

Một số vấn đề pháp lý về hoàn thuế giá trị gia tăng

TS.Nguyễn Văn Vân & Th.S.Nguyễn Thị Thủy - Đại học Luật TP.HCM

Thuế GTGT tự bản thân nó là một sắc thuế tiên tiến được áp dụng rộng rãi và thành công ở hơn 100 quốc gia trên thế giới. Với bản chất là loại thuế chỉ đánh trên phần giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ... nên thuế GTGT được khẳng định như một loại thuế có độ chính xác, hợp lý, khoa học và công bằng hơn thuế doanh thu, khắc phục được hiện tượng thuế chồng thuế. Đồng thời thuế GTGT còn khẳng định ưu điểm của mình trong khuyến khích hoạt động xuất khẩu, khuyến khích đầu tư và góp phần thực hiện công bằng xã hội trong thuế.

Ở Việt Nam Luật thuế GTGT được thông qua ngày 10/5/1997 tại kỳ họp thứ 11 Quốc hội khoá IX và có hiệu lực từ 01/01/1999. Sau 4 năm thực hiện, bên cạnh những kết quả đạt được, Luật thuế GTGT đã bộc lộ những bất cập nhất định, đặc biệt là những qui định về khấu trừ và hoàn thuế GTGT.

Thuế GTGT là một sắc thuế liên hoàn, thuế đầu vào của doanh nghiệp này là thuế đầu ra của doanh nghiệp kia. Nếu số thuế đầu vào lớn hơn số thuế đầu ra thì NSNN phải có nghĩa vụ hoàn lại số thuế chênh lệch. Pháp luật thuế GTGT hiện hành của Việt Nam qui định hai phương pháp tính thuế tương ứng với hai loại hoá đơn chứng từ: Phương thức tính thuế trực tiếp trên phần giá trị tăng thêm và phương thức khấu trừ.

1. Những bất cập trong các qui định pháp luật về khấu trừ thuế GTGT:

Việc áp dụng hai phương thức tính thuế như trên là xuất phát từ điều kiện kinh tế xã hội của nước ta tuy nhiên, theo chúng tôi, đây chính là nguyên nhân của mọi nguyên nhân dẫn đến hàng loạt các bất cập khác trong việc thực thi pháp luật thuế GTGT trong thời gian qua trong đó có cả gian lận trong hoàn thuế.

Thứ nhất: theo pháp luật thuế GTGT hiện hành, chỉ khi những đơn vị nào nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ mua hàng hoá, dịch vụ của những đơn vị cũng nộp thuế theo phương pháp khấu trừ và có lập hoá đơn GTGT hợp pháp thì mới có khả năng được khấu trừ thuế đầu vào một cách chính xác số thuế GTGT thực tế phát sinh theo đúng bản chất của thuế GTGT (tên gọi thuế GTGT chỉ đúng duy nhất trong trường hợp này). Những trường hợp khác còn lại, tức đơn vị nộp thuế theo phương thức khấu trừ mua hàng hoá của đơn vị nộp thuế theo phương thức trực tiếp, hoá đơn đầu vào hợp pháp nhưng không là hoá đơn GTGT mà là hoá đơn bán hàng, thì đối tượng nộp thuế không được khấu trừ 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, vì vậy trường hợp này đi ngược lại bản chất thuế GTGT mà thực chất chỉ là một phiên bản của thuế doanh thu. Trong khi đó đối với những trường hợp mua hàng là nông sản thực phẩm chưa qua chế biến không có hoá đơn chứng từ mà chỉ cần bảng kê khai (hầu như không có giá trị pháp lý) thì được khấu trừ không theo tỷ lệ nhất định. Một thực tế trở trêu là số thuế đầu vào không có thật thì được khấu trừ còn số thuế đầu vào có thật thì không được khấu trừ hoặc chỉ khấu trừ một phần. Quan niệm rằng: mọi chủ thể kinh doanh đều phải được bình đẳng, tức là nếu khi mua hàng họ phải tạm nộp thuế GTGT thì họ phải được khấu trừ, hoàn thuế. Muốn vậy, phải nhanh chóng **tiến tới một phương pháp tính thuế thống nhất, một loại hoá đơn thống nhất, trả lại đúng bản chất của thuế GTGT**. Cần xác định rằng phương thức tính thuế trực tiếp chỉ là tạm thời, tình thế. Nên chăng cần đưa ra một lộ trình

nhất định để các đối tượng nộp thuế theo phương pháp trực tiếp chuẩn bị chuyển sang phương pháp khấu trừ.

