

**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:140/2024/HC-PT

Ngày: 19 - 4 - 2024

V/v: “*Khiếu kiện Quyết định hành chính
xử lý vi phạm về thuế và các Quyết định
giải quyết khiếu nại*”

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

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

Thẩm phán - Chủ tọa phiên tòa: ông Nguyễn Tấn Long

Các Thẩm phán: ông Phạm Việt Cường

ông Lê Văn Thường

- Thư ký phiên tòa: ông Trần Xuân Lộc, Thư ký Tòa án cấp cao tại Đà Nẵng.

- Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng tham gia phiên tòa: ông Lê Văn Thành - Kiểm sát viên.

Ngày 19 tháng 4 năm 2024, 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 06/2023/TLPT-HC ngày 12 tháng 01 năm 2023 về việc: “*Khiếu kiện quyết định hành chính xử lý vi phạm về thuế và các quyết định giải quyết khiếu nại*”.

Do Bản án hành chính sơ thẩm số 23/2022/HC-ST ngày 09-11-2022 của Tòa án nhân dân tỉnh Thừa Thiên Huế bị kháng cáo.

Theo Quyết định đưa vụ án ra xét xử số 640/2024/QĐ-PT ngày 01 tháng 4 năm 2024, giữa các đương sự:

1. Người khởi kiện: Công ty Trách nhiệm hữu hạn H5; địa chỉ: Lô C và C khu công nghiệp P, phường P, thị xã H, tỉnh Thừa Thiên Huế. Người đại diện theo pháp luật là ông Phan Quốc T - Tổng Giám đốc.

- Người đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện:

+ Công ty Luật trách nhiệm hữu hạn TGT; địa chỉ: Tầng F, Tòa nhà B H, phường C, quận B, thành phố Hà Nội. Người đại diện của Công ty L2: ông Trần Gia T1 - Giám đốc Công ty; ông Lê Ngọc H và ông Hoàng Tiến L - Nhân viên của Công ty; ông T1 vắng mặt, ông H và ông L có mặt.

+ Bà: Chu Thị Ngọc A - chức vụ: Kế toán trưởng Công ty TNHH H5; địa chỉ: T, D, G, Hà Nội, có mặt;

2. Người bị kiện:

2.1- Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên HuếHuế tỉnh Thừa Thiên Huế; địa chỉ: F T, thành phố H, tỉnh Thừa Thiên Huế.

Người đại diện theo ủy quyền: ông Hoàng Quốc V - chức vụ Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên HuếHuế tỉnh Thừa Thiên Huế; có mặt.

Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế:

+ Ông Trần Phước N, công tác tại Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế; địa chỉ: F T, thành phố H, tỉnh Thừa Thiên Huế; có mặt.

+ Ông Nguyễn Mạnh H1, công tác tại Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế; địa chỉ: số F T, thành phố H, tỉnh Thừa Thiên Huế.

2.2 - Tổng Cục trưởng Thuế; địa chỉ: A L, phường Đ, quận H, thành phố Hà Nội.

Người đại diện theo ủy quyền: ông Mai S, Phó tổng Cục trưởng cục T; có đơn xin xét xử vắng mặt.(Theo văn bản ủy quyền ngày 29-01-2024)

Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người bị kiện Tổng Cục trưởng Thuế: ông Thành Xuân L1 - Vụ pháp chế thuộc Thuế; địa chỉ: A L, phường Đ, quận H, thành phố Hà Nội; có mặt.

3. **Người kháng cáo:** Công ty Trách nhiệm hữu hạn H5; địa chỉ: Lô C và C khu công nghiệp P, phường P, thị xã H, tỉnh Thừa Thiên Huế.

NỘI DUNG VỤ ÁN

[1] Theo bản án sơ thẩm và các tài liệu có trong hồ sơ vụ án, nội dung được tóm tắt như sau

- Theo đơn khởi kiện đề ngày 02/11/2021, đơn khởi kiện bổ sung ngày 22/11/2021 và các tài liệu, chứng cứ kèm theo, người khởi kiện là Công ty TNHH H5 trình bày:

Công ty TNHH H5 (viết tắt là H6) được thành lập và hoạt động theo giấy Chứng nhận đầu tư số 31312000012 do Ban quản lý các Khu công nghiệp tỉnh Thừa Thiên Huế cấp ngày 27/3/2008 và được điều chỉnh thay thế bởi Giấy chứng nhận đầu tư số 313043000079 ngày 01/01/2015 thay thế Giấy chứng nhận đầu tư số 31312000012 ngày 27/3/2008.

