



THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG ĐỐI VỚI DỊCH VỤ XUẤT KHẨU VÀ MỘT SỐ ĐỀ XUẤT, KIẾN NGHỊ

NGUYỄN NGỌC ANH, NGUYỄN THỊ LAM HIỀN

Trong thời đại toàn cầu hoá và kinh tế tri thức hiện nay, ngành dịch vụ có vai trò ngày càng quan trọng đối với nền kinh tế giới và các nền kinh tế quốc gia. Xuất khẩu dịch vụ trở thành xu hướng và đóng góp nhiều hơn vào GDP. Với sự đa dạng và phức tạp của các dịch vụ xuất khẩu, các chính sách nói chung và chính sách thuế nói riêng cần sửa đổi để phù hợp với bối cảnh này. Chính sách thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ xuất khẩu lần đầu được quy định tại Luật số 07/2003/QH11 và được sửa đổi, bổ sung 2 lần vào năm 2008 và 2013, tuy nhiên, chính sách thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ xuất khẩu vẫn còn vướng mắc trong thực tiễn. Vì vậy, cần nghiên cứu sửa đổi chính sách thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ xuất khẩu để tháo gỡ khó khăn, bất cập và đáp ứng bối cảnh hiện nay.

Từ khóa: Dịch vụ xuất khẩu, thuế GTGT, kinh nghiệm quốc tế

VALUE-ADDED TAX ON EXPORT SERVICES: PROPOSALS AND RECOMMENDATIONS

Nguyen Ngoc Anh, Nguyen Thi Lam Hien

In the era of globalization and knowledge economy, the service industry plays an increasingly important role in the global and national economies. Export services are becoming a trend with great diversity, and complexity of services, and increased contribution to GDP. Therefore, tax policies, including value-added tax policies, need to be adjusted to suit this context. The value-added tax policy on export services was first regulated in Law No. 07/2003/QH11 which was amended twice in 2008 and 2013, but practical issues remain. Hence, it is necessary to study and revise the value-added tax policy on export services to address difficulties and meet the current context.

Keywords: Export services, VAT, international experience

Ngày nhận bài: 11/7/2024

Ngày hoàn thiện biên tập: 23/7/2024

Ngày duyệt đăng: 2/8/2024

Sự cần thiết hoàn thiện thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ xuất khẩu

Xuất khẩu là thành phần quan trọng đóng góp vào tổng sản phẩm quốc nội (GDP) của Việt Nam. Chính sách của Nhà nước ta nhiều năm qua đều chủ trương phát triển kinh tế định hướng xuất khẩu,

nhiều năm liền Việt Nam đều nằm trong nhóm các quốc gia xuất siêu và được hưởng nhiều lợi ích từ tự do hóa thương mại toàn cầu. Xuất khẩu gồm 2 thành phần chính là: Xuất khẩu hàng hóa và xuất khẩu dịch vụ. Trong đó, xu hướng của các quốc gia phát triển là tăng cường xuất khẩu dịch vụ vì dịch vụ là nhóm ngành tạo ra giá trị gia tăng cao hơn so với hàng hóa, dịch vụ là ngành công nghiệp không khói bụi, không gây ô nhiễm môi trường và không làm cạn kiệt tài nguyên khoáng sản mà lại phát huy được tài nguyên con người - nhân tố quan trọng nhất của ngành dịch vụ.

Theo cơ sở dữ liệu của Ngân hàng Thế giới, xuất khẩu dịch vụ toàn cầu đã tăng từ mức hơn 400 tỷ USD trong những năm đầu của thập kỷ 80 lên hơn 7.210 tỷ USD năm 2022. Đặc biệt, từ năm 2003 đến nay, tốc độ tăng trưởng trung bình của dịch vụ xuất khẩu toàn cầu đạt trên 6,5%. Tại Việt Nam, kim ngạch xuất khẩu dịch vụ năm 2023 đạt khoảng 20 tỷ USD, tốc độ tăng trưởng trung bình khoảng 11% mỗi năm, cao hơn so với tăng trưởng GDP.

Dịch vụ xuất khẩu được áp dụng thuế suất thuế giá trị gia tăng (GTGT) 0% lần đầu tiên tại Luật số 07/2003/QH11 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 02/1997/QH9 (có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2004), tuy nhiên không áp dụng cho vận tải quốc tế, dịch vụ cung ứng trực tiếp cho vận tải quốc tế, với tiêu chí xác định dịch vụ phải cung cấp trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài và tiêu dùng ở ngoài lãnh thổ Việt Nam.



