



# THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT VÀ NHỮNG NỘI DUNG CẦN THAY ĐỔI NHẬN THỨC

NGUYỄN VĂN PHỤNG - Vụ trưởng Quản lý thuế doanh nghiệp lớn, Tổng cục Thuế

*Ngày 06/4/2016, Quốc hội Khoá XIII đã thông qua Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Quản lý thuế (Luật số 106/2016/QH13). Trong đó, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt được sửa đổi trên cả 3 trục căn bản là: Phạm vi, đối tượng chịu thuế hay danh mục hàng hóa, dịch vụ chịu thuế; Giá làm cơ sở, căn cứ tính thuế (giá tính thuế); Mức thuế suất. Những nội dung mới được sửa đổi thể hiện các thông điệp chính sách lớn: Đảm bảo nguồn thu của ngân sách nhà nước hợp lý, thực hiện thu đúng, thu đủ từ bản chất kinh tế của loại thuế này; Đảm bảo công khai, minh bạch, đơn giản công tác quản lý thuế, tăng tính khả thi trong tuân thủ; Bảo vệ doanh nghiệp một cách hợp pháp, nâng cao khả năng cạnh tranh với hàng nhập khẩu trong bối cảnh hội nhập.*

• Từ khóa: Thuế tiêu thụ đặc biệt, quy định, ngân sách, nhà nước, doanh nghiệp.

## Danh mục hàng hoá, dịch vụ chịu thuế

Luật số 106/2016/QH13 kế thừa các quy định của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB) số 27/2008/QH12 về một danh mục đối tượng chịu thuế TTĐB mang tính chuẩn mực mà nhiều quốc gia trên thế giới áp dụng. Danh mục hàng hoá, dịch vụ chịu thuế TTĐB bao gồm 11 loại hàng hoá và 6 loại dịch vụ thể hiện quan điểm điều tiết, định hướng điều chỉnh hành vi tiêu dùng của một xã hội có trật tự, cụ thể:

*Một là*, hàng hoá, dịch vụ mà người tiêu dùng có khả năng chi trả cao, sẵn sàng đóng góp thuế ở mức cao như: Ô tô du lịch dưới 24 chỗ ngồi, tàu bay, du thuyền cho mục đích tiêu dùng cá nhân, kinh doanh gôn...

*Hai là*, hàng hoá, dịch vụ cần hạn chế tiêu dùng, cần kiểm soát bởi việc sử dụng chúng dễ gây ra các tác động tiêu cực, có hại cho môi trường, sức khoẻ cá nhân và cộng đồng, hoặc làm tổn thương người tiêu dùng, gây ra gánh nặng cho gia đình và xã hội như: Thuốc lá, đồ uống có cồn (rượu, bia), xăng, điều hoà nhiệt độ (loại dưới 90.000 BTU).

*Ba là*, hàng hoá, dịch vụ cần định hướng hạn chế tiêu dùng, đồng thời cần có sự giám sát của nhà nước, của xã hội thông qua công cụ thuế, như: kinh doanh vũ trường, mát-xa, karaoke, casino, trò chơi điện tử có thưởng, kinh doanh đặt cược, xổ số, bài lá, hàng mã, vàng mã.

Điều đáng chú ý trong lần sửa đổi này là Luật đã đưa ra khỏi danh mục đối tượng chịu thuế những sản phẩm trung gian hoặc làm nguyên liệu để sản

xuất ra loại sản phẩm hàng hoá cuối cùng được áp thuế, đó là các sản phẩm: nap-ta (naphtha), chế phẩm tái hợp (reformade component) và các chế phẩm khác bao gồm cả condensate để pha chế xăng. Sự thay đổi này nhằm đơn giản trong quản lý thuế, loại bỏ khâu quản lý không cần thiết; bởi vì nếu áp thuế như trước đây, doanh nghiệp (DN) và cơ quan thuế sẽ phải thực hiện và giám sát việc kê khai, tính thuế, khấu trừ thuế đầu vào đã trả, đã nộp tại khâu nguyên liệu, sản phẩm trung gian.

