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: 162/2023/HC-PT
Ngày: 23-5-2023
V/v Khiếu kiện quyết định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế.

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 **Phạm Việt Cường**

Các thẩm phán: Ông **Nguyễn Tấn Long**

Ông **Phạm Văn Hợp.**

- Thư ký phiên tòa: Bà **Văn Thị Mỹ Thảo** - Thư ký Tòa án nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng.

- Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng tham gia phiên tòa: Ông **Đinh Văn Chánh** - Kiểm sát viên.

Ngày 23-5-2023, từ điểm cầu Trung tâm tại trụ sở Tòa án nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng kết nối với điểm cầu Thành phần tại trụ sơ Tòa án nhân dân tỉnh Đắk Lắk, Tòa án nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng xét xử phúc thẩm công khai theo hình thức trực tuyến vụ án hành chính thụ lý số 214/2022/TLPT-HC ngày 17-10-2022 về "Khiếu kiện quyết định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế". Do Bản án hành chính sơ thẩm số 79/2022/HC-ST ngày 06-9-2022 của Tòa án nhân dân tỉnh Đắk Lắk bị kháng cáo.

Theo Quyết định đưa vụ án ra xét xử phúc thẩm số 2090/2023/QĐ-PT ngày 28-4-2023, giữa các đương sự:

1. *Người khởi kiện:* **Công ty Cổ phần H Đắk Lắk**; địa chỉ trụ sở: thành phố B, tỉnh Đắk Lắk; địa chỉ hiện nay: Thôn 01, xã E, huyện E, tỉnh Đắk Lắk.

Người đại diện theo pháp luật: Ông **Võ Minh Q** - Giám đốc công ty.

Người đại diện theo ủy quyền (Giấy ủy quyền số 07/2022/GUQ-GĐ/HADDL ngày 10-8-2022):

1.1. Ông **Nguyễn Hữu C**; địa chỉ cư trú: thành phố B, tỉnh Đắk Lắk, có mặt tại điểm cầu Thành phần.

1.2. Ông **Phạm Đình Q**; địa chỉ cư trú: xã E, huyện E, tỉnh Đắk Lắk, có mặt tại điểm cầu Thành phần.

1.3. Ông **Nguyễn Thành T**; địa chỉ cư trú: Thôn 01, xã E, huyện E, tỉnh Đắk Lắk, vắng mặt.

1.4. Ông **Bùi Minh K**; địa chỉ cư trú: thành phố B, tỉnh Đắk Lắk, có mặt tại điểm cầu Thành phần.

2. *Người bị kiện:* **Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk**; địa chỉ: thành phố B, tỉnh Đắk Lắk.

Người đại diện theo pháp luật: Ông **Bùi Văn C** - Chức vụ: Cục trưởng.

Người đại diện theo ủy quyền (Giấy ủy quyền số 2059/GUQ-CTĐLA của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk):

Ông **Nguyễn Công T** - Chức vụ: Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, có mặt tại điểm cầu Thành phần.

3. *Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan:*

Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế; địa chỉ trụ sở: thành phố Hà Nội.

Người đại diện theo pháp luật: Ông **Mai Xuân T** - Chức vụ: Quyền Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế.

Người đại diện theo ủy quyền (Giấy ủy quyền ngày 20-02-2023):

Ông **Phi Vân T** - Chức vụ: Phó Tổng cục trưởng, có đơn xin xét xử vắng mặt.

Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp:

Ông **Thành Xuân L** - Vụ Pháp chế Tổng cục Thuế; địa chỉ cư trú: thành phố Hà Nội, có đơn xin xét xử vắng mặt.

NỘI DUNG VỤ ÁN:

Người đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện trình bày:

Ngày 17-10-2018, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 2139/QĐ-CT về việc kiểm tra thuế tại Công ty Cổ phần H Đắk Lắk (sau đây viết tắt là Công ty H Đắk Lắk). Kết thúc kiểm tra, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019 có nội dung: "Khoản chi phí của vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định bị tổn thất (61.975.552.827 đồng) là khoản chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, dẫn đến tăng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tiền xử phạt vi phạm hành chính và tiền lãi chậm nộp".

Căn cứ Biên bản kiểm tra thuế nêu trên, Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, xử phạt và truy thu thuế buộc Công ty H Đắk Lắk phải nộp vào ngân sách Nhà nước tổng số tiền là 15.718.676.489 đồng (trong đó, tiền truy thu thuế TNDN là 11.908.410.254 đồng, xử phạt vi phạm hành chính là 2.388.402.051 đồng và tiền chậm nộp là 1.421.864.184 đồng). Do không đồng ý với quyết định này, Công ty H Đắk Lắk khiếu nại lần đầu đến Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk và tại Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk "Không công nhận nội dung Đơn khiếu nại số 188/DKNHADL ngày 17-5-2019 của Công ty H Đắk Lắk". Không đồng ý, công ty khiếu nại lần 2 đến Tổng cục Thuế và tại Quyết

định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021, Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế quyết định "Không công nhận toàn bộ nội dung khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk".

Sau khi có quyết định giải quyết khiếu nại lần hai, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Thông báo tiền thuế nợ, tiền phạt và tiền chậm nộp số 3685/TB-CT ngày 18-5-2021, buộc Công ty H Đắk Lắk phải nộp 19.152.625.383 đồng. Chấp hành Thông báo trên, Công ty H Đắk Lắk đã nộp vào ngân sách Nhà nước số tiền 5.000.000.000 đồng vào các ngày 02-11-2021, 01-12-2021, 31-12-2021, 17-02-2022 và 03-3-2022 (trước khi công ty nộp đơn khởi kiện tại Toà án).

Tuy nhiên, căn cứ hồ sơ thực tế và quy định của pháp luật, Công ty H Đắk Lắk nhận thấy việc truy thu thuế và xử phạt vi phạm hành chính về thuế theo Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 là không phù hợp, bởi lẽ: Khoản chi 61.975.552.827 đồng đầu tư vườn cây cao su thỏa mãn các điều kiện của chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC) và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC. Một phần vườn cây cao su chết (trong giai đoạn đầu tư) do thổ nhưỡng không phù hợp thuộc trường hợp bất khả kháng, nên khoản chi đầu tư được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT BTC đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC. Thực tế, vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định, thì đã chết một phần do thổ nhưỡng không phù hợp, do đó vườn cây cao su của công ty chưa được coi là tài sản cố định (do không đáp ứng đủ tiêu chuẩn theo khoản 1 Điều 2, khoản 1 Điều 3 Thông tư số 45/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính). Vì vậy, theo nguyên tắc trích khấu hao tài sản cố định tại khoản 9 Điều 9 Thông tư số 45/2013/TT-BTC thì công ty chưa trích khấu hao tài sản cố định khi tài sản cố định chưa hình thành (tăng), mà thực hiện tính khoản chi đầu tư vườn cây cao su (bị tổn thất) vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là phù hợp quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC.

