

Bản án số: 904/2019/HC-PT  
Ngày 19 – 12 – 2019  
V/v khiếu kiện quyết định xử  
phạt vi phạm hành chính.

**NHÂN DANH  
NƯỚC CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM**

**TÒA ÁN NHÂN DÂN CẤP CAO TẠI THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH**

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

*Thẩm phán - Chủ tọa phiên tòa:* Ông Đỗ Đình Thanh

*Các thẩm phán:* Ông Phạm Văn Công

Ông Đặng Văn Ý

**- Thư ký phiên tòa:** Bà Phạm Thị Hồng Hạnh – Thư ký Tòa án nhân dân cấp cao tại Thành phố Hồ Chí Minh.

**- Đại diện Viện kiểm sát nhân dân cấp cao tại Thành phố Hồ Chí Minh tham gia phiên tòa:** Ông Nguyễn Khánh Toàn – Kiểm sát viên.

Ngày 19 tháng 12 năm 2019 tại trụ sở Tòa án nhân dân cấp cao tại Thành phố Hồ Chí Minh xét xử phúc thẩm công khai vụ án hành chính phúc thẩm thụ lý số: 440/2019/TLPT-HC ngày 25 tháng 7 năm 2019 về khiếu kiện quyết định xử phạt vi phạm hành chính.

Do Bản án hành chính sơ thẩm số: 01/2019/HC-ST ngày 12 tháng 4 năm 2019 của Tòa án nhân dân tỉnh B bị kháng cáo.

Theo Quyết định đưa vụ án ra xét xử phúc thẩm số: 3207/2019/QĐ-PT ngày 22 tháng 11 năm 2019; giữa các đương sự:

- *Người khởi kiện:* Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N;

*Người đại diện theo pháp luật:* Bà Vũ Thị Út B; Chức vụ: Giám đốc Công ty, (vắng mặt).

Địa chỉ: Số 244, ấp P, xã L, huyện V, tỉnh B.

*Người đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện (được ủy quyền theo Giấy ủy quyền ngày 18/12/2019):* Ông Trần Thanh B, sinh năm 1976; địa chỉ:

Số 244, ấp P, xã L, huyện V, tỉnh B; (có mặt).

*Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp cho người khởi kiện Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N: Ông Nguyễn Duy Anh - Luật sư làm việc tại Chi nhánh Công ty Luật Trách nhiệm hữu hạn Trí Minh tại Thành phố Hồ Chí Minh, thuộc Đoàn Luật sư Thành phố Hồ Chí Minh, (có mặt).*

- *Người bị kiện: Cục trưởng Cục thuế tỉnh B; (vắng mặt).*

*Người đại diện theo ủy quyền của người bị kiện (được ủy quyền theo Văn bản ngày 04/4/2019): Ông Nguyễn Tuấn Kiệt; Chức vụ: Phó Cục trưởng Cục thuế tỉnh B, (có mặt);*

Địa chỉ: Đường T, khóm 5, phường 1, thành phố B, tỉnh B.

- *Người kháng cáo: Người khởi kiện Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N.*

### **NỘI DUNG VỤ ÁN:**

*Theo đơn khởi kiện, bản tự khai, biên bản đối thoại và quá trình tham gia tố tụng giải quyết vụ án, người khởi kiện Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N trình bày:*

Ngày 23/4/2018, Cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định số 438/QĐ-CT về việc thanh tra thuế tại Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N (sau đây gọi tắt là Công ty N hoặc Công ty) và Cục thuế tỉnh B đã tiến hành thanh tra thuế tại Công ty từ ngày 03/5/2018 đến ngày 28/5/2018. Đến ngày 30/5/2018, các bên có ký biên bản thanh tra thuế và đến ngày 04/6/2018, Cục trưởng Cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 625/QĐ-CT về thuế đối với Công ty N bằng hình thức phạt tiền là 163.278.837 đồng, đồng thời quyết định hình thức khắc phục hậu quả với số tiền thuế truy thu là 816.394.186 đồng và số tiền chậm nộp thuế là 90.603.598 đồng. Tổng số tiền xử phạt Công ty N là 1.070.276.621 đồng.

Không đồng ý, Công ty N đã có Đơn khởi kiện ngày 22/10/2018 đề nghị Tòa án giải quyết hủy một phần Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 để giảm mức xử phạt đối với Công ty N như sau:

+ Tổng số tiền thuế truy thu còn phải nộp là 2.010.337 đồng của năm 2016.

+ Tổng số tiền xử phạt vi phạm hành chính còn phải nộp của năm 2016 là 402.067 đồng.