Thứ hai: cách khấu trừ không thuế đầu vào đối với hàng nông sản thực phẩm chưa qua chế biến mà chúng ta đã áp dụng và đang áp dụng (mặc dù tỷ lệ % khấu trừ không theo những qui định mới sửa đổi có giảm đi nhiều) là không khoa học dưới góc độ lý luận lẫn thực tiễn. Qui định này là mảnh đất màu mỡ cho các gian lận trong khấu trừ hoàn thuế GTGT. Có thể mục đích ban đầu của qui định khấu trừ không là đúng đắn nhằm khuyến khích phát triển kinh tế song thực tế đã bị lợi dụng để trục lợi. Hiện nay, Bộ Tài chính đã có những sửa đổi thích hợp trong qui định về khấu trừ đối với hàng hoá nông sản thực phẩm của nông dân chưa qua chế biến, song đây chỉ là các giải pháp mang tính tính thuế, chấp vá.

2. Những bất cập trong qui định pháp luật về hoàn thuế:

2.1. Về đối tượng được hoàn thuế: chúng ta cũng 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 = Thuế GTGT đầu ra - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ. Khi nào tính thuế GTGT đầu ra và hàng hoá, dịch vụ nào chịu thuế GTGT... đã được quy định cụ thể trong Luật thuế GTGT.

Với công thức trên đây, đối tượng nộp thuế chỉ được tiến hành khấu trừ và hoàn thuế GTGT với điều kiện:

- Thứ nhất: hàng hoá, dịch vụ bán ra phải là những hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT. Điều đó có nghĩa rằng những hàng hoá, dịch vụ này phải không rơi vào một trong 26 trường hợp được quy định tại điều 4 Luật thuế GTGT.

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

Như vậy, theo nguyên lý về thuế GTGT, đối tượng nộp thuế chỉ được khấu trừ và hoàn thuế GTGT khi xác định được số thuế đầu ra và số thuế đầu vào. 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.

Tuy nhiên, các đối tượng được hoàn thuế GTGT ngày càng được mở rộng. Nếu như tại thời điểm ban hành Luật thuế GTGT qui định chỉ có 3 trường hợp hoàn thuế. Cho đến tại thời điểm hiện nay, nhằm tháo gỡ các vướng mắc trong quá trình thực hiện, các văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế GTGT do các cơ quan hành pháp ban hành, ngày càng mở rộng các đối tượng được hoàn thuế.

Chúng tôi chưa bàn tới thẩm quyền ban hành văn bản qui phạm pháp luật và hiệu lực pháp lý của chúng, mà chỉ đề cập đến hiện tượng các văn bản dưới luật hướng dẫn thi hành Luật thuế GTGT ngày càng xa bản thân Luật thuế GTGT, làm biến dạng Luật thuế GTGT và tạo điều kiện cho các hành vi gian lận trong hoàn thuế.

Xuất phát từ tầm quan trọng của việc hoàn thuế cũng như bản chất của việc hoàn thuế, pháp luật thuế GTGT nên có những sửa đổi theo hướng **thu hẹp các đối tượng được hoàn thuế**.

Cụ thể:

Chỉ thực hiện hoàn thuế cho đối tượng xuất khẩu hàng hoá dịch vụ và các đối tượng là

các cơ sở kinh doanh mới thành lập, đầu tư mới tài sản cố định.

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 qui 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 qui định thừa, không khả thi, mơ hồ và nên loại bỏ bởi nếu không sẽ dẫn đến trường hợp tùy tiện và lạm dụng qui định này. Bởi các quyết định hoàn thuế của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền (Cục thuế hoặc Tổng cục thuế) chỉ được ban hành khi hội đủ các điều kiện luật định. Không thể có một quyết định hoàn thuế lại căn cứ vào một quyết định 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 qui định trong các điều luật về quyết toán thuế mà không nên nằm trong điều khoản về hoàn thuế. Thoái 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.

