

GIÁO TRÌNH  
LUẬT THUẾ VIỆT NAM

**394-2018/CXBIPH/54-188/CAND**

**TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI**

**GIÁO TRÌNH  
LUẬT THUẾ VIỆT NAM**

*(Tái bản lần thứ 11 có sửa đổi, bổ sung)*

**NHÀ XUẤT BẢN CÔNG AN NHÂN DÂN  
HÀ NỘI - 2018**

**Chủ biên**  
**PGS.TS. PHẠM THỊ GIANG THU**

**Tập thể tác giả**

PGS.TS. PHẠM THỊ GIANG THU	Chương I, IV
TS. NGUYỄN VĂN TUYẾN	Chương II, VIII
PGS.TS. NGUYỄN THỊ ÁNH VÂN	Chương III, VI
TS. VŨ VĂN CƯƠNG	Chương V
TS. VŨ VĂN CƯƠNG	Chương VII
PGS.TS. PHẠM THỊ GIANG THU	

## CHƯƠNG V

# PHÁP LUẬT THUẾ THU NHẬP

### I. KHÁI NIỆM CHUNG VỀ THUẾ THU NHẬP

#### 1. Cơ sở ra đời thuế thu nhập

Thuế thu nhập là tên gọi để chỉ những sắc thuế lấy thuế thu nhập làm đối tượng tính thuế. Trong hệ thống thuế ở các nước, thuế thu nhập là một loại thuế quan trọng được áp dụng phổ biến ở các nước có nền kinh tế thị trường phát triển. Sự ra đời của thuế thu nhập bắt nguồn từ các lí do chính sau:

*Thứ nhất*, xuất phát từ yêu cầu thực hiện chức năng tái phân phối thu nhập đảm bảo công bằng xã hội. Bởi vì, trong nền kinh tế thị trường, việc phân phối thu nhập chủ yếu thông qua cơ chế thị trường, đó là khả năng lao động, chất lượng lao động và sức mạnh về tư liệu sản xuất, tài sản, tiền vốn và một số yếu tố khác. Ai có được nhiều những yếu tố trên sẽ có ưu thế chiếm phần thu nhập nhiều hơn. Sự phân phối mang tính kinh tế này tất yếu dẫn đến sự phân cực giàu nghèo. Vì nhiều lý do khác nhau dẫn đến thu nhập ở mỗi tổ chức, cá nhân là không thể đồng đều trong khi đó những nhu cầu sống tối thiểu thì lại như nhau. Những người nghèo cần có lượng thu nhập nhất định để mưu sinh, Nhà nước cần thiết phải đáp ứng một

phần nguyệt vọng chính đáng ấy. Thuế thu nhập chính là một trong những công cụ để Nhà nước thực hiện mong muốn đó. Hơn nữa, người có nhiều thu nhập (thu nhập cao) cũng nhờ vào xã hội mà họ có được.

*Thứ hai*, sự ra đời của thuế thu nhập còn bắt nguồn từ nhu cầu tài chính của Nhà nước, Nhà nước nào cũng cần có nguồn tài chính để đáp ứng nhu cầu chi tiêu, cùng với xu thế phát triển kinh tế xã hội, khả năng mang lại thu nhập cho mỗi người ngày càng cao, Nhà nước tìm thấy khả năng huy động nguồn tài chính to lớn cho mình thông qua thuế thu nhập.

*Thứ ba*, thuế thu nhập là công cụ để Nhà nước quản lí và điều tiết các hoạt động kinh tế-xã hội. Ở các quốc gia, Nhà nước ngày càng đóng vai trò quan trọng trong quá trình điều tiết các mặt hoạt động kinh tế, xã hội của cộng đồng. Thuế thu nhập là công cụ quan trọng góp phần thực hiện chức năng đó. Thu nhập của mỗi cá nhân, tổ chức hay một quốc gia là chỉ tiêu quan trọng quyết định vấn đề tích luỹ, đầu tư, tiết kiệm, tiêu dùng và vấn đề phân bổ nguồn lực trong xã hội. Thông qua việc đánh thuế vào thu nhập với những cách thức khác nhau Nhà nước thực hiện chức năng điều tiết của mình.

## **2. Bản chất và đặc điểm của thuế thu nhập**

Thuế thu nhập là loại thuế trực thu, đánh vào thu nhập của các tổ chức kinh doanh và các cá nhân có thu nhập phát sinh từng lần hoặc trong một khoảng thời gian xác định từ một số nguồn nhất định.

Thuế thu nhập phân biệt với các loại thuế khác ở một số đặc điểm sau:

*Thứ nhất*, thuế thu nhập có đối tượng đánh thuế là thu nhập.

Trong hệ thống thuế của các nước, bất kì loại thuế nào suy cho cùng cũng đều lấy từ thu nhập của dân cư trong xã hội để tập trung vào quỹ ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, không phải loại thuế nào cũng là thuế thu nhập. Thuế thu nhập khác với thuế tiêu dùng, thuế tài sản ở chỗ: Thuế thu nhập là loại thuế trực thu đánh trực tiếp vào thu nhập của các tổ chức, cá nhân khi có thu nhập chịu thuế phát sinh. Đối với thuế tiêu dùng là loại thuế gián thu đánh vào việc sử dụng thu nhập của người dân, thông qua việc người dân sử dụng thu nhập để mua hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng, phần thu nhập mà Nhà nước lấy đi của họ được cộng vào trong giá bán hàng hoá, dịch vụ. Vì thế, người chịu thuế, người nộp thuế là không đồng nhất (người tiêu dùng là người chịu thuế, người kinh doanh bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ là người nộp thuế). Đối với thuế tài sản là loại thuế đánh vào thu nhập tích lũy đã được vật hoá dưới dạng tài sản của tổ chức, cá nhân trong xã hội. Về bản chất, thuế tài sản cũng là thuế trực thu nhưng có đối tượng đánh thuế là tài sản. Mặc dù, tài sản và thu nhập đều là của cải của một chủ thể có được nhờ những nguồn lợi thu được từ các hoạt động kinh tế. Tuy nhiên, giữa chúng cũng có sự khác nhau, cụ thể: Tài sản là khối lượng của cải của một chủ thể ở một thời điểm nào đó, còn thu nhập là số của cải thu được của một chủ thể trong khoảng thời gian nhất định (một tháng hoặc một năm). Như vậy, thu nhập của một thời kì sẽ không bao gồm tài sản ở thời kì trước, còn tài sản lúc cuối kì thì bao gồm tất cả các thu nhập của các kì trước đó cộng lại. Vì vậy, khái niệm tài sản phải gắn với yếu tố thời điểm, còn khái niệm thu nhập gắn với yếu tố khoảng thời gian nhất định.

Trên phương diện lí thuyết thì Nhà nước chỉ cần đánh thuế thu nhập là đủ nhưng nếu chỉ đánh thuế thu nhập thì mức thuế suất sẽ rất cao, dẫn đến việc cản trở các hoạt động tạo ra thu nhập, tạo ra cảm giác bế ngoài về việc đánh thuế cao vào thu nhập sẽ là sự thiếu công bằng. Hơn nữa, nếu chỉ đánh thuế vào thu nhập thì khả năng rủi ro về thất thu thuế sẽ cao, đặc biệt là ở những quốc gia mà diện tích thuế thu nhập còn hạn hẹp, trình độ quản lý thuế còn hạn chế. Việc đánh thuế dưới các dạng khác nhau trong quá trình sử dụng, tích lũy thu nhập của người dân sẽ tạo điều kiện giảm bớt mức thuế đánh trực tiếp vào thu nhập. Ngoài ra, việc đánh các loại thuế khác cho phép động viên thêm phần thu nhập chưa bị đánh thuế và cả phần thu nhập đã trốn hoặc tránh thuế, hạn chế được tác động tiêu cực của thuế thu nhập gây ra. Thực tế cho thấy không có một loại thuế đơn lẻ nào có khả năng đồng thời đáp ứng được các mục tiêu công bằng, hiệu quả và không có ảnh hưởng nhất định đối với nền kinh tế. Chính vì vậy, các quốc gia đều sử dụng một hệ thống thuế gồm nhiều loại thuế khác nhau để bổ sung, hỗ trợ nhau trong việc đáp ứng các mục tiêu chung của cả hệ thống chính sách thuế là điều chỉnh hợp lý mối quan hệ giữa thu nhập, tiêu dùng, đầu tư và tiết kiệm trong xã hội, đáp ứng được yêu cầu tăng thu cho ngân sách nhà nước một cách hợp lý, không kèm hâm sản xuất kinh doanh, không làm nhụt chí làm giàu chính đáng và khả năng mua sắm, tích lũy tài sản của các tầng lớp dân cư.

Do thuế thu nhập có đối tượng đánh thuế là thu nhập phát sinh, vì thế, một trong nội dung quan trọng trong chính sách thuế thu nhập là phải xác định được thu nhập chịu thuế.

Khái niệm “thu nhập” hiện nay chưa được định nghĩa một cách chính thức và còn có nhiều cách hiểu khác nhau. Thông thường các nhà nghiên cứu kinh tế, pháp lý không đưa định nghĩa tổng quát mà họ thường chỉ liệt kê các khoản được gọi là thu nhập của các tổ chức, cá nhân.

Trong nền kinh tế thị trường, các khoản thu nhập của tổ chức, cá nhân rất đa dạng. Nếu căn cứ vào hoạt động hoặc giao dịch làm phát sinh thu nhập thì thu nhập sẽ gồm: thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ; thu nhập từ lao động; thu nhập từ tài sản, tiền vốn; thu nhập từ thừa kế, biếu, tặng, cho; thu nhập từ bản quyền, nhuận bút; thu nhập từ chuyển giao công nghệ, sáng kiến cải tiến kỹ thuật, nhãn hiệu hàng hoá; thu nhập do được bồi thường; thu nhập do trúng xổ số, khuyến mại; thu nhập do xã hội dành cho như: học bổng, trợ cấp thất nghiệp, trợ cấp cho các đối tượng chính sách, ưu đãi xã hội và các khoản thu nhập khác.

Nếu căn cứ vào tiêu chí khác nhau của thu nhập thì thu nhập được phân chia thành thu nhập thường xuyên và thu nhập không thường xuyên; thu nhập hợp pháp và thu nhập bất hợp pháp; thu nhập thực tế đã phát sinh và thu nhập tiềm năng; thu nhập có tính phổ biến và thu nhập không có tính phổ biến; thu nhập mà Nhà nước kiểm soát được và thu nhập mà Nhà nước chưa kiểm soát được; thu nhập của tổ chức và thu nhập cá nhân; thu nhập trong nước (thu nhập phát sinh trong phạm vi lãnh thổ quốc gia) và thu nhập ở nước ngoài (thu nhập ngoài phạm vi lãnh thổ)...

Các loại thu nhập kể trên không phải khoản thu nhập nào cũng là thu nhập chịu thuế mà chỉ có một số khoản thu nhập

đáp ứng những điều kiện nhất định mới là thu nhập chịu thuế.

Pháp luật thuế thu nhập ở các nước nói chung đều quy định các khoản thu nhập chịu thuế làm cơ sở cho việc đánh thuế thu nhập. Thông thường thu nhập chịu thuế phải là những khoản thu nhập hợp pháp, đã thực tế phát sinh, có tính phổ biến và Nhà nước có thể kiểm soát được. Có như vậy, pháp luật thuế thu nhập mới bảo đảm tính khả thi, bảo đảm tính công bằng cho các đối tượng nộp thuế, bảo đảm nguồn thu ổn định cho ngân sách nhà nước... Tuy nhiên, các khoản thu nhập chịu thuế được pháp luật quy định không hoàn toàn giống nhau ở các nước. Điều này được giải thích bởi các lí do sau:

+ Mỗi quốc gia có thể khẳng định quyền đánh thuế của mình dựa trên nguyên tắc đánh thuế thu nhập nhất định. Hiện nay, trên thế giới có ba nguyên tắc đánh thuế thu nhập chủ yếu đó là: đánh thuế theo quốc tịch; đánh thuế theo phạm vi lãnh thổ (đánh thuế dựa vào nguồn phát sinh thu nhập); đánh thuế theo yếu tố cư trú của đối tượng nộp thuế. Mỗi quốc gia có thể sử dụng một hoặc hai hoặc cả ba nguyên tắc đánh thuế thu nhập nêu trên. Chính vì có nguyên tắc đánh thuế thu nhập khác nhau nên việc quy định các khoản thu nhập chịu thuế có mức độ rộng hẹp khác nhau.

+ Do thuế thu nhập được tính trên cơ sở thu nhập phát sinh. Để thu được thuế thu nhập thì Nhà nước phải quản lý và kiểm soát được các khoản thu nhập phát sinh của đối tượng nộp thuế. Như vậy, do trình độ, năng lực kiểm soát, quản lý thu thuế của mỗi nhà nước là khác nhau dẫn đến việc quy định các khoản thu nhập chịu thuế ở mỗi nước là khác nhau.

+ Xuất phát từ thực trạng kinh tế xã hội và những chính sách phát triển kinh tế xã hội mà quốc gia đó theo đuổi.

+ Mức độ hội nhập kinh tế quốc tế của mỗi quốc gia cũng ảnh hưởng đến việc xác định các khoản thu nhập chịu thuế trong thuế thu nhập của quốc gia đó...

*Thứ hai*, thuế thu nhập là thuế trực thu, ngoài mục tiêu tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước, nó còn có mục tiêu điều tiết kinh tế, điều hoà thu nhập xã hội nên thường gắn liền với chính sách kinh tế xã hội của nhà nước. Bởi vậy, pháp luật thuế thu nhập ở các nước thường có những quy định về chế độ ưu đãi, miễn, giảm thuế để bảo đảm chức năng khuyến khích của thuế thu nhập hoặc thực hiện việc áp dụng đánh thuế theo biểu thuế luỹ tiến từng phần đối với một số khoản thu nhập chịu thuế để thực hiện các mục tiêu điều tiết.

*Thứ ba*, thuế thu nhập là một loại thuế phức tạp có tính ổn định không cao, việc quản lý thuế, thu thuế tương đối khó khăn, chi phí quản lý thuế thường lớn hơn so với các loại thuế khác. Đối với thuế thu nhập, ngoài việc xác định các khoản thu nhập chịu thuế còn phải xác định nguồn gốc thu nhập, địa điểm phát sinh thu nhập, thời hạn cư trú của chủ sở hữu thu nhập, tính ổn định của thu nhập... Trong phần xác định thu nhập chịu thuế, phải xác định được các khoản khấu trừ hợp lý để tiến hành khấu trừ khi tính thuế nhằm đảm bảo mục tiêu công bằng và khuyến khích đối với đối tượng nộp thuế.

*Thứ tư*, nguồn luật điều chỉnh quan hệ thuế thu nhập bao gồm các văn bản pháp luật quốc gia và cả luật quốc tế. Bởi thuế thu nhập là thuế trực thu nên nó là đối tượng được điều chỉnh bởi hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

### 3. Các loại thuế thu nhập

Trong hệ thống luật thực định về thuế ở các nước, thuế thu nhập được phân chia thành hai loại là thuế thu nhập công ty và thuế thu nhập cá nhân. Việc phân chia thuế thu nhập thành hai loại thuế nêu trên là căn cứ vào đối tượng nộp thuế thu nhập. Ở Việt Nam, thuế thu nhập cũng được phân chia thành hai loại là thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân. Cách phân chia thuế thu nhập của Việt Nam hiện nay cơ bản giống các nước khác dựa vào tiêu chí đối tượng nộp thuế thu nhập để phân chia.

#### - Thuế thu nhập công ty

Thuế thu nhập công ty là loại thuế trực thu đánh vào thu nhập của cơ sở kinh doanh trong kỳ tính thuế. Tuy nhiên, luật các nước không có sự đồng nhất trong việc xác định phạm vi đối tượng nộp thuế. Chẳng hạn, Luật thuế thu nhập công ty của Thụy Điển quy định: “*Các công ty, các chủ thể kinh doanh có số vốn từ 50.000 Curon trở lên và có lao động làm thuê thì được coi là đối tượng nộp thuế thu nhập công ty*”. Còn Bộ luật thuế thu nhập của Thái Lan quy định: “*đối tượng nộp thuế thu nhập công ty chỉ bao gồm các công ty và các tổ chức hùn vốn có tư cách pháp nhân*”. Pháp luật Mỹ, Nhật cũng quy định chủ thể kinh doanh là các tổ chức kinh tế thì phải nộp thuế thu nhập công ty”. Pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam quy định đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là các tổ chức kinh doanh có thu nhập. Như vậy, ở Việt Nam hiện nay, cá nhân kinh doanh, hộ gia đình có thu nhập từ kinh doanh cũng không còn là đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp.

Pháp luật thuế thu nhập của các nước thường sử dụng dấu hiệu “cư trú” hay “không cư trú” làm căn cứ xác định các khoản thu nhập chịu thuế. Đối tượng cư trú phải nộp thuế với mọi khoản thu nhập chịu thuế phát sinh ở cả trong và ngoài nước. Còn đối tượng không cư trú chỉ phải nộp thuế với khoản thu nhập phát sinh ở nước sở tại. Tuy nhiên, cách xác định đối tượng cư trú ở các nước cũng khác nhau. Chẳng hạn, pháp luật Thái Lan, Indonesia quy định doanh nghiệp được coi là cư trú là doanh nghiệp được thành lập hay hợp nhất tại các nước đó. Pháp luật của Singapore, Malaysia, Brunei quy định đối tượng cư trú là đối tượng đóng vai trò quản lý, điều hành đối với toàn bộ hoạt động của đối tượng nộp thuế. Pháp luật Mỹ, Nhật quy định một công ty được coi là cư trú nếu công ty được thành lập ở nước đó. Trong đó, pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam quy định đối tượng cư trú rộng hơn quy định của các nước khác, cụ thể: Các tổ chức kinh doanh được coi là đối tượng cư trú theo các tiêu chuẩn là hoặc thành lập hoặc đăng ký kinh doanh tại Việt Nam hoặc có trụ sở đặt tại Việt Nam đóng vai trò thực tế điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh.

Thuế thu nhập công ty ở các nước đều được tính trên thu nhập chịu thuế trong một khoảng thời gian xác định là năm tài chính. Thu nhập chịu thuế được tính trên cơ sở là doanh thu trừ chi phí hợp lý cộng với các khoản thu nhập khác. Đa số các nước đều áp dụng thuế suất thuế thu nhập công ty theo tỉ lệ phần trăm cố định để đảm bảo công bằng và thuận lợi trong công tác quản lý thu nộp thuế. Đồng thời, thuế thu nhập công ty ở các nước đều có quy định về chế độ ưu đãi thuế, miễn giảm thuế. Tuy nhiên, do chính sách, chiến lược phát triển kinh tế-xã

hội của từng quốc gia là khác nhau và các nước có sự quy định khác nhau về ưu đãi thuế cho ngành nghề, lĩnh vực đầu tư. Ở Việt Nam, thuế thu nhập doanh nghiệp cũng có quy định về sự ưu đãi về thuế như quy định mức thuế suất ưu đãi, quy định về các trường hợp được miễn, giảm thuế cho các ngành nghề, lĩnh vực, địa bàn khuyến khích đầu tư theo chủ trương phát triển kinh tế-xã hội của Đảng và Nhà nước.

Thuế thu nhập công ty tác động tới nhiều nhân tố trong xã hội. Thuế thu nhập công ty tác động tới sự phân phôi thu nhập, tiền lương, tác động để khả năng khai thác thu hút vốn đầu tư, tác động tới việc di chuyển vốn và có thể làm thay đổi cơ cấu nền kinh tế... Do tác động của thuế thu nhập công ty rất lớn nên việc xây dựng pháp luật về thuế thu nhập hoàn thiện là điều mà tất cả các nước đều hướng tới.

#### *- Thuế thu nhập cá nhân*

Thuế thu nhập cá nhân là loại thuế trực thu đánh vào thu nhập thực nhận của các cá nhân trong một năm, từng tháng hoặc từng lần. Chính vì thế thuế thu nhập cá nhân mang một số đặc điểm sau:

- Có diện đánh thuế rộng là tất cả các cá nhân có thu nhập chịu thuế.
- Thuế thu nhập cá nhân luôn gắn với chính sách xã hội của mỗi quốc gia.
- Việc đánh thuế thu nhập cá nhân thường áp dụng theo nguyên tắc lũy tiến từng phần.

Thuế thu nhập cá nhân lần đầu tiên ra đời ở Anh (1841) sau đến Nhật (1887), Đức (1889), Mỹ (1913) và Mỹ trở thành quốc

gia có tỉ suất thuế thu nhập cá nhân lớn nhất thế giới chiếm tới 35 - 60% tổng thu từ thuế vào ngân sách nhà nước. Trung Quốc, thuế thu nhập cá nhân ra đời từ năm 1914 nhưng đến tận năm 1955 mới trở thành một sắc thuế độc lập. Ở Pháp, thuế thu nhập cá nhân ra đời năm 1916, Liên Xô năm 1922, Hàn Quốc năm 1974 và cho đến nay theo thống kê của ERNST & YOUNG tại “The global Executive” tính đến ngày 15/9/2001 thế giới có 136 nước áp dụng thuế thu nhập cá nhân.

Thuế thu nhập cá nhân được tính theo hai phương pháp chính sau:

- Phương pháp tính thuế theo từng hộ gia đình, phương pháp này được áp dụng ở Pháp, Hà Lan... Với phương pháp tính thuế này, bảo đảm tính công bằng xã hội cao hơn nhưng phức tạp bởi hộ gia đình phải mở sổ sách kê toán theo dõi nguồn thu nhập của các thành viên trong gia đình. Do tính phức tạp của phương pháp này nên có rất ít nước áp dụng.

- Phương pháp tính thuế thu nhập đối với từng cá nhân, phương pháp tính thuế này được áp dụng phổ biến ở Anh, Nhật, Thụy Điển, các nước châu Phi, Hungary... Ưu điểm của phương pháp này là đơn giản, dễ làm, đảm bảo nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, phương pháp tính thuế này có điểm hạn chế là chưa đảm bảo yêu cầu phân phối lại thu nhập quốc dân qua thuế sao cho có hiệu quả và đáp ứng yêu cầu đảm bảo công bằng xã hội, nhất là các cá nhân có người ăn theo.

Đa số các nước đều áp dụng đánh thuế theo tiêu thức nơi cư trú nhưng ở mỗi nước lại có những định nghĩa khác nhau.

Nhiều nước quy định cá nhân cư trú là người sống thường xuyên từ 183 ngày trở lên trong một năm ở một nước. Một số nước khác lại quy định cụ thể hơn. Chẳng hạn ở Pháp, một người được coi là cư trú tại Pháp nếu coi Pháp là nơi ở chính, hành nghề chính hay có các trung tâm quyền lợi đặt tại Pháp hoặc thường xuyên có mặt ở Pháp trên 6 tháng trong 1 năm hoặc Pháp là nơi mang lại phần lớn thu nhập. Ở Nhật, pháp luật quy định cụ thể ba trường hợp là: cư trú thường xuyên (là người định cư thường xuyên ở Nhật được đánh thuế đối với mọi nguồn thu nhập nhưng phải thường trú ở Nhật từ 5 năm trở lên); cư trú không thường xuyên (là người không có ý định cư trú thường xuyên tại Nhật nhưng có thường trú ở Nhật từ 1-5 năm, thuế sẽ đánh vào nguồn thu nhập có phát sinh tại Nhật); đối tượng không cư trú (là người không có nơi định cư hoặc sống ở Nhật dưới một năm phải có hợp đồng lao động hoặc giấy tờ khác chứng minh) thì không phải nộp thuế thu nhập. Ở Mỹ, cá nhân cư trú là công dân Mỹ và những người sinh sống ở Mỹ tối thiểu là 330 ngày đêm. Ở Hồng Kông thì không phân biệt theo cư trú, mọi người sống ở Hồng Kông đều phải nộp thuế thu nhập đối với các khoản thuế thu nhập phát sinh ở Hồng Kông.

Ở Việt Nam cá nhân cư trú là người đáp ứng một trong các điều kiện: Có mặt tại Việt Nam từ 183 ngày trở lên tính trong một năm dương lịch hoặc tính theo 12 tháng liên tục kể từ ngày đầu tiên có mặt tại Việt Nam hoặc có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam, bao gồm có nơi ở đăng ký thường trú hoặc có nhà thuê để ở tại Việt Nam theo hợp đồng thuê có thời hạn. Cá nhân không cư trú là người không đáp ứng điều kiện trên.

Về miễn, giảm thuế thu nhập cá nhân, các nước cũng có quy định về vấn đề này tùy theo trình độ phát triển kinh tế-xã hội của từng quốc gia. Ví dụ như Mỹ quy định “suất miễn giảm thu nhập” cho người nộp thuế có người ăn theo. Người nộp thuế trong trường hợp này phải chứng minh được rằng mình phải cung cấp quá nửa sự hỗ trợ cho cá nhân ăn theo thì sẽ được miễn thu 2.350 USD/năm. Mức này được xác định theo tỉ lệ lạm phát từng năm có sự điều chỉnh.

Thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam hiện nay có nhiều điểm tương đồng với pháp luật thuế thu nhập cá nhân ở nước khác. Chẳng hạn, pháp luật thuế thu nhập cá nhân lấy tiêu chí là “nơi cư trú” để xác định đối tượng nộp thuế.

Xét dưới góc độ kinh tế, thuế thu nhập cá nhân thay đổi không ảnh hưởng sâu sắc tới việc thay đổi cơ cấu kinh tế. Nhưng cũng có thể thấy được rằng thuế thu nhập cá nhân là loại thuế phức tạp, có diện đánh thuế rộng, khi tính toán phải xét tới gia cảnh của người nộp thuế và các chính sách xã hội có liên quan.

## II. NỘI DUNG PHÁP LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

### 1. Khái quát về pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam

Ở Việt Nam, trước năm 1990 có một loại thuế đánh vào thu nhập của các cơ sở sản xuất, kinh doanh gọi là thuế lợi tức. Thuế này chỉ áp dụng cho kinh tế ngoài quốc doanh còn các doanh nghiệp quốc doanh thì áp dụng chế độ trích nộp lợi nhuận. Kể từ sau năm 1990, Nhà nước ta thực hiện công cuộc

cải cách căn bản hệ thống chính sách thuế và Luật thuế lợi tức mới được ban hành để áp dụng thống nhất đối với tất cả các tổ chức, cá nhân kinh doanh thuộc mọi thành phần kinh tế có thu nhập thu được từ hoạt động kinh doanh trong phạm vi lãnh thổ Việt Nam. Trải qua quá trình áp dụng trong thực tiễn, Luật thuế lợi tức đã thu được nhiều kết quả hơn so với chế độ thuế cũ. Song bên cạnh đó, do tình hình kinh tế xã hội luôn có những bước phát triển mới, Luật thuế lợi tức đã ngày càng bộc lộ nhiều hạn chế và gây ảnh hưởng tiêu cực không nhỏ đến tiến trình phát triển của nền kinh tế nước ta. Cụ thể:

- Về tên gọi “thuế lợi tức” không phản ánh đầy đủ nội dung kinh tế của thuế này;

- Phạm vi điều chỉnh của Luật thuế lợi tức còn hạn hẹp, không bao quát hết mọi loại hình kinh doanh, mọi loại thu nhập đã và đang phát sinh trong hoạt động kinh doanh trong nền kinh tế thị trường.

- Mức động viên thu nhập của các cơ sở sản xuất, kinh doanh vào ngân sách nhà nước còn nhiều bất hợp lý như mức thuế suất áp dụng còn quá cao, quá chênh lệch giữa các ngành nghề, điều đó không chỉ hạn chế doanh nghiệp tích luỹ tái đầu tư mà còn gây khó khăn, phức tạp cho công tác quản lý, thu nộp thuế đồng thời tạo ra kẽ hở cho tham nhũng tiêu cực phát sinh, phát triển. Đặc biệt trong Luật thuế lợi tức, thuế suất áp dụng còn khác biệt quá lớn giữa doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, gây ra sự bất bình đẳng lớn trong kinh doanh, trong cạnh tranh, không khuyến khích các nhà đầu tư trong nước tăng tích luỹ để tái đầu tư mà còn tạo ra tâm lí cho các doanh nghiệp trong nước luôn tìm cách để tránh

thuế. Việc dành quá nhiều sự ưu đãi về thuế cho nhà đầu tư nước ngoài không những không gây hứng thú cho họ mà làm cho họ hoài nghi về môi trường đầu tư ở Việt Nam.

- Nhiều quy định trong Luật thuế lợi tức không còn phù hợp như một số quy định về chi phí hợp lý, hợp lệ hoặc quy định về miễn giảm thuế lợi tức...

Để khắc phục những nhược điểm cơ bản của Luật thuế lợi tức, để bảo đảm sự phù hợp với sự phát triển kinh tế xã hội của nước ta trong giai đoạn mới, ngày 10/05/1997 Quốc hội nước Cộng hòa XHCN Việt Nam thông qua Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thay thế cho Luật thuế lợi tức kể từ ngày 01/01/1999. Việc ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thay cho Luật thuế lợi tức nhằm thực hiện các mục tiêu và bảo đảm các yêu cầu sau:

- Phải bao quát và điều tiết tất cả các khoản thu nhập của các cơ sở kinh doanh đã, đang và sẽ phát sinh trong nền kinh tế thị trường.

- Khuyến khích và thu hút vốn đầu tư trong và ngoài nước thông qua chế độ ưu đãi về thuế suất, miễn giảm thuế.

- Từng bước thu hẹp sự phân biệt giữa đầu tư nước ngoài với đầu tư trong nước, giữa doanh nghiệp nhà nước với doanh nghiệp ngoài quốc doanh, đảm bảo sự bình đẳng trong kinh doanh, phù hợp với chủ trương phát triển nền kinh tế hàng hoá nhiều thành phần mà Đảng ta đã đề ra.

- Hệ thống hoá tất cả những quy định ưu đãi về thuế cho các nhà đầu tư được quy định trong các luật khác nhau như: Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Bộ luật lao động, Luật

khuyến khích đầu tư trong nước, Luật thuế lợi tức... nhằm khắc phục tình trạng tản mạn, chồng chéo đồng thời đảm bảo được sự rõ ràng, thống nhất trong việc thực hiện các chế độ ưu đãi thuế.

Ngoài ra, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp được ban hành để thay thế Luật thuế lợi tức còn nhằm phù hợp với định hướng cải cách bước hai hệ thống chính sách thuế ở nước ta, tạo điều kiện mở rộng hợp tác với các nước trong khu vực và trên thế giới nhằm phát triển kinh tế trong nước.

Sau 4 năm thực hiện Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, kết quả thu được là khả quan. Về cơ bản Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã đạt được các mục tiêu và yêu cầu đặt ra, cụ thể là:

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã góp phần khuyến khích phát triển sản xuất kinh doanh, khuyến khích đầu tư và thay đổi cơ cấu kinh tế. Thông qua ưu đãi về thuế suất và miễn giảm thuế cho các dự án đầu tư đã góp phần thu hút vốn đầu tư nước ngoài, tạo động lực phát triển kinh tế khuyến khích người dân bỏ vốn thành lập doanh nghiệp mới, đầu tư xây dựng dây chuyền sản xuất mới, mở rộng quy mô đổi mới công nghệ, cải thiện môi trường sinh thái... đồng thời, thuế thu nhập doanh nghiệp cũng hướng các tổ chức, cá nhân đầu tư vào lĩnh vực ngành nghề, vùng kinh tế theo đúng mục tiêu phát triển kinh tế xã hội của Nhà nước.

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã điều tiết được hầu hết các khoản thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh. Nguồn thu từ thuế thu nhập doanh nghiệp tương đối ổn định và ngày càng tăng về số tuyệt đối cũng như tỉ trọng trong tổng thu ngân sách nhà nước.

- Việc đưa vào thực hiện Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã thúc đẩy các cơ sở sản xuất, kinh doanh tăng cường hạch toán, cung cố công tác kê toán, hoá đơn, chứng từ, tiết kiệm chi phí, nâng cao hiệu suất kinh doanh.

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã đơn giản, dễ thực hiện hơn so với Luật thuế lợi tức (do mức thuế suất, thủ tục kê khai đã được quy định đơn giản hơn... tiết kiệm được thời gian chi phí, nhân lực cho cả người thu và người nộp thuế).

Tuy nhiên, bên cạnh kết quả đã đạt được, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp cũng đã bộc lộ một số hạn chế như sau:

- Một số khoản chi phí chưa được pháp luật quy định hoặc quy định chưa phù hợp với thực tiễn dẫn đến tình trạng chi phí không được phản ánh đầy đủ, ảnh hưởng đến việc thu hồi vốn đầu tư và xác định không đúng nghĩa vụ thuế với Nhà nước. Chẳng hạn, các quy định về khấu hao tài sản cố định, chi phí trả lãi tiền vay, chi phí quảng cáo tiếp thị khuyến mại, chi phí trang phục, chi công tác phí...

- Về thu nhập chịu thuế, một số cơ sở kinh doanh có quyền sử dụng đất và một số cơ sở kinh doanh thuê đất của Nhà nước đã chuyển nhượng quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất đã phát sinh khoản thu nhập này, thậm chí là rất lớn nhưng chưa đưa vào thu nhập chịu thuế để điều tiết.

- Còn có quy định khác biệt giữa doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, chưa bảo đảm sự bình đẳng về nghĩa vụ thuế và cạnh tranh trong cơ chế thị trường, không phù hợp luật pháp các nước trong khu vực và thông lệ quốc tế. Chẳng hạn, các quy định về mức thuế suất

hoặc quy định về thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung đối với doanh nghiệp trong nước có thu nhập cao do lợi thế khách quan đem lại hoặc quy định về thuế chuyển thu nhập ra nước ngoài đối với các nhà đầu tư nước ngoài đầu tư tại Việt Nam khi chuyển lợi nhuận về nước họ...

- Các quy định ưu đãi, miễn giảm thuế giữa Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, Luật đầu tư nước ngoài, Luật khuyến khích đầu tư trong nước... chưa thống nhất với nhau về các điều kiện được hưởng ưu đãi; mức và thời gian ưu đãi, miễn giảm thuế... điều đó đã gây ra khó khăn cho việc áp dụng, không bảo đảm tính công bằng, bình đẳng về quyền lợi được hưởng giữa các loại hình doanh nghiệp.

- Các quy định về kê khai nộp thuế, quyết toán thuế, quản lý thuế còn mang nặng tính thủ tục hành chính “xin cho” chưa phát huy tính tự giác, chưa nâng cao ý thức và trách nhiệm của các cơ sở kinh doanh trong thực hiện nghĩa vụ thuế. Cơ quan thuế còn nặng về thực hiện các công việc sự vụ, kém hiệu quả mà chưa tập trung quan tâm đến công tác thanh tra, kiểm tra và xử lý vi phạm pháp luật thuế, một nhiệm vụ quan trọng của ngành thuế hiện nay...

Để khắc phục một số nhược điểm của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đồng thời để tạo điều kiện cho người nộp thuế và người thu thuế thực hiện đúng luật, giảm bớt nghĩa vụ đóng góp của các cơ sở kinh doanh, tạo điều kiện để doanh nghiệp tích tụ vốn đầu tư phát triển, bao quát điều tiết được hầu hết các khoản thu nhập trong các cơ sở kinh doanh để bảo đảm tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước và tiến đến việc áp dụng thống nhất thuế thu nhập doanh nghiệp không phân biệt

doanh nghiệp của các thành phần kinh tế khác nhau, doanh nghiệp trong nước với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, tạo sự thống nhất cao của thuế thu nhập doanh nghiệp. Trên cơ sở rà soát tập hợp các quy định về ưu đãi miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp đã ban hành trong các văn bản quy phạm pháp luật khác vào trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp. Ngày 17/6/2003 Quốc hội nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã thông qua Luật thuế thu nhập doanh nghiệp sửa đổi để thay thế cho Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997. Luật thuế thu nhập doanh nghiệp sửa đổi có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2004.

Ngày 03/6/2008, Quốc hội ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp mới, Luật này có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009 thay thế Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003. Việc ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp mới năm 2008 xuất phát từ các lí do sau:

*Một là* ngày 21/11/2007 Quốc hội cũng đã thông qua Luật thuế thu nhập cá nhân (có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009), trong đó các đối tượng là cá nhân, hộ kinh doanh đang nộp thuế thu nhập doanh nghiệp được chuyển sang thực hiện theo Luật thuế thu nhập cá nhân. Và ngày 29/11/2006, Quốc hội cũng đã thông qua Luật quản lý thuế có hiệu lực thi hành từ ngày 01/07/2007, trong đó các nội dung về đăng ký thuế, kê khai, nộp thuế, thanh tra, kiểm tra, xử lý vi phạm của thuế thu nhập doanh nghiệp được thống nhất quy định tại Luật quản lý thuế.

*Hai là* Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003 quy định cả chi phí được trừ và chi phí không được trừ khi xác định

thu nhập chịu thuế. Cách quy định này là phù hợp với thực tiễn khi ban hành vì có thể giúp cho doanh nghiệp đổi chiếu để tự kê khai. Tuy nhiên, qua thực hiện ngày càng phát sinh nhiều vướng mắc, gây khó khăn, làm hạn chế quyền chủ động của doanh nghiệp trong kinh doanh. Bởi hiện nay, hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp theo xu hướng đa ngành, đa lĩnh vực, phát sinh nhiều khoản chi mới mà pháp luật chưa bao quát được hết dẫn đến việc hiểu và vận dụng khác nhau giữa doanh nghiệp và cơ quan quản lý nhà nước (thuế, thanh tra, kiểm toán), tạo cơ hội để sinh ra cơ chế “xin - cho” trong quá trình thực hiện. Để khắc phục hạn chế này, bảo đảm rõ ràng, tạo thuận lợi cho việc thực hiện cơ chế tự khai, tự nộp thuế theo quy định của Luật quản lý thuế một cách có hiệu quả, cần thiết sửa đổi theo hướng: quy định điều kiện để xác định khoản chi được trừ, liệt kê cụ thể các khoản không được trừ; những khoản không được liệt kê thì đương nhiên doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập.

Ba là tại thời điểm đầu năm 2003, hoạt động chuyển nhượng quyền sử dụng đất của doanh nghiệp phát sinh lãi rất lớn do giá đầu ra tăng cao theo quy hoạch trong khi đất được giao tính thu tiền sử dụng đất theo mức giá thấp, vì vậy để điều tiết hợp lý, kịp thời đối với thu nhập này, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp có quy định thu thuế bổ sung đối với thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất. Bên cạnh đó, để khuyến khích phát triển bất động sản, hạn chế quy hoạch “treo”, bỏ đất trống..., Luật thuế thu nhập doanh nghiệp cũng đã quy định ưu đãi đối với bất động sản. Tuy nhiên, kể từ năm 2005, thực hiện quy định của Luật đất đai, các trường hợp được giao đất để kinh doanh bất động sản như đầu tư xây dựng cơ sở hạ tầng, đầu tư

nhà để chuyển nhượng đều phải thực hiện đấu giá quyền sử dụng đất hoặc nộp theo giá đất do uỷ ban nhân dân địa phương quy định và được điều chỉnh hàng năm. Do thay đổi về cơ chế xác định giá đất theo giá thị trường, chính sách thu đổi với đất dai đã điều tiết được các khoản lợi nhuận tăng do chênh lệch giá đất và giảm bớt lợi nhuận của doanh nghiệp. Vì vậy, không cần thiết phải duy trì việc thu bổ sung đối với lợi nhuận từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, hoạt động kinh doanh bất động sản đang chuyển sang theo cơ chế thị trường, các doanh nghiệp chuyển quyền sử dụng đất gắn với tài sản trên đất để chuyển thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất sang thu nhập kinh doanh tài sản trên đất để tránh thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung và được hưởng ưu đãi. Vì vậy, cần bãi bỏ việc thu thuế bổ sung đối với thu nhập từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất và áp dụng chính sách thuế chung đối với thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất và thu nhập từ kinh doanh bất động sản.

Bốn là các quy định về ưu đãi trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003 được tổng hợp từ tất cả các văn bản pháp luật ban hành từ khi nền kinh tế nước ta mới mở cửa, môi trường đầu tư kém hấp dẫn, cơ sở hạ tầng còn khó khăn,... trên nguyên tắc chọn mức ưu đãi cao nhất, thuận lợi nhất để áp dụng chung. Vì vậy, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003 có 3 thuế suất ưu đãi là 10%, 15% và 20% cùng với nhiều mức thời gian miễn, giảm thuế (tối đa là 4 năm miễn và 9 năm giảm 50%). Để được hưởng các ưu đãi này, Luật quy định nhiều tiêu chí khác nhau, vừa căn cứ vào ngành nghề, lĩnh vực ưu đãi, vừa căn cứ vào địa bàn đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư. Sự phức tạp thể hiện ở chỗ: do việc ưu đãi

áp dụng đối với quá nhiều trường hợp nên các dự án đầu tư liên quan tới nhiều ngành nghề, nhiều địa bàn khó xác định chính xác mức độ ưu đãi. Hơn nữa, các điều kiện ưu đãi không rõ ràng, khó thực hiện. Thêm vào đó, một số chính sách xã hội được lồng ghép để thực hiện qua các ưu đãi thuế đã làm cho Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003 thêm dàn trải và phức tạp, tác động của ưu đãi thuế đối với việc phân bổ nguồn lực trong đầu tư còn hạn chế, chưa đáp ứng được yêu cầu về phát triển kinh tế theo vùng và lãnh thổ, nhất là thu hút đầu tư vào các địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn. Ngoài ra, trong quá trình thực hiện cho thấy có nhiều dự án đầu tư theo nhiều hạng mục, ngành nghề, địa bàn khác nhau nên việc xác định điều kiện ưu đãi, mức ưu đãi, doanh nghiệp khó xác định đúng mức ưu đãi thuế được hưởng. Qua tổng kết đánh giá, có không ít doanh nghiệp được hưởng ưu đãi theo nhiều trường hợp khác nhau như: ưu đãi do mới thành lập, ưu đãi theo đầu tư mở rộng, ưu đãi do đáp ứng tỉ lệ xuất khẩu, ưu đãi do sử dụng lao động nữ, ưu đãi sử dụng lao động là người tàn tật, ưu đãi do thực hiện các hợp đồng dịch vụ kĩ thuật phục vụ nông nghiệp... dẫn đến doanh nghiệp gặp nhiều lúng túng trong việc tự xác định ưu đãi miễn, giảm. Bên cạnh đó, thực tế quản lý cho thấy các nhà đầu tư, đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài, tập trung chủ yếu vào các khu công nghiệp, khu chế xuất hoặc những địa bàn thuận lợi. Như vậy, phát sinh vấn đề phân bổ nguồn lực chưa hợp lý, việc thu hút đầu tư vào các địa bàn khó khăn không đạt được mục tiêu đề ra do các địa bàn thuận lợi cũng được ưu đãi theo tiêu chí ngành nghề.

Thực tiễn nước ta trong thời gian vừa qua cũng như kinh nghiệm của các nước cho thấy: mặc dù chính sách ưu đãi thuế

của Việt Nam có mức ưu đãi hấp dẫn hơn so với nhiều nước nhưng nếu như không sửa đổi để thu hút đầu tư có lựa chọn thì hiệu quả thu hút đầu tư trong nước cũng như nước ngoài để khuyến khích phát triển nền kinh tế sẽ rất khó có thể đạt được theo định hướng của Nhà nước. Để tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp trong việc hưởng ưu đãi đầu tư và thực hiện cơ chế tự tính, tự khai, tư nộp, cần thiết phải nghiên cứu, sửa đổi các quy định về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đảm bảo tránh phức tạp và dần trải theo hướng: Có cơ chế ưu đãi minh bạch, thiết thực, phù hợp với xu thế chung về cải cách thuế của các nước trên thế giới; chuyển từ ưu đãi theo diện hẹp (miễn, giảm thuế) sang cơ chế hạ mức thuế suất phổ thông xuống thấp hơn mức 28% để khuyến khích cả nền kinh tế, đồng thời sắp xếp lại ưu đãi (miễn, giảm thuế) tập trung vào một số lĩnh vực mũi nhọn và địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn. Theo đó đã giảm bớt các ngành nghề, lĩnh vực được hưởng ưu đãi thuế, chỉ dành cho một số ít lĩnh vực trọng điểm, mũi nhọn là: giáo dục đào tạo, y tế, thể thao, công nghệ cao, bảo vệ môi trường, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của nhà nước; đồng thời không lồng ghép vừa ưu đãi theo ngành nghề, vừa ưu đãi theo địa bàn. Đã là doanh nghiệp mới thành lập thuộc lĩnh vực ưu đãi đầu tư sẽ được hưởng một mức thuế suất ưu đãi duy nhất, không kể thành lập ở địa bàn nào. Riêng doanh nghiệp mới thành lập không thuộc lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì có hai mức độ ưu đãi theo hai loại địa bàn kinh tế-xã hội: đặc biệt khó khăn và địa bàn kinh tế-xã hội khó khăn.

