

NHẬN DIỆN CÁC HÀNH VI GIAN LẬN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP PHỔ BIẾN HIỆN NAY

Tô Văn Tuấn*

Gian lận thuế là hành vi vi phạm pháp luật luôn tồn tại song hành với hoạt động thuế của Nhà nước. Hàng năm, ngân sách Nhà nước thất thoát hàng nghìn tỷ đồng do các doanh nghiệp cố tình gian lận thuế, trong đó gian lận từ thuế thu nhập doanh nghiệp là rất lớn. Do đó, việc nhận diện các hành vi gian lận thuế TNDN là hết sức cấp bách trong giai đoạn hiện nay. Bài viết tập trung nhận diện các hành vi gian lận thuế TNDN chủ yếu nhằm giúp các cơ quan quản lý có giải pháp kiểm tra, kiểm soát đầy đủ hơn, hướng đến nâng cao tính tuân thủ thuế của các doanh nghiệp.

• Từ khóa: gian lận thuế, thuế thu nhập doanh nghiệp, hạch toán, doanh thu, chi phí được trừ, kê khai thuế.

Tax fraud is a violation of law that always exists in parallel with tax activities of the State. Every year, the State budget has lost thousands of billion VND because enterprises deliberately commit tax fraud, in which corporate income tax fraud is fairly huge. Therefore, detection of tax fraud is extremely urgent these days. This paper focuses on detecting corporate tax fraud aiming to suggest sufficient and necessary solutions for management agency. From that, it might improve the understanding of taxation and tax compliance of business owners.

• Keywords: tax fraud, corporate income tax, accounting, revenue, deductible expenses, tax declaration.

Ngày nhận bài: 5/8/2019

Ngày chuyển phản biện: 7/8/2019

Ngày nhận phản biện: 15/8/2019

Ngày chấp nhận đăng: 22/8/2019

Các hành vi gian lận thuế TNDN từ hạch toán và kê khai doanh thu

- Hạch toán sai: các trường hợp hạch toán sai dẫn đến giảm doanh thu trong kỳ cũng tương đối phổ biến ở các doanh nghiệp. Đó là các trường hợp hàng hóa doanh nghiệp bán ra đã được khách hàng chấp nhận thanh toán, nhưng vẫn không hạch toán doanh thu mà treo ở tài khoản công nợ. Hoặc trường hợp doanh nghiệp có doanh thu bằng đồng ngoại tệ, theo quy định phải quy đổi ngoại tệ sang đồng Việt Nam theo tỷ giá thực tế tại thời điểm phát sinh giao dịch. Tuy nhiên trên thực tế, một số đơn vị đã thực hiện không

đúng theo quy định, áp dụng sai tỷ giá quy đổi để làm giảm doanh thu theo hướng có lợi cho doanh nghiệp.

- Bán hàng lập hoá đơn ghi giá trị thấp hơn thực tế thanh toán: đây là hiện tượng xảy ra khá phổ biến tại các cơ sở kinh doanh xe máy, trong khi việc kiểm tra, đối chiếu giá thực tế thu tiền và giá ghi trên hoá đơn rất khó khăn do người mua là cá nhân tiêu dùng. Bên cạnh đó, doanh thu của các doanh nghiệp có thể có được từ nhiều hoạt động khác nhau, từ nhiều nơi khác nhau vì thông thường các doanh nghiệp, ngoài việc sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực chính còn có nhiều lĩnh vực khác tuy nhiên khi kê khai doanh thu thì họ không kê hoặc kê thấp hơn thực tế, do vậy việc quản lý gặp rất nhiều khó khăn. Một số doanh nghiệp vừa bán buôn vừa bán lẻ thì họ thường hạch toán giá bán lẻ theo giá bán buôn.

- Không xuất hóa đơn và kê khai doanh thu phát sinh theo quy định hoặc kê khai doanh thu thấp hơn giá khách hàng thực tế thanh toán: hành vi này thường gặp ở các doanh nghiệp kinh doanh nhà hàng khách sạn, vận tải, xăng dầu, xây dựng (nhà dân và đơn vị xây dựng vắng lai), kinh doanh vật liệu xây dựng, kim khí điện máy, hàng trang trí nội thất... Tương tự, các hành vi này cũng thường xuất hiện ở các cơ sở kinh doanh taxi do đặc thù khách hàng thường là cá nhân không lấy hoá đơn, nên doanh nghiệp thường trốn doanh thu.

