

**THUYẾT MINH CÁC NỘI DUNG SỬA ĐỔI TẠI
THÔNG TƯ THUẾ NHÀ THẦU**

Căn cứ Luật số 32/2013/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN, Luật số 31/2013/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT, Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế GTGT và Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2014, dự thảo Nghị định quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế TNDN và Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN và tổng hợp các vướng mắc thực tế phát sinh, Bộ Tài chính dự thảo các nội dung sửa đổi, bổ sung ở Thông tư hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam thay thế Thông tư số 60/2012/TT-BTC ngày 12/4/2012 như sau:

I. Các nội dung cần sửa đổi, bổ sung theo quy định của Luật thuế TNDN, Luật thuế GTGT và các văn bản hướng dẫn mới:**1. Cách tính thuế GTGT khi khai nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:**

Luật sửa đổi bổ sung một số điều Luật thuế GTGT quy định trường hợp nhà thầu nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam (trừ nhà thầu dầu khí) khai nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì thuế GTGT được tính bằng tỷ lệ % thuế GTGT nhân với doanh thu (thay cho cách tính thuế GTGT theo tỷ lệ % GTGT tính trên doanh thu tính thuế như trước đây), trong đó tỷ lệ % thuế GTGT tính trên doanh thu được quy định theo từng hoạt động như sau:

- Phân phối, cung cấp hàng hoá: 1%;
- Sản xuất, vận tải, dịch vụ có gắn với hàng hoá; xây dựng, **lắp đặt** có bao thầu nguyên vật liệu, **máy móc, thiết bị**: 3%;
- Dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu: 5%;

Vì vậy, cần sửa đổi, bổ sung quy định về cách tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, tỷ lệ % để tính thuế GTGT trên doanh thu (trong đó có tỷ lệ % thuế GTGT tính trên doanh thu đối với hoạt động phân phối, cung cấp hàng hóa) trong Thông tư thuế nhà thầu cho phù hợp.

2. Về khai nộp thuế GTGT của nhà thầu dầu khí:

Tại khoản 5 Điều 1 Luật thuế GTGT sửa đổi, bổ sung quy định đối tượng áp

dụng phương pháp tính trực tiếp trên GTGT bao gồm: “Tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh không có cơ sở thường trú tại Việt Nam nhưng có thu nhập phát sinh tại Việt Nam chưa thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ, trừ các tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu, khí nộp thuế theo phương pháp khấu trừ do bên Việt Nam khấu trừ nộp thay”.

Nghị định số 209/2013/NĐ-CP về thuế GTGT quy định phương pháp khấu trừ áp dụng đối với: “Tổ chức, cá nhân nước ngoài cung cấp hàng hóa, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác dầu, khí nộp thuế theo phương pháp khấu trừ do bên Việt Nam kê khai khấu trừ nộp thay”.

Hiện tại, khoản 5 Điều 17 Mục 5 Chương II Thông tư số 60/2012/TT-BTC quy định:

- Trường hợp Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài cung cấp hàng hoá, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác mỏ dầu, khí đốt nộp thuế GTGT theo phương pháp tính trực tiếp trên GTGT thì bên Việt Nam có trách nhiệm khấu trừ, nộp thay thuế GTGT theo tỷ lệ quy định (tỷ lệ GTGT tính trên doanh thu tính thuế: dịch vụ khoan dầu khí: 70%, các dịch vụ khác: 50%).

- Trường hợp Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài cung cấp hàng hoá, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác mỏ dầu, khí đốt nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ: Trong thời gian Nhà thầu nước ngoài chưa được cơ quan thuế cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế để khai, nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, nếu bên Việt Nam thanh toán tiền cho nhà thầu nước ngoài thì bên Việt Nam khấu trừ nộp thay thuế GTGT theo tỷ lệ quy định. Khi được cơ quan thuế cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế thì Nhà thầu dầu khí khai, nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ đối với doanh thu phát sinh kể từ khi được cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế. Số thuế GTGT bên Việt Nam đã nộp thay không bù trừ vào số thuế GTGT phải nộp của nhà thầu dầu khí; đồng thời Nhà thầu dầu khí không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào phát sinh trước khi được cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế.

Như vậy, theo quy định hiện hành tại TT 60 thì tỷ lệ thuế GTGT trên doanh thu đối với hầu hết các dịch vụ là 5%, chỉ có dịch vụ khoan dầu khí là 7%. Nội dung quy định mới tại Luật thuế GTGT sửa đổi, bổ sung lần này sẽ phải áp dụng thuế suất thuế GTGT trên doanh thu tính thuế của nhà thầu nước ngoài cung cấp hàng hoá, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác mỏ dầu, khí đốt tăng lên là 10% trong trường hợp bên Việt Nam kê khai khấu trừ nộp thay theo phương pháp khấu trừ (do thuế GTGT đầu vào của các nhà thầu nước ngoài không đáng kể, chủ yếu là thuế GTGT của chi phí văn phòng và sẽ gặp

vướng mắc trong việc luân chuyển chứng từ hoá đơn của nhà thầu nước ngoài cho Bên Việt Nam để thực hiện khấu trừ thuế).

