



trừ nhân với tỉ lệ thuế suất GTGT của nguyên vật liệu ấy. Số thuế đầu vào còn lại trên TK 133 là thuế GTGT được quyền khấu trừ trong kỳ". Thực vậy, bản chất của thuế GTGT là thuế đánh vào người tiêu dùng nên thuế đầu vào là khoản tiền doanh nghiệp ứng trước cho nhà nước - không phải là nghĩa vụ nộp thuế của doanh nghiệp - nên sẽ được quyền khấu trừ nếu chưa xác định được chắc chắn là nó sẽ không được khấu trừ.

Cũng lấy doanh nghiệp bia và nước ngọt trên để xác định tỉ lệ phân bổ thuế GTGT trong năm 1999 theo phương pháp mới, với giả sử toàn bộ nguyên vật liệu đầu vào dùng chung cho sản xuất

Việc áp dụng luật thuế giá trị gia tăng (GTGT) sắp tới sẽ gây ra một số những xáo trộn trong nền kinh tế, làm phát sinh nhiều vấn đề bất hợp lý cũng như đòi hỏi phải có lý giải hướng dẫn chi tiết khi áp dụng thuế GTGT trong những trường hợp đặc biệt. Bài viết này nhằm mục đích phân tích thêm một số vấn đề mới bên cạnh những điểm đã được báo chí đề cập đến nhiều như về trượt giá, thuế suất bất hợp lý, khác nhau giữa phương pháp tính thuế trực tiếp hay gián tiếp... với mong muốn hoàn thiện và thực tế hóa phần nào luật thuế GTGT đã ban hành.

1. Bất hợp lý trong xác định tỷ lệ phân bổ thuế đầu vào

Luật thuế GTGT quy định "đối với trường hợp cơ sở sản xuất kinh doanh cả hàng hóa dịch vụ chịu thuế GTGT và không chịu thuế GTGT nhưng không hạch toán riêng được thì thuế GTGT đầu vào được hạch toán vào tài khoản (TK) 133. Cuối kỳ, kế toán phải xác định số thuế GTGT được khấu trừ theo tỷ lệ (%) giữa doanh thu chịu thuế GTGT so với tổng doanh thu bán ra. Số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được tính vào chi phí". Quy định này là bất hợp lý.

Lấy trường hợp một doanh nghiệp vừa sản xuất bia (mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt) vừa sản xuất

LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG NHỮNG THAY ĐỔI VÀ CÁC VẤN ĐỀ PHÁT SINH KHI ÁP DỤNG

nước ngọt (mặt hàng chịu thuế GTGT) để làm rõ điều này. Giả sử trong kỳ tính thuế, doanh nghiệp có mua một số loại vật tư dùng chung cho sản xuất hai loại sản phẩm trên nhưng không biết trước sẽ dùng cho sản xuất từng loại là bao nhiêu. Nếu trong kỳ doanh nghiệp chỉ tiêu thụ được sản phẩm bia (chịu thuế tiêu thụ đặc biệt) thì toàn bộ thuế GTGT đầu vào trong kỳ sẽ được hạch toán hết vào phí. Điều này hết sức vô lý vì không phải toàn bộ nguyên vật liệu nhập về trong kỳ đều được dùng để sản xuất bia. Hoặc ngược lại nếu trong kỳ doanh nghiệp chỉ tiêu thụ được sản phẩm nước ngọt thì toàn bộ thuế GTGT đầu vào trong kỳ sẽ được khấu trừ. Chắc chắn cơ quan thuế không chấp nhận vì

không phải toàn bộ nguyên vật liệu nhập về trong kỳ đều dùng để sản xuất nước ngọt. Như vậy việc xác định tỷ lệ phân bổ thuế đầu vào lẽ ra phải dựa trên thực tế xuất dùng nguyên vật liệu cho sản xuất từng loại sản phẩm thì lại dựa trên doanh thu là yếu tố không liên quan trực tiếp đến đầu vào (doanh số bán ra phụ thuộc trực tiếp vào nhu cầu thị trường).