*Năm là* Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003 được ban hành trong điều kiện doanh nghiệp thường có trụ sở điều

hành tại địa bàn địa phương nơi kinh doanh; Luật quản lý thuế quy định nộp thuế thu nhập doanh nghiệp tại nơi đóng trụ sở chính đã tạo thuận lợi cho doanh nghiệp trong hạch toán tập trung, điều hành.

Tuy nhiên, trong thực tế, các doanh nghiệp thường có cơ sở kinh doanh tại nhiều địa phương khác và ở những nơi này, chính quyền địa phương phải cung cấp nhiều dịch vụ phục vụ cho sản xuất-kinh doanh như: bệnh viện, trường học, nhà ở công nhân, vệ sinh môi trường, trật tự trị an... nhưng không có nguồn thu vì thuế thu nhập doanh nghiệp đã được nộp tại nơi đóng trụ sở chính. Để giải quyết tốt vấn đề này phù hợp trong giai đoạn hiện nay, cần thiết phải sửa đổi Luật thuế thu nhập doanh nghiệp theo hướng tạo điều kiện cho doanh nghiệp thực hiện nghĩa vụ đóng góp cho ngân sách địa phương.

Từ những nội dung nêu trên đã đặt ra yêu cầu phải sửa đổi Luật thuế thu nhập doanh nghiệp để hạn chế sự chồng chéo, trùng lặp, bảo đảm tính thống nhất của hệ thống pháp luật thuế. Việc ban hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 để nhằm thực hiện các mục tiêu và yêu cầu sau:

*Một là* tiếp tục tạo môi trường đầu tư, kinh doanh thuận lợi, bảo đảm công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh; thực hiện giảm mức thuế suất chung để khuyến khích doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích luỹ, tích tụ đổi mới thiết bị, đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh.

*Hai là* tạo bước cải cách ưu đãi thuế theo hướng bảo đảm môi trường đầu tư hấp dẫn, thu hút đầu tư có chọn lọc và nâng cao chất lượng đầu tư, tác động tích cực đến phân bổ nguồn lực để phát triển địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó

khăn và một số lĩnh vực mũi nhọn đặc biệt quan trọng, đồng thời bảo đảm chính sách đơn giản, rõ ràng, minh bạch, góp phần đẩy mạnh cải cách hành chính, đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế.

*Ba là*, đảm bảo nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

Luật thuế thu nhập doanh nghiệp ban hành ngày 3/6/2008 có hiệu lực kể từ ngày 01/01/2009 sau 4 năm thực hiện đã cơ bản đạt được mục tiêu đề ra khi ban hành Luật. Bên cạnh những kết quả đạt được, do sự biến động nhanh của nền kinh tế nên một số quy định trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã bộc lộ một số tồn tại, hạn chế, không theo kịp sự vận động của thực tiễn, cụ thể:

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành chỉ quy định ưu đãi thuế cho doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư, không có quy định ưu đãi cho doanh nghiệp đang hoạt động có đầu tư mở rộng sản xuất kinh doanh mà không thành lập pháp nhân mới, trong khi thực tế nhiều doanh nghiệp có mở rộng sản xuất kinh doanh nhưng không thành lập pháp nhân mới nên chưa tạo động lực khuyến khích các doanh nghiệp đang hoạt động bỏ thêm vốn đầu tư, do vậy, chưa phát huy hết hiệu quả phân bổ nguồn lực trong đầu tư để đáp ứng yêu cầu về phát triển kinh tế theo vùng và lãnh thổ, nhất là thu hút đầu tư vào các địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn;

- Một số khoản thu nhập chịu thuế mới phát sinh trong thực tiễn, như: thu nhập từ các hoạt động chuyển nhượng quyền kinh doanh như chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác chế biến khoáng sản; chuyển nhượng quyền góp vốn đầu tư, quyền tham gia dự án đã được Chính phủ có quy định để điều chỉnh

phù hợp với thực tiễn phát sinh; một số khoản thu nhập cần được miễn thuế để phù hợp với thực tiễn và thông lệ quốc tế nay cần bổ sung vào Luật để đảm bảo chính sách rõ ràng, minh bạch và cơ sở pháp lý;

- Một số quy định về các khoản chi phí được trừ và không được trừ chưa thật sự phù hợp với tình hình phát triển kinh tế trong thời gian tới, chưa góp phần vào việc kiểm soát thu nhập, chi phí của doanh nghiệp như: chưa có quy định về khống chế tỉ lệ vốn vay so với vốn chủ sở hữu (vốn mỏng) được tính vào chi phí; quy định về định mức tiêu hao nguyên, nhiên vật liệu, về các khoản chi của doanh nghiệp tham gia tài trợ cho hoạt động xã hội; về tỉ lệ khống chế chi phí quảng cáo, khuyến mại không còn phù hợp với thực tiễn...

Bên cạnh đó, thực hiện Chiến lược cải cách thuế giai đoạn 2011 - 2020, cần điều chỉnh giảm mức độ viền thuế tạo điều kiện tăng tích luỹ, tích tụ cho doanh nghiệp. Mức thuế suất phổ thông tuy không cao hơn các nước trong khu vực nhưng cần được nghiên cứu từng bước điều chỉnh giảm để đảm bảo sự hấp dẫn trong thu hút đầu tư, khuyến khích sản xuất kinh doanh, phù hợp với xu thế cải cách thuế của thế giới;

Ngoài ra, việc sửa đổi Luật là cần thiết nhằm đảm bảo chính sách rõ ràng, minh bạch, đơn giản, giảm thủ tục hành chính tạo thuận lợi cho người nộp thuế và công tác quản lý thuế, tạo điều kiện cho việc hiện đại hóa quản lý thuế.

Việc ban hành luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2013 nhằm thực hiện các mục tiêu, yêu cầu sau:

- Tiếp tục tạo môi trường đầu tư và kinh doanh thuận lợi, bảo đảm công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh; thực hiện giảm mức thuế suất chung để doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích luỹ, tích tụ đổi mới thiết bị, đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh; Tiếp tục cải cách ưu đãi thuế nhằm tạo sự chuyển biến trong phân bổ nguồn lực, khuyến khích và thu hút đầu tư có chọn lọc để phát triển các vùng có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn và một số ngành, lĩnh vực quan trọng theo chính sách phát triển của Nhà nước trong giai đoạn tới;

- Nuôi dưỡng nguồn thu, đảm bảo động viên hợp lí và nguồn thu ổn định của Ngân sách nhà nước; việc sửa đổi sẽ tác động giảm thu ngân sách nhà nước trong những năm đầu, nhưng sẽ tăng trưởng nguồn thu ngân sách nhà nước trong trung và dài hạn;

- Tập trung sửa đổi, bổ sung những vấn đề bất cập so với thực tế, đảm bảo tính thống nhất của hệ thống pháp luật và có tính ổn định, đảm bảo đơn giản, minh bạch, dễ hiểu, dễ thực hiện, tạo thuận lợi cho người nộp thuế và góp phần thúc đẩy cải cách hành chính và hiện đại hóa công tác quản lý thuế;

- Góp phần nâng cao khả năng cạnh tranh so với các nước trong khu vực, các nước có điều kiện tương đồng với nước ta, phù hợp với xu thế cải cách thuế và thông lệ quốc tế.

Trên cơ sở các quy định của pháp luật hiện hành, thuế thu nhập doanh nghiệp có thể hiểu như sau:

Thuế thu nhập doanh nghiệp là loại thuế trực thu, thu vào phần thu nhập của các tổ chức kinh doanh nhằm đảm bảo sự

đóng góp công bằng, hợp lý giữa các tổ chức sản xuất, kinh doanh, hàng hoá, dịch vụ có thu nhập, góp phần thúc đẩy sản xuất kinh doanh phát triển.

## 2. Chủ thể quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp

Quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp là quan hệ thu, nộp thuế phát sinh giữa Nhà nước với các tổ chức kinh doanh có thu nhập được các quy phạm pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp điều chỉnh.

Do quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp loại quan hệ pháp luật thuế cụ thể nên cơ cấu chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế này xác định cụ thể bao gồm hai loại chủ thể sau:

*Thứ nhất*, chủ thể thực hiện quyền thu thuế.

Trong quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp, do là loại thuế nội địa và hoạt động tạo ra thu nhập của đối tượng nộp thuế không bị giới hạn bởi địa giới hành chính nên chủ thể được nhân danh Nhà nước thực hiện quyền thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với đối tượng nộp thuế là cơ quan thuế các cấp. Đây là điểm khác biệt với quan hệ pháp luật thuế khác như thuế xuất nhập khẩu, thuế giá trị gia tăng, thuế sử dụng đất...

*Thứ hai*, chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp.

Điều 2 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định: Người nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là tổ chức hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ có thu nhập chịu thuế, bao gồm: Doanh nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam; doanh nghiệp được thành lập theo quy định của pháp

luật nước ngoài có cơ sở thường trú hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam; tổ chức được thành lập theo Luật hợp tác xã; đơn vị sự nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam; tổ chức khác có hoạt động sản xuất, kinh doanh có thu nhập.

Tổ chức kinh doanh có thu nhập chịu thuế phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp như sau:

Tổ chức kinh doanh được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam và thu nhập chịu thuế phát sinh ngoài Việt Nam;

Tổ chức kinh doanh nước ngoài có cơ sở thường trú tại Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam và thu nhập chịu thuế phát sinh ngoài Việt Nam liên quan đến hoạt động của cơ sở thường trú đó;

Tổ chức kinh doanh nước ngoài có cơ sở thường trú tại Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam mà khoản thu nhập này không liên quan đến hoạt động của cơ sở thường trú;

Tổ chức kinh doanh nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam.

Cơ sở thường trú của doanh nghiệp nước ngoài là cơ sở sản xuất, kinh doanh mà thông qua cơ sở này, doanh nghiệp nước ngoài tiến hành một phần hoặc toàn bộ hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam, bao gồm: Chi nhánh, văn phòng điều hành, nhà máy, công xưởng, phương tiện vận tải, hầm mỏ, mỏ

dầu, khí hoặc địa điểm khai thác tài nguyên thiên nhiên khác tại Việt Nam; địa điểm xây dựng, công trình xây dựng, lắp đặt, lắp ráp; cơ sở cung cấp dịch vụ, bao gồm cả dịch vụ tư vấn thông qua người làm công hay một tổ chức, cá nhân khác; đại lí cho doanh nghiệp nước ngoài; đại diện tại Việt Nam trong trường hợp là đại diện có thẩm quyền kí kết hợp đồng đứng tên doanh nghiệp nước ngoài hoặc đại diện không có thẩm quyền kí kết hợp đồng đứng tên doanh nghiệp nước ngoài nhưng thường xuyên thực hiện việc giao hàng hoá hoặc cung ứng dịch vụ tại Việt Nam.

### **3. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp**

Quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh trên cơ sở có ba yếu tố cơ bản là có cơ cấu chủ thể xác định, có quy phạm pháp luật điều chỉnh và có sự kiện pháp lý:

#### *3.1. Quy phạm pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp*

Để quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh thì trước hết phải có các quy phạm pháp luật điều chỉnh. Hiện nay, các quy phạm pháp luật điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp được quy định trước hết ở Luật thuế thu nhập doanh nghiệp ban hành ngày 03/6/2008; Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp ngày 19/6/2013; Luật số 71/2014/QH13 ngày 26/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và các văn bản quy định chi tiết hướng dẫn thi hành. Ngoài ra, còn các quy phạm pháp luật thuế quốc tế được quy định trong các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam đã tham gia kí kết.

### *3.2. Sự kiện pháp lí làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp*

Theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thì một tổ chức sẽ là đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp khi có hai sự kiện pháp lí sau:

*Thứ nhất, có sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ hay còn gọi là có hành vi kinh doanh.*

Theo cách hiểu thông thường thì hành vi kinh doanh là hành vi của chủ thể kinh doanh. Dưới góc độ quản lý hành chính thì một tổ chức được quyền thực hiện các hành vi kinh doanh của mình khi họ có đủ tư cách pháp lí của một chủ thể kinh doanh hợp pháp tức là khi họ đã làm thủ tục xin cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh và đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh cho họ.

Tuy nhiên, dưới góc độ quản lý thuế thì dấu hiệu để xác định tổ chức có hành vi kinh doanh hiểu theo nghĩa rộng hơn, thông thoáng và mềm dẻo hơn nhằm hạn chế khả năng gây thất thu thuế, tạo thuận lợi cho cơ quan thuế, đối tượng nộp thuế thực thi nhanh chóng các nghĩa vụ của mình. Theo tinh thần của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thì một tổ chức được coi thoả mãn dấu hiệu “có hành vi kinh doanh” khi họ thuộc một trong hai trường hợp sau:

Trường hợp thứ nhất, tổ chức đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, kể từ khi đó họ được xem là có hành vi kinh doanh mà không cần quan tâm đến việc họ đã thực hiện hành

vi kinh doanh trên thực tế hay chưa.

Trường hợp thứ hai, tổ chức đã thực tế tiến hành hoạt động kinh doanh trong những lĩnh vực, ngành nghề mà Nhà nước không cấm nhưng họ chưa đăng ký kinh doanh thì cũng được xem là có đủ dấu hiệu “có hành vi kinh doanh” và thời điểm xác định họ có hành vi kinh doanh kể từ thời điểm họ bắt đầu thực hiện hoạt động kinh doanh. Tuy nhiên, hành vi kinh doanh này có thể coi là chưa hợp thức về phương diện quản lý hành chính nhưng có thể coi hợp thức trên phương diện quản lý thuế khi họ đã làm thủ tục đăng ký thuế trước hoặc cùng với thời điểm tiến hành hoạt động kinh doanh của mình.

Khi một tổ chức được xác định có hành vi kinh doanh thì khi đó phát sinh nghĩa vụ đăng ký thuế của họ với cơ quan thuế. Tuy nhiên, chưa làm phát sinh nghĩa vụ kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp.

*Thứ hai*, có thu nhập phát sinh.

Dấu hiệu có thu nhập phát sinh là căn cứ làm phát sinh nghĩa vụ kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế của đối tượng nộp thuế. Tuy nhiên, thu nhập phát sinh ở đây phải là thu nhập chịu thuế theo quy định của pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp, cụ thể:

“Thu nhập chịu thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ và thu nhập khác”.

Về nguyên tắc bất kỳ khoản thu nhập nào của tổ chức kinh doanh thì đều phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, để thực hiện chính sách khuyến khích, đãi ngộ, Luật thuế thu nhập có quy định các khoản thu nhập được miễn thuế gồm:

Thu nhập từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản; sản xuất muối của hợp tác xã; thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn hoặc ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn; thu nhập của doanh nghiệp từ trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng, chế biến nông sản, thủy sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn; thu nhập từ hoạt động đánh bắt hải sản; Thu nhập từ việc thực hiện dịch vụ kĩ thuật trực tiếp phục vụ nông nghiệp; Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, sản phẩm đang trong thời kì sản xuất thử nghiệm, sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu áp dụng tại Việt Nam. Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ của doanh nghiệp có từ 30% số lao động bình quân trong năm trở lên là người khuyết tật, người sau cai nghiện, người nhiễm vi rút gây ra hội chứng suy giảm miễn dịch mắc phải ở người (HIV/AIDS) và có số lao động bình quân trong năm từ hai mươi người trở lên, không bao gồm doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực tài chính, kinh doanh bất động sản. Thu nhập từ hoạt động dạy nghề dành riêng cho người dân tộc thiểu số, người tàn tật, trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tệ nạn xã hội. Thu nhập được chia từ hoạt động góp vốn, liên doanh, liên kết với doanh nghiệp trong nước, sau khi đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của Luật này. Khoản tài trợ nhận được để sử dụng cho hoạt động giáo dục, nghiên cứu khoa học, văn hoá, nghệ thuật, từ thiện, nhân đạo và hoạt động xã hội khác tại Việt Nam. Thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ

giảm phát thải (CERs) của doanh nghiệp được cấp chứng chỉ giảm phát thải. Thu nhập từ thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của Ngân hàng Phát triển Việt Nam trong hoạt động tín dụng đầu tư phát triển, tín dụng xuất khẩu; thu nhập từ hoạt động tín dụng cho người nghèo và các đối tượng chính sách khác của Ngân hàng Chính sách xã hội; thu nhập của các quỹ tài chính nhà nước và quỹ khác của Nhà nước hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận theo quy định của pháp luật; thu nhập của tổ chức mà Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ do Chính phủ thành lập để xử lý nợ xấu của các tổ chức tín dụng Việt Nam. Phần thu nhập không chia của cơ sở thực hiện xã hội hoá trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, y tế và lĩnh vực xã hội hoá khác để lại để đầu tư phát triển cơ sở đó theo quy định của luật chuyên ngành về lĩnh vực giáo dục - đào tạo, y tế và lĩnh vực xã hội hoá khác; phần thu nhập hình thành tài sản không chia của hợp tác xã được thành lập và hoạt động theo quy định của Luật hợp tác xã. Thu nhập từ chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho tổ chức, cá nhân ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn.

#### **4. Căn cứ và phương pháp tính thuế thu nhập doanh nghiệp**

Để xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp mà đối tượng nộp thuế phải thực hiện, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp có đưa ra hai căn cứ tính thuế là: thu nhập tính thuế và thuế suất.

##### *4.1. Thu nhập tính thuế*

Theo quy định của pháp luật hiện hành, thu nhập tính thuế được xác định trong từng kỳ tính thuế. Kỳ tính thuế được xác định theo năm dương lịch hoặc năm tài chính. Kỳ tính thuế đầu

tiên đối với cơ sở kinh doanh mới thành lập và kì tính thuế cuối cùng đối với cơ sở kinh doanh chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức sở hữu, sáp nhập, chia tách, giải thể, phá sản... được xác định phù hợp với kì kê toán theo quy định của pháp luật về kê toán.<sup>(1)</sup>

Thu nhập tính thuế trong kì tính thuế được xác định như sau:

Thu nhập tính thuế	=	Thu nhập chịu thuế	+	Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định
				Thu nhập được miễn thuế

Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế được xác định như sau:

Thu nhập chứ thuế trong kỳ tính thuế	=	Doanh thu để tính thu nhập chứ thuế trong kỳ tính thuế	-	Chi phí được trừ trong kỳ tính thuế	+	Thu nhập chứ thuế khác trong kỳ tính thuế
---	---	---	---	--	---	--

Trong đó:

\* Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế

Trước hết doanh thu được hiểu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế mà cơ sở kinh doanh thu được trong kỳ tính thuế, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu. Để cụ thể hoá việc xác định doanh thu tính thu nhập chịu thuế, pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định: “*Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế được xác định là toàn bộ tiền*

(1).Xem: Điều 13 Luật kế toán.

*bán hàng, tiền công, tiền cung ứng, dịch vụ, kể cả trợ giá, phụ thu, phụ trội mà cơ sở kinh doanh được hưởng. Nếu cơ sở kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng theo biện pháp tính trực tiếp thì doanh thu bao gồm cả thuế giá trị gia tăng”.*

Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế đối với hoạt động bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hoá, hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm lập hoá đơn bán hàng, cung ứng dịch vụ.

Đối với các hoạt động kinh doanh có tính đặc thù, pháp luật thuế thu nhập có quy định cách xác định doanh thu để tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Đối với thu nhập từ hoạt động chuyên nhượng bất động sản, chuyên nhượng dự án đầu tư, chuyên nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyên nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản phải xác định riêng để kê khai nộp thuế. Riêng thu nhập từ chuyên nhượng dự án đầu tư (trừ dự án thăm dò, khai thác khoáng sản), thu nhập từ chuyên nhượng quyền tham gia dự án đầu tư (trừ chuyên nhượng quyền thăm dò, khai thác khoáng sản), thu nhập từ chuyên nhượng bất động sản nếu lỗ thì số lỗ này được bù trừ với lãi của hoạt động sản xuất, kinh doanh trong kì tính thuế.

*\* Chi phí được trừ trong kì tính thuế*

Về nguyên tắc, doanh nghiệp được trừ mọi khoản chi nếu đáp ứng đủ các điều kiện sau đây:

*Một là, khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp; khoản chi cho hoạt động giáo dục nghề nghiệp; khoản chi thực hiện nhiệm vụ quốc*

phòng, an ninh của doanh nghiệp theo quy định của pháp luật.

*Hai là*, khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật. Đối với hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt, trừ các trường hợp không bắt buộc phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt theo quy định của pháp luật.

Đối với các trường hợp: mua hàng hoá là nông, lâm, thuỷ sản của người sản xuất, đánh bắt trực tiếp bán ra, mua sản phẩm thủ công làm bằng đay, cói, tre, nứa, lá, song, mây, rơm, vỏ dừa, sọ dừa hoặc nguyên liệu tận dụng từ sản phẩm nông nghiệp của người sản xuất thủ công trực tiếp bán ra; mua đất, đá, cát, sỏi của người dân tự khai thác trực tiếp bán ra; mua phế liệu của người trực tiếp thu nhặt, mua đồ dùng tài sản của hộ gia đình, cá nhân đã qua sử dụng trực tiếp bán ra và dịch vụ mua của cá nhân không kinh doanh phải có chứng từ thanh toán chi trả tiền cho người bán và bảng kê thu mua hàng hoá, dịch vụ do người đại diện theo pháp luật hoặc người được ủy quyền của doanh nghiệp kinh doanh ký và chịu trách nhiệm.

\* Các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế bao gồm:

- Khoản chi không đáp ứng đủ các điều kiện quy định, trừ phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh và trường hợp bất khả kháng khác không được bồi thường;
- Khoản tiền phạt do vi phạm hành chính;
- Khoản chi được bù đắp bằng nguồn kinh phí khác;

- Phần chi phí quản lý kinh doanh do doanh nghiệp nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam vượt mức tính theo phương pháp phân bổ do pháp luật Việt Nam quy định;
- Phần chi vượt mức theo quy định của pháp luật về trích lập dự phòng;
- Phần chi trả lãi tiền vay vốn sản xuất, kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay;
- Khoản trích khấu hao tài sản cố định không đúng quy định của pháp luật;
- Khoản trích trước vào chi phí không đúng quy định của pháp luật;
- Tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân; thù lao trả cho sáng lập viên doanh nghiệp không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất, kinh doanh; tiền lương, tiền công, các khoản hạch toán chi khác để chi trả cho người lao động nhưng thực tế không chi trả hoặc không có hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật;
- Phần chi trả lãi tiền vay vốn tương ứng với phần vốn điều lệ còn thiếu;
- Phần thuế giá trị gia tăng đầu vào đã được khấu trừ, thuế giá trị gia tăng nộp theo phương pháp khấu trừ, thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Khoản tài trợ, trừ khoản tài trợ cho giáo dục, y tế, nghiên cứu khoa học, khắc phục hậu quả thiên tai, làm nhà đại đoàn

kết, nhà tình nghĩa, nhà cho các đối tượng chính sách theo quy định của pháp luật, khoản tài trợ theo chương trình của Nhà nước dành cho các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn;

- Phần trích nộp quỹ hưu trí tự nguyện hoặc quỹ có tính chất an sinh xã hội, mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện cho người lao động vượt mức quy định theo quy định của pháp luật;

Các khoản chi của hoạt động kinh doanh: ngân hàng, bảo hiểm, xổ số, chứng khoán và một số hoạt động kinh doanh đặc thù khác theo quy định của Bộ trưởng Bộ tài chính.

#### \* *Thu nhập khác chịu thuế*

Thu nhập khác là những khoản thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu từ các hoạt động ngoài hoạt động tạo ra doanh thu.

Các khoản thu nhập chịu thuế khác trong kí tính thuế bao gồm: Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng quyền góp vốn; thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản; thu nhập từ quyền sử dụng tài sản, quyền sở hữu tài sản, kể cả thu nhập từ quyền sở hữu trí tuệ theo quy định của pháp luật; thu nhập từ chuyển nhượng, cho thuê, thanh lí tài sản, trong đó có các loại giấy tờ có giá; thu nhập từ lãi tiền gửi, cho vay vốn, bán ngoại tệ; khoản thu từ nợ khó đòi đã xoá nay đòi được; khoản thu từ nợ phải trả không xác định được chủ; khoản thu nhập từ kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót và các khoản thu nhập khác.

Đối với các doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ở nước ngoài

chuyển phần thu nhập sau khi đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp ở nước ngoài của doanh nghiệp về Việt Nam thì: Với các nước mà Việt Nam đã ký hiệp định tránh đánh thuế hai lần thì thực hiện theo quy định của hiệp định; đối với các nước mà Việt Nam chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần, trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp ở các nước mà doanh nghiệp chuyển về có mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp thấp hơn thì thu phần chênh lệch so với số thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam.

#### *4.2. Thuế suất*

Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp chung là 22%, sau đó chuyển sang áp dụng thuế suất 20% kể từ ngày 01/01/2016.

Doanh nghiệp có tổng doanh thu năm (của năm trước liền kề) không quá hai mươi tỉ đồng áp dụng thuế suất 20%.

Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu, khí và tài nguyên quý hiếm khác tại Việt Nam từ 32% đến 50% phù hợp với từng dự án, từng cơ sở kinh doanh.

#### *4.3. Phương pháp tính thuế*

Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kì tính thuế được tính bằng thu nhập tính thuế nhân với thuế suất; trường hợp doanh nghiệp đã nộp thuế thu nhập ở ngoài Việt Nam thì được trừ số thuế thu nhập đã nộp nhưng tối đa không quá số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam cho khoản thu nhập nhận được đó.

Doanh nghiệp nộp thuế tại nơi có trụ sở chính. Trường hợp doanh nghiệp có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc hoạt động tại địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương khác với địa bàn nơi doanh nghiệp có trụ sở chính thì số thuế được tính nộp theo tỉ lệ chi phí giữa nơi có cơ sở sản xuất và nơi có trụ sở chính. Việc phân cấp, quản lý, sử dụng nguồn thu được thực hiện theo quy định của Luật ngân sách nhà nước.

### **5. Chế độ ưu đãi, miễn thuế, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp**

Thuế thu nhập doanh nghiệp có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích của các cơ sở kinh doanh. Vì thế, thông qua chính sách ưu đãi, miễn giảm thuế đã tác động lớn đến việc đầu tư vốn và tổ chức hoạt động kinh doanh của các cơ sở kinh doanh. Hiện nay, các quốc gia thường sử dụng chính sách ưu đãi, miễn giảm thuế thu nhập để thực hiện mục tiêu điều tiết nền kinh tế xã hội của mình. Thông thường các nước áp dụng việc ưu đãi, miễn, giảm thuế cho các lĩnh vực quan trọng, các ngành mũi nhọn hoặc có lợi thế phát triển và các ngành tạo ra sản phẩm có sức cạnh tranh cao ở từng nước...

Tuy nhiên, trong chế độ ưu đãi, miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp có sự khác biệt lớn giữa các nước, điều này được lí giải bởi lí do:

- Về mặt chủ quan, chế độ ưu đãi, miễn, giảm thuế phụ thuộc vào chủ trương, chính sách, chiến lược phát triển kinh tế xã hội của mỗi quốc gia. Mỗi quốc gia theo đuổi những mục tiêu kinh tế cho riêng mình nhằm đưa đất nước phát triển nhanh, vững chắc và sớm khắc phục được những khuyết điểm tại trong chính nền kinh tế của quốc gia đó.

- Về mặt khách quan, do trình độ phát triển kinh tế cũng như các điều kiện tự nhiên cũng như lịch sử, truyền thống văn hoá, xã hội của từng nước có sự khác nhau. Vì vậy, để phù hợp với điều kiện khách quan đó, các nhà nước phải có những quy định về ưu đãi, miễn giảm thuế để có thể thích ứng được mong muốn chủ quan của mình.

Ở Việt Nam hiện nay, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp có quy định về các chế độ ưu đãi, miễn giảm thuế thu nhập doanh nghiệp từ Điều 13 đến Điều 18 cụ thể như sau:

*Thứ nhất, ưu đãi về thuế suất:*

Áp dụng thuế suất 10% trong thời gian 15 năm đối với:

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao;

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới, bao gồm: nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; ứng dụng công nghệ cao thuộc danh mục công nghệ cao được ưu tiên đầu tư phát triển theo quy định của Luật công nghệ cao; ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; đầu tư mạo hiểm cho phát triển công nghệ cao thuộc danh mục công nghệ cao được ưu tiên đầu tư phát triển theo quy định của Luật công nghệ cao; đầu tư xây dựng - kinh doanh cơ sở ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước theo quy định của pháp luật; sản xuất sản phẩm phần mềm; sản xuất vật liệu composit, các loại vật liệu xây dựng nhẹ, vật liệu quý hiếm; sản xuất năng lượng tái tạo, năng lượng sạch, năng

lượng từ việc tiêu hủy chất thải; phát triển công nghệ sinh học; bảo vệ môi trường;

- Thu nhập của doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao theo quy định của Luật công nghệ cao;

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới trong lĩnh vực sản xuất (trừ dự án sản xuất mặt hàng thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, dự án khai thác khoáng sản) đáp ứng một trong hai tiêu chí sau: Dự án có quy mô vốn đầu tư tối thiểu sáu nghìn tỉ đồng, thực hiện giải ngân không quá ba năm kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đầu tư và có tổng doanh thu tối thiểu đạt mười nghìn tỉ đồng/năm, chậm nhất sau ba năm kể từ năm có doanh thu; Hoặc dự án có quy mô vốn đầu tư tối thiểu sáu nghìn tỉ đồng, thực hiện giải ngân không quá ba năm kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đầu tư và sử dụng trên ba nghìn lao động.

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới sản xuất sản phẩm thuộc Danh mục sản phẩm công nghiệp hỗ trợ ưu tiên phát triển đáp ứng một trong các tiêu chí sau: i) Sản phẩm công nghiệp hỗ trợ cho công nghệ cao theo quy định của Luật công nghệ cao; ii) Sản phẩm công nghiệp hỗ trợ cho sản xuất sản phẩm các ngành: dệt - may; da - giày; điện tử - tin học; sản xuất lắp ráp ô tô; cơ khí chế tạo mà các sản phẩm này tính đến ngày 01/01/2015 trong nước chưa sản xuất được hoặc sản xuất được nhưng phải đáp ứng được tiêu chuẩn kĩ thuật của Liên minh châu Âu (EU) hoặc tương đương. Chính phủ quy định Danh mục sản phẩm công nghiệp hỗ trợ ưu tiên phát triển quy định tại điểm này.

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư trong lĩnh vực sản xuất, trừ dự án sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và dự án khai thác khoáng sản, có quy mô vốn đầu tư tối thiểu mười hai nghìn tỉ đồng, sử dụng công nghệ phải được thẩm định theo quy định của Luật công nghệ cao, Luật khoa học và công nghệ, thực hiện giải ngân tổng vốn đầu tư đăng ký không quá 5 năm kể từ ngày được phép đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư.

\* Áp dụng thuế suất 10% đối với:

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện hoạt động xã hội hoá trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao và môi trường;

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua đối với các đối tượng quy định tại Điều 53 của Luật nhà ở;

- Thu nhập của cơ quan báo chí từ hoạt động báo in, kể cả quảng cáo trên báo in theo quy định của Luật báo chí; thu nhập của cơ quan xuất bản từ hoạt động xuất bản theo quy định của Luật xuất bản;

- Thu nhập của doanh nghiệp từ: trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng; nuôi trồng, chế biến nông, lâm, thủy sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn; nuôi trồng lâm sản ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn; sản xuất, nhân và lai tạo giống cây trồng, vật nuôi; sản xuất, khai thác và tinh chế muối, trừ sản xuất muối; đầu tư bảo quản nông sản sau thu hoạch, bảo quản nông sản, thủy sản và thực phẩm;

- Thu nhập của hợp tác xã hoạt động trong lĩnh vực nông

nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp không thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn, trừ thu nhập của hợp tác xã được miễn thuế theo quy định.

- \* Áp dụng thuế suất 20% trong thời gian 10 năm đối với:
  - Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn;
  - Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới, bao gồm: sản xuất thép cao cấp; sản xuất sản phẩm tiết kiệm năng lượng; sản xuất máy móc, thiết bị phục vụ cho sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp; sản xuất thiết bị tưới tiêu; sản xuất, tinh chế thức ăn gia súc, gia cầm, thuỷ sản; phát triển ngành nghề truyền thống.

Từ ngày 01/01/2016, thu nhập của doanh nghiệp thuộc diện nêu trên được áp dụng thuế suất 17%.

Áp dụng thuế suất 15% đối với thu nhập của doanh nghiệp trồng trọt, chăn nuôi, chế biến trong lĩnh vực nông nghiệp và thủy sản không thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn.

\* Áp dụng thuế suất 20% đối với thu nhập của Quỹ tín dụng nhân dân và tổ chức tài chính vi mô. Từ ngày 01/01/2016, thu nhập của Quỹ tín dụng nhân dân và tổ chức tài chính vi mô được áp dụng thuế suất 17%.

Đối với dự án cần đặc biệt thu hút đầu tư có quy mô lớn và công nghệ cao thì thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi có thể kéo dài thêm, nhưng thời gian kéo dài thêm không quá 15 năm.

Doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư trong lĩnh vực sản xuất, (trừ dự án sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và dự án khai thác khoáng sản), có quy mô vốn đầu tư tối thiểu 12.000 tỉ đồng, sử dụng công nghệ phải được thẩm định theo quy định của Luật công nghệ cao, Luật khoa học và công nghệ, thực hiện giải ngân tổng vốn đầu tư đăng ký không quá 5 năm kể từ ngày được phép đầu tư theo quy định của pháp luật về đầu tư mà đáp ứng được một trong các tiêu chí: i) Sản xuất sản phẩm hàng hoá có khả năng cạnh tranh toàn cầu, doanh thu đạt trên 20.000 tỉ đồng/năm chậm nhất sau năm năm kể từ khi có doanh thu từ dự án đầu tư; ii) Sử dụng thường xuyên trên 6.000 lao động; iii) Dự án đầu tư thuộc lĩnh vực hạ tầng kinh tế kỹ thuật, bao gồm: đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước, cầu, đường bộ, đường sắt, cảng hàng không, cảng biển, cảng sông, sân bay, nhà ga, năng lượng mới, năng lượng sạch, công nghiệp tiết kiệm năng lượng, dự án lọc hoá dầu.

Thủ tướng Chính phủ quyết định kéo dài thêm thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi quy định tại điểm này nhưng thời gian kéo dài thêm không quá 15 năm.

Thời gian áp dụng thuế suất ưu đãi quy định tại Điều này được tính từ năm đầu tiên dự án đầu tư mới của doanh nghiệp có doanh thu; đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được tính từ ngày được cấp giấy chứng nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao; đối với dự án ứng dụng công nghệ cao được tính từ ngày được cấp giấy chứng nhận dự án ứng dụng công nghệ cao.

## *Thứ hai, ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế:*

- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới và doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 9 năm tiếp theo.
- Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới và thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới tại khu công nghiệp, trừ khu công nghiệp thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội thuận lợi theo quy định của pháp luật được miễn thuế tối đa không quá 2 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 4 năm tiếp theo.
- Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới được tính từ năm đầu tiên có thu nhập chịu thuế từ dự án đầu tư, trường hợp không có thu nhập chịu thuế trong ba năm đầu, kể từ năm đầu tiên có doanh thu từ dự án thì thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm thứ tư. Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được tính từ ngày được cấp giấy chứng nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao.

Doanh nghiệp có dự án đầu tư phát triển dự án đầu tư đang hoạt động thuộc lĩnh vực, địa bàn ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định mở rộng quy mô sản xuất, nâng cao công suất, đổi mới công nghệ sản xuất (đầu tư mở rộng) nếu đáp ứng một trong ba tiêu chí mà pháp luật quy định thì được lựa chọn hưởng ưu đãi thuế theo dự án đang hoạt động cho thời

gian còn lại (nếu có) hoặc được miễn thuế, giảm thuế đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng.

Thời gian miễn thuế, giảm thuế đối với thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng bằng với thời gian miễn thuế, giảm thuế áp dụng đối với dự án đầu tư mới trên cùng địa bàn, lĩnh vực ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp.

Dự án đầu tư mở rộng được hưởng ưu đãi phải đáp ứng một trong các tiêu chí sau: Nguyên giá tài sản cố định tăng thêm khi dự án đầu tư hoàn thành đi vào hoạt động đạt tối thiểu từ 20 tỉ đồng đối với dự án đầu tư mở rộng thuộc lĩnh vực hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc từ 10 tỉ đồng đối với các dự án đầu tư mở rộng thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội đặc biệt khó khăn theo quy định của pháp luật; Hoặc tỉ trọng nguyên giá tài sản cố định tăng thêm đạt tối thiểu từ 20% so với tổng nguyên giá tài sản cố định trước khi đầu tư; hoặc công suất thiết kế tăng thêm tối thiểu từ 20% so với công suất thiết kế trước khi đầu tư.

Trường hợp doanh nghiệp đang hoạt động có đầu tư mở rộng thuộc lĩnh vực, địa bàn ưu đãi thuế mà không đáp ứng một trong ba tiêu chí trên thì áp dụng ưu đãi thuế theo dự án đang hoạt động cho thời gian còn lại (nếu có). Trường hợp doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế theo diện đầu tư mở rộng thì phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng được hạch toán riêng; trường hợp không hạch toán riêng được thì thu nhập từ hoạt động đầu tư mở rộng xác định theo tỉ lệ giữa nguyên giá tài sản cố định đầu tư mới đưa vào sử dụng cho sản xuất, kinh doanh trên tổng nguyên giá tài sản cố định của

doanh nghiệp. Thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm dự án đầu tư hoàn thành đưa vào sản xuất, kinh doanh.

Ưu đãi thuế quy định tại khoản này không áp dụng đối với các trường hợp đầu tư mở rộng do sáp nhập, mua lại doanh nghiệp hoặc dự án đầu tư đang hoạt động.

*Thứ ba, các trường hợp giảm thuế khác:*

- Doanh nghiệp sản xuất, xây dựng, vận tải sử dụng nhiều lao động nữ được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động nữ.

- Doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động là người dân tộc thiểu số được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động là người dân tộc thiểu số.

- Doanh nghiệp thực hiện chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho tổ chức, cá nhân ở địa bàn có điều kiện kinh tế-xã hội khó khăn được giảm 50% số thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên phần thu nhập từ chuyển giao công nghệ.

*Thứ tư, chuyển lỗ*

Doanh nghiệp có lỗ được chuyển số lỗ sang năm sau; số lỗ này được trừ vào thu nhập tính thuế. Thời gian được chuyển lỗ không quá 5 năm, kể từ năm tiếp theo năm phát sinh lỗ.

Doanh nghiệp có lỗ từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư sau khi đã thực hiện bù trừ theo quy định nếu còn lỗ và doanh nghiệp có lỗ từ hoạt động chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác khoáng sản được chuyển lỗ sang năm

sau vào thu nhập tính thuế của hoạt động đó. Thời gian chuyển lỗ không quá 5 năm, kể từ năm tiếp theo năm phát sinh lỗ.

### *Thứ năm, trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp*

Doanh nghiệp được thành lập, hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam được trích tối đa 10% thu nhập tính thuế hàng năm để lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp. Riêng doanh nghiệp nhà nước, ngoài việc thực hiện trích Quỹ phát triển khoa học và công nghệ theo quy định của Luật này còn phải bảo đảm tỉ lệ trích Quỹ phát triển khoa học và công nghệ tối thiểu theo quy định của pháp luật về khoa học và công nghệ

Trong thời hạn năm năm, kể từ khi trích lập, nếu quỹ phát triển khoa học và công nghệ không được sử dụng hoặc sử dụng không hết 70% hoặc sử dụng không đúng mục đích thì doanh nghiệp phải nộp ngân sách nhà nước phần thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên khoản thu nhập đã trích lập quỹ mà không sử dụng hoặc sử dụng không đúng mục đích và phần lãi phát sinh từ số thuế thu nhập doanh nghiệp đó. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp dùng để tính số thuế thu hồi là thuế suất áp dụng cho doanh nghiệp trong thời gian trích lập quỹ. Lãi suất tính lãi đối với số thuế thu hồi tính trên phần quỹ không sử dụng hết là lãi suất trái phiếu kho bạc loại kì hạn một năm áp dụng tại thời điểm thu hồi và thời gian tính lãi là 2 năm. Lãi suất tính lãi đối với số thuế thu hồi tính trên phần quỹ sử dụng sai mục đích là lãi phạt chậm nộp theo quy định của Luật quản lý thuế và thời gian tính lãi là khoảng thời gian kể từ khi trích lập quỹ đến khi thu hồi.

Doanh nghiệp không được hạch toán các khoản chi từ quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp chỉ được sử dụng cho đầu tư khoa học và công nghệ tại Việt Nam.

#### *Về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế*

Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ và nộp thuế theo kê khai. Doanh nghiệp phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được ưu đãi thuế; trường hợp không hạch toán riêng được thì thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được ưu đãi thuế được xác định theo tỉ lệ doanh thu giữa hoạt động sản xuất, kinh doanh được ưu đãi thuế trên tổng doanh thu của doanh nghiệp.

Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp theo diện dự án đầu tư mới không áp dụng đối với các trường hợp chia, tách, sáp nhập, hợp nhất, chuyển đổi hình thức doanh nghiệp, chuyển đổi sở hữu.

Thuế suất 20% không áp dụng đối với: Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng quyền góp vốn; thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản, trừ nhà ở xã hội; thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác khoáng sản; thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh ở ngoài Việt Nam; Thu nhập từ hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu, khí, tài nguyên quý hiếm khác và thu nhập từ hoạt động khai thác khoáng sản; Thu nhập từ kinh doanh dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt theo quy định của Luật thuế tiêu thụ

đặc biệt; và trường hợp khác theo quy định của Chính phủ.

Trong cùng một thời gian, nếu doanh nghiệp được hưởng nhiều mức ưu đãi thuế khác nhau đối với cùng một khoản thu nhập thì doanh nghiệp được lựa chọn áp dụng mức ưu đãi thuế có lợi nhất.

### III. NỘI DUNG PHÁP LUẬT THUẾ THU NHẬP CÁ NHÂN

#### 1. Khái quát về pháp luật thuế thu nhập cá nhân

Thuế thu nhập cá nhân là hình thức thuế thu vào các khoản thu nhập của các cá nhân kinh doanh và không kinh doanh.

Ở nước ta trước đây, trong điều kiện nền kinh tế vận hành theo cơ chế kế hoạch hoá tập trung, do nguồn thu nhập của dân cư trong xã hội mang tính chất thuần nhất nên Nhà nước ta không thu thuế đối với thu nhập của cá nhân không kinh doanh. Sau khi thực hiện đường lối đổi mới cơ chế quản lý từ cơ chế kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang cơ chế kinh tế thị trường định hướng XHCN, chế độ phân phối thu nhập theo cơ chế thị trường hình thành phát triển, thu nhập của người dân được cải thiện. Bên cạnh đó, sự phân hoá thu nhập và phân cực giàu nghèo giữa các tầng lớp dân cư trong xã hội diễn ra rất nhanh. Để động viên một phần thu nhập của một bộ phận dân cư có thu nhập cao hơn so với mức thu nhập chung của cộng đồng vào ngân sách nhà nước và thực hiện điều tiết thu nhập giữa các tầng lớp dân cư trong xã hội, ngày 27/12/1990, Hội đồng nhà nước ban hành Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, Pháp lệnh này được áp dụng trên thực tế kể từ ngày 01/4/1991. Qua quá trình tổ chức thực hiện, pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao được ủy ban

thường vụ Quốc hội sửa đổi, bổ sung nhiều lần vào các năm 1992, 1993, 1994, 1997, 2001, 2004. Ngày 21/11/2007, Quốc hội đã ban hành Luật thuế thu nhập cá nhân, Luật này có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009.

Qua 3 năm thực hiện, Luật thuế thu nhập cá nhân về cơ bản đã đạt được những mục tiêu đề ra khi ban hành Luật:

*Thứ nhất*, đã bao quát và mở rộng được đối tượng nộp thuế, đối tượng chịu thuế, theo đó, số người nộp thuế đã tăng lên qua các năm, các loại thu nhập mới phát sinh trong nền kinh tế đã dần bao quát được.

*Thứ hai*, đảm bảo động viên hợp lý thu nhập của dân cư, góp phần đảm bảo công bằng xã hội: Thông nhất các quy định về thuế áp dụng đối với cá nhân có thu nhập, không phân biệt cá nhân người nước ngoài với người Việt Nam.

