

# CÁC NGUYÊN TẮC CƠ BẢN CỦA PHÁP LUẬT THUẾ VÀ MÔ HÌNH CẤU TRÚC CỦA HỆ THỐNG PHÁP LUẬT THUẾ

*Nguyễn Văn Tuyên\**

Với tư cách là một bộ phận cấu thành của pháp luật quốc gia, hệ thống pháp luật thuế có thể được hình dung như là tập hợp các quy phạm pháp luật điều chỉnh những quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thu thuế. Không có lý do gì để nhầm lẫn giữa khái niệm *hệ thống thuế* với khái niệm *hệ thống pháp luật thuế*, bởi vì “hệ thống thuế” là khái niệm thuần túy kinh tế, còn “hệ thống pháp luật thuế” lại là khái niệm pháp lý, dù rằng giữa hai khái niệm này có mối quan hệ biện chứng với nhau, giống như là mối quan hệ giữa phạm trù nội dung và phạm trù hình thức. Nhìn chung, hệ thống pháp luật thuế ở bất kỳ quốc gia nào cũng được cấu thành bởi các đạo luật thuế độc lập, riêng rẽ và mỗi đạo luật đó có nhiệm vụ quy định về một sắc thuế cụ thể trong toàn hệ thống thuế. Những đạo luật thuế này được thiết kế, xây dựng và vận hành dựa trên nền tảng một số nguyên tắc nhất định, gọi là các nguyên tắc cơ bản của pháp luật thuế.

Bài viết này xin trao đổi một số vấn đề liên quan đến các nguyên tắc cơ bản của pháp luật thuế và trên cơ sở đó, phác họa mô hình tổng quát của hệ thống pháp luật thuế trong bối cảnh thế giới đương đại.

## **1. Các nguyên tắc cơ bản của pháp luật thuế**

Tuy thoát thai từ Luật Hành chính nhưng từ lâu, pháp luật thuế đã trở thành một lĩnh vực pháp luật tương đối độc lập và khá đặc thù so với Luật Hành chính cũng như các ngành luật khác thuộc lĩnh vực luật công. Để tồn tại và phát triển, pháp luật thuế cần có những nguyên tắc riêng của mình và các nguyên tắc này, đến lượt nó lại được coi là

cơ sở, nền tảng cho những quy định cụ thể của pháp luật thuế.

Theo nghiên cứu của một số học giả nổi tiếng về tài chính công và thuế pháp<sup>1</sup>, các nguyên tắc cơ bản của pháp luật thuế có thể được phân chia thành hai nhóm, bao gồm:

### ***1.1. Các nguyên tắc có tính hiến định***

Đây là những nguyên tắc chung và được ghi nhận ít nhiều trong bản Hiến pháp của một quốc gia, đồng thời được coi là nền tảng cho việc xây dựng hệ thống chính sách thuế - pháp luật thuế của quốc gia đó.

- Nguyên tắc chung đầu tiên được biết đến của pháp luật thuế, chính là *nguyên tắc luật định* của thuế. Nguyên tắc này có nguồn gốc sâu xa từ lý thuyết thuế - trao đổi, theo đó mọi khoản thuế Nhà nước định thu đối với người dân đều phải được đại diện nhân dân chấp thuận bằng một đạo luật. Trong bản Tuyên ngôn nhân quyền và dân quyền năm 1789, Điều 14 đã ghi nhận rằng: “Mỗi công dân đều có quyền tự xem xét hoặc thông qua đại diện của mình sự cần thiết phải đóng góp cho chính quyền, có quyền tự do chấp thuận đóng góp, có quyền theo dõi việc sử dụng khoản đóng góp này và quyết định suất thuế đóng góp, cơ sở tính thuế, việc thu thuế và thời hạn”. Nguyên tắc luật định có nội dung cơ bản là mọi khoản thuế do Nhà nước đặt ra để áp dụng đối với dân chúng đều phải được thể hiện bằng một đạo luật. Chỉ có như vậy thì người dân mới chấp nhận giá trị pháp lý của sắc thuế đó và mới có nghĩa vụ tuân thủ nó. Giá trị to lớn của nguyên tắc này chính là ở chỗ, nó loại bỏ khả năng chính quyền tự áp đặt các nghĩa vụ

\* TS. Luật học, Trường Đại học Luật Hà Nội.

