ bằng phương pháp phân bổ theo tỷ lệ doanh thu. Chẳng hạn, nếu tài sản cố định được sử dụng cho hoạt động chịu thuế để tạo ra doanh thu từ 70% trở lên so với tổng doanh thu thì cho khấu trừ toàn bộ; nếu thấp hơn tỷ lệ trên thì cho khấu trừ một nửa thuế GTGT đầu vào của tài sản cố định đó.

- Xuất phát từ nguyên tắc hàng hoá không thuộc đối tượng chịu thuế thì không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Do vậy, đề nghị không áp dụng thuế suất 0% đối với việc xuất khẩu hàng hoá, dịch vụ không chịu thuế. Nên đưa trường hợp nào vào nhóm các trường hợp không phải kê khai, tính nộp thuế, để khoản thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

- Đề nghị quy định chứng từ thanh toán qua ngân hàng là hợp lệ khi được thanh toán qua tài khoản ngân hàng đã đăng ký với cơ quan thuế, để tránh trường hợp doanh nghiệp sử dụng nhiều tài khoản khác nhau để trốn doanh thu. Ngoài ra, cơ quan thuế cũng kiểm soát được doanh thu của các doanh nghiệp khi thực hiện thanh tra, kiểm tra hoặc áp dụng biện pháp cưỡng chế thuế.

- Đề nghị quy định cụ thể một số đồ dùng thiết yếu như tivi, quạt, bàn ghế,... trang bị cho nhà ăn ca, nhà nghỉ giữa ca, phòng thay quần áo, nhà để xe, nhà vệ sinh, bể nước phục vụ cho người lao động trong khu vực sản xuất, kinh doanh và nhà ở, trạm y tế cho công nhân làm việc trong các khu công nghiệp cũng được khấu trừ, tạo điều kiện cho doanh nghiệp nâng cao chất lượng đời sống công nhân, phù hợp với thực tế để doanh nghiệp dễ kê khai, tính toán chi phí, doanh thu tính thuế.

- Đối với trường hợp cơ sở kinh doanh có chứng từ thanh toán qua ngân hàng trong thời hạn sáu tháng kể từ sau ngày có quyết định xử lý về thuế thì đề nghị xác định số tiền thuế đã truy thu là số tiền thuế nộp thừa, cơ sở kinh doanh có thể đề nghị hoàn thuế hoặc khấu trừ tiếp trong kỳ kê khai bổ sung.

- Đề nghị không thực hiện khấu trừ thuế đối với khoản thuế do cơ sở kinh doanh nộp do cơ quan Hải quan ấn định thuế, để giảm bớt rủi ro trong việc thực hiện chính sách hoàn thuế GTGT, do các đối tượng bị ấn định thuế thường không có đủ tài liệu hợp pháp để khai thuế, tính thuế; không kê khai hoặc kê khai không đầy đủ, chính xác các nội dung liên quan đến xác định nghĩa vụ thuế, cung cấp thông tin dễ dẫn tới gian lận về thuế.

3.1.2.5. Hoàn thiện các quy định về hoàn thuế giá trị gia tăng

Hoàn thuế là một nội dung quan trọng trong hệ thống chính sách thuế GTGT của các nước. Số lượng thuế GTGT được hoàn đối với một số nhóm nước, nhất là các nước phát triển là khá lớn. Ở những nước như Anh, Hà Lan, Thủy Điển, Nam Phi và Ca-na-da, số thuế GTGT được hoàn chiếm khoảng 40% tổng số thu từ thuế GTGT. Mức hoàn thuế GTGT ở các nước châu Á, châu Mỹ La tinh thường thấp hơn (dưới 20% tổng thu). Thông thường quy mô hoàn thuế ở các quốc gia phụ thuộc vào các vấn đề sau: i) đặc điểm của nền kinh tế (mức độ tạo ra giá trị gia tăng của các ngành xuất khẩu, tỷ trọng doanh số giữa các nhóm chịu thuế); ii) đặc điểm của chính sách thuế GTGT áp dụng (quy mô nhóm hàng hóa, dịch vụ được áp dụng thuế 0% và số mức thuế suất); iii) mức độ tuân thủ của người nộp thuế và tình trạng gian lận về thuế GTGT; iv) hệ thống quản lý thuế. Để quản lý và hạn chế gian lận trong hoàn thuế GTGT, các nước trên thế giới đã áp dụng nhiều phương thức khác nhau. Một số phương thức chủ yếu là:

- Số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết trong một kỳ phải được chuyển một cách bắt buộc sang kỳ tính thuế tiếp theo như Thái Lan, Bun-ga-ry, Ba Lan, Chi Lê. Tuy nhiên, ở hầu hết các nước quy định này không áp dụng đối với doanh nghiệp xuất khẩu. Theo phương thức này, đối tượng nộp thuế chỉ được hoàn thuế khi mà đối tượng đó vẫn còn số thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết trong một thời hạn nhất định, thông

thường là sau 3-6 tháng và có thể là hơn 1 năm hoặc chỉ cho khấu trừ mà không hoàn như:

+ Ở In-đô-nê-xi-a, kỳ kê khai thuế là theo tháng, song việc kê khai hoàn thuế chỉ được thực hiện cuối năm (một số trường hợp được kê khai hoàn theo tháng). Đối tượng nộp thuế chỉ được hoàn lại tiền thuế sau khi cơ quan thuế thực hiện kiểm toán đề nghị hoàn thuế.

+ Ở Chi Lê, việc kê khai thuế GTGT được thực hiện theo tháng, số thuế đầu vào chưa khấu trừ được chuyển sang 6 tháng tiếp theo trước khi thực hiện hoàn thuế.

+ Một số nước không cho phép hoàn bằng tiền mà chỉ cho chuyển sang khấu trừ vào các kỳ tiếp theo, trừ trường hợp xuất khẩu như Thổ Nhĩ Kỳ, Ma-rốc, Panama.