## Quy định về giá tính thuế

Lần đầu tiên trong lịch sử thuế TTĐB của nước ta, giá tính thuế được luật quy định theo đúng bản chất của một loại thuế tiêu dùng thay cho quy định lâu nay phân biệt theo hình thức, nguồn gốc hàng hoá chịu thuế được nhập khẩu và hàng được sản xuất trong nước. Điều này thể hiện đúng mục tiêu, vai trò của thuế TTĐB là điều chỉnh hành vi của người tiêu dùng, đồng thời bảo đảm nguyên tắc quản lý thuế tại gốc, giá tính thuế TTĐB lần này được quy định trên cơ sở giá bán ra tại khâu đầu tiên trong quá trình lưu thông đến tay người tiêu dùng.

Quy định về giá tính thuế áp dụng trong 26 năm qua, kể từ lần đầu tiên Luật Thuế TTĐB được ban hành (1990) là: Đối với hàng hóa nhập khẩu, giá tính thuế TTĐB bao gồm giá nhập khẩu CIF cộng với (+) thuế nhập khẩu (nếu có). Trong khi đó, đối với hàng sản xuất trong nước thì giá tính thuế được xác định theo phương pháp hoàn nguyên, với cách tính



theo công thức: Giá tính thuế TTĐB = {giá bán chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng (GTGT)}/[1 – thuế suất thuế TTĐB].

Từ quy định này, đã xảy ra những trường hợp doanh nghiệp nhập khẩu lách thuế, gian lận thuế tại khâu nhập khẩu thông qua “biện pháp kỹ thuật” như sử dụng 2 hợp đồng để gian lận khai thuế khâu nhập khẩu; hợp đồng để khai thuế tại khâu nhập khẩu với mức giá thấp hơn rất nhiều giá thực thanh toán hoặc giá ghi trên hợp đồng đã bù trừ tất những khoản mà bên nước ngoài đã trả thay, đã chi hộ cho bên nhập khẩu Việt Nam. Thực tế đã xảy ra hiện tượng cùng một loại ô tô nhưng xe ô tô du lịch nhập khẩu nộp thuế TTĐB thấp hơn nhiều xe sản xuất trong nước. Trong quản lý, cơ quan hải quan phải đấu tranh, sử dụng biện pháp “tham vấn giá” để buộc nhà nhập khẩu phải khai lại giá nhập khẩu theo mức giá thực tế hợp lý theo “bảng giá tham chiếu” trong dữ liệu quản lý tập trung của ngành Hải quan.

Để khắc phục các bất cập trong chính sách, Luật số 106/2016/QH13 quy định giá tính thuế TTĐB đối với hàng hóa nhập khẩu là giá do cơ sở nhập khẩu bán ra như đang áp dụng đối với hàng hóa sản xuất trong nước. Với quy định mới, các DN sản xuất trong nước sẽ được bảo đảm bình đẳng với DN nước ngoài vì sẽ khắc phục được tình trạng gian lận thuế qua giá như nêu trên.

Sơ đồ đơn giản dưới đây minh họa cho cơ cấu giá bán ra tại khâu đầu tiên của nhà sản xuất/nhà nhập khẩu:

GIÁ VỐN CỦA HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ	LỢI NHUẬN KỶ VỌNG CỦA DN	THUẾ TTĐB	THUẾ BẢO VỆ MÔI TRƯỜNG (NẾU CÓ)	THUẾ GTGT
A	B	C	D	E

Theo đó, mức giá thực thanh toán theo hoá đơn là khối [A+B+C+D+E] và dựa trên mức giá bán thực tế này, người nộp thuế sẽ tính ra giá tính thuế TTĐB để kê khai, nộp thuế. Nghị định và Thông tư sẽ được Chính phủ, Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành luật quy định: Đối với hàng hóa sản xuất trong nước, hàng hóa nhập khẩu, giá tính thuế là giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra. Giá tính thuế TTĐB được xác định cụ thể như sau:

$$\text{Giá tính thuế TTĐB} = \frac{\text{Giá bán chưa có thuế GTGT - Thuế bảo vệ môi trường (nếu có)}}{1 + \text{Thuế suất thuế TTĐB}}$$

Trong đó, giá bán chưa có thuế GTGT được xác định theo quy định của pháp luật về thuế GTGT và thuế bảo vệ môi trường xác định theo quy định của pháp luật về thuế bảo vệ môi trường. Trường hợp

giá bán của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán ra không theo giá giao dịch thông thường trên thị trường thì cơ quan thuế thực hiện ấn định thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế.