Bộ Tài chính dự kiến hướng dẫn nội dung này tại dự thảo Thông tư thay thế Thông tư số 60/2012/TT-BTC như sau:

Chuyên khoản 5 Điều 17 Mục 5 Chương II quy định về khai nộp thuế GTGT đối với nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài cung cấp hàng hoá, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác mỏ dầu, khí đốt tại Thông tư số 60 chuyển lên thành khoản 3 Điều 12 Mục 3 Chương II dự thảo Thông tư và sửa đổi, bổ sung như sau:

“a. Trường hợp Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài cung cấp hàng hoá, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác mỏ dầu, khí đốt **nếu không đáp ứng được một trong các điều kiện nêu tại Điều 8 Mục 2 Chương II Thông tư này** thì bên Việt Nam có trách nhiệm khấu trừ, nộp thay thuế GTGT **trước khi thanh toán, số thuế nộp thay tính bằng mức thuế suất thuế giá trị gia tăng quy định đối với hàng hoá, dịch vụ do nhà thầu nước ngoài cung cấp nhân (x) với tổng số tiền thanh toán chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.**

b. Trường hợp Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài cung cấp hàng hoá, dịch vụ để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển và khai thác mỏ dầu, khí đốt **đáp ứng được các điều kiện nêu tại Điều 8 Mục 2 Chương II Thông tư này:**

- Trong thời gian Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài chưa được cơ quan thuế cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế để khai, nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, nếu bên Việt Nam thanh toán tiền cho Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài thì bên Việt Nam có trách nhiệm khấu trừ nộp thay thuế GTGT, **số thuế nộp thay tính bằng mức thuế suất thuế giá trị gia tăng quy định đối với hàng hoá, dịch vụ do nhà thầu nước ngoài cung cấp nhân (x) với tổng số tiền thanh toán chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.**

- Khi Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài được cơ quan thuế cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế thì Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài **chuyển hóa đơn, chứng từ phát sinh trong kỳ khai thuế GTGT cho bên Việt Nam để bên Việt Nam kê khai khấu trừ, nộp thay thuế GTGT cho Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài.**

Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào phát sinh trước khi được cấp giấy chứng nhận đăng ký thuế”.

(Kèm theo ví dụ minh họa cụ thể tại dự thảo Thông tư)

II. Các nội dung cần sửa đổi, bổ sung do vướng mắc trong thực tế phát sinh:

1. Về nghĩa vụ thuế nhà thầu đối với hợp đồng cung cấp hàng hóa (Điều 7):

Theo quy định hiện hành, trường hợp hợp đồng thầu cung cấp hàng hoá có kèm theo các dịch vụ tiến hành tại VN như lắp đặt, chạy thử, bảo hành, bảo dưỡng, thay thế và các dịch vụ khác đi kèm với việc cung cấp hàng hoá thì NTNN phải nộp thuế TNDN tính theo tỷ lệ % trên doanh thu trong đó hàng hoá được tính theo tỷ lệ 1%, dịch vụ được tính theo tỷ lệ 5%; nếu không tách được phần giá trị dịch vụ thì tính chung trên toàn bộ giá trị hợp đồng với tỷ lệ 2%.

Có quan điểm cho rằng việc đánh thuế nhà thầu vào hàng hóa mà hợp đồng thương mại có điều khoản bảo hành là chưa phù hợp vì trách nhiệm bảo hành là trách nhiệm của nhà sản xuất, của bên bán, không phải là dịch vụ cung cấp bổ sung và chính sách thuế nhà thầu thu vào các hợp đồng có điều khoản bảo hành là một vấn đề cần xem xét lại. Việc bảo hành của nhà sản xuất đối với các sản phẩm bán ra là xu hướng tiến bộ, thể hiện trách nhiệm của nhà sản xuất và hiện diễn ra ở hầu hết các loại hàng hóa và ở các quốc gia. Việc đánh thuế nhà thầu vào dịch vụ này sẽ kéo theo phản ứng của các nhà cung cấp cho rằng lạm thu thuế vì dịch vụ bảo hành luôn đi kèm với việc bán hàng, không phải là dịch vụ cung cấp bổ sung và khó tách riêng được giá trị bảo hành nên phải nộp thuế nhà thầu cả đối với hàng hóa là bất hợp lý.

