



66317

NGÂN HÀNG THẾ GIỚI

CẢI CÁCH THUẾ Ở VIỆT NAM: HƯỚNG TỚI MỘT HỆ THỐNG HIỆU QUẢ VÀ CÔNG BẰNG HƠN

Gangadha Prasad Shukla
Phạm Minh Đức
Michael Engelschalk
Lê Minh Tuấn
(Đồng chủ biên)

30/09/2011

Ban Quản lý Kinh tế và Xóa đói Giảm nghèo
Khu vực Châu Á và Thái Bình Dương

Cải cách Thuế ở Việt Nam: Hướng tới một hệ thống Hiệu quả và Công bằng hơn

Gangadha Prasad Shukla

Phạm Minh Đức

Michael Engelschalk

Lê Minh Tuấn

(Đồng chủ biên)

30/09/2011



Ban Quản lý Kinh tế và Xóa đói Giảm nghèo
Khu vực Châu Á và Thái Bình Dương

Mục lục

Lời nói đầu	11
Lời cảm ơn	13
Chữ viết tắt	15
Tóm tắt	17
Chương 1: Khung Pháp lý cho Quản lý Thuế	33
1. Tóm lược.....	33
2. Giới thiệu chung	37
3. Thuế GTGT	42
4. Thuế tiêu thụ đặc biệt	43
5. Thuế xuất nhập khẩu	45
6. Các loại thuế trực thu.....	48
6.1. Thuế thu nhập cá nhân.....	48
6.2. Thuế Thu nhập Doanh nghiệp (TNDN)	52
7. Thuế tài nguyên.....	55
8. Các chế độ thu khác ngoài thuế (Phí và lệ phí)	56
9. Quản lý thuế	58
Chương 2: Mức độ Tuân thủ và Nguyên nhân Thất thoát nguồn thu: Khuôn khổ Lý thuyết và Đánh giá	61
1. Tóm lược.....	61
2. Giới thiệu chung	62
2.1. Mức độ tuân thủ và thất thoát nguồn thu thuế: Khung lý thuyết.....	63
2.2. Các thước đo về mức độ tuân thủ và không tuân thủ	72
3. Kết luận.....	76
Chương 3: Quản lý Thuế	79
1. Vai trò và thách thức của cơ quan quản lý thuế ở Việt Nam.....	79
2. Yêu cầu hiện đại hóa hệ thống quản lý thuế	80
3. Đảm bảo sự tuân thủ trong môi trường thay đổi.....	85
4. Xử lý với đối tượng nộp thuế vừa và nhỏ	88
5. Những nỗ lực cải cách của Tổng cục Thuế	88
6. Hỗ trợ từ bên ngoài	91
7. Tầm quan trọng của Quản lý và Tính bền vững của Cải cách.....	94
8. Liệu Tổng cục Thuế có thể trở thành mô hình về tăng cường tính minh bạch?.....	96
9. Sự tham gia của các bên liên quan trong quá trình cải cách	99
10. Tóm tắt các Phát hiện chính và Khuyến nghị	101
Chương 4: Dự báo Số thu từ thuế: Phương pháp và Công cụ	105
1. Tóm tắt.....	105

1.1. Tổ chức và quá trình dự báo	105
1.2. Thu thập dữ liệu và tính chính xác của dữ liệu.....	105
1.3. Thực trạng dự báo số thu của Tổng Cục Thuế.....	106
1.4. Kỹ thuật dự báo số thu và mô hình	106
1.5. Chiến lược dự báo thu ở Việt nam	107
2. Giới thiệu.....	108
2.1. Tại sao cần phải dự báo số thu?.....	109
2.2. Thực trạng dự báo số thu từ thuế hiện tại ở Việt Nam	112
2.3. Cơ cấu tổ chức.....	112
2.4. Khung pháp lý	112
2.5. Quy trình báo cáo.....	113
2.6. Điều phối trong Bộ Tài chính	113
2.7. Nối kết Dự toán doanh thu thu thuế với Quy trình Ngân sách.....	113
2.8. Thu thập, Lưu trữ và Tổng hợp Dữ liệu.....	113
2.9. Hiện trạng Cơ sở dữ liệu và Dự báo doanh thu thu thuế của Tổng cục Thuế	114
2.10. Dữ liệu từ các nguồn khác	115
3. Kết luận.....	115
3.1. Thực tiễn quốc tế trong việc dự báo số thu từ thuế	116
3.2. Kỹ thuật và Mô hình dự báo số thu từ thuế.....	117
3.3. Chiến lược cho dự báo số thu từ thuế ở Việt Nam.....	119
3.4. Mô hình dự báo tính số thu từ thuế và Kết quả đạt được ở Việt nam.....	121
3.5. Tóm lược các kết quả của mô hình	134
3.6. Các đề xuất cải thiện việc dự báo số thu từ thuế	135
Chương 5: Cải cách Thuế và Nhiệm vụ thu Ngân sách ở Việt Nam	137
1. Giới thiệu.....	137
2. Đánh giá cơ chế giao nhiệm vụ thu hiện nay.....	138
3. Phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách phải đạt được kết quả gì?	138
4. Các hình thức tự chủ thuế mong đợi và không mong đợi	151
5. Những vấn đề chính sách quan trọng về phân cấp nhiệm vụ thu ở Việt Nam	153
6. Định hướng cải cách phân cấp nhiệm vụ thu ở Việt Nam	155
6.1. Công cụ thuế nào là phù hợp nhất cho chính quyền địa phương?.....	155
6.2. Lựa chọn công cụ thuế ở cấp địa phương.....	157
7. Khuyến nghị cải cách	163
Chương 6: Hội nhập và Nguồn thu của Chính phủ: Đánh giá các ảnh hưởng của việc Việt Nam gia nhập WTO.....	167
1. Tóm tắt tổng quan	167
2. Giới thiệu.....	168
3. Hệ thống đánh thuế và quản lý thương mại của Việt Nam	169
4. Phân tích tác động của các ràng buộc thuế quan đối với thu nhập của chính phủ.....	184
5. Công nghiệp và bảo hộ thuế quan tại Việt Nam.....	190