<sup>1</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, Tài chính công, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 727.

thuế bất công đối với người dân và bỏ qua sự kiểm soát hiệu quả của đại diện nhân dân là cơ quan lập pháp. Điều đó có nghĩa là, về mặt nguyên tắc, mọi sắc thuế không được ban hành dưới hình thức một đạo luật thì không có giá trị và không có khả năng ràng buộc đối với dân chúng là người đóng thuế. Tuy nhiên, thực tế cho thấy rằng đôi khi nguyên tắc này cũng trở nên suy yếu bởi vai trò “lép vế” của cơ quan lập pháp trong mối tương quan quyền lực với cơ quan hành pháp, vào những thời điểm hay giai đoạn nhất định của lịch sử nhà nước. Trong những trường hợp như vậy, các sắc thuế được ban hành tuy về hình thức vẫn là những sản phẩm của quá trình lập pháp của Quốc hội nhưng trên thực tế, nó có thể không hề phản ánh và hướng tới việc bảo vệ lợi ích của nhân dân là những người đóng thuế và chia sẻ gánh nặng chi tiêu với Nhà nước.

- Nguyên tắc chung thứ hai được biết đến trong lịch sử thuế pháp, chính là *nguyên tắc bình đẳng và không phân biệt*. Nguyên tắc này lần đầu tiên được nhắc đến trong bản Tuyên ngôn nhân quyền và dân quyền năm 1789 (Điều 13) và đã gây ra rất nhiều tranh cãi trong giới học giả thời bấy giờ. Điều đó khiến cho việc xác định nội dung của nguyên tắc này trở nên rất khó khăn, bởi đây là nguyên tắc vừa có thể tiếp cận từ khía cạnh chính trị, vừa có thể xem xét từ khía cạnh kinh tế và cả khía cạnh pháp lý nữa<sup>2</sup>.

Xét ở khía cạnh chính trị, nguyên tắc này gắn bó chặt chẽ với vấn đề nhân quyền, trong đó có quyền được đối xử bình đẳng và không phân biệt. Còn xét ở khía cạnh kinh tế, nguyên tắc này liên quan đến vấn đề bản chất của thuế, như là một nghĩa vụ tài sản “bất khả tránh” của tổ chức và cá nhân đối với Nhà nước. Tuy nhiên, xét từ khía cạnh pháp lý, nguyên tắc bình đẳng và không phân biệt đối xử thường được nhắc đến với nội dung chủ yếu là quyền bình đẳng của mọi người nộp thuế trước pháp luật. Nói

cách khác, xét ở khía cạnh này, mọi công dân đều được bình đẳng như nhau trước các quy định của pháp luật thuế, mặt khác, “luật pháp phải được áp dụng như nhau đối với tất cả người nộp thuế ở trong những hoàn cảnh giống nhau”<sup>3</sup>.

- Nguyên tắc chung thứ ba được nhắc đến trong các học thuyết về thuế cũng như pháp luật thuế, chính là *nguyên tắc đánh thuế theo khả năng tài chính của mỗi người nộp thuế*. Xét về mặt lịch sử, nguyên tắc này có nguồn gốc pháp lý từ bản Tuyên ngôn nhân quyền và dân quyền năm 1789 với sự ghi nhận tại Điều 13, theo đó “mức đóng góp phải được phân bổ bình đẳng giữa các công dân tùy theo khả năng của họ”<sup>4</sup>. Nhưng về mặt lịch sử tư tưởng, nguyên tắc này đã từng được Adam Smith khẳng định với câu cách ngôn nổi tiếng: “các công dân của mỗi nước phải đóng góp cho Chính phủ theo tỷ lệ khả năng của mỗi người, nghĩa là tỷ lệ với lợi tức mà họ được thụ hưởng do sự bảo vệ của Nhà nước”<sup>5</sup>. Quan điểm này tuy vẫn phản ánh nội dung của lý thuyết thuế - trao đổi nhưng đã bắt đầu đề cập đến yếu tố khả năng tài chính của người đóng thuế. Nói cách khác, nội dung chính của nguyên tắc này đòi hỏi sự nhận biết một cách chính xác và khách quan về tình trạng và khả năng tài chính của mỗi chủ thể là đối tượng nộp thuế để dựa trên cơ sở đó ấn định mức độ nghĩa vụ thuế của mỗi người thụ thuế. Tuy nhiên, trong thực tế việc xác định chính xác khả năng nộp thuế của mỗi người là không hề dễ dàng, bởi xu hướng tránh thuế hay trốn thuế vốn là hiện tượng gắn liền với bản chất của thuế. Điều này khiến cho việc đảm bảo tính công bằng của thuế cũng như đảm bảo tính khả thi của các sắc thuế trở nên khó khăn hơn.