- Hạch toán doanh thu sai thời kỳ: các doanh nghiệp viết hóa đơn bán hàng của những tháng cuối năm N sang năm N+1, làm giảm doanh thu và thu nhập chịu thuế của năm N. Một số doanh nghiệp xây dựng đã có các công trình xây dựng đã nghiệm thu đưa vào sử dụng nhưng chưa kê khai thuế kịp thời theo thời điểm công trình được quyết toán, hoặc có trường hợp người nộp thuế đã viết hóa đơn nhưng chỉ kê khai một loại doanh thu tính thuế TNDN tại

* Trường Đại học Hàng hải Việt Nam

thời điểm viết hóa đơn... Một số doanh nghiệp hiểu sai thời điểm, căn cứ xác định doanh thu dẫn đến vi phạm về kê khai thuế TNDN, như công trình hoàn thành đã có quyết toán công trình hoặc quyết toán giai đoạn nhưng chưa thu được tiền của bên A nên chưa quyết toán thuế TNDN. Cá biệt có một số doanh nghiệp không thực hiện ghi ngày, tháng trên biên bản nghiệm thu, phiếu giá thanh toán, kê khai doanh thu tính thuế theo tiến độ thanh toán...

Các hành vi gian lận thuế TNDN từ hạch toán và kê khai chi phí được trừ

- Gian lận về giá vốn: doanh nghiệp xác định sai giá vốn hàng bán, nhất là các cơ sở kinh doanh được hưởng chiết khấu mua hàng do mua hàng với số lượng lớn; hoặc hạch toán giá vốn sai do xác định giá trị sản phẩm dở dang, cũng như giá trị hàng tồn kho không đúng. Có doanh nghiệp trên bảng nhập - xuất - tồn thời điểm cuối năm tài chính không có hàng tồn kho nhưng sang đầu năm sau lại thấy số dư hàng tồn và vẫn xuất hàng bán, điều này chứng tỏ giá vốn hàng bán quyết toán cuối năm không chính xác. Hoặc có doanh nghiệp không có kho hàng nhưng trên sổ sách (TK 152, 153, 154...) vẫn có hàng tồn kho. Một số đơn vị không phân bổ chi phí thu mua cho hàng tồn kho, chi phí công cụ, dụng cụ mà tính hết vào chi phí trong kỳ; không thực hiện kiểm kê tài sản, không đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ kê cả giá trị xây lắp mà tính hết vào chi phí trong kỳ.

- Gian lận về chi phí nguyên vật liệu, vật tư, hàng hóa: Nhiều doanh nghiệp thực hiện chuyển giá nhằm tránh thuế TNDN, đặc biệt là các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Nhiều doanh nghiệp nước ngoài mua nguyên vật liệu độc quyền của các công ty mẹ, do đó giá đầu vào tăng, tức tăng chi phí, giảm lợi nhuận và giảm thuế TNDN của doanh nghiệp nước ngoài tại nước sở tại. Vấn đề khó nhất cho các cán bộ thuế là không thể xác định được giá trị của nguyên liệu được chuyển về từ công ty mẹ. Chính vì vậy, số thuế khai và nộp từ những doanh nghiệp này không đúng với tình hình thực tế của doanh nghiệp.

Ngoài ra, theo quy định, một số nguyên vật liệu mua của người không kinh doanh, kinh doanh chưa đến ngưỡng phải chịu thuế, doanh nghiệp lập bảng kê mua vào nêu rõ tên, địa chỉ người bán để hạch toán chi phí, nhưng thực tế có không ít bảng kê được lập khi không có nghiệp vụ mua vào nêu trên, hoặc phản ánh không đúng số lượng, giá trị thu mua để hạch toán sai chi phí nhằm giảm thu nhập chịu thuế.

- Trích khấu hao tài sản cố định không đầy đủ thủ tục quy định: có không ít doanh nghiệp trích khấu hao tính vào chi phí đối với một số tài sản không dùng cho sản xuất kinh doanh, hoặc trích khấu hao tài sản

không có giấy tờ sở hữu của doanh nghiệp (tài sản thuê, mượn). Một số doanh nghiệp gian lận về giá mua tài sản cố định như các doanh nghiệp FDI và một số doanh nghiệp trong nước thường có hành vi hạch toán nguyên giá cao hơn thực tế giá máy móc, thiết bị, dây chuyền công nghệ nhập khẩu để đầu tư. Trong khi đó, việc đánh giá giá trị thiết bị, dây chuyền công nghệ nhập khẩu cho việc thu thuế đường như chưa có ai làm và luật thuế TNDN ít đề cập đến. Do vậy, giá trị khấu hao cao hơn và thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp sẽ thấp hơn.

