

**TÒA ÁN NHÂN DÂN CẤP CAO
TẠI ĐÀ NẴNG**

**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Bản án số: **128/2021/HC-PT**

Ngày: 19-3-2021

V/v: “*Khiếu kiện quyết định hành chính
về lĩnh vực quản lý thuế*”

NHÂN DANH
NƯỚC CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
TÒA ÁN NHÂN DÂN CẤP CAO TẠI ĐÀ NẴNG

Với thành phần Hội đồng xét xử phúc thẩm gồm có:

Thẩm phán – Chủ tọa phiên tòa: Ông Lê Tự

Các Thẩm phán: Ông Phạm Việt Cường

Ông Mai Xuân Thành

Thư ký phiên tòa: Bà Dương Thị Tuyết Trinh – Thư ký Tòa án.

***Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng tham gia phiên
tòa:*** Ông Đỗ Xuân Ân - Kiểm sát viên.

Ngày 19 tháng 3 năm 2021 tại trụ sở Tòa án nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng xét xử phúc thẩm công khai vụ án hành chính thụ lý số: 87/2020/TLPT-HC ngày 24/11/2020, về việc: “*Khiếu kiện quyết định hành chính về lĩnh vực quản lý thuế*”.

Do Bản án hành chính sơ thẩm số 30/2020/HC-ST ngày 27-8-2020 của Tòa án nhân dân tỉnh Quảng Nam bị kháng cáo; giữa các đương sự:

*** *Người khởi kiện:*** Công ty TNHH TB;

Địa chỉ: Lô A1 Cụm CN-TTCN T1, xã T1, huyện P, tỉnh Quảng Nam;

Người đại diện theo pháp luật: Ông Trần Minh Th - Giám đốc Công ty

*** *Người bị kiện:*** Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam;

Địa chỉ: số 594 đường H, thành phố T2, tỉnh Quảng Nam.

Người đại diện theo ủy quyền: Ông Nguyễn Việt X – Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam.

Người kháng cáo: Công ty TNHH TB

NỘI DUNG VỤ ÁN

Theo đơn khởi kiện ngày 27/11/2019, đơn khởi kiện bổ sung ngày 24/6/2020 Công ty TNHH TB trình bày:

Ngày 20/11/2019, Công ty TNHH TB (Công ty TB) đã nhận được Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về việc xử phạt vi phạm hành chính đối với Công ty TB. Sau đó, Công ty TB đã thống nhất và thực hiện một phần Quyết định số 8726 (những nội dung mà doanh nghiệp thống nhất theo Biên bản thanh tra thuế), Công ty đã nộp tiền vào Ngân sách nhà nước tại kho bạc nhà nước huyện P số tiền 285.234.400 đồng.

Tuy nhiên, Công ty nhận thấy Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 có một số nội dung ban hành không có cơ sở và không đúng theo quy định của pháp luật, ảnh hưởng đến quyền lợi hợp pháp của Công ty TNHH TB. Do đó Công ty TB yêu cầu Tòa án hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về việc xử phạt vi phạm hành chính về nội dung sau:

1. Mức phạt 20% tính trên số tiền thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) khai sai.

2. Tiền chậm nộp tạm tính đến ngày 15/11/2019: Doanh nghiệp đề nghị cục Thuế tính lại sau khi có quyết định của Tòa.

3. Mức phạt 1 lần tính trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng bất hợp pháp hóa đơn.

4. Mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí Bảo vệ môi trường (BVMT) không đúng theo quy định của pháp luật (khoản 2 Điều 52 Nghị Định 109/2013).

5. Truy thu thuế tài nguyên không có cơ sở và không đúng theo quy định của pháp luật.

6. Truy thu thuế TNDN liên quan đến nội dung sau (có 5 nội dung thống nhất theo biên bản thanh tra, 3 nội dung không thống nhất):

- Xác định ưu đãi thuế TNDN sai dẫn đến thiếu số thuế TNDN;
- Sử dụng bất hợp pháp hóa đơn dẫn đến thiếu số thuế TNDN đối với các hóa đơn vận chuyển cát của hộ kinh doanh P1;
- Kê khai chi phí tính thuế: Chi phí lãi vay đối với khoản tiền vay không phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) của Công ty năm 2014; 2015; 2017; 2018 (tiền cho Công ty con mượn vốn để đầu tư sản xuất;

Các nội dung liên quan đến truy thu thuế TNDN nói trên và mục 5, 6 của quyết định là không đúng theo quy định của pháp luật và không hợp tình, hợp lý, một số ý kiến cụ thể như sau:

Về truy thu thuế tài nguyên: Thành phẩm đá hộc không phải là tài nguyên đá thu được mà là sản phẩm chế biến công nghiệp, được Công ty làm thủ tục nhập kho thành phẩm, các loại đá thành phẩm này mới được xuất bán trên thị trường với tên gọi đá hộc. Căn cứ Điều 6 Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010, Quyết định 32/2011 ngày 17/12/2011 doanh nghiệp đã áp dụng theo giá do UBND

tỉnh Quảng Nam quy định đối với từng loại tài nguyên, việc xác định giá tính thuế của Công ty là có căn cứ.

Về nội dung truy thu ưu đãi thuế TNDN: Đoàn thanh tra cho rằng Công ty có dự án đầu tư sản xuất lắp đặt tại T1 thì không thuộc danh mục ưu đãi đầu tư, Công ty xác định đầu tư vào cụm công nghiệp là thuộc điều kiện ưu đãi theo Nghị định 108 của Chính phủ nên theo Điều 36 Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 24/02/2007 của Chính phủ dự án của Công ty được ưu đãi thuế miễn 1 năm và giảm 50% số thuế phải nộp cho 04 năm tiếp theo.

Về mức phạt trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng hóa đơn bất hợp pháp đối với hành vi mua cát: Đối với cát mua để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh thì Công ty có ký hợp đồng với hộ kinh doanh P1, bên bán giao hóa đơn cho Công ty TB, trong đó có hóa đơn GTGT là các hóa đơn bán hàng của hộ kinh doanh P1 là của các Công ty Công ty cổ phần T2; Công ty D; Công ty TNHH XNK và DV V; Công ty TNHH và DV L. Việc mua bán cát Công ty TB có đầy đủ giấy tờ về chứng cứ là hóa đơn bất hợp pháp là lỗi của bên bán hộ kinh doanh P1 chứ không phải lỗi của Công ty TB. Chấp nhận phạt Điều 10 lỗi thuộc về người bán chứ không phải Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013.

Về mức phạt trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng hóa đơn bất hợp pháp đối với hành vi vận chuyển cát: Khoản tiền vận chuyển cát có ký hợp đồng kinh tế với hộ kinh doanh P1, có hóa đơn bán hàng hàng ngày và giấy đề nghị thanh toán của hộ kinh doanh P1, nên đây là các hóa đơn là hợp pháp. Việc xử phạt 1 lần của Cục thuế đối với số tiền vận chuyển cát là không có cơ sở.

Về Chi phí tính Thuế TNDN đối với chi phí lãi vay tương ứng số tiền cho Công ty TB Chu Lai và Công ty TB Quảng Trị mượn: Công ty TB có thành lập Công ty TB Quảng Trị và Công ty TB Chu Lai. Năm 2014, Công ty TB có cho Công ty TB Chu Lai và Công ty TB Quảng Trị mượn tiền không tính lãi từ nguồn tiền vay của Ngân hàng. Công ty chứng minh được rằng Công ty không sử dụng tiền vay của Ngân hàng mà sử dụng tiền vốn lưu động của cá nhân cho các Công ty con mượn nên không tính lãi đầu vào, nên việc lãi vay đoàn thanh tra xuất toán là không có cơ sở.

Quá trình giải quyết vụ án, ngày 16/6/2020 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam ban hành Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 sửa đổi bổ sung Quyết định xử phạt hành chính số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/1/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam.

Ngày 24/6/2020, Công ty TNHH TB có đơn bổ sung yêu cầu khởi kiện hủy một phần Quyết định 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 đối với nội dung: Tại gạch đầu dòng thứ 3 sửa lại là: Mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017

theo qui định tại tiết a, khoản 5 Điều 3 và khoản 3 Điều 22 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013.

Theo các văn bản có trong hồ sơ vụ án và lời trình bày của Lương Đình Đường – Cục Phó Cục Thuế tỉnh Quảng Nam, người đại diện theo ủy quyền của người bị kiện tại phiên tòa:

Thực hiện Quyết định 7136/QĐ-CT ngày 09/9/2019 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Quảng Nam về việc thanh tra thuế tại Công ty TB từ năm 2009-2018, đoàn thanh tra đã tiến hành thanh tra thuế từ ngày 11/9/2019 đến ngày 14/10/2019 tại Công ty TB theo biên bản thanh tra thuế, Ngày 14/11/2018 đoàn thanh tra thuế và đại diện Công ty TB đã thông qua phụ lục biên bản thanh tra thuế, tuy nhiên Công ty TB vẫn chưa thống nhất một số nội dung. Ngày 18/11/2019 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam ban hành Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC về việc xử phạt vi phạm hành chính đối với Công ty TB.