Đối với việc Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 khi đã hết thời hạn được ban hành quyết định và vi phạm thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở công ty, bởi lẽ: Theo quy định tại Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính, thời hạn ra quyết định xử phạt vi hành chính về thuế tối đa không quá 60 ngày kể từ ngày lập biên bản vi phạm hành chính về thuế. Tuy nhiên, sau khi lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, đến ngày 10-5-2017 (tức là sau 113 ngày kể từ ngày 17-01-2019), Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk mới ra Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC. Như vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính khi đã hết thời hạn. Căn cứ khoản 5 Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC, trường hợp đã hết thời hạn thì Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không

được xử phạt hành vi vi phạm hành chính về thuế. Vì vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk yêu cầu Công ty H Đắk Lắk phải nộp phạt vi phạm hành chính 2.388.402.051 đồng là không đúng quy định của pháp luật.

Ngoài ra, theo Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 của Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, thời hạn kiểm tra thuế tại công ty là 05 ngày làm việc, kể từ ngày 26-10-2018 (ngày công bố quyết định kiểm tra), nhưng theo hồ sơ vụ việc, sau 56 ngày làm việc kể từ ngày 26-10-2018, Đoàn kiểm tra mới kết thúc kiểm tra và lập biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019. Như vậy, hoạt động kiểm tra thuế tại công ty của Đoàn kiểm tra đã quá thời hạn nêu tại Quyết định số 2139/QĐ-CT nêu trên và quy định tại điểm c khoản 2 Điều 78 Luật Quản lý thuế năm 2006, gây ảnh hưởng đến hoạt động bình thường của Công ty H Đắk Lắk.

Công ty H Đắk Lắk xác định Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk là không đúng pháp luật, xâm phạm đến quyền, lợi ích hợp pháp của công ty. Do đó, đề nghị Tòa án:

1. Hủy toàn bộ Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

2. Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

3. Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế.

4. Hoàn lại cho Công ty H Đắk Lắk tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp đã thu không đúng, số tiền tạm tính đến ngày 31-7-2022 là 9.000.000.000 đồng.

Người đại diện theo ủy quyền của người bị kiện trình bày:

1. Đối với khoản chi 61.975.552.827 đồng của Công ty H Đắk Lắk:

Thực chất khoản chi 61.975.552.827 đồng là khoản chi phí đầu tư vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định bị tổn thất do thổ nhưỡng địa lý như: Tỷ lệ đất sét nhiều, cây cao su phát triển gặp tảng đá bàn bên dưới dẫn đến một số diện tích cây cao su không phát triển và bị chết. Sau đó, công ty đã được Uỷ ban nhân dân tỉnh Đắk Lắk đồng ý chủ trương cho chuyển đổi đất trồng cao su đối với diện tích cao su kém hiệu quả sang trồng cây ăn quả để thay thế.

Theo quy định tại khoản 5, khoản 9, khoản 10 Điều 2 Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25-4-2013 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định, thì khi hình thành tài sản cố định giá trị vườn cây sẽ được tính toán và phân bổ một cách có hệ thống vào chi phí sản xuất kinh doanh trong thời gian trích khấu hao của tài sản cố định. Do đó, việc công ty hạch toán toàn bộ khoản chi phí tổn thất vườn cây đang trong quá trình đầu tư 61.975.552.827 đồng vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế sẽ không tương ứng với doanh thu trong kỳ tính thuế.

Tại Điều 4 Thông tư 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015, Bộ Tài chính hướng dẫn về thực hiện thuế thu nhập doanh nghiệp:

"Điều 4. Sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC) như sau:

"Điều 6. Các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

a) Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.30. Các khoản chi không tương ứng với doanh thu tính thuế.

2.31. Chi về đầu tư xây dựng cơ bản trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định".

Tại Chuẩn mực kế toán số 01 - Chuẩn mực chung ban hành và công bố theo Quyết định số 163/2002/QĐ-BTC ngày 31-12-2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định nguyên tắc phù hợp của kế toán cơ bản *"Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó".*

Căn cứ quy định trên, về nguyên tắc khoản chi phí không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh, không tương ứng với doanh thu tính thuế thì không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Mặt khác, ngày 30-3-2021, Tổng cục Thuế đã ban hành Quyết định số 441/QĐ-TCT về việc giải quyết khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk (lần thứ hai), trong đó có nội dung: *"Tại Đơn khiếu nại ghi ngày 02-7-2010 của công ty gửi Tổng cục Thuế có nêu do công ty đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định thì bị chết khô từ trên ngọn. Thiệt hại này xảy ra đối với công ty một cách khách quan, không thể lường trước và khắc phục được, do vậy căn cứ quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT BTC, việc công ty hạch toán khoản chi phí đầu tư nêu trên vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN của năm 2017.*

Để giải quyết được khách quan, đúng quy định, Tổng cục Thuế đã có văn bản xin ý kiến các bộ, ngành (Bộ Tư pháp, Bộ NN&PTNT, UBND tỉnh Đắk Lắk) về việc xác định cây cao su bị chết có phải là trường hợp bất khả kháng không. Tại văn bản tham gia ý kiến gửi Tổng cục Thuế, các cơ quan trên đã có ý kiến là phần diện tích cây cao su bị chết của Công ty H Đắk Lắk không phải là trường hợp bất khả kháng". Cụ thể nội dung liên quan đến vụ kiện quyết định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế của Công ty Cổ phần H Đắk Lắk như sau:

Số liệu ghi nhận về nội dung kiểm tra thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2017 tại Biên bản kiểm tra ký ngày 17-01-2019, chi tiết như sau:

Đơn vị tính: đồng

	CHỈ TIÊU	Số báo cáo	Số kiểm	Chênh lệch

TT			tra	
I	**Xác định kết quả kinh doanh theo BCTC**			
1	**Doanh thu bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ**	**83.929.034.463**	**83.929.034.463**	**0**
	Trong đó: doanh thu không thuộc diện nộp thuế TNDN	0	0	0
2	**Các khoản giảm trừ doanh thu**	**0**	**0**	**0**
a	Bao gồm: + Chiết khấu thương mại	0	0	0
b	+ Đ/c giảm doanh thu theo phê duyệt quyết toán	0	0	0
c	+ Giá trị hàng bán bị trả lại	0	0	0
	Doanh thu hoạt động tài chính	**105.028.714.810**	**8.714.810**	**-105.020.000.000**
4	**Doanh thu tính thuế TNDN (= 1-1.1-2+3)**	**188.957.749.273**	**83.937.749.273**	**-105.020.000.000**
5	**Tổng chi phí sản xuất kinh doanh**	**87.458.957.937**	**83.803.331.140**	**-3.655.626.797**
5.1	Giá vốn hàng bán	86.348.951.543	82.693.324.746	-3.655.626.797
5.2	Chi phí bán hàng	278.954.919	278.954.919	0
53	Chi phí quản lý doanh nghiệp	831.051.475	831.051.475	0
6	**Chi phí tài chính**	**6.717.744.481**	**6.717.744.481**	**0**
	Trong đó: Chi phí lãi tiền vay	6.717.744.481	6.717.744.481	0
	Chi phí lãi tiền vay	0	0	0
7	**Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh (= 4-5-6)**	**94.781.046.855**	**-6.583.326.348**	**-101.364.373.203**
8	Thu nhập khác	3.040.125.048	133.040.125.048	130.000.000.000
9	Chi phí khác	97.194.536.193	60.193.834.692	-37.000.701.501
10	Lợi nhuận khác (10=8-9)	**-94.154.411.145**	**72.846.290.356**	**167.000.701.501**
11	**Tổng lợi nhuận trước thuế TNDN (11=7+10)**	**626.635.710**	**66.262.964.008**	**65.636.328.298**
II	**Xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế TNDN**	0		
1	Điều chỉnh tăng lợi nhuận	37.627.551.825	37.627.551.825	0
2	Điều chỉnh giảm lợi nhuận	0	0	0
3	Lỗ từ các năm trước chuyển sang	13.844.452.444	19.938.729.472	6.094.277.028
	Trong đó: Số đã đăng ký chuyển lỗ năm nay	13.844.452.444	19.938.729.472	6.094.277.028
4	**Tổng thu nhập chịu thuế TNDN** (II.4=I.11+II.1-II.2-II.3)	**24.409.735.091**	**83.951.786.361**	**59.542.051.270**
5	Thuế suất thuế TNDN	20%	20%	20%
6	Thuế TNDN	4.881.947.018	16.790.357.272	11.908.410.254
7	Thuế TNDN được miễn, giảm	0	0	0

8	**Thuế TNDN còn phải nộp**	**4.881.947.018**	**16.790.357.272**	**11.908.410.254**

Giải trình chênh lệch:

- Giá vốn hàng bán năm 2017 số kiểm tra chênh lệch giảm so với số báo cáo số tiền 3.655.626.797 đồng là do loại các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế (khoản chi phí thuộc dự án đầu tư như: Chi phí XDCB dở dang, chi phí vườn cây) quy định tại điểm 2.31 Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

- Thu nhập khác năm 2017 số kiểm tra chênh lệch tăng so với số báo cáo số tiền 130.000.000.000 đồng là do đơn vị hạch toán sai khoản thu nhập từ chuyển nhượng vốn thuộc khoản thu nhập khác vào doanh thu hoạt động tài chính số tiền 105.020.000.000 đồng và đồng thời ghi nhận thiếu doanh thu chuyển nhượng phần vốn số tiền 24.980.000.000 đồng của Hợp đồng chuyển nhượng phần vốn góp cho cổ đông của Công ty Cổ phần Cao su B ngày 01-6-2017 theo quy định tại khoản 1 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính.

- Chi phí khác năm 2017 số kiểm tra chênh lệch giảm so với số báo cáo số tiền 37.000.701.501 đồng là do các nguyên nhân sau:

+ Loại khoản chi khác là khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế số tiền 5.148.674 đồng, quy định tại điểm 2.36 khoản 2.2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính đã được sửa đổi bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

+ Loại khoản chi phí thuộc khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế (chi phí thuộc dự án đầu tư) số tiền 61.975.552.827 đồng, quy định tại điểm a khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính đã được sửa đổi bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

+ Tăng khoản chi phí khác là giá trị đối với phần vốn góp ban đầu (giá mua của phần vốn chuyển nhượng) số tiền 24.980.000.000 đồng, quy định tại khoản 2 Điều 14 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính.

- Lỗ từ các năm trước chuyển sang số kiểm tra chênh lệch so với số báo cáo số tiền 6.094.277.028 đồng là do đơn vị xác định sai số lỗ được chuyển qua các năm.

Từ các nguyên nhân trên dẫn đến tổng thu nhập chịu thuế TNDN chênh lệch tăng so với báo cáo số tiền 59.542.051.270 đồng, thuế TNDN trong kỳ chênh lệch tăng số tiền 11.908.410.254 đồng.

Như vậy, qua kiểm tra, cơ quan thuế phát hiện quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2017 của Công ty H Đắk Lắk đã ghi nhận không đúng các nội dung sau:

Đơn vị xác định sai khoản thu nhập từ chuyển nhượng vốn thuộc khoản thu nhập khác vào doanh thu hoạt động tài chính số tiền 105.020.000.000 đồng và ghi nhận thiếu doanh thu chuyển nhượng phần vốn số tiền 24.980.000.000 đồng của Hợp đồng chuyển nhượng phần vốn góp cho cổ đông của Công ty Cổ phần Cao su B ngày 01-6-2017 theo quy định tại khoản 1 Điều 7 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của

Bộ Tài chính dẫn đến ghi nhận số liệu về Thu nhập khác năm 2017 số kiểm tra chênh lệch tăng so với số báo cáo với số tiền 130.000.000.000 đồng.

Số tiền 61.975.552.827 đồng là chi phí trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định, do đó việc đơn vị xác định số tiền nêu trên thuộc chi phí được trừ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp là không đúng quy định tại điểm a khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính đã được sửa đổi bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

Như vậy, Cục thuế tỉnh Đắk Lắk khẳng định việc ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế và Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 là đúng quy định của pháp luật.

2. Đối với thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế:

Tại điểm c khoản 2 Điều 78 của Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29-11-2006 quy định về thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế: *"c) Thời hạn kiểm tra thuế không quá năm ngày làm việc, kể từ ngày công bố quyết định kiểm tra, trường hợp kiểm tra theo kế hoạch đối với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu thì thời hạn không quá mười lăm ngày".*

Tại khoản 4.6 Mục II Phần II Quy trình kiểm tra thuế được ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20-4-2015 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế quy định: *"4.6. Thời hạn kiểm tra tại trụ sở của người nộp thuế không quá 5 ngày làm việc thực tế, kể từ ngày bắt đầu công bố quyết định kiểm tra tại trụ sở người nộp thuế".*

Tại khoản 5.5 Mục II Phần II Quy trình kiểm tra thuế được ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT ngày 20-4-2015 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế quy định đối với trường hợp còn vướng mắc về cơ chế chính sách trình kiểm tra thuế tại trụ sở người nộp thuế: *"Trường hợp người nộp thuế bảo lưu ý kiến trong Biên bản kiểm tra thì Trưởng đoàn kiểm tra phải tạo điều kiện để người nộp thuế thực hiện quyền bảo lưu. Trường hợp còn vướng mắc về cơ chế chính sách phải xin ý kiến cấp trên thì ghi nhận tại biên bản; khi có văn bản trả lời của cấp trên thì đoàn kiểm tra hoặc bộ phận kiểm tra lập phụ lục biên bản với người nộp thuế để xử lý theo quy định của pháp luật".*

Căn cứ Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 26-10-2018, Đoàn kiểm tra tiến hành công bố quyết định kiểm tra và kiểm tra tại công ty trong thời hạn 05 ngày thực tế không liên tục theo quy định. Tuy nhiên, sau kiểm tra, giữa đoàn kiểm tra và công ty chưa có sự thống nhất với quan điểm xử lý về việc xác định các khoản chi được trừ khi tính thuế TNDN của đoàn, nên phía công ty đã báo cáo đoàn cần thêm thời gian nghiên cứu, trao đổi và cung cấp tài liệu cần thiết cho đoàn kiểm tra. Đến ngày 17-01-2019, thì công ty xin bảo lưu ý kiến tại biên bản kiểm tra và Đoàn kiểm tra thực hiện ký Biên bản kiểm tra.

