MỘT SỐ ĐIỂM MỚI TRONG QUY ĐỊNH KHẤU TRỪ THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

ThS. NGUYỄN KHÁNH THU HẰNG, ThS. NGUYỄN THỊ QUỲNH GIAO – *Đại học Duy Tân* *

Ngày 01/02/2019, Chính phủ ban hành Nghị định số 14/2019/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt. Nghị định này sửa đổi bổ sung nhiều quy định mới về khấu trừ thuế tiêu thụ đặc biệt và có tác động trực tiếp đến hoạt động của doanh nghiệp.

Từ khoá: Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế suất, hàng hóa dịch vụ, Nghị định số 108/2015/NĐ-CP

NEW POINTS IN REGULATIONS REGARDING SPECIAL CONSUMPTION TAX DEDUCTION

Nguyen Khanh Thu Hang, Nguyen Thi Quynh Giao - *Duy Tan University*

The Government passed the Decree 14/2019/ND-CP dated February 1st 2019 on modifying and supplementing provisions of the Decree 108/2015/ND-CP dated October 28th 2015 regulating and instructing in details implementation of provisions stipulated in the Law on special consumption tax and related documents. This decree modified and supplemented new points in regulations regarding special consumption tax deduction which had direct impacts on the performance of businesses.

Keywords: Special consumption tax, tariff, Decree 108/2015/ND-CP

Ngày nhận bài: 15/2/2019
Ngày hoàn thiện biên tập: 11/3/2019
Ngày duyệt đăng: 18/3/2019

Định nghĩa thuế tiêu thụ đặc biệt

Thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB) là loại thuế gián thu, đánh vào một số hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế theo quy định của Luật thuế TTĐB. Thuế được cấu thành trong giá cả hàng hóa, dịch vụ và do người tiêu dùng chịu khi mua hàng hóa, sử dụng dịch vụ.

Đặc điểm thuế tiêu thụ đặc biệt

Đối tượng tác động của thuế TTĐB là những hàng hóa dịch vụ không thật cần thiết cho nhu cầu của con người, có ảnh hưởng xấu đến sức khỏe con người nhưng không thể cấm hoặc tác động xấu đến môi trường. Thuế TTĐB có đối tượng chịu thuế hẹp, thuế suất cao.

Thuế TTĐB chỉ thu một lần (khi có hành vi sản xuất, nhập khẩu hàng hóa và kinh doanh dịch vụ) trong suốt quá trình sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng với điều kiện trong quá trình đó, hàng hóa không thay đổi công năng, tính năng sử dụng, hình dáng thể hiện. Như vậy, Thuế TTĐB là loại thuế gián thu.

Vai trò của thuế tiêu thụ đặc biệt

Thuế TTĐB góp phần hướng dẫn tiêu dùng và điều tiết thu nhập và thực hiện công bằng xã hội. Việc đăng ký, kê khai và nộp thuế là cơ sở để Nhà nước quản lý, điều tiết nững hàng hóa, dịch vụ nhạy cảm, tác động lớn đến nền kinh tế – xã hội. Đồng thời, tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

Đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt

Theo Điều 2 Luật Thuế TTĐB năm 2008 (sửa đổi bởi Luật Thuế TTĐB sửa đổi năm 2014 và hướng dẫn tại Nghị định số 108/2015/NĐ-CP), những hàng hóa và dịch vụ sau phải chịu thuế TTĐB: Thuốc lá điếu, xì gà và chế phẩm khác từ cây thuốc lá dùng để hút, hít, nhai, ngửi, ngậm; Rượu; Bia; Xe ô tô dưới 24 chỗ, kể cả xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng loại có từ hai hàng ghế trở lên, có thiết kế vách ngăn cố định giữa khoang chở người và khoang chở hàng; Xe mô tô hai bánh, xe mô tô ba bánh có dung tích xi lanh trên 125cm3; Tàu bay, du thuyền (sử dụng cho mục đích dân dụng); Xăng các loại; Điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống.