- Gian lận về chi phí tiền công, tiền lương, tiền ăn giữa ca trả cho công nhân, người lao động: trên thực tế, nhiều doanh nghiệp chi tiền lương, tiền công, tiền ăn giữa ca không hợp lý bằng cách ký thỏa ước lao động tập thể do một cá nhân phụ trách để nhằm tránh bảo hiểm xã hội và các khoản phải nộp khác của người lao động. Hay trường hợp chi phí tiền lương không có đủ hồ sơ theo quy định hoặc hồ sơ lao động giả. Một số doanh nghiệp mà chủ yếu là các doanh nghiệp dân doanh ký các hợp đồng trả lương đối với người lao động nhưng thực tế không chi, thủ đoạn để có được hồ sơ của cá nhân người lao động rất đơn giản: doanh nghiệp chỉ cần đăng tin tuyển dụng với mức thu nhập hấp dẫn để hàng trăm lao động nộp hồ sơ ứng tuyển, sau đó vờ đánh trượt hoặc không tuyển nữa và không trả lại hồ sơ. Thế là trong bảng lương của doanh nghiệp có một danh sách chi trả lương "ảo", doanh nghiệp mặc sức điều tiết quỹ lương vào chi phí và giá vốn. Hơn nữa, chi phí ảo này còn khó phát hiện hơn, khi hợp đồng lao động chủ yếu lại là người trong gia đình không tham gia kinh doanh.

- Chi phí trả tiền môi giới bán hàng, mua hàng được hạch toán không đúng thực tế: đây là thực trạng của một số doanh nghiệp kinh doanh một số ngành hàng có lợi thế đặc biệt, có lãi lớn như kinh doanh ô tô, xe máy, thuốc lá, dược phẩm... Khi bán hàng thực hiện giảm giá cho khách mua, nhưng bị khống chế giá ghi trên hoá đơn (bởi nhà sản xuất), sau khi sử dụng hoá đơn của doanh nghiệp mà bị phát hiện thì quay sang sử dụng các hợp đồng với tư nhân trong việc môi giới...

- Gian lận chi phí phân bổ: thể hiện ở việc doanh nghiệp hạch toán và phân bổ chi phí dài hạn không đúng quy định. Quá trình kiểm tra các doanh nghiệp này cho thấy, có những công cụ dụng cụ có giá trị lớn, có thời gian sử dụng ít nhất là 2 năm nhưng doanh nghiệp vẫn đưa toàn bộ một lần vào chi phí thông qua tài khoản chi phí trả trước ngắn hạn (TK 142). Đồng thời, các khoản trích trước lớn như chi phí bảo hành, chi phí sửa chữa tài sản cố định không chi hết hoặc thực tế sau này không chi, doanh nghiệp vẫn không quyết toán thừa, thiếu mà tính 100% vào chi phí.

- Doanh nghiệp hợp pháp hoá hồ sơ về các khoản chi dự phòng không đúng quy định: đây là hành vi gian lận ở mức độ cao, thường xảy ra ở các doanh nghiệp lớn và các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Trên thực tế, có doanh nghiệp trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi nhưng không có biên bản đối chiếu công nợ, không có công văn đòi nợ, hoặc gian lận tuổi nợ để được trích 100% dự phòng nợ phải thu khó đòi vào chi phí. Về dự phòng giảm giá hàng tồn kho thường được “biến tấu” và “sính dùng” hơn cả: doanh nghiệp thường đánh giá giá trị còn lại của hàng tồn kho tại thời điểm 31/12 thấp hơn nhiều lần so với giá trị thực tế trên thị trường để tăng trích dự phòng. Sở dĩ doanh nghiệp làm được điều này là do dữ liệu về giá của cơ quan thuế không đủ, không có cơ sở để “ốp” giá hàng tồn của doanh nghiệp, hoặc nắm được tâm lý ngại “đụng” đến các khoản dự phòng của cán bộ thanh tra, kiểm tra, do độ khó và tính phức tạp của vấn đề. Về dự phòng bảo hành sản phẩm, có doanh nghiệp đã bàn giao công trình đến nay là 10 năm mà vẫn ngang nhiên trích lập dự phòng bảo hành sản phẩm vào chi phí, trong khi quy định chỉ cho trích tối đa 3 năm...

- Các hình thức gian lận các khoản chi phí khác: một số doanh nghiệp tính gộp các khoản chi phí dịch vụ mua ngoài dùng cho gia đình vào chi phí quản lý doanh nghiệp (Tài khoản 642), các khoản tiếp khách riêng, chi phí phục vụ cho nhu cầu cá nhân như điều hòa, ti vi, tủ lạnh... hạch toán các khoản chi phí cho tiêu dùng cá nhân như ô tô, điện thoại, xăng xe, ăn uống... vào chi phí được trừ cũng khiến cho cơ quan thuế khó xác định, phân biệt bóc tách. Trên thực tế, thông qua việc khai tăng chi phí tiền lương của nhân viên (thanh toán cho người lao động bằng tiền mặt), khai tăng thêm lao động, khai không thời gian làm thêm của nhân viên, các doanh nghiệp thường lập 02 hệ thống sổ để đối phó với cơ quan thuế khi bị kiểm tra.

