

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI

GIÁO TRÌNH

**LUẬT THUẾ
VIỆT NAM**

NHÀ XUẤT BẢN CÔNG AN NHÂN DÂN

GIÁO TRÌNH
LUẬT THUẾ VIỆT NAM

43-2008/CXB/217-2506/CAND

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI

Giáo trình
LUẬT THUẾ VIỆT NAM
(*Tái bản lần thứ 3*)

**NHÀ XUẤT BẢN CÔNG AN NHÂN DÂN
HÀ NỘI - 2008**

Chủ biên

TS. PHẠM THỊ GIANG THU

Tập thể tác giả

- | | |
|---------------------------|-----------------|
| 1. TS. PHẠM THỊ GIANG THU | Chương I, II |
| 2. TS. NGUYỄN THỊ ÁNH VÂN | Chương III, VI |
| 3. TS. NGUYỄN VĂN TUYẾN | Chương IV, VIII |
| 4. ThS. VŨ VĂN CƯỜNG | Chương V, VII |

Người nhận xét

1. TS. ĐINH DŨNG SĨ
2. TS. BÙI NGỌC CƯỜNG

LỜI NÓI ĐẦU

Lý luận và thực tiễn đã chỉ ra rằng thuế ra đời và tồn tại là khách quan, là điều kiện vật chất quan trọng để nhà nước tồn tại và phát triển. Để tạo lập cơ sở pháp lý ổn định vững chắc cho nguồn thu thuế, thực hiện các mục tiêu kinh tế - xã hội, đòi hỏi nhà nước cần ban hành hệ thống pháp luật thuế đồng bộ.

Ở Việt Nam, cùng với quá trình phát triển của đời sống kinh tế - xã hội, hệ thống pháp luật thuế được hình thành và ngày càng phát triển. Pháp luật thuế có hệ thống quy phạm phitc tạp, chi tiết, thường xuyên được sửa đổi, thay thế, bổ sung để đáp ứng yêu cầu của nhà nước và phù hợp với đời sống kinh tế - xã hội.

Giáo trình "Luật thuế Việt Nam" này lần đầu tiên được Trường Đại học Luật Hà Nội biên soạn trên cơ sở hệ thống các văn bản pháp luật hiện hành, tổng kết kinh nghiệm nghiên cứu, giảng dạy nội dung pháp luật thuế tại Trường và đáp ứng yêu cầu đổi mới chương trình giảng dạy trong giai đoạn mới. Những yêu cầu, đòi hỏi nêu trên sẽ là nhiệm vụ khó khăn trong quá trình thực hiện. Trên tinh thần đó, chúng tôi mong nhận được ý kiến đóng góp cho việc hoàn chỉnh giáo trình này trong những năm tới.

Xin trân trọng giới thiệu cùng bạn đọc.

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI

CHƯƠNG I

NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ PHÁP LUẬT THUẾ

I. KHÁI NIỆM VÀ PHÂN LOẠI THUẾ

1. Khái niệm thuế

Thuế vừa là phạm trù kinh tế, vừa là phạm trù lịch sử.⁽¹⁾ Lịch sử xã hội loài người đã chứng minh rằng thuế ra đời là một tất yếu khách quan, gắn với sự hình thành và phát triển của nhà nước. Để duy trì sự tồn tại đồng thời với việc thực hiện các chức năng của mình, nhà nước cần có nguồn vật chất để thực hiện những chi tiêu có tính chất xã hội. Bằng quyền lực chính trị, nhà nước thu một bộ phận của cải xã hội để có được nguồn vật chất đó. Quan hệ thu, nộp những nguồn vật chất này chính là thuế. Thu thuế được thực hiện từ hình thức thu bằng hiện vật chuyển dần sang thu dưới hình thức giá trị. Điều đó cũng có nghĩa, thuế xuất hiện ban đầu có hình thức biểu hiện rất đơn giản. Quan hệ phu phen, cống nạp là những loại thuế thể hiện dưới hình thức hiện vật dần có sự phức tạp hơn - hình thức sưu, thuế được cất đặt một cách thống nhất trong phạm vi lãnh thổ. Đến khi tiền tệ ra

(1). Xem: Đại từ điển kinh tế thị trường, Viện nghiên cứu và phổ biến tri thức bách khoa, Hà Nội, 1998, tr. 669.

đời, hình thức thuế thu bằng tiền làm giảm nhẹ sự nghiệt ngã của các hình thức cống nộp.⁽¹⁾ Ở phương Tây, hình thức thuế xuất hiện sớm nhất là ở La Mã cổ đại dưới dạng "thuế ruộng đất". Cùng với sự phát triển, những loại thuế và hình thức thuế phức tạp hơn dần hình thành. Những hình thức "thuế thập phân" đã xuất hiện ở Anh thế kỷ thứ X. Theo đó, "một phần mười giá trị sản phẩm phải được trích nộp cho tổ chức quyền lực công cộng bằng các quan hệ pháp luật". Hoặc vào thời kỳ này, tại Italia, 10% giá trị của tất cả hàng hoá, sản phẩm nông nghiệp phải nộp cho nhà nước. Ở Trung Quốc, hình thức thuế sớm nhất là "cống" thời nhà Hạ. Thuật ngữ "thuế" xuất hiện ở quốc gia này vào năm 594 trước công nguyên.⁽²⁾

Đối với Việt Nam, "thuế má" cũng đã bắt đầu xuất hiện từ thời kỳ đầu của chế độ phong kiến, nhằm tập trung nguồn công quỹ cho nhà vua nhưng chủ yếu dưới dạng cống vật.⁽³⁾ Mặc dù vậy, cho đến năm 1013, vào đời vua Lý Thái Tổ việc đánh thuế mới được hình thành một cách có tổ chức, hệ thống.⁽⁴⁾ Đến thế kỷ thứ XVI, ngoài các loại thuế đã được thu ổn định, các triều đại còn đặt thêm những loại thuế mới (thuế

(1). Xem: Giáo trình thuế. Trường đại học tài chính - kế toán Hà Nội, Nxb. Tài chính, Hà Nội, 2000, tr. 9.

(2). Xem: Đại từ điển kinh tế thị trường, Viện nghiên cứu và phổ biến tri thức bách khoa, Hà Nội, 1998, tr. 669.

(3). Xem: Đại Việt sử ký toàn thư, tập 1, phần Đại Việt sử ký ngoại kỷ toàn thư. Tái bản lần thứ 2, Nxb. Văn hoá - Thông tin.

(4). "Mùa xuân, tháng 2 năm Quý Sửu, năm thứ tư (1013), Định lệ các thuế trong nước: 1. Châm hố rộng đất; 2. Tiễn và thóc về bãi đậu; 3. Sản vật ở núi nguồn các phiên trấn; 4. Các quan ải xét hỏi về mắm muối; 5. Các loại sừng tê ngà voi và các thứ hương thơm của người Man Lao; 6. Các thứ gỗ và hoa quả ở đâu nguồn". Đại Việt sử ký toàn thư, Tập 1, Tái bản lần 2. Nxb. Văn hoá - Thông tin, tr. 265.

mò, thuế đò, thuế chợ, thuế tuần tuy, thuế muối, thuế thổ sản - thời chúa Trịnh: thuế xuất cảng, thuế nhập cảng thời nhà Nguyễn). Bên cạnh một số triều đại có chính sách thuế hợp lòng dân (như thời Lý, Trần, Lê sơ), hệ thống thuế trong thời kỳ phỏng kiến có điểm chung là thiếu chuẩn mực về đạo lý và pháp lý; chưa đáp ứng được yêu cầu và lợi ích của nhân dân. Sử cũ ghi lại "*Thuế má thu đến tơ tóc, mà dùng của cải như bùn đất*".⁽¹⁾ Đến thời kỳ Pháp thuộc, chính phủ thuộc địa Pháp đặt ra rất nhiều loại thuế, tiêu biểu là: thuế rượu, thuế muối, thuế đoan (thuế quan), thuế môn bài, thuế thổ trạch. Hệ thống thuế thời kỳ này mang nặng tính vơ vét, bóc lột.

Sau khi nước Việt Nam dân chủ cộng hoà ra đời, song song với việc xoá bỏ hệ thống thuế phi nhân đạo (thuế thân, thuế muối, thuế thổ trạch...), Nhà nước dần dần hình thành hệ thống thuế mới. Cùng với sự phát triển của kinh tế - xã hội, yêu cầu đặt ra trong từng giai đoạn cụ thể, hệ thống thuế của Việt Nam ngày càng đi tới sự ổn định và hoàn thiện.

Như vậy, thuế là hiện tượng tất yếu, xuất hiện và tồn tại cùng với các hiện tượng kinh tế - xã hội khác.⁽²⁾ Sự xuất hiện, phát triển của thuế gắn với mỗi giai đoạn, lợi ích mà nhà nước sử dụng nó làm công cụ điều tiết nguồn thu của nền kinh tế xã hội ấy.

Để đưa ra khái niệm mới về thuế hoàn toàn không đơn giản. Các nhà kinh tế học đã có quá trình nghiên cứu sâu sắc

(1). Xem: Sách giáo khoa lịch sử lớp 7, lớp 8, Tái bản lần thứ 14, Nxb. Giáo dục, 2003.

(2). Nhận định về điều này, B. Franklin (1706 - 1990) - một trong những tác giả của Tuyên ngôn độc lập của nước Mỹ đã đưa ra lời tuyên bố: Trong cuộc sống không có gì tất yếu, ngoài cái chết và thuế.

ở nhiều khía cạnh khác nhau nhằm tìm khái niệm thuế theo cách đánh giá của mình. Các Mác viết “*thuế là cơ sở kinh tế của bộ máy nhà nước, là thủ đoạn đơn giản để kho bạc thu được tiền hay tài sản của người dân để dùng vào việc chi tiêu của nhà nước*”.⁽¹⁾ Bằng cách định nghĩa khác, các nhà nghiên cứu kinh tế cho rằng thuế là “*một hình thức phân phối thu nhập tài chính của nhà nước để thực hiện chức năng của mình, dựa vào quyền lực chính trị, tiến hành phân phối sản phẩm thặng dư của xã hội một cách cưỡng chế và không hoàn lại*”.⁽²⁾

Ở khía cạnh nghiên cứu thuế với tư cách là một nội dung điều chỉnh của luật pháp, các chuyên gia về luật thuế cũng đã nhận định “*thuế là một trật tự đã được thiết lập hòa bình giữa chính phủ với cộng đồng trong sự tôn trọng thực hiện nghĩa vụ thu, nộp vào ngân sách. Thuế không có bất kỳ sự phân biệt đối xử nào giữa các bang hay vùng lãnh thổ*”.⁽³⁾

Mặc dù có nhiều cách định nghĩa về thuế như vậy nhưng chúng ta đều có thể nhận thấy nét chung sau: *thuế là khoản thu nộp mang tính bắt buộc mà các tổ chức hoặc cá nhân phải nộp cho nhà nước khi có đủ những điều kiện nhất định*.

Với cách nhìn nhận khách quan về thuế, có thể thấy bản chất của thuế là loại quan hệ phân phối gắn với nhà nước, loại quan hệ giữa nhà nước với người nộp thuế. Bản chất này

(1). Xem: Các Mác, *Āng ghen Tuyển tập*, Tập 2, Nxb. Sự thật, Hà Nội, 1961.

(2). Xem: Đại từ điển kinh tế thị trường, Viện Nghiên cứu và phổ biến tri thức bách khoa, H. 1998, tr. 669.

(3). Xem: *Taxation Law in Australia*. Geoffrey Lehmann, Cynthia Coleman. Butterworths, 1997.

không thay đổi trong những xã hội có chế độ kinh tế, chính trị khác nhau. Bất kể xã hội nào cũng thể hiện quan hệ thu và nộp như nhau.

2. Đặc điểm của thuế

Với nhiều cách tiếp cận khác nhau, các nhà nghiên cứu có thể đưa ra khái niệm riêng phục vụ cho mục đích nghiên cứu của mình về thuế. Tuy vậy, thuế bao giờ cũng mang những đặc tính nhất định. Việc xác định đặc tính của thuế giúp cho chúng ta nhận diện thuế trong các hình thức thu nhập tài chính. Trên phương diện điều chỉnh pháp luật, việc nghiên cứu đặc tính của thuế một mặt giúp nhà làm luật lựa chọn sự điều chỉnh pháp luật một cách phù hợp đối với thuế; mặt khác, giúp cho các đối tượng có liên quan thực hiện đầy đủ chức trách và nhiệm vụ của mình.

Thứ nhất, thuế là khoản thu nộp bắt buộc vào ngân sách. Tính bắt buộc thể hiện ở chỗ, đối với người nộp thuế, đây là nghĩa vụ chuyển giao tài sản của họ cho nhà nước khi có đủ điều kiện mà không phải là quan hệ thanh toán dù trong hợp đồng hay ngoài hợp đồng. Đối với các cơ quan thu thuế, khi thay mặt nhà nước thực hiện các hành vi nhất định cũng không được phép lựa chọn thực hiện hay không thực hiện hành vi thu thuế, có sự phân biệt đối xử đối với người nộp thuế.

Đặc tính bắt buộc của thuế là một trong những dấu hiệu quan trọng để phân biệt thuế với các khoản thu trên cơ sở tự nguyện hình thành nên ngân sách nhà nước. Điều này có ý nghĩa pháp lý quan trọng khi ban hành pháp luật về thuế và chi phối phương pháp thực hiện thu thuế của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Tính bắt buộc của thuế có mối quan hệ mật thiết với tính không hoàn trả. Do thuế không có tính hoàn trả, về lý thuyết, khó tìm thấy sự tự nguyện khi nộp thuế - hành vi chuyển giao một khối lượng tài sản cho nhà nước và chắc chắn sẽ không nhận lại được chúng trong tương lai. Vì vậy, để thực hiện thu thuế ổn định, phải sử dụng biện pháp bắt buộc như là một thuộc tính cơ bản của thuế.

Thứ hai, thuế gắn với yếu tố quyền lực. Tính quyền lực của thuế được xuất phát bởi lý do xuất hiện các khoản thu về thuế của nhà nước. Thuế xuất hiện cùng với sự xuất hiện của nhà nước, thực hiện việc cung cấp cơ sở vật chất cho nhà nước thực hiện các chức năng và nhiệm vụ của mình. Các nhà kinh tế, chính trị đều thống nhất cho rằng thuế là biện pháp chủ yếu của nhà nước để nhà nước điều tiết hoặc can thiệp vào nền kinh tế. Bằng quyền lực chính trị, nhà nước tạo ra cho thuế tính cố định, sự tuân thủ của đối tượng nộp thuế. Các yếu tố như đối tượng nộp thuế, thuế suất... được quy định trước và mang tính ổn định trong một khoảng thời gian nhất định. Chỉ gắn với yếu tố quyền lực, thuế mới đảm bảo hoàn thành nhiệm vụ tạo nguồn thu nhập tài chính cho nhà nước.

Để gắn được yếu tố quyền lực nhà nước cho thuế, các quốc gia, không phân biệt mức độ phát triển, đều có xu hướng ghi nhận thuế ở văn bản pháp luật có hiệu lực pháp lý cao nhất - các luật thuế. Điều đó cũng gián tiếp đảm bảo tính ổn định trong việc xác định nguồn thu nhập tài chính của nhà nước và đảm bảo tính ổn định của thuế.

Thứ ba, thuế không mang tính đối giá, không hoàn trả trực tiếp. Thuế không phải là khoản phải trả khi các đối

tương nộp thuế đã nhận được một lợi ích hay quyền lợi cụ thể nào từ phía nhà nước. Bất kỳ “ai”, khi đủ điều kiện đều phải hiện nghĩa vụ thuế đối với nhà nước, không phân biệt họ đã nhận được những lợi ích công cộng nào. Điều này cho phép phân biệt thuế với các khoản thu nộp do đối tượng nộp chỉ thực hiện nghĩa vụ của mình đã nhận được một lợi ích nhất định từ phía nhà nước. Đó là các khoản thu từ phí, lệ phí.

Thuế xuất hiện do nhu cầu chi tiêu của nhà nước, của các chủ thể quản lý xã hội. Kết quả của việc sử dụng các khoản thu từ thuế chủ yếu là các sản phẩm công (những lợi ích không thể xác định chính xác được theo giá trị vật chất). Điều đó lý giải vì sao thuế phải là các khoản thu không có tính hoàn trả. Tuy vậy, kết quả những sản phẩm do nhà nước sử dụng các khoản thu từ thuế lại được thụ hưởng bởi chính những đối tượng nộp thuế, đó là sự yên bình xã hội, sự phát triển và thịnh vượng, chế độ phúc lợi công cộng... Nói khác đi, người nộp thuế được hoàn trả một cách gián tiếp những khoản tiền nộp cho nhà nước.

Bên cạnh việc chỉ ra các đặc điểm của thuế, cũng cần phân biệt thuế với phí, lệ phí. Mặc dù thuế, phí, lệ phí đều là các khoản thu mang tính bắt buộc, hình thành nguồn thu cho quỹ ngân sách nhà nước nhưng giữa chúng có một số điểm khác biệt.

- Về cơ sở pháp lý để thực hiện các khoản thu từ thuế, lệ phí, phí. Nếu các khoản thu từ thuế được thực hiện trên cơ sở các văn bản pháp luật có hiệu lực pháp lý cao (luật, pháp lệnh) thì lệ phí, phí được thực hiện dựa theo các văn bản dưới luật.

- Về vị trí của các khoản thu từ thuế, lệ phí, phí trong

tổng các khoản thu ngân sách nhà nước. Thuế luôn là khoản thu chủ yếu của ngân sách nhà nước, lệ phí, phí cũng là nguồn thu ngân sách nhưng không có vị trí quan trọng như thuế.

- Thuế không mang tính đối giá, hoàn trả trực tiếp nhưng đối với lệ phí, phí lại mang tính hoàn trả trực tiếp rõ ràng.
- Phạm vi áp dụng của thuế không có giới hạn, khác biệt giữa các địa phương, vùng lãnh thổ nhưng đối với các khoản thu từ lệ phí, phí có thể mang tính địa phương, địa bàn.

3. Phân loại thuế

Nghiên cứu về thuế không chỉ có ý nghĩa về lý thuyết mà còn có ý nghĩa quan trọng trong thực tiễn. Hệ thống thuế một quốc gia thường do nhiều loại thuế hợp thành. Mỗi loại thuế có đặc điểm và chức năng riêng, nhưng nếu phân tích cân nhắc theo những tiêu chí nhất định thì một số loại thuế lại có chức năng, đặc điểm tương tự, có thể gộp thành một "loại". Việc tìm ra những loại thuế với những đặc tính chung sẽ có ý nghĩa quan trọng đối với các nhà lập pháp, hành pháp; với chính những đối tượng có liên quan đến hoạt động về thuế. Điều này lý giải sự cần thiết phải tiến hành phân loại thuế theo các tiêu chí khác nhau.

Nếu căn cứ vào mục đích điều tiết, thuế có 2 loại cơ bản là thuế trực thu và thuế gián thu.

- Thuế trực thu bao gồm các loại thuế như thuế thu nhập, thuế đánh vào của cải, thuế đánh vào đối tượng thường trú. Chúng được gọi là thuế trực thu vì người có nghĩa vụ nộp thuế thường là người gánh chịu thuế. Nói cách khác, người nộp thuế không thể chuyển nghĩa vụ thuế sang cho các đối

tương khác.⁽¹⁾

Thuế trực thu có ưu điểm đảm bảo sự công bằng trong việc điều tiết thu nhập thặng dư của người nộp thuế nhưng thường gây ra sự phản ứng về thuế của người nộp thuế do không có sự chuyển dịch về thuế và có một sự đảm bảo chắc chắn rằng phải thực hiện một nghĩa vụ nộp tiền.

- Thuế gián thu bao gồm các loại thuế như thuế xuất nhập khẩu, thuế gắn với sản xuất và bán hàng hoá. Gọi chúng là thuế gián thu vì người gánh chịu thuế là khách hàng, nhưng người nộp thuế lại là người bán hàng, nhà nhập khẩu.⁽²⁾ Nói khác đi, đã có sự chuyển nghĩa vụ thuế từ khách hàng sang người kinh doanh.

Thuế gián thu có ưu điểm thường hạn chế sự phản ứng thuế từ người gánh chịu thuế nhưng lại không tạo ra sự bình đẳng về điều tiết thu nhập của những đối tượng có thu nhập chênh lệch.

Xác định thuế trực thu và thuế gián thu có ý nghĩa pháp lý quan trọng. Để đảm bảo tính công bằng trong điều tiết thu nhập, cần gia tăng (ban hành luật điều chỉnh) các loại thuế trực thu. Tuy vậy, việc tăng các loại thuế trực thu lại đứng

(1). Lời nói đầu Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam quy định: "Bảo đảm sự đóng góp công bằng, hợp lý giữa các tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh, dịch vụ có thu nhập... Luật này quy định thuế thu nhập doanh nghiệp". Quy định này có nghĩa, chủ thể kinh doanh với tư cách là "người" nộp thuế đồng thời là "người" gánh chịu số tiền thuế thu nhập doanh nghiệp mà không có sự chuyển dịch nghĩa vụ thuế cho đối tượng khác.

(2). Lời nói đầu Luật thuế giá trị gia tăng của Việt Nam quy định: Thuế giá trị gia tăng "đóng viên một phần thu nhập của người tiêu dùng vào ngân sách nhà nước;"

trước nguy cơ không thu hút, khuyến khích việc công khai thu nhập và gây ra sự phản ứng từ người nộp thuế. Để đảm bảo nguồn thu cho nhà nước, cần gia tăng (ban hành luật điều chỉnh) các loại thuế gián thu nhưng sẽ làm tăng khoảng cách thu nhập và trong chừng mực nào đó, sẽ hạn chế tiêu dùng xã hội. Cho dù vậy, thực tế ở các quốc gia (trong đó có Việt Nam), các loại thuế trực thu thường không phổ biến bằng thuế gián thu do sự dễ dàng chấp nhận hơn từ phía khách hàng đối với các loại thuế gián thu.

Nếu căn cứ vào đối tượng tính thuế, có thuế đánh vào tài sản, thuế đánh vào thu nhập và thuế tiêu dùng.

- Thuế tài sản là thuế đánh vào bản thân tài sản chứ không phải đánh vào phần thu nhập phát sinh từ tài sản đó. Các loại thuế như thuế nhà đất, thuế vốn, thuế chuyển nhượng tài sản, chuyển nhượng vốn là loại thuế tài sản. Các quốc gia có thể dựa vào đối tượng tài sản để tách hoặc gộp thuế phù hợp với điều kiện cụ thể.

- Thuế đánh vào thu nhập chỉ thực hiện đối với những đối tượng có giá trị thặng dư phát sinh từ tài sản của họ. Các loại thuế như thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân có đối tượng tính thuế là những phần thu nhập phát sinh trong quá trình sử dụng tài sản của mình hay do kết quả của lao động...

- Thuế tiêu dùng, phần lớn là các loại thuế gián thu như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt. Đặc điểm của các loại thuế trong nhóm thuế này đối tượng tính thuế chính là phần thu nhập của người chịu thuế được mang tiêu dùng vào thời điểm chịu thuế.

Nếu căn cứ vào đối tượng nộp thuế, thuế bao gồm thuế đánh vào các chủ thể có yếu tố nước ngoài, thuế đối với các tổ chức và cá nhân trong nước. Cách phân chia này có ý nghĩa pháp lý quan trọng khi nhà nước cần thể hiện chính sách đối với các nhà đầu tư trong từng thời kỳ. Chẳng hạn, đối với trường hợp cần thiết phải hạn chế sự tham gia của các chủ thể có vốn đầu tư nước ngoài tại một quốc gia, chính sách thuế khoá ngặt nghèo có thể xác định là một trong những rào cản quan trọng đối với đầu tư nước ngoài. Ngược lại, chính sách mở cửa cũng đồng nghĩa với sự nói rộng đến tối đa ưu đãi về thuế đối với các đối tượng này. Tuy nhiên, cũng phải thừa nhận rằng cách phân biệt thuế theo đối tượng nộp nếu không được giải quyết hợp lý, những tác động ngược chiều của chúng hoàn toàn không nhỏ đối với nền kinh tế, đối với tình hình xã hội.

Ngoài các tiêu chí và nội dung phân loại trên đây, còn có rất nhiều tiêu chí phân loại và nội dung phân loại thuế, tùy theo mục đích của người nghiên cứu đánh giá.

II. CÁC NGUYÊN TẮC ĐÁNH THUẾ VÀ QUYỀN THU THUẾ CỦA NHÀ NƯỚC

1. Các nguyên tắc đánh thuế của nhà nước

Nguyên tắc đánh thuế của nhà nước là hệ thống quan điểm chỉ đạo chi phối sâu sắc việc đề ra hoặc xoá bỏ hệ thống thuế của một quốc gia, có ảnh hưởng trực tiếp tới quá trình vận hành của hệ thống pháp luật thuế. Thuế liên quan đến quyền lợi trực tiếp của người nộp thuế và nhà nước.

Người nộp thuế (dù thuế trực thu hay thuế gián thu) đều phải trích một phần tài sản để chuyển cho nhà nước mà không thể khước từ hay trì hoãn. Ngược lại, nhà nước nào cũng phải mong chờ nguồn thu từ thuế để đảm bảo nguồn vật chất đầu vào cho việc thực hiện chức năng nhiệm vụ. Rõ ràng, việc thu nộp thuế ảnh hưởng trực tiếp đến quyền lợi của cả hai loại chủ thể. Yêu cầu đặt ra là việc thu nộp thuế phải đạt tới mục tiêu sao cho lợi ích của cả hai bên đều đạt được hoặc có thể chấp nhận được (về phía người nộp thuế). Vì vậy, những tư tưởng xuyên suốt quá trình ban hành văn bản pháp luật thuế, quá trình thu nộp thuế cần phải được làm rõ và quy định pháp luật phải thể hiện rõ tư tưởng này. Nếu không xác định hoặc xác định không đúng nguyên tắc đánh thuế, nhà nước sẽ không nhận được sự ủng hộ của dân chúng, thể hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như chống thuế hoặc trốn thuế. Có nhiều nhà nghiên cứu đã đưa ra nguyên tắc đánh thuế nhưng nổi tiếng nhất là nguyên tắc của Adam Smith "*bình đẳng, xác thực, tiện lợi và ít tốn kém*". Một số nguyên tắc cơ bản sau đây cần phải được tuân thủ:

Thứ nhất, đánh thuế phải đảm bảo công bằng.

Nội dung của nguyên tắc công bằng là mọi đối tượng có năng lực chịu thuế đều phải nộp thuế và mọi người có điều kiện liên quan đến thuế như nhau phải được đối xử về thuế như nhau. Trường hợp có sự khác nhau về điều kiện, tính công bằng vẫn được đảm bảo. Điều này thể hiện ở chỗ, nếu có điều kiện khác nhau thì những đối tượng khác nhau

nhưng cùng loại, phải được đối xử với nhau tương xứng.⁽¹⁾

Nguyên tắc công bằng phải được thể hiện xuyên suốt hệ thống pháp luật thuế vì đây không chỉ là nguyên tắc của thuế nói chung mà còn là nguyên tắc cơ bản để xây dựng hệ thống pháp luật về thuế. Ở Việt Nam, hệ thống pháp luật thuế luôn hướng tới và đảm bảo sự công bằng. Các đối tượng có điều kiện như nhau phải nộp những loại thuế giống nhau. Mặt khác, những đối tượng được khuyến khích, ưu đãi khi có đủ điều kiện họ cũng được hưởng sự đối xử ưu đãi tương ứng.

Thứ hai, đánh thuế phải đảm bảo cân bằng lợi ích giữa nhà nước và người nộp thuế.

Nội dung của nguyên tắc này là thuế phải đảm bảo nguồn thu cho ngân sách nhà nước nhưng không được để cho người nộp thuế lâm vào tình trạng khổn cùng. Đây là yêu cầu quan trọng để đảm bảo tính “trung lập” của thuế. Nguyên tắc đảm bảo hài hòa lợi ích giữa nhà nước và người nộp thuế hoàn toàn không có nghĩa coi thuế là khoản phân chia lợi ích giữa nhà nước và dân chúng theo nghĩa thông thường. Thực hiện nguyên tắc này, nhà nước sẽ không tạo ra những đòn giáng nặng nề cho xã hội, cho người lao động. Điều này xuất phát từ việc suy đến cùng, cho dù là thuế gián thu hay thuế trực thu thì loại thuế đó cũng sẽ đánh vào đồng bào dân cư trong xã hội - người lao động. Nếu tổng số thuế phải trả quá lớn, đời sống người dân lao động không được đảm bảo; nền kinh tế sẽ

(1). Các nhà kinh tế học nghiên cứu và chỉ ra: Tính công bằng trong thuế có thể là tính công bằng theo chiều ngang hoặc công bằng theo chiều dọc. Mặc dù vậy, kết luận cuối cùng của các nhà nghiên cứu đều đưa ra yêu cầu tính công bằng của thuế.

bị trì trệ một cách gián tiếp; nguy cơ trốn thuế rất tiềm tàng. Tuy vậy, hoàn toàn không đơn giản khi xác định thế nào là cân bằng giữa các lợi ích. Đây cũng là một trong những yếu tố dễ dẫn tới sự thay đổi trong chế độ chính sách thuế.

Nguyên tắc hài hòa lợi ích giữa nhà nước và người nộp thuế có ý nghĩa pháp lý quan trọng khi xác định những nội dung cụ thể của đạo luật thuế; xác định cơ cấu hệ thống pháp luật thuế. Chẳng hạn, việc xác định thuế suất, biểu thuế cần phải được cân nhắc rất kỹ lưỡng để đảm bảo yêu cầu trên. Việc ban hành mới một loại thuế cũng được tính toán trên cơ sở tổng số tiền thuế phải trả của người dân ở hiện tại và tương lai, thu nhập của người dân trên tổng số tiền thuế mà họ phải trả... mà không chỉ đơn thuần xuất phát từ nhu cầu chi tiêu của Chính phủ. Về vấn đề này, Montesquieu đã viết:

“Phải vận dụng trí thông minh và tính thận trọng để tính toán, điều chỉnh giữa hai phần: phần lấy của dân và phần để lại cho dân.

Không phải là tính toán cái gì mà dân có thể đóng góp mà cần tính toán dân phải đóng góp cái gì. Nếu tính những gì người dân có thể đóng góp thì phải tính khả năng đóng góp thường xuyên ở mức ít nhất.”⁽¹⁾

Thứ ba, đánh thuế phải đảm bảo dễ hiểu, đạt hiệu quả.

Nội dung của nguyên tắc này là các loại thuế phải đảm rõ ràng, dễ hiểu cho mọi đối tượng và có tính ổn định đồng thời hệ thống thuế phải được tổ chức sao cho chi phí quản lý thuế không cao hơn mức mà mục tiêu đề ra cho phép.

(1). Xem: Montesquieu, *Tinh thần pháp luật*, Nxb. Giáo dục, 1996, tr. 125.

Nguyên tắc đảm bảo dễ hiểu, đạt hiệu quả có tầm quan trọng khi ban hành một văn bản pháp luật về thuế, văn bản giải thích, hướng dẫn cho các đối tượng có liên quan. Những quy định pháp luật phải đảm bảo tính dễ hiểu cho mọi đối tượng và cần phải được thực hiện trong một khoảng thời gian dài ổn định. Mặt khác, việc ban hành một loại thuế cũng cần phải tính tới mối tương quan giữa tổng thu dự tính đạt được và chi phí dự tính phải trả cho việc thu và quản lý thuế.

Thứ tư, đánh thuế phải đảm bảo không xảy ra tình trạng một đối tượng tính thuế phải chịu một loại thuế nhiều lần.

Nguyên tắc này đặt ra yêu cầu hệ thống pháp luật thuế một quốc gia phải "bóc tách" những phần của đối tượng tính thuế đã nằm trong diện chịu loại thuế đó ở giai đoạn trước. Bên cạnh đó, hệ thống pháp luật thuế giữa các quốc gia cũng phải tính tới khả năng các nhà đầu tư, công dân của quốc gia này nhưng có đối tượng tính thuế ở một quốc gia khác.

Ở Việt Nam, từ năm 1990 trở lại đây, thực hiện đường lối đổi mới, hệ thống pháp luật thuế được ban hành và thực hiện thống nhất cho các đối tượng nộp thuế. Nhà nước Việt Nam xác định những nguyên tắc pháp lý cơ bản nêu trên như những yêu cầu xuyên suốt trong việc ban hành pháp luật, tổ chức và quản lý thu thuế. Thực hiện các nguyên tắc nêu trên, đã có nhiều luật thuế được ban hành mới nhưng cũng có những quy định hoặc loại thuế phải thay thế do không đảm bảo những nguyên tắc đánh thuế.

2. Nội dung quyền thu thuế của nhà nước

Xuất phát từ luận điểm cơ bản thuế gắn với nhà nước,

điều đó cũng có nghĩa là bất kỳ nhà nước nào cũng có quyền thu thuế trong phạm vi cai quản của mình. Đây là một nội dung cực kỳ quan trọng của chủ quyền quốc gia - chủ quyền chính trị pháp lý đã được luật pháp quốc tế công nhận và tôn trọng.⁽¹⁾ Quyền thu thuế của nhà nước là cơ sở quan trọng để nhà nước có thể ban hành một hệ thống các văn bản pháp luật thuế trong nước cũng như giải quyết các vấn đề quốc tế liên quan đến quyền thu thuế.

Nói chung, quyền thu thuế của nhà nước gắn với quyền lực chính trị của một nước có chủ quyền: trên cơ sở toàn bộ không gian trong biên giới lãnh thổ của nước đó và công dân, cư dân của quốc gia có chủ quyền đó. Quyền thu thuế dựa trên yếu tố lãnh thổ (quyền theo lãnh thổ) cho phép nhà nước được quyền thu thuế đối với mọi đối tượng đủ điều kiện trên lãnh thổ quốc gia đó, không phân biệt loại chủ thể.

Quyền thu thuế dựa trên yếu tố con người (quyền theo quốc tịch) cho phép nhà nước được thu thuế đối với mọi công dân của quốc gia đó, không phân biệt đối tượng này đang cư trú hay không cư trú trên lãnh thổ quốc gia.

Việc nghiên cứu quyền thu thuế của quốc gia có ý nghĩa quan trọng, đặc biệt trong giai đoạn các hoạt động kinh tế quốc tế ngày càng trở nên phổ biến và đa dạng hơn. Bên cạnh đó các quyền cơ bản, nguyên tắc cơ bản của quốc gia và quốc tế vẫn luôn phải tôn trọng và thực hiện. Xét ở khía cạnh kinh tế, quyền thu thuế của nhà nước là cơ sở đảm bảo ổn định nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Xét ở khía cạnh

(1). Xem: Điều 2 Hiến chương Liên hợp quốc.

lập pháp, việc xác định đúng và áp dụng quyền thu thuế của nhà nước giúp cho nhà làm luật tránh được tình trạng bỏ sót nguồn thu hoặc không đảm bảo bình đẳng về nghĩa vụ của người nộp thuế.

Hiện nay nhiều nước trên thế giới đều đang áp dụng đồng thời cả hai quyền năng trên, chỉ có một số ít nước áp dụng một trong hai nguyên tắc đó. Bên cạnh đó, các quốc gia sử dụng uyển chuyển hai nguyên tắc này để áp dụng cho từng loại thuế cụ thể, đặc biệt đối với thuế thu nhập. Việc các quốc gia phổ biến lựa chọn áp dụng đồng thời cả hai quyền thu thuế sẽ dẫn tới khả năng gây ra những gánh nặng mới cho người dân (hiện tượng đánh thuế trùng). Giải quyết tình trạng trên, các quốc gia phải có những thỏa thuận nhằm tránh đánh thuế trùng.

Ở Việt Nam, trong giai đoạn hiện nay, thực tế Nhà nước đang áp dụng cả hai quyền thu thuế theo lãnh thổ và theo quốc tịch. Chẳng hạn, thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, xuất nhập khẩu đánh vào mọi đối tượng sản xuất kinh doanh trên lãnh thổ Việt Nam, không phân biệt “người” nộp thuế là công dân Việt Nam hay không phải là công dân Việt Nam. Bên cạnh đó, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao lại áp dụng đối với các tổ chức cá nhân Việt Nam không chỉ đang sinh sống trên lãnh thổ Việt Nam mà còn áp dụng đối với “người” Việt Nam ở nước ngoài. Việc áp dụng quyền thu thuế đã dẫn đến nhiều thay đổi trong các quy định của hệ thống pháp luật thuế ở Việt Nam trong các giai đoạn cụ thể khác nhau.

III. KHÁI NIỆM PHÁP LUẬT THUẾ

1. Khái niệm pháp luật thuế

1.1. Định nghĩa

Quan hệ thu, nộp thuế giữa nhà nước và dân cư phải được thực hiện dựa trên những căn cứ pháp lý nhất định, đó chính là pháp luật thuế.

Pháp luật thuế là tổng hợp các quy phạm pháp luật điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thu, nộp thuế giữa cơ quan nhà nước có thẩm quyền và người nộp thuế nhằm hình thành nguồn thu ngân sách nhà nước để thực hiện các mục tiêu xác định trước.

Việc đưa ra khái niệm pháp luật thuế nhằm phân định ranh giới giữa các nhóm quan hệ, qua đó lựa chọn áp dụng các quy phạm pháp luật phù hợp, đạt được hiệu quả điều chỉnh cao.

Nghiên cứu quá trình hình thành và phát triển của luật thuế ở Việt Nam cho thấy pháp luật thuế ra đời rất sớm. Nhà nước với tư cách là chủ thể quyền lực, sử dụng công cụ riêng là pháp luật để tập trung bộ phận của cải xã hội mà không phụ thuộc vào ý chí của đối tượng nắm giữ của cải đó. Điều này cũng giúp cho việc phân biệt giữa luật thuế với luật ngân sách nhà nước mặc dù giữa luật thuế và luật ngân sách nhà nước có mối liên hệ nội tại.

1.2. Đối tượng điều chỉnh của luật thuế

Trong giai đoạn hiện nay, khi còn nhiều quan điểm khác

nhau về ngành luật, việc đưa ra đối tượng điều chỉnh của luật thuế chỉ có ý nghĩa xác định rõ những loại chủ thể với những đặc tính nhất định sẽ là đối tượng hướng tới hoặc cần được bảo vệ bởi các văn bản pháp luật trong nước cũng như văn bản pháp luật quốc tế về thuế. Xác định đối tượng điều chỉnh của luật thuế không có nghĩa xác định đây là một ngành luật độc lập hay một lĩnh vực khoa học luật riêng biệt mà chỉ nhằm xác định rõ nội dung nghiên cứu, đề cập trong một lĩnh vực pháp luật cụ thể, một môn học luật.

Căn cứ vào lĩnh vực hoạt động và nội dung hoạt động của các chủ thể, đối tượng điều chỉnh của pháp luật thuế bao gồm các nhóm quan hệ sau:

- Nhóm các quan hệ phát sinh trong quá trình quản lý thuế.

Quản lý thuế là một trong những nội dung quan trọng, không thể tách rời hoạt động quản lý nhà nước. Hoạt động quản lý thuế gồm nhiều nội dung cụ thể khác nhau, tuy vậy bao giờ cũng gắn liền với sự tham gia của nhà nước (nhân danh chính mình hoặc thông qua các cơ quan chức năng).

Hoạt động quản lý thuế của các cơ quan có thẩm quyền bao gồm những nhóm hành vi cơ bản được tiến hành trên cơ sở tuân thủ các nguyên tắc quản lý hành chính và thể hiện thông qua một loạt loại hành vi:

+ Chấp hành những quy định về thuế của các cơ quan có thẩm quyền, chống hiện tượng chiếm dụng và trốn lậu thuế;

+ Xác định phạm vi người nộp thuế và các nguyên tắc đánh thuế;

+ Xác định đúng đối tượng tính thuế và các căn cứ tính thuế;

+ Xác định cách thức tính thuế, quyết định việc miễn giảm thuế trên cơ sở quy định của pháp luật;

+ Tiến hành các biện pháp cần thiết nhằm chống thất thu thuế;

+ Thanh tra, kiểm tra quá trình thu, nộp thuế.

- Nhóm các quan hệ phát sinh trong quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế.

Các tổ chức, cá nhân dù trực tiếp hay gián tiếp đều phải thực hiện nghĩa vụ thuế đối với nhà nước. Để đảm bảo việc nộp thuế đầy đủ, đúng hạn, đảm bảo sự công bằng trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế, pháp luật thuế điều chỉnh những loại hành vi cơ bản sau đây của những đối tượng này:

+ Thực hiện đăng ký, kê khai thuế;

+ Thực hiện nộp thuế theo trình tự, tức là thực hiện một trật tự phải tuân thủ trong suốt quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế;

+ Thực hiện chế độ báo cáo thuế và các vấn đề có liên quan đến cơ sở xác định số thuế phải nộp với cơ quan có thẩm quyền;

+ Đề nghị cơ quan có thẩm quyền xem xét đúng, chính xác số thuế phải nộp trong những trường hợp cần thiết.

- Nhóm các quan hệ phát sinh trong quá trình xử lý vi phạm và khiếu nại về thuế.

+ Hoạt động xử lý vi phạm về thuế liên quan đến các hành vi vi phạm pháp luật thuế như nợ thuế, sót thuế, trốn thuế, chống thuế nhưng chưa đến mức cấu thành tội phạm hình sự;

+ Giải quyết khiếu nại những quyết định hành chính của

cơ quan có thẩm quyền khi ra các quyết định không đủ căn cứ, không công bằng, không đúng pháp luật...

Xét đối tượng điều chỉnh của pháp luật thuế, có thể nhận thấy:

- Nhà nước, với tư cách là chủ thể quyền lực, luôn là một bên tham gia quan hệ thuế và trực tiếp chi phối các quan hệ đó.
- Các quan hệ đều nhằm hướng tới việc chuyển giao bắt buộc một nguồn tài chính vào cho nhà nước. Nguồn tài chính đó nhằm phục vụ lợi ích công cộng, điều chỉnh xã hội ở tầm vĩ mô.

Đặc điểm về chủ thể và nội dung của các nhóm quan hệ xã hội thuộc đối tượng điều chỉnh của pháp luật thuế cho thấy các quan hệ do pháp luật thuế điều chỉnh luôn mang tính chấp hành và điều hành, là một nội dung quan trọng của tài chính công.⁽¹⁾ Điều này cũng chi phối trực tiếp việc sử dụng phương pháp điều chỉnh quan hệ thuế.

1.3. Phương pháp điều chỉnh của luật thuế

Xuất phát từ tính chất của các quan hệ thuế do luật thuế điều chỉnh, để sự tác động của pháp luật có hiệu quả, luật thuế sử dụng phương pháp mệnh lệnh quyền uy.

Để có được nguồn thu, nhà nước yêu cầu người dân phải nộp thuế. Để có thể tăng thêm khả năng chi tiêu, nhà nước

(1). Theo quan điểm của các nhà kinh tế, được ghi nhận tại nhiều giáo trình tiếng Anh: Giáo trình Tài chính công của Giáo sư Harvey S. Rosen, Đại học Princeton, Hoa Kỳ; Giáo trình Tài chính công của Giáo sư David N. Hyman, Đại học North Carolina, Hoa Kỳ; Giáo trình Tài chính công của PGS.TS. Nguyễn Thị Cảnh (chủ biên), Đại học Quốc gia Thành phố Hồ Chí Minh.

có thể ban hành, thay đổi các loại thuế mới hoặc bãi bỏ những ưu đãi về thuế đang áp dụng đối với người dân. Để kịp thời trang trải cho hoạt động của mình, có được số thu ổn định và chủ động, nhà nước yêu cầu người dân nộp đúng, nộp đủ, theo thời hạn số thuế nhất định... Những ví dụ nêu trên cho thấy không có sự bình đẳng giữa cơ quan có thẩm quyền về thuế với người nộp thuế. Nhà nước có quyền đơn phương đưa ra những quyết định theo ý chí của mình mà không cần có sự thỏa thuận của các đối tượng còn lại. Trường hợp cần thiết, nhà nước có thể áp dụng các biện pháp cưỡng chế, buộc đối tượng nộp thuế phải thực hiện nghĩa vụ.

Việc sử dụng phương pháp mệnh lệnh quyền uy trong quan hệ thuế hoàn toàn không phải với hình thức biểu hiện giống nhau. Chẳng hạn, cơ quan quản lý thuế có quyền ra các thông báo thuế, quyết định truy thu thuế và yêu cầu đối tượng nộp thuế thực hiện đúng. Nhưng ở trường hợp đối tượng nộp thuế tự kê khai, tính thuế và tự nộp thuế thì có sự khác nhau về hình thức biểu hiện nhưng điều này hoàn toàn không có nghĩa tính chất quyền uy bị mất đi. Trước hết, việc làm này phải được cơ quan quản lý thuế cho phép hay phê chuẩn; nếu đối tượng nộp thuế không tính đúng, tính đủ, nộp theo thời hạn, việc bị xử lý vi phạm sẽ trở thành hiện thực. Khi số thuế không được nộp đầy đủ, đúng hạn sẽ dẫn tới hàng loạt các khả năng khác nhau như phong toả tài khoản, yêu cầu thu hộ, phạt nộp chậm được thực hiện cùng với các biện pháp hành chính khác.

Trong giai đoạn hiện nay, các nước đang có xu thế phân

chia hệ thống pháp luật thành luật công⁽¹⁾ (Public Law) và luật tư (Private Law). Luật công là các luật điều chỉnh các quan hệ liên quan đến lợi ích công cộng hay mối quan hệ giữa cơ quan nhà nước, quan hệ nhà nước với công dân. Luật tư điều chỉnh quan hệ liên quan đến lợi ích cá nhân, quan hệ giữa các công dân. Như vậy, luật thuế (Taxation Law) có đầy đủ căn cứ để được xác định đây là một bộ phận quan trọng của luật công.⁽²⁾

1.4. Nguồn của pháp luật thuế

Nguồn của pháp luật thuế là các văn bản pháp luật do cơ quan có thẩm quyền ban hành điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thu, nộp thuế và các văn bản pháp luật quốc tế điều chỉnh các quan hệ phát sinh trong quá trình thực hiện quyền thu thuế mà Việt Nam đã ký kết hoặc cam kết thực hiện.

Nguồn của văn bản pháp luật thuế do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước Việt Nam ban hành bao gồm các văn bản luật và văn bản dưới luật.

Luật do Quốc hội ban hành, sửa đổi, bổ sung như Luật thuế giá trị gia tăng, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, Luật thuế xuất nhập khẩu, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp... Một điểm khá đặc thù trong hệ thống luật điều chỉnh hoạt động thuế do Nhà

(1). Nếu như trước đây trường phái phân chia chỉ phổ biến ở các nước theo hệ thống luật Anh - Mỹ (Common Law) và hệ thống Luật châu Âu lục địa (Civil Law), hiện nay các nước không hoàn toàn theo hệ thống luật này cũng đưa ra cách phân chia tương tự.

(2). Xem: "Tìm hiểu hệ thống pháp luật Úc" - Jonh Carvan - 1996, tr. 3 - 7 (bản tiếng Anh).

nước Việt Nam ban hành là quy định về thuế có thể được ghi nhận ở một văn bản luật đơn hành mà không hoàn toàn ghi nhận tại các luật thuế nói chung. Chẳng hạn, Luật dầu khí điều chỉnh quan hệ thuế tài nguyên của các tổ chức kinh tế có khai thác dầu, khí trên lãnh thổ Việt Nam.

Pháp lệnh thuế do Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành, sửa đổi, bổ sung như Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, Pháp lệnh thuế tài nguyên...

Các văn bản dưới luật khác do Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, bộ trưởng các bộ quản lý ngành ban hành quy định chi tiết thi hành các luật, pháp lệnh thuế.

Các văn bản pháp luật quốc tế là nguồn của pháp luật thuế bao gồm các điều ước quốc tế song phương và đa phương.

Các điều ước quốc tế đa phương mà Việt Nam tham gia ký kết hoặc cam kết thực hiện như OECD-1977 về "Hiệp định mẫu về tránh đánh thuế hai lần đối với các loại thuế đánh vào tài sản và thu nhập" hay UN-1980 của Liên hợp quốc về "Hiệp định mẫu của Liên hợp quốc về tránh đánh thuế hai lần giữa các nước phát triển và các nước đang phát triển"; GATT 1994; Hiệp định ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung (CEPT)...

Các hiệp định song phương mà Việt Nam đã ký kết như Hiệp định tránh đánh thuế hai lần giữa Việt Nam với các nước ký kết; Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ...

2. Quan hệ pháp luật thuế

Các quan hệ xã hội xuất hiện do những yêu cầu liên hệ vật chất giữa nhà nước với dân chúng và chịu sự tác động

của nhiều yếu tố khác nhau, song quyết định nhất vẫn là yếu tố nhà nước. Để phục vụ lợi ích của mình và tạo ra trật tự chung cho xã hội, nhà nước dùng quy phạm pháp luật như một quy tắc xử sự chung nhằm tập trung nguồn thu từ thuế vào ngân sách nhà nước. Quan hệ thu, nộp thuế thực hiện trên cơ sở các quy phạm pháp luật đã trở thành quan hệ pháp luật thuế.

Quan hệ pháp luật thuế mang một số đặc điểm sau:

Thứ nhất, quan hệ pháp luật thuế mang nặng tính quyền uy. Hệ quả của quan hệ pháp luật thuế là sự chuyển giao một khối lượng tài sản (có thể dưới hình thức giá trị hoặc dưới hình thức hiện vật, tùy thuộc vào từng thời kỳ) từ người nộp thuế cho nhà nước, vì vậy việc nộp thuế không phải là sự lựa chọn của đối tượng nộp thuế mà do yêu cầu của nhà nước. Quyền và nghĩa vụ pháp lý trong quan hệ pháp luật thuế được đảm bảo thực hiện thông qua các biện pháp cưỡng chế nhà nước.

Thứ hai, quan hệ pháp luật thuế thường quy định cụ thể những quyền và nghĩa vụ pháp lý của các bên tham gia quan hệ. Tuy vậy, cho dù cụ thể đến đâu, các quy định này vẫn chỉ là "quy tắc xử sự" mà không thể quy định tất cả hoặc dự liệu được tất cả điều kiện mà quan hệ pháp luật thuế sẽ diễn ra. Vì vậy, các xử sự thực tế sẽ làm rõ ràng hơn, chi tiết hơn các quy định pháp luật nhưng không được làm trái pháp luật thuế cụ thể.

Thứ ba, một bên tham gia quan hệ pháp luật thuế bao giờ cũng là cơ quan quản lý thuế.

Nghiên cứu quan hệ pháp luật thuế, những nội dung sau đây cần làm rõ:

- Căn cứ pháp lý hình thành quan hệ pháp luật thuế cụ thể;
- Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế;
- Quyền và nghĩa vụ của các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế;
- Sự kiện pháp lý.

2.1. Căn cứ pháp lý

"*Quy phạm pháp luật tác động tới các quan hệ xã hội nhất định và biến chúng thành quan hệ pháp luật. Nếu quan hệ xã hội không được quy phạm pháp luật điều chỉnh thì chúng không thể trở thành quan hệ pháp luật.*"⁽¹⁾ Như vậy, quan hệ pháp luật thuế chỉ có thể xác định được khi có quy phạm pháp luật thuế xác định điều kiện cho các đối tượng nộp thuế.

Quy phạm pháp luật thuế tác động tới quan hệ thu nộp thuế và biến chúng thành các quan hệ pháp luật. Không thể có quan hệ pháp luật thuế nếu như không có quy định ghi nhận tính hợp pháp của quan hệ đó. Như đã đề cập, các quan hệ pháp luật thuế mang tính quyền uy cao nhưng lại gắn với yếu tố tài sản nên không thể có quan hệ chuyển giao lượng tài sản dưới dạng thuế cho nhà nước nếu không được thực hiện dựa trên một cơ sở pháp lý cụ thể.

Cơ sở pháp lý cho quan hệ pháp luật thuế cũng là một

(1). Xem: Giáo trình Lý luận nhà nước và pháp luật, Trường Đại học Luật Hà Nội, NXB. Công an nhân dân, Hà Nội, 2002, tr. 455.

trong những căn cứ để phân biệt quan hệ pháp luật thuế này với quan hệ pháp luật thuế khác. Điều này cũng có nghĩa, nghĩa vụ thuế không thể được thực hiện khi chưa có văn bản pháp luật thuế quy định về vấn đề đó.⁽¹⁾

Căn cứ pháp lý cho quan hệ pháp luật thuế thường được ghi nhận rõ trong các quyết định của cơ quan quản lý thuế.

2.2. Các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế

Bất kỳ quan hệ pháp luật thuế nào, cơ cấu chủ thể cũng được xác định. Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế là các tổ chức, cá nhân có đủ điều kiện do nhà nước quy định cho từng loại. Về nguyên tắc, các đối tượng này đều phải đảm bảo năng lực chủ thể pháp luật. Trong quan hệ pháp luật thuế, có hai loại chủ thể cơ bản là các cơ quan quản lý, thu thuế và đối tượng nộp thuế.

- Các cơ quan quản lý và thu thuế. Pháp luật Việt Nam quy định các cơ quan trong hệ thống cơ quan tài chính nhà nước có trách nhiệm thực hiện hoạt động quản lý và thu thuế trên lãnh thổ Việt Nam. Các cơ quan này có quan hệ hữu cơ với nhau trên cơ sở chức năng nhiệm vụ và quan hệ công tác trong từng thời kỳ.

Cơ quan thuế có nhiệm vụ thu các khoản thuế phát sinh trên cơ sở các hoạt động sản xuất kinh doanh ở trong nước.

Cơ quan thuế được thành lập từ năm 1991,⁽²⁾ có cơ cấu tổ

(1). Quan hệ pháp luật thu nộp thuế giá trị gia tăng không thể được hình thành khi Luật thuế giá trị gia tăng chưa được ban hành.

(2). Xem: Nghị định số 281/HĐBT ngày 7/8/1990.

chức thống nhất theo ngành dọc. Tổng cục thuế trực thuộc Bộ tài chính; Cục thuế ở cấp tỉnh, thành phố; Chi cục thuế ở cấp quận huyện.⁽¹⁾ Do tổ chức theo ngành dọc, các cấp trong hệ thống cơ quan thuế được phân định nhiệm vụ, quyền hạn cụ thể. Theo đó, Tổng cục thuế không trực tiếp tiến hành quản lý thu thuế; việc tiến hành quản lý thu thuế thuộc về Cục thuế, Chi cục thuế ở các địa phương. Như vậy, một bên tham gia quan hệ pháp luật thuế trực tiếp với đối tượng nộp thuế là các cơ quan thuế ở địa phương.