Ngày 20/11/2017, Đoàn thanh tra Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên HuếHuế tỉnh Thừa Thiên Huế tiến hành thanh tra thuế tại HbI H cho giai đoạn 2015, 2016 theo Quyết định số: 7096/QĐ-CT ngày 13/11/2017. Qua thanh tra, đoàn thanh tra ghi nhận trong năm 2016 HbI Huế đã kê khai khi quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016 với doanh thu 207.855.260 USD. Kết quả thanh tra dựa trên cơ sở các tờ khai tính thuế giá trị gia tăng, bảng kê các hóa đơn bán ra kèm theo tờ khai, đối chiếu các hồ sơ xuất khẩu và hồ sơ đề nghị hoàn thuế Giá trị gia tăng (GTGT) của H6 thì H6 đã kê khai doanh thu chưa có thuế GTGT năm 2016 là 225.077.623 USD. Từ đó, Đoàn thanh tra xác định HbI H đã kê khai sai

dẫn đến thiếu doanh thu chịu thuế Thu nhập doanh nghiệp năm 2016 là 17.222.363 USD. Do đó, Đoàn thanh tra đã điều chỉnh tăng thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) trong năm 2016 của H6.

Ngày 02/5/2018 Cục trưởng cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế ban hành Quyết định về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế số: 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 (Quyết định số 2437) đối với Công ty TNHH H5; đã quyết định buộc HbI H2 phải nộp số tiền liên quan đến việc kê khai thiếu doanh thu chịu thuế tổng cộng là 42.361.140.365 đồng, gồm: Truy thu thuế: 33.026.338.201 đồng (gồm: Thuế TNDN năm 2016: 33.013.929.937 đồng; Thuế TNDN năm 2015: 12.408.246 đồng); Xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bằng hình thức phạt tiền (phạt 20% tính trên số thuế kê khai thiếu đối với thuế TNDN năm 2016, thuế TNCN năm 2015): 6.605.267.604 đồng; Xử lý chậm nộp tiền thuế do hành vi khai sai dẫn đến thiếu thuế: 2.747.435.927 đồng.

Ngày 23/7/2018, H6 đã gửi Đơn khiếu nại đến Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế để khiếu nại lần đầu đối với Quyết định số 2437 theo quy định pháp luật. Ngày 30/8/2018, H6 gửi tiếp Công văn đề bổ sung nội dung Đơn khiếu nại lần đầu nói trên. Theo các văn bản này, HbI H đề nghị Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế bãi bỏ một phần nội dung của Quyết định số 2437 liên quan đến thuế TNDN bị truy thu, tiền phạt và tiền lãi chậm nộp thuế TNDN mà HbI H phải chịu. Ngày 14/9/2018, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế ban hành Quyết định số: 5880 không công nhận toàn bộ nội dung đơn khiếu nại lần đầu của H6 và giữ nguyên Quyết định số 2437.

Không chấp nhận kết quả giải quyết khiếu nại nêu trên, ngày 11/10/2018, H6 tiếp tục gửi đơn khiếu nại lần thứ hai đối với Quyết định số 2437 đến Tổ N Trưởng Tổng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế. Ngày 23/9/2018, Thuế làm việc với H6 để thực hiện giải quyết khiếu nại lần hai đối với quyết định số 2437. Ngày 06/11/2020, Tổng Cục Trưởng Thuế ban hành Quyết định số 1866/QĐ-TCT về việc giải quyết khiếu nại lần hai của HbI Huế không công nhận nội dung đơn khiếu nại lần hai của H6 và giữ nguyên Quyết định số 2437.

Tại đơn khởi kiện ngày 03/11/2021 và đơn khởi kiện sửa đổi, bổ sung ngày 22/11/2021, H6 khởi kiện yêu cầu Tòa án:

- Hủy một phần nội dung Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế liên quan đến thuế TNDN bị truy thu, tiền phạt và tiền lãi chậm nộp thuế TNDN mà HbI phải chịu. Cụ thể là:

- + Truy thu số thuế TNDN với số tiền là: 33.013.929.937 đồng;
- + Số tiền phạt khai sai thuế TNDN là: 6.602.785.987 đồng;
- + Số tiền chậm nộp thuế TNDN là: 2.744.424.441 đồng.

- Yêu cầu Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế hoàn trả lại cho HbI Huế toàn bộ số tiền đã nộp đối với thuế TNDN bị truy thu thuế, số tiền phạt khai sai thuế TNDN và số tiền chậm nộp thuế theo Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 với tổng số tiền là 42.361.140.365 đồng.

- Hủy toàn bộ Quyết định số 5880/QĐ-CT ngày 14/09/2018 của Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6.

- Hủy toàn bộ Quyết định số 1866/QĐ-TCT ngày 06/11/2020 của Tổng Cục Trưởng Thuế về việc giải quyết khiếu nại lần hai của HbI H3.

