

Bản án số 194/2019/HC-PT
Ngày 20-8-2019
V/v: khiếu kiện quyết định
hành chính về xử lý vi phạm thuế

**NHÂN DANH
NƯỚC CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
TÒA ÁN NHÂN DÂN CẤP CAO TẠI HÀ NỘI**

- Thành phần Hội đồng xét xử phúc thẩm gồm có:

Thẩm phán - Chủ tọa phiên tòa: Ông NTN;
Các Thẩm phán: Ông VMH;
Ông VHS.

- Thư ký phiên tòa: Bà PNQT - Thư ký Tòa án nhân dân cấp cao tại Hà Nội.

- Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Hà Nội: Ông VQH - Kiểm sát viên tham gia phiên tòa.

Ngày 20 tháng 8 năm 2019, tại trụ sở Tòa án nhân dân cấp cao tại Hà Nội xét xử phúc thẩm công khai vụ án hành chính thụ lý số 236/2018/TLPT-HC ngày 10 tháng 8 năm 2018 về khiếu kiện quyết định hành chính về xử lý vi phạm về thuế.

Do Bản án hành chính sơ thẩm số 05/2018/HCST ngày 20-6-2018 của Tòa án nhân dân tỉnh H bị kháng cáo.

Theo Quyết định đưa vụ án ra xét xử số 7849/2019/QĐ-TA ngày 01 tháng 8 năm 2018 của Tòa án nhân dân cấp cao tại Hà Nội giữa các đương sự:

1. Người khởi kiện: Công ty cổ phần GF

Địa chỉ: số nhà 02, phố Colonel Driant 75001 Pari, P.

Đại diện theo pháp luật: ông ES - Chủ tịch, vắng mặt

Người đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện: Ông Hoàng Văn T - Luật sư Văn phòng Luật sư Trung Hòa, Đoàn Luật sư thành phố H; địa chỉ Tầng 1, Tòa nhà CT 13 B đường Võ Chí Công, phường Phú Thượng, quận T*, thành phố H, có mặt.

2. Người bị kiện: Cục trưởng Cục thuế tỉnh H

Địa chỉ: Đường Trường Chinh, phường Tân Bình, thành phố H, tỉnh H.

Người đại diện hợp pháp: Ông Vũ N - Phó Cục trưởng Cục thuế tỉnh H tham gia tố tụng theo ủy quyền của Cục trưởng, có mặt.

NỘI DUNG VỤ ÁN

1. Theo trình bày của người khởi kiện

Công ty GF (sau đây viết là Công ty G) là Công ty hoạt động trong lĩnh vực kỹ thuật và xây dựng, được thành lập theo pháp luật của nước Cộng hòa P, có trụ sở tại P. Để thực hiện dự án xây dựng Nhà máy xay xát thức ăn gia súc tại khu công nghiệp Tân Trường, huyện C, Công ty đã được Sở Xây dựng tỉnh H cấp Giấy phép thầu theo Quyết định số 03A/QĐ-GPT-SXD ngày 06-5-2011.

Theo đó, Công ty G ký hợp đồng với Công ty CN CP Việt Nam (Công ty CP) từ ngày 23-12-2010, qua 04 lần sửa đổi đến ngày 23-3-2013, tổng giá trị hợp đồng là 15.368.193,10 Euro và 43.322.829.575 đồng; quy đổi tổng cộng là 487.829.294.973 đồng. Công ty G đã quyết toán với Công ty CP.

Khi thực hiện hợp đồng, G đã thực hiện giao lại một phần xây dựng cho 10 nhà thầu phụ Việt Nam; tổng giá trị quyết toán với nhà thầu phụ là 404.543.918.062 đồng. Sau khi trừ phần của các nhà thầu phụ, doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp của G đối với việc thực hiện dự án là 83.285.376.911 đồng. Phần việc còn lại theo hợp đồng, Công ty G có thuê nhân công từ doanh nghiệp **ng nghiệp tư nhân** BT trực tiếp thực hiện việc lắp đặt hoàn thiện thiết bị cơ khí cho toàn bộ dây chuyền của nhà máy với tổng chi phí là 3.058.124.622 đồng và thực hiện các công việc dịch vụ thiết kế, tư vấn, giám sát các dịch vụ khác nhằm hoàn thiện việc xây dựng nhà máy.