Cơ quan hải quan có nhiệm vụ quản lý và thu các loại thuế gắn với hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu. Cơ cấu tổ chức của cơ quan hải quan được thực hiện theo ngành dọc⁽²⁾: Tổng cục Hải quan trực thuộc Bộ tài chính,⁽³⁾ Cục hải quan tỉnh hoặc liên tỉnh; Chi cục hải quan cửa khẩu, Đội kiểm soát hải quan hoặc các đơn vị tương đương. Cũng như nhiệm vụ của cơ quan thuế, chỉ có các cơ quan hải quan địa phương tham gia trực tiếp vào hoạt động quản lý thuế ở khâu xuất khẩu, nhập khẩu.

- Đối tượng nộp thuế là tất cả cá nhân có đủ điều kiện phải nộp một loại thuế nhất định. Các văn bản pháp luật thuế cụ thể đều nêu rõ đối tượng này.

(1). Ở Chi cục thuế, có thể có các Đội, Tổ quản lý thuế, thực hiện quản lý thuế tại các phường, xã. Tuy nhiên, hoạt động của các Đội, Tổ thuế đều nằm trong yêu cầu tổ chức quản lý thu thuế theo chức năng nhiệm vụ của Chi cục thuế.

(2). Xem: Luật hải quan năm 2001.

(3). Xem: Quyết định 139/HĐBT ngày 26/4/1984; Quyết định 133/QĐ-TTg ngày 4/9/2002.

2.3. Quyền và nghĩa vụ vụ của các chủ thể

Trong quan hệ pháp luật thuế, các bên tham gia đều được xác định trước về quyền và nghĩa vụ pháp lý. Quyền của chủ thể này không nằm ngoài mối liên hệ pháp lý với việc thực hiện các nghĩa vụ pháp lý của chủ thể khác. Do quan hệ pháp luật thuế có thể được trải dài trong suốt một quá trình, một giai đoạn hay xuất hiện khi có đủ sự kiện pháp lý, các quyền và nghĩa vụ pháp lý của các chủ thể cũng được xem xét ở các giai đoạn cụ thể khác nhau.

2.3.1. Quyền và nghĩa vụ trước khi thực hiện quan hệ thu nộp thuế

- Các cơ quan quản lý thuế có trách nhiệm
 - + Cấp số đăng ký thuế cho đối tượng nộp thuế
 - + Cấp mã số thuế cho chủ thể nộp thuế (nghĩa vụ này thông thường chỉ xuất hiện đối với những chủ thể có nghĩa vụ thuế phát sinh thường xuyên mà không xuất hiện đối với các chủ thể chỉ có nghĩa vụ thuế phát sinh theo vụ việc);⁽¹⁾
 - + Cung cấp các mẫu chứng từ hoá đơn hoặc chấp nhận việc đăng ký mẫu chứng từ hoá đơn của đối tượng nộp thuế khi các chủ thể này đáp ứng đầy đủ điều kiện;
 - + Hướng dẫn trình tự kê khai và nộp thuế cho đối tượng nộp thuế.

Trước giai đoạn xác định một số tiền thuế cụ thể, cơ quan

(1). Mã số thuế được cấp cho các chủ thể có hành vi kinh doanh; một số trường hợp như cá nhân có thu nhập không thường xuyên, không thể nằm trong diện phải cấp mã số thuế.

quản lý thuế phải thực hiện *một số nghĩa vụ* nhất định, vừa đảm bảo hoạt động quản lý thuế của hệ thống đồng thời đây cũng được hiểu là những hành vi mà cơ quan thuế phải thực hiện (tạo điều kiện cho dân chúng) mà không phải là quyền của cơ quan quản lý thuế. Nhận xét này nhằm khẳng định trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế đối với các chủ thể nộp thuế.

- Đối tượng nộp thuế có các quyền và nghĩa vụ cơ bản sau đây:

+ Đăng ký thuế với cơ quan quản lý thuế có thẩm quyền (đối với các chủ thể tiến hành hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu hoặc có liên quan đến hàng hóa xuất nhập khẩu, thủ tục đăng ký thuế phải được thực hiện tại cơ quan thuế và cơ quan hải quan);

+ Cung cấp các tài liệu cần thiết cho cơ quan quản lý thuế để chủ thể này áp dụng biện pháp quản lý thu thuế phù hợp;

+ Đăng ký áp dụng chế độ chứng từ hoá đơn, chế độ kê toán thống kê theo quy định pháp luật Việt Nam.⁽¹⁾

2.3.2. *Quyền và nghĩa vụ trong quá trình thu, nộp thuế*

- Cơ quan thuế có quyền thực hiện những hành vi cơ bản sau đây:

+ Công bố các thông tin liên quan đến đối tượng nộp thuế một cách công khai;

+ Quyết định phương thức quản lý thuế phù hợp với từng

(1). Có thể có sự khác biệt về chế độ kê toán thống kê giữa doanh nghiệp Việt Nam và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài.

loại thuế, từng đối tượng nộp thuế theo quy định pháp luật;

+ Yêu cầu đối tượng nộp thuế cung cấp tài liệu, chứng cứ để kiểm tra tính chính xác các căn cứ tính thuế;

+ Yêu cầu đối tượng nộp thuế thực hiện kê khai, nộp thuế theo thông báo thuế hoặc theo phần tự đánh giá của chính đối tượng nộp thuế;

+ Án định thuế nếu đối tượng nộp thuế không đáp ứng đầy đủ điều kiện kê khai, nộp thuế;

+ Ra quyết định truy thu thuế, phạt vi phạm theo thẩm quyền;

+ Kiểm tra, thanh tra thuế trong những trường hợp cần thiết;

+ Xử lý vi phạm, xét khiếu nại về thuế theo thẩm quyền.

- Đối tượng nộp thuế có quyền và nghĩa vụ cơ bản:

+ Thực hiện nghiêm chỉnh chế độ chứng từ hoá đơn, tuân thủ chế độ tài chính kế toán áp dụng cho đối tượng nộp thuế;

+ Kê khai, nộp tiền thuế trên cơ sở hoạt động thực tế và theo đúng quy định pháp luật; tự chịu trách nhiệm trước pháp luật về nội dung kê khai thuế;

+ Nộp thuế theo đúng thời hạn đã được pháp luật quy định trước hoặc thời hạn quy định trong thông báo thuế;

+ Được quyền khiếu nại về các quyết định, thông báo thuế của cơ quan quản lý thuế. Trong thời gian giải quyết khiếu nại, đối tượng nộp thuế có nghĩa vụ nộp thuế theo đúng thời hạn ghi trong quyết định, thông báo thuế;

+ Được quyền nhận lại số tiền thuế đã nộp vượt quá nghĩa vụ đáng lẽ phải thực hiện;

+ Thực hiện chế độ báo cáo, quyết toán thuế theo yêu cầu pháp luật.

- Trường hợp chủ thể nộp thuế không thường xuyên phát sinh nghĩa vụ thuế đối với nhà nước, quan hệ thu, nộp thuế thường được thực hiện và chấm dứt ngay sau khi sự kiện pháp lý làm này sinh nghĩa vụ thuế cụ thể đó và chấm dứt khi đối tượng nộp thuế đã hoàn thành nghĩa vụ của mình. Chẳng hạn, đối với trường hợp cá nhân có thu nhập đột xuất nằm trong giới hạn tính thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao; có hàng hóa chuyên dịch qua biên giới nhưng không nằm trong đối tượng kinh doanh hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu...

2.3.3. Quyền và nghĩa vụ khi có thay đổi điều kiện thu, nộp thuế

Đối với trường hợp chủ thể nộp thuế không còn đầy đủ điều kiện nộp thuế như không tiếp tục kinh doanh, tạm hoãn kinh doanh, mức thu nhập nằm dưới giới hạn nộp thuế... cơ quan quản lý thuế có trách nhiệm tạo điều kiện cho đối tượng nộp thuế hoàn tất nghĩa vụ còn lại của mình. Mặt khác, các chủ thể nộp thuế phải báo cáo tình hình thực tế để tạm hoãn hoặc chấm dứt quan hệ pháp luật thuế nhất định với nhà nước.

2.4. Sự kiện pháp lý trong quan hệ pháp luật thuế

Sự kiện pháp lý trong quan hệ pháp luật thuế là những sự kiện thực tế làm xuất hiện các điều kiện của chủ thể nộp thuế, được pháp luật ghi nhận rõ.

Mỗi quan hệ pháp luật thuế hình thành trên cơ sở một đạo

luật thuế cụ thể có những quy định về sự kiện pháp lý riêng.

Trường hợp bất khả kháng cũng có thể được đặt ra trong quá trình thực hiện quan hệ pháp luật thuế. Điều này xuất hiện bởi lẽ, quan hệ kê khai, thông báo thuế, thu nộp thuế là một quá trình và có thể xuất hiện những yếu tố khách quan mà đối tượng nộp thuế không thực hiện nghĩa vụ của mình theo đúng thời hạn luật định. Việc không thực hiện đúng thời hạn và đầy đủ nghĩa vụ thuế có thể làm ảnh hưởng trực tiếp tới sự chủ động trong quá trình điều hành ngân sách nhà nước. Vì vậy, khoản 2 Điều 55 Luật ngân sách nhà nước 2003 quy định: "*Trường hợp tổ chức, cá nhân vì nguyên nhân khách quan mà không thể nộp đúng hạn các khoản phải nộp vào ngân sách nhà nước thì phải báo cáo với cơ quan có thẩm quyền cho phép.*"

3. Căn cứ xây dựng pháp luật thuế

Pháp luật thuế phải được xây dựng dựa vào những tiêu chuẩn nhất định và điều chỉnh tổng thể các loại thuế khác nhau nhưng có mối liên hệ với nhau. Có thể nói, yêu cầu đặt ra đối với hệ thống luật thuế nói chung và cho từng luật thuế nói riêng là phải đảm bảo nguyên tắc trung lập của thuế; đảm bảo nguồn thu, cân đối ngân sách nhà nước; đảm bảo có sự chấp thuận từ phía người nộp thuế. Những đảm bảo này giúp cho nhà nước, bằng hệ thống pháp luật thuế và hệ thống các tổ chức hành thu, có được nguồn vật chất phục vụ cho việc thực hiện chức năng nhà nước đồng thời cũng không tạo ra sự phản ứng trong công chúng về thuế. Yêu cầu đặt ra cho hệ thống pháp luật thuế cũng có ảnh hưởng mạnh mẽ tới cơ

cấu hệ thống pháp luật thuế; thủ tục thu nộp thuế. Mức độ xem xét các yêu cầu cho hệ thống pháp luật thuế ở các quốc gia trong mỗi giai đoạn, điều kiện cụ thể là khác nhau. Đây cũng là một trong những nội dung khác biệt về hệ thống pháp luật thuế của quốc gia này so với quốc gia khác. Việc lựa chọn một hệ thống pháp luật thuế, một đạo luật thuế phải được xem xét trên cơ sở đáp ứng những tiêu chí nhất định. Mặc dù các tiêu chí này không phải là duy nhất và không phải nhất thiết phải đáp ứng toàn bộ nhưng chúng thường được đưa ra như những căn cứ để xây dựng một hệ thống pháp luật thuế, một đạo luật thuế cụ thể.

3.1. Căn cứ khi xây dựng hệ thống pháp luật thuế

Xây dựng hệ thống pháp luật thuế, cần phải xem xét và thực hiện theo những căn cứ cơ bản sau đây:

- Đảm bảo nguồn vật chất cho chi tiêu của nhà nước. Cho dù pháp luật thuế được ban hành bởi các quốc gia có chế độ chính trị khác nhau nhằm hướng tới đồng thời nhiều mục đích nhưng mục đích trước hết và chủ yếu là phải đáp ứng được tối đa nhu cầu chi tiêu cho chính phủ có quyền thu thuế. Tuy vậy, cũng cần phải xem xét, có phải pháp luật thuế được ban hành chỉ nhằm mục đích thoả mãn nhu cầu chi tiêu rất cao của chính phủ hay không. Thực tế, các quốc gia đều hướng tới công chúng, mặc dù có thể ở mức độ khác nhau. Chính phủ phải chịu gánh nặng đặc biệt mà không bất kỳ một chủ thể nào khác phải gánh chịu, đó là các chi tiêu công cộng như an ninh, quốc phòng, ngoại giao, trợ cấp xã hội, giải quyết việc làm... Thu hưởng kết quả của chi tiêu này đều

là công chúng. Như vậy, hệ thống pháp luật thuế được ban hành giúp cho nhà nước có được nguồn thu, qua đó, với tư cách là người đại diện cho công chúng, thực hiện chi tiêu, phân bổ hợp lý cho xã hội.

- Điều kiện kinh tế, chính trị, xã hội. Về nguyên tắc, việc đánh thuế không được tạo nên sự khinh kiệt của dân chúng. Những yếu tố liên quan đến tình hình phát triển kinh tế, thu nhập của dân cư, định hướng của nhà nước về phát triển ngành, miền có tác động trực tiếp đến việc ban hành hay thay đổi cơ cấu của hệ thống pháp luật thuế. Bên cạnh đó, những yếu tố về chính trị cũng chi phối tới hệ thống pháp luật thuế một quốc gia. Ở Việt Nam trước năm 1990, hệ thống pháp luật thuế đơn giản, không áp dụng giống nhau cho mọi đối tượng thuộc các thành phần kinh tế khác nhau. Cơ cấu các luật thuế trong hệ thống pháp luật thuế cũng đơn giản, không đa dạng và đầy đủ như hệ thống pháp luật thuế từ những năm 1990 trở lại đây.

- Yêu cầu phải bao quát hết nguồn thu. Bao quát nguồn thu được hiểu: các quy định pháp luật thuế phải đảm bảo không bỏ sót đối tượng nộp thuế, đối tượng nằm trong diện cần phải điều tiết... Đáp ứng yêu cầu này, pháp luật thuế không chỉ tạo căn cứ pháp lý để có được nguồn thu tối đa mà chính là một trong những yêu cầu quan trọng của nguyên tắc công bằng, bình đẳng.

- Yêu cầu của các quan hệ kinh tế đối ngoại, quan hệ quốc tế trong từng giai đoạn cụ thể. Từ sau Chiến tranh thế giới thứ II trở lại đây, sự liên kết giữa các quốc gia, vùng lãnh thổ đã trở thành trào lưu trong thời đại mới. Sự liên kết,

hợp tác được thực hiện trong mọi lĩnh vực, từ chính trị, kinh tế, văn hoá, xã hội. Chính sách hợp tác giữa các quốc gia đã thúc đẩy mạnh mẽ các hoạt động kinh tế quốc tế. Để đảm bảo quyền lợi công dân quốc gia mình, để kinh tế trong nước phát triển, các quốc gia thường phải ban hành hệ thống pháp luật thuế phù hợp với chính sách khuyến khích, chính sách đầu tư của nhà nước trong từng giai đoạn. Chính sự tác động này lý giải vì sao hệ thống pháp luật thuế nói chung, từng luật thuế nói riêng có thể thay đổi trong từng giai đoạn cụ thể. Chẳng hạn, trong giai đoạn 1970-1990 chính sách thuế quan dành rất nhiều ưu đãi cho hàng hoá có xuất xứ từ quốc gia thành viên của CEPT. Trong giai đoạn từ năm 1998 đến nay, bên cạnh các ưu đãi dựa trên các cam kết song phương, chính sách thuế quan của Việt Nam lại dành rất nhiều ưu đãi cho hàng hoá có xuất xứ từ các thành viên của CEPT và ngày càng mở rộng khi chúng ta có nguyên vọng tham gia vào tổ chức thương mại có số lượng thành viên lớn nhất thế giới – WTO.

3.2. Căn cứ ban hành luật về một sắc thuế cụ thể

Việc ban hành một văn bản luật thuế, ngoài việc tuân thủ những căn cứ của hệ thống pháp luật thuế, cần phải dựa trên những điều kiện cụ thể. Chính điều kiện cụ thể đối với mỗi luật thuế giải thích cho việc các luật thuế có thể được ban hành vào những thời điểm khác nhau, khi các căn cứ ban hành cho luật thuế đó đã đạt được.

- Phải đảm bảo tính thống nhất của đạo luật thuế cụ thể trong cơ cấu hệ thống pháp luật thuế

Luật thuế cụ thể chỉ là bộ phận trong tổng thể hệ thống

pháp luật thuế được áp dụng ở một quốc gia trong một thời kỳ. Luật thuế được ban hành đương nhiên phải tuân thủ những nguyên tắc, yêu cầu chung của hệ thống pháp luật thuế. Do sự liên kết nội tại về kinh tế giữa các loại thuế, bất kỳ sự thay thế, sửa đổi, bổ sung nội dung của một luật thuế sẽ có ảnh hưởng trực tiếp đến các bộ phận còn lại của hệ thống pháp luật thuế nói chung.

- Phải đảm bảo tính ổn định nội tại trong quá trình áp dụng từng luật thuế và ổn định trong tổng thể hệ thống pháp luật thuế. Pháp luật tự thân nó đã có yêu cầu ổn định. Pháp luật thuế tác động trực tiếp tới thu nhập, tới lợi ích của người nộp thuế, của nhà nước, nếu không ổn định sẽ tác động xấu tới dân cư, tới nguồn thu tài chính nhà nước. Mặt khác, các nhà nghiên cứu kinh tế thị trường cũng đã chỉ ra, "thuế có tính ổn định nội tại bên trong"⁽¹⁾, vì vậy, văn bản pháp luật ghi nhận loại thuế đó cũng phải đảm bảo tính ổn định. Yêu cầu ổn định của một luật thuế không có nghĩa nó cần phải duy trì mà không thể bị loại bỏ, sửa đổi, bổ sung khi các điều kiện khác không còn đảm bảo. Tuy nhiên, các nhà hoạch định chính sách, các nhà lập pháp phải cân nhắc kỹ trước khi ban hành, sửa đổi, bãi bỏ một hoặc một số quy định về thuế; bên cạnh đó, trước khi ban hành một đạo luật thuế, cần xem xét chi tiết những điều kiện cần thiết để thực hiện loại thuế đó trong thực tiễn và có khả năng áp dụng lâu dài.

- Đảm bảo tính công bằng trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế. Bản thân thuế đã đặt ra yêu cầu công bằng. Tuy vậy,

(1). Xem: Đại từ điển kinh tế thị trường, Viện Nghiên cứu và phổ biến tri thức quốc gia, Hà Nội, 1998, tr. 697.

công bằng chỉ có thể được thực hiện khi có những quy định pháp luật về nội dung đó cũng như đủ biện pháp pháp lý buộc các bên có liên quan thực hiện nguyên tắc công bằng.

Tính công bằng trong một đạo luật thuế có thể có mức độ khác nhau trong mỗi giai đoạn, điều này phụ thuộc vào chính sách của nhà nước đối với nền kinh tế, quan hệ kinh tế đối ngoại. Trước năm 1999, các đạo luật thuế của Việt Nam còn có sự phân biệt đối xử giữa thành phần kinh tế nhà nước với các thành phần kinh tế khác.⁽¹⁾ Hiện nay, những yêu cầu về chống phân biệt đối xử⁽²⁾ đã được Nhà nước Việt Nam đặc biệt tôn trọng và đảm bảo thực hiện.⁽³⁾

4. Cơ cấu của đạo luật thuế

Xuất phát từ đặc điểm của thuế có tính chất bắt buộc trên phạm vi rộng, chúng thường được ghi nhận dưới hình thức văn bản luật. Mặc dù mỗi loại thuế có đối tượng điều chỉnh khác nhau nhưng một đạo luật thuế thường có cơ cấu thống nhất. Điều này xuất phát từ mục đích ban hành, yêu cầu áp dụng của luật thuế nói riêng trong tổng thể hệ thống pháp luật thuế.

Vì vậy, việc xác định nội dung của một đạo luật thuế cho đến nay còn có nhiều cách tiếp cận khác nhau. Nếu tiếp cận theo góc độ một văn bản pháp luật thông thường, một đạo luật thuế gồm có các nội dung quy định chung; nội dung về

(1). Xem: Luật thuế lợi tức 1990, Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

(2). Xem: Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ, GATT 1994 và các phụ lục.

(3). Xem: Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, Luật thuế xuất nhập khẩu.

căn cứ tính thuế; nội dung về kê khai, nộp thuế; miễn thuế, giảm thuế; quy định về xử lý vi phạm và khen thưởng. Tiếp cận theo quan hệ thuế, một đạo luật thuế xác định chủ thể thu thuế, đối tượng tính thuế (đối tượng đánh thuế) và người nộp thuế, chịu thuế. Nếu tiếp cận theo nội dung của thuế, một đạo luật thuế phải xác định được đối tượng tính thuế (đối tượng đánh thuế), mức thuế và người nộp thuế, chịu thuế.

Pháp luật thuế Việt Nam được ban hành trên cơ sở yêu cầu thực tiễn và học hỏi, tiếp thu tinh hoa hệ thống luật thuế đã và đang áp dụng ở các quốc gia điển hình. Theo đó, một văn bản pháp luật quy định một loại thuế bao gồm các nội dung chủ yếu: tên của văn bản pháp luật thuế, đối tượng nộp thuế, căn cứ tính thuế, các khâu của quá trình thu nộp thuế, miễn giảm thuế, đối tượng thu thuế và xử lý vi phạm. Cũng cần phải xác định rằng, tùy theo quy mô áp dụng của từng loại thuế mà văn bản pháp luật có mức độ chi tiết khác nhau.⁽¹⁾

- Tên của luật thuế. Tên của đạo luật thuế thường *gắn với tên loại thuế* mà luật đó điều chỉnh. Chẳng hạn Luật thuế giá trị gia tăng, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp... Tên của đạo luật thuế khái quát và thể hiện được đặc trưng của loại thuế đó, giúp cho các đối tượng có liên quan có thể phân biệt được dễ dàng đạo luật thuế này với đạo luật thuế khác. Việc lựa chọn tên gọi cho một đạo luật thuế cũng có tính nhạy cảm nhất định đối với xã hội, vì vậy, có những trường hợp tên đạo luật thuế có thể được gọi

(1). Chẳng hạn, có sự khác nhau về mức độ và nội dung của văn bản pháp luật thuế giá trị gia tăng và thuế môn bài.

“mềm” hơn. Chẳng hạn, pháp luật về thuế thu nhập đối với vốn của các tổ chức sử dụng vốn ngân sách (Capital Gains Tax) được gọi “mềm” hơn theo pháp luật Việt Nam (pháp luật về thu sử dụng vốn ngân sách nhà nước).

- Đối tượng nộp thuế được xác định là các tổ chức hoặc cá nhân *trực tiếp* có nghĩa vụ nộp thuế theo quy định của luật thuế. Mỗi loại thuế có thể có đối tượng nộp thuế khác nhau, tùy thuộc vào đối tượng tính thuế. Ví dụ, Điều 1 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định đối tượng nộp thuế là các tổ chức cá nhân hoạt động sản xuất kinh doanh có thu nhập; Điều 1 Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao năm 2001 quy định đối tượng nộp thuế là cá nhân có thu nhập cao... Thực tế hoạt động lập pháp cho thấy việc xác định rõ đối tượng nộp thuế có ý nghĩa quan trọng, thể hiện sự đối xử, yêu cầu gánh chịu thuế và điều hòa thu nhập, luồng vốn đầu tư trong đời sống kinh tế, xã hội.

Xác định đối tượng nộp thuế cũng cần phải phân biệt với đối tượng gánh chịu thuế, đối tượng có nghĩa vụ khấu trừ thuế thay hoặc nộp thuế thay, đối tượng không nộp thuế.

Đối tượng gánh chịu thuế là các tổ chức, cá nhân thực tế gánh chịu số tiền thuế. Họ có thể chính là đối tượng nộp thuế hoặc không phải là đối tượng nộp thuế. Đối tượng gánh chịu thuế thường không được nêu rõ trong văn bản pháp luật thuế nhưng lại là mối quan tâm trong việc điều chỉnh thu nhập của các nhà lập pháp và các cơ quan thu.

Đối tượng không thuộc diện nộp thuế thường được pháp luật quy định rất cụ thể, rõ ràng từng trường hợp. Đối tượng

không thuộc diện nộp thuế nhất định là các tổ chức, cá nhân có đủ dấu hiệu của đối tượng nộp loại thuế đó đồng thời có các điều kiện khác đi kèm. Chính những điều kiện khác này làm loại trừ nghĩa vụ nộp một loại thuế nhất định. Ở Việt Nam, khi xác định đối tượng không thuộc diện nộp một loại thuế thường xuất phát từ chính sách khuyến khích, ưu đãi của Nhà nước hoặc do những cam kết của Việt Nam với các quốc gia, tổ chức quốc tế.

Đối tượng có nghĩa vụ khấu trừ thuế thay hoặc nộp thuế thay là những tổ chức có đủ điều kiện, có nghĩa vụ khấu trừ khoản tiền thuế phải nộp của đối tượng nộp thuế và nộp thay cho họ. Thực tế, đối tượng có nghĩa vụ khấu trừ thuế thay, nộp thuế thay phát sinh nhằm tăng cường kiểm soát nguồn thu từ thuế, chống thất thu thuế.⁽¹⁾

- Căn cứ tính thuế là những số liệu cơ bản để xác định số thuế phải nộp. Căn cứ tính thuế thường được xác định dựa trên đối tượng chịu thuế và mức thuế suất áp dụng cho từng đối tượng chịu thuế.

Đối tượng chịu thuế là đối tượng khách quan phải thu thuế theo quy định của một đạo luật thuế, là *vật chuẩn* mà dựa vào đó nhà nước thu được một số tiền thuế nhất định. Việc lựa chọn đối tượng chịu thuế phản ánh ý chí của nhà nước đối với kết quả hoạt động kinh tế xã hội và cũng là cơ sở phân biệt luật thuế này với luật thuế khác. Trong thực tế,

(1). Có thể tìm hiểu ở Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao...

đối tượng chịu thuế có thể là thu nhập,⁽¹⁾ kết quả hoạt động kinh doanh⁽²⁾ hoặc giá trị tài sản.⁽³⁾

Để có được đối tượng chịu thuế với tư cách là số liệu tính thuế, luật thuế thường quy định cụ thể, chi tiết cách thức để xác định căn cứ này. Những tiêu chí về số lượng, giá cả tính thuế, thu nhập chịu thuế... được hiểu như thông số xác định đối tượng chịu thuế. Trong mỗi luật thuế, việc định danh từng yêu cầu trong đối tượng chịu thuế có thể khác nhau nhưng về bản chất cũng không nằm ngoài các nội dung nêu trên.

Thuế suất được hiểu là *mức độ* mà dựa trên đó, người nộp thuế phải nộp một khoản tiền nhất định, tính trên một đơn vị đối tượng chịu thuế. Thuế suất được ghi nhận cụ thể trong luật thuế, còn được gọi là thuế suất danh nghĩa. Hiểu về thuế suất, cũng cần phải phân biệt chúng với tỷ lệ chịu thuế. Tỷ lệ chịu thuế được hiểu là tỷ lệ giữa mức thuế phải nộp với tổng đối tượng chịu thuế. Hai khái niệm thuế suất và tỷ lệ chịu thuế là khác nhau, mặc dù nhiều trường hợp chúng có thể trùng nhau.

Thuế suất có thể được quy định theo tỷ lệ phần trăm (thuế suất tỷ lệ) hoặc được quy định cố định theo những mức độ nhất định. Trường hợp áp dụng thuế suất cố định, cũng cần phải phân biệt chúng với mức thuế khoán được cơ quan thuế áp dụng đối với người nộp thuế nhằm chống thất thu

(1). Xem: Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao.

(2). Xem: Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, Luật thuế giá trị gia tăng.

(3). Xem: Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất, Luật thuế tài sản (nếu được ban hành).

ngân sách nhà nước. Đối với thuế suất tỷ lệ, các quốc gia thường quy định nhiều loại thuế suất tỷ lệ khác nhau, đáng chú ý là các loại thuế suất tỷ lệ thông thường, thuế suất luỹ tiến, thuế suất 0%. Thuế suất 0% là mức thuế suất đặc biệt, thể hiện ở chỗ về biểu hiện bên ngoài, người nộp thuế có nghĩa vụ nộp thuế, nhưng thực tế không phải nộp tiền thuế. Áp dụng thuế suất 0% còn có khả năng tảng cạnh tranh hàng hoá, dịch vụ trên thị trường quốc tế (trả lại thuế hàng hoá dịch vụ ở các khâu sản xuất, lưu thông, làm hàng hoá đi vào thị trường quốc tế mà không mang giá có thuế).

Một đạo luật thuế có thể quy định một mức thuế suất duy nhất hoặc nhiều mức thuế suất khác nhau. Điều đó hoàn toàn phụ thuộc vào thái độ của nhà nước đối với loại thuế sẽ được áp dụng vì với mỗi sự lựa chọn đều có tính hai mặt. Chẳng hạn, việc quy định một mức thuế suất duy nhất sẽ tạo điều kiện dễ dàng trong việc áp dụng cho cả đối tượng nộp thuế và các cơ quan thu thuế, thể hiện sự công bằng giữa các đối tượng nộp thuế; bên cạnh đó chúng lại không thể hiện được sự thu hút hay hạn chế đối với lĩnh vực, ngành nghề khác nhau. Trường hợp quy định nhiều mức thuế suất trong một luật thuế, có thể hình thành các biểu thuế quy định cho từng nhóm đối tượng chịu thuế cụ thể.⁽¹⁾

Gắn với căn cứ tính thuế, một số luật thuế quy định về phương pháp tính thuế. Phương thức tính thuế được hiểu là những cách thức được pháp luật quy định cụ thể cho từng

(1). Xem: Luật thuế tiêu thụ đặc biệt; Luật thuế xuất nhập khẩu; Pháp lệnh thuế tài nguyên; Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao...

loại thuế để có được một số tiền thuế nhất định dựa trên những căn cứ tính thuế đã quy định trước. Tuỳ theo tính phức tạp của mỗi loại thuế, phương thức tính thuế có thể quy định đơn giản hoặc phức tạp. Một số loại thuế như thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất nhập khẩu... phương thức tính thuế xác định theo đối tượng chịu thuế nhân với thuế suất áp dụng nhưng đối với thuế giá trị gia tăng, phương pháp tính thuế được pháp luật quy định phức tạp hơn.

Nếu phương pháp tính thuế được xác định dựa trên những cơ sở pháp lý khoa học để có được một khoản tiền thu từ thuế, cách xác định mức thuế khoản có tính áp đặt nhiều hơn, thực chất được áp dụng đối với các đối tượng nộp thuế chưa đủ điều kiện thực hiện tính thuế theo phương thức tính thuế thông thường.

- Kê khai, nộp thuế. Quy định về kê khai, nộp thuế bao gồm những nội dung trình tự đã được tổng kết và có tính phản ánh quy luật của đối tượng nộp thuế từ khâu trước khi tiến hành hoạt động làm phát sinh nghĩa vụ thuế đến khâu phải nộp một khoản tiền thuế kho bạc nhà nước theo thời hạn định trước.

Xét ở khía cạnh kinh tế, quy định về kê khai, nộp thuế đường như không là mối quan tâm hàng đầu nhưng ở khía cạnh pháp lý, việc quy định và tuân thủ quy định về kê khai, nộp thuế thể hiện thái độ của nhà nước đối với người nộp thuế và mức độ tuân thủ pháp luật của người nộp thuế. Điều này cũng lý giải vì sao việc không tuân thủ hoặc tuân thủ không đúng quy định về kê khai, nộp thuế là nguy cơ gây ra

những hậu quả pháp lý nhất định cho người nộp thuế. Bên cạnh đó, những quy định về trình tự thủ tục kê khai, nộp thuế cũng cần được cụ thể, chi tiết. Tính khả thi cao cũng được đặt ra như một yêu cầu của văn bản pháp luật thuế.

Tuỳ thuộc mức độ phát triển, ý thức của dân chúng và khả năng kiểm soát của các cơ quan thu, mỗi luật thuế quy định về phương thức kê khai, nộp thuế khác nhau. Phương pháp kê khai nhưng nộp thuế theo quyết định của cơ quan thu, nộp thuế khoán, tự kê khai và tự nộp thuế được các quốc gia lựa chọn. Ở Việt Nam, giai đoạn hiện nay, mỗi loại thuế có thể quy định đồng thời cả ba phương pháp trên.

- Quy định về miễn thuế, giảm thuế là những quy định thể hiện sự khuyến khích hoặc giúp đỡ gián tiếp đối với người nộp thuế hoặc đối tượng chịu thuế. Thực tế, có nhiều cách nhìn nhận khác nhau về miễn, giảm thuế. Chẳng hạn, có quan điểm cho rằng miễn giảm thuế nhiều nội dung đã được quy định ngay ở căn cứ tính thuế (xác định khởi điểm thu nhập chịu thuế, xác định mức thuế suất thấp hơn trong những trường hợp đặc biệt), bên cạnh những quy định cụ thể ở phần miễn thuế, giảm thuế. Tuy vậy, cách nhìn nhận này cũng chưa cho chúng ta thấy được sự khác biệt giữa miễn giảm thuế với những biện pháp ưu đãi thuế khác. Miễn, giảm thuế được quy định trong luật thuế thường có quy định cụ thể về điều kiện đối với từng loại chủ thể nộp thuế, số thuế được miễn giảm, thời gian được miễn giảm...

Miễn thuế, giảm thuế dẫn đến việc thực hiện nghĩa vụ không giống nhau giữa các đối tượng nộp thuế, vì vậy để được miễn giảm thuế, các chủ thể này phải thực hiện theo

trình tự định trước. Thông thường, đối tượng nộp thuế phải có yêu cầu miễn giảm, sau đó cơ quan thu sẽ phê duyệt theo quyền hạn đã được phân cấp.

- Xử lý vi phạm pháp luật thuế bao gồm các nội dung mà dựa vào đó, các chủ thể có liên quan có thể hoặc bị áp dụng một hình thức xử lý nhất định: hành chính, hình sự. Thông thường, những hành vi có thể bị xử lý vi phạm thường được liệt kê trong văn bản pháp luật.

5. Vai trò của pháp luật thuế

Thuế và nhà nước là hai phạm trù lịch sử luôn đi cùng nhau, chi phối và phụ thuộc nhau. Vì vậy, thuế vừa được hiểu là công cụ kinh tế hỗ trợ cho sự tồn tại của nhà nước và bộ máy nhà nước; mặt khác, thuế lại được nhà nước sử dụng như là loại công cụ để thực hiện những nhiệm vụ mục tiêu nhất định. Mặc dù bất kỳ nhà nước có chủ quyền nào cũng được quyền đánh thuế nhưng để nguồn thu từ thuế trở thành hiện thực, nhà nước phải sử dụng pháp luật như là công cụ hữu hiệu và đặc thù nhất của mình để giải quyết các mục tiêu định trước. Có thể chỉ ra hệ thống pháp luật thuế có vai trò cơ bản sau đây:

Thứ nhất, pháp luật thuế tạo cơ sở pháp lý quan trọng và ổn định cho nguồn thu, đáp ứng yêu cầu chi tiêu của nhà nước

Pháp luật thuế bao gồm các quy phạm pháp luật xác định quyền thu thuế của nhà nước, nghĩa vụ nộp thuế của các chủ thể đủ điều kiện. Điều này có nghĩa nguồn thu từ thuế chỉ có thể có được khi các bên thực hiện đúng quy định pháp luật thuế. Vấn đề đặt ra, pháp luật thuế có vai trò đến đâu và cần

phải tồn tại ở mức độ thế nào để đáp ứng về nguồn thu ngân sách nhà nước.

Trước hết, cần khẳng định nguồn thu từ thuế có vị trí quyết định đến cơ cấu nguồn thu ngân sách nhà nước. Theo kết quả nghiên cứu về lịch sử tồn tại và phát triển của thuế qua các thời kỳ, ở các quốc gia đã cho thấy: thu từ thuế chiếm phần lớn tổng thu ngân sách nhà nước. Ở Việt Nam, từ những năm 1990 trở lại đây, nguồn thu từ thuế đáp ứng phần lớn các khoản chi tiêu ngân sách nhà nước. Các luật thuế được ban hành đều xác nhận "*động viên một phần thu nhập vào ngân sách nhà nước*"⁽¹⁾ như một lý do cơ bản. Khoản thu từ thuế chiếm khoảng 90% tổng thu ngân sách nhà nước,⁽²⁾ phải đảm nhiệm cho hàng loạt các yêu cầu chi tiêu cho bộ máy nhà nước, cho cộng đồng xã hội. Điều này lý giải cơ cấu cân đối ngân sách nhà nước được pháp luật ghi nhận. Điều 8 Luật ngân sách nhà nước quy định rõ "*Ngân sách nhà nước được cân đối theo nguyên tắc tổng thu từ thuế, phí, lệ phí phải lớn hơn tổng số chi thường xuyên và*

(1). Xem: Lời nói đầu Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1998, sửa đổi năm 2003; Lời nói đầu của các luật thuế khác.

(2). Phân tích kết cấu thu từ thuế trên tổng thu ngân sách nhà nước:

Năm	1999	2000	2001	2002	2003
Tỷ lệ thuế/Thu NSNN (không bao gồm lệ phí, phí)	85,14%	87,60%	87,85%	88,68%	88%

Nguồn: *Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2001 - 2010. (Kèm theo Quyết định 201/2004/QĐ-TTg ngày 6/12/2004 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt "Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn đến năm 2010".*

góp phần tích luỹ ngày càng cao vào đầu tư phát triển". Với những lý do đó, bất kỳ quốc gia nào cũng cần phải có và mong muốn có được hệ thống pháp luật thuế đầy đủ với tư cách là căn cứ pháp lý vững chắc để tạo nguồn thu ổn định cho ngân sách nhà nước. Mọi thay đổi về cơ cấu hệ thống luật thuế, nội dung từng luật thuế đều ảnh hưởng trực tiếp tới kết quả thu ngân sách nhà nước từ thuế. Vì vậy, có thể khẳng định vai trò của pháp luật thuế trong việc tạo căn cứ pháp lý hình thành nguồn thu ổn định cho ngân sách nhà nước.

Thứ hai, pháp luật thuế được sử dụng như một công cụ điều tiết nền kinh tế, thực hiện đường lối trong một thời kỳ nhất định của nhà nước

Nhà nước, bằng pháp luật có khả năng quản lý, điều tiết tới mọi mặt của đời sống kinh tế xã hội. Bằng hệ thống pháp luật thuế, nhà nước thể hiện ý chí của mình đối với đường lối phát triển kinh tế một cách gián tiếp, thông qua đó thực hiện công bằng xã hội.

Trong nền kinh tế thị trường, các tổ chức, cá nhân có thể tồn tại và vận động theo nhu cầu và lợi ích của chính họ, điều này có thể tổn thương đến trật tự xã hội cũng như định hướng của nhà nước trong từng giai đoạn, ở mỗi quốc gia. Giải quyết vấn đề này, pháp luật thuế có thể làm thay đổi hoặc can thiệp gián tiếp vào hoạt động, vào quyết định đầu tư của các chủ thể nhằm đạt tới mục tiêu nhất định của nhà nước. Thông qua hệ thống pháp luật thuế, nhà nước có thể thay đổi cơ cấu đầu tư, cơ cấu ngành kinh tế mà không cần can thiệp hành chính. Để thực hiện cơ cấu đầu tư định trước, pháp luật thuế có những quy định cụ thể khác nhau giữa

nghĩa vụ thuế của đối tượng ưu tiên và đối tượng bị hạn chế. Chính điều này sẽ làm ảnh hưởng tới cơ hội tìm kiếm thu nhập của đối tượng đầu tư, qua đó có thể làm thay đổi luồng chu chuyển vốn từ khu vực đầu tư này sang khu vực đầu tư khác. Pháp luật thuế các quốc gia, trong đó có Việt Nam đều phản ánh rõ vai trò nêu trên. Chẳng hạn, việc quy định đánh thuế hay không đánh thuế, mức thuế suất khác nhau đối với từng ngành nghề, các mặt hàng hay các loại thu nhập đều có thể tác động đến các ngành, nghề, qua đó đảm bảo sự phát triển cân đối ngành nghề trong nền kinh tế.

Hệ thống pháp luật thuế cũng có khả năng định hướng chi tiêu xã hội, điều chỉnh thu nhập trong những trường hợp cần thiết. Việc tiêu dùng xã hội, ở mỗi quốc gia có những định hướng khác nhau tùy theo điều kiện thực tế. Pháp luật thuế Việt Nam ghi nhận rõ sự hạn chế chi tiêu của các đối tượng đối với hàng hóa, dịch vụ chưa thực sự phù hợp với giai đoạn hiện tại;⁽¹⁾ trong khi đó lại khuyến khích, tạo cơ hội tối đa cho mọi đối tượng có thể tiếp cận đối với những hàng hóa, dịch vụ thiết yếu của đời sống xã hội.⁽²⁾

Ở Việt Nam, bên cạnh những vai trò chung đối với nền kinh tế xã hội, pháp luật thuế còn được Nhà nước sử dụng như một công cụ thể hiện chính sách xã hội.

(1). Lời nói đầu Luật thuế tiêu thụ đặc biệt quy định: "Để hướng dẫn sản xuất, tiêu dùng của xã hội, điều tiết thu nhập của người tiêu dùng cho ngân sách nhà nước một cách hợp lý... Luật này quy định thuế tiêu thụ đặc biệt."

(2). Lời nói đầu Luật thuế giá trị gia tăng quy định: "Để góp phần thúc đẩy sản xuất, mở rộng lưu thông hàng hóa và dịch vụ, khuyến khích phát triển kinh tế quốc dân... Luật này quy định thuế giá trị gia tăng."

Thứ ba, nhà nước có thể sử dụng công cụ pháp luật thuế để kiểm tra gián tiếp hoạt động sản xuất kinh doanh

Để thực hiện đúng quyền và nghĩa vụ thuế, các cơ quan quản lý thuế cùng với đối tượng nộp thuế buộc phải quan tâm và tuân thủ những quy định gắn với chế độ chứng từ hoá đơn, nội dung kinh doanh, quy mô kinh doanh, hình thức kinh doanh, cơ cấu tổ chức... Điều đó cũng có nghĩa bằng việc quy định những vấn đề liên quan đến nghĩa vụ thuế, nhà nước gián tiếp quản lý nền kinh tế; trên cơ sở đó có hệ thống pháp luật được ban hành, sửa đổi, bổ sung phù hợp với định hướng trong từng giai đoạn ở tầm vĩ mô cũng như tìm biện pháp hỗ trợ phù hợp cho các đối tượng nộp thuế ở tầm vi mô. Mặt khác, cũng thông qua việc kiểm tra việc tuân thủ pháp luật thuế, các cơ quan nhà nước có thẩm quyền cũng có khả năng phát hiện và xử lý kịp thời những hành vi vi phạm pháp luật thuế nói riêng và vi phạm trong quá trình hoạt động gắn với tư cách của đối tượng nộp thuế nói chung.

CHƯƠNG II

PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG

I. KHÁI NIỆM PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG

1. Khái niệm, đặc điểm thuế giá trị gia tăng

1.1. Định nghĩa

Thuế giá trị gia tăng là loại thuế tiêu dùng nhằm động viên một bộ phận thu nhập của người chịu thuế đã sử dụng để mua hàng hoá, nhận dịch vụ.

Điều 1 Luật thuế giá trị gia tăng quy định: “*Thuế giá trị gia tăng là thuế thu trên phần giá trị tăng thêm của hàng hoá dịch vụ phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng*”. Như vậy, xét về bản chất, thuế giá trị gia tăng là loại thuế gián thu. Các nhà sản xuất, kinh doanh và cung cấp dịch vụ là người nộp thuế nhưng người tiêu dùng lại thực chất là người chịu thuế thông qua giá cả hàng hoá dịch vụ. Điều này giúp cho cơ quan quản lý, thu thuế giá trị gia tăng tránh được sự phản ánh gay gắt về thuế. Bên cạnh đó, thuế giá trị gia tăng cũng có thể ảnh hưởng tới sức mua của công chúng do phần thuế này đã được cấu thành trong giá bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ cho người tiêu dùng. Những phân tích này cho thấy việc áp dụng thuế giá trị gia tăng tại

một quốc gia cần phải cân nhắc tính phù hợp, những yếu tố ảnh hưởng của loại thuế này cho nền kinh tế.

Thực hiện thuế giá trị gia tăng, có thể làm ảnh hưởng tới các vấn đề tiêu dùng, mức độ lạm phát.

Thuế giá trị gia tăng có thể ảnh hưởng tới sức tiêu dùng của công chúng. Xuất phát từ chỗ thuế giá trị gia tăng cấu thành trong giá bán (giá thanh toán), sức tiêu dùng của công chúng phụ thuộc vào quan hệ giữa thu nhập với giá cả hàng hoá dịch vụ. Tỷ trọng giữa giá cả và thu nhập của người chịu thuế càng cao, càng làm giảm cơ hội tiêu dùng trong công chúng. Phân tích yếu tố này giúp cho cơ quan lập pháp tìm ra phương án tối ưu về cơ cấu sản xuất và tiêu dùng trong những giai đoạn nhất định. Nếu xét theo khía cạnh thuế với các chỉ số giá cả, đương nhiên cũng có mối liên quan nhất định. Số tiền thuế giá trị gia tăng trong giá bán làm thay đổi chỉ số giá cả, lạm phát trong những giai đoạn có sự thay đổi về thuế. Xác định mối liên quan giữa loại thuế này với chỉ số giá cả, lạm phát có ý nghĩa đối với nhà lập pháp khi quyết định chính sách thuế suất hợp lý trong những giai đoạn nhất định để đảm bảo khi thực hiện thuế giá trị gia tăng không gây ra những xáo trộn lớn trong dân chúng. Việc áp dụng thành công thuế giá trị gia tăng tại Pháp được đánh giá là nhờ chính sách thuế suất hợp lý qua các giai đoạn cụ thể.⁽¹⁾

1.2. Đặc điểm

Thuế giá trị gia tăng có nhiều điểm tương đồng với các loại

(1). Thuế suất thuế giá trị gia tăng ở Cộng hoà Pháp được thực hiện khác nhau từ giai đoạn bắt đầu áp dụng thuế giá trị gia tăng (1954-1968) một mức 16,8% và từ 1986 áp dụng 4 mức 5,5%, 7%, 18,6% và 33,3%.

thuế đánh vào hàng hoá dịch vụ khác (như thuế doanh thu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu nhập khẩu) nhưng có thể nhận diện thuế giá trị gia tăng thông qua đặc điểm của nó.

Thứ nhất, thuế giá trị gia tăng có đối tượng chịu thuế rất rộng. Mọi đối tượng tồn tại trong xã hội, cho dù là tổ chức hay cá nhân, là người nghèo hay người có thu nhập cao đều phải chi trả thu nhập của mình để thụ hưởng kết quả sản xuất kinh doanh tạo ra cho nền kinh tế xã hội. Điều này có nghĩa, mọi đối tượng trong xã hội đều là chủ thể chịu thuế, chủ thể thực tế phải trả một phần thu nhập do hành vi tiêu dùng. Chính đặc điểm này có ý nghĩa quan trọng tới sự tác động của pháp luật thuế giá trị gia tăng đối với đời sống kinh tế, xã hội. Việc đánh thuế đối với mọi đối tượng trên phạm vi lãnh thổ thể hiện rõ nét sự công bằng của thuế đồng thời thể hiện thái độ của Nhà nước đối với các loại tiêu dùng trong xã hội. Đối với những trường hợp cần phải khuyến khích tiêu dùng hoặc hạn chế đến mức tối đa việc trả tiền thuế từ phần thu nhập ít ỏi của họ do hành vi tiêu dùng, Nhà nước sẽ không đánh thuế hoặc đánh thuế với mức thuế suất thấp nhất. Phương án ngược lại được áp dụng đối với trường hợp hạn chế tiêu dùng.

Thứ hai, thuế giá trị gia tăng chỉ tính trên phần giá trị tăng thêm của hàng hoá dịch vụ. Việc đánh thuế chỉ trên phần giá trị tăng thêm mà không phải đối với toàn bộ giá trị hàng hoá dịch vụ làm cho số thuế giá trị gia tăng áp dụng trong mỗi khâu của quá trình lưu thông không gây ra những đột biến về giá cả cho người tiêu dùng. Đặc điểm này của thuế giá trị gia tăng còn yêu cầu pháp luật điều chỉnh phải tìm ra cách thức, phương thức phù hợp, có tính khả thi để xác

định chính xác phần giá trị tăng thêm làm căn cứ tính thuế.

Làm rõ phần giá trị tăng thêm cũng là nội dung quan trọng, một mặt lý giải cơ sở quy định phần chịu thuế trong pháp luật thuế giá trị gia tăng, mặt khác đưa ra các phương án khả thi để xác định phần giá trị tăng thêm đối với các chu trình lưu thông khác nhau của hàng hoá.

Theo quan điểm của một số nhà nghiên cứu kinh tế, giá trị gia tăng là phần chênh lệch giữa giá trị sản xuất, tiêu dùng và giá trị hàng hoá dịch vụ mua vào tương ứng với hàng hoá dịch vụ tiêu thụ, theo Các Mác, đây chính là quá trình tạo ra giá trị thặng dư. Nếu xét về lý thuyết và cơ cấu hình thành giá trị tăng thêm, có nhiều phương án lựa chọn. Tuy vậy, việc xác định phần giá trị gia tăng gắn với quan hệ pháp luật thuế, phải có đủ căn cứ thực tế chính xác, đảm bảo quyền của Nhà nước nhưng không vi phạm nguyên tắc công bằng (theo chiều ngang) giữa các chủ thể nộp thuế.

Trong thực tiễn pháp lý, các quốc gia áp dụng thuế giá trị gia tăng đều xác định giá trị tăng thêm dựa trên cơ sở chứng từ chứng minh kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của chủ thể nộp thuế. Cụ thể là, các chứng từ hoá đơn được coi là bằng chứng quan trọng khi xác định phần giá trị tăng thêm. Lựa chọn phương pháp xác định giá trị tăng thêm theo chứng từ hoá đơn có rất nhiều lợi thế: *một mặt*, Nhà nước kiểm soát mọi hoạt động của chủ thể kinh doanh trong nền kinh tế; *mặt khác*, các chủ thể kinh doanh dần đi vào khuôn khổ pháp luật và Nhà nước tạo cơ hội cho các chủ thể này tự kiểm soát lẫn nhau.

Thứ ba, nếu dựa trên giá mua cuối cùng của hàng hoá dịch vụ, số thuế giá trị gia tăng phải nộp không thay đổi phụ

thuộc vào các giai đoạn lưu thông khác nhau. Đánh thuế ở tất cả các khâu của quá trình sản xuất, lưu thông hàng hoá ở trong nước, khâu nhập khẩu và lưu thông hàng nhập khẩu nhưng cơ sở xác định số thuế phải nộp chỉ là phần giá trị mới tăng thêm của khâu sau so với khâu trước nên nếu coi giá thanh toán tính đến khi người tiêu dùng thụ hưởng hàng hóa dịch vụ đã xác định trước và không thay đổi, các phần giá trị hàng hoá dịch vụ có bị chia nhỏ và đánh thuế, tổng số thuế giá trị gia tăng phải nộp qua các khâu chính là số thuế cuối cùng tính trên tổng giá trị hàng hoá dịch vụ mà người tiêu dùng phải gánh chịu. Đây vừa là đặc điểm vừa là ưu việt của thuế giá trị gia tăng so với thuế hàng hoá dịch vụ thông thường (thuế doanh thu) mà Việt Nam và nhiều quốc gia đã áp dụng trong giai đoạn trước đây.

Nếu như thuế đã xuất hiện từ rất lâu đời thì thuế giá trị gia tăng có thể coi là loại thuế hiện đại, áp dụng chính thức lần đầu tiên tại Pháp năm 1954, mặc dù đã được các nhà kinh tế nghiên cứu từ những năm 1920 ở các quốc gia khác nhau. Cho đến nay, loại thuế này đã được áp dụng ở trên 120 quốc gia, vùng lãnh thổ.

Ở Việt Nam, trước năm 1990, thuế doanh thu áp dụng đối với các cơ sở sản xuất kinh doanh thuộc thành phần kinh tế tập thể và cá thể. Điều lệ thuế công thương nghiệp ban hành theo Nghị quyết 200/NQ-TVQH ngày 18/1/1966 quy định loại thuế này. Đối với các xí nghiệp quốc doanh, áp dụng chế độ "thu quốc doanh", được quy định cụ thể trong từng thời gian nhất định. Mức thu quốc doanh được xác định riêng cho từng mặt hàng, từng loại hoạt động sản xuất kinh doanh. Do áp dụng hai chế độ thu khác nhau, thể hiện phân

bíệt đối xử giữa các thành phần kinh tế, bên cạnh đó chế độ thu quốc doanh cũng bộc lộ những nhược điểm cơ bản. Năm 1990, Quốc hội ban hành Luật thuế doanh thu, áp dụng chung cho các chủ thể có hoạt động sản xuất kinh doanh.

Thuế doanh thu áp dụng đối với tất cả các tổ chức cá nhân kinh doanh, có doanh thu phát sinh trên lãnh thổ Việt Nam.

Căn cứ tính thuế của thuế doanh thu là doanh thu tính thuế và thuế suất. Theo đó, doanh thu tính thuế được xác định là toàn bộ doanh thu phát sinh của mỗi khâu sản xuất, lưu thông. Như vậy, hàng hoá càng qua nhiều khâu của quá trình lưu thông, số tiền thuế doanh thu được tính cho hàng hoá đó càng lớn. Vì đánh thuế dựa trên toàn bộ giá trị bán hàng (là giá đã có thuế doanh thu), hiện tượng thuế đánh chồng trên thuế được coi là hạn chế cơ bản. Bên cạnh đó, chế độ thuế suất của thuế doanh thu cũng rất phức tạp, theo từng ngành nghề, hoạt động kinh doanh, rất khó khăn cho quá trình áp dụng và cũng dễ nảy sinh những vi phạm pháp luật về thuế.

Những hạn chế của thuế doanh thu hoàn toàn có thể khắc phục được bởi thuế giá trị gia tăng. Vì vậy, Việt Nam cũng thực hiện từng bước, thay thế Luật thuế doanh thu bằng Luật thuế giá trị gia tăng, tạo cơ sở pháp lý cho việc thực hiện loại thuế mới, với nhiều ưu việt.

Để Luật thuế giá trị gia tăng được chính thức ban hành năm 1997 và áp dụng từ 1/1/1999, Chính phủ Việt Nam đã nghiên cứu và từng bước áp dụng loại thuế doanh thu nhưng cơ sở xác định số thuế phải nộp tương tự như thuế giá trị gia tăng từ những năm 1993 như hoạt động mang tính thử nghiệm,

sau đó áp dụng thí điểm thuế giá trị gia tăng đối với một số doanh nghiệp hoạt động trong một số lĩnh vực nhất định.⁽¹⁾

2. Khái niệm pháp luật thuế giá trị gia tăng

2.1. Định nghĩa

Trên thế giới, để đưa được thuế giá trị gia tăng vào áp dụng trong thực tế không dễ dàng thực hiện. Nhiều quốc gia phát triển cho đến nay vẫn không ban hành Luật thuế giá trị gia tăng với nhiều lý do khác nhau, Hoa Kỳ là một đại diện. Một số quốc gia ban hành Luật thuế doanh thu nhưng với nội dung đánh thuế trên phần giá trị mới tăng thêm, như Liên

(1). Năm 1993, việc áp dụng thuế doanh thu trên số chênh lệch với nội dung cơ bản như sau:

- Điều kiện để thực hiện thuế doanh thu trên số chênh lệch:

+ Cơ sở kinh doanh phải thực hiện đúng chế độ tài liệu, chứng từ. Thực hiện mua hàng phải có hoá đơn, bán hàng phải xuất hoá đơn. Hoá đơn này phải được Bộ tài chính thống nhất phát hành;

+ Phải đăng ký với cơ quan thuế về việc đơn vị thực hiện nộp thuế doanh thu theo chênh lệch giữa giá bán và giá mua;

+ Được cơ quan thuế quản lý đồng ý.

