

NHỮNG YÊU CẦU VÀ MỤC TIÊU CƠ BẢN CỦA VIỆC HOÀN THIỆN HỆ THỐNG PHÁP LUẬT THUẾ Ở VIỆT NAM

*Phạm Thị Giang Thu**

Theo Từ điển Tiếng Việt, yêu cầu là "điều cần phải đạt được trong một việc nào đó"¹ và mục tiêu là "đích để nhằm vào"². Vậy yêu cầu và mục tiêu cơ bản của việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế được hiểu là những đích cụ thể cần phải đạt được đối với hệ thống pháp luật thuế trong một giai đoạn nhất định. Để đạt được những đích cụ thể ấy, các chủ thể có liên quan phải thực hiện những hoạt động cần thiết, phù hợp với vị trí của mình trong đời sống kinh tế xã hội.

Để xác định đúng yêu cầu và mục tiêu của việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế với mục tiêu thực hiện hội nhập, cần lưu ý một số điểm sau đây:

- Những mục tiêu, yêu cầu đặt ra luôn gắn với yếu tố thời gian. Chúng chỉ phù hợp và đáp ứng được trong một giai đoạn cụ thể.

- Những mục tiêu, yêu cầu đặt ra không thể mang tính chất khiên cưỡng mà phải phù hợp với điều kiện chính trị, kinh tế, xã hội cụ thể. Không thể "nhập khẩu" hệ thống pháp luật thuế của một quốc gia khác, cho dù quốc gia đó có những điểm tương đồng, phù hợp với điều kiện của Việt Nam đến đâu. Việc xem xét, nghiên cứu hệ thống pháp luật thuế một quốc gia phát triển, đang phát triển, chậm phát triển, quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi là cần thiết nhưng những kết quả nghiên cứu này chỉ mang tính tham khảo khi xây dựng và hoàn thiện pháp luật thuế của Việt Nam.

- Việc xác định và thực hiện những yêu cầu, mục tiêu của việc hoàn thiện hệ thống

pháp luật thuế không chỉ đặt ra đối với các chủ thể quyền lực mà đây còn là đối tượng được tính đến của cả xã hội. Cụ thể hơn, hệ thống pháp luật thuế phải xác định được vai trò, vị trí của các chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế. Chỉ khi xác định được vai trò của các chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế, sự tác động của hệ thống pháp luật về thuế đến đời sống xã hội, hệ thống pháp luật ấy mới được chấp nhận và thực thi.

Với những lập luận như trên, chúng tôi cho rằng hệ thống pháp luật thuế trong xu hướng đi tới sự hoàn thiện, cần đạt được những yêu cầu, mục tiêu cơ bản sau:

1. Xây dựng hệ thống pháp luật thuế nhằm giữ vững vị trí nguồn thu từ thuế trong kết cấu ngân sách nhà nước

Xuất phát từ cội nguồn xuất hiện thuế và vai trò của thuế trong kết cấu nguồn thu ngân sách, bất kỳ quốc gia nào cũng mong muốn đạt tới số thu từ thuế ngày càng tăng trưởng. Kết quả nghiên cứu về lịch sử phát triển của thuế qua các thời kỳ, ở các quốc gia cho thấy: thu từ thuế chiếm phần lớn tổng thu Ngân sách Nhà nước. Hệ thống pháp luật thuế đang tạo cơ sở pháp lý cho việc hình thành nguồn thu ổn định với tỷ trọng ngày càng cao trong tổng thu ngân sách nhà nước. Thu từ thuế đã thực hiện được nguyên tắc cân đối: các khoản thu từ thuế, phí, lệ phí và các khoản thu bắt buộc khác không những đảm bảo chi trả cho toàn bộ các khoản chi thường xuyên mà còn đáp ứng được một phần cho chi đầu tư phát triển. Tuy nhiên, với hệ thống pháp luật thuế hiện hành cùng với những cam kết quốc tế mà Việt Nam đã, đang và sẽ phải thực hiện, nguồn thu từ thuế có thể bị giảm sút. Sự giảm sút không chỉ là hệ quả của việc sửa đổi thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu mà còn có thể là hệ quả của việc sửa đổi các khoản thu từ thuế nội địa. Hàng ngàn dòng thuế của thuế nhập khẩu đang ở

* TS Luật học, Đại học Luật Hà Nội

¹ Từ điển Tiếng Việt, Trung tâm từ điển ngôn ngữ, Viện Ngôn ngữ học, Viện Khoa học xã hội Việt Nam, 1992, trang 1145.