- Nguyên tắc chung thứ tư của pháp luật

<sup>3</sup> Dẫn theo: Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, Tài chính công, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 728.

<sup>4</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 79.

<sup>5</sup> Xem thêm: “Wealth of Nations”, 1776, Modern Library Edition, tr. 777.

<sup>2</sup> Có thể xem thêm: Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, Tài chính công, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 728.

về thuế được nhiều học giả nhắc đến, đó là *nguyên tắc tự do*<sup>6</sup>. Đây thực sự là nguyên tắc khó hình dung và khó lý giải nhất của pháp luật thuế và đã từng gây ra khá nhiều tranh cãi, bởi dường như nó đi ngược lại với những điều được coi là bản chất của thuế, điển hình là tính bắt buộc hay tính cưỡng bức của thuế. Thực ra, tính tự do được đề cập đến trong nguyên tắc này *không phải là sự tự do nộp thuế theo ý muốn của người nộp thuế*, mà chính là nhu cầu về đảm bảo quyền tự do cá nhân cũng như quyền tự do kinh doanh của người nộp thuế. Trong lịch sử thuế pháp, nguyên tắc này đã từng được coi là cơ sở của rất nhiều thủ tục của Luật Thuế, ví dụ như thủ tục tự đăng ký, tự kê khai, tự tính thuế, thủ tục khiếu nại hay khởi kiện về thuế... Có thể nói, nguyên tắc này đề cao ý thức tôn trọng quyền tự do cá nhân cũng như quyền tự do kinh doanh của người nộp thuế, với tư tưởng chủ đạo là các quy định của Luật Thuế không được xâm hại đến các quyền năng này của người nộp thuế.

Cuối cùng, có thể hình dung đến một vài nguyên tắc chung khác nữa của pháp luật thuế, chẳng hạn như nguyên tắc về sự cần thiết của thuế, nguyên tắc niên độ của thuế, nguyên tắc tôn trọng quyền được tự vệ... Tất cả những nguyên tắc này đều ít nhiều liên quan đến lợi ích của hai bên, đó là Nhà nước (người thu thuế) và tổ chức, cá nhân (người nộp thuế), bởi lẽ suy cho cùng thì tất cả các sắc thuế, dù là trực thu hay gián thu, đều được trích thủ từ lợi tức của cá nhân để chuyển sang cho Chính phủ chi tiêu<sup>7</sup>. Đây chính là dấu hiệu đặc trưng rất quan trọng và mang tính bản chất của thuế.

### **1.2. Các nguyên tắc không có tính hiến định**

Những nguyên tắc này tuy không được ghi nhận trong Hiến pháp nhưng cũng có giá trị làm cơ sở cho việc thể chế hóa bằng pháp

luật đối với hệ thống thuế ở mỗi quốc gia.

Trước tiên là *nguyên tắc lãnh thổ* của Luật Thuế.

Theo nguyên tắc này, các đạo luật về thuế của quốc gia chỉ có giới hạn trong phạm vi lãnh thổ quốc gia. Trong phạm vi chủ quyền của mình, mỗi quốc gia sẽ có quyền đánh thuế đối với các sự kiện pháp lý làm phát sinh nghĩa vụ thuế xảy ra trên lãnh thổ đó, ví dụ như sự kiện phát sinh thu nhập, sự kiện tọa lạc tài sản hay chuyển dịch tài sản, việc tiến hành các hoạt động kinh doanh thương mại... Tuy nhiên, trong một vài trường hợp, quyền đánh thuế của quốc gia có thể vượt ra ngoài khuôn khổ biên giới quốc gia hoặc ngược lại không bao hàm toàn bộ phạm vi lãnh thổ quốc gia, hoặc có thể bị giới hạn bởi các Luật Thuế *siêu quốc gia*<sup>8</sup>. Đặc biệt, trong trường hợp quốc gia đã ký kết hoặc tham gia các Hiệp định về thuế thì về nguyên tắc, pháp luật thuế của quốc gia đó sẽ phải phù hợp với nội dung Hiệp định và có giá trị pháp lý thấp hơn Hiệp định.