Tại Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 (có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009) quy định: Dịch vụ xuất khẩu, vận tải quốc tế áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% và giao Chính phủ quy định chi tiết.

Căn cứ thẩm quyền Quốc hội giao, tại khoản 1 Điều 6 Nghị định số 123/2008/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế GTGT quy định: Dịch vụ xuất khẩu được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% bao gồm dịch vụ cung ứng trực tiếp cho tổ chức, cá nhân ở nước ngoài hoặc ở trong khu phi thuế quan (Tổ chức ở nước ngoài là tổ chức không có cơ sở thường trú tại Việt Nam, không phải là người nộp thuế GTGT tại Việt Nam; Cá nhân ở nước ngoài là người nước ngoài không cư trú tại Việt Nam, người Việt Nam định cư ở nước ngoài và ở ngoài Việt Nam trong thời gian diễn ra việc cung ứng dịch vụ).

Theo thông lệ quốc tế, xác định “cơ sở thường trú” đối với tổ chức, “cá nhân cư trú” đối với cá nhân được áp dụng đối với thuế trực thu (thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân).

Thực tế việc áp dụng theo tiêu chí “cơ sở thường trú” và “cá nhân cư trú” cũng phát sinh nhiều vướng mắc đối với thuế GTGT. Tại thời điểm cung cấp dịch vụ, các doanh nghiệp đã áp dụng thuế suất 0% đối với dịch vụ xuất khẩu nhưng qua thanh tra, kiểm tra sau này thì tổ chức nước ngoài lại có cơ sở thường trú tại Việt Nam nên đã thực hiện truy thu thuế GTGT mặc dù dịch vụ cung cấp cho tổ chức nước ngoài không liên quan đến hoạt động của cơ sở thường trú tại Việt Nam hoặc thời điểm cung cấp dịch vụ thì cá nhân không phải là đối tượng cư trú tại Việt Nam nhưng lại sử dụng dịch vụ tại Việt Nam. Vì vậy, tại Luật sửa đổi, bổ sung Luật thuế GTGT số 31/2013/QH13 (hiệu lực từ ngày 01/01/2014 đến nay) đã bỏ tiêu chí xác định theo “cơ sở thường trú”, “cá nhân cư trú” và quy định theo “tiêu dùng ở ngoài Việt Nam” hoặc “tiêu dùng ở trong khu phi thuế quan” (trung tự tiêu chí đã quy định trong giai đoạn 2004-2008).

Tuy nhiên, chính sách thuế GTGT đối với dịch vụ xuất khẩu hiện nay còn một số vướng mắc trong thực tế. Cụ thể, theo quy định tại Luật thuế GTGT hiện hành và Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ (đã được sửa đổi, bổ sung tại Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016), do dịch vụ có tính vô hình nên việc xác định dịch vụ được tiêu dùng tại Việt Nam hay dịch vụ được tiêu dùng ở nước ngoài đối với một số dịch vụ là rất khó xác định, gây vướng mắc, tranh cãi cho cả cơ quan thuế và người nộp thuế trong việc đánh giá, chứng minh dịch vụ như thế nào được xem là “tiêu dùng

ngoài lãnh thổ Việt Nam”.

Trong quá trình thực hiện, nhiều trường hợp doanh nghiệp đã xuất hóa đơn cung cấp dịch vụ cho khách hàng với thuế suất 0% (xác định là tiêu dùng ngoài Việt Nam) sau đó lại bị cơ quan kiểm toán, cơ quan thuế cho rằng đây là dịch vụ tiêu dùng tại Việt Nam và thực hiện truy thu thuế GTGT 10%. Việc truy thu này gây khó khăn cho bên cung cấp dịch vụ (phải bỏ tiền để nộp thuế trong khi không đòi được bên mua dịch vụ do hợp đồng đã ký và thanh toán đã kết thúc). Mặt khác, khó khăn trong việc xác định giá trị dịch vụ thực hiện tại Việt Nam và giá trị dịch vụ tại nước ngoài để áp dụng thuế suất 0% đối với dịch vụ cung cấp vừa diễn ra tại Việt Nam vừa diễn ra tại nước ngoài hoặc hợp đồng dịch vụ được ký giữa hai người nộp thuế tại Việt Nam.

Do vậy, cần thiết hoàn thiện chính sách thuế GTGT đối với dịch vụ xuất khẩu để tránh vướng mắc.