- Số chênh lệch được xác định: Tổng giá bán thực kỳ kế hoạch - Tổng giá mua thực kỳ kế hoạch.

Năm 1994, việc áp dụng thí điểm thuế giá trị gia tăng với nội dung cơ bản sau:

- Điều kiện áp dụng:

+ Đã thực hiện chế độ kế toán theo đúng chế độ kế toán do Nhà nước quy định;

+ Áp dụng hệ thống chứng từ hoá đơn mua bán hàng do cơ quan thuế phát hành, thực hiện ghi chép đúng quy định;

+ Được Bộ trưởng Tài chính cho phép.

- Căn cứ tính thuế là giá trị tăng thêm và thuế suất.

- Thuế suất áp dụng: 5%, 10%, 15%.

- Phương pháp tính thuế: có thể áp dụng theo phương pháp khấu trừ thuế hoặc tính thuế trên số chênh lệch.

bang Đức, Phần Lan, Áo. Một số quốc gia như Singapore, Canada, New Zeland ban hành Luật thuế hàng hoá và dịch vụ (Goods and Services Tax - GST) với quan điểm cho rằng nếu ban hành luật thuế giá trị gia tăng sẽ không phù hợp khi tính tới khâu nhập khẩu. Hoặc trường hợp Hungari thay Luật thuế lưu chuyển cũ (với nội dung đánh thuế trên giá cả hàng hoá) bằng Luật thuế lưu chuyển mới (với nội dung đánh thuế theo phần giá trị tăng thêm). Sự lựa chọn ban hành luật thuế ở các quốc gia khác nhau cho thấy: cần phải có sự cân nhắc, lựa chọn thời điểm, tên gọi của luật thuế, các quy định cụ thể để không gây ra những xáo trộn trong đời sống kinh tế, xã hội.

Pháp luật thuế giá trị gia tăng là tổng hợp các quy phạm pháp luật do Nhà nước ban hành điều chỉnh các quan hệ phát sinh trong quá trình đăng ký, kê khai, nộp thuế, quản lý và quyết toán thuế giá trị gia tăng.

Ở Việt Nam, Luật thuế giá trị gia tăng thay thế Luật thuế doanh thu được ban hành và áp dụng từ năm 1990 đến 1998, xuất phát từ một số lý do cơ bản.

Thứ nhất, việc áp dụng Luật thuế giá trị gia tăng giải quyết tình trạng đánh chênh lệch thuế qua các khâu của quá trình lưu thông hàng hoá.

Thứ hai, áp dụng Luật thuế giá trị gia tăng với quy định thuế suất đơn giản, đảm bảo ở mức độ tương đối về tính đơn giản và tính trung lập của thuế.

Thứ ba, Luật thuế giá trị gia tăng với những điều kiện và phương pháp tính thuế không chỉ tạo nguồn thu ổn định cho ngân sách, đảm bảo bình đẳng về nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế mà còn là biện pháp chống gian lận, trốn lậu thuế ở các

khâu của quá trình sản xuất, lưu thông hàng hoá.

Pháp luật thuế giá trị gia tăng có hai đặc điểm cơ bản:

Thứ nhất, pháp luật thuế giá trị gia tăng có tác động trong phạm vi rộng, đến tất cả đối tượng trong xã hội. Xuất phát từ nội dung được pháp luật điều chỉnh cho thấy pháp luật thuế giá trị gia tăng áp dụng đối với mọi đối tượng có thu nhập, sử dụng một phần thu nhập phục vụ đời sống. Phạm vi áp dụng pháp luật thuế giá trị gia tăng có tính phổ biến so với pháp luật thuế tiêu dùng khác.

Thứ hai, pháp luật thuế giá trị gia tăng chỉ có thể được ban hành khi các điều kiện áp dụng đạt đến mức độ nhất định. Những điều kiện chủ yếu ở đây là các tiêu chuẩn về kế toán, chế độ chứng từ hoá đơn và khả năng quản lý của chính các cơ quan tham gia quản lý, thu thuế giá trị gia tăng. Điều này lý giải việc ban hành Luật thuế giá trị gia tăng ở một quốc gia cần phải được xem xét đến nhiều yếu tố; một số trường hợp, việc ban hành Luật thuế giá trị gia tăng kèm theo đó là khoảng thời gian dài, dù hội tụ điều kiện áp dụng.

Quy phạm pháp luật thuế giá trị gia tăng quy định về các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng, các quyền và nghĩa vụ đối với mỗi loại chủ thể; những căn cứ pháp lý xác định số thuế giá trị gia tăng phải nộp và quy định mang tính thủ tục đảm bảo các chủ thể thực hiện đầy đủ nghĩa vụ.⁽¹⁾

(1). Về vi phạm pháp luật thuế giá trị gia tăng và xử lý vi phạm pháp luật thuế giá trị gia tăng, pháp luật một số quốc gia có thể quy định ngay trong Luật thuế giá trị gia tăng nhưng cũng có thể được quy định trong một văn bản pháp luật quy định chung về xử lý vi phạm pháp luật thuế. Ở Việt Nam, xử lý vi phạm pháp luật thuế giá trị gia tăng được ghi nhận ngay trong Luật thuế giá trị gia tăng.

2.2. Yêu cầu đối với pháp luật thuế giá trị gia tăng

Ban hành Luật thuế giá trị gia tăng được coi là bước đột phá trong quá trình cải cách, hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế. Để đảm bảo tính hiệu quả, pháp luật thuế giá trị gia tăng cần đáp ứng một số yêu cầu sau:

- Đảm bảo tính thống nhất, tính ổn định và tính khả thi. Thuế giá trị gia tăng là loại thuế phức tạp, các vấn đề có liên quan đến thuế giá trị gia tăng được quy định tại nhiều văn bản pháp luật, với hiệu lực pháp lý khác nhau, mức độ điều chỉnh trực tiếp hay gián tiếp khác nhau. Tất cả sự khác nhau này chỉ có thể là khác nhau về trật tự áp dụng nhưng về nội dung phải đảm bảo tính thống nhất; phù hợp với thực tế đời sống kinh kinh tế, có tính ổn định, tạo niềm tin cho các chủ thể kinh doanh.

- Đảm bảo tính đơn giản trong quá trình áp dụng. Tính đơn giản thể hiện ở nhiều khía cạnh khác nhau:

- + Đơn giản về cách hiểu, áp dụng đối với cơ quan quản lý, thu thuế;

- + Đơn giản về cách hiểu, tuân thủ đối với đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng;

- + Đơn giản về trình tự thủ tục trong suốt quá trình quản lý và chịu sự quản lý về thuế giá trị gia tăng.

- Hệ thống pháp luật thuế giá trị gia tăng cần hướng tới người nộp thuế. Thể hiện yêu cầu này, những quy định về việc kê khai, nộp thuế phải thể hiện sự tôn trọng người nộp thuế: tối đa hóa cơ hội tự kê khai, tự nộp thuế của đối tượng

nộp thuế. Bên cạnh đó, đối với trường hợp vi phạm, quy định các chế tài thực sự nghiêm khắc: bao gồm chế tài hành chính với mức phạt cao; chế tài hình sự áp dụng đối với nhiều loại hành vi vi phạm khác nhau.

II. NỘI DUNG PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG

1. Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng

Quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng phát sinh giữa hai loại chủ thể được ghi nhận tại Điều 1 Luật thuế giá trị gia tăng. Đó là quan hệ giữa đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng và cơ quan quản lý, thu thuế giá trị gia tăng.

1.1. Đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng

Đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng là các chủ thể sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế và các tổ chức cá nhân nhập khẩu hàng hoá chịu thuế. Với quy định này và các quy định có liên quan đến đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng được ghi nhận tại các điều luật khác, việc xác định điều kiện cần và đủ cho một chủ thể nằm trong diện nộp thuế giá trị gia tăng là hoàn toàn cần thiết; đồng thời loại trừ nghĩa vụ của những đối tượng không hội tụ đầy đủ các điều kiện đặt ra.

- Có hoạt động sản xuất kinh doanh các hàng hoá, dịch vụ thông thường (được hiểu có đăng ký kinh doanh và đăng ký nộp thuế giá trị gia tăng) hoặc có hành vi nhập khẩu hàng hoá thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng.

Đối với các chủ thể kinh doanh, hành vi kinh doanh phải được pháp luật công nhận. Phổ biến, các chủ thể kinh doanh

phải có đăng ký kinh doanh với cơ quan có thẩm quyền.⁽¹⁾ Như vậy, nếu xét theo các yếu tố liên quan đến một quan hệ pháp luật, có thể coi điều kiện cần để tham gia quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng như một loại sự kiện pháp lý của quan hệ này.

Hàng hoá, dịch vụ tạo ra bởi chủ thể nộp thuế giá trị gia tăng phải nằm trong đối tượng chịu thuế giá trị gia tăng. Điều 2 Luật thuế giá trị gia tăng quy định đối tượng chịu thuế giá trị gia tăng là "*hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam*". Tất cả hàng hoá dịch vụ không nằm trong diện đặc biệt khuyến khích tiêu dùng đều nằm trong diện chịu thuế. Rõ ràng, việc đánh thuế đối với hàng hoá thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng phụ thuộc vào chính sách của mỗi nhà nước trong từng thời kỳ.⁽²⁾

Hàng hoá, dịch vụ thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng bao gồm:

- + Hàng hoá, dịch vụ được sản xuất, tiêu dùng trong nước, không phân biệt hình thức tiêu dùng;
- + Hàng hoá, dịch vụ nhập khẩu để tiêu dùng trong nước. Cũng cần lưu ý rằng mặc dù với tên gọi khác nhau (thuế giá trị gia tăng hoặc thuế hàng hoá và dịch vụ hoặc thuế lưu

(1). Lưu ý, theo Nghị định 109/2004/NĐ-CP ngày 2/4/2004 của Chính phủ về đăng ký kinh doanh, không phải mọi trường hợp có kinh doanh trong thực tế đều nằm trong diện phải đăng ký kinh doanh, nhưng những đối tượng này là cá nhân. Trường hợp là tổ chức, pháp luật hiện hành chỉ quy định về việc đăng ký kinh doanh của các doanh nghiệp, mà không quy định cụ thể về đăng ký kinh doanh của các tổ chức không phải là doanh nghiệp nhưng có tiến hành một số hoạt động có thu.

(2). Ở Việt Nam, có thể tìm hiểu tại Luật thuế doanh thu 1990, Luật thuế giá trị gia tăng 1997, Luật sửa đổi Luật thuế giá trị gia tăng 2003.

chuyển hàng hàng hoá), các quốc gia hiện nay đều đánh thuế đối với hoạt động nhập khẩu hàng hoá, dịch vụ. Việc đánh thuế giá trị gia tăng đối với hoạt động nhập khẩu tạo sự bình đẳng giữa hàng hoá, dịch vụ được tạo ra trong nước và hàng hoá dịch vụ nhập khẩu, mặc dù, trong những chừng mực nhất định, có thể gây ra khó khăn cho nhà nhập khẩu.

- Có phần giá trị tăng thêm trên lãnh thổ Việt Nam.

Thuế giá trị gia tăng là loại thuế tiên tiến, chỉ "*tính trên khoản giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ*"⁽¹⁾ nên nếu xét trong mối quan hệ giữa cơ quan quản lý thuế với chủ thể nộp thuế, đối tượng hướng tới của quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng là phần giá trị tăng thêm được tạo ra bởi chủ thể nộp thuế.

Pháp luật Việt Nam quy định phần giá trị gia tăng đối với hàng hoá dịch vụ cơ bản như sau:

+ Đối với hàng hoá, dịch vụ tạo ra ở trong nước, phần giá trị gia tăng là chênh lệch giữa giá trị bán ra so với giá trị mua vào tương ứng lượng hàng hoá dịch vụ đã cung cấp. Có thể nhận xét, đây chưa phải là định nghĩa về phần giá trị tăng thêm;

+ Đối với hàng hoá, dịch vụ nhập khẩu, phần giá trị gia tăng là toàn bộ giá trị nhập khẩu của hàng hoá.

Việc thu, nộp chỉ tiền hành trong thực tế khi chủ thể nộp thuế có phần tăng thêm từ kết quả kinh doanh. Bên cạnh đó, do thuế giá trị gia tăng là loại thuế tiêu dùng nên quyền đánh thuế theo lãnh thổ được áp dụng rất rõ ràng. Các loại chủ thể (không phân biệt chủ thể đó mang quốc tịch Việt Nam hay không mang quốc tịch Việt Nam) có phần giá trị tăng thêm

(1). Xem: Điều 1 Luật thuế giá trị tăng.

trên lãnh thổ Việt Nam đều phải nộp thuế. Không chỉ như vậy, nếu phần giá trị tăng thêm được tạo ra bởi các chủ thể mang quốc tịch Việt Nam nhưng không phát sinh trên lãnh thổ Việt Nam, không phải nộp thuế giá trị gia tăng theo pháp luật Việt Nam. Việc áp dụng quyền theo lãnh thổ cũng làm phát sinh một số yêu cầu phải giải quyết, đặc biệt trong thời kỳ giao lưu về hàng hoá dịch vụ phát triển. Trong thực tiễn, pháp luật Việt Nam trên cơ sở tuân thủ luật pháp quốc tế (luật thành văn và các tập quán quốc tế) quy định căn cứ xác định phần trên lãnh thổ Việt Nam.⁽¹⁾ Quy định này có ý nghĩa quan trọng khi xác định phần thu từ thuế giá trị gia tăng cho ngân sách nhà nước, đồng thời phù hợp với pháp luật quốc tế.

Việc xác định điều kiện cần và đủ cho đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng giúp cho cơ quan quản lý, thu thuế giá trị gia tăng và đối tượng sản xuất kinh doanh phân biệt trường hợp đăng ký, kê khai thuế giá trị gia tăng với trường hợp phải nộp thực tế một số tiền thuế giá trị gia tăng vào ngân sách nhà nước.

Xác định chủ thể nộp thuế giá trị gia tăng với điều kiện cần và đủ theo quy định pháp luật, cần lưu ý một số trường hợp chủ thể kinh doanh không hiện diện thực tế ở Việt Nam (chẳng hạn như không có cơ sở kinh doanh, không có văn phòng đại diện, trụ sở điều hành) nhưng có cung cấp hàng hoá dịch vụ chịu thuế cho bên Việt Nam. Để chống thất thu thuế, pháp luật quy định đối tượng nhận hàng hoá dịch vụ

(1). Vấn đề này thường được đặt ra đối với hoạt động vận tải quốc tế, du lịch quốc tế và các hoạt động kinh doanh xuyên quốc gia khác.

phải nộp thuế thay cho bên nước ngoài.

Cùng với quy định về chủ thể nộp thuế giá trị gia tăng, pháp luật các nước thường quy định những đối tượng không nộp thuế giá trị gia tăng. Những đối tượng này mặc dù đều có hoạt động kinh doanh, có phần giá trị tăng thêm từ hoạt động kinh doanh trên lãnh thổ quốc gia nhưng xuất phát từ những lý do, mục đích nhất định, pháp luật quy định họ không nộp loại thuế này. Pháp luật một số nước⁽¹⁾ có thể không áp dụng thuế giá trị gia tăng đối với những đối tượng kinh doanh có kết quả kinh doanh dưới mức quy định... Pháp luật một số quốc gia khác quy định đối tượng không nộp thuế giá trị gia tăng khi kinh doanh những hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng. Hiện nay, phổ biến các quốc gia lựa chọn đồng thời cả hai tiêu chí, Việt Nam là một trong số các quốc gia đó,⁽²⁾ như là biện pháp thực hiện các vấn đề kinh tế xã hội. Thông thường, các quốc gia quy định cụ thể (liệt kê) các trường hợp không chịu thuế giá trị gia tăng⁽³⁾ để đảm bảo tính thống nhất trong quá trình áp dụng. Điều 4 Luật thuế giá trị gia tăng (đã sửa đổi) quy định 28 trường hợp hàng hoá dịch vụ không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng. Điều này cũng có nghĩa, chủ thể kinh doanh 28 loại hàng hoá, dịch vụ đó không phải nộp thuế giá trị gia tăng.

Việc quy định hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu

(1). Thụy Điển, Indonesia, Philippines, Đan Mạch, Singapore.

(2). Điều 4 Luật thuế giá trị gia tăng (đã sửa đổi) quy định về đối tượng không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng: "28. Hàng hoá, dịch vụ của cá nhân kinh doanh có thu nhập thấp."

(3). Xem: Luật thuế giá trị gia tăng Thụy Điển, Philippin, Cộng hoà Pháp.

thuế giá trị gia tăng nhằm đạt mục đích cụ thể.

- Đối với một số nhóm ngành hàng, dịch vụ có nhu cầu tiêu dùng phổ biến. Dịch vụ y tế, dạy học, học nghề; sản phẩm muối, trồng trọt, chăn nuôi... đều là sản phẩm, dịch vụ thiết yếu cho dân chúng.

- Hàng đặc biệt phục vụ an ninh quốc phòng.

- Thực hiện cam kết của Việt Nam đối với các quốc gia, tổ chức quốc tế hoặc để thúc đẩy phát triển sản xuất kinh doanh. Dịch vụ tín dụng, kinh doanh chứng khoán, thiết bị chuyên dùng nhập khẩu mà trong nước chưa sản xuất được là những ví dụ cụ thể.

- Thực hiện nguyên tắc chỉ đánh thuế đối với hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng trên lãnh thổ Việt Nam. Trường hợp hàng không thực tế tiêu thụ trên lãnh thổ Việt Nam như hàng quá cảnh, hàng mượn đường, hàng tạm nhập tái xuất đều không nằm trong diện chịu thuế.

Xác định đối tượng không nộp thuế giá trị gia tăng, cần phân biệt với các trường hợp miễn thuế giá trị gia tăng, nộp thuế giá trị gia tăng với thuế suất 0%. Các chủ thể này có sự khác nhau về trách nhiệm đăng ký, kê khai thuế giá trị gia tăng, quyền và nghĩa vụ phát sinh trong quá trình kinh doanh.

1.2. Cơ quan quản lý, thu thuế giá trị gia tăng

Xuất phát từ nguồn gốc thuế giá trị gia tăng phát sinh từ việc tiêu thụ hàng hoá, dịch vụ nên cơ quan quản lý thuế giá trị gia tăng cũng liên quan tới hai lĩnh vực chủ yếu: hoạt động sản xuất kinh doanh trong nước và hoạt động nhập khẩu hàng hoá.

- Cơ quan thuế quản lý, thu thuế giá trị gia tăng đối với các chủ thể hoạt động sản xuất kinh doanh trong nước. Pháp luật hiện hành quy định hệ thống cơ quan thuế địa phương tổ chức quản lý, thu thuế giá trị gia tăng đối với các cơ sở kinh doanh thuộc diện nộp thuế giá trị gia tăng thường xuyên.

- Cơ quan hải quan quản lý, thu thuế giá trị gia tăng đối với các chủ thể có hàng hóa nhập khẩu vào thị trường Việt Nam. Tương tự như hệ thống cơ quan thuế, hải quan địa phương thực hiện nhiệm vụ giám sát hoạt động chuyển dịch hàng hóa qua biên giới, xác định các khoản thu đối với hàng hóa xuất nhập khẩu, trong đó có thuế giá trị gia tăng.

Việc phân giao nhiệm vụ cụ thể cho cơ quan thuế và cơ quan hải quan đối với hoạt động quản lý, thu thuế giá trị gia tăng vừa đảm bảo tính thống nhất vừa bao quát hết nguồn thu.

2. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng

Quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng chỉ thực tế phát sinh khi có các điều kiện:

- Có đủ căn cứ pháp lý điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng.

- Có sự kiện pháp lý

2.1. Hệ thống các văn bản pháp luật quy định về thuế giá trị gia tăng

Do điều kiện kinh tế xã hội, điều kiện quản lý thuế của hệ thống cơ quan thu ngày càng ổn định, đáp ứng được cơ bản yêu cầu áp dụng thuế giá trị gia tăng tại một quốc gia, Luật thuế giá trị gia tăng đã được chính thức ban hành, thay thế Luật thuế doanh thu. Cho đến nay, đã có một số văn bản

pháp luật trực tiếp điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng được ban hành:

- Luật thuế giá trị gia tăng được Quốc hội thông qua ngày 11/4/1997, có hiệu lực thi hành ngày 01/01/1999.

Việc áp dụng Luật thuế giá trị gia tăng với đối tượng điều chỉnh rộng, tác động đến mọi mặt của đời sống kinh tế và xã hội đã thúc đẩy hoạt động sản xuất, góp phần cho kinh tế phát triển và ổn định, nguồn thu từ thuế giá trị gia tăng là nguồn thu chiếm tỷ trọng lớn;⁽¹⁾ mặt khác tăng cường trách nhiệm quản lý của các chủ thể kinh doanh và toàn xã hội.

Tuy vậy, qua 4 năm áp dụng, Luật thuế giá trị gia tăng đã bộc lộ một số nhược điểm cơ bản cần phải được sửa đổi, bổ sung cho phù hợp. Nhược điểm cơ bản có thể chỉ ra là những quy định về đối tượng chịu thuế, đối tượng không chịu thuế, chênh lệch khi quy định các mức thuế suất và vấn đề khấu trừ thuế.

- Luật sửa đổi một số điều Luật thuế giá trị gia tăng được Quốc hội thông qua năm 2003. Điểm mới cơ bản của Luật thuế giá trị gia tăng sửa đổi thể hiện ở một số nội dung cơ bản: về đối tượng nộp thuế, đối tượng không nộp thuế; về giá tính thuế; về thuế suất; về những quy định liên quan đến khấu trừ thuế và hoàn thuế; về hóa đơn chứng từ; về thủ tục kê khai, nộp thuế giá trị gia tăng; thẩm quyền sửa đổi danh mục hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế hoặc

(1). Nguồn thu từ thuế giá trị gia tăng trở thành nguồn thu chiếm tỷ trọng lớn nhất, chiếm khoảng trên 20% tổng thu từ thuế, phí, lệ phí và có tốc độ tăng trưởng bình quân 12%/năm. (Nguồn: Tờ trình Quốc hội 517/CP-PC ngày 25 tháng 4 năm 2003 về việc ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng.)

thuộc diện chịu thuế với mức thuế suất nhất định.

- Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003 hướng dẫn thi hành Luật thuế giá trị gia tăng.

- Nghị định số 148/2004/NĐ-CP ngày 23/7/2004 sửa đổi, bổ sung Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003.

- Các Thông tư hướng dẫn thi hành Luật thuế giá trị gia tăng và các Nghị định hướng dẫn thi hành Luật thuế giá trị gia tăng.

Như vậy, các văn bản pháp luật làm căn cứ pháp lý điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng có hệ thống, bao gồm văn bản Luật đến các văn bản hướng dẫn của cơ quan có thẩm quyền. Mặc dù vậy, hệ thống các văn bản điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng không thực sự ổn định. Điều này cũng là phù hợp với đặc điểm của nền kinh tế trong giai đoạn chuyển đổi, nhưng trong chừng mực nhất định, cũng gây ra khó khăn cho đối tượng áp dụng.

2.2. *Sự kiện pháp lý*

Xuất phát từ hoạt động quản lý, thu nộp thuế, quan hệ pháp luật thuế giá trị gia tăng bao gồm nhiều nhóm quan hệ cụ thể khác nhau. Chúng có đặc điểm chung: đều gắn với nghĩa vụ cuối cùng của chủ thể nộp thuế là chuyển một số tiền thuế cho Nhà nước và quyền của cơ quan quản lý thuế là thu nhận được số tiền đó. Bên cạnh đó, mỗi nhóm quan hệ pháp luật cụ thể lại có điểm riêng, thể hiện ở chỗ chúng chỉ giải quyết yêu cầu cụ thể trong một giai đoạn của quá trình quản lý, thu nộp thuế giá trị gia tăng. Điều này cũng có nghĩa mỗi nhóm quan hệ có thời điểm phát sinh khác nhau.

Thời điểm đăng ký kinh doanh là căn cứ xác định thời

điểm phát sinh trách nhiệm đăng ký thuế giá trị gia tăng. Trường hợp này được áp dụng cho các tổ chức hoạt động kinh doanh thông thường và hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu. Như thế, đối với đối tượng không kinh doanh hoặc có hành vi phát sinh nghĩa vụ thuế theo từng lần sẽ không có nghĩa vụ đăng ký thuế giá trị gia tăng cho những hàng vi đó.

Thời điểm được cấp mã số thuế là căn cứ xác định thời điểm phát sinh nghĩa vụ đăng ký hoặc đề nghị cơ quan thuế cung cấp các loại chứng từ hoá đơn phù hợp với điều kiện từng loại chủ thể.

Thời điểm cung cấp hàng hoá dịch vụ (kể cả mua chịu và hình thức thể hiện là hành vi xuất chứng từ hoá đơn) là căn cứ xác định thời điểm kê khai, tính thuế giá trị gia tăng.

Thời điểm (thời hạn) nhận được thông báo thuế hoặc theo luật định, đối tượng nộp thuế phải nộp một số tiền thuế giá trị gia tăng vào ngân sách nhà nước. Đây cũng là thời điểm (căn cứ phát sinh) quyền khiếu nại về thuế với cơ quan có thẩm quyền theo đúng trình tự luật định.

Thời điểm, thời hạn chủ thể nộp thuế không thực hiện nghĩa vụ nộp số tiền thuế giá trị gia tăng vào cơ quan thu là căn cứ xác định quyền năng xử lý vi phạm của cơ quan thu đối với đối tượng vi phạm...

Việc xác định thời điểm phát sinh các nghĩa vụ pháp lý cụ thể của đối tượng nộp thuế có ý nghĩa pháp lý quan trọng. Điều này thể hiện ở chỗ, với mỗi thời điểm phát sinh khác nhau, hình thành nên một loại quan hệ pháp luật thuế cụ thể khác nhau. Mặt khác, việc xác định thời điểm phát sinh các nghĩa vụ pháp lý cho phép các đối tượng có liên quan xác định mức độ chịu trách nhiệm và mức độ vi phạm cho từng quan hệ pháp

luật thuế giá trị gia tăng, từ đó có biện pháp pháp lý phù hợp.

3. Căn cứ tính thuế giá trị gia tăng

3.1. Giá tính thuế giá trị gia tăng

Các loại thuế tiêu dùng thường phải xác định giá tính thuế đối với tiêu dùng chịu thuế. Để xác định giá tính thuế cho hàng hóa dịch vụ thuộc diện chịu thuế, các quốc gia có thể lựa chọn giá chưa có thuế hoặc đã có thuế. Giá chưa có thuế là giá cả chưa bao gồm chính phần thuế cụ thể đó. Giá đã có thuế là giá bao gồm cả phần thuế được tính cho quan hệ thuế cụ thể đó. Do ưu điểm của phương án xác định thuế trên cơ sở giá chưa có thuế, pháp luật thuế giá trị gia tăng Việt Nam quy định *giá tính thuế giá trị gia tăng là giá chưa có thuế giá trị gia tăng*,⁽¹⁾ đồng thời quy định chi tiết giá tính thuế đối với các hoạt động kinh doanh phổ biến và một số hoạt động kinh doanh đặc thù.

Đối với hoạt động kinh doanh phổ biến, giá tính thuế hàng hóa dịch vụ chịu thuế là giá chưa có thuế giá trị gia tăng đối với hàng hóa dịch vụ đó. Trường hợp, hàng hóa dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, giá tính thuế giá trị gia tăng là giá đã có thuế tiêu thụ đặc biệt.⁽²⁾

(1). Xem: Điều 7 Luật thuế giá trị gia tăng (đã sửa đổi) và Điều 6 Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003.

(2). Trước ngày 01/01/2004, hàng hóa dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, không nằm trong diện chịu thuế giá trị gia tăng (ở chính khẩu phải nộp thuế tiêu thụ đặc biệt). Quy định này không tạo ra tác động thực sự về giá đối với người tiêu dùng. Quy định này cũng dẫn đến những khó khăn cho cơ quan quản lý thuế khi xác định số thuế phải nộp; cho đối tượng nộp thuế tiêu thụ đặc biệt khi có những yếu tố đầu vào đã nộp thuế giá trị gia tăng nhưng không được khấu trừ.

Do kết quả hoạt động kinh doanh của chủ thể nộp thuế thường được phản ánh qua hệ thống chứng từ hoá đơn thuế giá trị gia tăng nên việc xác định giá tính thuế đơn giản. Trường hợp, chủ thể nộp thuế cung ứng hàng hoá dịch vụ mà không tách bạch được giữa giá đã có thuế và giá chưa có thuế, pháp luật cho phép chủ thể nộp thuế được xác định giá chưa có thuế.

Đối với hàng hoá, dịch vụ nhập khẩu, giá tính thuế là giá nhập khẩu và các loại thuế áp dụng đối với hàng hóa dịch vụ nhập khẩu nhưng chưa có thuế giá trị gia tăng (thuế nhập khẩu kể cả các khoản phụ thu áp dụng đối với hàng hoá dịch vụ nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt ở khâu nhập khẩu).

Đối với hoạt động cung cấp hàng hoá, dịch vụ dưới dạng đặc thù như cho thuê tài sản, gia công hàng hoá, xây dựng... tùy theo từng trường hợp, pháp luật quy định chi tiết về giá tính thuế giá trị gia tăng.

3.2. Thuế suất

Khi ban hành một đạo luật thuế, việc lựa chọn hệ thống thuế suất có ý nghĩa rất quan trọng. Khi ban hành Luật thuế giá trị gia tăng, các nước đang áp dụng loại thuế này thường lựa chọn: thực hiện chế độ nhiều mức thuế suất hoặc chế độ một thuế suất (không tính tới mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng xuất khẩu).⁽¹⁾ Mỗi sự lựa chọn đều có tính hai mặt.

(1). Một số quốc gia hiện hành áp dụng chế độ nhiều thuế suất như Nhật Bản, Hàn Quốc, Brazil, Singapore... nhưng mức thuế suất cụ thể giữa các quốc gia này rất khác nhau. Nhiều quốc gia hiện hành đang áp dụng nhiều mức thuế suất, áp dụng đối với hàng hoá và dịch vụ khác nhau: Việt Nam, các nước Cộng đồng châu Âu, Philippin, Thailand...

Cho dù có sự lựa chọn khác nhau nhưng khi ban hành thuế suất thuế giá trị gia tăng thường dựa trên những tiêu chí cơ bản. *Thứ nhất*, mức thuế suất được ban hành phải tạo nguồn thu ổn định và chiếm tỷ trọng mong muốn trong tổng thu ngân sách nhà nước.⁽¹⁾ *Thứ hai*, là loại thuế tiêu dùng, mức thuế suất phải có khả năng định hướng tiêu dùng trong dân cư. *Thứ ba*, thông qua mức thuế suất áp dụng cho các loại hàng hoá dịch vụ chịu thuế, Nhà nước thực hiện một số chính sách khuyến khích, thay đổi cơ cấu đầu tư trong nền kinh tế. Việt Nam cũng không nằm ngoài những yêu cầu chung đó.

Năm 1998, Luật thuế giá trị gia tăng ban hành, quy định 4 mức thuế suất khác nhau (0%, 5%, 10%, 20%). So sánh với Luật thuế doanh thu có hiệu lực áp dụng từ năm 1990 đến 1998, thuế suất thuế giá trị gia tăng giai đoạn 1999-2003 đã đơn giản hoá về cơ bản, tạo điều kiện cho cơ quan quản lý thuế và người nộp thuế, thể hiện tính trung lập của thuế. Tuy vậy, vẫn còn có khoảng cách khá lớn giữa mức thuế suất cao nhất (20%) với mức thuế suất thấp nhất (5%). Từ năm 2004, Việt Nam áp dụng 3 mức thuế suất: 0%, 5%, 10%. Quy định này một mặt giải quyết yêu cầu về khoảng cách giữa các mức thuế suất đồng thời cũng được coi là "bước đệm" cho việc tiến tới áp dụng một mức thuế suất duy nhất trong giai đoạn tới.

Mức thuế suất 10% có thể coi là mức thuế suất chuẩn,⁽²⁾

(1). Từ năm 1999 đến nay, tổng thu thuế giá trị gia tăng thường chiếm 30% tổng thu từ thuế, đáp ứng đúng yêu cầu đặt ra cho loại thuế này.

(2). Mặc dù còn nhiều quan điểm về mức thuế suất chuẩn, nhưng có thể coi đây là mức thuế suất áp dụng phổ biến, đáp ứng tốt nhất yêu cầu của Nhà nước khi ban hành luật thuế. Dựa trên thuế suất chuẩn, các mức thuế suất khác có thể được ban hành nhằm đáp ứng yêu cầu cụ thể.

áp dụng cho hàng hoá, dịch vụ thông thường. Điều 8 mục 3 Luật thuế giá trị gia tăng quy định cụ thể về những hàng hoá, dịch vụ này. Cần lưu ý, đối với hàng hoá, dịch vụ áp dụng thuế suất khác nhau, để tránh sai sót, pháp luật thường sử dụng phương án liệt kê. Đối với hàng hoá dịch vụ không nằm trong diện áp dụng mức thuế suất 5%, đều áp dụng mức thuế 10%.⁽¹⁾

Thuế suất 5% áp dụng đối với hàng hoá, dịch vụ ưu đãi, khuyến khích phát triển, đầu tư. Các sản phẩm thiết yếu, sản phẩm công nghiệp nặng hoặc công nghiệp phục vụ nông nghiệp, dịch vụ công cộng... đều nằm trong diện ưu đãi, áp dụng mức thuế 5%. Là mức thuế suất ưu đãi, các đối tượng áp dụng mức thuế suất này đều được ghi nhận cụ thể, chi tiết trong các văn bản pháp luật thuế giá trị gia tăng.

Việc áp dụng thuế suất khác nhau đối với hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng, trong chừng mức nhất định, không đảm bảo tính công bằng. Trong nhiều trường hợp, còn khó khăn khi áp dụng. Vì vậy, xu hướng chuyển dần từ cơ chế nhiều thuế suất sang cơ chế một thuế suất là phù hợp và cần thiết.

Thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu, không phân biệt đối tượng và hình thức xuất khẩu. Điều này có nghĩa, mức thuế suất này được áp dụng đối với cả hoạt động xuất khẩu tại chỗ, các dịch vụ xuất khẩu khi đáp ứng đủ điều kiện pháp luật.⁽²⁾

(1). Xem: Mục 1 khoản 3 Điều 8 Luật thuế giá trị gia tăng (sửa đổi).

(2). Nghị định số 148/2004/NĐ-CP ngày 23/7/2004 quy định xuất khẩu tại chỗ bao gồm:

- Dịch vụ cung cấp cho các khu chế xuất.

- Hàng hóa xuất khẩu vào các khu chế xuất, hàng hóa xuất khẩu cho các doanh nghiệp chế xuất và các trường hợp cụ thể khác được coi là xuất khẩu theo quy định của Chính phủ.

4. Phương pháp tính thuế giá trị gia tăng

Thuế giá trị gia tăng được thu qua mỗi khâu của quá trình sản xuất kinh doanh. Việc xác định số thuế giá trị gia tăng nộp qua mỗi khâu phải dựa trên điều kiện thực tế của chủ thể kinh doanh, đồng thời đáp ứng yêu cầu thu đúng, thu đủ thuế vào ngân sách nhà nước. Dựa trên đối tượng tính thuế là phần chênh lệch giữa giá trị đầu ra và phần giá trị đầu vào tương ứng, phương án khả thi xác định số thuế phải nộp là tính theo phần thuế chênh lệch qua các khâu của quá trình sản xuất, lưu thông (phương pháp khấu trừ thuế) hoặc tính trực tiếp trên phần giá trị tăng thêm phát sinh do chủ thể nộp thuế tạo ra (phương pháp tính trực tiếp trên phần giá trị tăng thêm). Các phương án khác chỉ đúng về lý thuyết mà không có điều kiện thực tế. Pháp luật Việt Nam ghi nhận và quy định phương pháp khấu trừ thuế và phương pháp tính trực tiếp trên giá trị gia tăng.⁽¹⁾

4.1. Phương pháp khấu trừ thuế

Nội dung cơ bản của phương pháp khấu trừ thuế là số thuế giá trị gia tăng phải nộp được tính trên cơ sở số thuế giá trị gia tăng đầu ra trừ đi số thuế giá trị gia tăng đầu vào.

Điểm cần đặc biệt lưu ý, đối với phương pháp khấu trừ thuế, số thuế được xác định một cách trực tiếp, là *hiệu số thuế* của các khâu trong quá trình sản xuất lưu thông mà không phải phần giá trị gia tăng được xác định trực tiếp qua các khâu.

Thuế giá trị gia tăng đầu ra là số thuế xuất hiện ở khâu

(1). Xem: Điều 9 Luật thuế giá trị tăng và các văn bản hướng dẫn thi hành.

bán ra, chủ thể nộp thuế đã xác định và tính trong giá bán cho người nhận hàng hoá dịch vụ (trong giá thanh toán). Phần thuế này được tính trên toàn bộ giá trị hàng hoá, dịch vụ cung cấp cho khách hàng. Cụ thể, khoản 1 Điều 9 Luật thuế giá trị gia tăng quy định thuế đầu ra được tính bằng giá tính thuế hàng hoá, dịch vụ đầu ra nhân với thuế suất thuế giá trị gia tăng.

- Giá tính thuế là giá bán chưa có thuế giá trị gia tăng, theo quy định pháp luật.

- Thuế suất được quy định rõ cho từng loại ngành nghề kinh doanh, từng chủng loại hàng hoá dịch vụ.

- Thuế giá trị gia tăng ở khâu bán ra được xác định trên chứng từ hoá đơn hợp lệ của chủ thể nộp thuế. Pháp luật cũng quy định chặt chẽ trường hợp chứng từ không phản ánh số thuế giá trị gia tăng hoặc chỉ ghi nhận giá thanh toán của hàng hoá dịch vụ.

Thuế giá trị gia tăng đầu vào xuất hiện ở khâu mua vào, được tính trong tổng giá mà chủ thể nộp thuế đã trả để nhận được hàng hoá dịch vụ. Tương tự số thuế đầu ra, thuế giá trị gia tăng đầu vào bằng tổng số thuế giá trị gia tăng đã thanh toán được ghi trên hoá đơn giá trị gia tăng mua hàng hoá, dịch vụ hoặc chứng từ nộp thuế giá trị gia tăng hàng hoá nhập khẩu. Như vậy, bằng một nghiệp vụ phát hành hóa đơn, có thể là cơ sở xác định số thuế đầu ra cho chủ thể cung ứng hàng hoá, dịch vụ; đồng thời lại là căn cứ xác định số thuế đầu vào cho bên nhận hàng hoá dịch vụ.

Thực hiện khâu trừ thuế đầu vào, cần phải lưu ý những điểm sau:

- Đối với tài sản cố định đầu tư để sản xuất hàng hoá, dịch vụ thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng, phần thuế tương ứng giá trị tài sản đầu tư được xác định là thuế đầu vào để tính số thuế phải nộp.

- Không phải phần thuế giá trị gia tăng của mọi giá trị hàng hoá dịch vụ ở khâu mua vào đều được coi là phần thuế đầu vào. Số thuế đầu vào được xác định tương ứng với phần hàng hoá, dịch vụ dùng cho hàng hoá, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng.

- Số thuế đầu vào phát sinh trong tháng nào, kê khai trong tháng đó. Quy định này một mặt hỗ trợ cơ quan quản lý, một mặt là cơ sở để xác định điều kiện hoàn thuế giá trị gia tăng.

- Thuế đầu vào của hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu phải đủ điều kiện luật định.

Phương pháp khấu trừ thuế mặc dù cần có điều kiện áp dụng, nhưng đây là phương pháp có nhiều ưu điểm:

- Xác định đúng số thuế phải nộp ở từng khâu, từng chủ thể nộp thuế, chống thất thu thuế.

- Đảm bảo thu đủ số thuế cần thiết điều tiết thu nhập của người tiêu dùng.

- Đơn giản hóa quá trình quản lý và thu thuế, do số thuế phát sinh ở các khâu được phản ánh rõ trên chứng từ hoá đơn. Xét ở khía cạnh quản lý, phương pháp khấu trừ thuế được thực hiện sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho cơ quan thuế. Điều này lý giải vì sao, pháp luật các nước đang áp dụng thuế giá trị gia tăng đều quy định phương pháp khấu trừ thuế là phương pháp tính thuế chủ yếu của loại thuế này. Phương

pháp khấu trừ thuế còn thúc đẩy các tổ chức kinh tế tiến hành hạch toán theo chuẩn mực pháp luật.

Với những đặc điểm, lợi thế của phương pháp khấu trừ thuế, chủ thể nộp thuế theo phương pháp khấu trừ phải đạt những điều kiện nhất định:

- Chủ thể nộp thuế có hoạt động kinh doanh ổn định, chấp hành chế độ hạch toán kế toán, chế độ sử dụng chứng từ hoá đơn⁽¹⁾ theo quy định hiện hành dành cho các chủ thể kinh doanh.⁽²⁾
- Đăng ký thuế, đã được cơ quan thuế cấp mã số thuế theo đúng trình tự luật định.
- Đăng ký với cơ quan thuế và được cơ quan thuế chấp nhận nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ.

Với xu hướng đổi mới công tác quản lý thuế, đảm bảo sự bình đẳng về nghĩa vụ của các chủ thể nộp thuế, đối tượng nộp thuế theo phương pháp khấu trừ ngày càng lớn và tiến tới áp dụng một phương pháp tính thuế cho tất cả các chủ thể nằm trong diện nộp thuế giá trị gia tăng.

4.2. Phương pháp tính trực tiếp trên phần giá trị tăng thêm

Phương pháp trừ trực tiếp là phương pháp tính thuế mà theo đó "Số thuế phải nộp bằng giá trị gia tăng của hàng hoá, dịch vụ nhân với thuế suất thuế giá trị tăng".⁽³⁾

(1). Hoá đơn áp dụng cho chủ thể nộp thuế theo phương pháp khấu trừ là loại "Hoá đơn giá trị gia tăng".

(2). Lưu ý, chế độ kế toán, chứng từ hoá đơn của các chủ thể nộp thuế có thể khác nhau giữa doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài về hệ thống kế toán, loại chứng từ hoá đơn phát hành.

(3). Xem: Khoản 2 Điều 9 Luật thuế giá trị tăng.

- Để có được phần "giá trị tăng thêm", pháp luật quy định "bằng giá thanh toán của hàng hoá dịch vụ bán ra, trừ đi giá thanh toán của hàng hoá dịch vụ mua vào tương ứng". Như vậy, nếu phương pháp khấu trừ thuế xác định trực tiếp theo hiệu số thuế thì phương pháp tính trực tiếp xác định theo hiệu số kết quả kinh doanh của chủ thể nộp thuế.

- Thuế suất thuế giá trị gia tăng được áp dụng phù hợp với ngành nghề kinh doanh, hàng hoá dịch vụ mà chủ thể nộp thuế cung cấp.

Áp dụng phương pháp nộp thuế trên cơ sở trừ trực tiếp, cần lưu ý một số điểm:

- Căn cứ tính phần "giá trị tăng thêm" (bao gồm giá và lượng hàng hoá, dịch vụ bán ra) là giá thanh toán, tức giá đã có thuế giá trị gia tăng được xác định trong chứng từ hoá đơn.⁽¹⁾

- Thuế suất áp dụng chung cho hàng hoá dịch vụ mua vào và hàng hoá dịch vụ bán ra.

- Đối với hàng hoá, dịch vụ ở khâu mua vào, nếu không chứng minh được đã bán ra, đã cung ứng, không được xác định là phần giá trị được phép trừ đi khi tính phần "giá trị gia tăng". Điều này cũng có nghĩa, việc đầu tư tài sản cố định không được xác định là phần giá trị hàng hoá mua vào tương ứng được phép trừ.⁽²⁾

(1). Hoá đơn áp dụng cho chủ thể nộp thuế theo phương pháp tính trực tiếp là loại "Hoá đơn bán hàng".

(2). Theo hướng dẫn của cơ quan quản lý thuế, chủ thể nộp thuế theo phương pháp trừ trực tiếp không được chuyển phần giá trị mua ngoài, giá trị đầu tư, xây dựng làm tài sản cố định vào phần "giá trị đầu vào tương ứng" để tính thuế giá trị gia tăng.

Chủ thể nộp thuế theo phương pháp trừ trực tiếp khi "chưa đủ điều kiện về kế toán, chứng từ, hoá đơn làm căn cứ tính thuế theo phương pháp khấu trừ thuế và cơ sở kinh doanh mua, bán vàng, bạc, đá quý". Đối tượng này gồm:

- Cá nhân người Việt Nam hoạt động sản xuất kinh doanh thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng.⁽¹⁾
- Cá nhân, tổ chức nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam không theo Luật đầu tư nước ngoài và chưa thực hiện đủ các điều kiện chứng từ hoá đơn.

- Cơ sở kinh doanh vàng bạc, đá quý.

Nghiên cứu quy định pháp luật về phương pháp tính trực tiếp trên phần giá trị tăng thêm, cho thấy:

- Giá thanh toán của chủ thể nộp thuế có đủ căn cứ xác định nhưng không đủ căn cứ xác giá trị hàng hoá, dịch vụ khâu mua vào. Điều này có thể lý giải do chủ thể nộp thuế nhận hàng hoá, dịch vụ của tổ chức, cá nhân không có khả năng xuất chứng từ hoá đơn hoặc xuất chứng từ hoá đơn không hợp lệ. Giải quyết vấn đề này, pháp luật quy định "giá trị gia tăng được xác định bằng doanh thu nhân (x) với tỷ lệ (%) giá trị gia tăng tính trên doanh thu".⁽²⁾

- Giá thanh toán của cá nhân kinh doanh có thể không đủ căn cứ chứng minh, vì vậy không đủ cơ sở xác định phần "giá trị gia tăng". Giải quyết trường hợp này, pháp luật cho

(1). Các tổ chức kinh doanh dưới mọi hình thức (kể cả hộ kinh doanh, tổ hợp tác) phải thực hiện quy định về công tác kế toán, chứng từ hoá đơn. Xem: Điều 2 Luật kế toán.

(2). Xem: Điều 8 Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003 và các Thông tư hướng dẫn.

phép cơ quan thuế "căn cứ vào tình hình kinh doanh của từng cá nhân kinh doanh để xác định mức doanh thu; giá trị gia tăng được xác định bằng doanh thu xác định nhân (x) với tỷ lệ (%) giá trị gia tăng tính trên doanh thu".⁽¹⁾

Cả hai trường hợp trên, tỷ lệ giá trị gia tăng do cơ quan thuế xác định. Nếu xét về bản chất, cách xác định thuế giá trị gia tăng theo nội dung nêu trên thực chất là một hình thức áp thuế, khoán thuế.

Thực tế quản lý thuế cho thấy, các chủ thể nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế chiếm tỷ lệ không lớn so với tổng các chủ thể nộp thuế giá trị gia tăng nhưng số thuế được thu, nộp lại chiếm đa số. Ngược lại, chủ thể nộp thuế theo phương pháp trừ trực tiếp chiếm tỷ lệ lớn, nhưng tổng thu thuế giá trị gia tăng của các đối tượng này không cao, chỉ phí quản lý thuế lớn so với các chủ thể nộp thuế theo phương pháp khấu trừ.

5. Quản lý thuế giá trị gia tăng

Toàn bộ quá trình hoạt động cơ quan có thẩm quyền nhằm đảm bảo tập trung đầy đủ, đúng hạn nguồn thu từ thuế giá trị gia tăng vào ngân sách nhà nước hình thành nội dung quản lý thuế giá trị gia tăng. Với cách hiểu như vậy, nội dung quản lý thuế giá trị gia tăng bao gồm các nội dung chủ yếu: quản lý việc đăng ký thuế; kê khai thuế; tổ chức thu nộp thuế; thực hiện hoàn thuế giá trị gia tăng; kiểm toán, quyết toán tình hình thực hiện thuế giá trị gia tăng.

(1). Xem: Điều 8 Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003 và các Thông tư hướng dẫn.

5.1. Tổ chức đăng ký thuế

Để xác định được đối tượng phải quản lý thuế giá trị gia tăng, pháp luật quy định tất cả các chủ thể có hành vi kinh doanh, đều phải đăng ký thuế với cơ quan quản lý thuế có thẩm quyền. Hành vi đăng ký thuế thể hiện một loại quan hệ pháp luật thuế, đồng thời là căn cứ để tiến hành các quan hệ pháp luật tiếp theo.

- Các chủ thể có trách nhiệm đăng ký thuế:

+ Các doanh nghiệp hoạt động theo pháp luật Việt Nam. Tất cả các doanh nghiệp, không phân biệt loại hình doanh nghiệp, hình thức tổ chức, sau khi được phép hoạt động kinh doanh hợp pháp trên lãnh thổ Việt Nam, phải đăng ký thuế tại cơ quan thuế sở tại. Quy định này được áp dụng đối với cả các chi nhánh, đơn vị trực thuộc (các đối tượng này đăng ký nộp thuế trên cơ sở đăng ký thuế của đơn vị chính).

+ Các đơn vị sự nghiệp có thu. Những đối tượng này có hoạt động chính nhằm phục vụ yêu cầu của Nhà nước đối với đời sống xã hội (các trường học, bệnh viện công, cơ sở nghiên cứu khoa học...) nhưng quá trình thực hiện nhiệm vụ, phát sinh một số hoạt động có thu nhập. Trường hợp này, các đối tượng nêu trên mặc dù không đăng ký kinh doanh nhưng phải đăng ký thuế.⁽¹⁾

+ Các tổ chức kinh tế khác.

(1). Thông tư số 79/1998/TT-BTC ngày 12/6/1998 hướng dẫn thi hành Quyết định số 75/1998/QĐ-TTg ngày 4/4/1998, mục III quy định: các đơn vị sự nghiệp có thu và phải nộp thuế (kể cả trường hợp nộp thuế thường xuyên hay không thường xuyên) đều phải thực hiện đăng ký thuế với cơ quan thuế để được cấp mã số thuế.

+ Cá nhân kinh doanh, hộ gia đình kinh doanh, kể cả trường hợp kinh doanh buôn chuyển

- Cơ quan tiếp nhận đăng ký thuế: Áp dụng chung đối với trường hợp hoạt động kinh doanh thông thường và hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu thường xuyên. Việc tổ chức một đầu mối đăng ký thuế tạo điều kiện thuận lợi cho chủ thể nộp thuế đồng thời đảm bảo tính thống nhất trong hệ thống tổ chức, nội dung, cách thức quản lý, thu thuế.

- Nội dung đăng ký: Việc đăng ký thuế liên quan đến nghĩa vụ thuế giá trị gia tăng và các loại thuế khác gắn với hoạt động sản xuất kinh doanh của chủ thể nộp thuế. Vì vậy, pháp luật quy định khá chi tiết các nội dung cần khai báo với cơ quan thuế: địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh, số lao động, tiền vốn, nơi nộp thuế, các đơn vị trực thuộc và địa điểm kinh doanh của các đơn vị trực thuộc...

- Thời hạn đăng ký thuế: Để chống thất thu thuế, trong đó có thuế giá trị gia tăng, chậm nhất 10 ngày kể từ thời điểm có chứng nhận đăng ký kinh doanh, chủ thể kinh doanh có nghĩa vụ đăng ký thuế. Đối với trường hợp chưa có (không có) đăng ký kinh doanh, các chủ thể này phải đăng ký thuế trước khi tiến hành hoạt động kinh doanh thực tế.

- Hình thức chấp nhận đăng ký thuế: Cơ quan thuế có trách nhiệm xác nhận việc đăng ký thuế của chủ thể nộp thuế, đảm bảo cho chủ thể kinh doanh tiến hành hoạt động kinh doanh bình thường. Cụ thể, cơ quan thuế có trách nhiệm cấp "Giấy chứng nhận đăng ký thuế" và thông báo mã số thuế cho chủ thể nộp thuế.

Mã số thuế được cấp duy nhất cho một chủ thể nộp thuế

và sử dụng suốt quá trình tồn tại của chủ thể nộp thuế. Sử dụng một mã số thuế duy nhất giúp cho việc nhận diện chủ thể nộp thuế. Mã số thuế giúp cho cơ quan quản lý thực hiện hoạt động quản lý thuế trên phạm vi toàn lãnh thổ, trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh thông thường và quản lý thuế đối với hoạt động xuất nhập khẩu. Việc quản lý thuế theo mã số thuế giúp cơ quan có thẩm quyền giám sát về thuế của chủ thể nộp thuế, theo dõi các vấn đề phát sinh liên quan đến sử dụng chứng từ hóa đơn, đặc biệt hoá đơn do cơ quan thuế phát hành. Trường hợp cần thiết, các thông tin về chủ thể nộp thuế giúp cho cơ quan nhà nước giám sát hoạt động hoàn thuế hoặc áp dụng các biện pháp phi thuế đối với trường hợp vi phạm.

Đối với chủ thể nộp thuế có các đơn vị trực thuộc, việc cấp mã số thuế được tiến hành đồng thời cho doanh nghiệp đó và cho các đơn vị trực thuộc.

5.2. Quản lý, giám sát quá trình kê khai, nộp thuế

5.2.1. Quản lý kê khai, nộp thuế đối với hoạt động kinh doanh thông thường

Các chủ thể kinh doanh hàng tháng phải kê khai đầy đủ, chính xác thuế giá trị gia tăng với cơ quan thuế, không phân biệt có phát sinh nghĩa vụ thuế thực tế trong tháng hay không. Đối tượng kê khai phải chịu trách nhiệm về tính chính xác của nội dung kê khai.

Nội dung kê khai được quy định cụ thể cho chủ thể nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế, phương pháp tính trực tiếp trên phần giá trị tăng thêm. Đối với chủ thể nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, có hoạt động nhập khẩu hàng

hoá, pháp luật cũng định rõ điều kiện để xác định phần thuế giá trị gia tăng ở khâu nhập khẩu được tính là thuế giá trị gia tăng đầu vào khi tính số thuế phải nộp trong tháng.