Về nội dung này, qua quá trình thực hiện Thông tư 60/2012/TT-BTC và Thông tư 134/2008/TT-BTC trước đây, Bộ Tài chính có ý kiến như sau:

- Với quá trình hội nhập kinh tế quốc tế và tự do hóa thương mại hiện nay của Việt Nam (đặc biệt từ khi gia nhập WTO), trong lĩnh vực thương mại, đã xuất hiện nhiều phương thức cung cấp hàng hóa/dịch vụ mới, hoàn toàn khác với phương thức giao dịch xuất nhập khẩu hàng hóa truyền thống trước đây (là nhà xuất khẩu chuyển giao toàn bộ quyền sở hữu và rủi ro cho nhà nhập khẩu tại biên giới). Cụ thể, là các công ty nước ngoài được quyền phân phối hàng hoá tại VN (vẫn giữ quyền sở hữu và rủi ro với hàng hóa) mà không nhất thiết phải có hiện diện thương mại tại VN. Công ty nước ngoài có thể sử dụng các doanh nghiệp logistic chuyển hàng vào Việt Nam và sử dụng hệ thống bán lẻ/hoặc bán qua mạng để bán hàng đến tay người tiêu dùng. Công ty nước ngoài vẫn giữ quyền sở hữu và chịu rủi ro với hàng hóa của mình (có thể thuê các đối tác khác nhau thực hiện các công đoạn quảng cáo, tiếp thị, tìm hiểu thị trường, giao hàng, bảo hành,...). Thông qua phương thức này, các công ty nước ngoài đã tiến hành kinh doanh/cung cấp hàng hóa vào Việt Nam và phát sinh lợi nhuận từ hoạt động này tại Việt Nam.

- Theo thông lệ quốc tế và quy định tại luật thuế TNDN, Việt Nam có quyền đánh thuế đối với các khoản thu nhập và hoạt động kinh doanh này của công ty nước ngoài. Trong trường hợp có Hiệp định thuế thì thực hiện theo Hiệp định, tức là hoạt động kinh doanh của Công ty nước ngoài tại VN mà tạo thành cơ sở thường trú thì mới thu thuế TNDN và chỉ thu trên phần thu nhập phân bổ cho cơ sở thường trú tại VN, nếu không tạo thành cơ sở thường trú thì không thu.

Vì vậy, để phù hợp với xu thế hội nhập quốc tế, đảm bảo quyền đánh thuế của Việt Nam và phù hợp với thông lệ quốc tế, Bộ Tài chính dự kiến hướng dẫn như sau:

+ Đối với hoạt động cung cấp hàng hóa có kèm theo các dịch vụ tiến hành tại Việt Nam (như lắp đặt, chạy thử, bảo hành, bảo dưỡng, thay thế, các dịch vụ khác đi kèm): thu thuế nhà thầu như hiện tại.

+ Đối với hoạt động cung cấp và phân phối hàng hóa vào nội địa VN: thu thuế nhà thầu

+ Đối với hoạt động nhập khẩu hàng hóa tại cửa khẩu đồng thời trong hợp đồng có kèm theo điều khoản bảo hành (là trách nhiệm và nghĩa vụ của nhà sản xuất), ngoài ra không còn dịch vụ nào khác: không thu thuế nhà thầu.

(Hướng xử lý nêu trên được đưa vào các ví dụ cụ thể trong thông tư)

Theo định hướng trên, sẽ sửa đổi, bổ sung tại Điều 7 như sau:

“1. Thu nhập của Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài phát sinh từ hoạt động cung cấp ***hàng hoá***, dịch vụ, dịch vụ gắn với hàng hoá tại Việt Nam trên cơ sở hợp đồng nhà thầu, hợp đồng nhà thầu phụ (trừ hàng hoá, dịch vụ quy định tại Điều 4 Chương I Thông tư này).

2. Trường hợp hàng hoá được cung cấp dưới hình thức: điểm giao nhận hàng hoá nằm trong lãnh thổ Việt Nam; hoặc việc cung cấp hàng hóa có kèm theo các dịch vụ tiến hành tại Việt Nam như dịch vụ quảng cáo tiếp thị (marketing), dịch vụ sau bán hàng như lắp đặt, chạy thử, bảo hành, bảo dưỡng, thay thế, các dịch vụ khác đi kèm với việc cung cấp hàng hoá (~~bao gồm cả trường hợp dịch vụ kèm theo miễn phí~~), kể cả trường hợp việc cung cấp các dịch vụ nêu trên có hoặc không nằm trong giá trị của hợp đồng cung cấp hàng hóa (***bao gồm cả trường hợp dịch vụ kèm theo miễn phí***) thì thu nhập chịu thuế TNDN của Nhà thầu nước ngoài, Nhà thầu phụ nước ngoài là toàn bộ giá trị hàng hoá, dịch vụ”.

2. Về thuế GTGT, thuế TNDN đối với Nhà thầu nước ngoài thực hiện hợp đồng xây dựng, lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu hoặc máy móc, thiết bị (Điều 12, Điều 13):

Theo quy định tại Thông tư số 60/2012/TT-BTC, trường hợp Nhà thầu nước ngoài nộp thuế theo phương pháp ấn định tỷ lệ thực hiện hợp đồng xây dựng, lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị (NVL, MMTB) đi kèm công trình xây dựng thì tính thuế GTGT là 3%, thuế TNDN là 2% tính trên toàn bộ giá trị hợp đồng.

Liên quan đến nội dung này, hiện nay có một số vấn đề sau:

* Về thuế GTGT đối với NVL, MMTB ở khâu nhập khẩu:

Tại khoản 2 Điều 6 Mục 1 Thông tư số 60/2012/TT-BTC đã quy định giá trị hàng hoá thuộc diện chịu thuế GTGT chỉ phải chịu thuế GTGT khâu nhập khẩu

theo quy định, trừ trường hợp hợp đồng không tách riêng được giá trị hàng hoá và giá trị dịch vụ đi kèm.