Về căn cứ để khởi kiện:

Ngày 10/5/2015, H6 đã ký kết Thỏa thuận bán thành phẩm với H7. Theo thỏa thuận này, HbI H3 đồng ý sản xuất và bán sản phẩm cho H7 với giá được xác định dựa trên chi phí cộng lãi theo chi phí tiêu chuẩn. Chính sách giá bán sản phẩm của Công ty được xác định dựa trên chi phí cộng lãi này là phù hợp với chính sách xác định giá trong giao dịch liên kết của Tập đoàn H8, mà Công ty là một doanh nghiệp thuộc Tập đoàn. Các điều khoản trong Thỏa thuận cho phép thực hiện bất kỳ điều chỉnh chi phí (dẫn đến điều chỉnh doanh thu) để lợi nhuận của HbI H nằm trong khoảng giá trị giao dịch độc lập. Trường hợp có sự điều chỉnh chi phí, giá sản phẩm mà HbI Huế bán cho H7 sẽ được điều chỉnh phù hợp với phương pháp so sánh lợi nhuận.

Cụ thể, trong năm tài chính 2016, chi phí sản xuất sản phẩm thực tế của H6 thấp hơn ngân sách chi phí được lập. Do vậy, H7 đã phát hành thông báo thanh toán ngày 30/12/2016 với giá trị 17.222.363 USD cho H6 để phản ánh việc điều chỉnh giảm doanh thu năm 2016 nhằm đảm bảo sự tuân thủ với chính sách xác định giá trong giao dịch liên kết của Tập đoàn H8. Căn cứ vào sự điều chỉnh doanh thu năm 2016 với H7, HbI H thực hiện việc lập tờ khai quyết toán thuế TNDN và báo cáo tài chính cho năm tài chính 2016 theo doanh thu 207.855.260,00 USD, thay vì doanh thu thể hiện trong hồ sơ xuất khẩu và hồ sơ đề nghị hoàn thuế GTGT năm 2016 là 225.077.623 USD. Hồ sơ quyết toán thuế TNDN đã được H6 nộp đến Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế trước thời hạn quyết toán thuế TNDN là ngày 31 tháng 3 năm 2017.

Theo HbI, việc điều chỉnh doanh thu cho năm tài chính 2016 theo giá trị 207.855.260,00 USD là phù hợp với quy định xác định giá trị thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết theo Thông tư 66/2010/BTC; Điều 5, Thông tư số 78/2014/TV-BTC, pháp luật thuế GTGT và pháp luật quản lý thuế. Đã tuân thủ đúng quy định pháp luật thuế GTGT và pháp luật quản lý thuế trong việc kê khai doanh thu khi xuất khẩu sản phẩm và khi kê khai thuế GTGT. HbI không kê khai sai thuế TNDN theo Điều 107 Luật Quản lý thuế.

Cục thuế tỉnh Thừa Thiên H4 và Thuế đã không nhất quán và thiếu sót trong việc áp dụng quy phạm pháp luật chuyên ngành khi không áp dụng quy định tại Thông tư 66 đối với trường hợp HbI H.

Khoản 1, 2 Điều 5 Thông tư 66 quy định rằng: “*Trường hợp giá sản phẩm trong giao dịch liên kết khác với giá trị phù hợp nhất nhưng kết quả không làm giảm thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh nghiệp không phải thực hiện điều chỉnh*”. Thông tư 66 quy định rằng nếu giá bán nằm trên giá trị phù hợp nhất, tức là doanh nghiệp đang kê khai thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp cao hơn mức phù hợp nhất, thì doanh nghiệp không bắt buộc phải

điều chỉnh giá bán về giá trị phù hợp nhất. Thông tư 66 không cấm việc điều chỉnh giá sản phẩm trong các giao dịch liên kết để tiệm cận với "giá trị phù hợp" ngay cả trong trường hợp làm thu nhập chịu thuế thấp hơn so với giá tạm tính nếu giá bán sau khi điều chỉnh là giá trị phù hợp nhất hoặc nằm trên giá trị phù hợp nhất.

Tại Biên bản thanh tra thuế ngày 10/4/2018, Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã có các ghi nhận: "*Phương pháp xác định giá của Công ty là tương đối phù hợp*" "*tỷ suất lợi nhuận được so sánh là tương ứng với các giao dịch độc lập*" và "*Đoàn thanh tra chấp nhận kê khai của H6, trường hợp sau này cơ quan thuế có cơ sở dữ liệu khác hơn và cơ sở để xác định giao dịch liên kết của HbI H không phù hợp thì H6 phải chịu sự điều chỉnh, ấn định theo quy định của pháp luật về thuế hiện hành*". Tuy nhiên, cơ quan Thuế lại kết luận việc điều chỉnh doanh thu của H6 là 0 đồng, trong khi việc điều chỉnh doanh thu này phù hợp với quy định tại Thông tư 66 được áp dụng đối với giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết là HbI Huế và HB Hồng Kông.

