



LUẬT THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT: NHỮNG ĐỔI MỚI THEO YÊU CẦU THỰC TIỄN

PGS., TS. LÊ XUÂN TRƯỜNG

Ngày 26/11/2014, Quốc hội đã thông qua Luật số 70/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt với một số điểm mới quan trọng về phạm vi áp dụng, căn cứ tính thuế và thuế suất. Có nhiều việc cần làm để đưa Luật này vào thực tiễn cuộc sống, trong đó, cần ban hành các văn bản dưới luật để quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật theo hướng vừa đảm bảo phù hợp với thực tiễn kinh tế - xã hội Việt Nam vừa đảm bảo nhanh chóng về thời gian để chủ động tổ chức thực hiện.

Những điểm mới chủ yếu

Những sửa đổi, bổ sung của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt được đánh giá là đảm bảo số thu cho ngân sách nhà nước một cách hợp lý trên cơ sở hài hòa lợi ích giữa Nhà nước với người sản xuất, kinh doanh và với người tiêu dùng. Cụ thể:

Một là, loại bỏ khỏi đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với nap-ta (naphtha), chế phẩm tái hợp (reformade component) và các chế phẩm khác để pha chế xăng. Sự sửa đổi này sẽ giải quyết được vấn đề phát sinh trong thực tiễn, gây bất lợi cho hoạt động sản xuất kinh doanh của một số lĩnh vực, đó là nap-ta và chế phẩm tái hợp không chỉ sử dụng để sản xuất xăng mà còn được sử dụng làm dung môi để sản xuất các sản phẩm khác không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt như sơn, sợi tổng hợp, chất tẩy rửa...

Hai là, bổ sung vào đối tượng không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích an ninh, quốc phòng. Mục tiêu điều tiết thuế tiêu thụ đặc biệt đối với tàu bay, du thuyền là nhằm điều tiết vào tàu bay, du thuyền cá nhân, sử dụng cho mục đích tiêu dùng cá nhân. Bởi vậy, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2008 đã quy định tàu bay, du thuyền sử dụng cho vận chuyển hàng hóa, hành khách thì không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Việc bổ sung tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích an ninh, quốc phòng vào diện không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là nhằm đảm bảo đúng mục tiêu điều tiết của thuế tiêu thụ đặc biệt. Hơn nữa, an ninh, quốc phòng là lĩnh vực Nhà nước

đảm bảo 100% ngân sách nên về kỹ thuật, việc đưa vào diện không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với tàu bay, du thuyền sử dụng cho mục đích an ninh, quốc phòng giúp giảm bớt các thủ tục thu, chi ngân sách.

Ba là, luật hóa quy định về giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt trong trường hợp hàng hóa vừa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt vừa chịu thuế bảo vệ môi trường: Là giá bán chưa có thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế bảo vệ môi trường. Quy định này trước đây do chưa kịp sửa Luật nên đã hướng dẫn trong văn bản dưới luật.

Bốn là, điều chỉnh thuế suất của một số hàng hóa, dịch vụ. Theo đó, tăng thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt của thuốc lá, rượu, bia, kinh doanh casino, trò chơi điện tử có thưởng. Ngoài ra, đối với mặt hàng xăng thì bổ sung thêm 2 mức thuế suất thấp dành cho xăng sinh học. Nhìn chung, các thay đổi về thuế suất hướng đến tăng mức thuế đối với các mặt hàng có nhiều ngoại ứng tiêu cực với đời sống xã hội, đặc biệt là thuốc lá và rượu, bia. Để góp phần thực hiện Chiến lược quốc gia về phòng chống tác hại thuốc lá đến năm 2020 (Giảm tỷ lệ hút thuốc trong nam giới từ 47,4% xuống còn 39%) thì việc tăng thuế đối với thuốc lá là rất cần thiết và hợp lý. Việc tăng thuế đối với rượu, bia nhằm góp phần giảm bớt tình trạng lạm dụng rượu, bia mà hậu quả của nó đối với trật tự an toàn xã hội và sức khỏe con người đã ở mức báo động. Việc quy định mức thuế suất thấp đối với xăng sinh học là nhằm tạo điều kiện hạ giá bán của xăng sinh học, qua đó, thúc đẩy sử dụng nhiên liệu ít gây hại môi trường. Tăng mức thuế đối với casino để phù hợp với sửa đổi về thuế thu nhập cá nhân.