Căn cứ ý kiến bảo lưu của công ty tại biên bản kiểm tra, Cục Thuế tỉnh ban hành Giấy mời làm việc tại trụ sở cơ quan Thuế số 20/GM-CT ngày 23-01-2019 về việc xem xét đối với các ý kiến trình bày của người nộp thuế tại Biên bản kiểm tra thuế lập ngày 17-01-2019 của Trưởng đoàn kiểm tra theo Quyết định số 2139/QĐ CT ngày

17-10-2018 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk. Thời gian làm việc: Lúc 14 giờ 00 phút ngày 25-01-2019. Qua làm việc, công ty xin bảo lưu ý kiến theo Biên bản kiểm tra ngày 17-01-2019 tại Biên bản làm việc ngày 25-01-2019.

Ngày 15-02-2019, Cục Thuế tỉnh ban hành Công văn số 537/CT-KTT2 gửi Tổng cục Thuế về đề nghị hướng dẫn xác định chi phí tính thuế TNDN.

Ngày 03-4-2019, Cục Thuế tỉnh có Công văn số 1482/CT-KTT2 đôn đốc Tổng cục Thuế trả lời Công văn số 537/CT-KTT2.

Ngày 23-4-2019, Tổng cục Thuế có Công văn số 1609/TCT-CS trả lời cho Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk về hướng dẫn xác định chi phí tính thuế TNDN đối với Công ty H Đắk Lắk.

Ngày 02-5-2019, Đoàn kiểm tra tham mưu, đề xuất Lãnh đạo Cục Thuế tỉnh ban hành Giấy mời làm việc tại trụ sở cơ quan Thuế số 161/GM-CT về việc lập phụ lục biên bản kiểm tra với người nộp thuế sau khi có văn bản trả lời của Tổng cục Thuế. Thời gian làm việc: Lúc 09 giờ 00 phút ngày 07-5-2019. Qua làm việc, hai bên thống nhất ký phụ lục biên bản và công ty xin bảo lưu ý kiến đã nêu tại Biên bản kiểm tra ngày 17-01-2019.

Căn cứ nội dung hướng dẫn của Tổng cục Thuế và phụ lục biên bản kiểm tra, Cục Thuế tỉnh đã ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019.

Như vậy, việc ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của cơ quan Thuế là đúng quy định tại khoản 5.5 Mục II Phần II Quy trình kiểm tra thuế được ban hành kèm theo Quyết định số 746/QĐ-TCT.

Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan là Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế trình bày:

Thực hiện Luật Quản lý thuế và các pháp luật có liên quan, theo chức năng và thẩm quyền được giao, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã ban hành Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 về việc kiểm tra chấp hành pháp luật thuế (thời kỳ kiểm tra từ năm 2013 đến năm 2017, tại Công ty H Đắk Lắk). Theo báo cáo của Cục Thuế, trong quá trình thực hiện kiểm tra, Đoàn kiểm tra đã phát hiện và loại trừ khoản chi phí là giá trị thiệt hại của diện tích cao su bị chết khoảng 275 ha với giá trị thiệt hại gần 62 tỷ đồng ra khỏi chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN năm 2017 của công ty (Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019). Tuy nhiên, để bảo đảm quyền lợi và giải quyết vụ việc khách quan, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã gửi Công văn số 537/CT-KT2 ngày 15-02-2019 tới Tổng cục Thuế đề nghị hướng dẫn xác định chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN liên quan đến giá trị thiệt hại của diện tích cao su bị chết, do Công ty H Đắk Lắk không đồng ý với việc loại trừ khoản chi phí này của đoàn kiểm tra. Ngày 23-4-2019, Tổng cục Thuế có Công văn số 1609/TCT-CS trả lời Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk về nguyên tắc: *"Khoản chi phí không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh và không tương ứng với doanh thu tính thuế"* thì không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN. Sau khi nhận được Công văn 1609/TCT-CS ngày 23-4-2019 của Tổng cục Thuế, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk đã tiến

hành lập Phụ lục biên bản với Công ty H Đắk Lắk và ban hành Quyết định xử phạt số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 đối với công ty. Trong đó, đối với khoản chi phí cây cao su chết bị loại trừ năm 2017, công ty bị truy thu, xử phạt tổng số tiền là 15.711.956.489 đồng (truy thu thuế TNDN: 11.908.410.254 đồng, xử phạt: 2.381.682.051 đồng, tiền chập nộp tiền thuế: 1.421.864.184 đồng). Không đồng ý với quyết định xử phạt của Cục Thuế liên quan đến việc bị loại trừ khoản chi phí cây cao su chết, ngày 17-5-2019, Công ty H Đắk Lắk đã gửi đơn khiếu nại lần 1 số 188/ĐKN-HADL tới Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk. Ngày 13-6-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT, theo đó không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk. Công ty tiếp tục gửi đơn khiếu nại lần thứ hai số 261/2019/ĐKN-HADL tới Tổng cục Thuế.

Về quy định xác định chi phí được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN, tại khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (được sửa đổi bởi khoản 2 Điều 6 Thông tư 119/2014/TT-BTC; Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC); điểm 2.1 khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định:

"Điều 6. Các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

a) Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

b) Khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp thuật.

c) Khoản chi nếu có hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên (giá đã bao gồm thuế GTGT) khi thanh toán phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt.

2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.1. Khoản chi không đáp ứng đủ các điều kiện quy định tại khoản 1 Điều này.

Trường hợp doanh nghiệp có chi phí liên quan đến phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng khác không được bồi thường thì khoản chi này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế... ".

Trong quá trình giải quyết khiếu nại, Tổng cục Thuế đã xin ý kiến của các cơ quan chuyên môn (Bộ Tư Pháp, Bộ NN&PTNT, UBND tỉnh Đắk Lắk) về việc diện tích cây cao su bị chết của Công ty H Đắk Lắk có phải là trường hợp bất khả kháng hay không và theo ý kiến nhận được của các cơ quan chuyên môn, không có đơn vị nào xác định trường hợp của Công ty H Đắk Lắk là trường hợp bất khả kháng.