*Thứ ba*, góp phần đảm bảo nguồn thu ngân sách nhà nước, số thu thuế thu nhập cá nhân có sự tăng trưởng nhanh số thu năm 2009 đạt 3,4% tổng số thu ngân sách nhà nước, năm 2010 đạt 4,7% tổng thu ngân sách nhà nước, năm 2011 số thu bằng đạt 5,5% tổng thu ngân sách nhà nước.

*Thứ tư*, từng bước góp phần thực hiện kiểm soát thu nhập của dân cư. Tính đến hết năm 2011, ngành thuế đã hoàn thành việc cấp mã số thuế cho 15.894.719 cá nhân. Thông qua cá nhân, cơ quan chi trả được cấp mã số thuế, ngành thuế nắm được số người nộp thuế, số người chưa phải nộp thuế đối với thu nhập từ tiền lương tiền công và từ thu nhập khác, số thuế thu được từ các loại thu nhập của cá nhân theo phương thức khấu trừ tại nguồn và theo phương thức kê khai, nộp thuế.

Bên cạnh những kết quả đạt được, do sự biến động nhanh của nền kinh tế nên một số quy định trong Luật thuế thu nhập cá nhân đã bộc lộ một số tồn tại, hạn chế, không còn phù hợp với thực tiễn, cụ thể:

- Mức giảm trừ gia cảnh không còn phù hợp;
- Về phạm vi, đối tượng tính thuế chưa bao quát hết hoặc đã lạc hậu do phát sinh những nội dung mới theo quy định của pháp luật liên quan;
- Một số quy định về kỳ tính thuế, thủ tục kê khai, quyết toán thuế chưa phù hợp với thực tiễn, còn phức tạp, chưa tạo thuận lợi cho người nộp thuế, công tác quản lý thuế cũng như hiện đại hoá quản lý thuế.

Vì vậy, để kịp thời khắc phục những bất cập của Luật thuế thu nhập cá nhân hiện hành, đảm bảo đơn giản hoá chính sách, đáp ứng yêu cầu về cải cách thủ tục hành chính và hiện đại hoá công tác quản lý thuế thì việc sửa đổi Luật là cần thiết nhằm:

- Một là, đảm bảo công bằng trong điều tiết thu nhập, động viên một cách hợp lí thu nhập dân cư, góp phần ổn định, nâng cao đời sống của người nộp thuế, khuyến khích mọi cá nhân ra sức lao động, sản xuất kinh doanh, làm giàu chính đáng.
- Hai là, sửa đổi, bổ sung những nội dung bất cập so với thực tế, bảo đảm tính thống nhất của hệ thống pháp luật và có tính ổn định; việc sửa đổi không làm ảnh hưởng lớn đến số thu ngân sách nhà nước.
- Ba là, bảo đảm đơn giản, minh bạch, dễ hiểu, dễ thực hiện, tạo thuận lợi cho người nộp thuế và góp phần thúc đẩy cải cách hành chính, hiện đại hoá công tác quản lý thuế.

- Bốn là, góp phần tăng tính cạnh tranh so với các nước trong khu vực, các nước có điều kiện tương đồng với nước ta, phù hợp với xu thế cải cách thuế và thông lệ quốc tế.

Theo quy định của pháp luật hiện hành thì thuế thu nhập cá nhân là loại thuế trực thu, thu vào một số khoản thu nhập cao chính đáng của cá nhân nhằm thực hiện việc điều tiết thu nhập giữa các tầng lớp dân cư, góp phần thực hiện công bằng xã hội về thu nhập và góp phần tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

Dấu hiệu đặc trưng để phân biệt thuế thu nhập cá nhân với thuế thu nhập doanh nghiệp là:

*Thứ nhất*, đối tượng nộp thuế thu nhập cá nhân là các cá nhân kinh doanh và không kinh doanh có thu nhập chịu thuế phát sinh. Còn đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp phải là tổ chức kinh doanh có thu nhập chịu thuế phát sinh.

*Thứ hai*, thuế thu nhập chịu thuế trong thuế thu nhập cá nhân là các khoản thu nhập phát sinh từ kinh doanh, từ lao động và các khoản thu nhập khác không từ kinh doanh của các cá nhân còn thu nhập chịu thuế trong thuế thu nhập doanh nghiệp là các khoản thu nhập từ kinh doanh và thu nhập khác của tổ chức kinh doanh.

Về bản chất, thuế thu nhập cá nhân là thuế trực thu. Do đó, việc áp dụng chế độ thuế thu nhập cá nhân tạo khả năng để Nhà nước thực hiện điều tiết thu nhập giữa các tầng lớp dân cư trong xã hội.

## 2. Chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế thu nhập cá nhân

Quan hệ pháp luật thuế thu nhập cá nhân là quan hệ thu,

nộp thuế phát sinh giữa Nhà nước với các cá nhân có thu nhập chịu thuế được các quy phạm pháp luật thuế thu nhập cá nhân điều chỉnh.

Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế thu nhập cá nhân gồm:

- Cơ quan thuế là một chủ thể trong quan hệ tham gia với tư cách nhân danh Nhà nước thực hiện quyền thu thuế đối với đối tượng có nghĩa vụ nộp thuế.
- Các cá nhân có thu nhập chịu thuế là chủ thể thực hiện nghĩa vụ nộp thuế cho Nhà nước.

Theo quy định của pháp luật thuế thu nhập cá nhân hiện hành thì đối tượng nộp thuế thu nhập cá nhân bao gồm: Cá nhân cư trú có thu nhập chịu thuế phát sinh trong và ngoài lãnh thổ Việt Nam và cá nhân không cư trú có thu nhập chịu thuế phát sinh trong lãnh thổ Việt Nam.

Cá nhân cư trú là người đáp ứng một trong các điều kiện sau:

- Có mặt tại Việt Nam từ 183 ngày trở lên tính trong một năm dương lịch hoặc tính theo 12 tháng liên tục kể từ ngày đầu tiên có mặt tại Việt Nam;
- Có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam, bao gồm có nơi ở đăng ký thường trú hoặc có nhà thuê để ở tại Việt Nam theo hợp đồng thuê có thời hạn.

Cá nhân không cư trú là người không đáp ứng điều kiện quy định trên.

### **3. Căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế thu nhập cá nhân**

Cũng giống như các quan hệ pháp luật thuế khác, quan hệ

pháp luật thuế thu nhập cá nhân phát sinh trên cơ sở có quy phạm pháp luật điều chỉnh, cơ cấu chủ thể xác định và sự kiện pháp lí phát sinh.

Các quy phạm pháp luật hiện hành điều chỉnh quan hệ thuế thu nhập cá nhân thể hiện trong Luật thuế thu nhập cá nhân ngày 21/11/2007; Luật số: 26/2012/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân ngày 22/11/2012. Nghị định của Chính phủ số 65/2013/NĐ-CP ngày 27/06/2013 quy định chi tiết một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế thu nhập cá nhân ngày 22/11/2012; Luật số 71/2014/QH13 ngày 25/11/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế vì các văn bản hướng dẫn thi hành... Ngoài ra, còn các quy phạm pháp luật thuế quốc tế được quy định trong các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam đã tham gia ký kết.

Sự kiện pháp lí làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế thu nhập cá nhân được pháp luật dự liệu là các cá nhân có thu nhập chịu thuế phát sinh.

Pháp luật thuế thu nhập cá nhân ở nước ta hiện nay có quy định rõ các khoản thu nhập phải chịu thuế, cụ thể:

Thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân gồm:

- Thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ; thu nhập từ hoạt động hành nghề độc lập của cá nhân có giấy phép hoặc chứng chỉ hành nghề theo quy định của pháp luật.

Thu nhập từ kinh doanh quy định trên không bao gồm thu nhập của cá nhân kinh doanh có doanh thu từ 100 triệu đồng/năm trở xuống.

- Thu nhập từ tiền lương, tiền công, bao gồm: Tiền lương, tiền công và các khoản có tính chất tiền lương, tiền công; Các khoản phụ cấp, trợ cấp, trừ các khoản: phụ cấp, trợ cấp theo quy định của pháp luật về ưu đãi người có công; phụ cấp quốc phòng, an ninh; phụ cấp độc hại, nguy hiểm đối với ngành, nghề hoặc công việc ở nơi làm việc có yếu tố độc hại, nguy hiểm; phụ cấp thu hút, phụ cấp khu vực theo quy định của pháp luật; trợ cấp khó khăn đột xuất, trợ cấp tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp, trợ cấp một lần khi sinh con hoặc nhận nuôi con nuôi, trợ cấp do suy giảm khả năng lao động, trợ cấp hưu trí một lần, tiền tuất hàng tháng và các khoản trợ cấp khác theo quy định của pháp luật về bảo hiểm xã hội; trợ cấp thôi việc, trợ cấp mất việc làm theo quy định của Bộ luật lao động; trợ cấp mang tính chất bảo trợ xã hội và các khoản phụ cấp, trợ cấp khác không mang tính chất tiền lương, tiền công theo quy định của Chính phủ.

- Thu nhập từ đầu tư vốn, bao gồm: Tiền lãi cho vay; lợi tức cổ phần; thu nhập từ đầu tư vốn dưới các hình thức khác, trừ thu nhập từ lãi trái phiếu Chính phủ.

- Thu nhập từ chuyển nhượng vốn, bao gồm: Thu nhập từ chuyển nhượng phần vốn trong các tổ chức kinh tế; thu nhập từ chuyển nhượng chứng khoán; thu nhập từ chuyển nhượng vốn dưới các hình thức khác.

- Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản, bao gồm: Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất và tài sản gắn liền với đất; Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc sử dụng nhà ở; Thu nhập từ chuyển nhượng quyền thuê đất, quyền thuê mặt nước; Các khoản thu nhập khác nhận được từ

chuyển nhượng bất động sản dưới mọi hình thức.

- Thu nhập từ trúng thưởng, bao gồm: Trúng thưởng xổ số; trúng thưởng trong các hình thức khuyến mại; trúng thưởng trong các hình thức cá cược, casino; trúng thưởng trong các trò chơi, cuộc thi có thưởng và các hình thức trúng thưởng khác.

- Thu nhập từ bản quyền, bao gồm: Thu nhập từ chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ; thu nhập từ chuyển giao công nghệ.

- Thu nhập từ nhượng quyền thương mại.

- Thu nhập từ nhận thừa kế là chứng khoán, phần vốn trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh, bất động sản và tài sản khác phải đăng ký sở hữu hoặc đăng ký sử dụng.

- Thu nhập từ nhận quà tặng là chứng khoán, phần vốn trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh, bất động sản và tài sản khác phải đăng ký sở hữu hoặc đăng ký sử dụng.

\* *Pháp luật thuế thu nhập cá nhân còn xác định rõ các khoản thu nhập được miễn thuế cụ thể như sau:*

- Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị, em ruột với nhau.

- Thu nhập từ chuyển nhượng nhà ở, quyền sử dụng đất ở và tài sản gắn liền với đất ở của cá nhân trong trường hợp cá nhân chỉ có một nhà ở, đất ở duy nhất.

- Thu nhập từ giá trị quyền sử dụng đất của cá nhân được Nhà nước giao đất.

- Thu nhập từ nhận thừa kế, quà tặng là bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị, em ruột với nhau.

- Thu nhập của hộ gia đình, cá nhân trực tiếp sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, làm muối, nuôi trồng, đánh bắt thuỷ sản chưa qua chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường.

- Thu nhập từ chuyên đổi đất nông nghiệp của hộ gia đình, cá nhân được Nhà nước giao để sản xuất.

- Thu nhập từ lãi tiền gửi tại tổ chức tín dụng, lãi từ hợp đồng bảo hiểm nhân thọ.

- Thu nhập từ kiều hối.

- Phần tiền lương làm việc ban đêm, làm thêm giờ được trả cao hơn so với tiền lương làm việc ban ngày, làm trong giờ theo quy định của pháp luật.

- Tiền lương hưu do Bảo hiểm xã hội chi trả, tiền lương hưu do quỹ hưu trí tự nguyện chi trả hàng tháng.

- Thu nhập từ học bổng, bao gồm: Học bổng nhận được từ ngân sách nhà nước; học bổng nhận được từ tổ chức trong nước và ngoài nước theo chương trình hỗ trợ khuyến học của tổ chức đó.

- Thu nhập từ bồi thường hợp đồng bảo hiểm nhân thọ, phi nhân thọ, tiền bồi thường tai nạn lao động, khoản bồi thường nhà nước và các khoản bồi thường khác theo quy định của pháp luật.

- Thu nhập nhận được từ quỹ từ thiện được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép thành lập hoặc công nhận, hoạt động vì mục đích từ thiện, nhân đạo, không nhằm mục đích lợi nhuận.

- Thu nhập nhận được từ nguồn viện trợ nước ngoài vì mục đích từ thiện, nhân đạo dưới hình thức chính phủ và phi chính phủ được cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt.

- Thu nhập từ tiền lương, tiền công của thuyền viên là người Việt Nam làm việc cho các hãng tàu nước ngoài hoặc các hãng tàu Việt Nam vận tải quốc tế.

- Thu nhập của cá nhân là chủ tàu, cá nhân có quyền sử dụng tàu và cá nhân làm việc trên tàu từ hoạt động cung cấp hàng hoá, dịch vụ trực tiếp phục vụ hoạt động khai thác, đánh bắt thủy sản xa bờ.

#### 4. Căn cứ tính thuế thu nhập cá nhân

Thuế thu nhập cá nhân được tính dựa trên hai căn cứ là thu nhập tính thuế trong kì tính thuế và thuế suất.

\* Kì tính thuế đối với cá nhân cư trú được quy định như sau:

- Kì tính thuế theo năm áp dụng đối với thu nhập từ kinh doanh; thu nhập từ tiền lương, tiền công;

- Kì tính thuế theo từng lần chuyển nhượng hoặc theo năm đối với thu nhập từ chuyên nhượng chứng khoán. Trường hợp cá nhân áp dụng kì tính thuế theo năm thì phải đăng ký từ đầu năm với cơ quan thuế;

- Kì tính thuế theo từng lần phát sinh thu nhập áp dụng đối với các khoản thu nhập chịu thuế còn lại.

\* Kì tính thuế đối với cá nhân không cư trú được tính theo từng lần phát sinh thu nhập áp dụng đối với tất cả thu nhập chịu thuế.

#### *4.1. Đối với cá nhân cư trú*

##### *4.1.1. Căn cứ tính thuế đối với cá nhân kinh doanh*

Cá nhân kinh doanh nộp thuế thu nhập cá nhân theo tỉ lệ trên doanh thu đối với từng lĩnh vực, ngành nghề sản xuất, kinh doanh.

Doanh thu là toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền hoa hồng, tiền cung ứng dịch vụ phát sinh trong kì tính thuế từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ.

Trường hợp cá nhân kinh doanh không xác định được doanh thu thì cơ quan thuế có thẩm quyền ấn định doanh thu theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

\* Thuế suất: Phân phối, cung cấp hàng hoá: 0,5%; dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu: 2%; riêng hoạt động cho thuê tài sản, đại lí bảo hiểm, đại lí xổ số, đại lí bán hàng đa cấp: 5%; sản xuất, vận tải, dịch vụ có gắn với hàng hoá, xây dựng có bao thầu nguyên vật liệu: 1,5%; hoạt động kinh doanh khác: 1%.

##### *4.1.2. Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công là thu nhập tính thuế và thuế suất*

*Thứ nhất*, thu nhập tính thuế được xác định bằng thu nhập chịu thuế trừ các khoản sau:

- Các khoản đóng góp bảo hiểm như: Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp đối với một số ngành, nghề phải tham gia bảo hiểm bắt

buộc, quỹ hưu trí tự nguyện (Chính phủ quy định mức tối đa được trừ đối với khoản đóng góp quỹ hưu trí tự nguyện này);

- Các khoản giảm trừ gia cảnh;
- Các khoản đóng góp vào quỹ từ thiện, quỹ nhân đạo, quỹ khuyến học.

#### \* *Thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công*

Thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công được xác định bằng tổng số thu nhập mà đối tượng nộp thuế nhận được trong kỳ tính thuế. Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thu nhập cho đối tượng nộp thuế hoặc thời điểm đối tượng nộp thuế nhận được thu nhập.

#### \* *Khoản giảm trừ gia cảnh*

Giảm trừ gia cảnh là số tiền được trừ vào thu nhập chịu thuế trước khi tính thuế đối với thu nhập từ kinh doanh, tiền lương, tiền công của đối tượng nộp thuế là cá nhân cư trú. Giảm trừ gia cảnh gồm hai phần sau đây:

- Mức giảm trừ đối với đối tượng nộp thuế là 9 triệu đồng/tháng (108 triệu đồng/năm);
- Mức giảm trừ đối với mỗi người phụ thuộc là 3,6 triệu đồng/tháng.

Trường hợp chỉ số giá tiêu dùng (CPI) biến động trên 20% so với thời điểm Luật có hiệu lực thi hành hoặc thời điểm điều chỉnh mức giảm trừ gia cảnh gần nhất thì Chính phủ trình ủy ban thường vụ Quốc hội điều chỉnh mức giảm trừ gia cảnh quy định tại khoản này phù hợp với biến động của giá cả để áp dụng cho kỳ tính thuế tiếp theo.

Việc xác định mức giảm trừ gia cảnh đối với người phụ thuộc thực hiện theo nguyên tắc mỗi người phụ thuộc chỉ được tính giảm trừ một lần vào một đối tượng nộp thuế.

Người phụ thuộc là người mà đối tượng nộp thuế có trách nhiệm nuôi dưỡng, bao gồm: Con chưa thành niên; con bị tàn tật, không có khả năng lao động; các cá nhân không có thu nhập hoặc có thu nhập không vượt quá mức quy định, bao gồm con thành niên đang học đại học, cao đẳng, trung học chuyên nghiệp hoặc học nghề; vợ hoặc chồng không có khả năng lao động; bố, mẹ đã hết tuổi lao động hoặc không có khả năng lao động; những người khác không nơi nương tựa mà người nộp thuế phải trực tiếp nuôi dưỡng.

\* *Giảm trừ đối với các khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo*

Các khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo được trừ vào thu nhập trước khi tính thuế đối với thu nhập từ kinh doanh, tiền lương, tiền công của đối tượng nộp thuế là cá nhân cư trú, bao gồm: Khoản đóng góp vào tổ chức, cơ sở chăm sóc, nuôi dưỡng trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, người tàn tật, người già không nơi nương tựa; khoản đóng góp vào quỹ từ thiện, quỹ nhân đạo, quỹ khuyến học.

Tổ chức, cơ sở và các quỹ từ thiện, nhân đạo phải được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cho phép thành lập hoặc công nhận, hoạt động vì mục đích từ thiện, nhân đạo, khuyến học, không nhằm mục đích lợi nhuận.

Các khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học phát sinh năm nào được giảm trừ vào thu nhập chịu thuế của năm đó, nếu giảm trừ không hết trong năm thì cũng không được

chuyển trừ vào thu nhập chịu thuế của năm tính thuế tiếp theo. Mức giảm trừ tối đa không vượt quá thu nhập tính thuế từ tiền lương, tiền công và thu nhập từ kinh doanh của năm phát sinh đóng góp từ thiện, nhân đạo.

### *Thứ hai, thuế suất*

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công được áp dụng theo biểu thuế luỹ tiến từng phần cụ thể như sau:

Bậc thuế	Phần thu nhập tính thuế/năm (triệu đồng)	Phần thu nhập tính thuế/tháng (triệu đồng)	Thuế suất (%)
1	Đến 60	Đến 5	5
2	Trên 60 đến 120	Trên 5 đến 10	10
3	Trên 120 đến 216	Trên 10 đến 18	15
4	Trên 216 đến 384	Trên 18 đến 32	20
5	Trên 384 đến 624	Trên 32 đến 52	25
6	Trên 624 đến 960	Trên 52 đến 80	30
7	Trên 960	Trên 80	35

Thu nhập tính thuế áp dụng Biểu thuế này là thu nhập của cá nhân cư trú có thu nhập chịu thuế từ kinh doanh và từ tiền lương, tiền công sau khi đã trừ đi khoản giảm trừ gia cảnh, các khoản đóng bảo hiểm bắt buộc, khoản đóng góp từ thiện, nhân đạo, khuyến học.

Cách tính thuế: Thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ

kinh doanh, từ tiền lương, tiền công là tổng số thuế được tính theo từng bậc thu nhập và thuế suất tương ứng theo biểu luỹ tiến từng phần, trong đó số thuế tính theo từng bậc thu nhập được xác định bằng thu nhập tính thuế của bậc thu nhập nhân (x) với thuế suất tương ứng của bậc thu nhập đó.

#### 4.1.3. Căn cứ tính thuế đối với các khoản thu nhập khác

##### \* *Đối với thu nhập từ đầu tư vốn*

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ đầu tư vốn là thu nhập tính thuế và thuế suất.

- Thu nhập tính thuế từ đầu tư vốn là thu nhập chịu thuế mà cá nhân nhận được từ đầu tư vốn được xác định bằng tổng số các khoản thu nhập từ đầu tư vốn mà đối tượng nộp thuế nhận được trong kỳ tính thuế.

Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế từ đầu tư vốn là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thu nhập cho đối tượng nộp thuế hoặc thời điểm đối tượng nộp thuế nhận được thu nhập.

- Thuế suất đối với thu nhập từ đầu tư vốn áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 5%.

##### - Cách tính thuế:

$$\text{Số thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Thu nhập}}{\text{tính thuế}} \times \text{Thuế suất} \\ 5\%$$

##### \* *Đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn*

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng phần vốn góp, chuyển nhượng chứng khoán là thu nhập tính thuế và thuế suất.

- Thu nhập tính thuế từ chuyển nhượng phần vốn góp là thu nhập chịu thuế được xác định bằng giá chuyển nhượng trừ giá mua của phần vốn góp và các chi phí liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ chuyển nhượng vốn.

Đối với hoạt động chuyển nhượng chứng khoán, thu nhập chịu thuế được xác định là giá chuyển nhượng từng lần.

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn góp áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 20%.

Cách tính thuế:

$$\text{Thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Thu nhập}}{\text{tính thuế}} \times \text{Thuế suất} \\ 20\%$$

Giá bán chứng khoán được xác định như sau: Đối với chứng khoán niêm yết: giá bán chứng khoán là giá khớp lệnh do sở giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán công bố. Đối với chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết nhưng đã thực hiện đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán thì giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng thực tế tại trung tâm giao dịch chứng khoán. Đối với chứng khoán của các công ty không thuộc các trường hợp nêu trên thì giá bán chứng khoán là giá chuyển nhượng ghi trên hợp đồng chuyển nhượng hoặc giá theo sổ sách kế toán của đơn vị có chứng khoán được chuyển nhượng tại thời điểm bán.

Thuế suất và cách tính thuế

Cá nhân chuyển nhượng chứng khoán áp dụng thuế suất 0,1% trên giá chuyển nhượng chứng khoán từng lần.

Cách tính thuế phải nộp như sau:

$$\text{Thuế thu nhập} = \frac{\text{Giá chuyển nhượng}}{\text{Thuế suất}} \times 0,1\%$$

Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế từ chuyển nhượng vốn là thời điểm giao dịch chuyển nhượng vốn hoàn thành theo quy định của pháp luật.

#### \* Đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản là thu nhập tính thuế và thuế suất.

Thu nhập tính thuế từ chuyển nhượng bất động sản được xác định bằng giá chuyển nhượng bất động sản theo từng lần chuyển nhượng.

Thời điểm xác định thu nhập tính thuế từ chuyển nhượng bất động sản là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng có hiệu lực theo quy định của pháp luật.

#### Thuế suất và cách tính thuế

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với chuyển nhượng bất động sản áp dụng thuế suất 2% trên giá chuyển nhượng.

#### Cách tính thuế:

$$\text{Thuế thu nhập} = \frac{\text{Giá chuyển nhượng}}{\text{Thuế suất}} \times 2\%$$

Trường hợp chuyển nhượng bất động sản là đồng sở hữu, thì nghĩa vụ thuế sẽ được tính riêng cho từng cá nhân. Thu nhập tính thuế của từng cá nhân được xác định căn cứ vào tổng

thu nhập từ chuyền nhượng bất động sản và tỉ lệ phân chia thu nhập giữa các cá nhân đồng sở hữu. Tỉ lệ phân chia thu nhập được xác định căn cứ vào tài liệu hợp pháp như: thỏa thuận góp vốn ban đầu, di chúc hoặc quyết định phân chia của tòa án,... Trường hợp không có tài liệu hợp pháp thì tỉ lệ phân chia thu nhập được xác định bình quân.

#### \* *Đối với thu nhập từ trúng thưởng*

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ trúng thưởng là thu nhập tính thuế và thuế suất.

Thu nhập tính thuế từ trúng thưởng là phần giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng mà đối tượng nộp thuế nhận được theo từng lần trúng thưởng không phụ thuộc vào số lần nhận tiền thưởng.

Trường hợp một giải thưởng nhưng có nhiều người trúng giải thì thu nhập tính thuế được phân chia cho từng người nhận giải thưởng. Người được trúng giải phải xuất trình các căn cứ pháp lý chứng minh. Trường hợp không có căn cứ pháp lý chứng minh thì thu nhập trúng thưởng tính cho một cá nhân. Trường hợp cá nhân trúng nhiều giải thưởng trong một cuộc chơi thì thu nhập tính thuế được tính trên tổng giá trị của các giải thưởng.

Thu nhập tính thuế đối với một số trò chơi có thưởng, cụ thể như sau: Đối với trúng thưởng xổ số là toàn bộ giá trị tiền thưởng vượt trên 10 triệu đồng nhận được trong một đợt quay thưởng chưa trừ bất cứ một khoản chi phí nào; đối với trúng thưởng khuyến mại bằng hiện vật là giá trị của sản phẩm khuyến mại vượt trên 10 triệu đồng được quy đổi thành tiền

theo giá thị trường tại thời điểm nhận chưa trừ bất cứ một khoản chi phí nào; đối với trúng thưởng trong các hình thức cá cược, casino là toàn bộ giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng mà người tham gia nhận được chưa trừ bất cứ một khoản chi phí nào; đối với trúng thưởng từ các trò chơi, cuộc thi có thưởng được tính theo từng lần lĩnh thưởng. Giá trị tiền thưởng bằng toàn bộ số tiền thưởng vượt trên 10 triệu đồng mà người chơi nhận được chưa trừ bất cứ một khoản chi phí nào.

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ trúng thưởng áp dụng theo biểu thuế toàn phần là 10%.

Thời điểm xác định thu nhập tính thuế đối với thu nhập từ trúng thưởng là thời điểm tổ chức, cá nhân trả thưởng cho người trúng thưởng.

Cách tính thuế:

$$\text{Thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Thu nhập tính thuế}}{\text{Thuế suất}} \times 10\%$$

\* *Đối với thu nhập từ bản quyền*

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ tiền bản quyền là thu nhập tính thuế và thuế suất.

Thu nhập tính thuế từ tiền bản quyền là phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng theo hợp đồng chuyển nhượng, không phụ thuộc vào số lần thanh toán hoặc số lần nhận tiền mà đối tượng nộp thuế nhận được khi chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghiệp.

Trường hợp cùng là một đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ nhưng hợp đồng chuyển giao,

chuyển quyền sử dụng thực hiện làm nhiều hợp đồng với cùng một đối tượng sử dụng thì thu nhập tính thuế là phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng tính trên tổng các hợp đồng chuyển giao.

Trường hợp đối tượng chuyển giao, chuyển quyền là đồng sở hữu thì thu nhập tính thuế được phân chia cho từng cá nhân sở hữu. Tỉ lệ phân chia được căn cứ theo giấy chứng nhận quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ bản quyền áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 5%. Thời điểm xác định thu nhập tính thuế từ bản quyền là thời điểm trả tiền bản quyền.

Cách tính thuế:

$$\text{Thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Thu nhập}}{\text{tính thuế}} \times \text{Thuế suất} \\ 5\%$$

\* *Đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại*

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại là thu nhập tính thuế và thuế suất.

Thu nhập tính thuế từ nhượng quyền thương mại là phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng theo hợp đồng nhượng quyền thương mại, không phụ thuộc vào số lần thanh toán hoặc số lần nhận tiền mà người nộp thuế nhận được.

Trường hợp cùng là một đối tượng của quyền thương mại nhưng việc chuyển nhượng thực hiện thành nhiều hợp đồng thì thu nhập tính thuế là phần vượt trên 10 triệu đồng tính trên tổng các hợp đồng nhượng quyền thương mại.

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại áp dụng theo biểu thuế toàn phần là 5%. Thời điểm xác định thu nhập tính thuế từ nhượng quyền thương mại là thời điểm thanh toán tiền nhượng quyền thương mại giữa bên nhận quyền thương mại và bên nhượng quyền thương mại.

Cách tính thuế:

$$\text{Thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Thu nhập tính thuế}}{\text{Thuế suất}} \times 5\%$$

\* *Đối với thu nhập từ thừa kế, quà tặng*

Căn cứ tính thuế đối với thu nhập từ thừa kế, quà tặng là thu nhập tính thuế và thuế suất.

Thu nhập tính thuế từ thừa kế, quà tặng là phần giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng mỗi lần nhận. Giá trị tài sản nhận thừa kế, quà tặng được xác định đối với từng trường hợp, cụ thể như sau:

Đối với tài sản thừa kế, quà tặng là bất động sản, giá trị bất động sản được xác định như sau: Đối với bất động sản là giá trị quyền sử dụng đất thì phần giá trị quyền sử dụng đất được xác định căn cứ vào bảng giá đất do uỷ ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm cá nhân hưởng thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sử dụng bất động sản. Đối với bất động sản là nhà và công trình kiến trúc trên đất được xác định căn cứ vào quy định của cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền về phân loại giá trị nhà; quy định tiêu chuẩn, định mức xây dựng cơ bản do cơ quan quản lý nhà nước có thẩm quyền ban hành; giá trị còn lại của nhà, công trình kiến trúc. Trường hợp không xác định

được theo quy định trên thì căn cứ vào giá tính lệ phí trước bạ do uỷ ban nhân dân cấp tỉnh quy định.

Đối với thừa kế, quà tặng là ô tô, xe gắn máy, tàu thuyền... giá trị tài sản được xác định trên cơ sở bảng giá tính lệ phí trước bạ do uỷ ban nhân dân cấp tỉnh quy định tại thời điểm cá nhân nhận được thừa kế, quà tặng.

Đối với thừa kế, quà tặng là vốn góp trong các tổ chức kinh tế, cơ sở kinh doanh: giá trị của quà tặng, thừa kế là giá trị của phần vốn góp, cơ sở kinh doanh được xác định căn cứ vào sổ sách kế toán hoá đơn, chứng từ tại thời điểm nhận thừa kế, quà tặng. Trường hợp không có sổ sách kế toán hoá đơn, chứng từ làm căn cứ xác định thì giá trị phần vốn góp, cơ sở kinh doanh được xác định theo giá thị trường tại thời điểm nhận.

Đối với thừa kế, quà tặng là chứng khoán: thu nhập để tính thuế của chứng khoán là giá trị chứng khoán tại thời điểm chuyển quyền sở hữu, cụ thể: Đối với chứng khoán đã niêm yết: giá trị của chứng khoán được căn cứ vào giá tham chiếu trên sở giao dịch chứng khoán hoặc trung tâm giao dịch chứng khoán tại ngày nhận thừa kế, quà tặng hoặc ngày gần nhất trước đó. Đối với chứng khoán của các công ty đại chúng chưa niêm yết nhưng đã thực hiện đăng ký giao dịch tại trung tâm giao dịch chứng khoán căn cứ vào giá tham chiếu tại trung tâm giao dịch chứng khoán ở thời điểm nhận thừa kế, quà tặng hoặc ngày gần nhất trước đó. Đối với chứng khoán không thuộc các trường hợp trên căn cứ giá trị ghi trên sổ sách kế toán của công ty phát hành loại chứng khoán đó tại ngày nhận thừa kế, quà tặng là chứng khoán.

Thuế suất thuế thu nhập cá nhân đối với thừa kế, quà tặng được áp dụng theo biểu thuế toàn phần với thuế suất là 10%.

Thời điểm xác định thu nhập tính thuế: Đối với thu nhập từ thừa kế, thời điểm xác định thu nhập tính thuế là thời điểm đối tượng nộp thuế nhận thừa kế làm thủ tục chuyển quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng tài sản. Đối với thu nhập từ nhận quà tặng, thời điểm xác định thu nhập tính thuế là thời điểm tổ chức, cá nhân tặng cho đối tượng nộp thuế. Trường hợp nhận quà tặng từ nước ngoài thì thời điểm xác định thu nhập tính thuế là thời điểm đối tượng nộp thuế nhận được quà tặng.

Cách tính số thuế phải nộp:

$$\text{Thuế thu nhập cá nhân phải nộp} = \frac{\text{Thu nhập tính thuế}}{10\%}$$

#### 4.2. Đối với cá nhân không cư trú

##### \* Thuế đối với thu nhập từ kinh doanh

Thuế đối với thu nhập từ kinh doanh của cá nhân không cư trú được xác định bằng doanh thu từ hoạt động sản xuất, kinh doanh nhân với thuế suất

- Doanh thu là toàn bộ số tiền phát sinh từ việc cung ứng hàng hoá, dịch vụ bao gồm cả chi phí do bên mua hàng hoá, dịch vụ trả thay cho cá nhân không cư trú mà không được hoàn trả.

Trường hợp thoả thuận hợp đồng không bao gồm thuế thu nhập cá nhân thì doanh thu tính thuế phải quy đổi là toàn bộ số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được dưới bất kì hình thức nào từ việc cung cấp hàng hoá, dịch vụ tại Việt Nam không phụ thuộc vào địa điểm tiến hành các hoạt động kinh doanh.

- Thuế suất đối với thu nhập từ kinh doanh quy định đối với từng lĩnh vực, ngành nghề sản xuất, kinh doanh như sau: 1% đối với hoạt động kinh doanh hàng hoá; 5% đối với hoạt động kinh doanh dịch vụ; 2% đối với hoạt động sản xuất, xây dựng, vận tải và hoạt động kinh doanh khác.

\* *Thuế đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công*

Thuế đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công của cá nhân không cư trú được xác định bằng thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công nhân với thuế suất 20%.

Thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công là tổng số tiền lương, tiền công mà cá nhân không cư trú nhận được do thực hiện công việc tại Việt Nam, không phân biệt nơi trả thu nhập.

\* *Thuế đối với thu nhập từ đầu tư vốn*

Thuế đối với thu nhập từ đầu tư vốn của cá nhân không cư trú được xác định bằng tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc đầu tư vốn vào tổ chức, cá nhân tại Việt Nam nhân với thuế suất 5%.

\* *Thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn*

Thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn của cá nhân không cư trú được xác định bằng tổng số tiền mà cá nhân không cư trú nhận được từ việc chuyển nhượng phần vốn tại tổ chức, cá nhân Việt Nam nhân với thuế suất 0,1%, không phân biệt việc chuyển nhượng được thực hiện tại Việt Nam hay tại nước ngoài.

\* *Thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản*

Thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản tại Việt Nam của cá nhân không cư trú được xác định bằng giá

chuyển nhượng bất động sản nhân với thuế suất 2%.

\* *Thuế đối với thu nhập từ bản quyền, nhượng quyền thương mại*

Thuế đối với thu nhập từ bản quyền của cá nhân không cư trú được xác định bằng phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng theo từng hợp đồng chuyển giao, chuyển quyền sử dụng các đối tượng quyền sở hữu trí tuệ, chuyển giao công nghệ tại Việt Nam nhân với thuế suất 5%.

Thuế đối với thu nhập từ nhượng quyền thương mại của cá nhân không cư trú được xác định bằng phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng theo từng hợp đồng nhượng quyền thương mại tại Việt Nam nhân với thuế suất 5%.

\* *Thuế đối với thu nhập từ trúng thưởng, thừa kế, quà tặng*

Thuế đối với thu nhập từ trúng thưởng, thừa kế, quà tặng của cá nhân không cư trú được xác định bằng thu nhập chịu thuế nhân với thuế suất 10%.

Thu nhập chịu thuế từ trúng thưởng của cá nhân không cư trú là phần giá trị giải thưởng vượt trên 10 triệu đồng theo từng lần trúng thưởng tại Việt Nam; thu nhập từ nhận thừa kế, quà tặng là phần giá trị tài sản thừa kế, quà tặng vượt trên 10 triệu đồng theo từng lần phát sinh thu nhập mà cá nhân không cư trú nhận được tại Việt Nam.

*Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế*

Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế đối với thu nhập từ kinh doanh là thời điểm cá nhân không cư trú nhận được thu nhập hoặc thời điểm xuất hoá đơn bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ.

Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế đối với thu nhập tiền lương, tiền công, từ đầu tư vốn, từ bản quyền, nhượng quyền thương mại, từ trúng thưởng, thừa kế quà tặng là thời điểm tổ chức, cá nhân ở Việt Nam trả thu nhập cho cá nhân không cư trú hoặc thời điểm cá nhân không cư trú nhận được thu nhập từ tổ chức, cá nhân ở nước ngoài.

Thời điểm xác định thu nhập chịu thuế đối với thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng bất động sản là thời điểm hợp đồng chuyển nhượng có hiệu lực.

### 5. Quản lý thuế và hoàn thuế thu nhập cá nhân

Việc đăng ký thuế, kê khai, khấu trừ thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, hoàn thuế, xử lý vi phạm pháp luật về thuế và các biện pháp quản lý thuế được thực hiện theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

Cá nhân được hoàn thuế trong các trường hợp sau đây:

- Số tiền thuế đã nộp lớn hơn số thuế phải nộp;
- Cá nhân đã nộp thuế nhưng có thu nhập tính thuế chưa đến mức phải nộp thuế;
- Các trường hợp khác theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Trách nhiệm của tổ chức, cá nhân trả thu nhập và trách nhiệm của đối tượng nộp thuế là cá nhân cư trú

Trách nhiệm kê khai, khấu trừ, nộp thuế, quyết toán thuế được quy định như sau:

- Tổ chức, cá nhân trả thu nhập có trách nhiệm kê khai, khấu trừ, nộp thuế vào ngân sách nhà nước và quyết toán thuế đối với các loại thu nhập chịu thuế trả cho đối tượng nộp thuế;

- Cá nhân có thu nhập chịu thuế có trách nhiệm kê khai, nộp thuế vào ngân sách nhà nước và quyết toán thuế đối với mọi khoản thu nhập theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

- Tổ chức, cá nhân trả thu nhập có trách nhiệm cung cấp thông tin về thu nhập và người phụ thuộc của đối tượng nộp thuế thuộc đơn vị mình quản lý theo quy định của pháp luật.

Trách nhiệm của tổ chức, cá nhân trả thu nhập và trách nhiệm của đối tượng nộp thuế là cá nhân không cư trú:

- Tổ chức, cá nhân trả thu nhập có trách nhiệm khấu trừ và nộp thuế vào ngân sách nhà nước theo từng lần phát sinh đối với các khoản thu nhập chịu thuế trả cho đối tượng nộp thuế.

- Đối tượng nộp thuế là cá nhân không cư trú có trách nhiệm kê khai, nộp thuế theo từng lần phát sinh thu nhập đối với thu nhập chịu thuế theo quy định của pháp luật về quản lý thuế.

## 6. Chế độ giảm thuế

Chế độ giảm thuế thu nhập cá nhân được áp dụng nhằm mục đích giải quyết khó khăn cho đối tượng nộp thuế trong trường hợp đối tượng nộp thuế gặp khó khăn do thiên tai, hỏa hoạn, tai nạn, bệnh hiểm nghèo ảnh hưởng đến khả năng nộp thuế thì được xét giảm thuế tương ứng với mức độ thiệt hại nhưng không vượt quá số thuế phải nộp.

## IV. KÍ KẾT VÀ THỰC HIỆN CÁC ĐIỀU ƯỚC QUỐC TẾ VỀ THUẾ THU NHẬP CỦA VIỆT NAM

### 1. Nguyên nhân của việc ký cam kết đánh thuế thu nhập giữa các quốc gia

Đánh thuế trùng lì vẫn đề kinh tế mà tất cả các quốc gia trên thế giới đều gặp phải khi xây dựng hệ thống chính sách

thuế của mình. Đánh thuế trùng được hiểu là việc hai hay nhiều quốc gia áp dụng một loại thuế trên cùng một khoản thu nhập hay tài sản chịu thuế của cùng một đối tượng nộp thuế trong cùng một kí tính thuế.

Việc đánh thuế trùng của các quốc gia xuất phát từ nhiều nguyên nhân khác nhau, có thể kể ra một số nguyên nhân chính sau:

*Thứ nhất*, do xung đột về quyền đánh thuế, mỗi quốc gia đều khẳng định và áp dụng quyền đánh thuế của mình theo một hoặc hai hoặc cả ba nguyên tắc là theo quốc tịch, theo nơi cư trú và theo lãnh thổ. Chẳng hạn, trường hợp một quốc gia khẳng định quyền đánh thuế với khoản thu nhập có nguồn gốc từ nước ngoài của một đối tượng nộp thuế vì đối tượng nộp thuế đó cư trú ở quốc gia này. Còn quốc gia khác lại khẳng định quyền đánh thuế cũng đối với khoản thu nhập đó vì lí do khoản thu nhập này phát sinh tại quốc gia mình (xung đột giữa quốc gia nguồn và quốc gia nơi cư trú).

*Thứ hai*, do pháp luật các nước quy định về cách xác định quốc tịch, nơi cư trú, nguồn thu nhập cũng khác nhau dẫn tới các trường hợp đánh thuế trùng. Chẳng hạn, hai hay nhiều quốc gia cùng khẳng định quyền đánh thuế đối với cùng một khoản thu nhập của một đối tượng nộp thuế vì cho rằng đối tượng nộp thuế cư trú ở nước họ (xung đột giữa hai quốc gia về việc xác định đối tượng cư trú). Hoặc trường hợp hai hay nhiều quốc gia cùng khẳng định quyền đánh thuế đối với cùng một khoản thu nhập của một đối tượng đánh thuế bởi họ cho rằng thu nhập phát sinh ở nước họ (xung đột về cách xác định nguồn phát sinh thu nhập).

Có thể nói do xu thế quốc tế hoá đòi sống kinh tế-xã hội ngày càng mở rộng, hiện tượng một đối tượng nộp thuế có nhiều quốc tịch, nhiều nơi cư trú, nhiều nguồn thu nhập phát sinh cả trong và ngoài nước là tương đối phổ biến, dẫn tới nhiều trường hợp bị đánh thuế trùng đối với các loại thuế trực thu.

Việc đánh thuế trùng ảnh hưởng tới sự phát triển kinh tế, xã hội chung ở các quốc gia, nó là rào cản đối với dòng luân chuyển hàng hoá, vốn, công nghệ và lao động, cản trở quá trình toàn cầu hoá kinh tế. Chẳng hạn, việc đánh thuế trùng sẽ hạn chế hoạt động xuất khẩu tư bản đối với nước có nhiều vốn đầu tư. Bởi vì, mục đích của nhà đầu tư khi đầu tư vốn ra nước ngoài là nhằm tìm kiếm lợi nhuận, nếu bị đánh thuế trùng sẽ làm giảm lợi nhuận mà họ đã thu được, do vậy họ sẽ hạn chế không muốn đầu tư ra nước ngoài trong khi họ đang thừa vốn và có ý muốn đầu tư. Đối với các quốc gia thiếu vốn đầu tư việc đánh thuế trùng sẽ ngăn cản việc đầu tư vào nước mình, mặc dù quốc gia tiếp nhận vốn đầu tư có nhiều chính sách ưu đãi thuế để khuyến khích thu hút vốn đầu tư nước ngoài nhằm phát triển nền kinh tế nhưng những lợi ích kinh tế mà quốc gia tiếp nhận vốn đầu tư đã ưu đãi dành cho nhà đầu tư nước ngoài sẽ bị loại trừ do việc bị đánh thuế trùng. Bởi vì, việc chuyển lợi nhuận từ một nước - nơi phát sinh thu nhập về nước là nơi người nộp thuế thuộc đối tượng cư trú sẽ bị thu thuế đầy đủ. Điều này sẽ làm nản lòng các nhà đầu tư mà một nước đã cố gắng khuyến khích thông qua chính sách ưu đãi khuyến khích đầu tư...

Chính vì xuất phát từ lợi ích của quốc gia mình, với mục tiêu thúc đẩy đầu tư nước ngoài, tạo cơ sở pháp lý hỗ trợ cho các doanh nghiệp đa quốc gia tham gia vào hoạt động thương mại, công nghiệp, tài chính, cùng cạnh tranh lành mạnh, thực

hiện đầu tư vốn, chuyển giao công nghệ và luân chuyển lao động mà không bị ảnh hưởng do việc đánh thuế trùng lặp giữa các quốc gia. Các quốc gia trên thế giới đã tìm cách loại bỏ hiện tượng đánh thuế trùng bằng việc ký kết hiệp định tránh đánh thuế hai lần để giải quyết các vấn đề song phương, đa phương về thuế. Ngoài ra, hiệp định tránh đánh thuế hai lần ra đời còn xuất phát từ yêu cầu chống trốn lậu thuế quốc tế, bảo vệ nguồn thu cho ngân sách mỗi quốc gia, tạo điều kiện thuận lợi cho việc đi lại của chuyên gia từ nước này sang nước khác và vì mục đích hỗ trợ trao đổi văn hóa-giáo dục... qua đó củng cố và tăng cường mối quan hệ về kinh tế, chính trị, ngoại giao giữa các quốc gia.