Thứ hai là *nguyên tắc không có hiệu lực hồi tố của Luật Thuế*.

Mặc dù, không được ghi nhận một cách rõ ràng trong Hiến pháp, nhưng nguyên tắc này vốn được xem là nguyên tắc chung của rất nhiều lĩnh vực pháp luật, chẳng hạn như: pháp luật hình sự, dân sự, hành chính, lao động, thương mại, tài chính...

Hẳn nhiên là không cần thiết phải nhắc lại nội dung của nguyên tắc không có hiệu lực hồi tố nữa, nhưng đối với lĩnh vực pháp luật đặc thù như pháp luật tài chính và thuế khóa thì đôi khi nguyên tắc này không được áp dụng một cách triệt để. Lý do chính có lẽ là bởi vì xuất phát từ mối quan hệ đặc biệt giữa Luật Thuế và Luật Ngân sách<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 72.

<sup>7</sup> Xem thêm: Philip E. Taylor, Tài chính công, Trung tâm nghiên cứu Việt Nam phiên dịch và xuất bản năm 1963, tr. 265.

<sup>8</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội 2005, tr. 82.

<sup>9</sup> Tại Pháp, người ta thừa nhận rằng các Luật Thuế sẽ có hiệu lực hồi tố đối với những khoản thuế trực thu mà Luật Tài chính (Luật Ngân sách) ban đầu đã ấn định biểu thuế hoặc thuế suất để áp dụng đối với các khoản thu nhập được nhận của năm trước đó. Dẫn theo nguồn: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế

Ngoài hai nguyên tắc cơ bản nêu trên, người ta còn nhắc đến một vài nguyên tắc không có tính hiến định khác nữa của pháp luật thuế, chẳng hạn như *nguyên tắc tranh tụng* và *nguyên tắc thẩm quyền liên đới của cơ quan thuế*. Nếu như nguyên tắc tranh tụng được lấy ý tưởng từ nguyên tắc tôn trọng quyền được tự vệ của người nộp thuế thì nguyên tắc thẩm quyền liên đới của cơ quan thuế lại bắt nguồn từ quan điểm, tư tưởng cốt lõi của nguyên tắc luật định của thuế<sup>10</sup>. Nghĩa là, theo nguyên tắc này, cơ quan thuế cần phải và chỉ được phép hành xử trong khuôn khổ những gì mà pháp luật thuế cho phép, nhưng đồng thời có thể tự quyết định về thuế trong một số trường hợp đặc biệt, ví dụ như trường hợp thực thi quyền ấn định thuế đối với người nộp thuế theo quy định của pháp luật thuế.

Kinh nghiệm xây dựng chính sách thuế ở nhiều nước cho thấy, việc thiết kế hệ thống pháp luật thuế như thế nào để đảm bảo tính khả thi và hiệu quả, bao giờ cũng gắn liền với các nguyên tắc đánh thuế. Nói cách khác, các nguyên tắc đánh thuế luôn được xem là một phần không thể thiếu trong cấu trúc hoàn chỉnh của một hệ thống pháp luật thuế. Các nguyên tắc này vừa là những tư tưởng chỉ đạo xuyên suốt quá trình xây dựng và thực hiện chính sách thuế, vừa là nền tảng cho việc thể chế hóa bằng pháp luật đối với hệ thống thuế quốc gia.

## 2. Mô hình cấu trúc tổng quát của hệ thống pháp luật thuế

Thực tế cho thấy rằng luôn tồn tại sự khác nhau giữa các quốc gia trong việc thiết kế mô hình hệ thống pháp luật thuế.

Có những nước quy định tất cả các sắc thuế trong một Bộ luật chung về thuế, gọi là Bộ luật Thuế vụ<sup>11</sup>. Trong Bộ luật này, nhà

làm luật vừa quy định về nội dung cụ thể của các loại thuế trong hệ thống thuế, vừa quy định về trình tự, thủ tục hành thu và cơ chế quản lý thuế cũng như xử lý vi phạm và giải quyết các tranh chấp về thuế.

Ngược lại, có những nước lựa chọn giải pháp thiết kế mỗi loại thuế được ban hành bằng một đạo luật riêng, độc lập với nhau nhưng vẫn đảm bảo tính tương thích với nhau và đồng thời tách bạch các quy định về quản lý thuế bằng một đạo luật riêng biệt so với các đạo luật thuế<sup>12</sup>.

