

# Về bảo vệ quyền của người nộp thuế trong Luật Quản lý thuế

Nguyễn Thị Lan Hương\*

*Khoa Luật, Đại học Quốc gia Hà Nội, 144 Xuân Thủy, Cầu Giấy, Hà Nội, Việt Nam*

Nhận ngày 12 tháng 1 năm 2013

Chỉnh sửa ngày 18 tháng 2 năm 2013; chấp nhận đăng ngày 14 tháng 3 năm 2013

**Tóm tắt:** Doanh nghiệp và cá nhân có nghĩa vụ nộp thuế theo Hiến Pháp và Pháp luật thuế. Luật quản lý thuế (QLT) quy định quyền và nghĩa vụ của các chủ thể trong quá trình thu nộp nhằm bảo đảm cho các khoản thuế được thu đúng thu đủ vào ngân sách nhà nước (NSNN). Doanh nghiệp đóng vai trò trung gian kê khai nộp thuế gián thu cho người tiêu dùng, và thực hiện nghĩa vụ nộp thuế với tư cách là người chịu thuế khi có thu nhập. Bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế là cần thiết nhằm tác động vào thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của doanh nghiệp, bởi vậy, Luật QLT cần bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế không chỉ bằng các quy định để thủ tục thu nộp thuế đơn giản và thuận tiện mà phải bảo vệ lợi ích vật chất của doanh nghiệp gắn với quá trình thu nộp thuế.

## 1. Đặt vấn đề

Điều 80 Hiến pháp 1992 qui định: “Công dân có nghĩa vụ nộp thuế theo qui định của pháp luật”. Đây là cơ sở pháp lý để Quốc hội ban hành các Luật thuế. Một cá nhân khi có thu nhập đến ngưỡng chịu thuế tự kê khai nộp thuế hoặc bị khấu trừ thuế tại nguồn trước khi nhận thu nhập. Còn doanh nghiệp khi đăng ký kinh doanh phải nộp thuế môn bài và thực hiện nghĩa vụ nộp các loại thuế gián thu phát sinh trong quá trình kinh doanh như thuế xuất nhập khẩu, thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt...và khi kinh doanh có lãi doanh nghiệp phải giành 1/4 khoản lợi nhuận nộp cho Nhà nước dưới hình thức thuế thu nhập doanh nghiệp<sup>1</sup>. Khi kinh tế thị trường càng phát triển, doanh nghiệp có

nhiều cơ hội kinh doanh để tạo ra thu nhập, nhưng thua lỗ phá sản là “bạn đường” của doanh nghiệp nên không phải lúc nào mục đích thành lập doanh nghiệp đều đạt được. Sự bất ổn của nền kinh tế kéo theo ý thức phòng vệ bằng việc tạo ra thu nhập nhanh chóng, lúc này, người nộp thuế trở thành chủ thể đối kháng lợi ích thực sự với Nhà nước. Doanh nghiệp tìm cách trì hoãn nộp thuế, tự mình hoặc thông đồng với cán bộ thuế để trốn thuế... Còn Tổng Cục Thuế và Bộ tài chính thường xuyên phải rà soát chính sách, pháp luật để đề xuất các giải pháp để chống lại tình trạng thất thu thuế. Vậy làm thế nào để Cơ quan Thuế bớt phải sử dụng quyền lực nhà nước để truy thu thuế, làm thế nào để người nộp thuế tự giác tuân thủ pháp luật thuế, nộp đúng nộp đủ vào NSNN? Đây là những vấn đề trăn trở của tất cả các cơ quan nhà nước ở Trung ương và địa phương và cũng chính là vấn đề cần nghiên cứu và thể hiện

\* Tác giả liên hệ. ĐT: 84-973590888.

E-mail: huongng70@hotmail.com

<sup>1</sup> Theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, thuế suất áp dụng là 25%/ Tổng thu nhập chịu thuế.

trong Dự thảo sửa đổi Luật QLT và các văn bản pháp luật liên quan. Bài viết phân tích một số khía cạnh về quyền thu thuế của Nhà nước và đánh giá thực tiễn thi hành Pháp luật QLT để đưa ra một số kiến nghị hoàn thiện pháp luật để bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế.

## **2. Thực trạng pháp luật về quyền của người nộp thuế trong Luật quản lý thuế**

### *2.1. Quyền của Cơ quan Thuế trong thực hiện thủ tục hành chính thuế*

#### *a) Tôn trọng quyền của người nộp thuế*

Về nguyên tắc, người nộp thuế có nghĩa vụ đăng ký thuế, kê khai thuế và nộp thuế theo Điều 7 Luật QLT.