² Từ điển Tiếng Việt, Trung tâm từ điển ngôn ngữ, Viện Ngôn ngữ học, Viện Khoa học xã hội Việt Nam, 1992, trang 644.

mức thuế suất cao nay phải cắt giảm theo cam kết làm giảm số thu tuyệt đối từ thuế nhập khẩu. Thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt cũng hạ thấp hơn, cơ sở tính thuế cũng được xác định lại làm cho số thu từ thuế tiêu thụ đặc biệt giảm đáng kể. Bên cạnh đó, việc điều chỉnh, sửa đổi, bổ sung một số loại thuế khác chắc chắn cũng làm giảm số thu từ thuế so với hiện tại. Chẳng hạn như, Luật Thuế thu nhập cá nhân được ban hành sẽ làm giảm diện chịu thuế thu nhập doanh nghiệp so với pháp luật hiện hành³; số các nhà kinh doanh cá thể (cá nhân kinh doanh) không nằm trong diện phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là con số rất đáng kể so với việc các đối tượng kinh doanh thuộc diện nộp thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành. Bên cạnh những khó khăn nhất định đặt ra cho hệ thống nguồn thu từ thuế, mục tiêu thu ngân sách trong năm 2006-2010 lại có xu hướng tăng hai lần so với giai đoạn 2001-2005; trong đó động viên từ thuế chiếm 20-21% GDP⁴. Trước thực tế đó, yêu cầu đặt ra cho hệ thống pháp luật thuế là phải tìm ra các phương thức thích hợp để tăng nguồn thu từ thuế. Các nhà hoạch định chính sách phải tính tới việc ban hành thêm các Luật thuế, mở rộng phạm vi áp dụng trong một luật thuế. Thực hiện mục tiêu giữ vững nguồn thu từ thuế, chúng tôi cho rằng cần tiến hành một số công việc cơ bản sau:

Thứ nhất, cần xác định đúng và đủ phạm vi điều chỉnh của mỗi loại thuế. Việc xác định đúng và đủ phạm vi áp dụng của một loại thuế không chỉ đảm bảo nguyên tắc công bằng trong quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế mà còn là biện pháp tăng thu thực tế và tạo cơ sở pháp lý ổn định các loại nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Chẳng hạn như nếu trong thuế thu nhập cá nhân việc xác định đối tượng nộp thuế là cá nhân có thu nhập, không phân biệt thu nhập từ kinh doanh hay không rõ ràng mở rộng diện chịu thuế so với qui định hiện hành nhưng nếu xét cụ thể hơn,

nguồn thu có thể lại bị giảm do qui định về mức khởi điểm tính thuế. Tuy nhiên sẽ có hàng loạt các đối tượng, các loại thu nhập chưa phải chịu thuế theo qui định hiện hành, sẽ nằm trong diện chịu thuế của loại thuế mới. Đó có thể là thu nhập từ đầu tư chứng khoán, thu nhập từ chuyển nhượng vốn, thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất... Những trường hợp và phân tích tương tự cũng được đặt ra cho các luật thuế khác. Với cách lập luận như vậy, chúng tôi cho rằng việc tiếp tục sửa đổi bổ sung diện chịu thuế, căn cứ tính thuế trong mỗi luật thuế là hoàn toàn cần thiết.

Thứ hai, tiếp tục nghiên cứu và xác định lại những hoạt động kinh tế, xã hội cần phải điều chỉnh bằng loại thuế mới. Thực tế cho thấy có nhiều hoạt động phát sinh trong đời sống xã hội chưa thực sự chịu sự tác động của hệ thống thuế. Yêu cầu bảo vệ môi trường và khả năng hỗ trợ trong vấn đề bảo vệ môi trường là một ví dụ. Việc ban hành Luật Thuế bảo vệ môi trường nhằm giảm thiểu sự gia tăng của các hoạt động sản xuất kinh doanh gây ô nhiễm môi trường, tăng nguồn thu cho ngân sách từ thuế không nằm ngoài những mục tiêu đó. Tương tự, việc ban hành luật thuế đánh vào hoạt động đăng ký, chuyển nhượng các loại tài sản đủ điều kiện luật định có vai trò nâng cao khả năng quản lý tài sản xã hội, tăng nguồn thu cho ngân sách và thay thế các khoản thu mang tính chất thuế đánh vào hoạt động đăng ký, chuyển nhượng tài sản và vốn là việc làm thiết thực trong giai đoạn trước mắt.

2. Tuân thủ nguyên tắc chung của pháp luật thuế

Pháp luật thuế không chỉ bao gồm các luật thuế cụ thể mà còn chứa đựng các nguyên tắc chung để xây dựng, ban hành và thực hiện luật thuế. Chúng tôi cho rằng việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế cần tôn trọng những nguyên tắc sau đây:

- Đảm bảo nguyên tắc công bằng. Nguyên tắc công bằng không chỉ là yêu cầu mà còn là mục tiêu hướng tới của hệ thống pháp luật Việt Nam nói chung, hệ thống pháp luật thuế nói riêng. Quá trình ban hành,

³ Xem thêm Luật Thuế thu nhập cá nhân.