+ Tổng số tiền chậm nộp từ ngày 01/4/2017 đến ngày 30/5/2018 là 425 ngày với số tiền còn phải nộp cho Cục thuế tỉnh B là 256.318 đồng.

Tại phiên tòa sơ thẩm, người khởi kiện Công ty N thay đổi nội dung khởi kiện là yêu cầu Tòa án hủy toàn bộ Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng cục thuế tỉnh B, vì quyết định xử phạt này có một số vi phạm về hình thức và nội dung như sau:

- Về quy trình thanh tra: Đoàn thanh tra không lập dự thảo kết luận thanh tra và không công bố công khai dự thảo kết luận thanh tra với người nộp thuế là vi phạm quy trình thanh tra theo quy định tại tiểu mục 2.5 mục 2, tiết d tiểu mục 3.2 mục 3 phần II quy trình thanh tra thuế ban hành kèm theo Quyết định số 1404/QĐ-CTC ngày 28/7/2015 của Tổng cục trưởng cục thuế.

- Cục thuế đã can thiệp vào việc kinh doanh của Công ty N nhiều hơn so với quyền và nghĩa vụ mà Cục thuế phải thực hiện; cụ thể: Cục thuế đã đánh giá hiệu quả đầu tư dự án khi dự án đang trong quá trình thực hiện của Công ty; Cục thuế cho rằng giá vốn bán hàng của Công ty thấp hơn so với tổng dự án thể hiện sự điều hành dự án đạt hiệu quả kinh tế cao. Đồng thời, việc xác định mối quan hệ giữa ông Bình với bà Bảo là vợ chồng để thể hiện trong kết luận thanh tra là không cần thiết và Cục thuế cũng không có quyền để xác định nhân thân của người khác.

- Về nội dung:

+ Việc Công ty N ký kết hợp đồng giao khoán với ông Trần Thanh B là hoàn toàn đúng theo quy định tại Điều 117 Bộ luật Dân sự năm 2015 và có hiệu lực pháp luật, đáp ứng đầy đủ các điều kiện có hiệu lực của giao dịch dân sự.

+ Thời điểm ký kết Hợp đồng giao khoán là ngày 01/9/2015 nên việc không kê khai khoản chi phí này vào năm 2016 là do Công ty chưa chi nên không kê khai. Đến tháng 01 năm 2018, Công ty ký hợp đồng kiểm toán với Công ty trách nhiệm hữu hạn dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán phía nam (AASCS) thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính năm 2016 và năm 2017. Sau khi kiểm tra lại các quy định hiện hành có liên quan thì Công ty nhận thấy đối với doanh nghiệp hoạt động kinh doanh bất động sản thì những khoản chi phí này dù chưa đủ hồ sơ, thủ tục nhưng vẫn được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, sau khi kết thúc hợp đồng thì sẽ quyết toán lại chi phí này đúng theo quy định. Từ đó, Công ty điều chỉnh hồ sơ khai thuế chứ không có việc ký kết hợp đồng giao khoán lùi ngày và đối với một số công việc của hợp đồng giao khoán phải thực hiện ngay từ ngày đầu tiên triển khai thực hiện dự án và việc điều chỉnh hồ sơ khai thuế trước khi công bố Quyết định thanh tra, kiểm tra thuế theo quy định hiện hành doanh nghiệp được quyền điều chỉnh.

+ Về giá trị thanh toán của hợp đồng giao khoán vẫn chưa được hai bên xác định một cách chính xác nên theo quy định tại Điều 4 sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC; Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015; điểm 2.20 và điểm b khoản 1 Điều 89 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 thì việc Công ty tạm tính giá trị hợp đồng giao khoán để tạm tính vào giá vốn tương ứng của các bất động sản đã được chuyển nhượng trong kỳ kế toán là phù hợp với các quy định hiện hành và giá vốn của những bất động sản này sẽ được điều chỉnh khi Hợp đồng giao khoán số 01/2015/HD-GK kết thúc và hai bên xác định chính xác giá trị hợp đồng hoàn thành, khi đó số thuế thu nhập doanh nghiệp có thể được điều chỉnh cho phù hợp. Do đó, việc Công ty tạm trừ khoản chi này khi tính thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp là đúng quy định pháp luật.

+ Về việc trừ chi phí lãi vay: Cục thuế tỉnh B cho rằng số tiền mặt còn tồn trên sổ quỹ tương ứng với thời điểm phát sinh tiền vay còn rất lớn nhưng Công ty không sử dụng mà lại đi vay là suy đoán vô căn cứ, với lý do: Tại Báo cáo tài chính năm 2016 được kiểm toán đã thể hiện Công ty góp vốn điều lệ ghi nhận trên giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp. Mặt khác, chứng cứ kế toán mà Công ty cung cấp cho Cục thuế tỉnh B cũng đã thể hiện rõ việc góp vốn này đã được thực hiện theo nội dung đăng ký doanh nghiệp.