- Yêu cầu kiểm toán trước khi hoàn thuế: Có quốc gia chỉ thực hiện hoàn thuế GTGT sau khi kiểm toán như In-đô-nê-xi-a. Có quốc gia áp dụng cơ chế tài khoản thuế GTGT như Bun-ga-ri để quản lý việc nộp và hoàn thuế GTGT. Một số nước, ví dụ như Ke-ny-a, có đưa ra quy định là yêu cầu hoàn thuế khi vượt một ngưỡng nhất định thì cần phải được xác nhận bởi một Công ty kiểm toán độc lập có đăng ký hành nghề.

- Quy định ngưỡng thuế GTGT đầu vào để được hoàn thuế: Để hạn chế gian lận thương mại cũng như để giảm thiểu thủ tục, khối lượng hồ sơ hoàn thuế cho cả người nộp thuế và cơ quan thuế, một số nước quy định để được hoàn thuế, số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ hết phải vượt một ngưỡng nhất định thì mới được hoàn, ví dụ như ở Singapore, Pháp, Ba Lan hay Nam Phi.

- Hoàn thuế ở mức thấp hơn: thông lệ chung của các nước là số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ được quy định bằng với số thuế GTGT thực trả trong quá trình trao đổi hàng hóa và dịch vụ mà chưa được khấu trừ hết. Song

thực tế cũng có ngoại lệ, ví dụ như trường hợp của Trung Quốc. Trung Quốc quy định tỷ lệ số thuế GTGT đầu ra được hoàn thấp hơn số thuế GTGT đầu vào và tỷ này được xác định theo từng nhóm hàng hóa khác nhau. Đây là một trong những đặc thù trong chính sách thuế GTGT của Trung Quốc. Ví dụ, một số nhóm hàng nông sản mức thuế suất áp dụng đầu vào là 17%, song chỉ được khấu trừ ở mức 13%. Trung Quốc đã sử dụng chính sách này như là một công cụ để điều tiết hoạt động thương mại (tăng tỷ lệ khấu trừ trong trường hợp xuất khẩu khó khăn) cũng như tăng sự chủ động trong điều hành ngân sách.

- Xuất phát từ tầm quan trọng của việc hoàn thuế cũng như bản chất của việc hoàn thuế. Tại Việt Nam pháp luật thuế GTGT nên có những sửa đổi theo hướng như sau:

+ Trường hợp cơ sở kinh doanh có thuế GTGT đầu vào âm ba tháng liên tục trở lên được khấu trừ hoàn thuế thì nên quy định một ngưỡng nhất định mới được hoàn thuế, nếu dưới ngưỡng thì tiếp tục cho chuyển kỳ sau để khấu trừ. Do đó, sẽ tiết kiệm chi phí, thời gian và công sức của cả cơ quan thuế và đối tượng nộp thuế. Đề nghị ngưỡng được hoàn thuế là có thuế GTGT đầu vào của HHDV được khấu trừ từ 100 triệu đồng trở lên. Bởi vì, khi áp dụng ngưỡng đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ đòi hỏi doanh thu phải trên 1 tỷ đồng/năm. Do đó, số thuế GTGT đầu ra cả năm tối thiểu là khoảng 100 triệu đồng. Như vậy, các doanh nghiệp nhỏ cũng sẽ vẫn có cơ hội được hưởng chính sách hoàn thuế của Nhà nước.

+ Những trường hợp còn lại như đối với các dự án sử dụng nguồn vốn ODA, các tổ chức sử dụng tiền viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại của tổ chức cá nhân nước ngoài để mua hàng hoá dịch vụ tại Việt Nam nên đưa ra khỏi diện được hoàn thuế bởi chế định hoàn thuế trong thuế GTGT không kiêm nhiệm chức năng thực hiện chính sách xã hội, chức năng này

được thực hiện thông qua các quy định về thuế suất và các hàng hoá dịch vụ chịu thuế GTGT.

+ Hoàn thuế trong trường hợp có quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền là một quy định thừa, không khả thi, mơ hồ và nên loại bỏ bởi nếu không sẽ dẫn đến trường hợp tuỳ tiện và lạm dụng quy định này. Bởi các quyết định xử lý hoàn thuế của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền là một quyết định quản lý hành chính nhà nước, quyết định này không phải là sự kiện pháp lý làm phát sinh quyền hoàn thuế GTGT. Quy định này dễ dẫn tới việc không đảm bảo nguyên tắc pháp chế trong hoàn thuế.

+ Trường hợp đối tượng nộp thuế là tổ chức, đơn vị sáp nhập, hợp nhất, chia tách, giải thể, phá sản có số thuế GTGT nộp thừa thì cơ quan thuế thực hiện việc thoái thu khi quyết toán thuế và được quy định trong các điều luật về quyết toán thuế mà không nên nằm trong điều khoản về hoàn thuế. Thoái thu thu khác biệt với hoàn thuế về bản chất, cơ sở pháp lý đồng thời thoái thu khi quyết toán thuế là hiện tượng bình thường trong bất kỳ sắc thuế nào khi số tiền tạm nộp lớn hơn số tiền phải nộp sau khi quyết toán thuế hoặc khi có sự nhầm lẫn.

+ Sửa đổi Khoản 7 Điều 14 Thông tư số 06/2012/TT-BTC ngày 11/01/2012 của Bộ Tài chính theo hướng thuế GTGT đầu vào của hàng hoá tồn kho chưa được khấu trừ, hoàn thuế GTGT do chưa xác định là sử dụng để phục vụ SXKD HHDV chịu thuế GTGT hay phục vụ SXKD HHDV không chịu thuế GTGT (Khoản 1 Điều này quy định chỉ có thuế GTGT đầu vào của HHDV dùng cho SXKD HHDV chịu thuế GTGT được khấu trừ toán bộ).

+ Sửa đổi Luật thuế GTGT theo hướng chỉ áp dụng hoàn thuế theo tháng đối với doanh nghiệp xuất khẩu 100% (doanh nghiệp vừa xuất khẩu, vừa bán trong nước chỉ được hoàn thuế đối với trường hợp 3 tháng liên tục trở lên có số thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết và các trường hợp khác).

+ Bãi bỏ Bảng kê hồ sơ xuất khẩu HHDV, hồ sơ xuất khẩu hàng hoá đầu tư ra nước ngoài và các tài liệu có liên quan đến 2 Bảng kê này trong hồ sơ hoàn thuế để chuyển bổ sung vào hồ sơ khai thuế GTGT hàng tháng, quý (đây là điều kiện để khấu trừ thuế), theo đó giảm thủ tục hồ sơ hoàn thuế.