Sau đó, vào khoảng tháng 2 năm 2016, Công ty G nhận được Quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 27-11-2015 về việc xử lý vi phạm về thuế theo đó truy thu, truy hoàn thuế với số tiền 2.616.184.972 đồng, trong đó truy thu thuế GTGT: 33.553.265 đồng, truy thu thuế TNDN: 2.500.876.881 đồng. Công ty G không nhất trí đối với nội dung truy thu thuế nên đã khiếu nại lên Cục thuế H và Tổng cục thuế Việt Nam về việc truy thu thuế này. Ngày 13-10-2016, Tổng cục thuế đã ban hành Quyết định về việc giải quyết khiếu nại lần hai với nội dung không chấp nhận khiếu nại, giữ nguyên quyết định giải quyết khiếu nại của Cục thuế H.

Ngày 21-7-2017, Công ty G khởi kiện toàn bộ quyết định 5106/QĐ-CT ngày 27-11-2015 của Cục trưởng cục thuế tỉnh H, sau đó lại yêu cầu khởi kiện về nội dung “Truy thu thuế TNDN số tiền 2.500.876.881 đồng” tại Điều 1 của Quyết định. Lý do khởi kiện như sau:

Tại điểm 3.1 b, 3.2 b mục III của Thông tư số 134 quy định: “Đối với trường hợp Hợp đồng không tách riêng được giá trị máy móc thiết bị và giá dịch vụ thì áp dụng tỉ lệ thuế thu nhập doanh nghiệp trên doanh thu tính thuế là 2%”.

Tại điểm b khoản 2 Điều 13 Mục 3 Chương II Thông tư số 60/2012/TT-BTC quy định: Đối với hoạt động xây dựng lắp đặt có bao thầu nguyên vật liệu, máy móc thiết bị đi kèm công trình xây dựng thì tỉ lệ % thuế TNDN tính trên doanh thu tính thuế là 2% trên toàn bộ giá trị hợp đồng.

Cục thuế tỉnh H cho rằng Công ty G chỉ thực hiện dịch vụ và giao lại toàn bộ các công việc, hạng mục xây dựng cho 10 nhà thầu phụ để áp mức thuế

TNDN 5% là không đúng. Vì thực tế, Công ty G vừa giao thầu xây dựng cho các nhà thầu phụ vừa trực tiếp thực hiện việc xây dựng thể hiện bằng việc Công ty đã thuê nhân công làm trực tiếp, đưa chuyên gia đến giám sát, thiết kế toàn bộ các công việc của nhà thầu phụ nên Công ty không thể giao lại toàn bộ các công việc cho nhà thầu phụ được.

Từ những căn cứ trên, Công ty cho rằng chỉ phải chịu thuế TNDN 2 % trên doanh thu tính thuế chứ không phải 5 %. Công ty yêu cầu Tòa án nhân dân tỉnh H hủy phần truy thu thuế TNDN là 2.500.876.881 đồng trong Quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 27-11-2005 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh H.

2. Người bị kiện trình bày

Căn cứ Luật quản lý thuế, Quyết định giải thể nhà thầu của Công ty G, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh H ban hành Quyết định về việc kiểm tra thuế tại Công ty G lý do là để đóng cửa mã số thuế nhà thầu và kiểm tra nghĩa vụ nộp thuế của doanh nghiệp với Nhà nước.