Khi không tuân thủ nghĩa vụ theo các Luật thuế và Luật QLT, người nộp thuế bị coi là vi phạm, tùy theo mức độ sẽ bị xử lý theo pháp luật. Để xem xét một cá nhân, doanh nghiệp có vi phạm pháp luật thuế hay không, Cơ quan Thuế được trao thẩm quyền xác định hành vi vi phạm chậm kê khai, chậm nộp, gian lận, trốn thuế. Điều 9 Luật QLT qui định quyền hạn của Cơ quan Thuế gắn với nghĩa vụ quản lý thu thuế. Có thể phân chia làm hai nhóm quyền hạn: (1) Nhóm quyền yêu cầu hỗ trợ thu thuế: yêu cầu cung cấp thông tin về việc xác định nghĩa vụ nộp thuế và (2) Nhóm quyền có sử dụng quyền lực: kiểm tra, thanh tra, ấn định, cưỡng chế thuế, xử lý vi phạm và áp dụng biện pháp ngăn chặn.

Nhóm quyền (1) cho phép cơ quan thuế thực hiện việc thu thuế trên cơ sở tự nguyện, tự giác của người nộp thuế. Cơ quan Thuế không chỉ làm các thủ tục xác định khoản thuế phải nộp mà còn là cơ quan giải thích pháp luật thuế. Do đặc thù của các Luật thuế và Luật QLT chỉ là luật khung nên để xác định một người chịu

mức thuế bao nhiêu cần phải đi tìm các căn cứ tính thuế. Nhiều khi Nghị định của Chính phủ mới là căn cứ xác định cụ thể đối tượng nộp thuế và đối tượng chịu thuế, các chính sách ưu đãi, trong khi đó để xác định chính xác số thuế phải nộp phải tìm đến Thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính và các Công văn trả lời của Tổng cục Thuế. Sự rườm rà của pháp luật, sự thiếu nhiệt tâm của Cơ quan Thuế và cán bộ thuế khiến cho người nộp thuế thường mất nhiều thời gian và chi phí để làm thủ tục nộp thuế và tuân thủ pháp luật thuế. Luật QLT tạo thuận lợi cho doanh nghiệp trong áp dụng các qui định về gia hạn nộp thuế trong một số trường hợp bất khả kháng và do thực hiện các chính sách của Nhà nước (Điều 49 Luật QLT), cho phép hoàn thuế trước, kiểm tra hồ sơ sau bên cạnh thực hiện thủ tục kiểm tra trước hoàn thuế sau (Điều 60 Luật QLT). Tuy nhiên, ngoài những trường hợp dự kiến theo qui định pháp luật, không ít doanh nghiệp vẫn trì hoãn nộp thuế do nhiều lý do khác nhau, bởi trì hoãn nộp thuế có thể tạo lợi ích cho chính bản thân doanh nghiệp, nên cho dù họ có bị áp dụng mức phạt cao nhưng vẫn có lợi hơn so với trả lãi suất vay vốn cho ngân hàng<sup>2</sup>. Bởi vậy, tình trạng nợ thuế do ý chí chủ quan của người nộp thuế vẫn gia tăng mà chưa có biện pháp hữu hiệu để phòng ngừa. Tại kỳ họp Quốc hội tháng 6/2012, việc thảo luận tăng mức phạt từ 0,05%/ngày/ trên số tiền chậm nộp lên 0,07% /ngày trên số tiền chậm nộp có thể coi là giải pháp trước mắt để hạn chế tình trạng chây ì nộp thuế, tuy nhiên, khi doanh nghiệp kinh doanh không có lãi, không có khả năng nộp thuế và phải phá sản thì Nhà nước cũng không thể thu được thuế, ngoài ra Nhà nước còn phải tốn nhiều chi phí để giải quyết tình trạng hậu quả của doanh nghiệp. Bởi

<sup>2</sup> Lãi suất cho vay của ngân hàng từ giữa năm 2011 đến tháng 4 năm 2012 nhiều thời điểm lên tới 20-24%/năm, nhiều doanh nghiệp có vay được cũng không thể có lãi.

vậy, bất cứ giải pháp sửa đổi Luật QLT nào được đề xuất đều phải cân nhắc tổng thể các chính sách kinh tế tác động đến người nộp thuế chứ không thể một chiều sửa đổi Luật để tăng mức xử phạt.

*b) Thực hiện quyền kiểm tra, thanh tra*

Một trong những hoạt động thường xuyên của Cơ quan Thuế là kiểm tra và thanh tra thuế. Về nguyên tắc, hoạt động này được thực hiện trên cơ sở phân tích thông tin, dữ liệu liên quan đến người nộp thuế, đánh giá việc chấp hành pháp luật của người nộp thuế, xác minh và thu thập chứng cứ để xác định hành vi vi phạm pháp luật về thuế (Điều 75 Luật QLT). Luật QLT qui định cụ thể về địa điểm kiểm tra, và nội dung kiểm tra. Trong quá trình kiểm tra đòi hỏi sự hợp tác của người nộp thuế trong cung cấp thông tin, chứng từ làm cơ sở để đối chiếu so sánh với hồ sơ thuế. Cơ quan Thuế có quyền yêu cầu người nộp thuế giải trình hoặc bổ sung thông tin, tư liệu để chứng minh số thuế khai đúng, ra quyết định kiểm tra, gia hạn kiểm tra và trong thời hạn Luật định cho phép người nộp thuế hoàn chỉnh hồ sơ nộp thuế. Việc ấn định thuế chỉ được tiến hành sau khi các biện pháp cứu trợ cho người nộp thuế đã được thực hiện.