Kinh nghiệm quốc tế về thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ xuất khẩu

Qua nghiên cứu kinh nghiệm một số nước, đa phần các nước áp dụng thuế suất 0% đối với một số dịch vụ cụ thể áp dụng theo nguyên tắc điểm đến như:

- Indonesia áp dụng thuế suất 0% đối với: Dịch vụ sửa chữa và bảo dưỡng liên quan đến các loại hàng hóa không phải là bất động sản và dịch vụ xây dựng gắn với các bất động sản ở ngoài “lãnh thổ hải quan”, các dịch vụ liên quan đến vận chuyển hàng hoá, dịch vụ khác được sử dụng ngoài “lãnh thổ hải quan”.

- Singapore: Dịch vụ xuất khẩu được hưởng thuế suất 0% bao gồm các dịch vụ: Quảng cáo; Dịch vụ đặt máy chủ; Dịch vụ vận chuyển quốc tế; Dịch vụ thuê và cho thuê các phương tiện vận chuyển; Dịch vụ được thực hiện hoàn toàn tại nước ngoài; Dịch vụ liên quan đến hàng hóa xuất khẩu và các hàng hóa di chuyển ngoài Singapore; Dịch vụ liên quan đến bất động sản/hàng hóa ở ngoài Singapore; Dịch vụ cung cấp cho cá nhân nước ngoài; Dịch vụ liên quan đến tàu hoặc máy bay; Dịch vụ liên quan đến hệ thống điện tử; Dịch vụ liên quan đến hàng hóa tại khu kho đặc biệt; Dịch vụ liên quan đến Container đường biển và đường không; Dịch vụ viễn thông quốc tế; Dịch vụ tín chấp.

- Trung Quốc: Dịch vụ xuất khẩu chịu thuế suất GTGT 0% là các dịch vụ được cung cấp bởi tổ chức hoặc cá nhân của Trung Quốc cho các tổ chức ở nước ngoài và được tiêu dùng toàn bộ ngoài Trung Quốc, bao gồm: Dịch vụ vận tải quốc tế (bao gồm dịch vụ vận tải đến Hồng Kông, Macao, Đài Loan), dịch vụ vận chuyển trong không gian, dịch vụ nghiên cứu phát triển, dịch vụ thiết kế, dịch vụ sản



xuất các chương trình tivi, phim ảnh, radio, dịch vụ phần mềm, dịch vụ hệ thống thông tin, dịch vụ quản lý quy trình doanh nghiệp,...

- Thái Lan: Dịch vụ xuất chịu thuế GTGT 0% là dịch vụ được cung cấp ở Thái Lan nhưng được sử dụng ở nước ngoài, gồm: Dịch vụ nghiên cứu và phát triển mà kết quả được sử dụng ở nước ngoài, dịch vụ vận tải quốc tế bằng máy bay hoặc tàu biển, dịch vụ được cung cấp cho Liên hợp quốc, Đại sứ quán, Lãnh sự quán, dịch vụ được cung cấp giữa các kho ngoại quan hoặc giữa các doanh nghiệp trong khu chế xuất.

- Australia: Dịch vụ xuất khẩu chịu thuế GTGT 0% là dịch vụ được cung cấp cho đối tượng không cư trú của Australia và không có mặt tại Australia tại thời điểm cung cấp dịch vụ và dịch vụ vận tải và thư tín quốc tế.

- New Zealand: Dịch vụ xuất khẩu bao gồm vận tải quốc tế và các dịch vụ liên quan; các dịch vụ được thực hiện bên ngoài New Zealand; dịch vụ cung cấp cho một người không cư trú, người ở ngoài New Zealand vào thời điểm dịch vụ được thực hiện; dịch vụ trực tiếp liên quan đến đất đai hoặc hàng hoá bên ngoài New Zealand và việc cung cấp liên quan đến quyền sở hữu trí tuệ để sử dụng ngoài New Zealand.

- Philippines: Dịch vụ chịu thuế GTGT 0% là các dịch vụ cung cấp cho đối tượng hoạt động kinh doanh ngoài Philippines, ngoại trừ các dịch vụ gia công, sản xuất, đóng gói lại hàng hóa.

- Nhật Bản: Dịch vụ chịu thuế GTGT 0% là các dịch vụ xuất khẩu và dịch vụ vận chuyển hành khách và hàng hóa quốc tế, dịch vụ cung cấp cho các đại sứ quán nước ngoài đặt tại Nhật Bản.

- Hàn Quốc: Dịch vụ chịu thuế GTGT 0% là dịch vụ được thực hiện bên ngoài Hàn Quốc và dịch vụ vận tải quốc tế bằng tàu thủy hoặc máy bay.