Chương 7: Thuế Giá trị Gia tăng	199
1. Lời giới thiệu.....	199
2. Miễn thuế	206
3. Đánh thuế các khu vực đặc biệt của nền kinh tế	212
4. Áp dụng mức thuế suất bằng 0 và hoàn thuế GTGT	214
5. Các khuyến nghị chính sách và hành chính quản lý	221
Chương 8: Hệ thống thuế ở Việt Nam: Các đối tượng Nộp thuế và Sắc thuế	225
1. Giới thiệu.....	225
2. Cấu trúc thuế hiện nay.....	225
3. Cấu trúc thu nhập và chi tiêu hộ gia đình	229
4. Phạm vi ảnh hưởng của thuế	234
5. Thuế tài sản	247
6. Kiểm tra mức độ xác thực	249
7. Đánh giá phạm vi ảnh hưởng và các hàm ý.....	251
Chương 9: Thuế Đất đai và Tài sản	253
1. Thuế đất đai và tài sản: Giới thiệu chung về khung chính sách và số thu	253
1.1. Tóm tắt các văn bản luật có liên quan đến thuế đất đai	253
1.2. Thuế Nhà đất.....	253
1.3. Thuế sử dụng đất nông nghiệp.....	254
1.4. Thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất.....	255
1.5. Các loại phí thuê đất và mặt nước	255
1.6. Lệ phí sử dụng đất	256
1.7. Lệ phí trước bạ đăng ký.....	256
2. Các nguyên lý vấn đề kinh tế của thuế tài sản	257
3. Thuế đất đai.....	258
4. Tính công bằng.....	261
5. Thuế trên phần giá trị gia tăng.....	262
6. Thuế chuyển nhượng bất động sản	263
7. Các ý nghĩa tác động về mặt chính sách.....	264
8. Thu hồi đất đai.....	265
9. Xử lý các tranh chấp về đất đai	265
10. Phân chia và hợp nhất đất đai	266
11. Hấp thu các tác động ngoại vi	266
12. Thuế đất đai và người nghèo	267
13. Đăng ký thuế và miễn thuế	268
14. Cổ phần hóa các doanh nghiệp nhà nước (DNNN).....	269
15. Đánh thuế thu nhập từ cho thuê bất động sản	269
16. Phòng ngừa việc giá trị thuê đất tăng lên đột ngột	269
17. Các dự án thí điểm	270

18. Áp dụng thực tế đánh thuế diện tích đất khan hiếm: Phí ách tắc giao thông ở Luân Đôn.....	270
19. Các vấn đề hành chính quản lý của Hệ thống thuế Giá trị đất.....	270
20. Thời hạn tối ưu của Quyền sử dụng đất.....	273
21. Thu nhập tiềm tàng từ đất đi thuê.....	273
22. Chính quyền các cấp chia sẻ thu nhập từ tiền thuê đất giữa các cấp chính quyền.....	275
23. Nên bán hay cho thuê đất?.....	277
24. Xử lý đất đã được nhà nước bán.....	277
25. Bảo đảm giá trị tự nhiên của đất bằng trái phiếu.....	278
26. Triển khai thực hiện hệ thống đánh thuế giá trị đất.....	279
Phụ lục	283
Tham khảo	306

Bảng

Bảng 1.1: Độ đàn hồi bình quân của hệ thống thuế 1997-2009.....	40
Bảng 2.1: Nam Phi: Chi phí thuế và chi phí kế toán thuế tính bằng phần trăm trong trên doanh thu (dựa trên mức doanh thu cao nhất trong mỗi nhóm doanh thu).....	65
Bảng 2.2: Tác hại làm giảm số thu do tham nhũng.....	68
Bảng 2.3: Nền kinh tế phi chính thức càng lớn thất thoát thuế càng nhiều.....	72
Bảng 2.4: Ước tính thặng dư hoạt động theo ngành kinh tế (2005).....	74
Bảng 2.5: Ước tính khoảng cách thuế thu nhập doanh nghiệp (2005).....	75
Bảng 2.6: Tuân thủ về nộp tờ khai theo các sắc thuế chính (2005).....	76
Bảng 3.1: Đóng nộp thuế ở Việt Nam.....	83
Bảng 3.2: Số lượng đối tượng đăng ký đóng thuế: So sánh quốc tế.....	85
Bảng 3.3: Khung giám sát kết quả TCT mới.....	96
Bảng 3.4: Cơ quan Chính phủ nào tham nhũng nhất tại Việt Nam?.....	97
Bảng 3.5: Những vấn đề chính trong chiến lược chống tham nhũng.....	98
Bảng 4.1: Chu trình ngân sách.....	109
Bảng 4.2: Các kịch bản ảnh hưởng của chính sách thuế GTGT 2007.....	123
Bảng 4.3: Mức thuế trung bình cho từng mức thu nhập khác nhau Luật thuế 2004 và theo luật hiện hành mới được thông qua tháng 11 năm 2007.....	129
Bảng 4.4: Đánh giá tính lũy tiến của hệ thống luật thuế thu nhập cá nhân cũ (2004).....	131
Bảng 4.5: Tóm tắt dự báo số doanh thu năm 2007.....	134
Bảng 5.1: Tỷ lệ phân chia nguồn thu cho các tỉnh giai đoạn ổn định 2004-06 và 2007-10 và 2011..	139
Bảng 5.2: Thu ngân sách của tỉnh theo nguồn thu và thống kê tóm tắt, 1997-2010 (triệu đồng Việt nam).....	142
Bảng 5.3: Thu ngân sách địa phương trên 1000 dân và thống kê tóm tắt, tính theo nguồn thu, 1997-2010.....	145