Tham khảo kinh nghiệm của các nước và khuyến nghị của các Tổ chức quốc tế, Luật QLT được đề xuất sửa đổi theo hướng kiểm tra thuế theo phương thức đánh giá rủi ro qua phân tích, đánh giá việc chấp hành pháp luật của người nộp thuế, thực hiện kiểm tra theo chuyên đề, kế hoạch hàng năm. Phương thức này có thể tác động vào ý thức tuân thủ pháp luật của người nộp thuế bởi doanh nghiệp chỉ bị kiểm tra khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật, khi chấp hành nghiêm chỉnh pháp luật sẽ bị loại trừ ra khỏi đối tượng bị kiểm tra, điều này đồng nghĩa

với việc người nộp thuế tự làm giảm phiền hà cho mình từ việc tuân thủ pháp luật.

Thanh tra thuế khác với kiểm tra thuế áp dụng khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật thuế nhằm giải quyết khiếu nại, tố cáo hoặc theo yêu cầu của thủ trưởng cơ quan quản lý thuế các cấp hoặc Bộ trưởng Bộ Tài chính (Điều 81 Luật QLT). Việc thanh tra thuế do có ảnh hưởng trực tiếp đến doanh nghiệp nên đối với doanh nghiệp có ngành nghề kinh doanh đa dạng, phạm vi kinh doanh rộng thì thanh tra định kỳ 1 một năm không quá một lần. Việc thanh tra cũng phải dựa trên cơ sở pháp lý đó là quyết định thanh tra.

Tuy nhiên, từ góc độ quản lý nhà nước, khi hoạt động thanh tra không kịp thời sẽ không ngăn chặn và xử lý được hành vi vi phạm. Bởi vậy, hoạt động thanh tra phải được tiến hành đúng đối tượng, đúng thời điểm để tránh việc tẩu tán tài sản, gây khó khăn cho việc truy thu thuế. Trong thời gian qua, không ít doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài lạm dụng những bất cập của pháp luật thuế Việt nam đã tiến hành chuyển giá làm cho giá hàng hóa không phản ánh đúng giá trị, làm cho doanh nghiệp lỗ “thực” và không phải nộp thuế, hành vi này tạo ra sự bất công bằng trong hoạt động kinh doanh cũng như làm thất thu NSNN. Ngoài ra, còn có nhiều trường hợp doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài lợi dụng được hưởng lợi từ thời hạn ân hạn thuế nhập khẩu đã nhập rất nhiều hàng hóa vào Việt Nam để bán, chôn ỉ không nộp thuế và bỏ về nước...[1]. Những hành vi trên đây tồn tại trong một thời gian dài nhưng gần đây mới được thanh tra và được đề xuất các phương án xử lý. Đây không chỉ là vấn đề bất cập trong qui định pháp luật mà còn là nguyên nhân chủ quan từ phía Cơ quan Thuế chưa lường hết được phạm vi thanh tra vi phạm pháp luật thuế để có đề xuất xử lý kịp thời.

### c) Xử lý vi phạm hành chính thuế

Việc xử lý vi phạm có ý nghĩa quan trọng để hạn chế tình trạng thất thu NSNN, đảm bảo môi trường cạnh tranh công bằng. Các vi phạm pháp luật thuế diễn ra thường xuyên và dưới nhiều dạng hành vi khác nhau như gian lận trong kê khai, thông đồng trốn thuế, giả mạo hóa đơn, chứng từ ...

Khi người nộp thuế vi phạm, trước khi bị cưỡng chế hành chính và xử lý hình sự thì phải chấp hành nghĩa vụ nộp tiền phạt. Theo Điều 106 Luật QLT, người nộp thuế có hành vi chậm nộp tiền thuế so với thời hạn qui định, thời hạn gia hạn nộp thuế, thời hạn ghi trong thông báo của Cơ quan Thuế, thời hạn quyết định xử lý của Cơ quan quản lý thuế thì phải nộp đủ tiền thuế và bị xử phạt 0.05%/mỗi ngày/số tiền chậm nộp. Dự thảo mới đây được Quốc hội thảo luận thì nâng mức tiền chậm nộp lên 0.07%, và phạt 10%/số thuế khai thiếu, số thuế được miễn giảm, hoàn cao hơn đối với trường hợp người nộp thuế tự phát hiện và khai bổ sung quá thời hạn 60 ngày kể từ ngày đăng ký tờ khai nhưng trước khi Cơ quan Hải quan kiểm tra, thanh tra tại trụ sở của người nộp thuế. Và phạt 20% số tiền khai thiếu, số tiền thuế được miễn, giảm, hoàn cao hơn đối với trường hợp khai bổ sung sau khi Cơ quan Hải quan kiểm tra, thanh tra thuế tại trụ sở người nộp thuế. Với tinh thần sửa đổi trên đây, có thể thấy pháp luật theo hướng ưu tiên áp dụng điều kiện có lợi khi người nộp thuế tự giác hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế. Tuy nhiên, điểm bất hợp lý ở chỗ nâng mức phạt lên 0.07% và áp dụng cào bằng đối với tất cả người nộp thuế có thời hạn nợ và tổng số nợ khác nhau. Điều này tạo ra sự bất công bằng trong áp dụng chế tài phạt.