Vì vậy, đối với hợp đồng xây dựng, lắp đặt có bao thầu NVL, MMTB phải loại trừ giá trị NVL, MMTB đã nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu khi xác định doanh thu tính thuế GTGT của nhà thầu nước ngoài (trừ trường hợp không thể xác định được giá trị này).

** Về tỷ lệ % thuế GTGT trên doanh thu tính thuế:*

Theo quy định tại tiết b khoản 2 Điều 12 Mục 3 Thông tư số 60/2012/TT-BTC quy định chung đối với trường hợp hợp đồng nhà thầu bao gồm nhiều hoạt động kinh doanh khác nhau thì áp dụng tỷ lệ thuế GTGT như sau:

(i) Nếu hợp đồng tách riêng được từng hoạt động kinh doanh thì áp dụng tỷ lệ % thuế GTGT tương ứng với hoạt động kinh doanh đó. Trường hợp không tách riêng được giá trị từng hoạt động kinh doanh thì áp dụng tỷ lệ % thuế GTGT cao nhất đối với ngành nghề kinh doanh cho toàn bộ giá trị hợp đồng.

(ii) Riêng hoạt động xây dựng, lắp đặt có bao thầu NVL, MMTB thì áp dụng tỷ lệ % thuế GTGT là 3% trên toàn bộ giá trị hợp đồng (trong cả trường hợp hợp đồng tách được từng hoạt động kinh doanh).

Đối với trường hợp (ii), theo nguyên tắc tại khoản 2 Điều 6 Mục 1 Thông tư số 60/2012/TT-BTC thì giá trị MMTB chỉ phải chịu thuế GTGT khâu nhập khẩu theo quy định, như vậy doanh thu tính thuế GTGT của nhà thầu nước ngoài sẽ không bao gồm phần giá trị MMTB đã nộp thuế GTGT khâu nhập khẩu.

Nếu quy định hoạt động xây dựng có bao thầu NVL, MMTB áp dụng tỷ lệ % thuế GTGT là 3% trên giá trị hợp đồng sau khi trừ (-) giá trị NVL, MMTB đã nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu thì không hợp lý vì: trong hợp đồng xây dựng có bao thầu NVL, MMTB, ngoài phần NVL, MMTB còn lại cơ bản là các hoạt động dịch vụ phải áp dụng tỷ lệ % thuế GTGT là 5%.

Vì vậy, Bộ Tài chính đề xuất việc xác định thuế đối với hợp đồng xây dựng có bao thầu cũng được thực hiện theo nguyên tắc chung (i) như sau:

- Trường hợp hợp đồng nhà thầu tách riêng từng hoạt động kinh doanh thì nhà thầu nước ngoài không phải nộp thuế GTGT trên giá trị NVL, MMTB (do đã nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu hoặc thuộc diện không chịu thuế GTGT để tránh thu trùng thuế GTGT hai lần); đối với từng phần giá trị công việc còn lại theo hợp đồng thì áp dụng tỷ lệ % thuế GTGT tương ứng với hoạt động kinh doanh đó.

- Trường hợp hợp đồng nhà thầu không tách riêng từng hoạt động kinh doanh thì nhà thầu nước ngoài nộp thuế GTGT với tỷ lệ thuế GTGT là 3% trên toàn bộ giá trị hợp đồng (bao gồm cả giá trị NVL, MMTB nhập khẩu).

** Về tỷ lệ % thuế TNDN trên doanh thu tính thuế:*

Tương tự như trên, Bộ Tài chính cũng đề xuất hướng dẫn chi tiết theo nguyên tắc:

- Trường hợp hợp đồng nhà thầu tách riêng từng hoạt động kinh doanh thì đối với từng phần giá trị công việc theo hợp đồng được áp dụng tỷ lệ % thuế TNDN trên doanh thu tương ứng với hoạt động kinh doanh đó.

- Trường hợp hợp đồng nhà thầu không tách riêng từng hoạt động kinh doanh thì tỷ lệ thuế TNDN tính trên doanh thu tính thuế là 2% trên toàn bộ giá trị hợp đồng.

3. Thuế nhà thầu đối với dịch vụ chuyển phát quốc tế:

Về thuế nhà thầu đối với dịch vụ chuyển phát quốc tế hiện nay có vấn đề tồn tại như sau:

Theo thông lệ quốc tế, để đảm bảo quản lý thuế hiệu quả, đơn giản thì thuế nhà thầu đối với hoạt động chuyển phát quốc tế vẫn được thực hiện theo nguyên tắc thu thuế trên toàn bộ doanh thu của chiều đi từ trong nước ra nước ngoài, không thu thuế đối với toàn bộ doanh thu của chiều đến từ nước ngoài về trong nước (vì khó phân định phần cước quốc tế - trong nước của nhà thầu nước ngoài).

