BỘ TÀI CHÍNH	CỘNG HOÀ XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
	Độc lập - Tự do - Hạnh phúc
Số: 609 /BTC-CST V/v thuế GTGT đối với sản phẩm xuất khẩu được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản.	*Hà Nội, ngày 16 tháng 01 năm 2017*

HỎA-TỐC

VĂN PHÒNG UBND TỈNH TÂY NINH
Số: 285
ĐẾN Ngày: 19/1/17
Chuyển: Hồ sơ

Kính gửi:
- Các Bộ: Tư pháp, Công Thương, Xây dựng, Tài nguyên và Môi trường, Kế hoạch và Đầu tư;
- UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương;
- Văn phòng Chính phủ.

Trong thời gian vừa qua, Bộ Tài chính nhận được kiến nghị của một số doanh nghiệp, Hiệp hội đề nghị hướng dẫn chính sách thuế giá trị gia tăng (GTGT) đối với sản phẩm xuất khẩu được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản. Về vấn đề này, Bộ Tài chính xin trao đổi như sau:

1. Về đối tượng phải xác định trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng khi xuất khẩu:

Tại khoản 1 Điều 1 của Luật số 106/2016/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT, Luật thuế TTĐB và Luật quản lý thuế quy định:

"23. Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản phẩm trở lên." thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT.

Quy định tại khoản 1 Điều 1 Luật số 106/2016/QH13 nêu trên nhằm hạn chế xuất khẩu tài nguyên, khoáng sản thô, khuyến khích chế biến sâu tạo giá trị gia tăng lớn ở trong nước.

Để quy định và hướng dẫn chi tiết nội dung này, tại khoản 4 Điều 1 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật quản lý thuế quy định đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng (sửa đổi, bổ sung khoản 11 Điều 3 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013) quy định như sau:

"11. Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến thành sản phẩm khác hoặc đã chế biến thành sản phẩm khác nhưng tổng trị

giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản; sản phẩm xuất khẩu là hàng hóa được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản có tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng chiếm từ 51% giá thành sản xuất sản phẩm trở lên.

Tài nguyên, khoáng sản quy định tại khoản này là tài nguyên, khoáng sản có nguồn gốc trong nước gồm: Khoáng sản kim loại; khoáng sản không kim loại; dầu thô; khí thiên nhiên; khí than.

Trị giá tài nguyên, khoáng sản là giá vốn tài nguyên, khoáng sản đưa vào chế biến; đối với tài nguyên, khoáng sản trực tiếp khai thác là chi phí trực tiếp, gián tiếp khai thác ra tài nguyên, khoáng sản; đối với tài nguyên, khoáng sản mua để chế biến là giá thực tế mua cộng chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến.

Chi phí năng lượng gồm: nhiên liệu, điện năng, nhiệt năng;

Việc xác định trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng căn cứ vào quyết toán năm trước; trường hợp doanh nghiệp mới thành lập chưa có báo cáo quyết toán năm trước thì căn cứ vào phương án đầu tư.

Bộ Tài chính quy định chi tiết khoản này."

Tại khoản 1 Điều 6 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP ngày 18/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật thuế GTGT (đã được sửa đổi bổ sung tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 và Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016) quy định như sau:

"1. Mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, vận tải quốc tế, hàng hóa, dịch vụ thuộc diện không chịu thuế giá trị gia tăng quy định tại Điều 5 Luật thuế giá trị gia tăng và Khoản 1 Điều 1 của Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng khi xuất khẩu, trừ các hàng hóa, dịch vụ quy định tại Điểm đ Khoản này.

...

đ) Các trường hợp không áp dụng mức thuế suất thuế giá trị gia tăng 0% gồm:

...

- Sản phẩm xuất khẩu quy định tại khoản 11 Điều 3 Nghị định này;..."

Kiến nghị của doanh nghiệp:

Một số doanh nghiệp đề nghị hướng dẫn sản phẩm nào khi xuất khẩu thuộc đối tượng phải tính tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng trên giá thành sản phẩm để áp dụng chính sách thuế GTGT cho phù hợp và sản phẩm nào khi xuất khẩu không thuộc đối tượng áp dụng quy định nêu trên, cụ thể một số trường hợp như sau:

- Clinker là sản phẩm được sản xuất từ đá vôi thì khi xuất khẩu có thuộc đối tượng phải tính tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng

không.

- Nguyên liệu sản xuất xi măng là clinker (clinker là sản phẩm được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản) thì xi măng xuất khẩu có thuộc đối tượng phải tính tỷ lệ nêu trên không.

- Thép được sản xuất từ phôi thép (phôi thép là sản phẩm được chế biến từ quặng sắt là tài nguyên, khoáng sản) thì khi thép xuất khẩu thuộc đối tượng áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% hay phải tính tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng.

