

BÀN VỀ CƠ CHẾ VẬN HÀNH CỦA THUẾ TRỊ GIÁ GIA TĂNG

NGUYỄN NGỌC THANH

Trường đại học Tài chính Kế toán TP.HCM

Để hiểu được sự vận hành của thuế trị giá gia tăng (sau đây gọi tắt là TVA theo tiếng Pháp), trước tiên cần nhận rõ bản chất của TVA. Rất nhiều tác giả đồng tình rằng TVA là một loại thuế đánh trên diện rộng, tính trên giá và thu trên nhiều giai đoạn khác nhau.

TVA là một loại thuế đánh trên diện rộng, bởi lẽ, qua loại thuế này, về mặt lý thuyết mọi hàng hóa và dịch vụ đều có thể đưa vào diện đánh thuế.

TVA là một loại thuế tổng giá (*ad valorem tax*) ở chỗ tiền thuế phải trả được tính theo tỷ lệ phần trăm nhất định trên giá cả mà không phải là một số tiền cố định trên mỗi đơn vị hàng hóa, dịch vụ.

TVA là loại thuế thu trên nhiều giai đoạn của quá trình sản xuất, phân phối và tiêu thụ các hàng hóa và dịch vụ. Cần nhắc lại, TVA thường được quan niệm là một loại thuế đánh trên giá trị gia tăng phát sinh do sự chuyển nhượng các hàng hóa và dịch vụ qua các khâu của quá trình sản xuất, phân phối và tiêu thụ. Quan niệm như vậy không phải là sai nhưng chưa đi vào thực chất của vấn đề bởi nó che giấu hậu quả của TVA tác động lên người tiêu dùng cuối cùng. (1)

Tác động của TVA đối với các doanh nghiệp và đối với người tiêu dùng có sự khác nhau rất rõ rệt.

1. Đối với các doanh nghiệp

Ở các doanh nghiệp, TVA gắn liền với hai yếu tố riêng biệt, độc lập nhau:

- Yếu tố có liên quan đến chế độ khấu trừ thuế, tức liên quan đến bộ phận TVA đánh trên các nghiệp vụ mua hàng hóa và dịch vụ đầu vào, kể cả nghiệp vụ mua tài sản cố định.
- Ở đây nhất thiết doanh nghiệp phải phân biệt ra hai khoản:

- + TVA có thể khấu trừ
- + TVA không thể khấu trừ
- Yếu tố liên quan đến chế độ tính thuế, tức là gắn với bộ phận TVA thu được (2) (TVA đánh trên các nghiệp vụ bán hàng hóa và dịch vụ đầu ra, kể cả việc nhượng bán tài sản cố định).

Chênh lệch giữa TVA thu được và TVA có thể khấu trừ rơi vào một trong hai trường hợp:

- + Nếu là số dương (sau một thời kỳ tính thuế) thì đây là số thuế doanh nghiệp phải nộp.
- + Nếu là số âm (sau một thời kỳ tính thuế) thì đây là số thuế doanh nghiệp được nhà nước thoái trả.

Để làm cho vấn đề trở nên đơn giản hơn, biểu đồ cạnh đây chỉ ra phương pháp cơ bản để tính số TVA phải trả tính trên doanh số bán hàng trong một thời kỳ tính thuế đã qui định trong khi nhận được sự cho phép của nhà nước về quyền khấu trừ số thuế đã nộp trên doanh số mua hàng.

2. Đối với người tiêu dùng cuối cùng

Nếu như TVA có ảnh hưởng trung tính đối với các hoạt động sản xuất kinh doanh (từ khâu sản xuất đến khâu bán lẻ) thì nó lại là một loại thuế đánh vào người tiêu dùng cuối cùng (toàn bộ gánh nặng về TVA, nói cách khác, do người tiêu dùng cuối cùng gánh chịu); bởi lẽ đối với họ chỉ phát sinh hành vi mua sau đó không có hành vi bán.

30 PHÁT TRIỂN KINH TẾ

DOANH THU CHỊU THUẾ (3)

nhân (X)

THUẾ SUẤT

bằng (=)

THUẾ ĐÁNH TRÊN DOANH THU

trừ (-)

THUẾ ĐÁNH TRÊN DOANH SỐ MUA HÀNG (4) (TVA ĐƯỢC KHẤU TRỪ)

bằng (=)

TVA phải nộp
(nếu kết quả là số dương)

TVA được thoái trả
(nếu kết quả là số âm)

Cho ví dụ với giá định thuế suất là 10%

Doanh thu bán hàng	200.000	TVA	20.000	Doanh thu bán hàng	180.000	TVA	18.000
Doanh số mua hàng	150.000	TVA	15.000	Doanh số mua hàng	200.000	TVA	20.000
TVA phải nộp		5.000		TVA được thoái trả		2.000	

Có thể đưa ra thêm một ví dụ tổng quát và liên hoàn về cơ chế thực hiện TVA với các giá định:

- + Thuế suất TVA với các giá định là thống nhất ở tất cả các khâu là 10%.