⁴ Báo cáo của Bộ trưởng Tài chính trước hội nghị ngành tài chính 11.2005, trang 7.

sửa đổi, bổ sung hệ thống pháp luật thuế của nước ta trong 20 năm đổi mới đã thể hiện yêu cầu đó. Điều đó đòi hỏi pháp luật thuế Việt Nam phải đáp ứng được hệ thống pháp luật thể hiện sự công bằng, bình đẳng giữa các đối tượng nộp thuế trong từng luật thuế cũng như trong cả hệ thống pháp luật. Giải quyết yêu cầu này, những vấn đề phát sinh trong công tác hành thu như khai man tiền thuế, trốn lậu thuế sẽ được giảm thiểu; hệ thống pháp luật thuế dễ được người dân chấp nhận, tự giác tuân thủ, đảm bảo nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

- Thực hiện tốt nguyên tắc minh bạch, công khai. Minh bạch của hệ thống pháp luật thuế yêu cầu các qui phạm pháp luật thuế phải rõ ràng, giảm thiểu những qui định dẫn chiếu từ văn bản pháp luật này sang văn bản pháp luật khác hoặc hạn chế dẫn chiếu những qui định chung. Yêu cầu về sự rõ ràng, đầy đủ được đặt ra ngay từ quá trình soạn thảo, ban hành luật thuế cho đến khi luật thuế đó đi vào đời sống. Để ban hành một luật thuế, các cơ quan có thẩm quyền hoặc các cá nhân có sáng kiến pháp luật (chẳng hạn như việc Đại biểu Quốc hội đệ trình một dự luật thuế) phải chứng minh được sự cần thiết của luật thuế đó trong đời sống kinh tế xã hội trong thời gian dự tính, thời gian dự định ban hành và thực hiện luật thuế đó. Trong quá trình soạn thảo, ý kiến từ dân chúng - những người dân đóng thuế cần được quan tâm và lưu ý⁵. Để đảm bảo sự minh bạch, các qui định trong đạo luật thuế liên quan đến phạm vi áp dụng, đối tượng nộp thuế, đối tượng tính thuế, cách xác định mức thuế phải nộp, thời hạn nộp thuế, cách thức nộp thuế, các cơ quan thu, hành vi nào bị coi là vi phạm, thẩm quyền phạt và mức phạt cần phải được qui định cụ thể, rõ ràng, dễ hiểu để đa số dân chúng đều có thể hiểu được quyền và nghĩa vụ về thuế của mình. Đây cũng chính là phương án phòng ngừa tốt đối với những hành vi vi phạm pháp luật thuế. Trong quá trình ban hành luật thuế,

tính công khai được thể hiện ở việc công bố văn bản pháp luật trên các phương tiện thông tin đại chúng trong thời gian luật định, tạo cơ sở pháp lý thống nhất cho quá trình quản lý, thu và nộp thuế. Việc thực hiện quản lý, thu nộp thuế được thực hiện bởi nhiều đối tượng khác nhau, kể cả các cơ quan chính quyền địa phương, các tổ chức quản lý, chi trả thu nhập... nên công bố các thông tin liên quan đến trách nhiệm thuế của từng chủ thể cũng có ý nghĩa pháp lý quan trọng.

- Đảm bảo tính ổn định: Tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế thực chất cũng thể hiện sự công bằng, minh bạch của pháp luật. Tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế yêu cầu nhà hoạch định chính sách cũng như cơ quan lập pháp cần có dự báo về xu hướng phát triển và những vấn đề phát sinh, cần điều chỉnh bằng pháp luật đối với những nội dung gắn với phạm vi điều chỉnh của luật thuế đó. Đảm bảo tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế sẽ dễ dàng hơn trong việc thực hiện, ổn định và thu hút đầu tư, tăng trưởng kinh tế. Xét ở khía cạnh tài chính, ổn định hệ thống pháp luật thuế là căn cứ quan trọng để thực hiện cân đối ngân sách nhà nước, tạo sự chủ động thực sự cho cả kỳ ổn định ngân sách. Tuy vậy, cũng cần phải chỉ ra rằng, ở các nước có nền kinh tế thị trường ổn định và phát triển, tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế nói chung cũng như từng luật thuế nói riêng cao hơn nhiều so với hệ thống pháp luật thuế tương ứng của các nước đang có nền kinh tế chuyển đổi. Việt Nam vừa là quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi, vừa là nước có nền kinh tế đang phát triển nhưng ở mức độ thấp, tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế bị hạn chế. Ổn định là yêu cầu quan trọng đối với qui định pháp luật về thuế vì chúng giúp cho nhà đầu tư yên tâm bỏ vốn đầu tư vào lĩnh vực lựa chọn. Điều này hoàn toàn phù hợp cả về yêu cầu lý luận cũng như thực tiễn. Hoạt động đầu tư chỉ có thể tính toán và xác định khả năng sinh lời thực tế của nguồn vốn đầu tư sau một thời gian tối thiểu mà nhà đầu tư dự tính. Thời gian đầu tư thường là trung hạn hoặc dài hạn (đây chính là điểm khác biệt khi cần thiết phải đánh giá giữa hành vi đầu tư với hành vi

⁵ Những vấn đề liên quan đến Luật Thuế thu nhập cá nhân là ví dụ cụ thể.

dấu cơ). Nếu hệ thống pháp luật thuế không ổn định, hoạt động đầu tư sẽ gặp nhiều khó khăn, chưa nói đến việc xác định kết quả đầu tư. Tuy nhiên, điểm chung của các quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi là hệ thống pháp luật thường xuyên bị biến động. Có nhiều lý do khác nhau được đưa ra để lý giải cho thực tế này nhưng sự bất ổn định như vậy không được các nhà đầu tư ủng hộ.