Bảng 5.4: Kết quả phân cấp thu ngân sách nhà nước ở Việt Nam.....	147
Bảng 6.1: Cơ cấu thu nhập của Chính phủ	169
Bảng 6.2: Tóm tắt cơ cấu thuế quan ưu đãi hoặc MFN của Việt Nam trong các năm 2005-2009	170
Bảng 6.3: Tóm tắt danh mục thuế quan CEPT của Việt Nam.....	171
Bảng 6.4: Hàng nhập khẩu phân theo khu vực xuất xứ: ASEAN và các khu vực còn lại trên.....	171
Bảng 6.5: Áp dụng GTGT cho hàng hóa từ năm 2009.....	173
Bảng 6.6: Thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hóa (từ tháng 8/2007).....	175
Bảng 6.7: Thuế tiêu thụ đặc biệt từ tháng 4, 2009.....	175
Bảng 6.8: Chuyển tiếp ràng buộc thuế quan của Việt Nam	180
Bảng 6.9: Các ràng buộc thuế quan của các quốc gia gia nhập WTO	181
Bảng 6.10: Giá trị hàng hóa nhập khẩu theo xử lý của hải quan	186
Bảng 6.11: Hàng nhập khẩu thực, GDP, tăng trưởng và độ co giãn.....	187
Bảng 6.12: Dự đoán hiệu quả thu thuế (Phần trăm)	189
Bảng 6.13: Thuế quan và các ràng buộc thuế quan của Việt Nam, theo hoạt động kinh tế	191
Bảng 6.14: Phân bố các hoạt động sản xuất theo vùng và thuế quan trung bình MFN và thuế quan ràng buộc	195
Bảng 6.15: Thước đo tóm tắt những thay đổi về mức độ bảo hộ thực tế	197
Bảng 7.1: Thuế suất và doanh thu thuế GTGT theo khu vực	200
Bảng 7.2: Thuế GTGT ở một số nước OECD	200
Bảng 7.3: Thuế GTGT ở các nước ASEAN	201
Bảng 7.4: Hệ số hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng của thuế GTGT theo khu vực.....	202
Bảng 7.5: Hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng của thuế GTGT ở Việt Nam.....	203
Bảng 8.1: Số thu từ các loại thuế và lệ phí, Việt Nam, 1997-2008.....	226
Bảng 8.2: Tóm tắt các sắc thuế chính ở Việt Nam	228
Bảng 8.3: Nguồn thu nhập hộ gia đình của các hộ gia đình Việt Nam, phân theo mẫu thu nhập bình quần đầu người, 2006.....	231
Bảng 8.4: Phân tích thống kê chi tiêu hộ gia đình của các hộ gia đình Việt Nam, theo mẫu chi tiêu bình quân đầu người, 2006	232
Bảng 8.5: Phân tích thống kê chi tiêu và thu nhập hộ gia đình của các hộ gia đình Việt Nam, theo vùng và khu vực thành thị/nông thôn, 2006.....	233
Bảng 8.6: So sánh chi tiêu (theo nghìn đồng Việt Nam trên hộ gia đình mỗi năm), 2006.....	234
Bảng 8.7: Thuế các hộ gia đình Việt Nam phải trả trong năm 2006, xếp theo nhóm chi tiêu bình quân đầu người	236
Bảng 8.8: Thuế các hộ gia đình Việt Nam phải trả trong năm 2006, xếp theo nhóm thu nhập bình quần đầu người	237
Bảng 8.9: Thuế mà các hộ gia đình Việt Nam đã nộp trong năm 2006, theo vùng và theo nơi cư trú ở thành thị/nông thôn.....	240
Bảng 8.10: Đo lường mức độ lũy tiến của thuế.....	241

Bảng 8.11: Điều hoà dữ liệu điều tra với dữ liệu ngân sách	242
Bảng 8.12: Cấu trúc thuế thu nhập cá nhân hiện tại và đề xuất.....	243
Bảng 8.13: Ảnh hưởng phân bố của việc điều chỉnh luật thuế thu nhập cá nhân	244
Bảng 8.14: Thu nhập và thuế ước tính đối với các hộ gia đình có thu nhập cao, 2005	246
Bảng 8.15: Ước tính hiệu quả ròng đối với thay đổi về thuế thu nhập cá nhân, 2006.....	247
Bảng 8.16: Hiệu quả phân bố khi giới thiệu thuế đối với bất động sản phi nông nghiệp.....	248
Bảng 8.17: Thuế nộp bởi các hộ gia đình Việt Nam theo vùng và khu vực Nông thôn/Thành thị dựa trên 1% thuế tài sản.....	249
Bảng 9.1: Doanh thu từ các khoản thuế có liên quan đến đất đai (triệu VND).....	256