Nguyên tắc này được thể hiện ở tiết b khoản 1 Điều 12 và tiết b khoản 1 Điều 13 Thông tư số 60/2012/TT-BTC như sau:

(i) Đối với dịch vụ chuyển phát quốc tế từ Việt Nam đi nước ngoài (không phân biệt người gửi hay người nhận trả tiền dịch vụ), doanh thu tính thuế GTGT, thuế TNDN là toàn bộ doanh thu Nhà thầu nước ngoài nhận được.

(ii) Đối với dịch vụ chuyển phát quốc tế từ nước ngoài vào Việt Nam (không phân biệt người gửi ở nước ngoài hay người nhận tại Việt Nam trả tiền dịch vụ) thuộc diện không chịu thuế.

Đối với dịch vụ bưu chính, tại khoản 4 Điều 4 Thông tư số 60/2012/TT-BTC quy định: phân chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài mà các dịch vụ này được thực hiện ở ngoài Việt Nam thuộc đối tượng không áp dụng Thông tư này.

Từ trước đến nay, Nghị định về thuế GTGT (khoản 2 Điều 2 Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08/12/2008 của Chính phủ và khoản 3b Điều 2 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ) vẫn quy định trường hợp sau không phải kê khai, tính nộp thuế GTGT: “Tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mua dịch vụ của tổ chức nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, cá nhân ở nước ngoài là đối tượng không cư trú tại Việt Nam, bao gồm các trường hợp: ...chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài mà các dịch vụ này được thực hiện ở ngoài Việt Nam”.

Tại Thông tư số 129/2008/TT-BTC, Thông tư số 06/2012/TT-BTC và dự thảo Thông tư GTGT hướng dẫn Nghị định số 209/2013/NĐ-CP có quy định thêm: “Dịch vụ bưu chính, viễn thông từ nước ngoài vào Việt Nam (chiều đến)” thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT; “Dịch vụ bưu chính, viễn thông chiều đi ra nước ngoài” thuộc trường hợp không áp dụng thuế suất 0%.

Tuy nhiên, theo quy định của Luật Bưu chính thì dịch vụ chuyển phát, chuyển phát nhanh được xác định là dịch vụ bưu chính.

Như vậy, vấn đề vướng mắc là nếu áp dụng quy định về thuế nhà thầu đối với chuyển phát quốc tế như đối với dịch vụ bưu chính (tức là không thu thuế đối với phần chia cước cho nhà thầu nước ngoài cho phần dịch vụ thực hiện ngoài Việt Nam) thì sẽ phải thay đổi nguyên tắc tính thuế theo hướng thu thuế đối với phần cước của dịch vụ trong lãnh thổ Việt Nam (không áp dụng nguyên tắc tính thuế theo chiều đi - chiều đến như trên). Nếu quy định như vậy sẽ rất phức tạp trong tính thuế, khó khăn cho quản lý, đồng thời còn trái thông lệ quốc tế.

Vì vậy, để đảm bảo quyền đánh thuế của Việt Nam, phù hợp thông lệ quốc tế và thống nhất giữa các văn bản quy phạm pháp luật, Bộ Tài chính dự kiến quy định:

Về thuế GTGT: bổ sung ví dụ về trường hợp Công ty Việt Nam thanh toán (chia cước) cho Công ty ở nước ngoài thì khoản tiền chia cước mà Công ty C nhận được không thuộc diện chịu thuế GTGT.

Về thuế TNDN: vẫn thu thuế TNDN đối với chuyển phát quốc tế như hiện hành (chỉ bổ sung thêm ví dụ cho rõ ràng) vì dự thảo Nghị định thuế TNDN không có quy định mới về chia cước dịch vụ bưu chính, viễn thông quốc tế giữa Việt Nam với nước ngoài.

Cụ thể như sau:

- Sửa đổi tiết b khoản 1 Điều 12 quy định về thuế GTGT:

“- Đối với dịch vụ chuyển phát quốc tế từ Việt Nam đi nước ngoài (không phân biệt người gửi hay người nhận trả tiền dịch vụ), doanh thu tính thuế GTGT là toàn bộ doanh thu Nhà thầu nước ngoài nhận được.

Ví dụ:

1. Công ty A ở nước ngoài cung cấp dịch vụ chuyển phát bưu phẩm từ nước ngoài về Việt Nam và ngược lại. Doanh thu tính thuế GTGT của Công ty A được xác định như sau:

+ Đối với dịch vụ chuyển phát từ nước ngoài về Việt Nam (không phân biệt người gửi ở nước ngoài hay người nhận tại Việt Nam trả tiền dịch vụ) không thuộc diện chịu thuế GTGT;

+ Đối với dịch vụ chuyển phát từ Việt Nam ra nước ngoài (không phân biệt người gửi tại Việt Nam hay người nhận ở nước ngoài trả tiền dịch vụ), doanh thu tính thuế GTGT là toàn bộ doanh thu Công ty A nhận được.

2. Công ty B (Công ty Việt Nam) cung cấp dịch vụ chuyển phát bưu phẩm từ nước ngoài về Việt Nam và ngược lại. Để thực hiện dịch vụ này, Công ty B thanh toán (chia cước) cho Công ty C ở nước ngoài một khoản tiền là x USD. Trong trường hợp này, khoản tiền x USD mà Công ty C nhận được không thuộc diện chịu thuế GTGT”.