Đối với chủ thể nộp thuế có hoạt động kinh doanh đa dạng, sản phẩm tạo ra có thể chịu các mức thuế suất khác nhau, phải kê khai cụ thể kết quả kinh doanh với mỗi nhóm hàng hoá, dịch vụ.

Chậm nhất là ngày 25 tháng tiếp theo, tuỳ thuộc vào trường hợp cụ thể, chủ thể kinh doanh nộp thuế giá trị gia tăng vào ngân sách nhà nước theo kết quả kê khai (tự kê khai và tự nộp thuế) hoặc theo thông báo thuế của cơ quan thuế. Riêng đối với các tổ chức kinh doanh có quy mô lớn, thực hiện nộp thuế theo định kỳ 5 ngày hoặc 10 ngày.

Cơ quan thuế, cán bộ thuế có trách nhiệm theo dõi, đôn đốc đảm bảo hoạt động kê khai, nộp thuế được thực hiện nhanh chóng, thuận lợi. Với những đối tượng không áp dụng chế độ tự kê khai, nộp thuế, cơ quan thuế có trách nhiệm ra thông báo thuế theo đúng quyền hạn, đúng pháp luật.

5.2.2. Quản lý kê khai, nộp thuế đối với hoạt động nhập khẩu hàng hoá

Hoạt động nhập khẩu hàng hoá hoặc mua dịch vụ của bên nước ngoài thường gắn với hoạt động quản lý của cơ quan hải quan, xuất hiện cho từng lần thực hiện hoạt động chuyển dịch hàng hoá qua biên giới, nhận dịch vụ. Vì vậy, cơ sở kinh doanh, người nhập khẩu có trách nhiệm kê khai thuế giá trị gia tăng cho từng lần nhập khẩu cùng với việc kê khai các thông tin khác liên quan đến hoạt động nhập khẩu (kê khai hải quan, kê khai thuế nhập khẩu và các khoản phụ

thu từ hoạt động nhập khẩu; kê khai thuế tiêu thụ đặc biệt...).

Thông báo thuế giá trị gia tăng của cơ quan hải quan đối với hàng hoá nhập khẩu thường gắn với nghĩa vụ thuế khác liên quan đến khâu nhập khẩu.

Khác với hoạt động kinh doanh thông thường, thuế giá trị gia tăng ở khâu nhập khẩu được nộp từng lần, cùng với các loại thuế khác theo thông báo thuế của cơ quan hải quan. Thời điểm nộp thuế cụ thể thuộc vào hàng hoá nhập khẩu, dịch vụ mua của bên nước ngoài.

5.2.3. Chứng từ, hoá đơn trong quá trình quản lý, thu nộp thuế giá trị gia tăng

Thuế giá trị gia tăng gắn với nghiệp vụ kinh doanh của chủ thể nộp thuế. Nhà nước thực hiện thu thuế theo kết quả kinh doanh của đối tượng nộp thuế. Điều này có nghĩa, chứng từ hoá đơn là chứng cứ xác định nghĩa vụ thực tế mà chủ thể nộp thuế phải thực hiện đối với Nhà nước.

Với tư cách "*là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh và đã hoàn thành*",⁽¹⁾ Luật thuế giá trị gia tăng quy định chi tiết về các loại chứng từ hoá đơn, áp dụng cho các đối tượng nộp thuế theo phương pháp khai trừ, phương pháp tính trực tiếp theo phân giá trị tăng thêm, đối tượng sử dụng hoá đơn theo mẫu do cơ quan tài chính phát hành và hoá đơn theo mẫu của đơn vị nộp thuế.⁽²⁾

Nhằm chống thất thu ngân sách nhà nước, thực hiện nguyên tắc công bằng, pháp luật quy định trách nhiệm của

(1). Xem: Khoản 7 Điều 4 Luật kế toán.

(2). Xem: Điều 11 Luật thuế giá trị gia tăng và các văn bản hướng dẫn.

cơ sở kinh doanh khi in, phát hành, sử dụng hoá đơn không đúng quy định để gian lận, trốn thuế.

5.3. Hoàn thuế giá trị gia tăng

Hoàn thuế giá trị gia tăng là việc cơ quan thuế ra quyết định trả lại số tiền thuế giá trị gia tăng đã nộp vượt quá của chủ thể nộp thuế. Hoàn thuế giá trị gia tăng áp dụng đối với các trường hợp sau:⁽¹⁾

- Hoàn thuế giá trị gia tăng trong trường hợp tiến hành hoạt động kinh doanh thông thường. Các đối tượng được hoàn thuế chỉ có thể là đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế.

Trường hợp chủ thể nộp thuế có "3 tháng liên tục trở lên có số thuế đầu vào chưa được khấu trừ hết", được trả lại phần thuế đã nộp vượt quá.

- Trường hợp xuất khẩu hàng hoá, do hưởng thuế suất 0%, cơ sở có hàng xuất khẩu có thể được hoàn thuế theo tháng khi thuế đầu vào của hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu chưa được khấu trừ hết trên 200 triệu đồng.

Căn cứ để được hoàn thuế giá trị gia tăng đối với hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu:

+ Có tờ khai hàng hoá xuất khẩu và xác nhận của cơ quan hải quan;

+ Hợp đồng mua bán hàng hoá, gia công hàng hoá, cung ứng dịch vụ cho các tổ chức, cá nhân nước ngoài;

+ Thực hiện thanh toán qua ngân hàng hoặc các trường

(1). Xem: Điều 16 Luật thuế giá trị gia tăng; Điều 15 Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

hợp coi như thanh toán qua ngân hàng;

+ Hoá đơn chứng từ hợp lệ. Việc xác định chứng từ hợp lệ được quy định cụ thể khác nhau đối với các hình thức xuất khẩu.

- Hoàn thuế giá trị gia tăng trong trường hợp đầu tư dự án có giá trị lớn thường phát sinh số thuế đầu vào lớn. Nếu đó là các dự án của chủ thể đã đăng ký thuế, chưa thực sự kinh doanh, thời gian đầu tư trên 1 năm, được xét hoàn thuế theo từng năm; nếu số thuế đầu vào tương ứng trên 200 triệu, được xét hoàn thuế theo quý. Trường hợp chủ thể nộp thuế đã tiến hành kinh doanh, có dự án đầu tư cơ sở sản xuất mới mà cơ sở này chưa đăng ký thuế, có số thuế đầu vào cho dự án trên 200 triệu, được xét hoàn thuế theo quý.

- Hoàn thuế giá trị gia tăng do thực hiện chính sách ưu đãi. Đối với dự án sử dụng nguồn vốn ODA, hàng hoá mua bằng nguồn viện trợ nhân đạo, pháp luật cho phép chủ dự án hoặc tổ chức cá nhân viện trợ nhân đạo được hoàn lại số thuế giá trị gia tăng đã trả tương ứng với hàng hoá, dịch vụ đã được cung cấp.

- Hoàn thuế giá trị gia tăng trong trường hợp quyết toán thuế khi chấm dứt hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp hoặc chuyển giao quyền sở hữu doanh nghiệp.

Việc hoàn thuế giá trị gia tăng chỉ có thể thực hiện khi đối tượng nộp thuế nằm một trong những trường hợp nêu trên và có hồ sơ hoàn thuế hợp lệ.

Cơ quan thuế có trách nhiệm nhận hồ sơ, kiểm tra tính hợp lệ của bộ hồ sơ và hoàn thuế cho đối tượng nộp thuế. Để đảm bảo cơ sở vật chất cho việc hoàn thuế, pháp luật quy

định cơ quan tài chính phải lập quỹ hoàn thuế giá trị gia tăng⁽¹⁾ và phải hoàn trả thuế thực tế cho đối tượng nộp thuế.

Với quy định về hoàn thuế giá trị gia tăng, Nhà nước thực hiện hoàn thuế giá trị gia tăng nhằm giải quyết mục đích khác nhau trong từng giai đoạn.

5.4. Quyết toán, kiểm toán thuế giá trị gia tăng

Quyết toán thuế giá trị gia tăng là việc báo cáo tình hình thực hiện thu nộp thuế giá trị gia tăng của đối tượng nộp thuế trong năm với cơ quan thuế. Pháp luật quy định năm quyết toán thuế được xác định theo năm dương lịch. Để thực hiện quyết toán thuế, cơ quan thuế xác định trên cơ sở báo cáo quyết toán thuế của đối tượng nộp thuế.

- Nội dung báo cáo quyết toán thuế bao gồm phần bảng biểu và phần thuyết minh bằng văn bản. Báo cáo quyết toán phải phản ánh: số thuế phải nộp, số thuế đã nộp; số thuế nộp thừa, số thuế còn thiếu theo những chỉ tiêu thống nhất do cơ quan quản lý thuế ban hành.

- Thời hạn báo cáo quyết toán thuế là 60 ngày, kể từ ngày kết thúc năm dương lịch. Trường hợp thay đổi địa vị pháp lý của chủ thể nộp thuế, thời hạn nộp báo cáo quyết toán thuế là 45 ngày, kể từ thời điểm có sự thay đổi chính thức.

- Sau khi báo cáo quyết toán, chủ thể nộp thuế phải nộp đủ số tiền thuế còn thiếu hoặc sẽ được trừ vào vào số tiền thuế phải nộp của kỳ tiếp theo nếu nộp thừa.

(1). Điều 21 Nghị định số 158/2003/NĐ-CP ngày 10/12/2003 quy định: "số thuế giá trị gia tăng hoàn trả... được chi từ quỹ hoàn thuế. Quỹ hoàn thuế được trích từ số thuế giá trị gia tăng đã thu."

Kiểm toán thuế giá trị gia tăng là việc kiểm toán tình hình thu thuế và nộp thuế của chủ thể nộp thuế. Kiểm toán thuế giá trị gia tăng nhằm kiểm tra quá trình tuân thủ pháp luật, đảm bảo chống thất thoát ngân sách từ quá trình thu, nộp thuế giá trị gia tăng.

Nội dung kiểm toán thuế giá trị gia tăng bao gồm:

- Thẩm tra tính chính xác của các chứng từ hoá đơn được sử dụng khi tính giá trị hàng hoá, dịch vụ chịu thuế, kể cả hàng hoá dịch vụ tạo ra trong nước và hàng hoá, dịch vụ mua ở nước ngoài. Nội dung này bao hàm cả việc kiểm tra giá tính thuế cho hàng hoá, dịch vụ chịu thuế.
- Thẩm tra tính chính xác của việc áp dụng mức thuế suất đối với đối tượng chịu thuế.
- Thẩm tra việc áp dụng phương pháp tính thuế cho các đối tượng nộp thuế khác nhau.
- Thẩm tra các hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế, có phù hợp quy định pháp luật hay không.
- Thẩm tra quá trình thu, nộp thuế để tránh báo sót, thu sót hoặc báo ít thu ít...

CHƯƠNG III PHÁP LUẬT THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

1. Khái niệm thuế tiêu thụ đặc biệt

Thuế tiêu thụ đặc biệt là loại thuế đánh vào một số loại hàng hoá dịch vụ đặc biệt, cần điều tiết mạnh nhằm hướng dẫn sản xuất và tiêu dùng đồng thời tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

Trong lịch sử, thuế tiêu thụ đặc biệt đã xuất hiện từ rất sớm. Từ thời Hy Lạp và La Mã cổ đại, các loại thuế đánh vào việc tiêu dùng hàng hoá như thuế đánh vào hàng hoá nhập khẩu (thuế nhập khẩu) và thuế tiêu thụ đặc biệt đã được áp dụng. Tuy nhiên, xét về phương diện tạo thu nhập cho nhà nước vào thời kỳ đó, thuế tiêu thụ đặc biệt không có vai trò quan trọng bằng thuế nhập khẩu.⁽¹⁾

Cùng với thời gian, vai trò của thuế tiêu thụ đặc biệt ngày càng được coi trọng. Các quốc gia đã xem loại thuế này

(1). Xem: Stan Ross, Philip Burgess and Richard E. Krever, *Income Tax: A Critical Analysis*, the Law Book Company Limited 1991, tr.1; Encyclopedia Britannica (15th ed. 1973-1974), tr.1077.

như một công cụ cần thiết nhằm tạo lập và tăng cường nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Ở Mỹ, ba năm sau khi Quốc hội Mỹ được trao quyền thu thuế từ công dân Mỹ, năm 1792, sắc thuế đầu tiên được ban hành chính là thuế tiêu thụ đặc biệt, đánh vào rượu whisky.⁽¹⁾ Ở Úc, để tăng thu cho ngân sách nhà nước, năm 1824, chính quyền New South Wales đã đặt ra hai thứ thuế là thuế nhập khẩu và thuế tiêu thụ đặc biệt, cùng đánh vào các mặt hàng: rượu, bia, thuốc lá sợi, xì-gà và thuốc lá điếu. Đây là hai sắc thuế đem lại nguồn thu quan trọng nhất cho chính quyền thuộc địa trong suốt thế kỷ XIX.⁽²⁾

Ở Việt Nam, thuế tiêu thụ đặc biệt được đưa vào áp dụng từ năm 1990.⁽³⁾ Đạo luật đầu tiên về thuế tiêu thụ đặc biệt này đánh vào sáu mặt hàng sản xuất trong nước là: thuốc hút, rượu, bia, pháo, bài lá và vàng mã. Luật sửa đổi, bổ sung Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1993 đã thu hẹp diện các mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt xuống còn 4 loại hàng hoá chịu thuế là thuốc lá điếu, rượu, bia và pháo.

Lần sửa đổi, bổ sung Luật thuế tiêu thụ đặc biệt vào năm

(1). Xem: “Tax History”: <http://www.uic.edu/>

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

(3). Trước năm 1990, ở Việt Nam, loại thuế đánh vào những hàng hoá không thiết yếu gọi là thuế hàng hoá quy định trong Điều lệ thuế hàng hoá, ban hành kèm theo Quyết nghị số 487-NQ/QHK4 ngày 26 tháng 09 năm 1974. Các mặt hàng chịu thuế là hàng hoá do khu vực kinh tế ngoài quốc doanh sản xuất và một số mặt hàng nhập cảnh theo người, hoặc nhập cảnh dưới hình thức quà biếu, tặng phẩm. So với đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt theo Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1990 và Luật thuế tiêu thụ đặc biệt hiện hành, đối tượng chịu thuế hàng hoá theo Điều lệ thuế hàng hoá rộng hơn nhiều (xem danh mục hàng hóa chịu thuế trong biểu thuế hàng hoá ban hành kèm theo Quyết nghị số 487-NQ/QHK4).

1995 đánh dấu một bước phát triển trong quá trình hoàn thiện pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt, thể hiện ở chỗ đạo luật này đã mở rộng diện các mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và đánh vào không chỉ những hàng hoá sản xuất trong nước mà còn đánh vào cả hàng hoá nhập khẩu. Cụ thể, theo Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1995, các mặt hàng chịu thuế gồm: thuốc lá điếu, rượu, bia, pháo, xăng và ô tô nhập khẩu từ 24 chỗ ngồi trở xuống. Xăng và ô tô nhập khẩu từ 24 chỗ ngồi trở xuống là những mặt hàng mới được đưa vào danh mục mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Việc đánh thuế tiêu thụ đặc biệt vào ô tô nhập khẩu nói trên phản ánh chính sách bảo hộ ngành sản xuất ô tô trong nước của Chính phủ Việt Nam trong giai đoạn này.

Để thực hiện Nghị quyết Hội nghị lần thứ 4 Ban chấp hành trung ương Đảng khoá VIII về việc mở rộng diện đánh thuế tiêu thụ đặc biệt hoặc tăng mức thuế đối với những mặt hàng cần hạn chế tiêu dùng, đồng thời, để phối hợp đồng bộ với Luật thuế giá trị gia tăng bắt đầu có hiệu lực từ ngày 01 tháng 01 năm 1999, ngày 20 tháng 5 năm 1998, Quốc hội đã thông qua Luật thuế tiêu thụ đặc biệt mới thay thế Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1990 và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1993 và năm 1995.

Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 được xây dựng trên cơ sở xem xét các yếu tố khách quan có khả năng ảnh hưởng tới nền sản xuất trong nước và tổng thu ngân sách nhà nước. Hai yếu tố có tác động lớn tới những thay đổi chủ yếu của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 là việc đưa vào áp dụng Luật thuế giá trị gia tăng và sự tham gia vào quá trình hội

nhập quốc tế của Việt Nam.

Thứ nhất, bắt đầu từ ngày 01 tháng 01 năm 1999, thuế giá trị gia tăng có hiệu lực thay thế thuế doanh thu dẫn đến chi phí cho nguyên vật liệu để sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt tăng lên. Điều đó được lý giải bởi thuế giá trị gia tăng đầu vào của nguyên vật liệu sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt lớn hơn thuế doanh thu phải nộp theo Luật thuế doanh thu trước đây. Do vậy, cần phải giảm bớt thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt để không ảnh hưởng lớn tới giá cả của mặt hàng chịu thuế.

Thứ hai, trong quá trình hội nhập quốc tế, Việt Nam sẽ phải cắt giảm thuế nhập khẩu đối với một số mặt hàng, từ đó làm giảm số thu ngân sách nhà nước từ thuế nhập khẩu. Để đảm bảo tổng thu ngân sách nhà nước không bị ảnh hưởng, cần phải lấy lại số thu đã có thể huy động được từ thuế nhập khẩu nếu không sửa đổi Luật thuế xuất, nhập khẩu. Mở rộng diện hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là giải pháp khả thi và các nhà làm luật đã lựa chọn phương án này.

Theo Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1990 và các Luật sửa đổi bổ sung, thuế tiêu thụ đặc biệt chỉ áp dụng thu đối với một số hàng hoá được coi là đặc biệt, không thực sự cần thiết cho đời sống mà chưa áp dụng thu đối với những dịch vụ không khuyến khích tiêu dùng. Khắc phục những hạn chế này, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 được xây dựng theo hướng mở rộng đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, theo đó, không chỉ hàng hoá mà cả dịch vụ được coi là không thiết yếu đều phải chịu thuế. Hơn nữa, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 khi quy định về hàng hoá chịu thuế, không có sự phân biệt về nguồn gốc hàng hoá. Nói cách

khác, hàng hoá, bất kể được sản xuất trong nước hay được nhập khẩu, nếu thuộc danh mục chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đều làm phát sinh nghĩa vụ nộp thuế của cơ sở sản xuất hoặc nhập khẩu mặt hàng đó.

So với Luật thuế tiêu thụ đặc biệt cũ, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 đã bỏ mặt hàng pháo nhưng đưa thêm ba nhóm hàng hoá khác vào danh mục mặt hàng chịu thuế đó là điều hoà nhiệt độ có công suất từ 90.000 BTU trở xuống; bài lá; vàng mã và hàng mã. Điểm nổi bật của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 so với Luật thuế tiêu thụ đặc biệt là đã đưa dịch vụ không thiết yếu vào danh mục đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, theo đó, bốn nhóm dịch vụ phải chịu thuế là kinh doanh vũ trường, mát-xa, ka-ra-ô-kê; kinh doanh ca-si-nô, trò chơi bằng máy giắc-pót; kinh doanh vé đặt cược đua ngựa, đua xe; và kinh doanh gôn.

Tại kỳ họp thứ ba, Quốc hội khoá XI, ngày 17 tháng 6 năm 2003, Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 đã được sửa đổi, bổ sung. Một trong những điểm mới của Luật sửa đổi, bổ sung một số điều Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 là sửa đổi về đối tượng chịu thuế, vẫn theo hướng mở rộng diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

Thứ nhất, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 đã đưa thêm dịch vụ kinh doanh xổ số vào danh mục dịch vụ chịu thuế. Đây là dịch vụ trước đây chịu thuế suất thuế giá trị gia tăng là 20%, nay Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng giảm mức thuế suất áp dụng cho hoạt động kinh doanh xổ số xuống 10%. Để đảm bảo số thu ngân sách nhà nước không bị giảm sút do có sự sửa đổi về thuế suất nói trên,

Luật sửa đổi, bổ sung Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 đã bổ sung thêm vào đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt dịch vụ kinh doanh xổ số.

Thứ hai, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 cũng mở rộng diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bằng cách mở rộng loại hình kinh doanh giải trí có đặt cược phải chịu thuế. Do vậy, từ 01 tháng 01 năm 2004 (thời điểm Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 có hiệu lực) thuế tiêu thụ đặc biệt không chỉ đánh vào hoạt động “*kinh doanh vé đặt cược đua ngựa, đua xe*” mà đánh vào tất cả các loại hình “*kinh doanh giải trí có đặt cược*”.

2. Đặc điểm của thuế tiêu thụ đặc biệt

Về bản chất, thuế tiêu thụ đặc biệt cũng là một loại thuế gián thu, do người tiêu dùng chịu nhưng thuế tiêu thụ đặc biệt có một số đặc thù giúp ta phân biệt loại thuế này với các loại thuế gián thu khác.

Thứ nhất, thuế tiêu thụ đặc biệt có diện đánh thuế hẹp. Khác với các loại thuế gián thu khác như thuế bán hàng (sale tax), thuế doanh thu (gross receipt tax) và thuế giá trị gia tăng là những loại thuế có đối tượng chịu thuế rộng rãi, bao quát hầu hết các mặt hàng và dịch vụ được tiêu thụ trong nền kinh tế, thuế tiêu thụ đặc biệt chỉ tập trung điều tiết một số mặt hàng và dịch vụ nhất định, không được Nhà nước khuyến khích tiêu dùng. Tuỳ theo quan điểm của các nhà làm luật ở mỗi quốc gia mà danh mục hàng hoá và dịch vụ phải chịu loại thuế này có thể rất khác nhau. Điều này được lý giải bởi chủ trương, chính sách của Nhà nước trong việc

hướng dẫn sản xuất, tiêu dùng cũng như trong lĩnh vực điều tiết thu nhập của các tầng lớp dân cư ở từng giai đoạn phát triển kinh tế, xã hội và phong tục tập quán của mỗi nước. Nhìn chung các quốc gia thường đánh thuế tiêu thụ đặc biệt vào một số mặt hàng được coi là cao cấp và không thiết yếu, Nhà nước không khuyến khích tiêu dùng như: thuốc hút, rượu, bia, xăng dầu.

Thứ hai, thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt có thể là thuế suất cố định hoặc thuế suất tỷ lệ và thường cao hơn so với thuế suất của các loại thuế gián thu khác.

Đối với các loại thuế gián thu khác như thuế giá trị gia tăng, thuế doanh thu và thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, luật pháp các nước thường quy định hệ thống thuế suất tỷ lệ làm căn cứ để tính thuế. Thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt có thể là thuế suất cố định hoặc thuế suất tỷ lệ, tuỳ theo quan điểm của các nhà làm luật ở mỗi nước.

Ở những nước áp dụng biểu thuế suất cố định như Mỹ, Nhật, một số nước châu Âu và Philipines, mức thu được ấn định bằng một lượng tuyệt đối trên đơn vị hàng hoá chịu thuế. *Ví dụ*: ở Mỹ, mức thu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với thuốc lá là 39 xen/bao;⁽¹⁾ mức thu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với các loại rượu dao động từ 1,07 đến 3,40 đô-la/ga-lông;⁽²⁾ ở Nhật, mức thu thuế tiêu thụ đặc biệt đối với 1.000 điếu thuốc lá là 3.126 yên, với 1 KI xăng dầu là 53.800 yên.⁽³⁾

(1). Xem: “*Balance Budget Act of 1997*”.

(2). Xem: “*Revenue Reconciliation Act of 1990*”.

(3). Xem: Tổng cục thuế vụ nhà nước, “*Thuế vụ hành chính của Nhật Bản*”, 1995, tr.56.

Biểu thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt cũng có thể bao gồm hệ thống thuế suất tỷ lệ, theo đó, mức thu quy định bằng một tỷ lệ phần trăm tính trên giá tính thuế hàng hoá, dịch vụ. Trung Quốc và Việt Nam là những ví dụ về quốc gia áp dụng biểu thuế suất tỷ lệ cho thuế tiêu thụ đặc biệt. Ở Trung Quốc, thuế suất áp dụng đối với thuốc lá và rượu dao động từ 60 – 70%.⁽¹⁾

Cũng có quốc gia sử dụng cả thuế suất cố định và thuế suất tỷ lệ để hướng dẫn tiêu dùng đối với một số mặt hàng đặc biệt, Thái Lan là một ví dụ về loại quốc gia này. Theo pháp luật của Thái Lan: rượu, các đồ uống không cồn, thuốc lá, xăng là những mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt theo thuế suất cố định trong khi đó bài lá, diêm và xi-măng lại chịu thuế theo mức thuế suất tỷ lệ.⁽²⁾

Đối với thuế suất tỷ lệ, việc điều chỉnh mức thu thường được đặt ra khi Nhà nước chủ trương thay đổi chính sách hướng dẫn phát triển sản xuất, kinh doanh, tiêu dùng xã hội hoặc khi cần thay đổi tỷ lệ động viên vào ngân sách nhà nước. Đối với thuế suất cố định, ngoài việc chịu ảnh hưởng của những yếu tố dẫn đến việc sửa đổi mức thu như trường hợp thuế suất tỷ lệ nói trên, mức độ lạm phát cũng là một tác nhân quan trọng khiến các nhà làm luật phải thường xuyên chỉnh sửa mức thu theo kịp sự biến động của giá trị của đồng tiền.

Dù áp dụng thuế suất tỷ lệ hay thuế suất cố định, thông

(1). Xem: "The Provisional Regulation of the PRC on Consumption Tax" of 1993.

(2). Xem: 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).

thường, các quốc gia đều quy định mức thuế suất cao, thậm chí rất cao so với thuế suất của các loại thuế gián thu khác nhằm hướng dẫn tiêu dùng hợp lý, điều tiết thu nhập của những đối tượng có sử dụng hàng hoá hoặc dịch vụ đặc biệt, từ đó tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

Thứ ba, thuế tiêu thụ đặc biệt thường chỉ được thu một lần ở khâu sản xuất hoặc nhập khẩu. Cùng một mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, khi luân chuyển qua khâu lưu thông sẽ không bị đánh thuế tiêu thụ đặc biệt. Đặc điểm này cho thấy thuế tiêu thụ đặc biệt khác với thuế doanh thu và thuế giá trị gia tăng ở chỗ các loại thuế này đánh trên toàn bộ doanh thu bán hàng hoặc trên giá trị tăng thêm của hàng hoá ở mỗi khâu trong lưu thông.

3. Vai trò của thuế tiêu thụ đặc biệt

3.1. Thuế tiêu thụ đặc biệt là một trong những công cụ giúp Nhà nước thực hiện chính sách quản lý đối với các cơ sở sản xuất kinh doanh và nhập khẩu hàng hoá, dịch vụ

Việc thu thuế tiêu thụ đặc biệt ở khâu sản xuất giúp cho Nhà nước có thể nắm bắt được một cách tương đối chính xác số lượng thực tế các cơ sở sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt trong nền kinh tế, cũng như năng lực sản xuất của từng cơ sở sản xuất từng loại mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Khả năng này giúp Nhà nước sắp xếp có hiệu quả các hoạt động sản xuất kinh doanh các mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và có chính sách điều chỉnh thích hợp đối với các hoạt động này.

Việc thu thuế tiêu thụ đặc biệt ở khâu nhập khẩu cũng

giúp Nhà nước quản lý được hoạt động nhập khẩu mặt hàng, dịch vụ được coi là đặc biệt, không khuyến khích tiêu dùng. Thuế tiêu thụ đặc biệt thu vào hàng hoá, dịch vụ chịu thuế ở khâu nhập khẩu còn nhằm hạn chế việc tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ nhập khẩu từ nước ngoài, qua đó, khuyến khích việc tiêu dùng sản phẩm hàng hoá, dịch vụ cùng loại sản xuất trong nước. Đây là việc làm có ý nghĩa quan trọng trong việc thực hiện chủ trương bảo hộ sản xuất trong nước mà hầu hết các quốc gia theo đuổi.

3.2. Thuế tiêu thụ đặc biệt là một trong những công cụ kinh tế để Nhà nước điều tiết thu nhập của các tầng lớp dân cư có thu nhập cao, hướng dẫn tiêu dùng hợp lý

Nói đến điều tiết thu nhập của các tầng lớp dân cư người ta thường nghĩ tới vai trò hàng đầu của thuế trực thu, đặc biệt là thuế thu nhập cá nhân. Tuy nhiên, thuế gián thu, điển hình là thuế tiêu thụ đặc biệt cũng phần nào đảm đương được vai trò này.

Thuế tiêu thụ đặc biệt không đánh vào tất cả các loại hàng hoá và dịch vụ mà chỉ đánh vào một số loại hàng hoá, dịch vụ đặc biệt Nhà nước không khuyến khích tiêu dùng. Mức độ động viên của Nhà nước thông qua thuế tiêu thụ đặc biệt, vì vậy thường cao hơn so với mức độ động viên thông qua các sắc thuế gián thu khác. Bản thân thuế tiêu thụ đặc biệt cũng là thuế gián thu, do đó, thuế suất cao sẽ làm cho giá bán hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tăng lên. Hệ quả là đối tượng tiêu dùng các mặt hàng và dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt không thể là quặng đại quần chúng lao động mà chỉ là những tầng lớp khá giả trong xã hội.

Như vậy, thông qua việc thu thuế tiêu thụ đặc biệt, Nhà nước một mặt có thể định hướng tiêu dùng xã hội; mặt khác, có thể huy động một bộ phận thu nhập của những đối tượng có khả năng tiêu dùng hàng hoá, dịch vụ không thiết yếu, không khuyến khích tiêu dùng vào ngân sách nhà nước để sử dụng cho những mục tiêu công cộng, góp phần đảm bảo công bằng xã hội.

3.3. Thuế tiêu thụ đặc biệt là công cụ quan trọng được sử dụng nhằm ổn định và tăng cường nguồn thu cho ngân sách nhà nước

Thuế tiêu thụ đặc biệt mặc dù có diện thu hẹp nhưng lại có thuế suất cao hơn thuế suất của các loại thuế gián thu khác, vì vậy, số tiền thu được từ thuế tiêu thụ đặc biệt chiếm một tỷ trọng đáng kể trong tổng thu ngân sách nhà nước. Theo các con số thống kê, ở nước ta, tỷ trọng số thu từ thuế tiêu thụ đặc biệt lớn thứ tư trong tỷ trọng các số thu của từng sắc thuế hiện hành; số thu từ thuế tiêu thụ đặc biệt chiếm từ 15 đến 18% trong tổng số thu từ thuế gián thu, chiếm từ 7 đến 10% trong tổng thu thuế và phí; tốc độ tăng trưởng bình quân của số thu từ thuế tiêu thụ đặc biệt từ 12 đến 14%/năm.⁽¹⁾

4. Hạn chế chủ yếu của thuế tiêu thụ đặc biệt

Mặc dù có những vai trò tích cực nói trên, thuế tiêu thụ đặc biệt cũng có những mặt hạn chế nhất định. Hạn chế chủ yếu này sinh từ việc áp dụng hệ thống thuế suất cao của thuế tiêu thụ đặc biệt có nguy cơ tiềm ẩn trốn lậu thuế.

(1). Xem: Tờ trình Quốc hội số 324/CP-PC ngày 21/03/2003 (về việc ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt), tr.1.

Thật vậy, trên thực tế pháp luật các nước thường quy định hệ thống thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt cao nhằm hướng dẫn tiêu dùng hợp lý và điều tiết thu nhập xã hội; *mặt khác*, các quốc gia thường chỉ đánh thuế tiêu thụ đặc biệt một lần vào khâu sản xuất và nhập khẩu, chứ không đánh thuế tiêu thụ đặc biệt vào cơ sở kinh doanh những mặt hàng nói trên. Các cơ sở kinh doanh thương mại mua hàng hoá thuộc danh mục chịu thuế tiêu thụ đặc biệt của cơ sở sản xuất, nhập khẩu không phải chịu thuế tiêu thụ đặc biệt mà sẽ chịu một loại thuế gián thu khác. Với quy định như vậy, nhiều cơ sở sản xuất đã sử dụng biện pháp chuyển giá để giảm bớt gánh nặng thuế tiêu thụ đặc biệt bằng cách thành lập nên các cơ sở kinh doanh thương mại hạch toán độc lập và bán hàng cho các cơ sở kinh doanh này với giá thấp hơn giá bán thông thường. Số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp, vì vậy, sẽ giảm đi tương ứng.

Đối phó với tình trạng này, các nhà làm luật thường áp dụng biện pháp “cứng” trong việc xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp. Nếu giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của một cơ sở sản xuất chịu thuế thấp hơn giá bán trên thị trường tới một ngưỡng luật định, cơ quan thuế có quyền án định số thuế tiêu thụ đặc biệt cơ sở này phải nộp. Việt Nam vừa qua đã đi theo xu hướng này nhằm hạn chế hiện tượng chuyển giá, chống thất thu cho ngân sách nhà nước.

II. NỘI DUNG PHÁP LUẬT THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT

1. Chủ thể quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt

Quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt 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 tiêu thụ đặc biệt vào ngân sách nhà nước. Các chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt vì vậy có thể được phân thành hai nhóm: chủ thể quyền lực và chủ thể mang nghĩa vụ.

1.1. Cơ quan nhà nước: chủ thể quyền lực tham gia vào quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt

Cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong lĩnh vực thu thuế, xem xét và quyết định miễn, giảm thuế tiêu thụ đặc biệt gồm Bộ tài chính, Tổng cục thuế và các cơ quan thu.

Bộ tài chính và Tổng cục thuế chủ yếu chỉ tham gia vào quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt với tư cách chủ thể quyền lực, tiến hành xem xét và quyết định các trường hợp miễn hoặc giảm thuế tiêu thụ đặc biệt cho đối tượng nộp thuế khi nhận được hồ sơ xin miễn, giảm thuế tiêu thụ đặc biệt của đối tượng này do cơ quan thu gửi tới.

Cơ quan thu gồm cơ quan thuế, hải quan, cơ quan tài chính, chủ yếu tham gia vào các quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt với tư cách chủ thể quyền lực, có thẩm quyền hướng dẫn, kiểm tra, thanh tra việc thu nộp thuế tiêu thụ đặc biệt và áp dụng các chế tài khi cần thiết nhằm tăng cường kỷ luật tài chính trong lĩnh vực thu nộp thuế. Cơ quan hải quan chủ yếu tham gia vào các quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt, trong đó, đối tượng nộp thuế là tổ chức, cá nhân nhập khẩu hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

1.2. Chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt

Theo Điều 2 Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt là các tổ chức, cá nhân có sản xuất, nhập khẩu hàng hoá hoặc kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Phạm vi chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt vì vậy hoàn toàn phụ thuộc vào phạm vi đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

Theo pháp luật hiện hành, hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gồm: thuốc lá điếu, xì gà, rượu, bia, ôtô dưới 24 chỗ ngồi, xăng các loại, nap-ta, chế phẩm tái hợp và các chế phẩm pha chế xăng, điều hoà nhiệt độ có công suất từ 90.000 BTU trở xuống, bài lá, vàng mã, hàng mã. Các dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gồm: kinh doanh vũ trường, mát-xa, ka-ra-ô-kê, kinh doanh casino, trò chơi bằng máy giắc-pót, kinh doanh giải trí có đặt cược, kinh doanh golf và kinh doanh xổ số.

Như vậy, bất kể chủ thể nào có sản xuất hoặc nhập khẩu các mặt hàng hoặc kinh doanh các dịch vụ nói trên đều có nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt.

2. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt

Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt là các sự kiện pháp lý xảy ra trong thực tiễn được dự liệu cụ thể trong các quy phạm pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt. Để tìm hiểu về các căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt, cần xem xét những quy định pháp luật xác định nghĩa vụ của các chủ thể thuộc diện nộp thuế tiêu thụ đặc biệt vào ngân sách nhà nước, từ khâu đăng ký, kê khai,

nộp thuế đến quyết toán thuế tiêu thụ đặc biệt.

Đăng ký thuế là hành vi bắt buộc đối với chủ thể nộp thuế tại cơ quan thuế sau khi được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Điều 8 Luật thuế tiêu thụ đặc biệt quy định: “*Cơ sở sản xuất hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt phải đăng ký nộp thuế với cơ quan thuế nơi sản xuất, kinh doanh theo quy định về đăng ký thuế và hướng dẫn của cơ quan thuế. Thời hạn đăng ký thuế chậm nhất là mười ngày, kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh...*”

Như vậy, hành vi đăng ký nộp thuế được tiến hành ngay sau khi cơ sở sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt được cấp chứng nhận đăng ký kinh doanh, bất kể cơ sở kinh doanh đã hay chưa thực tế tiến hành sản xuất, kinh doanh.

Trong quá trình kinh doanh, chủ thể nộp thuế phải kê khai và nộp tờ khai thuế tiêu thụ đặc biệt cho cơ quan thuế hàng tháng hoặc theo định kỳ dưới một tháng nếu số thuế phát sinh lớn; nghĩa vụ kê khai thuế vẫn phải được thực hiện ngay cả khi trong tháng không phát sinh thuế tiêu thụ đặc biệt (khoản 1 Điều 10 Luật thuế tiêu thụ đặc biệt). Trường hợp nhập khẩu mặt hàng chịu thuế, chủ thể nộp thuế phải kê khai và nộp tờ khai thuế tiêu thụ đặc biệt cho cơ quan thu thuế nhập khẩu theo từng lần nhập khẩu (khoản 2 Điều 10 Luật thuế tiêu thụ đặc biệt).

Việc nộp thuế vào ngân sách nhà nước do chủ thể nộp thuế thực hiện tại nơi sản xuất, kinh doanh. Thuế tiêu thụ đặc biệt được nộp hàng tháng và chậm nhất không quá ngày 25

của tháng tiếp theo. Tuy nhiên, đối với những cơ sở sản xuất có số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp lớn, thuộc đối tượng kê khai thuế theo định kỳ năm hoặc mười ngày thì phải nộp thuế ngay sau khi kê khai. Đối với cơ sở nhập khẩu hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, phải nộp thuế tiêu thụ đặc biệt theo từng lần nhập khẩu (Điều 11 Luật thuế tiêu thụ đặc biệt).

Việc quyết toán thuế tiêu thụ đặc biệt do đối tượng có nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt thực hiện hàng năm với cơ quan thuế. Trường hợp cơ sở nộp thuế tiêu thụ đặc biệt chuyển đổi hình thức hoạt động, chuyển đổi hình thức sở hữu, thay đổi ngành nghề kinh doanh, phải gửi báo cáo quyết toán thuế cho cơ quan thuế sau khi có quyết định về các thay đổi trên (Điều 12 Luật thuế tiêu thụ đặc biệt).

Như vậy, ngay từ khi cơ sở sản xuất hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đăng ký thuế với cơ quan thuế, có thể nói quan hệ pháp luật thuế đã hình thành giữa chủ thể quyền lực và chủ thể có nghĩa vụ. Tuy nhiên, việc đăng ký thuế của cơ sở sản xuất hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt hay của bất cứ cơ sở kinh doanh nào, có thể coi là sự thừa nhận của các chủ thể này về các nghĩa vụ tài chính đối với Nhà nước mà mình sẽ phải gánh chịu khi bước vào kinh doanh. Nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt chỉ thực sự phát sinh khi chủ thể đăng ký thuế đã thực tế sản xuất ra hàng hoá, cung ứng dịch vụ chịu thuế, hoặc thực tế nhập khẩu hàng hoá chịu thuế. Khi nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt này sinh, cũng là lúc quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt hình thành giữa cơ quan nhà nước có thẩm quyền và cơ sở sản xuất hàng hoá, kinh doanh dịch vụ hoặc nhập khẩu hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Như vậy, sự

kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt là hành vi sản xuất hàng hoá, cung ứng dịch vụ chịu thuế hoặc nhập khẩu mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt.

3. Căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt

Căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá tính thuế của hàng hoá, dịch vụ chịu thuế và thuế suất.

3.1. Giá tính thuế

Nhìn chung, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt được quy định có phân biệt giữa hàng hoá sản xuất trong nước (bao gồm cả hàng gia công, hàng hoá bán theo phương thức trả góp và hàng dùng để trao đổi, biếu, tặng) với hàng hoá nhập khẩu.

Trước đây, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hoá sản xuất trong nước là giá bán tại nơi sản xuất chưa có thuế tiêu thụ đặc biệt.

Bắt đầu từ ngày 01 tháng 01 năm 2004, hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt được sản xuất trong nước, hàng gia công cũng thuộc đối tượng chịu thuế giá trị gia tăng nên giá bán làm căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt đã được Chính phủ quy định mới là giá bán chưa có thuế tiêu thụ đặc biệt và chưa có thuế giá trị gia tăng.

Việc xác định giá tính thuế đối với hàng bán theo phương thức trả góp được thực hiện căn cứ vào giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng hoá đó bán theo phương thức trả tiền một lần, không bao gồm lãi trả góp.

Đối với hàng hoá, dịch vụ dùng để trao đổi, tiêu dùng nội bộ, biếu, tặng, khuyến mại, giá tính thuế là giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng hoá, dịch vụ cùng loại hoặc tương

đương tại thời điểm phát sinh các hoạt động này.

Khác với hàng hoá sản xuất, gia công trong nước, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt không bao gồm một khoản thuế gián thu nào đánh vào mặt hàng này (như thuế giá trị gia tăng); giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu lại bao gồm cả thuế nhập khẩu (một loại thuế gián thu) đánh vào hàng hoá nhập khẩu. Cụ thể là giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt trong trường hợp này được xác định căn cứ vào giá tính thuế nhập khẩu của hàng hóa đó cộng thêm thuế nhập khẩu. Quy định này làm cho giá bán của hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt nhập khẩu vào thị trường Việt Nam cao hơn so với giá bán mặt hàng cùng loại sản xuất trong nước. Điều đó thể hiện rõ quan điểm của Nhà nước trong việc sử dụng pháp luật thuế để bảo hộ sản xuất trong nước.

Tuy nhiên, để từng bước thực hiện các cam kết với quốc tế trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, từ ngày 01 tháng 01 năm 2006, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt đối với rượu, bia đã được sửa đổi theo hướng không phân biệt giữa hàng hóa sản xuất trong nước và hàng hóa nhập khẩu. Trước đây, theo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003, chỉ có rượu, bia sản xuất trong nước mới được xác định giá tính thuế theo quy định của Chính phủ (khoản 2 Điều 1), tức là được khấu trừ giá trị vỏ chai, vỏ hộp khi xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt. Hiện nay, theo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật thuế giá trị gia tăng năm 2005 (gọi tắt là Luật sửa đổi năm 2005), rượu, bia bất kể sản xuất trong nước hay nhập khẩu đều được xác định giá tính thuế theo quy định của Chính phủ (khoản 1 Điều 1). Để thực thi Luật sửa đổi năm

2005, Chính phủ quy định bia hộp (lon) dù sản xuất trong nước hay nhập khẩu đều được trừ giá trị vỏ hộp (lon) khi xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt. Quy định này không áp dụng đối với rượu và bia chai. Nói cách khác, rượu và bia chai bán theo giá có cả vỏ chai, giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt không được trừ giá trị vỏ chai.

Trường hợp cơ sở sản xuất, kinh doanh kê khai giá bán làm căn cứ xác định giá tính thuế tiêu thụ đặc biệt thấp hơn giá bán hình thành trên thị trường của hàng hoá, dịch vụ đó là 10%, cơ quan thuế có quyền án định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp. Khi án định số thuế phải nộp, cơ quan thuế phải căn cứ vào giá bán trên thị trường của hàng hoá, dịch vụ và tài liệu điều tra về tình hình hoạt động kinh doanh của đối tượng nộp thuế hoặc căn cứ vào số thuế phải nộp của cơ sở sản xuất, kinh doanh cùng ngành nghề, có quy mô kinh doanh tương đương để án định số thuế phải nộp.

3.2. Thuế suất

Thực hiện các cam kết với quốc tế theo lộ trình hội nhập, trong khoảng một thập kỷ gần đây, thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt đã được sửa đổi theo hướng giảm dần thuế suất và từng bước xóa bỏ phân biệt về thuế suất áp dụng đối với hàng sản xuất trong nước và hàng nhập khẩu. Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 đã hạ bớt mức thuế trong biểu thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt quy định trong Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 1998 theo hướng bỏ mức thuế suất 100% và thay bằng mức thuế suất 80% là mức tối đa trong biểu thuế đồng thời đưa mức thuế suất tối thiểu từ 15% xuống 10%. Gần đây, Luật sửa đổi

năm 2005 lại tiếp tục hạ mức thuế suất tối đa trong biểu thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt, theo đó, mức thuế suất cao nhất trong biểu thuế hiện hành là 75%; đồng thời mức thuế suất áp dụng đối với rượu, bia và đặc biệt thuế suất áp dụng đối với các loại ô tô đều giảm.

Cụ thể, theo biểu thuế hiện hành, thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt là thuế suất tỷ lệ gồm nhiều bậc, áp dụng cho từng nhóm mặt hàng, dịch vụ chịu thuế, với mức thuế cao nhất (75%) áp dụng đối với bia chai, bia hộp; và mức thuế thấp nhất (10%) áp dụng đối với xăng, các chế phẩm dùng pha chế xăng và dịch vụ kinh doanh golf.

Nhìn một cách tổng thể, biểu thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt hiện hành được quy định không phân biệt xuất xứ của hàng hoá (bất kể sản xuất trong nước hay nhập khẩu). Điều này thể hiện rõ qua hệ thống thuế suất áp dụng đối với các nhóm mặt hàng thuốc lá, rượu, bia, ôtô, xăng, điều hòa nhiệt độ. *Ví dụ:* cùng là rượu bất kể sản xuất trong nước hay nhập khẩu, nếu cùng nồng độ cồn, phải chịu cùng một thuế suất. Mức thuế suất cao nhất là 65% đánh vào rượu từ 40 độ trở lên và thấp nhất là 20% đánh vào rượu dưới 20 độ, rượu hoa quả và rượu thuốc; hoặc cùng là ôtô nhưng tùy theo số ghế ngồi mà phải chịu mức thuế khác nhau: ôtô từ 5 chỗ ngồi trở xuống chịu thuế suất là 50%, ôtô từ 16 đến 24 chỗ ngồi chịu thuế suất là 15%.

Nhóm thuế suất áp dụng đối với thuốc lá điều vừa được sửa đổi năm 2005 theo hướng không phân biệt xuất xứ của nguyên liệu dùng để sản xuất ra thuốc lá chịu thuế. Trước đây, theo Luật sửa đổi, bổ sung Luật thuế tiêu thụ đặc biệt

năm 2003, thuốc lá đầu lọc sản xuất chủ yếu bằng nguyên liệu nhập khẩu chịu thuế suất 65%; trong khi đó thuốc lá đầu lọc sản xuất chủ yếu bằng nguyên liệu sản xuất trong nước chỉ chịu thuế suất 45%. Như vậy, thuốc lá đầu lọc sản xuất bằng nguyên liệu từ trong nước được ưu ái hơn (hưởng thuế suất thấp hơn) so với thuốc lá đầu lọc sản xuất bằng nguyên liệu nhập khẩu. Hiện nay, theo Luật sửa đổi năm 2005, thuế suất áp dụng đối với thuốc lá điếu (bắt kể xuất xứ của nguyên liệu sản xuất ra thuốc lá) trong giai đoạn từ năm 2006 đến năm 2007 là 55% và từ năm 2008 là 65%.

Biểu thuế suất cũng thể hiện rõ chính sách hướng dẫn tiêu dùng của Nhà nước. Điều đó thể hiện ở thuế suất cao áp dụng đối với các mặt hàng, dịch vụ không thực sự cần thiết cho đời sống như các thuế suất 75% đánh vào bia chai, bia hộp; 70% đánh vào mặt hàng vàng mã, hàng mã (không kể hàng mã là đồ chơi trẻ em và các loại hàng mã dùng để trang trí); và 30% đánh vào dịch vụ vũ trường, mát xa, ka-ra-ô-kê (trong các mức thuế áp dụng cho dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, mức cao nhất là 30%).

4. Chế độ miễn giảm thuế tiêu thụ đặc biệt

Thuế tiêu thụ đặc biệt thuộc loại thuế gián thu, do người tiêu dùng chịu và thực chất doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế hoặc nhập khẩu hàng hoá chịu thuế chỉ đứng ra nộp thuế thay cho người tiêu dùng. Việc nộp thuế vì vậy, không ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nói cách khác, vẫn đề miễn, giảm thuế về nguyên tắc không cần đặt ra. Tuy nhiên, để chiếu cố đến khó khăn thực tế mà các cơ sở kinh doanh có thể gặp

phải, pháp luật vẫn đề ra những trường hợp được xét giảm, miễn thuế tiêu thụ đặc biệt. Trong những năm gần đây, phạm vi các trường hợp được xét giảm, miễn thuế tiêu thụ đặc biệt đã được thu hẹp lại. Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 đã bỏ bớt các trường hợp được xét giảm hoặc miễn thuế tiêu thụ đặc biệt, theo đó, cơ sở sản xuất bia quy mô nhỏ và cơ sở kinh doanh golf không còn được xếp vào những đối tượng đặc biệt được xét giảm thuế. Việc miễn, giảm thuế tiêu thụ đặc biệt (từ 01/01/2004) vì vậy chỉ được áp dụng trong hai trường hợp: *một là*, giảm hoặc miễn thuế khi cơ sở sản xuất hàng hóa thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gặp khó khăn khách quan, ảnh hưởng tới kết quả sản xuất; *hai là*, giảm mức thuế suất cho các cơ sở sản xuất, lắp ráp ôtô trong nước. Sản xuất, lắp ráp ôtô ở nước ta là ngành công nghiệp non trẻ, năng lực cạnh tranh còn yếu, vì vậy, cần phải có sự hỗ trợ của Nhà nước thì các cơ sở này mới có thể tồn tại trước sự cạnh tranh của ôtô ngoại nhập. Tuy nhiên, không thể loại bỏ ôtô sản xuất, lắp ráp trong nước ra khỏi danh mục mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt vì điều đó sẽ trái với những cam kết quốc tế mà Việt Nam đã ký kết có liên quan tới tính thống nhất về thuế giữa hàng nhập khẩu và hàng sản xuất trong nước. Vì vậy trước mắt, các nhà làm luật đã lựa chọn giải pháp giảm thuế trên mức thuế suất theo biểu thuế tiêu thụ đặc biệt trong ba năm từ 01/01/2004 đến 31/12/2006 cho các cơ sở sản xuất và lắp ráp ôtô. Từ năm 2007, các cơ sở này sẽ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt theo đúng mức thuế suất quy định trong biểu thuế.

Như vậy, mặc dù biểu thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt (theo Luật sửa đổi, bổ sung Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003) quy định cùng mức thuế suất áp dụng chung cho ôtô sản xuất, lắp ráp trong nước và ôtô nhập ngoại nhưng do quy định giảm thuế suất cho ôtô sản xuất, lắp ráp trong nước nên thực chất vẫn có sự phân biệt về thuế suất giữa ôtô sản xuất, lắp ráp trong và ôtô nhập khẩu từ ngoài nước. Để sớm gia nhập Tổ chức thương mại thế giới (WTO), sự phân biệt đối xử về thuế suất áp dụng đối với hai loại ôtô này theo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt năm 2003 cần phải được xóa bỏ hoàn toàn. Vì vậy, Luật sửa đổi năm 2005 chỉ cho phép xét giảm hoặc miễn thuế trong trường hợp duy nhất, đó là khi cơ sở sản xuất hàng hóa thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gấp khó khăn khách quan.

Đây vẫn là trường hợp cần tiếp tục duy trì chế độ giảm hoặc miễn thuế vì trên thực tế, các cơ sở sản xuất mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt có thể gấp phải khó khăn khách quan, ảnh hưởng bất lợi tới kết quả sản xuất hoặc thậm chí làm mất khả năng sản xuất của cơ sở nộp thuế. Trong những tình huống đó, mặc dù tiền thuế cơ sở sản xuất đáng lẽ phải nộp ngân sách nhà nước, không phải là tiền túi của cơ sở mà là tiền thu hộ Nhà nước từ khách hàng nhưng nếu được giảm hoặc miễn số thuế này, rõ ràng cơ sở sản xuất sẽ được hỗ trợ về mặt tài chính để khắc phục hậu quả mà mình đã phải gánh chịu do gấp phải khó khăn khách quan. Dự liệu được những tình huống này, pháp luật quy định tùy theo mức độ thiệt hại xảy ra đối với cơ sở nộp thuế mà cơ sở đó có thể được xét giảm hoặc miễn thuế.

Để được miễn hoặc giảm thuế, cơ sở sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt gấp phải khó khăn khách quan phải gửi hồ sơ gồm đủ các tài liệu cần thiết tới cơ quan thuế trực tiếp quản lý cơ sở để gửi cơ quan có thẩm quyền xem xét, quyết định. Tổng cục trưởng Tổng cục thuế xét, quyết định đối với trường hợp số thuế giảm, miễn có giá trị dưới 500 triệu đồng/năm; Bộ trưởng Bộ tài chính xét và quyết định những trường hợp còn lại.

5. Quản lý hóa đơn, chứng từ

5.1. Vai trò của quản lý hóa đơn, chứng từ

Hoá đơn, chứng từ mua bán, nhập khẩu hàng hoá, cung ứng dịch vụ là những yếu tố có ý nghĩa quan trọng không chỉ đối với cơ sở kinh doanh trong hoạt động kế toán, kiểm toán mà còn đối với cả Nhà nước trong việc xác định đúng, đủ nghĩa vụ thuế của cơ sở kinh doanh đối với ngân sách nhà nước. Vì vậy, một trong những yêu cầu mà pháp luật đặt ra đối với cơ sở sản xuất, nhập khẩu hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là phải thực hiện đúng chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ khi mua, bán hàng hoá, kinh doanh dịch vụ và vận chuyển hàng hoá theo quy định của pháp luật. Công tác quản lý hoá đơn, chứng từ do đó có những ảnh hưởng tích cực tới hiệu quả quản lý thu thuế tiêu thụ đặc biệt:

Thứ nhất, quản lý tốt hoá đơn, chứng từ sẽ tạo cơ sở để xác định chính xác giá bán hàng hoá, dịch vụ, một trong những yếu tố cần thiết để xác định giá tính thuế và từ đó có căn cứ để tính số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp. Để tạo điều

kiên thuận lợi cho việc tính thuế cũng như cho hoạt động kiểm tra, thanh tra thuế của các cơ quan thuế, pháp luật quy định: cơ sở sản xuất khi bán hàng, giao hàng cho các chi nhánh, cơ sở phụ thuộc, đại lý đều phải sử dụng hoá đơn. Mặt khác, cơ quan thuế có quyền yêu cầu các đối tượng nộp thuế cung cấp sổ sách kế toán, hoá đơn, chứng từ và các hồ sơ tài liệu khác có liên quan tới việc tính thuế, nộp thuế.