***Email:** nguyenkhanhthuhang@gmail.com*

Đối với điều hoà nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB nếu trường hợp cơ sở sản xuất bán hoặc cơ sở nhập khẩu nhập tách riêng từng bộ phận là cục nóng hoặc cục lạnh thì hàng hóa bán ra hoặc nhập khẩu (cục nóng, cục lạnh) vẫn thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB như máy điều hoà nhiệt độ hoàn chỉnh; Bài lá; Vàng mã, hàng mã (không bao gồm hàng mã là đồ chơi trẻ em, đồ dùng dạy học).

Các dịch vụ chịu thuế TTĐB gồm: Kinh doanh vũ trường; Kinh doanh massage, karaoke; Kinh doanh casino; trò chơi điện tử có thưởng bao gồm: Trò chơi bằng máy jackpot, máy slot và các loại máy tương tự; Kinh doanh đặt cược gồm: Kinh doanh đặt cược thể thao, giải trí và các hình thức đặt cược khác theo quy định của pháp luật; Kinh doanh gôn bao gồm bán thẻ hội viên, vé chơi gôn; Kinh doanh xổ số...

Nghị định số 14/2019/NĐ-CP nêu rõ, người nộp thuế sản xuất hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bằng các nguyên liệu chịu thuế tiêu thụ đặc biệt được khấu trừ số thuế tiêu thụ đặc biệt đã nộp đối với nguyên liệu nhập khẩu hoặc đã trả đối với nguyên liệu mua trực tiếp từ cơ sở sản xuất trong nước khi xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp.

Các trường hợp được khấu trừ thuế tiêu thụ đặc biệt đã nộp

Tại Điều 8 Thông tư số 05/2012/TT-BTC quy định các trường hợp được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp như sau:

(i) Người nộp thuế sản xuất hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB bằng các nguyên liệu chịu thuế TTĐB được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp đối với nguyên liệu nhập khẩu hoặc đã trả đối với nguyên liệu mua trực tiếp từ cơ sở sản xuất trong nước khi xác định số thuế TTĐB phải nộp. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của nguyên liệu đã sử dụng để sản xuất hàng hóa bán ra.

(ii) Trường hợp người nộp thuế sản xuất đồng thời ra xăng, dầu và các dung môi hóa dầu bằng các nguyên liệu chịu thuế TTĐB được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp đối với nguyên liệu nhập khẩu hoặc đã trả đối với nguyên liệu mua trực tiếp từ cơ sở sản xuất trong nước khi xác định số thuế TTĐB phải nộp. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của nguyên liệu đã sử dụng để sản xuất hàng hóa bán ra.

Một số điểm mới về khấu trừ thuế tiêu thụ đặc biệt

Nghị định số 14/2019/NĐ-CP đã sửa đổi, bổ sung một số quy định về khấu trừ thuế TTĐB. Cụ thể, theo Nghị định số 14/2019/NĐ-CP nêu rõ, người nộp thuế sản xuất hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế TTĐB bằng các nguyên liệu chịu thuế TTĐB được khấu trừ số thuế TTĐB đã nộp đối với nguyên liệu nhập khẩu (bao gồm cả số thuế TTĐB đã nộp theo Quyết định ấn định thuế của cơ quan hải quan, trừ trường hợp cơ quan hải quan xử phạt về gian lận, trốn thuế) hoặc đã trả đối với nguyên liệu mua trực tiếp từ cơ sở sản xuất trong nước khi xác định số thuế TTĐB phải nộp. Số thuế TTĐB được khấu trừ tương ứng với số thuế TTĐB của nguyên liệu đã sử dụng để sản xuất hàng hóa chịu thuế TTĐB bán ra và chỉ được khấu trừ tối đa bằng tương ứng số thuế TTĐB tính được ở khâu bán ra trong nước. Phần chênh lệch không được khấu trừ giữa số thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu với số thuế TTĐB bán ra trong nước, người nộp thuế được hạch toán vào chi phí để tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