- Bổ sung tiết b khoản 1 Điều 13 quy định về thuế TNDN:

“- Đối với dịch vụ chuyển phát quốc tế từ Việt Nam đi nước ngoài (không phân biệt người gửi hay người nhận trả tiền dịch vụ), doanh thu tính thuế TNDN là toàn bộ doanh thu Nhà thầu nước ngoài nhận được.

Ví dụ:

Công ty A ở nước ngoài cung cấp dịch vụ chuyển phát bưu phẩm từ nước ngoài về Việt Nam và ngược lại. Doanh thu tính thuế TNDN của Công ty A được xác định như sau:

+ Đối với dịch vụ chuyển phát từ nước ngoài về Việt Nam (không phân biệt người gửi ở nước ngoài hay người nhận tại Việt Nam trả tiền dịch vụ) không thuộc thu nhập chịu thuế TNDN;

+ Đối với dịch vụ chuyển phát từ Việt Nam ra nước ngoài (không phân biệt người gửi tại Việt Nam hay người nhận ở nước ngoài trả tiền dịch vụ), doanh thu tính thuế TNDN là toàn bộ doanh thu Công ty A nhận được.

2. Công ty B (Công ty Việt Nam) cung cấp dịch vụ chuyển phát bưu phẩm từ nước ngoài về Việt Nam và ngược lại. Để thực hiện dịch vụ này, Công ty B thanh toán (chia cước) cho Công ty C ở nước ngoài một khoản tiền là x USD. Thuế TNDN của Công ty C được xác định như sau:

+ Đối với dịch vụ chuyển phát từ nước ngoài về Việt Nam (không phân biệt người gửi ở nước ngoài hay người nhận tại Việt Nam trả tiền dịch vụ), khoản tiền x USD Công ty C nhận được không thuộc thu nhập chịu thuế TNDN;

+ Đối với dịch vụ chuyển phát từ Việt Nam ra nước ngoài (không phân biệt người gửi tại Việt Nam hay người nhận ở nước ngoài trả tiền dịch vụ), khoản tiền x USD Công ty C nhận được thuộc thu nhập chịu thuế TNDN; Công ty B có trách nhiệm khai, khấu trừ, nộp thay thuế TNDN trên số tiền x thanh toán cho Công ty C”.

4. Thuế TNDN đối với hoạt động chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán:

Theo quy định hiện hành, thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng

vốn - chuyển nhượng chứng khoán của nhà đầu tư là doanh nghiệp nước ngoài, tổ chức nước ngoài hoạt động không theo Luật Doanh nghiệp, Luật Đầu tư (Nhà đầu tư nước ngoài) có sự phân biệt như sau:

+ Nếu chuyển nhượng vốn thì thực hiện theo quy định tại Thông tư số 123/2012/TT-BTC, *nộp thuế TNDN với thuế suất là 25% trên thu nhập tính thuế (thu nhập tính thuế = Giá chuyển nhượng – Giá mua của phần vốn chuyển nhượng – Chi phí chuyển nhượng).*

+ Nếu chuyển nhượng chứng khoán thì thực hiện theo quy định tại Thông tư số 60/2012/TT-BTC, *nộp thuế TNDN theo tỷ lệ 0,1% trên doanh thu tính thuế.*

Do chế độ thuế khác nhau giữa chuyển nhượng vốn và chuyển nhượng chứng khoán nên trong quá trình thực hiện có phát sinh vướng mắc khi tổ chức nước ngoài chuyển nhượng cổ phần trong công ty cổ phần thì xác định là chuyển nhượng chứng khoán hay chuyển nhượng vốn. Để xử lý vấn đề này, Bộ Tài chính đã có công văn hướng dẫn như sau:

“- Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng cổ phần trong các công ty đại chúng theo quy định của Luật chứng khoán là chuyển nhượng chứng khoán, áp dụng quy định về thuế đối với chuyển nhượng chứng khoán.

- Tổ chức, cá nhân chuyển nhượng cổ phần trong các công ty cổ phần không thuộc trường hợp nêu trên áp dụng quy định về thuế đối với chuyển nhượng vốn.

Việc xác định công ty cổ phần là công ty đại chúng căn cứ vào điều 25, Điều 26 Luật chứng khoán”.

Theo hướng dẫn nêu trên, chỉ việc chuyển nhượng cổ phần ở công ty đại chúng mới được xác định là hoạt động chuyển nhượng chứng khoán. Tuy nhiên, việc quy định như vậy là chưa thật sự phù hợp vì về bản chất thì chuyển nhượng cổ phần ở công ty đại chúng hay chưa đại chúng có bản chất giống nhau đều là công ty cổ phần thành lập theo Luật Doanh nghiệp, chỉ khác nhau về quy mô vốn và số lượng cổ đông. Đồng thời, sẽ gây phức tạp trong việc xác định Công ty cổ phần là Công ty đại chúng hay chưa phải là công ty chưa đại chúng để tính thuế TNDN đối với hoạt động chuyển nhượng cổ phần.