- + Chế độ khấu trừ TVA được áp dụng ở tất cả mọi khâu của quá trình sản xuất đến khâu bán lẻ.

- + Việc khấu trừ TVA được diễn ra ngay sau khi bán hàng hóa, thông thường điều này chỉ diễn ra sau một thời kỳ tính thuế (5).

Việc tính toán TVA diễn ra trong từng công đoạn như sau:

- Người tiêu thụ phụ bán số gỗ khai thác được cho nhà máy của với giá 100đ. Để đơn giản ta giả định người tiêu thụ này không phải bỏ ra chi phí nào và không phải nộp TVA ở khâu bán gỗ cho bất kỳ người bán nào.

Như vậy, toàn bộ 100đ ở đây ngang bằng với giá trị gia tăng khi số gỗ được đem đi tiêu thụ.

Hóa đơn bán hàng của người đốn gỗ giao cho nhà máy của ghi:

Giá chưa có TVA	100đ
TVA	10đ
Cộng	110đ

Có nghĩa là người đốn gỗ nhận được số tiền 110đ trong đó anh ta phải nộp cho cơ quan thuế vụ số TVA là 10đ.

Ở đây có thể nói gọn lại về kỹ thuật thuế vụ như sau:

TVA thu được:	10đ (= 10% x 100đ)
TVA được khấu trừ:	00đ00
TVA mà người đốn gỗ thực nộp:	10đ (10đ - 00đ00)

Nhà máy của của gỗ, bán cho người sản xuất đồ gỗ xẻ thành phẩm của mình với giá 150đ. Giá trị gia tăng qua khâu của gỗ đến người sản xuất đồ gỗ là 50đ00.

Về lý thuyết, đây chính là đối tượng thu TVA

Hóa đơn bán hàng của nhà máy của gỗ giao cho người sản xuất đồ gỗ ghi:

Giá chưa có TVA 150đ
TVA 15đ
Cộng 165đ

Có nghĩa là nhà máy của gỗ nhận của người sản xuất đồ gỗ số tiền 165đ

Ở đây:

TVA thu được: 15đ (10% x 150đ)

TVA được khấu trừ: 10đ

(và đã được người đón gỗ nộp)

TVA mà nhà máy

của gỗ thực nộp: 5đ (15đ - 10đ)

TVA mà nhà máy của gỗ thực nộp cũng có thể xác định bằng cách lấy giá trị gia tăng (150đ - 100đ) nhân (x) cho thuế suất 10%

- Người sản xuất đồ gỗ đóng bán bán cho người bán lẻ với giá 250đ00.

Giá trị gia tăng của hàng hóa từ khâu sản xuất đồ gỗ đến người bán lẻ là 100đ.

Hóa đơn bán hàng của người sản xuất đồ gỗ giao cho người bán lẻ ghi:

Giá chưa có TVA 250đ00
TVA 25đ00
Cộng 275đ00

Ở đây

TVA thu được: 25đ (10% x 250đ)

TVA được khấu trừ: 15đ (10đ x 15)

TVA mà người sản xuất

đồ gỗ thực nộp: 10đ (25đ - 15đ)

Có nghĩa là người sản xuất đồ gỗ nhận được từ người bán lẻ số tiền tổng cộng là 275đ. Lẽ ra, người sản xuất đồ gỗ phải nộp TVA là 25đ, nhưng người đón gỗ, nhà máy của đã nộp 15đ (= 10đ + 5đ) nên người sản xuất đồ gỗ chỉ phải nộp số TVA là 10đ (25đ - 15đ) cho cơ quan thuế vụ.

Có thể tìm số TVA phải nộp cho cơ quan thuế vụ bằng cách lấy giá trị gia tăng (100đ) nhân (x) với thuế suất 10%.

- Người bán lẻ bán cho người tiêu dùng số tiền nói trên với giá 300đ.

Giá trị gia tăng từ khâu bán lẻ đến khách hàng là 50đ.

Hóa đơn của người bán lẻ giao cho người tiêu dùng ghi

Giá chưa có TVA 300đ
TVA 30đ
Cộng 330đ

Đối với người bán lẻ, ở đây:

TVA thu được: 30đ (= 10% x 300đ)

TVA được phép khấu trừ: 25đ (= 10đ + 5đ + 10đ)

TVA thực nộp ở khâu này: 5đ (= 30đ - 25đ)

Có nghĩa là người bán lẻ nhận được từ khách hàng số tiền 330đ. TVA thu được trên nghiệp vụ bán hàng là 30đ. Nhưng vì người đón gỗ đã nộp TVA là 10đ, nhà máy của đã nộp tiếp TVA là 5đ, người sản xuất đồ gỗ đã nộp TVA là 10đ nên người bán lẻ chỉ nộp TVA là 5đ

Có thể tìm số TVA mà người bán lẻ nộp cho cơ quan thuế vụ bằng cách lấy giá trị gia tăng qua khâu này 50đ nhân (x) với thuế 10%.