Thứ hai, quản lý tốt hoá đơn, chứng từ còn tạo điều kiện để xác định chính xác số lượng, trọng lượng hàng hoá đã tiêu thụ, từ đó cho phép xác định được số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp. Theo Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, căn cứ tính thuế tiêu thụ đặc biệt là giá tính thuế của hàng hoá và dịch vụ chịu thuế và thuế suất. Tuy nhiên, hai yếu tố này chỉ cho phép xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp cho một đơn vị hàng hoá. Để xác định toàn bộ số thuế phải nộp cho một lô hàng chẳng hạn thì số lượng, trọng lượng hàng hoá đã tiêu thụ là một yếu tố quan trọng.

Thứ ba, quản lý hiệu quả hoá đơn, chứng từ còn tạo điều kiện thực hiện tốt việc khấu trừ thuế. Theo quy định của pháp luật, cơ sở sản xuất mua hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt bằng nguyên liệu đã chịu thuế tiêu thụ đặc biệt thì khi kê khai thuế tiêu thụ đặc biệt ở khâu sản xuất được khấu trừ số thuế tiêu thụ đặc biệt đã nộp đối với nguyên liệu nếu có chứng từ hợp pháp. Như vậy trong trường hợp này, hoá đơn mua nguyên liệu đã phải chịu thuế tiêu thụ đặc biệt là bằng chứng quan trọng, cho phép xác định được chính xác liệu cơ sở sản xuất có được khấu trừ thuế đâu vào không và khấu trừ bao nhiêu. Ở đây, trách nhiệm của cơ quan thuế là phải quản

lý tốt số thuế tiêu thụ đặc biệt đầu vào được khấu trừ, hạn chế tình trạng doanh nghiệp khai khống số thuế tiêu thụ đặc biệt đầu vào nhằm giảm số thuế phải nộp. Để làm được điều đó, cơ quan thuế cần phải đổi chiếu, so sánh số lượng nguyên liệu xuất kho dùng cho sản xuất (căn cứ vào hoá đơn) với số lượng nguyên liệu tính theo định mức kinh tế kỹ thuật cần thiết (căn cứ vào định mức được duyệt) dùng cho sản xuất ra số sản phẩm đã tiêu thụ.

Thứ tư, quản lý chặt chẽ chứng từ hóa đơn sẽ cho phép cơ quan thuế kịp thời phát hiện những đối tượng nộp thuế không thực hiện hoặc thực hiện không đúng chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ để có biện pháp xử lý tránh thất thu cho ngân sách nhà nước. Theo pháp luật hiện hành, đối với những đối tượng nộp thuế không chấp hành nghiêm chỉnh chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ, cơ quan thuế sẽ có quyền án định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp. Đây là một trong những quyền năng quan trọng của cơ quan thuế nhằm chống thất thu ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, quyền năng này chỉ được thực hiện khi cơ quan thuế có khả năng phát hiện ra những đối tượng nộp thuế tiêu thụ đặc biệt vi phạm chế độ hoá đơn, chứng từ. Tăng cường quản lý hoá đơn, chứng từ vì vậy, sẽ tạo điều kiện cho cơ quan thuế phát huy được khả năng này.

Thứ năm, quản lý đúng đắn chứng từ, hoá đơn còn giúp cho việc xác định chính xác tính không chịu thuế của hàng hoá, từ đó loại trừ nghĩa vụ nộp thuế của cơ sở sản xuất hàng hoá đó. *Ví dụ*: trường hợp hàng hoá thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt nhưng nếu được cơ sở sản xuất, gia công trực

tiếp xuất khẩu ra nước ngoài; hoặc hàng hoá do cơ sở sản xuất bán hoặc ủy thác cho cơ sở kinh doanh xuất khẩu để xuất khẩu theo hợp đồng kinh tế sẽ không phải chịu thuế tiêu thụ đặc biệt. Trong những trường hợp này, để chứng minh được rằng hàng hóa không phải chịu thuế, cơ sở kinh doanh phải có đầy đủ hồ sơ cho thấy hàng đã thực tế xuất khẩu. Hợp đồng bán hàng, hoặc giao công cho nước ngoài; hoá đơn bán hàng hoá xuất khẩu hoặc trả hàng, thanh toán tiền gia công, hoặc giao hàng uỷ thác xuất khẩu; tờ khai hàng hoá xuất khẩu có xác nhận của cơ quan hải quan về hàng hoá đã xuất khẩu; chứng từ thanh toán qua ngân hàng... là căn cứ quyết định tính không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng hóa đem xuất khẩu trong những tình huống nói trên. Trong trường hợp này, cơ quan thuế, hải quan phải kiểm tra, xác minh hoá đơn chứng từ để xác định chính xác số lượng hàng hoá thực tế xuất khẩu, tức là số lượng hàng hoá không chịu thuế tiêu thụ đặc biệt để tránh thất thoát tiền thu từ thuế tiêu thụ đặc biệt vào ngân sách nhà nước

5.2. Nội dung quản lý hoá đơn, chứng từ

Các cơ sở sản xuất, nhập khẩu hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt phải tuân thủ nghiêm túc chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ khi mua, bán hàng hoá, kinh doanh dịch vụ và vận chuyển hàng hoá.

Việc sử dụng hoá đơn cũng được đặt ra ngay cả khi cơ sở sản xuất bán hàng, giao hàng cho các chi nhánh, cơ sở phụ thuộc và các đại lý.

Mọi trường hợp không thực hiện hoặc thực hiện không đúng chế độ hoá đơn, chứng từ và từ chối xuất trình hoá đơn,

chứng từ có liên quan đến việc tính thuế tiêu thụ đặc biệt, cơ quan thuế có quyền ấn định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp.

Hiện nay, hàng hoá, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt cũng đồng thời phải chịu thuế giá trị gia tăng theo quy định của Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng năm 2003. Vì vậy, cơ sở sản xuất hàng hoá, kinh doanh dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt cũng sử dụng hoá đơn giá trị gia tăng như các hàng hoá, dịch vụ khác đang chịu thuế giá trị gia tăng.

CHƯƠNG IV
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

1. Khái niệm, đặc trưng và vai trò của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

1.1. Khái niệm thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Theo quan niệm chung, thuế là khoản tiền do các tổ chức, cá nhân nộp cho Nhà nước để góp phần chia sẻ gánh nặng chi tiêu với Nhà nước trong quá trình phát triển kinh tế - xã hội. Trong cấu trúc hệ thống thuế ở mỗi quốc gia, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có vai trò và ý nghĩa thiết thực, không chỉ trong việc tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước hàng năm mà quan trọng hơn, nó còn là công cụ hữu hiệu để Nhà nước kiểm soát hoạt động xuất nhập khẩu hàng hoá với nước ngoài, bảo hộ sản xuất trong nước và thực hiện các mục tiêu đối ngoại của Chính phủ trong từng thời kỳ, đối với từng quốc gia hoặc từng nhóm quốc gia cụ thể. Mặc dù xuất hiện

muộn hơn so với một số sắc thuế nội địa nhưng thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu đã nhanh chóng khẳng định được vai trò, tác dụng to lớn của mình đối với nền kinh tế quốc gia, đặc biệt là vai trò kiểm soát hoạt động xuất nhập khẩu hàng hoá với bên ngoài và bảo hộ nền sản xuất trong nước. Ngày nay, cho dù xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế đang từng bước ảnh hưởng đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo hướng hạn chế vai trò của loại thuế này ở mỗi quốc gia song về cơ bản, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu vẫn sẽ là giải pháp quản lý vĩ mô có hiệu quả đối với nền kinh tế trong nước, nhất là đối với những quốc gia đang trong quá trình chuyển đổi từ cơ chế kế hoạch hoá tập trung sang cơ chế kinh tế thị trường như Việt Nam.

Có nhiều cách hiểu khác nhau về khái niệm thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, tùy thuộc vào từng góc độ tiếp cận.

Xét về phương diện kinh tế, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được quan niệm là khoản đóng góp bằng tiền của tổ chức, cá nhân vào ngân sách nhà nước theo quy định của pháp luật, khi họ có hành vi xuất khẩu, nhập khẩu hàng hoá qua biên giới một nước. Với cách tiếp cận này, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được quan niệm như là một quan hệ phân phối các nguồn lực tài chính, phát sinh giữa các chủ thể là tổ chức, cá nhân nộp thuế với người thu thuế là Nhà nước. *Mặt khác*, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu còn có thể được hiểu như là đòn bẩy kinh tế hay biện pháp kinh tế để Nhà nước điều tiết trực tiếp đối với quá trình sản xuất, tiêu dùng trong phạm vi mỗi quốc gia và chi phối một cách gián tiếp đối với hoạt động kinh tế trên phạm vi khu vực và toàn cầu.

Xét về phương diện pháp lý, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có thể hình dung như là quan hệ pháp luật phát sinh giữa Nhà nước (người thu thuế) với tổ chức, cá nhân (người nộp thuế), về việc tạo lập và thực hiện các quyền, nghĩa vụ pháp lý cho các bên trong quá trình hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Quan hệ pháp luật này phát sinh từ cơ sở pháp lý là đạo luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu do Quốc hội ban hành mà hậu quả pháp lý chủ yếu của việc áp dụng đạo luật đó trong thực tiễn là làm phát sinh quyền thu thuế cho Nhà nước và nghĩa vụ đóng thuế cho các tổ chức, cá nhân là người nộp thuế. Việc tiếp cận khái niệm thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu từ góc độ pháp lý có nhiều ý nghĩa thiết thực, trước hết là giúp chúng ta nhận diện rõ hơn về bản chất của thuế nói chung và thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu nói riêng, thực chất là một quyết định hành chính đơn phương của quốc gia đối với người đóng thuế, hay là một “thỏa thuận” song phương giữa người thu thuế với người nộp thuế? Trên cơ sở lý thuyết đó, giúp cho Nhà nước hoạch định và thực thi chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu phù hợp hơn với quyền lợi của quốc gia và của người đóng thuế, xét trong mối quan hệ lợi ích với các quốc gia khác trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế.

Ở nhiều nước trên thế giới, hoạt động xuất khẩu, nhập khẩu hàng hoá qua biên giới được điều tiết và kiểm soát bởi hai công cụ chủ yếu là “hàng rào thuế quan” và “hàng rào phi thuế quan”. Hàng rào thuế quan ở những nước này được hiểu thực chất là thuế nhập khẩu đánh vào hàng hoá nhập

khẩu.⁽¹⁾ chứ không bao gồm cả thuế xuất khẩu đánh vào hàng hoá xuất khẩu như Việt Nam hay Trung Quốc.⁽²⁾ Do có quan niệm khác nhau như trên giữa các nước về nội hàm của khái niệm “thuế quan” nên chính sách thuế quan của các nước cũng có sự khác nhau. Sở dĩ có sự khác nhau này trong chính sách thuế quan của các nước là bởi vì, mỗi quốc gia đều có phong tục, tập quán riêng cần được duy trì, tôn trọng, bảo vệ và quan trọng hơn, mỗi quốc gia đều có quyền đánh thuế đối với các công dân hay tổ chức mang quốc tịch nước mình hoặc đối với các công dân, tổ chức nước ngoài có hoạt động xuất nhập khẩu hàng hoá diễn ra trên lãnh thổ nước mình. Quyền đánh thuế của quốc gia chính là cơ sở, là đạo lý cơ bản để Nhà nước - với tư cách là người đại diện hợp pháp cho quốc gia, ban hành và áp dụng các đạo luật về thuế quan trên tinh thần của nguyên tắc lãnh thổ và nguyên tắc quốc tịch.

1.2. Các đặc trưng cơ bản của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

So với các loại thuế nội địa thì thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có nhiều điểm khác biệt. Những khác biệt này có nguồn gốc sâu xa từ bản chất và chức năng của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Các đặc trưng này bao gồm:

Thứ nhất, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có đối tượng chịu thuế là các hàng hoá được phép vận chuyển qua biên giới. Khái niệm “hàng hoá” là đối tượng chịu thuế xuất

(1). Xem: Khoản 1 Điều 12 Luật hải quan Indonesia; tiết 100 Luật thuế quan trong Bộ luật hải quan Philippines và Luật thuế hải quan (chống bán phá giá) năm 1975 của Úc.

(2). Xem Điều 1, Điều 3 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu Việt Nam và Điều 53 Luật hải quan Trung Quốc.

khẩu, thuế nhập khẩu có thể hiểu theo nghĩa thông thường, bao gồm các tư liệu sản xuất và tư liệu tiêu dùng do con người sản xuất ra và được lưu thông trên thị trường bằng cách chuyển vào hoặc chuyển ra khỏi biên giới của một nước. Trong xã hội hiện đại ngày nay, xuất hiện ngày càng nhiều loại hàng hoá vô hình được chuyển vào hoặc ra khỏi biên giới một nước nhưng không phải bằng phương thức thông thường mà cơ quan Hải quan có thể kiểm soát được. Ví dụ điển hình cho những loại hàng hoá này chính là những sản phẩm phần mềm công nghệ thông tin được giao dịch hàng ngày qua mạng máy tính toàn cầu (Internet). Ngoài ra, điểm rất đáng được lưu ý là những “dịch vụ” tuy cũng được xuất khẩu và nhập khẩu trên thực tế giữa các quốc gia nhưng hầu như pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của các nước đều không quy định là một phần trong “đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu”. Có lẽ điều này xuất phát từ sự khó khăn của các cơ quan công quyền trong việc kiểm soát hành vi xuất, nhập khẩu “dịch vụ”.

Thứ hai, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu không hoàn toàn là thuế trực thu hoặc thuế gián thu. Điều này thể hiện ở chỗ, khi một nhà nhập khẩu nộp thuế nhập khẩu và tự tiêu dùng số hàng hoá nhập khẩu đó chứ không bán ra bên ngoài thì khi đó khoản thuế nhập khẩu đã nộp có tính chất là thuế trực thu, vì chính người nhập khẩu vừa là người nộp thuế đồng thời là người chịu thuế. Ngược lại, khi nhà nhập khẩu đã nộp xong thuế nhập khẩu và bán lại số hàng hoá đó cho người khác thì số tiền thuế nhập khẩu đã nộp có xu hướng chuyển sang cho người mua hàng chịu và do đó, khoản thuế nhập

khẩu này lại có tính chất là thuế gián thu, bởi lẽ người nộp thuế và người chịu thuế không phải là một.

Thứ ba, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có chức năng đặc trưng là bảo hộ sản xuất trong nước và điều tiết hoạt động xuất nhập khẩu. Chức năng này thể hiện sự khác biệt căn bản giữa thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu với các loại thuế nội địa khác như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế sử dụng đất, thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp... Tuy nhiên, trải qua thời gian, dưới sức ép của trào lưu hội nhập kinh tế quốc tế và tự do hóa thương mại, chức năng bảo hộ nền sản xuất trong nước của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có xu hướng ngày càng giảm sút, để nhường chỗ cho chức năng tạo nguồn thu ngân sách nhà nước. Ngày nay, do chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của các nước có xu hướng cắt giảm dần các mức thuế suất nhằm đáp ứng yêu cầu tự do hóa thương mại quốc tế nên có thể trong tương lai, ranh giới để phân biệt giữa thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và thuế nội địa sẽ trở nên rất mong manh và thậm chí có thể bị “xoá nhòa” hoàn toàn, khi mà tự do hóa thương mại đã trở thành xu hướng tất yếu và mang tính hiện thực trên toàn thế giới.

1.3. Vai trò của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Giống như bất kỳ loại thuế nào, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu cũng thể hiện ba vai trò cơ bản: *Một là*, tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước; *hai là*, điều tiết hoạt động kinh tế; *ba là*, hướng dẫn tiêu dùng trong xã hội. Tuy nhiên, xuất phát từ đặc trưng cơ bản của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

là đánh vào các hàng hoá xuất, nhập khẩu và sau đó được cấu thành trong giá cả của hàng hoá xuất, nhập khẩu nên loại thuế này còn có một vai trò khá đặc thù, đó là bảo hộ nền sản xuất trong nước và chống lại xu hướng cạnh tranh không cân sức giữa hàng hoá trong nước với hàng hoá ngoại nhập. Xét trên bình diện lý thuyết, vai trò này của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được thể hiện trên hai khía cạnh chủ yếu:

Một là, đối với hàng hoá nhập khẩu, do bị đánh thuế nhập khẩu nên về lý thuyết, giá cả của loại hàng hoá này trên thị trường nước nhập khẩu sẽ tăng lên, trong khi đó các hàng hoá được sản xuất trong nước, do không phải chịu thuế nhập khẩu (hoặc chỉ phải chịu thuế nhập khẩu cho phần nguyên liệu hay máy móc nhập khẩu) nên giá thành sản phẩm của loại hàng hoá này có xu hướng rẻ hơn và do đó có sức cạnh tranh lớn hơn đối với hàng ngoại nhập. Điều này cho thấy việc đánh thuế nhập khẩu thực chất là một biện pháp để bảo hộ nền sản xuất trong nước, khi Chính phủ nhận thấy những bất lợi nghiêng về phía các hàng hoá được sản xuất từ các doanh nghiệp trong nước.

Hai là, đối với hàng xuất khẩu, do bị đánh thuế xuất khẩu nên việc tiêu thụ các hàng hoá này ở thị trường nước ngoài trở nên khó khăn hơn so với thị trường nội địa và khi đó, các hàng hoá này có xu hướng sẽ được tiêu thụ trong nước. Bằng cách này, Nhà nước đã bảo hộ một cách hữu hiệu cho thị trường tiêu thụ trong nước. Mặt khác, khi Nhà nước muốn khuyến khích xuất khẩu nhằm tăng khả năng cạnh tranh cho hàng hoá do nước mình sản xuất khi chúng được tiêu thụ trên thị trường nước ngoài thì thuế suất đối với hàng

hoá xuất khẩu sẽ được quy định giảm đi, thậm chí là bằng không. Việc Nhà nước giảm thuế xuất khẩu đối với hàng hoá xuất khẩu sẽ tạo ra khả năng cạnh tranh tốt hơn cho loại hàng hoá này trên thị trường quốc tế, so với hàng hoá cùng loại của những nước khác đang lưu thông trên thị trường.

2. Khái niệm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và sự phân biệt với chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

2.1. Khái niệm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là danh từ dùng để chỉ tập hợp các quy phạm pháp luật do Nhà nước ban hành, nhằm điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình đăng ký, kê khai, tính thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, hoàn thuế, miễn giảm thuế và xử lý các vi phạm, tranh chấp về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, phát sinh giữa Nhà nước với người nộp thuế.

Xét từ phương diện hình thức, pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu bao gồm các văn bản quy phạm pháp luật như văn bản luật, nghị quyết của Quốc Hội; nghị định và nghị quyết của Chính phủ; quyết định và chỉ thị của Thủ tướng Chính phủ; quyết định, thông tư và chỉ thị của các bộ... Còn xét về phương diện nội dung, pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu lại bao hàm các vấn đề chủ yếu như: phạm vi áp dụng (được thể hiện thông qua các quy định về chủ thể nộp thuế và đối tượng chịu thuế, đối tượng không chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu); căn cứ tính thuế xuất

khẩu, thuế nhập khẩu; trình tự, thủ tục hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; chế độ miễn giảm thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; xử lý vi phạm và giải quyết tranh chấp về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu...

Ngày nay, trong bối cảnh tự do hoá thương mại và hội nhập quốc tế đang trở thành xu hướng mang tính toàn cầu thì việc hình thành, thực hiện các điều ước quốc tế có liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là điều tất yếu. Vì lẽ đó, có quan điểm cho rằng nội hàm của khái niệm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu không chỉ là các quy định trong pháp luật quốc gia mà còn bao hàm cả các quy định trong pháp luật quốc tế có liên quan trực tiếp đến vấn đề thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, ví dụ như Hiệp định CEPT (Common Effective Preferential Tariff - Ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung); Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ và Hiệp định GATT hay Hiệp định WTO hiện hành. Quan điểm này dựa trên lập luận cho rằng các hiệp định về/hoặc có liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu sau khi có hiệu lực sẽ được áp dụng trực tiếp cho các quan hệ về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu giữa Nhà nước với người nộp thuế chứ không nhất thiết phải có giai đoạn “chuyển hoá” từ các quy định của hiệp định thành nội luật. Đương nhiên, trong trường hợp các hiệp định có liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu chỉ quy định những nguyên tắc chung thì việc thực hiện các nguyên tắc đó cần phải được tiến hành thông qua quá trình nội luật hoá tại các nước thành viên hiệp

định nhằm đảm bảo tính khả thi và tính hiện thực cho các quy định của hiệp định. Nguyên tắc này cũng được thừa nhận và áp dụng tại Việt Nam theo dự liệu tại Điều 6 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu ban hành năm 2005.

Như vậy, cần phải quan niệm nội hàm của khái niệm “pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu” theo nghĩa rộng, bao gồm không chỉ các quy định trong pháp luật quốc gia mà còn bao gồm cả các quy định trong pháp luật quốc tế về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Quan điểm này là thích hợp với bối cảnh hội nhập kinh tế và tự do hóa thương mại trong giai đoạn hiện nay của nền kinh tế toàn cầu.

2.2. Sự phân biệt giữa pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu với chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Theo nguyên nghĩa, chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (hay chính sách thuế quan) của một quốc gia là kế hoạch, đường hướng chính trị của đảng cầm quyền và nhà nước quản lý, về sự phát triển kinh tế - xã hội trong một thời kỳ hay giai đoạn nhất định thông qua việc sử dụng công cụ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (thuế quan). Xét về bản chất, chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu luôn phản ánh quan điểm chính trị của đảng cầm quyền trong một giai đoạn nhất định và bao giờ cũng được thể chế hóa bằng các quy phạm pháp luật của Nhà nước để dễ dàng thực hiện trong thực tế. Vì vậy, trong danh từ “chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu” đã bao hàm đầy đủ nội dung các quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập

khẩu và điều đó thể hiện sự thống nhất nội tại giữa chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu với pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

Tuy nhiên, sự thống nhất đó không thể xoá nhoà được ranh giới mang tính lý thuyết giữa khái niệm chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và khái niệm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Sự khác nhau mang tính lý thuyết giữa hai khái niệm này thể hiện ở chỗ, chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là cái chung, cái bao quát và có tính trừu tượng; còn pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là cái riêng, cái cụ thể và hiện hữu. Mặt khác, giữa hai khái niệm này cũng thể hiện mối quan hệ ràng buộc, chi phối lẫn nhau. Mỗi quan hệ này thể hiện ở chỗ, chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là cơ sở chính trị để hình thành và thực hiện pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Còn pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu lại là công cụ, phương tiện chủ yếu để thực hiện chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của một nước trong một giai đoạn nhất định, thông qua việc thể chế hoá chính sách này thành những điều khoản cụ thể của pháp luật thực định.

2.3. Những yếu tố ảnh hưởng đến chính sách, pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của Việt Nam trong tiến trình hội nhập quốc tế

Xét trên bình diện lý thuyết, mặc dù chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu luôn phản ánh ý chí chủ quan của đảng cầm

quyền và nhà nước cai trị nhưng mang chính sách, pháp luật này luôn bị chi phối và ảnh hưởng bởi nhiều yếu tố khác nhau, trong đó đáng kể nhất là các yếu tố sau đây:

Thứ nhất, tình hình kinh tế, chính trị, xã hội trong nước và quốc tế ở một thời kỳ nhất định là yếu tố có ảnh hưởng mang tính quyết định đến nội dung chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và nội dung pháp luật thực định về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong giai đoạn đó.⁽¹⁾ Điều này hoàn toàn dễ hiểu, bởi lẽ suy cho cùng thì chính sách và pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu chỉ là tấm gương phản chiếu thực trạng kinh tế - xã hội trong nước và quốc tế. Xuất phát từ nhu cầu đảm bảo sự hài hòa giữa lợi ích chung của quốc gia và lợi ích riêng của từng doanh nghiệp, từng cá nhân và hộ gia đình, chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong từng thời kỳ có thể sẽ được xây dựng và thực hiện theo hướng thiên về mục tiêu bảo hộ; mục tiêu tăng thu ngân sách hoặc/và mục tiêu tự do hóa thương mại.

Thứ hai, xu hướng và trào lưu hội nhập kinh tế quốc tế có ảnh hưởng quan trọng đến nội dung chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của một quốc gia trong từng giai đoạn

(1). Vào thời điểm tháng 2 và tháng 3 năm 2004, do tình hình tăng giá đột biến của mặt hàng sắt thép trên thị trường nên để điều tiết giá cả của mặt hàng này, Nhà nước đã phải điều chỉnh theo hướng giảm thuế nhập khẩu đối với mặt hàng phôi thép và thép thành phẩm nhập khẩu. Nguồn: Xem Quyết định số 22/2004/QĐ-BTC ngày 27/02/2004 về việc quy định mức thuế suất thuế nhập khẩu ưu đãi đối với một số mặt hàng sắt thép; Quyết định số 23/2004/QĐ-BTC ngày 01/3/2004 về việc quy định tạm thời mức thuế suất thuế nhập khẩu ưu đãi đối với một số mặt hàng sắt thép.

cụ thể.⁽¹⁾ Đối với Việt Nam, những thay đổi lớn lao và quan trọng trong chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thực sự đã được khởi động từ năm 1998 (để thực hiện cam kết giảm thuế theo quy định của AFTA) và gần đây nhất là những thay đổi trong chính sách thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu đối với hàng hoá xuất nhập khẩu đến hoặc từ Hoa Kỳ, nhằm thực hiện các cam kết giảm thuế theo Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ.⁽²⁾ Hầu hết những thay đổi này đều được thể chế hoá thành các quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu nhằm đảm bảo tính khả thi và tính hiện thực cho các chính sách đó trong thực tiễn.

II. NỘI DUNG PHÁP LUẬT VỀ THUẾ XUẤT KHẨU, THUẾ NHẬP KHẨU

1. Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

1.1. Người nộp thuế

Trong quá trình hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, việc xác định một cách chính xác ai là chủ thể nộp thuế có vai trò và ý nghĩa rất quan trọng. Việc xác định đúng đối tượng nộp thuế không chỉ có tác dụng nhằm nâng cao hiệu

(1). Để thực hiện các cam kết quốc tế trong tiến trình hội nhập mà điển hình là AFTA, Việt Nam đã xây dựng một lộ trình thực hiện việc cắt giảm thuế quan trong vòng 10 năm (từ năm 1996 đến năm 2006). Nguồn: Lịch trình giảm thuế của Việt Nam để thực hiện AFTA - Bộ tài chính, Nxb. Tài chính, Hà Nội, tháng 2 năm 1998.

(2). Xem: Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ.

qua áp dụng pháp luật trong hoạt động hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu mà còn góp phần tránh được các vi phạm pháp luật về thuế hoặc những tranh chấp trong lĩnh vực thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có thể xảy ra giữa người nộp thuế với cơ quan thu thuế, vốn không phải khi nào cũng có thể giải quyết một cách dễ dàng.

Theo quy định tại Điều 4 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005, người nộp thuế là tổ chức, cá nhân có hàng hoá xuất khẩu hoặc nhập khẩu thuộc đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo quy định của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Trên thực tế, cụm từ “tổ chức, cá nhân có hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu thuộc diện chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu” thường được hiểu chính là người đứng tên làm thủ tục xuất khẩu hoặc nhập khẩu hàng hoá tại cửa khẩu. Về nguyên tắc, một tổ chức hay cá nhân chỉ được xem là người nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu khi chủ thể đó thoả mãn hai điều kiện: *Thứ nhất*, là người trực tiếp đứng tên làm thủ tục xuất khẩu hoặc nhập khẩu hàng hoá với nước ngoài; *thứ hai*, hàng hoá do chủ thể đó xuất khẩu, nhập khẩu với nước ngoài thuộc đối tượng chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

Trong thực tiễn pháp lý, người nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thường bao gồm:

- Người nhận uỷ thác xuất khẩu hoặc nhập khẩu hàng hoá cho chủ thể khác;
- Người trực tiếp đứng tên làm thủ tục xuất khẩu hoặc nhập khẩu hàng hoá cho chính mình (kể cả trường hợp tổ

chức, cá nhân Việt Nam nhập khẩu hàng hoá từ nước ngoài về để bán tại Việt Nam với tư cách là bên đại lý tiêu thụ sản phẩm cho tổ chức, cá nhân nước ngoài theo hợp đồng đại lý tiêu thụ sản phẩm).

1.2. Người thu thuế

Về phương diện lý thuyết, tuy người có thẩm quyền thu thuế là Nhà nước nhưng trên thực tế, thẩm quyền này thường được thực hiện bởi nhiều cơ quan nhà nước khác nhau do Nhà nước thành lập ra để thực hiện vai trò là cơ quan thu thuế. Trong lĩnh vực hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, cơ quan nhà nước có thẩm quyền tổ chức việc thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là Tổng cục hải quan.⁽¹⁾

Để thực hiện chức năng hành thu thuế xuất khẩu và thuế nhập khẩu một cách hiệu quả, Nhà nước không chỉ trao quyền cho Tổng cục hải quan - với tư cách là cơ quan chịu trách nhiệm chính, mà còn trao quyền rộng rãi cho một số cơ quan hữu trách khác cùng phối hợp với Tổng cục hải quan trong việc hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, chẳng hạn như Bộ tài chính; Kho bạc nhà nước; Tổng cục thuế; Uỷ ban nhân dân các cấp chính quyền địa phương... Trên nguyên tắc, do các cơ quan này cũng tham gia ở những mức độ khác nhau và với tư cách khác nhau vào quá trình hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu nên cũng được xem như là các chủ thể của quan hệ pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

(1). Xem: Điều 27 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005; Điều 11 Luật hải quan Việt Nam (ban hành năm 2001 và được sửa đổi, bổ sung một số điều năm 2005).

2. Những căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Về lý thuyết, quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là hệ quả của việc điều chỉnh pháp luật đối với hoạt động thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Quan hệ pháp luật này được hình thành giữa hai chủ thể pháp luật là Nhà nước - người thu thuế với tổ chức, cá nhân - người nộp thuế, dựa trên hai căn cứ là các quy phạm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và các sự kiện pháp lý về xuất nhập khẩu hàng hoá.

2.1. Các quy phạm pháp luật quốc gia và pháp luật quốc tế về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là hệ quả tất yếu của việc Nhà nước dùng pháp luật để điều chỉnh đối với hoạt động hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Do hoạt động hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có liên quan đến yếu tố nước ngoài và thường gây ra những ảnh hưởng trực tiếp đối với quan hệ kinh tế quốc tế giữa các quốc gia nên hoạt động này phải được điều chỉnh bằng cả hệ thống pháp luật quốc gia cũng như pháp luật quốc tế. Trong thực tiễn pháp lý, quan hệ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có thể được điều chỉnh bằng cả hai loại quy phạm pháp luật, bao gồm các quy phạm pháp luật quốc gia và quy phạm pháp luật quốc tế.

a) Các quy phạm pháp luật quốc gia về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Pháp luật quốc gia về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

thường chiếm vị trí quan trọng nhất trong việc điều chỉnh pháp luật đối với hoạt động hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu ở một nước. Thực tiễn cho thấy hầu như các quy phạm pháp luật quốc gia về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thường được quy định tập trung trong một đạo luật riêng, gọi là Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hoặc được quy định thành một chương riêng trong đạo luật về hải quan.⁽¹⁾ Ở Việt Nam hiện nay, phần lớn các quy định về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được thể hiện tập trung trong một văn bản thống nhất là Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu ban hành ngày 14 tháng 6 năm 2005. Ngoài ra, một số quy định cụ thể về trình tự, thủ tục hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu còn được quy định trong Luật hải quan, ban hành ngày 29 tháng 6 năm 2001 và được sửa đổi, bổ sung một số điều bởi Luật số 42/2005/QH11 ngày 14 tháng 6 năm 2005.

Nhìn chung, tuy có sự khác biệt nhất định giữa pháp luật các nước trong cách thức thiết kế các quy phạm pháp luật quốc gia về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu nhưng thực chất, các quy phạm pháp luật này đều thể hiện những vấn đề cơ bản như:

- Xác định chủ thể nộp thuế xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu là ai;
- Xác định đối tượng chịu thuế xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu là những loại hàng hoá nào;
- Xác định các mức thuế suất của thuế nhập khẩu (hoặc

(1). Xem: Luật hải quan Indonesia; Luật hải quan Úc năm 1901; Luật hải quan Trung Quốc và Bộ luật hải quan Philippines.

thuế xuất khẩu) và giá tính thuế hay trị giá hải quan đối với hàng hoá nhập khẩu (hoặc xuất khẩu);

- Xác định trình tự thủ tục hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (từ khi lập tờ khai hải quan cho tới khi quyết toán thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu);

- Xác định các trường hợp được miễn, giảm và hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu;

- Xác định các loại hành vi vi phạm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và chế tài cụ thể đối với những hành vi vi phạm đó.

Những vấn đề cơ bản nêu trên tuy được trình bày và diễn giải tương đối khác nhau trong pháp luật các nước, song việc thể hiện chúng đều nhằm mục đích hướng tới nguyên tắc chung là thoả mãn các yêu cầu cơ bản của lộ trình hội nhập quốc tế mà nước đó đã cam kết, trên cơ sở đảm bảo chủ quyền quốc gia theo quy định của luật pháp quốc tế.

b) Các quy phạm pháp luật quốc tế về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Cùng với các quy phạm pháp luật quốc gia, những quy phạm pháp luật quốc tế cũng được xem là một bộ phận cấu thành cơ sở pháp lý cho hoạt động hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Sở dĩ hoạt động hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu diễn ra trên lãnh thổ của một quốc gia thường phải tuân thủ các quy phạm pháp luật quốc tế có liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là bởi vì, để xúc tiến và thực hiện các hoạt động thương mại với bên ngoài thì quốc gia đó phải chấp nhận ràng buộc với “luật chơi” chung trong thương mại quốc tế, trong đó có vấn đề cắt giảm thuế

quan và giảm thiểu các rào cản phi thuế quan đối với hoạt động thương mại quốc tế. Việc cam kết cắt giảm thuế quan và dỡ bỏ các rào cản phi thuế quan trong hoạt động xuất khẩu, nhập khẩu được xem là một trong những nội dung cơ bản của các cam kết quốc tế về tự do hóa thương mại, vấn đề mà hiện nay hầu như mọi quốc gia trên thế giới đều thừa nhận và tìm cách gia nhập để không bị cô lập và tụt hậu so với các nước khác trong bối cảnh toàn cầu hóa của nền kinh tế thế giới đương đại.

Khác với các quy phạm pháp luật quốc gia (vốn chỉ điều chỉnh quan hệ thuế giữa Chính phủ với người nộp thuế), các quy phạm pháp luật quốc tế lại có nhiệm vụ điều chỉnh quan hệ giữa các quốc gia với nhau trong việc phân định quyền đánh thuế hoặc quan hệ giữa quốc gia này với các tổ chức, cá nhân mang quốc tịch nước khác trong việc thực hiện quyền đánh thuế và nghĩa vụ nộp thuế. Các quy phạm pháp luật quốc tế có liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thường quy định những vấn đề cơ bản sau đây:

- Xác định những nguyên tắc điều chỉnh việc áp dụng thuế quan và thuế nội địa đối với hàng hóa nhập khẩu như: nguyên tắc đối xử tối huệ quốc (MFN); nguyên tắc đai ngộ quốc gia (NT); nguyên tắc chống bán phá giá; nguyên tắc tính thuế theo trị giá hải quan...;

- Xác định danh mục các loại hàng hóa chịu thuế (dòng thuế) thuộc diện cắt giảm thuế nhanh, cắt giảm bình thường, loại trừ tạm thời và loại trừ hoàn toàn;

- Xác định những nguyên tắc chọn luật áp dụng cho các quan hệ pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có yếu

tố nước ngoài, chẳng hạn như nguyên tắc luật nơi xảy ra sự kiện pháp lý; luật nơi đương sự mang quốc tịch...

Thực tế cho thấy rằng các quy phạm pháp luật quốc tế có liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thường được thể hiện trong các điều ước quốc tế quan trọng như Hiệp định GATT; Hiệp định CEPT hay Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ và các Hiệp định thương mại khác đã được ký kết giữa Việt Nam với các nước.

2.2. Các sự kiện pháp lý

Ngoài quy phạm pháp luật, các sự kiện pháp lý cũng được xem là một trong những căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Có thể dễ dàng nhận thấy rằng chính các hành vi pháp lý do tổ chức, cá nhân là người nộp thuế và cơ quan thu thuế thực hiện trong quá trình hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu mới là loại sự kiện pháp lý phổ biến làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Những hành vi pháp lý này là khá đa dạng nhưng hoàn toàn có thể nhận diện được chúng dựa vào các tiêu chí (dấu hiệu) cơ bản sau đây:

Một là, chủ thể thực hiện hành vi chính là người nộp thuế hoặc cơ quan thu thuế. *Ví dụ*: hành vi nhập khẩu các hàng hoá thuộc diện chịu thuế nhập khẩu của tổ chức, cá nhân sẽ làm phát sinh quan hệ kê khai, tính thuế giữa người nộp thuế với cơ quan thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu; hành vi ra thông báo thuế của cơ quan thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (cơ quan hải quan) đối với người nộp thuế sẽ làm phát sinh quan hệ nộp thuế giữa người nộp thuế với Nhà nước; hành vi thụ lý hồ sơ xin hoàn thuế hoặc hồ sơ miễn giảm thuế làm phát sinh

quan hệ hoàn thuế hoặc xét miễn, giảm thuế...

Hai là, hành vi pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu đều được dự liệu rõ trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu và phải được chứng minh bằng các chứng cứ cụ thể. *Ví dụ*: theo quy định của pháp luật Việt Nam, việc xuất, nhập khẩu hàng hoá qua cửa khẩu, biên giới Việt Nam hoặc đưa hàng từ thị trường trong nước vào khu phi thuế quan và từ khu phi thuế quan ra thị trường trong nước được xem là hành vi pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu;⁽¹⁾ còn theo Luật hải quan Indonesia⁽²⁾ thì việc đưa hàng hoá vào lanh thổ hải quan được coi như hàng hoá nhập khẩu và phải chịu thuế nhập khẩu.

Trong thực tiễn hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, việc chứng minh một hành vi nào đó có phải là căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, nhập khẩu hay không, cần phải được thực hiện thông qua các bằng chứng cụ thể do cả hai bên (người xuất khẩu, nhập khẩu và cơ quan hải quan) xuất trình.

Thông thường, để có cơ sở và căn cứ cho việc thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu đối với tổ chức hoặc cá nhân, cơ quan thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (cơ quan hải quan) phải chứng minh rằng tổ chức, cá nhân đó đã có hành vi xuất khẩu, nhập khẩu hàng hoá qua lanh thổ hải quan và hàng hoá đó thuộc diện phải chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo

(1). Xem: Điều 2 và Điều 4 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu ban hành năm 2005.

(2). Xem: Điều 2 Luật hải quan Indonesia.

quy định của pháp luật. Ngược lại, về phía tổ chức, cá nhân là đương sự, nếu muốn từ chối thực hiện nghĩa vụ nộp thuế xuất khẩu, nhập khẩu thì họ phải chứng minh rằng họ không có hành vi xuất khẩu hay nhập khẩu hàng hoá qua lanh thổ hải quan hoặc tuy có hành vi đó nhưng hàng hoá này không thuộc diện phải chịu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật. Điều này cho thấy, việc xác định rõ những hành vi nào là sự kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là hết sức quan trọng và có ý nghĩa thiết thực trong quá trình hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.

3. Các căn cứ xác định nghĩa vụ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu (căn cứ tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu)

Nghĩa vụ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, về bản chất là một nghĩa vụ tài sản của người nộp thuế đối với Nhà nước. Do vậy, nghĩa vụ tài sản này cần được xác định dựa vào những căn cứ cụ thể do pháp luật quy định, trên cơ sở đó nhằm đảm bảo quyền và lợi ích chính đáng cho người nộp thuế cũng như bảo đảm lợi ích chung của Nhà nước và xã hội. Theo pháp luật Việt Nam hiện hành,⁽¹⁾ căn cứ để tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được quy định như sau:

- Đối với những mặt hàng áp dụng thuế suất theo tỷ lệ phần trăm (%), căn cứ tính thuế là:

a) Số lượng đơn vị từng mặt hàng thực tế xuất khẩu, nhập khẩu được ghi trong tờ khai hải quan;

b) Giá tính thuế đối với đơn vị hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu;

(1). Xem: Điều 8 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu ban hành năm 2005.

c) Thuế suất theo tỷ lệ phần trăm (%) đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

- Đối với những mặt hàng xuất khẩu, nhập khẩu được áp dụng thuế tuyệt đối thì căn cứ tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu sẽ là:

a) Số lượng đơn vị từng mặt hàng thực tế xuất khẩu, nhập khẩu được ghi trong tờ khai hải quan.

b) Mức thuế tuyệt đối quy định trên một đơn vị hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

Có thể nhận thấy về bản chất, cách quy định như trên của pháp luật Việt Nam về căn cứ tính thuế có sự tương đồng so với quy định về căn cứ tính thuế trong pháp luật của nhiều nước trên thế giới.⁽¹⁾ Sự tương đồng này thể hiện ở chỗ, pháp luật Việt Nam hiện hành quy định việc tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu phải dựa vào số lượng đơn vị hàng hóa xuất nhập khẩu, giá tính thuế và thuế suất; còn theo thông lệ quốc tế thì việc tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu phải dựa vào trị giá hải quan và thuế suất, trong đó trị giá hải quan lại được tính bằng số lượng hàng hóa xuất nhập khẩu nhân (x) với giá tính thuế.

3.1. Trị giá hải quan (trị giá tính thuế)

Trị giá hải quan là thuật ngữ được sử dụng chính thức trong Hiệp định chung về thuế quan và thương mại (General

(1). Theo pháp luật của một số nước trong khu vực như Indonesia và Philippines hay Australia, căn cứ để tính thuế nhập khẩu là *trị giá hải quan và thuế suất*. Nguồn: Luật hải quan một số nước, Nxb. Chính trị quốc gia, H. 2003, tr. 24, 106.

Agreement On Tariffs And Trade - GATT)⁽¹⁾ và sau đó được tiếp tục sử dụng như một thuật ngữ chính thức trong Hiệp định của WTO về việc thi hành Điều VII của GATT 1994 liên quan đến nguyên tắc xác định trị giá tính thuế đối với hàng hóa nhập khẩu.

Theo nghĩa chung nhất, trị giá hải quan (hay trị giá tính thuế) là trị giá giao dịch của hàng hóa xuất khẩu hoặc nhập khẩu.

Nguyên tắc cơ bản nhất cần tuân thủ khi xác định trị giá hải quan để tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là phải tôn trọng giá trị thực tế của hàng hóa - vốn đã được xác định theo giá cả thị trường tại thời điểm phát sinh giao dịch, theo các điều kiện bình thường trong giao dịch thương mại quốc tế. Nguyên tắc này không cho phép người thu thuế được tuỳ tiện ấn định trị giá hàng hóa chịu thuế theo ý mình một cách chủ quan, duy ý chí mà nhất thiết phải xuất phát từ giá trị thực tế của hàng hóa xuất nhập khẩu để xác định trị giá hải quan khi tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Thông thường, trị giá hải quan (hay trị giá tính thuế) được xác định bằng cách lấy giá tính thuế đối với đơn vị hàng hóa xuất nhập khẩu nhân (x) với số lượng hàng hóa xuất, nhập khẩu được ghi trong tờ khai hải quan.

Theo thông lệ quốc tế, trị giá hải quan được xác định theo các nguyên tắc cụ thể sau đây:

- Trị giá hải quan là trị giá giao dịch thực tế của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu, theo điều kiện giao dịch bình thường của hàng hóa trong thương mại quốc tế;

(1). Xem: Điều 7 Hiệp định chung về thuế quan và thương mại (Hiệp định GATT).

- Nếu không thể xác định trị giá hải quan theo nguyên tắc trên thì trị giá hải quan sẽ là trị giá giao dịch thực tế của hàng hoá *cùng loại* hay *giống hệt*, được bán hay chào bán vào cùng thời điểm và cùng địa điểm, theo tiến trình giao dịch bình thường của hàng hoá trong điều kiện cạnh tranh đầy đủ;

- Nếu trị giá hải quan của hàng hoá không thể xác định được theo các nguyên tắc trên thì trị giá hải quan dùng để tính thuế sẽ là trị giá giao dịch thực tế của hàng hoá *tương tự*,

- Nếu không thể xác định trị giá hải quan theo các nguyên tắc trên thì có thể xác định trị giá hải quan theo phương pháp suy đoán; và theo phương pháp tính toán hợp lý của cơ quan hải quan phù hợp với các nguyên tắc chung về trị giá tính thuế.

Để thực hiện mục tiêu hội nhập kinh tế toàn cầu trong bối cảnh đặc thù của một nền kinh tế đang trong giai đoạn chuyển đổi, pháp luật Việt Nam hiện hành⁽¹⁾ đã có những quy định mới tương đối phù hợp với thông lệ quốc tế, đặc biệt là về cách xác định trị giá hải quan và về giá tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu.⁽²⁾ Cụ thể là:

- Đối với trường hợp hàng hoá xuất khẩu thì giá tính thuế xuất khẩu là giá bán tại cửa khẩu xuất theo hợp đồng (giá FOB). Giá này không bao gồm cước phí vận chuyển (F) và

(1).Xem: Thông tư số 113/2005/TT-BTC ngày 15/12/2005 của Bộ tài chính hướng dẫn thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

(2).Xem: Điều 7 Nghị định số 149/NĐ-CP ngày 06/12/2005 của Chính phủ về việc hướng dẫn thực hiện Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu ban hành năm 2005; Thông tư số 113/2005/TT-BTC ngày 15/12/2005 của Bộ tài chính hướng dẫn thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

phí bảo hiểm (I), được xác định theo quy định của pháp luật về trị giá hải quan đối với hàng xuất khẩu;

- Đối với hàng hoá nhập khẩu thì giá tính thuế nhập khẩu là giá thực tế phải trả tính đến cửa khẩu nhập đầu tiên theo hợp đồng, được xác định theo quy định của pháp luật về trị giá hải quan đối với hàng nhập khẩu.

Có thể nói, việc quy định giá tính thuế đối với hàng hoá xuất khẩu và nhập khẩu trên đây là phù hợp với nguyên tắc xác định trị giá tính thuế theo Điều 7 của Hiệp định chung về thuế quan và thương mại (GATT), bởi nó đảm bảo tôn trọng trị giá giao dịch thực tế của hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu giữa các bên trong điều kiện thương mại bình thường. Quy định này đã loại bỏ sự can thiệp của Nhà nước vào giá tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu bằng phương pháp áp dụng giá tính thuế tối thiểu như trước đây đã từng áp dụng.⁽¹⁾

3.2. Thuế suất

Cùng với yếu tố trị giá hải quan, thuế suất cũng là một yếu tố/căn cứ để xác định nghĩa vụ thuế xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu đối với người nộp thuế. Theo pháp luật Việt Nam hiện hành, biểu thuế suất thuế nhập khẩu, xuất khẩu do Nhà nước quy định trước trong các văn bản pháp luật và cơ quan

(1). Trong một thời gian dài, vấn đề chống gian lận thương mại qua giá ở Việt Nam được thực hiện bằng biện pháp áp dụng giá tính thuế tối thiểu do Nhà nước quy định. Tuy nhiên, theo quy định mới tại Thông tư số 87/2004/TT-BTC ngày 31/08/2004 của Bộ tài chính về việc hướng dẫn thi hành thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu thì bắt đầu từ tháng 9/2004 trở đi, việc áp dụng bảng giá mua bán tối thiểu để tính thuế cho hàng hoá xuất, nhập khẩu không theo hợp đồng hoặc hợp đồng không phù hợp với Luật thương mại đã chính thức được bãi bỏ.

thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu chỉ cần căn cứ vào biểu thuế suất đó để áp dụng cho loại hàng hoá cụ thể được thực tế xuất khẩu hay nhập khẩu. Tuy nhiên, để đảm bảo khả năng điều tiết các hoạt động kinh tế trong nước một cách hiệu quả, các mức thuế suất cụ thể trong biểu thuế xuất khẩu, nhập khẩu sẽ do Chính phủ quy định phù hợp với khung thuế suất do Uỷ ban thường vụ quốc hội quy định. Biểu thuế suất này có thể được thay đổi và điều chỉnh theo đề nghị của Bộ tài chính và Bộ thương mại cho phù hợp với yêu cầu điều tiết hoạt động kinh tế và yêu cầu thực hiện các cam kết hội nhập quốc tế của Việt Nam trong từng thời kỳ.

So với hầu hết các quốc gia khác trên thế giới, các quy định về thuế suất thuế nhập khẩu và thuế xuất khẩu của Việt Nam hiện nay vừa có những điểm tương đồng và cũng có những điểm khác biệt. Điểm khác biệt quan trọng nhất về vấn đề thuế suất trong pháp luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu của Việt Nam so với đại đa số các nước khác chính là ở chỗ, trong khi hầu hết các nước đã xoá bỏ việc thu thuế xuất khẩu đối với hàng xuất khẩu thì Việt Nam hiện nay vẫn tiếp tục duy trì việc đánh thuế đối với hàng xuất khẩu. Trên thực tế, cho dù phần lớn các mặt hàng xuất khẩu hiện nay của Việt Nam được hưởng thuế suất thuế xuất khẩu 0% nhưng việc tiếp tục duy trì chế độ thuế xuất khẩu sẽ là rào cản không nhỏ đối với Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế. Tuy nhiên, những cái cách căn bản gần đây trong các quy định về thuế suất đối với hàng hoá nhập khẩu đã phần nào đưa chính sách thuế quan của Việt Nam tiến gần hơn với pháp luật nước ngoài và thông lệ quốc tế. Thật vậy,

theo quy định hiện hành, thuế suất đối với hàng nhập khẩu đã được quy định theo hướng có sự phân biệt giữa thuế suất thông thường, thuế suất ưu đãi và thuế suất ưu đãi đặc biệt.⁽¹⁾ Theo quy định này, thuế suất thông thường được áp dụng cho các hàng hoá nhập khẩu có xuất xứ từ nước không có thoả thuận đối xử tối huệ quốc hoặc thoả thuận về ưu đãi đặc biệt trong quan hệ thương mại với Việt Nam (loại thuế suất này hiện nay được quy định thống nhất bằng 150% mức thuế suất ưu đãi của hàng hoá nhập khẩu cùng loại hoặc tương ứng)⁽²⁾; thuế suất ưu đãi được áp dụng cho các hàng hoá nhập khẩu có xuất xứ từ nước có thoả thuận đối xử tối huệ quốc trong quan hệ thương mại với Việt Nam; còn thuế suất ưu đãi đặc biệt được áp dụng đối với hàng hoá nhập khẩu có xuất xứ từ nước mà Việt Nam với nước đó đã có thoả thuận ưu đãi đặc biệt về thuế nhập khẩu.⁽³⁾

Ngoài ra, để đảm bảo sự tương thích giữa pháp luật Việt Nam với thông lệ và tập quán quốc tế về thuế quan và thương mại, pháp luật hiện hành của Việt Nam còn quy định việc áp dụng các biện pháp về thuế để tự vệ, chống bán phá giá, chống trợ cấp, chống phân biệt đối xử trong nhập khẩu hàng hoá. Những biện pháp này bao gồm:

- Tăng mức thuế nhập khẩu đối với hàng hoá nhập khẩu quá mức vào Việt Nam theo quy định của pháp luật về tự vệ

(1).Xem: Điều 10 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

(2).Xem: Điểm c khoản 2 Điều 9 Nghị định số 149/NĐ-CP ngày 06/12/2005 quy định chi tiết thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005

(3).Xem: Thông tư số 113/2005/TT-BTC ngày 15/12/2005 của Bộ tài chính hướng dẫn thi hành Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005.

trong nhập khẩu hàng hoá nước ngoài vào Việt Nam. Biện pháp này thường được gọi là thuế tự vệ, nhằm bảo hộ cho các hàng hoá trong nước do bị cạnh tranh không chính đáng bởi hàng hoá cùng loại của nước ngoài được nhập khẩu quá mức vào Việt Nam.

- Áp dụng *mức thuế chống phá giá* đối với hàng nhập khẩu vào Việt Nam với giá quá thấp so với giá bán thông thường trong giao dịch thương mại (được gọi là hàng bán phá giá) và gây thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất hàng hoá tương tự của Việt Nam. Biện pháp này được áp dụng theo quy định của Pháp lệnh về chống bán phá giá hàng hoá nhập khẩu vào Việt Nam.⁽¹⁾

- Áp dụng *mức thuế chống trợ cấp* đối với hàng hoá nhập khẩu vào Việt Nam với giá quá thấp so với giá bán thông thường của hàng hoá đó trong điều kiện giao dịch bình thường trong thương mại quốc tế, do có sự trợ cấp từ nước xuất khẩu và gây thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất hàng hoá tương tự của Việt Nam. Việc áp dụng biện pháp này được thực hiện theo Pháp lệnh về chống trợ cấp hàng hoá nhập khẩu vào Việt Nam.

- Áp dụng *mức thuế phân biệt đối xử* đối với hàng hoá nhập khẩu vào Việt Nam có xuất xứ từ nước mà nước đó đã có sự phân biệt đối xử về thuế nhập khẩu hoặc có những biện pháp phân biệt đối xử khác đối với hàng hoá có xuất xứ từ Việt Nam. Việc áp dụng mức thuế nhập khẩu đặc biệt

(1). Xem: Điều 21, 22, 23 Pháp lệnh chống bán phá giá ban hành ngày 29/04/2004 và có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/10/2004.

trong trường hợp này được gọi là biện pháp *thuế đối kháng*. Xét trên bình diện pháp luật quốc tế, việc áp dụng thuế đối kháng đối với hàng hoá nhập khẩu trong trường hợp này có thể được xem như là một biện pháp “trả đũa” đối phương trong quan hệ pháp luật quốc tế.

Về nguyên tắc, Chính phủ Việt Nam chỉ có thể áp dụng các biện pháp trên đây đối với hàng hoá nhập khẩu bằng công cụ thuế nhập khẩu khi cơ quan có thẩm quyền của Việt Nam tìm được bằng chứng chứng minh rằng các hàng hoá nhập khẩu từ một nước hay vùng lãnh thổ đã được nhập khẩu quá mức, được bán phá giá, được trợ cấp bởi nước xuất khẩu và đã/có khả năng gây thiệt hại đáng kể cho ngành sản xuất hàng hoá tương tự của Việt Nam; hoặc bằng chứng về việc Chính phủ nước xuất khẩu đã từng áp dụng các biện pháp phân biệt đối xử đối với hàng hoá nhập khẩu có xuất xứ từ Việt Nam (bằng hàng rào thuế quan hay hàng rào kỹ thuật...).

4. Trình tự, thủ tục hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

So với các loại thuế nội địa như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt hay thuế thu nhập doanh nghiệp thì trình tự, thủ tục hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có khá nhiều điểm khác biệt. Sự khác biệt này không chỉ được thể hiện ở khía cạnh chủ thể có thẩm quyền thu thuế (đối với thuế xuất khẩu, nhập khẩu là cơ quan hải quan, còn đối với thuế nội địa là cơ quan thuế) mà còn được thể hiện ở những khía cạnh khác như thời hạn tính thuế, thủ tục kiểm tra hàng hoá và giám định hàng hoá xuất nhập khẩu, văn đề bảo đảm

thực hiện nghĩa vụ nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu bằng cam kết bảo lãnh của các ngân hàng...