Để đảm bảo tính ổn định cho cả hệ thống pháp luật thuế cũng như từng luật thuế, cần xác định tính định hướng đón đầu của tiến trình phát triển kinh tế xã hội trong nước và hội nhập kinh tế quốc tế, những ảnh hưởng cũng như yêu cầu của chúng đối với hệ thống pháp luật thuế. Đối với từng luật thuế cụ thể phải tính toán đến những qui định mang tính chất lâu dài về đối tượng, phạm vi điều chỉnh, thuế suất áp dụng trong một thời kỳ nhất định. Trong quá trình áp dụng có thể có những điều chỉnh chính sách pháp luật thuế cũng như từng luật thuế cụ thể nhưng sự điều chỉnh đó phải tuân thủ đúng lộ trình đã dự liệu, hoạch định nhằm giảm thiểu tác động tiêu cực của chúng. Cũng như các nước, Việt Nam cần phải thận trọng trong việc hoạch định và ban hành một luật thuế cũng như thực hiện quá trình cải cách hệ thống pháp luật thuế, xuất phát từ yêu cầu ổn định hệ thống pháp luật của đất nước có nền kinh tế chuyển đổi với điều kiện cụ thể của nền kinh tế còn ở trình độ chưa cao. Xác định được yêu cầu cụ thể này có ý nghĩa quan trọng trong quá trình ban hành hệ thống pháp luật thuế. Chẳng hạn như, việc ban hành, sửa đổi, bổ sung Luật Thuế giá trị gia tăng và Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp không chỉ tác động tức thời tới đối tượng nộp thuế mà còn ảnh hưởng trực tiếp tới cân đối ngân sách nhà nước, tới việc phân định nguồn thu giữa các cấp ngân sách. Nếu như trong giai đoạn hiện tại, nguồn thu từ thuế của ngân sách cấp xã, phường, thị trấn vẫn có thu từ thuế của hoạt động sản xuất kinh doanh trên địa bàn, một số khoản thu từ đất, khi Luật Thuế thu nhập cá nhân được ban hành, ngân sách cấp xã, phường, thị trấn hầu như không còn các khoản thu này do phạm

vi áp dụng và căn cứ tính thuế có sự thay đổi quan trọng; trong khi đó, ngân sách các cấp đã được xác định cho cả giai đoạn 2007-2010.

- Xây dựng và tôn trọng trách nhiệm của người nộp thuế trong quan hệ pháp luật thuế.

Trong lịch sử hình thành và phát triển pháp luật thuế, dường như thuế luôn gắn với quan niệm của sự ép buộc, cưỡng bức, luôn có tính chất cưỡng chế đặc biệt. Tuy nhiên, nếu xem xét ở góc độ hưởng thụ kết quả của những chi tiêu công cộng do Nhà nước thực hiện, người dân sẽ thấy được việc thu thuế là nhu cầu tất yếu của chủ thể quản lý cao nhất trong xã hội - Nhà nước. Chắc chắn còn nhiều tranh luận nhưng chúng tôi cho rằng, trong giai đoạn hiện nay, vấn đề xây dựng "xã hội công dân" được đề cập mạnh mẽ đặt ra yêu cầu cần tôn trọng đúng mức người nộp thuế. Qui định cụ thể về nghĩa vụ, trách nhiệm của người nộp thuế cần tương ứng với quyền hạn và nghĩa vụ của cơ quan thu, cán bộ thực hiện nhiệm vụ của cơ quan thu. Khi người dân nộp thuế được tôn trọng và xác định trước trách nhiệm, nghĩa vụ của mình trong quan hệ thuế, họ sẽ chấp thuận (tất nhiên ở những mức độ và biểu hiện cụ thể khác nhau) đối với hệ thống pháp luật thuế.

Xây dựng và tôn trọng trách nhiệm của người nộp thuế có thể được xem xét và thể hiện ở nhiều khía cạnh cụ thể khác nhau. Việc người nộp thuế nhận thức đúng trách nhiệm và tự nguyện thực hiện nghĩa vụ thuế cần được ghi nhận và bảo đảm thực hiện. Điều này hoàn toàn không mâu thuẫn và làm mất đi tính chất bắt buộc, uy quyền của Nhà nước trong quan hệ pháp luật thuế. Chẳng hạn như việc luật định người nộp thuế có thể thực hiện nộp thuế theo chế độ tự kê khai, tự nộp thuế hoàn toàn không làm mất đi tính chất bắt buộc của thuế và cũng không làm mất đi vai trò của các cơ quan thu⁶. Bên cạnh những qui định nhằm tạo quyền tự chủ của đối tượng nộp thuế, những qui phạm mang tính chất răn đe hoặc những biện pháp cưỡng chế thực hiện thuế là hoàn toàn cần thiết để

⁶ Xem Luật Quản lý thuế.