Theo chuyên gia của Ngân hàng Thế giới, dịch vụ xuất khẩu có nhiều hình thức như dịch vụ sản xuất và gia công, dịch vụ sửa chữa, dịch vụ xây dựng, các dịch vụ trên internet. Việc cung cấp và tiêu dùng các dịch vụ xuất khẩu nói trên đều không có ranh giới rõ ràng.


Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế (OECD) cũng đưa ra các hướng dẫn về thuế GTGT đối với dịch vụ và hàng hóa vô hình trong thương mại quốc tế. Hướng dẫn này được đưa ra trên cơ sở áp dụng nguyên tắc “điểm đến” với mục tiêu nhằm đảm bảo “tính trung lập” của thuế GTGT trong thương mại quốc tế. OECD tiếp cận khu vực tài phán tiêu dùng (là khu vực tài phán có quyền đánh thuế GTGT) căn cứ theo từng hình thức cung cấp dịch vụ và hàng hóa vô hình (B2C, B2B). OECD cũng nhấn mạnh rằng, về lý thuyết, nguyên tắc xác định địa điểm đánh thuế hướng đến mục tiêu xác định địa điểm tiêu dùng thực tế của cơ sở kinh doanh

(trong trường hợp B2B) và địa điểm tiêu dùng cuối cùng thực tế của người tiêu dùng (trong trường hợp B2C). Nhưng OECD thừa nhận rằng, việc áp dụng các nguyên tắc xác định địa điểm tiêu dùng trong thực tế hiếm khi nhằm mục đích xác định địa điểm diễn ra hành vi sử dụng thực tế hoặc tiêu dùng cuối cùng.

Kiến nghị, đề xuất

Với những bất cập đã chỉ ra cùng với kinh nghiệm quốc tế nêu trên, để hạn chế tác động làm tăng chi phí, giảm năng lực cạnh tranh của doanh nghiệp, của hàng hóa xuất khẩu so với các đối thủ ở các quốc gia khác, giảm kim ngạch xuất khẩu, chính sách thuế GTGT đối với dịch vụ xuất khẩu cần nghiên cứu kỹ và có thể quy định theo hướng:

- Đối với dịch vụ xuất khẩu ra nước ngoài: Cơ sở để xác định dịch vụ xuất khẩu được áp dụng 0% là dịch vụ xuất khẩu sử dụng ngoài phạm vi lãnh thổ Việt Nam. Với phương án này, việc xác định dịch vụ được tiêu dùng ở ngoài Việt Nam có thể được hướng dẫn theo nguyên tắc chung như sau: Dịch vụ được xác định là tiêu dùng tại nước ngoài nếu khách hàng có trụ sở tại nước ngoài (trường hợp khách hàng là tổ chức, cá nhân kinh doanh) hoặc khách hàng có nơi cư trú thường xuyên tại nước ngoài (trường hợp khách hàng là tổ chức, cá nhân không kinh doanh). Việc xác định tổ chức, cá nhân nước ngoài là tổ chức, cá nhân kinh doanh hay không kinh doanh có thể căn cứ vào: thông tin về số đăng ký kinh doanh, mã số thuế GTGT, mã số thuế của khách hàng, số đăng ký thương mại, hoặc thông tin tương tự).

- Đối với dịch vụ xuất khẩu vào khu phi thuế quan/doanh nghiệp chế xuất: áp dụng thuế suất 0% cho dịch vụ xuất khẩu phục vụ trực tiếp cho sản xuất hàng xuất khẩu. Cần thiết hướng dẫn doanh nghiệp cụ thể để tránh vướng mắc trong thực hiện. 

Tài liệu tham khảo:

1. Quốc hội (2003), Luật số 07/2003/QH11 ngày 17/6/2003 về sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT ngày 17/6/2003;
2. Quốc hội (2008), Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008, Hà Nội.
3. Quốc hội khóa 13 (2013), Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT số 31/2013/QH13 ngày 19/6/2013;
4. Phạm Thị Minh Hiền (2017), Chính sách thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ xuất khẩu – Kinh nghiệm quốc tế và bài học đối với Việt Nam, Nghiên cứu khoa học cấp ngành Thuế.

Thông tin tác giả:

Nguyễn Ngọc Ánh - Cục Quản lý, giám sát chính sách thuế, phí và lệ phí, Bộ Tài chính

Nguyễn Thị Lam Hiền - Bệnh viện Hữu nghị đa khoa tỉnh Nghệ An

Email: nguyennngocanh3@mof.gov.vn