Hiệp định tránh đánh thuế hai lần là văn kiện pháp lí song phương trong đó đưa ra khuôn khổ để các nước phân chia quyền lợi thuế từ đối tượng nộp thuế hoạt động qua biên giới đồng thời loại bỏ rào cản đối với dòng luân chuyển hàng hoá, vốn, công nghệ và lao động giữa quốc gia.

Xét trên phương diện luật pháp thì hiệp định tránh đánh thuế hai lần chính là những quy định giới hạn quyền đánh thuế của từng quốc gia trong khuôn khổ pháp lí của hiệp định.

Xét trên phương diện kinh tế thì hiệp định tránh đánh thuế hai lần là sự thoả thuận nhằm phân chia nguồn thu cho ngân sách nhà nước của nước đầu tư và nước tiếp nhận đầu tư, tạo điều kiện thuận lợi cho việc chuyển giao vốn, công nghệ và phân công lao động.

Xét trên phương diện quản lí thì hiệp định tránh đánh thuế hai lần là biện pháp mở rộng và nâng cao hiệu quả quản lí của nhà nước trên phạm vi quốc tế qua việc trao đổi thông tin.

Với việc nhận thức rõ bản chất và vai trò của hiệp định tránh đánh thuế hai lần sẽ giúp chúng ta có những bước đi thích hợp trong xây dựng chính sách thuế của mình, đặc biệt điều kiện kinh tế hội nhập như hiện nay.

## 2. Nội dung của hiệp định tránh đánh thuế hai lần

Nội dung của hiệp định tránh đánh thuế hai lần được xây dựng trên cơ sở mẫu Hiệp định thuế đối với thu nhập và tài sản của OECD (Tổ chức hợp tác và phát triển kinh tế) hoặc mẫu Hiệp định tránh đánh thuế hai lần giữa các nước phát triển và đang phát triển của Liên hợp quốc (1980). Trong nội dung của các hiệp định được các quốc gia ký kết có đề cập nhiều nội dung khác nhau như: Quy định về phạm vi áp dụng của hiệp định, cách xác định đối tượng cư trú, cơ sở thường trú làm cơ sở cho việc xác định quyền đánh thuế của quốc gia; phân chia quyền đánh thuế giữa nước cư trú và nước có nguồn thu nhập phát sinh; quy định biện pháp tránh đánh thuế hai lần; quy định về nguyên tắc không phân biệt đối xử; quy định về thủ tục thoả thuận song phương để giải quyết các khiếu nại về thuế theo hiệp định; quy định trao đổi thông tin về chính sách thuế cũng như quản lý thuế, liên quan đến các loại thuế quy định trong hiệp định...

Các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam đã ký với các nước thông thường có 30 điều. Ngoài ra, tuỳ theo từng hiệp định cụ thể có thể còn có nghị định thư hoặc công hàm trao đổi kèm theo hiệp định để giải thích nội dung của một số điều khoản trong hiệp định nếu điều khoản đó cần thiết phải có sự quy định chi tiết hơn.

Nghị định thư là một bộ phận của hiệp định có giá trị pháp lí như các điều khoản của hiệp định còn công hàm trao đổi có

giá trị pháp lí thấp hơn, nó có thể được sửa đổi, bổ sung không phải theo các thủ tục như khi sửa đổi, bổ sung các điều khoản của hiệp định.

Nội dung cơ bản được ghi trong các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam đã ký kết có thể khái quát bao gồm các vấn đề sau:

*Thứ nhất*, về phạm vi áp dụng. Tại các điều 1, 2 của các hiệp định thường có quy định phạm vi áp dụng của hiệp định gồm ba nội dung cụ thể là loại thuế áp dụng, đối tượng áp dụng, phạm vi lãnh thổ được áp dụng.

Về loại thuế được áp dụng: Là các loại thuế mang tính chất trực thu đánh trên thu nhập và tài sản. Các loại thuế gián thu không thuộc phạm vi áp dụng của hiệp định (thực hiện theo nội luật của mỗi nước).

Về đối tượng áp dụng: Là tất cả các cá nhân, các công ty, xí nghiệp hoặc bất cứ tổ chức nào được coi là công ty, xí nghiệp (theo giác độ thuế)... là đối tượng chịu thuế theo quy định tại Luật thuế của Việt Nam cũng như của nước kí kết hiệp định với Việt Nam.

Về phạm vi lãnh thổ: Hiệp định chỉ được áp dụng trong phạm vi lãnh thổ quốc gia của Việt Nam và của các nước kí kết hiệp định với Việt Nam.

*Thứ hai*, định nghĩa, giải thích cho các từ ngữ được dùng trong hiệp định để các bên có cách hiểu thống nhất, còn những từ ngữ chưa được định nghĩa tại hiệp định được hiểu theo nội dung quy định tại Luật của Việt Nam và của nước kí kết hiệp định với Việt Nam tuỳ theo ngữ cảnh cụ thể.

*Thứ ba*, quy định các tiêu chuẩn để xác định cá nhân, xí nghiệp, công ty... là đối tượng cư trú của Việt Nam hay của nước kí hiệp định với Việt Nam.

Để thực hiện đúng định nghĩa thì vấn đề đầu tiên là phải xác định một đối tượng có phải là đối tượng cư trú của một trong hai nước hay không? Sau đó phải xác định tiếp đối tượng đó thuộc đối tượng cư trú của nước nào? Vì theo quy định tại hiệp định thì nhiều khoản thu nhập chỉ chịu thuế ở nước mà đối tượng đó là đối tượng cư trú hoặc có những khoản thu nhập phải chịu thuế ở cả hai nước nhưng đối với nước mà đối tượng đó không phải là đối tượng cư trú và là đối tượng thực hưởng thì chỉ được đánh thuế theo mức thuế suất giới hạn quy định tại hiệp định như thu nhập từ lợi tức cổ phần; lãi từ tiền cho vay; tiền bản quyền...

Trong trường hợp đối tượng cư trú đó là một cá nhân và là đối tượng cư trú của cả hai nước thì phải căn cứ vào tiêu chuẩn sau đây để xác định đối tượng cư trú theo hiệp định.

- Nếu cá nhân đó có nhà ở thường trú tại Việt Nam thì sẽ là đối tượng cư trú của Việt Nam;

- Nếu cá nhân đó có nhà ở thường trú ở cả hai nước nhưng ở Việt Nam có quan hệ cá nhân chặt chẽ hơn (cha, mẹ, vợ, con) và có quyền lợi kinh tế nhiều hơn ở Việt Nam thì đối tượng đó là đối tượng cư trú của Việt Nam;

- Nếu không xác định được các tiêu chuẩn nói trên và cá nhân đó thường xuyên sống ở Việt Nam thì sẽ là đối tượng cư trú của Việt Nam;

- Nếu cá nhân đó sống thường xuyên ở cả hai nước hoặc cũng không sống thường xuyên ở nước nào thì cá nhân đó là

đối tượng cư trú của nước mà cá nhân đó mang quốc tịch và nếu trường hợp cá nhân đó chỉ mang quốc tịch của nước thứ ba thì giữa Bộ tài chính Việt Nam và Bộ tài chính nước kia sẽ xác định cụ thể cá nhân đó là đối tượng cư trú của nước nào thông qua thoả thuận song phương.

Trường hợp đối tượng là công ti, xí nghiệp, hiệp hội... (không phải là một cá nhân) là đối tượng cư trú ở cả hai nước thì phải căn cứ vào các tiêu chuẩn sau để xác định đối tượng đó có phải là đối tượng cư trú của Việt Nam hay không?

- Nếu đối tượng đó được thành lập hoặc đăng ký kinh doanh ở Việt Nam thì là đối tượng cư trú của Việt Nam;

- Trường hợp đối tượng đó được thành lập hoặc đăng ký ở cả hai nước thì đối tượng đó sẽ là đối tượng cư trú của Việt Nam nếu có ở Việt Nam trụ sở điều hành thực tế.

*Thứ tư*, quy định các tiêu chuẩn để xác định một cơ sở thường trú. Vấn đề này là nội dung quan trọng trong việc thực hiện hiệp định. Bởi vì, theo quy định chung thì một công ty nước ngoài chỉ phải chịu thuế thu nhập ở Việt Nam nếu công ty đó hoạt động ở Việt Nam thông qua một cơ sở thường trú ở Việt Nam tức là có ở Việt Nam một cơ sở thường trú.

Theo quy định của hiệp định thì từ "cơ sở thường trú" dùng để chỉ một cơ sở kinh doanh cố định mà thông qua cơ sở này một xí nghiệp hoặc công ty nước ngoài tiến hành một phần hoặc toàn bộ hoạt động của mình tại Việt Nam. Trừ những trường hợp đặc biệt thì nhìn chung một công ty nước ngoài được coi là cơ sở thường trú tại Việt Nam trong các trường hợp đã được nêu trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp về cơ sở thường trú.

*Thứ năm*, các quy định về phân chia quyền đánh thuế đối với từng khoản thu nhập, cụ thể:

- Thu nhập từ bất động sản: trong các hiệp định đều có quy định tất cả các khoản thu nhập phát sinh từ việc trực tiếp sử dụng, cho thuê các loại bất động sản đều phải nộp thuế tại nước có bất động sản đó. Như vậy, nếu bất động sản ở Việt Nam thì mọi thu nhập phát sinh từ bất động sản đó đều phải nộp thuế tại Việt Nam không phân biệt người thực hưởng thu nhập đó có phải là người cư trú hay công ty đó có cơ sở thường trú ở Việt Nam hay không.

- Một công ty nước ngoài chỉ phải nộp thuế ở Việt Nam nếu như công ty đó có cơ sở thường trú ở Việt Nam và số thuế thu nhập phải nộp ở Việt Nam chỉ được tính trên số thu nhập mà cơ sở thường trú đó mang lại cho công ty nước ngoài. Tuy nhiên, trong thực tế việc xác định thu nhập cho cơ sở thường trú thường gặp khó khăn, do đó nội dung của điều 7 trong hiệp định tránh đánh thuế hai lần đã kí giữa Việt Nam với các nước thường có các quy định khác với nguyên tắc nói trên. Chẳng hạn, có thể phân bổ thu nhập của công ty nước ngoài cho cơ sở thường trú tại Việt Nam dựa trên một tiêu thức nào đó dễ xác định như doanh thu, số lao động... Trong trường hợp cơ sở thường trú không cung cấp đủ các cơ sở chính xác cho việc quản lý thu thuế thì có thể áp dụng theo phương pháp khác như là áp dụng một tỉ lệ thuế thu nhập tính trên doanh thu...

- Thu nhập của một công ty hàng không hoặc công ty tàu biển có được từ hoạt động vận tải quốc tế (hang hoá và hành khách) chỉ phải nộp thuế ở nước mà công ty đó là đối tượng cư trú hoặc ở nước mà công ty đó có trụ sở điều hành thực tế.

- "Lợi tức cổ phần", "Lãi từ tiền cho vay" và "Tiền bản quyền" thì Việt Nam và nước kí kết hiệp định có quyền đánh thuế thu nhập đối với các khoản thu nhập từ lợi tức cổ phần, lãi từ tiền cho vay và tiền bản quyền theo nguyên tắc đánh thuế tại nguồn. Ngoài nội dung trên, các hiệp định còn quy định suất giới hạn áp dụng ở mỗi nước trong trường hợp đối tượng nhận là đối tượng thực hưởng, có nghĩa là đối với các khoản thu nhập từ lợi tức cổ phần, lãi từ tiền cho vay, tiền bản quyền thì các nước có quyền đánh thuế đối với những khoản thu nhập đó phát sinh ở nước mình nhưng việc đánh thuế trong trường hợp đó không quá suất đã ghi ở hiệp định. Trong các hiệp định Việt Nam đã kí kết với các nước, thuế suất giới hạn thường là 10%.

- Thu nhập từ việc chuyển nhượng tài sản có thể bị đánh thuế ở cả hai nước. Tuy nhiên, có một số thu nhập phát sinh từ chuyển nhượng tài sản chỉ bị đánh thuế ở nước nơi người chuyển nhượng tài sản là người cư trú như các trường hợp sau đây:

Thu nhập phát sinh từ việc chuyển nhượng tài sản là tàu thuỷ hoặc máy bay và các động sản được sử dụng trong hoạt động vận tải quốc tế hay từ việc chuyển nhượng các động sản gắn liền với hoạt động của các tàu thuỷ hoặc máy bay đó;

Lợi tức thu được từ việc chuyển nhượng các cổ phiếu, cổ phần (không bao gồm việc chuyển nhượng các cổ phần, cổ phiếu của một công ty có tài sản mà chủ yếu là bất động sản).

- Các khoản tiền lương, tiền công và các khoản thù lao mang tính chất tiền lương, tiền công sẽ phải nộp thuế ở cả hai nước nếu người đó thuộc 1 trong 3 trường hợp sau đây:

Trường hợp có mặt ở nước kia trong một thời gian hoặc nhiều thời gian gộp lại không quá 183 ngày trong mỗi giai

đoạn 12 tháng liên tục; hoặc trường hợp người đó có mặt ở nước kia dưới 183 ngày nhưng chủ lao động hoặc đại diện của chủ lao động trả lương và tiền công cho người đó là một đối tượng cư trú của nước kia; hoặc trường hợp người đó có mặt ở nước kia dưới 183 ngày nhưng tiền lương và tiền công do cơ sở thường trú hoặc cơ sở kinh doanh cố định mà chủ lao động có tại nước kia trả.

- Các khoản thù lao và các khoản thanh toán tương tự do một công ty, xí nghiệp hay bất cứ tổ chức thương tự nào là đối tượng cư trú của nước này trả cho cá nhân là người cư trú của nước kia do đã tham gia làm giám đốc hoặc thành viên ban giám đốc của công ty trả thù lao thì có thể đánh thuế ở cả hai nước.

- Thu nhập của nghệ sĩ và vận động viên quy định như sau: Một nghệ sĩ hay vận động viên của nước này sang nước kia biểu diễn thì thu nhập phát sinh từ hoạt động biểu diễn của nghệ sĩ và vận động viên đó tại nước kia có thể bị đánh thuế ở cả hai nước, kể cả trường hợp thu nhập phát sinh tại nước kia được trả trực tiếp cho nghệ sĩ, vận động viên hay trả gián tiếp thông qua đối tượng khác như công ty tổ chức biểu diễn hay các tổ chức đăng cai. Nếu một nghệ sĩ hay vận động viên của nước thứ nhất sang nước kia biểu diễn nhưng kinh phí biểu diễn kể cả tiền thù lao cho nghệ sĩ hay vận động viên do chính quyền các cấp của nước thứ nhất đài thọ thì thu nhập của nghệ sĩ và vận động viên đó chỉ phải nộp thuế ở nước thứ nhất.

- Đối với các khoản lương hưu sẽ chỉ phải nộp thuế ở nước nơi người nhận lương hưu là đối tượng cư trú.

- Các khoản tiền công và tiền lương hưu trả cho một cá nhân do làm các công việc phục vụ cho nhà nước này tại nước

kia sẽ chỉ bị đánh thuế ở một nước theo các nguyên tắc:

Đối với tiền lương hưu, sẽ chỉ phải nộp thuế ở nước mà cá nhân đó vừa là đối tượng cư trú vừa mang quốc tịch.

Đối với tiền công, sẽ chỉ phải nộp thuế ở nước mà cá nhân đó vừa là đối tượng cư trú vừa mang quốc tịch hoặc cá nhân đó tuy không mang quốc tịch nhưng có thực hiện tại nước đó những công việc khác (ngoài công việc chính là phục vụ cho nhà nước của nước ấy, ví dụ như làm thuê cho công ty khác hoặc có hoạt động kinh doanh riêng tại nước đó) mà chính vì lí do đó người ấy trở thành đối tượng cư trú của nước đó.

- Đối với các khoản tiền công, tiền lương hưu trả cho một cá nhân do làm các công việc có liên quan đến kinh doanh của nhà nước này tại nước kia thì không áp dụng nguyên tắc chỉ đánh thuế ở một nước như đã trình bày ở trên mà vẫn thực hiện việc đánh thuế ở cả hai nước.

- Thu nhập của sinh viên và thực tập sinh: một sinh viên hay thực tập sinh là đối tượng cư trú của nước thứ nhất sang nước kia chỉ với mục đích là học tập sẽ được miễn thuế ở nước kia đối với các khoản tiền mà người sinh viên hoặc thực tập sinh đó nhận được từ nguồn ngoài nước kia để phục vụ cho việc sinh hoạt và học tập tại nước kia hoặc một số tiền nhất định hàng năm quy định trong hiệp định (tùy theo từng nước), người sinh viên hoặc thực tập sinh đó thu được từ việc làm công tại nước kia với điều kiện việc làm công đó phải liên quan trực tiếp đến việc học tập của sinh viên hay thực tập sinh.

Đối với các khoản thu nhập khác chưa được đề cập trong hiệp định thì chỉ phải nộp thuế ở nước mà người đó là người cư trú.

Ngoài ra, các hiệp định còn quy định Việt Nam và nước kí kết hiệp định tránh đánh thuế hai lần với Việt Nam có quyền áp dụng những quy định của mình về việc chống chuyển giá giữa các xí nghiệp liên kết, giữa các xí nghiệp có quan hệ kinh tế với nhau mà khác với quan hệ kinh tế giữa các xí nghiệp độc lập. Trong trường hợp này, Việt Nam có quyền tính toán lại các quan hệ kinh tế giữa hai công ty theo nguyên tắc giá thị trường để xác định đúng số lợi tức phát sinh từ hoạt động kinh doanh tại Việt Nam.

*Thứ sáu, quy định các biện pháp tránh đánh thuế hai lần thực hiện ở Việt Nam và nước kí kết hiệp định với Việt Nam.*

Trong các hiệp định Việt Nam đã kí với các nước có nhiều phương pháp tránh đánh thuế hai lần như: phương pháp trừ thuế toàn bộ; phương pháp trừ thuế thông thường; phương pháp trừ thuế gián tiếp; phương pháp miễn thuế toàn phần; phương pháp miễn thuế luỹ tiến và phương pháp trừ khoán thuế. Việc áp dụng phương pháp nào là tùy thuộc vào từng nước. Ở Việt Nam, trong tất cả các hiệp định tránh đánh thuế hai lần đã kí với các nước thì Việt Nam áp dụng hai phương pháp tránh đánh thuế hai lần sau đây:

- Phương pháp trừ thuế toàn bộ, nội dung của phương pháp này là trường hợp một đối tượng cư trú ở Việt Nam nhận được thu nhập ở nước kí kết hiệp định với Việt Nam và theo quy định của hiệp định, khoản thu nhập đó phải nộp thuế ở cả hai nước thì Việt Nam sẽ cho trừ vào số thuế phải nộp ở Việt Nam số thuế đã nộp ở nước ngoài. Tuy nhiên, số thuế đã nộp ở nước ngoài được trừ đó không lớn hơn số thuế phải nộp ở Việt Nam.

- Phương pháp trừ khoán thuế, nội dung của phương pháp

này là trường hợp một đối tượng cư trú ở Việt Nam nhận được thu nhập ở nước kí kết hiệp định với Việt Nam và theo quy định của hiệp định khoản thu nhập đó phải nộp thuế ở cả hai nước nhưng theo quy định của pháp luật nước kia khoản thuế đó được miễn, giảm thuế ở nước kia thì Việt Nam vẫn cho trừ vào số thuế phải nộp tại Việt Nam số thuế đáng lẽ phải nộp nhưng thực tế không phải nộp ở nước kia do nước kia miễn, giảm thuế. Tuy nhiên, số thuế đáng lẽ phải nộp ở nước ngoài được trừ đó không lớn hơn số thuế phải nộp ở Việt Nam.

*Thứ bảy*, các quy định về không phân biệt đối xử, thủ tục thoả thuận song phương, trao đổi thông tin.

Trong các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam kí kết thường có quy định:

- Tất cả các đối tượng mang quốc tịch của một nước kí kết, mọi cơ sở thường trú hay một công ty con của một xí nghiệp của một nước kí kết có ở Việt Nam sẽ không phải chịu các loại thuế thu nhập hay cách xác định thu nhập chịu thuế, thuế suất và miễn giảm thuế khác và nặng hơn so với người mang quốc tịch Việt Nam, xí nghiệp Việt Nam trong cùng một hoàn cảnh như nhau.

- Khi một đối tượng cư trú của Việt Nam hay của nước kí kết với Việt Nam nhận thấy việc nộp thuế của mình không đúng với những quy định của hiệp định thì có thể khiếu nại thẳng đến Bộ tài chính hay Tổng cục thuế ở nước mà người đó là đối tượng cư trú, không phải khiếu nại lên cơ quan thuế từng cấp theo như quy định tại luật thuế của hai nước. Để giải quyết các khiếu nại đó thì Bộ tài chính hoặc Tổng cục thuế của hai nước sẽ bàn bạc trao đổi với nhau để đạt được thoả thuận

chung nhằm mục đích giải quyết khiếu nại đó và đi đến quyết định cuối cùng.

- Để nhằm thực hiện đúng hiệp định ở cả hai nước và đặc biệt tránh trốn thuế ở một nước hoặc cả hai nước thì Bộ tài chính hoặc Tổng cục thuế của hai nước phải thực hiện trao đổi thông tin cho nhau một cách thường xuyên hoặc theo yêu cầu đối với từng trường hợp cụ thể hoặc cả hai hình thức với các nội dung thông tin như: các luật thuế hoặc các luật có liên quan đến các loại thuế quy định trong hiệp định (kể cả văn bản); các thông tin liên quan phục vụ cho việc xác định thu nhập chịu thuế của một đối tượng cư trú của nước này có ở nước kia (nhằm tránh trốn thuế, để cưỡng chế thuế hoặc làm tài liệu trong quá trình tố tụng của tòa án...).

*Thứ tám*, các quy định ngày hiệp định có hiệu lực thi hành, ngày kết thúc hiệp định.

Hiệp định có hiệu lực thi hành từ ngày đầu của năm tiếp theo năm dương lịch hoặc năm tài chính mà cả hai bên ký kết đã làm xong các thủ tục phê duyệt hoặc phê chuẩn hiệp định.

Hiệp định sẽ có hiệu lực vô thời hạn nhưng sau 5 năm kể từ năm hiệp định bắt đầu có hiệu lực thi hành từng nước có thể kết thúc hiệp định bằng cách thông báo cho nước kí kết kia thông qua đường ngoại giao văn bản thông báo kết thúc hiệp định.

### **3. Kí kết và thực hiện cam kết quốc tế về thuế thu nhập của Việt Nam**

Tại Việt Nam, thực hiện chủ trương xây dựng một nền kinh tế mở, đa phương hoá, đa dạng hoá kinh tế đối ngoại, khuyến

khích thu hút đầu tư nước ngoài vào Việt Nam đồng thời cho phép các nhà đầu tư Việt Nam đầu tư ra nước ngoài thì việc đánh thuế trùng đã trở thành hiện tượng phô biến. Vì thế, song song với việc xây dựng hệ thống pháp luật thuế đáp ứng các nhu cầu về thu ngân sách nhà nước và phát triển kinh tế của đất nước thì việc ký kết hiệp định tránh đánh thuế hai lần giữa Việt Nam và các nước được thực hiện một cách tích cực. Từ năm 1991, Việt Nam đã tiến hành đàm phán và ký kết Hiệp định tránh đánh thuế hai lần với nhiều nước trên thế giới. Đến năm 1995, Việt Nam đã ký kết được 19 hiệp định tránh đánh thuế hai lần, chủ yếu với các nước đang có đầu tư lớn tại Việt Nam như: Nhật Bản, Singapore, Hàn Quốc, Đài Loan, Malaysia, Anh, Pháp, Thụy Điển... Trong giai đoạn 1996 - 2000, Việt Nam đã ký kết được thêm 15 hiệp định với các nước, đưa tổng số hiệp định ký kết lên 34, trong đó 33 hiệp định đã có hiệu lực thi hành.<sup>(1)</sup> Tính cho đến năm 2003 nước ta đã ký kết được trên 40 hiệp định tránh đánh thuế hai lần với các quốc gia khác nhau. Đến nay, các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam ký kết đã trở thành một bộ phận của pháp luật thuế của Việt Nam, góp phần tích cực vào việc điều chỉnh các hoạt động kinh tế và đầu tư nước ngoài tại Việt Nam. Việc ký kết và tuân thủ các quy định quốc tế về thuế, đặc biệt là thuế thu nhập và thuế tài sản trong hiệp định đánh thuế hai lần biểu hiện thiện chí hợp tác, phát triển của các quốc gia trên thế giới trong đó có Việt Nam. Ngoài ra, đối với Việt Nam, các hiệp định về tránh đánh thuế hai lần còn có vai trò định hướng cho việc xây

---

(1). Phòng hợp tác quốc tế, Tổng cục thuế (biên soạn), Mẫu Hiệp định thuế đối với thu nhập và tài sản – Phiên bản rút gọn của OECD, Nxb. Thanh niên, tr. 5.

dựng và hoàn thiện các luật thuế cho phù hợp với thông lệ quốc tế, đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế của nước ta.

Để các quy định tại Hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam đã ký với các nước được thực hiện đúng và đầy đủ, Tổng cục thuế đã quy định và hướng dẫn về việc tổ chức thực hiện trong ngành thuế như sau:

Đối với Tổng cục thuế, ngoài nhiệm vụ tham gia đàm phán và phục vụ ký kết hiệp định tránh đánh thuế hai lần với các nước thì Phòng hợp tác quốc tế thuộc Tổng cục thuế là đầu mối giúp Tổng cục thuế các công việc sau:

- Nghiên cứu soạn thảo các văn bản hướng dẫn và giải thích việc thực hiện đối với từng hiệp định tránh đánh thuế hai lần đã có hiệu lực thi hành để trình Bộ hoặc Tổng cục ban hành theo thẩm quyền.

- Hướng dẫn và kiểm tra các cục thuế trong việc thực hiện các hiệp định.

- Nghiên cứu và tham gia đàm phán với cơ quan thuế nước ngoài về các tranh chấp, khiếu nại xảy ra trong quá trình thực hiện hiệp định đòi hỏi phải giải quyết bằng thoả thuận song phương giữa cơ quan thuế Việt Nam với cơ quan thuế nước ngoài.

- Trao đổi thông tin với cơ quan thuế nước ngoài theo quy định của hiệp định.

- Giải thích hiệp định cho các cục thuế và các đối tượng nộp thuế đối với từng trường hợp cụ thể.

Đối với cục thuế các tỉnh, thành phố, mỗi cục thuế các tỉnh, thành phố cần bố trí một tổ cán bộ từ 2 đến 3 người thuộc

phòng đầu tư nước ngoài (đối với những cục thuế đã được phép của Bộ tài chính thành lập phòng đầu tư nước ngoài) hoặc thuộc phòng thu thuế đối với các xí nghiệp quốc doanh (đối với những cục thuế chưa được thành lập phòng đầu tư nước ngoài) để làm nhiệm vụ:

Nghiên cứu các hiệp định tránh đánh thuế hai lần Việt Nam đã ký với các nước và các văn bản hướng dẫn thực hiện hiệp định này để thường xuyên giúp cục thuế cũng như các chi cục thuế nắm được nội dung quy định của từng hiệp định và thực hiện đúng hiệp định.

Làm đầu mối của cục thuế trong việc giải thích hiệp định đối với tất cả các đối tượng nộp thuế ở mỗi tỉnh, thành phố.

Xác nhận các chứng từ đã nộp thuế ở Việt Nam cho các tổ chức, cá nhân nước ngoài (nếu có yêu cầu) để họ được phép khấu trừ thuế ở nước ngoài.

Thực hiện các nhiệm vụ thu thập thông tin để phục vụ việc trao đổi thông tin với cơ quan thuế nước ngoài theo yêu cầu của Tổng cục thuế đối với từng trường hợp cụ thể.

## CÂU HỎI HƯỚNG DẪN ÔN TẬP, ĐỊNH HƯỚNG THẢO LUẬN

1. Trình bày các loại thuế thu nhập hiện hành ở Việt Nam. So sánh phạm vi áp dụng của thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân.

2. Nội dung và ý nghĩa của việc ký kết hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

3. Trình bày căn cứ và phương pháp tính thuế thu nhập

doanh nghiệp.

4. Các loại chi phí được trừ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

5. Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp là gì? Ý nghĩa của việc quy định chính sách ưu đãi trong thuế thu nhập doanh nghiệp. Nếu trong cùng một kỳ tính thuế doanh nghiệp có một khoản thu nhập vừa thuộc diện áp dụng thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp ưu đãi vừa được áp dụng thời gian miễn thuế, giảm thuế thì doanh nghiệp có được phép hưởng hai lần ưu đãi hay không? Vì sao?

6. Thế nào là cá nhân cư trú và cá nhân không cư trú? Sự khác nhau cơ bản trong việc xác định thu nhập chịu thuế của cá nhân cư trú và cá nhân không cư trú?

7. Trình bày nội dung hoàn thuế và khấu trừ thuế trong thuế thu nhập cá nhân.

8. Trình bày trình tự, thủ tục thu, nộp thuế thu nhập cá nhân theo pháp luật hiện hành.

9. So sánh đối tượng nộp thuế thu nhập cá nhân và đối tượng chịu thuế thu nhập cá nhân.

10. Bài tập: Bà Tracy quốc tịch nước ngoài được bổ nhiệm sang làm việc tại Việt Nam với mức lương 10.000 USD/tháng (1 USD = 20.000 VNđ), chưa trừ bảo hiểm y tế (1,5% lương/tháng), bảo hiểm xã hội (6% lương/tháng). Trong năm, bà Tracy chuyển nhượng ngôi nhà tại nước bà mang quốc tịch với giá 90.000 USD. Vậy trách nhiệm nộp thuế thu nhập cá nhân của bà Tracy ở Việt Nam như thế nào? Tính số thuế bà Tracy phải nộp trong mỗi trường hợp được xác định.

## CHƯƠNG VI

# PHÁP LUẬT THUẾ ĐỐI VỚI ĐẤT ĐAI

### I. KHÁI QUÁT VỀ THUẾ ĐỐI VỚI ĐẤT ĐAI VÀ PHÁP LUẬT THUẾ ĐỐI VỚI ĐẤT ĐAI

#### **1. Khái niệm thuế đối với đất đai**

Tuỳ theo cách nhìn nhận của các nhà làm luật ở mỗi quốc gia mà đất đai có thể thuộc quyền sở hữu nhà nước hoặc thuộc quyền sở hữu tư nhân. Tuy nhiên, bất kể thừa nhận hình thức sở hữu nào về đất đai, hệ thống thuế của mỗi quốc gia cũng thường có một hoặc một vài sắc thuế có liên quan đến việc sở hữu, sử dụng đất và việc chuyển nhượng đất hoặc chuyển nhượng quyền sử dụng đất. Một cách khái quát nhất, thuế đối với đất đai là thuật ngữ hàm chỉ các loại thuế đánh vào việc sử dụng hoặc có quyền sử dụng (hoặc đánh vào quyền sở hữu đất: đối với những quốc gia thừa nhận sở hữu tư nhân về đất đai) và thuế đánh vào hành vi chuyển nhượng quyền sử dụng hoặc quyền sở hữu đất.

Trong lịch sử, thuế đánh vào đất đai xuất hiện từ rất sớm. Vào thời La Mã cổ đại, trong giai đoạn vua Julius Caesar trị vì, chính quyền các tỉnh đều dựa vào nguồn thu từ thuế đất và thuế thân. Ban đầu số thuế đất mà chủ sở hữu đất phải nộp là một khoản cố định bất kể hoa lợi hay thu nhập đem lại từ mảnh đất

đó. Sau này cách tính thuế đã được sửa đổi theo hướng căn cứ vào độ màu mỡ, phì nhiêu của đất.<sup>(1)</sup>

Mục tiêu của việc áp dụng các sắc thuế đối với đất đai là tạo nguồn thu, đáp ứng nhu cầu chi tiêu của nhà nước. Tuy nhiên, do đất đai thuộc loại tài sản có những đặc tính khác biệt với các tài sản thông thường nên ngoài việc áp dụng các sắc thuế đối với đất đai còn có chủ trương khuyến khích chủ đất sử dụng đất một cách tiết kiệm và hiệu quả. Việc đưa thuế đất vào áp dụng trong thực tiễn ở Úc đầu thế kỉ XX là ví dụ điển hình về việc thực hiện chủ trương này. Năm 1910, Chính phủ Úc đã ban hành thuế đất nhằm một mặt huy động nguồn tài chính cho ngân sách nhà nước để cung cấp quốc phòng, mặt khác nhằm khuyến khích những người có đất nhưng không sử dụng hết chuyền nhượng bớt một phần cho những đối tượng có nhu cầu về đất và có khả năng sử dụng đất hiệu quả.<sup>(2)</sup>

Ngày nay, các quốc gia đều áp dụng các sắc thuế đối với đất đai mặc dù ở mỗi nước, những sắc thuế này có thể có tên gọi và cơ sở đánh thuế khác nhau. Ví dụ: Ở Nhật, thuế đánh vào đất đai có thể phân thành hai nhóm chính là thuế đánh vào việc chuyền dịch đất đai và thuế giá trị đất. Thuế đánh vào việc chuyền dịch đất đai được áp dụng khi có sự thừa kế, chuyền nhượng đất đai hoặc khi đất đai được chuyền dịch với tư cách là quà tặng. Thuế giá trị đất là loại thuế đánh hàng năm trên đất đai của các tổ chức và cá nhân sở hữu đất; Đài Loan sử dụng ba sắc thuế đánh vào đất là: thuế đánh trên giá trị đất, thuế đất nông nghiệp

---

(1).Xem: Encyclopedia Britannica (15th ed, 1973-1974), tr. 1077.

(2).Xem: “Australian Tax History”: <http://www.ato.gov.au/>

(còn gọi là thuế ruộng đất), và thuế giá trị đất tăng thêm.<sup>(1)</sup>

Việt Nam cho tới tận cuối năm 2008 vẫn áp dụng ba sắc thuế có liên quan đến đất đai: thuế sử dụng đất nông nghiệp; thuế nhà, đất và thuế chuyển quyền sử dụng đất.

Thuế sử dụng đất nông nghiệp là loại thuế thu vào việc sử dụng đất nông nghiệp hoặc việc được giao đất vào sản xuất nông nghiệp. Nói cách khác, loại thuế này đánh vào hành vi sử dụng đất nông nghiệp và hành vi không sử dụng đất nông nghiệp được giao. Trong trường hợp thứ hai thì thuế sử dụng đất nông nghiệp áp dụng cả với những chủ thể có quyền sử dụng đất nông nghiệp mà không sử dụng đất đó.

Thuế sử dụng đất nông nghiệp có một số nét đặc thù so với các loại thuế đất khác. *Thứ nhất*, thuế sử dụng đất nông nghiệp chỉ thu vào việc sử dụng hoặc có quyền sử dụng đất, không thu vào hoa lợi trên đất vì vậy có tác dụng giảm nhẹ gánh nặng thuế cho người nộp thuế, chủ yếu là các hộ nông dân có thu nhập thấp so với mặt bằng chung trong xã hội. *Thứ hai*, thuế sử dụng đất nông nghiệp là loại thuế có tính xã hội cao do đối tượng nộp thuế chiếm tỉ lệ lớn. Chỉ tính riêng hộ nông dân, một trong những đối tượng có nghĩa vụ nộp thuế đã chiếm tới gần 80% dân số cả nước. *Thứ ba*, thuế sử dụng đất nông nghiệp là loại thuế được thu theo mùa vụ, được tính bằng thóc nhưng thu chủ yếu bằng tiền. Việc thu thuế vì vậy phụ thuộc rất nhiều vào thời điểm thu hoạch của vụ sản xuất chính và thực tế giá cả thị trường ở địa phương.

---

(1).Xem: Tờ trình Chính phủ về dự án Luật thuế sử dụng đất (Dự thảo lần thứ 6, tháng 12 năm 2003), Phụ lục số V, tr. 3, 4 và 6.

Thuế nhà, đất là loại thuế thu vào việc trực tiếp sử dụng hoặc việc có quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình. Loại thuế này không thu vào đất nông nghiệp, lâm nghiệp, đất nuôi trồng thuỷ sản và làm muối.

Cũng là thuế đánh vào việc sử dụng đất hoặc việc có quyền sử dụng đất như thuế sử dụng đất nông nghiệp nhưng thuế nhà, đất có một số nét đặc thù, thể hiện sự khác biệt của loại thuế này với thuế sử dụng đất nông nghiệp. Một là, thuế nhà, đất không thu vào đất nông nghiệp. Vì vậy, khi xác định số thuế nhà, đất hộ gia đình ở nông thôn phải nộp cần có sự tách biệt giữa diện tích đất nông nghiệp và diện tích đất ở. Hai là, căn cứ tính thuế nhà, đất mặc dù có nhiều điểm tương đồng với căn cứ tính thuế sử dụng đất nông nghiệp (vì phải dựa vào hạng đất tính thuế sử dụng đất nông nghiệp và mức thuế sử dụng đất nông nghiệp) nhưng trong đại bộ phận các trường hợp, mức thu cao hơn rất nhiều so với mức thu thuế sử dụng đất nông nghiệp.<sup>(1)</sup> Ba là, thuế nhà, đất cũng được tính bằng thóc và thu bằng tiền như thuế sử dụng đất nông nghiệp nhưng thời hạn thu nộp thuế không phụ thuộc vào thời điểm thu hoạch của vụ sản xuất chính như thời hạn thu thuế sử dụng đất nông nghiệp.

Thuế chuyển quyền sử dụng đất là loại thuế thu vào khoản thu nhập có được từ việc chuyển nhượng tài sản là quyền sử dụng đất của các hộ gia đình và các cá nhân.<sup>(2)</sup> Nhìn chung các

---

(1). Vấn đề này sẽ được đi sâu phân tích ở Phần II, Mục căn cứ tính thuế nhà, đất.

(2). Từ cuối năm 2003 trở về trước, thuế chuyển quyền sử dụng đất thu vào thu nhập có được từ việc chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp của các tổ chức, hộ gia đình và cá nhân. Từ ngày 01 tháng 01 năm 2004, loại thuế này chỉ thu vào thu nhập của các hộ gia đình và cá nhân chuyển

quốc gia đều ban hành sắc thuế này để tăng cường sự quản lý của Nhà nước đối với thị trường đất và động viên sự đóng góp của những người có đất chuyển nhượng vào ngân sách nhà nước, mặc dù tên gọi của loại thuế này có thể khác nhau. Ví dụ: Ở Đài Loan, loại thuế này được gọi là thuế trị giá đất tăng thêm trong khi ở Nhật Bản thuế đánh vào việc chuyển nhượng đất đai được gọi là thuế thu nhập (nhưng áp dụng biếu thuế riêng khác với biếu thuế áp dụng cho các loại thu nhập khác).

Mặc dù cũng là loại thuế có liên quan đến đất đai nhưng thuế chuyển quyền sử dụng đất có một số đặc thù cho thấy sự khác biệt của sắc thuế này với thuế sử dụng đất nông nghiệp và thuế nhà, đất. *Thứ nhất*, thuế chuyển quyền sử dụng đất, về bản chất là loại thuế đánh vào hoạt động chuyển nhượng tài sản đặc biệt là quyền sử dụng đất. Đây là một loại thuế trực thu, đánh trực tiếp vào thu nhập của người có quyền sử dụng đất và chuyển nhượng quyền sử dụng đất. *Thứ hai*, loại thuế này không phát sinh định kì, thường xuyên mà phụ thuộc vào tình hình giao dịch quyền sở hữu nhà và quyền sử dụng đất trên thị trường. *Thứ ba*, thuế chuyển quyền sử dụng đất thể hiện sự quản lý của nhà nước đối với thị trường giao dịch một loại tài sản đặc biệt của quốc gia là đất đai, được chuyển nhượng dưới dạng quyền sử dụng đất hợp pháp của các cá nhân và hộ gia đình. Gần đây, loại thuế này đã bị bãi bỏ, tuy nhiên, việc bãi bỏ sắc thuế này không đồng nghĩa với việc giảm bớt nghĩa vụ tài chính của các chủ thể có hành vi chuyển quyền sử dụng đất đối với nhà nước. Các chủ thể này vẫn phải nộp một loại thuế khác

---

nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp. Các cơ sở kinh doanh chuyển nhượng quyền sử dụng đất phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

đánh vào thu nhập có được từ giao dịch làm thay đổi quyền sử dụng đất vào ngân sách nhà nước.

## 2. Khái niệm và vai trò của pháp luật thuế đối với đất đai

### 2.1. Khái niệm pháp luật thuế đối với đất đai

Mỗi khi muốn đưa một loại thuế mới vào áp dụng trong thực tiễn cần phải tạo cơ sở pháp lý cho việc cưỡng chế thi hành. Thuế đối với đất đai không phải là một ngoại lệ. Để đánh thuế đối với đất đai, Nhà nước phải ban hành các văn bản pháp luật về thuế đối với đất đai làm nền tảng pháp lý cho việc thực thi những loại thuế này. Tập hợp các quy phạm pháp luật điều chỉnh những quan hệ xã hội hình thành trong quá trình các cơ quan nhà nước có thẩm quyền tập trung các khoản thu về thuế có liên quan đến đất đai vào ngân sách nhà nước tạo thành pháp luật thuế đối với đất đai.

Ở Việt Nam, trong kháng chiến chống Pháp, Nhà nước đã có chính sách động viên sự đóng góp của giai cấp nông dân - lớp người trực tiếp sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp cho cuộc kháng chiến bằng việc ban hành Sắc lệnh số 13 ngày 01 tháng 05 năm 1951 về thuế nông nghiệp. Thuế nông nghiệp trong vòng ba năm đầu kể từ khi ra đời (1951 - 1954) đã là nguồn thu chủ yếu của ngân sách nhà nước và là nguồn lương thực quan trọng phục vụ cho cuộc kháng chiến.

Sau giải phóng thủ đô năm 1954, Việt Nam bị chia cắt thành hai miền Bắc và Nam. Miền Bắc do chính quyền cách mạng lãnh đạo còn miền Nam vẫn nằm dưới sự đô hộ của đế quốc Mỹ. Trong hoàn cảnh đó, Việt Nam không thể có ngay một chính sách thuế thống nhất và duy nhất đối với đất đai mà mỗi miền có một chính sách riêng.

Ở miền Bắc, ngoài Sắc lệnh thuế nông nghiệp nêu trên, loại thuế đánh vào nhà đất ở các thành phố và thị trấn sau giải phóng thủ đô là thuế thô trach ban hành kèm theo Điều lệ tạm thời về thuế thô trach do Thủ tướng Phạm Văn Đồng ký ngày 12 tháng 01 năm 1956. Đối tượng nộp loại thuế này là tất cả những ai có nhà, đất hoặc những ai trực tiếp sử dụng nhà, đất; trường hợp có tranh chấp và chưa xác định được chủ sử dụng đất và chủ sở hữu nhà hợp pháp thì đối tượng nộp thuế là người trực tiếp quản lý, sử dụng nhà đất. Thuế thô trach được xác định căn cứ vào hai yếu tố: thuế suất; giá nhà và giá đất tiêu chuẩn. Thuế suất thuế thô trach là thuế suất tỉ lệ được quy định riêng đối với nhà và đất.

Ở miền Nam, thuế đánh vào đất đai là thuế điền thổ được áp dụng từ năm 1953. Ngày 21 tháng 10 năm 1972, Chính quyền Mỹ-Ngụy ban hành Sắc lệnh số 014/TT-SL theo đó thuế điền thổ gồm hai loại là thuế thô trach và thuế ruộng vườn. Thuế thô trach đánh vào đất, nhà, vật kiến trúc nằm trong phạm vi đô thị. Đối tượng nộp thuế gồm chủ sở hữu các bất động sản nói trên. Căn cứ tính thuế là giá trị đất, nhà và vật kiến trúc (nếu có) án định theo thời giá ngày 01 tháng 01 của năm tính thuế và thuế suất. Thuế ruộng, vườn đánh vào đất trồng lúa và các loại ngũ cốc, đất trồng cây công nghiệp, cây ăn quả, cây thuốc lá, đất làm muối... Đối tượng nộp thuế là các chủ sở hữu ruộng vườn. Căn cứ tính thuế là giá trị năng suất ruộng vườn chịu thuế tính theo tình trạng ruộng đất trong năm tính thuế và thuế suất.