Cơ quan thuế viện dẫn Điều 5 Thông tư 78 để cho rằng HbI H kê khai thiếu doanh thu chịu thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2016. Tuy nhiên, việc điều chỉnh giá bán tạm tính của sản phẩm bán trong năm của H6 tại thời điểm cuối năm là nhằm tuân thủ quy định về giá sản phẩm trong giao dịch liên kết, quy định tại Thông tư 66. Doanh thu kê khai thuế trong năm sử dụng giá bán tạm tính nên cũng là doanh thu tạm tính, chưa phải doanh thu chính thức. Về bản chất, HbI H chỉ tiến hành điều chỉnh từ doanh thu tạm tính về doanh thu thực tế. Trên thực tế, HbI H không được hưởng khoản tiền 385.212.593.221 đồng - là khoản tiền chênh lệch sau khi HbI Huế điều chỉnh giá sản phẩm để phù hợp với quy định tại Thông tư 66. Vì vậy, HbI H không thể ghi nhận số tiền này là doanh thu của H6.

Tỷ suất lợi nhuận thuần của HbI H sau điều chỉnh phù hợp với phạm vi biên độ giá thị trường theo quy định tại Thông tư 66.

Biên độ giá thị trường của tỷ suất lợi nhuận thuần trên tổng chi phí của các công ty độc lập theo nguyên tắc của Thông tư 66 trong khoảng từ 2,595% đến 5,387%, tỷ suất lợi nhuận thuần của HbI Huế sau khi điều chỉnh giá sản phẩm là 4,780%, nằm trong khoảng biên độ giá thị trường nêu trên. Do vậy, việc điều chỉnh giá bán của HbI Huế về mức tỷ suất lợi nhuận 4,780% là phù hợp với quy định của Thông tư 66.

Việc điều chỉnh giá giao dịch liên kết của H6 trong năm 2016 là phù hợp với thông lệ quốc tế, thực hiện nhất quán theo chính sách giá chuyển nhượng của Tập đoàn H9 và theo các năm.

Tại Khoản 4.37 và 4.38 của Hướng dẫn về Xác định giá giao dịch liên kết của Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế quy định "*Các điều chỉnh tương ứng có thể là phương pháp hiệu quả để tránh đánh thuế hai lần do điều chỉnh giá chuyển nhượng ... Điều chỉnh này, đôi khi được gọi là "điều chỉnh chi phí phải trả", sẽ được thực hiện trước khi nộp tờ khai quyết toán thuế. Các điều chỉnh chi phí phải trả có thể hỗ trợ việc báo cáo thu nhập chịu thuế của người nộp thuế theo nguyên tắc giao dịch độc lập... Vì vậy, để cho mục đích nộp tờ khai quyết*

toán thuế chính xác, người nộp thuế theo nguyên tắc thuế sẽ được phép thực hiện điều chỉnh chi phí phải trả để loại bỏ khác biệt giữa giao dịch độc lập và giá thực tế được ghi nhận trong sổ sách".

Thực tế đã có nhiều quốc gia chấp nhận việc điều chỉnh giá giao dịch giữa các bên có quan hệ liên kết sau khi kê khai định kỳ nhưng trước khi quyết toán thuế nhằm tránh nguy cơ một bên bị đánh thuế hai lần. Áp dụng vào trường hợp tương tự của mình, việc H6 điều chỉnh giảm thu nhập chịu thuế dưới hình thức giảm giá bán cho HbI Hồng Kông xuất phát từ chính sách của cả tập đoàn nhằm tránh việc HbI HK bị cơ quan thuế bản địa đánh thuế hai lần. Do đó, việc điều chỉnh doanh thu của HbI Huế không những phù hợp với quy định của Thông tư 66, mà còn phù hợp với tập quán quốc tế áp dụng đối với các giao dịch liên kết.

Việc cơ quan T2 không chấp nhận việc điều chỉnh giá theo Thông tư 66 sẽ dẫn đến việc thu nhập chịu thuế bị đánh thuế hai lần ở hai quốc gia.

Việc cơ quan thuế không công nhận việc điều chỉnh doanh thu của HbI H, thu nhập chịu thuế bị đánh thuế hai lần ở hai nước sở tại là vi phạm vào khoản 2 Điều 9 của Hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

- Người bị kiện là Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế trình bày:

Ngày 02/5/2018 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế đối với HbI H là có căn cứ, đúng pháp luật.