- Doanh nghiệp sản xuất dây điện (dây điện được sản xuất từ đồng và vỏ nhựa) thì dây điện xuất khẩu thuộc đối tượng áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% hay phải tính tỷ lệ trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng.

Đề xuất hướng dẫn của Bộ Tài chính:

Để bảo đảm thống nhất trong thực hiện, tránh cách hiểu khác nhau, Bộ Tài chính đề xuất nội dung hướng dẫn như sau:

Theo quy định trên *"Sản phẩm được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản"* là những sản phẩm được chế biến trực tiếp từ nguyên liệu là tài nguyên, khoáng sản thì phải xác định trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng năng lượng khi xuất khẩu.

Theo đó, sản phẩm xuất khẩu **không trực tiếp** chế biến từ tài nguyên, khoáng sản thì không phải tính **"tỷ lệ chi phí tài nguyên, khoáng sản, năng lượng"** và được áp dụng thuế suất thuế GTGT là 0% theo quy định.

Ví dụ: Doanh nghiệp xuất khẩu xi măng có quy trình chế biến như sau:

(1) Nguyên liệu đầu vào: Đá vôi, đất sét khai thác -> (2) Nghiền đá vôi, đất sét -> (3) Nghiền bột liệu -> (4) Nung, nghiền clinker -> (5) Xi măng (Nghiền clinker với một số chất phụ gia: thạch cao, đá vôi, bazalt,...) -> (6) Đóng xi măng bao.

Theo qui trình chế biến clinker và xi măng nêu trên, Bộ Tài chính thấy rằng:

- Trường hợp doanh nghiệp sản xuất mặt hàng clinker thì mặt hàng clinker là sản phẩm được chế biến từ tài nguyên, khoáng sản nên khi xuất khẩu thuộc đối tượng phải tính tỷ lệ tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm. Trường hợp, tỷ lệ tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm từ 51% trở lên thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT; trường hợp tỷ lệ tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm dưới 51% thuộc đối tượng áp dụng thuế GTGT thuế suất 0% nếu đáp ứng các điều kiện về hóa đơn, chứng từ theo quy định.

Việc xác định tỷ lệ tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm thực hiện theo quy định nêu trên.

- Trường hợp doanh nghiệp mua mặt hàng clinker (là sản phẩm khác, không phải là tài nguyên, khoáng sản) để sản xuất xi măng xuất khẩu thì xi

măng xuất khẩu thuộc đối tượng được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0%. Do vậy, trường hợp doanh nghiệp sản xuất mặt hàng xi măng thì xi măng được chế biến từ clinker, không phải là sản phẩm được chế biến trực tiếp từ tài nguyên, khoáng sản nên khi xuất khẩu không thuộc đối tượng phải tính tỷ lệ tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng với chi phí năng lượng trên giá thành sản xuất sản phẩm, được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% nếu đáp ứng các điều kiện về hóa đơn, chứng từ theo quy định.

- Theo nguyên tắc trên thì sản phẩm thép xuất khẩu được áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% và không phải tính trị giá tài nguyên, khoáng sản, chi phí năng lượng để sản xuất ra các sản phẩm thép vì nguyên liệu sản xuất thép là phôi thép (không phải là tài nguyên, khoáng sản).

2. Về việc xác định giá thực tế mua của tài nguyên, khoáng sản:

Tại khoản 4 Điều 1 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016 của Chính phủ quy định như sau:

"...Trị giá tài nguyên, khoáng sản là giá vốn tài nguyên, khoáng sản đưa vào chế biến; đối với tài nguyên, khoáng sản trực tiếp khai thác là chi phí trực tiếp, gián tiếp khai thác ra tài nguyên, khoáng sản; đối với tài nguyên, khoáng sản mua <u>để chế biến là giá thực tế mua cộng chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến.</u>"

Kiến nghị của doanh nghiệp:

Một số doanh nghiệp khác đề nghị không tính chi phí vận chuyển tài nguyên, khoáng sản vào trị giá tài nguyên, khoáng sản khi xác định tỷ trọng trị giá tài nguyên, khoáng sản và chi phí năng lượng trên giá thành sản phẩm theo quy định tại Nghị định số 100/2016/NĐ-CP ngày 01/7/2016 của Chính phủ, cụ thể: Các doanh nghiệp có các nhà máy sản xuất chế biến sản phẩm bột Carbonate Canxi đặt ở các vị trí địa lý khác nhau nên chi phí vận chuyển này không giống nhau giữa các doanh nghiệp. Các doanh nghiệp có dây chuyền sản xuất như nhau, sản phẩm đầu ra cho chất lượng như nhau nhưng nếu có địa điểm sản xuất ở gần điểm mỏ khai thác lại có chi phí vận chuyển thấp thì tỷ trọng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng đạt dưới 51% và sản phẩm thuộc đối tượng áp dụng thuế suất thuế GTGT 0% khi xuất khẩu. Ngược lại, đối với doanh nghiệp xa mỏ lại có chi phí vận chuyển cao (chiếm khoảng 15% giá thành) thì tỷ trọng trị giá tài nguyên, khoáng sản cộng chi phí năng lượng đạt trên 51% nên thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT khi xuất khẩu. Như vậy sẽ tạo ra sự cạnh tranh không bình đẳng giữa các doanh nghiệp. Do vậy, các doanh nghiệp đề nghị không đưa chi phí vận chuyển tài nguyên, khoáng sản vào tính trị giá tài nguyên, khoáng sản để xác định tỷ lệ 51%.

Đề xuất hướng dẫn của Bộ Tài chính:

Qua nghiên cứu, Bộ Tài chính thấy rằng: Đối với trường hợp doanh nghiệp trực tiếp khai thác thì trị giá tài nguyên, khoáng sản đưa vào chế biến <u>không tính</u> chi phí bán hàng và lợi nhuận của của doanh nghiệp trực tiếp khai thác xuất khẩu. Đối với trường hợp mua tài nguyên, khoáng sản thì trị giá tài nguyên,

khoáng sản được tính là giá mua (giá này đã có chi phí bán hàng và lợi nhuận (nếu có) của người bán). Do vậy, nếu tính thêm cả chi phí vận chuyển của tài nguyên, khoáng sản mua vào sẽ không bảo đảm công bằng với trường hợp trực tiếp khai thác. Đồng thời, tạo ra sự cạnh tranh không bình đẳng giữa các doanh nghiệp cùng mua một nguồn tài nguyên, khoáng sản để chế biến ra cùng một sản phẩm xuất khẩu nhưng doanh nghiệp có nhà máy chế biến ở xa mỏ thì có chi phí vận chuyển lớn hơn doanh nghiệp có nhà máy ở gần mỏ (có một số trường hợp thì chi phí vận chuyển trong cơ cấu giá quá lớn vận chuyển đất, cát, đá có trường hợp gấp đôi, gấp 3 giá mua tài nguyên tại nơi khai thác).

Do vậy, để phù hợp với thực tế và phù hợp với quy định khoản 4 Điều 1 Nghị định số 100/2016/NĐ-CP thì quy định "*Giá thực tế mua cộng chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến*" được hiểu là giá mua ghi trên hóa đơn của tài nguyên, khoáng sản mua vào và *chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến* là các chi phí phát sinh tại doanh nghiệp trong quá trình tiếp tục chia thành nhiều công đoạn để chế biến tài nguyên, khoáng sản (nếu có) như: chi phí sàng, tuyển, chi phí để nâng cao hàm lượng trước khi đưa tài nguyên, khoáng sản vào để sản xuất ra sản phẩm xuất khẩu. Do vậy, các chi phí này không bao gồm chi phí vận chuyển từ nơi khai thác về nhà máy.

Tuy nhiên, có ý kiến cho rằng, "*Giá thực tế mua cộng chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến*" được hiểu *là giá mua ghi trên hóa đơn* và *chi phí đưa tài nguyên, khoáng sản vào chế biến* là các chi phí để chế biến tài nguyên, khoáng sản (nếu có) như: chi phí vận chuyển từ nơi khai thác đến nơi sản xuất, chi phí sàng, tuyển, chi phí để nâng cao hàm lượng trước khi đưa tài nguyên, khoáng sản vào để sản xuất ra sản phẩm xuất khẩu.

Do còn có cách hiểu khác nhau trong việc xác định đối tượng phải tính tổng trị giá tài nguyên, khoáng sản, năng lượng và giá thực tế mua tài nguyên, khoáng sản để chế biến nên Bộ Tài chính đề nghị Quý đơn vị có ý kiến tham gia để Bộ Tài chính tổng hợp báo cáo Thủ tướng Chính phủ trước khi ban hành Thông tư hướng dẫn.

Ý kiến tham gia xin gửi về Bộ Tài chính trước ngày 07/02/2017. File mềm xin gửi cho chị Trần Thị Nguyệt Tú theo địa chỉ tranthinguyettu@mof.gov.vn, số điện thoại 04.22202828, máy lẻ 5111.

Bộ Tài chính trân trọng cảm ơn sự phối hợp công tác của Quý đơn vị./.

Nơi nhận:
- Như trên;
- Bộ trưởng (để b/cáo);
- Vụ PC, TCT, TCHQ;
- Lưu: VT, CST(806)

KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG

Đỗ Hoàng Anh Tuấn