Theo quy định hiện hành của pháp luật Việt Nam, trình tự thủ tục hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu bao gồm các bước sau đây:

4.1. Kê khai thuế và tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Theo luật định, mỗi lần có hàng hoá xuất khẩu hay nhập khẩu, tổ chức và cá nhân đứng tên làm thủ tục xuất, nhập khẩu hàng hoá phải tiến hành kê khai số lượng, giá tính thuế đối với từng mặt hàng xuất khẩu, nhập khẩu và tự tính số thuế xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu phải nộp. Việc kê khai và tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được người nộp thuế tiến hành trên tờ khai hải quan, theo hướng dẫn của cơ quan hải quan. Trên nguyên tắc, tờ khai hải quan được xem là căn cứ để cơ quan hải quan tiến hành kiểm tra kết quả tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu cũng như mức độ trung thực của người nộp thuế trong quá trình kê khai, tính thuế, nộp thuế. Dựa vào tờ khai hải quan, cơ quan hải quan mới có bằng chứng cụ thể nhằm xác định việc người nộp thuế có hành vi khai man, trốn thuế hay không và trên cơ sở đó mới có thể ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính đối với họ.

Theo quy định của pháp luật hiện hành, việc kê khai và tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu phải được tiến hành ngay tại thời điểm và nơi đăng ký tờ khai hàng hoá xuất, nhập khẩu. Sau đó, tờ khai hàng hoá xuất nhập khẩu phải được nộp cho cơ quan hải quan nơi làm thủ tục xuất khẩu, nhập khẩu để cơ quan này tiến hành kiểm hoá và xác định

mức thuế phải nộp cho người nộp thuế. Đối với những cửa khẩu có số lượng hàng hoá xuất, nhập khẩu lớn thì Chính phủ có thể quyết định mở thêm các điểm làm thủ tục xuất nhập khẩu và thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, theo yêu cầu của Tổng cục hải quan và Bộ tài chính.

Trong quá trình kiểm tra việc kê khai và tính thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, cơ quan hải quan phải tiến hành công việc kiểm hoá và tổ chức thực hiện việc giám định hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu khi cần thiết để đảm bảo rằng việc nộp thuế của người nộp thuế là khách quan, chính xác và đúng pháp luật.

Việc kiểm hoá được tiến hành bởi những cán bộ hải quan chuyên trách. Còn việc giám định đối với một số mặt hàng xuất khẩu, nhập khẩu để làm cơ sở cho việc xác định nghĩa vụ thuế, sẽ được thực hiện bởi những cơ quan, tổ chức giám định chuyên nghiệp theo sự chỉ định của cơ quan hải quan, dựa trên danh mục các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền giám định, kiểm tra chất lượng hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu đã được Bộ khoa học công nghệ phối hợp với Bộ thương mại và Bộ tài chính quy định cụ thể.

4.2. Nộp thuế và bảo đảm thực hiện nghĩa vụ nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Theo pháp luật hiện hành, nghĩa vụ nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu chỉ phát sinh kể từ thời điểm người nộp thuế đăng ký tờ khai hải quan, trong đó xác định rõ về số thuế họ phải nộp. Đây cũng là thời điểm khởi đầu để xác định thời hạn nộp thuế theo luật định và trên cơ sở đó, có thể xác định

được người nộp thuế có hành vi chậm nộp tiền thuế hay không để ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính đối với họ. Điều này có nghĩa là người nộp thuế phải thực hiện nghĩa vụ của mình trong thời hạn nộp thuế theo luật định, nếu quá thời hạn đó mà nghĩa vụ nộp thuế mới được thực hiện hoặc không được thực hiện thì họ bị coi là vi phạm nghĩa vụ nộp thuế và sẽ bị chế tài.

Theo quy định, thời hạn nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được xác định cụ thể như sau:

- Đối với hàng hoá xuất khẩu thì thời hạn nộp thuế xuất khẩu là ba mươi (30) ngày, kể từ ngày người nộp thuế đăng ký tờ khai hải quan và tự xác định về số thuế phải nộp.
- Đối với hàng nhập khẩu là hàng tiêu dùng trong danh mục do Bộ thương mại công bố thì việc nộp thuế nhập khẩu phải được thực hiện trước khi nhận hàng, trừ trường hợp nghĩa vụ thuế nhập khẩu được bảo lãnh của tổ chức tín dụng (xác định theo thời hạn bảo lãnh nhưng không quá 30 ngày kể từ ngày người nộp thuế đăng ký tờ khai hải quan) và trường hợp hàng hoá nhập khẩu phục vụ cho an ninh, quốc phòng, nghiên cứu khoa học và giáo dục đào tạo (có thời hạn không quá 30 ngày kể từ ngày người nộp thuế đăng ký tờ khai hải quan).

- Đối với vật tư, nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu là 275 ngày (hai trăm bảy mươi lăm ngày), kể từ ngày người nộp thuế đăng ký tờ khai hải quan.

- Đối với các hàng hoá kinh doanh theo phương thức tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập thì thời hạn nộp thuế là

15 ngày kể từ ngày kết thúc thời hạn tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập (tính cho cả thời gian gia hạn).

Ngoài các thời hạn trên đây, đối với các hàng hoá nhập khẩu khác (kể cả hàng tiêu dùng nhập khẩu trong danh mục do Bộ thương mại công bố nhưng được sử dụng trực tiếp vào mục đích sản xuất) thì thời hạn nộp thuế là 30 ngày, kể từ ngày người nộp thuế đăng ký tờ khai hải quan.

Trong quá trình hành thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu hiện nay ở Việt Nam, việc đảm bảo thực hiện nghĩa vụ thuế của người nộp thuế thường được thực hiện bằng hai cách:

Một là, nghĩa vụ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được đảm bảo bằng cam kết bảo lãnh của các tổ chức tín dụng. Với phương thức bảo đảm này, nếu hết thời hạn nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo quy định mà người nộp thuế chưa thực hiện nghĩa vụ của họ thì cơ quan thu thuế có quyền yêu cầu tổ chức tín dụng bảo lãnh phải thực hiện nghĩa vụ nộp thuế thay cho người được bảo lãnh (người nộp thuế).

Hai là, nghĩa vụ nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được đảm bảo bằng biện pháp cưỡng chế tạm giữ hàng hoá, kê biên và bán đấu giá tài sản, trích tiền trên tài khoản của người nộp thuế ở Ngân hàng theo quy định của pháp luật để thu đủ số tiền thuế, tiền phạt phải nộp. Biện pháp này thường được áp dụng trong trường hợp nghĩa vụ của người nộp thuế không có sự bảo lãnh của tổ chức tín dụng và khi đã hết thời hạn nộp thuế, nộp phạt mà người nộp thuế vẫn không thực hiện nghĩa vụ của mình.

5. Chế độ miễn giảm thuế, hoàn thuế và truy thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Miễn thuế và hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là những vấn đề khác nhau, cả về bản chất kinh tế và các quy định pháp lý.

5.1. Miễn, giảm thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Trên nguyên tắc, vấn đề miễn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được đặt ra để giúp Nhà nước thực hiện các chính sách về kinh tế, văn hoá - xã hội, chính trị, ngoại giao hay an ninh quốc phòng. Nguyên tắc này cũng được áp dụng tại nhiều nước trên thế giới và được quy định cụ thể trong các đạo luật về thuế quan hay các đạo luật về hải quan của những nước đó.⁽¹⁾ Chẳng hạn, theo quy định của Luật hải quan Indonesia, việc miễn thuế nhập khẩu được áp dụng khi nhập khẩu các hàng hoá của các cơ quan đại diện ngoại giao nước ngoài, tổ chức quốc tế và nhân viên của họ đang làm việc tại Indonesia theo nguyên tắc có đi có lại; hàng hoá nhập khẩu là nguyên liệu để gia công hàng xuất khẩu; hàng hoá là quà tặng dành cho các mục đích từ thiện, tôn giáo, xã hội và văn hoá; hàng hoá nhập khẩu dùng cho các mục đích nghiên cứu khoa học, mục đích phục vụ quốc phòng và an ninh; hàng hoá nhập khẩu là tài sản di chuyển⁽²⁾... Việc miễn thuế hải quan cho một số hàng hoá nhập khẩu tương tự ở Philippines cũng được

(1). Xem: Luật hải quan một số nước, Nxb. Chính trị quốc gia, H. 2003.

(2). Xem: Điều 25 Luật hải quan Indonesia, Sđd, tr. 30, 31.

quy định tại tiết 105 Luật thuế quan Philippines⁽¹⁾ hoặc ở Trung Quốc, được quy định tại Điều 56 Luật hải quan nước Cộng hòa nhân dân Trung Hoa.⁽²⁾

Ở Việt Nam, theo quy định tại Điều 16, 17 và Điều 18 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005, các hàng xuất khẩu, nhập khẩu qua lãnh thổ Việt Nam được miễn thuế và được xét miễn thuế, xét giảm thuế xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu trong các trường hợp sau đây:

Thứ nhất, người nộp thuế được *mียน thuế* theo quy định tại Điều 16 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005 đối với:

- Hàng tạm nhập tái xuất, tạm xuất tái nhập để dự hội chợ, triển lãm, giới thiệu sản phẩm; máy móc, thiết bị, dụng cụ nghề nghiệp tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập để phục vụ công việc trong thời hạn nhất định. Hết thời hạn tạm nhập hoặc tạm xuất theo đăng ký, chủ hàng phải xuất khẩu ra nước ngoài đối với hàng tạm nhập và phải nhập về Việt Nam đối với hàng tạm xuất.

- Hàng là tài sản di chuyển của tổ chức, cá nhân Việt Nam và nước ngoài theo quy định của Chính phủ.

- Hàng xuất khẩu, nhập khẩu của tổ chức, cá nhân nước ngoài được hưởng tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao do Chính phủ quy định phù hợp với các điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên. Bộ tài chính chủ trì cùng với Bộ ngoại giao,

(1). Xem: Tiết 105 Luật thuế quan Philippines, Sđd, tr. 87, 88, 89.

(2).Xem: Điều 56 Luật hải quan Trung Quốc, Sđd, tr. 527.

Tổng cục hải quan trình Chính phủ ban hành mức được miễn thuế quy định tại khoản này;

- Hàng là vật tư, nguyên liệu nhập khẩu để gia công cho nước ngoài rồi xuất khẩu hoặc hàng hoá xuất khẩu cho nước ngoài để gia công cho Việt Nam rồi tái nhập theo hợp đồng gia công;

- Hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế của người xuất, nhập cảnh do Chính phủ quy định;

- Hàng hoá nhập khẩu để tạo tài sản cố định của dự án khuyến khích đầu tư, dự án đầu tư bằng nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức (ODA);

- Hàng hoá nhập khẩu để phục vụ cho hoạt động dầu khí, bao gồm: thiết bị, máy móc, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dụng cần thiết cho hoạt động dầu khí; vật tư cần thiết cho hoạt động dầu khí mà trong nước chưa sản xuất được;

- Hàng hoá nhập khẩu để sử dụng trực tiếp vào hoạt động nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, bao gồm máy móc, phụ tùng, vật tư, phương tiện vận tải trong nước chưa sản xuất được, công nghệ trong nước chưa tạo ra được; tài liệu, sách báo khoa học;

- Hàng hoá là nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để sản xuất của Dự án thuộc danh mục các lĩnh vực đặc biệt khuyến khích đầu tư hoặc danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế – xã hội đặc biệt khó khăn được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 05 năm, kể từ khi bắt đầu sản xuất;

- Hàng hoá sản xuất, gia công, tái chế, lắp ráp tại khu phi thuế quan không sử dụng nguyên liệu, linh kiện nhập khẩu từ nước ngoài khi nhập khẩu vào thị trường trong nước; trường hợp có sử dụng nguyên liệu, linh kiện nhập khẩu từ nước ngoài thì khi nhập khẩu vào thị trường trong nước chỉ phải nộp thuế nhập khẩu trên phần nguyên liệu, linh kiện nhập khẩu cấu thành trong hàng hoá đó;
- Các trường hợp cụ thể khác do Thủ tướng Chính phủ quyết định.

Thứ hai, người nộp thuế được *xét miễn thuế* theo quy định tại Điều 17 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005 đối với:

- Hàng nhập khẩu chuyên dùng phục vụ trực tiếp cho an ninh, quốc phòng, nghiên cứu khoa học, giáo dục và đào tạo, trừ trường hợp quy định tại khoản 8 Điều 16 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005;
- Hàng là quà biếu, quà tặng của các tổ chức, cá nhân nước ngoài cho tổ chức, cá nhân của Việt Nam và ngược lại, hàng mẫu được miễn thuế theo mức quy định của Bộ tài chính.

Thứ ba, người nộp thuế được *xét giảm thuế* xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu theo quy định tại Điều 18 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005 đối với hàng hoá đang trong quá trình giám sát của cơ quan hải quan, nếu bị hư hỏng, mất mát và được cơ quan, tổ chức có thẩm quyền giám định chứng nhận. Mức giảm thuế tương ứng với tỷ lệ hư hao, tổn thất thực tế của hàng hoá xuất khẩu, nhập khẩu.

Việc chấp nhận miễn thuế, giảm thuế được cơ quan có

thẩm quyền thực hiện bằng văn bản quyết định miễn thuế, giảm thuế và được gửi cho đương sự cùng các cơ quan hữu trách để thực hiện.

5.2. Hoàn thuế và truy thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

Hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là việc cơ quan thu thuế ra quyết định trả lại cho đương sự số tiền thuế mà họ đã nộp thừa hoặc cơ quan thuế đã thu mà không có cơ sở pháp lý. Khác với mục đích của chế độ miễn thuế là nhằm giúp Nhà nước thực hiện các chính sách về kinh tế, xã hội, chính trị, ngoại giao hay an ninh quốc phòng, việc hoàn thuế thường nhằm hướng tới mục tiêu chủ yếu là đảm bảo sự công bằng về quyền lợi vật chất cho người nộp thuế. Dựa trên tinh thần cơ bản của nguyên tắc công bằng, pháp luật của nhiều nước trên thế giới đều quy định chế độ hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu cho hàng hóa xuất nhập khẩu trong một số trường hợp nhất định khi có bằng chứng chứng minh việc thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là không có căn cứ pháp luật⁽¹⁾. Ở Indonesia chế độ hoàn thuế cho hàng hóa nhập khẩu được quy định tại Điều 27 Luật hải quan Indonesia; ở Philippines việc hoàn thuế nhập khẩu được quy định tại tiết 106 Luật thuế quan Philippines; còn ở Trung Quốc vấn đề hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được quy định tại Điều 63 Luật hải quan Trung Quốc.

Ở Việt Nam, theo quy định tại Điều 19 Luật thuế xuất

(1). Xem: Luật hải quan một số nước, Nxb. Chính trị quốc gia, H. 2003, tr.33, 103, 530.

khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005, người nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu có thể được xét hoàn lại số tiền thuế đã nộp trong các trường hợp sau đây:

- Hàng nhập khẩu đã nộp thuế nhưng còn lưu kho, lưu bãi ở cửa khẩu đang chịu sự giám sát của cơ quan hải quan, được tái xuất;
- Hàng đã nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu nhưng không xuất khẩu, nhập khẩu nữa;
- Hàng đã nộp thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu nhưng thực tế xuất khẩu hoặc nhập khẩu ít hơn;
- Hàng là vật tư, nguyên liệu nhập khẩu đã nộp thuế nhập khẩu nhưng sau đó được dùng để sản xuất hàng xuất khẩu;
- Hàng tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập đã nộp thuế nhập khẩu, thuế xuất khẩu, trừ trường hợp được miễn thuế theo quy định tại khoản 1 Điều 16 Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005;
- Hàng hóa xuất khẩu đã nộp thuế xuất khẩu nhưng phải tái nhập;
- Hàng hóa nhập khẩu đã nộp thuế nhập khẩu nhưng phải tái xuất;
- Hàng hóa nhập khẩu là máy móc, thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển của tổ chức, cá nhân được phép tạm nhập tái xuất để thực hiện dự án đầu tư, thi công xây dựng, lắp đặt công trình, phục vụ sản xuất hoặc mục đích khác đã nộp thuế nhập khẩu.
- Có sự nhầm lẫn trong kê khai thuế, tính thuế dẫn đến

việc nộp thừa tiền thuế vào ngân sách nhà nước. Với trường hợp này, người nộp thuế chỉ được hoàn trả lại số tiền thuế đã nộp thừa nếu sự nhầm lẫn đó xảy ra trong thời hạn 365 ngày trở về trước, kể từ ngày kiểm tra phát hiện có sự nhầm lẫn.

Về nguyên tắc, để được xét hoàn thuế xuất khẩu hoặc thuế nhập khẩu, người nộp thuế phải lập hồ sơ xin hoàn thuế gửi cho cơ quan thu thuế. Trong hồ sơ đó người nộp thuế phải xuất trình các bằng chứng chứng minh số thuế mình đã nộp thừa thuộc một trong các trường hợp được hoàn thuế trên đây. Căn cứ vào các bằng chứng nêu trong hồ sơ xin hoàn thuế và trên cơ sở đối chiếu hồ sơ đó với các trường hợp được hoàn thuế theo quy định của pháp luật, cơ quan thu thuế có thể chấp nhận hoặc từ chối hoàn thuế cho đương sự trong thời hạn mười lăm (15) ngày, kể từ ngày nhận được hồ sơ xin hoàn thuế. Trường hợp người nộp thuế xuất trình hồ sơ không đầy đủ hoặc không hợp lệ, trong thời hạn năm (05) ngày kể từ ngày nhận được hồ sơ, cơ quan thuế phải có văn bản yêu cầu đương sự bổ sung hồ sơ. Việc thông báo chấp nhận hoặc từ chối hoàn thuế cho đương sự phải được thực hiện bằng văn bản và văn bản này, trên nguyên tắc có thể bị đối kháng bởi người nộp thuế nếu họ cho rằng việc từ chối hoàn thuế là không chính đáng hoặc nội dung quyết định hoàn thuế của cơ quan thu thuế là không thỏa đáng.

Truy thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là việc cơ quan có thẩm quyền ra quyết định truy đòi số tiền thuế chưa nộp theo quy định đối với người nộp thuế. Theo quy định hiện hành, việc truy thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được thực

hiện trong các trường hợp sau đây:

- Người nộp thuế đã được miễn thuế theo quy định của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu năm 2005 nhưng sau đó hàng hoá lại được sử dụng vào mục đích khác với mục đích được miễn thuế;
- Người nộp thuế hoặc cơ quan hải quan có sự nhầm lẫn trong kê khai, tính thuế dẫn đến việc nộp thiếu số tiền thuế cho Nhà nước. Việc truy thu trong trường hợp này sẽ được thực hiện đối với số tiền thuế còn thiếu trong thời hạn 365 ngày trở về trước, kể từ ngày phát hiện có sự nhầm lẫn. Ngày phát hiện có sự nhầm lẫn được hiểu là ngày ký văn bản xác nhận có sự nhầm lẫn giữa người nộp thuế và cơ quan hải quan;
- Người nộp thuế có hành vi khai man, gian lận trong tính thuế và trốn thuế. Việc truy thu trong trường hợp này được thực hiện đối với số tiền thuế nộp thiếu trong thời hạn 05 năm trở về trước, kể từ ngày phát hiện có sự khai man, gian lận, trốn thuế. Ngày phát hiện có sự khai man, gian lận, trốn thuế được hiểu là ngày cơ quan có thẩm quyền ký quyết định truy thu thuế đối với người nộp thuế.

Việc nộp tiền thuế theo quyết định truy thu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền phải được thực hiện trong thời hạn 10 ngày, kể từ ngày có quyết định truy thu thuế. Trong trường hợp đặc biệt, thời hạn này có thể kéo dài hơn 10 ngày nhưng người nộp thuế phải có sự bảo lãnh của tổ chức tín dụng và phải đăng ký với cơ quan hải quan về kế hoạch trả tiền thuế, tiền phạt (nếu có) theo quyết định truy thu thuế.

6. Các cam kết quốc tế của Việt Nam có liên quan đến lĩnh vực thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu

So với các loại thuế nội địa thì thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu là lĩnh vực thuế có liên quan đến yếu tố nước ngoài nhiều nhất và đồng thời cũng có khả năng ảnh hưởng lớn nhất đến vấn đề tự do hóa thương mại quốc tế. Chính vì vậy, bất cứ quốc gia nào chấp nhận con đường hội nhập kinh tế quốc tế đều phải chấp nhận ràng buộc mình với các cam kết quốc tế mà nội dung chủ yếu của các cam kết đó là dỡ bỏ các rào cản tự do hóa thương mại, trong đó có rào cản về thuế quan để thúc đẩy quá trình tự do hóa kinh tế toàn cầu. Việt Nam đã gia nhập Tổ chức thương mại thế giới (WTO), phải tham gia vào một số cam kết quốc tế song phương hoặc đa phương có liên quan đến vấn đề cắt giảm thuế quan và từng bước dỡ bỏ các rào cản phi thuế quan đối với thương mại quốc tế. Trên thực tế, Việt Nam đã tiến hành ký kết nhiều hiệp định thương mại song phương với một số nước, vùng lãnh thổ và tham gia vào một số điều ước quốc tế có liên quan đến vấn đề tự do hóa thương mại quốc tế.⁽¹⁾ Các cam kết quốc tế này đều trực tiếp hoặc gián tiếp liên quan vấn đề cắt giảm thuế quan đối với các nước thành viên và đòi hỏi các nước thành viên tham gia phải từng bước dỡ bỏ các rào cản phi thuế quan đối với hoạt động thương mại hàng hoá, thương mại dịch vụ và thương mại đầu tư để tạo điều

(1). Hiện nay, Việt Nam đã ký kết và tham gia vào hơn 80 hiệp định thương mại song phương và điều ước quốc tế đa phương với các nước, trong đó quan trọng nhất là Hiệp định về ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung (CEPT) trong khuôn khổ AFTA và Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ.

kiện cho thương mại quốc tế phát triển mà không gặp phải bất cứ trở ngại đáng kể nào. Trong số các cam kết quốc tế mà Việt Nam đã tham gia thì Hiệp định ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung (CEPT) và Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ được xem là hai cam kết quan trọng nhất có liên quan trực tiếp đến chính sách thuế quan của Việt Nam. Các cam kết này có tầm ảnh hưởng lớn nhất đến tiến trình phát triển kinh tế của Việt Nam trong những năm tới.

6.1. Những cam kết cơ bản của Việt Nam về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong khuôn khổ Hiệp định về ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung (CEPT)

Năm trong khu vực các nước được đánh giá là có nền kinh tế tăng trưởng với tốc độ nhanh nhất thế giới, Việt Nam đã trở thành một thành viên của Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á (ASEAN) từ năm 1995. Ngay sau đó, Việt Nam cũng chính thức trở thành thành viên của Hiệp định về ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung (CEPT) và cam kết thực hiện lộ trình cắt giảm thuế quan trong vòng 10 năm liên tục, bắt đầu từ ngày 01/01/1996 đến khi hoàn thành là ngày 01/01/2006 để đạt được mức thuế suất cuối cùng là 0-5%.

Về nguyên tắc, để thực hiện mục tiêu cuối cùng là cắt giảm thuế quan xuống còn 0-5% đối với hầu hết các hàng hoá xuất nhập khẩu có nguồn gốc từ các nước thành viên ASEAN vào đầu năm 2006, Việt Nam phải cam kết thực hiện lộ trình cắt giảm thuế quan như sau⁽¹⁾:

(1). Nguồn: Lịch trình giảm thuế của Việt Nam để thực hiện khu vực mậu dịch tự do ASEAN (AFTA), Nxb. Tài chính, H. tháng 2/1998, tr.30.

Một là, phải xác định rõ danh mục các mặt hàng thực hiện giảm thuế theo Hiệp định về ưu đãi thuế quan có hiệu lực chung (CEPT) bao gồm: danh mục giảm thuế ngay (IL); danh mục loại trừ tạm thời (TEL); danh mục hàng nông sản chưa chế biến nhạy cảm (SL); danh mục loại trừ hoàn toàn (GEL).

Hai là, các mặt hàng thuộc danh mục giảm thuế ngay (IL) sẽ bắt đầu giảm thuế từ ngày 01/01/1996 và kết thúc với thuế suất 0-5% vào ngày 01/01/2006. Trong danh mục này, các mặt hàng có thuế suất trên 20% phải giảm xuống còn 20% vào ngày 01/01/2001. Còn các mặt hàng có thuế suất bằng hoặc thấp hơn 20% thì sẽ giảm xuống còn 0-5% vào ngày 01/01/2003.

Ba là, các mặt hàng thuộc danh mục loại trừ tạm thời (TEL) sẽ được chuyển sang danh mục IL trong vòng 5 năm, từ ngày 01/01/1999 đến ngày 01/01/2003 để thực hiện giảm thuế với thuế suất cuối cùng đạt được là 0-5% vào ngày 01/01/2006. Theo cam kết, mỗi năm Việt Nam đưa 20% số mặt hàng thuộc danh mục loại trừ tạm thời (TEL) vào danh mục IL, đồng thời, các bước giảm sau khi đã chuyển sang danh mục IL phải được thực hiện chậm nhất là 2-3 năm một lần và mỗi lần giảm không thấp hơn 5%.

Bốn là, các mặt hàng thuộc danh mục nhạy cảm (SL) sẽ bắt đầu giảm thuế từ ngày 01/01/2004 và kết thúc vào ngày 01/01/2013, với thuế suất cuối cùng là 0-5%.

Năm là, các mặt hàng đã đưa vào chương trình giảm thuế và được hưởng nhượng bộ thì phải bỏ ngay các quy định về hạn chế số lượng (QRs) và bỏ dân các biện pháp phi thuế quan khác (NTBs) trong thời hạn 05 năm sau đó.

6.2. *Những cam kết cơ bản của Việt Nam về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu trong khuôn khổ Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ*

Cùng với việc gia nhập khu vực mậu dịch tự do ASEAN (AFTA) và cam kết thực hiện lộ trình cắt giảm thuế quan theo CEPT, Việt Nam cũng triển khai tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng bằng việc ký kết Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ (được ký kết ngày 13/7/2000 và bắt đầu có hiệu lực từ ngày 10/12/2001). Với ý nghĩa là một cam kết thương mại song phương, các chuẩn mực pháp lý của Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ liên quan đến nhiều vấn đề khác nhau trong lĩnh vực thương mại như vấn đề thương mại hàng hoá, thương mại dịch vụ, thương mại đầu tư và quyền sở hữu trí tuệ. Trong số các vấn đề pháp lý được quy định tại Hiệp định này thì chính sách thuế quan chỉ được đề cập như một vấn đề nhỏ trong lĩnh vực thương mại hàng hoá.⁽¹⁾

Một cách khái quát thì những cam kết quốc tế của Việt Nam về vấn đề thuế quan trong Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ bao gồm các nội dung cơ bản sau đây:

- Về đối xử tối huệ quốc (MFN), Việt Nam cam kết dành cho Hoa Kỳ chế độ đối xử tối huệ quốc trong thương mại hàng hoá theo nguyên tắc có đi có lại. Nghĩa là, các bên dành cho hàng hoá của nhau sự đối xử như sự đối xử dành cho hàng hoá tương tự do các nước khác sản xuất, trong đó có vấn đề đối xử về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu. Ví dụ,

(1). Xem: Điều 3, Điều 3.6 Chương I và Phụ lục E Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ.

nếu một nước thứ ba đàm phán với Việt Nam về một dòng thuế nhập khẩu với mức thuế suất thấp hơn mức đã được quy định trong Hiệp định thì nguyên tắc đối xử tối huệ quốc (MFN) đòi hỏi Việt Nam cũng phải dành cho các công ty Hoa Kỳ sự đối xử tương tự như vậy về thuế suất đối với các hàng hoá tương tự được nhập khẩu từ Hoa Kỳ. Nguyên tắc này được quy định tại Điều 1 Chương I Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ.

- Về đối xử quốc gia, Việt Nam và Hoa Kỳ cam kết dành cho hàng hoá nhập khẩu của nhau sự đối xử không kém phần thuận lợi hơn so với hàng hoá tương tự có nguồn gốc trong nước. Trên thực tế, nguyên tắc này ít liên quan đến thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu mà chủ yếu liên quan đến các loại thuế nội địa như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế thu nhập doanh nghiệp hay các loại lệ phí và phí nội địa đánh vào các sản phẩm tương tự có nguồn gốc trong nước và nguồn gốc nhập khẩu. Tuy nhiên, tại Điều 2.1 Hiệp định thương mại Việt Nam – Hoa Kỳ, nguyên tắc này được quy định với nội dung đòi hỏi mỗi bên phải điều hành các biện pháp thuế quan và phi thuế quan có ảnh hưởng đến thương mại để tạo cho hàng hoá của bên kia những cơ hội cạnh tranh có ý nghĩa đối với các nhà cạnh tranh trong nước, nhằm tránh sự phân biệt đối xử với mục đích thực hiện ý đồ bảo hộ sản xuất trong nước.

- Về vấn đề định giá tính thuế hải quan đối với hàng hoá nhập khẩu, Việt Nam và Hoa Kỳ cam kết trong vòng hai năm kể từ ngày Hiệp định có hiệu lực, việc xác định trị giá hải quan đối với hàng hoá nhập khẩu giữa hai nước sẽ được thực hiện theo các tiêu chuẩn được thiết lập bởi Hiệp định về

định giá hải quan của Tổ chức thương mại thế giới (WTO) nhằm thi hành Điều VII của GATT năm 1994. Vấn đề này được quy định tại Chương I, Điều 3.4 và 3.5 Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ.

- Về vấn đề cắt giảm thuế quan, Việt Nam cam kết sẽ cắt giảm thuế nhập khẩu đối với một số hàng hoá nhập khẩu có xuất xứ từ Hoa Kỳ sau ba năm và một số hàng hoá khác là sau sáu năm kể từ ngày Hiệp định có hiệu lực.⁽¹⁾

Trên nguyên tắc, những cam kết này sẽ được thực hiện theo lộ trình thích hợp và được công bố bởi Chính phủ mỗi bên, trên cơ sở từng bước hoàn thiện các quy định pháp lý trong hệ thống pháp luật quốc gia để đảm bảo thực hiện cam kết quốc tế có liên quan đến vấn đề thuế xuất khẩu và thuế nhập khẩu.

(1). Xem: Điều 3.6 Chương I và Phụ lục E Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ.

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 thu nhập làm đối tượng tính thuế. Trong hệ thống thuế ở các quốc gia, thuế thu nhập là loại thuế áp dụng có tính phổ biến và rất được coi trọng, đặc biệt ở các nước có nền kinh tế thị trường phát triển. Sự ra đời của thuế thu nhập bắt nguồn từ các lý 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 giữ phần thu nhập xã hội nhiều hơn. Sự phân phối mang tính kinh tế này tất yếu dẫn đến sự phân cực giàu nghèo. Rõ ràng trong xã hội hiện đại thu nhập của mỗi tổ chức, cá nhân, gia đình là không thể đồng đều trong khi đó những nhu cầu sống tối thiểu thì lại gần như nhau. Những người không có khả năng lao động, không có thu

nhập và thu nhập quá thấp không đảm bảo cho mức sống sinh hoạt tối thiểu cần có một lượng thu nhập nhất định để mưu sinh, nhà nước cần thiết phải bù đắp một phần cho những người này nhằm giúp họ thoát khỏi khó khăn, đảm bảo cho họ có được mức sinh hoạt tối thiểu trong cuộc sống. Thuế thu nhập chính là một trong những công cụ để nhà nước thực hiện yêu cầu này. Hơn nữa, việc đánh thuế vào người có nhiều thu nhập cũng là lẽ công bằng, bởi họ cũng nhờ vào xã hội mà họ có được nguồn thu nhập đó.

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 lý và điều tiết các hoạt động kinh tế xã hội. Trong xã hội hiện đại, 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 một công cụ quan trọng góp phần để 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 đến 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 một loại thuế trực thu đánh vào thu

nhập của các tổ chức kinh doanh, 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 ở các nước, có nhiều loại thuế khác nhau, có đối tượng tính thuế, đối tượng nộp thuế khác nhau, nhưng suy cho cùng thì bất kỳ loại thuế nào cũng đều lấy từ thu nhập của người dân 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 hóa, dịch vụ tiêu dùng, phần thu nhập mà nhà nước lấy đi của họ được cộng vào trong giá bán của hàng hóa, dịch vụ. Vì thế, người chịu thuế, người nộp thuế là không đồng nhất (người tiêu dùng là người chịu thuế, người kinh doanh hàng hóa, 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 hóa 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 kỳ sẽ không bao gồm thu nhập ở thời kỳ trước, còn tài sản lúc cuối kỳ thì bao gồm tất cả các thu nhập của các kỳ 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 lý 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 thu nhập thì khả năng rủi ro về thất thu thuế sẽ cao, đặc biệt là ở những quốc gia mà 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 xây dựng cho mình một hệ thống thuế với nhiều loại thuế có tính chất và mục tiêu khác nhau để bổ sung, hỗ trợ cho 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, khắc phục được hạn chế trong cách đánh thuế trực tiếp vào thu nhập là không kìm hãm 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 của chính sách thuế thu nhập là phải xác định được thu nhập chịu thuế.

Trong nền kinh tế thị trường, các khoản thu nhập của tổ chức, cá nhân cũng rất đa dạng. Vì vậy khó có thể đưa ra định nghĩa tổng quát về thu nhập. Thông thường các nhà nghiên cứu kinh tế, pháp lý chỉ liệt kê các khoản thu được gọi là thu nhập của các tổ chức, cá nhân.

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; 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 hóa; thu nhập do được bồi thường; thu nhập do trúng số xổ, 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 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 có thể kiểm soát và thu nhập mà nhà nước chưa thể kiểm soát; 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 đều quy định các khoản thu nhập chịu thuế làm cơ sở cho việc đánh thuế thu nhập. Thông thường các khoản thu nhập chịu thuế phải là những khoản thu nhập hợp pháp, đã thực tế phát sinh, có tính phổ biến và nhà nước phải 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 lý do sau:

Một là, 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. Một 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;

Hai là, 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. Nếu trình độ, khả năng quản lý thu thuế của nhà nước tốt, hầu hết các khoản thu nhập của người dân được nhà nước quản lý, kiểm soát thì thu nhập chịu thuế sẽ được mở rộng. Ngược lại, trình độ, năng lực quản lý thu thuế của nhà nước mà hạn chế thì diện các khoản thu nhập chịu thuế sẽ hạn hẹp (chỉ với những khoản thu nhập của tổ chức, cá nhân mà nhà nước có thể kiểm soát được). Trên thực tế, 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 cũng khác nhau;

Ba là, xuất phát từ thực trạng kinh tế xã hội và những chính sách phát triển mà quốc gia đó theo đuổi. Pháp luật nói chung và pháp luật thuế thu nhập nói riêng phải được xây dựng trên cơ sở thực trạng của đời sống kinh tế - xã hội của quốc gia đó. Đồng thời, do thuế thu nhập còn là công cụ quan trọng để nhà nước quản lý, điều tiết nền kinh tế xã hội theo định hướng, chiến lược mà nhà nước đó hoạch định. Vì thế, các quốc gia có quy định cho riêng mình về các loại thu nhập chịu thuế, loại thu nhập không thuộc diện chịu thuế và loại thu nhập tạm thời chưa đánh thuế;

Bốn là, 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 hòa 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 phân 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 quy phạm pháp luật thuế quốc gia và văn bản quy phạm pháp luật thuế quốc tế. Bởi thuế thu nhập là thuế trực thu nên nó có thể 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 đối với người có thu nhập cao. Tuy nhiên, cách phân chia thuế thu nhập của Việt Nam có điểm khác biệt với các nước khác ở chỗ, việc phân chia thuế thu nhập dựa vào cả tiêu chí đối tượng nộp thuế thu nhập và nguồn gốc làm phát sinh thu nhập để phân chia (thu nhập đó có nguồn gốc từ kinh doanh hoặc là từ không kinh doanh của cá nhân). Chính vì thế, trong mỗi loại thuế thu nhập của Việt Nam hiện nay, vừa có điểm tương đồng vừa có những điểm khác biệt so với các nước khác.

- 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 quy định: “*Chủ thể kinh doanh là các tổ chức kinh tế thì phải nộp thuế thu nhập công ty*”. Trong khi đó pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam lại quy định đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là các tổ chức, cá nhân kinh doanh có thu nhập. Như vậy, ở Việt Nam cá nhân kinh doanh, hộ gia đình có thu nhập từ kinh doanh cũng 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 các khoản thu nhập chịu thuế phát sinh ở cả nước cư trú và cả ngoài nước cư trú. 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 hoặc thành lập, 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 quy định tính thuế 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 tỷ 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 mà các nước có sự quy định về ưu đãi thuế cho ngành nghề, lĩnh vực đầu tư khác nhau. Ở Việt Nam, thuế thu nhập doanh nghiệp cũng có quy định về mức thuế suất ưu đãi, về các trường hợp được miễn, giảm thuế cho các đối tượng kinh doanh trong 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 lớn tới sự phân phối thu nhập, tiền lương, tác động đến 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... nên các nhà nước luôn quan tâm và hướng tới việc hoàn thiện loại thuế này.

- 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 hoặc từng lần phát sinh. Thuế thu nhập cá nhân ngoài mục tiêu tạo lập nguồn thu cho ngân sách nhà nước còn mục tiêu quan trọng khác là điều hòa thu nhập giữa các tầng lớp dân cư đảm

sự công bằng xã hội. Vì thế thuế thu nhập cá nhân ở các quốc gia đều có điểm chung sau:

Một là, thuế thu nhập cá nhân có diện đánh thuế rộng là tất cả các cá nhân có thu nhập chịu thuế;

Hai là, thuế thu nhập cá nhân luôn gắn với chính sách xã hội của mỗi quốc gia;

Ba là, 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 tỷ 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 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 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 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 sẽ bảo đảm tính công bằng xã hội cao hơn nhưng khá phức tạp, bởi hộ gia đình phải mở sổ sách kế toán theo dõi nguồn thu nhập của các thành viên trong gia đình. Do tính phức tạp của phương pháp tính thuế 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 đáp ứng yêu cầu đảm bảo công bằng xã hội trong phân phối thu nhập, nhất là đối với 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 quy định khác nhau. Nhiều nước quy định cá nhân cư trú là người sống thường xuyên ở quốc gia đó từ 183 ngày trở lên trong một năm. 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 bị 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 phát sinh tại Nhật); đối tượng không cư trú (là người không có nơi định cư hoặc sống ở Nhật dưới một năm và 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 yếu tố cư trú, mọi

người sống ở Hồng Kông đều phải nộp thuế thu nhập đối với các khoản thu nhập phát sinh ở Hồng Kông.

Pháp luật các nước cũng có quy định về chế độ miễn, giảm thuế thu nhập cá nhân. Tuy nhiên, quy định đó khác nhau tùy thuộc trình độ phát triển kinh tế - xã hội của từng quốc gia. *Ví dụ:* ở 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 tỷ lệ lạm phát từng năm có sự điều chỉnh.

Xét dưới góc độ kinh tế, thuế thu nhập cá nhân thay đổi không ảnh hưởng lớn tới việc thay đổi cơ cấu kinh tế, nhưng khá nhạy cảm trong đời sống chính trị xã hội. Bởi vì, một mặt nó được nhiều tầng lớp dân cư quan tâm, mặt khác thuế thu nhập cá nhân là loại thuế có diện đánh thuế rộng và phức tạp, phải xem xét tới cả gia cảnh của người nộp thuế và các chính sách xã hội có liên quan.

Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao ở Việt Nam có nhiều điểm tương đồng với pháp luật thuế thu nhập cá nhân ở các nước khác. Tuy nhiên, cũng còn có điểm khác biệt, cụ thể: pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao lấy cả hai tiêu chí là “nơi cư trú” và “quốc tịch” để xác định đối tượng nộp thuế. Công dân Việt Nam ở trong nước hoặc đi lao động, công tác ở nước ngoài; cá nhân khác định cư không thời hạn ở Việt Nam, người nước ngoài ở Việt Nam từ 183 ngày trong 12 tháng liên tục được coi là cư trú ở Việt Nam là đối tượng phải nộp thuế đối với mọi khoản thu

nhập chịu thuế. Người nước ngoài không thường trú ở Việt Nam (ở Việt Nam dưới 183 ngày trong 12 tháng liên tục) chỉ phải nộp thuế với phần thu nhập chịu thuế phát sinh ở Việt Nam. Hoặc trong các khoản thu nhập chịu thuế của cá nhân không bao gồm khoản thu nhập từ kinh doanh. Hoặc thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao của Việt Nam không có khấu trừ chi phí tạo thu nhập, không quy định suất miễn thu nhưng có quy định về khởi điểm tính thuế đối với các khoản thu nhập chịu thuế. Thuế thu nhập đối người có thu nhập cao áp dụng biểu thuế lũy tiến từng phần nhưng có phân biệt giữa công dân Việt Nam ở trong nước, cá nhân khác định cư ở Việt Nam với người nước ngoài cư trú ở Việt Nam và người Việt Nam công tác, học tập ở nước ngoài...

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. Loại thuế này chỉ áp dụng cho kinh tế ngoài quốc doanh, các doanh nghiệp quốc doanh thì áp dụng chế độ trích nộp lợi nhuận. Kể từ sau năm 1990, Việt Nam 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 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 kết quả khả quan 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 của Việt Nam. 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, nó còn 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 lý 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 xã hội chủ nghĩa 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:

- 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漫, 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 nhầm phù hợp với định hướng cài 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 khá quan. Về cơ bản Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997 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 chế độ 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 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 định hướng 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 tỷ trọng trong tổng thu ngân sách nhà nước.

- Việc thực hiện Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã thúc đẩy các cơ sở sản xuất, kinh doanh tăng cường hạch toán, cũng cố công tác kế 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 được, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 1997 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, điều đó 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, có cơ sở kinh doanh thực hiện việc 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.

- Luật thuế thu nhập doanh nghiệp (1997) vẫn 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 trong cạnh tranh và trong thực hiện nghĩa vụ thuế với nhà nước, 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...

- Các quy định ưu đãi, khuyến khích đầu tư chưa thống

nhất giữa Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, Luật đầu tư nước ngoài, Luật khuyến khích đầu tư trong nước... 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 hình thức đầu tư, 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, 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 nêu trên của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp (1997), 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 cho doanh nghiệp tích tụ vốn đầu tư phát triển, đồng thời bao quát điều tiết được hầu hết các khoản thu nhập trong các cơ sở kinh doanh nhằm 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 giữa các thành phần kinh tế, các hình thức đầu tư khác nhau 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 17/06/2003 Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam đã thông qua Luật thuế thu nhập doanh nghiệp sửa đổi để thay

thể 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.

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, đánh vào thu nhập của các cơ sở kinh doanh nhằm đảm bảo sự đóng góp công bằng, hợp lý giữa các cá nhân, 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, cá nhân kinh doanh (cơ sở 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, chủ thể được nhân danh Nhà nước thực hiện quyền thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với đối tượng nộp thuế chí là cơ quan thuế các cấp (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). 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.

Tại Điều 1 và Điều 2 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định: Chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là các tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ (gọi chung là cơ sở kinh doanh) có thu nhập, trừ đối tượng là các hộ gia đình, cá nhân, tổ hợp tác, hợp tác xã sản xuất nông nghiệp có thu nhập từ sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản. Riêng các hộ gia đình, cá nhân nông dân sản xuất hàng hóa lớn có thu nhập cao theo quy định của Chính phủ thì thực hiện chế độ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định riêng.

Để chỉ rõ đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp, pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam có liệt kê các loại đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp cụ thể như sau:

- Tổ chức sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ bao gồm: các loại hình doanh nghiệp được thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp; công ty, tổ chức nước ngoài có hoạt động kinh doanh ở Việt Nam; cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp có tổ chức sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ; hợp tác xã, tổ hợp tác; các tổ chức khác có sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ...

- Cá nhân trong nước sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ bao gồm: cá nhân và nhóm cá nhân kinh doanh; hộ kinh doanh cá thể; cá nhân hành nghề độc lập có hoặc không có văn phòng, địa điểm hành nghề cố định thuộc đối tượng kinh doanh (trừ người làm công ăn lương) phải đăng ký nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với cơ quan thuế như: bác sĩ, luật sư, kế toán, kiểm toán, họa sĩ, kiến trúc sư, nhạc sĩ và

những người hành nghề độc lập khác; cá nhân cho thuê tài sản như nhà, đất, phương tiện vận tải, máy móc thiết bị và các loại tài sản khác.

- Cá nhân nước ngoài kinh doanh có thu nhập phát sinh tại Việt Nam, không phân biệt là hoạt động kinh doanh được thực hiện tại Việt Nam hay ở nước ngoài, như: cho thuê tài sản, cho vay vốn, chuyển giao công nghệ, hoạt động tư vấn, tiếp thị, quảng cáo...

- Công ty ở nước ngoài hoạt động kinh doanh thông qua cơ sở thường trú tại Việt Nam.

Cơ sở thường trú là cơ sở kinh doanh mà thông qua cơ sở này công ty ở nước ngoài thực hiện một phần hay toàn bộ hoạt động kinh doanh của mình tại Việt Nam mang lại thu nhập. Cơ sở thường trú của công ty ở nước ngoài chủ yếu bao gồm các hình thức sau: chi nhánh, văn phòng điều hành, nhà máy, xưởng sản xuất, kho giao nhận hàng hóa, phương tiện vận tải, hầm mỏ, mỏ dầu hoặc khí đốt, địa điểm thăm dò hoặc khai thác tài nguyên thiên nhiên hay các thiết bị phương tiện phục vụ cho việc thăm dò tài nguyên thiên nhiên; địa điểm xây dựng; công trình xây dựng, lắp đặt, lắp ráp; các hoạt động giám sát xây dựng; cơ sở cung cấp các dịch vụ bao gồm cả dịch vụ tư vấn thông qua người làm công cho mình hay một đối tượng khác; đại lý cho công ty ở nước ngoài; đại diện ở Việt Nam trong các trường hợp như: có thẩm quyền ký kết các hợp đồng đứng tên công ty ở nước ngoài hoặc không có thẩm quyền ký kết các hợp đồng đứng tên công ty nước ngoài nhưng thường xuyên thực hiện việc giao hàng hóa 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 17/06/2003 và các văn bản hướng dẫn thi hành như: Nghị định số 164/2003/NĐ-CP của Chính phủ ngày 22 tháng 12 năm 2003 quy định chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Nghị định số 152/2004/NĐ-CP của Chính phủ ngày 06/8/2004 về việc sửa đổi, bổ sung một số điều Nghị định số 164/2003/NĐ-CP; các thông tư hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp. Ngoài ra, còn có các quy phạm pháp luật thuế quốc tế trong các hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Việt Nam đã ký kết.

3.2. Sự kiện pháp lý 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, cá nhân sẽ là đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp khi có hai sự kiện pháp lý sau:

Thứ nhất, có sản xuất, kinh doanh hàng hóa, 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, cá nhân có đủ tư cách pháp lý 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 cấp giấy phép đầu tư hoặc giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh và kể từ thời điểm đó họ được quyền thực hiện các hành vi kinh doanh của mình.

Theo tinh thần của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp thì một tổ chức hoặc cá nhân được coi thỏa mãn dấu hiệu “có hành vi kinh doanh” khi họ thuộc một trong hai trường hợp sau:

Trường hợp thứ nhất, tổ chức, cá nhân 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, cá nhân 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 hoặc thuộc diện không phải đăng ký kinh doanh theo quy định của pháp luật⁽¹⁾ thì cũng được xem là có đủ dấu hiệu

(1). Khoản 2 Điều 36 Nghị định số 88/2006/NĐ-CP ngày 29 tháng 08 năm 2006 của Chính phủ về đăng ký kinh doanh quy định: “*Hô gia đình sản xuất nông, lâm, ngư nghiệp, làm muối và những người bán hàng rong, quà vặt, buôn chuyển, kinh doanh hàng động, làm dịch vụ có thu nhập thấp không phải đăng ký kinh doanh, trừ trường hợp kinh doanh các ngành, nghề có điều kiện. Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương quy định mức thu nhập thấp áp dụng trên phạm vi địa phương. Mức thu nhập thấp được quy định không được vượt quá mức khởi điểm chịu thuế thu nhập cá nhân theo quy định của pháp luật về thuế*”.

“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.

Như vậy, dưới góc độ quản lý thuế thì dấu hiệu để xác định tổ chức, cá nhân 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. Đồng thời, để phù hợp với điều kiện, hoàn cảnh cụ thể của Việt Nam, khi hoạt động kinh doanh với quy mô nhỏ còn phổ biến, trình độ ý thức chấp hành pháp luật của người dân, trình độ năng lực quản lý của cơ quan thuế còn hạn chế, cơ chế phối hợp giữa cơ quan thuế và cơ quan chức năng khác của Nhà nước còn chưa thường xuyên. Tuy nhiên, trong trường hợp tổ chức, cá nhân thực hiện hành vi kinh doanh (trừ đối tượng thuộc diện không phải đăng ký kinh doanh) mà chưa đăng ký kinh doanh thì 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 hoặc cá nhân 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. Tức phải là khoản thu nhập thực tế đã phát sinh từ hoạt động kinh doanh hoặc có liên đến kinh doanh và thuộc sở hữu của cơ sở kinh doanh, đối tượng thụ hưởng thu nhập này với tư cách là chủ thể kinh doanh.

Về nguyên tắc bất kỳ tổ chức, cá nhân nào khi thỏa mãn hai dấu hiệu pháp lý là có hành vi kinh doanh và có thu nhập phát sinh thì đều là đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, để thực hiện chính sách khuyến khích, đãi ngộ đối với một số đối tượng hoạt động trong lĩnh vực sản xuất nông nghiệp, một lĩnh vực sản xuất kinh doanh còn gặp nhiều khó khăn và thường tạo ra thu nhập không cao, Luật thuế thu nhập có quy định các trường hợp ngoại lệ (các trường hợp không phải phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp).⁽¹⁾

4. Căn cứ 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 chịu thuế và thuế suất.

4.1. Thu nhập chịu thuế

Theo quy định của pháp luật, thu nhập chịu 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 kỳ 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

(1). Xem: Mục 2, Phần II Chương V.

tách, giải thể, phá sản... được xác định phù hợp với kỳ kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán.⁽¹⁾

Thu nhập chịu thuế bao gồm: Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ và thu nhập khác, kể cả thu nhập có được từ hoạt động sản xuất kinh doanh, dịch vụ ở nước ngoài.

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

$$\text{Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế} = \frac{\text{Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế}}{\text{Chi phí hợp lý trong kỳ tính thuế}} + \text{Thu nhập chịu thuế khác trong kỳ tính thuế}$$

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 hóa việc xác định doanh thu tính thuế 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 bán hàng, tiền gia 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

(1). Xem: Điều 13 Luật kế toán.

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.

* *Chi phí hợp lý trong kỳ tính thuế.*

Về nguyên tắc, chi phí hợp lý là những khoản chi phí đáp ứng các yêu cầu sau:

Thứ nhất, chi phí phải liên quan trực tiếp tới hoạt động sản xuất kinh doanh, được chi cho mục đích tạo ra thu nhập chịu thuế. Vì thế, đối với các khoản chi không liên quan đến doanh thu và thu nhập chịu thuế thì không được tính là chi phí hợp lý như: chi ủng hộ các địa phương; chi ủng hộ các đoàn thể, tổ chức xã hội nằm ngoài cơ sở kinh doanh; chi từ thiện và các khoản chi khác không liên quan đến doanh thu và thu nhập chịu thuế.

Thứ hai, chi phí hợp lý phải là khoản thực chi và có chứng từ hợp pháp. Với yêu cầu này thì các khoản chi sau sẽ không được tính là chi phí như: các khoản trích trước vào chi phí mà thực tế không chi (như trích trước về sửa chữa lớn tài sản cố định, phí bảo hành sản phẩm hàng hóa, công trình xây dựng và các khoản trích trước khác); các khoản chi không có hoá đơn, chứng từ hoặc hoá đơn, chứng từ không hợp pháp... Tuy nhiên, do trên thực tế có những cơ sở kinh doanh mua hàng hoá, nguyên liệu của những đối tượng mà không thể có hoá đơn, chứng từ mà thực tế các khoản chi đó rất cần thiết

cho hoạt động kinh doanh, thậm chí nó chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm. Để phù hợp với tình hình thực tiễn hiện nay, bảo đảm quyền lợi cho các cơ sở kinh doanh, pháp luật có quy định một số trường hợp ngoại lệ như sau: “*Cơ sở kinh doanh mua sản phẩm làm bằng mây, tre, cói, dừa, cọ của người nông dân trực tiếp làm ra, hàng thủ công mỹ nghệ của các nghệ nhân không kinh doanh; đất, đá, cát, sỏi của người dân tự khai thác; phế liệu của người trực tiếp thu nhặt và một số dịch vụ của cá nhân không kinh doanh, không có hoá đơn, chứng từ được lập bảng kê theo quy định của Bộ tài chính trên cơ sở chứng từ để nghị thanh toán của người bán hàng, cung ứng dịch vụ. Giám đốc cơ sở kinh doanh duyệt chi theo bảng kê phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính chính xác, trung thực của bảng kê*”.⁽¹⁾

Thứ ba, chi phí phải hợp lý, hợp pháp theo đánh giá. Với yêu cầu này thì các khoản tiền phạt vi phạm hành chính đối với cơ sở kinh doanh, phần chi vượt quá mức không chế tối đa đối với một số khoản chi mà pháp luật quy định thì sẽ không được tính là chi phí.

Đối với một số khoản chi phí của cơ sở kinh doanh mặc dù thỏa mãn được các yêu cầu trên nhưng khoản chi đó đã do các nguồn kinh phí khác dài hạn thì cũng không được tính là chi phí như: chi về đầu tư xây dựng cơ bản; chi phí sự nghiệp; chi trợ cấp khó khăn thường xuyên, khó khăn đột xuất...

(1). Khoản 2 Điều 5 Nghị định số 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 quy định chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

Tại Điều 9 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp có quy định cụ thể các khoản chi phí hợp lý được trừ để tính thuế như sau:

- Chi phí khấu hao của tài sản cố định sử dụng cho kinh doanh. Bộ tài chính quy định tiêu chuẩn tài sản cố định, thời gian, mức trích khấu hao đối với tài sản cố định sử dụng cho kinh doanh. Đối với các cơ sở sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có hiệu quả kinh tế cao được khấu hao nhanh nhưng tối đa không quá hai lần mức khấu hao theo chế độ để nhanh chóng đổi mới công nghệ.