+ Hướng dẫn rõ số tiền thuế GTGT nộp nhầm, nộp thừa khi hoàn trả chỉ được hạch toán chi từ Quỹ hoàn thuế GTGT phần đã hạch toán thu NSTƯ tại thời điểm nộp và lãi phải trả do chậm giải quyết hoàn thuế, phần còn lại chi từ NSĐP (do đã được hưởng theo tỷ lệ phân chia NSTW/NSĐP tại thời điểm nộp).

+ Không áp dụng điều kiện hoàn thuế khi có thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ ít nhất mười hai tháng liên tục và ít nhất bốn quý vì quy định này làm doanh nghiệp không chủ động được nguồn vốn, không kích thích doanh nghiệp đầu tư vào sản xuất và lý do để đưa ra quy định này là để hạn chế hồ sơ hoàn thuế cho cơ quan thuế, hạn chế quỹ hoàn thuế là công bằng đối với các doanh nghiệp.

+ Đề nghị không thực hiện áp dụng phân bổ quỹ hoàn thuế cho từng địa phương theo quý hoặc theo năm, vì sẽ nẩy sinh cơ chế xin cho không công bằng giữa các địa phương, giữa các cơ sở kinh doanh đủ điều kiện hoàn thuế và việc được hoàn thuế là quyền lợi của người nộp thuế và là nghĩa vụ của Cơ quan thuế.

3.1.2.6. Hoàn thiện các quy định về hóa đơn, chứng từ

- Thống nhất sử dụng hóa đơn GTGT cho hoạt động bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ trong nội địa; hoạt động vận tải quốc tế; xuất vào khu phi thuế quan và các trường hợp được coi như xuất khẩu; xuất khẩu hàng hóa, cung ứng dịch vụ ra nước ngoài. Thực tế, hoá đơn GTGT và hoá đơn xuất khẩu chỉ để phân biệt hàng hoá được bán trong nước hay nước ngoài, trong khi các nội dung về thuế gần như tương đồng. Với sự thống nhất này, giảm

thiểu chi phí cho các cơ sở kinh doanh khi phải in hai loại hoá đơn khác nhau, hạn chế việc sử dụng nhầm hoá đơn, dễ dàng kê khai nộp thuế. Đồng thời, cơ quan thuế cũng thuận tiện hơn trong quá trình quản lý việc sử dụng hoá đơn của người nộp thuế.

- Xác định đối tượng tự đặt in hoặc tự in hóa đơn phù hợp như: tăng mức vốn điều lệ của doanh nghiệp được tự in hóa đơn từ một tỷ lên thành mười lăm tỷ tại thời điểm thông báo phát hành hóa đơn; không nên quy định cứng nhắc rằng đã là DN thì phải tự đặt in hoặc tự in hóa đơn. Đối với những DN sử dụng số lượng hóa đơn ít ở một mức nhất định thì có thể lựa chọn tự đặt in hóa đơn, tự in hóa đơn hoặc mua hóa đơn của cơ quan thuế. Với quy định này, những người nộp thuế sử dụng ít hóa đơn đỡ tốn kém chi phí sử dụng hóa đơn mà cơ quan thuế lại có thể quản lý tốt những đối tượng này.

- Bên cạnh việc yêu cầu người nộp thuế thông báo phát hành hóa đơn và công khai mẫu hóa đơn, cần có quy định cụ thể về phương thức và thời hạn cơ quan thuế công khai các thông tin này để người nộp thuế có thể dễ dàng tiếp cận bất kỳ khi nào họ cần.

- Bổ sung quy định xử phạt đối với các hành vi vi phạm về hóa đơn hiện chưa quy định trong văn bản pháp luật về quản lý hóa đơn để đảm bảo mọi hành vi vi phạm đều có chế tài xử phạt.

3.2.Các giải pháp bảo đảm thực hiện pháp luật thuế giá trị gia tăng trên địa bàn tỉnh Nam Định

3.2.1. Tiếp tục hoàn thiện tổ chức bộ máy quản lý thuế

- Bộ máy quản lý thuế là lực lượng quan trọng đảm bảo thực hiện pháp luật được áp dụng vào thực tiễn. Mỗi một quốc gia đều xây dựng cho mình một hệ thống bộ máy quản lý thuế khác nhau phù hợp với điều kiện chính trị, kinh tế, xã hội và lịch sử khác nhau. Trên thế giới hiện nay có hai mô hình điều hành ngân sách nhà nước.

+ Mô hình thứ nhất là mô hình Bộ trưởng Bộ Tài chính chịu trách nhiệm toàn bộ về thu chi ngân sách. Trong mô hình này cơ quan thuế là một tổ chức trực thuộc Bộ Tài chính, Tổng cục trưởng Tổng cục thuế báo cáo công tác trực tiếp lên Bộ trưởng Bộ Tài chính, mô hình này được áp dụng ở phần lớn các nước trên thế giới như: Nhật Bản, Trung Quốc, Singapore, Thuỵ Điển, Malaysia…

+ Mô hình thứ hai là mô hình hội đồng các Bộ trưởng điều hành thu, chi ngân sách. Quản lý ngân sách được phân cho hai Bộ trưởng độc lập: Bộ trưởng Bộ thu ngân sách và Bộ trưởng Bộ chi ngân sách. Cơ quan thuế được tổ chức độc lập trực thuộc Chính phủ, mô hình này được áp dụng ở một số nước như: Canada, Hoa Kỳ, Hàn Quốc…

- Bộ Tài chính với tư cách là chủ thể điều hành nền tài chính quốc gia, phải có khả năng tác động và điều hành thu chi ngân sách một cách kịp thời và có hiệu quả. Nếu bộ máy quản lý hành chính thuế được tổ chức độc lập không phụ thuộc vào Bộ Tài chính theo mô hình thứ hai thì Bộ trưởng Bộ Tài chính không trực tiếp điều hành được chính sách thu và chính sách chi ngân sách. Việc điều hành này phải thông qua Thủ tướng Chính phủ hay Hội đồng Bộ trưởng, vì thế không đảm bảo tính đúng đắn và kịp thời của các quyết định về chính sách tài chính của đất nước.