Ngoài ra, trong công tác quản lý, mặc dù Thông tư số 123/2012/TT-BTC đã có quy định trường hợp hợp đồng chuyển nhượng không quy định giá thanh toán hoặc giá thanh toán không phù hợp theo giá thị trường, cơ quan thuế có quyền kiểm tra và ấn định giá chuyển nhượng nhưng thực tế nhiều hợp đồng chuyển nhượng vẫn có giá chuyển nhượng bằng giá mua phần vốn chuyển nhượng để tránh thuế.

Vì vậy, Bộ Tài chính đề nghị quy định theo hướng: chuyển nhượng cổ phần trong công ty cổ phần (không phân biệt là công ty đại chúng hay chưa đại chúng) đều thuộc hoạt động chuyển nhượng chứng khoán, nói cách khác thu nhập từ chuyển nhượng chứng khoán bao gồm cả thu nhập từ chuyển nhượng cổ phần của công ty cổ phần theo quy định của Luật Doanh nghiệp

Theo đó, sửa đổi, bổ sung quy định về “Thu nhập từ chuyển nhượng chứng khoán” tại khoản 3 Điều 7 như sau: “Thu nhập từ chuyển nhượng chứng khoán, *bao gồm: thu nhập từ chuyển nhượng cổ phiếu, quyền mua cổ phiếu, trái phiếu, tín phiếu, chứng chỉ quỹ và các loại chứng khoán khác theo quy định của Luật Chứng khoán; thu nhập từ chuyển nhượng cổ phần của công ty cổ phần theo quy định của Luật Doanh nghiệp*”.

Và áp dụng thống nhất tỷ lệ thuế TNDN là 0,1% trên doanh thu tính thuế TNDN.

Sửa đổi, bổ sung như trên sẽ dễ thực hiện, dễ quản lý hơn nhưng sẽ tạo sự bất bình đẳng với tổ chức trong nước. Vì tổ chức trong nước khi chuyển nhượng cổ phần của công ty cổ phần thì phải nộp thuế TNDN với thuế suất là 25% trên thu nhập tính thuế (thu nhập tính thuế = Giá chuyển nhượng – Giá mua của phần vốn chuyển nhượng – Chi phí chuyển nhượng) theo quy định tại Thông tư số 123/2012/TT-BTC.

5. Xác định doanh thu tính thuế TNDN đối với tín phiếu kho bạc:

Theo quy định tại Thông tư số 106/2012/TTLT-BTC-NHNN ngày 28/6/2012 hướng dẫn việc phát hành tín phiếu kho bạc qua Ngân hàng Nhà nước Việt Nam thì: Tín phiếu kho bạc (TPKB) là loại trái phiếu Chính phủ có kỳ hạn không vượt quá 52 tuần và được phát hành dưới hình thức Trái phiếu chiết khấu (được phát hành thấp hơn mệnh giá và được thanh toán 1 lần bằng mệnh giá vào ngày đến hạn); TPKB được niêm yết và giao dịch trên Sở Giao dịch Chứng khoán Hà Nội (HNX). Nhà đầu tư trong và ngoài nước đều có thể thực hiện giao dịch mua/ bán TPKB trên HNX kể từ ngày 24/8/2012.

Tuy nhiên, Thông tư số 60/2012/TT-BTC chưa hướng dẫn chi tiết về cách tính chiết khấu TPKB.

Sau khi nghiên cứu các quy định hiện hành về chính sách thuế đối với việc xác định doanh thu tính thuế đối với trái phiếu, đề xuất hướng dẫn như sau:

Việc xác định thu nhập từ khoản chiết khấu TPKB không thể căn cứ trên phần chênh lệch giữa mệnh giá và giá phát hành của mỗi lần mua để xác định ra số tiền lãi cụ thể, mà số tiền chiết khấu (tiền lãi) chỉ được xác định và nhà đầu tư cũng chỉ nhận được vào thời điểm đến hạn thanh toán TPKB.

TPKB được đấu thầu qua Sở giao dịch Ngân hàng Nhà nước và phần chiết khấu TPKB là khác nhau phụ thuộc vào mỗi lần mua TPKB.

Vì vậy, để xác định số tiền chiết khấu TPKB mà Nhà đầu tư nước ngoài nhận được qua các lần chuyển nhượng trong kỳ (TPKB có kỳ hạn 13 tuần, 26 tuần hoặc 52 tuần) thì căn cứ vào bình quân gia quyền giá mua số TPKB mà nhà đầu tư nắm giữ vào ngày đáo hạn là phù hợp nhất do: Việc sử dụng bình quân gia quyền của giá mua TPKB sẽ thể hiện được một cách gần nhất chi phí thực của nhà đầu tư đối với số TPKB được nhận lại mệnh giá, qua đó xác định được chính xác thu nhập

thực nhận của nhà đầu tư để làm cơ sở tính thuế thu nhập. Cách tiếp cận này đảm bảo tính công bằng với nhà đầu tư, không làm thất thu thuế đối với Nhà nước, đồng thời có tính khả thi cao do các tổ chức trung gian đều lưu lại thông tin về giá mua/bán TPKB của nhà đầu tư.