- Về hình thức: Việc Cục trưởng cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 không đúng biểu mẫu số 20/KTTT ban hành kèm theo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính.

Từ những cơ sở nêu trên, đề nghị Tòa án giải quyết chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty N, hủy toàn bộ Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng cục thuế tỉnh B.

*Người bị kiện Cục trưởng Cục thuế tỉnh B trình bày:*

Ngày 04/6/2018, Cục trưởng Cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính về thuế số 625/QĐ-CT đối với Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N với các lý do như sau:

- Theo Hợp đồng giao khoán số 01/2015/HD-GK được ký kết giữa Công ty N với ông Trần Thanh B thì nội dung không thể hiện giá trị giao khoán quy định cụ thể cho từng công việc và cũng không thể hiện chắc chắn việc có chi khoản tiền 20% giao khoán từ Công ty cho ông Trần Thanh B.

- Công ty ký hợp đồng góp vốn đầu tư bất động sản đúng giá người mua phải trả để thu tiền người mua. Sau đó, ký hợp đồng chuyển nhượng quyền sử dụng đất là nhà ở liền kề với giá thấp hơn để khai thuế và phí trước bạ thấp hơn thực tế,

khi nhận được thông báo kế hoạch Thanh tra thuế thì Công ty thực hiện lập hợp đồng thỏa thuận về việc xác định giá trị giao dịch thực tế của hợp đồng, lập biên bản điều chỉnh hóa đơn giá trị gia tăng với khách hàng đề xuất bổ sung phần giá trị chênh lệch tại các hóa đơn từ số 0000038 đến số 0000056 tổng thanh toán là 7.250.000.000 đồng,

- Ngày 17/01/2018, Cục thuế thông báo kế hoạch thanh tra tại trụ sở doanh nghiệp năm 2018 thì ngày 26/01/2018 Công ty N ký Hợp đồng số 31A/HĐKT/TC/2018/AASCS thuê Công ty trách nhiệm hữu hạn dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán phía nam để kiểm toán báo cáo tài chính năm 2016 và năm 2017. Tại thời điểm thuê kiểm toán không thể hiện gửi báo cáo bổ sung, sau khi kiểm toán kết thúc Công ty N mới gửi báo cáo bổ sung.

- Ngày 29/01/2018, Công ty N báo cáo tình hình sử dụng hóa đơn quý 4/2017 nhưng không có các hóa đơn xuất bổ sung cho năm 2016 và năm 2017.

- Theo Báo cáo quyết toán thuế đầu năm 2016 và báo cáo tài chính năm 2016 không thể hiện khoản chi phí khoán, nhưng ngày 30/3/2018 Công ty N bổ sung tờ khai quyết toán thuế năm 2016, theo đó tăng doanh thu xuất hóa đơn bổ sung đồng thời khai bổ sung tăng khoản chi phí khoán trên cơ sở:

+ Biên bản xác định giá trị hợp đồng giao khoán hoàn thành ngày 30/12/2016 và biên bản đối chiếu công nợ ngày 30/12/2016 với số tiền giao khoán là 3.310.000.000 đồng.

+ Biên bản xác định giá trị hợp đồng giao khoán hoàn thành ngày 30/12/2017 và biên bản đối chiếu công nợ ngày 30/12/2017 với số tiền giao khoán là 740.000.000 đồng.

Từ hai biên bản nêu trên cho thấy việc xác định giá trị hợp đồng giao khoán hoàn thành và biên bản đối chiếu công nợ vào ngày 30/12/2016 và ngày 30/12/2017 là mâu thuẫn với báo cáo tình hình sử dụng hóa đơn quý 4 năm 2017.

Theo hợp đồng giao khoán giữa ông Trần Thanh B và Công ty N thì ông Bình phải xuất hóa đơn theo quy định nhưng ông Bình không xuất hóa đơn để giao cho Công ty N và Công ty N đã đưa khoản phí này (chưa có hóa đơn) vào quyết toán thuế năm 2016 và năm 2017 là 20% không đúng với nội dung trên và không đúng theo quy định tại điểm a khoản 2 Điều 16 Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính.

Về chi phí lãi vay: Theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp thay đổi lần hai vào ngày 12/4/2016 thì Công ty N bổ sung vốn điều lệ lên đến 20 tỷ đồng. Ngày 22/4/2016, Công ty N góp vốn bằng tiền mặt là 12.500.000.000 đồng dẫn đến

quỹ tiền mặt còn tồn lúc nào cũng tương đương số tiền này hoặc lớn hơn nên theo quy định tại khoản 2.18 Điều 6 Thông tư 78/2014/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC thì Công ty N không được trừ khoản chi phí lãi vay phát sinh từ ngày 22/4/2016 đến năm 2017.