Theo Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính, tính đến ngày 31/10/2011, tổng số người nộp thuế được cấp mã số thuế đang hoạt động trong

phạm vi cả nước là 14.678.067, trong đó doanh nghiệp và tổ chức là 560.243, hộ cá thể là 1.665.540, cá nhân nộp thuế là 12.452.284. Tuy nhiên, trong 5 năm từ 2007-2011, Cơ quan Thuế các cấp đã tiến hành thanh tra, kiểm tra 5.659.761 hồ sơ doanh nghiệp tại trụ sở cơ quan Thuế đã phát hiện và truy thu và phạt tổng số tiền là 3.466 tỉ đồng. Chỉ tính riêng năm 2011 đã kiểm tra 1.828.901 hồ sơ, truy thu số tiền 774 tỉ đồng. Còn khi tiến hành kiểm tra 145.491 cuộc tại trụ sở doanh nghiệp đã phát hiện và truy thu 10.691 tỉ đồng, trong đó năm 2011 kiểm tra 44.109 cuộc, phát hiện và truy thu trên 4.000 tỉ đồng [2].

Từ thực trạng trên cho thấy, Cơ quan Thuế hoàn toàn có đầy đủ công cụ để truy thu thuế, tuy nhiên, kết quả trên cũng thể hiện những lỗ hổng trong quản lý thuế trong khâu xem xét hồ sơ kê khai thuế. Có thể thấy rằng, việc vi phạm có nguyên nhân chủ quan từ người nộp thuế và liệu nguyên nhân này có thể hạn chế được hay không? và để hạn chế nó Nhà nước cần có biện pháp để bảo vệ quyền của người nộp thuế như thế nào?

## 2.2. Bảo vệ quyền của người nộp thuế

### a) Bảo đảm tính hợp pháp của các cuộc kiểm tra, thanh tra

Không phải mọi trường hợp, kiểm tra, thuế thanh tra thuế có các căn cứ chính xác về vi phạm của người nộp thuế. Nếu tiến hành kiểm tra, thanh tra không dựa trên cơ sở pháp luật sẽ dẫn đến hạn chế quyền của người nộp thuế. Luật QLT qui định về nguyên tắc, hoạt động kiểm tra, thanh tra thuế không được cản trở hoạt động bình thường của cơ quan, tổ chức, cá nhân người nộp thuế (Điều 75 Luật QLT).

Kiểm tra thuế là hoạt động tiến hành thường xuyên tại Cơ quan Thuế nhằm đánh giá tính đầy đủ, chính xác của các thông tin, chứng từ trong

hồ sơ thuế và sự tuân thủ pháp luật về thuế của người nộp thuế (Điều 77 Khoản 1). Kiểm tra hồ sơ thuế để xác định số thuế phải nộp, số thuế được miễn, số thuế được giảm hay hoàn, trong quá trình này thông qua kiểm tra, Cơ quan Thuế có quyền yêu cầu người nộp thuế giải trình, bổ sung thông tin, tài liệu. Kiểm tra nhằm xác định tính xác thực của hồ sơ hoặc làm cơ sở để yêu cầu người nộp thuế bổ sung hoặc ấn định mức thuế khi người nộp thuế không bổ sung hồ sơ, giải trình hoặc bổ sung hồ sơ thuế không đúng. Việc kiểm tra hồ sơ và hệ quả của nó có ảnh hưởng trực tiếp đến quyền lợi của người nộp thuế cũng như tính đúng đắn trong thực hiện công vụ của cán bộ kiểm tra thuế. Bởi vậy, qui định thời hạn ra thông báo kiểm tra, và giải trình là cơ sở pháp lý để bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế. Theo Luật QLT, quyết định kiểm tra là căn cứ để tiến hành các cuộc kiểm tra, quyết định phải được gửi cho người nộp thuế trong thời hạn năm ngày làm việc, kể từ ngày ký, trong thời hạn năm ngày làm việc kể từ ngày nhận được quyết định mà người nộp thuế chứng minh được số thuế đã khai là đúng hoặc nộp đủ tiền thuế thì cơ quan thuế bãi bỏ quyết định kiểm tra thuế (Điều 73.3.d). Tuy nhiên, hoạt động kiểm tra có thể tiến hành tại trụ sở của người nộp thuế nên không thể nói rằng không có ảnh hưởng, bởi, việc kiểm tra có liên quan đến các cá nhân và người có liên quan trong nội bộ doanh nghiệp. Bởi vậy, cần có qui định bảo đảm việc kiểm tra không làm ảnh hưởng đến hoạt động của doanh nghiệp.