Khi kiểm tra, Cục thuế phát hiện Công ty G có những sai phạm về những vấn đề liên quan đến việc thu thuế GTGT, thuế TNDN và thuế TNCN. Cụ thể ở phần thuế TNDN, Công ty G kê khai mức thuế suất là 2%, Cơ quan kiểm tra theo quy định phải là 5%. Căn cứ để xác định mức thuế là: Công ty G là nhà thầu chính thực hiện dự án xây dựng nhà máy của Công ty CP. Tuy nhiên, Công ty G đã ký các hợp đồng với 10 nhà thầu phụ tại Việt Nam để giao lại toàn bộ công việc xây dựng nhà máy, còn Công ty G chỉ thực hiện phần dịch vụ thiết kế. Sau khi trừ giá trị nhà thầu chính cho nhà thầu phụ, Công ty G có doanh thu tính thuế TNDN là 83.285.376.911 đồng. Công ty nhất trí với số doanh thu này.

Sau khi xác định doanh thu tính thuế TNDN, Cơ quan thuế xác định hoạt động kinh doanh theo Hợp đồng ký với Công ty CP là thiết kế và xây dựng. Tuy nhiên, phần việc xây dựng đã được tách cho các nhà thầu phụ, hoạt động của Công ty G chủ yếu là cung cấp dịch vụ thiết kế. Đối với hoạt động kinh doanh này theo quy định tại các điểm a, b, l khoản 3.2 Mục III phần B của Thông tư số 134 của Bộ Tài chính thì mức thuế phải chịu là 5%.

Sau khi phát hiện sai phạm, Đoàn kiểm tra và Công ty G đã lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 23-11-2015.

Theo quy định của Luật quản lý thuế, Quyết định số 108/QĐ-BTC ngày 14-01-2010 của Tổng cục thuế quy định về chức năng, nhiệm vụ quyền hạn và cơ cấu tổ chức. Quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 27-11-2015 của Cục thuế tỉnh H được ban hành đúng trình tự, hình thức, thẩm quyền và nội dung theo quy định. Yêu cầu khởi kiện là không có căn cứ.

Tại Bản án sơ thẩm số 05/2018/HC-ST ngày 20-6-2018, Tòa án nhân dân tỉnh H đã căn cứ các điều 30, 32 và 116 Luật tố tụng hành chính; áp dụng Luật quản lý thuế năm 2006 sửa đổi năm 2012; các Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06-11-2013 và số 134/2008/TT-BTC của Bộ Tài chính; quyết định không chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty G đối với phần truy thu số tiền thu

nhập doanh nghiệp là 2.500.876.881 đồng của Quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 17-11-2015 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh H về việc xử lý vi phạm về thuế.

Tòa án cấp sơ thẩm còn quyết định về án phí và quyền kháng cáo của các đương sự theo quy định của pháp luật.

Sau khi xét xử sơ thẩm, ngày 29-6-2018, người đại diện theo ủy quyền của của người khởi kiện kháng cáo đề nghị Tòa án cấp phúc thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty G.

Tại phiên tòa phúc thẩm:

- Đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện vẫn giữ nguyên yêu cầu kháng cáo; đề nghị Tòa án cấp phúc thẩm chấp nhận yêu cầu khởi kiện, hủy một phần quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 17-11-2015 của Cục thuế tỉnh H về khoản nộp phạt 2.500.876.881 đồng, vì trong trường hợp này, Công ty được áp dụng mức % tỷ lệ thuế TNDN là 2% theo quy định của Thông tư số 134/2008/TT-BTC không phải áp dụng mức thuế 5%.

- Người bị kiện vẫn giữ nguyên quan điểm trong quá trình giải quyết vụ án đề nghị không chấp nhận kháng cáo của người khởi kiện, vì quyết định mức truy thu thuế đối với Công ty là đúng.

- Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao có ý kiến, căn cứ vào các tài liệu, chứng cứ có trong hồ sơ vụ án và kết quả tranh tụng tại phiên tòa, việc Tòa án cấp sơ thẩm bác đơn khởi kiện của Công ty G là đúng; đề nghị giữ nguyên quyết định của Tòa án cấp sơ thẩm đối với các đương sự.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN

[1]. Về thời hiệu khởi kiện và thẩm quyền

Sau khi nhận được quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 27-11-2015 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh H về việc xử lý vi phạm về thuế. Công ty G đã thực hiện việc khiếu nại lần 1 đến Cục thuế H, lần 2 đến Tổng cục thuế. Ngày 13-10-2016, Tổng Cục thuế đã ban hành quyết định giải quyết khiếu nại lần 2, có nội dung không chấp nhận khiếu nại của Công ty G. Ngày 21-7-2017, Công ty nộp đơn khởi kiện vụ án hành chính yêu cầu hủy quyết định số 5106/QĐ-CT nêu trên, là trong thời hiệu khởi kiện quy định tại điểm a khoản 3 Điều 116 Luật tổ tụng hành chính; vụ án thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án nhân dân tỉnh H, theo quy định tại Điều 30, khoản 3 Điều 32 Luật tổ tụng hành chính.

[2]. Về trình tự, thủ tục, thẩm quyền ban hành quyết định hành chính xử lý thuế

Sau khi hoàn thành hợp đồng đã ký kết, Công ty đã tiến hành thủ tục giải thuế, thông báo đến Cơ quan thuế; ngày 14-7-2015, Cục trưởng Cục thuế tỉnh H đã ban hành quyết định kiểm tra và thành lập Đoàn kiểm tra để chốt mã thuế đối với Công ty. Sau khi kiểm tra đã kiến nghị truy thu thuế GTGT, thuế TNDN và thuế TNCN với tổng số tiền là 2.616.184.972 đồng. Căn cứ kiến nghị tại Biên bản kiểm tra thuế ngày 23-11-2015 của Đoàn kiểm tra, ngày 27-11-2015, Cục trưởng Cục thuế tỉnh H đã ban hành Quyết định số 5106/QĐ-CT về việc xử lý vi

phạm về thuế đối với Công ty, là đúng trình tự, thủ tục và thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

[3]. Tại Quyết định số 5106/QĐ-CT ngày 27-11-2015, Cục trưởng Cục thuế tỉnh H quyết định xử lý vi phạm thuế truy thu, truy hoàn thuế đối với Công ty, bao gồm: Thuế GTGT là 33.553.265 đồng, thuế TNCN là 81.754.826 đồng và thuế TNDN là 2.500.876.881 đồng. Công ty chỉ khởi kiện về phần quyết định truy thu thuế TNDN, lý do: Công ty chỉ phải chịu mức thuế 2% nên việc áp mức thuế 5% là không đúng. Các khoản thuế khác không yêu cầu xem xét.

Xem xét tính hợp pháp về nội dung của quyết định hành chính bị khởi kiện, Hội đồng xét xử nhận thấy: Ngày 23-12-2010, Công ty G (nhà thầu chính) đã ký kết thỏa thuận hợp **đồng với Công ty CN C.P Việt Nam** (chủ đầu tư) để thực hiện Dự án xây dựng Nhà máy xay xát thức ăn gia súc tại khu công nghiệp Tân Trường, xã Tân Trường, huyện C. Tổng trị giá hợp đồng là 15.500.000 Euro. Trong quá trình thực hiện, hai bên đã bổ sung các phụ lục hợp đồng sửa đổi, trong đó điều chỉnh giá trị hợp đồng chính, giá trị cuối cùng là 15.368.193,10 Euro và 43.322.829.575 đồng; tổng cộng là 487.829.294.973 đồng. Trong hợp đồng nêu trên không có quy định về việc giao bớt một phần giá trị công việc theo hợp đồng Công ty là nhà thầu đã ký với công ty bên Việt Nam. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện hợp đồng, Công ty đã ký hợp đồng với 10 nhà thầu phụ Việt Nam; tổng giá trị quyết toán là 404.543.918.062 đồng. Công ty không tham gia xây dựng nhà máy thức ăn. Phần chênh lệch còn lại của hợp đồng là 83.285.376.911 đồng, thực chất là phần giá trị dịch vụ mà Công ty nhận được do chênh lệch giữa giá giao thầu và giá nhận thầu, để thực hiện các dịch vụ thi công hoàn thiện xây dựng nhà máy. Đại diện công ty cũng thừa nhận có thuê nhân công từ doanh nghiệp BT để làm dịch vụ, chi phí hơn 3 tỷ đồng. Việc công ty thuê nhân công là để làm vệ sinh, không liên quan đến việc cung cấp máy móc, thiết bị công trình.