MỘT SỐ THAY ĐỔI THUẾ SUẤT THEO LUẬT THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

Hàng hóa, dịch vụ	Thuế suất cũ	Thuế suất mới
Thuốc lá điếu, xì gà và các chế phẩm từ cây thuốc lá	65%	Từ 1/1/2016: 70%; Từ 1/1/2019: 75%
Rượu từ 20 độ trở lên	50%	Từ 1/1/2016: 55%; Từ 1/1/2017: 60%; Từ 1/1/2018: 65%
Rượu dưới 20 độ	25%	Từ 1/1/2016: 30%; Từ 1/1/2018: 35%
Bia	50%	Từ 1/1/2016: 55%; Từ 1/1/2018: 60%; Từ 1/1/2018: 65%
Kinh doanh casino, trò chơi điện tử có thưởng	30%	Từ 1/1/2016: 35%
Xăng	10%	10%
Xăng E5	10%	8%
Xăng E10	10%	7%

Theo đó, Quốc hội đã thông qua Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế, trong đó, loại bỏ khỏi diện chịu thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ trúng thưởng casino do trên thực tế không thể xác định được thu nhập của người chơi khi thắng. Các thay đổi cụ thể về thuế suất thể hiện ở bảng trên.

Tóm lại, những sự sửa đổi, bổ sung về thuế tiêu thụ đặc biệt như trên nhằm phát huy tốt hơn vai trò hướng dẫn sản xuất và tiêu dùng, đảm bảo đánh thuế cao vào những mặt hàng cao cấp hoặc quá trình sản xuất và tiêu dùng có nhiều ngoại ứng tiêu cực cho xã hội, thúc đẩy tăng trưởng xanh và bền vững, nâng cao chất lượng cuộc sống nhân dân và điều chỉnh có lộ trình để đảm bảo sự thích ứng của các doanh nghiệp.

Những vấn đề cần chú ý khi xây dựng văn bản dưới luật

Về cơ bản, những điểm sửa đổi, bổ sung mới về thuế tiêu thụ đặc biệt theo Luật số 70/2014/QH13 là rất rõ ràng, song việc xây dựng và hoàn thiện nghị định và thông tư quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành vẫn là một tất yếu khách quan của quy trình ban hành văn bản quy phạm pháp luật ở Việt Nam nhằm đảm bảo quá trình thực hiện được nhất quán và thuận lợi. Hơn nữa, quá trình tổ chức thực hiện Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2008 và các văn bản hướng dẫn thi hành (Nghị định 26/2009/NĐ-CP, Nghị định 113/2011/NĐ-CP và Thông tư 05/2012/TT-BTC) cho thấy đã phát sinh những khó khăn, vướng mắc mà những văn bản dưới luật này không xử lý được hoặc không còn phù hợp trải rộng từ phạm vi áp dụng đến giá tính thuế và quy định khấu trừ thuế. Bộ Tài chính đã trình Chính phủ dự thảo Nghị định hợp nhất quy định chi tiết thi hành Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt, cũng như đang tích cực chuẩn bị thông tư hướng dẫn các văn bản này. Chúng tôi cho rằng, khi hoàn thiện các văn bản quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành thuế tiêu thụ đặc biệt cần giải quyết triệt để những vướng mắc đã phát

sinh trong thực tiễn, đảm bảo tính khả thi trên cơ sở phù hợp với thực tiễn kinh tế - xã hội Việt Nam. Cụ thể như sau:

Đối tượng chịu thuế và không chịu thuế

Trong nhóm các đối tượng không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt quy định trong Nghị định 26/2009/NĐ-CP có hàng mã dùng để trang trí và hàng mã là đồ dùng dạy học. Tuy nhiên, trên thực tế, rất khó phân biệt hàng mã dùng để trang trí với hàng mã thờ cúng. Do vậy, nên bỏ khỏi đối tượng không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng mã dùng để trang trí. Đồng thời, cần hướng dẫn rõ thế nào là hàng mã là đồ dùng dạy học để quá trình áp dụng không gây tranh cãi. Theo đó, có thể lựa chọn một trong hai hướng xử lý: (1) Bộ Tài chính tham khảo ý kiến của Bộ Giáo dục và Đào tạo để định nghĩa rõ thế nào là hàng mã là đồ dùng dạy học trong Nghị định quy định chi tiết về thuế tiêu thụ đặc biệt; (2) Nghị định quy định tham chiếu văn bản pháp luật để xác định thế nào là hàng mã là đồ dùng dạy học.

Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt quy định “Hàng hoá nhập khẩu từ nước ngoài vào khu phi thuế quan, hàng hoá từ nội địa bán vào khu phi thuế quan và chi sử dụng trong khu phi thuế quan, hàng hoá được mua bán giữa các khu phi thuế quan với nhau trừ xe ô tô chở người dưới 24 chỗ” thuộc đối tượng không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Qua thực tiễn quản lý, Bộ Tài chính nhận định: “Thực tế thời gian qua phát sinh một số trường hợp lợi dụng việc miễn thuế tiêu thụ đặc biệt đối với một số hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt với thuế suất cao như: thuốc lá, xì gà, rượu, bia, để đưa vào trong khu được áp dụng quy chế khu phi thuế quan và có dân cư sinh sống sau đó đưa vào nội địa bằng nhiều hình thức nhằm trốn thuế, gian lận thương mại”. Bởi vậy, Bộ Tài chính đề xuất bổ sung định nghĩa khu phi thuế quan để áp dụng điều khoản này vào Nghị định quy định chi tiết thi hành thuế tiêu thụ đặc biệt. Theo đó, khu phi thuế quan được định nghĩa như sau: “Khu phi thuế quan là khu vực địa lý



có ranh giới xác định, được ngăn cách với lãnh thổ bên ngoài bằng hàng rào cứng, có cổng và cửa ra vào bảo đảm điều kiện cho sự kiểm soát của cơ quan Hải quan và các cơ quan chức năng có liên quan, có cơ quan Hải quan giám sát, kiểm tra hàng hóa và phương tiện ra vào khu". Chúng tôi hoàn toàn đồng tình với Bộ Tài chính về sự cần thiết phải sửa đổi quy định pháp luật liên quan đến chính sách thuế đối với khu phi thuế quan. Tuy nhiên, nếu đưa định nghĩa này vào Nghị định quy định chi tiết thi hành thuế tiêu thụ đặc biệt thì không thực sự phù hợp vì hai lý do sau: (1) Trong Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hiện hành đã có định nghĩa về khu phi thuế quan và nó thuộc phạm vi quy định của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; (2) Định nghĩa này không thống nhất với định nghĩa khu phi thuế quan trong Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, đồng thời, chưa phản ánh đúng bản chất của khu phi thuế quan. Để giải quyết vấn đề này, nên sửa đổi định nghĩa về khu phi thuế quan trong Luật Thuế xuất khẩu, nhập khẩu hoặc và tiếp tục nghiên cứu sửa Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt theo hướng giới hạn lại những nhóm khu phi thuế quan được áp dụng điều khoản này.

Giá tính thuế

Đối với sắc thuế tiêu dùng một giai đoạn có mức thuế suất cao như thuế tiêu thụ đặc biệt thì quy định giá tính thuế chặt chẽ và khả thi là yếu tố quan trọng nhất đảm bảo phòng chống thuế hoặc trốn thuế. Bởi vậy, việc nghiên cứu hoàn thiện quy định về giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt trong các văn bản quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành thuế tiêu thụ đặc biệt là rất cần thiết. Từ thực tiễn quản lý những năm qua cho thấy, có 4 vấn đề quan trọng về giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt cần được sửa đổi, bổ sung. Cụ thể như sau:

Thứ nhất, về giá tính thuế đối với ô tô dưới 24 chỗ ngồi và điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống nhập khẩu. Theo quy định hiện hành, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hóa nhập khẩu (trong đó có ô tô chở người dưới 24 chỗ) là giá tính thuế nhập khẩu cộng với thuế nhập khẩu. Với hai lý do cơ bản là bảo hộ hợp lý sản xuất trong nước trong điều kiện thực hiện lộ trình cắt giảm thuế nhập khẩu đã cam kết với WTO và đảm bảo công bằng trong xác định giá tính thuế giữa hàng hóa nhập khẩu và hàng hóa sản xuất trong nước, Bộ Tài chính đề xuất sửa đổi như sau: Bổ sung quy định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với ô tô dưới 24 chỗ ngồi nhập khẩu và điều hòa nhiệt độ có công suất từ 90.000 BTU trở xuống nhập khẩu bao gồm cả chi phí bán hàng trong nước của nhà nhập khẩu thông qua việc thu thêm thuế tiêu

thụ đặc biệt tại khâu nội địa khi nhà nhập khẩu ô tô, điều hòa nhiệt độ bán ra.

Đã có nhiều ý kiến trái chiều xung quanh đề xuất này của Bộ Tài chính. Chúng tôi sẽ phân tích khung lý thuyết, kinh nghiệm các nước và thực tiễn Việt Nam để thảo luận về vấn đề này.