Riêng đối với mặt hàng xăng sinh học, để khuyến khích sử dụng nhiên liệu sinh học góp phần bảo vệ môi trường, tại Kỳ họp thứ 8 Quốc hội khóa XIII đã thông qua Luật thuế TTĐB số 70/2014/QH13, trong đó quy định thuế suất thuế TTĐB đối với mặt hàng xăng như sau: xăng 10%; xăng E5 8%; xăng E10 7%. Nguyên liệu để sản xuất xăng E5 bao gồm xăng RON92 (chiếm 95%) và ethanol (chiếm 5%). Khi doanh nghiệp (DN) nhập khẩu nguyên liệu đầu vào (xăng RON92 hay xăng khoáng) cơ quan hải quan ấn định thu 10% thuế TTĐB. Sau khi sản xuất ra xăng sinh học E5, hoặc E10 thì số thuế TTĐB phải đóng chỉ là 7-8%, nên tồn tại một khoản tiền thuế TTĐB mà doanh nghiệp đã đóng chưa được khấu trừ (2-3%). Chính vì vậy, để khuyến khích sử dụng xăng sinh học thông qua giá bán và tạo điều kiện cho doanh nghiệp kinh doanh, Bộ Tài chính đã đề nghị bổ sung quy định hoàn thuế TTĐB.

Đối với trường hợp số thuế TTĐB chưa khấu trừ hết của xăng khoáng nguyên liệu dùng để sản xuất, pha chế xăng sinh học, sau khi bù trừ với số thuế TTĐB phải nộp của hàng hóa, dịch vụ khác hoặc bù trừ giữa các loại thuế với nhau thì được hoàn thuế TTĐB. Cụ thể, Nghị định số 14/2019/NĐ-CP quy định đối với xăng sinh học, số thuế TTĐB được khấu trừ của kỳ khai thuế được căn cứ vào số thuế TTĐB đã nộp hoặc đã trả trên một đơn vị nguyên liệu mua vào của kỳ khai thuế trước liền kề của xăng khoáng để sản xuất xăng sinh học.

Đối với các doanh nghiệp được phép sản xuất, pha chế xăng sinh học, việc kê khai nộp thuế, khấu

trừ thuế TTĐB được thực hiện tại cơ quan thuế địa phương nơi doanh nghiệp đóng trụ sở chính. Số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết của xăng khoáng nguyên liệu dùng để sản xuất, pha chế xăng sinh học (bao gồm cả số thuế chưa được khấu trừ hết phát sinh kể từ kỳ khai thuế tháng 1/2016) được bù trừ với số thuế TTĐB phải nộp của hàng hóa, dịch vụ khác phát sinh trong kỳ. Trường hợp sau khi bù trừ, còn số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết của xăng khoáng nguyên liệu dùng để sản xuất, pha chế xăng sinh học thì được khấu trừ vào kỳ tiếp theo hoặc hoàn trả.

Ngoài ra, Nghị định số 14/2019/NĐ-CP cũng bổ sung quy định trường hợp tàu bay không vận chuyển hành khách phải chịu thuế TTĐB. Theo đó, trường hợp tàu bay, du thuyền không sử dụng cho mục đích kinh doanh vận chuyển hàng hóa, hành khách, khách du lịch; Tàu bay không sử dụng cho mục đích: phun thuốc trừ sâu, chữa cháy, quay phim, chụp ảnh, đo đạc bản đồ, an ninh, quốc phòng thì phải chịu thuế TTĐB theo quy định của Luật Thuế TTĐB và hướng dẫn của Bộ Tài chính.

Thuế tiêu thụ đặc biệt chỉ thu một lần (khi có hành vi sản xuất, nhập khẩu hàng hóa và kinh doanh dịch vụ) trong suốt quá trình sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng với điều kiện trong quá trình đó, hàng hóa không thay đổi công năng, tính năng sử dụng, hình dáng thể hiện.