Về mức phạt xử phạt VPHC về thuế đối với hành vi sử dụng hóa đơn mua bán cát bất hợp pháp: Theo Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013, tại thời điểm thanh tra Công ty không chứng minh được lỗi sử dụng hóa đơn bất hợp pháp thuộc về bên bán vì giữa Công ty và hộ kinh doanh P1 có ký hợp đồng mua bán cát nhưng khi bên bán hàng là hộ kinh doanh P1 giao hóa đơn bán cát lại cho người mang tên người bán là Công ty cổ phần T2; Công ty Davic; Công ty TNHH XNK và DV V; Công ty TNHH và DV L chứ không phải là hộ kinh doanh P1 nhưng Công ty vẫn chấp nhận các hóa đơn này và kê khai vào chi phí, khấu trừ thuế GTGT; sau đó Công ty đã tự kê khai điều chỉnh giảm thuế GTGT đã khấu trừ đối với những hóa đơn bất hợp pháp này nhưng không điều chỉnh giảm chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế TNDN. Do đó xử phạt hành vi phù hợp với điểm b khoản 1 Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 về xử phạt 1 lần là đúng quy định

Về Chi phí tính thuế TNDN và mức xử phạt VPHC về thuế đối với hành vi sử dụng hóa đơn vận chuyển cát bất hợp pháp: Qua hồ sơ, hợp đồng, chứng từ mà Công ty cung cấp khi thanh tra thuế tại Công ty, đoàn thanh tra đã đối chiếu và nhận thấy khối lượng, giá trị vận chuyển này là khối lượng mà các Công ty Công ty cổ phần T2; Công ty D; Công ty TNHH XNK và DV V; Công ty TNHH và DV L đã xuất hóa đơn cho Công ty. Tuy nhiên, các hóa đơn xuất bán khối lượng cát này của các doanh nghiệp nêu trên đã được xác định là hóa đơn bất hợp pháp theo Bản án số 31/2016/HCST ngày 15/4/2016 của Tòa án quận H1, thành phố Đà Nẵng. Như vậy, hóa đơn đã xác định là bất hợp pháp, khối lượng cát đã xác định là khối lượng không và Công ty đã tự điều chỉnh giảm thuế GTGT đầu vào của các hóa đơn bất hợp pháp. Bên cạnh đó Công ty cũng mua các của nhiều nhà cung cấp khác không chỉ của hộ kinh doanh P1 để sản xuất và đoàn thanh tra thuế chỉ giảm chi phí vận chuyển có khối lượng cát tương ứng với khối lượng cát không của những hóa đơn bất hợp pháp trên. Căn cứ Điều 6 Thông tư 123/TT-BTC ngày

27/7/2012, Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014; Điều 6 Thông tư 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014; Điều 4 Thông tư 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính thì khối lượng cát của các hóa đơn bất hợp pháp nêu trên là không. Do đó xử phạt theo điểm b khoản 1 Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 là phù hợp.

Về nội dung ưu đãi tính thuế TNDN: Theo quy định tại Phụ lục I ban hành kèm theo Nghị định 108/2006 ngày 22/9/2006 thì trước khai hết dự án đầu tư quy định tại điểm 31 phải thuộc mục IV – xây dựng và phát triển kết cấu hạ tầng. Tuy nhiên, 02 dự án đầu tư của Công ty không thuộc nội dung quy định tại mục IV. Do đó không đáp ứng điều kiện ưu đãi đầu tư theo quy định tại danh mục B, phụ lục I Nghị định 108/2006 ngày 22/9/2006

Mặt khác tại Điều 27 Luật Đầu tư 2005 thì hoạt động sản xuất bê tông của Công ty không thuộc ngành nghề ưu đãi đầu tư

Căn cứ quy định tại điểm 1 Điều 36 Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 24/02/2007 của chính phủ, đoàn thanh tra thuế xác định ưu đãi thuế đối với phần thu nhập tăng thêm từ 02 dự án này là được miễn 01 năm và giảm 50% số thuế phải nộp cho 02 năm liên tiếp theo.

Vì vậy cục thuế xác định ưu đãi thuế TNDN của Công ty là phù hợp với quy định.