- Hiện nay, nước ta đang áp dụng mô hình thứ nhất. Cơ quan thuế được tổ chức thống nhất từ trung ương đến địa phương. Cơ quan thuể trung ương (Tổng cục thuế) có quyền chỉ đạo hoạt động của các cơ quan thuế đặt tại các địa phương. Quan hệ giữa cơ quan thuế địa phương với chính quyền đại phương là quan hệ phối hợp chứ không phải là quan hệ phụ thuộc. Mô hình này được áp dụng ở nhiều nước trên thế giới như: Pháp, Nhật, Thuỵ Điển, Trung Quốc, Hàn Quốc…

- Đối với bộ máy quản lý thuế ở địa phương thì đây cũng là vấn đề có tầm quan trọng trong công tác tổ chức bộ máy quản lý thuế, góp phần nâng cao tính động viên người nộp thuế vào ngân sách nhà nước. Trước đây, mô hình các Cục thuế địa phương được tổ chức theo đối tượng nộp thuế hoặc theo sắc thuế. Loại mô hình này được tổ chức ở hầu hết các nước đang trong thời kỳ chuyển đổi. Đặc điểm của loại mô hình này là:

+ Các bộ phận hợp thành bộ máy được tổ chức theo đối tượng nộp thuế hoặc theo sắc thuế;

+ Được tổ chức gắn với các cấp chính quyền địa phương theo địa bàn hành chính và được tổ chức đến tận cơ sở thuế

+ Ngoài chức năng quản lý công tác thu thuế trên địa bàn còn giữ các chức năng khác như: kiểm soát toàn bộ hệ thống các doanh nghiệp trên địa bàn, phân bổ nguồn thu ngân sách cho chính quyền địa phương…

Tuy nhiên mô hình này có nhược điểm là:

+ Dễ tạo điều kiện cho cán bộ thuế có cơ hội sử dụng quyền lực để tham nhũng, gây phiền hà cho người nộp thuế.

+ Dẫn đến sự can thiệp trực tiếp của chính quyền địa phương vào công tác hành thu của ngành thuế, mà những can thiệp này thường làm giảm nguồn thu ngân sách trung ương, tăng nguồn thu của ngân sách địa phương;

+ Số đối tượng nộp thuế ngày càng tăng dẫn đến số lượng biên chế ngành thuế ngày càng tăng và dễ bỏ sót đối tượng nộp thuế;

+Không thuận lợi cho việc áp dụng kỹ thuật hiện đại vào công tác quản lý thu thuế, như áp dụng hệ thống quản lý thuế, hệ thống kê khai thuế qua mạng…bằng công nghệ tin học.

Sau nhiều năm áp dụng mô hình quản lý theo đối tượng nộp thuế, đến nay, nước ta đã chuyển sang mô hình bộ máy quản lý thuế theo chức năng. Theo mô hình này thì cơ cấu tổ chức của cơ quan thuế được tổ chức theo

chức năng, quá trình tổ chức thu thuế được chia thành các giai đoạn, các chức năng riêng biệt, mỗi bộ phận của cơ quan thuế được phân công thực hiện một khâu trong công việc hoặc một chắc năng cụ thể trong quy trình đó. Mô hình này giúp:

- Tăng cường hiệu suất quản lý của cán bộ thuế, họ có điều kiện phát triển năng lực chuyên môn, đi sâu nghiên cứu thực hiện một chức năng nhất định trong quy trình quản lý thu thuế. Giảm lượng cán bộ so với mô hình cũ.
- Tạo ra một hệ thống kiểm tra chéo trong nội bộ tổ chức cơ quan thuế, tránh được các hiện tượng tiêu cực do khép kín quy trình quản lý thue thuế trong một hoặc một nhóm cán bộ thuế và tránh bỏ sót đối tượng nộp thuế.
- Cho phép áp dụng hiệu quả các phương tiện kỹ thuật hiện đại vào công tác quản lý thu thuế, nâng cao trình độ công tác quản lý thu thuế phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế phát triển.

Bên cạnh đó, cần phải xây dựng đội ngũ cán bộ thuế có phẩm chất đạo đức, đủ năng lực trình độ chấp hành đúng chức trách, nhiệm vụ, thực hiện tốt mười điều cần xây, mười điều cần chống của ngành thuế, tuân thủ pháp luật.

Thực hiện phân công nhiệm vụ các Phòng thuộc Cục thuế, các Đội thuộc Chi cục Thuế rõ ràng, không chồng chéo hoặc bỏ xót nhiệm vụ. Thực hiện công tác phối hợp thực hiện đối với những việc có tính chất liên đới trong quá trình hướng dẫn, giải thích chính sách thuế, thanh tra thuế, kiểm tra thuế của cơ quan thuế.

3.2.2. Cải cách mạnh mẽ công tác thanh tra, kiểm tra thuế

Trong giai đoạn người nộp thuế tự khai tự nộp, tự chịu trách nhiệm như hiện nay, việc quản lý thuế của cơ quan thuế ban đâu được giảm bớt tuy nhiên khâu hậu kiểm lại trở nên cực kỳ quan trọng. Bởi chỉ có kiểm tra, thanh tra thì cơ quan thuế mới nắm được thông tin chấp hành pháp luật thuế của người nộp thuế, tránh tình trạng người nộp thuế khai sai, khai không chính xác dẫn tới

việc trốn lậu thuế gây thất thoát cho ngân sách nhà nước, tạo cơ hội cho việc buôn bán hóa đơn có cơ hội phát triển làm bất bình đẳng trong chính. Mục tiêu của công tác thanh tra, kiểm tra thuế nhằm phát hiện các hành vi gian lận thuế và các hành vi gian lận trong thương mại để trốn thuế và lậu thuế cũng nhu giảm xuống mức thấp nhất chênh lệch giữa số thuế tự kê khai và số thuế phải nộp theo luật thuế. Để thực hiện tốt công tác này thì chúng ta cần phải khắc phục những hạn chế của nó, cụ thể là:

- Cần phải thực hiện tốt cả hai mặt: thanh tra, kiểm tra đối tượng nộp thuế và thanh tra, kiểm tra nội bộ ngành thuế.
- Tránh tình trạng chồng chéo trong thanh tra, kiểm tra hiện này, cần có quy định pháp luật cụ thể về cơ quan có quyền kiểm tra, thanh tra thuế theo hướng chỉ có cơ quan thuế mới có quyền thanh tra, kiểm tra trong lĩnh vực này. Điều này sẽ giúp bảo vệ tốt hơn quyền, lợi ích của các bên, đồng thời tránh những sai phạm về thuế do yếu về pháp luật thuế do các ngành khác thực hiện.
- Cần phân định ranh giới, giới hạn phạm vi thanh tra, kiểm tra để cuộc thanh tra không làm ảnh hưởng đến quá trình kinh doanh của người nộp thuế.
- Củng cố bộ máy, đội ngũ kiểm tra, thanh tra thuế, nguồn lực phân bổ cho công tác này.
- Thực hiện nghiêm túc quy trình thanh tra, kiểm tra thuế, hạn chế những tiêu cực xảy ra trong quá trình thực hiện

Tăng cường sự phối hợp với các cơ quan có liên quan như: cơ quan Hải quan, cơ quan Công an trong việc giám sát, điều tra xử lý các đối tượng có dấu hiệu vi phạm và vi phạm trong hoàn thuế.

3.2.3. Hiện đại hóa công tác quản lý thuế bằng công cụ tin học

Công nghệ thông tin ứng dụng trong công tác điều hành và quản lý thuế thuế là một lĩnh vực quan trọng, góp phần tích cực vào công cuộc cải cách

hành chính thuế trong giai đoạn mới. Vì vậy, ngành thuế luôn chú trọng xây

dựng cơ sở trang thiết bị hiện đại, đào tạo một đội ngũ cán bộ tin học có chuyên môn cao. Trong những năm gần đây, việc đưa vào áp dụng thành công nhiều chương trình ứng dụng quản lý thuế như phần mềm thu nhập cá nhân, phần mềm quản lý dữ liệu tập trung TPH đã đẩy mạnh công tác tổng hợp, thống kê, phân tích tình trạng người nộp thuế rất đầy đủ, kịp thời nắm bắt được tình hình sản xuất kinh doanh của NNT. Ngoài ra, ngành thuế cũng không ngừng cải tiến chương trình phần mềm hỗ trợ kê khai qua mạng, hướng dẫn và động viên NNT khai thác chương trình ứng dụng và đăng ký chữ ký số đầy đủ, góp phần làm giảm bớt thủ tục hành chính, rút ngắn thời gian nộp tờ khai, báo cáo trong quá trình thực hiện công việc.

Để phát huy những kết quả đã đạt được và khắc phục những tồn tại của công tác công nghệ tin học nhằm đáp ứng yêu cầu của công tác quản lý thuế thì trong thời gian tới cần quan tâm đến một số vấn đề sau:

Thứ nhất, Triển khai hệ thống các ứng dụng theo kiến trúc xử lý tập trung Thứ hai, Nâng cấp và triển khai dịch vụ thuế điện tử: hệ thống thuế điện

tử là hệ thống tập trung kết nối trực tiếp với ứng dụng quản lý thuế tập trung để cung cấp các chức năng hỗ trợ NNT thực hiện nghĩa vụ thuế qua mạng internet với hiệu năng cao và ổn định, đó là: đăng ký thuế điện tử, khai thuế điện tử, hỗ trợ nộp thuế điện tử, tra cứu nghĩa vụ kê khai nộp thuế qua mạng.

Thứ ba, Nâng cấp hệ thống các ứng dụng Quản lý thuế hiện hành đáp ứng các thay đổi của Chính sách ban hành trong năm 2013 như Luật quản lý thuế sửa đổi, bổ sung, chế độ kế toán thuế mới và các yêu cầu thay đổi quy trình, nghiệp vụ khác.

Thứ tư, Triển khai các ứng dụng dùng chung phục vụ quản lý nội bộ ngành của Bộ Tài chính

Thứ năm, Nâng cao năng lực điều hành, quản lý trên môi trường mạng: từng bước, áp dụng chữ ký số để thay thế dần văn bản giấy; tổ chức kiểm điểm,

đánh giá lại việc chỉ đạo, điều hành, trao đổi công việc tại văn phòng Cục và các Chi cục trên môi trường mạng; củng cố việc đảm bảo an ninh, an toàn dữ liệu và mạng.

Thứ sáu, Củng cố chất lượng thông tin và tăng cường sử dụng, khai thác thông tin trên mạng: rà soát, đánh giá mức độ chính xác của dữ liệu quản lý thuế, xây dựng giải pháp chỉnh sửa, bổ sung dữ liệu đáp ứng yêu cầu quản lý. Đặc biệt, các bộ phận xử lý tờ khai và phân tích nợ cần phối hợp kiểm soát chặt dữ liệu, thực hiện phân tích nợ, cập nhật thông tin đầy đủ và truyền số liệu lên Tổng cục Thuế kịp thời.

Biện pháp thực hiện

Một là, các chương trình cải cách chính sách, nghiệp vụ cần được chỉ đạo triển khai xây dựng sớm hơn so với thời điểm dự kiến ban hành.

Hai là, đẩy mạnh việc đưa nội dung đào tạo ứng dụng CNTT vào các chương trình đào tạo, bồi dưỡng, chuẩn hóa cán bộ quản lý thuế. Đặc biệt là việc cập nhật cho đội ngũ cán bộ lãnh đạo ngành Thuế các kiến thức cơ bản về điều kiện, cách thức đưa ứng dụng CNTT vào quy trình quản lý để có thể chỉ đạo triển khai các dự án CNTT đạt hiệu quả cao.

Ba là, tổ chức triển khai ứng dụng phải kết hợp với việc nâng cấp hạ tầng mạng, truyền thông và các giải pháp an toàn, bảo mật trên quan điểm thống nhất, đồng bộ. Thường xuyên nghiên cứu giải pháp công nghệ mới để đề xuất đưa vào ứng dụng trong ngành nhằm đảm bảo hệ thống CNTT đạt tính hiệu quả, hiện đại và có tính kế thừa cao.