Theo kinh nghiệm điều chỉnh bằng pháp luật đối với lĩnh vực thuế của nhiều nước trên thế giới, việc đa dạng hóa các sắc thuế dựa trên kết quả phân loại thuế của các nhà khoa học<sup>13</sup>, chính là một trong những giải pháp tốt nhất để tạo ra một hệ thống pháp luật thuế hoàn hảo. Đảm bảo tính đa dạng của các sắc thuế có nghĩa là đảm bảo sự cân đối hài hòa giữa *thuế trực thu* và *thuế gián thu*, giữa *thuế nội địa* và *thuế xuất nhập khẩu*, giữa *thuế đánh vào thu nhập* với *thuế đánh vào tài sản* và *thuế đánh vào hoạt động tiêu dùng* hàng hóa, dịch vụ. Ngoài ra, xét về khía cạnh kỹ thuật đánh thuế, cũng cần tính đến sự hài hòa giữa thuế tỷ lệ với thuế lũy tiến và thuế tuyệt đối. Việc đa dạng hóa các loại thuế sẽ cho phép khóa lấp những “lỗ hổng” hay khuyết tật vốn là điều khó tránh của hệ thống thuế cũng như hệ thống pháp luật thuế, bởi vì trên thực tế những nhược điểm của loại thuế này đôi khi lại được xem là ưu điểm của loại thuế kia và ngược lại. Ví dụ, thuế trực thu có ưu điểm là đảm bảo tính công bằng nhưng lại khó thu, còn thuế gián thu tuy có ưu điểm là dễ thu hơn nhưng lại không thật sự công bằng.

Trong bối cảnh thế giới đương đại, xu

đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 83.

<sup>10</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 86.

<sup>11</sup> Giải pháp này đã từng được áp dụng tại miền Nam Việt Nam trước năm 1975. Xem: Bộ luật Thuế vụ, Nguyễn Hùng Trương sao lục, Sài Gòn, 1972. Hiện

tại, giải pháp này cũng đang được áp dụng tại Cộng hòa Pháp. Dẫn theo nguồn: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội 2005, tr. 87.

<sup>12</sup> Đây là giải pháp đang được áp dụng tại Việt Nam và một số quốc gia khác trên thế giới.

<sup>13</sup> Có thể xem thêm: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội 2005, tr. 35-51.

hướng chung của các nước là tìm cách ban hành những đạo luật riêng về từng loại thuế và cố gắng tách bạch các quy định về hành chính thuế ra khỏi các đạo luật về thuế, bằng cách ban hành một đạo luật riêng, gọi là Luật Về quản lý thuế. Giải pháp này được đánh giá là thích hợp hơn với điều kiện hội nhập kinh tế toàn cầu, vì nó cho phép nhà làm luật có thể sửa đổi, bổ sung và điều chỉnh các quy định trong các đạo luật thuế một cách dễ dàng hơn, so với việc đưa tất cả các quy định về thuế trong một bộ luật chung về thuế.

Như vậy, xét về cấu trúc tổng quát, hệ thống pháp luật thuế nói chung của các nước đều được cấu thành bởi hai bộ phận chính, bao gồm: các quy định về nội dung của các sắc thuế trong hệ thống thuế; và các quy định về hình thức tổ chức và đảm bảo thực hiện (quy trình hành thu) hệ thống thuế.

### **2.1. Các quy định về nội dung của hệ thống thuế**

Những quy định về nội dung của hệ thống thuế, thực chất là những quy định nhằm xác định ai là người nộp thuế và mức thuế mà họ phải nộp cho Nhà nước là bao nhiêu. Những quy định này liên quan đến chủ thể nộp thuế, đối tượng chịu thuế, căn cứ tính thuế và thường được quy định rất đầy đủ, chi tiết trong từng sắc thuế như thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế thu nhập cá nhân, thuế thu nhập doanh nghiệp hay thuế môi trường...