Căn cứ quy định tại khoản 1 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT BTC (được sửa đổi bởi khoản 2 Điều 6 Thông tư 119/2014/TT-BTC; Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC); điểm 2.1 khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC và ý kiến của các cơ quan chuyên môn, ngày 30-3-2021, Tổng cục Thuế ban hành Quyết định giải quyết khiếu nại lần 2, theo đó không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk.

Như vậy, nội dung giải quyết khiến nại lần 02 của Tổng cục Thuế là đúng quy định của pháp luật và thực tế tình hình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Do đó, đề nghị Tòa án bác đơn khởi kiện của Công ty H Đắk Lắk.

Tại Bản án hành chính sơ thẩm số 79/2022/HC-ST ngày 06-9-2022, Toà án nhân dân tỉnh Đắk Lắk:

Căn cứ khoản 3 Điều 32; điểm a khoản 2 Điều 193 của Luật Tố tụng hành chính; Nghị quyết số 326/2016/NQ-UBTVQH14 ngày 30-12-2016 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội quy định về mức thu, miễn, giảm, thu, nộp, quản lý và sử dụng án phí và lệ phí Tòa án.

Bác toàn bộ yêu cầu khởi kiện của người khởi kiện là Công ty Cổ phần H Đắk Lắk về: Hủy Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk; hủy Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk và buộc Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk hoàn lại cho Công ty Cổ phần H Đắk Lắk tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp đã thu không đúng, số tiền tạm tính đến ngày 31-7-2022 là 9.000.000.000 đồng.

Ngoài ra, bản án còn quyết định về án phí và thông báo quyền kháng cáo theo quy định của pháp luật.

- Ngày 12-9-2022, Công ty H Đắk Lắk kháng cáo, đề nghị sửa bản án sơ thẩm, chấp nhận toàn bộ yêu cầu khởi kiện của công ty.

Căn cứ vào các tài liệu có trong hồ sơ vụ án đã được thẩm tra tại phiên tòa; căn cứ kết quả tranh tụng tại phiên tòa trên cơ sở xem xét đầy đủ các tài liệu chứng cứ, lời trình bày của các đương sự, ý kiến của Kiểm sát viên, các quy định của pháp luật.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN:

[1]. Ngày 12-9-2022, người khởi kiện kháng cáo bản án; đơn kháng cáo của đương sự là trong thời hạn quy định tại Điều 206 của Luật Tố tụng hành chính, do đó Hội đồng xét xử quyết định đưa vụ án ra xét xử phúc thẩm.

Tại phiên tòa, người kháng cáo giữ nguyên nội dung kháng cáo, đề nghị Hội đồng xét xử phúc thẩm sửa bản án sơ thẩm, chấp nhận toàn bộ yêu cầu khởi kiện; người bị kiện đề nghị bác kháng cáo. Như vậy, các đương sự không thỏa thuận được với nhau về việc giải quyết vụ án.

Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng đề nghị Hội đồng xét xử phúc thẩm căn cứ khoản 1 Điều 241 của Luật Tố tụng hành chính:

- Bác kháng cáo của người khởi kiện; giữ nguyên quyết định của bản án hành chính sơ thẩm.

[2]. Xét kháng cáo của đương sự:

[2.1]. Về tố tụng:

Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk có nội dung xử phạt và truy thu thuế, buộc

Công ty H Đắk Lắk phải nộp vào ngân sách Nhà nước tổng số tiền là 15.718.676.489 đồng; Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk có nội dung không công nhận khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk. Như vậy, các quyết định này đều có nội dung "làm phát sinh, thay đổi, hạn chế, chấm dứt quyền, lợi ích hợp pháp của cơ quan, tổ chức, cá nhân…" nên là quyết định hành chính và là đối tượng khởi kiện vụ án hành chính. Công ty H Đắk Lắk cho rằng quyền và lợi ích hợp pháp của công ty bị ảnh hưởng, nên khởi kiện yêu cầu huỷ các quyết định này. Tòa án nhân dân tỉnh Đắk Lắk xác định đơn khởi kiện còn trong thời hiệu, nên thụ lý và xác định quan hệ pháp luật giải quyết trong vụ án là "Khiếu kiện quyết định hành chính về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế" là đúng quy định tại khoản 2 Điều 3, khoản 1 Điều 30, khoản 4 Điều 32, điểm a khoản 3 Điều 116 của Luật Tố tụng hành chính.

Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan là Tổng cục Thuế vắng mặt, nhưng có đơn xin xét xử vắng mặt. Toà án nhân dân tỉnh Đắk Lắk xét xử vắng mặt đương sự là đúng quy định tại khoản 1 Điều 158 của Luật Tố tụng hành chính.

[2.2]. Về nội dung:

[2.2.1]. Căn cứ ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk:

Tại Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk xác định: *"Khoản chi phí của vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định bị tổn thất 61.975.552.827 đồng là **khoản chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế** dẫn đến tăng so thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, tiền xử phạt vi phạm hành chính, và tiền lãi chậm nộp"*.

Sau khi Công ty H khiếu nại, thì tại Biên bản làm việc ngày 25-01-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk nêu lý do không chấp nhận: *"Đoàn kiểm tra xác định đây là **khoản chi không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp** theo quy định nêu trên **mà thuộc khoản chi theo quy định tại Điểm 2.31** khoản 2 Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18-6-2014 của Bộ Tài chính (đã được sửa đổi tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2019 của Bộ Tài chính), cụ thể:*

"2. Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

2.31. Chi về đầu tư xây dựng cơ bản trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định".

Tại Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk thông báo về nội dung Văn bản số 1609/TCT-CS ngày 23-4-2019 của Tổng cục Thuế về việc trả lời chính sách thuế, với nội dung: *"Khoản chi 61,975 tỷ đồng ... là khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế do **không tương ứng với doanh thu tính thuế**"*.

Trên cơ sở Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019 và Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Phó Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, buộc Công ty H Đắk Lắk phải nộp vào ngân sách Nhà nước với tổng số tiền là **15.718.676.489 đồng**, bao gồm: (**1**) Xử phạt vi phạm hành chính 2.388.402.051 đồng, (**2**) Phạt vi phạm về thủ tục thuế đối với hành vi khai sai nhưng không dẫn đến tiền thuế GTGT năm 2016 và

2017, thuế TNDN năm 2016 là 6.720.000 đồng, (**3**) Phạt vi phạm hành chính về hành vi khai sai dẫn đến thiếu số thuế TNDN phải nộp năm 2017 là 2.381.682.051 đồng, (**4**) tiền truy thu thuế 11.908.410.254 đồng và (**5**) tiền chậm nộp thuế 1.421.864.184 đồng.