đạt được mục đích cuối cùng là đảm bảo nguồn thu quan trọng cho ngân sách nhà nước. Việc ghi nhận và tôn trọng người nộp thuế cũng là cách thức để các cơ quan thu, nhân viên của hệ thống các cơ quan thu giảm thiểu các hành vi mang tính lạm quyền, có cách nhìn nhận đúng đắn về những đối tượng tạo ra của cải xã hội và tạo nguồn vật chất cho chi tiêu của Nhà nước.

Tôn trọng người nộp thuế còn cần được thể hiện thông qua những qui định nhằm bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế, kể cả quyền khiếu kiện và giải quyết tranh chấp phát sinh trong quá trình quản lý, thu và nộp thuế. Nếu như những vấn đề này trong giai đoạn trước đây hầu như không được đặt ra và khó có thể được chấp nhận thì giai đoạn cụ thể này, không những chúng đang được đặt ra như một thực tế khách quan mà còn có nhiều văn bản đề cập tới việc tôn trọng, bảo vệ quyền và lợi ích chính đáng của người nộp thuế. Những qui định liên quan đến nghĩa vụ của hệ thống các cơ quan thu, qui định về trình tự thủ tục khiếu nại và giải quyết khiếu nại, trình tự giải quyết tranh chấp về thuế là những ví dụ cụ thể.

3. Đảm bảo mức độ tương thích của hệ thống pháp luật thuế của Việt Nam với các điều ước quốc tế mà Việt Nam ký kết hoặc tham gia

Vấn đề tương thích giữa hệ thống pháp luật thuế của Việt Nam với các điều ước quốc tế mà Việt Nam ký kết hoặc tham gia nảy sinh như một nhu cầu tất yếu không chỉ trong giai đoạn hiện tại mà đã là nhu cầu từ cuối những năm 1990. Trong khoảng hơn 10 năm trở lại đây, hệ thống pháp luật thuế của hầu hết các nước đang phát triển và cả các nước phát triển đang bị chi phối bởi yêu cầu này. Điều này có nghĩa sự tương thích với các điều ước quốc tế mà một quốc gia tham gia hoặc ký kết đã trở thành tiêu chuẩn cơ bản của hệ thống pháp luật thuế trong giai đoạn hiện nay. Hệ thống pháp luật thuế của Việt Nam cũng không nằm ngoài những yêu cầu chung đó. Vấn đề này đặt ra khi Việt Nam không chỉ ký kết điều ước song phương và đa phương với rất nhiều quốc gia, mà còn

công nhận và cam kết tuân thủ với nhiều điều ước quốc tế đa phương đã được ký kết và thực hiện trước đó.

Về mức độ tương thích với hệ thống pháp luật thuế của các quốc gia ký kết điều ước quốc tế, yêu cầu cơ bản đặt ra là phải đảm bảo tính tương đồng về nguyên tắc, định hướng. Cụ thể là, khi xây dựng hệ thống pháp luật thuế cần phải tuân thủ một số nguyên tắc nhất định để đảm bảo sự phù hợp với những cam kết về thuế giữa các nước ký kết và tham gia các cam kết quốc tế với các nước trên thế giới và trong khu vực. Đây không đơn thuần là yêu cầu nội tại của Việt Nam đối với hệ thống pháp luật thuế nội địa mà còn là điều kiện bắt buộc nếu Việt Nam nói riêng, các quốc gia nói chung khi tham gia vào tổ chức thương mại quốc tế trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Vấn đề đặt ra là ở chỗ, mỗi quốc gia trong đó có Việt Nam đặt yêu cầu đảm bảo sự tương thích của hệ thống pháp luật thuế quốc gia mình trong sự chủ động hay không.

Nguyên tắc cơ bản nhất về thuế theo thoả thuận với các quốc gia khác thường được đặt ra như yêu cầu tiên quyết là nguyên tắc không phân biệt đối xử, nguyên tắc ràng buộc và cắt giảm thuế quan, nguyên tắc công khai minh bạch.

Nguyên tắc không phân biệt đối xử bao trùm các cam kết thể hiện trong các điều ước quốc tế song phương và đa phương, đặc biệt trong lĩnh vực thuế quan và thương mại. Nội dung cơ bản của nguyên tắc này là việc một quốc gia đưa ra những điều kiện nhằm đặt một quốc gia, hay pháp nhân, hay cá nhân của một quốc gia khác không kém phần thuận lợi so với với quốc gia, pháp nhân hay cá nhân của quốc gia khác. Trong lĩnh vực thuế, nguyên tắc không phân biệt đối xử yêu cầu các loại phí và thuế nội địa sẽ không áp dụng cho các sản phẩm nhập khẩu với mục đích bảo hộ cho sản phẩm nội địa; ràng buộc các nước thành viên không được áp dụng phí và thuế nội địa đánh vào hàng hoá nhập khẩu nặng hơn so với hàng hoá sản xuất trong nước. Thể hiện sự không phân biệt đối xử được cụ thể hoá thông qua hai nguyên tắc

đối xử tối huệ quốc và nguyên tắc đối xử quốc gia.