Lý do ban hành Quyết định: Trong năm 2016, Công ty H6 khi kê khai quyết toán Thuế thu nhập doanh nghiệp đã kê khai thiếu doanh thu tính Thuế thu nhập doanh nghiệp: 17.855.260 USD (đô la Mỹ), tương ứng theo tỷ giá quy đổi 385.212. 593.221 đồng, dẫn đến thiếu Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp năm 2016 là: 33.013.929.937 đồng; các nội dung và căn cứ để xử lý được thể hiện cụ thể trong các văn bản thanh tra thuế và nội dung đối thoại giữa cơ quan thuế và H6. Do đó, Cục thuế tỉnh Thừa Thiên Huế giữ nguyên Quyết định về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 và Quyết định số: 5880/QĐ-CT ngày 14/9/2018 của Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6. Đề nghị Tòa án bác yêu cầu khởi kiện của HbI Huế và giữ nguyên các quyết định nêu trên của cơ quan thuế và của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế.

- Người bị kiện là Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế có văn bản trình bày:

Ngày 11/10/2018, HbI Huế có đơn khiếu nại lần hai đến Thuế; ngày 26/10/2018, Thuế đã ban hành thông báo thụ lý giải quyết khiếu nại lần thứ hai. Căn cứ các thỏa thuận và thực tế thực hiện theo Hợp đồng được ký kết ngày 10/5/2015 giữa HbI H và H7 thì giá của sản phẩm bán ra được xác định theo từng đơn mua hàng. HbI Hồng Kông kiểm soát chặt chẽ những chi phí phát sinh và chất lượng sản phẩm của H6. Hàng hóa đã được bên mua đánh giá đủ tiêu chuẩn, chất lượng và xuất khẩu thì hóa đơn mới được lập và thanh toán. H6 đã ghi nhận doanh thu đầy đủ theo hóa đơn bán hàng. Đến ngày 30/12/2016, căn cứ

“Giấy báo có” của H7, HbI H đã điều chỉnh doanh thu và công nợ năm 2016, khai quyết toán thuế TNDN năm 2016, doanh thu sau khi đã điều chỉnh làm giảm 17.222 362,70 USD với lý do *"giảm giá do hiệu quả nhờ quy mô và nhờ kết hợp sản xuất các sản phẩm may mặc tương tự nhau"*. Như vậy, việc điều chỉnh giảm doanh thu của Công ty H5 là không đúng quy định về doanh thu theo quy định của pháp luật thuế TNDN. Pháp luật thuế TNDN không có quy định doanh nghiệp được điều chỉnh doanh thu theo *"Giấy báo có như trường hợp của HbI H"*. Đồng thời, việc giảm giá này cũng không phù hợp với những điều khoản được thỏa thuận trong Hợp đồng.

Căn cứ các quy định về doanh thu tại Điều 8 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008; quy định về doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu tại Điều 8 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ và Điều 5 Thông tư số: 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ T4 và thực hiện ghi nhận doanh thu và điều chỉnh doanh thu qua tài liệu, hồ sơ do H6 cung cấp và quá trình thanh tra, giải quyết khiếu nại của cơ quan thuế nêu trên, việc giải quyết khiếu nại lần 2 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế là phù hợp với pháp luật về thuế TNDN. Tổng cục T2 đề nghị Tòa án bác yêu cầu khởi kiện của H6.

[2] Tại Bản án hành chính sơ thẩm số 23/2022/HC-ST ngày 09-11-2022 (và Quyết định sửa chữa, bổ sung bản án sơ thẩm số 5109/2022/QĐ-TA ngày 30-11-2022) của Tòa án nhân dân tỉnh Thừa Thiên Huế đã quyết định:

Căn cứ khoản 1 khoản 2 Điều 3, khoản 1 Điều 30, khoản 1 khoản 3 Điều 32, khoản 1 Điều 157, khoản 1 Điều 158, điểm a khoản 2 Điều 193, Điều 204 Điều 206 Luật Tổ tụng hành chính; Điều 24, Điều 68 của Luật Xử lý vi phạm hành chính năm 2012; Khoản 33 Điều 1 của Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật quản lý thuế năm 2012; Điều 8 của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2012; Điều 14 của Luật Kế toán năm 2015; Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013; Điều 5 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ T4; Điều 79 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ T4; Điều 4 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ T4; Điều 20 Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ T4. Khoản 2 Điều 32 của Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH14 ngày 30/12/2016 quy định về mức thu, miễn, giảm, thu, nộp, quản lý và sử dụng án phí và lệ phí Tòa án. Tuyên xử:

1. Bác yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH H5 về yêu cầu:

1.1. Hủy (bãi bỏ) một phần nội dung của Quyết định số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế liên quan đến thuế TNDN bị truy thu, tiền phạt và tiền lãi chậm nộp thuế TNDN mà TNHH H5, phải chịu:

- a. Truy thu thuế TNDN với số tiền là: 33.013.929.937 đồng;
- b. Số tiền phạt khai sai thuế TNDN là: 6.602.785.987 đồng.
- c. Số tiền chậm nộp thuế TNDN là: 2.744.424.441 đồng.