Về thuế tài nguyên: Qua kiểm tra hóa đơn GTGT mà Công ty xuất bán thể hiện là giá bán cao hơn giá kê khai tính thuế tài nguyên, tài nguyên bán là đá hộc; đồng thời Công ty không cung cấp được tỷ lệ quy đổi từ đá hộc quy cách sang đá hộc sau nổ mìn và không có cơ sở chứng minh được đá hộc bán ra thể hiện trên hóa đơn GTGT là đá hộc quy cách như ý kiến của Công ty. Căn cứ Điều 6 Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010; Điều 6 Thông tư 152/TT-BTC ngày 02/10/2015 thì việc truy thu thuế tài nguyên 83.885.535 đồng là phù hợp với quy định của pháp luật.

Về chi phí tính thuế TNDN đối với chi phí lãi vay tương ứng số tiền cho Công ty TB Chu Lai và Công ty TB Quảng Trị mượn: Cục Thuế đã nhận được Công văn số 09/CV-CT ngày 18/5/2020 và hồ sơ kèm theo của Công ty TB về việc làm rõ chi phí lãi vay tương ứng với số tiền cho Công ty TNHH TB Quảng Trị và Công ty TNHH TB Chu Lai mượn nên Cục thuế đã điều chỉnh kết quả thanh tra thuế và ban hành Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 sửa đổi bổ sung Quyết định xử phạt hành chính số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/1/2019

Về mức phạt 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017:

Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 đã sửa đổi bổ sung và chi tiết quy định của pháp luật tại điểm a khoản 5 Điều 3 và khoản 3 Điều 22 Nghị định 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013, mức phạt 4.000.000 đồng đối với

hành vi khai không đúng, khai không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017 theo Quyết định 8726 của Cục Thuế là đúng quy định.

Tại Bản án hành chính sơ thẩm số 30/2020/HC-ST ngày 27-8-2020 của Tòa án nhân dân tỉnh Quảng Nam đã quyết định:

Căn cứ khoản 1, 2 Điều 3, khoản 1 Điều 115, khoản 2 Điều 116, khoản 2 Điều 165, khoản 2 Điều 173, khoản 1, điểm a, b khoản 2 Điều 193 Luật tổ tụng hành chính 2015; Điều 10, Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP; Điều 6 Thông tư 105/2010 của Bộ Tài chính; Nghị định 108/2006/NĐ-CP ngày 22/9/2006; Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013; Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH14 ngày 30/12/2016 của UBTVQH, xử:

1. Đình chỉ một phần yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH TB về việc yêu cầu hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung truy thu thuế Thu nhập doanh nghiệp với khoản vay không phục vụ sản xuất năm 2014, 2015, 2017, 2018.

2. Chấp nhận một phần yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH TB về việc yêu cầu hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung truy thu ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

3. Bác yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH TB về yêu cầu hủy một phần Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 của Cục Thuế tỉnh Quảng Nam sửa đổi bổ sung Quyết định xử phạt hành chính số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung: Tại gạch đầu dòng thứ 3 sửa lại: Mức phạt: 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017 theo quy định tại tiết a khoản 5 và khoản 3 Điều 22 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013 của Chính phủ.

Ngoài ra, bản án còn tuyên về phần án phí, quyền kháng cáo, thi hành án theo quy định của pháp luật.

Ngày 09/9/2020, người khởi kiện Công ty TNHH TB kháng cáo bản án hành chính sơ thẩm, với lý do:

- Cục Thuế tỉnh Quảng Nam áp dụng điểm b, khoản 1, Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP để xử phạt Công ty với mức phạt 1 lần tính trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng hóa đơn mua bán cát năm 2014, 2015 của Hộ kinh doanh P1 cung cấp theo hợp đồng là không đúng.

- Cục Thuế tỉnh Quảng Nam truy thu thuế TNDN đối với hoạt động vận chuyển cát năm 2013, 2014, 2015 và mức phạt 1 lần tính trên số tiền truy thu thuế TNDN do sử dụng hóa đơn vận chuyển cát năm 2014, 2015 của Hộ kinh doanh P1 cung cấp theo hợp đồng là không đúng.