Từ những căn cứ nêu trên, việc Cục trưởng Cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty N là đúng quy định pháp luật.

*Tại Bản án hành chính sơ thẩm số: 01/2019/HCST ngày 12/4/2019, Tòa án nhân dân tỉnh B đã quyết định:*

Căn cứ vào các Điều 30, 32, 53, 55, 60, 115, 116, 156, 158 và điểm a khoản 2 Điều 193 của Luật tố tụng Hành chính năm 2015; khoản 2 Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính; Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH ngày 30/12/2016 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội.

Tuyên xử: Bác yêu cầu khởi kiện của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N về việc yêu cầu hủy toàn bộ Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B xử phạt vi phạm hành chính.

Ngoài ra, Tòa án cấp sơ thẩm còn tuyên về án phí hành chính sơ thẩm và quyền kháng cáo theo quy định pháp luật.

Ngày 24/4/2019, Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N có đơn kháng cáo yêu cầu Tòa án cấp phúc thẩm sửa bản án sơ thẩm theo hướng chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty N về việc yêu cầu hủy toàn bộ Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B xử phạt vi phạm hành chính về thuế.

Tại phiên tòa phúc thẩm:

Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N (có người đại diện theo ủy quyền tham gia phiên tòa) vẫn giữ nguyên yêu cầu kháng cáo.

Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư và xây dựng Nhật Trang đề nghị Hội đồng xét xử phúc thẩm chấp nhận kháng cáo của Công ty N, sửa bản án sơ thẩm theo hướng chấp nhận yêu cầu khởi kiện của Công ty N hủy toàn bộ Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B với lý do:

Việc ký kết Hợp đồng giao khoán số 01/2015/HĐ-GK ngày 01/9/2015 giữa Công ty N với ông Trần Thanh B được thực hiện theo đúng quy định của Bộ luật

Dân sự nên có hiệu lực thi hành. Theo đó, việc thanh toán chi phí giao khoán 20% doanh thu trích cho ông Bình phải căn cứ theo thỏa thuận của hai bên tại hợp đồng này với nội dung: Sau khi dự án hoàn thành và đã quyết toán xong với cơ quan thuế thì công việc giao khoán theo hợp đồng mới kết thúc. Do đó, việc Công ty N chưa chi khoản chi phí này tại thời điểm thanh tra là đúng nội dung thỏa thuận trong hợp đồng vì đến thời điểm hiện tại dự án vẫn chưa kết thúc và việc chưa chi không đồng nghĩa với việc không tồn tại chi phí. Theo quy định tại điểm b khoản 1 Điều 89 của Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài Chính thì khoản chi phí khoán 20% doanh thu cho ông Bình trong các năm 2016 và 2017 là khoản chi tạm tính và thuộc trường hợp được trừ trước khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Về việc Công ty N không cung cấp được hóa đơn do ông Bình xuất cho Công ty đối với khoản chi phí khoán 20% là vì ông Bình không có đăng ký kinh doanh, Cục thuế không bán hóa đơn cho ông Bình, nên ông Bình không thể xuất hóa đơn trong trường hợp này. Tuy nhiên, do ông Bình thuộc trường hợp cá nhân có thu nhập từ hoạt động dịch vụ tư vấn thiết kế, có chứng chỉ hành nghề độc lập, nên thu nhập của Bình nhận được từ hợp đồng giao khoán với Công ty N có tính chất tương tự như tiền lương, tiền công, Công ty khấu trừ thuế TNCN trước khi chi trả, theo như Công văn số 2754/TCT-TNCN ngày 23/6/2017 của Tổng cục thuế trả lời vướng mắc về nghiệp vụ đối với hóa đơn bán lẻ và thuế thu nhập cá nhân từ hợp đồng dịch vụ tư vấn thiết kế cho Cục thuế Thành phố Hà Nội.