Sau khi miền Nam hoàn toàn giải phóng, cả nước thống nhất, Hội đồng nhà nước ban hành Pháp lệnh thuế nông nghiệp

năm 1983 thay thế Sắc lệnh thuế nông nghiệp năm 1951, áp dụng trên toàn quốc. Năm 1989, Pháp lệnh này đã được sửa đổi nhằm đáp ứng yêu cầu đổi mới quản lý kinh tế nông nghiệp theo Nghị quyết của Bộ chính trị số 10 NQ/TW ngày 05 tháng 04 năm 1988.

Nghị quyết Đại hội lần thứ VII của Đảng đề ra yêu cầu đổi mới trong quản lý và sử dụng đất đai. Trước yêu cầu đó, ngày 29 tháng 06 năm 1991, Hội đồng nhà nước đã ban hành Pháp lệnh thuế nhà, đất thay thế Điều lệ tạm thời về thuế thổ trạch, có hiệu lực từ ngày 15 tháng 07 năm 1991; và ngày 10 tháng 07 năm 1993, Quốc hội đã thông qua Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp thay thế cho Pháp lệnh thuế nông nghiệp, có hiệu lực từ ngày 01 tháng 01 năm 1994. Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp ra đời đã làm thay đổi căn bản bản chất của loại thuế đánh vào việc sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp, đó là sự thay thế loại thuế hỗn hợp bao hàm cả thuế đất và thuế hoa lợi trên đất bằng loại thuế sử dụng đất thuần tuý.

Ké tiếp sự ra đời của thuế nhà, đất và thuế sử dụng đất nông nghiệp, ngày 22 tháng 06 năm 1994, Quốc hội đã thông qua Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất. Đạo luật này được xây dựng trong bối cảnh các giao dịch về chuyển nhượng quyền sử dụng đất ở Việt Nam có xu hướng tăng, đòi hỏi phải tăng cường quản lý nhà nước về đất đai, khuyến khích sử dụng đất có hiệu quả và động viên một phần thu nhập của người có đất chuyển nhượng vào ngân sách nhà nước. Sau đó đến năm 1999, Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất đã được sửa đổi, bổ sung. Kể từ năm 1994 cho tới thời gian gần đây, các hộ gia đình và cá nhân có quyền sử dụng đất và có hành vi chuyển quyền sử dụng đất đều phải nộp thuế chuyển quyền sử dụng

đất theo pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất. Tuy nhiên, nhằm không ngừng hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế, tại kì họp thứ 2 của Quốc hội khoá XII, Luật thuế thu nhập cá nhân lần đầu tiên đã được ban hành. Đạo luật này đã bãi bỏ một số văn bản pháp luật, trong đó có Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất năm 1994, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất năm 1999 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Luật thuế thu nhập cá nhân đã bao quát một phạm vi tương đối rộng các loại thu nhập chịu thuế. Ngoài các khoản thu nhập truyền thống chịu thuế theo Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao trước đây, thuế thu nhập cá nhân còn đánh vào cả các khoản thu nhập có được từ chuyển nhượng bất động sản. Cụm từ chuyển nhượng bất động sản được hiểu là: (1) chuyển nhượng quyền sử dụng đất và tài sản gắn liền với đất; (2) chuyển nhượng quyền sở hữu hoặc sử dụng nhà ở; (3) và chuyển nhượng quyền thuê đất, thuê mặt nước. Như vậy, kể từ ngày 01/01/2009 - là ngày Luật thuế thu nhập cá nhân có hiệu lực, các chủ thể có hành vi chuyển nhượng quyền sử dụng đất không thực hiện nghĩa vụ tài chính đối với nhà nước dưới hình thức nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất như trước mà thực hiện nghĩa vụ đó dưới hình thức nộp thuế thu nhập cá nhân theo pháp luật thuế thu nhập cá nhân.

Hiện nay, nguồn chủ yếu của pháp luật thuế đối với đất đai có thể tìm thấy trong Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp năm 1993 và các văn bản hướng dẫn thi hành; Pháp lệnh thuế nhà, đất năm 1992, Pháp lệnh sửa đổi bổ sung Pháp lệnh thuế nhà, đất năm 1994 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

## *2.2. Vai trò của pháp luật thuế đối với đất đai*

Vai trò của pháp luật thuế đối với đất đai là những ảnh hưởng tích cực của mảng pháp luật này tới hiệu quả của công tác quản lí của Nhà nước đối với hoạt động sử dụng đất cũng như đối với thị trường giao dịch quyền sử dụng đất.

Từ giữa thập kỉ 90 của thế kỉ XX cho tới nay, Việt Nam có ba sắc thuế có liên quan đến đất đai được ban hành dưới dạng pháp lệnh và luật (Pháp lệnh thuế nhà, đất, Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp và Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất). Cả ba sắc thuế đều đánh vào các hành vi có liên quan tới đất, thể hiện vai trò quản lí của Nhà nước đối với đất đai mặc dù mỗi sắc thuế có những đặc trưng riêng. Kể từ khi được ban hành, pháp luật thuế đối với đất đai đã phát huy được một số tác động tích cực, hỗ trợ cho công tác quản lí đất đai.

*Một* là pháp luật thuế đối với đất đai là công cụ quan trọng giúp Nhà nước quản lí hoạt động sử dụng đất, khuyến khích việc sử dụng đất tiết kiệm, hiệu quả. Vai trò này do pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp và pháp luật thuế nhà, đất đảm nhiệm.

Trong quá trình giám sát việc thực thi pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp, Nhà nước nắm được quỹ đất nông nghiệp trong thực tế, kiểm soát được sự biến động về số lượng diện tích đất và chất lượng (hạng) đất một cách kịp thời, từ đó có biện pháp đối phó thích hợp để nâng cao hiệu quả quản lí sử dụng đất. Bên cạnh đó, bằng việc áp dụng pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp, Nhà nước còn khuyến khích nông dân khai hoang, phục hoá, khai thác diện tích đất trống, đồi trọc, đầm lầy, bãi biển vào sản xuất nông nghiệp.

Tương tự như vậy, thông qua công tác quản lí việc chấp

hành pháp luật thuế nhà, đất, Nhà nước nắm bắt được thực trạng sử dụng đất dai vào mục đích xây dựng nhà ở và công trình; phát hiện kịp thời những trường hợp gian dối trong việc sử dụng quỹ đất đồng thời hạn chế việc chuyển đất nông nghiệp sang mục đích phi nông nghiệp và các mục đích khác.

*Hai là* pháp luật thuế đối với đất dai, trong hơn một thập kỉ qua còn là công cụ giúp Nhà nước quản lí một cách hữu hiệu thị trường giao dịch quyền sử dụng đất. Vai trò này thuộc về pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất. Chính trong quá trình áp dụng pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất và quá trình giám sát việc thực thi pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất, Nhà nước có thể phát hiện những vấn đề mới nảy sinh từ đó kịp thời sửa đổi mảng pháp luật thuế này thích ứng với những đòi hỏi của thực tiễn. Đây là việc làm cần thiết nhằm giảm thiểu tình trạng đầu cơ đất dai, gây nên những bất hợp lí trong quan hệ cung - cầu trên thị trường giao dịch quyền sử dụng đất, thị trường giao dịch một loại tài sản đặc biệt. Kể từ ngày 01/01/2009, vai trò này của thuế đối với đất dai đã được chuyển giao cho sắc thuế đánh vào thu nhập cá nhân. Tuy nhiên, không thể phủ nhận vai trò nói trên của thuế chuyển quyền sử dụng đất trong suốt mười lăm năm vừa qua.

*Ba là* pháp luật thuế đối với đất dai góp phần đảm bảo sự động viên công bằng giữa các tầng lớp dân cư có sử dụng đất vào mục đích sản xuất nông nghiệp hoặc để ở. Cách xác định số thuế phải nộp căn cứ vào diện tích đất, hạng đất và định suất thuế tính bằng kilogram thóc trên một đơn vị diện tích (đối với đất nông nghiệp) hoặc mức thuế căn cứ vào loại đất (đối với thuế nhà đất) đã phần nào đảm bảo chủ sử dụng nhiều đất sẽ

phải nộp thuế nhiều hơn chủ sử dụng ít đất nếu hai mảnh đất đó thuộc cùng một hạng; chủ sử dụng đất hạng tốt (hạng 1; 2) sẽ phải nộp nhiều thuế hơn chủ sử dụng đất hạng xấu (hạng 5; 6) nếu hai mảnh đất đó có cùng diện tích; chủ sử dụng đất ở khu vực đô thị sẽ phải nộp thuế cao hơn chủ sử dụng đất có cùng diện tích đất và cùng hạng đất nhưng mảnh đất đó ở nông thôn...

Bốn là pháp luật thuế đối với đất đai đã tạo nguồn thu thường xuyên, ổn định cho ngân sách địa phương, phục vụ tốt cho yêu cầu quản lý và điều tiết kinh tế ở địa phương. Ở Việt Nam, đã có giai đoạn, thu từ thuế đối với đất đai đáp ứng được hầu hết nhu cầu chi tiêu của chính quyền cấp huyện và cấp xã.

## II. NỘI DUNG PHÁP LUẬT THUẾ ĐỐI VỚI ĐẤT ĐAI

### 1. Pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp

#### 1.1. Chủ thể quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp

Quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp là quan hệ hình thành giữa một bên là cơ quan nhà nước có thẩm quyền và bên kia là chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế, phát sinh trong quá trình các chủ thể này thực hiện nghĩa vụ nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp vào ngân sách nhà nước. Như vậy, chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp có thể phân thành hai nhóm: chủ thể mang quyền và chủ thể mang nghĩa vụ.

##### 1.1.1. Cơ quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp

Sự có mặt của hệ thống cơ quan thuế và kho bạc nhà nước trong các quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp vẫn

là một tất yếu nhưng ở đây, ngoài cơ quan quản lý chuyên ngành còn có sự tham gia chặt chẽ của các cơ quan chính quyền nhà nước ở địa phương, đó là uỷ ban nhân dân các cấp. Điều này hoàn toàn phù hợp với kinh nghiệm quản lý thuế sử dụng đất ở nhiều nước trên thế giới.

Ở hầu hết các nước, thuế có liên quan đến đất là khoản thu mang tính chất địa phương, thường được đề lại đầu tư cho địa phương, vì vậy chính quyền địa phương rất quan tâm đến việc chỉ đạo hoạt động quản lý đất đai, phân loại đất, xác định hạng đất, quy định giá tính thuế đất và tổ chức quản lý thu thuế. Tương tự như vậy, ở Việt Nam, theo Điều 32 Luật ngân sách nhà nước, các khoản thu về đất và các khoản thuế có liên quan đến đất là những khoản được đề lại toàn bộ cho ngân sách địa phương. Điều này phần nào lí giải cho sự tham gia của cơ quan chính quyền nhà nước ở địa phương vào các quan hệ pháp luật thuế có liên quan đến việc sử dụng đất, đặc biệt là thuế sử dụng đất nông nghiệp. Một khác, sự có mặt của cơ quan chính quyền địa phương ở đây còn xuất phát từ yêu cầu của thực tiễn công tác quản lý đất nông nghiệp ở nước ta. Hộ gia đình nông dân, một bộ phận cấu thành quan trọng của đối tượng nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp, chủ yếu sống ở các vùng nông thôn. Việc xác định đúng diện tích đất thuộc diện chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp, vì thế là công việc hết sức khó khăn do địa bàn các xã ở nông thôn thường rất rộng và các hộ gia đình nông dân thường không được giao đất liền vùng, liền thửa. Từ thực tế này đòi hỏi phải có sự quản lý sát sao của chính quyền địa phương mới đảm bảo xác định được chính xác nghĩa vụ nộp thuế của từng hộ nông dân và thu đúng, thu đủ số thuế sử dụng đất nông nghiệp vào ngân sách nhà nước. Vì vậy, các cơ

quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp có sự khác biệt so với các cơ quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào phần lớn các quan hệ pháp luật thuế khác.

Uỷ ban nhân dân địa phương tham gia vào quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp ngay từ khâu lập tờ khai tính thuế của hộ nộp thuế đến khâu tính thuế, lập sổ thuế, thu nộp thuế và cả trong quá trình miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp. Theo Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp, tổ chức, cá nhân sử dụng đất nông nghiệp có trách nhiệm kê khai theo mẫu tính thuế của cơ quan thuế và gửi bản kê khai đến uỷ ban nhân dân xã, phường, thị trấn đúng thời gian quy định. Sổ thuế phải được uỷ ban nhân dân xã, phường, thị trấn xác nhận trước khi gửi tới uỷ ban nhân dân quận, huyện, thị xã, thành phố thuộc tỉnh xét duyệt (theo đề nghị của cơ quan thuế cùng cấp). Sổ thuế được duyệt là căn cứ để thu thuế. Thời gian nộp thuế do uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định (các điều 11, 15, 16).

#### 1.1.2. Chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế

Theo Điều 1 Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp, tổ chức và cá nhân (gọi chung là hộ nộp thuế) sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp đều phải nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp. Hộ được giao quyền sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp mà không sử dụng vẫn phải nộp thuế.

Như vậy, theo quy định trên, đối tượng nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp phải có một trong hai dấu hiệu: một là, đối tượng đó có sử dụng đất nông nghiệp; hai là, đối tượng đó được giao đất vào sản xuất nông nghiệp bất kể có sử dụng hay không.

Hai dấu hiệu này tuy khác nhau nhưng có điểm chung là đất được sử dụng hoặc được giao phải là đất nông nghiệp hoặc dùng vào sản xuất nông nghiệp. Nói cách khác, đất đó phải thuộc loại đất chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp. Theo pháp luật hiện hành có ba nhóm đất được xếp vào loại đất chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp: đất trồng trọt (gồm đất trồng cây hàng năm, đất trồng cây lâu năm và đất trồng cỏ đã có chủ sử dụng vào việc chăn nuôi gia súc); đất có mặt nước nuôi trồng thủy sản đã có chủ sử dụng vào việc nuôi trồng thủy sản hoặc trồng trọt hoặc kết hợp cả hai mục đích; đất trồng rừng đã có chủ quản lý, khai thác.

Tuy nhiên, khi xác định đối tượng nộp thuế cần lưu ý một số ngoại lệ, mặc dù một trong hai dấu hiệu nói trên được thỏa mãn nhưng nghĩa vụ nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp của chủ sử dụng đất không phát sinh. Theo Điều 4 Nghị định số 73/CP ngày 25 tháng 10 năm 1993 (quy định chi tiết việc phân hạng đất tính thuế sử dụng đất nông nghiệp), các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và các bên nước ngoài hợp tác kinh doanh trên cơ sở hợp đồng có sử dụng đất nông nghiệp, các bên Việt Nam được phép dùng quyền sử dụng đất nông nghiệp đưa vào góp vốn không phải nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp mà phải trả tiền thuê đất.

Đối tượng có nghĩa vụ nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp được Nghị định số 74/CP ngày 25 tháng 10 năm 1993 (quy định chi tiết thi hành Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp) phân biệt thành ba nhóm, gồm: các hộ gia đình nông dân, hộ tư nhân và cá nhân; các tổ chức, cá nhân sử dụng đất nông nghiệp thuộc quỹ đất dành cho nhu cầu công ích của xã; các doanh

nghiệp nông, lâm nghiệp, thuỷ sản, các doanh nghiệp khác, các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, đơn vị lực lượng vũ trang, tổ chức xã hội và các đơn vị khác sử dụng đất vào sản xuất nông, lâm nghiệp và nuôi trồng thuỷ sản.

Riêng nhóm đối tượng nộp thuế thứ nhất (gồm những hộ gia đình nông dân, hộ tư nhân, hộ cá nhân đứng tên trong sổ thuế sử dụng đất nông nghiệp) nếu sử dụng đất nông nghiệp vượt quá hạn mức diện tích theo quy định của pháp luật còn phải nộp thuế bổ sung cho phần diện tích đất vượt quá hạn mức.

Trước đây, hạn mức diện tích đất nông nghiệp áp dụng cho nhóm chủ thể nêu trên được pháp luật quy định có phân biệt giữa đất trồng cây hàng năm với đất trồng cây lâu năm đồng thời có phân biệt địa giới hành chính nơi có phần đất nông nghiệp được sử dụng vượt quá hạn mức diện tích. Ví dụ: đối với đất nông nghiệp dùng để trồng cây hàng năm thì hộ nộp thuế ở các tỉnh miền Tây Nam Bộ, Bà Rịa - Vũng Tàu và Thành phố Hồ Chí Minh được hưởng hạn mức diện tích tới ba hécta; trong khi đó hộ nộp thuế ở các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương lại chỉ được hưởng hạn mức diện tích là hai hécta. Đối với đất nông nghiệp dùng để trồng cây lâu năm: hộ nộp thuế ở các xã đồng bằng chỉ được hưởng hạn mức diện tích tới mươi hécta, trong khi đó hộ nộp thuế ở các xã trung du, miền núi được hưởng hạn mức diện tích tới ba mươi hécta.

Hiện nay, Điều 70 Luật đất đai quy định một số hạn mức giao đất nông nghiệp khác nhau tùy thuộc vào mục đích sử dụng đất nông nghiệp và đặc điểm địa hình của đất (đất đồng bằng, đất trung du hay đất miền núi). Khi xác định hạn mức giao đất nông nghiệp, Luật đất đai đề cập ba nhóm đất nông

nghiệp gắn với mục đích sử dụng cụ thể: *Nhóm thứ nhất* gồm phần đất nông nghiệp dùng vào các mục đích trồng cây hàng năm, nuôi trồng thủy sản, và làm muối; *nhóm thứ hai* gồm phần đất nông nghiệp dùng vào mục đích trồng cây lâu năm; *nhóm thứ ba* gồm phần đất nông nghiệp dùng vào các mục đích trồng rừng phòng hộ và rừng sản xuất. Với mỗi nhóm, Luật đất đai quy định một hạn mức giao đất riêng và có trường hợp trong cùng một nhóm tuỳ thuộc vào đặc điểm địa hình của đất mà hạn mức giao đất cũng được quy định khác nhau. Ví dụ: đối với các loại đất thuộc nhóm một (gồm đất trồng cây hàng năm, đất nuôi trồng thuỷ sản và đất làm muối), hạn mức giao đất tối đa là ba hécta cho mỗi loại đất; đối với đất thuộc nhóm hai (đất trồng cây lâu năm) có hai hạn mức giao đất khác nhau tuỳ thuộc vào đặc điểm địa hình của đất: đất ở vùng đồng bằng có hạn mức giao đất tối đa là mười hécta trong khi đó đất ở miền núi có hạn mức giao đất tối đa là ba mươi hécta...

### *1.2. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp*

Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp là các sự kiện pháp lý xảy ra trong thực tiễn, được dự liệu cụ thể trong các quy phạm pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp.

Như trên đã phân tích, ngoài trường hợp ngoại lệ theo quy định của pháp luật, nghĩa vụ nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp của một chủ thể sẽ nảy sinh khi chủ thể đó thoả mãn một trong hai dấu hiệu: có hành vi sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp hoặc không có hành vi sử dụng đất nông nghiệp nhưng được giao quyền sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp. Trong

trường hợp thứ nhất, bát kê được hay không được giao quyền sử dụng đất nông nghiệp, hộ đang sử dụng đất vẫn có nghĩa vụ nộp thuế vì có hành vi sử dụng đất trên thực tế. Nói cách khác, hộ có sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp, bát kê việc sử dụng đất đó là hợp pháp hay bất hợp pháp (có được giao quyền sử dụng hay không) đều có nghĩa vụ nộp thuế. Trong trường hợp thứ hai, nghĩa vụ nộp thuế là hệ quả của việc được giao quyền sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp bát kê chủ thể được giao quyền sử dụng đất có sử dụng hay không sử dụng đất được giao.

Khi nghĩa vụ nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp của một chủ thể phát sinh sẽ kéo theo các nghĩa vụ kê khai thuế, nộp thuế... và kèm theo khả năng có các quyền được xét miễn hoặc giảm thuế. Từ đó kéo theo sự phát sinh quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp giữa chủ thể đó với các cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong quá trình các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế thực hiện nghĩa vụ của mình. Vậy có thể nói căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp là hành vi sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp hoặc việc được giao quyền sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp. Nhu vậy, sự kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp là các hành vi pháp lý gồm hành vi sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp và hành vi giao quyền sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp.

### *1.3. Căn cứ tính thuế sử dụng đất nông nghiệp*

Căn cứ tính thuế là những yếu tố cho phép xác định được số thuế các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế phải nộp vào ngân sách nhà nước. Để xác định số lượng thuế sử dụng đất nông

nghiệp mà hộ sử dụng đất nông nghiệp phải nộp, cần phải dựa vào ba yếu tố: diện tích đất, hạng đất và định suất thuế tính bằng ki lô gram thóc trên một đơn vị diện tích của từng hạng đất. Tuy nhiên, trong trường hợp chủ thẻ có nghĩa vụ nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp có diện tích đất nông nghiệp được sử dụng vượt quá hạn mức còn phải nộp thuế bổ sung. Phần thuế bổ sung được xác định dựa vào ba yếu tố: diện tích đất nông nghiệp sử dụng vượt quá hạn mức, mức thuế ghi thu bình quân cho từng loại đất nông nghiệp và thuế suất (tính bằng tỉ lệ phần trăm trên mức thuế sử dụng đất nông nghiệp).

Như vậy, căn cứ để xác định số thuế sử dụng đất nông nghiệp mà hộ nộp thuế phải nộp được pháp luật quy định có phân biệt trường hợp diện tích đất nông nghiệp sử dụng (hay được giao) nằm trong hạn mức với trường hợp diện tích đất nông nghiệp sử dụng vượt quá hạn mức.

### 1.3.1. Căn cứ tính thuế sử dụng đất nông nghiệp áp dụng đối với phần diện tích đất trong hạn mức

Số thuế phải nộp tính cho phần diện tích đất nông nghiệp trong hạn mức được xác định dựa vào ba yếu tố: diện tích đất, hạng đất và định suất thuế tính bằng ki lô gram thóc trên một đơn vị diện tích của từng hạng đất.

#### a. Diện tích đất tính thuế

Diện tích đất tính thuế là diện tích thực tế sử dụng được ghi trong sổ địa chính của Nhà nước hoặc diện tích được cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác nhận hoặc diện tích ghi trong giấy chứng nhận quyền sử dụng đất do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp. Trường hợp địa phương chưa làm sổ địa

chính hoặc chưa có kết quả đo đạc được xác nhận của cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì diện tích đất tính thuế là diện tích ghi trong tờ khai của từng hộ nộp thuế. Tuy nhiên, tờ khai diện tích đất sẽ phải được gửi tới đội thu thuế xã để kiểm tra, đối chiếu. Cơ quan thuế cùng hội đồng tư vấn thuế xã nếu phát hiện tờ khai không chính xác có quyền yêu cầu chủ hộ khai lại.

Diện tích đất tính thuế gồm diện tích thực tế sử dụng kể cả bờ xung quanh của từng thửa ruộng, đất phục vụ trực tiếp cho sản xuất, không kể phần bờ dùng cho giao thông nội đồng hoặc dùng chung cho từ một cánh đồng trở lên.

Đối với các nông trường trại quốc doanh, diện tích đất tính thuế là diện tích thực tế sử dụng phù hợp với luận chứng kinh tế-kỹ thuật được duyệt và thực tế địa hình.

#### b. Hạng đất tính thuế

Việc xác định hạng đất là yêu cầu bắt buộc để có thể xác định được chính xác định suất thuế mà hộ nộp thuế phải nộp cho một đơn vị diện tích. Đất được phân hạng dựa vào các yếu tố như chất đất, vị trí địa lý, địa hình, điều kiện khí hậu, thời tiết và điều kiện tưới tiêu; đồng thời tham khảo năng suất bình quân đạt được trong điều kiện canh tác bình thường của năm năm.

Chất đất là độ phì của đất, thích hợp với từng loại cây trồng. Đối với đất có mặt nước nuôi trồng thuỷ sản còn bao gồm độ muối và nguồn dinh dưỡng.

Vị trí của đất là khoảng cách so với nơi cư trú của người sử dụng đất, khoảng cách so với thị trường tiêu thụ nông sản phẩm.

Địa hình là độ bằng phẳng, dốc, trũng hoặc ngập úng của mảnh đất.

Điều kiện khí hậu, thời tiết được xác định căn cứ vào nhiệt độ trung bình hàng năm và các tháng trong năm, lượng mưa trung bình hàng năm và các tháng trong năm, số tháng khô hạn trong năm, tần suất xuất hiện lũ bão, sương muối gió khô nóng trong năm và từng tháng, độ ẩm ảnh hưởng đến sinh trưởng của cây trồng.

Điều kiện tưới tiêu được quy định có phân biệt đất trồng cây hàng năm và đất trồng cây lâu năm. Đối với đất trồng cây hàng năm là mức độ tưới tiêu chủ động; đối với đất trồng cây lâu năm là mức độ xa, gần nguồn nước hoặc không có nguồn nước và điều kiện thoát nước.

Ngoài các yếu tố trên pháp luật còn quy định việc phân hạng đất phải xem xét đến năng suất bình quân đạt được trong điều kiện canh tác bình thường của năm năm.

Dựa vào các yếu tố nói trên, đất trồng cây hàng năm và đất có mặt nước nuôi trồng thuỷ sản được chia làm sáu hạng, đất trồng cây lâu năm được chia làm năm hạng. Việc phân hạng đất được ổn định trong 10 năm.

Xác định hạng đất là vấn đề mấu chốt để có căn cứ tính thuế sử dụng đất nông nghiệp. Tuy nhiên, cách phân chia hạng đất dựa vào các yếu tố trên quá phức tạp và không mang tính khả thi. Vì vậy, trong thực tiễn, ở nhiều địa phương việc phân hạng đất vẫn chủ yếu được tiến hành trên cơ sở sản lượng thực tế của những năm trước đó.

### c. Định suất thuế

Định suất thuế sử dụng đất nông nghiệp được quy định có phân biệt các loại đất nông nghiệp. Đối với đất trồng cây hàng

năm và đất có mặt nước nuôi trồng thuỷ sản áp dụng biểu thuế gồm sáu định suất thuế tương ứng với sáu hạng đất. Mức thuế cao nhất là 550 kg thóc/ha và mức thuế thấp nhất là 50 kg thóc/ha. Đối với đất trồng cây lâu năm áp dụng biểu thuế gồm năm định suất thuế tương ứng với năm hạng đất. Mức cao nhất là 650 kg thóc/ha và mức thấp nhất là 80 kg thóc/ha. Đối với cây ăn quả lâu năm trồng trên đất trồng cây hàng năm chịu mức thuế cao hơn mức thuế sử dụng đất trồng cây hàng năm nếu đất đó thuộc hạng 1, 2, 3 và chịu mức thuế bằng mức thuế áp dụng đối với đất trồng cây hàng năm cùng hạng nếu đất đó thuộc hạng 4, 5 và 6. Đối với đất trồng cây lâu năm thu hoạch một lần mức thuế không phụ thuộc vào hạng đất mà được xác định bằng một tỉ lệ phần trăm nhất định tính trên giá trị sản lượng khai thác.

### 1.3.2. Căn cứ tính thuế bổ sung trên phần diện tích đất nông nghiệp sử dụng vượt quá hạn mức

Số thuế sử dụng đất nông nghiệp tính cho phần đất sử dụng vượt quá hạn mức diện tích được xác định dựa vào ba yếu tố: diện tích đất nông nghiệp sử dụng vượt quá hạn mức, mức thuế ghi thu bình quân cho từng loại đất nông nghiệp và thuế suất.

Diện tích đất nông nghiệp sử dụng vượt quá hạn mức là phần chênh lệch giữa tổng diện tích đất chịu thuế và diện tích đất nông nghiệp sử dụng trong hạn mức.

Mức thuế ghi thu bình quân cho từng loại đất nông nghiệp để xác định số thuế bổ sung phải nộp là mức thuế sử dụng đất nông nghiệp tính bình quân trên một đơn vị diện tích cho từng loại đất của hộ nộp thuế. Nói cách khác, mức thuế ghi thu bình quân cho từng loại đất nông nghiệp được xác định bằng tỉ lệ

giữa tổng số thuế ghi thu và tổng diện tích đất chịu thuế.

Ví dụ:

Mức thuế ghi thu bình  
quân của đất trồng cây  
hàng năm của hộ nộp  
thuế

=

Tổng số thuế ghi thu đất trồng  
cây hàng năm của hộ nộp thuế

Tổng số diện tích chịu thuế của  
đất trồng cây hàng năm của hộ  
nộp thuế

Mức thuế ghi thu bình  
quân của đất trồng cây  
lâu năm của hộ nộp thuế

=

Tổng số thuế ghi thu đất trồng  
cây lâu năm của hộ nộp thuế

Tổng số diện tích chịu thuế  
của đất trồng cây lâu năm của  
hộ nộp thuế

Thuế suất thuế bổ sung được xác định bằng 20% mức thuế sử dụng đất nông nghiệp.

#### 1.4. Chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp

Để thực thi chính sách hỗ trợ, khuyến khích các tổ chức, cá nhân sản xuất nông, lâm nghiệp và nuôi trồng thuỷ sản, pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp đã quy định chế độ miễn, giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp.

Trước đây, chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp được xây dựng có tính đến đối tượng chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp đến đối tượng nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp và tính đến các yếu tố khách quan. Nói cách khác, pháp luật định ra một số loại đất được miễn thuế như đất đồi núi trọc dùng vào sản xuất nông, lâm nghiệp, đất khai hoang...; một số

chủ thê được miễn hoặc giảm số thuế phải nộp như hộ di chuyển đến vùng kinh tế mới, hộ nông dân sản xuất ở vùng sâu, vùng xa, vùng dân tộc thiểu số có đời sống khó khăn, hộ nông dân là người tàn tật, già yếu không nơi nương tựa, hộ gia đình thương binh, liệt sĩ thoả mãn những điều kiện luật định... và một số trường hợp khó khăn khách quan dẫn đến khả năng được miễn hoặc giảm thuế như bão, lũ, lụt, hạn hán, úng ngập, sâu bệnh kéo dài, sức người không khắc phục được.

Gần đây Nhà nước có xu hướng cải cách chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp theo hướng mở rộng diện được miễn, giảm thuế để giảm bớt gánh nặng thuế cho các đối tượng sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp. Điều đó thể hiện ở các văn bản pháp quy về miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp, miễn nộp nợ thuế sử dụng đất nông nghiệp do các cơ quan quyền lực nhà nước và cơ quan quản lý nhà nước ban hành, ví dụ: Quyết định của Thủ tướng Chính phủ số 105/2000/QĐ-TTg về việc miễn nộp nợ thuế sử dụng đất nông nghiệp và thuế nhà, đất, Quyết định của Thủ tướng Chính phủ số 199/2001/QĐ-TTg về việc miễn, giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp... và mới đây là Nghị quyết của Quốc hội số 15/2003/QH11 về việc miễn, giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp (sau đây gọi tắt là Nghị quyết số 15/2003).

Chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp hiện hành theo Nghị quyết số 15/2003 và các văn bản hướng dẫn thi hành của Chính phủ và Bộ tài chính phản ánh chủ trương của Nhà nước trong việc xoá đói giảm nghèo, giúp nông dân phát triển sản xuất và ổn định đời sống đồng thời khuyến khích các tổ chức, cá nhân sử dụng đất vào sản xuất nông

nghiệp. Theo chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp hiện hành, phạm vi các trường hợp được miễn giảm đã được mở rộng cũng như thời hạn miễn, giảm được kéo dài. Bằng chế độ mới về miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp Nhà nước đã thực thi một cách tích cực chính sách hỗ trợ các hộ nông dân nói riêng và các hộ sử dụng đất nông nghiệp nói chung trong sản xuất nông nghiệp.

Chế độ miễn thuế sử dụng đất nông nghiệp hiện hành được quy định có phân biệt những đối tượng có diện tích đất sử dụng trong hạn mức và vượt quá hạn mức. Một số đối tượng chỉ được miễn thuế đối với phần diện tích đất trong hạn mức mà không được miễn thuế đối với phần diện tích đất ngoài hạn mức. Trong khi đó, một số đối tượng khác lại được miễn thuế trên toàn bộ diện tích đất nông nghiệp sử dụng bát kề trong hạn mức hay ngoài hạn mức.

Đối tượng được miễn thuế sử dụng đất nông nghiệp trong hạn mức gồm hộ nông dân có đất sản xuất nông nghiệp, hộ nông, lâm trường viên nhận đất giao khoán ổn định từ nông trường, hộ xã viên hợp tác xã nông nghiệp nhận đất giao khoán ổn định từ hợp tác xã.

Đối tượng được miễn thuế sử dụng đất nông nghiệp trên toàn bộ diện tích đất sử dụng gồm: hộ nghèo (thoả mãn quy định chuẩn hộ nghèo của Bộ lao động, thương binh và xã hội), tổ chức, hộ gia đình, cá nhân có đất sản xuất nông nghiệp ở các xã đặc biệt khó khăn thuộc Chương trình 135 của Thủ tướng Chính phủ.

Chế độ giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp cho phép giảm tới 50% số thuế sử dụng đất nông nghiệp phải nộp áp dụng đối

với các đối tượng đứng tên trong sổ bộ thuế sử dụng đất nông nghiệp có diện tích đất sản xuất nông nghiệp không thuộc diện được miễn thuế sử dụng đất nông nghiệp như đã nêu trên. Các đối tượng được giảm thuế gồm: tổ chức kinh tế, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị-xã hội, tổ chức xã hội nghề nghiệp, đơn vị lực lượng vũ trang, đơn vị hành chính sự nghiệp đang quản lý và sử dụng đất vào sản xuất nông nghiệp hoặc giao đất cho tổ chức, cá nhân khác sử dụng; hộ cán bộ công chức, viên chức nhà nước, công nhân viên trong các tổ chức kinh tế, hộ tư nhân, hộ gia đình quân nhân có diện tích đất sản xuất nông nghiệp. Ngoài hai nhóm đối tượng được giảm thuế nêu trên, những đối tượng được miễn thuế sử dụng đất nông nghiệp đối với diện tích đất trong hạn mức cũng được giảm 50% số thuế đáng lẽ phải nộp cho phần diện tích đất sử dụng vượt hạn mức.

Các trường hợp miễn giảm nói trên có hiệu lực từ năm 2003 đến năm 2010.

### *1.5. Quản lý thu thuế sử dụng đất nông nghiệp*

Quản lý thu thuế sử dụng đất nông nghiệp là toàn bộ quá trình hoạt động của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền nhằm đảm bảo tập trung đầy đủ, kịp thời số thuế sử dụng đất nông nghiệp phát sinh vào ngân sách nhà nước. Các hoạt động chủ yếu của quá trình quản lý thuế sử dụng đất nông nghiệp gồm lập sổ thuế sử dụng đất nông nghiệp, tổ chức thu, nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp và thanh, quyết toán kết quả thu, nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp.

#### *1.5.1. Quy trình lập sổ thuế sử dụng đất nông nghiệp*

Sổ thuế sử dụng đất nông nghiệp được lập vào tháng thứ

nhất của năm thu thuế và sẽ được lập lại chậm nhất vào tháng thứ ba của năm thuế tiếp theo nếu căn cứ tính thuế của hộ nộp thuế có sự thay đổi. Sổ thuế được tổng hợp theo đơn vị hành chính (xã, huyện, tỉnh). Đất sản xuất thuộc địa bàn xã nào thì lập sổ thuế tại địa bàn hành chính của xã đó. Sổ thuế được lập và tính thuế cho cả năm, có chia ra làm hai vụ sản xuất chính trong năm. Mỗi hộ nộp thuế đứng tên một dòng trên trang sổ.

Sau khi nhận được tờ khai tính thuế của hộ nộp thuế, đội thuế xã và bộ phận tính thuế ở chi cục thuế căn cứ vào kết quả phân hạng đất tính thuế của xã đã được cơ quan nhà nước có thẩm quyền phê duyệt để ghi hạng đất tính thuế của từng thửa ruộng đất vào tờ khai của hộ. Đối với những diện tích đất của hộ ghi trong tờ khai nhưng chưa phân hạng thì cơ quan thuế phối hợp với hội đồng tư vấn thuế xã kịp thời thực hiện phân hạng đất bổ sung và ghi hạng đất bổ sung vào tờ khai.

Tờ khai sau khi lập hoàn chỉnh được gửi cho hộ nộp thuế một bản và lưu trữ tại đội thuế xã hoặc chi cục thuế một bản. Đội thuế xã giúp uỷ ban nhân dân xã tổng hợp tờ khai của các hộ nộp thuế lập sổ thuế tại xã và báo cáo chi cục thuế. Chi cục thuế tổng hợp tờ khai của các hộ nộp thuế thuộc phạm vi mình quản lý thu thuế, tiến hành kiểm tra, tổng hợp tờ khai của toàn huyện và báo cáo uỷ ban nhân dân huyện xem xét sơ bộ.

Căn cứ vào kết quả tính thuế của từng hộ nộp thuế ở tờ khai do chi cục thuế huyện gửi lại cho uỷ ban nhân dân xã, đội thuế xã thực hiện lập sổ thuế của xã và niêm yết công khai sổ thuế đã lập trong thời hạn 20 ngày để các hộ nộp thuế biết và tham gia ý kiến trước khi trình uỷ ban nhân dân huyện hoặc chi cục thuế xét duyệt sổ thuế. Hết thời hạn niêm yết, sổ thuế sẽ

được lập chính thức. Sau khi được lập xong, sổ thuế của xã sẽ được lần lượt trình lên uỷ ban nhân dân cấp xã, huyện và tỉnh để kiểm tra, xét duyệt. Tại uỷ ban nhân dân mỗi cấp, việc xét duyệt sổ thuế đều có sự tham gia của cơ quan thuế cùng cấp và hội đồng tư vấn thuế cùng cấp.

#### 1.5.2. Quy trình tổ chức thu, nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp

Uỷ ban nhân dân tỉnh ra quyết định thời hạn vụ thu thuế (thời điểm bắt đầu và kết thúc), giá thóc thu thuế của vụ thu thuế và các vấn đề khác có liên quan trên cơ sở đề xuất của cục thuế. Sau khi có quyết định của uỷ ban nhân dân tỉnh, chi cục thuế giúp uỷ ban nhân dân huyện thông báo các quyết định trên các phương tiện thông tin đại chúng và tổ chức tuyên truyền phát động phong trào thi đua hoàn thành vượt mức kế hoạch vụ thu nộp thuế. Chi cục thuế phối hợp với uỷ ban nhân dân xã hoặc kho bạc nhà nước tổ chức thu nộp thuế.

Thuế sử dụng đất nông nghiệp có thể do cơ quan thuế trực tiếp thu bằng tiền mặt hoặc thu qua kho bạc nhà nước bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản.

#### 1.5.3. Quy trình thanh, quyết toán kết quả thu, nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp

Kết thúc năm thuế, cơ quan trực tiếp thu thuế phải thanh, quyết toán kết quả thu, nộp thuế đến từng hộ nộp thuế và báo cáo quyết toán thuế bằng văn bản với cơ quan thuế cấp trên và uỷ ban nhân dân cùng cấp.

Ở cấp xã, đội thuế xã tổng hợp kết quả thanh quyết toán thuế của từng hộ và lập báo cáo quyết toán thuế của xã có ý kiến xác nhận của uỷ ban nhân dân xã và trình uỷ ban nhân dân huyện xét duyệt.

Ở cấp huyện, chi cục thuế giúp uỷ ban nhân dân huyện tổ chức kiểm tra, xét duyệt quyết toán kết quả thu thuế của các xã trong huyện và các hộ nộp thuế do chi cục thuế trực tiếp quản lý thu thuế. Chi cục thuế tổng hợp quyết toán kết quả thu chung của toàn huyện và báo cáo uỷ ban nhân dân huyện để uỷ ban nhân dân huyện trình uỷ ban nhân dân tỉnh xét duyệt.

Ở cấp tỉnh, cục thuế giúp uỷ ban nhân dân tỉnh xét duyệt quyết toán kết quả thu thuế của các huyện và quyết toán thuế các hộ nộp thuế do cục thuế trực tiếp quản lý thu thuế. Cục thuế tổng hợp quyết toán thuế chung toàn tỉnh đã được uỷ ban nhân dân tỉnh xét duyệt và báo cáo lên Tổng cục thuế, Bộ tài chính.

## 2. Pháp luật thuế nhà, đất

Thuế nhà, đất là loại thuế đánh vào đất ở, đất xây dựng công trình. Một cách chính xác, có thể gọi loại thuế này là thuế đất vì cho tới nay nhà nước vẫn tạm thời chưa thu thuế nhà.

### 2.1. Chủ thể quan hệ pháp luật thuế nhà, đất

Quan hệ pháp luật thuế nhà, đất là quan hệ hình thành giữa một bên là cơ quan nhà nước có thẩm quyền và bên kia là chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế, phát sinh trong quá trình các chủ thể này thực hiện nghĩa vụ nộp thuế nhà, đất vào ngân sách nhà nước. Chủ thể quan hệ pháp luật thuế nhà đất, vì vậy gồm chủ thể mang quyền và chủ thể mang nghĩa vụ.

#### 2.1.1. Cơ quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào quan hệ pháp luật thuế nhà, đất

Đất đai là tài sản đặc biệt của quốc gia, luôn gắn liền với địa giới hành chính, vì vậy việc quản lí và thu thuế đất không

thể tách rời hoạt động của cơ quan quản lý nhà nước ở các cấp chính quyền địa phương (uỷ ban nhân dân). Như vậy, tương tự như trường hợp thuế sử dụng đất nông nghiệp, cơ quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào các quan hệ pháp luật thuế nhà, đất cũng gồm hệ thống cơ quan thuế và uỷ ban nhân dân các cấp. Uỷ ban nhân dân các cấp chủ yếu tham gia vào quan hệ pháp luật thuế nhà, đất ở khâu lập sổ thuế đất và quản lý tổ chức thu thuế và xét miễn, giảm thuế.

#### 2.1.2. Chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế nhà, đất

Điều 2 Pháp lệnh thuế nhà, đất quy định: “*Tổ chức, cá nhân có quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình là đối tượng nộp thuế đất quy định tại Pháp lệnh này.*”

*Trong trường hợp còn có sự tranh chấp hoặc chưa xác định được quyền sử dụng đất, thì tổ chức, cá nhân đang trực tiếp sử dụng đất là đối tượng nộp thuế đất.”*

Theo quy định trên, chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế nhà, đất bao gồm các tổ chức, cá nhân có quyền sử dụng hoặc trực tiếp sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình. Quyền sử dụng đất phải được thể hiện bằng văn bản, là bằng chứng chứng tỏ việc sử dụng đất hợp pháp.

Đất ở là đất dùng để ở không phân biệt là đất đã làm nhà ở hay chưa làm nhà ở đều thuộc đối tượng chịu thuế đất. Đất chịu thuế bao gồm: đất đã xây cất nhà, đất làm vườn, đào ao, làm đường đi, làm sân hay bờ trống quanh nhà (không kê diện tích đất đã chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp).

Đất xây dựng công trình là đất xây dựng văn phòng làm việc, công trình hoặc nhà xưởng dùng vào sản xuất kinh

doanh, công trình khoa học, kĩ thuật, giao thông thuỷ lợi, văn hoá, xã hội, dịch vụ, quốc phòng, an ninh và các khoảnh đất phụ thuộc (diện tích ao hồ, trồng cây bao quanh công trình kiến trúc), không phân biệt công trình đã xây dựng xong đang sử dụng, đang xây dựng, chưa xây dựng hoặc dùng làm bãi chứa vật tư hàng hoá.

Các tổ chức và cá nhân có sử dụng đất ở hoặc đất xây dựng công trình là đối tượng nộp thuế đất, có thể phân thành bốn nhóm. Nhóm thứ nhất gồm các tổ chức, cá nhân có quyền sử dụng hợp pháp hoặc chưa hợp pháp nhưng đang trực tiếp sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình. Nhóm thứ hai gồm tổ chức, cá nhân có nhà đất cho thuê (kể cả nhà đất của các cơ quan, xí nghiệp và cơ quan quản lý nhà đất cho cán bộ công nhân viên chức thuê hoặc phân phối). Nhóm thứ ba gồm tổ chức được nhà nước giao đất có thu tiền sử dụng đất. Nhóm thứ tư gồm các tổ chức, cá nhân tự ý chuyển đất nông, lâm nghiệp sang đất ở, đất xây dựng hoặc tổ chức, cá nhân sử dụng đất ở, đất xây dựng đang có sự tranh chấp, kể cả trường hợp lấn chiếm trái phép.

## *2.2. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế nhà, đất*

Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế nhà, đất là các sự kiện pháp lý xảy ra trong thực tiễn được dự liệu cụ thể trong các quy phạm pháp luật thuế nhà, đất.