*Những quy định về chủ thể nộp thuế* (tổ chức, cá nhân) và *đối tượng chịu thuế* (hàng hóa, dịch vụ, tài sản, thu nhập) có nhiệm vụ phải xác định rõ ai là người nộp thuế và ai thực sự là người chịu thuế. Các quy định này rất quan trọng nếu không cụ thể, rõ ràng và hợp lý có thể khiến cho sắc thuế kém tính khả thi và thậm chí có thể trở thành phản tác dụng. Chẳng hạn, giả sử nhà làm luật muốn đánh thuế vào các sản phẩm, hàng hóa có tác động trực tiếp đến mức độ ô nhiễm môi trường, nhưng nếu các quy định của Luật Thuế môi trường lại nhằm vào việc điều tiết thu nhập của chính những người sản xuất

kinh doanh (có tính chất như là một loại thuế trực thu) thì khi đó mục đích của việc đánh thuế môi trường sẽ không đạt được, mặt khác còn gây ra những tác động tiêu cực đến kết quả hoạt động kinh doanh của người kinh doanh. Ý thức rõ điều đó, Luật Thuế môi trường ở các nước thường quy định coi thuế môi trường như là một loại thuế gián thu và người sản xuất kinh doanh được chuyển toàn bộ số tiền thuế môi trường sang cho người tiêu dùng chịu, bằng cách cấu thành số tiền thuế này trong giá bán các hàng hóa, dịch vụ do họ sản xuất và bán ra trên thị trường, ví dụ như tài nguyên, xăng dầu, thuốc bảo vệ thực vật, các sản phẩm hàng hóa có khả năng gây ô nhiễm môi trường khác.

*Những quy định về căn cứ tính thuế* có nhiệm vụ xác định rõ các chủ thể nộp thuế (tổ chức, cá nhân) phải nộp số tiền thuế là bao nhiêu cho Nhà nước. Những quy định này chỉ rõ các yếu tố căn và đủ để xác định mức thuế cụ thể cho một chủ thể nộp thu khi xảy ra sự kiện làm phát sinh nghĩa vụ thuế. Chẳng hạn, đối với thuế giá trị gia tăng và thuế tiêu thụ đặc biệt hay thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, căn cứ tính thuế sẽ bao gồm giá tính thuế và thuế suất. Còn đối với thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân thì căn cứ tính thuế sẽ bao gồm thu nhập tính thuế và thuế suất. Có thể nhận thấy rằng, trong các yếu tố vừa nêu thì yếu tố *thuế suất* luôn có mặt trong hầu hết các sắc thuế, vì yếu tố này cho phép thể hiện rõ nhất thái độ của Nhà nước trong việc tạo nguồn thu ngân sách và điều tiết bằng công cụ thuế đối với lĩnh vực sản xuất, kinh doanh và lĩnh vực tiêu dùng. Xuất phát từ lý do này mà người ta vẫn quan niệm thuế suất là “linh hồn của một sắc thuế”.

### **2.2 Các quy định về hình thức tổ chức và đảm bảo thực hiện hệ thống thuế**

Các quy định này thường được quan niệm như là những quy định về hình thức của pháp luật thuế, bởi nó có nhiệm vụ xác định trình tự, thủ tục hành thu thuế và quản lý thuế cũng như xử lý vi phạm và giải quyết các tranh chấp về thuế. Hiểu theo nghĩa rộng nhất, tất cả các quy định liên quan đến hoạt

động này đều có thể được gói gọn trong một thuật ngữ là “pháp luật quản lý thuế” và tùy thuộc vào quan điểm của từng nước mà chúng có thể được quy định chung trong Bộ luật Thuế hay các đạo luật thuế, hoặc được tách bạch riêng rẽ thành một đạo luật về quản lý thuế.

Một cách tổng quát, có thể hình dung pháp luật quản lý thuế bao gồm các nhóm quy định cơ bản sau đây:

- *Các quy định về đăng ký, kê khai, tính thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, truy thu và hoàn thuế.* Đăng ký, kê khai, tính thuế, nộp thuế, quyết toán thuế, truy thu và hoàn thuế là những hoạt động quan trọng trong quá trình thực hiện chức năng quản lý thuế của các cơ quan nhà nước có thẩm quyền. Trước đây, các hoạt động này thường được thực hiện bằng các quyết định hoặc hành vi hành chính đơn phương của Nhà nước và bắt chấp thái độ của người nộp thuế. Hiện nay, quy trình này về cơ bản đã được thay đổi, theo hướng dành quyền chủ động tối đa cho người nộp thuế trong việc tự đăng ký thuế, tự kê khai, tính thuế và tự nộp thuế cho Nhà nước, trên cơ sở chịu sự kiểm tra, giám sát trực tiếp, thường xuyên của các cơ quan quản lý thuế - với tư cách là người đại diện cho Nhà nước trong hoạt động hành thu thuế. Như đã phân tích ở trên, việc chuyển sang mô hình hành thu thuế theo cơ chế tự đăng ký, tự khai, tự tính và tự nộp là bước đột phá quan trọng trong tiến trình cải cách hành chính thuế ở các nước trên thế giới nói chung và ở Việt Nam nói riêng. Xét từ phương diện pháp luật, các quy định về cơ chế tự đăng ký, tự kê khai, tự tính và tự nộp thuế nhằm hướng tới mục tiêu mở rộng quyền năng cho người nộp thuế, đồng thời thông qua đó cũng đề cao ý thức trách nhiệm của họ trong quá trình thực hiện nghĩa vụ tài chính với Nhà nước.

- *Các quy định về thanh tra, kiểm tra thuế và xử lý vi phạm pháp luật thuế.* Đây là những quy định thể hiện rõ nhất vai trò, chức năng quản lý hành chính của Nhà nước đối với xã hội nói chung và đối với người nộp thuế nói riêng. Trước đây, hoạt động thanh

tra, kiểm tra thuế thường được tiến hành trước khi người nộp thuế thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, gọi là cơ chế “tiền kiểm”. Tuy nhiên gần đây, những nỗ lực trong quá trình cải cách hành chính thuế đã dẫn đến việc chuyển đổi từ cơ chế “tiền kiểm” sang cơ chế “hậu kiểm”, theo đó cơ quan quản lý thuế chỉ tiến hành thanh tra, kiểm tra sau khi người nộp thuế đã tự thực hiện các thủ tục chính yếu của quá trình quản lý thuế như đăng ký thuế, kê khai thuế, tính thuế và nộp thuế, quyết toán thuế, hoàn thuế hay xin miễn, giảm thuế. Dựa trên cơ sở kết quả thanh tra và kiểm tra, cơ quan thuế có quyền áp dụng các chế tài xử lý đối với những hành vi vi phạm pháp luật thuế. Việc quy định theo hướng này không những làm giảm gánh nặng công việc cho cơ quan quản lý thuế, đảm bảo tính hợp lý của quá trình quản lý thuế mà còn tạo điều kiện để cơ quan thuế nâng cao tính chuyên nghiệp trong quá trình thanh tra, kiểm tra thuế - với tư cách là những công cụ quản lý thuế hiệu quả nhất.

- *Các quy định về giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế.* Tranh chấp nói chung và tranh chấp về thuế nói riêng là hậu quả khó tránh của quá trình thực hiện chức năng quản lý hành chính, đặc biệt là quản lý hành chính trong lĩnh vực thuế. Sở dĩ như vậy là bởi vì, các quy định gần đây của Luật Thuế có chiều hướng gia tăng và ngày càng trở nên phức tạp hơn, cùng với nó là quá trình chuyển đổi sang mô hình nhà nước - pháp quyền và xã hội dân sự. Điều này dẫn tới hệ quả là Nhà nước phải tìm cách thiết lập những cơ chế giải quyết thích hợp đối với các tranh chấp phát sinh trong lĩnh vực thuế, thông qua đó nhằm đảm bảo quyền và lợi ích hợp pháp cho các bên tham gia quan hệ pháp luật thuế.

Theo thông lệ, các quy định về giải quyết tranh chấp trong lĩnh vực thuế thường có mục tiêu làm rõ những vấn đề cơ bản sau đây:

*Thứ nhất*, nhận diện đầy đủ và chính xác các loại tranh chấp giữa cơ quan thuế với người nộp thuế thường phát sinh trong lĩnh vực thuế. Có rất nhiều loại tranh chấp khác nhau liên quan đến lĩnh vực thuế nhưng phổ

biến nhất vẫn là những tranh chấp về cơ sở tính thuế và số tiền thuế phải nộp. Về bản chất, các tranh chấp này đều thuộc loại tranh chấp hành chính và có thể phát sinh trong giai đoạn thu thuế, giai đoạn hoàn thuế hoặc giai đoạn xin miễn giảm thuế.