Về khoản chi phí lãi vay năm 2016 và năm 2017 của Công ty N, tại phiên tòa sơ thẩm, người đại diện theo ủy quyền của Công ty không kháng định khoản chi phí lãi vay được hạch toán vào giá vốn bán hàng, nhưng Tòa án cấp sơ thẩm lại nhận định: Phía Công ty N xác định số tiền lãi suất của khoản vay này đã được hoạch toán vào giá vốn của dự án khi chuyển nhượng quyền sử dụng đất cho người nhận chuyển nhượng, đối chiếu với quy định tại điểm 2.20 Điều 4 của Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài Chính thì phần lãi vay trong quá trình đầu tư đã được ghi nhận vào giá trị tài sản, giá trị công trình đầu tư thì thuộc khoản chi phí không được trừ khi tính thuế TNDN. Về nhận định này của Tòa án cấp sơ thẩm là chưa khách quan và cơ sở pháp lý viện dẫn cũng không đúng. Công ty N là doanh nghiệp kinh doanh bất động sản, đã phát sinh doanh thu nhượng bán bất động sản trong kỳ tính thuế nhưng chưa tập hợp được đầy đủ hồ sơ, chứng từ về các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến khoản đầu tư, xây dựng bất động sản do dự án chưa kết thúc, chưa quyết toán hợp đồng với các bên liên quan thì Công ty trích trước một phần chi phí để tạm tính giá vốn bán hàng và xác định khoản chi phí trích trước này là chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là phù hợp với quy định tại điểm b khoản 1 Điều 89 của Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài Chính.

Mặt khác, sau khi thuê đơn vị tư vấn kiểm toán báo cáo tài chính các năm 2016 và 2017, Công ty đã có sự điều chỉnh Hồ sơ khai thuế và nộp tiền thuế phát sinh, tiền chậm nộp của Công ty trước thời điểm Cục thuế ban hành Quyết định số Quyết định số 438/QĐ-CT ngày 23/4/2018 về việc thanh tra thuế tại Công ty N.

Về hình thức: Quyết định xử phạt vi phạm hành chính số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 không đúng biểu mẫu số 20/KTTT ban hành kèm theo Thông tư số 156/12013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính. Dự thảo Biên bản thanh tra cũng không được công bố cho người nộp thuế là vi phạm về trình tự, thủ tục ban hành quyết định này.

Kiểm sát viên tham gia phiên tòa phát biểu quan điểm của Viện kiểm sát về việc tuân theo pháp luật trong quá trình giải quyết vụ án ở giai đoạn phúc thẩm: Thẩm phán - Chủ tọa phiên tòa và Hội đồng xét xử đã tiến hành tố tụng giải quyết vụ án đúng theo quy định của Luật tố tụng Hành chính; các đương sự chấp hành đúng quyền và nghĩa vụ theo quy định của Luật tố tụng Hành chính.

Về kháng cáo của người khởi kiện Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N: Tòa án cấp sơ thẩm đã xét xử bác yêu cầu khởi kiện của Công ty N về việc yêu cầu hủy toàn bộ Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B xử phạt vi phạm hành chính là phù hợp với các tài liệu, chứng cứ có trong hồ sơ vụ án, có căn cứ và đúng quy định pháp luật. Công ty N kháng cáo, nhưng những lý do kháng cáo đưa ra tại phiên tòa phúc thẩm không có cơ sở. Do đó, đề nghị Hội đồng xét xử phúc thẩm bác kháng cáo của người khởi kiện Công ty N; giữ nguyên quyết định của bản án sơ thẩm.

### **NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN:**

Đơn kháng cáo của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N nộp trong thời hạn và đúng thủ tục theo quy định của pháp luật nên hợp lệ; được xem xét theo thủ tục phúc thẩm.

[1] Về tố tụng:

Tòa án cấp sơ thẩm đã xác định đúng đối tượng khởi kiện và thời hiệu khởi kiện của người khởi kiện Công ty N; giải quyết vụ án đúng thẩm quyền và thủ tục theo quy định của Luật tố tụng Hành chính.

[2] Về nội dung:



[2.1] Xét trình tự, thủ tục, thẩm quyền và thời hiệu ban hành Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B (Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018):

[2.1a] Ngày 17/01/2018, Cục thuế tỉnh B ban hành Thông báo số 142/TB-CT về Kế hoạch thanh tra tại trụ sở doanh nghiệp năm 2018 đối với Công ty N. Ngày 23/4/2018, Cục trưởng Cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định số 438/QĐ-CT về việc thanh tra thuế thu nhập doanh nghiệp; thuế giá trị gia tăng; thuế thu nhập cá nhân; thời kỳ thanh tra: Năm 2015 đến năm 2017 đối với Công ty N. Sau khi kết thúc thanh tra, ngày 30/5/2018 Đoàn thanh tra Cục thuế tỉnh B đã lập Biên bản thanh tra thuế đối với Công ty N và Giám đốc Công ty là bà Vũ Thị Út B đã ký xác nhận số liệu thanh tra (BL 42-46). Theo đó, Cục thuế tỉnh B có Kết luận số 45/KL-CT ngày 04/6/2018 với nội dung kết luận Công ty N có vi phạm hành chính theo quy định về lĩnh vực thuế. Kết luận thanh tra này đã được công bố và giao cho Giám đốc Công ty bà Vũ Thị Út B theo đúng các quy định của Quyết định số 1404/QĐ-TCT ngày 28/7/2015 của Tổng Cục thuế (BL 281). Do đó, Cục trưởng Cục thuế tỉnh B đã ban hành Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty N là đúng theo quy định tại điểm c khoản 1, khoản 2 Điều 12 Thông tư số 166/2013/TT-BTC ngày 15/11/2013 của Bộ Tài chính và điểm c khoản 1, khoản 2 Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế.