Đối với trường hợp Cơ sở kinh doanh trong 3 tháng liên tục trở lên (không phân biệt niên độ kế toán) có lũy kế số thuế đầu vào được khấu trừ lớn hơn số thuế đầu ra nhưng phải vượt một ngưỡng nhất định nếu số thuế được hoàn không lớn, tốt nhất nên chuyển lại cho lần khấu trừ sau nhằm tiết kiệm các chi phí hành thu.

2.2. Về cơ chế 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. Theo thông kê, trung bình hàng năm có khoảng 5000 hồ sơ hoàn thuế trên cả nước. Trong khi đó qui định về thời hạn xem xét hồ sơ hoàn thuế rất chặt, trung bình là trong vòng 15 ngày, nhưng không quá 30 ngày. Do vậy, một số doanh nghiệp đã gian lận hồ sơ chứng từ giả mạo để chiếm đoạt hàng tỷ đồng tiền hoàn thuế. 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 có sự phối hợp tốt hơn giữa cơ quan quản lý các địa phương để quản lý đối tượng nộp thuế, đối tượng mua hàng, cần có một hệ thống thông tin nối mạng hoàn chỉnh hơn đáp ứng nhu cầu quản lý ngày càng cao hiện nay. Hơn nữa, hiện nay theo quy định của pháp luật thời gian hoàn thuế là trong vòng 15 ngày, tối đa là 30 ngày theo chúng tôi là quá ngắn. Với thời gian này, cơ quan thuế không có đủ thời gian để kiểm tra, thẩm định hồ sơ chứng từ hoàn thuế nên không thể phát hiện được những sai phạm lợi dụng khai man của doanh nghiệp. Để khắc phục khiếm khuyết trên, thiết nghĩ, **cần tiến hành phân loại đối tượng hoàn thuế theo những tiêu chí về sự tìn tuân thủ qui định pháp luật về khấu trừ, hoàn thuế. Tương ứng với từng đối tượng sẽ qui định thời gian xem xét, kiểm tra hồ sơ hoàn thuế.**

2.3. 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. Song tính chính xác hợp pháp, hợp lý của các chứng từ

thì cơ quan thuế khó có thể kiểm tra ít ra là trong trường hợp hoàn thuế đối với hàng hoá là nông sản thực phẩm xuất khẩu qua các cửa khẩu đường bộ, thanh toán không qua ngân hàng. Xã hội nên chia sẻ, cảm thông với sự quá tải của ngành thuế song cũng không loại trừ những trường hợp cán bộ thuế thông đồng với các doanh nghiệp chấp nhận các chứng từ giả để chia nhau số tiền hoàn thuế. Để góp phần khắc phục những tiêu cực trên thiết nghĩ ***nên xây dựng một qui trình hoàn thuế hợp lý, đặc biệt trong đó phân định nghĩa vụ, trách nhiệm một cách minh bạch, rõ ràng của nhân viên cơ quan thuế trong công tác hoàn thuế.*** Nên chăng, xây dựng nghĩa vụ, trách nhiệm của nhân viên cơ quan thuế theo qui trình trách nhiệm của nhân viên ngân hàng khi kiểm tra chứng từ trong thanh toán quốc tế bằng thư tín dụng.

2.4. Về chế độ hoá đơn chứng từ:

Hoá đơn chứng từ là vấn đề cốt lõi đặc biệt quan trọng trong thuế GTGT. Nếu xây dựng một hệ thống pháp luật hoàn thiện, chặt chẽ và khả thi về phát hành, sử dụng, lưu thông hoá đơn là yếu tố quyết định thành công sự vận hành sắc thuế GTGT.

Như trên đã trình bày, hệ quả của hai phương thức tính thuế GTGT là hai loại hoá đơn chứng từ trong thuế GTGT: hoá đơn GTGT (ký hiệu GTKT loại 2 liên và 3 liên) và hoá đơn bán hàng (hoá đơn thông thường – ký hiệu GTTT). Hoá đơn bán hàng chỉ được sử dụng khấu trừ không với tỷ lệ 3% giá trị hàng hoá trên hoá đơn, hoá đơn GTGT thì được khấu trừ toàn bộ. Chính qui định này tạo sự gãy khúc, giảm tính liên thông của thuế GTGT.