- Về truy thu thuế tài nguyên đối với hoạt động khai thác đá các năm 2010, 2011, 2015:

Việc theo dõi trên sổ sách kế toán Công ty đã ghi chép thể hiện: Đá sau nổ mìn tại nơi khai thác thu được là đá hộc không theo quy cách. Đây là sản phẩm đá tài nguyên xác định được sản lượng ở khâu khai thác thông qua kiểm tính số lượng của từng xe vận chuyển đưa về khu chế biến. Hàng tháng Công ty lập tờ khai thuế tài nguyên gửi cơ quan thuế ghi rất rõ là đá hộc không theo quy cách. Toàn bộ khối lượng đá hộc không theo quy cách thu được sau nổ mìn, Công ty hoàn toàn không bán ra cho khách hàng mà được đưa vào máy xay nghiền, sản tuyền, gia công, chế biến để thu được các loại đá thành phẩm có quy cách.

Đá sau khi sản tuyền, gia công, chế biến thu được là sản phẩm đá công nghiệp và được Công ty làm thủ tục nhập kho thành phẩm là: Đá 1x2, đá 2x4, đá 4x6, đá hộc Các loại đá thành phẩm này có quy cách đáp ứng được tiêu chuẩn của ngành xây dựng nên mới được Công ty xuất bán cho khách hàng và được thể hiện trên các hóa đơn bán hàng, trong đó có giá bán đá hộc mà cơ quan thuế và Tòa án cấp sơ thẩm cho rằng đó là đá hộc không theo quy cách (đá sau nổ mìn).

Do đó, Công ty áp dụng giá tính thuế tài nguyên đối với hoạt động khai thác đá qua các năm 2010, 2011, 2015 theo giá do UBND tỉnh Quảng Nam qui định căn cứ vào khoản 4 Điều 6 Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010 của Bộ Tài chính là đúng pháp luật.

- Về xử phạt vi phạm hành chính do vi phạm về kê khai phí BVMT tại Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 là hết thời hiệu xử phạt 2 năm kể từ ngày vi phạm.

Tại phiên tòa phúc thẩm:

Công ty TNHH TB giữ nguyên nội dung kháng cáo.

Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng phát biểu đề nghị Hội đồng xét xử bác kháng cáo của Công ty TNHH TB, giữ nguyên bản án hành chính sơ thẩm.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN

[1] 1. Về sử dụng bất hợp pháp hóa đơn bán cát

Công ty ký hợp đồng mua cát của Hộ kinh doanh P1 nhưng khi nhận hóa đơn bán cát của bên bán, Công ty đã thừa nhận không kiểm tra kỹ các hóa đơn do bên bán giao nên đã nhận 18 hóa đơn của các doanh nghiệp không có hoạt động mua bán mà chỉ là các doanh nghiệp bán hóa đơn (theo Bản án số 31/2016/HSST ngày 15/4/2016 của Tòa án nhân dân quận H1, thành phố Đà Nẵng xác định). Do đó, việc sử dụng bất hợp pháp hóa đơn để kê khai thuế, làm giảm số thuế phải nộp của Công ty bị xử phạt trốn thuế theo quy định tại điểm b, khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ quy định về xử phạt VPHC về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế là đúng pháp luật.

[2] Công ty cho rằng lỗi thuộc về Hộ kinh doanh P1 là không đúng với thực tế vì khi Công ty kê khai thuế từ các hóa đơn của doanh nghiệp không phải là bên bán hàng cho Công ty theo hợp đồng là lỗi của Công ty (mua hàng của Hộ kinh doanh nhưng lại nhận hóa đơn và kê khai chi phí tính thuế do doanh nghiệp khác xuất cho Công ty). Do đó, kháng cáo của Công ty đề nghị xử phạt theo điểm d, khoản 1 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP (phạt 20% số tiền thuế TNDN khai sai) là không có căn cứ.

[3] 2. Về sử dụng bất hợp pháp hóa đơn vận chuyển

Theo nội dung hợp đồng mua bán cát giữa Công ty và Hộ kinh doanh P1 thì giá bán cát được xác định là giá bán đến kho bên mua (Công ty), nghĩa là đã bao gồm cước vận chuyển cát từ kho bên bán đến kho bên mua. Thực tế bên bán là Hộ kinh doanh P1 có xuất cho Công ty 19 hóa đơn có nội dung tiền cước vận chuyển cát; Công ty đã kê khai vào chi phí được trừ để tính thuế TNDN đối với 19 hóa đơn cước vận chuyển này. Việc vận chuyển cát đến kho Công ty là có thực hiện, thể hiện: lập phiếu giao nhận nhận cát hàng ngày, cho từng xe, cuối tháng 2 bên mua bán có đối chiếu khối lượng cát vận chuyển. Do chi phí vận chuyển cát là chi phí do bên bán (Hộ kinh doanh P1) chịu nên trường hợp Công ty tính vào chi phí được trừ khi tính thuế TNDN đối với khoản chi phí vận chuyển cát này là không đúng, Cục Thuế đã tính truy thu thuế TNDN tương ứng với khoản chi phí vận chuyển cát không được trừ là đúng theo quy định tại các Thông tư hướng dẫn về thuế TNDN của Bộ Tài chính đã ban hành.