Hình

Hình 01: Thay đổi cơ cấu thu thuế	18
Hình 02: Thay đổi về cơ cấu thu ngân sách.....	20
Hình 03: Thuế lũy tiến	25
Hình 04: Khoảng cách trong qui trình hoạt động	26
Hình 05: Mục tiêu hiện đại hóa quản lý thuế.....	27
Hình 2.1: Các yếu tố ảnh hưởng đến việc không tuân thủ và làm thất thoát nguồn thu	63
Hình 2.2: Tham nhũng cao hơn gắn liền với thất thoát số thu và thất thoát số thuế nhiều hơn	69
Hình 2.3: Mối tương quan tỉ lệ nghịch giữa quy mô của nền kinh tế phi chính thức và tỷ lệ thuế - GDP..	71
Hình 3.1: Tỷ lệ cán bộ ở các hội sở thuế trung ương	81
Hình 3.2: Mức độ yếu kém về hoạt động	82
Hình 3.3: Phân đoạn đối tượng nộp thuế: Số lượng so với đóng góp vào số thu thuế	86
Hình 3.4: Mục tiêu và các Chỉ số Hiện đại hóa Quản lý Thuế.....	92
Hình 4.1a: Cấu trúc Mô hình người nộp thuế đặc trưng	127
Hình 4.1b: Cấu trúc Mô hình tính thuế tổng thể	127
Hình 4.2: Lũy tiến thuế TNCN (thu nhập từ lương).....	129
Hình 4.3: Lũy tiến thuế TNCN (tất cả các nguồn thu nhập)	131
Hình 5.1: Thu ngân sách địa phương theo nguồn	144
Hình 5.2: Hệ số biến đổi thu ngân sách địa phương, tính theo nguồn thu	144
Hình 5.3: Trung bình thu ngân sách địa phương trên 1000 dân,	146
Hình 5.4: Hệ số biến đổi thu ngân sách địa phương trên 1000 dân, tính theo nguồn thu.....	146
Hình 5.5: Tỷ lệ thu ngân sách địa phương ở Việt Nam	147
Hình 5.6: Tỷ lệ thu ngân sách địa phương ở Việt Nam	148
Hình 6.1: Sự tiến triển trong danh mục thuế quan của Việt Nam từ 1995 đến 2005	183
Hình 6.2: Sự phân bố các thuế suất thuế quan thực tế và ràng buộc,	183
Hình 6.3: Thuế suất nhập khẩu tiềm năng và thuế suất thu thực tế.....	185
Hình 6.4: Các kịch bản thu nhập từ hàng hóa không phải sản phẩm xăng dầu.....	188

Hình 6.5: Các kịch bản thu nhập từ sản phẩm xăng dầu.....	189
Hình 6.6: Phân bố sản lượng dầu ra và sử dụng lao động, tính theo thuế quan trung bình thực tế và thuế quan ràng buộc MFN, năm 2005 và 2019	193
Hình 6.7: Thay đổi trong mức độ bảo hộ thực tế cho các ngành sản xuất cạnh tranh nhập khẩu khi thực hiện các thuế suất thuế quan ràng buộc MFN cuối cùng	196
Hình 6.8: Thay đổi mức độ bảo hộ thực tế bình quân khi thực hiện thuế suất thuế quan ràng buộc MFN cuối cùng	196
Hình 6.9: Phân bố giá trị gia tăng công nghiệp, khai thác và nông nghiệp trong các ngành sản xuất của biểu Đầu vào/Đầu ra (I/O), tính theo mức độ bảo hộ thực tế năm 2005 và 2019.....	197
Hình 8.1: Phạm vi ảnh hưởng của thuế theo nhóm chi tiêu bình quân đầu người, 2006	238
Hình 8.2: Phạm vi ảnh hưởng của thuế theo nhóm thu nhập bình quân đầu người, 2006.....	239
Hình 8.3: Kiểm tra mức độ xác thực của các kết quả phạm vi ảnh hưởng.....	250

Hộp

Hộp 01: Khuyến nghị dựa trên khung “Hệ thống thuế tốt” cho Việt Nam.....	22
Hộp 02: Cải cách quản lý đất và thuế đất.....	23
Hộp 3.1: Chi phí tuân thủ với các quy định thuế?.....	84
Hộp 3.2: Xây dựng Chiến lược Quản lý Tuân thủ.....	86
Hộp 3.3: Ví dụ về Các Đề xuất Đơn giản hóa Thuế thuộc Đề án 30	90
Hộp 3.4: Tin học hóa Hoạt động Quản lý Thuế.....	93
Hộp 3.5: Các thành tố chủ yếu của mối quan hệ giữa đối tượng nộp thuế - cơ quan quản lý thuế..	100
Hộp 3.6: Cam kết dịch vụ – Cơ quan thu Nội địa của Singapore	101
Hộp 6.1: Miễn thuế xuất nhập khẩu.....	172
Hộp 6.2: Các vấn đề trong hệ thống nộp thuế.....	178

Phụ lục

Phụ lục 1: Việt nam: Các chỉ số kinh tế chủ yếu.....	283
Phụ lục 2: Thu Ngân sách nhà nước (% GDP)	284
Phụ lục 3: Độ nổi số thu hàng năm	285
Phụ lục 4: Các đặc điểm của một hệ thống thuế tốt.....	286
Phụ lục 5: Tài liệu nghiên cứu được sử dụng để phân tích các chế độ thuế chính ở Việt Nam.....	288
Phụ lục 6: Ý nghĩa tác động của việc gia nhập WTO đối với một số khu vực kinh tế.....	290
Phụ lục 7: Chế độ thuế so với hợp đồng phân chia sản phẩm	293
Phụ lục 8: Đề xuất về phân cấp quản lý phí và lệ phí	295
Phụ lục 9: Các nguyên tắc của một hệ thống quản lý thuế tốt.....	296

Phụ lục 10: Tóm tắt thống kê các biến số sử dụng trong phân tích thực nghiệm	298
Phụ lục 11: Tham nhũng và thất thoát nguồn thu: các ước tính của các nước	299
Phụ lục 12: Tóm tắt ba phương pháp luận để đo lường quy mô của nền kinh tế.....	302
Phụ lục 13: Nền kinh tế phi chính thức, thu thuế và thất thoát thuế.....	304