Thuế tiêu thụ đặc biệt là thuế tiêu dùng, vì vậy, về nguyên tắc, cơ sở thuế nên được tính theo giá mà người tiêu dùng cuối cùng phải trả. Tuy nhiên, do những điều kiện về quản lý thuế nêu trên thực tế các nước lựa chọn áp dụng một trong hai kiểu xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt. Ben J.M. Terra (1996) cho rằng, có hai kiểu xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt. Kiểu thứ nhất, tính thuế từ khâu sản xuất. Theo đó, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với nhà sản xuất là giá xuất xưởng và đối với nhà nhập khẩu được tính bằng giá nhập khẩu cộng với thuế nhập khẩu. Kiểu thứ hai, tính thuế tiêu thụ đặc biệt bán lẻ. Theo đó, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với cả hàng hóa nhập khẩu và hàng hóa sản xuất trong nước là giá bán lẻ không bao gồm thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng và thuế bảo vệ môi trường. Kiểu thứ hai này có một phiên bản khác là tùy theo từng mặt hàng mà xác định giá tính thuế theo giá bán buôn hoặc giá bán lẻ. Ben J.M. Terra cũng chỉ ra rằng, mặc dù kiểu xác định giá tính thuế theo giá bán lẻ công bằng hơn và sát hơn với nguyên lý đánh thuế tiêu thụ đặc biệt, song các nước chậm phát triển hoặc đang phát triển có xu hướng áp dụng kiểu xác định giá tính thuế thứ nhất do dễ áp dụng hơn, phù hợp hơn với trình độ quản lý chưa cao.

Từ cơ sở lý luận và thực tiễn trên, Việt Nam đã chọn áp dụng kiểu xác định giá tính thuế thứ nhất như phần lớn các nước đang phát triển đã lựa chọn và điều này là phù hợp với điều kiện thực tiễn giai đoạn vừa qua. Tuy nhiên, hiện nay trình độ quản lý thuế nói riêng và quản lý kinh tế - xã hội của các cơ quan nhà nước ở Việt Nam đã được nâng lên. Các quy định pháp luật về quản lý kinh doanh đã hoàn thiện hơn thì việc chúng ta chuyển dần sang áp dụng kiểu xác định giá tính thuế theo giá bán lẻ đối với một mặt hàng là hợp lý và khả thi. Cụ thể là, đối với ô tô và điều hòa nhiệt độ nhập khẩu thì giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá do cơ sở nhập khẩu, cơ sở trực thuộc cơ sở nhập khẩu hoặc đại lý bán ra. Theo đó, ô tô và điều hòa nhập khẩu sẽ tạm tính thuế tiêu thụ đặc biệt tại khâu nhập khẩu theo giá tính thuế nhập khẩu cộng thuế nhập khẩu. Giá tính thuế chính thức là giá do cơ sở trực thuộc hoặc đại lý bán ra. Quy định như vậy là hợp lý và khả thi xuất phát từ 3 lý do:

Một là, về nguyên tắc, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt càng sát với giá bán cho người tiêu dùng cuối



cùng thì càng đúng với bản chất của sắc thuế này, đảm bảo công bằng đối với cả hàng sản xuất trong nước và hàng nhập khẩu, bởi do đây là thuế tiêu dùng và nó do người tiêu dùng chịu.

Hai là, ô tô và điều hòa nhiệt độ là những mặt hàng có chuỗi cung ứng đặc thù với ít khâu trung gian và trong điều kiện quy định pháp luật về quản lý kinh doanh cũng như trình độ quản lý hiện nay ở Việt Nam hoàn toàn có thể kiểm soát tốt khâu bán lẻ mặt hàng này để tính thuế.

Ba là, quy định như vậy sẽ ngăn ngừa có hiệu quả hành vi tránh thuế thông qua chuyển giá của các doanh nghiệp nhập khẩu, góp phần chống thất thu ngân sách.

Thứ hai, về giá tính thuế đối với cơ sở trực thuộc, các bên có quan hệ liên kết.

Các văn bản quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành hiện mới chỉ quy định đối với trường hợp giá bán qua cơ sở trực thuộc hạch toán phụ thuộc và đại lý. Tuy nhiên, trên thực tế do chưa có quy định về giá tính thuế đối với cơ sở trực thuộc hạch toán độc lập và các công ty con, công ty liên kết... nên các doanh nghiệp hiện đang lợi dụng quy định này để lách thuế, gây thất thu ngân sách nhà nước. Bởi vậy, cần sửa đổi, bổ sung quy định về giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt để bao quát hết các trường hợp này nhằm ngăn ngừa hành vi tránh thuế.