[4] Hoạt động mua bán cát giữa Công ty và Hộ kinh doanh P1 có diễn ra; Hộ kinh doanh P1 có vi phạm về dùng hóa đơn bất hợp pháp của các doanh nghiệp để giao cho Công ty làm chứng từ mua cát, không vi phạm về việc sử dụng hóa đơn bất hợp pháp khi xuất hóa đơn thu tiền cước vận chuyển đối với Công ty. Các hóa đơn vận chuyển cát là của Hộ kinh doanh P1 xuất cho Công ty theo khối lượng cát vận chuyển từ kho bên bán đến kho bên mua, các hóa đơn của Hộ kinh doanh P1 là hợp pháp, không có căn cứ để xác định là hóa đơn lập không như quan điểm của Cục Thuế. Nếu không chấp nhận tính vào chi phí vận chuyển của Công ty đối với các hóa đơn này thì Cục Thuế xử lý phạt hành vi khai sai dẫn đến làm thiếu số thuế TNDN phải nộp theo điểm a, khoản 1 Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP (phạt 20% số tiền thuế TNDN truy thu do khai sai). Cục Thuế xử phạt Công ty về hành vi trốn thuế do sử dụng bất hợp pháp hóa đơn vận chuyển theo điểm b, khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP là chưa đúng quy định pháp luật. Do đó, kháng cáo của Công ty về nội dung này là có căn cứ chấp nhận.

[5] 3. Về truy thu thuế tài nguyên khai thác đá hộc do không áp dụng giá tính thuế theo giá của UBND tỉnh quy định mà áp dụng giá tính thuế theo giá bán bình quân đá hộc khai thác bán ra.

Đối với thuế tài nguyên năm 2010 và năm 2011, tại khoản 3 Điều 5 Thông tư số 105/2010/TT-BTC về sản lượng tài nguyên tính thuế quy định:

“... Đối với tài nguyên khai thác không bán ra mà đưa vào sản xuất sản phẩm khác nếu không trực tiếp xác định được số lượng, trọng lượng hoặc khối

lượng thực tế khai thác thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định căn cứ vào sản lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ tính thuế và định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm.

Định mức sử dụng tài nguyên phải tương ứng với tiêu chuẩn công nghệ sản xuất, chế biến sản phẩm đang ứng dụng và được người nộp thuế đăng ký với cơ quan thuế vào kỳ khai thuế đầu tiên.”

Đối với thuế tài nguyên năm 2015, tại khoản 3 Điều 5 Thông tư số 152/2015/TT-BTC về sản lượng tài nguyên tính thuế quy định:

Đối với tài nguyên khai thác không bán ra mà phải qua sản xuất, chế biến mới bán ra (tiêu thụ trong nước hoặc xuất khẩu) thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định như sau:

Đối với tài nguyên khai thác không bán ra mà phải qua sản xuất, chế biến mới bán ra (tiêu thụ trong nước hoặc xuất khẩu) thì sản lượng tài nguyên tính thuế là sản lượng tài nguyên khai thác được xác định bằng cách quy đổi từ sản lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ để bán ra theo định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm. Định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm do người nộp thuế kê khai căn cứ dự án được cấp có thẩm quyền phê duyệt, tiêu chuẩn công nghệ thiết kế để sản xuất sản phẩm đang ứng dụng, trong đó:

- Trường hợp sản phẩm bán ra là sản phẩm tài nguyên thì căn cứ định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm tài nguyên sản xuất bán ra.

- Trường hợp sản phẩm bán ra là sản phẩm công nghiệp thì căn cứ định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm công nghiệp sản xuất bán ra.

Việc xác định sản phẩm bán ra sau quá trình chế biến là sản phẩm công nghiệp hay không phải sản phẩm công nghiệp do Bộ quản lý nhà nước chuyên ngành thực hiện theo thẩm quyền.