Từ đó, doanh thu tính thuế TNDN đối với chiết khấu TPKB (của 1 loại TPKB khi kết thúc kỳ hạn) được xác định như sau:

Doanh thu tính thuế = Mệnh giá – Bình quân gia quyền giá mua số TPKB nhà đầu tư nắm giữ vào ngày đáo hạn.

Ví dụ: Ngày 1/1/2013, Tín phiếu kho bạc X mệnh giá phát hành 100.000 đồng, kỳ hạn 06 tháng được phát hành với giá 89.000 đồng/ tín phiếu. Ngay sau khi phát hành, TPKB X được niêm yết và giao dịch trên HNX. Nhà đầu tư A thực hiện một số giao dịch sau từ ngày 2/1 đến ngày 1/6/2013 (ngày đáo hạn):

Ngày giao dịch	Mua/ Bán	Khối lượng	Giá
2/1/2013	Mua	100	90.000
1/2/2013	Mua	100	92.000
1/3/2013	Bán	70	93.000
1/4/2013	Mua	40	94.000
1/5/2013	Bán	20	95.000

Số tín phiếu nhà đầu tư A nắm giữ vào ngày đáo hạn: $(100 + 100 + 40) - (70 + 20) = 150$ (tín phiếu)

Về cách tính bình quân gia quyền giá mua TPKB nhà đầu tư nắm giữ tại thời điểm đáo hạn: hiện có 3 Phương án như sau:

- Phương án 1: theo nguyên tắc nhập trước xuất trước FIFO

$$[(40 \times 94.000 + 100 \times 92.000 + 10 \times 90.000) / 150]$$

Về Phương án này, có ý kiến cho rằng sẽ phức tạp cho người nộp thuế và khó khăn cho cơ quan thuế khi kiểm tra.

- Phương án 2: tính đến cả giá mua TPKB và giá bán TPKB:

$$[(100 \times 90.000 + 100 \times 92.000 - 70 \times 93.000 + 40 \times 94.000 - 20 \times 95.000) / 150]$$

Nếu theo PA này thì có vấn đề như sau: càng sát ngày đáo hạn thì giá giao dịch TPKB sẽ càng tăng, mà nhà đầu tư phải mua rồi mới bán, do đó nếu đến ngày đáo hạn nhà đầu tư chỉ còn rất ít TPKB thì nếu tính theo công thức trên có thể dẫn đến kết quả âm.

- Phương án 3: chỉ tính đến yếu tố giá mua

$$[(100 \times 90.000 + 100 \times 92.000 + 40 \times 94.000) / 240]$$

Bộ Tài chính đề xuất thực hiện theo phương án 3. Cách xác định doanh thu tính thuế TNDN đối với chiết khấu TPKB và ví dụ nêu trên sẽ được bổ sung vào tiết b khoản 1 Điều 13 dự thảo Thông tư.

III. Một số vấn đề khác

1. Đối tượng không áp dụng (Khoản 4 Điều 4)

Tại Khoản 4 Điều 4, sửa nội dung: “Môi giới: bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ ở *ra* nước ngoài;”.

Nội dung sửa đổi, bổ sung này nhằm để làm rõ hơn quy định về việc hoạt động môi giới bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ của tổ chức nước ngoài cho tổ chức, cá nhân Việt Nam thuộc đối tượng không áp dụng của Thông tư này nếu hoạt động môi giới đó nhằm mục đích bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ từ Việt Nam ra nước ngoài, không áp dụng đối với trường hợp nhà thầu nước ngoài cung cấp dịch vụ môi giới để bán hàng hóa, dịch vụ ở Việt Nam (như ví dụ 5 tại dự thảo Thông tư).

2. Về hướng dẫn kê khai thuế (Mục 5 Chương II)

Nội dung quy định về việc thực hiện khai, nộp thuế (Điều 17 Mục V Chương II Thông tư số 60/2012/TT-BTC) hiện nay đã được đưa vào Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 về quản lý thuế. Vì vậy, tại dự thảo Thông tư thay thế TT 60/2012/TT-BTC sẽ bỏ nội dung quy định về việc thực hiện khai, nộp thuế.

3. Về Tờ khai thuế nhà thầu nước ngoài, mẫu số 01/NTNN:

Hiện tại, Tờ khai thuế nhà thầu nước ngoài dành cho trường hợp Bên Việt Nam khấu trừ và nộp thuế thay cho Nhà thầu nước ngoài (Mẫu số 01/NTNN) ban hành kèm theo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 mục Thuế GTGT đang bao gồm các chỉ tiêu “*Tỷ lệ GTGT*” và “*Thuế suất thuế GTGT*”. Để phù hợp với sự thay đổi về cách tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì cần thay thế Mẫu số 01/NTNN, trong đó chỉ tiêu “*Tỷ lệ GTGT*” và “*Thuế suất thuế GTGT*” thay bằng chỉ tiêu “*Tỷ lệ thuế GTGT trên doanh thu*”./.