Nhằm ngăn chặn việc né tránh thuế TTĐB của các DN thông qua việc chuyển giá, hoặc quy định giá bán đối với các phương thức bán hàng thông qua cơ sở kinh doanh phụ thuộc; bán hàng cho các cơ sở đại lý; bán hàng trong các mô hình tổ chức công ty mẹ, công ty con, mô hình liên kết, công ty sở hữu chéo... các văn bản hướng dẫn thi hành Luật 106/2016/QH13 có những quy định cụ thể về giá tính thuế TTĐB phù hợp với các trường hợp cụ thể như sau:

*Thứ nhất*, trường hợp cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hàng hóa chịu thuế TTĐB bán hàng qua các cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc thì giá làm căn cứ tính thuế TTĐB là giá do cơ sở hạch toán phụ thuộc bán ra. Cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu bán hàng thông qua đại lý bán đúng giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu quy định và chi hưởng hoa hồng thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB là giá do cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu quy định chưa trừ hoa hồng;

*Thứ hai*, trường hợp hàng hóa chịu thuế TTĐB được bán cho các cơ sở kinh doanh thương mại là cơ sở có quan hệ công ty mẹ, công ty con hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ với cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hoặc cơ sở kinh doanh thương mại là cơ sở có mối quan hệ liên kết thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB không được thấp hơn tỷ lệ 8% so với giá bình quân trong tháng của các cơ sở kinh doanh thương mại mua trực tiếp của cơ sở sản xuất, nhập khẩu bán ra;

*Thứ ba*, trường hợp cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu thành lập nhiều cơ sở thương mại trung gian có quan hệ công ty mẹ, công ty con hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ hoặc có mối quan hệ liên kết thì giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB không được thấp hơn tỷ lệ 8% so với giá bình quân trong tháng của các cơ sở thương mại này bán cho cơ sở kinh doanh thương mại không có quan hệ công ty mẹ, công ty con, hoặc các công ty con trong cùng công ty mẹ, hoặc có mối quan hệ liên kết với cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu.

Trong thực tế, có rất nhiều tiêu chí xác định các DN, cơ sở kinh doanh có mối quan hệ liên kết như: quan hệ gia đình, huyết thống của các chủ sở hữu (vợ với chồng và ngược lại; cha/mẹ với con đẻ; anh/chị/em ruột với nhau); hoặc liên kết qua yếu tố vốn đầu tư; hoặc liên kết thông qua quan hệ cung cấp



## BIỂU THUẾ TTĐB ÁP DỤNG ĐỐI VỚI Ô TÔ VÀ MÔ-TÔ TỪ NGÀY 01/7/2016

Hàng hóa, dịch vụ	Thuế suất (%)
Xe ô tô dưới 24 chỗ	
a) Xe ô tô chở người từ 9 chỗ trở xuống, trừ loại quy định tại các điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này	
- Loại có dung tích xi lanh từ 1.500 cm <sup>3</sup> trở xuống	(quy định mới)
+ Từ ngày 01/7/2016 đến hết ngày 31/12/2017	40
+ Từ ngày 01/01/2018	35
- Loại có dung tích xi lanh trên 1.500 cm <sup>3</sup> đến 2.000 cm <sup>3</sup>	(quy định mới)
+ Từ ngày 01/7/2016 đến hết ngày 31/12/2017	45
+ Từ ngày 01/01/2018	40
- Loại có dung tích xi lanh trên 2.000 cm <sup>3</sup> đến 2.500 cm <sup>3</sup>	50
- Loại có dung tích xi lanh trên 2.500 cm <sup>3</sup> đến 3.000 cm <sup>3</sup>	(quy định mới)
+ Từ ngày 01/7/2016 đến hết ngày 31/12/2017	55
+ Từ ngày 01 tháng 01 năm 2018	60
- Loại có dung tích xi lanh trên 3.000 cm <sup>3</sup> đến 4.000 cm <sup>3</sup>	90
- Loại có dung tích xi lanh trên 4.000 cm <sup>3</sup> đến 5.000 cm <sup>3</sup>	110
- Loại có dung tích xi lanh trên 5.000 cm <sup>3</sup> đến 6.000 cm <sup>3</sup>	130
- Loại có dung tích xi lanh trên 6.000 cm <sup>3</sup>	150
b) Xe ô tô chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ, trừ loại quy định tại các điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này (quy định mới mức thuế chỉ bằng ½ hiện hành)	15
c) Xe ô tô chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ, trừ loại quy định tại các điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này (quy định mới, giảm từ 15% hiện hành xuống 10%)	10
d) Xe ô tô vừa chở người, vừa chở hàng, trừ loại quy định tại các điểm 4đ, 4e và 4g của Biểu thuế quy định tại Điều này (quy định mới: Mức thuế mới là 20% và 25%)	
- Loại có dung tích xi lanh từ 2.500 cm <sup>3</sup> trở xuống	15
- Loại có dung tích xi lanh trên 2.500 cm <sup>3</sup> đến 3.000 cm <sup>3</sup>	20
- Loại có dung tích xi lanh trên 3.000 cm <sup>3</sup>	25
đ) Xe ô tô chạy bằng xăng kết hợp năng lượng điện, năng lượng sinh học, trong đó tỷ trọng xăng sử dụng không quá 70% số năng lượng sử dụng	Bằng 70% mức thuế suất áp dụng cho xe cùng loại quy định tại các điểm 4a, 4b, 4c và 4d của Biểu thuế quy định tại Điều này
e) Xe ô tô chạy bằng năng lượng sinh học (quy định mới)	Bằng 50% mức thuế suất áp dụng cho xe cùng loại quy định tại các điểm 4a, 4b, 4c và 4d của Biểu thuế quy định tại Điều này
g) Xe ô tô chạy bằng điện (quy định mới)	
Loại chở người từ 9 chỗ trở xuống	15
Loại chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ	10
Loại chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ	5
Loại thiết kế vừa chở người, vừa chở hàng	10
h) Xe mô-tô-hôm (motorhome) không phân biệt dung tích xi lanh (quy định mới)	
Từ ngày 01/7/2016 đến hết ngày 31/12/2017	70
Từ ngày 01/01/2018	75