Tại tiết c điểm 5.1 khoản 5 Điều 6 Thông tư số 152/2015/TT-BTC về giá tính thuế tài nguyên quy định:

c) Giá tính thuế tài nguyên đối với trường hợp tài nguyên khai thác không bán ra mà phải qua sản xuất, chế biến mới bán ra được xác định như sau:

c1) Đối với trường hợp tài nguyên khai thác được đưa vào sản xuất, chế biến và bán ra sản phẩm tài nguyên thì giá tính thuế là giá bán sản phẩm tài nguyên không có thuế giá trị gia tăng (trường hợp tiêu thụ trong nước) hoặc trị giá hải quan không bao gồm thuế xuất khẩu (đối với trường hợp xuất khẩu);

c2) Đối với trường hợp tài nguyên khai thác được đưa vào sản xuất, chế biến thành sản phẩm công nghiệp mới bán ra (tiêu thụ trong nước hoặc xuất khẩu): Giá tính thuế tài nguyên được xác định căn cứ vào giá bán (trường hợp tiêu thụ trong nước) hoặc trị giá hải quan (đối với trường hợp xuất khẩu) của sản phẩm công nghiệp bán ra trừ thuế xuất khẩu (nếu có) và chi phí chế biến công nghiệp của công đoạn chế biến từ sản phẩm tài nguyên thành sản phẩm công nghiệp.

[6] Công ty chưa đăng ký với cơ quan thuế về định mức sử dụng tài nguyên, không chứng minh được chi phí liên quan đến các công đoạn chế biến từ đá sau nổ mìn, qua sản tuyển để ra thành phẩm là đá học quy cách nên không phải là mô hình tổ chức, khai thác, sàng tuyển, tiêu thụ qua nhiều khâu độc lập để áp

dụng giá tính thuế tài nguyên do UBND tỉnh ban hành theo khoản 4 Điều 6 Thông tư số 105/2010/TT-BTC.

[7] Công ty không cung cấp tỷ lệ quy đổi từ đá học quy cách (sau khi sản tuyển) sang đá học sau nổ mìn và không cung cấp tài liệu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác định đá học sau sản tuyển của Công ty là sản phẩm công nghiệp. Do đó, Cục Thuế xác định sản phẩm đá học sau sản tuyển của Công ty là sản lượng tài nguyên tính thuế được phân loại sau nổ mìn, không phải là sản phẩm công nghiệp là phù hợp qui định của pháp luật. Cục Thuế áp dụng giá tính thuế tài nguyên theo giá bán ghi trên hóa đơn bán đá học của Công ty theo khoản 1 Điều 6 Thông tư số 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010 của Bộ Tài chính hướng dẫn về thuế tài nguyên là đúng quy định. Vì vậy, kháng cáo của Công ty về nội dung này không có căn cứ chấp nhận.

[8] 4. Về xử phạt vi phạm hành chính do vi phạm về kê khai phí BVMT

Tại khoản 5 Điều 3 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP có quy định: *Đối với cùng một hành vi VPHC thì mức phạt tiền đối với tổ chức bằng 02 lần mức phạt tiền đối với cá nhân*

a) Mức phạt tiền quy định từ Điều 5 đến Điều 17, Điều 20, từ Điều 22 đến Điều 32 Nghị định này là mức phạt tiền đối với cá nhân.

Tại khoản 6 Điều 3 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP có quy định: *Khi phạt tiền đối với các hành vi vi phạm quy định về giá, phí, lệ phí, hóa đơn, mức phạt cụ thể đối với một hành vi không có tình tiết tăng nặng hoặc giảm nhẹ là mức trung bình của khung tiền phạt quy định đối với hành vi đó. Mức trung bình của khung tiền phạt được xác định bằng cách chia đôi tổng số của mức tối thiểu cộng mức tối đa.*

[9] Căn cứ quy định nêu trên, Cục Thuế ban hành Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 xử phạt VPHC đối với Công ty theo khoản 3 Điều 22 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP với số tiền phạt là 4.000.000 đồng là đúng quy định (trung bình khung giữa 1.000.000 đồng và 3.000.000 đồng và nhân 2 để áp dụng đối với mức phạt đối với tổ chức). Tại thời điểm ban hành Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC nêu trên thì vẫn còn thời hiệu xử phạt 2 năm (thời hiệu được tính từ ngày 01/4/2018 đến ngày 31/3/2020).