[2.2.2]. Khiếu nại và giải quyết khiếu nại:

Ngày 17-5-2019, Công ty H Đắk Lắk có Văn bản số 188/ĐKN-HADL khiếu nại Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 và tại Quyết định về việc giải quyết khiếu nại số 1637/QQĐ-TC ngày 13-6-2019, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk và yêu cầu công ty thực hiện Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019. Ngày 02-7-2019, công ty tiếp tục khiếu nại và tại Quyết định về việc giải quyết khiếu nại số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021, Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế giữ nguyên Quyết định về việc giải quyết khiếu nại lần đầu số 1637/QQĐ-TC ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

[2.2.3]. Các yêu cầu khởi kiện:

Công ty H Đắk Lắk khởi kiện yêu cầu Tòa án: (**1**) Hủy toàn bộ Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, (**2**). Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk (**3**). Hủy toàn bộ Quyết định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế và (**4**) Hoàn lại cho Công ty H Đắk Lắk tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp đã thu không đúng, số tiền tạm tính đến ngày 31-7-2022 là 9.000.000.000 đồng. Mặc dù, Công ty H Đắk Lắk có nhiều yêu cầu, nhưng các yêu cầu này chủ yếu là đề nghị công ty không phải nộp phạt hành vi vi phạm hành chính và bị truy thu tiền thuế; đồng thời, yêu cầu được hoàn trả lại số tiền đã nộp. Do đó, Hội đồng xét xử phúc thẩm sẽ xem xét, giải quyết cùng một nội dung, cụ thể:

[2.2.3.1]. Về thời hạn ban hành quyết định:

- Theo Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 của Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, thời hạn kiểm tra thuế tại trụ sở Công ty H Đắk Lắk là 05 ngày làm việc, kể từ ngày 26-10-2018 (ngày công bố quyết định kiểm tra), nhưng sau 56 ngày làm việc, kể từ ngày 26-10-2018, Đoàn kiểm tra mới kết thúc kiểm tra và lập Biên bản kiểm tra thuế (ngày 17-01-2019). Như vậy, hoạt động kiểm tra thuế tại trụ sở công ty của Đoàn kiểm tra đã quá thời hạn nêu tại Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018 và quy định tại điểm c khoản 2 Điều 78 của Luật Quản lý thuế 2006, gây ảnh hưởng đến hoạt động bình thường của Công ty H Đắk Lắk.

- Căn cứ vào Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 xử phạt vi phạm hành chính và truy thu thuế đối với Công ty H Đắk Lắk. Tuy nhiên, căn cứ vào các chứng cứ, tài liệu có trong hồ sơ vụ án, có cơ sở để xác định Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 không đúng trình tự, thủ tục và không phản ánh đúng kết quả kiểm tra tại Công ty H Đắk Lắk đã thể hiện trước đó, cụ thể:

+ Biên bản làm việc ngày 07-5-2019 không được thực hiện trong quá trình kiểm tra thuế tại trụ sở người nộp thuế theo Quyết định số 2139/QĐ-CT ngày 17-10-2018, bởi lẽ việc kiểm tra thuế tại trụ sở Công ty H Đắk Lắk đã kết thúc vào ngày 17-01-2019.

+ Tại khoản 6 Điều 62 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06-11-2013 của Bộ Tài chính quy định: *"Trường hợp còn vướng mắc về cơ chế chính sách phải xin ý kiến cấp trên thì ghi nhận tại biên bản. Khi có văn bản trả lời của cấp trên thì đoàn kiểm tra hoặc bộ phận kiểm tra chịu trách nhiệm lập phụ lục biên bản với người nộp thuế để xử lý theo quy định của pháp luật"*, nhưng Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019 không ghi nhận ý kiến của Cục thuế tỉnh Đắk Lắk là phải xin ý kiến cấp trên trước khi lập biên bản kiểm tra thuế theo quy định nêu trên.

+ Biên bản làm việc ngày 07-5-2019, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk giữ nguyên các nội dung tại Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, trong khi Công ty H Đắk Lắk có ý kiến: *"Đề nghị Đoàn kiểm tra căn cứ vào tình hình thực tế tại đơn vị xem xét lại số tiền truy thu thuế TNDN đối với khoản chi: 61.975.000.000 đồng"*.

- Theo quy định tại Điều 66 của Luật Xử lý vi phạm hành chính năm 2012, Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15-11-2013 của Bộ Tài chính quy định chi tiết về xử phạm vi phạm hành chính về thuế, thì thời hạn ban hành quyết định xử phạt vi hành chính về thuế tối đa không quá 60 ngày, kể từ ngày lập biên bản vi phạm hành chính về thuế. Tuy nhiên, sau khi lập Biên bản kiểm tra thuế ngày 17-01-2019, nhưng đến ngày 10-5-2019 (sau 113 ngày), Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk mới ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC. Như vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế khi đã hết thời hạn. Căn cứ khoản 1 Điều 65 của Luật Xử lý vi phạm hành chính năm 2012, khoản 5 Điều 27 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15-11-2013 của Bộ Tài chính, trường hợp đã hết thời hạn thì Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk không được xử phạt vi phạm hành chính về thuế. Do đó, tại Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk yêu cầu Công ty H Đắk Lắk nộp phạt hành chính 2.388.402.051 đồng là không đúng quy định.

[2.2.3.2]. Về khoản chi 61.975.552.827 đồng:

- Công ty H Đắk Lắk được thành lập theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 6000642921, do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Đắk Lắk cấp lần đầu ngày 17-5-2007, đăng ký thay đổi lần thứ 15 ngày 31-10-2017 với ngành, nghề kinh doanh chính là trồng cây cao su. Sau đó, công ty được Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Đắk Lắk cấp các Giấy chứng nhận đăng ký đầu tư (Dự án đầu tư: Trồng cây cao su) - Mã số dự án 2720141075, 8688557212, 4005346872, 4405357478. Trên cơ sở này, Công ty H Đắk Lắk được UBND tỉnh Đắk Lắk cho thuê đất tại địa bàn huyện E theo các Quyết định số 3744/QĐ-UBND ngày 31-12-2008, số 2167/QĐ-UBND ngày 18-8-2009, số 1865/QĐ-UBND ngày 27-7-2010 và số 2258/QĐ-UBND ngày 31-8-2011 **để thực hiện các Dự án trồng cây cao su.**

Theo đó, từ năm 2010 đến năm 2012, công ty đã thực hiện tổng cộng 05 (năm) dự án trồng, chăm sóc vườn cây cao su trên diện tích 1.971,9 ha. Tuy nhiên, đến cuối

năm 2016, khi vườn cây cao su chuẩn bị khai thác mủ, thì một phần cây cao su đã trồng trên diện tích 1.971,9 ha **bị chết khô từ trên ngọn** (diện tích cây cao su chết là 299,14 ha, chiếm 15,17% trên tổng diện tích 1.971,9 ha cây cao su đã trồng) do khu vực này có tính chất đất (tỷ lệ đất sét nhiều, đất lẫn nhiều đá bàn bên dưới) khác với tính chất đất của phần lớn diện tích đất còn lại, nên không phù hợp để trồng cây lâu năm (cây cao su) sinh trưởng, phát triển lâu dài. Vì vậy, để giảm thiểu thiệt hại, đảm bảo hiệu quả sử dụng đất và hiệu quả của Dự án đầu tư trồng cây cao su, công ty đã đề nghị và được UBND tỉnh Đắk Lắk cho phép chuyển đổi diện tích đất trồng cây cao su kém hiệu quả sang trồng cây ăn quả theo Văn bản số 2156/UBND-NN&MT ngày 28-3-2017.