Như trên đã đề cập, Cơ quan Thuế tiến hành thanh tra khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật, tất nhiên, chỉ sau khi thanh tra mới có thể biết được người nộp thuế có vi phạm pháp luật hay không? Để tránh tình trạng thanh tra trái pháp luật, việc thanh tra phải dựa trên qui trình, theo phạm vi thanh tra được ghi nhận trong quyết định thanh tra để đảm bảo quyền của người nộp

thuế. Trong trường hợp thanh tra sai thẩm quyền, không đúng phạm vi trong quyết định thanh tra, người nộp thuế có quyền khiếu nại và khởi kiện yêu cầu bồi thường thiệt hại khi việc thanh tra gây thiệt hại đến vật chất và tinh thần của người nộp thuế.

*b) Bảo vệ quyền bí mật thông tin về người nộp thuế*

Như trên đã đề cập, việc kiểm tra, thanh tra về thuế được tiến hành thường xuyên hoặc định kỳ liên quan đến thông tin về tài sản, hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Theo Điều 73 Hiến pháp, công dân được bảo đảm an toàn bí mật thư tín, điện thoại, điện tín. Qui định này chỉ bao hàm thông tin trên một số nguồn của cá nhân, trong khi trong đời sống sinh hoạt, sản xuất kinh doanh biết bao thông tin khác cần được bảo vệ bí mật trong đó có thông tin về thu nhập và thông tin về người nộp thuế. Mặc dù vậy, Luật QLT đã qui định nghĩa vụ bảo mật thông tin của người nộp thuế theo Điều 73 Luật QLT, theo đó, Cơ quan Thuế, công chức thuế, người đã là công chức quản lý thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải giữ bí mật thông tin của người nộp thuế theo qui định của pháp luật trừ một số trường hợp khi cơ quan có thẩm quyền yêu cầu cung cấp thông tin nhằm thực hiện các hoạt động điều tra, truy tố, xét xử và quản lý nhà nước. Tuy nhiên, Luật QLT chỉ qui định liên quan đến hoạt động công vụ, trên thực tế, quản lý thu thuế liên quan đến hoạt động của các cơ quan tổ chức chi trả thu nhập thì bí mật thông tin về người nộp thuế chưa được đề cập đến, vậy có thể công bố thu nhập thông qua công bố thông tin về nộp thuế hay không? và nếu không được phép thì bảo vệ bí mật thông tin này sẽ được điều chỉnh bởi Luật nào? Phải chăng phạm vi bảo vệ bí mật thông tin cá nhân và doanh nghiệp theo Hiến pháp cần được mở rộng?

Theo Luật QLT, Cơ quan Thuế chỉ có quyền công khai thông tin khi người nộp thuế vi phạm nghĩa vụ như: trốn thuế, gian lận thuế, trây ì không nộp thuế đúng thời hạn; vi phạm pháp luật về thuế ảnh hưởng đến quyền lợi và nghĩa vụ của tổ chức cá nhân khác và không thực hiện các yêu cầu của cơ quan quản lý thuế theo qui định của Pháp luật (Điều 74). Do Luật QLT chỉ qui định mang tính chất định tính nên nhiều khi việc công khai thông tin về người nộp thuế do quyết định chủ quan của Cơ quan Thuế. Chẳng hạn chây ì nộp thuế một lần với khoản nộp hàng trăm tỉ đồng và chây ì nộp thuế nhiều lần với số tiền chây ì chỉ hàng chục triệu đồng, chắc chắn mức độ nguy hại của hành vi khác nhau nên qui định về công bố thông tin nợ thuế chắc chắn không giống nhau. Ngoài ra, phải qui định cụ thể về số lần thông báo để tránh việc Cơ quan Thuế tùy nghi quyết định cũng như áp dụng các biện pháp ngăn chặn ngay khi nợ thuế lần đầu nhưng với số tiền lớn.

*c) Đảm bảo lợi ích vật chất cho người nộp thuế*

Điều 51 Hiến pháp qui định quyền của công dân không tách rời nghĩa vụ của công dân. Nhà nước bảo đảm các quyền của công dân, công dân phải làm tròn nghĩa vụ của mình đối với Nhà nước và xã hội. Nghĩa vụ đóng thuế của công dân được qui định trong Điều 80, trong khi không có điều khoản nào của Hiến pháp qui định có liên quan đến quyền của người nộp thuế. Trên thực tế, các Luật thuế và Luật QLT đều thể hiện tinh thần “*Thuế là nguồn thu chủ yếu của NSNN*”, ngoài các quyền lợi phát sinh liên quan đến miễn giảm thuế theo chính sách khuyến khích thành lập doanh nghiệp, miễn giảm thuế cho đối tượng yếu thế và hoàn thuế theo qui định thì lợi ích của người nộp thuế từ việc sử dụng tiền thuế do mình đóng góp dường như chưa được qui định. Về nguyên tắc, thuế là khoản thu hoa lợi của NSNN và không có tính