Theo Điều 2 Pháp lệnh thuế nhà đất, nghĩa vụ nộp thuế nhà đất của một chủ thể sẽ nảy sinh khi chủ thể đó rơi vào một trong hai trường hợp: có hành vi sử dụng trực tiếp đất ở, đất xây dựng công trình hoặc không có hành vi sử dụng đất nhưng có quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình. Trong trường

hợp thứ nhất, bát kê được hay không được giao quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình, chủ thể đang sử dụng đất vẫn có nghĩa vụ nộp thuế vì có hành vi sử dụng đất trên thực tế. Nói cách khác, chủ thể có sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình, bát kê việc sử dụng đất đó là hợp pháp (đã được giao quyền sử dụng đất) hay chưa hợp pháp (chưa được giao quyền sử dụng đất) đều có nghĩa vụ nộp thuế đất. Trong trường hợp thứ hai, nghĩa vụ nộp thuế là hệ quả trực tiếp của quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình của một chủ thể, bát kê chủ thể này đã xây dựng nhà ở hoặc công trình trên mảnh đất đó hay chưa.

Khi nghĩa vụ nộp thuế nhà đất của một chủ thể phát sinh sẽ kéo theo các nghĩa vụ kê khai thuế, nộp thuế... và kèm theo khả năng có các quyền được xét miễn hoặc giảm thuế. Từ đó dẫn đến sự phát sinh quan hệ pháp luật thuế nhà đất giữa chủ thể đó với các cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong quá trình các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế thực hiện nghĩa vụ của mình. Vậy có thể nói căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế nhà đất là hành vi sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình hoặc việc được giao quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình. Nói cách khác, sự kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế nhà, đất là các hành vi pháp lý như sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình và hành vi giao quyền sử dụng đất ở, đất xây dựng công trình.

### 2.3. Căn cứ tính thuế nhà đất

Để xác định số thuế đất phải nộp, các quốc gia thường quy định căn cứ tính thuế là diện tích đất, giá đất tính thuế và thuế suất. Diện tích đất tính thuế gồm toàn bộ diện tích thực tế sử

dụng vào trồng trọt, xây dựng nhà ở, công trình kẽ cát phần diện tích bỏ trống. Giá đất tính thuế thường được xác định căn cứ vào giá thị trường và thấp hơn giá thị trường hoặc là giá do chính quyền địa phương ấn định, dựa vào khung giá đất của Nhà nước. *Ví dụ:* Luật pháp của Thụy Điển quy định giá đất tính thuế bằng 75% giá thị trường; pháp luật của Indonesia quy định giá đất tính thuế bằng 20% giá thị trường. Về thuế suất, phổ biến các nước quy định thuế suất rất thấp và là thuế suất tỉ lệ. *Ví dụ:* Thụy Điển áp dụng thuế suất 1,4% trên 75% giá thị trường (như vậy thực chất thuế suất bằng 1,05% trên giá thị trường); Indonesia áp dụng thuế suất 0,5% trên 20% giá thị trường (thực chất thuế suất chỉ bằng 0,1% giá thị trường); Nhật Bản áp dụng thuế suất 0,3% trên giá trị đất chịu thuế.

Ở Việt Nam, giá đất tính thuế không phải là một yếu tố để xác định số thuế đất phải nộp. Phương pháp tính thuế đất phụ thuộc khá nhiều vào các yếu tố để xác định thuế sử dụng đất nông nghiệp. Cụ thể, thuế đất được tính dựa vào diện tích đất, hạng đất và mức thuế sử dụng đất nông nghiệp của một đơn vị diện tích.

### 2.3.1. Diện tích đất tính thuế

Diện tích đất tính thuế được quy định có phân biệt vị trí đất ở, đất xây dựng công trình và loại công trình xây dựng trên đất là công trình do một chủ hay nhiều chủ quản lý, sử dụng. *Ví dụ* cách xác định diện tích đất tính thuế cho khoảnh đất ở nông thôn khác với ở đô thị vì đất ở vùng nông thôn thường xen kẽ với đất sử dụng vào mục đích sản xuất nông nghiệp đã chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp; hoặc cùng là đất đô thị, cách xác định diện tích đất tính thuế đối với đất xây nhà ở hay công

trình do một chủ sử dụng, quản lý cũng khác với đất xây nhà nhiều tầng, do nhiều chủ sử dụng hoặc quản lý. Sở dĩ có điều đó vì khi trong cùng một khoảnh đất có nhiều chủ quản lý, sử dụng thì không thể tránh khỏi phần diện tích dùng chung ngoài phần diện tích dùng riêng của từng chủ. Vì vậy, cần phải có cách xác định diện tích đất tính thuế phù hợp để đảm bảo Nhà nước có thể thu được thuế không chỉ đối với diện tích riêng do từng chủ sử dụng, quản lý mà còn thu được cả phần thuế đối với phần diện tích chung nằm trong khoảnh đất này.

Đối với đất thuộc vùng đô thị diện tích đất tính thuế là toàn bộ diện tích đất của tổ chức, cá nhân quản lý, sử dụng bao gồm: diện tích mặt đất xây dựng nhà ở, xây dựng công trình, diện tích đường đi lại, diện tích sân, diện tích bao quanh nhà, bao quanh công trình kể cả diện tích mặt nước, ao hồ và diện tích đất để trồng trong phạm vi đất được phép sử dụng theo giấy cấp đất của cơ quan có thẩm quyền hoặc theo diện tích thực tế sử dụng nếu chưa có giấy phép.

Đối với đất thuộc vùng nông thôn, diện tích đất tính thuế là toàn bộ diện tích đất thực tế quản lý sử dụng của tổ chức, cá nhân không thuộc diện nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp bao gồm: diện tích mặt đất xây nhà ở, xây công trình (chuồng trại, chăn nuôi, bếp, sân, bể nước...), đất làm đường đi, diện tích đất để trồng.

Đối với đất xây dựng nhà nhiều tầng hoặc khu tập thể có nhiều tổ chức, cá nhân quản lý, sử dụng thì diện tích đất tính thuế mà mỗi tổ chức, cá nhân sử dụng phải được xác định sao cho tổng các diện tích đó phải tương đương với toàn bộ diện tích của khoảnh đất đó. Như vậy, trong trường hợp này, mỗi tổ

chức, cá nhân ngoài việc kê khai diện tích đất thực tế sử dụng còn phải kê khai cả một phần diện tích sử dụng chung như đường đi, sân chung...

### 2.3.2. Hạng đất

Đối với đất thuộc vùng đô thị, hạng đất được xác định căn cứ vào loại đô thị, loại đường phố, khu phố và vị trí đất. Việc xác định hạng đất ở đây là để xác định mức thuế nhà đất cao gấp bao nhiêu lần thuế sử dụng đất nông nghiệp cao nhất trong vùng.

Đối với đất ven đô thị, ven trực giao thông chính và đất thuộc vùng nông thôn, không xác định hạng đất để xác định mức thuế mà căn cứ vào mức thuế sử dụng đất nông nghiệp cao nhất trong vùng.

### 2.3.3. Mức thuế

Mức thuế được quy định có phân biệt ba loại đất:

Đối với đất thuộc thị trấn, thị xã, thành phố, mức thuế đất bằng từ 3 - 32 lần mức thuế sử dụng đất nông nghiệp cao nhất trong vùng.

Đối với đất thuộc ven đô thị, ven trực giao thông chính, mức thuế đất bằng từ 1,5 - 2,5 lần mức thuế sử dụng đất nông nghiệp của hạng đất cao nhất trong vùng.

Đối với đất thuộc vùng nông thôn, đồng bằng, trung du, miền núi, mức thuế đất bằng mức thuế sử dụng đất nông nghiệp ghi thu bình quân trong xã.

## 2.4. Chế độ miễn giảm thuế nhà đất

Pháp luật hiện hành quy định những trường hợp được tạm

miễn thuế đất và một số trường hợp được xét miễn, giảm thuế đất.

#### 2.4.1. Tạm miễn thuế đất

Các trường hợp được tạm miễn thuế đất gồm: đất xây dựng trụ sở cơ quan hành chính sự nghiệp nhà nước, tổ chức xã hội, công trình văn hoá, đất chuyên dùng vào mục đích quốc phòng, an ninh; đất ở thuộc vùng cao, vùng sâu, vùng xa, vùng định canh, định cư, vùng kinh tế mới; đất ở của gia đình thương binh, liệt sỹ thoả mãn điều kiện luật định, đất xây nhà cho các đối tượng chính sách xã hội, đất ở của một số đối tượng đặc biệt khác.

#### 2.4.2. Xét giảm, miễn thuế đất

Các chủ thể nộp thuế có khó khăn về kinh tế do ảnh hưởng của các yếu tố khách quan, tuỳ theo mức độ thiệt hại tài sản mà được xét giảm hoặc miễn thuế.

#### 2.4.3. Thẩm quyền xét giảm, miễn thuế

Chi cục thuế nơi trực tiếp thu thuế sau khi nhận được tờ khai có xác nhận của uỷ ban nhân dân phường, xã nơi có đất chịu thuế, do tổ chức, cá nhân gửi tới phải tiến hành kiểm tra, tính toán số thuế được miễn và số thuế còn phải nộp.

Chi cục trưởng chi cục thuế căn cứ vào tờ khai, đơn đề nghị giảm, miễn thuế kiểm tra, xác minh, kiến nghị mức giảm, miễn thuế cho từng trường hợp trình uỷ ban nhân dân huyện, quận và cấp tương đương quyết định.

### 2.5. Quản lý thu thuế nhà đất

#### 2.5.1. Lập và duyệt sổ thuế đất

Sổ thuế được lập trên cơ sở tờ khai của chủ thể nộp thuế đã được kiểm tra, đối chiếu với các tài liệu liên quan khác. Sổ

thuế đất được lập theo đơn vị hành chính xã, phường, thị trấn. Chủ thể nộp thuế là người đứng tên trong sổ thuế đất của xã, phường, thị trấn.

Chi cục thuế có trách nhiệm xem xét, tổng hợp sổ thuế đất của các xã, phường thuộc địa bàn mình quản lý, báo cáo uỷ ban nhân dân quận, huyện, thị xã, sau đó trình cục thuế.

Cục thuế có trách nhiệm xét duyệt sổ thuế đất cho các quận, huyện, thị xã và tổng hợp kết quả lập sổ thuế đất của địa phương báo cáo uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương duyệt sau đó báo cáo kết quả với Tổng cục thuế.

#### 2.5.2. Quản lý và tổ chức thu thuế đất

Cục thuế căn cứ vào khả năng nộp thuế đất của hộ nộp thuế cả năm và từng kì, tham mưu cho uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố quyết định các vấn đề về kế hoạch thu thuế đất của từng kì và cả năm, giá thu thuế và kì nộp thuế đất.

Căn cứ vào chỉ đạo của uỷ ban nhân dân tỉnh, ngành thuế phải bàn bạc với kho bạc nhà nước, uỷ ban nhân dân cấp quận, huyện, thị xã, phường, xã về biện pháp tổ chức thu nộp thuế đất. Kế hoạch thu thuế đất phải được thông báo cho từng quận, huyện, thị xã trong tỉnh, thành phố để chi cục thuế (hoặc uỷ ban nhân dân xã ở nông thôn) thông báo cho các chủ thể nộp thuế trong địa bàn. Nội dung thông báo gồm thời gian, địa điểm nộp thuế và số thuế phải nộp trong kì.

Tùy đặc điểm của từng địa phương, thuế đất có thể do cơ quan thuế trực tiếp thu hoặc uỷ nhiệm cho uỷ ban nhân dân xã, phường, thị trấn thu với điều kiện phải đảm bảo tiền thuế thu được sẽ nộp kịp thời vào ngân sách nhà nước.

## CÂU HỎI HƯỚNG DẪN ÔN TẬP, ĐỊNH HƯỚNG THẢO LUẬN

1. Xác định các loại thuế liên quan đến đất đai và phạm vi áp dụng các luật thuế này tại Việt Nam hiện nay.
2. Trình bày căn cứ tính thuế sử dụng đất nông nghiệp.
3. Trình bày căn cứ tính thuế sử dụng đất phi nông nghiệp.
4. Sự khác biệt cơ bản giữa thuế sử dụng đất nông nghiệp và thuế sử dụng đất nông nghiệp?
5. Trình bày chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp theo pháp luật hiện hành. Lí giải vì sao pháp luật đưa ra các trường hợp miễn, giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp?

## CHƯƠNG VII

# PHÁP LUẬT VỀ CÁC LOẠI THUẾ KHÁC

### I. PHÁP LUẬT THUẾ TÀI NGUYÊN

#### 1. Khái niệm, bản chất của thuế tài nguyên

Tài nguyên thiên nhiên là nguồn tài sản quý giá của quốc gia thuộc sở hữu toàn dân do Nhà nước thống nhất quản lý. Đối với các quốc gia có nguồn tài nguyên thiên nhiên dồi dào, phong phú, nếu được quản lý khai thác, sử dụng hiệu quả thì nó sẽ là nguồn lợi lớn và lâu dài cho sự phát triển của quốc gia đó. Ngược lại, nếu việc quản lý, khai thác, sử dụng tài nguyên bừa bãi, lãng phí sẽ gây ra hậu quả xấu không chỉ cho sự phát triển kinh tế mà còn gây ảnh hưởng xấu đến môi trường sống của quốc gia đó. Để bảo đảm cho việc bảo vệ, khai thác, sử dụng tài nguyên thiên nhiên đạt hiệu quả, tránh việc khai thác, sử dụng bừa bãi, lãng phí, gây ảnh hưởng đến môi trường sống, các quốc gia thường sử dụng nhiều công cụ và biện pháp quản lý khác nhau, trong đó có việc đánh thuế vào hoạt động khai thác tài nguyên thiên nhiên.

Trước năm 1990, Nhà nước Việt Nam chưa có chế độ thuế thống nhất đối với hoạt động khai thác tài nguyên. Do đó, về mặt tài chính, Nhà nước không tập trung được hết các nguồn thu về khai thác tài nguyên cho ngân sách nhà nước. Chẳng

hạn, các tổ chức, cá nhân khai thác sản phẩm của rừng tự nhiên thực hiện chế độ nộp tiền nuôi rừng; tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên khác thì thực hiện chế độ nộp tiền khai thác tài nguyên... Để khắc phục tình trạng trên, ngày 30/3/1990 Hội đồng Nhà nước đã ban hành Pháp lệnh thuế tài nguyên với mục đích góp phần khuyến khích việc khai thác tài nguyên thiên nhiên hợp lý, tiết kiệm, có hiệu quả, hướng dẫn sử dụng tài nguyên theo hướng có lợi cho nền kinh tế quốc dân, góp phần bảo vệ tài nguyên đất nước. Đồng thời, đảm bảo cho ngân sách nhà nước có nguồn thu ổn định để thực hiện các biện pháp bảo vệ, tái tạo, tìm kiếm, thăm dò các nguồn tài nguyên thiên nhiên của đất nước, góp phần bảo đảm tính công bằng giữa các đơn vị khai thác, sử dụng tài nguyên với các đơn vị sản xuất kinh doanh khác trong nền kinh tế.

Sau hơn 8 năm thực hiện Pháp lệnh thuế tài nguyên năm 1990, về cơ bản đạt được các mục tiêu đặt ra, tuy nhiên Pháp lệnh thuế tài nguyên năm 1990 cũng đã bộc lộ những bất cập cần được sửa đổi, bổ sung cho phù hợp. Ngày 16/4/1998, Ủy ban thường vụ Quốc hội nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã ban hành Pháp lệnh thuế tài nguyên sửa đổi để thay thế Pháp lệnh thuế tài nguyên năm 1990. Ngày 22/11/2008, Ủy ban thường vụ Quốc hội đã ban hành Pháp lệnh số 07/2008/PL-UBTVQH sửa đổi, bổ sung Điều 6 Pháp lệnh thuế tài nguyên trên.

Ngày 25/11/2009, Quốc hội đã ban hành Luật thuế tài nguyên, Luật này có hiệu lực thi hành từ ngày 01/7/2010 để thay thế cho các pháp lệnh thuế tài nguyên trước đây. Ngày 26/11/2014, Quốc hội ban hành Luật số 71/2014/QH13 sửa

đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế. Trên cơ sở Luật thuế tài nguyên đã được ban hành, ngày 14/5/2010 Chính phủ ban hành Nghị định số 50/2010/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế tài nguyên. Bộ tài chính ban hành Thông tư số 105/2010/TT-BTC ngày 23/7/2010 hướng dẫn thi hành một số điều Luật thuế tài nguyên và hướng dẫn thi hành Nghị định số 50/2010/NĐ-CP của Chính phủ... Ngoài ra, để điều chỉnh quan hệ thu nộp thuế tài nguyên, Nhà nước còn ban hành các quy phạm pháp luật trong các văn bản pháp luật chuyên ngành khác để điều chỉnh quan hệ thuế này cho phù hợp như Luật dầu khí...

Theo pháp luật hiện hành, thuế tài nguyên được hiểu là loại thuế gián thu, thu vào hoạt động khai thác tài nguyên thuộc tài sản quốc gia của các tổ chức, cá nhân khai thác nhằm khuyến khích việc khai thác, sử dụng tài nguyên hợp lý, tiết kiệm, có hiệu quả, góp phần bảo vệ tài nguyên đất nước, bảo đảm cho ngân sách nhà nước có nguồn thu để bảo vệ, tái tạo, tìm kiếm, thăm dò tài nguyên.

Xét về bản chất, thuế tài nguyên là loại thuế gián thu. Tuy nhiên, nó mang tính chất là một khoản thu về chuyển nhượng tài nguyên thiên nhiên quốc gia mà tổ chức, cá nhân phải nộp cho Nhà nước khi khai thác tài nguyên, tương tự như trường hợp cơ sở kinh doanh phải trả tiền mua các loại tài nguyên khác về để sản xuất, kinh doanh.

## **2. Nội dung pháp luật thuế tài nguyên**

### *2.1. Chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế tài nguyên*

Quan hệ pháp luật thuế tài nguyên là quan hệ thu, nộp thuế

phát sinh giữa Nhà nước với các tổ chức, cá nhân có hoạt động khai thác tài nguyên thiên nhiên được các quy phạm pháp luật thuế tài nguyên điều chỉnh.

**Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế tài nguyên gồm:**

- Chủ thể nhân danh nhà nước thực hiện quyền thu thuế đối với đối tượng có nghĩa vụ nộp thuế trước hết là cơ quan thuế, ngoài ra còn có sự tham gia phối hợp của chính quyền địa phương trong một số trường hợp cụ thể. Chẳng hạn, việc quy định giá tính thuế đối với một số loại tài nguyên do uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố quy định để áp dụng cho các trường hợp không thể xác định giá tính thuế theo cách thông thường hoặc trong một số trường hợp miễn, giảm thuế phải có ý kiến hoặc xác nhận của chính quyền địa phương hoặc cơ quan quản lý ngành, lĩnh vực...

- Chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế

Theo Điều 3 Luật thuế tài nguyên: Người nộp thuế tài nguyên là tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên thuộc đối tượng chịu thuế tài nguyên.

Người nộp thuế tài nguyên trong một số trường hợp được quy định cụ thể: Doanh nghiệp khai thác tài nguyên được thành lập trên cơ sở liên doanh thì doanh nghiệp liên doanh là người nộp thuế; bên Việt Nam và bên nước ngoài tham gia hợp đồng hợp tác kinh doanh khai thác tài nguyên thì trách nhiệm nộp thuế của các bên phải được xác định cụ thể trong hợp đồng hợp tác kinh doanh; tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên nhỏ, lẻ bán cho tổ chức, cá nhân làm đầu mối thu mua và tổ chức, cá nhân làm đầu mối thu mua cam kết chấp thuận bằng văn bản

về việc kê khai, nộp thuế thay cho tổ chức, cá nhân khai thác thì tổ chức, cá nhân làm đầu mối thu mua là người nộp thuế.

Như vậy, căn cứ để xác định tổ chức, cá nhân nào có nghĩa vụ phải nộp thuế tài nguyên cho Nhà nước Việt Nam là dựa vào dấu hiệu có hoạt động khai thác tài nguyên thiên nhiên.

## 2.2. Căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế tài nguyên

Quan hệ pháp luật thuế tài nguyên phát sinh trên cơ sở có quy phạm pháp luật điều chỉnh, có cơ cấu chủ thể xác định và có sự kiện pháp lý phát sinh.

Các quy phạm pháp luật hiện hành điều chỉnh quan hệ thuế tài nguyên là các quy phạm trong Luật thuế tài nguyên và các văn bản quy phạm pháp luật quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành. Ngoài ra, còn có một số quy phạm pháp luật điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế tài nguyên có ở Luật dầu khí và văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn thi hành Luật dầu khí.

Sự kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế tài nguyên được pháp luật xác định là hành vi khai thác tài nguyên thiên nhiên. Tuy nhiên, hành vi khai thác tài nguyên của một tổ chức hay cá nhân là sự kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế tài nguyên thì phải thoả mãn các điều kiện sau:

*Thứ nhất*, tài nguyên khai thác phải là các loại tài nguyên thiên nhiên (tài nguyên không do con người tạo ra) như: Tài nguyên là khoáng sản kim loại; khoáng sản không kim loại; dầu thô; khí thiên nhiên, khí than; sản phẩm của rừng tự nhiên, trừ động vật; hải sản tự nhiên, bao gồm động vật và thực vật biển; nước thiên nhiên, bao gồm nước mặt và nước dưới đất, trừ nước thiên nhiên dùng cho nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư

nghiệp, diêm nghiệp; yến sào thiên nhiên; tài nguyên khác do Ủy ban thường vụ Quốc hội quy định.

*Thứ hai*, tài nguyên thiên nhiên khai thác phải nằm trong phạm vi chủ quyền của nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

*Thứ ba*, hoạt động khai thác tài nguyên phải là hoạt động khai thác hợp pháp có nghĩa là tài nguyên đó được phép khai thác, nằm trong khu vực địa bàn được khai thác. Thông thường để xác định tính hợp pháp của hoạt động khai thác tài nguyên thì tổ chức, cá nhân khai thác phải có giấy phép khai thác tài nguyên do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp trừ một số trường hợp khai thác tài nguyên mà pháp luật quy định không cần phải có giấy phép khai thác.

### *2.3. Căn cứ tính thuế*

Theo pháp luật thuế tài nguyên hiện hành, để xác định số thuế tài nguyên phải nộp của đối tượng nộp thuế thì phải dựa vào ba căn cứ sau :

#### *Thứ nhất*, sản lượng tài nguyên tính thuế

Đối với tài nguyên khai thác xác định được số lượng, trọng lượng hoặc khối lượng thì sản lượng tài nguyên tính thuế là số lượng, trọng lượng hoặc khối lượng của tài nguyên thực tế khai thác trong kỳ tính thuế.

Đối với tài nguyên khai thác chưa xác định được số lượng, trọng lượng hoặc khối lượng thực tế khai thác do chứa nhiều chất, tạp chất khác nhau thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định theo số lượng, trọng lượng hoặc khối lượng của từng chất thu được sau khi sàng tuyển, phân loại.

Đối với tài nguyên khai thác không bán mà đưa vào sản xuất sản phẩm khác nếu không trực tiếp xác định được số lượng, trọng lượng hoặc khối lượng thực tế khai thác thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định căn cứ vào sản lượng sản phẩm sản xuất trong kì tính thuế và định mức sử dụng tài nguyên tính trên một đơn vị sản phẩm.

Đối với nước thiên nhiên dùng cho sản xuất thuỷ điện thì sản lượng tài nguyên tính thuế là sản lượng điện của cơ sở sản xuất thuỷ điện bán cho bên mua điện theo hợp đồng mua bán điện hoặc sản lượng điện giao nhận trong trường hợp không có hợp đồng mua bán điện được xác định theo hệ thống đo đếm đạt tiêu chuẩn đo lường chất lượng Việt Nam, có xác nhận của bên mua, bên bán hoặc bên giao, bên nhận.

Đối với nước khoáng thiên nhiên, nước nóng thiên nhiên, nước thiên nhiên dùng cho mục đích công nghiệp thì sản lượng tài nguyên tính thuế được xác định bằng mét khối ( $m^3$ ) hoặc lít (l) theo hệ thống đo đếm đạt tiêu chuẩn đo lường chất lượng Việt Nam.

Đối với tài nguyên được khai thác thủ công, phân tán hoặc khai thác lưu động, không thường xuyên, sản lượng tài nguyên khai thác dự kiến trong một năm có giá trị dưới 200.000.000 đồng thì thực hiện khoán sản lượng tài nguyên khai thác theo mùa vụ hoặc định kì để tính thuế. Cơ quan thuế phối hợp với cơ quan có liên quan ở địa phương xác định sản lượng tài nguyên khai thác được khoán để tính thuế.

#### *Thứ hai, giá tính thuế*

Giá tính thuế tài nguyên là giá bán đơn vị sản phẩm tài nguyên của tổ chức, cá nhân khai thác chưa bao gồm thuế giá trị gia tăng.

Trường hợp tài nguyên chưa xác định được giá bán thì giá tính thuế tài nguyên được xác định theo một trong những căn cứ sau:

- Giá bán thực tế trên thị trường khu vực của đơn vị sản phẩm tài nguyên cùng loại nhưng không thấp hơn giá tính thuế do uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định;
- Trường hợp tài nguyên khai thác có chứa nhiều chất khác nhau thì giá tính thuế xác định theo giá bán đơn vị của từng chất và hàm lượng của từng chất trong tài nguyên khai thác nhưng không thấp hơn giá tính thuế do uỷ ban nhân dân cấp tỉnh quy định.

Giá tính thuế tài nguyên trong một số trường hợp được quy định cụ thể như sau:

- Đối với nước thiên nhiên dùng cho sản xuất thuỷ điện là giá bán điện thương phẩm bình quân;
- Đối với gỗ là giá bán tại bến giao; trường hợp chưa xác định được giá bán tại bến giao thì giá tính thuế được xác định căn cứ vào giá tính thuế do uỷ ban nhân dân cấp tỉnh quy định;
- Đối với tài nguyên khai thác không tiêu thụ trong nước mà xuất khẩu là giá xuất khẩu;
- Đối với dầu thô, khí thiên nhiên, khí than là giá bán tại điểm giao nhận. Điểm giao nhận là điểm được thoả thuận trong hợp đồng dầu khí mà ở đó dầu thô, khí thiên nhiên, khí than được chuyển giao quyền sở hữu cho các bên tham gia hợp đồng dầu khí.

Uỷ ban nhân dân cấp tỉnh quy định cụ thể giá tính thuế đối với tài nguyên chưa xác định được giá bán đơn vị sản phẩm tài

nguyên, trừ dầu thô, khí thiên nhiên, khí than và nước thiên nhiên dùng cho sản xuất thuỷ điện.

*Thứ ba*, thuế suất: mức thuế suất thuế tài nguyên được quy định bằng tỉ lệ % áp dụng riêng cho từng nhóm, từng loại tài nguyên khai thác.

Việc xác định mức thuế suất thuế tài nguyên đối với từng loại tài nguyên theo pháp luật hiện hành có dựa vào các yếu tố như: tính chất quý hiếm (giá trị) của tài nguyên khai thác; điều kiện khai thác, vận chuyển; yêu cầu quản lý nhà nước đối với từng loại tài nguyên; ngoài ra, còn tính đến thông lệ quốc tế và chính sách thị trường tiêu thụ. Việc quy định mức thuế suất thuế tài nguyên trong pháp luật hiện hành đã thể hiện rõ được định hướng góp phần tăng cường bảo vệ môi trường, đã có được sự phân biệt rõ trong việc đánh thuế tài nguyên đối với loại tài nguyên không thể tái tạo và loại tài nguyên có thể tái tạo được.

Trong biểu khung thuế tài nguyên hiện hành có phân chia thành 9 nhóm tài nguyên với các khung có mức thuế suất khác nhau từ 1% đến 40% cụ thể:

Biểu khung thuế suất thuế tài nguyên được quy định như sau:

STT	Nhóm, loại tài nguyên	Thuế suất (%)
I	<i>Khoáng sản kim loại</i>	
1	Sắt, mangan (mangan)	7 - 20
2	Ti-tan (titan)	7 - 20
3	Vàng	9 - 25
4	Đất hiếm	12 - 25
5	Bạch kim, bạc, thiếc	7 - 25

6	Vôn-phò-ram (wolfram), ăng-ti-moan (antimoan)	7 - 25
7	Chì, kẽm, nhôm, bô-xít (bouxite), đồng, ni-ken (niken)	7 - 25
8	Cô-ban (coban), mô-lip-den (molipden), thuỷ ngân, ma-nhê (magie), va-na-di (vanadi)	7 - 25
9	Khoáng sản kim loại khác	5 - 25
<i>II</i>	<i>Khoáng sản không kim loại</i>	
1	Đất khai thác để san lấp, xây dựng công trình	3 - 10
2	Đá, trừ đá nung vôi và sản xuất xi măng; sỏi; cát, trù cát làm thuỷ tinh	5 - 15
3	Đất làm gạch	5 - 15
4	Gờ-ra-nít (granite), sét chịu lửa	7 - 20
5	Đô-lô-mít (dolomite), quắc-zít (quartzite)	7 - 20
6	Cao lanh, mi-ca (mica), thạch anh kỹ thuật, cát làm thuỷ tinh	7 - 15
7	Pi-rít (pirite), phốt-pho-rít (phosphorite), đá nung vôi và sản xuất xi măng	5 - 15
8	A-pa-tít (apatit), séc-păng-tin (secpentin)	3 - 10
9	Than an-tra-xít (antraxit) hầm lò	4 - 20
10	Than an-tra-xít (antraxit) lò thiên	6 - 20
11	Than nâu, than mỡ	6 - 20
12	Than khác	4 - 20
13	Kim cương, ru-bi (rubi), sa-phia (sapphire)	16 - 30
14	E-mô-rôt (emerald), a-lêch-xan-đờ-rít (alexandrite), ô-pan (opan) quý màu đen	16 - 30
15	Adít, rô-đô-lít (rodolite), py-rôp (pyrope), bê-rin (berin), sò-pi-nen (spinen), tô-paz (topaz)	12 - 25
16	Thạch anh tinh thể màu tím xanh, vàng lục, da cam; cò-ri-ô-lít (cryolite); ô-pan (opan) quý màu trắng, đỏ lửa; phen-sò-phát (fenspat); birusa; nê-phò-rít (nefrite)	12 - 25

17	Khoáng sản không kim loại khác	4 - 25
III	Dầu thô	6 - 40
IV	Khí thiên nhiên, khí than	1 - 30
V	Sản phẩm của rừng tự nhiên	
1	Gỗ nhóm I	25 - 35
2	Gỗ nhóm II	20 - 30
3	Gỗ nhóm III, IV	15 - 20
4	Gỗ nhóm V, VI, VII, VIII và các loại gỗ khác	10 - 15
5	Cành, ngọn, gốc, rễ	10 - 20
6	Củi	1 - 5
7	Tre, trúc, nứa, mai, giang, tranh, vầu, lồ ô	10 - 15
8	Trầm hương, kè nam	25 - 30
9	Hồi, qué, sa nhân, thảo quả	10 - 15
10	Sản phẩm khác của rừng tự nhiên	5 - 15
VI	Hải sản tự nhiên	
1	Ngọc trai, bào ngư, hải sâm	6 - 10
2	Hải sản tự nhiên khác	1 - 5
VII	Nước thiên nhiên	
1	Nước khoáng thiên nhiên, nước nóng thiên nhiên, nước thiên nhiên tinh lọc đóng chai, đóng hộp	8 - 10
2	Nước thiên nhiên dùng cho sản xuất thuỷ điện	2 - 5
3	Nước thiên nhiên dùng cho sản xuất, kinh doanh, trừ nước quy định tại điểm 1 và điểm 2 nhóm này	
3.1	Nước mắm	1 - 3
3.2	Nước dưới đất	3 - 8
VIII	Yến sào thiên nhiên	10 - 20
IX	Tài nguyên khác	1 - 20

Luật thuế tài nguyên quy định: Căn cứ vào khung thuế suất trên, Uỷ ban thường vụ Quốc hội quy định mức thuế suất cụ thể đối với từng loại tài nguyên trong từng thời kì bảo đảm các nguyên tắc sau:

- Phù hợp với danh mục nhóm, loại tài nguyên và trong phạm vi khung thuế suất do Quốc hội quy định;
- Góp phần quản lý nhà nước đối với tài nguyên; bảo vệ, khai thác, sử dụng hợp lý, tiết kiệm và hiệu quả nguồn tài nguyên;
- Góp phần bảo đảm nguồn thu ngân sách nhà nước và bình ổn thị trường.

Thuế suất cụ thể đối với dầu thô, khí thiên nhiên, khí than được xác định lũy tiến từng phần theo sản lượng dầu thô, khí thiên nhiên, khí than khai thác bình quân mỗi ngày.

Chẳng hạn đối với tài nguyên khai thác là dầu thô, khí thiên nhiên, mức thuế suất thuế tài nguyên được xác định tuỳ thuộc vào các điều kiện địa lí, kinh tế kỹ thuật của mỏ và mức sản lượng dầu thô hoặc khí thiên nhiên. Tại Điều 44, 45 Nghị định số 48/2000/NĐ-CP ngày 12/9/2000 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật dầu khí có quy định về mức thuế suất thuế tài nguyên như sau:

*Biểu thuế tài nguyên đối với dầu thô và khí thiên nhiên được quy định như sau:*

Sản lượng khai thác	Dự án khuyến khích đầu tư	Dự án khác
<i>1. Đối với dầu thô</i>		
- Đến 20.000 thùng/ngày	4%	6%
- Trên 20.000 thùng đến 50.000 thùng/ngày	6%	8%

- Trên 50.000 thùng đến 75.000 thùng/ngày	8%	10%
- Trên 75.000 thùng đến 100.000 thùng/ngày	10%	15%
- Trên 100.000 thùng đến 150.000 thùng/ngày	15%	20%
- Trên 150.000 thùng/ngày	20%	25%
<b>2. Đối với khí thiên nhiên</b>		
- Đến 5 triệu m <sup>3</sup> /ngày	0%	0%
- Trên 5 triệu m <sup>3</sup> đến 10 triệu m <sup>3</sup> /ngày	3%	5%
- Trên 10 triệu m <sup>3</sup> /ngày	6%	10%

Thuế tài nguyên thu từ dầu, khí được nộp bằng dầu, khí hoặc bằng tiền, tùy theo sự lựa chọn của cơ quan thuế. Cơ quan thuế thông báo cho tổ chức, cá nhân tiến hành khai thác dầu khí trước 6 tháng về việc nộp thuế tài nguyên bằng tiền hay bằng dầu khí. Thuế tài nguyên được tạm nộp hàng tháng và quyết toán theo quý. Nếu thuế tài nguyên được thu bằng dầu khí thì địa điểm nộp thuế là điểm giao nhận. Trong trường hợp cơ quan thuế yêu cầu nộp thuế tài nguyên tại địa điểm khác thì đối tượng nộp thuế được trừ chi phí vận tải và các chi phí trực tiếp khác phát sinh do thay đổi địa điểm nộp thuế vào phần thuế tài nguyên phải nộp.

#### *2.4. Chế độ miễn, giảm thuế tài nguyên*

Thuế tài nguyên là loại thuế gián thu do người tiêu dùng chịu thuế. Vì thế, về nguyên tắc không đặt ra vấn đề miễn, giảm thuế tài nguyên đối với cơ sở khai thác tài nguyên. Tuy nhiên, để thực hiện chính sách kinh tế xã hội của Nhà nước như khuyến khích việc khai thác tài nguyên ở những vùng khó khăn hoặc giúp đỡ các cơ sở khai thác tài nguyên gặp phải khó khăn khách quan, pháp luật thuế tài nguyên có quy

định về các trường hợp được miễn, giảm thuế sau:

Người nộp thuế tài nguyên gặp thiên tai, hoả hoạn, tai nạn bất ngờ gây tổn thất đến tài nguyên đã kê khai, nộp thuế thì được xét miễn, giảm thuế phải nộp cho số tài nguyên bị tổn thất; trường hợp đã nộp thuế thì được hoàn trả số thuế đã nộp hoặc trừ vào số thuế tài nguyên phải nộp của kì sau.

Miễn thuế đối với hải sản tự nhiên.

Miễn thuế đối với cành, ngọn, củi, tre, trúc, nứa, mai, giang, tranh, vầu, lò ô do cá nhân được phép khai thác phục vụ sinh hoạt.

Miễn thuế đối với nước thiên nhiên dùng cho sản xuất thuỷ điện của hộ gia đình, cá nhân tự sản xuất phục vụ sinh hoạt.

Miễn thuế đối với nước thiên nhiên dùng cho nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp; nước thiên nhiên do hộ gia đình, cá nhân khai thác phục vụ sinh hoạt.

Miễn thuế đối với đất khai thác và sử dụng tại chỗ trên diện tích đất được giao, được thuê; đất khai thác để san lấp, xây dựng công trình an ninh, quân sự, đê điều.

Trường hợp khác được miễn, giảm thuế do Uỷ ban thường vụ Quốc hội quy định.

## II. PHÁP LUẬT THUẾ BẢO VỆ MÔI TRƯỜNG

### 1. Khái niệm và bản chất của thuế bảo vệ môi trường

Bảo vệ môi trường là một phần trong các biện pháp để đảm bảo tính bền vững và phát triển bền vững cả theo nghĩa rộng và nghĩa hẹp. Trước khi Luật thuế bảo vệ môi trường được Quốc hội thông qua năm 2010, thực tế biện pháp đánh thuế nhằm bảo vệ môi trường đã được phản ánh trong các luật thuế tiêu

dùng khác như pháp luật thuế nhập khẩu, pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt.<sup>(1)</sup> Từ năm 2010 trở lại đây, bên cạnh các loại thuế tiêu dùng có mục tiêu hạn chế hành vi gây tổn hại môi trường thông qua việc sử dụng những loại hàng hoá nhất định, Luật thuế bảo vệ môi trường đã được ban hành và đi vào đời sống.<sup>(2)</sup>

Khoản 1 Điều 2 Luật thuế bảo vệ môi trường quy định: “*Thuế bảo vệ môi trường là loại thuế gián thu, thu vào sản phẩm, hàng hoá (sau đây gọi chung là hàng hoá) khi sử dụng gây tác động xấu đến môi trường*”.

Với cách định nghĩa trên, có thể chỉ ra những điểm lưu ý sau:

*Một là* thuế bảo vệ môi trường là loại thuế gián thu giống như một số loại thuế tiêu dùng khác như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt. Người tiêu dùng sản phẩm cuối cùng là người gánh chịu số tiền thuế được xác định trong số tiền thanh toán.

*Hai là* mục đích định hướng tiêu dùng được thể hiện khá rõ ràng ở loại thuế này. Các mặt hàng thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường đều có tác động xấu đến môi trường khi sử dụng chúng. Chẳng hạn, khi nói đến túi nilon được làm từ màng nhựa polyeten là nói đến sản phẩm khó có khả năng phân hủy; hoặc các loại thuốc diệt cỏ, diệt mồi, nhóm chất gây suy giảm tầng ozon đều ảnh hưởng đến môi trường trong hiện tại

---

(1). Tại Luật thuế tiêu thụ đặc biệt được ban hành từ 2008 (trước khi Luật thuế bảo vệ môi trường được ban hành), xăng các loại đã nằm trong danh mục thuộc diện chịu thuế của loại thuế này. Một trong những lý do đưa mặt hàng xăng vào diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt xuất phát từ hậu quả sử dụng xăng, dầu các loại sẽ dẫn đến ô nhiễm môi trường. Thêm nữa, tuỳ thuộc vào mức độ tổn hại môi trường, mức thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt áp dụng đối với mặt hàng này cũng là khác nhau (xăng: 10%; xăng E5: 8%; xăng E 10: 7%).

(2). Luật thuế bảo vệ môi trường số 57/2010/QH12 ngày 15/11/2010.

và tương lai. Với những lí do đó, giảm thiểu việc sử dụng các hàng hoá gây tổn hại môi trường bằng việc làm tăng giá thành toán đối với hàng hoá đó, tạo điều kiện để người tiêu dùng chuyển thói quen sang sử dụng hàng hoá thân thiện với môi trường là điều cần thiết. Cũng chính từ yếu tố “hạn chế tiêu dùng” nêu trên nên luật pháp cũng định rõ (liệt kê) các hàng hoá nằm trong diện chịu thuế của loại thuế này.

*Ba là* thuế bảo vệ môi trường chia sẻ mục tiêu bảo vệ môi trường thông qua thuế của một số loại thuế tiêu dùng khác. Thay bằng việc thay đổi mức thuế suất hoặc mở rộng diện chịu thuế đối với thuế giá trị gia tăng thuế tiêu thụ đặc biệt, thậm chí thuế nhập khẩu, việc đánh thuế bảo vệ môi trường không chỉ tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước (trong đó có sử dụng cho việc tái tạo môi trường) mà còn chia sẻ mục tiêu cho các loại thuế khác.

*Bốn là* “thuế bảo vệ môi trường chỉ nộp một lần đối với hàng hoá sản xuất hoặc nhập khẩu”.<sup>(1)</sup>

## **2. Nội dung pháp luật thuế bảo vệ môi trường**

### *2.1. Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường*

Tham gia vào quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường luôn tồn tại ít nhất hai nhóm chủ thể: nhóm cơ quan thu và nhóm người nộp thuế.

Cơ quan thu thuế bảo vệ môi trường là cơ quan thuế và cơ quan hải quan. Mặc dù Luật thuế bảo vệ môi trường không quy định cụ thể về cơ quan thu nhưng để hình thành quan hệ pháp

---

(1).Xem: Khoản 3 Điều 10 Luật thuế bảo vệ môi trường

luật thuế, nhất thiết phải có sự hiện diện của nhóm chủ thể này bên cạnh sự tồn tại của người nộp thuế. Khoản 1 Điều 55 Luật ngân sách nhà nước quy định: “*Cơ quan thu ngân sách là cơ quan tài chính, cơ quan thuế, cơ quan hải quan và cơ quan khác được cơ quan nhà nước có thẩm quyền giao hoặc uỷ quyền tổ chức thực hiện nhiệm vụ thu ngân sách nhà nước*”. Như vậy, cơ quan hải quan có trách nhiệm quản lý và thu thuế bảo vệ môi trường đối với hàng hoá nhập khẩu; cơ quan thuế thực hiện quản lý và thu thuế đối với hàng hoá thuộc diện chịu thuế sản xuất ở trong nước. Trong quá trình quản lý và thu thuế, các trường hợp được hoàn thuế được thực hiện dựa trên sự phối hợp kiểm tra chứng từ của cơ quan hải quan và cơ quan thuế.

Chủ thể nộp thuế là người sản xuất, nhập khẩu các mặt hàng thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường. Điều 5 Luật thuế bảo vệ môi trường quy định về vấn đề này. Tuỳ theo từng trường hợp, người nộp thuế có thể là tổ chức, cá nhân, hộ gia đình có trách nhiệm nộp thuế nếu có hành vi sản xuất hoặc nhập khẩu các hàng hoá theo Luật thuế này. Cũng liên quan đến người nộp thuế, cần lưu ý đến một số điểm:

- Do thuế bảo vệ môi trường chỉ đánh vào hàng hoá lần đầu tiên xuất hiện (khâu nhập khẩu, khâu sản xuất) nên không phải các chủ thể kinh doanh hàng hoá thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường đều phải kê khai và nộp thuế này.

- Do đặc thù của hoạt động xuất, nhập khẩu hàng hoá nên người nộp thuế bảo vệ môi trường có thể không phải là người sở hữu hàng hoá đó mà là người nhận uỷ thác nhập khẩu.<sup>(1)</sup> Quy định

---

(1).Xem: Điểm a khoản 2 Điều 5 Luật thuế bảo vệ môi trường.

này cũng phù hợp với quy định pháp luật về các loại thuế khác xuất hiện ở khâu nhập khẩu hàng hoá (Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; Luật thuế tiêu thụ đặc biệt; Luật thuế giá trị gia tăng).

- Đối với hoạt động thu mua than khai thác nhỏ lẻ, không xuất trình được chứng từ thuế đã nộp ở khâu khai thác thì trách nhiệm nộp thuế thuộc về người thu mua. Quy định này xuất phát từ việc coi người khai thác chưa nộp thuế và cho phép chuyển nghĩa vụ thuế vào người thu mua và cũng đảm bảo tính khả thi của quy định về người nộp thuế. Cách quy định nghĩa vụ thuế cho người thu mua cũng tương đồng với quy định của Luật thuế tài nguyên đối với hoạt động này.

## 2.2. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường

Quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường chỉ phát sinh khi có pháp luật thực định điều chỉnh và sự kiện pháp lý nhất định.