Theo sổ sách kế toán của công ty ghi nhận và kết quả xác minh của Tổng cục Thuế tại Quyết định về việc giải quyết khiếu nại lần hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 (bút lục số 11, 12) thể hiện số tiền Công ty H Đắk Lắk đã thực tế chi đầu tư đế trồng, chăm sóc cây cao su trên diện tích cây bị tổn thất là 61.975.552.827 đồng.

Như vậy, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk nhận định khoản chi 61.975.552.827 đồng là khoản chi không liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp là không đúng thực tế đầu tư của Công ty H Đắk Lắk như đã nêu trên.

- Tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính về sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC (đã được sửa đổi, bổ sung tại khoản 2 Điều 6 Thông tư số 119/2014/TT-BTC và Điều 1 Thông tư số 151/2014/TT-BTC) quy định:

"Điều 6. Các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

1. Trừ các khoản chi không được trừ nêu tại khoản 2 Điều này, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau:

a) Khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

b) Khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật.

c) Khoản chi nếu có hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên (giá đã bao gồm thuế GTGT) khi thanh toán phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt".

Như đã phân tích trên, có đủ cơ sở để xác định khoản chi 61.975.552.827 đồng đầu tư trồng, chăm sóc vườn cây cao su là khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của Công ty H Đắk Lắk và công ty có đầy đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật. Vì vậy, khoản chi này đã đáp ứng đủ các điều kiện của chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

- Theo quy định tại khoản 1 Điều 2, khoản 1 Điều 3 Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25-4-2013 của Bộ Tài chính, thì vườn cây cao su chỉ được coi là tài sản cố định nếu thỏa mãn đồng thời cả 03 (ba) tiêu chuẩn: *"a) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; b) Có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên; c) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy và có giá trị từ 30.000.000 đồng trở lên".* Theo quy định này, thì vườn cây cao su của Công ty H Đắk Lắk **chưa được**

coi là tài sản cố định do không đáp ứng 02 (hai) tiêu chuẩn *"Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó; có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên",* bởi lẽ thực tế vườn cây cao su đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định, chưa đưa vào sử dụng (khai thác mủ) thì đã chết một phần, do thổ nhưỡng không phù hợp, nên không thể hình thành tài sản cố định. Vì vậy, theo nguyên tắc trích khấu hao tài sản cố định được quy định tại khoản 9 Điều 9 Thông tư số 45/2013/TT- BTC (nêu trên): *"Việc trích hoặc thôi trích khấu hao tài sản cố định được thực hiện* ***bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà tài sản cố định tăng*** *hoặc giảm. Doanh nghiệp thực hiện hạch toán tăng giảm tài sản cố định theo quy định hiện hành về chế độ kế toán doanh nghiệp ",* thì Công ty H Đắk Lắk chưa trích khấu hao tài sản cố định khi tài sản cố định chưa hình thành (tăng) mà thực hiện tính khoản chi đầu tư vườn cây cao su (bị tổn thất) vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là phù hợp quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22-6-2015 của Bộ Tài chính.

Đối với cây cao su phát triển tốt (chiếm 85% diện tích 1.971,9 ha cây cao su đã trồng), từ năm 2018, Công ty H Đắk Lắk đã đưa vào khai thác mủ và đã kết chuyển chi phí xây dựng cơ bản dở dang từ Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang sang Tài khoản 211 - Tài sản cố định (hữu hình) và thực hiện trích khấu hao theo quy định quản lý, sử dụng, trích khấu hao tài sản cố định. Đối với vườn cây cao su bị chết, do cây còn nhỏ Công ty H Đắk Lắk không thu hồi được chi phí đầu tư (thanh lý gỗ cây cao su), nên công ty đã kết chuyển toàn bộ chi phí xây dựng cơ bản dở dang từ Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang sang Tài khoản 811 - Chi phí khác (số được tính vào chi phí). Như vậy, Công ty H Đắk Lắk đã thực hiện kê khai, kết chuyển chi phí xây dựng vườn cây cao su phù hợp theo hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp được quy định tại khoản 3.1.14 Điều 46 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22-12-2014 của Bộ Tài chính, cụ thể:

"Điều 46. Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang:

3.1.14. Trường hợp dự án đầu tư bị hủy bỏ hoặc thu hồi, kế toán thanh lý dự án và thu hồi chi phí đầu tư. Phần chênh lệch giữa chi phí đầu tư và số thu từ việc thanh lý được phản ánh vào chi phí khác hoặc xác định trách nhiệm bồi thường của tổ chức, cá nhân, ghi: Nợ các TK 111, 112 - Số thu từ việc thanh lý dự án; Nợ TK 138 - Phải thu khác (số tổ chức, cá nhân phải bồi thường); nợ TK 811 - Chi phí khác (số được tính vào chi phí); có TK 241 - XDCB dở dang".

Do đó, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk cho rằng: *"Theo quy định khi hình thành tài sản cố định giá trị vườn cây sẽ được tính toán và phân bổ một cách có hệ thống vào chi phí sản xuất kinh doanh trong thời gian* ***trích khấu hao của tài sản cố định****"* đối với khoản chi 61.975.552.827 đồng (phần diện tích cây cao su chết không thể hình thành tài sản cố định), từ đó xác định khoản chi này là khoản chi phí đầu tư vườn cây cao su **đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định nên không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế** là không đúng quy định của pháp luật và chưa phù hợp với thực tế đầu tư hình thành tài sản cố định (vườn cây cao su) của Công ty H Đắk Lắk như đã nêu trên.

- Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk các định khoản chi 61.975.552.827 đồng là khoản chi không được trừ do không tương ứng với doanh thu tính thuế là không phù hợp với thực tế và các quy định pháp luật, bởi lẽ vườn cây cao su của Công ty H Đắk Lắk đang trong giai đoạn đầu tư để hình thành tài sản cố định thì bị chết khô từ trên ngọn, **đây là thiệt hại thực tế của công ty** và thiệt hại này đã được UBND tỉnh Đắk Lắk, Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn tỉnh Đắk Lắk, các cơ quan hữu quan khác của tỉnh Đắk Lắk kiểm tra và xác nhận tại Biên bản kiểm tra ngày 02-12-2016 và Văn bản số 03/SNN-CCKL ngày 03-01-2017; đồng thời, do cây cao su bị chết khi còn nhỏ, nên Công ty H Đắk Lắk không thu hồi được chi phí đầu tư (thanh lý gỗ cây cao su).

Ngoài ra, cây cao su là loại cây công nghiệp dài ngày, thời gian kiến thiết cơ bản (trồng, chăm sóc) từ 6 - 8 năm, tính từ năm trồng tùy theo điều kiện thổ nhưỡng, chăm sóc. Thực tế, tại thời điểm năm 2017, Công ty H Đắk Lắk đang chăm sóc đối với vườn cây cao su phát triển bình thường (được trồng từ năm 2010 - 2012), nên chưa có doanh thu từ việc khai thác mủ cao su. Do đó, Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk xác định khoản chi 61.975.552.827 đồng chỉ được trừ nếu có doanh thu tương ứng trong năm 2017 (trong khi vườn cây cao su bị tổn thất không thể có doanh thu) là không phù hợp với thực tế.

Từ những phân tích nêu trên, có cơ sở để xác định Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 là không đúng quy định của pháp luật. Mặc dù, Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế xác định *"Căn cứ biên bản nghiệm thu về việc chặt, phá bỏ diện tích cây cao su **chết, kém phát triển** thì diện tích phá bỏ của Công ty H Đắk Lắk là 274,77 ha, tương ứng với giá trị thiệt hại là 61.975.552.827 đồng"* nhưng lại căn cứ ý kiến tham gia của Bộ Tư pháp, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn và UBND tỉnh Đắk Lắk để xác định *"Phần diện tích cây cao su bị chết của Công ty Cổ phần H Đắk Lắk không phải là trường hợp bất khả kháng",* từ đó không chấp nhận các nội dung khiếu nại của Công ty H Đắk Lắk là chưa xem xét, đánh giá toàn bộ các chứng cứ, tài liệu một cách khách quan, ảnh hưởng nghiêm trọng đến quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty H Đắk Lắk.

Sau khi Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk ban hành Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019, tính đến ngày 28-3-2023, Công ty H Đắk Lắk đã nộp vào ngân sách Nhà nước 15.677.003.289 đồng (có bảng kê chi tiết do Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk cung cấp). Do hủy Quyết định số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk, nên cần buộc Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk phải hoàn trả cho Công ty H Đắk Lắk số tiền đã nộp.

Như vậy, kháng cáo của Công ty H Đắk Lắk đã được Hội đồng xét xử phúc thẩm xem xét và có cơ sở để chấp nhận.

[3]. Về án phí hành chính:

Do kháng cáo được chấp nhận, nên Công ty H Đắk Lắk không phải chịu án phí hành chính phúc thẩm.

Do chấp nhận các yêu cầu khởi kiện, nên người bị kiện phải chịu án phí hành chính sơ thẩm theo quy định của pháp luật.

Vì các lẽ trên;

QUYẾT ĐỊNH:

1. Căn cứ khoản 2 Điều 241 của Luật Tố tụng hành chính.

- Chấp nhận kháng cáo của người khởi kiện là Công ty Cổ phần H Đắk Lắk.

- Sửa toàn bộ Bản án hành chính sơ thẩm số 79/2022/HC-ST ngày 06-9-2022 của Toà án nhân dân tỉnh Đắk Lắk.

2. Áp dụng điểm b khoản 2 Điều 193 của Luật Tố tụng hành chính, xử:

Chấp nhận toàn bộ yêu cầu khởi kiện của người khởi kiện của Công ty Cổ phần H Đắk Lắk.

2.1. Hủy Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 1206/QĐ-XPVPHC ngày 10-5-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

2.2. Hủy Quyết định giải quyết khiếu nại số 1637/QĐ-CT ngày 13-6-2019 của Cục trưởng Cục Thuế tỉnh Đắk Lắk.

2.3. Hủy Quyết định giải quyết khiếu nại lần thứ hai số 441/QĐ-TCT ngày 30-3-2021 của Tổng Cục trưởng Tổng cục Thuế.

2.4. Buộc Cục thuế tỉnh Đắk Lắk hoàn lại cho Công ty H Đắk Lắk tiền thuế, tiền phạt và tiền chậm nộp đã thu không đúng, với số tiền là 15.677.003.289 đồng.

Kể từ ngày có đơn yêu cầu thi hành án của người được thi hành án cho đến khi thi hành án xong tất cả các khoản tiền nêu trên, hàng tháng người phải thi hành án còn phải chịu khoản tiền lãi của số tiền còn phải thi hành án theo mức lãi suất quy định tại Điều 357 và Điều 468 của Bộ luật Dân sự năm 2015, tương ứng với thời gian chậm trả tại thời điểm thanh toán.

3. Về án phí:

Căn cứ khoản 2 Điều 349 của Luật Tố tụng hành chính; khoản 2 Điều 34 Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH14 ngày 30-12-2016 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội quy định về mức thu, miễn, giảm, thu, nộp, quản lý và sử dụng án phí và lệ phí Tòa án.

3.1. Về án phí hành chính sơ thẩm:

- Cục trưởng Cục thuế tỉnh Đắk Lắk phải chịu 300.000 đồng (ba trăm nghìn đồng) án phí hành chính sơ thẩm.

- Công ty Cổ phần H Đắk Lắk không phải chịu án phí hành chính sơ thẩm; trả lại Công ty Cổ phần H Đắk Lắk 300.000 đồng (ba trăm nghìn đồng) tạm ứng án phí hành chính sơ thẩm theo Biên lai thu tạm ứng án phí, lệ phí Tòa án số AA/2021/0019023 ngày 21-4-2022 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh Đắk Lắk.

3.2. Về án phí hành chính phúc thẩm:

- Công ty Cổ phần H Đắk Lắk không phải chịu án phí hành chính phúc thẩm; trả lại Công ty Cổ phần H Đắk Lắk 300.000 đồng (ba trăm nghìn đồng) tạm ứng án phí đã nộp theo Biên lai thu tạm ứng án phí, lệ phí Tòa án số AA/2021/0021881 ngày 20-9-2022 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh Đắk Lắk.

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

Nơi nhận:
- TAND tỉnh Đắk Lắk;
- TANDTC - Vụ III;
- VKSNDCC tại Đà Nẵng;
- VKSND tỉnh Đắk Lắk;
- Cục THADS tỉnh Đắk Lắk;
- Các đương sự (theo địa chỉ);
- Lưu: H/sơ vụ án, phòng HCTP, LTHS.

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

(Đã ký)

Phạm Việt Cường