Theo quy định tại điểm 3.2 b (b1), Mục III, phần B Thông tư số 134/2008/TT-BTC ngày 31-12-2008 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam thì: “Đối với các hợp đồng nhà thầu, hợp đồng nhà thầu phụ bao gồm nhiều hoạt động kinh doanh khác nhau, việc áp dụng tỷ lệ thuế TNDN tính trên doanh thu tính thuế khi xác định số thuế TNDN phải nộp căn cứ vào doanh thu chịu thuế TNDN đối với từng hoạt động kinh doanh do nhà thầu nước ngoài, nhà thầu phụ nước ngoài thực hiện theo quy định tại hợp đồng. Trường hợp không tách riêng được giá trị từng hoạt động kinh doanh thì áp dụng tỷ lệ thuế TNDN đối với ngành nghề kinh doanh có tỷ lệ thuế TNDN cao nhất cho toàn bộ giá trị hợp đồng”. Quy định nêu trên của Thông tư đã đề cập đến bản chất, loại hình hoạt động kinh doanh cụ thể của doanh nghiệp (cung cấp hàng hóa, máy móc, dịch vụ có mức thuế khác nhau...) để tính mức thuế không phải không đề cập đến loại hình kinh doanh cụ thể nào như kháng cáo của Công ty. Trong trường hợp cụ thể này, phần việc xây dựng đã được tách cho các nhà thầu phụ, hoạt động của Công ty G chủ yếu là cung cấp dịch vụ. Đối với hoạt động kinh doanh này,

theo quy định tại điểm 3.2 a mục III phần B Thông tư số 134/2008/TT-BTC thì Công ty phải chịu mức thuế là 5 % theo quy định. Tòa án cấp sơ thẩm không chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty yêu cầu hủy phần quyết định truy thu thuế TNDN của Công ty với số tiền 2.500.876.881 đồng là đúng. Không có căn cứ chấp nhận kháng cáo của Công ty.

[4]. Kháng cáo không được chấp nhận nên Công ty G phải chịu án phí phúc thẩm theo quy định.

Bởi các lẽ trên;

QUYẾT ĐỊNH

1. Căn cứ khoản 1 Điều 241; khoản 1 Điều 349 Luật tổ tụng hành chính; Điều 34 Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH 14 ngày 30-12-2016 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về án phí, lệ phí; quyết định bác kháng cáo của Công ty G France SA và giữ nguyên quyết định của Bản án sơ thẩm số 05/2018/HC-ST ngày 20-6-2018 của Tòa án nhân dân tỉnh H.

2. Công ty G France SA phải nộp án phí phúc thẩm là 300.000 đồng. Xác nhận Công ty đã nộp (do ông Hoàng Văn T nộp thay) tại Biên lai thu tạm ứng án phí số AA/2017/0001562 ngày 02-7-2018 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh H.

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

Nơi nhận:

- VKSND cấp cao tại Hà Nội;
- TAND tỉnh H;
- VKSND tỉnh H;
- Cục THA dân sự tỉnh H;
- Các đương sự (theo địa chỉ);
- Lưu: HSVA, PHCTP.

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

NTN