Qua đó đã có đủ cơ sở xác định, Cục trưởng Cục thuế tỉnh B ban hành Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty N là đúng trình tự, thủ tục, thẩm quyền và trong thời hiệu theo quy định pháp luật.

[2.1b] Do đó, Hội đồng xét xử phúc thẩm thống nhất với quan điểm đề nghị của Kiểm sát viên tham gia phiên tòa không chấp nhận kháng cáo của Công ty N yêu cầu hủy Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 với lý do, về hình thức văn bản, quyết định này được ban hành không đúng với mẫu số 20/KTTT ban hành kèm theo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính; đồng thời, cũng không chấp nhận kháng cáo Công ty N yêu cầu hủy Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 với lý do Dự thảo Biên bản thanh tra không được công bố cho người nộp thuế.

[2.2] Xét tính có căn cứ của Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty N.

[2.2a] Đối với số tiền truy thu thuế là 816.394.186 đồng do Công ty N khai sai thuế TNDN năm 2016 là 693.228.337 đồng và năm 2017 là 123.165.849 đồng:

[2.2.a1] Mặc dù, Hợp đồng giao khoán số 01/2015/HĐ-GK ngày 01/9/2015 giữa bên giao khoán là Công ty N và bên nhận giao khoán là ông Trần Thanh B (Hợp đồng giao khoán) đã có ghi rõ: *“Bên nhận giao khoán phải nộp thuế TNCN và thuế GTGT theo quy định (cung cấp hóa đơn bán hàng cho bên giao khoán trước khi thanh toán)”* và *“Giá trị của hợp đồng giao khoán hoàn thành: được xác định vào ngày cuối cùng của năm tài chính có phát sinh doanh thu, được hai bên lập biên bản xác nhận (Giá trị khối lượng công việc giao khoán hoàn thành = 20% doanh thu trong năm tài chính)”*.

Tuy nhiên, ngày 30/12/2016 và ngày 30/12/2017, Công ty N lập Biên bản xác định giá trị hợp đồng giao khoán hoàn thành và Bảng đối chiếu công nợ năm, xác định Công ty phải thanh toán cho ông Bình năm 2016 là 3.310.000.000 đồng và năm 2017 là 740.000.000 đồng, nhưng lại không có tài liệu, chứng cứ thể hiện các công việc cụ thể ông Bình đã thực hiện và đến thời điểm thanh tra thuế thì Công ty cũng chưa chi trả tiền cho ông Bình.

Hơn nữa, tại điểm a khoản 2 Điều 16 Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính quy định: *“Ngày lập hóa đơn đối với cung ứng dịch vụ là ngày hoàn thành việc cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền. Trường hợp tổ chức cung ứng dịch vụ thực hiện thu tiền trước hoặc trong khi cung ứng dịch vụ thì ngày lập hóa đơn là ngày thu tiền”*. Trong khi đó, theo hợp đồng giao khoán giữa ông Trần Thanh B và Công ty N nêu trên thì ông Bình phải xuất hóa đơn theo quy định, nhưng ông Bình không xuất hóa đơn để giao cho Công ty N, nhưng Công ty N đã đưa khoản chi phí này (chưa có hóa đơn) vào quyết toán thuế năm 2016 và năm 2017 là 20% không đúng với nội dung trên và không đúng theo quy định tại Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài Chính hướng dẫn về thuế TNDN sửa đổi, bổ sung Điều 6 Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 vì tại điểm b khoản 1 Điều 6 của Thông tư này có quy định trường hợp Doanh nghiệp được trừ mọi chi phí nếu đáp ứng đủ điều kiện: *Khoản chi có đủ hóa đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật*.