Về quy định pháp luật. Luật thuế bảo vệ môi trường được ban hành năm 2010 và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế bảo vệ môi trường<sup>(1)</sup> chứa đựng các quy phạm pháp luật hiện hành điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường. Ngoài ra, còn có một số quy phạm pháp luật điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường còn thể hiện ở luật có liên quan như Luật quản lý thuế, Luật thuế giá trị gia tăng và các văn bản hướng dẫn thi hành các luật này.

---

(1). Chẳng hạn như Nghị định của Chính phủ số 67/2011/NĐ-CP ngày 08/8/2011 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế bảo vệ môi trường; Nghị định của Chính phủ số 69/2012/NĐ-CP ngày 14/9/2012 sửa đổi, bổ sung khoản 3 Điều 2 Nghị định của Chính phủ số 67/2011/NĐ-CP ngày 08/8/2011 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế bảo vệ môi trường.

Về sự kiện pháp lý. Pháp luật hiện hành quy định sự kiện pháp lý đối với quan hệ pháp luật thuế bảo vệ môi trường là có hành vi nhập khẩu hàng hoá hoặc có hành vi sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường. Để giải thích về nội dung này, có thể chỉ ra cơ sở xác định hành vi như sau:

- Phải xác định được có hàng hoá nhập khẩu, sản xuất nằm trong danh mục thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường. Các mặt hàng được ghi nhận trong Luật bao gồm:<sup>(1)</sup> xăng, dầu mỡ nhòn; than đá; dung dịch hydro-chloro-fluoro-carbon (HCFC); túi ni-lon được làm từ màng nhựa đơn polyetylen, tên kỹ thuật là túi nhựa xốp; thuốc diệt cỏ, thuốc trừ mối, thuốc bảo quản lâm sản, thuốc khử trùng kho thuộc diện hạn chế sử dụng. Bên cạnh việc quy định mang tính liệt kê hàng hoá nằm trong danh mục chịu thuế này, Luật thuế bảo vệ môi trường cũng có quy định mở tại khoản 9 Điều 3: Trường hợp xét thấy cần thiết phải bổ sung đối tượng chịu thuế khác cho phù hợp với từng thời kì thì Uỷ ban thường vụ Quốc hội xem xét, quy định. Cách quy định này có ưu điểm ở chỗ tạo sự chủ động trong việc xác định loại hàng hoá mà việc sử dụng có thể gây ra tổn hại môi trường đến mức phải đánh thuế bảo vệ môi trường nhằm hạn chế sử dụng. Tuy nhiên, Luật thuế bảo vệ môi trường hiện hành cũng chưa có quy định về việc sau khi Uỷ ban thường vụ Quốc hội bổ sung hàng hoá thuộc diện chịu thuế theo Điều 3 Luật thuế bảo vệ môi trường, có phải báo cáo với Quốc hội và làm thủ tục thông qua trước Quốc hội về nội dung đó hay không.

---

(1). Thực tế đây chỉ là các nhóm hàng mà không phải từng mặt hàng cụ thể. Việc diễn giải, giải thích cho từng nhóm hàng này được Quốc hội trao quyền cho Chính phủ bằng quy định “Chính phủ quy định chi tiết Điều này” tại Điều 3 Luật thuế bảo vệ môi trường.

- Có hành vi nhập khẩu thực tế, hoạt động sản xuất nhằm tạo ra hàng hoá thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường. Những dấu hiệu mang tính “thực tế” này được áp dụng thống nhất với các loại thuế có liên quan trực tiếp và được ghi nhận ở pháp luật có liên quan như pháp luật thuế nhập khẩu, pháp luật thuế tài nguyên, pháp luật thuế giá trị gia tăng.<sup>(1)</sup>

- Đối với hoạt động sản xuất các mặt hàng thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng phải được thực hiện trên lãnh thổ Việt Nam theo quy định về thuế. Việc xác định phạm vi đánh thuế “trên lãnh thổ Việt Nam” do đây là loại thuế gián thu, người chịu thuế là người tiêu dùng và việc tiêu dùng đó gây tổn hại đến môi trường quốc gia đánh thuế. Bên cạnh đó, việc Việt Nam cùng với các quốc gia có những quy định đặc biệt về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong phạm vi lãnh thổ quốc gia mình dẫn đến những quy định tương tự về thuế đối với hàng hoá chuyển dịch qua các vùng đặc biệt đó.

Cụ thể hoá nội dung này, Điều 4 Luật thuế bảo vệ môi trường quy định hai trường hợp hàng hoá không thuộc diện chịu thuế này. Trường hợp thứ nhất tái khẳng định chỉ những hàng hoá nằm trong 8 nhóm (từ khoản 1 đến khoản 8 Điều 3) mới thuộc diện chịu thuế, những hàng hoá còn lại cho dù việc sử dụng chúng có gây ra tổn hại môi trường cũng không phải chịu loại thuế này vì những lí do khác nhau. Trường hợp thứ hai, đối với hàng hoá thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường nhưng là hàng quá cảnh, hàng mượn đường, hàng chuyển khẩu, hàng tạm nhập tái xuất. Những hàng hoá này thực tế có vào lãnh thổ Việt

---

(1). Xem thêm: Chương 2: Pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; Chương 4: Pháp luật thuế giá trị gia tăng; Chương 7: Pháp luật về các loại thuế khác (phần I).

Nam nhưng chúng lại không được sử dụng trên lãnh thổ Việt Nam nên không gây ra tổn hại môi trường đồng thời không nằm trong diện chịu thuế đối với loại thuế tiêu dùng nói chung.

### *2.3. Căn cứ tính thuế của thuế bảo vệ môi trường*

Khoản 1 Điều 6 Luật thuế bảo vệ môi trường quy định: “*Căn cứ tính thuế bảo vệ môi trường là số lượng hàng hóa tính thuế và mức thuế tuyệt đối*”.

*Thứ nhất*, về số lượng hàng hóa tính thuế. Do hàng hóa chịu thuế có thể do nhập khẩu hoặc do sản xuất có thể tồn tại dưới dạng hỗn hợp hay dạng tinh chế nên pháp luật cũng quy định cụ thể cho từng trường hợp để vừa tránh thất thu thuế, vừa đảm bảo công bằng giữa những người nộp thuế. Cũng dễ dàng nhận thấy việc quy định về số lượng hàng hóa tính thuế nhằm mục tiêu hạn chế tiêu dùng rất rõ ràng do không xác định số lượng hàng hóa tính thuế theo mục đích sử dụng. Đây cũng là điểm chung so với thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế tài nguyên theo quy định của pháp luật hiện hành.

- Đối với hàng hóa sản xuất trong nước, số lượng hàng hóa tính thuế là số lượng hàng hóa sản xuất bán ra, trao đổi, tiêu dùng nội bộ, tặng cho, khuyến mại, quảng cáo.

- Đối với hàng hóa nhập khẩu, số lượng hàng hóa tính thuế là số lượng hàng hóa nhập khẩu.

- Đối với trường hợp số lượng hàng hóa chịu thuế bảo vệ môi trường xuất, bán và nhập khẩu tính bằng đơn vị đo lường khác đơn vị quy định tính thuế tại biểu mức thuế thì phải quy đổi ra đơn vị đo lường quy định tại biểu mức thuế bảo vệ môi trường để tính thuế.

- Đối với hàng hoá là nhiên liệu hỗn hợp chứa xăng, dầu, mỡ nhòn gốc hoá thạch và nhiên liệu sinh học, số lượng hàng hoá tính thuế trong kì là số lượng xăng, dầu, mỡ nhòn gốc hoá thạch có trong số lượng nhiên liệu hỗn hợp nhập khẩu hoặc sản xuất bán ra, trao đổi, tặng cho, đưa vào tiêu dùng nội bộ được quy đổi ra đơn vị đo lường quy định tính thuế của hàng hoá tương ứng.

*Thứ hai*, về mức thuế. Khác với nhiều loại thuế tiêu dùng khác áp dụng thuế suất tỉ lệ dựa trên trị giá tính thuế, thuế bảo vệ môi trường tính thuế theo mức thuế tuyệt đối. Cụ thể Điều 8 Luật thuế bảo vệ môi trường quy định:

STT	Hàng hoá	Đơn vị tính	Mức thuế (đồng/1 đơn vị hàng hoá)
I	Xăng, dầu, mỡ nhòn		
1	Xăng, trừ etanol	Lít	1.000-4.000
2	Nhiên liệu bay	Lít	1.000-3.000
3	Dầu diezel	Lít	500-2.000
4	Dầu hỏa	Lít	300-2.000
5	Dầu mazut	Lít	300-2.000
6	Dầu nhòn	Lít	300-2.000
7	Mỡ nhòn	Kg	300-2.000
II	Than đá		
1	Than nâu	Tấn	10.000-30.000
2	Than an-trá-xít (antraxit)	Tấn	20.000-50.000
3	Than mỡ	Tấn	10.000-30.000
4	Than đá khác	Tấn	10.000-30.000
III	Dung dịch Hydro-chloro-fluoro-carbon (HCFC)	kg	1.000-5.000

IV	Túi ni lông thuộc diện chịu thuế	kg	30.000-50.000
V	Thuốc diệt cỏ thuộc loại hạn chế sử dụng	kg	500-2.000
VI	Thuốc trừ mồi thuộc loại hạn chế sử dụng	kg	1.000-3.000
VII	Thuốc bảo quản lâm sản thuộc loại hạn chế sử dụng	kg	1.000-3.000
VIII	Thuốc khử trùng kho thuộc loại hạn chế sử dụng	kg	1.000-3.000

Do Biểu thuế có sự giao động giữa mức tối thiểu và tối đa nên Uỷ ban thường vụ Quốc hội có quyền quyết định mức thuế cụ thể trong giới hạn biểu thuế áp dụng cho từng mặt hàng cụ thể.

#### *2.4. Chế độ thu, nộp thuế bảo vệ môi trường*

Để nộp thuế, trước hết cần phải kê khai tính thuế.<sup>(1)</sup>

Đối với hàng hoá chuyển dịch qua biên giới, hồ sơ kê khai hải quan được sử dụng đồng thời với việc khai thuế bảo vệ môi trường cùng với các loại thuế áp dụng ở cửa khẩu.

Đối với hàng hoá sản xuất ở trong nước, chủ thể nộp thuế có trách nhiệm tự kê khai và đảm bảo về tính chính xác đối với nội dung khai thuế.

Thời điểm khai thuế được pháp luật quy định phù hợp với đặc điểm của từng sự kiện pháp lý phát sinh quan hệ pháp luật

(1). Nguồn: Nghị định của Chính phủ số 67/2011/NĐ-CP ngày 08/8/2011 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế bảo vệ môi trường; Nghị định của Chính phủ số 69/2012/NĐ-CP ngày 14/9/2012 sửa đổi, bổ sung khoản 3 Điều 2 Nghị định của Chính phủ số 67/2011/NĐ-CP ngày 08/8/2011 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế bảo vệ môi trường.

thuế bảo vệ môi trường. Nếu là hàng hoá chuyển dịch qua biên giới, thời điểm khai thuế được tính cho từng lần. Nếu là hàng hoá được sản xuất ở trong nước, việc khai thuế được thực hiện theo từng tháng.

Gắn với kê khai và nộp thuế bảo vệ môi trường, nếu chủ thể nộp thuế đã thực tế nộp nhưng hành vi tiêu thụ hàng hoá thuộc diện chịu thuế này không thực tế diễn ra trên lãnh thổ Việt Nam thì được hoàn lại phần thuế đã nộp, tương ứng với phần hàng hoá không tiêu thụ. Các trường hợp hoàn thuế được pháp luật ghi nhận tại Điều 11 Luật thuế bảo vệ môi trường và các văn bản hướng dẫn thi hành.

### CÂU HỎI HƯỚNG DẪN ÔN TẬP, ĐỊNH HƯỚNG THẢO LUẬN

1. Trình bày phạm vi áp dụng và căn cứ tính thuế tài nguyên.
2. Giải thích về các trường hợp thuộc diện miễn, giảm thuế tài nguyên theo quy định của pháp luật hiện hành.
3. Phân tích các đặc điểm của thuế bảo vệ môi trường và chứng minh các đặc điểm đó đã được thể hiện trong Luật thuế bảo vệ môi trường.
4. Phân tích những điểm giống và khác nhau giữa thuế tài nguyên và thuế bảo vệ môi trường theo quy định pháp luật hiện hành.
5. Trình bày căn cứ tính thuế của thuế bảo vệ môi trường theo quy định của pháp luật hiện hành.

## Chương VIII

# **PHÁP LUẬT VỀ XỬ LÍ VI PHẠM VÀ GIẢI QUYẾT TRANH CHẤP TRONG LĨNH VỰC THUẾ**

## I. PHÁP LUẬT VỀ XỬ LÍ VI PHẠM TRONG LĨNH VỰC THUẾ

### **1. Khái niệm và phân loại vi phạm pháp luật về thuế**

#### *1.1. Khái niệm vi phạm pháp luật về thuế*

Trong khoa học pháp lý, vi phạm pháp luật được hiểu là hành vi làm trái các quy định của pháp luật, do tổ chức hoặc cá nhân thực hiện với một lỗi xác định (cố ý hoặc vô ý), gây thiệt hại đến lợi ích chung và do đó phải chịu trách nhiệm pháp lý về hành vi đó của mình. Từ quan niệm này, có thể định nghĩa vi phạm pháp luật về thuế là hành vi làm trái các quy định pháp luật về thuế, do tổ chức, cá nhân thực hiện một cách cố ý hoặc vô ý, gây thiệt hại đến trật tự công cộng và phải chịu trách nhiệm pháp lý về hành vi đó của mình. Nhìn một cách tổng quát, có thể nhận diện hành vi vi phạm pháp luật thuế nhờ các dấu hiệu cơ bản sau đây:

Về phương diện chủ thể, vi phạm pháp luật thuế là hành vi được thực hiện bởi các chủ thể là tổ chức hoặc cá nhân có liên quan đến hoạt động hành thu thuế như người nộp thuế, cơ quan thuế hoặc công chức ngành thuế. Sở dĩ như vậy là bởi vì những

chủ thể này thường được trao các thẩm quyền và nghĩa vụ pháp lí nhất định khi tham gia vào quá trình hành thu thuế (vì lợi ích riêng của họ hoặc lợi ích chung) nhưng đã không thực hiện đúng các thẩm quyền, nghĩa vụ đó như đòi hỏi của pháp luật. Điều đó cho thấy, vi phạm pháp luật thuế bao giờ cũng liên quan đến những chủ thể được pháp luật thuế quy định các quyền, nghĩa vụ nhất định và việc quy định những quyền, nghĩa vụ này không ngoài mục đích nhằm đảm bảo lợi ích chung, trên cơ sở dùng pháp luật để điều chỉnh hành vi của họ.

Về phương diện khách quan, vi phạm pháp luật thuế là hành vi trái pháp luật. Tính trái pháp luật của những hành vi này thể hiện ở chỗ, chúng không chỉ vi phạm những quy tắc xử sự chung đã được thể hiện trong trật tự pháp luật mà trong chừng mức nào đó, những hành vi này còn có thể gây phuong hại đến những lợi ích chung hoặc lợi ích riêng đang được pháp luật bảo vệ. Nói cách khác, vi phạm pháp luật thuế chính là hành vi làm trái những gì mà pháp luật thuế đòi hỏi tuân thủ ở chủ thể pháp luật khi họ tham gia vào quá trình hành thu thuế. Có thể dẫn ra đây nhiều hành vi vi phạm pháp luật thuế như hành vi trốn thuế; khai man tiền thuế; dây dưa nộp thuế; hành vi tham ô tiền thuế; bao che và thông đồng với người nộp thuế để trốn lậu thuế...

Về phương diện chủ quan, vi phạm pháp luật thuế bao giờ cũng phản ánh mức độ lỗi (cố ý hoặc vô ý) của người thực hiện. Tính chất có lỗi của người thực hiện hành vi vi phạm pháp luật thuế thể hiện ở chỗ, chủ thể của hành vi vi phạm pháp luật thuế có lỗi của hành vi vi phạm vì một động cơ hay mục đích thúc đẩy. Tính chất có lỗi của hành vi vi phạm pháp luật thuế

được xem là một trong số các căn cứ để xác định và truy cứu trách nhiệm pháp lý đối với người thực hiện hành vi.

Về phương diện khách thể, hành vi vi phạm pháp luật thuế đã phương hại đến những lợi ích cụ thể được pháp luật bảo vệ. Những lợi ích này có thể chỉ là lợi ích riêng của tổ chức, cá nhân hoặc lợi ích chung của toàn xã hội. Tuỳ thuộc vào mức độ xâm hại của hành vi vi phạm pháp luật thuế đến lợi ích (khách thể) mà người ta xác định được mức độ nguy hiểm cho xã hội của hành vi và từ đó có thể xác định mức độ cung như loại chế tài tương ứng sẽ áp dụng đối với hành vi đó. Chẳng hạn, đối với hành vi trốn thuế, tuỳ thuộc vào mức độ nghiêm trọng của hành vi (thường được xác định dựa vào mức tiền thuế trốn lậu) mà hành vi này có thể bị xử lí hành chính hoặc xử lí hình sự theo quy định của Bộ luật hình sự Việt Nam.

### *1.2. Phân loại vi phạm pháp luật về thuế*

Trong thực tiễn pháp lí, các hành vi vi phạm pháp luật thuế diễn ra rất đa dạng, tinh vi và phức tạp, với nhiều dạng thức khác nhau. Việc phân loại các vi phạm pháp luật về thuế không chỉ có ý nghĩa về mặt lí luận mà còn có ý nghĩa thực tiễn rất quan trọng, đặc biệt là giúp cho các nhà làm luật xây dựng được cơ chế xử lí phù hợp, thoả đáng đối với từng nhóm loại và từng hành vi vi phạm pháp luật về thuế. Dương nhiên, cho dù các vi phạm này tồn tại dưới những hình thức nào thì về phương diện bản chất, mỗi vi phạm đó đều thuộc về một trong các loại hình vi phạm chủ yếu sau đây:

#### *a. Vi phạm hành chính về thuế*

Trên nguyên tắc, do đa số các quy định pháp luật về thuế

thuộc loại quy phạm pháp luật hành chính nên phần lớn những hành vi vi phạm pháp luật về thuế diễn ra trong thực tế thuộc loại vi phạm hành chính. Về mặt lí thuyết, vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế là hành vi làm trái các quy định pháp luật hành chính trong lĩnh vực thuế, do tổ chức, cá nhân thực hiện một cách cố ý hoặc vô ý, xâm hại đến những lợi ích được pháp luật hành chính bảo vệ nhưng chưa đến mức xử lý hình sự và phải chịu trách nhiệm hành chính.

Có thể nhận diện các vi phạm hành chính về thuế thông qua những đặc điểm (dấu hiệu) cơ bản sau đây:

*Một là* đối tượng vi phạm của các hành vi vi phạm hành chính về thuế chính là các quy phạm pháp luật hành chính về thuế. Các quy phạm pháp luật này được thể hiện trong hầu hết các đạo luật về thuế (ví dụ: Luật thuế giá trị gia tăng; Luật thuế tiêu thụ đặc biệt; Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu...).

*Hai là* loại trách nhiệm pháp lý áp dụng đối với những vi phạm này chỉ có thể là trách nhiệm hành chính. Theo dự liệu tại Văn bản họp nhất số 02/VBHN/VPQH ngày 10/7/2014 về Luật xử lý vi phạm hành chính và Nghị định của Chính phủ số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế, các biện pháp chế tài hành chính chủ yếu được áp dụng đối với những hành vi vi phạm pháp luật thuế bao gồm: phạt cảnh cáo; phạt tiền. Ngoài ra, người vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế còn có thể bị áp dụng một số biện pháp khắc phục hậu quả do hành vi vi phạm gây ra.

*Ba là* việc tuyên bố một hành vi là vi phạm hành chính về thuế vốn dĩ thuộc thẩm quyền của các cơ quan hành chính và các công chức hành chính có thẩm quyền. Thông thường, sự tuyên bố này được thể hiện bằng một quyết định xử phạt vi phạm hành chính được ban hành theo đúng thể thức luật định.

Theo pháp luật hiện hành,<sup>(1)</sup> hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bao gồm các dạng cơ bản sau đây:

- Hành vi chậm nộp hồ sơ đăng ký thuế, chậm thông báo thay đổi thông tin trong hồ sơ đăng ký thuế so với thời hạn quy định (Điều 5);
- Hành vi khai không đầy đủ các nội dung trong hồ sơ thuế (Điều 6);
- Hành vi chậm nộp hồ sơ khai thuế so với thời hạn quy định (Điều 7);
- Hành vi vi phạm các quy định về cung cấp thông tin liên quan đến xác định nghĩa vụ thuế (Điều 8);
- Hành vi vi phạm quy định về chấp hành quyết định kiểm tra, thanh tra thuế, cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế (Điều 9);
- Hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn (Điều 10);
- Hành vi trốn thuế, gian lận thuế (Điều 11).

Ngoài ra, trường hợp tổ chức tín dụng không thực hiện

---

(1).Xem: Nghị định số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 quy định về xử lý vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế.

trách nhiệm trích chuyen tiền từ tài khoản của người nộp thuế vào tài khoản ngân sách nhà nước đối với số tiền thuế, tiền chậm nộp tiền thuế, tiền phạt, tiền chậm nộp tiền phạt phải nộp của người nộp thuế theo quyết định cưỡng chế của cơ quan thuế cũng bị xử phạt vi phạm hành chính (Điều 12); hoặc tổ chức, cá nhân liên quan có hành vi thông đồng, bao che người nộp thuế trốn thuế, gian lận thuế, không thực hiện quyết định cưỡng chế hành chính thuế cũng bị xử phạt vi phạm hành chính về thuế (Điều 13).

#### *b. Vi phạm hình sự về thuế*

Khác với vi phạm hành chính về thuế, vi phạm hình sự về thuế là hành vi trái pháp luật hình sự, do người có năng lực trách nhiệm hình sự thực hiện một cách cố ý, xâm hại đến các lợi ích phát sinh từ quan hệ nộp thuế được luật hình bảo vệ.

Có thể phân biệt vi phạm hình sự về thuế với các vi phạm pháp luật khác về thuế thông qua những đặc điểm cơ bản sau đây:

*Một là* đối tượng của hành vi vi phạm hình sự về thuế chính là các quy định có liên quan đến lĩnh vực thuế được quy định trong Bộ luật hình sự và các văn bản hướng dẫn thi hành Bộ luật hình sự. Tuy nhiên, cần lưu ý rằng Bộ luật hình sự và các văn bản hướng dẫn thi hành bộ luật này chỉ quy định những hành vi nào được coi là vi phạm hình sự về thuế (ví dụ, tội trốn thuế được quy định tại Điều 161 Bộ luật hình sự năm 1999), chứ không quy định thủ tục xử lý các hành vi vi phạm đó như thế nào, bởi lẽ vấn đề này vốn dĩ thuộc phạm vi điều chỉnh của Bộ luật tố tụng hình sự và các quy định có tính chất “dẫn chiếu” đã được quy định trong các đạo luật về thuế.

*Hai là* loại trách nhiệm pháp lý duy nhất áp dụng cho các hành vi vi phạm hình sự về thuế (hay còn gọi là các tội phạm về thuế) là trách nhiệm hình sự mà biểu hiện cụ thể của trách nhiệm hình sự là việc áp dụng các hình phạt đối với người phạm tội.

*Ba là* vi phạm hình sự về thuế là hành vi có mức độ nguy hiểm cao cho xã hội, cần được xử lý nghiêm khắc bằng hình luật nhằm trừng phạt đối với người phạm tội và ngăn chặn người khác phạm tội. Mọi hành vi vi phạm hình sự về thuế đều được coi là tội phạm và đều có thể bị truy cứu trách nhiệm hình sự và có thể bị áp dụng hình phạt theo quy định của Bộ luật hình sự.

*Bốn là* việc tuyên bố một hành vi vi phạm hình sự về thuế là tội phạm, chỉ thuộc thẩm quyền của tòa án. Trên nguyên tắc, sự tuyên bố này phải được thể hiện bằng một bản án hoặc quyết định xét xử do tòa án tuyên theo đúng thể thức luật định.

Theo quy định của pháp luật hiện hành ở Việt Nam,<sup>(1)</sup> các hành vi vi phạm hình sự trong lĩnh vực thuế được coi là tội phạm bao gồm các dạng cơ bản sau đây:

- Tội trốn thuế (Điều 161 Bộ luật hình sự năm 1999);
- Tội tham ô tài sản (Điều 278 Bộ luật hình sự năm 1999);
- Tội nhận hối lộ (Điều 279 Bộ luật hình sự năm 1999);
- Tội lợi dụng chức vụ, quyền hạn trong khi thi hành công vụ (Điều 281 Bộ luật hình sự năm 1999);

---

(1).Xem: Các điều 161, 278, 279, 281, 282, 285 Bộ luật hình sự năm 1999.

- Tội lạm quyền trong khi thi hành công vụ (Điều 282 Bộ luật hình sự năm 1999);
- Tội thiếu trách nhiệm gây hậu quả nghiêm trọng (Điều 285 Bộ luật hình sự năm 1999)...

Trong thực tiễn pháp lí, các hành vi vi phạm hình sự về thuế tuy có diễn ra với số lượng ít hơn so với vi phạm hành chính về thuế nhưng mức độ nguy hiểm cho xã hội thường cao hơn. Điều đặc biệt lưu ý là trong thực tiễn, tuy các vi phạm mang tính chất hình sự về thuế có thể do tổ chức và cá nhân thực hiện nhưng pháp luật hình sự Việt Nam hiện nay mới chỉ quy định vấn đề truy cứu trách nhiệm hình sự đối với cá nhân và bắt đầu thừa nhận vấn đề trách nhiệm hình sự đối với tổ chức là pháp nhân thương mại (Bộ luật hình sự năm 2015). Xu hướng này là phù hợp với thông lệ chung ở nhiều nước trên thế giới, theo đó pháp luật hình sự các quốc gia này chấp nhận cả vấn đề truy cứu trách nhiệm hình sự đối với tổ chức là pháp nhân chứ không chỉ đối với cá nhân.<sup>(1)</sup> Quy định này cho phép Nhà nước có thể truy cứu trách nhiệm hình sự đối với bất kì cá nhân hay tổ chức (pháp nhân) nào có hành vi nguy hiểm cho xã hội đến mức cần phải xử lý nghiêm khắc bằng hình luật, đặc biệt là đối với hành vi vi phạm pháp luật trong lĩnh vực thuế mà ví dụ điển hình là hành vi trốn thuế.

### c. Các vi phạm khác về thuế

Trong lĩnh vực chấp hành pháp luật thuế, các vi phạm pháp

---

(1).Xem: Điều 2.07 Bộ luật hình sự mẫu Hoa Kỳ; Điều 121.2 Bộ luật hình sự Pháp năm 1994; Điều 30 và 31 Bộ luật hình sự Trung Quốc năm 1997.

luật về thuế không chỉ diễn ra dưới hình thức vi phạm hành chính hay vi phạm hình sự mà còn có thể diễn ra dưới những hình thức khác, tuy rằng trên thực tế hai loại vi phạm này - vi phạm hành chính và vi phạm hình sự về thuế vẫn được xem là chủ yếu. Xét về phương diện luật học, do những vi phạm khác về thuế diễn ra không nhiều và cũng ít được giới luật học quan tâm để ý nên lí thuyết về chúng vẫn còn khá nghèo nàn.

Nhìn từ góc độ bản chất pháp lí, các vi phạm hành chính và vi phạm hình sự về thuế thực chất là những hành vi vi phạm các quy định pháp luật thuế về phương diện rội dung. Tuy nhiên, trong thực tế có tồn tại một bộ phận không; nhỏ các quy phạm pháp luật về thuế được coi là những quy phạm pháp luật về hình thức, ví dụ: quy định về hình thức tờ khai đăng ký thuế, hình thức của văn bản kê khai thuế và văn bản thông báo thuế, hình thức văn bản quyết định giải quyết khiếu nại về thuế, hình thức đơn khiếu nại và đơn khởi kiện về thuế, hình thức đơn xin miễn giảm thuế và hoàn thuế; hình thức biên bản vi phạm hành chính về thuế... Về nguyên tắc, những hành vi làm trái các quy định này cũng phải được coi là vi phạm pháp luật thuế nhưng về bản chất chúng không phải là vi phạm hành chính hay vi phạm hình sự về thuế, do vậy, các chế tài áp dụng cho những hành vi vi phạm đó cũng không phải là chế tài hành chính hay chế tài hình sự. Trong thực tiễn, chế tài xử lý đối với loại vi phạm này được thực hiện chủ yếu bằng việc Nhà nước không thừa nhận giá trị pháp lí của các văn bản do người nộp thuế lập hoặc do cơ quan có thẩm quyền lập không đúng với hình thức luật định trong quá trình hành thu thuế.

## **2. Các biện pháp chế tài xử lí vi phạm pháp luật trong lĩnh vực thuế**

### **2.1. Chế tài hành chính**

Trên nguyên tắc, chế tài hành chính chỉ được áp dụng để xử lí đối với các vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế. Vì vậy, muốn áp dụng chế tài hành chính đối với các hành vi vi phạm cụ thể trong lĩnh vực thuế, cần phải nhận diện rõ hành vi đó có phải là vi phạm hành chính hay không và tính chất, mức độ nguy hiểm cho xã hội của hành vi đó như thế nào để áp dụng biện pháp chế tài hành chính (cảnh cáo, phạt tiền hay các biện pháp khác...) cho phù hợp.

Theo quy định của pháp luật hiện hành,<sup>(1)</sup> các biện pháp chế tài hành chính (bao gồm biện pháp cảnh cáo, phạt tiền...) được áp dụng đối với các nhóm hành vi vi phạm hành chính về thuế như sau:

*Thứ nhất, về nguyên tắc áp dụng các chế tài hành chính.*

Hình thức phạt cảnh cáo được áp dụng đối với hành vi vi phạm thủ tục thuế không nghiêm trọng, có tình tiết giảm nhẹ và theo quy định phải áp dụng hình thức xử phạt cảnh cáo.

Hình thức phạt tiền được áp dụng đối với hầu hết các hành vi vi phạm pháp luật thuế, trong đó mức phạt tiền có thể khác nhau đối với mỗi loại hành vi vi phạm. Cụ thể là:

1) Đối với hành vi vi phạm thủ tục thuế: Mức phạt tiền tối

---

(1).Xem: Nghị định của Chính phủ số 129/2013/NĐ-CP ngày 16/10/2013 quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế.

đa không quá 200 triệu đồng đối với người nộp thuế là tổ chức có hành vi vi phạm thủ tục thuế. Mức phạt tiền tối đa đối với người nộp thuế là cá nhân, hộ gia đình có hành vi vi phạm thủ tục thuế bằng 1/2 mức phạt tiền đối với tổ chức theo quy định của Luật xử lý vi phạm hành chính. Khi phạt tiền, chủ thể ra quyết định xử phạt hành chính phải xác định mức tiền phạt cụ thể đối với một hành vi vi phạm thủ tục thuế trên cơ sở mức trung bình của khung phạt tiền được quy định đối với hành vi đó; đối với hành vi vi phạm thủ tục thuế thì mỗi tình tiết tăng nặng hoặc giảm nhẹ được tính tăng hoặc giảm 20% mức phạt trung bình của khung phạt tiền. Khi xác định mức phạt tiền đối với người nộp thuế vi phạm vừa có tình tiết tăng nặng, vừa có tình tiết giảm nhẹ thì xem xét giảm trừ tình tiết tăng nặng theo nguyên tắc một tình tiết giảm nhẹ được giảm trừ một tình tiết tăng nặng. Sau khi giảm trừ theo nguyên tắc trên, nếu có tình tiết giảm nhẹ thì mức tiền phạt có thể giảm xuống nhưng không được giảm quá mức tối thiểu của khung phạt tiền, nếu có tình tiết tăng nặng thì mức tiền phạt có thể tăng lên nhưng không được vượt quá mức tối đa của khung phạt tiền.

2) Đối với hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn: Mức phạt là 20% số tiền thuế thiếu, số tiền thuế được hoàn đối với hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, áp dụng đối với người nộp thuế là tổ chức và cá nhân, hộ gia đình mà không có sự phân biệt giữa các chủ thể này.

3) Đối với hành vi trốn thuế, gian lận thuế: Phạt từ 1 đến 3 lần số tiền thuế trốn, gian lận. Mức phạt tiền quy định tại Điều 11 Nghị định này là mức phạt tiền áp dụng đối với người nộp

thuế là tổ chức, mức phạt tiền đối với cá nhân bằng 1/2 mức phạt áp dụng đối với tổ chức.

4) Đối với hành vi vi phạm pháp luật thuế của tổ chức tín dụng: Mức phạt tiền được xác định là tương ứng với số tiền không trích vào tài khoản của ngân sách nhà nước.

*Thứ hai*, về loại hành vi vi phạm và mức xử phạt cụ thể đối với từng loại hành vi vi phạm. Cụ thể là:

1) Đối với hành vi chậm nộp hồ sơ đăng ký thuế, chậm thông báo thay đổi thông tin trong hồ sơ đăng ký thuế so với thời hạn quy định, hình thức xử phạt và mức xử phạt như sau:

- Phạt cảnh cáo đối với hành vi nộp hồ sơ đăng ký thuế hoặc thông báo thay đổi thông tin trong hồ sơ đăng ký thuế cho cơ quan thuế quá thời hạn quy định từ 01 ngày đến 10 ngày mà có tình tiết giảm nhẹ.

- Phạt tiền từ 400.000 đồng đến 1.000.000 đồng đối với hành vi nộp hồ sơ đăng ký thuế hoặc thông báo thay đổi thông tin trong hồ sơ đăng ký thuế cho cơ quan thuế quá thời hạn quy định từ 01 ngày đến 30 ngày (trừ trường hợp quy định tại khoản 1 Điều 5 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP).

- Phạt tiền từ 800.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với một trong các hành vi sau đây: Nộp hồ sơ đăng ký thuế hoặc thông báo thay đổi thông tin trong hồ sơ đăng ký thuế quá thời hạn quy định trên 30 ngày; không thông báo thay đổi thông tin trong hồ sơ đăng ký thuế; không nộp hồ sơ đăng ký thuế nhưng không phát sinh số thuế phải nộp.

Đối với hành vi khai không đầy đủ các nội dung trong hồ

sơ thuế bị phát hiện sau thời hạn quy định nộp hồ sơ khai thuế, hình thức xử phạt và mức xử phạt như sau:

- Phạt tiền từ 400.000 đồng đến 1.000.000 đồng đối với hành vi lập hồ sơ khai thuế ghi thiếu, ghi sai các chỉ tiêu trên bảng kê hoá đơn hàng hoá, dịch vụ mua vào, bán ra hoặc trên các tài liệu khác liên quan đến nghĩa vụ thuế.
- Phạt tiền từ 600.000 đồng đến 1.500.000 đồng đối với hành vi lập hồ sơ khai thuế ghi thiếu, ghi sai các chỉ tiêu trên hoá đơn và chứng từ khác liên quan đến nghĩa vụ thuế.
- Phạt tiền từ 800.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với hành vi lập hồ sơ khai thuế ghi thiếu, ghi sai các chỉ tiêu trên tờ khai thuế, tờ khai quyết toán thuế.
- Phạt tiền từ 1.200.000 đồng đến 3.000.000 đồng đối với một trong các hành vi sau đây: Có hành vi vi phạm quy định tại khoản 5 Điều 10 và khoản 7 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP; có hành vi khai sai dẫn đến thiếu sót thuế phải nộp theo hồ sơ khai thuế tạm tính theo quý nhưng chưa đến thời hạn nộp hồ sơ khai quyết toán thuế.

3) Đối với hành vi chậm nộp hồ sơ khai thuế so với thời hạn quy định, hình thức xử phạt và mức xử phạt như sau:

- Phạt cảnh cáo đối với hành vi nộp chậm hồ sơ khai thuế quá thời hạn từ 01 ngày đến 05 ngày mà có tình tiết giảm nhẹ.
- Phạt tiền từ 400.000 đồng đến 1.000.000 đồng đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn từ 01 ngày đến 10 ngày (trừ trường hợp quy định tại khoản 1 Điều 7 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP).

- Phạt tiền từ 800.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn quy định từ trên 10 ngày đến 20 ngày.

- Phạt tiền từ 1.200.000 đồng đến 3.000.000 đồng đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn quy định từ trên 20 ngày đến 30 ngày.

- Phạt tiền từ 1.600.000 đồng đến 4.000.000 đồng đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn quy định từ trên 30 ngày đến 40 ngày.

- Phạt tiền từ 2.000.000 đồng đến 5.000.000 đồng đối với một trong các hành vi: Nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn quy định từ trên 40 ngày đến 90 ngày; nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn quy định trên 90 ngày nhưng không phát sinh số thuế phải nộp; không nộp hồ sơ khai thuế nhưng không phát sinh số thuế phải nộp; nộp hồ sơ khai thuế tạm tính theo quý quá thời hạn quy định trên 90 ngày kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế nhưng chưa đến thời hạn nộp hồ sơ khai quyết toán thuế.

4) Đối với hành vi vi phạm các quy định về cung cấp thông tin liên quan đến xác định nghĩa vụ thuế nhưng không thuộc trường hợp khai thiếu thuế, trốn thuế, gian lận thuế thì tùy theo hành vi, mức độ vi phạm mà bị xử phạt như sau:

- Phạt tiền từ 400.000 đồng đến 1.000.000 đồng đối với một trong các hành vi: Cung cấp thông tin, tài liệu, hồ sơ pháp lí liên quan đến đăng ký thuế theo thông báo của cơ quan thuế quá thời hạn quy định từ 05 ngày làm việc trở lên; cung cấp thông tin, tài liệu, sổ kê toán liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế theo thông báo của cơ quan thuế quá thời hạn quy định

từ 05 ngày làm việc trở lên; cung cấp sai lệch về thông tin, tài liệu, sổ kê toán liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế quá thời hạn theo yêu cầu của cơ quan thuế.

- Phạt tiền từ 800.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với một trong các hành vi: Cung cấp không đầy đủ, không chính xác các thông tin, tài liệu, chứng từ, hoá đơn, sổ kê toán liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế trong thời hạn kê khai thuế; số hiệu tài khoản, số dư tài khoản tiền gửi cho cơ quan có thẩm quyền khi được yêu cầu; không cung cấp đầy đủ, đúng các chỉ tiêu, số liệu liên quan đến nghĩa vụ thuế phải đăng ký theo chế độ quy định, bị phát hiện nhưng không làm giảm nghĩa vụ thuế với ngân sách nhà nước; không cung cấp, cung cấp không đầy đủ, không chính xác các thông tin, tài liệu liên quan đến tài khoản tiền gửi tại tổ chức tín dụng, Kho bạc Nhà nước, công nợ bên thứ ba có liên quan trong thời hạn 03 ngày làm việc kể từ ngày được cơ quan thuế yêu cầu.

5) Đối với hành vi vi phạm quy định về chấp hành quyết định kiểm tra, thanh tra thuế, cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế, hình thức xử phạt và mức xử phạt như sau:

- Phạt tiền từ 800.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với một trong các hành vi: Từ chối nhận quyết định thanh tra, kiểm tra, quyết định cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; không chấp hành quyết định thanh tra, kiểm tra thuế quá thời hạn 03 ngày làm việc kể từ ngày phải chấp hành quyết định của cơ quan có thẩm quyền; từ chối, trì hoãn, trốn tránh việc cung cấp hồ sơ, tài liệu, hoá đơn, chứng từ, sổ kê toán liên quan đến nghĩa vụ thuế quá thời hạn 06 giờ làm việc kể từ khi nhận được yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền trong thời gian

kiểm tra, thanh tra tại trụ sở người nộp thuế; cung cấp không chính xác về thông tin, tài liệu, sổ kê toán liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế theo yêu cầu của cơ quan có thẩm quyền trong thời gian kiểm tra, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế.

- Phạt tiền từ 2.000.000 đồng đến 5.000.000 đồng đối với một trong các hành vi: Không cung cấp số liệu, tài liệu, sổ kê toán liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế khi được cơ quan có thẩm quyền yêu cầu trong thời gian kiểm tra, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế; không thực hiện hoặc thực hiện không đúng quyết định niêm phong hồ sơ tài liệu, két quỹ, kho hàng hoá, vật tư, nguyên liệu, máy móc, thiết bị, nhà xưởng làm căn cứ xác minh nghĩa vụ thuế; tự ý tháo bỏ, thay đổi dấu hiệu niêm phong do cơ quan có thẩm quyền đã tạo lập hợp pháp làm căn cứ xác minh nghĩa vụ thuế; không kí vào biên bản kiểm tra, thanh tra trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày nhận được biên bản kiểm tra, thanh tra; không chấp hành kết luận kiểm tra, thanh tra thuế, cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế của cơ quan có thẩm quyền.

6) Đối với hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, hình thức xử phạt và mức xử phạt cụ thể là: Phạt tiền bằng 20% tính trên số tiền thuế khai thiếu hoặc số tiền thuế đã được hoàn, số thuế được miễn, giảm cao hơn so với quy định của pháp luật thuế.

Theo quy định tại Nghị định số 129/2013/NĐ-CP quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế, các trường hợp khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, bao gồm:

- a) Hành vi khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, tăng số thuế được miễn, giảm nhưng người nộp thuế đã ghi chép kịp thời, đầy đủ các nghiệp vụ kinh tế làm phát sinh nghĩa vụ thuế trên sổ kế toán, hoá đơn, chứng từ.
- b) Hành vi khai sai của người nộp thuế làm giảm số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, số thuế được miễn, giảm không thuộc trường hợp quy định tại điểm a khoản 1 Điều này nhưng khi bị cơ quan có thẩm quyền phát hiện, người vi phạm đã tự giác nộp đủ số tiền thuế khai thiếu vào ngân sách nhà nước trước thời điểm cơ quan có thẩm quyền lập biên bản vi phạm hành chính thuế hoặc cơ quan thuế lập biên bản kiểm tra thuế, kết luận thanh tra thuế.
- c) Hành vi khai sai của người nộp thuế làm giảm số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, số thuế được miễn, giảm đã bị cơ quan có thẩm quyền lập biên bản kiểm tra thuế, kết luận thanh tra thuế xác định là có hành vi khai man trốn thuế nhưng người nộp thuế vi phạm lần đầu, có tình tiết giảm nhẹ và đã tự giác nộp đủ số tiền thuế vào ngân sách nhà nước trước thời điểm cơ quan có thẩm quyền ra quyết định xử phạt thì cơ quan thuế lập biên bản ghi nhận để xác định lại hành vi khai thiếu thuế.
- d) Sử dụng hoá đơn, chứng từ bất hợp pháp để hạch toán giá trị hàng hoá, dịch vụ mua vào làm giảm số tiền thuế phải nộp hoặc làm tăng số tiền thuế được hoàn, số tiền thuế được miễn, giảm nhưng khi cơ quan thuế kiểm tra phát hiện, người mua chứng minh được lỗi vi phạm sử dụng hoá đơn bất hợp

pháp thuộc về bên bán hàng và người mua đã hạch toán kê toán đầy đủ theo quy định.

Cơ quan thuế có trách nhiệm xác định số tiền thuế thiếu, số ngày chậm nộp tiền thuế, tiền chậm nộp tiền thuế; số tiền phạt và ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính đối với người nộp thuế theo quy định.

7) Đối với hành vi trốn thuế, gian lận thuế, hình thức xử phạt và mức xử phạt như sau:

- Phạt tiền 1 lần tính trên số thuế trốn, số thuế gian lận đối với người nộp thuế vi phạm lần đầu không thuộc các trường hợp quy định tại Điều 10 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP hoặc vi phạm lần thứ hai mà có từ hai tình tiết giảm nhẹ trở lên khi có một trong các hành vi vi phạm sau đây:

a) Không nộp hồ sơ đăng ký thuế; không nộp hồ sơ khai thuế hoặc nộp hồ sơ khai thuế sau 90 (chín mươi) ngày kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế quy định tại các khoản 1, 2, 3 và khoản 5 Điều 32 Luật quản lý thuế hoặc kể từ ngày hết thời hạn gia hạn nộp hồ sơ khai thuế quy định tại Điều 33 Luật quản lý thuế, trừ trường hợp quy định tại khoản 6 Điều 7 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP.

b) Sử dụng hóa đơn, chứng từ bất hợp pháp; sử dụng bất hợp pháp hóa đơn, chứng từ; hóa đơn không có giá trị sử dụng để kê khai thuế làm giảm số thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, số tiền thuế được miễn, giảm.

c) Lập thủ tục, hồ sơ huỷ vật tư, hàng hoá không đúng thực tế làm giảm số thuế phải nộp hoặc làm tăng số thuế được hoàn, được miễn, giảm.

d) Lập hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ sai về số lượng, giá trị để khai thuế thấp hơn thực tế.