- Chi phí vật tư thực tế sử dụng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ liên quan đến doanh thu, thu nhập chịu thuế trong kỳ. Khoản chi phí này được tính theo mức tiêu hao hợp lý, giá thực tế xuất kho do cơ sở kinh doanh tự xác định và chịu trách nhiệm trước pháp luật.

- Tiền lương, tiền công, phụ cấp phải trả cho người lao động theo quy định của Bộ luật lao động, tiền ăn giữa ca, tiền ăn định lượng, trừ tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân, thành viên hợp danh của công ty hợp danh, chủ hộ cá thể, cá nhân kinh doanh và tiền thù lao trả cho các sáng lập viên, thành viên hội đồng quản trị của công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ. Đối với tiền lương, tiền công, phụ cấp phải trả cho người lao động trong các doanh nghiệp nhà nước được tính vào chi phí hợp lý theo chế độ hiện hành; người lao động trong các cơ sở kinh doanh khác được tính vào chi phí hợp lý theo hợp đồng lao động; chi phí tiền ăn giữa ca cho người lao động được tính vào chi phí hợp lý tối đa không quá mức lương tối thiểu

do Nhà nước quy định đối với công chức nhà nước; tiền ăn định lượng chi trả cho người lao động làm việc trong một số ngành, nghề đặc biệt theo chế độ của nhà nước quy định.

- Chi phí nghiên cứu khoa học, công nghệ; sáng kiến, cải tiến; y tế; đào tạo lao động theo chế độ quy định; tài trợ cho giáo dục.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: điện, nước, điện thoại, sửa chữa tài sản cố định; tiền thuê tài sản cố định; kiểm toán; dịch vụ pháp lý; thiết kế, xác lập và bảo vệ nhãn hiệu hàng hoá; bảo hiểm tài sản; chi trả tiền sử dụng các tài liệu kỹ thuật; bằng sáng chế; giấy phép công nghệ không thuộc tài sản cố định, các dịch vụ kỹ thuật và dịch vụ mua ngoài khác.

- Các khoản chi phí cho lao động nữ theo quy định của pháp luật; chi bảo hộ lao động hoặc trang phục; chi bảo vệ cơ sở kinh doanh; chi công tác phí; trích nộp quỹ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế thuộc về trách nhiệm của cơ sở kinh doanh sử dụng lao động; kinh phí công đoàn; chi phí cho hoạt động của Đảng, đoàn thể tại cơ sở kinh doanh; khoản trích nộp hình thành nguồn chi phí quản lý cho cấp trên và các quỹ của hiệp hội theo chế độ quy định.

- Chi trả lãi tiền vay vốn kinh doanh cho các tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính, các tổ chức kinh tế theo lãi suất thực tế; chi trả lãi tiền vay cho các đối tượng khác theo lãi suất thực tế nhưng tối đa không quá 1,2 lần mức lãi suất cho vay của ngân hàng thương mại tại thời điểm vay.

- Trích các khoản dự phòng theo chế độ quy định.

- Trợ cấp thôi việc cho người lao động theo chế độ quy định.

- Chi về tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ bao gồm: chi bảo quản, chi bao gói, vận chuyển, bốc vác, thuê kho, bãi, bảo hành sản phẩm hàng hóa, dịch vụ.
- Chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại, tiếp tân, khánh tiết, chi phí giao dịch, chi hoa hồng môi giới, chi hội nghị và các khoản chi phí khác có liên quan trực tiếp đến hoạt động sản xuất, kinh doanh được không chế tối đa không quá 10% tổng số các khoản chi phí kể trên. Đối với hoạt động thương nghiệp tổng chi phí hợp lý để xác định mức không chế không bao gồm trị giá mua vào của hàng hóa bán ra.
- Các khoản thuế, phí, lệ phí, tiền thuê đất phải nộp có liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ (trừ thuế thu nhập doanh nghiệp).
- Chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam theo tỷ lệ doanh thu của cơ sở thường trú tại Việt Nam so với tổng doanh thu chung của công ty ở nước ngoài bao gồm cả doanh thu của cơ sở thường trú ở các nước. Đối với cơ sở thường trú của công ty ở nước ngoài tại Việt Nam chưa thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ nộp thuế theo phương pháp kê khai thì không được tính vào chi phí hợp lý khoản chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ theo quy định trên.

** 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 kỳ tính thuế bao gồm: chênh lệch về mua, bán chứng khoán; thu

nhập từ các hoạt động liên quan đến quyền sở hữu công nghiệp, quyền tác giả; thu nhập khác về quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản; thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất (khoản thu nhập này có quy định riêng); lãi từ chuyển nhượng, thanh lý tài sản; lãi tiền gửi, cho vay vốn, lãi bán hàng trả chậm; chênh lệch do bán ngoại tệ, lãi về chênh lệch tỷ giá hối đoái; kết dư cuối năm các khoản dự phòng theo chế độ quy định; thu các khoản nợ phải thu khó đòi đã xóa sổ kế toán nay đã đòi được; thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ; các khoản thu nhập từ sản xuất, kinh doanh của những năm trước bị bỏ sót mới phát hiện ra; các khoản thu nhập nhận được từ hoạt động kinh doanh ở nước ngoài; các khoản thu nhập liên quan đến việc tiêu thụ hàng hóa, cung cấp dịch vụ không tính trong doanh thu, sau khi đã trừ các khoản chi phí theo quy định của Bộ tài chính để tạo ra khoản thu nhập đó; các khoản thu nhập khác chưa được quy định.

Đối với khoản thu nhập nhận được từ hoạt động kinh doanh ở nước ngoài được xác định như sau: Trường hợp khoản thu nhập nhận được đã nộp thuế ở nước ngoài thì cơ sở kinh doanh phải xác định số thu nhập trước khi nộp thuế thu nhập ở nước ngoài để tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Khi xác định số thuế thu nhập cả năm sẽ được trừ số thuế thu nhập mà cơ sở kinh doanh đã nộp ở nước ngoài nhưng số thuế được trừ không vượt quá số thuế thu nhập tính theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp cho khoản thu nhập nhận được đó.

Sau khi xác định thu nhập chịu thuế theo công thức và quy định trên, cơ sở kinh doanh được trừ số lỗ của các kỳ

tính thuế trước chuyển sang, trước khi xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo quy định.

4.2. Thuế suất

Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng chung đối với cơ sở kinh doanh là 28%. Riêng đối với cơ sở kinh doanh tiến hành tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm khác thì mức thuế suất áp dụng từ 28% đến 50%. Mức thuế suất cụ thể do Thủ tướng Chính phủ quyết định phù hợp với tình hình kinh doanh của từng cơ sở tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm khác theo đề nghị của Bộ trưởng Bộ tài chính.

Thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng đối với thu nhập phát sinh từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất được pháp luật quy định cụ thể như sau:

* *Về đối tượng nộp thuế* chỉ là tổ chức kinh doanh có thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất. Tuy nhiên, tổ chức kinh doanh có thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất trong những trường hợp sau không phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp đối với khoản thu nhập này:

- Tổ chức kinh doanh trả lại đất cho Nhà nước hoặc do Nhà nước thu hồi đất theo quy định của pháp luật.

- Tổ chức kinh doanh bán nhà xưởng cùng với chuyển quyền sử dụng đất hoặc chuyển quyền thuê đất để di chuyển địa điểm theo quy hoạch.

- Tổ chức kinh doanh góp vốn bằng quyền sử dụng đất để hợp tác sản xuất kinh doanh với tổ chức, cá nhân trong nước

và nước ngoài theo quy định của pháp luật.

- Tổ chức kinh doanh chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất do chia, tách, sáp nhập, phá sản.

- Chủ doanh nghiệp tư nhân chuyển quyền sử dụng đất trong trường hợp thừa kế, ly hôn theo quy định của pháp luật; chuyển quyền sử dụng đất giữa vợ với chồng; cha mẹ với con cái; ông bà với cháu nội, cháu ngoại; anh, chị em ruột với nhau.

- Tổ chức kinh doanh hiến quyền sử dụng đất, quyền thuê đất cho nhà nước hoặc cho các tổ chức để xây dựng các công trình văn hóa, y tế, thể dục, thể thao; chuyển quyền sử dụng đất làm từ thiện cho đối tượng được hưởng chính sách xã hội.

* *Về thu nhập chịu thuế* được xác định bằng doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trừ chi phí hợp lý liên quan đến hoạt động chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất.

- Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được xác định theo giá thực tế chuyển nhượng giữa tổ chức kinh doanh chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất với bên nhận quyền sử dụng đất tại thời điểm chuyển quyền.

- Chi phí chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất bao gồm: Chi phí để có quyền sử dụng đất, quyền thuê đất (bao gồm: giá vốn của đất chuyển quyền, chi phí đền bù thiệt hại về đất chưa được trừ vào tiền sử dụng đất, tiền thuê đất, chi phí đền bù thiệt hại về hoa màu, chi phí hỗ trợ di dời đến nơi ở mới, chi phí hỗ trợ di dời mó mả, chi phí hỗ trợ giải phóng mặt bằng khác, các loại phí, lệ phí theo quy định của pháp luật liên quan đến cấp quyền sử dụng đất). Chi phí

cải tạo đất, san lấp mặt bằng; Chi phí đầu tư xây dựng kết cấu hạ tầng, công trình kiến trúc có trên đất; Các khoản chi phí khác.

* Về thuế suất, thuế suất thuế thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất là 28%. Sau khi tính thuế thu nhập theo mức thuế suất trên, thu nhập còn lại phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp bổ sung theo biểu thuế luỹ tiến từng phần dưới đây:

Biểu thuế luỹ tiến từng phần

Bậc	Tỷ suất thu nhập còn lại trên chi phí	Thuế suất
1	Đến 15%	0%
2	Trên 15% đến 30%	10%
3	Trên 30% đến 45%	15%
4	Trên 45% đến 60%	20%
5	Trên 60%	25%

Đối với thu nhập từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất thì không áp dụng mức thuế suất ưu đãi, miễn thuế, giảm thuế. Tổ chức kinh doanh có thu nhập từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất thuộc diện nộp thuế thì thực hiện thủ tục kê khai, nộp thuế theo quy định riêng đối với phần thu nhập này.

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 chế độ 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 lý giải bởi lý 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 nội 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, 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, thuế thu nhập doanh nghiệp có quy định về các chế độ ưu đãi thuế gồm: 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. Tuy nhiên, chế độ ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam

hiện có phạm vi áp dụng khá rộng và phức tạp với nhiều trường hợp được hưởng ưu đãi thuế, với những thời hạn và mức độ ưu đãi khác nhau.

Trước đây, chế độ ưu đãi khuyến khích đầu tư về thuế thu nhập doanh nghiệp được quy định trong nhiều văn bản pháp luật khác nhau như: Luật thuế thu nhập doanh nghiệp (1997), Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Luật khuyến khích đầu tư trong nước và các văn bản cụ thể hoá và hướng dẫn các Luật trên. Vì thế không thống nhất với nhau về điều kiện được ưu đãi; mức và thời gian ưu đãi, miễn giảm thuế. Để bảo đảm tính thống nhất của các quy định về ưu đãi, miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp trong các văn bản pháp luật khác nhau, để thuận tiện cho việc áp dụng, bảo đảm tính công bằng, bình đẳng về quyền lợi được hưởng giữa các loại hình doanh nghiệp, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp 2003 có quy định về các điều kiện ưu đãi, miễn giảm thuế thu nhập doanh nghiệp ở Điều 17, 18, 19, 20, 21.

Ngày 29/11/2005 Quốc hội đã thông qua Luật đầu tư và Chính phủ đã ban hành Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/ 2006 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật đầu tư, trong đó chỉ rõ: “*Nghị định này bãi bỏ danh mục lĩnh vực, địa bàn ưu đãi đầu tư quy định tại Nghị định số 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 quy định chi tiết Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; Nghị định số 152/2004/NĐ-CP ngày 06/08/2004 sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/ 2003*”⁽¹⁾.

(1).Xem: Mục c khoản 2 Điều 88 Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/2006

Như vậy, chế độ ưu đãi về thuế suất, miễn thuế, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp hiện quy định theo nguyên tắc sau:

Thứ nhất, đối tượng được hưởng ưu đãi thuế suất, miễn, giảm thuế chỉ áp dụng đối với cơ sở kinh doanh đã thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ và nộp thuế theo kê khai, (trừ hộ cá thể sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có thu nhập thấp theo quy định được miễn thuế).

Thứ hai, về điều kiện ưu đãi đầu tư, áp dụng thống nhất theo điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu (bao gồm lĩnh vực đặc biệt ưu đãi đầu tư và lĩnh vực ưu đãi đầu tư) và địa bàn ưu đãi đầu tư (bao gồm: địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn và địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn).

Theo quy định của pháp luật hiện hành thì các dự án đầu tư đáp ứng một trong các điều kiện sau đây được hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp:

- Đầu tư vào lĩnh vực ưu đãi đầu tư được quy định tại phụ lục A ban hành kèm theo Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/2006 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật đầu tư.

- Đầu tư vào địa bàn ưu đãi đầu tư được quy định tại phụ lục B ban hành kèm theo Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/2006 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật đầu tư.

- Đầu tư vào ngành nghề, lĩnh vực mà pháp luật không cấm và có sử dụng số lao động bình quân trong năm ít nhất là: ở đô thị đặc biệt và loại 1 là 100 người; ở địa bàn ưu đãi đầu tư quy định tại phụ lục B (ban hành kèm theo Nghị định

số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/2006) là 20 người; ở địa bàn khác là 50 người.

Thứ ba, về phạm vi ưu đãi đầu tư thống nhất áp dụng cho cả dự án đầu tư thành lập cơ sở kinh doanh mới, dự án đầu tư mở rộng, đầu tư chi tiêu sâu đáp ứng được điều kiện ưu đãi đầu tư.

Thứ tư, về mức và thời gian miễn, giảm thuế được quy định thống nhất trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp 2003.

Thứ năm, về chuyển lỗ được quy định thống nhất cho mọi đối tượng cụ thể: các cơ sở kinh doanh sau khi quyết toán thuế mà bị lỗ thì được chuyển lỗ sang năm sau, số lỗ này được trừ vào thu nhập chịu thuế. Thời gian chuyển lỗ không quá 5 năm.

Thứ sáu, về thủ tục thực hiện chế độ ưu đãi, miễn thuế, giảm thuế và chuyển lỗ.

Cơ sở kinh doanh tự xác định các điều kiện được hưởng ưu đãi thuế, mức miễn thuế, giảm thuế, chuyển lỗ để đăng ký với cơ quan thuế và thực hiện khi quyết toán thuế. Cơ quan thuế có nhiệm vụ kiểm tra các điều kiện được hưởng ưu đãi thuế, xác định số thuế mà cơ sở kinh doanh được miễn, giảm, số lỗ mà cơ sở kinh doanh được trừ vào thu nhập chịu thuế. Trong trường hợp cơ sở kinh doanh xác định không đúng về điều kiện ưu đãi, số thuế được miễn, giảm, số lỗ được trừ vào thu nhập chịu thuế thì bị xử phạt vi phạm hành chính về thuế.

Các trường hợp được hưởng ưu đãi, miễn, giảm thuế bao gồm:

- Dự án đầu tư thành lập cơ sở kinh doanh mới thuộc lĩnh vực, địa bàn ưu đãi đầu tư, hợp tác xã được áp dụng

thuế suất 20%, 15%, 10%.

- Dự án đầu tư thành lập cơ sở kinh doanh mới thuộc lĩnh vực, địa bàn ưu đãi đầu tư và cơ sở kinh doanh di chuyển địa điểm theo quy hoạch, cơ sở kinh doanh di chuyển đến địa bàn ưu đãi đầu tư được miễn thuế tối đa là bốn năm, kể từ khi có thu nhập chịu thuế và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa là chín năm tiếp theo.

Mức thuế suất và thời gian áp dụng đối với từng lĩnh vực, địa bàn được ưu đãi đầu tư, mức và thời gian miễn thuế, giảm thuế cụ thể cho từng trường hợp nêu trên được quy định tại văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp. Riêng các dự án đầu tư thuộc lĩnh vực đặc biệt ưu đãi đầu tư quy định tại Phụ lục A ban hành kèm theo Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/2006 thì được hưởng ưu đãi đầu tư như dự án đầu tư thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn quy định tại phụ lục B ban hành kèm theo Nghị định số 108/2006/NĐ-CP ngày 22/09/2006.⁽¹⁾

- Cơ sở kinh doanh đầu tư xây dựng dây chuyền sản xuất mới, mở rộng quy mô, đổi mới công nghệ, cải thiện môi trường sinh thái, nâng cao năng lực sản xuất được miễn thuế thu nhập doanh nghiệp cho phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mang lại tối đa là bốn năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa là bảy năm tiếp theo.

Cách xác định thu nhập tăng thêm do đầu tư mang lại và

(1). Xem: Khoản 3 Điều 22 Luật đầu tư năm 2005

thời gian miễn thuế, giảm thuế cho từng trường hợp được quy định tại văn bản hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Miễn thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập của cơ sở kinh doanh khác như sau:

+ Phần thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, sản phẩm đang trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm, sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên được áp dụng ở Việt Nam.

+ Phần thu nhập từ việc thực hiện các hợp đồng dịch vụ kỹ thuật trực tiếp phục vụ nông nghiệp.

+ Phần thu nhập từ lao động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ của cơ sở kinh doanh dành riêng cho lao động là người tàn tật.

+ Phần thu nhập từ hoạt động dạy nghề dành riêng cho người tàn tật, trẻ em có hoàn cảnh đặc biệt khó khăn, đối tượng tê nạn xã hội.

+ Thu nhập của hợp tác xã, hộ cá thể sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có thu nhập thấp theo quy định của Chính phủ.

- Miễn thuế thu nhập doanh nghiệp cho nhà đầu tư góp vốn bằng sáng chế, bí quyết kỹ thuật, quy trình công nghệ, dịch vụ kỹ thuật; giảm thuế thu nhập doanh nghiệp cho phần thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng giá trị phần vốn của nhà đầu tư nước ngoài cho doanh nghiệp Việt Nam theo quy định của Chính phủ.

- Giảm thuế thu nhập doanh nghiệp cho cơ sở kinh doanh hoạt động sản xuất, xây dựng, vận tải sử dụng nhiều lao động nữ theo quy định của Chính phủ.
- Giảm thuế thu nhập doanh nghiệp cho cơ sở kinh doanh sử dụng nhiều lao động, lao động là người dân tộc thiểu số theo quy định; miễn thuế thu nhập doanh nghiệp đối với phân thu nhập từ hoạt động dạy nghề dành riêng cho người dân tộc thiểu số.

6. Quản lý, thu nộp thuế thu nhập doanh nghiệp

Cơ sở kinh doanh có trách nhiệm đăng ký thuế thu nhập doanh nghiệp cùng với việc đăng ký nộp thuế giá trị gia tăng.

Về thủ tục kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế được pháp luật quy định riêng cho từng loại đối tượng như sau:

Thứ nhất, đối với cơ sở kinh doanh đã thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ thì việc kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế được thực hiện theo quy định sau:

Vào đầu mỗi năm, cơ sở kinh doanh phải có trách nhiệm kê khai doanh thu, chi phí, thu nhập chịu thuế, số thuế phải nộp cả năm, có chia ra từng quý theo mẫu tờ khai của cơ quan thuế và nộp cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý chậm nhất là ngày 25 của tháng 1 hàng năm hoặc ngày 25 của tháng kế tiếp tháng kết thúc năm tài chính đối với cơ sở kinh doanh có năm tài chính khác năm dương lịch. Cơ sở kinh doanh phải báo cáo cơ quan thuế trực tiếp quản lý để điều chỉnh số thuế tạm nộp cả năm và từng quý nếu tình hình kinh doanh có sự thay đổi. Trường hợp cơ quan thuế kiểm tra, thanh tra phát hiện việc kê khai thuế của cơ sở kinh

doanh chưa phù hợp với thực tế thì cơ quan thuế căn cứ vào tỷ lệ thu nhập chịu thuế trên doanh thu năm trước liền kề của cơ sở kinh doanh hoặc căn cứ vào thu nhập chịu thuế của cơ sở kinh doanh cùng ngành nghề, có quy mô kinh doanh tương đương để ấn định số thuế tạm nộp cả năm, từng quý và thông báo cho cơ sở kinh doanh thực hiện.

Cơ sở kinh doanh tạm nộp số thuế theo bản tự kê khai hoặc theo số thuế cơ quan thuế ấn định từng quý, đầy đủ, đúng hạn vào ngân sách nhà nước. Thời hạn nộp thuế chậm nhất không quá ngày cuối quý.

Cơ sở kinh doanh phải quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp hàng năm với cơ quan thuế theo mẫu do Bộ tài chính quy định. Năm quyết toán thuế được tính theo năm dương lịch. Trường hợp cơ sở kinh doanh được phép áp dụng năm tài chính khác với năm dương lịch thì được quyết toán theo năm tài chính đó. Quyết toán thuế phải thể hiện đúng, đầy đủ các khoản như: doanh thu; chi phí hợp lý; thu nhập chịu thuế; số thuế thu nhập phải nộp; số thuế thu nhập được miễn, giảm; số thuế thu nhập đã tạm nộp trong năm; số thuế thu nhập đã nộp ở nước ngoài cho các khoản thu nhập nhận được từ nước ngoài; số thuế thu nhập nộp thiếu hoặc nộp thừa. Thời hạn nộp báo cáo quyết toán thuế cho cơ quan thuế trong thời hạn chín mươi ngày, kể từ ngày kết thúc năm. Nếu số thuế tạm nộp trong năm thấp hơn số thuế phải nộp theo báo cáo quyết toán thuế thì cơ sở kinh doanh phải nộp đầy đủ số thuế còn thiếu trong thời hạn mươi ngày, kể từ ngày nộp báo cáo quyết toán. Nếu số thuế tạm nộp trong năm lớn

hơn số thuế phải nộp theo báo cáo quyết toán thuế thì cơ sở kinh doanh được trừ số thuế nộp thừa vào số thuế phải nộp của kỳ tiếp theo. Trường hợp chuyển đổi loại hình doanh nghiệp, chuyển đổi hình thức sở hữu, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản, cơ sở kinh doanh phải thực hiện quyết toán thuế với cơ quan thuế và gửi báo cáo quyết toán trong thời hạn bốn lăm ngày, kể từ ngày có quyết định thay đổi đó.

Thứ hai, đối với cơ sở kinh doanh chưa thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ thì phải nộp thuế hàng tháng theo thông báo của cơ quan thuế. Thời hạn nộp thuế của tháng được ghi trong thông báo chậm nhất không quá ngày 25 của tháng tiếp theo. Bộ tài chính hướng dẫn việc xác định doanh thu và tỷ lệ thu nhập chịu thuế áp dụng trên doanh thu để xác định số thuế phải nộp đối với cơ sở kinh doanh này phù hợp với từng ngành nghề kinh doanh và địa điểm kinh doanh.

Thứ ba, cơ sở kinh doanh buôn chuyển phải kê khai và nộp thuế theo từng chuyến hàng với cơ quan thuế nơi mua hàng trước khi vận chuyển hàng đi.

Thứ tư, tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh không có cơ sở thường trú tại Việt Nam nhưng có thu nhập phát sinh ở Việt Nam thì tổ chức, cá nhân ở Việt Nam chỉ trả thu nhập có trách nhiệm khấu trừ tiền thuế theo tỷ lệ do Bộ tài chính quy định tính trên tổng số tiền chi trả cho tổ chức, cá nhân nước ngoài.

Trong quá trình kiểm tra, thanh tra việc kê khai thuế, nộp thuế, quyết toán thuế của cơ sở kinh doanh, nếu phát hiện

giá mua, giá bán, chi phí kinh doanh, thu nhập chịu thuế và các yếu tố khác do cơ sở kinh doanh xác định không hợp lý, cơ quan thuế có quyền xác định lại giá mua, giá bán theo giá thị trường trong và ngoài nước, chi phí, thu nhập chịu thuế và các yếu tố khác để bảo đảm thu đúng, thu đủ thuế thu nhập doanh nghiệp.

III. NỘI DUNG PHÁP LUẬT THUẾ THU NHẬP ĐỐI VỚI NGƯỜI CÓ THU NHẬP CAO

1. Khái quát chung về pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao

Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao là hình thức thuế thu vào thu nhập của các cá nhân không kinh doanh.

Trong nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, Nhà nước ta không thu thuế đối với thu nhập của cá nhân không kinh doanh. Bởi vì, nguồn thu nhập của dân cư trong xã hội thời kỳ đó mang tính chất thuần nhất, do cơ chế phân phối bình quân theo kế hoạch trực tiếp của Nhà nước. Sau khi thực hiện đường lối đổi mới cơ chế quản lý kinh tế, 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 hóa 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 chính sách 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 1/4/1991. 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, 1999.

Ngày 19 tháng 5 năm 2001, Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao để thay thế cho tất cả các pháp lệnh về thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao ban hành trước đây. Ngày 24 tháng 3 năm 2004 Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành Pháp lệnh sửa đổi, bổ sung một số điều của Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao năm 2001.

Theo quy định của pháp luật hiện hành thì thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao là loại thuế trực thu, thu vào một số khoản thu nhập cao, chính đáng của cá nhân nhằm thực hiện chính sách 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 đối với người có thu nhập cao với thuế thu nhập doanh nghiệp là:

Thứ nhất, đối tượng nộp thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao là các cá nhân không kinh doanh có thu nhập chịu thuế phát sinh. Còn đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp phải là chủ thể kinh doanh có thu nhập chịu thuế phát sinh.

Thứ hai, thu nhập chịu thuế trong thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao là các khoản thu nhập phát sinh 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 chủ thể kinh doanh.

Về bản chất, thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao là thuế trực thu. Do đó, việc áp dụng chế độ thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao 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 đối với người có thu nhập cao

Quan hệ pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao là quan hệ thu, nộp thuế phát sinh giữa Nhà nước với các cá nhân không kinh doanh có thu nhập chịu thuế được các quy phạm pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao điều chỉnh.

Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao gồm:

- Cơ quan thuế là 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 không kinh doanh 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 đối với người có thu nhập cao hiện hành thì đối tượng nộp thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao bao gồm:

- Công dân Việt Nam ở trong nước hoặc đi lao động, công tác ở nước ngoài có thu nhập chịu thuế;

- Cá nhân khác định cư ở Việt Nam có thu nhập chịu thuế;
- Người nước ngoài cư trú ở Việt Nam (có mặt ở Việt Nam từ 183 ngày trở lên trong 12 tháng liên tục kể từ khi đến Việt Nam) có thu nhập chịu thuế;
- Người nước ngoài không cư trú tại Việt Nam có thu nhập chịu thuế phát sinh tại Việt Nam.

3. Căn cứ làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao

Cũng giống như các quan hệ pháp luật thuế khác, quan hệ pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao phát sinh trên cơ sở có quy phạm pháp luật điều chỉnh, cơ cấu chủ thể xác định và sự kiện pháp lý phát sinh.

Các quy phạm pháp luật hiện hành điều chỉnh quan hệ thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao thể hiện trong Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao số 35/2001/PL-UBTVQH10 ngày 19/5/2001; Pháp lệnh số 14/2004/PL-UBTVQH11 ngày 24/03/ 2004 sửa đổi, bổ sung một số điều của Pháp lệnh số 35/2001/PL-UBTVQH10 của Ủy ban thường vụ Quốc hội; Nghị định số 147/2004/NĐ-CP của Chính phủ ngày 23/07/2004, quy định chi tiết thi hành Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao; Thông tư số 81/2004/TT-BTC của Bộ tài chính ngày 13/08/2004 hướng dẫn thi hành Nghị định số 147/2004/NĐ-CP ngày 23/7/2004 của Chính phủ. 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 lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế thu

nhập đối với người có thu nhập cao được pháp luật dự liệu là các cá nhân có thu nhập chịu thuế phát sinh.

Pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao ở nước ta có quy định rõ các khoản thu nhập và mức thu nhập phải chịu thuế đối với từng đối tượng, từng trường hợp cụ thể. Trong đó có phân chia thu nhập chịu thuế thành hai loại là thu nhập thường xuyên và thu nhập không thường xuyên chịu thuế. Về mức thu nhập thường xuyên chịu thuế được tính bình quân tháng trong năm và được xác định riêng cho từng loại đối tượng nộp thuế. Đối với thu nhập không thường xuyên chịu thuế được xác định theo từng lần phát sinh thu nhập, mức thu nhập không thường xuyên chịu thuế áp dụng chung cho mọi đối tượng nộp thuế không sự có phân biệt.

4. Căn cứ tính thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao

Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao được xác định dựa trên hai căn cứ đó là thu nhập chịu thuế và thuế suất.

Thứ nhất, thu nhập chịu thuế bao gồm: thu nhập thường xuyên và thu nhập không thường xuyên.

Thu nhập thường xuyên chịu thuế là khoản thu nhập ổn định của từng cá nhân bình quân tháng trong năm dưới các hình thức: tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, tiền thưởng; các khoản thu nhập từ dịch vụ khoa học, kỹ thuật, tiền bản quyền sử dụng sáng chế, nhãn hiệu, dịch vụ tin học, dịch vụ tư vấn, đào tạo, dịch vụ đại lý; thu nhập về tiền nhuận bút; hoa hồng môi giới; các khoản thu nhập ngoài tiền lương, tiền công do tham gia hoạt động sản xuất, kinh doanh,

dịch vụ không thuộc đối tượng nộp thuế thu nhập doanh nghiệp, trừ các khoản thu nhập không thuộc diện chịu thuế.

Mức thu nhập thường xuyên chịu thuế là tổng số tiền thu được của từng cá nhân bình quân tháng trong năm trên 5.000.000 đồng đối với công dân Việt Nam ở trong nước và cá nhân khác định cư tại Việt Nam và trên 8.000.000 đồng đối với người nước ngoài cư trú tại Việt Nam và công dân Việt Nam lao động, công tác ở nước ngoài. Riêng người nước ngoài được coi là không cư trú tại Việt Nam, thu nhập thường xuyên chịu thuế là tổng số thu nhập do làm việc tại Việt Nam.

Thu nhập không thường xuyên là khoản thu nhập phát sinh bất thường trong năm của từng cá nhân dưới hình thức tiền hoặc hiện vật tính theo từng lần phát sinh thu nhập dưới các hình thức:

- Chuyển giao công nghệ (trừ trường hợp biếu, tặng);
- Trúng thưởng xổ số.

Mức thu nhập không thường xuyên chịu thuế là số thu nhập của từng cá nhân trong từng lần phát sinh thu nhập là trên 15.000.000 đồng.

Các khoản thu nhập không thuộc diện chịu thuế:

Để đảm bảo điều tiết thu nhập hợp lý, thực hiện các chính sách xã hội của Nhà nước, pháp luật có quy định các khoản thu nhập sau không thuộc diện chịu thuế gồm:

- Phụ cấp lưu động; phụ cấp độc hại, nguy hiểm; phụ cấp khu vực; phụ cấp thâm niên đối với lực lượng vũ trang, hải

quan và cơ yếu; phụ cấp chức vụ, phụ cấp trách nhiệm đối với cán bộ, công chức; phụ cấp đặc biệt đối với một số đảo xa và vùng biên giới có điều kiện sinh hoạt đặc biệt khó khăn; phụ cấp thu hút; tiền công tác phí; tiền ăn định lượng, phụ cấp đặc thù của một số ngành, nghề theo chế độ Nhà nước quy định; các khoản phụ cấp khác từ ngân sách nhà nước;

- Tiền thưởng về cải tiến kỹ thuật, sáng chế phát minh, các giải thưởng quốc gia, quốc tế; tiền thưởng kèm theo các danh hiệu được Nhà nước phong tặng; tiền thưởng hoặc chế độ đai ngộ khác từ ngân sách nhà nước;

- Tiền trợ cấp xã hội, bồi thường bảo hiểm, trợ cấp thôi việc, trợ cấp mất việc làm, trợ cấp điều động về cơ sở sản xuất theo quy định của pháp luật;

- Thu nhập của chủ hộ kinh doanh cá thể thuộc diện chịu thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Tiền nộp bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế từ tiền lương, tiền công theo quy định của pháp luật.

Các khoản thu nhập Nhà nước tạm thời chưa thu thuế:

Để thúc đẩy sự nghiệp công nghiệp hoá - hiện đại hoá đất nước việc thu hút vốn đầu tư là một chính sách lớn của Đảng và Nhà nước ta. Thể hiện chính sách đó, Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao quy định: Tạm thời chưa thu thuế đối với các khoản thu nhập về lãi tiền gửi ngân hàng, lãi tiền gửi tiết kiệm, lãi mua tín phiếu, trái phiếu, kỳ phiếu, cổ phiếu.

Thứ hai, về thuế suất và biểu thuế có hai loại:

- Thuế suất thống nhất tính trên tổng thu nhập áp dụng

cho các khoản thu nhập chịu thuế sau:

- + Thu nhập về chuyển giao công nghệ trên 15.000.000 đồng/lần, mức thuế suất áp dụng 5% tính trên tổng thu nhập.
- + Thu nhập về trúng thưởng xổ số trên 15.000.000 đồng/lần, mức thuế suất áp dụng là 10% tính trên tổng thu nhập.
- + Thu nhập thường xuyên của người nước ngoài không cư trú tại Việt Nam thì áp dụng thuế suất 25% tính trên tổng thu nhập phát sinh tại Việt Nam.
- Thuế suất tính theo biểu thuế luỹ tiến từng phần, áp dụng đối với thu nhập thường xuyên chịu thuế:

Biểu thuế luỹ tiến từng phần áp dụng đối với thu nhập thường xuyên chịu thuế của công dân Việt Nam ở trong nước, cá nhân khác định cư ở Việt Nam.

Đơn vị tính: 1000 đồng

Bậc	Thu nhập bình quân tháng/người	Thuế suất (%)
1	Đến 5.000	0
2	Tren 5.000 đến 15.000	10
3	Tren 15.000 đến 25.000	20
4	Tren 25.000 đến 40.000	30
5	Tren 40.000	40

Đối với ca sỹ, nghệ sỹ xiếc, múa, cầu thủ bóng đá, vận động viên chuyên nghiệp được trừ 25% thu nhập khi xác định thu nhập chịu thuế.

Biểu thuế luỹ tiến từng phần áp dụng đối với thu nhập thường xuyên chịu thuế của người nước ngoài cư trú tại Việt

Nam và công dân Việt Nam lao động, công tác ở nước ngoài.

Đơn vị tính: 1000 đồng

Bậc	Thu nhập bình quân tháng/người	Thuế suất (%)
1	Đến 8.000	0
2	Trên 8.000 đến 20.000	10
3	Trên 20.000 đến 50.000	20
4	Trên 50.000 đến 80.000	30
5	Trên 80.000	40

5. Quản lý thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao

Về nguyên tắc, thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao được tổ chức thu tại nguồn (khấu trừ tại nguồn) có nghĩa là tổ chức, cá nhân chi trả thu nhập có trách nhiệm khấu trừ số tiền thuế phải nộp của đối tượng nộp thuế để nộp vào ngân sách nhà nước trước khi chi trả thu nhập cho đối tượng thu hưởng.

Đối với thu nhập thường xuyên thì thực hiện kê khai và tạm nộp hàng tháng theo thu nhập thực tế, cuối năm hoặc hết thời hạn hợp đồng phải tổng hợp mọi khoản thu nhập chịu thuế, thực hiện thanh quyết toán với cơ quan thuế chậm nhất không quá ngày 28/02 năm sau hoặc sau ba mươi ngày kể từ ngày hết hạn hợp đồng. Người nước ngoài thuộc đối tượng chịu thuế thu nhập trước khi rời khỏi Việt Nam phải xuất trình biên lai nộp thuế thu nhập.

Đối với khoản thu nhập không thường xuyên nộp theo từng lần phát sinh thu nhập.

Tổ chức, cá nhân chi trả thu nhập có trách nhiệm:

- Khấu trừ tiền thuế thu nhập để nộp thuế trước khi chi trả thu nhập cho cá nhân có thu nhập và được hưởng từ 0,5% đến 1% số tiền thuế đã nộp vào ngân sách nhà nước theo quy định của Bộ tài chính;
- Kê khai đầy đủ với cơ quan thuế số người trong đơn vị thuộc đối tượng nộp thuế, các khoản thu nhập thường xuyên và không thường xuyên phải chịu thuế;
- Giữ sổ sách, chứng từ kế toán có liên quan đến thu nhập do đơn vị chi trả và xuất trình khi cơ quan thuế yêu cầu;
- Nhận tờ khai của người nộp thuế và nộp cho cơ quan thuế; sau đó khấu trừ, thông báo số thuế thu nhập phải nộp của từng người và nộp vào ngân sách nhà nước theo quy định;

6. Chế độ miễn, giảm thuế

Chế độ miễn giảm thuế đối với người có thu nhập cao được áp dụng nhằm mục đích giải quyết khó khăn cho đối tượng nộp thuế trong trường hợp bị thiên tai, địch họa, tai nạn ảnh hưởng đến đời sống của người nộp thuế thì người nộp thuế được xét giảm thuế hoặc miễn thuế thu nhập. Ngoài ra, người nộp thuế được xem xét miễn giảm thuế thu nhập trong một số trường hợp đặc biệt do Chính phủ quy định.

IV. KÝ 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 là vấn 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 đánh một loại thuế trên cùng một khoản thu nhập hay tài sản chịu thuế của cùng một đối tượng nộp thuế trong cùng một kỳ 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 lý 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 các quốc gia đều 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).

Hiện nay, do xu thế quốc tế hóa đời 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 hóa, vốn, công nghệ và lao động, cản trở quá trình toàn cầu hóa 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 trong khi nước tiếp nhận vốn đầu tư thì rất cố gắng khuyến khích thông qua chính sách ưu đãi đầu tư...

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 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 lý 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 hóa, 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 lý của hiệp định.

Xét trên phương diện kinh tế thì hiệp định tránh đánh thuế hai lần là sự thỏa 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 lý thì hiệp định tránh đánh thuế hai lần là biện pháp mở rộng và nâng cao hiệu quả quản lý 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 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 lý như các điều khoản của hiệp định còn công hàm trao đổi có giá trị pháp lý 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 Điều 1, Điều 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 gồm: 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 gồm: 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 được quy định tại Luật thuế của Việt Nam cũng như của nước ký 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 ký 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 ký 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 ký hiệp định với Việt Nam.

Để thực hiện đúng hiệp định 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? 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 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 của nước kia sẽ xác định cụ thể cá nhân đó là đối tượng cư trú của nước nào để thông qua thoả thuận song phương.

Trường hợp đối tượng là công ty, 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 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 khái niệm "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. Nhìn chung, cơ sở thường trú của công ty nước ngoài tại Việt Nam đã được quy định trong Luật thuế thu nhập doanh nghiệp về cơ sở thường trú, trừ những trường hợp đặc biệt.

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 một 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 một cơ sở thường trú thường gặp khó khăn, do đó nội dung của Điều 7 trong hiệp định tránh đánh thuế hai lần đã ký 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 tỷ 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 ký 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 thuế 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 thuế suất đã ghi ở hiệp định. Trong các hiệp định Việt Nam đã ký 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 một trong ba 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 một tổ chức tương 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 đòi 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, 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, chẳng hạn như làm thuê cho công ty khác hoặc có hoạt động kinh doanh riêng tại nước đó) mà chính vì lý 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 (tuỳ 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 ký 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 ký kết hiệp định với Việt Nam.

Trong các hiệp định Việt Nam đã ký 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 ký 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 ký kết hiệp định với Việt Nam và theo quy định của hiệp định khoán thu nhập đó phải nộp thuế ở cả hai nước thì Việt Nam sẽ cho tru 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 ký kết hiệp định với Việt Nam và theo quy định của hiệp định khoán thu nhập đó phải nộp thuế ở cả hai nước nhưng theo quy định của pháp luật nước kia khoán thuế đó được miễn, giảm thuế ở nước kia thì Việt Nam vẫn cho tru 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 ký kết thường có quy định:

- Tất cả các đối tượng mang quốc tịch của một nước ký kết, mọi cơ sở thường trú hay một công ty con của một xí nghiệp của một nước ký 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 ký 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 toà án...).

Thút tóm, 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 ký kết kia thông qua đường ngoại giao văn bản thông báo kết thúc hiệp định.

3. Ký 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 một hiện tượng phổ biến. Vì thế, song song với việc xây dựng một 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.⁽¹⁾ Tính cho đến năm 2003 Việt Nam 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 các hiệp định tránh 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 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, Phòng hợp tác quốc tế thuộc Tổng cục thuế là đầu

(1). 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, tr. 5.

mỗi 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 tài chính hoặc Tổng cục thuế 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 cần bố trí một tổ cán bộ từ hai đến ba 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 mà 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.

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

Tùy 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 thửa 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.⁽¹⁾

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 kỷ 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 chuyển nhượng bớt một phần cho những đối tượng có nhu cầu về đất và có khả năng sử dụng đất hiệu quả.⁽²⁾

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 chuyển dịch đất đai và thuế giá trị đất. Thuế đánh vào việc chuyển dịch đất đai được áp dụng khi có sự thừa kế, chuyển nhượng đất đai hoặc khi đất đai được chuyển dịch với tư cách là quà tặng. Thuế giá trị đất là loại thuế đánh

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

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

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

Việt Nam hiện nay 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 tỷ 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,

(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.

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.

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 hạch 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.⁽¹⁾ *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 việc

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

chuyển nhượng tài sản là quyền sử dụng đất của các hộ gia đình và cá nhân.⁽¹⁾

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 kỳ, 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.

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

(1). 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 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 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 thực quan trọng phục phụ 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 thổ trach ban hành kèm theo Điều lệ tạm thời về thuế thổ 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

nha, dat; trường hợp có tranh chấp và chưa xác định được chủ sử dụng đất và chủ sở hữu nha hợp pháp thì đối tượng nộp thuế là người trực tiếp quản lý, sử dụng nha đất. Thuế thổ trach được xác định căn cứ vào hai yếu tố: thuế suất; giá nha và giá đất tiêu chuẩn. Thuế suất thuế thổ trach là thuế suất tỷ lệ được quy định riêng đối với nha và dat.

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-Nguy ban hành Sắc lệnh số 014/TT-SL theo đó thuế điền thổ gồm hai loại là thuế thổ trach và thuế ruộng vườn. Thuế thổ trach đánh vào đất, nha, 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, nha và vật kiến trúc (nếu có) ấn 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 10 NQ/TW ngày 05 tháng 04 năm 1988 của Bộ chính trị.

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.

Kế 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.

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; Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất năm 1994, Luật sửa đổi, bổ sung Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất năm 1999 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 lý 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 kỷ 90 của thế kỷ 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 lý 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 lý đất đai.

Một là, pháp luật thuế đối với đất đai là công cụ quan trọng giúp Nhà nước quản lý 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 lý 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, đổi

trọc, đầm lầy, bãi biển vào sản xuất nông nghiệp.

Tương tự như vậy, thông qua công tác quản lý việc chấp hành pháp luật thuế nhà, đất, Nhà nước nắm bắt được thực trạng sử dụng đất đai 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 đai còn là công cụ giúp Nhà nước quản lý 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 đai, gây nên những bất hợp lý trong quan hệ cung - cầu trên thị trường giao dịch quyền sử dụng đất, thị trường giao dịch một loại tài sản đặc biệt.

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 để 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 để lại toàn bộ cho ngân sách địa phương. Điều này phần nào lý 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. Mặt 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. Họ 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 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.

Ủy 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 (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 thuỷ 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 tối 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 tối mươi hécta, trong khi đó hộ nộp thuế ở các xã trung du, miền núi được hưởng hạn mức diện tích tối ba mươi hécta.

Hiện nay, Điều 70 Luật đất đai quy định một số hạn mức giao đất nông nghiệp khác nhau tuỳ 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 thủy 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 mươi hécta trong khi đó đất ở miền núi có hạn mức giao đất

tối đa là ba mươi héc ta...

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, bất kể 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, bất kể 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 bất kể 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. Như 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 thể 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. Phân 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 tỷ 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 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 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 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 suất bình quân đạt được

trong điều kiện canh tác bình thường của năm nǎm.

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

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 nǎm 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 nǎm 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 nǎm 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 nǎm trồng trên đất trồng cây hàng nǎm chịu mức thuế cao hơn mức thuế sử dụng đất trồng cây hàng nǎm nếu đất đó thuộc hạng 1, 2, 3 và chịu mức thuế bằng mức thuế áp dụng đối với đất trồng cây hàng nǎm cùng hạng nếu đất đó thuộc hạng 4, 5 và 6. Đối với đất trồng cây lâu nǎm thu hoạch một lần mức thuế không phụ thuộc vào hạng đất mà được xác định bằng một tỷ 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 tỷ lệ giữa tổng số thuế ghi thu và tổng diện tích đất chịu thuế.

Ví dụ:

$$\frac{\text{Mức thuế ghi thu bình quân của đất trồng cây hàng năm của hộ nộp thuế}}{\text{Tổng số diện tích chịu thuế của đất trồng cây hàng năm của hộ nộp thuế}} = \frac{\text{Tổng số thuế ghi thu đất trồng cây hàng năm của hộ nộp thuế}}{\text{Tổng số diện tích chịu thuế của đất trồng cây hàng năm của hộ nộp thuế}}$$

$$\frac{\text{Mức thuế ghi thu bình quân của đất trồng cây lâu năm của hộ nộp thuế}}{\text{Tổng số diện tích chịu thuế của đất trồng cây lâu năm của hộ nộp thuế}} = \frac{\text{Tổng số thuế ghi thu đất trồng cây lâu năm của hộ nộp thuế}}{\text{Tổng số diện tích chịu thuế của đất trồng cây lâu năm của hộ nộp thuế}}$$

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 thể 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 sỹ 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 số 105/2000/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ (về việc miễn nộp nợ thuế sử dụng đất nông nghiệp và thuế nhà, đất), Quyết định số 199/2001/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ (về việc miễn, giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp)... và mới đây là Nghị quyết số 15/2003/QH11 của Quốc hội (về việc miễn, giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp). Sau đây gọi tắt là Nghị quyết 15/2003).

Chế độ miễn giảm thuế sử dụng đất nông nghiệp hiện hành theo Nghị quyết 15/2003 và các văn bản hướng dẫn thi hành của Chính phủ và Bộ tài chính phản ánh chủ chương 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 bất kể 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-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 tối 50% số thuế sử dụng đất nông nghiệp phải nộp áp dụng đối với các đối tượng đúng 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 bô sung và ghi hạng đất bô 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 ủy 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 thuế, tiến hành kiểm tra, tổng hợp tờ khai của toàn huyện và báo cáo ủy 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 ủy 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 ủy 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 ủy ban nhân dân cấp xã, huyện và tỉnh để kiểm tra, xét duyệt. Tại ủy 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

Ủy 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 ủy ban nhân dân tỉnh, chi cục thuế giúp ủy 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 lý 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 xót 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 kể 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, kỹ 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 phôi). 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, bất kể 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, bất kể 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, bất kể 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 trống trọt, xây dựng nhà ở, công trình kể cả 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 tỷ 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 trống 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 trống.

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

định 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, tùy 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 kỳ, tham mưu cho uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố quyết định các vấn đề về kế hoạch thu thuế đất của từng kỳ và cả năm, giá thu thuế và kỳ 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 kỳ.

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.

3. Pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất

Thuế chuyển quyền sử dụng đất là loại thuế thu vào khoản thu nhập có được từ việc chuyển quyền sử dụng đất. Nhìn chung các 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 khi ở Nhật Bản thuế đánh vào việc chuyển nhượng đất đai được gọi là thuế thu nhập (nhưng áp dụng biểu thuế riêng khác với biểu thuế áp dụng cho các loại thu nhập khác).

3.1. Chủ thể quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất

Quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng 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 chuyển quyền sử dụng đất vào ngân sách nhà nước. Như vậy, các chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất gồm hai nhóm: các cơ quan nhà nước hữu quan đại diện cho nhà nước với tư cách là chủ thể quyền lực và các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất.

3.1.1. Cơ quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất

Khác với quan hệ pháp luật thuế sử dụng đất nông nghiệp và quan hệ pháp luật thuế nhà đất (đều có sự tham gia chật chẽ của các cơ quan chính quyền nhà nước ở địa phương), trong các quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất, hầu như không có mặt các cơ quan chính quyền nhà nước ở địa phương. Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương chỉ tham gia vào việc quyết định giá đất tính thuế chuyển quyền sử dụng đất. Điều đó được lý giải bởi thuế chuyển quyền sử dụng đất không thu vào việc sử dụng đất

mà thu vào việc chuyển nhượng tài sản là quyền sử dụng đất. Thực chất đây là loại thuế đánh vào thu nhập có được do chuyển nhượng quyền sử dụng đất với tư cách là một loại tài sản có giá trị lớn.

Cơ quan nhà nước có thẩm quyền tham gia vào quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất là cơ quan thuế. Cơ quan thuế tham gia vào quan hệ này với tư cách chủ thể quyền lực, tiếp nhận hồ sơ khai thuế, hướng dẫn chủ thể nộp thuế thực hiện kê khai đầy đủ và đúng thủ tục về nộp thuế; kiểm tra, xác minh tài liệu làm căn cứ tính thuế và xét miễn, giảm thuế; tính thuế, thông báo số thuế phải nộp cho đối tượng nộp thuế; ra quyết định miễn giảm thuế và giải quyết khiếu nại về thuế chuyển quyền sử dụng đất. Trong quá trình thực hiện vai trò quản lý thu nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất, cơ quan thuế phải phối hợp với chính quyền nhà nước các cấp và với cơ quan quản lý nhà, đất ở địa phương nơi có đất được chuyển dịch.

3.1.2. Chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất

Hộ gia đình và cá nhân có quyền sử dụng đất khi được chuyển quyền sử dụng đất theo quy định của pháp luật về đất đai đều phải nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất.

Tuy nhiên, không phải mọi trường hợp có sự chuyển quyền sử dụng đất đều làm phát sinh nghĩa vụ nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất của chủ thể có đất được chuyển quyền mà có một số ngoại lệ theo quy định của pháp luật. *Thứ nhất*, những trường hợp chuyển quyền sử dụng đất có sự tham gia của Nhà nước. Ví dụ: Nhà nước giao đất cho các tổ

chức, hộ gia đình, cá nhân sử dụng và ngược lại, các tổ chức, hộ gia đình và cá nhân trả lại đất cho Nhà nước; hoặc Nhà nước bán nhà thuộc sở hữu nhà nước cùng với chuyển quyền sử dụng đất cho người mua nhà. *Thứ hai*, trường hợp tổ chức, hộ gia đình, cá nhân hiến quyền sử dụng đất cho những đối tượng nhất định theo quy định của pháp luật. *Thứ ba*, trường hợp chuyển quyền sử dụng đất giữa những người có quan hệ thân thuộc, ruột thịt, kể cả trường hợp ly hôn và thừa kế. *Thứ tư*, chuyển quyền sử dụng đất được Nhà nước cho thuê (chuyển quyền thuê đất). Trong những trường hợp trên, mặc dù quyền sử dụng đất được chuyển giao từ chủ thể này sang chủ thể khác, nghĩa vụ nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất sẽ không phát sinh.

3.2. Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất

Căn cứ phát sinh quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất là sự kiện pháp lý xảy ra trong thực tiễn, được xác định rõ trong các quy phạm pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất.

Nghĩa vụ nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất sẽ phát sinh khi hộ gia đình hoặc cá nhân có quyền sử dụng đất chuyển quyền sử dụng đất một cách hợp pháp, trừ những trường hợp ngoại lệ theo quy định của pháp luật. Khi nghĩa vụ nộp thuế phát sinh, đối tượng nộp thuế sẽ phải thực hiện một số thủ tục trước khi tiến hành nộp thuế vào ngân sách nhà nước. Khi đó, quan hệ giữa đối tượng nộp thuế và cơ quan thu cũng sẽ nảy sinh. Như vậy, căn cứ phát sinh quan

hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất là hành vi chuyển quyền sử dụng đất hợp pháp của các hộ gia đình và cá nhân. Nói cách khác, hành vi chuyển quyền sử dụng đất hợp pháp của các hộ gia đình và cá nhân chính là sự kiện pháp lý làm phát sinh quan hệ pháp luật thuế chuyển quyền sử dụng đất.

3.3. Căn cứ tính thuế chuyển quyền sử dụng đất

Căn cứ tính thuế chuyển quyền sử dụng đất là diện tích đất, giá đất tính thuế và thuế suất.

3.3.1. Diện tích đất

Diện tích đất tính thuế chuyển quyền sử dụng đất là diện tích thực tế chuyển quyền ghi trong hợp đồng chuyển quyền sử dụng đất, phù hợp với sổ địa chính hoặc bản đồ địa chính của xã, phường; hoặc là diện tích đất theo kết quả đo đạc đã được uỷ ban nhân dân quận, huyện, thị xã, thành phố thuộc tỉnh xác nhận.

3.3.2. Giá đất tính thuế chuyển quyền sử dụng đất

Giá đất tính thuế chuyển quyền sử dụng đất là giá đất do uỷ ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương quy định theo khung giá các loại đất của Chính phủ và được niêm yết công khai tại cơ quan thuế, cơ quan địa chính.

Tuy nhiên, giá đất tính thuế còn được xác định tùy theo loại đất và mục đích sử dụng. Ví dụ: bán căn hộ thuộc nhà nhiều tầng thì giá đất tính thuế được xác định theo hệ số phân bổ cho các tầng theo quy định của pháp luật; hoặc chuyển nhượng quyền sử dụng đất là đất ao, vườn thì tùy

theo đất đó là đất đang chịu thuế sử dụng đất nông nghiệp hay đang chịu thuế đất ở mà giá đất tính thuế được xác định khác nhau.

3.3.3. Thuế suất thuế chuyển quyền sử dụng đất

Trước lần sửa đổi bổ sung năm 1999, Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất quy định về thuế suất thuế chuyển quyền sử dụng đất có phân biệt trường hợp chuyển quyền sử dụng đất mà chưa nộp tiền sử dụng đất với trường hợp đã nộp tiền sử dụng đất; phân biệt trường hợp chuyển quyền sử dụng đất theo phương thức mua bán với trường hợp chuyển quyền theo phương thức đổi đất lấy đất; có phân biệt mục đích sử dụng của đất được chuyển quyền sử dụng; đồng thời có tính đến số lần chuyển nhượng cùng một mảnh đất.

Luật sửa đổi bổ sung Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất năm 1999 đơn giản hoá biểu thuế suất thuế chuyển quyền sử dụng đất theo đó thuế suất thuế chuyển quyền sử dụng đất được quy định chỉ phân biệt mục đích sử dụng đất được chuyển nhượng. Đất dùng vào mục đích sản xuất khi chuyển quyền sử dụng chịu thuế suất thấp hơn so với đất ở, đất xây dựng công trình.