Mặt khác, qua xem xét Hợp đồng giao khoán, Biên bản xác định giá trị hợp đồng giao khoán hoàn thành và Bảng đối chiếu công nợ giữa Công ty N và ông Trần Thanh B xét thấy, đây là khoản dịch vụ giao khoán đã hoàn thành (*nghiệm thu khối lượng*) nên theo quy định tại điểm e khoản 1 Điều 54 và điểm b khoản 1 Điều 89 Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp thì Công ty N không được trích trước. Do

khoản dịch vụ này đã hoàn thành, bàn giao nhưng bên nhận giao khoản chưa xuất hóa đơn cho bên giao khoản theo quy định tại điểm a khoản 2 Điều 16 Thông tư số 39/2014/TT-BTC ngày 31/3/2014 của Bộ Tài chính, nên Công ty không có hóa đơn hợp pháp của khoản chi phí 20% doanh thu trích cho ông Bình trong năm 2016 và năm 2017.

[2.2.a2] Tại phiên tòa phúc thẩm, người đại diện theo ủy quyền của Công ty N cho rằng, Hợp đồng giao khoản có quy định ông Trần Thanh B phải nộp các hóa đơn cho Công ty N trước khi thanh toán là nhằm lừa và không thể thực hiện được, vì ông Bình không có đăng ký kinh doanh. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện hợp đồng, giữa Công ty N và ông Bình không có sự sửa đổi, bổ sung hoặc hủy bỏ điều khoản quy định này. Nên không có cơ sở để chấp nhận yêu cầu được xác định khoản tiền chi giao khoản của Công ty N cho ông Bình được xem như tiền lương, tiền công theo như hướng dẫn tại Công văn số 2754/TCT-TNCN ngày 23/6/2017 của Tổng Cục thuế trả lời vướng mắc về nghiệp vụ đối với hóa đơn bán lẻ và thuế thu nhập cá nhân từ hợp đồng dịch vụ tư vấn thiết kế cho Cục thuế thành phố Hà Nội (BL 282).

Như vậy, đã có đủ căn cứ xác định Công ty N không được trừ khoản chi phí khoản năm 2016 đối với số tiền 3.310.000.000 đồng và năm 2017 đối với số tiền 740.000.000 đồng nêu trên khi xác định thu nhập chịu thuế.

[2.2.b] Đồng thời qua thanh tra, Cục thuế tỉnh B đã xác định số dư tiền mặt còn tồn trên sổ quỹ tương ứng với từng thời điểm phát sinh tiền vay còn rất lớn nhưng Công ty lại đi vay và trừ khoản lãi vay năm 2016 với số tiền 146.090.000 đồng và năm 2017 với số tiền 16.300.000 đồng là không đúng quy định về các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế quy định tại khoản 2.18 Điều 6 của Thông tư số 78/2014/TT-BTC được sửa đổi, bổ sung tại Điều 4 Thông tư số 96/2015TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính. Trong năm 2016, Công ty còn chi tiền mua quà biếu hóa đơn ký hiệu 19AC/14P số 063636 ngày 30/01/2016 với số tiền hàng 10.000.000 đồng (không ghi mã số thuế người mua).

Những hành vi vi phạm của Công ty N nêu trên là hành vi khai sai số thuế phải nộp theo quy định tại điểm a khoản 1 Điều 10 Nghị định 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 của Chính phủ. Theo đó, Cục thuế tỉnh B xác định số tiền thuế TNDN của Công ty N tăng thêm sau thanh tra, thuộc trường hợp thuế phải truy thu đối với năm 2016 là 693.228.337 đồng và năm 2017 là 123.165.849 đồng, là đúng. Do đó, Cục trưởng Cục thuế tỉnh B đã ban hành Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 về việc xử phạt vi phạm hành chính về thuế đối với Công ty N với mức phạt 163.278.837 đồng; đồng thời quyết định

biện pháp khắc phục hậu quả: Truy thu số tiền thuế 816.394.186 đồng (năm 2016 là 693.228.337 đồng và năm 2017 là 123.165.849 đồng và số tiền chậm nộp tiền thuế là 90.603.598 đồng; tổng số tiền thuế truy thu, phạt khai sai và chậm nộp là 1.070.276.621 đồng, là có căn cứ, đúng theo quy định pháp luật.