Thứ ba, về giá tính thuế đối với trường hợp bán qua cơ sở kinh doanh thương mại. Hiện nay, trường hợp này được quy định là giá do cơ sở sản xuất bán ra nhưng không thấp hơn 10% so với giá bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại. Tuy nhiên, trên thực tế, mức chênh lệch giá hoặc hoa hồng tùy theo từng mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và cấp đại lý thương mại mà dao động từ 2% đến khoảng 5%. Hơn nữa, có những mặt hàng mà nhà sản xuất có nhiều cấp đại lý, có nhiều cơ sở trực thuộc thì việc xác định giá bán bình quân của cơ sở kinh doanh thương mại là khó thực hiện. Bởi vậy, chúng tôi hoàn toàn đồng tình với đề xuất của Bộ Tài chính là trường hợp này xác định giá tính thuế là giá thực tế cơ sở sản xuất giao cho cơ sở thương mại nhưng không thấp hơn 5% so với giá bán cao nhất của cơ sở kinh doanh thương mại.

Thứ tư, về giá tính thuế đối với trường hợp hàng hóa xuất khẩu nhưng không đủ điều kiện áp dụng đối tượng không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt quy định hàng hóa xuất khẩu thuộc diện không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt khi thỏa mãn các điều kiện nhất định. Nếu không thỏa mãn những điều kiện đó thì phải tính thuế tiêu thụ đặc biệt như tiêu thụ nội địa. Tuy nhiên,

hiện chưa có quy định về giá tính thuế cho trường hợp này làm cho việc áp dụng không thống nhất ở các địa phương. Vì thế, cần thiết phải bổ sung quy định về giá tính thuế đối với trường hợp này.

Khấu trừ thuế

Việc áp dụng quy định giá tính thuế đối với ô tô chở người dưới 24 chỗ và điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống như đã nêu trên dẫn đến, về kỹ thuật, phải tính thuế tiêu thụ đặc biệt ở cả khâu nhập khẩu và bán ra trong nước. Tức là, tạm tính thuế tiêu thụ đặc biệt khi nhập khẩu và tính thuế tiêu thụ đặc biệt chính thức khi tiêu thụ trong nước, đồng thời cho khấu trừ thuế tiêu thụ đặc biệt đã nộp khi nhập khẩu. Để đảm bảo không dẫn đến trường hợp thuế tiêu thụ đặc biệt âm khi tính thuế ở khâu tiêu thụ trong nước, thì cần quy định chỉ cho khấu trừ thuế tiêu thụ đặc biệt tối đa bằng với số thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng bán ra trong nước.

Một số vấn đề có liên quan khác

Bên cạnh những vấn đề trên, để những quy định mới về thuế tiêu thụ đặc biệt đi vào cuộc sống, cần nghiên cứu sửa đổi, bổ sung một số văn bản pháp luật khác có liên quan như:

Một là, cần sửa đổi quy định về kê khai, nộp thuế tiêu thụ đặc biệt trong văn bản hướng dẫn Luật Quản lý thuế. Theo đó, cần hướng bổ sung các hướng dẫn cụ thể kê khai, nộp thuế đối với những trường hợp đặc thù: Cơ sở trực thuộc hạch toán độc lập, các đơn vị liên kết của cơ sở kinh doanh nhập khẩu ô tô chở người dưới 24 chỗ và điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống; làm rõ hơn trách nhiệm khai thuế và nộp thuế của bên giao gia công và bên nhận gia công...

Hai là, sửa đổi, bổ sung các văn bản pháp luật có liên quan trực tiếp đến nghĩa vụ kê khai, tính thuế tiêu thụ đặc biệt. Theo đó, cần nghiên cứu sửa đổi định nghĩa về khu phi thuế quan trong Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Nghiên cứu sửa đổi định nghĩa về các bên có quan hệ liên kết, phạm vi áp dụng và nghĩa vụ kê khai của doanh nghiệp đối với các giao dịch liên kết hiện quy định tại Thông tư 66/2010/TT-BTC.

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2015): *Tờ trình Chính phủ về Dự thảo Nghị định quy định chi tiết thi hành Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế Tiêu thụ đặc biệt*;
2. Ben J.M. Terra (1996): *Excises (Tax law design and drafting)*, Volume 1, IMF;
3. Sijbren Cnossen (2014): *Excise taxation policy and practice*;
4. Warwick Ryan (2010): *Fundermental of excise taxation, Seventh Asia Tax Forum*.