hoàn trả, nên có thể thấy rằng, xét trong quan hệ pháp luật thuế, người nộp thuế chỉ có nghĩa vụ mà không có quyền lợi vật chất[3]. Tuy nhiên, khi nghiên cứu về thủ tục thu nộp thuế cũng như pháp luật về NSNN có thể thấy người nộp thuế có thể hưởng được quyền lợi nhất định. Cụ thể là từ qui định gia hạn nộp thuế tại Điều 49 Luật QLT. Khi mà các doanh nghiệp đang khó khăn trong huy động vốn thì “việc chuyển hóa nợ thuế thành ưu đãi tín dụng cho chính người nộp thuế” thông qua áp dụng qui định đặc biệt về gia hạn nộp thuế là nội dung cần được bổ sung trong Luật QLT. Hiện nay, ngoài các trường hợp gia hạn thuế trong trường hợp bất khả kháng, cần Luật hóa điều kiện áp dụng trường hợp gia hạn qui định tại Khoản 1 điểm c Nghị định 85/2007/NĐ-CP qui định chi tiết Luật QLT trong đó ghi nhận: “Do chính sách của Nhà nước thay đổi làm ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả sản xuất, kinh doanh của người nộp thuế”. Mặc dù, Nghị định của Chính phủ đã được ghi nhận khả năng người nộp thuế được hưởng ưu đãi nhưng do qui định không rõ ràng về loại chính sách làm ảnh hưởng đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nên khi chưa có đề xuất cụ thể của Bộ Tài Chính lên Chính phủ và Quốc hội chưa đưa vào Nghị quyết thì người nộp thuế không thể được hưởng ưu đãi này.

Trên thực tế, trong 2 năm qua do thực hiện chính sách thắt chặt tiền tệ, kiềm chế và đẩy lùi lạm phát, việc tăng lãi suất ngân hàng ảnh hưởng đến không ít doanh nghiệp, trong hàng chục nghìn doanh nghiệp rơi vào tình trạng thua lỗ phá sản, dừng nộp thuế, chắc chắn không ít cũng đã bị ảnh hưởng bởi điều chỉnh các chính sách tài chính – tiền tệ trên đây. Ngoài ra, đối trọng với thực hiện chính sách đầu tư hỗ trợ cho các tập đoàn kinh tế nhà nước trong khi nhiều tập đoàn đầu tư dàn trải, ngoài ngành dẫn đến ôm gánh nợ hàng chục nghìn tỉ, trong khi các

giải pháp hỗ trợ cứu các doanh nghiệp thuộc khu vực kinh tế tư nhân thì vẫn chậm chạp và nhỏ giọt cho thấy sự không tương xứng trong áp dụng chính sách ưu đãi thuế do có sự phân biệt nguồn gốc vốn của chủ sở hữu góp vào doanh nghiệp.

Tại phiên họp Quốc hội ngày 7/6/2012, nhiều đại biểu cho rằng gói giải pháp 29.000 tỉ đồng và lùi thời hạn nộp thuế với một số loại thuế và phí và các khoản thu NSNN chưa đủ mạnh để tháo gỡ khó khăn cho các doanh nghiệp[4]. Dường như qui trình soạn thảo chủ trương chính sách để Luật hóa và triển khai còn quá chậm chễ. Trong khi Luật QLT chưa thể hiện tinh thần hỗ trợ người nộp thuế, còn qui định của Chính phủ đã có nhưng chưa khả thi. Một bất cập nữa là tiền lệ Luật không qui định mà giao cho Chính phủ qui định chi tiết làm giảm tính hiệu lực của Luật QLT.

#### *d) Bảo đảm quyền được tiếp cận thông tin*

Đối với người nộp thuế quyền được thông tin không chỉ liên quan đến thực hiện nghĩa vụ nộp thuế mà còn liên quan đến quyền của người nộp thuế. Tuy rằng người nộp thuế không được hưởng lợi ích trực tiếp từ việc nộp thuế nhưng họ có quyền biết tiền thuế của họ được sử dụng ra sao. Tình trạng phát hành trái phiếu chính phủ đầu tư vào cơ sở hạ tầng, hỗ trợ cho doanh nghiệp chưa có hiệu quả, gây thất thoát lãng phí, người dân không phải không biết mà có biết cũng chẳng thể làm được gì. Hơn ai hết những người đứng đầu các cơ quan hành chính nhà nước là những người phải hiểu rõ cần phục vụ nhân dân như thế nào, cụ thể là Chính phủ cần phải tiếp thu ý kiến của nhân dân và cộng đồng doanh nghiệp để đề xuất ban hành chính sách và pháp luật có hiệu quả và đảm bảo công bằng. Bên cạnh đó, Cơ quan lập pháp căn cứ vào yêu cầu quản lý nhà nước và xã hội pháp điển hóa Luật tiếp cận thông tin để bảo đảm cho

người nộp thuế có quyền yêu cầu Nhà nước sử dụng tiền thuế phục vụ trở lại cho người nộp thuế, góp phần phát triển kinh tế và bảo vệ lợi ích của cộng đồng nói chung.