Nguyên tắc ràng buộc và cắt giảm thuế quan, bảo hộ thông qua thuế quan và phi thuế quan. Nguyên tắc này đòi hỏi các quốc gia mở cửa thị trường bằng cách giảm số thuế đánh vào hàng hoá nhập khẩu từ quốc gia ký kết, giảm thiểu sự bảo hộ hàng hoá sản xuất trong nước thông qua hàng rào thuế nhập khẩu và các khoản thuế đánh ở khâu nhập khẩu.

Thực tế cho thấy nhiều quốc gia, trong đó có Việt Nam đã có thời kỳ thực thi chính sách bảo hộ hàng nội địa tương đối rõ ràng và ngặt nghèo. Việc bảo hộ thể hiện dưới các hình thức như trợ cấp đầu vào, cho vay với lãi suất thấp để tiến hành kinh doanh, ưu đãi thuế quan, hạn chế hoặc cấm nhập khẩu... Hệ lụy của chính sách bảo hộ là sự méo mó về giá cả hàng hoá, tình trạng độc quyền và cạnh tranh giả tạo. Yêu cầu mới đặt ra cho Việt Nam là chỉ được thực hiện thông qua thuế quan mà không được phép thực hiện bảo hộ thông qua các biện pháp khác. Bên cạnh đó, cơ quan thuế cũng không được phép thu các khoản thu ngoài thuế, phí mà thông qua đó có thể bảo hộ cho sản xuất trong nước thông qua sự cạnh tranh giả tạo về giá. Về vấn đề này, Việt Nam đã chủ động thực hiện nhiều biện pháp khác nhau nhằm hạn chế và từng bước loại bỏ các biện pháp hạn chế nhập khẩu phi thuế quan. Trong khu vực ASEAN, các hạn chế về số lượng nhập khẩu được qui định đã loại bỏ ngay, các rào cản phi thuế quan khác đã được loại bỏ trong vòng 5 năm đồng thời với việc thực hiện tiêu chuẩn chất lượng⁷. Đối với các thành viên Tổ chức Thương mại thế giới, Việt Nam tuyên bố đã chủ động thực hiện hạn chế về số lượng từ năm 2000 và cam kết tiếp tục giảm các đồng thuế, thực hiện mức thuế suất thực

tế không vượt quá so với mức đã ràng buộc cam kết với các bên ký kết⁸.

Về nguyên tắc minh bạch pháp luật. Minh bạch hoá pháp luật không đơn thuần là nguyên tắc mà Việt Nam cam kết thực hiện theo các điều ước quốc tế mà còn là nguyên tắc của dân chủ - nguyên tắc hiến định. Nội dung nguyên tắc này đã được thể hiện ở mục 2.

Một vấn đề khác liên quan đến cam kết của Việt Nam là việc thực thi các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần. Tính đến giai đoạn hiện tại, Việt Nam đã ký kết gần 50 Hiệp định tránh đánh thuế hai lần với các quốc gia, vùng lãnh thổ. Nội dung thỏa thuận trong các Hiệp định có những phần đã thể hiện tại các văn bản pháp luật trong nước nhưng còn nhiều nội dung cần phải tiếp tục nội luật hoá, khả năng thích ứng của đội ngũ cán bộ trong ngành thuế cũng hoàn toàn không dễ dàng.

Thực hiện các cam kết tại Hiệp định tránh đánh thuế hai lần thực chất liên quan đến quyền lực của nhà nước về thuế trước xu thế toàn cầu hoá. Quan hệ pháp luật thuế không chỉ chịu tác động của quá trình hội nhập mà còn chịu tác động của quá trình tái cơ cấu các quan hệ kinh tế giữa các quốc gia. Chính những tác động này ảnh hưởng đến chính sách thuế và hệ thống pháp luật thuế. Nếu không có chính sách và lộ trình, bước đi cụ thể, tác động của hội nhập có thể ảnh hưởng tới quyền tự quyết và chủ quyền chính trị của quốc gia. Những ảnh hưởng đó cần được tính toán, xem xét bởi các nhà hoạch định chính sách cũng như bởi các nhà làm luật. Bên cạnh việc thực hiện các cam kết quốc tế trong lĩnh vực thuế, Việt Nam cũng luôn đề cao tính độc lập chủ quyền. Chúng tôi hoàn toàn ủng hộ quan điểm của Bên Việt Nam "lưu ý rằng khi đã trở thành thành viên của WTO, Việt Nam vẫn duy trì chủ quyền để thực hiện chính sách thuế minh bạch, không phân biệt đối xử nhằm hỗ trợ các mục tiêu chính sách trong nước và phù hợp với

⁷ Chính sách thuế trong điều kiện mở rộng quan hệ với các khu vực kinh tế thương mại quốc tế, Tổng cục Thuế, 1998, trang 26.

⁸ Các văn kiện gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới - WTO của Việt Nam, Ủy ban quốc gia về hợp tác kinh tế quốc tế, Hà Nội, 2006, trang 71-80.

nghĩa vụ theo Hiệp định WTO⁹ khi các thành viên WTO nhắc đến những án lệ và thúc giục Quốc hội Việt Nam cân nhắc chúng khi thực hiện cam kết.