[10] Ngày 16/6/2020, Cục Thuế ban hành Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC sửa đổi, bổ sung Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC với nội dung xử phạt không thay đổi, chỉ bổ sung căn cứ pháp lý và nội dung xử phạt này được thực hiện theo Quyết định số 5414. Tuy nhiên, ngày 16/6/2020 là thời điểm đã hết thời hiệu xử phạt VPHC. Cục Thuế ban hành Quyết định số 5414 trong trường hợp đã hết thời hiệu xử phạt VPHC là vi phạm Điều 6(c) Nghị định 81/2013/NĐ-CP ngày 19/7/2013 (bổ sung theo khoản 10, Điều 1, Nghị định 97/2017/NĐ-CP ngày 18/8/2017). Do đó, kháng cáo của Công ty đề nghị hủy bỏ việc xử phạt VPHC là có căn cứ chấp nhận.

[11] Từ các phân tích trên, có căn cứ chấp nhận một phần kháng cáo của Công ty TB, sửa bản án sơ thẩm.

[12] Công ty TB không phải chịu án phí hành chính phúc thẩm.

Vì các lẽ trên;

QUYẾT ĐỊNH

Căn cứ khoản 2 Điều 241 Luật Tổ tụng hành chính;

Chấp nhận một phần kháng cáo của Công ty TNHH TB.

Sửa Bản án hành chính sơ thẩm số 30/2020/HC-ST ngày 27-8-2020 của Tòa án nhân dân tỉnh Quảng Nam.

Áp dụng Điều 10, Điều 11 Nghị định 129/2013/NĐ-CP của Chính phủ; Điều 5, 6 Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010 của Bộ Tài chính; Nghị định 108/2006/NĐ-CP ngày 22/9/2006, Nghị định 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013, Nghị định 81/2013/NĐ-CP ngày 19/7/2013 và Nghị định 97/2017/NĐ-CP ngày 18/8/2017 của Chính phủ; Nghị quyết 326/2016/UBTVQH14 ngày 30/12/2016 của UBTVQH;

Tuyên xử:

1. Đình chỉ một phần yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH TB về việc yêu cầu hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung truy thu thuế Thu nhập doanh nghiệp với khoản vay không phục vụ sản xuất năm 2014, 2015, 2017, 2018.

2. Chấp nhận một phần yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH TB về các yêu cầu:

a. Hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung truy thu ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

b. Hủy một phần Quyết định số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung xử phạt một lần tính trên số tiền thuế TNDN (năm 2014, 2015) do sử dụng bất hợp pháp hóa đơn vận chuyển cát.

c. Hủy một phần Quyết định số 5414/QĐ-SĐXPVPHC ngày 16/6/2020 của Cục Thuế tỉnh Quảng Nam sửa đổi bổ sung Quyết định xử phạt hành chính số 8726/QĐ-XPVPHC ngày 18/11/2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Quảng Nam về nội dung: Tại gạch đầu dòng thứ 3 sửa lại là: mức phạt: 4.000.000 đồng đối với hành vi kê khai không đúng, không đủ các khoản mục trong tờ khai phí BVMT năm 2017 theo quy định tại tiết a khoản 5 Điều 3 và khoản 3 Điều 22 Nghị định số 109/2013/NĐ-CP ngày 24/9/2013 của Chính phủ.

3. Án phí hành chính sơ thẩm:

Cục Thuế tỉnh Quảng Nam phải chịu 300.000 đồng án phí hành chính sơ thẩm.

Hoàn trả lại cho Công ty TNHH TB 300.000 đồng tạm ứng án phí hành chính sơ thẩm đã nộp theo Biên lai thu số 000405 ngày 12/12/2019 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh Quảng Nam.

4. Án phí hành chính phúc thẩm:

Công ty TNHH TB không phải chịu án phí hành chính phúc thẩm.

Hoàn trả lại cho Công ty TNHH TB 300.000 đồng tạm ứng án phí hành chính phúc thẩm, đã nộp theo Biên lai thu số 0002534 ngày 11/09/2020 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh Quảng Nam.

Bản án phúc thẩm có hiệu lực pháp luật kể từ ngày tuyên án.

Nơi nhận:

- VKSND cấp cao tại Đà Nẵng;
- TAND tỉnh Quảng Nam;
- Cục THADS tỉnh Quảng Nam;
- Những người tham gia tố tụng;
- Lưu HSVA, PHCTP, LT.

**TM. HỘI ĐỒNG XÉT XỬ PHÚC THẨM
THẨM PHÁN – CHỦ TỌA PHIÊN TÒA**

(Đã ký)

Lê Tự