3.4. Chế độ miễn giảm thuế chuyển quyền sử dụng đất

Luật sửa đổi bổ sung Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất quy định một số trường hợp được miễn hoặc giảm thuế chuyển quyền sử dụng đất.

3.4.1. Miễn thuế chuyển quyền sử dụng đất gồm miễn theo đối tượng nộp thuế và miễn theo loại đất được chuyển nhượng

Theo đối tượng nộp thuế, việc miễn thuế áp dụng cho các

chủ thể chuyển quyền sử dụng đất để di chuyển tới nơi khác định cư theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền và cho các bà mẹ Việt Nam anh hùng chuyển quyền sử dụng đất. Ngoài ra, các tổ chức kinh tế được Nhà nước giao đất có thu tiền sử dụng đất với mục đích đầu tư xây dựng nhà ở để bán, xây dựng kết cấu hạ tầng để chuyển nhượng, có chuyển quyền sử dụng đất gắn với nhà, với kết cấu hạ tầng cũng được miễn thuế chuyển quyền sử dụng đất.

Miễn thuế chuyển quyền sử dụng đất còn được áp dụng đối với những loại đất nhất định khi đem chuyển nhượng. Ví dụ, đất được chuyển nhượng là đất thuộc xã nông thôn ở miền núi, hải đảo theo quy định của Chính phủ; hoặc đất sản xuất nông nghiệp, lâm nghiệp, nuôi trồng thuỷ sản, làm muối được chuyển đổi lẫn nhau để phù hợp với điều kiện canh tác.

3.4.2. Giảm thuế chuyển quyền sử dụng đất được áp dụng đối với một số đối tượng đặc biệt như thương binh, thân nhân liệt sỹ. Đối với người tàn tật, người già có đơn và vị thành niên không nơi nương tựa khi chuyển nhượng quyền sử dụng đất cũng được giảm thuế

Để tránh hiện tượng những đối tượng thuộc diện được miễn, giảm thuế chuyển quyền sử dụng đất lợi dụng vị thế của mình để mua đi bán lại quyền sử dụng đất nhằm kiếm lời, pháp luật quy định những đối tượng này chỉ được miễn hoặc giảm thuế chuyển quyền sử dụng đất một lần. Nói cách khác những đối tượng thuộc diện được miễn hoặc giảm thuế sẽ có nghĩa vụ nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất như mọi đối tượng khác nếu có hành vi chuyển quyền sử dụng đất từ

lần thứ hai trở đi. Tuy nhiên, quy định này không áp dụng đối với tổ chức kinh tế được Nhà nước giao đất có thu tiền sử dụng đất với mục đích đầu tư xây dựng nhà ở để bán, xây dựng kết cấu hạ tầng để chuyển nhượng có chuyển quyền sử dụng đất gắn với nhà, với kết cấu hạ tầng.

3.5. Quản lý thu thuế chuyển quyền sử dụng đất

3.5.1. Kê khai và xác định số thuế chuyển quyền sử dụng đất phải nộp

Cơ quan thuế hướng dẫn đối tượng nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất thực hiện đúng, đủ việc kê khai, nhận tờ khai nộp thuế và các hồ sơ tài liệu có liên quan. Hồ sơ kê khai thuế chuyển quyền sử dụng đất gồm: tờ khai nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất theo mẫu quy định; giấy chứng nhận quyền sử dụng đất (bản sao công chứng) và giấy tờ khác chứng nhận quyền sử dụng đất được coi là hợp lệ; hợp đồng chuyển nhượng quyền sử dụng đất giữa người chuyển quyền và người nhận chuyển quyền sử dụng đất có xác nhận của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Khi tiếp nhận hồ sơ từ đối tượng nộp thuế, cơ quan thuế phải đối chiếu các chỉ tiêu trên tờ khai và các tài liệu có liên quan, kịp thời chỉnh sửa sai sót hoặc yêu cầu bổ sung các hồ sơ còn thiếu.

Sau khi tiếp nhận tờ khai nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất, cơ quan thuế phải mở sổ sách, theo dõi hồ sơ, hẹn ngày báo kết quả và nhận thông báo thuế.

3.5.2. Thu nộp thuế

Trong vòng ba mươi ngày kể từ ngày nhận được thông

báo nộp thuế của cơ quan thu thuế, người chuyển quyền sử dụng đất phải nộp thuế theo thông báo của cơ quan thuế.

Người chuyển quyền sử dụng đất có thể ủy nhiệm cho người đại diện kê khai, nộp thuế hoặc có thể thoả thuận để người nhận chuyển quyền sử dụng đất nộp thuế thay cho mình.

Sau khi nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất, đối tượng nộp thuế sẽ được cấp chứng từ thu thuế do Bộ tài chính phát hành. Đây là bằng chứng cần thiết để cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất cho bên nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất.

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 tháng 03 năm 1990 Hội đồng Nhà nước 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 các mục tiêu đặt ra, tuy nhiên, bên cạnh đó, 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, Uỷ 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. Trên cơ sở đó, ngày 03/9/1998, Chính phủ ban hành Nghị định số 68/CP quy định chi tiết Pháp lệnh thuế tài nguyên. Bộ tài chính ban hành Thông tư số 153 TT/BTC ngày 26/ 11/1998 hướng dẫn thi hành Nghị định số 68/CP... 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 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

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 các điều 1, 2, 3 Pháp lệnh thuế tài nguyên thì mọi tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên thiên nhiên dưới mọi hình thức trong phạm vi đất liền, hải đảo, nội thuỷ, lãnh hải, vùng đặc quyền kinh tế của Việt Nam đều là đối tượng nộp thuế tài nguyên trừ trường hợp doanh nghiệp khai thác tài nguyên được thành lập trên cơ sở liên doanh với nước ngoài mà bên Việt Nam góp vốn pháp định bằng các nguồn tài nguyên thì doanh nghiệp liên doanh không phải nộp thuế tài nguyên đối với số tài nguyên mà bên Việt Nam dùng để góp vốn pháp định.

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 có ở trong Pháp lệnh thuế tài nguyên do Uỷ ban thường vụ Quốc hội nước Cộng hoà xã hội chủ nghĩa

Việt Nam ban hành ngày 16/4/1998 cùng các văn bản 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.

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 thỏa 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 kể cả khoáng sản làm vật liệu xây dựng thông thường, đất khai thác để san lấp công trình làm nguyên liệu sản xuất và các mục đích khác, đá, cát, sỏi than, đá quý, dầu mỏ, khí đốt, nước khoáng, nước nóng tự nhiên, sản phẩm của rừng tự nhiên, thuỷ sản tự nhiên, nước thiên nhiên và các tài nguyên thiên nhiên khác.

Thứ hai, tài nguyên thiên nhiên khai thác phải nằm trong phạm vi chủ quyền của nước Cộng hòa 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.

Đối với trường hợp tổ chức, cá nhân được quyền khai thác tài nguyên trong khu vực nhất định mà chuyển nhượng quyền khai thác tài nguyên cho chủ thể khác thì bên chuyển nhượng vẫn là đối tượng nộp thuế.

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 thương phẩm thực tế khai thác: là số lượng, trọng lượng hay khối lượng tài nguyên khai thác thực tế trong kỳ nộp thuế không phụ thuộc vào mục đích khai thác.

Đối với tài nguyên khai thác có chứa nhiều chất khác nhau, hàm lượng tạp chất lớn thì sản lượng tài nguyên khai thác tính thuế là sản lượng từng chất thu được sau sàng tuyển, phân loại.

Trường hợp khai thác thủ công, phân tán hoặc khai thác lưu động, không thường xuyên, khó quản lý thì thực hiện chế độ khoán sản lượng tài nguyên khai thác theo thời vụ hoặc định kỳ. Nếu khai thác được tập trung vào một đầu mối thu mua và được cơ sở mua cam kết chấp nhận thì cục thuế tính có thể quyết định để tổ chức, cá nhân thu mua tài nguyên khai thác nộp thuế thay cho người khai thác.

Thứ hai, giá tính thuế: là giá bán một đơn vị tài nguyên tại nơi khai thác không gồm thuế giá trị gia tăng. Với việc quy định giá tính thuế như hiện nay là giá bán tại nơi khai

thác chứ không phải là giá bán tại nơi tiêu thụ đã bảo đảm được sự bình đẳng, công bằng cho các tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên; khuyến khích các tổ chức, cá nhân đến vùng khó khăn, vùng sâu, vùng xa để khai thác tài nguyên.

Trên cơ sở nguyên tắc giá tính thuế được xác định là giá bán tài nguyên tại nơi khai thác, nên các chi phí phát sinh như: chi phí vận chuyển, bốc xếp, lưu kho bãi... từ nơi khai thác đến nơi tiêu thụ sẽ được trừ khi xác định giá tính thuế. Để bảo đảm tính rõ ràng, cụ thể và tạo thuận lợi cho việc thực thi pháp luật trong thực tiễn, pháp luật thuế tài nguyên có quy định cách xác định giá tính thuế đối với từng trường hợp cụ thể như sau:

- Đối với loại tài nguyên xác định được sản lượng ở khâu khai thác nhưng chưa thể bán ra mà phải qua sàng tuyển, chọn lọc... mới bán ra được thì giá tính thuế là giá bán của sản phẩm qua sàng tuyển, phân loại trừ đi các chi phí phát sinh từ nơi khai thác đến nơi tiêu thụ và quy đổi theo hàm lượng hay tỷ trọng để xác định giá tính thuế.

Ví dụ: Giá bán 1 tấn than sạch tại nơi tiêu thụ là 80.000 đồng, chi phí sàng tuyển, vận chuyển từ nơi khai thác đến nơi tiêu thụ là 20.000 đồng, tỷ trọng than sạch trong than khai thác là 85% thì giá tính thuế sẽ là:

$$(80.000 - 20.000) \times 85\% = 51.000 \text{ đồng.}$$

- Đối với loại tài nguyên khai thác và được sử dụng làm nguyên liệu cho sản xuất sản phẩm như: nước thiên nhiên dùng để sản xuất nước tinh lọc, nước khoáng, các loại bia, nước giải khát, đất khai thác để sản xuất công nghiệp, tiểu thủ công nghiệp... thì giá tính thuế là giá bán sản phẩm cuối cùng trừ đi các chi phí sản xuất ra sản phẩm đó (không bao gồm chi

phí khai thác tài nguyên). Giá tính thuế này không được thấp hơn giá tính thuế do uỷ ban nhân dân tỉnh quy định.

- Giá tính thuế đối với nước thiên nhiên dùng để sản xuất thuỷ điện là giá bán điện thương phẩm; đối với gỗ là giá bán tại bãi 2; riêng dầu mỏ, khí đốt giá tính thuế theo quy định tại Điều 46 Nghị định số 48/2000/NĐ-CP ngày 12/9/2000 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật dầu khí.

Thứ ba, thuế suất: mức thuế suất thuế tài nguyên được quy định bằng tỷ 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. Tuy nhiên, việc quy định mức thuế suất thuế tài nguyên trong pháp luật hiện hành còn chưa thể hiện rõ được định hướng góp phần tăng cường bảo vệ môi trường, chưa thể hiện 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 thuế tài nguyên hiện hành có phân chia thành 8 loại nhóm tài nguyên với 13 mức thuế suất khác nhau từ 0% đến 40%, mức thuế suất cụ thể đối với từng loại tài nguyên được quy định tại Điều 6 Pháp lệnh thuế tài nguyên và được cụ thể hóa trong Nghị định số 68/1998/NĐ-CP ngày 03/9/1998 của Chính phủ.

Riêng đối với tài nguyên khai thác là dầu, khí mức thuế suất thuế tài nguyên được xác định tuỳ thuộc vào các điều

kiện địa lý, 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:

Thuế tài nguyên đối với dầu thô, khí thiên nhiên được xác định trên cơ sở lũy tiến từng phần của tổng sản lượng dầu thô thực, sản lượng khí thiên nhiên thực, khai thác trong mỗi kỳ nộp thuế tính theo sản lượng dầu thô, khí khai thác bình quân mỗi ngày khai thác được của toàn bộ diện tích hợp đồng dầu khí.

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%
<i>2. Đối với khí thiên nhiên</i>		
- Đến 5 triệu m ³ /ngày	0%	0%
- Trên 5 triệu m ³ đến 10 triệu m ³ /ngày	3%	5%
- Trên 10 triệu m ³ /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. Trách nhiệm của đối tượng nộp thuế, nhiệm vụ quyền hạn của cơ quan thuế

Theo quy định của pháp luật thuế tài nguyên thì tổ chức, cá nhân hoạt động khai thác tài nguyên có trách nhiệm:

- Đăng ký hoạt động khai thác tài nguyên với cơ quan thuế chậm nhất là 10 ngày kể từ ngày được phép khai thác tài nguyên hoặc chậm nhất là 05 ngày trước khi có sự sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản hay có sự thay đổi trong hoạt động khai thác tài nguyên.

- Chấp hành đúng chế độ lập chứng từ mua bán hàng hóa, thu tiền; chế độ sổ sách kế toán theo quy định hiện hành. Phải cung cấp tài liệu, sổ sách kế toán, chứng từ, hoá đơn theo yêu cầu của cơ quan thuế.

- Kê khai thuế tài nguyên phải nộp hàng tháng cho cơ quan thuế trong 10 ngày đầu của tháng tiếp theo. Trường hợp trong tháng không phát sinh thuế tài nguyên, cơ sở khai thác tài nguyên vẫn phải kê khai và nộp tờ khai thuế cho cơ quan thuế. Tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên phải kê khai đầy

đủ, đúng mẫu tờ khai thuế và chịu trách nhiệm về tính chính xác của việc kê khai.

- Nộp thuế tài nguyên đầy đủ, đúng hạn vào ngân sách nhà nước theo thông báo nộp thuế của cơ quan thuế. Thời hạn nộp thuế được ghi trong thông báo chậm nhất không được quá ngày 25 của tháng tiếp theo.

- Trong thời hạn 30 ngày sau khi kết thúc năm hoạt động hoặc hợp đồng khai thác, tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên phải quyết toán việc nộp thuế tài nguyên với cơ quan thuế. Trong thời hạn 10 ngày sau khi cơ quan thuế kiểm tra và ra thông báo, tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên phải nộp đủ số thuế còn thiếu (nếu có) vào ngân sách; số thuế đã nộp thừa sẽ được hoàn trả cũng trong thời gian quy định đó hoặc tính vào số thuế tài nguyên phải nộp của kỳ tiếp theo.

Trường hợp tổ chức, cá nhân khai thác thủ công, phân tán, hoạt động không thường xuyên... được cơ quan thuế chấp nhận nộp thuế theo phương thức khoán thì cơ quan thuế căn cứ vào tờ khai của cơ sở khai thác tài nguyên kết hợp với tài liệu điều tra thực tế về nguồn tài nguyên, vốn, lao động, phương tiện khai thác, giá cả tài nguyên để xác định sát đúng sản lượng tài nguyên khai thác thực tế và số thuế tài nguyên phải nộp. Việc ấn định mức khoán phải đảm bảo công khai, dân chủ, sát đúng với khả năng hoạt động khai thác tài nguyên.

Cơ quan thuế có nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm sau đây:

- Hướng dẫn các cơ sở khai thác tài nguyên thực hiện chế độ đăng ký, kê khai, nộp thuế tài nguyên;

- Thông báo cho cơ sở khai thác tài nguyên số thuế tài nguyên phải nộp và thời hạn nộp thuế;
- Kiểm tra, thanh tra việc kê khai, nộp thuế, quyết toán thuế của cơ sở khai thác tài nguyên;
- Xử phạt vi phạm hành chính về thuế và giải quyết khiếu nại về thuế tài nguyên;
- Yêu cầu đối tượng nộp thuế cung cấp sổ kế toán, hoá đơn, chứng từ và hồ sơ tài liệu khác có liên quan tới việc tính thuế, nộp thuế tài nguyên; yêu cầu các tổ chức tín dụng, ngân hàng và tổ chức, cá nhân có liên quan khác cung cấp tài liệu có liên quan đến việc tính thuế và nộp thuế tài nguyên;
- Lưu giữ và sử dụng số liệu, tài liệu mà cơ sở khai thác tài nguyên và đối tượng khác cung cấp theo chế độ quy định.

Cơ quan thuế có quyền ấn định số thuế tài nguyên phải nộp đối với tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên trong các trường hợp như: đối tượng nộp thuế không thực hiện hoặc thực hiện không đúng chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ; không kê khai hoặc quá thời hạn quy định nộp tờ khai đã được thông báo nhưng vẫn không thực hiện đúng; đã nộp tờ khai thuế nhưng kê khai không đúng các căn cứ để xác định số thuế tài nguyên; từ chối việc xuất trình sổ kế toán, hoá đơn, chứng từ và các tài liệu cần thiết liên quan tới việc tính thuế tài nguyên; khai thác tài nguyên nhưng không có đăng ký kinh doanh mà bị phát hiện.

Cơ quan thuế căn cứ vào tài liệu điều tra về tình hình hoạt động khai thác của tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên hoặc căn cứ vào số thuế phải nộp của tổ chức, cá nhân khai thác tài nguyên cùng loại, có quy mô khai thác

tương đương để ấn định số thuế phải nộp.

2.5. 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:

- Dự án đầu tư thuộc đối tượng ưu đãi đầu tư có khai thác tài nguyên (trừ dầu khí) được giảm tối đa 50% thuế tài nguyên trong 3 năm đầu kể từ khi khai thác;
- Cơ sở khai thác tài nguyên bị thiên tai địch họa, tổn thất đến số tài nguyên khai thác đã kê khai nộp thuế thì được xét miễn thuế đối với số tài nguyên đã bị tổn thất;
- Khai thác thuỷ sản ở vùng biển xa bờ bằng phương tiện có công suất lớn được miễn thuế trong 5 năm đầu, giảm 50% thuế trong 5 năm tiếp theo, trường hợp còn khó khăn thì tiếp tục được xét giảm thêm từ 01 năm đến 05 năm tiếp theo;
- Miễn thuế đối với sản phẩm của rừng tự nhiên do các cá nhân được khai thác như gỗ cành, ngọn, củi, tre, nứa để trực tiếp phụ vụ cho sinh hoạt hàng ngày;
- Miễn thuế tài nguyên đối với nước dùng vào sản xuất thuỷ điện trong trường hợp sản xuất thuỷ điện không hoà vào mạng điện quốc gia;

- Miền thuế đối với đất khai thác để san lấp, xây dựng công trình an ninh, quốc phòng, công trình mang ý nghĩa nhân đạo, từ thiện, xây dựng các công trình đê điêu, thuỷ lợi, đường giao thông và sử dụng cho một số mục đích khác. Đất tự khai thác và sử dụng tại chỗ trên diện tích được giao, được thuê.

II. PHÁP LUẬT THUẾ MÔN BÀI

1. Khái niệm và bản chất của thuế môn bài

Thuế môn bài là loại thuế thu hàng năm vào các cơ sở kinh doanh thuộc mọi thành phần kinh tế nhằm giúp Nhà nước thực hiện việc kiểm kê, kiểm soát, quản lý các cơ sở kinh doanh, các hoạt động kinh doanh trong nền kinh tế.

Trước cải cách hệ thống chính sách thuế (trước năm 1990), ở Việt Nam chế độ thuế môn bài chỉ áp dụng đối với thành phần kinh tế tập thể và cá thể. Trên cơ sở Nghị quyết số 473-NQ/HĐNN ngày 10/8/1991 của Hội đồng nhà nước, chế độ thuế môn bài được áp dụng đối với tất cả cơ sở kinh doanh thuộc các thành phần kinh tế.

Chế độ thuế môn bài ở nước ta hiện nay được quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật như: Quyết định số 200/NQ-TVQH ngày 18/11/1966 của Ủy ban thường vụ Quốc hội ban hành Điều lệ thuế công thương nghiệp; Pháp lệnh ngày 03/03/1989 của Hội đồng nhà nước sửa đổi, bổ sung một số điều trong các pháp lệnh về Điều lệ thuế công nghiệp và thuế hàng hóa; Nghị quyết số 473-NQ/HĐNN ngày 10/8/1991 của Hội đồng nhà nước về thuế môn bài; Nghị định số 75/2002/NĐ-CP ngày 30/08/2002 về việc điều

chỉnh mức thuế môn bài, Thông tư số 96/2002/TT-BTC ngày 24/10/2002 và Thông tư số 113/2002/TT-BTC ngày 16/12/2002 của Bộ Tài chính về thuế môn bài; Thông tư số 42/2003/TT-BTC của Bộ tài chính ngày 07/05/2003 hướng dẫn bổ sung, sửa đổi Thông tư số 96/2002/TT-BTC ngày 24/10/2002.

Về bản chất, thuế môn bài là loại thuế mang tính lệ phí. Bởi mục đích chính của việc kê khai và thu, nộp thuế môn bài là giúp Nhà nước kiểm kê, kiểm soát và quản lý các cơ sở kinh doanh trong nền kinh tế. Thông qua việc thu thuế môn bài hàng năm, Nhà nước thống kê được hiện tại có bao nhiêu cơ sở kinh doanh, loại hình kinh doanh, ở từng địa phương và trong cả nước đang hoạt động, để từ đó Nhà nước quản lý, kiểm soát đối với cơ sở kinh doanh đó. Nếu dựa vào số liệu đăng ký kinh doanh thì không thể biết chính xác có bao nhiêu cơ sở kinh doanh đang thực tế còn hoạt động. Hơn nữa, do thuế môn bài có số thu thấp và hàng năm thu một lần vào đầu năm đối với các cơ sở kinh doanh nên thuế môn bài không thể hiện vai trò và mục tiêu quan trọng như các loại thuế khác là tạo lập nguồn thu cho ngân sách nhà nước, điều tiết sản xuất, hướng dẫn tiêu dùng và điều hòa thu nhập xã hội.

2. Những nội dung chủ yếu trong pháp luật thuế môn bài

2.1. Đối tượng nộp thuế và mức thu

Theo quy định của pháp luật hiện hành, đối tượng nộp thuế môn bài là mọi tổ chức, cá nhân kinh doanh trong nền kinh tế.

* Các tổ chức kinh doanh bao gồm:

- Các loại hình doanh nghiệp được pháp luật doanh

nghiệp quy định, tổ chức và cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam không thành lập doanh nghiệp, các tổ chức, đơn vị sự nghiệp khác và các tổ chức kinh doanh hạch toán kinh tế độc lập khác;

- Các hợp tác xã, liên hiệp hợp tác xã, các quỹ tín dụng nhân dân (gọi chung là các hợp tác xã);

- Các cơ sở kinh doanh là chi nhánh, cửa hàng, cửa hiệu (thuộc công ty hoặc thuộc chi nhánh)... hạch toán phụ thuộc hoặc báo số được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, có đăng ký nộp thuế và được cấp mã số thuế (loại 13 số).

Các tổ chức nêu trên, nộp thuế môn bài căn cứ vào vốn đăng ký ghi trong giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc giấy phép đầu tư để xác định bậc và mức thuế môn bài theo biểu thuế sau:

Đơn vị tính: đồng

Bậc thuế môn bài	Vốn đăng ký	Mức thuế môn bài cả năm
Bậc 1	Trên 10 tỷ	3.000.000
Bậc 2	Từ 5 tỷ đến 10 tỷ	2.000.000
Bậc 3	Từ 2 tỷ đến dưới 5 tỷ	1.500.000
Bậc 4	Dưới 2 tỷ	1.000.000

Vốn đăng ký đối với từng trường hợp cụ thể được xác định như sau:

Đối với doanh nghiệp nhà nước, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, hợp tác xã là vốn điều lệ.

Đối với doanh nghiệp tư nhân, doanh nghiệp có vốn đầu

tư nước ngoài là vốn đầu tư.

Căn cứ xác định mức thuế môn bài là vốn đăng ký của năm trước năm tính thuế. Chẳng hạn, vốn đăng ký mới tính đến cuối năm 2003 là căn cứ để phân bậc thuế môn bài năm 2004.

Mỗi khi có thay đổi tăng hoặc giảm vốn đăng ký, cơ sở kinh doanh phải kê khai với cơ quan thuế trực tiếp quản lý để làm căn cứ xác định mức thuế môn bài của năm sau. Nếu không kê khai sẽ bị xử phạt vi phạm hành chính về thuế và bị áp định mức thuế môn bài phải nộp.

Pháp luật có quy định việc xác định thuế môn bài đối với một số trường hợp cụ thể như sau:

Đối với cơ sở kinh doanh mới thành lập căn cứ vào vốn đăng ký ghi trong đăng ký kinh doanh năm thành lập để xác định mức thuế môn bài.

Các doanh nghiệp thành viên tại các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương của các doanh nghiệp hạch toán toàn ngành thì nộp thuế môn bài theo mức thống nhất 2.000.000 đồng/năm. Các doanh nghiệp thành viên neu trên nếu có các chi nhánh tại các quận, huyện, thị xã và các điểm kinh doanh khác thì nộp thuế môn bài theo mức thống nhất 1.000.000 đồng/năm.

Các cơ sở kinh doanh là chi nhánh hạch toán phụ thuộc hoặc báo sổ, các tổ chức kinh tế khác... không có giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc có giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh nhưng không có vốn đăng ký thì thống nhất thu thuế môn bài theo mức 1.000.000 đồng/năm.

Đối với các cửa hàng, quầy hàng, cửa hiệu kinh doanh...

trực thuộc cơ sở kinh doanh hạch toán kinh tế độc lập hoặc thuộc chi nhánh hạch toán phụ thuộc; nhóm người lao động thuộc các cơ sở kinh doanh nhận khoán kinh doanh thì áp dụng mức thuế môn bài theo mức đối với hộ kinh doanh cá thể.

* Các cá nhân kinh doanh, hộ kinh doanh cá thể và các đối tượng khác như: người lao động trong các doanh nghiệp nhận khoán tự trang trải mọi khoản chi phí, tự chịu trách nhiệm về kết quả sản xuất kinh doanh; nhóm người lao động thuộc các doanh nghiệp nhận khoán cùng kinh doanh chung thì nộp chung. Trường hợp nhóm cán bộ, công nhân viên, nhóm người lao động nhận khoán nhưng cùng cá nhân trong nhóm nhận khoán lại kinh doanh riêng rẽ thì từng cá nhân trong nhóm phải nộp thuế môn bài riêng.

Các cơ sở kinh doanh trên danh nghĩa là cơ sở doanh nghiệp nhưng cùng thành viên của đơn vị vẫn kinh doanh độc lập, chỉ nộp một khoản tiền nhất định cho đơn vị để phục vụ yêu cầu quản lý chung thì thuế môn bài thu theo từng thành viên.

Riêng xã viên, nhóm xã viên hợp tác xã (gọi chung là xã viên hợp tác xã) nhận nhiệm vụ hợp tác xã giao nếu đáp ứng đủ điều kiện quy định tại tiết c điểm 1 Phần II của Thông tư số 44/1999/TT-BTC ngày 26/4/1999 của Bộ tài chính hướng dẫn về ưu đãi thuế đối với hợp tác xã thì không phải nộp thuế môn bài riêng; nếu không đáp ứng đầy đủ các điều kiện theo quy định thì phải nộp thuế môn bài riêng.

Mức thuế môn bài áp dụng cho đối tượng này gồm 6 mức tùy thuộc vào mức thu nhập bình quân tháng để xác định theo biểu thuế sau:

Biểu thuế môn bài áp dụng đối với các đối tượng là cá nhân, hộ kinh doanh và đối tượng khác.

Đơn vị tính: đồng

Bậc thuế	Mức thu nhập/1 tháng	Số thuế môn bài/Inăm
1	Trên 1.500.000	1.000.000
2	Trên 1.000.000 – 1.500.000	750.000
3	Trên 750.000 – 1.000.000	500.000
4	Trên 500.000 – 750.000	300.000
5	Trên 300.000 – 500.000	100.000
6	Bằng hoặc thấp hơn 300.000	50.000

2.2. Chế độ thu, nộp thuế môn bài

Cơ sở đang kinh doanh phải nộp thuế môn bài cả năm và nộp một lần vào tháng đầu năm. Nếu cơ sở bắt đầu kinh doanh 6 tháng đầu năm thì phải nộp thuế cả năm đó vào ngay tháng được cấp đăng ký thuế và cấp mã số thuế. Nếu bắt đầu kinh doanh vào 6 tháng cuối năm phải nộp 50% số thuế môn bài của năm đó.

Cơ sở kinh doanh có thực tế kinh doanh nhưng không kê khai đăng ký thuế, phải nộp mức thuế môn bài cả năm không phân biệt thời điểm phát hiện là của 6 tháng đầu năm hay 6 tháng cuối năm.

Cơ sở kinh doanh đăng ký nộp thuế với cơ quan thuế cấp nào thì nộp thuế môn bài tại cơ quan thuế cấp đó. Trường hợp cơ sở kinh doanh có nhiều cửa hàng, cửa hiệu trực thuộc nằm ở các điểm khác nhau trong cùng địa phương thì cơ sở

kinh doanh phải nộp thuế môn bài của bản thân cơ sở đồng thời nộp thuế môn bài cho các cửa hàng, cửa hiệu trực thuộc đóng trên cùng địa phương. Các chi nhánh, cửa hàng, cửa hiệu trực thuộc đóng ở địa phương khác thì nộp thuế môn bài tại cơ quan thuế nơi có chi nhánh, cửa hàng, cửa hiệu kinh doanh.

Sau khi nộp thuế môn bài, cơ sở kinh doanh, cửa hàng, cửa hiệu được cơ quan thuế cấp một thẻ môn bài hoặc một chứng từ chứng minh đã nộp thuế môn bài (biên lai thuế hay giấy nộp tiền vào ngân sách có xác nhận của kho bạc nhà nước) trong đó ghi rõ tên cơ sở kinh doanh, cửa hàng, cửa hiệu, địa chỉ, ngành nghề kinh doanh... làm cơ sở để xuất trình khi các cơ quan chức năng kiểm tra kinh doanh.

Cơ sở kinh doanh không có địa điểm cố định như kinh doanh buôn chuyển, kinh doanh lưu động, hộ xây dựng, vận tải, nghề tự do khác... thì phải nộp thuế môn bài tại cơ quan thuế nơi mình cư trú hoặc nơi mình được cấp đăng ký kinh doanh.

2.3. Chế độ miễn, giảm thuế môn bài

Tạm thời miễn thuế môn bài đối với hộ sản xuất muối, điểm bưu điện văn hóa xã, các loại báo (báo in, báo nói, báo hình); tổ dịch vụ và cửa hàng, cửa hiệu, kinh doanh trực thuộc hợp tác xã hoạt động dịch vụ kỹ thuật trực tiếp phục vụ sản xuất nông nghiệp.

Tạm thời giảm 50% mức thuế môn bài đối với hộ đánh bắt hải sản; các quỹ tín dụng nhân dân xã; các hợp tác xã chuyên kinh doanh dịch vụ phục vụ sản xuất nông nghiệp; cửa hàng, quầy hàng, cửa hiệu... của hợp tác xã và các doanh nghiệp tư nhân kinh doanh trên địa bàn miền núi.

CHƯƠNG VIII

PHÁP LUẬT VỀ XỬ LÝ VI PHẠM VÀ GIẢI QUYẾT TRANH CHẤP TRONG LĨNH VỰC THUẾ

I. PHÁP LUẬT VỀ XỬ LÝ 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 ở 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 lý 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 phương 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 hoàn toàn có khả năng tránh được sự vi phạm nhưng họ đã không tránh hoặc cố ý thực hiện 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 cũng 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 lý hành chính hoặc xử lý 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 lý, 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 lý 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 lý 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 lý 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...) hay các Pháp lệnh về thuế (ví dụ: Pháp lệnh thuế tài nguyên, Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao...).

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 Pháp lệnh xử lý vi phạm hành chính ngày 02/07/2002 và

Nghị định số 100/2004/NĐ-CP ngày 25/02/2004 về xử lý vi phạm hành chính trong lĩnh vực 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: cảnh cáo; phạt tiền; tước quyền sử dụng giấy phép...

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,⁽¹⁾ vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế bao gồm các dạng cơ bản sau đây:

- Vi phạm các quy định về đăng ký thuế; kê khai thuế; lập và nộp thuế, quyết toán thuế;
- Vi phạm các quy định về thu, nộp tiền thuế, tiền phạt;
- Vi phạm các quy định về kiểm tra, thanh tra thuế;
- Hành vi trốn thuế.

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

(1). Xem: Điều 1 Nghị định số 100/2004/NĐ-CP ngày 25/02/2004 về xử lý vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế.

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), chứ không quy định thủ tục xử lý các hành vi vi phạm đó như thế nào, bởi lẽ vấn đề này vốn đã 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,⁽¹⁾ 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);
- Tội tham ô tài sản (Điều 278 Bộ luật hình sự);
- Tội nhận hối lộ (Điều 279 Bộ luật hình sự);
- Tội lợi dụng chức vụ, quyền hạn trong khi thi hành công vụ (Điều 281 Bộ luật hình sự);
- Tội lạm quyền trong khi thi hành công vụ (Điều 282 Bộ luật hình sự);
- Tội thiếu trách nhiệm gây hậu quả nghiêm trọng (Điều 285 Bộ luật hình sự)...

Trong thực tiễn pháp lý, 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 chứ chưa thừa nhận việc truy cứu trách nhiệm hình sự đối với tổ chức là pháp nhân. Thực trạng này của pháp luật hình sự nước ta khiến cho việc xử lý các vi phạm pháp luật về thuế của tổ chức, cá nhân không được công bằng,

(1). Xem: các điều 161, 278, 279, 281, 282, 285 Bộ luật hình sự năm 1999.

mặc dù trong thực tiễn nhiều khi tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội của hành vi vi phạm do một tổ chức thực hiện cao hơn nhiều so với hành vi vi phạm do một cá nhân thực hiện. Ở nhiều nước trên thế giới, pháp luật hình sự 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.⁽¹⁾ Quy định này cho phép Nhà nước có thể truy cứu trách nhiệm hình sự đối với bất kỳ 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 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 lý thuyết về chúng vẫn còn khá nghèo nàn.

Nhìn từ góc độ bản chất pháp lý, 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 nội dung. Tuy nhiên, trong thực tế có tồn tại một bộ phận không nhỏ

(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.

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 lý 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 lý 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 lý 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,⁽¹⁾ 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:

a. Hình thức và mức xử phạt đối với các hành vi vi phạm quy định về thủ tục đăng ký thuế, kê khai thuế, lập và nộp quyết toán thuế

Về nguyên tắc, việc đăng ký thuế, kê khai thuế và quyết toán thuế đúng luật là nghĩa vụ pháp lý của người nộp thuế. Có thể hình dung hành vi vi phạm nghĩa vụ này của người nộp thuế bao gồm: Hành vi đăng ký thuế quá thời hạn do luật định; hành vi kê khai thuế không chính xác hoặc nộp tờ khai thuế quá thời hạn luật định; hành vi lập quyết toán thuế sai quy trình luật định hoặc nộp quyết toán thuế quá thời hạn luật định. Để đảm bảo sự phân hoá rõ ràng hình thức chế tài đối với từng hành vi vi phạm cụ thể, căn cứ vào tính chất và mức độ nguy hiểm cho xã hội của hành vi vi phạm đó, pháp luật hiện hành quy định loại chế tài cụ thể đối với các hành vi vi phạm hành chính trong lĩnh vực đăng ký thuế, kê khai thuế và quyết toán thuế như sau:

- Phạt cảnh cáo hoặc phạt tiền từ 50.000 đồng đến 100.000 đồng đối với một trong các hành vi:

+ Đăng ký thuế với cơ quan thuế quá thời hạn quy định từ 1 đến 5 ngày làm việc, kể cả trường hợp phải đăng ký bổ

(1). Xem: Nghị định số 100/2004/NĐ-CP ngày 25/02/2004 quy định về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế.

sung mỗi khi có sự thay đổi;

+ Kê khai không chính xác về số học trên tờ khai thuế, bảng kê kèm theo quyết toán thuế hoặc kê khai không đầy đủ những chỉ tiêu trên tờ khai thuế hoặc quyết toán thuế nhưng không làm sai lệch số thuế phải nộp sau thời gian được điều chỉnh, kê khai bổ sung theo quy định của pháp luật về thuế;

+ Nộp tờ khai thuế quá thời hạn luật định từ 1 đến 5 ngày làm việc;

+ Nộp quyết toán thuế quá thời hạn quy định từ 1 đến 10 ngày làm việc.

- Phạt tiền từ 200.000 đồng đến 1.000.000 đồng đối với một trong các hành vi:

+ Đăng ký thuế, nộp tờ khai thuế quá thời hạn quy định từ 5 đến 10 ngày làm việc;

+ Nộp quyết toán thuế quá thời hạn quy định từ trên 10 ngày đến 20 ngày làm việc.

- Phạt tiền từ 1.000.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với một trong các hành vi:

+ Đăng ký thuế, nộp tờ khai thuế quá tròn hạn quy định từ trên 10 ngày làm việc hoặc đã quá thời hạn quy định từ trên 10 ngày làm việc mà chưa đăng ký thuế, nộp tờ khai thuế;

+ Nộp quyết toán thuế quá thời hạn quy định từ trên 20 ngày đến 30 ngày làm việc.

- Phạt tiền từ 2.000.000 đồng đến 4.000.000 đồng đối với hành vi nộp quyết thuế quá thời hạn quy định từ trên 30 ngày

đến 40 ngày làm việc.

- Phạt tiền từ 4.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng đối với hành vi nộp quyết toán thuế quá thời hạn quy định từ trên 40 ngày đến 90 ngày làm việc.

- Phạt tiền từ 15.000.000 đồng đến 25.000.000 đồng đối với hành vi nộp quyết toán thuế quá thời hạn quy định từ trên 90 ngày làm việc hoặc đã quá thời hạn quy định từ trên 90 ngày làm việc mà chưa nộp quyết toán thuế.

b. Hình thức xử phạt và mức xử phạt đối với hành vi vi phạm quy định về thu nộp tiền thuế, tiền phạt

Nộp thuế và nộp phạt, về nguyên tắc cũng là những nghĩa vụ pháp lý cơ bản của người nộp thuế. Ngoài ra, theo luật định, việc khấu trừ tiền thuế, tiền phạt đối với người vi phạm pháp luật thuế theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền còn được xem là nghĩa vụ, trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân trực tiếp chi trả thu nhập cho người vi phạm hay trực tiếp quản lý tài khoản tiền gửi của người vi phạm (ví dụ, các ngân hàng, tổ chức tín dụng phi ngân hàng, tổ chức tài chính được phép mở tài khoản tiền gửi cho các tổ chức cá nhân). Do đó, khái niệm người vi phạm pháp luật về thu nộp tiền thuế, tiền phạt không chỉ là người nộp thuế mà còn bao gồm cả những tổ chức, cá nhân trực tiếp quản lý thu nhập và quản lý tài khoản tiền gửi của người vi phạm. Để phân hoá rõ biện pháp trùng phạt đối với hai loại đối tượng vi phạm này, pháp luật hiện hành quy định như sau:

- Đối với hành vi nộp chậm tiền thuế và tiền phạt, người nộp chậm bị phạt tiền theo mức phạt là 0,1% (một phần nghìn)

số tiền chậm nộp cho mỗi ngày nộp chậm. Số ngày chậm nộp được tính từ khi kết thúc thời hạn quy định phải nộp thuế trong thông báo thuế, hoặc nếu không có thông báo thuế thì thời hạn này được xác định theo quy định của các luật thuế, pháp lệnh về thuế. Ngoài ra, nếu đã bị xử phạt vi phạm hành chính đối với hành vi nói trên mà người vi phạm vẫn không nộp tiền phạt theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền thì có thể bị áp dụng biện pháp tạm đình chỉ sử dụng hoá đơn trong thời hạn tối đa không quá 03 tháng, kể từ ngày người vi phạm không thực hiện đúng quyết định xử phạt.

- Đối với hành vi không thực hiện việc khấu trừ số tiền thuế, tiền phạt theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền khi chi trả thu nhập cho người vi phạm, hoặc không trích tiền trên tài khoản của người vi phạm để nộp thuế, nộp phạt thì tổ chức và cá nhân chi trả thu nhập hay quản lý tài khoản của người vi phạm có thể bị phạt tiền từ 2.000.000 đồng đến 5.000.000 đồng tuỳ theo tính chất và mức độ nguy hiểm của hành vi vi phạm.

c. Hình thức và mức độ xử phạt vi phạm hành chính đối với hành vi vi phạm về kiểm tra, thanh tra trong lĩnh vực thuế

Kiểm tra và thanh tra về thuế là những hành vi quản lý nhà nước do các cơ quan hành chính nhà nước thực hiện đối với người nộp thuế nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật thuế và kịp thời phát hiện để xử lý các vi phạm pháp luật trong lĩnh vực thuế. Trên thực tế, các hành vi vi phạm của người nộp thuế trong lĩnh vực thanh tra, kiểm tra về thuế chủ yếu được thực hiện dưới dạng không hành động, ví dụ như hành vi không chấp hành quyết định thanh tra, kiểm tra của cơ quan

có thẩm quyền; hành vi từ chối, trì hoãn hoặc lẩn tránh cung cấp các thông tin, tài liệu liên quan đến sự kiện bị thanh tra, kiểm tra cho cơ quan nhà nước đang thi hành công vụ...

Theo pháp luật hiện hành, hình thức và mức độ xử phạt đối với các hành vi vi phạm trong lĩnh vực kiểm tra, thanh tra về thuế được quy định như sau:

- Phạt tiền từ 500.000 đồng đến 1.000.000 đồng đối với hành vi không chấp hành quyết định thanh tra, kiểm tra thuế của cơ quan nhà nước có thẩm quyền (trừ các trường hợp quy định tại khoản 3 Điều 10 Nghị định số 100/2004/NĐ-CP ngày 25/02/2004 về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế);

- Phạt tiền từ 1.000.000 đồng đến 2.000.000 đồng đối với hành vi không cung cấp được chứng từ kèm theo hàng hoá, nguyên, nhiên, vật liệu đang vận chuyển trên đường để chứng minh lô hàng đã nộp thuế hoặc đã được quản lý để thu thuế theo quy định của pháp luật.

- Phạt tiền từ 2.000.000 đồng đến 3.000.000 đồng đối với một trong các hành vi: từ chối, trì hoãn hoặc lẩn tránh cung cấp các tài liệu, chứng từ, sổ sách kế toán liên quan đến việc xác định số thuế phải nộp, từ trên 5 ngày làm việc kể từ khi nhận được văn bản yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền; không thực hiện lệnh niêm phong của cơ quan nhà nước có thẩm quyền hoặc niêm phong không đúng quy định đối với hồ sơ, tài liệu, chứng từ, sổ kế toán và các tài liệu khác, két quỹ, kho hàng, nguyên liệu, máy móc, nhà xưởng.

- Phạt tiền từ 4.000.000 đồng đến 10.000.000 đồng đối

với hành vi tự ý tháo bỏ, di chuyển hoặc làm thay đổi tình trạng niêm phong tài liệu, chứng từ, sổ kê toán và các hàng hoá, tài sản khác đang là vật chứng trong quá trình thanh tra, kiểm tra về thuế.

d. Hình thức và mức xử phạt vi phạm hành chính đối với hành vi trốn thuế

So với các hành vi vi phạm hành chính khác trong lĩnh vực thuế thì hành vi trốn thuế được xem là nghiêm trọng nhất và do đó phải chịu chế tài hành chính nặng nề nhất. Theo quy định hiện hành, tổ chức, cá nhân có hành vi trốn thuế, ngoài việc phải nộp đủ số tiền thuế theo thông báo thuế, còn phải chịu chế tài phạt tiền theo số lần tính trên số tiền thuế đã trốn lậu nhưng mức phạt đối với mỗi hành vi trốn thuế tối đa không quá 100 triệu đồng (trừ trường hợp pháp luật về thuế có quy định khác). Hình thức xử phạt và mức xử phạt đối với các hành vi vi phạm cụ thể do Chính phủ quy định tại Nghị định số 100/2004/NĐ-CP ngày 25/02/2004 về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế.

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 thỏa 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 lý 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 lý 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.⁽¹⁾

- Giá trị số tiền thuế 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.⁽²⁾

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 kế toán của

(1). Xem: Khoản 1 Điều 7 Nghị định số 100/2004/NĐ-CP ngày 25/02/2004 về xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế.

(2). Xem: Điều 161 Bộ luật hình sự Việt Nam năm 1999.

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, khách thể của tội trốn thuế là quyền sở hữu nhà 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 cai 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 nguy 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.⁽¹⁾ Theo nghĩa này, tranh chấp trong lĩnh vực thuế có thể hiểu là tình trạng mâu thuẫn, bất đồng và xung đột 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

(1). Xem: GS. Nguyễn Lan, Từ điển từ và ngữ Hán Việt, NXB. Từ điển bách khoa, Hà Nội, 2002, tr. 752.

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 lý thuyết, tranh chấp về thuế tuy có nhiều điểm 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 chứa 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 lý 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.⁽¹⁾

1.2. BẢN CHẤT PHÁP LÝ CỦA TRANH CHẤP TRONG LĨNH VỰC THUẾ

Về nguyên lý 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

(1). Xem: Nguyễn Cần, thẩm phán, “Tố tụng thuế vụ hay thể thức tranh tụng về thuế”, Sài Gòn, 1971, tr. 95.

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 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 tòa 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 lý 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, tố cáo. 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 thỏa thuận để giảm bớt bất cứ thủ tục nào.

Theo pháp luật hiện hành ở Việt Nam,⁽¹⁾ quy trình khiếu nại và giải quyết khiếu nại về thuế bao gồm các nội dung cơ bản sau đây:

(1). Xem: Luật khiếu nại, tố cáo và các luật thuế, pháp lệnh thuế hiện hành.

- 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 ủy 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 nại; lý 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 30 ngày kể từ ngày nhận được thông báo thuế hoặc quyết định xử lý về thuế, 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 các văn bản pháp luật hiện hành về thuế, cơ quan thuế nhận được đơn khiếu nại về thuế phải giải quyết trong thời hạn mười lăm ngày, kể từ ngày nhận được hồ sơ khiếu nại; đối với những vụ việc phức tạp thì thời hạn đó có thể kéo dài nhưng không quá ba mươi ngày; nếu vụ việc không thuộc thẩm quyền giải quyết của mình thì phải chuyển hồ sơ hoặc báo cáo cơ quan có thẩm quyền giải quyết và thông báo cho người khiếu nại biết trong thời hạn mười ngày, kể từ ngày nhận được khiếu nại. Trong quá trình thụ lý 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 lý hồ sơ khiếu nại đã ban hành quyết định giải quyết khiếu nại. Quyết định này sẽ có hiệu lực pháp luật nếu quá thời hạn quy định tại Điều 39 Luật khiếu nại tố cáo⁽¹⁾ mà

(1). Theo Điều 39 Luật khiếu nại tố cáo, thời hạn này là 30 ngày kể từ ngày nhận được quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu, hoặc tối đa là 45 ngày kể từ ngày nhận được giải quyết khiếu nại lần đầu đối với vùng sâu, vùng xa di lại khó khăn.

người khiếu nại không khiếu nại tiếp lên cơ quan thuế cấp trên trực tiếp của cơ quan thuế đã ban hành quyết định giải quyết khiếu nại, hoặc không khởi kiện vụ án hành chính về thuế tại tòa án có thẩm quyền.

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, kèm theo bản sao quyết định giải quyết khiếu nại trước đó và các tài liệu liên quan (nếu có) cho người giải quyết khiếu nại tiếp theo. Việc giải quyết khiếu nại tiếp theo được thực hiện theo quy định tại các điều 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47 Luật khiếu nại tố cáo.

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 hành chính).

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 Pháp lệnh thủ tục giải quyết các vụ án hành chính ban hành năm 1996 và được sửa đổi, bổ sung

ngày 25/12/1998. Theo các văn bản quy phạm pháp 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 tại khoản 8 Điều 11 Pháp lệnh thủ tục giải quyết các vụ án hành chính (sửa đổi năm 1998), việc giải quyết các khiếu kiện quyết định hành chính và hành vi hành chính trong lĩnh vực thuế sẽ thuộc thẩm quyền của tòa án (cụ thể là tòa hành chính). 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 hành chính là người nộp thuế. Về nguyên tắc, bất kỳ 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 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 hành chính 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 đồng thời có 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 toà sơ thẩm và phiên toà phúc thẩm được thực hiện theo các điều từ Điều 30 đến Điều 66 của Pháp lệnh thủ tục giải quyết các vụ án hành chính.

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.

Theo quy định của pháp luật hiện hành,⁽¹⁾ 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) Phán 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. Còn thủ tục tái thẩm sẽ 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 toà giám đốc thẩm và tái thẩm, toà án không phải triệu tập các đương sự và người có quyền lợi, nghĩa vụ liên quan đến kháng nghị, trừ trường hợp toà án xét thấy cần phải nghe ý kiến của họ trước khi quyết định. Phán quyết cuối cùng tại phiên toà giám đốc thẩm hoặc tái thẩm có thể được hội đồng xét xử đưa ra theo hướng:

(1). Xem: các điều 67, 68, 69, 70, 71, 72 Pháp lệnh thủ tục giải quyết các vụ án hành chính.

- 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 tại Điều 41 Pháp lệnh thủ tục giải quyết các vụ án hành chính.

Trong khoa học pháp lý cũng như 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 thỏa mãn tối đa quyền, lợi ích hợp pháp của các bên tranh chấp và lợi ích chung của toàn xã hội.

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, thẩm phán, Tố tụng thuế vụ hay thể thức tranh tụng về thuế, Sài Gòn, 1971.
4. Đại Việt sử ký toàn thư (tái bản lần 2), Nxb. Văn hoá Thông tin.
5. GS. Nguyễn Lân, Từ điển từ và ngữ Hán Việt, Nxb. Từ điển bách khoa, Hà Nội, 2002.
6. Montesquieu, Tinh thần pháp luật, Nxb. Giáo dục, 1996.
7. Sách Giáo khoa lịch sử lớp 7, lớp 8 (tái bản lần thứ 14), Nxb. Giáo dục, 2003.
8. Tổng cục thuế vụ nhà nước, Thuế vụ hành chính của Nhật Bản, 1995.
9. Trường đại học tài chính - kế toán Hà Nội, Giáo trình thuế, Nxb. Tài chính, 2000.
10. Viện nghiên cứu và phổ biến tri thức bách khoa, Đại từ điển kinh tế thị trường, Hà Nội, 1998.
11. Hiến chương Liên hợp quốc.

12. Hiệp định thương mại Việt Nam - Hoa Kỳ
13. 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.
14. Bộ luật hình sự Hoa Kỳ.
15. Bộ luật hình sự Pháp năm 1994.
16. Bộ luật hình sự của Trung Quốc năm 1997.
17. Luật hải quan một số nước, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội, năm 2003.
18. Tờ trình Quốc hội số 517/CP-PC ngày 25 tháng 4 năm 2003 về việc ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế giá trị gia tăng.
19. Tờ trình Quốc hội số 324/CP-PC ngày 21 tháng 03 năm 2003 về việc ban hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt.
20. Tờ trình Chính phủ về dự án Luật thuế sử dụng đất (Dự thảo lần thứ 6, tháng 12 năm 2003).
21. Lịch trình giảm thuế của Việt Nam để thực hiện AFTA - Bộ tài chính, Nxb. Tài chính, Hà Nội, tháng 2/1998.

TIẾNG ANH

22. "Tìm hiểu hệ thống pháp luật Úc" - Jonh Carvan - 1996 (bản Tiếng Anh).
23. Taxation Law in Australia. Geoffrey Lehmann, Cynthia Coleman. Butterworths, 1997.
24. Stan Ross, Philip Burgess and Richard E. Krever, *Income Tax: A Critical Analysis*, the Law Book

Company Limited 1991.

25. Encyclopedia Britannica (15th ed. 1973-1974).
26. "Tax History": <http://www.uic.edu/>
27. "Australian Tax History": <http://www.ato.gov.au/>
28. "The Provisional Regulation of the PRC on Consumption Tax" of 1993.
29. 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).
30. Encyclopedia Britannica (15th ed, 1973-1974).

MỤC LỤC

	<i>Trang</i>
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 niệm pháp luật thuế	24
Chương II	
PHÁP LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG	57
I Khái niệm pháp luật thuế giá trị gia tăng	57
II Nội dung pháp luật thuế giá trị gia tăng	67
Chương III	
PHÁP LUẬT THUẾ TIÊU THỤ ĐẶC BIỆT	97
I Những vấn đề chung về thuế tiêu thụ đặc biệt	97
II Nội dung pháp luật thuế tiêu thụ đặc biệt	108
Chương IV	
PHÁP LUẬT VỀ THUẾ XUẤT KHẨU, THUẾ NHẬP KHẨU	125
I Khái niệm thuế xuất, nhập khẩu và pháp luật về thuế xuất, nhập khẩu	125
II Nội dung pháp luật về thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu	137

	Chương V	
	PHÁP LUẬT THUẾ THU NHẬP	173
I	Khái niệm chung về thuế thu nhập	173
II	Nội dung pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam	187
III	Nội dung pháp luật thuế thu nhập đối với người có thu Nhập cao	219
IV	Ký kết và thực hiện các điều ước quốc tế về thuế thu nhập của Việt Nam	228
	Chương VI	
	PHÁP LUẬT THUẾ ĐỐI VỚI ĐẤT ĐAI	247
I	Khái quát về thuế đối với đất đai và pháp luật thuế đối với đất đai	247
II	Nội dung pháp luật thuế đối với đất đai	256
	Chương VII	
	PHÁP LUẬT VỀ CÁC LOẠI THUẾ KHÁC	291
I	Pháp luật thuế tài nguyên	291
II	Pháp luật thuế môn bài	304
	Chương VIII	
	PHÁP LUẬT VỀ XỬ LÝ VI PHẠM VÀ GIẢI QUYẾT TRANH CHẤP TRONG LĨNH VỰC THUẾ	311
I	Pháp luật về xử lý vi phạm trong lĩnh vực thuế	311
II	Pháp luật về giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế	331
	TÀI LIỆU THAM KHẢO	343

Giáo trình

LUẬT THUẾ VIỆT NAM

Chịu trách nhiệm xuất bản

TS. LÊ VĂN ĐỆ

Biên tập
BÙI ANH TUẤN

Thiết kế bìa
ĐẶNG VINH QUANG

Trình bày và chế bản
PHÒNG BIÊN TẬP SÁCH VÀ TRỊ SỰ TẠP CHÍ
TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI

In 3.000 cuốn, khổ 14,5 x 20,5cm tại Xí nghiệp in Công nghệ - 260
Cầu Giấy - Hà Nội. Số đăng ký KHXB: 43-2008/CXB/217-2506/CAND.
Quyết định xuất bản số 60/CAND ngày 26/02/2008 của Giám
đốc Nhà xuất bản Công an nhân dân. In xong, nộp lưu chiểu quý
I năm 2008.



TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI

GIÁO TRÌNH

LUẬT THUẾ VIỆT NAM



Giá: 35.000 đ