Bốn là, lãnh đạo Cục Thuế cần quan tâm hơn nữa đến việc chỉ đạo các bộ phận trong đơn vị phối hợp chặt chẽ để triển khai các ứng dụng theo yêu cầu, hướng dẫn của Tổng cục Thuế. Có cơ chế giám sát việc các đơn vị duy trì sử dụng ứng dụng và cập nhật dữ liệu đầy đủ sau khi kết thúc việc triển khai ứng dụng. Hiện nay, vẫn còn nhiều trường hợp sau kết thúc triển khai, các đơn vị

không duy trì việc cập nhật dữ liệu thường xuyên nên cơ sở dữ liệu của ngành vẫn còn thiếu, chưa đầy đủ, ảnh hưởng đến việc khai thác, phân tích thông tin chỉ đạo.

Năm là, tiếp tục hoàn thiện các chính sách, cơ chế, quy trình về quản lý CNTT, từng bước chuẩn hoá chức năng, nhiệm vụ, mô tả công việc trong từng lĩnh vực quản lý CNTT như: quản trị mạng, quản trị ứng dụng, quản trị CSDL,... Xây dựng và hoàn thiện các quy chế về khai thác, sử dụng công cụ CNTT trong công việc hàng ngày như: quy trình trao đổi, lưu trữ, xử lý văn bản điện tử, quy trình làm việc trên mạng, điều hành trên mạng,v.v...

Sáu là, Đội ngũ cán bộ CNTT Thuế cần được tăng cương cả về số lượng và chất lượng. Công tác vận hành, duy trì hoạt động của hệ thống ứng dụng CNTT tại từng cấp, từng đơn vị cần được thực hiện đúng yêu cầu quy định và được giám sát, kiểm tra, đánh giá thường xuyên hơn.

3.2.4. Tăng cường công tác quản lý chứng từ, hóa đơn giá trị gia tăng

Hóa đơn GTGT là căn cứ pháp lý để xác định cụ thể phạm vi, mức độ nghĩa vụ thuế GTGT, như xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, số thuế đầu ra phải nộp NSNN và số thuế được hoàn. Do vậy, hóa đơn là đối tượng quản lý rất quan trọng không chỉ đối với người nộp thuế mà còn quan trọng cả với cơ quan thuế. Quản lý được quá trình sử dụng hóa đơn của người nộp thuế là cơ sở thực hiện tốt chính sách pháp luật thuế GTGT, giúp cho việc xác định quyền, nghĩa vụ của các chủ thể minh bạch và rõ ràng. Tuy nhiên, thực tế vẫn xảy ra rất nhiều những hành vi vi phạm pháp luật thuế trong đó có vi phạm về hóa đơn như mất hóa đơn chứng từ, mua bán hàng hóa, dịch vụ không lập hóa đơn, lập khống hóa đơn, mua bán hóa đơn, ghi giảm thuế suất, ghi giảm giá trị thực bán của hang hóa làm giảm số thuế phải nộp một cách cố ý hoặc vô ý. Do đó, để hạn chế những hành vi vi phạm chế độ quản lý, sử dụng chứng từ, hóa đơn ở nước ta hiện nay cần thực hiện những biện pháp sau.

- Cùng với việc khuyến khích các doanh nghiệp sử dụng hóa đơn tự in là việc đẩy mạnh công tác kiểm tra giám sát quá trình in, phát hành, quản lý và sử dụng hóa đơn.

- Tuyên truyền pháp luật về hóa đơn, phí, lệ phí cho các đối tượng nộp thuế nắm được và thực hiện.

- Khuyến khích việc lấy hóa đơn của người tiêu dùng khi giao dịch.

- Thực hiện nghiêm túc chế độ báo cáo về tình hình sử dụng hóa đơn.

- Bổ sung quy định xử phạt đối với các hành vi vi phạm về hóa đơn.

- Tăng cường sử dụng hóa đơn điện tử, ứng dụng tin học vào quản lý hóa đơn như nghiên cứu hoàn thiện quy định về cách đánh số thứ tự và ký hiệu hóa đơn gắn với mã số người nộp thuế sao cho thuận lợi nhất cho áp dụng kỹ thuật số. Thêm vào đó, cần có quy định pháp lý để đảm bảo khi hóa đơn đã được lập là phải được tải dữ liệu lên phần mềm trên mạng internet. Khi đó bất kỳ ai được cấp quyền truy cập đều có thể truy cập để kiểm tra, đối chiếu.

Trước mắt, ngành Thuế cần hoàn thiện chuyên mục hóa đơn trên website Tổng cục để người nộp thuế có thể tra cứu thông tin về các DN đã phát hành hóa đơn và mẫu hóa đơn của những DN này.

3.2.5. Đẩy mạnh dịch vụ tư vấn thuế

Tư vấn thuế là một hoạt động cung cấp các thông tin, kiến thức, giải pháp về lĩnh vực thuế cho đối tượng nộp thuế có nhu cầu để họ thực hiện nghĩa vụ thuế phù hợp với các quy định của nhà nước. Qua đó, người nộp thuế có được các thông tin cần thiết về việc thực hiện nghĩa vụ thuế đối với hoạt động kinh doanh của mình, từ đó sẽ hạch toán chính xác được doanh thu, lợi nhuận, các nghĩa vụ thuế phải nộp… đúng quy định pháp luật thuế, tránh tình trạng kê khai sai, khai thiếu… dẫn tới bị xử phạt. Nếu loại hình dịch vụ tư vấn thuế phát triển thì không những NNT được hưởng lợi khi nắm bắt kịp

thời chính sách, pháp luật thuế mà cả cơ quan thuế cũng hưởng lợi, vì đây được xem là một kênh tuyên truyền phổ biến pháp luật thuế. Do đó, trong điều kiện nền kinh tế hàng hoá nhiều thành phần hiện nay, để thúc đẩy công tác tư vấn thuế phục vụ cho công tác thu, nộp thuế thì:

- Nhà nước phải ban hành Luật về tư vấn trong đó có tư vấn thuế.
- Thành lập bộ phận chuyên trách làm tư vấn thuế trong cơ quan thuế từ trung ương đến địa phương.
- Khuyến khích thành lập các trung tâm tư vấn thuế tư nhân.
- Đa dạng hoá các kênh thông tin, tuyên truyền phổ biến chính sách, pháp luật thuế. Thường xuyên mở các hội nghị đối thoại với người nộp thuế để cập nhật, nắm bắt những vướng mắc trong thực tiễn áp dụng để có những điều chỉnh kịp thời và hợp lý.