đ) Không ghi chép trong sổ kê toán các khoản thu liên quan đến việc xác định số tiền thuế phải nộp; không kê khai, kê khai sai, không trung thực làm giảm số thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, được miễn, giảm thuế.

e) Không xuất hoá đơn khi bán hàng hoá, dịch vụ hoặc ghi giá trị trên hoá đơn bán hàng thấp hơn giá trị thực tế thanh toán của hàng hoá, dịch vụ đã bán và bị phát hiện sau thời hạn nộp hồ sơ khai thuế.

g) Sử dụng hàng hoá thuộc đối tượng không chịu thuế, miễn thuế, xét miễn thuế không đúng mục đích quy định mà không khai báo việc chuyển đổi mục đích sử dụng, khai thuế với cơ quan thuế.

h) Sửa chữa, tẩy xoá chứng từ kế toán, sổ kê toán làm giảm số thuế phải nộp hoặc làm tăng số tiền thuế được hoàn, số tiền thuế được miễn, giảm.

i) Huỷ bỏ chứng từ kế toán, sổ kê toán làm giảm số tiền thuế phải nộp hoặc làm tăng số tiền thuế được hoàn, số tiền thuế được miễn, giảm.

k) Sử dụng hoá đơn, chứng từ, tài liệu không hợp pháp trong các trường hợp khác để xác định sai số tiền thuế phải nộp, số tiền thuế được hoàn.

l) Người nộp thuế đang trong thời gian xin tạm ngừng kinh doanh nhưng thực tế vẫn kinh doanh.

- Phạt tiền 1,5 lần tính trên số tiền thuế trốn, gian lận đối với người nộp thuế khi có một trong các hành vi quy định tại

khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP trong các trường hợp: vi phạm lần đầu có tình tiết tăng nặng hoặc vi phạm lần thứ hai có một tình tiết giảm nhẹ.

- Phạt tiền 2 lần tính trên số thuế trốn đối với người nộp thuế khi có một trong các hành vi quy định tại khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP trong các trường hợp vi phạm lần thứ hai mà không có tình tiết giảm nhẹ hoặc vi phạm lần thứ ba nhưng có một tình tiết giảm nhẹ.

- Phạt tiền 2,5 lần tính trên số tiền thuế trốn đối với người nộp thuế khi có một trong các hành vi quy định tại khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP trong các trường hợp vi phạm lần thứ hai mà có một tình tiết tăng nặng hoặc vi phạm lần thứ ba mà không có tình tiết giảm nhẹ.

- Phạt tiền 3 lần tính trên số tiền thuế trốn đối với người nộp thuế khi có một trong các hành vi quy định tại khoản 1 Điều 11 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP trong trường hợp vi phạm từ lần thứ hai mà có 2 (hai) tình tiết tăng nặng trở lên hoặc vi phạm lần thứ 3 (ba) có tình tiết tăng nặng hoặc vi phạm lần thứ tư trở đi.

Ngoài ra, người có hành vi trốn thuế, gian lận thuế còn bị buộc áp dụng biện pháp khắc phục hậu quả là nộp đủ số tiền thuế trốn, gian lận vào ngân sách nhà nước nhưng không bị phạt chậm nộp đối với số tiền thuế trốn, số tiền thuế gian lận.

Số tiền thuế trốn, gian lận là số tiền thuế phải nộp ngân sách nhà nước theo quy định của pháp luật mà người nộp thuế bị cơ quan có thẩm quyền phát hiện và xác định trong biên bản, kết luận kiểm tra, thanh tra.

8) Đối với tổ chức tín dụng không thực hiện trách nhiệm trích chuyển tiền từ tài khoản của người nộp thuế vào tài khoản ngân sách nhà nước đối với số tiền thuế, tiền chậm nộp tiền thuế, tiền phạt, tiền chậm nộp tiền phạt phải nộp của người nộp thuế theo quyết định cưỡng chế của cơ quan thuế thì bị xử phạt vi phạm trong trường hợp: Tại thời điểm đó, tài khoản tiền gửi của người nộp thuế có số dư đủ hoặc thừa so với số tiền thuế, tiền chậm nộp tiền thuế, tiền phạt, tiền chậm nộp tiền phạt mà người nộp thuế phải nộp theo quyết định cưỡng chế của cơ quan thuế. Trong thời hạn 10 ngày kể từ ngày hết hạn phải trích tiền từ tài khoản theo quy định tại khoản 2 Điều 28 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP, cơ quan thuế phải lập biên bản vi phạm và ra quyết định xử phạt đối với tổ chức tín dụng. Mức xử phạt tương ứng với số tiền không trích chuyển vào tài khoản của ngân sách nhà nước theo quyết định cưỡng chế.

Tổ chức tín dụng không bị xử phạt trong trường hợp quy định tại điểm a khoản 1 Điều 114 Luật quản lý thuế. Trường hợp này, cơ quan thuế vẫn phải thực hiện các biện pháp nhằm thu đủ số tiền thuế, tiền chậm nộp tiền thuế, tiền phạt, tiền chậm nộp tiền phạt đối với người nộp thuế.

9) Đối với tổ chức, cá nhân có hành vi thông đồng, bao che người nộp thuế trốn thuế, gian lận thuế, không thực hiện quyết định cưỡng chế hành chính thuế (trừ hành vi không trích chuyển tiền từ tài khoản của người nộp thuế quy định tại Điều 12 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP) thì tuỳ theo tính chất, mức độ vi phạm mà bị phạt tiền từ 2.500.000 đồng đến 5.000.000 đồng đối với cá nhân; phạt tiền từ 5.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng

đối với tổ chức. Trường hợp vi phạm có dấu hiệu tội phạm thì bị truy cứu trách nhiệm hình sự theo quy định của pháp luật.

Trường hợp bên bảo lãnh vi phạm nghĩa vụ của người bảo lãnh (chưa thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, nộp phạt và các khoản khác đối với ngân sách nhà nước thay cho người nộp thuế - bên được bảo lãnh theo cam kết bảo lãnh) thì bên bảo lãnh phải trả tiền chậm nộp theo mức 0,07%/ngày tính trên số tiền thuế chậm nộp, 0,05%/ngày tính trên số tiền phạt chậm nộp và bị cưỡng chế theo quy định tại khoản 3 Điều 18, Điều 19 Nghị định số 129/2013/NĐ-CP. Trình tự, thủ tục thực hiện các biện pháp cưỡng chế áp dụng như đối với người nộp thuế bị cưỡng chế.

## 2.2. Chế tài hình sự

Trong quá trình áp dụng pháp luật thuế, nếu hành vi vi phạm pháp luật thuế của tổ chức, cá nhân cấu thành một hoặc nhiều tội phạm được quy định trong bộ luật hình sự thì người vi phạm sẽ phải chịu các chế tài hình sự. Về phương diện lý luận, chế tài hình sự là trách nhiệm pháp lý mà Nhà nước áp dụng đối với người có hành vi vi phạm pháp luật hình sự nhưng hành vi này có liên quan trực tiếp đến lĩnh vực thuế. Những hành vi này đều có đặc điểm chung là do người có quyền, nghĩa vụ liên quan đến lĩnh vực thuế thực hiện một cách cố ý hoặc vô ý nhằm xâm hại đến các lợi ích phát sinh trong quan hệ về thuế được luật hình sự bảo vệ.

Về lý thuyết, việc áp dụng chế tài hình sự đối với người vi phạm pháp luật thuế, thực chất là giải quyết hai vấn đề cơ bản sau đây:

- Xác định hành vi vi phạm pháp luật thuế có phải là tội phạm hay không?

- Xác định những hình phạt nào sẽ áp dụng đối với người thực hiện hành vi phạm tội đó và cơ sở pháp lý (điều luật) được áp dụng?

Vậy, những hành vi vi phạm pháp luật như thế nào trong lĩnh vực thuế sẽ được coi là tội phạm và phải chịu trách nhiệm hình sự?

Trên nguyên tắc, mọi hành vi vi phạm hành chính về thuế, nếu có tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội rất cao đến mức không thể chỉ dừng lại ở việc xử lý hành chính thì cơ quan có thẩm quyền có thể xem xét để xử lý bằng biện pháp hình sự nhằm trừng phạt thoả đáng đối với người vi phạm và răn đe, phòng ngừa các hành vi vi phạm mới. Trong thực tiễn pháp lý, các hành vi vi phạm pháp luật về thuế bị coi là tội phạm thường xảy ra khá đa dạng và phức tạp, dưới nhiều hình thức khác nhau và có thể được thực hiện bởi người nộp thuế hoặc người có liên quan trong việc thu thuế như công chức ngành thuế, hải quan, nhân viên kho bạc nhà nước... Tuy nhiên, thực tiễn cho thấy các vi phạm hình sự chủ yếu trong lĩnh vực thuế vẫn là hành vi trốn thuế, hành vi tham ô tiền thuế, hành vi nhận hối lộ, hành vi lạm quyền trong khi thi hành công vụ, hành vi cố ý làm trái các nguyên tắc quản lý tài chính trong lĩnh vực thuế. Trên thực tế, các hành vi này đều được quy định là tội phạm trong Bộ luật hình sự năm 1999 và đều có thể bị áp dụng hình phạt theo quy định của Bộ luật này,

tuỳ thuộc vào tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội của mỗi hành vi vi phạm.

#### *a. Việc áp dụng chế tài hình sự đối với hành vi trốn thuế*

Theo quy định của pháp luật hiện hành, người có hành vi trốn thuế có thể bị xử lí hành chính hoặc hình sự tuỳ theo tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội của hành vi trốn thuế.

Về phương diện lí thuyết, hành vi trốn thuế bị coi là tội phạm, có những dấu hiệu cơ bản sau đây:

*Một* là chủ thể của tội phạm chủ yếu là người nộp thuế và trong một số trường hợp, nếu hành vi trốn thuế của người nộp thuế được thực hiện cùng với những người khác trong vai trò là người “xúi giục”, “giúp sức” hay “tổ chức” thì những người này cũng được coi là chủ thể của tội trốn thuế với tính chất là những đồng phạm. Trong thực tế, người nộp thuế có hành vi trốn thuế tuy bao gồm cả tổ chức và cá nhân nhưng do pháp luật hình sự nước ta hiện nay quy định chỉ truy cứu trách nhiệm hình sự đối với cá nhân nên chủ thể của tội trốn thuế được hiểu chỉ bao gồm cá nhân có đủ năng lực chịu trách nhiệm hình sự. Quy định này của pháp luật hình sự Việt Nam về chủ thể của tội trốn thuế, có thể xem là thiếu sót so với thực tiễn đấu tranh phòng chống vi phạm pháp luật trong lĩnh vực thuế hiện nay đồng thời là rào cản đối với tiến trình hội nhập quốc tế của Việt Nam trong lĩnh vực tư pháp hình sự.

*Hai* là trong mặt khách quan của tội trốn thuế thì hành vi trốn thuế là yếu tố cơ bản nhất, cốt lõi nhất. Được coi là hành vi trốn thuế và phải chịu trách nhiệm hình sự về tội trốn thuế

khi cá nhân thực hiện những hành vi thoả mãn đầy đủ các điều kiện như sau:

- Vi phạm các quy định pháp luật về thuế làm giảm số thuế phải nộp hoặc làm tăng số thuế được hoàn hoặc được miễn, giảm.

- Giá trị số tiền trốn lậu từ 50.000.000 đồng trở lên hoặc đã bị xử phạt hành chính về hành vi trốn thuế hoặc đã bị kết án về tội trốn thuế hay một trong các tội quy định tại các điều 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 164, 193, 194, 195, 196, 230, 232, 233, 236 và 238 của Bộ luật hình sự, chưa được xoá án tích mà còn vi phạm.<sup>(2)</sup>

Theo quy định của pháp luật, thời điểm xác định cá nhân có hành vi trốn thuế là thời điểm người đó đã hoàn thành việc kê khai số thuế phải nộp theo quy định của pháp luật về thuế hoặc thời điểm cơ quan có thẩm quyền ra quyết định hoàn thuế, miễn, giảm thuế theo hồ sơ đề nghị của cá nhân đó. Mặt khác, pháp luật cũng quy định rõ số tiền thuế trốn là số tiền thuế được phát hiện thêm ngoài số tiền thuế được thể hiện trong tờ khai thuế, quyết toán thuế và sổ kê toán của người nộp thuế.

Ba là trong mặt chủ quan của tội phạm, lỗi của chủ thể thực hiện hành vi trốn thuế luôn là lỗi cố ý. Mặt khác, người thực hiện tội phạm trốn thuế thường xuất phát từ động cơ cá nhân, mục đích thu lợi bất chính mà biểu hiện cụ thể của khoản lợi ích bất chính này là số tiền thuế mà họ cố ý trốn lậu.

Bốn là khía cạnh thể của tội trốn thuế là quyền sở hữu nhà

---

<sup>(2)</sup>. Xem: Điều 161 Bộ luật hình sự Việt Nam năm 1999.

nước đối với tài sản (tiền thuế), trong đó số tiền thuế bị chiếm đoạt chính là đối tượng xâm hại của hành vi phạm tội.

Theo quy định của Bộ luật hình sự, tuỳ thuộc vào tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội của hành vi trốn thuế mà người phạm tội trốn thuế có thể bị áp dụng các hình phạt chính như phạt tiền từ một đến năm lần số tiền thuế trốn lậu, phạt cải tạo không giam giữ đến hai năm hoặc phạt tù từ sáu tháng đến bảy năm. Ngoài ra, người phạm tội trốn thuế còn có thể bị áp dụng hình phạt bổ sung như phạt tiền từ một đến ba lần số thuế trốn lậu.

*b. Việc áp dụng chế tài hình sự đối với các hành vi vi phạm hình sự khác trong lĩnh vực thuế*

Ngoài tội trốn thuế với tính cách là loại tội phạm phổ biến nhất trong lĩnh vực thuế, vi phạm hình sự trong lĩnh vực thuế còn có thể bao gồm các hành vi phạm tội khác như tham ô tài sản (Điều 278), nhận hối lộ (Điều 279), lợi dụng chức vụ, quyền hạn trong khi thi hành công vụ (Điều 281), lạm quyền trong khi thi hành công vụ (Điều 282), đưa hối lộ (Điều 289)... Các loại tội phạm này có thể được thực hiện bởi cá nhân là người nộp thuế hoặc cá nhân là công chức nhà nước đang công tác trong các cơ quan, tổ chức do Nhà nước thành lập để thực hiện chức năng hành thu thuế như cơ quan thuế, hải quan, kho bạc nhà nước, cơ quan tài chính các cấp.

Có thể hiểu rõ hơn về các loại tội phạm này qua những ví dụ sau đây:

- Tội tham ô tài sản: A là nhân viên Kho bạc nhà nước, sau

khi tiếp nhận số tiền thuế do người nộp thuế nộp vào ngân sách nhà nước, đã có hành vi chiếm đoạt số tiền thuế này làm của riêng. Hành vi này của A có thể cấu thành tội tham ô tài sản.

- Tội nhận hối lộ: B là công chức ngành thuế, lợi dụng chức vụ, quyền hạn của một nhân viên thu thuế, nhận tiền của người nộp thuế để tính và thông báo cho người nộp thuế số tiền thuế ít hơn so với nghĩa vụ thuế theo luật định đối với người nộp thuế.

- Tội lợi dụng chức vụ, quyền hạn trong khi thi hành công vụ: C là cán bộ thuế, do mâu thuẫn với T là người nộp thuế nên đã lợi dụng chức vụ, quyền hạn của mình trong khi thi hành công vụ để ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính trái pháp luật đối với người nộp thuế, gây thiệt hại về tài sản cho người này.

- Tội lạm quyền trong khi thi hành công vụ: D là nhân viên hải quan cảng H, được giao công vụ kiểm tra và định giá hàng hoá nhập khẩu, tuy không có thẩm quyền ra quyết định miễn, giảm thuế nhập khẩu nhưng do có mối quan hệ cá nhân với người nộp thuế từ trước nên đã ký quyết định miễn, giảm thuế cho người nhập khẩu, vượt quá thẩm quyền do pháp luật quy định...

Tuỳ thuộc vào tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội của từng loại tội phạm này mà người phạm tội có thể bị áp dụng các hình phạt chính như cải tạo không giam giữ, phạt tù có thời hạn và đồng thời có thể bị áp dụng các hình phạt bổ sung như phạt tiền hay cấm đảm nhiệm các chức vụ nhất định nhằm ngăn ngừa ngừa cơ tái phạm.

## II. PHÁP LUẬT VỀ GIẢI QUYẾT TRANH CHẤP TRONG LĨNH VỰC THUẾ

### 1. Khái niệm, đặc điểm và bản chất pháp lý của tranh chấp trong lĩnh vực thuế

#### 1.1. Khái niệm và đặc điểm của tranh chấp trong lĩnh vực thuế

Tranh chấp, theo từ điển từ và ngữ Hán – Việt, được giải nghĩa là sự đối kháng nhau giữa hai hay nhiều bên để giành lấy lẽ phải, phần thắng thuộc về mình.<sup>(1)</sup> Theo nghĩa này, tranh chấp trong lĩnh vực thuế có thể hiểu là tình trạng mâu thuẫn, bất đồng và xung đột về quan điểm, lợi ích giữa người nộp thuế và người thu thuế trong quá trình hành thu thuế, trong đó các bên tìm cách đối kháng nhau, đấu tranh với nhau để dành lấy quyền và lợi ích chính đáng cho mình. Tranh chấp này thường được thể hiện ra bên ngoài mặt khách quan thông qua những hành vi thực tế của các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế, chẳng hạn như hành vi khiếu nại về thuế, hành vi khởi kiện về thuế, hành vi xử phạt vi phạm pháp luật về thuế... Trên thực tế, cho dù các hành vi này được thể hiện dưới nhiều hình thái khác nhau, với tính chất và mức độ khác nhau nhưng chúng đều có một điểm chung là thể hiện sự mâu thuẫn, bất đồng hay xung đột về lợi ích giữa các bên tham gia quan hệ pháp luật thuế đến mức không thể dung hòa được.

Xét về mặt lí thuyết, tranh chấp về thuế tuy có nhiều điểm

---

(1).Xem: GS. Nguyễn Lan, *Từ điển từ và ngữ Hán Việt*, Nxb. Từ điển bách khoa, Hà Nội, 2002, tr. 752.

tương đồng với hầu hết các loại tranh chấp trong lĩnh vực khác nhưng ở mức khái quát, có thể nhận thấy loại tranh chấp này chưa đựng những đặc điểm riêng sau đây:

- Tranh chấp về thuế phát sinh giữa các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế, bao gồm người nộp thuế và người thu thuế. Các chủ thể này thường trở thành các bên tranh chấp về thuế bởi trong quan hệ thu thuế, quyền và những lợi ích vật chất của họ về cơ bản là đối lập nhau. Sự xung đột hay đối lập về lợi ích và xu hướng tự bảo vệ lợi ích của mình bằng mọi cách khiến cho các bên dễ rơi vào tình trạng bất đồng quan điểm, bất đồng ý chí và từ đó có thể dẫn tới sự đối kháng nhau bằng mọi phương cách để bảo vệ quyền lợi của mình.

- Đối tượng của tranh chấp về thuế chính là những lợi ích liên quan đến số tiền thuế hoặc tiền phạt vi phạm pháp luật về thuế. Những khoản tiền này phản ánh mối quan hệ lợi ích giữa các bên tranh chấp và thường là cản nguyên chủ yếu dẫn đến tranh chấp. Trong thực tiễn hành thu thuế, có nhiều trường hợp người nộp thuế thừa nhận cơ quan thuế thu thuế đúng luật và quyền lợi hợp pháp của người nộp thuế không bị vi phạm nhưng vì một số lí do đã được luật dự liệu, người nộp thuế vẫn làm đơn xin ân miễn hoặc ân giảm số thuế phải nộp. Thủ tục này tuy có liên quan trực tiếp đến số tiền thuế đồng thời liên quan đến các chủ thể là người nộp thuế và người thu thuế, song đây không phải là tranh chấp về thuế, vì trong quan hệ xét miễn, giảm thuế, người nộp thuế không hề đối kháng về quyền lợi và quan điểm với cơ quan thuế mà chỉ xin được hưởng “ân huệ” của Nhà nước là giảm hoặc miễn số tiền thuế phải nộp. Theo một số tác giả, thủ tục này được gọi là

“phi tụng tài phán” để phân biệt với thủ tục “tố tụng tài phán” trong lĩnh vực thuế.<sup>(1)</sup>

### 1.2. *Bản chất pháp lý của tranh chấp trong lĩnh vực thuế*

Về nguyên lí chung, các tranh chấp về thuế hoàn toàn có thể phát sinh do việc người nộp thuế hoặc người thu thuế (cơ quan thuế, hải quan, kho bạc nhà nước) vi phạm pháp luật về thuế và hành vi vi phạm này đã phương hại đến quyền, lợi ích hợp pháp của phía bên kia. Trong trường hợp bên bị vi phạm không thể chấp nhận sự vi phạm này và họ tìm cách đối kháng với bên vi phạm bằng những hành vi cụ thể như khiếu nại, khởi kiện... thì khi đó sẽ phát sinh một tranh chấp về thuế giữa các bên trong quan hệ pháp luật thuế. Tuy nhiên, theo pháp luật hiện hành ở Việt Nam, người làm luật dường như chỉ coi tranh chấp về thuế là những trường hợp bên khởi tố tranh chấp là người nộp thuế và bên bị khởi tố là người thu thuế, về những hành vi trái pháp luật của người này đã gây ra thiệt hại cho người nộp thuế (tranh chấp này được gọi là tranh chấp hành chính). Còn trường hợp người thu thuế (Nhà nước, mà đại diện là cơ quan thuế hoặc viện kiểm sát nhân dân) ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính hoặc khởi tố hình sự đối với những hành vi vi phạm pháp luật thuế của người nộp thuế thì quan hệ này không được coi là tranh chấp, bởi xuất phát từ quan niệm cho rằng, Nhà nước, với tư cách là chủ thể đặc biệt có quyền lực chính trị, không phải là chủ thể có vị trí pháp lý ngang hàng, bình đẳng với người nộp thuế nên không

---

(1).Xem: Nguyễn Cân, *Tố tụng thuế vụ hay thủ tục tranh tụng về thuế*, Sài Gòn, 1971, tr. 95.

có tranh chấp, đặc biệt là đối với các tổ chức, cá nhân đang hoạt động và cư trú trên lãnh thổ thuộc thẩm quyền quản lý, kiểm soát của Nhà nước.

Tóm lại, như đã phân tích ở trên, do tranh chấp về thuế phát sinh từ quan hệ pháp luật thuế - vốn dĩ có bản chất là quan hệ pháp luật hành chính giữa người nộp thuế (tổ chức, cá nhân) với người thu thuế (các cơ quan nhà nước có thẩm quyền với tư cách là đại diện cho Nhà nước trong quá trình thu thuế) nên bản chất pháp lý của tranh chấp này đương nhiên là tranh chấp hành chính.

## **2. Các cơ chế giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế**

Trong pháp luật thực định cũng như trong thực tiễn giải quyết tranh chấp ở nhiều nước trên thế giới, hầu hết các tranh chấp, cho dù phát sinh trong đời sống dân sự hay thương mại, lao động hay hành chính... đều được giải quyết bằng nhiều con đường khác nhau, trong đó trước hết là ưu tiên giải quyết bằng cơ chế tự thương lượng hoặc hoà giải giữa các bên tranh chấp, sau đó nếu không được thì mới sử dụng đến cơ chế khởi kiện tại toà án hoặc trọng tài. Ở Việt Nam, pháp luật hiện hành về giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế cũng quy định các cơ chế giải quyết tranh chấp về thuế theo nguyên lí này.

### *2.1. Giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế bằng thủ tục giải quyết khiếu nại hành chính về thuế*

Giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế bằng thủ tục khiếu nại và giải quyết khiếu nại, thực chất là việc giải quyết tranh chấp bằng con đường tự thương lượng giữa các bên. Tuy

nhiên, không hoàn toàn giống như cơ chế thương lượng trong quá trình giải quyết các loại tranh chấp khác về dân sự, thương mại hay lao động, việc khiếu nại và giải quyết khiếu nại trong tranh chấp về thuế giữa người nộp thuế và người thu thuế được thực hiện bằng các thủ tục mang tính chất hành chính, theo quy định của Luật khiếu nại. Theo cơ chế này, các thủ tục lập và gửi đơn khiếu nại, thủ tục xét và trả lời đơn khiếu nại đều có giá trị bắt buộc phải tuân thủ đối với các bên tranh chấp và các bên không được phép tự thoả thuận để giảm bớt bất cứ thủ tục nào.

Theo pháp luật hiện hành ở Việt Nam,<sup>(1)</sup> quy trình khiếu nại và giải quyết khiếu nại về thuế bao gồm các nội dung cơ bản sau đây:

- Đơn khiếu nại và nộp đơn khiếu nại.

Đơn khiếu nại là bằng chứng thể hiện ý chí của người khiếu nại, do đó thường được lập bằng văn bản có chữ ký, con dấu (nếu có) của người khiếu nại. Về nguyên tắc, đơn khiếu nại phải do chính người nộp thuế hoặc người được uỷ quyền hợp lệ của người nộp thuế lập phù hợp với hình thức và nội dung do pháp luật quy định thì mới được chấp nhận bởi người nhận đơn khiếu nại. Thông thường, đơn khiếu nại về thuế phải hội đủ các yếu tố pháp lý cơ bản như: tên gọi và nơi cư trú (hoặc nơi đặt trụ sở) của người khiếu nại; cơ quan thuế bị khiếu nại; chỉ rõ quyết định hành chính hoặc hành vi hành chính bị khiếu

---

(1).Xem: Luật khiếu nại số 02/2011/QH13 ngày 11/11/2011 và Văn bản hợp nhất số 09/VBHN-VPQH ngày 12/12/2012 về Luật quản lí thuế.

nại; lí do khiếu nại; các yêu cầu cụ thể của người khiếu nại cần được giải quyết bởi cơ quan nhận đơn khiếu nại; chữ ký và con dấu (nếu có) của người đứng đơn khiếu nại.

Theo quy định của pháp luật thuế hiện hành, trong thời hạn khiếu nại theo luật định (90 ngày kể từ ngày nhận được quyết định hành chính hoặc biết được quyết định hành chính, hành vi hành chính), người nộp thuế phải đệ đơn khiếu nại cho cơ quan thuế đã ra thông báo thuế hoặc đã ban hành quyết định xử lý về thuế. Trong trường hợp vì các trở ngại khách quan khiến cho người khiếu nại không thể thực hiện được quyền khiếu nại của mình thì về nguyên tắc, khoảng thời gian đương sự gấp trở ngại khách quan không được tính vào thời hiệu khiếu nại. Để có đầy đủ căn cứ cho việc giải quyết khiếu nại, ngoài đơn khiếu nại, pháp luật đòi hỏi người nộp thuế phải gửi kèm theo các giấy tờ cần thiết như bản chính hoặc bản sao tờ thông báo thuế hoặc tờ quyết định xử lý về thuế đã nhận được từ cơ quan thuế mà đương sự cho là trái pháp luật. Nếu quá hạn trên mà đơn khiếu nại về thuế chưa được gửi cho cơ quan thuế có thẩm quyền nhận đơn thì người nộp thuế sẽ mất quyền khiếu nại.

- Thủ tục giải quyết đơn khiếu nại lần đầu.

Theo quy định của Luật khiếu nại năm 2011, cơ quan thuế nhận được đơn khiếu nại về thuế phải thụ lí đơn trong thời hạn 10 ngày kể từ ngày nhận đơn khiếu nại (trừ các trường hợp đơn khiếu nại không được thụ lí) và giải quyết trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày thụ lí hồ sơ khiếu nại. Đối với những vụ việc phức tạp thì thời hạn đó có thể kéo dài nhưng không quá 45 ngày kể từ ngày thụ lí; ở các địa phương vùng sâu, vùng xa di

lại khó khăn thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 45 ngày kể từ ngày thụ lí; đối với những vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 60 ngày kể từ ngày thụ lí.

Trong quá trình thụ lí đơn và giải quyết khiếu nại, cơ quan thuế nhận khiếu nại có quyền yêu cầu người khiếu nại cung cấp các hồ sơ, tài liệu liên quan đến việc khiếu nại. Nếu người khiếu nại từ chối cung cấp hồ sơ, tài liệu thì cơ quan thuế nhận đơn có quyền từ chối xem xét giải quyết khiếu nại. Trong thời gian chờ kết quả giải quyết khiếu nại, người nộp thuế vẫn phải chấp hành thông báo thuế hoặc quyết định xử lý về thuế đã nhận được. Việc giải quyết khiếu nại kết thúc khi cơ quan thuế thụ lí hồ sơ khiếu nại đã ban hành quyết định giải quyết khiếu nại.

Trong trường hợp người nộp thuế lựa chọn giải pháp tiếp tục khiếu nại lên cơ quan thuế cấp trên trực tiếp của cơ quan thuế đã giải quyết khiếu nại lần đầu thì họ phải gửi đơn khiếu nại tiếp lên cơ quan có thẩm quyền nhận đơn để giải quyết khiếu nại lần hai, kèm theo bản sao quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu và các tài liệu liên quan (nếu có). Về nguyên tắc, việc giải quyết khiếu nại lần hai sẽ được thực hiện theo thủ tục như quy định đối với việc giải quyết khiếu nại lần đầu.

Trong trường hợp người nộp thuế lựa chọn giải pháp khởi kiện vụ án hành chính về thuế ra tòa án có thẩm quyền thì hành vi khởi kiện này sẽ bắt đầu một phương thức giải quyết mới đối với tranh chấp về thuế, đó là cơ chế tranh tụng tại cơ quan tài phán hành chính (tòa án).

## *2.2. Giải quyết tranh chấp về thuế bằng thủ tục tranh tụng tại tòa hành chính*

Khác với cơ chế giải quyết tranh chấp về thuế bằng thủ tục hành chính (thủ tục giải quyết khiếu nại), việc giải quyết tranh chấp về thuế bằng thủ tục tố tụng tại tòa án bắt buộc phải được thực hiện theo một quy trình riêng mang tính chất tranh tụng giữa các bên tranh chấp, gọi là tố tụng hành chính.

Ở Việt Nam hiện nay, quy trình tố tụng hành chính được quy định bởi Luật tố tụng hành chính năm 2015. Theo Luật này, việc giải quyết tranh chấp về thuế tại tòa hành chính cần lưu ý những vấn đề cơ bản sau đây:

- Thẩm quyền xét xử các tranh chấp về thuế của tòa án: Theo quy định của Luật tố tụng hành chính năm 2015, việc giải quyết các khiếu kiện quyết định hành chính và hành vi hành chính trong lĩnh vực thuế thuộc thẩm quyền của tòa án. Quyết định hành chính và hành vi hành chính trong lĩnh vực thuế có thể bị khiếu kiện bởi người nộp thuế được hiểu là quyết định bằng văn bản hoặc hành vi của cơ quan có thẩm quyền thu thuế hoặc của người có thẩm quyền trong cơ quan thu thuế, được ban hành hay thực hiện trong khi thi hành nhiệm vụ, công vụ của cơ quan hoặc cá nhân công chức đó theo quy định của pháp luật.

- Các chủ thể tham gia vào quan hệ tranh chấp trong lĩnh vực thuế: Theo quy định của pháp luật, các chủ thể này bao gồm người khởi kiện (nguyên đơn), người bị kiện (bị đơn) và người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan (người dự sụ).

Trong quan hệ tranh chấp về thuế, người có quyền khởi kiện vụ tranh chấp về thuế tại tòa án là người nộp thuế. Về nguyên tắc, bất kì cá nhân hay tổ chức nào có tư cách là người nộp thuế, nếu cho rằng quyền và lợi ích hợp pháp của mình đã bị xâm hại bởi quyết định hành chính và (hoặc) hành vi hành chính của cơ quan thu thuế hoặc của công chức có thẩm quyền trong cơ quan thu thuế thì đều có quyền khởi kiện vụ án hành chính về thuế tại tòa án để bảo vệ quyền, lợi ích hợp pháp của mình trước pháp luật.

Người bị kiện trong vụ tranh chấp về thuế là cơ quan thu thuế hoặc công chức có thẩm quyền trong cơ quan thu thuế đã ban hành quyết định hành chính hoặc đã thực hiện hành vi hành chính bị khiếu nại. Khi bị đối kháng bởi người nộp thuế tại tòa án, người bị kiện có quyền và nghĩa vụ đưa ra các chứng cứ xác thực để bác bỏ các lập luận của đối phương (người khởi kiện) đồng thời cũng để chứng minh các quyết định hành chính và hành vi hành chính của mình là đúng pháp luật.

Người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan trong vụ tranh chấp về thuế là các tổ chức, cá nhân được yêu cầu tham gia tố tụng với tư cách độc lập hoặc cùng với bên nguyên đơn hoặc bị đơn, khi vụ tranh chấp về thuế được khởi kiện, do họ là người có quyền lợi hay nghĩa vụ liên quan đến vụ kiện hành chính về thuế.

- Quy trình xét xử vụ án hành chính về thuế tại tòa hành chính.

Giống như quy trình xét xử các vụ án hình sự, dân sự hay thương mại, việc giải quyết các vụ án hành chính về thuế cũng được thực hiện qua hai cấp xét xử, bao gồm cấp sơ thẩm và

cấp phúc thẩm. Việc khởi kiện, thụ lý vụ án, chuẩn bị xét xử, tổ chức phiên tòa sơ thẩm và phiên tòa phúc thẩm được thực hiện theo quy định của Luật tố tụng hành chính năm 2015.

Ngoài việc quy định thủ tục xét xử sơ thẩm và thủ tục phúc thẩm theo tinh thần của nguyên tắc hai cấp xét xử, pháp luật hiện hành cũng quy định các thủ tục đặc biệt cần áp dụng để giải quyết vụ án hành chính về thuế, bao gồm thủ tục giám đốc thẩm và thủ tục tái thẩm.

Thủ tục giám đốc thẩm được áp dụng trong quá trình giải quyết các vụ án hành chính về thuế khi có một trong các căn cứ: a) Phát hiện có sự vi phạm về thủ tục tố tụng; b) Phần quyết định trong bản án và quyết định xét xử của tòa án không phù hợp với những tình tiết khách quan của vụ án; c) Có sai lầm nghiêm trọng trong việc áp dụng pháp luật.

Thủ tục tái thẩm được áp dụng khi có một trong các căn cứ như: a) Phát hiện có tình tiết mới mà đương sự đã không thể biết khi giải quyết vụ án; b) Đã xác định được lời khai của người làm chứng, lời dịch của người phiên dịch rõ ràng không đúng sự thật hay có giả mạo bằng chứng; c) Thẩm phán, hội thẩm nhân dân, kiểm sát viên, thư ký tòa án cố tình làm sai lệch hồ sơ vụ án; d) Bản án, quyết định của tòa án hoặc quyết định của cơ quan nhà nước mà tòa án dựa vào đó để giải quyết vụ án đã bị huỷ bỏ.

Trong các phiên tòa giám đốc thẩm và tái thẩm, tòa án có thể phải triệu tập các đương sự và người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan đến kháng nghị nhằm đảm bảo quyền tham gia tố tụng của đương sự. Phán quyết cuối cùng tại phiên tòa giám

đốc thẩm hoặc tái thẩm có thể được hội đồng xét xử đưa ra theo hướng:

- Bác kháng nghị và giữ nguyên bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật;
- Sửa một phần hoặc toàn bộ bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật nhưng bị kháng nghị;
- Huỷ bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật để xét xử sơ thẩm hoặc phúc thẩm lại;
- Huỷ bản án, quyết định đã có hiệu lực pháp luật và đình chỉ việc giải quyết vụ án theo quy định của Luật tố tụng hành chính.

Trong khoa học pháp lý cũng nhu trong thực tiễn giải quyết tranh chấp nói chung và tranh chấp về thuế nói riêng, thủ tục giám đốc thẩm và tái thẩm tuy không được xem là các “cấp xét xử” như sơ thẩm và phúc thẩm nhưng việc quy định và áp dụng các thủ tục này trong thực tiễn đã đem lại nhiều tác dụng thiết thực, góp phần nâng cao tính khách quan, chính xác và hiệu quả của việc giải quyết tranh chấp, trong đó có tranh chấp về thuế, trên cơ sở đó đảm bảo thoả mãn tối đa quyền, lợi ích hợp pháp của các bên tranh chấp và lợi ích chung của toàn xã hội.

### CÂU HỎI HƯỚNG DẪN ÔN TẬP,

### ĐỊNH HƯỚNG THẢO LUẬN

1. Thế nào là vi phạm pháp luật thuế? Trình bày các biện pháp chế tài xử lí vi phạm pháp luật trong lĩnh vực thuế.
2. Quy định về thời hiệu xử phạt vi phạm hành chính về thuế khác gì với thời hiệu truy thu thuế?

3. Bản chất pháp lý của tranh chấp trong lĩnh vực thuế.  
Trình bày các cơ chế giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế.

#### 4. Bài tập tình huống

Doanh nghiệp An Thái được Sở kế hoạch đầu tư tỉnh Bình Thiên cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh tháng 12/2008, đến nay doanh nghiệp chưa thực hiện đăng ký thuế với cơ quan thuế để được cấp mã số thuế. Vậy, Công ty đã vi phạm quy định nào pháp luật thuế và biện pháp chế tài xử lí đối với doanh nghiệp An Thái?

## **DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO**

### **TIẾNG VIỆT**

1. Mác - Ăngghen, *Tuyển tập*, tập 2, Nxb. Sự thật, Hà Nội, 1961.
2. PGS.TS. Nguyễn Thị Cành (chủ biên), *Giáo trình tài chính công*, Đại học quốc gia thành phố Hồ Chí Minh.
3. Nguyễn Cần, *Tổ tụng thuế vụ hay thể thức tranh tụng về thuế*, Sài Gòn, 1971.
4. *Đại Việt sử kí toàn thư* (tái bản lần 2), Nxb. Văn hoá-Thông tin.
5. Trần Vũ Hải, *Tìm hiểu thuật ngữ pháp luật tài chính công*, Nxb. Tư pháp, Hà Nội, 2009.
6. GS. Nguyễn Lân, *Từ điển từ và ngữ Hán - Việt*, Nxb. Từ điển bách khoa, Hà Nội, 2002.
7. Michel Bouvier, *Nhập môn luật thuế đại cương và lý thuyết thuế*, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005.
8. Montesquieu, *Tinh thần pháp luật*, Nxb. Giáo dục, 1996.
9. Paul A. Samuelson, William D. Nordhaus, *Kinh tế học*, Tập I, II, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội, 1997.
10. Sách Giáo khoa lịch sử lớp 7, lớp 8 (tái bản lần thứ 14), Nxb. Giáo dục, 2003.
11. Tổng cục thuế vụ nhà nước, *Thuế vụ hành chính của Nhật Bản*, 1995.

12. Trường Đại học Luật Hà Nội, *Từ điển giải thích thuật ngữ luật học*, Nxb. Công an nhân dân, Hà Nội, 1999.
13. Trường đại học tài chính-kế toán Hà Nội, *Giáo trình thuế*, Nxb. Tài chính, 2000.
14. Viện nghiên cứu và phổ biến tri thức bách khoa, *Đại từ điển kinh tế thị trường*, Hà Nội, 1998.
15. Viện khoa học tài chính, Bộ tài chính, *Luật tài chính, ngân sách và kế toán công ở các nước*, Thông tin chuyên đề, Hà Nội, 1993.
16. Hiến chương Liên hợp quốc.
17. Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ.
18. Mẫu hiệp định thuế đối với thu nhập và tài sản - Phiên bản rút gọn của OECD do Phòng hợp tác quốc tế - Tổng cục thuế biên soạn, Nxb. Thanh niên.
19. Bộ luật hình sự mẫu Hoa Kỳ.
20. Bộ luật hình sự Pháp năm 1994.
21. Bộ luật hình sự của Trung Quốc năm 1997.
22. *Luật hải quan một số nước*, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội, năm 2003.
23. Tờ trình Quốc hội số 517/CP-PC ngày 25/4/2003 về việc ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng.
24. Tờ trình Quốc hội số 324/CP-PC ngày 21/3/2003 về việc ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt.
25. Tờ trình Chính phủ về dự án Luật thuế sử dụng đất (Dự thảo lần thứ 6, tháng 12/2003).

26. Lịch trình giảm thuế của Việt Nam để thực hiện AFTA - Bộ tài chính, Nxb. Tài chính, Hà Nội, tháng 2/1998.

#### TIẾNG ANH

27. *Tìm hiểu hệ thống pháp luật Úc*, Jonh Carvan - 1996 (bản tiếng Anh).
28. *Taxation Law in Australia*, Geoffrey Lehmann, Cynthia Coleman. Butterworths, 1997.
29. Stan Ross, Philip Burgess and Richard E. Krever, *Income Tax: A Critical Analysis*, the Law Book Company Limited 1991.
30. Encyclopedia Britannica (15<sup>th</sup> ed. 1973-1974).
31. Tax History: <http://www.uic.edu/>
32. Australian Tax History: <http://www.ato.gov.au/>
33. The Provisional Regulation of the PRC on Consumption Tax of 1993.
34. Baker & McKenzie, Bangkok Office, *Guide to Taxes in Thailand*, CCH Asia Limited the Information Professionals (for International Discussion in ASEAN Business Law Program, University of the Philippines Law Center, 10 Sep. 1997).
35. Encyclopedia Britannica (15<sup>th</sup> ed, 1973-1974).

## MỤC LỤC

*Trang*

### LỜI NÓI ĐẦU

5

### Chương I

NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ PHÁP LUẬT THUẾ	7
I Khái niệm và phân loại thuế	7
II Các nguyên tắc đánh thuế và quyền thu thuế của nhà nước	17
III Khái quát về pháp luật thuế	23

### Chương II

#### PHÁP LUẬT VỀ THUẾ XUẤT KHẨU, THUẾ NHẬP KHẨU

I Khái niệm thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu	57
II Nội dung pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu	68

### Chương III

#### PHÁP LUẬT THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

I Những vấn đề chung về thuế tiêu thụ đặc biệt	109
II Nội dung pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt	125

## Chương IV

### PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG 159

- I Khái niệm pháp luật thuế giá trị gia tăng 159
- II Nội dung pháp luật thuế giá trị gia tăng 169

## Chương V

### PHÁP LUẬT THUẾ THU NHẬP 205

- I Khái niệm chung về thuế thu nhập 205
- II Nội dung pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam 217
- III Nội dung pháp luật thuế thu nhập cá nhân 256
- IV Kí kết và thực hiện các điều ước quốc tế về thuế thu nhập của Việt Nam 282

## Chương VI

### PHÁP LUẬT THUẾ ĐỐI VỚI ĐẤT ĐAI 301

- I Khái quát về thuế đối với đất đai và pháp luật thuế đối với đất đai 301
- II Nội dung pháp luật thuế đối với đất đai 312

## Chương VII

### PHÁP LUẬT VỀ CÁC LOẠI THUẾ KHÁC 339

- I Pháp luật thuế tài nguyên 339
- II Pháp luật thuế bảo vệ môi trường 352

## Chương VIII

PHÁP LUẬT VỀ XỬ LÍ VI PHẠM VÀ GIẢI QUYẾT	363
TRANH CHẤP TRONG LĨNH VỰC THUẾ	
I     Pháp luật về xử lý vi phạm trong lĩnh vực thuế	363
II    Pháp luật về giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế	390
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	402

# **GIÁO TRÌNH**

# **LUẬT THUẾ VIỆT NAM**

---

Chịu trách nhiệm xuất bản và nội dung  
Phó Giám đốc, Phó Tổng biên tập phụ trách  
**Đại tá, Thạc sĩ MÃ DUY QUÂN**

Biên tập  
**ĐỖ HƯƠNG CÚC**

Thiết kế bìa  
**ĐẶNG VINH QUANG**

Trình bày và chế bản  
**PHÒNG QUẢN LÍ KHOA HỌC VÀ TRỊ SỰ TẠP CHÍ**  
**TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI**

---

In 2.000cuốn khổ 14,5 x 20,5cm tại Xí nghiệp in Lao động xã hội - Chi nhánh Công ty TNHH MTV Nhà xuất bản Lao động xã hội – số 36, ngõ Hoà Bình 4, Minh Khai, Hai Bà Trưng, Hà Nội. Số xác nhận đăng ký xuất bản: 394-2018/CXBIPH/54-188/CAND. Quyết định xuất bản số 48/2018/QĐXB-NXBCAND ngày 14/3/2018 của Giám đốc Nhà xuất bản Công an nhân dân. In xong, nộp lưu chiểu quý II năm 2018.

**ISBN: 978-604-72-3179-9**