Từ hướng giải quyết trên ta có thể đưa ra một cách xác định tỉ lệ phân bổ thuế đầu vào hợp lý hơn như sau "toàn bộ thuế GTGT đầu vào được hạch toán vào TK 133. Cuối kỳ kế toán xác định số thuế GTGT không được khấu trừ được tính vào giá vốn của hàng bán ra trong kỳ bằng giá trị nguyên vật liệu xuất dùng cho sản xuất đầu ra không được khấu

HUYỀNH THỊ NGỌC ANH

cả hai loại sản phẩm. Số dư trên TK 133 ngày 1.1.1999 là 10.000.000 đồng. Thuế GTGT của nguyên vật liệu nhập vào trong kỳ là 50.000.000 đồng. Trong kỳ giá trị nguyên vật liệu xuất dùng cho sản xuất bia là 200.000.000 đồng. Nếu thuế suất thuế GTGT đối với nguyên vật liệu này là 10% thì:

- Thuế GTGT không được khấu trừ được đưa vào phí là:

$$200.000.000 \times 10\% = 20.000.000$$

- Thuế GTGT được quyền khấu trừ trong kỳ là:

$$10.000.000 + 50.000.000 - 20.000.000 = 40.000.000$$

Thuế đầu vào 40.000.000 trên được quyền khấu trừ trong kỳ vì đây là số tiền doanh nghiệp đã ứng trước cho nhà nước, chỉ mất

quyền khấu trừ khi nguyên vật liệu đã được xuất dùng hay đã được xác định sẽ xuất dùng cho sản xuất đầu vào không được khấu trừ.

II. Hợp đồng xây dựng, hợp đồng cho thuê sau thời điểm 31.12.1998

Các hợp đồng này mang tính dài hạn, có thể được ký và trả tiền trước ngày 31.12.1998 và được thực hiện kéo dài sang đến năm 1999. Vấn đề đặt ra là sẽ áp dụng thuế doanh thu hay thuế GTGT cho khoản doanh thu này, sau ngày 31.12.1998 có phải sửa đổi lại điều khoản giá cả trên hợp đồng không?

Thực tế do tính chất của mỗi loại hình dịch vụ việc áp dụng sẽ cụ thể như sau:

- Hoạt động cho thuê: doanh thu chịu thuế là doanh thu thực sự phát sinh (dù có thanh toán tiền hay chưa và cả doanh thu nhận trước). Vì vậy doanh thu cho thuê năm 1998 và doanh thu ứng trước trong năm 98 cho việc thuê nhà năm 1999 sẽ chịu thuế doanh thu, doanh thu thu được trong năm 1999 sẽ chịu thuế GTGT.

- Hoạt động xây dựng: doanh thu chịu thuế được xác định theo hạng mục công trình khi hoàn thành, không bao gồm khoản tiền đã ứng trước cho chủ thầu. Nếu hạng mục công trình hoàn thành năm 1998 sẽ chịu thuế doanh thu, hoàn thành năm 1999 sẽ chịu thuế GTGT, bất kể được thanh toán vào thời điểm nào.

Giá cả trên mỗi hợp đồng này cũng phải được xác định lại sau ngày 31.12.1998. Giá mới sẽ bằng giá cũ đã loại trừ thuế doanh thu cộng với thuế GTGT.

Ví dụ: Hợp đồng thuê nhà ký trước ngày 31.12.1998 là 5.000.000 đồng/tháng trong đó có cả thuế doanh thu là 200.000 đồng, thuế suất thuế GTGT đối với hoạt động thuê nhà là 10% thì giá sau ngày 31.12.1998 sẽ là 5.280.000 đồng:

$$(5.000.000 - 200.000) + (5.000.000 - 200.000) * 10\% = 5.280.000$$

Điều chỉnh lại theo mức giá này đảm bảo lợi tức của người cho thuê không thay đổi tuy nhiên đối với người

đi thuê - nếu là người tiêu dùng cuối cùng - sẽ không được khấu trừ thuế đầu vào hay phải chịu thiệt so với trước (280.000 đồng/tháng). Vì vậy có thể sẽ có thương lượng chọn một mức giá hợp lý hơn giữa người đi thuê và người cho thuê. Tình hình này chỉ xảy ra trong thời gian đầu khi mới áp dụng thuế GTGT về sau người cho thuê sẽ được khấu trừ thuế đầu vào.