Nội dung mới (chữ in nghiêng) theo quy định tại Khoản 2, Điều 2 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT, Luật thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế ngày 06/4/2016.

nguyên vật liệu đầu vào hoặc bao tiêu sản phẩm đầu ra... Do vậy, để bảo đảm tính khả thi trong tuân thủ của doanh nghiệp, đồng thời đơn giản trong quản lý, hạn chế phát sinh tiêu cực, quy định việc xác

định mối quan hệ liên kết giữa các doanh nghiệp cho mục đích tính thuế TTĐB chỉ dựa trên một tiêu chí duy nhất là quan hệ sở hữu thông qua vốn đầu tư. Theo đó, những cơ sở sản xuất, cơ sở nhập



khẩu và cơ sở kinh doanh thương mại có mối quan hệ liên kết theo quy định tại ba trường hợp nêu trên khi và chỉ khi:

- Một DN nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn đầu tư của chủ sở hữu của doanh nghiệp kia;

- Cả hai DN đều có ít nhất 20% vốn đầu tư của chủ sở hữu do một bên thứ ba nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp;

- Cả hai DN đều nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn đầu tư của chủ sở hữu của một bên thứ ba.

Theo chức năng, thẩm quyền được giao tại Luật Quản lý thuế, Nghị định và Thông tư sẽ quy định: Trường hợp giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế TTĐB của cơ sở sản xuất, cơ sở nhập khẩu hàng hóa hóa chịu thuế TTĐB thấp hơn tỷ lệ 8% so với giá bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại bán ra thì giá tính thuế TTĐB là giá do cơ quan thuế ấn định theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

### Thuế suất được công khai theo lộ trình

Từ đầu năm 2016 đến nay, thuế suất áp dụng đối với các mặt hàng, dịch vụ chịu thuế TTĐB được thực hiện theo quy định của các văn bản: Luật số 70/2014/QH13, Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ và Thông tư số 195/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 của Bộ Tài chính. Từ ngày 01/7/2016 trở đi, Luật số 106/2016 thay đổi thuế suất đối với mặt hàng ô tô du lịch chở người dưới 24 chỗ ngồi. So sánh sự thay đổi thuế suất đối với ô tô trong năm 2016 cụ thể như sau:

*Một là*, từ ngày 01/01/2016 đến hết ngày 30/6/2016: Theo Luật số 70/2014/QH13 quy định mức thuế suất TTĐB (45%, 50% và 60%) áp dụng đối với mặt hàng ô tô du lịch chở người dưới 24 chỗ ngồi theo các tiêu chí: mức tiêu hao nhiên liệu qua dung tích xi lanh (cm<sup>3</sup>); số chỗ ngồi gắn với mục đích sử dụng xe và theo loại nhiên liệu sử dụng có tác động ảnh hưởng đến môi trường.