*Thứ hai, xác định các phương thức giải quyết tranh chấp về thuế giữa cơ quan thuế với người nộp thuế.* Theo kinh nghiệm của Cộng hòa Pháp, các tranh chấp về thuế có thể được giải quyết ở giai đoạn tiền tố tụng (giải quyết bằng thủ tục hành chính) hoặc ở giai đoạn tố tụng tại Tòa án.

*Giải quyết tranh chấp về thuế bằng thủ tục hành chính* trước hết và chủ yếu bao gồm việc khiếu nại và giải quyết khiếu nại hành chính về thuế. Ngoài ra, các tranh chấp về thuế cũng có thể được giải quyết bằng một số thủ tục hành chính đặc biệt như xin ân giảm thuế và giải quyết tranh chấp thông qua tư vấn trọng tài<sup>14</sup>. Theo quy định của nhiều nước trên thế giới, việc giải quyết tranh chấp về thuế bằng con đường hành chính được

xem là thủ tục tiên quyết, nghĩa là chỉ khi nào người nộp thuế đã tiến hành khiếu nại hành chính về thuế mà không được giải quyết hoặc được giải quyết nhưng không thỏa đáng thì họ mới có thể đứng đơn khởi kiện vụ tranh chấp ra Tòa hành chính để yêu cầu giải quyết.

*Giải quyết tranh chấp về thuế bằng thủ tục tố tụng tại Tòa án* được tiến hành sau khi người nộp thuế đã thực hiện khiếu nại hành chính tại cơ quan hành chính có thẩm quyền. Ở Pháp, trong những năm gần đây đã từng diễn ra cuộc tranh luận về việc phân chia thẩm quyền giải quyết tranh chấp về thuế giữa Tòa Hành chính và Tòa Tư pháp. Thậm chí, có ý tưởng còn cho rằng cần phải thành lập riêng một Tòa án Thuế để chuyên giải quyết những tranh chấp về thuế<sup>15</sup>.

Tuy nhiên, thực tế cho thấy việc lựa chọn Tòa án nào để giải quyết các tranh chấp về thuế vẫn còn là vấn đề gây tranh cãi, không chỉ ở Việt Nam mà còn ở nhiều nước khác trên thế giới.

<sup>14</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, Nhập môn Luật Thuế đại cương và lý thuyết thuế. NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 180 - 183.

<sup>15</sup> Xem thêm: Michel Bouvier, sđd, tr. 193.

### **(Tiếp theo trang 13 – Những nội dung chủ yếu...)**

#### **5. Về chính sách đối với doanh nghiệp và người lao động khi cổ phần hoá**

Theo Điều 36 Nghị định số 187/2004/NĐ-CP có quy định: các doanh nghiệp sau cổ phần hoá được hưởng các ưu đãi tương tự như Nghị định số 109/2008/NĐ-CP.

Tuy nhiên, điều khoản được tiếp tục vay vốn tại ngân hàng thương mại, công ty tài chính, các tổ chức tín dụng khác của nhà nước theo cơ chế như đối với công ty trong nước và điều khoản được hưởng ưu đãi như đối với doanh nghiệp thành lập mới theo quy định của pháp luật về khuyến khích đầu tư mà không cần phải làm thủ tục cấp giấy chứng nhận ưu đãi đầu tư (những điều khoản này không có trong Nghị định số 109/2007/NĐ-CP của Chính phủ) nên được bãi bỏ.

Theo Điều 51 Nghị định số 109/2007/NĐ-CP, chính sách đối với người lao động

trong doanh nghiệp cổ phần hoá, ngoài các điều khoản được hưởng như Nghị định số 187/2004/NĐ-CP của Chính phủ thì người lao động còn được chia số dư bằng tiền của quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi (bao gồm cả giá trị tài sản dùng trong sản xuất kinh doanh đầu tư bằng nguồn quỹ khen thưởng và phúc lợi)...

Như vậy, Nghị định số 109/2007/NĐ-CP ngày 26/06/2007 của Chính phủ đã hướng dẫn khá đầy đủ, chi tiết những điều, khoản liên quan đến cổ phần hóa của Luật Doanh nghiệp nhà nước 2003, Luật Doanh nghiệp 2005, mà các văn bản trước đó chưa làm được. Nghị định này ra đời có ý nghĩa quan trọng, giúp cho các Bộ, ngành, các Tổng công ty, các công ty và các doanh nghiệp thực hiện công tác cổ phần hóa được thống nhất và có hiệu quả.