Bên cạnh đó, trong việc hạch toán chi phí, nhiều doanh nghiệp còn hạch toán các khoản chi như tiền phạt vi phạm luật, tiền ủng hộ đoàn thể, đầu tư xây dựng cơ bản, tham quan nghỉ mát, thưởng Tết Âm lịch và các ngày lễ khác vào chi phí mặc dù hợp đồng lao động hoặc thỏa ước lao động tập thể không quy định về các khoản chi này. Các khoản tiền tài trợ hàng tỷ đồng cho các chương trình truyền hình, sô diễn... thường được “gắn mác” đi kèm với quảng cáo nên vẫn được tính vào chi phí theo quy định, nhưng thực ra là cách để chủ doanh nghiệp chi tài trợ và một số “CEO” điều hành “hợp pháp hóa” khoản chi, sau đó, tiền sẽ chảy lại về tài khoản của một số cá nhân trực lợi, coi như là chi phí “lại quả”, mà lúc chuyển tiền lại này, rất ít có người biết.

Ngoài ra, các doanh nghiệp xây dựng cơ bản thường sử dụng hóa đơn của các doanh nghiệp bỏ địa chỉ kinh doanh (thường là đất, đá, cát, thuê xe cẩu, xe lu, xe tải để vận chuyển nguyên vật liệu) để làm tăng chi phí; một số doanh nghiệp sử dụng hóa đơn bất hợp pháp để hợp thức hóa khối lượng hàng hóa, dịch vụ mua vào...

Các hành vi gian lận thuế TNDN từ hạch toán và kê khai thu nhập khác

Thu nhập khác là khoản thu nhập phát sinh không thường xuyên của doanh nghiệp. Một số trường hợp có phát sinh hoạt động kinh doanh đột xuất doanh nghiệp không kê khai hoặc kê khai không trung thực với cơ quan thuế nhằm trốn thuế như bán lại thầu công trình để hưởng chênh lệch, bán tài sản cố định...; chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất có lãi nhưng kê khai lỗ hoặc hòa vốn để trốn thuế TNDN; kê khai thiếu các khoản thu nhập khác được thưởng, hỗ trợ của hãng hoặc của các đối tác, khách hàng thường xuyên... Các khoản thu nhập khác như tiền thanh lý tài sản cố định, phế liệu, phế phẩm, nợ phải trả nhưng không xác định được chủ nợ, chưa điều chỉnh theo kết quả kiểm toán, thu tiền phạt vi phạm hợp đồng cũng bị doanh nghiệp lờ đi, không hạch toán vào thu nhập khác, qua kiểm tra sổ chi tiết tài khoản tiền mặt (111) và tiền gửi ngân hàng (112) cơ quan thuế phát hiện ra việc phát sinh tăng tiền của các khoản này nhưng doanh nghiệp lại “quên” không hạch toán đối ứng tài khoản thu nhập khác (711)...

Ngoài các hành vi gian lận thuế TNDN kể trên, việc gian lận thuế TNDN còn được thực hiện thông qua việc thực hiện không đúng các quy định về ưu đãi thuế. Thuế TNDN là sắc thuế có nhiều trường hợp ưu đãi thuế bao gồm ưu đãi về thuế suất và ưu đãi miễn thuế, giảm thuế có thời hạn. Mặc dù quy định pháp luật thuế TNDN nêu rõ đối tượng, trường hợp, các điều kiện để được hưởng các ưu đãi thuế nói trên, tuy nhiên, trên thực tế có không ít trường hợp doanh nghiệp lợi dụng các quy định về ưu đãi thuế này để kê khai không đúng đối tượng, mức độ được hưởng ưu đãi thuế, gây thất thu thuế TNDN.

Có thể nói, cùng với sự phát triển của nền kinh tế, những hành vi gian lận thuế ngày càng diễn ra phức tạp, phạm vi rộng khắp, quy mô lớn với những thủ đoạn tinh vi. Việc tìm hiểu hành vi gian lận thuế và đề xuất các giải pháp quản lý, kiểm soát đầy đủ, chính xác, đảm bảo sự tuân thủ tối đa của người nộp thuế trong thực hiện nghĩa vụ thuế của mình là thực sự cần thiết trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế hiện nay.