Điều mà các phương tiện thông tin đại chúng báo động hiện nay là các hành vi gian lận trong lĩnh vực hoá đơn chứng từ để khấu trừ, hoàn thuế. Có thể nhận diện các gian lận trong hoàn thuế GTGT thông qua hoá đơn chứng từ bao gồm:

1/ Bán hàng nhưng không xuất hoá đơn để che dấu doanh thu đầu ra làm cơ sở cho việc tính thuế GTGT nhằm chiếm đoạt số tiền thuế GTGT người mua đã nộp cho người bán để người bán nộp vào NSNN (thuế GTGT là loại thuế gián thu).

2/ Xuất hoá đơn khi bán hàng hoá, nhưng giá cả và số lượng hàng hoá ghi trong liên 1 (lưu) nhỏ hơn ở liên 2 (giao khách hàng). Với cách gian lận như vậy, số thuế GTGT thu được ở đầu ra của người bán thì ít mà số thuế đầu vào phải khấu trừ cho bên mua là rất lớn. NSNN thất thu lớn. Ngoài ra, trong trường hợp này doanh nghiệp bán do giá trị ghi trên hoá đơn thấp nên sẽ trốn một phần thuế thu nhập doanh nghiệp, doanh nghiệp mua do hoá đơn ghi cao hơn so với thực tế nhằm tăng khoản chi phí đầu vào để trốn thuế thu nhập doanh nghiệp.

3/ Không có giao dịch mua bán trong thực tiễn như “bên bán” vẫn vô tư xuất hoá đơn ghi và giao liên 2 cho “bên mua” nhằm hợp thức hoá số hàng đầu vào cho “bên mua” khi khấu trừ, hoàn thuế.

4/ Hoá đơn thật được bán mua, đánh cắp hoặc cạo sửa liên 2 sau đó “bên mua” tự ý ghi giá cả số lượng hàng hoá, giá tính thuế bao nhiêu tuỳ thích để được khấu trừ, hoàn thuế.

5/ Thông đồng với các doanh nghiệp xuất khẩu lập hoá đơn không để kê khai hoàn thuế khi xuất khẩu sau đó chia nhau số tiền hoàn thuế. Thường gặp ở trường hợp này là loại hoá đơn bán hàng.

Việc gian lận bằng hoá đơn để hoàn thuế là căn bệnh khó tìm thuốc chữa. Để khắc phục hiện tượng trên Bộ Tài chính đã có nhiều giải pháp, trong đó yêu cầu doanh nghiệp khi mua hoá đơn phải tiến hành đóng dấu, tên, địa chỉ, mã số thuế của đơn vị mình lên từng số hoá đơn ngay tại cơ quan thuế nơi cung cấp hoá đơn. Đồng thời các qui định hướng dẫn của Bộ

tài chính cũng qui định trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân sử dụng hoá đơn tự in phải đăng ký mẫu hoá đơn, ký hiệu, số lượng, nơi in với Cục thuế tỉnh, TP nơi đóng trụ sở và thông báo mẫu hoá đơn đến các cơ quan này để theo dõi, quản lý.

Tuy nhiên, đây chỉ là những nỗ lực từ phía các cơ quan thuế và cũng chỉ dừng lại ở những giải pháp tình thế. Những giải pháp này không phát huy hết hiệu quả nếu không giải quyết những vấn đề bất cập trong chính các chính sách thuế và pháp luật thuế, đồng thời thiết lập một cơ chế thực hiện pháp luật thuế thật hiệu quả trong đó có sự tham gia của không chỉ riêng cơ quan thuế mà của các cơ quan quản lý Nhà nước về doanh nghiệp, cơ quan đăng ký kinh doanh, hệ thống ngân hàng, cơ quan hải quan, công an và của toàn xã hội.

Nguồn: Kỷ yếu hội thảo khoa học “Gian lận trong khâu trừ thuế, hoàn thuế và hướng hoàn thiện thuế GTGT trong tiến trình hội nhập AFTA (CEPT)” – Tháng 1/2003