Hồ sơ, trình tự, thẩm quyền giải quyết hoàn trả thuế tiêu thụ đặc biệt

Cơ sở sản xuất, pha chế xăng sinh học lập giấy đề nghị hoàn trả khoản thu ngân sách nhà nước kiêm bù trừ với các khoản thuế phải nộp khác (nếu có) - Mẫu 01a/ĐNHT kèm theo Nghị định số 14/2019/NĐ-CP.

Cơ sở sản xuất, pha chế xăng sinh học gửi hồ sơ đề nghị hoàn trả số thuế TTĐB chưa được khấu trừ hết đến cơ quan thuế địa phương nơi doanh nghiệp đóng trụ sở chính để được giải quyết hoàn trả theo quy định.

Trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế trong việc giải quyết hồ sơ hoàn trả số thuế TTĐB theo quy định tại khoản này được thực hiện như quy định tại Điều 60 Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế và các văn bản sửa đổi, bổ sung (nếu có).

Căn cứ lệnh hoàn trả khoản thu ngân sách nhà nước của cơ quan Thuế, Kho bạc Nhà nước thực hiện chi hoàn trả thuế TTĐB của xăng khoáng nguyên liệu dùng để sản xuất, pha chế xăng sinh học. Nguồn hoàn trả thuế TTĐB được lấy từ số thu của ngân sách trung ương về thuế TTĐB.

Điều kiện khấu trừ thuế tiêu thụ đặc biệt

Đối với trường hợp nhập khẩu nguyên liệu chịu thuế TTĐB để sản xuất hàng hoá chịu thuế TTĐB và trường hợp nhập khẩu hàng hóa chịu thuế TTĐB, thì chứng từ để làm căn cứ khấu trừ thuế TTĐB là chứng từ nộp thuế TTĐB khâu nhập khẩu.

Đối với trường hợp mua nguyên liệu trực tiếp của nhà sản xuất trong nước:

- Hợp đồng mua bán hàng hoá, trong hợp đồng phải có nội dung thể hiện hàng hóa do cơ sở bán hàng trực tiếp sản xuất; bản sao Giấy chứng nhận kinh doanh của cơ sở bán hàng (có chữ ký, đóng dấu của cơ sở bán hàng).
- Chứng từ thanh toán qua ngân hàng.
- Chứng từ để làm căn cứ khấu trừ thuế TTĐB là hoá đơn giá trị gia tăng khi mua hàng. Số thuế TTĐB mà đơn vị mua hàng đã trả khi mua nguyên liệu được xác định = giá tính thuế TTĐB nhân (x) thuế suất thuế TTĐB; trong đó:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\text{Giá mua chưa có thuế GTGT(thể hiện trên hóa đơn GTGT)} - \text{Thuế bảo vệ môi trường (nếu có)}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Việc khấu trừ tiền thuế TTĐB được thực hiện khi kê khai thuế TTĐB và số thuế TTĐB phải nộp được xác định theo công thức sau:

Số thuế TTĐB phải nộp = Số thuế TTĐB của hàng hoá chịu thuế TTĐB được bán ra trong kỳ - Số thuế TTĐB đã nộp đối với hàng hóa, nguyên liệu ở khâu nhập khẩu hoặc số thuế TTĐB đã trả ở khâu nguyên liệu mua vào tương ứng với số hàng hoá được bán ra trong kỳ

Trường hợp chưa xác định được chính xác số thuế TTĐB đã nộp (hoặc đã trả) cho số nguyên vật liệu tương ứng với số sản phẩm tiêu thụ trong kỳ, thì có thể căn cứ vào số liệu của kỳ trước để tính số thuế TTĐB được khấu trừ và sẽ xác định theo số thực tế vào cuối quý, cuối năm. Trong mọi trường hợp, số thuế TTĐB được phép khấu trừ tối đa không vượt quá số thuế TTĐB tính cho phần nguyên liệu theo tiêu chuẩn định mức kinh tế kỹ thuật của sản phẩm.

Tài liệu tham khảo:

1. Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt 2008;
2. Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt 2014;
3. Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015;
4. Thông tư số 05/2012/TT-BTC ngày 05/01/2012;
5. Nghị định số 14/2019/NĐ-CP ngày 01/02/2019.