Lời nói đầu

Việt Nam đã tiến hành các cải cách cơ bản về hệ thống thuế trong nhiều năm qua. Chính sách thuế đã được hiện đại hóa theo xu hướng toàn cầu và khu vực cũng như theo nhu cầu nhằm hỗ trợ cho việc tuân thủ thuế của các khu vực tư nhân đang phát triển nhanh chóng. Cơ cấu và sự minh bạch của khuôn khổ chính sách thuế đã được cải tiến theo nguyên tắc của nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Những dấu mốc chính của quá trình cải cách này là tạo ra các điều kiện pháp lý cần thiết cho việc gia nhập WTO, tăng cường hệ thống Thuế thu nhập cá nhân, chuyển đổi từ thu thuế người có thu nhập cao sang hệ thống thuế thu nhập cá nhân và phê duyệt Luật thuế Tài nguyên, Luật thuế Bảo vệ môi trường để tăng cường việc sử dụng có hiệu quả, đảm bảo sự bình đẳng xã hội trong việc khai thác và sử dụng nguồn tài nguyên thiên nhiên của quốc gia.

Các bước đi nhằm tăng cường quản lý hệ thống thuế song song với các cải cách chính sách thuế cũng đã được thực hiện đồng thời. Cải cách cơ bản về cơ cấu tổ chức quản lý thuế đã được thực hiện, những chức năng hoạt động chính đã được hiện đại hóa, và các dịch vụ và hỗ trợ người nộp thuế đã giúp tăng cường sự tuân thủ tự nguyện với hệ thống thuế và nhằm giảm các chi phí tuân thủ. Trụ cột chính trong giai đoạn mới của cải cách quản lý thuế là xây dựng và triển khai Hệ thống thông tin quản lý thuế tích hợp dựa trên tái cấu trúc quy trình nghiệp vụ. Điều này đòi hỏi đầu tư lớn về đào tạo cho cán bộ thuế, tăng cường tính liêm chính và trách nhiệm giải trình thông qua việc tiến hành cải cách quy trình thủ tục và tổ chức.

Kết quả đạt được cho đến nay rất đáng khích lệ. Kết quả hoạt động thu thuế đã được cải thiện đáng kể, và nguồn thu ròng gần như gấp đôi từ năm 2006 đến năm 2010. Dự kiến đến năm 2015, tỷ suất thuế/GDP sẽ đạt được là 23-24%. Tỷ lệ nguồn thu không phải từ dầu thô trong nước trên tổng nguồn thu dự kiến sẽ tăng, giảm sự phụ thuộc của ngân sách vào nguồn thu từ tài nguyên.

Cải cách chính sách thuế vẫn cần được ưu tiên đối với Việt Nam, đồng thời có những thách thức cải cách hành chính vẫn cần được giải quyết. Hệ thống Thuế Giá trị gia tăng (GTGT) vẫn cần tiếp tục nghiên cứu tham khảo những kinh nghiệm quốc tế tốt nhất, hiện vẫn áp dụng hai mức thuế suất khác nhau và chưa có ngưỡng GTGT. Hệ thống thuế trực thu cần được tăng cường để đáp ứng với những thách thức mới, như các vấn đề trốn thuế xuyên biên giới, giá chuyển nhượng và giao dịch thương mại trực tuyến. Cần tiếp tục xây dựng và sử dụng hệ thống thuế để đảm bảo việc bảo vệ môi trường tốt hơn.

Xem xét đánh giá, thiết kế và tác động của hệ thống thuế ở Việt Nam để cung cấp thông tin, nhận định cho quá trình cải cách trong tương lai là rất cần thiết. Các nghiên cứu trong báo cáo này sẽ đóng góp vào quá trình đó. Những nghiên cứu này được trao đổi trong hội thảo về cải cách chính sách thuế được Bộ Tài chính tổ chức phối kết hợp với Ngân hàng Thế giới tại Hà

Nội vào tháng 5 năm 2008. Các nghiên cứu này sau đó đã được điều chỉnh và cập nhật. Tôi rất hân hạnh xin được giới thiệu với bạn đọc gần xa ấn phẩm quan trọng này của Ngân hàng Thế giới.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Đỗ Hoàng Anh Tuấn', written over two horizontal lines.

Ts. Đỗ Hoàng Anh Tuấn
Thứ trưởng Bộ Tài chính

Lời cảm ơn

Báo cáo của Ngân hàng Thế giới này do một nhóm chuyên gia gồm ông Gangadhar Prasad Shukla, ông Phạm Minh Đức, ông Michael Engelschalk và ông Lê Minh Tuấn biên soạn với sự chỉ đạo của ông Martin Rama và ông Deepak Mishra. Ông Đinh Tuấn Việt là chủ nhiệm của dự án này.

Các chương, đề cương, và nội dung của báo cáo được thảo luận với một số cơ quan đại diện liên quan của chính phủ Việt Nam trong hội thảo được tổ chức ngày 29-30 tháng 5 năm 2008 tại Hà Nội. Sau đó, tất cả các chương đã được các tác giả cập nhật. Bà Nguyễn Thị Thanh Hoài, Học viện Tài chính đã đóng góp nhiều trong việc cập nhật thông tin.

Đồng tác giả của báo cáo xin chân thành cảm ơn các chuyên gia từ các cơ quan chính phủ và phi chính phủ ở Việt Nam, đã góp ý và đưa ra những đề xuất quý báu trong quá trình chuẩn bị báo cáo. Lời cảm ơn chân thành xin gửi tới ông Đỗ Hoàng Anh Tuấn, Thứ trưởng, Bộ Tài chính; ông Vũ Văn Trường, Phó Tổng cục trưởng, Tổng Cục Thuế; Bà Lê Hồng Hải Phó Tổng cục Trưởng, Tổng Cục Thuế; bà Nguyễn Thị Cúc, Chủ tịch, Hiệp hội tư vấn thuế; ông Nguyễn Văn Phụng, Phó Vụ trưởng, Vụ Chính sách Thuế, Bộ Tài chính; ông Quách Đức Pháp, Học viện Tài chính, Bộ Tài chính; ông Đặng Hùng Võ, nguyên Thứ trưởng Bộ Tài nguyên và Môi trường; bà Mai Thị Thu Vân, Bộ Tài chính; ông Bùi Bá Cường, Tổng cục Thống kê; ông Nguyễn Đình Cung, Viện phó Viện Quản lý Kinh tế Trung ương; ông Võ Trí Thành, Viện phó Viện Quản lý Kinh tế Trung ương, ông Hoàng Hữu Phê, Tổng giám đốc, VINACONEX R&D. Xin chân thành cảm ơn phần biên tập của bà Diane Stramm.