Ngoài ra, việc triển khai thực hiện chính sách miễn giảm thuế liệu có thiết thực cho người nộp thuế hay không cũng là vấn đề cần bàn. Luật thuế nước ta theo mô hình Luật khung là một cản trở lớn cho người nộp thuế trong tiếp cận các thông tin chi tiết về quyền và nghĩa vụ nộp thuế. Với những qui định mang tính chất chuyên ngành, chỉ những người có chuyên môn mới có thể dễ dàng hiểu và vận dụng những điều khoản có lợi cho mình, còn những người khác thì sao? Tiền lệ giải thích áp dụng pháp luật thuế bằng công văn của Tổng Cục thuế cho thấy sự bất cập trong qui định pháp luật cũng như tuyên truyền phổ biến kiến thức về pháp luật thuế. Quyền thu thuế thuộc về Nhà nước, nhưng để thực hiện quyền này, Nhà nước cần phải tạo điều kiện thuận lợi trong tiếp cận thông tin tính thuế, giúp cho doanh nghiệp, cá nhân chủ động tính thuế và nộp thuế, tránh sự lạm dụng của cán bộ thuế gây thất thoát cho NSNN và làm cho người nộp thuế có hành vi thông đồng để trốn thuế.

### **3. Một số kiến nghị**

#### *3.1. Cần ghi nhận thành nguyên tắc đảm bảo quyền và lợi ích của người nộp thuế*

Ai cũng hiểu rằng trong cuộc sống hàng ngày hoạt động tiêu dùng của người dân tạo ra nguồn thu thuế cho Nhà nước. Nền kinh tế có phát triển, thu nhập và tiêu dùng của người dân có tăng thì Nhà nước mới có nguồn thu ổn định. Từ những phân tích ở trên có thể thấy không chỉ Luật QLT mà cả Hiến pháp cũng cần phải qui định quyền và lợi ích của người nộp

thuế. Quyền này gắn với nghĩa vụ nộp thuế và đồng thời hỗ trợ bảo đảm quyền tự do kinh doanh của doanh nghiệp cũng như quyền được sinh tồn của cá nhân.

Bộ Tài chính và Tổng Cục thuế dựa trên kết quả thu thuế và nguyên nhân vi phạm để sáng kiến lập pháp, nhưng có thể thấy các đề xuất nghiêng về phía góp phần tạo nguồn thu cho NSNN và xây dựng pháp luật phù hợp với thông lệ quốc tế. Có thể nói đây là hai tiêu chí quan trọng để sửa đổi Luật thuế, tuy nhiên, điều quan trọng hơn là cần đưa Luật thuế vào cuộc sống trong bối cảnh nền kinh tế chưa ổn định, các chính sách ưu đãi của Nhà nước còn hướng tới một bộ phận doanh nghiệp nhà nước thì sự đánh đồng các doanh nghiệp đều có nghĩa vụ nộp thuế như nhau là không thỏa đáng. Bởi vậy, các biện pháp ưu đãi thuế phải được áp dụng linh hoạt để các chủ thể nộp thuế đều có quyền được hưởng lợi từ chính sách ưu đãi.

Ngoài ra, như trên đã đề cập đến sự bất cập trong qui định về mức phạt chậm nộp thuế, Luật QLT cần cụ thể hóa để phân định mức độ nặng nhẹ trong xử phạt theo số lần chậm nộp, mức chậm nộp và thời hạn chậm nộp để buộc người nộp thuế phải tuân thủ nghĩa vụ và hạn chế tối đa thất thu NSNN.

### *3.2. Xây dựng Luật dễ hiểu, dễ áp dụng, trao quyền cho Cơ quan Tư pháp giải thích pháp luật*

Mặc dù doanh nghiệp là đơn vị kinh doanh có các bộ phận phụ trách tài chính, kế toán, thuế am hiểu kiến thức chuyên môn, nhưng do các văn bản pháp luật còn được hiểu và thực hiện khác nhau giữa các Bộ, Ngành khiến cho nhiều trường hợp doanh nghiệp phải nộp thuế oan [5].

Mặc dù hàng năm, Bộ Tài Chính và Tổng cục Thuế nhiều đợt tổ chức đối thoại với doanh nghiệp về Thuế và Hải quan, nhưng không phải

tất cả các vấn đề bất cập đều được giải quyết do liên quan đến sửa đổi Luật, Nghị định và Thông tư. Không thể phủ nhận Luật pháp bao giờ cũng lạc hậu hơn so với thực tiễn cuộc sống, tuy nhiên, nếu Luật đề ra nguyên tắc áp dụng có lợi cho người nộp thuế khi các qui định dưới luật chưa giải thích kịp thì vẫn có thể đảm bảo quyền lợi cho người nộp thuế.