[2.3] Tại phiên tòa phúc thẩm, người đại diện theo ủy quyền của Công ty N trình bày, sau khi thuê đơn vị tư vấn kiểm toán báo cáo tài chính các năm 2016 và 2017, Công ty đã có sự điều chỉnh Hồ sơ khai thuế và nộp tiền thuế phát sinh, tiền chậm nộp của Công ty trước thời điểm Cục thuế ban hành Quyết định số 438/QĐ-CT ngày 23/4/2018 về việc thanh tra thuế tại Công ty N. Tuy nhiên, sau khi kết thúc thanh tra, ngày 30/5/2018 Đoàn thanh tra Cục thuế tỉnh B đã lập Biên bản thanh tra thuế đối với Công ty N và Giám đốc Công ty là bà Vũ Thị Út B đã ký xác nhận số liệu thanh tra, trong đó Công ty đã khai sai thuế TNDN năm 2016 là 693.228.337 đồng và năm 2017 là 123.165.849 đồng (BL 42-46). Mặt khác, về vấn đề này, tại phiên tòa phúc thẩm người đại diện theo ủy quyền của người bị kiện đã trình bày cho rằng việc Công ty N điều chỉnh Hồ sơ khai thuế và nộp tiền thuế phát sinh, tiền chậm nộp của Công ty không phù hợp về thời gian. Do đó, xét việc Công ty N cho rằng, sau khi thuê đơn vị tư vấn kiểm toán báo cáo tài chính các năm 2016 và 2017, Công ty đã có sự điều chỉnh Hồ sơ khai thuế và nộp tiền thuế phát sinh, tiền chậm nộp của Công ty trước thời điểm Cục thuế ban hành Quyết định số Quyết định số 438/QĐ-CT ngày 23/4/2018 về việc thanh tra thuế tại Công ty N, là không có cơ sở.

[3] Từ những phân tích và nhận định nêu trên xét thấy, Tòa án cấp sơ thẩm đã quyết định bác yêu cầu khởi kiện của Công ty N về việc yêu cầu hủy toàn bộ Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B là có căn cứ, đúng quy định pháp luật. Do đó, Hội đồng xét xử phúc thẩm thống nhất với ý kiến quan điểm đề nghị của Kiểm sát viên tham gia phiên tòa, bác kháng cáo của người khởi kiện Công ty N, giữ nguyên quyết định của bản án sơ thẩm.

[4] Những ý kiến, quan điểm đề nghị của Luật sư bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người khởi kiện Công ty N tại phiên tòa phúc thẩm không phù hợp với phân tích và nhận định của Hội đồng xét xử nêu trên nên không được chấp nhận.

[5] Công ty N phải chịu án phí hành chính phúc thẩm theo quy định tại Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH ngày 30/12/2016 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội.

[6] Các quyết định khác của bản án sơ thẩm không có kháng cáo, không

bị kháng nghị đã có hiệu lực pháp luật kể từ ngày hết thời hạn kháng cáo, kháng nghị theo quy định pháp luật.

*Vì các lẽ trên;*

### **QUYẾT ĐỊNH:**

Căn cứ khoản 1 Điều 241 Luật tổ tụng Hành chính năm 2015.

- Bác kháng cáo của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N; giữ nguyên quyết định của Bản án hành chính sơ thẩm số 01/2019/HC-ST ngày 12/4/2019 của Tòa án nhân dân tỉnh B:

Căn cứ vào các Điều 30, 32, 53, 55, 60, 115, 116, 156, 158 và điểm a khoản 2 Điều 193 của Luật tổ tụng Hành chính năm 2015; khoản 2 Điều 4 Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 của Bộ Tài chính;

Căn cứ Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH 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.

Tuyên xử:

1. Bác yêu cầu khởi kiện của Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N về việc yêu cầu hủy toàn bộ Quyết định số 625/QĐ-CT ngày 04/6/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh B xử phạt vi phạm hành chính.

2. Về án phí hành chính sơ thẩm:

Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N phải chịu 300.000 đồng; nhưng được trừ vào số tiền 300.000 đồng tạm ứng án phí hành chính sơ thẩm Công ty đã nộp theo Biên lai thu tiền số 0009714 ngày 23/10/2018 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh B (biên lai do bà Vũ Thị Út B nộp); Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N đã nộp đủ án phí hành chính sơ thẩm.

- Án phí hành chính phúc thẩm:

Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N phải chịu 300.000 đồng; nhưng được trừ vào số tiền 300.000 đồng tạm ứng án phí hành chính phúc thẩm Công ty đã nộp (do bà Vũ Thị Út B nộp) theo Biên lai thu tiền số 0010080 ngày 26/4/2019 của Cục Thi hành án dân sự tỉnh B; Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên đầu tư xây dựng N đã nộp đủ án phí hành chính phúc thẩm.

Bản án hành chính phúc thẩm có hiệu lực pháp luật kể từ ngày tuyên án là ngày 19 tháng 12 năm 2019./.

**Nơi nhận:**

- Tòa án nhân dân tối cao (1)
- Viện kiểm sát nhân dân cấp cao  
tại Thành phố Hồ Chí Minh (1)
- TAND tỉnh B (1)
- VKSND tỉnh Bạc Liêu (1)
- Cục THADS tỉnh Bạc Liêu (1)
- Các đương sự (2)
- Lưu HS (1) VP (6) (PTHH-14)

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

**Đỗ Đình Thanh**