4. Đảm bảo thực hiện đường lối phát triển kinh tế xã hội trong giai đoạn trước mắt và lâu dài

Hệ thống pháp luật thuế suy cho cùng là một bộ phận của kiến trúc thượng tầng xã hội, phải phản ánh được và định hướng được yêu cầu của đời sống kinh tế xã hội. Việc ban hành, hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế phải đảm bảo thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế đất nước theo hướng công nghiệp hoá, hiện đại hoá, đảm bảo thúc đẩy tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế.

Trước hết, Việt Nam đang trong quá trình chuyển đổi nền kinh tế, quyết tâm đến 2010 được đa số các quốc gia và tổ chức quốc tế công nhận là nền kinh tế thị trường. Thực hiện quá trình chuyển đổi kinh tế, hệ thống pháp luật thuế phải đáp ứng được những yêu cầu của nguyên tắc đối xử. Về lý thuyết, nguyên tắc không phân biệt đối xử có nội dung không phức tạp nhưng khi thực hiện trong thực tế hoàn toàn không dễ dàng, có thể bị chông lẩn bởi các yêu cầu chính sách khác. Thực tế này đặt ra yêu cầu cho nhà làm luật là tiếp tục sửa đổi hệ thống pháp luật thuế hiện hành, chẳng hạn như Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và Pháp lệnh Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao; Luật Thuế sử dụng đất nông nghiệp và Pháp lệnh Thuế nhà, đất.

Thứ hai, Việt Nam đang xây dựng nền kinh tế theo hướng công nghiệp hoá, hiện đại hoá. Thể chế hoá đường lối nêu trên, hệ thống pháp luật thuế phải tạo điều kiện cho công nghiệp phát triển, đặc biệt những lĩnh vực công nghiệp quan trọng, hiện đại. Bên cạnh đó, các qui định pháp luật về thuế phải phản ánh được xu hướng công nghiệp hoá, hiện đại hoá trong quá trình quản lý, thu và nộp thuế. Bằng những qui định ưu đãi thuế,

miễn thuế, giảm thuế cho các chủ thể kinh doanh trong những lĩnh vực đặc biệt khuyến khích đầu tư hoặc khu vực khuyến khích đầu tư, hệ thống pháp luật thuế tác động tới luồng chu chuyển vốn của nhà đầu tư vào các lĩnh vực mới, cần khuyến khích phát triển¹⁰. Bên cạnh đó, những qui định liên quan đến hệ thống quản lý thuế hiện đại, chế độ tự kê khai và nộp thuế đối với các khoản thuế ở khâu xuất nhập khẩu và thuế nội địa đặt ra yêu cầu mới cho hệ thống cơ quan thu và các cơ quan có thẩm quyền tham gia vào hoạt động hành thu cũng như bản thân những người nộp thuế. Những vấn đề nêu trên đã từng bước được cụ thể hoá trong các qui phạm pháp luật thuế, nhưng mức độ phù hợp cũng như tính hiệu quả của các qui định hiện hành cần tiếp tục được đánh giá xem xét, điều chỉnh nhằm đạt được mục tiêu đã đề ra.

Thứ ba, đảm bảo thu hút, động viên sức đóng góp của dân chúng thông qua các khoản thu từ thuế, tăng tích lũy nội lực. Với mục tiêu xác định cơ cấu nguồn thu từ thuế chiếm 20-21% GDP¹¹, việc động viên phát triển các ngành, lĩnh vực kinh tế là yêu cầu tất yếu bởi thuế chỉ có thể có được từ nền kinh tế. Bên cạnh đó, khuyến khích đầu tư, khuyến khích tiêu dùng cũng là một trong những yêu cầu quan trọng đặt ra cho xã hội. Những vấn đề nêu trên có thể được thực hiện một cách gián tiếp thông qua hệ thống pháp luật thuế.

Phù hợp với nền kinh tế chuyển đổi, thu nhập của người dân còn ở mức độ chưa cao (điều này hoàn toàn không mâu thuẫn với thực tế thu nhập của người dân đang tăng dần so với các giai đoạn trước và xã hội đang hình thành một tầng lớp người có thu nhập cao), nhà làm luật cần phải cân nhắc cơ cấu của nguồn thu từ thuế gián thu và nguồn thu từ thuế trực thu. Mỗi loại thuế đều có tính hai mặt của chúng. Trong giai đoạn cụ thể

⁹ Các văn kiện gia nhập Tổ chức Thương mại thế giới - WTO của Việt Nam, Ủy ban quốc gia về hợp tác kinh tế quốc tế, Hà Nội, 2006, tr. 89.

¹⁰ Những qui định về ưu đãi thuế cho các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực công nghệ thông tin, đầu tư cho giáo dục đào tạo, các tổ chức niếm yết... trong thời gian qua đã cho thấy rõ điều này.