Để tạo tiền đề áp dụng Pháp luật thuế một cách khách quan, nên trao quyền cho cơ quan tư pháp giải thích pháp luật dựa trên nguyên tắc đánh thuế.

### *3.3. Qui định trách nhiệm của cán bộ công chức ngành thuế*

Một trong những nguyên nhân pháp luật chưa đi vào cuộc sống đó là trao quá nhiều quyền cho Cơ quan hành pháp giải thích pháp luật. Trên thực tế, người nộp thuế khi làm các thủ tục hành chính cần phải tìm người thân quen, chạy vạy là hiện tượng phổ biến, tất nhiên không chỉ chạy để “làm sai có lợi” mà còn có cả chạy để “làm đúng”. Qui định pháp luật càng thiếu minh bạch thì càng dễ dẫn đến tình trạng lạm dụng của cán bộ công chức thuế, hải quan trong thi hành công vụ. Đối với việc thu chi NSNN, việc thu không đúng và đủ vào NSNN trước hết là Nhà nước bị thiệt, người nộp thuế và cán bộ thuế được hưởng lợi bất hợp pháp dẫn đến tiền lệ xấu khó có thể phòng ngừa hành vi thông đồng trốn thuế. Đại biểu Quốc hội Võ Kim Cự cũng đã nhấn mạnh trong phiên họp Quốc hội tháng 6/2012, “việc thất thu thuế không chỉ do đối tượng nộp thuế, mà có cả nguyên nhân quan trọng từ cơ quan quản lý thuế. Không ít cán bộ thuế thiếu trách nhiệm, cố ý làm trái, có hành vi nhũng nhiễu, tiêu cực khiến đối tượng nộp thuế bất hợp tác. Thế nhưng Luật QLT lại bỏ quên vấn đề này” [6]. Bởi vậy, ngoài cụ thể hóa qui định trách nhiệm



của Cơ quan Thuế trong Luật QLT, cần qui định nguyên tắc giám sát thi hành công vụ của cán bộ công chức trong Hiến pháp, đồng thời qui định những chế tài xử phạt nghiêm khắc khi công chức ngành Thuế, Hải quan có hành vi phạm.

### Thay cho lời kết

Luật QLT và các văn bản pháp luật liên quan cần phải quán triệt tinh thần “Thuế là tài sản của nhân dân và được sử dụng vì lợi ích của nhân dân”. Cơ quan Lập pháp và Cơ quan Hành pháp có trách nhiệm ban hành và sửa đổi chính sách, pháp luật thuế phù hợp với yêu cầu thực tiễn, hỗ trợ quá trình thu nộp thuế theo đúng pháp luật trên tinh thần tôn trọng và bảo vệ lợi ích của người nộp thuế. Sự bất cập trong qui định pháp luật và thiếu cơ chế giải thích pháp luật một cách khách quan và đảm bảo công bằng sẽ làm mất niềm tin của người dân và doanh nghiệp vào Nhà nước. Bởi vậy, hoàn thiện pháp luật QLT trên tinh thần tôn trọng

quyền của người nộp thuế sẽ góp phần đưa trật tự kinh doanh trong khuôn khổ pháp luật và hạn chế tối đa những hành vi sai trái của người có chức vụ, công chức, viên chức ngành Thuế, Hải quan.

### Tài liệu tham khảo

- [1] Tổng Cục Hải Quan: “ Tăng cường kiểm tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế”. Tài từ <http://www.baohaiquan.vn>, ngày 11/6/2012.
- [2] Hữu Trọng: “Luật quản lý thuế : Quản lý rủi ro, chống chuyển giá và trì hoãn nộp thuế”, Thông tin Tài chính, số 8/2012.
- [3] Giới trình Luật thuế Việt Nam, Đại học Luật Hà nội, Nhà xuất bản Tư pháp, 2006, tr 12.
- [4] Thu Thủy, “Khẩn trương triển khai các giải pháp cứu doanh nghiệp”, Thời báo Tài chính ngày 8/6/2011
- [5] “ Bộ Tài chính đối thoại với doanh nghiệp về thuế và Hải quan”. Thuế Nhà nước, số 37, tháng 10/2011.
- [6] Quý Trường, “Luật quản lý thuế “quên” trách nhiệm cơ quan thuế. Báo Công an Nhân dân, ngày 2/6/2012.

## On the Protection of the Taxpayer's Rights in the Law on Tax Administration

Nguyễn Thị Lan Hương

VNU School of Law, 144 Xuân Thủy, Cầu Giấy, Hanoi, Vietnam

**Abstract:** Enterprises and Individuals have duties to pay taxes according to the Constitution Law and Tax Laws. The Law on Tax Administration defines and guarantees the process of collecting and paying taxes in to the state Budget. Enterprises play an intermediary role in collecting indirect tax that impose on consumers such as Value Added Tax, Import Tax and Special Consumer Tax, and also have the duty to pay Enterprise Income Tax. The process of paying taxes relates directly to interests of Consumers and Enterprises. So that, it is necessary to protect Taxpayer's Rights in the Law on Tax Administration and related Laws.