1.2. Yêu cầu Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế hoàn trả lại cho HbI Huế toàn bộ số tiền đã nộp đối với thuế TNDN bị truy thu

thuế, số tiền phạt khai sai thuế TNDN và số tiền chậm nộp thuế theo Quyết định số 2437/QĐ - CT ngày 02/5/2018 với tổng số tiền là 42.361.140.365 đồng.

1.3. Hủy toàn bộ Quyết định số 5880/QĐ-CT ngày 14/09/2018 của Cục trưởng cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6.

1.4. Hủy toàn bộ Quyết định số 1866/QĐ-TCT ngày 06/11/2020 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế về việc giải quyết khiếu nại lần hai của HbI H3.

Ngoài ra Bản án sơ thẩm còn tuyên về án phí và quyền kháng cáo theo quy định của pháp luật.

[3] Kháng cáo:

Ngày 21-11-2022 Công ty TNHH H5 kháng cáo toàn bộ Bản án hành chính sơ thẩm. Lý do kháng cáo là theo Thông tư 66/2010/TT-BTC không cấm doanh nghiệp điều chỉnh giá giao dịch liên kết làm giảm thu nhập chịu thuế; việc điều chỉnh phù hợp với thông lệ quốc tế và tỉ suất lợi nhuận thuần sau điều chỉnh phù hợp với phạm vi biên độ giá thị trường theo quy định. Việc không chấp nhận điều chỉnh giảm sẽ dẫn đến việc thu nhập chịu thuế bị đánh thuế 02 lần ở 02 quốc gia.

[4] Tại phiên tòa phúc thẩm:

Những người đại diện cho Người kháng cáo giữ nguyên đơn kháng cáo, trình bày ý kiến cho rằng vào ngày 30-12-2016 bên Công ty H10 ở Hồ N có Giấy báo có điều chỉnh giảm doanh thu do hiệu quả nhờ quy mô và sự kết hợp tương tự trong hoạt động sản xuất kinh doanh; việc điều chỉnh giảm doanh thu thực chất là điều chỉnh doanh thu tạm tính ban đầu về giá trị doanh thu thực và vẫn trong phạm vi cho phép; đề nghị Tòa án cấp phúc thẩm chấp nhận kháng cáo của người khởi kiện.

Người bị kiện trình bày ý kiến cho rằng theo số lượng hàng hóa HbI Huế đã xuất sang HbI H thì bảo đảm số số lượng, chủng loại và chất lượng sản phẩm và đã xuất Hóa đơn với giá trị doanh thu là 255.077.623 USD. Theo quy định Điều 8 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ thì thời điểm tính thu nhập chịu thuế hàng hóa là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu cho người mua. H6 điều chỉnh giảm doanh thu 17.222.362 USD không dựa trên căn cứ nào bởi hàng hóa được xem là đạt số lượng và chất lượng, không có sự kiện bất khả kháng làm ảnh hưởng đến hàng hóa nên không có sự kiện để điều chỉnh giảm.

Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng phát biểu ý kiến: Thẩm phán, Thư ký Tòa án và những người tham gia tố tụng tại phiên tòa phúc thẩm đã thực hiện đúng quy định của Luật Tố tụng hành chính. Tòa án cấp phúc thẩm đã nhiều lần mở phiên tòa để các bên thực hiện tranh tụng và tiếp tục cung cấp chứng cứ. Về nội dung vụ án, đề nghị Hội đồng xét xử phúc thẩm Bác đơn kháng cáo, giữ nguyên quyết định của Bản án hành chính sơ thẩm.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN:

Căn cứ vào các tài liệu, chứng cứ có trong hồ sơ vụ án, trên cơ sở kết quả tranh tụng tại phiên tòa, Hội đồng xét xử phúc thẩm nhận định:

[1] Về thủ tục tố tụng:

Tòa án cấp sơ thẩm đã thực hiện đầy đủ các thủ tục theo quy định của Luật tố tụng hành chính. Tòa án cấp phúc thẩm đã tạo điều kiện để các bên tham gia tố tụng có thời gian thu thập, bổ sung chứng cứ và đã nhiều lần mở phiên tòa để các bên tham gia tranh tụng làm sáng tỏ vụ án.

Bản án hành chính sơ thẩm ghi số 23/2022/HC-ST ngày 08-11-2022, nhưng sau đó Tòa án nhân dân tỉnh Thừa Thiên Huế có Quyết định sửa chữa, bổ sung xác định lại ngày 09-11-2022 là phù hợp vì ngày tuyên án sơ thẩm là ngày 09-11-2022. Như vậy, xác định Bản án hành chính sơ thẩm số 23/2022/HC-ST ngày 09-11-2022.

Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục trưởng cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế; Quyết định số 5880/QĐ-CT ngày 14/09/2018 của Cục Trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6 và Quyết định số 1866/QĐ-TCT ngày 06/11/2020 của Tổng Cục Trưởng Thuế về việc giải quyết khiếu nại lần hai của H6 là các quyết định hành chính trong lĩnh vực thuế nên theo khoản 1, khoản 2 Điều 3 Luật tố tụng hành chính thì các Quyết định trên là đối tượng khởi kiện của vụ án hành chính.

[2] Xét tính hợp pháp và có căn cứ của Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế:

[2.1] Trên cơ sở kết quả thanh tra của Đoàn thanh tra Cục thuế tại H6 giai đoạn năm 2015, năm 2016; Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế đã căn cứ vào nội dung kết luận thanh tra thuế số 2436/CT-Ttr ngày 02/5/2018; Điều 5 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ T4 hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Luật thuế TNDN và các văn bản pháp luật hướng dẫn thi hành; đã xác định: Công ty H6 đã kê khai thiếu doanh thu chịu thuế thu nhập doanh nghiệp là: 17.222.363,00 USD quy đổi theo tỷ giá quy đổi của Công ty (tỷ giá bình quân năm) tương ứng 385.212.593.221 đồng.

Ngày 02/5/2018, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế đã ban hành Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với HBI H.

Quyết định số 2437/QĐ-CT có nội dung xử phạt hành vi khai sai thuế (thiếu doanh thu chịu thuế) dẫn đến thiếu tiền thuế phải nộp, tổng cộng là 42.361.140.365 đồng, gồm:

+ Truy thu thuế: 33.026.338.201 đồng, gồm: Thuế TNDN năm 2016: 33.013.929.937 đồng; Thuế TNDN năm 2015: 12.408.246 đồng.

+ Xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bằng hình thức phạt tiền (phạt 20% tính trên số thuế kê khai thiếu đối với thuế TNDN năm 2016, thuế TNCN năm 2015): 6.605.267.604 đồng;

+ Xử lý chậm nộp tiền thuế do hành vi khai sai dẫn đến thiếu thuế: 2.747.435.927 đồng.

Như vậy, việc Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT là đúng về thời hạn, thời hiệu ban hành theo quy định tại Điều 66 Luật xử lý vi phạm hành chính năm 2012; Điều 4 Thông tư 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ T4. Về thẩm quyền, trình tự, thủ tục ban hành Quyết định số 2437/QĐ-CT là đúng quy định tại điểm c khoản 4 Điều 14 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính Phủ; Điều 67, Điều 68 của Luật xử lý vi phạm hành chính năm 2012.

[2.2] Tại đơn khởi kiện và đơn kháng cáo của H6 yêu cầu hủy Quyết định số 2437/QĐ-CT liên quan đến các khoản:

+ Truy thu thuế TNDN năm 2016 là: 33.013.929.937 đồng;

+ Xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bằng hình thức phạt tiền (phạt 20% tính trên số thuế kê khai thiếu đối với thuế TNDN năm 2016, thuế TNCN năm 2015) là: 6.605.267.604 đồng;

+ Xử lý chậm nộp tiền thuế do hành vi khai sai dẫn đến thiếu thuế là: 2.747.435.927 đồng;

Lý do theo HbI Huế thực hiện việc điều chỉnh doanh thu năm 2016 là vào ngày 30/12/2016, H7 ban hành “*Giấy báo có*” cho Công ty H6 với giá trị âm 17.222.362,70 USD. Trên cơ sở Giấy báo có này, HbI H đã điều chỉnh giảm doanh thu và công nợ năm 2016, khai quyết toán thuế TNDN năm 2016 theo doanh thu sau khi đã điều chỉnh. Việc điều chỉnh này đúng quy định tại Thông tư số 66/2010/TT-BTC của Bộ T4, đúng quy định của Luật quản lý thuế năm 2016 và Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008.

[2.3] Xem xét Hợp đồng ký kết ngày 10/5/2015 giữa HbI Huế với H7 thì giá sản phẩm có giá trị theo từng đơn mua hàng và theo đơn đặt hàng trước. Hàng hóa được xem là của bên HbI Hồng Kông khi đã giao cho người vận chuyển. Khi xuất và nhận hàng thì được H6 với H7 xác định hàng hóa đủ tiêu chuẩn, số lượng và chất lượng. Hóa đơn được lập và thanh toán phù hợp với Biên lai xuất hàng và thể hiện giá trị doanh thu bán hàng là 225.077.623 USD.