Tư vấn thế có hai dạng chủ yếu là:

- Tư vấn thuế với danh nghĩa là một dịch vụ công cộng, là chức năng thuộc lĩnh vực hành chính thuế của cơ quan thuế. Với loại hình này, mô hình của cơ quan thuế được tổ chức thành lập phòng Tuyên truyền và hỗ trợ người nộp thuế có chức năng tuyên truyền phổ biến kiến thức pháp luật thuế, trả lời chính sách thuế đối với người nộp thuế. Trong đó, có thành lập tổ một cửa do phòng quản lý. Do đó, đã nhanh chóng trợ giúp NNT thực hiện đúng chính sách, pháp luật thuế và làm giảm bớt các khâu hành chính trong quá trình thực hiện nhiệm vụ.
- Tư vấn thuế với danh nghĩa là một dịch vụ tư, đây là một hoạt động dịch vụ có thu, các đối tượng nộp thuế có nhu cầu phải trả dịch vụ phí cho hoạt động tư vấn mình sử dụng. Với mô hình này, các đơn vị tham gia hoạt động tư vấn phải đáp ứng một số điều kiện nhất định, trong đó thì chủ yếu là điều kiện về con người. Theo điều 20 Luật QLT số 78/2006/QH11 thì: người được cấp chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế phải có bằng cao

đẳng trở lên thuộc một trong các chuyên ngành kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán, luật và đã có thời gian làm việc từ hai năm trở lên trong các lĩnh vực này; có năng lực hành vi dân sự đầy đủ, có phẩm chất, đạo đức tốt, trung thực, nghiêm chỉnh chấp hành pháp luật.

Hiện nay, các đơn vị tư vấn thuế chủ yếu tập trung ở hai thành phố lớn là Hà Nội và thành phố Hồ Chí Minh, nên các đối tượng nộp thuế ở địa phương ít có điều kiện tiếp cận. Tại Nam Định đến nay chưa có đơn vị làm dịch vụ tư vấn thuế được thành lập, chủ yếu là các cá nhân, một nhóm cá nhân làm dịch vụ kế toán, thực hiện hỗ trợ các đơn vị kinh doanh trong việc hạch toán, kế toán doanh nghiệp, nghiệp vụ kê khai, tư vấn thuế chỉ mang tính cá nhân dựa vào kinh nghiệm làm việc lâu năm trong lĩnh vực thuế, nên chưa chuyên nghiệp và chưa có đầy đủ các kỹ năng và kiến thức cần thiết. Do đó, cần khuyến khích các cá nhân tham gia bồi dưỡng kiến thức thuế, thi cấp chứng chỉ làm dịch vụ tư vấn thuế để nâng cao năng lực chuyên môn thuế, giúp cho công tác thu, nộp thuế được thực hiện hiệu quả.

3.2.6. Đổi mới công tác quản lý thu thuế giá trị gia tăng

Bên cạnh việc đổi mới một cách căn bản về nội dung tư tưởng của cơ chế chính sách thuế GTGT, cần thiết chúng ta phải có những biện pháp tổ chức thực hiện. Trong đó cải cách về quy trình nghiệp vụ và thủ tục hành thu là nội dung cốt yếu nhất, đồng thời nó còn là một yêu cầu bức xúc trong tình hình hiện nay, nhằm hạn chế thất thu thuế ở mức thấp nhất, bảo đảm thu đúng, thu đủ, thu kịp thời vào ngân sách nhà nước và từ đó nâng cao trình độ quản lý thuế của Việt Nam ngang tầm với các nước tiên tiến trong khu vực. Đổi mới công tác quản lý thuế cần tập trung các vấn đề chủ yếu sau: Thực hiện tốt công tác tuyên truyền, giáo dục pháp luật về thuế, thường xuyên và đẩy mạnh công tác thanh tra, kiểm tra về thuế, đẩy mạnh triển khai ứng dụng công nghệ thông tin vào hầu hết các khâu quản lý thuế, tăng cường công tác

quản lý hóa đơn nhằm ngăn chặn các hành vi vi phạm quy định về quản lý, sử dụng hóa đơn và ngày càng nâng cao quyền hạn, trách nhiệm và hiệu lực của bộ máy quản lý thuế...

3.2.7. Cải cách đồng bộ hệ thống thể chế quản lý kinh tế xã hội

Nhằm thực hiện Luật thuế GTGT một cách có hiệu quả, bên cạnh việc đổi mới cơ chế chính sách, đổi mới công tác quản lý hành thu thì cần thiết phải tiến hành đồng bộ cải cách các lĩnh vực hành chính kinh tế có liên quan sau:

- Cần sớm sửa đổi Bộ luật hình sự theo hướng tăng mức hình phạt đối với tội danh trốn thuế hoặc giả mạo chứng từ để chiếm đoạt tiền ngân sách nhà nước, bổ sung một số chế tài xử lý hình sự còn thiếu đối với các tội danh mới phát sinh, nhất là tội mua bán hóa đơn, in hóa đơn giả.
- Thực hiện nghiêm chỉnh việc niêm yết giá đúng quy định pháp luật, theo đó các tổ chức, cá nhân phải niêm yết giá hàng hóa, dịch vụ tại cửa hàng, nơi giao dịch mua bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ.
- Vấn đề có tính quyết định nhất là phải có cuộc cải cách lớn về cơ chế quản lý tiền tệ. Bắt buộc các quan hệ mua bán, trao đổi hàng hóa, dịch vụ phải thanh toán bằng chuyển khoản, hạn chế đến mức thấp nhất hình thức thanh toán bằng tiền mặt như hiện nay. Thông qua các tài khoản tại hệ thống ngân hàng, Nhà nước sẽ quản lý được hầu hết các hoạt động kinh tế phát sinh, có như vậy tệ nạn tham nhũng, trốn lậu thuế sẽ không còn cơ hội để tồn tại.