¹¹ Báo cáo của Bộ trưởng Tài chính trước Hội nghị ngành tài chính 11.2005, trang 3.

hiện nay, việc coi trọng vai trò của nguồn thu từ thuế gián thu là hoàn toàn đúng đắn nhưng khi mức thu nhập xã hội tiến lên cấp độ mới, việc thay đổi cơ cấu hai loại thuế này lại hoàn toàn cần thiết. Những lập luận trên có ý nghĩa quan trọng trong việc hoạch định kế hoạch xây dựng hệ thống pháp luật thuế của Việt Nam.

5. Đảm bảo tính thống nhất, hiệu quả, trung lập của các loại thuế

Hệ thống pháp luật thuế ngoài yêu cầu ổn định về thời gian, cơ sở pháp lý cho các quan hệ pháp luật¹² còn phải đảm bảo tính đơn giản, rõ ràng và đồng bộ. Cũng giống như các lĩnh vực pháp luật khác, pháp luật thuế là những chuẩn mực, thước đo, làm cơ sở cho các chủ thể có liên quan căn cứ vào đó mà hành xử cho phù hợp. Để thực hiện được yêu cầu này, các qui phạm pháp luật thuế phải cụ thể, đơn giản, dễ hiểu, tránh sự mâu thuẫn, chồng chéo. Sự mâu thuẫn, chồng chéo có thể xuất hiện giữa các văn bản pháp luật thuế, giữa các luật thuế cũng như giữa các văn bản hướng dẫn áp dụng một loại thuế cụ thể.

Hiệu quả của pháp luật thuế được hiểu là những kết quả đạt được sau khi áp dụng luật thuế đó vào nền kinh tế xã hội. Hệ thống pháp luật về thuế đơn giản, dễ hiểu, dễ áp dụng và có chế tài công khai, tương xứng là cơ sở để thực hiện nguyên tắc hiệu quả của luật thuế. Tính hiệu quả liên quan đến chi phí phải trả cho quá trình hành thu và kết quả thu được từ thuế và các kết quả gián tiếp khác từ nền kinh tế xã hội. Chi phí trực tiếp quản lý thuế, chi phí gián tiếp của người nộp thuế gánh chịu trong quá trình chấp hành và nộp thuế với đặc điểm là chi phí hành chính thực tế cao hay thấp phụ thuộc vào tính đơn giản hay phức tạp của luật thuế: số lượng, sự phân biệt của các loại và mức thuế suất, cơ sở xác định số tiền thuế. Ngoài ra còn nhiều chi phí xã hội khác không phải là chi phí hành chính thuế như chi phí liên quan đến công tác tuyên truyền giáo dục, chi phí đào

tạo cán bộ ngành thuế đủ khả năng quản lý và thực hiện nhiệm vụ hành thu, chi phí cho các cơ quan tài phán trong quá trình giải quyết tranh chấp, khiếu nại về thuế... Cả lý thuyết cũng như thực tế chỉ coi một hệ thống pháp luật thuế nói chung cũng như từng luật thuế nói riêng đạt hiệu quả khi chi phí bỏ ra cả chi phí hành chính và chi phí xã hội là thấp nhất trong khi đó số tiền thuế thu được là cao nhất. Chẳng hạn như qui định về việc không thu thuế giá trị gia tăng đối với nhóm mặt hàng chủ yếu do các hộ sản xuất nhỏ tự sản xuất và bán ra. Số lượng hộ sản xuất nhỏ là rất lớn nhưng giá trị sản phẩm của từng hộ lại không cao, sản xuất phân tán. Vì vậy, việc thu thuế rất khó triển khai trên thực tế, nếu triển khai thì chi phí quản lý và thu thuế cũng rất lớn, chi phí này được xác định cho cả đối tượng nộp thuế và chi phí cơ quan thuế phải chi trả (ở đây chính là chi phí hành chính thuế). Bên cạnh những hiệu quả có thể tính được, yêu cầu về tính hiệu quả của luật thuế còn có thể được thể hiện thông qua vai trò của nó đối với quá trình quản lý xã hội. Chẳng hạn như, việc áp dụng thuế đối với người sử dụng đất, mức thuế suất thích hợp sẽ gián tiếp đảm bảo tính hiệu quả trong quá trình sử dụng tài nguyên đất.

Khi nói tới yêu cầu pháp luật thuế phải đảm bảo hiệu quả, công bằng cho các đối tượng, một cách gián tiếp đã đề cập tính trung lập của thuế¹³. Một luật thuế chỉ đảm bảo tính hiệu quả khi có tính khả thi, có nghĩa luật thuế đó được xây dựng theo điều kiện kinh tế xã hội, cơ chế đảm bảo thực hiện và khả năng đóng góp của đối tượng nộp thuế. Khi luật thuế xây dựng có tính tới khả năng đóng góp của người nộp thuế có nghĩa là đã tính tới tính trung lập của thuế. Pháp luật thuế của các quốc gia trên thế giới đều thừa nhận đây là yêu cầu quan trọng trong quá trình ban hành, đánh giá hệ thống pháp luật.

¹³ Xem chi tiết tại Giáo trình Luật thuế Việt Nam, Trường Đại học Luật Hà Nội, NXB Tư pháp, 2006.

¹² Nội dung này đã được đề cập tại mục 2.