Tại khoản 1, 2 Điều 5 Thông tư 66 quy định rằng: “*Trường hợp giá sản phẩm trong giao dịch liên kết khác với giá trị phù hợp nhất nhưng kết quả không làm giảm thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp thì doanh nghiệp không phải thực hiện điều chỉnh*”. Người kháng cáo căn cứ quy định này đề cho rằng Doanh nghiệp có quyền điều chỉnh giá sản phẩm tiệm cận với giá trị phù hợp. Doanh thu kê khai 225.077.623 USD hay 207.855.260 USD đều nằm trong biên độ giá trị chuẩn (giá trị phù hợp cho phép khai); nhưng trong trường hợp này chỉ có 01 Hóa đơn thể hiện doanh thu 225.077.623 USD; H7 và HbI H đều căn cứ vào Hóa đơn này để tính doanh thu và xác định giá trị đầu ra ở HbI H, Việt Nam và giá trị đầu vào ở H7, nên không có việc Công ty phải chịu 02 lần thuế ở hai Quốc gia. Lý do điều chỉnh giảm chỉ căn cứ vào “*Giấy báo có*” của

HbI Hồng Kông, không phải giảm do hàng hóa kém chất lượng, quy cách hay vì sự kiện bất khả kháng khác là chưa đủ điều kiện và không đúng quy định.

[2.4] Công ty H6 đã xuất Hóa đơn giao cho khách hàng thì phải ghi nhận, hạch toán doanh thu theo giá trị ghi trên Hóa đơn. Việc điều chỉnh doanh thu theo “Giấy báo có” của H7 không được pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định, không thuộc trường hợp được giảm thuế theo quy định tại khoản 2 Điều 79 Thông tư 200/2014/TT-BTC là được ghi giảm do hàng hóa bị trả lại, do giảm giá hàng hóa hoặc chiết khấu thương mại; không đúng với quy định tại khoản 3, khoản 4 Điều 20 Thông tư 39/2014/TT-BTC về lập hóa đơn điều chỉnh giảm doanh thu, làm giảm số tiền thuế TNDN phải nộp

Do đó, Cơ quan Thuế kết luận HbI H vi phạm hành chính về việc khai sai doanh thu chịu thuế dẫn đến thiếu tiền thuế phải nộp và Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế đã ra Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 2437/QĐ-CT là có căn cứ pháp luật.

[3] Xem xét tính hợp pháp và có căn cứ của các Quyết định số 5880/QĐ-CT và Quyết định số 1866/QĐ-TCT:

Quyết định số 5880/QĐ-CT ngày 14/09/2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế về việc giải quyết khiếu nại lần đầu của H6 và Quyết định số 1866/QĐ-TCT ngày 06/11/2020 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế về việc giải quyết khiếu nại lần hai của HbI H3 đều không chấp nhận khiếu nại của HbI H, giữ nguyên Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế. Trên cơ sở nhận thấy Quyết định hành chính số 2437/QĐ-CT ngày 02/5/2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Thừa Thiên Huế tỉnh Thừa Thiên Huế được ban hành hợp pháp và có căn cứ, nên việc giải quyết khiếu nại của các Quyết định giải quyết khiếu nại nêu trên với nội dung không công nhận nội dung đơn khiếu nại là có căn cứ, đúng pháp luật.

[4] Bản án sơ thẩm đã nhận định và quyết định có căn cứ, đúng pháp luật; tại giai đoạn phúc thẩm người kháng cáo không có tài liệu chứng cứ mới làm thay đổi nội dung vụ án, nên không có cơ sở chấp nhận kháng cáo. Hội đồng xét xử phúc thẩm bác kháng cáo và giữ nguyên quyết định của bản án hành chính sơ thẩm.

Về án phí hành chính phúc thẩm Công ty TNHH H5 phải chịu là 300.000 đồng, được khấu trừ vào tiền tạm ứng án phí đã nộp.

Vì các lẽ trên,

QUYẾT ĐỊNH:

1. Căn cứ vào khoản 1 Điều 241, Điều 242 Luật Tổ tụng hành chính; Bác kháng cáo của Công ty Trách nhiệm hữu hạn H5; giữ nguyên quyết định của Bản án hành chính sơ thẩm số 23/2022/HC-ST ngày 09-11-2022 của Tòa án nhân dân tỉnh Thừa Thiên Huế.

2. Về án phí hành chính phúc thẩm người kháng cáo Công ty Trách nhiệm hữu hạn H5 phải chịu là 300.000 đồng, được khấu trừ vào số tiền tạm ứng án phí phúc thẩm đã nộp là 300.000 đồng theo Biên lai thu số 0000239 ngày 28-12-2022 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh Thừa Thiên Huế.

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

Nơi nhận:

- Vụ III-TAND tối cao;
- VKSND cấp cao tại Đà Nẵng;
- TAND tỉnh Thừa Thiên Huế;
- VKSND tỉnh Thừa Thiên Huế;
- Cục THADS tỉnh Thừa Thiên Huế;
- Những người tham gia tố tụng;
- Lưu HSVA, P.HCTP, LT.

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

(Đã ký)

Nguyễn Tấn Long