Xe chở người dưới 10 chỗ ngồi được áp dụng mức thuế suất 45% đối với xe có dung tích xi lanh từ 2.000 cm<sup>3</sup> trở xuống; áp thuế suất 50% đối với xe có dung tích xi lanh từ 2.000 cm<sup>3</sup> đến dưới 3.000 cm<sup>3</sup>; xe có dung tích xi lanh từ 3.000 cm<sup>3</sup> trở lên thì áp dụng thuế suất cao nhất là 60%.

Loại xe chở người từ 10 đến dưới 16 chỗ ngồi áp dụng thuế suất 30%; mức thuế 15% đối với xe từ 16 đến dưới 24 chỗ ngồi và xe được thiết kế vừa chở người kết hợp vừa chở hàng.

Đối với các loại xe chở người mà sử dụng năng lượng chạy bằng xăng kết hợp năng lượng điện,

năng lượng sinh học, trong đó tỷ trọng xăng sử dụng không quá 70% số năng lượng sử dụng thì áp dụng mức thuế suất thấp hơn, chỉ bằng 0,7 mức thuế suất của loại xe chạy bằng xăng mà có cùng dung tích xi lanh tương ứng.


*Hai là*, kể từ ngày 01/7/2016 trở đi: Luật sửa đổi ngày 06/4/2016 tuy vẫn kế thừa nguyên tắc định mức thuế suất phân biệt theo loại xe với các tiêu chí môi trường như nêu trên nhưng thực hiện phân loại chi tiết hơn mức tiêu hao nhiên liệu qua chỉ số dung tích xi lanh và có quy định cụ thể lộ trình áp dụng cho 2 giai đoạn trước và sau 2018.

Về số lượng mức thuế suất đối với xe ô tô chở người dưới 24 chỗ ngồi sẽ bao gồm 14 mức thuế suất cơ bản, trong đó thuế suất thấp nhất là 5% và cao nhất là 150%. Loại xe có dung tích nhỏ hơn, tiêu hao năng lượng ít hơn sẽ được áp mức thuế thấp hơn và được giảm tiếp so với Luật hiện hành, do vậy những người có mức thu nhập trung bình khá trở xuống có thêm cơ hội sở hữu ô tô.

Đối với loại xe có dung tích xi lanh từ 2.000 cm<sup>3</sup> trở lên, Luật quy định nhiều mức thuế cao hơn, chi tiết hơn và tăng dần đến mức thuế suất cao nhất là 150%.

Bên cạnh đó, với mục tiêu định hướng khuyến khích sử dụng năng lượng sinh học nhằm bảo đảm thân thiện với môi trường, giảm thiểu ô nhiễm, Luật có quy định áp mức thuế suất đặc biệt thấp đối với loại xe sử dụng năng lượng sinh học (chỉ bằng ½ mức thuế suất cơ bản đối với xe chạy bằng xăng có cùng mức dung tích xi lanh).

Cùng với quy định bổ sung cụ thể các mức thuế suất chi tiết, ứng với lộ trình hội nhập trong Biểu thuế, Luật sửa đổi lần này có bổ sung thêm vào diện áp thuế đối với các mặt hàng mới là: Ô tô chạy hoàn toàn bằng năng lượng sinh học được quy định tại các dòng thuế 4(e): Dòng thuế 4(g) quy định mức thuế ô tô chạy bằng điện; và dòng thuế 4(h) áp thuế đối với xe mô-tô-hôm.

Phù hợp với thẩm quyền, Nghị định và Thông tư hướng dẫn thi hành Luật số 106/2016/QH13 sẽ không có quy định về mức thuế suất thuế TTĐB. Để tiện áp dụng, bạn đọc có thể tham khảo Biểu thuế TTĐB đối với các loại xe ô tô như trên. 

### Tài liệu tham khảo:

1. *Tờ trình Dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT, Luật thuế TTĐB và Luật Quản lý thuế;*
2. *Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT, Luật Thuế TTĐB, Luật Quản lý thuế;*
3. *Luật số 70/2014/QH13, Nghị định số 108/2015/NĐ-CP ngày 28/10/2015 của Chính phủ và Thông tư số 195/2015/TT-BTC ngày 24/11/2015 của Bộ Tài chính.*