Dự án cũng nhận được sự hỗ trợ hậu cần của bà Trần Kim Chi và bà Vũ Thị Anh Linh.

Chúng tôi chân thành cảm ơn ông Vikram Nehru và bà Victoria Kwakwa, Ngân hàng Thế giới đã ủng hộ và góp ý kiến chỉ đạo quý báu trong quá trình chuẩn bị. Báo cáo cũng nhận được những ý kiến và đề xuất quý báu từ các cán bộ của Quỹ Tiền tệ Quốc tế (IMF) và từ nhiều đồng nghiệp khác của Ngân hàng Thế giới. Nhóm tác giả xin chân thành cảm ơn sự ủng hộ của tất cả các đơn vị và cá nhân.

Viết tắt

AFTA	Khu vực thương mại tự do ASEAN
BOT	Xây dựng – Khai thác – Chuyển giao
BT	Xây dựng – Chuyển giao
BTA	Hiệp định Thương mại song phương
CIT	Thuế doanh nghiệp
CPAs	Kiểm toán viên hành nghề
EU	Liên minh Châu Âu
FDI	Đầu tư nước ngoài trực tiếp
GDP	Tổng sản phẩm quốc nội
GSO	Tổng cục Thống kê
GTGT	Thuế Giá trị gia tăng
HCM	Thành phố Hồ Chí Minh
IMF	Quỹ Tiền tệ Quốc tế
IT	Công nghệ thông tin
ITAIS	Hệ thống thông tin quản lý thuế tích hợp
MFN	Tối huệ quốc
MIS	Hệ thống Thông tin Quản lý
MTEF	Khuôn khổ chi tiêu trung hạn
OECD	Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế
PIT	Thuế thu nhập Cá nhân
PREM	Xóa đói giảm nghèo và Quản lý Kinh tế
SME	Doanh nghiệp Vừa và Nhỏ
TAMP	Dự án Hiện đại hóa quản lý Thuế
TCT	Tổng Cục Thuế
TIN	Mã số người nộp thuế
TNDN	Thu nhập Doanh nghiệp
U.K.	Vương quốc Anh
VIET	Hệ thống trao đổi thông tin GTGT
WCO	Tổ chức Hải quan Thế giới
WTO	Tổ chức Thương mại Thế giới

Tóm tắt

TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG THUẾ TẠI VIỆT NAM

Martin Rama, Deepak Mishra, và Phạm Minh Đức

Năm 2010, sau hai thập kỷ cải cách, Việt Nam đã vượt ngưỡng thu nhập thấp và tham gia vào nhóm các nước có thu nhập trung bình. Cải cách theo hướng kinh tế thị trường và hội nhập với nền kinh tế thế giới là những động lực chủ yếu mang lại kết quả này. Cải cách chính sách và quản lý thuế là một bộ phận quan trọng trong quá trình chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường. Quá trình chuyển đổi này đã dẫn đến những thay đổi cơ bản trong cơ cấu đối tượng nộp thuế, vốn chủ yếu là các doanh nghiệp nhà nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài lớn nay chuyển dần sang hàng triệu doanh nghiệp tư nhân vừa và nhỏ. Quá trình chuyển đổi kinh tế cũng dẫn đến một thay đổi không kém quan trọng về nguồn thu ngân sách nhà nước, từ thuế đánh vào giao dịch ngoại thương và nguồn thu từ khai thác dầu thô sang nguồn thuế nội địa, cụ thể là thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân và thuế liên quan đến đất đai. Tuy nhiên hoàn thiện quá độ sang nền kinh tế thị trường sẽ đòi hỏi không chỉ các thay đổi thủ tục về thu thuế và quản lý thuế mà còn liên quan đến những thay đổi tự thân các công cụ thuế nữa. Khi quá trình chuyển đổi hoàn thành, Việt Nam cần phải có một hệ thống các sắc thuế đơn giản và minh bạch, đảm bảo nguồn thu ổn định cho nhà nước, khuyến khích phân bổ nguồn lực hiệu quả và không tạo ra sự mất công bằng.

Kế hoạch Phát triển Kinh tế - Xã hội 2011-2015 đã đặt ra một mục tiêu đầy tham vọng. Trong giai đoạn 5 năm tới, thu ngân sách nhà nước phải đảm bảo ổn định kinh tế vĩ mô và đầu tư vào các hạng mục cơ sở hạ tầng cơ bản. Tổng mức thu ngân sách trung bình phải đạt từ 25,1 đến 25,4% GDP, trong đó nguồn thu từ thuế và lệ phí đạt 23.0 đến 24.0% GDP. Tổng thu dự tính đạt khoảng 3.880 nghìn tỉ Đồng, tức là gấp 1,5 lần so với thời kỳ 2006-2010. Như vậy mức tăng thu ngân sách nhà nước bình quân hàng năm sẽ vào khoảng 15,6%.