KẾT LUẬN

Trong những năm qua, Thuế GTGT luôn phát huy vai trò quan trọng trong của mình, là một nguồn thu lớn góp phần hoàn thành kế hoạch thu ngân sách nhà nước hàng năm. Bên cạnh đó, chính sách, pháp luật thuế GTGT cũng là công cụ hữu hiệu của nhà nước nhằm kích thích các thành phần kinh tế đẩy mạnh sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ.

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế, cùng với sự xuất hiện đa dạng nhiều loại hàng hoá, dịch vụ, cũng với nhiều cách thức sản xuất, kinh doanh mới đã và đang tạo áp lực cho pháp luật thuế GTGT phải thực sự minh bạch, thống nhất, hợp lý và khả thi. Qua thực tiễn đánh giá việc áp dụng pháp luật thuế GTGT trên địa bàn tỉnh Nam Định, bên cạnh những điểm tích cực mà luật thuế GTGT mang lại thì người viết mong muốn góp phần chỉ ra những bất cập trong lý luận và thực tiễn áp dụng luật thuế từ đó đề xuất những giải pháp hoàn thiện hơn nữa pháp luật thuế GTGT. Giúp pháp luật về thuế GTGT trở nên toàn diện và phát huy hiệu được hiệu quả trong nền kinh tế thị trường ở nước ta hiện nay và ngày càng phù hợp với xu thế phát triển của pháp luật thuế GTGT trên thế giới.

Hoàn thiện pháp luật thuế GTGT là một vấn đề phức tạp, liên quan tới nhiều yếu tố cả về kinh tế, chính trị và quốc tế. Do điều kiện thời gian và khả năng tiếp cận vấn đề còn hạn chế, nên mặc dù tác giả có nhiều cố gắng trong quá trình nghiên cứu, song không thể tránh khỏi những thiếu sót, rất mong các thầy cô giáo đóng góp ý kiến để luận văn được hoàn thiện hơn và có thể đóng góp tốt hơn vào lĩnh vực nghiên cứu này./.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư số 06/2012/TT-BTC ngày 11 tháng 01 năm 2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng,hướng dẫn thi hành Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08/12/2008 và Nghị định số 121/2011/NĐ-CP ngày 27/12/2011 của Chính phủ,* Hà Nội.
2. Bộ Tài chính (2011), *Thông tư số 28 /2011/TT-BTC của Bộ Tài chính ngày 28 tháng 02 năm 2011 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế, hướng dẫn thi hành Nghị định số 85/2007/NĐ-CP ngày 25/5/2007 và Nghị định số 106/2010/NĐ-CP ngày 28/10/2010 của Chính phủ*, Hà Nội.
3. Chính phủ (2008), *Nghị định số 123/2008/NĐ-CP của Chính phủ ngày 8 tháng 12 năm 2008 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế Giá trị gia tăng*, Hà Nội.
4. Chính phủ (2007), *Nghị định số 85/2007/NĐ-CP của Chính phủ ngày 22 tháng 5 năm 2007 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế,* Hà Nội.
5. Chương trình giảng dậy kinh tế Fulbrights niên khoá 2011-2013*, "Cải cách thuế GTGT ở Việt Nam",* TP. Hồ Chí Minh.
6. Cục thuế tỉnh Nam Định (2012)*, Báo cáo tổng kết năm công tác thuế,* Nam Định.
7. Học viện Tài chính (2009), *Giáo trình thuế*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
8. Nguyễn Thị Thương Huyền (2002), *Những vấn đề pháp lý về việc áp dụng thuế GTGT ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài Chính

9. Nguyễn Kim Thái Linh (2010), *Hoàn thiện pháp luật thuế GTGT ở Việt Nam trong giai đoạn hiện nay*, Luận văn thạc sĩ luật học, Đại học Quốc gia Hà Nội.

10. Quốc hội (2006)*, Luật quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2006, Hà Nội.*

11. Quốc hội (2008)*, Luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 ngày 03 tháng 06 năm 2008,* Hà Nội.

12. Quốc hội (2013), *Luật số 31/2013/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của luật thuế giá trị gia tăng*, Hà Nội.

13. Tổng Cục thuế (1993), *Báo cáo về thuế GTGT ở các nước Pháp, Thụy Điển, Trung Quốc*, Hà Nội.

14. Tổng Cục thuế (2012), *Báo cáo tổng kết năm công tác thuế*, Hà Nội.

15. Nguyễn Cẩm Tâm (2012)*, "Phát triển đại lý thuế ở Việt Nam", TCT online.*

16. Lê Thị Thu Thủy (2011), "Luật thuế GTGT nên sửa đổi theo hướng nào?", *Tạp chí Nghiên cứu lập pháp,* Văn phòng Quốc hội, tr.2-4.

17. Đại học Luật Hà Nội (2002), *Giáo trình Luật Tài chính ngân hàng*, Nxb Công an nhân dân.

18. Đại học Luật Hà Nội (2008), *Giáo trình Luật Thuế Việt Nam*, Nxb Công an nhân dân, Hà Nội.

19. Đại học Quốc gia Hà Nội (2002), *Giáo trình Luật Tài chính Việt Nam*, Nxb Đại học Quốc gia Hà Nội.

20. Đại học Tài chính-kế toán Hà nội (2000), *Giáo trình thuế*, Nxb Tài chính.

21. http://baodientu.chinhphu.vn/Tra-loi-cong-dan/Bo-Tai-chinh-go-vu ong- cho-DN-ve-hoan-thue-GTGT/183809.vgp

22. http://www.tapchitaichinh.vn/Phan-tich-Binh-luan/Nop-thue-theo-phu ong- phap-khau-tru-Phai-dat-doanh-thu-1-ty-dong/38642.tctc

Tài liệu Tiếng Anh:

1. “Value Added Tax (VAT) Definition”, *Economywatch*, link:
    a. http://www.economywatch.com/business-and-economy/definition.html
2. “VAT in Thailand”, Asia Business, Trade & Publishing Post, link:
    b. http://www.asiatradingonline.com/taxvat.htm