Ví dụ trên minh họa cho điều đã khẳng định ở trên: TVA có tác dụng trung tính đối với các hoạt động sản xuất kinh doanh và toàn bộ gánh nặng về TVA đặt lên vai người tiêu dùng cuối cùng. Ở ví dụ trên, người tiêu dùng mua bán phải trả số tiền là 330đ, trong đó 30đ là số tiền TVA mà họ phải nộp thay cho người đón gỗ, nhà máy của, người sản xuất đồ gỗ, người bán lẻ (10đ + 5đ + 5đ)

Mở rộng ví dụ nói trên với giả định bổ sung là thuế suất TVA đánh trên các hoạt động xuất khẩu là 0%, ta thấy TVA trong trường hợp này còn có tác dụng tích cực đến hoạt động xuất khẩu bởi lẽ:

- Nếu người bán lẻ không tiêu thụ hàng trong nước mang đi xuất khẩu thì chẳng những không phải nộp TVA là 5đ mà còn được thoái trả lại số TVA đã tính trong hóa đơn bán hàng của người sản xuất đồ gỗ (25đ)

- Nếu người tiêu dùng mua bán về không phải để tiêu dùng trong nước thì khi đưa hàng qua cửa khẩu sẽ được thoái trả lại số TVA đã nộp (30đ)

Toàn bộ cách thức tính thuế từ khâu đón gỗ đến người tiêu dùng nội địa cuối cùng được phản ánh trên bảng sau: ♣

Chú thích
(1) Chính vì lẽ này mà chính phủ một số nước thường cân nhắc rất kỹ khi đặt tên cho một loại thuế tương tự TVA về mặt phương pháp sao cho người dân dễ chấp nhận. Ví dụ thay vì gọi TVA như nhiều nước, Canada, New Zealand, Singapore gọi loại thuế tương tự của mình là thuế đánh trên các hàng hóa và dịch vụ (GST - Goods and Services Tax). Ở Việt Nam có hai cách gọi: hoặc thuế giá trị gia tăng hoặc thuế doanh thu có khấu trừ. Thiết nghĩ cách gọi thứ nhất tuy chưa thật chuẩn xác nhưng rất quen thuộc với đa số người dân nên được sử dụng trong văn bản luật để gọi cho TVA.

(2) Khi áp dụng Luật về TVA, doanh nghiệp thể hiện là người thu hộ nhà nước số TVA mà người bán nộp. Số thuế này phải ghi rõ trên hóa đơn bán hàng của doanh nghiệp.

(3) Tức là yếu tố liên quan đến chế độ tính thuế, tức là gắn với bộ phận TVA thu được (TVA đánh trên các nghiệp vụ bán hàng hóa và dịch vụ đầu ra)

(4) Tức là yếu tố liên quan đến chế độ khấu trừ thuế, tức là liên quan đến bộ phận TVA đánh trên các nghiệp vụ đầu vào

(5) Độ dài của thời kỳ này không giống nhau giữa các nước, ví dụ: Thái Lan: 1 tháng, Hàn Quốc: 9 tháng, Anh: thời kỳ tiêu chuẩn dài 3 tháng; nhưng đối với các nhà buôn lớn từ sau tháng 10.1992 phải chấp hành thời gian 1 tháng.

MINH HỌA VỀ VIỆC VẬN DỤNG MỘT LOẠI TVA (Với thuế suất giả định là 10%)

	NGHIỆP VỤ MUA			NGHIỆP VỤ BÁN				TVA	
	Giá chính ghi trên hóa đơn mua hàng	TVA được phép khấu trừ	Tổng số	Giá trị gia tăng	Giá chính ghi trên hóa đơn bán hàng	TVA thu được	Tổng số	TVA được phép khấu trừ	TVA thực nộp
- Tiêu thụ đón gỗ bán cho nhà máy của				100	100	10	110		
- Nhà máy của gỗ bán cho người sản xuất đồ gỗ	100	10	110	50	150	15	165	10	5
- Người sản xuất đồ gỗ đóng bán, bán cho người bán lẻ	150	15	165	100	250	25	275	15	10
- Người bán lẻ bán cho khách hàng	250	25	275	50	300	30	330	25	5
- Giá người tiêu dùng cuối cùng chịu			300						30