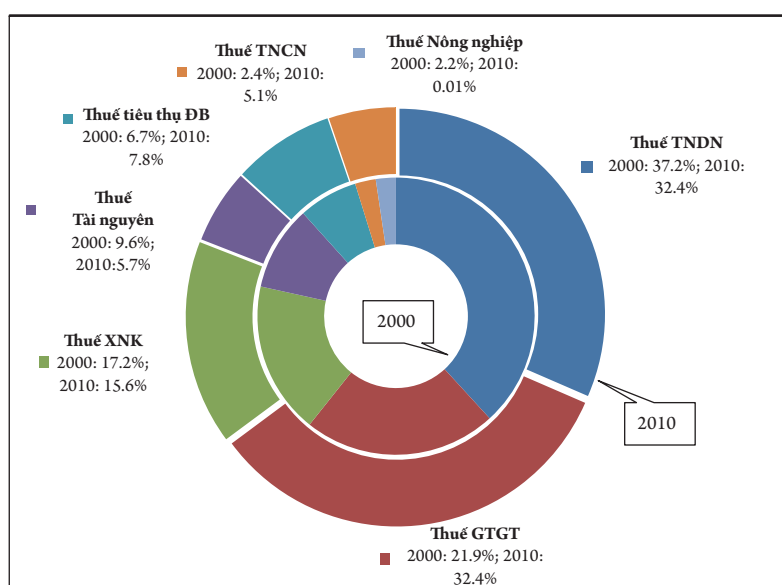
Mục đích của loạt bài nghiên cứu trong tập sách này là làm rõ các vấn đề mà Việt Nam sẽ phải đối mặt trong quá trình cải cách chính sách và công tác quản lý thuế của mình. Các bài nghiên cứu cũng sẽ đề xuất các khuyến nghị chính sách cụ thể đóng góp vào công tác chuẩn bị các chính sách và văn bản pháp qui quan trọng nhằm đảm bảo thực hiện được mục tiêu về thu ngân sách nhà nước và các mục tiêu cải cách ngành quản lý thuế khác trong Kế hoạch Phát triển Kinh tế - Xã hội 2011-2015. Hy vọng các bài nghiên cứu riêng rẽ trong loạt bài này cũng sẽ được sử dụng làm tài liệu đầu vào cho các cuộc tranh luận xung quanh việc ban hành các luật và qui định mới. Hy vọng ấn phẩm này sẽ hỗ trợ đa cải cách trong lĩnh vực chính sách thuế, góp phần tăng tính hiệu quả, tính minh bạch và tính công bằng của hệ thống thuế.

Hệ thống thuế trong quá trình chuyển đổi

Hai cuộc cải cách chính sách thuế quan trọng đầu tiên thực hiện năm 1990 và 1998 nhằm mục đích điều chỉnh theo quá trình chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường. Một khung pháp lý

tổng thể đã được xây dựng nhằm tái cấu trúc hệ thống thuế trong nền kinh tế chỉ huy tập trung cũ. Các loại thuế áp dụng cho khu vực quốc doanh, ngoài quốc doanh và nông nghiệp được gộp thành các loại thuế chủ yếu và chuẩn hóa hơn, đó là thuế doanh thu và thuế lợi nhuận. Sau đó các loại thuế này được chuyển thành thuế Giá trị gia tăng (GTGT) – *Value Added Tax* (VAT) và thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) – *Corporate Income Tax* (CIT). Sau đó, cơ cấu thuế còn thay đổi nữa, bao gồm các loại thuế như thuế tài nguyên, thuế thu nhập cá nhân (TNCN) – *Personal Income Tax* (PIT), thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, nhập khẩu, và một vài thuế nhỏ các loại phí và lệ phí nhỏ khác. Kể từ đó, sự thay đổi cơ cấu hệ thống thuế tại Việt Nam bao gồm 3 đặc trưng sau đây: (i) giảm sự lệ thuộc vào thu nhập từ dầu thô và lệ phí thuế nhập khẩu; (ii) giảm tỉ trọng thu từ khu vực nhà nước đồng thời tăng tỉ trọng thu từ nguồn khu vực ngoài quốc doanh trong tổng thu; và (iii) tăng cường vai trò của thuế GTGT.

Hình 01: Thay đổi cơ cấu thu thuế



Nguồn: Theo số liệu của Bộ Tài chính.

Thu từ thuế quan giảm đi do quá trình hội nhập kinh tế được tăng tốc. Việt Nam ký Hiệp định thương mại song phương với Hoa Kỳ (USBTA) năm 2001, tham gia Khu vực tự do thương mại ASEAN (AFTA) năm 2006, và gia nhập Tổ chức thương mại thế giới (WTO) năm 2007. Trong quá trình này, thuế suất giảm xuống, đồng thời các rào cản phi thuế quan và hạn chế thương quyền cũng dần được gỡ bỏ. Thời gian gần đây, việc sụt giảm nguồn thu này được bù đắp bởi sự gia tăng các loại thuế khác, nhất là thuế GTGT có “năng suất” cao (xem hình 01). Vào thời điểm năm 2001, khi quá trình cải cách bắt đầu tăng tốc thì tổng thu thuế xuất nhập khẩu chiếm 19,0% tổng thu từ thuế. Năm 2006, con số này giảm xuống còn 11,4%, nhưng lại tăng lên 20,8% năm 2008 nhờ lượng giao dịch thương mại quốc tế tăng lên mạnh mẽ. Ngoài ra, hội nhập quốc tế cũng làm tăng tỉ lệ nhập khẩu trong GDP. Việc mặt hàng bị đánh thuế nhập khẩu tăng lên làm tăng cơ sở tính thuế, và do đó làm cho tác động của việc cắt giảm thuế suất được bù đắp phần nào.