III. Vấn đề hóa đơn chứng từ

Có thể xảy ra trường hợp đơn vị bán và mua ở cách xa nhau, thời gian giao hàng phải mất vài ngày trước và sau ngày 31.12.1998. Do hàng đi đường phải có hóa đơn nên hóa đơn sẽ được phát hành trước ngày 31.12.1998 trong khi thực tế mãi đến sau ngày 31.12.1998 người mua mới nhận được hàng giao. Trường hợp này cơ quan thuế sẽ vẫn căn cứ trên thực tế là doanh thu được thực hiện sau ngày 31.12.1998 để đánh thuế GTGT.

Ngành ngân hàng thực tế trong ngày thực hiện rất nhiều dịch vụ và in giấy báo nợ (vẫn được cơ quan thuế chấp nhận như hóa đơn đặc thù) cho khách hàng. Khi áp dụng thuế GTGT, để được khấu trừ cần phải sửa đổi lại, tách riêng thuế GTGT trên các giấy báo nợ. Thực hiện việc này rất tốn kém và phức tạp vì các ngân hàng đều sử dụng chương trình vi tính

trong xử lý hoạt động kinh doanh. Nên chăng cũng quy định đã bao gồm thuế GTGT trên các giấy báo nợ như quy định với tem, vé.

IV. Cách hạch toán thuế GTGT đối với hàng hóa đầu ra sử dụng nội bộ

Khi sử dụng hàng hóa đầu ra chịu thuế GTGT cho nội bộ thì ngoài bút toán hạch toán doanh thu nội bộ thì tùy mục đích sử dụng mà có cách hạch toán thuế GTGT đầu ra khác nhau:

- Nếu hàng hóa sử dụng được đưa vào chi phí sản xuất kinh doanh thì hạch toán:

Nợ TK 133 (thuế GTGT được khấu trừ)

Có TK 3331 (thuế GTGT phải nộp)

(Như trường hợp công ty sản xuất quạt điện dùng một số quạt để quạt mát cho phân xưởng sản xuất).

- Nếu hàng hóa sử dụng không được đưa vào phí thì hạch toán:

Nợ TK 431,334 (quỹ phúc lợi, lương...)

Có TK 3331 (thuế GTGT phải nộp)

(Như trường hợp công ty trên sử dụng quạt để trang bị cho nhà ăn hoặc thưởng cho nhân viên).

Thuế GTGT được tính theo giá bán ra trong cả hai trường hợp trên.

V. Thuế GTGT với những dịch vụ nước ngoài

Đối với những dịch vụ do phía nước ngoài không có cơ sở sản xuất kinh doanh tại VN cung ứng cho các đối

tượng tiêu dùng ở VN, bên VN trước kia khi thanh toán cho bên nước ngoài thường giữ lại phần thuế thu nhập và thuế doanh thu để nộp hộ cho nhà nước nhưng bắt đầu từ ngày 1.1.1999 chỉ thu hộ phần thuế thu nhập và phải tự nộp thuế GTGT trên giá trị dịch vụ đã thuê. Hình thức đánh thuế GTGT ở đây là đánh trực tiếp vào người tiêu dùng như đối với trường hợp hàng nhập khẩu.

VI. Khấu trừ đầu vào với nguyên liệu nông, lâm thủy sản

Luật thuế GTGT quy định "trường hợp cơ sở sản xuất chế biến mua nguyên liệu là nông, lâm, thủy sản chưa qua chế biến của người sản xuất bán ra không có hóa đơn sẽ được tính khấu trừ thuế đầu vào theo tỉ lệ (%) tính trên giá trị hàng hóa mua vào. Việc tính khấu trừ này sẽ không áp dụng đối với các cơ sở mua để sản xuất hàng xuất khẩu, kinh doanh thương nghiệp, ăn uống". Ở đây có một kẽ hở mà luật chưa bao quát được là các cơ sở sản xuất hàng xuất khẩu vẫn có thể được khấu trừ nếu họ bán lại cho một công ty khác xuất khẩu (hình thức xuất khẩu gián tiếp dưới danh nghĩa công ty khác). Luật thuế trước khi thực hiện có lẽ nên bổ sung thêm quy định này ■