Hệ thống thuế Việt Nam trong quá trình chuyển đổi hiện nay đã có khả năng đảm bảo nguồn thu bền vững phục vụ các khoản chi thường xuyên và chi đầu tư ngày càng lớn của Chính phủ. Tuy thu thuế xuất nhập khẩu có giảm, nhưng tổng mức thu thuế bình quân đã đạt 22,2% GDP trong thời kỳ 2001-2009. Đây là một mức cao nếu so với các nước khác trong khu vực, mặc dù năng lực dự báo còn yếu, dẫn đến thường xuyên dự báo không đầy đủ nguồn thu. Đạt được mức thu đáng khích lệ như vậy, một phần nhờ vào giá dầu trên thị trường thế giới tăng mạnh. Tuy nhiên, lý do chính mang lại kết quả này là hoạt động của hệ thống thuế GTGT rất hiệu quả. “Năng suất thu thuế”, được định nghĩa là tỉ lệ giữa số điểm phần trăm GDP trong tổng thu chia cho số điểm phần trăm thuế suất cơ bản, là chỉ số kết quả hoạt động tiêu chuẩn, đặc biệt cho thuế GTGT. Năng suất thuế GTGT của Việt Nam đạt mức xấp xỉ 0,6 - cao hơn mức trung bình tại các nước công nghiệp. Một vài đặc điểm có tính tác động đánh thuế xâu chuỗi sản xuất (*cascading-inducing features*) trong hệ thống thuế GTGT của Việt Nam có lẽ đã đóng góp vào thành tích vượt bậc này. Nhưng ngoài ra còn nhiều yếu tố khác nữa làm cho thuế GTGT trở thành nguồn thu chủ lực trong hệ thống thuế Việt Nam. Một nguồn thu chủ lực nữa là thuế TNDN. Cùng với thuế GTGT, đây chính là hai nguồn thu chủ yếu, trong đó mỗi nguồn đóng góp một lượng thu xấp xỉ 6% GDP.

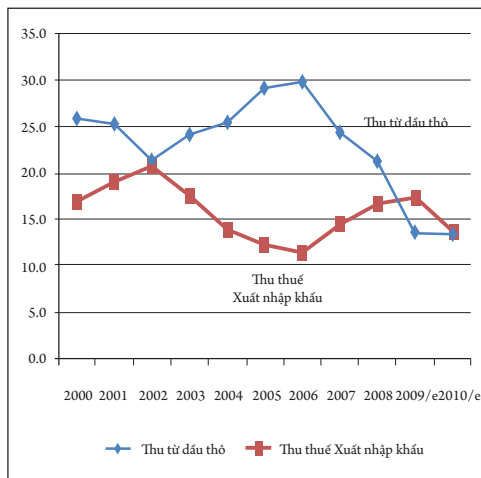
Thu từ dầu thô vẫn là nguồn thu quan trọng tuy gần đây tỉ trọng của nguồn thu này trong tổng thu có giảm. Thu từ dầu đã giảm từ 29,2% năm 2005 là năm có tỉ lệ cao nhất trong thập kỷ trước xuống còn 13,4% năm 2010 (hình 02, hình A). Đồng thời thu từ nguồn phi dầu thô đã tăng đều từ 50,9% năm 2000 lên 55,1% năm 2008.

Cơ cấu thu từ nguồn phi dầu thô cũng đã thay đổi. Vai trò của doanh nghiệp nhà nước trong nền kinh tế cũng giảm dần khi Việt Nam chuyển dần sang nền kinh tế thị trường và xu thế này vẫn đang tiếp diễn. Ngược lại, khu vực ngoài quốc doanh ngày càng trở nên quan trọng. Sự xuất hiện khu vực kinh tế tư nhân năng động đã làm thay đổi nhanh chóng số đối tượng nộp thuế cũng như thành phần các đối tượng nộp thuế. Hiện tại có khoảng 500.000 doanh nghiệp và tổ chức, 1,7 triệu doanh nghiệp hộ gia đình và 9,0 triệu cá nhân đăng ký nộp thuế. Dự đoán con số này sẽ tăng lên nhanh chóng. Trong vòng 5 năm, dự tính con số các doanh nghiệp sẽ tăng khoảng 50%. Đến năm 2012 con số các đối tượng nộp thuế “nhỏ” sẽ đạt tối thiểu 2,3 triệu. Tuy giá trị tuyệt đối của nguồn thu từ các khu vực kinh tế đều tăng trong vòng 10 năm qua nhưng tỉ trọng thu từ khu vực nhà nước đã giảm đều đặn trong khi thu từ khu vực tư nhân và khu vực đầu tư nước ngoài tăng (hình 02, hình B).

Hình 02: Thay đổi về cơ cấu thu ngân sách

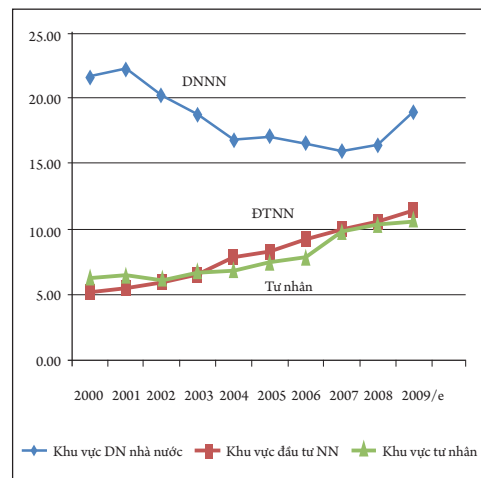
Hình A

Ưu tiên thu chuyển biên giới sang thị trường trong nước, và giảm sự phụ thuộc vào thu từ dầu thô...



Hình B

... và tập trung hơn vào các doanh nghiệp vừa và nhỏ mới nổi



Nguồn: Theo số liệu của Bộ Tài chính và Tổng cục Thống kê

Những điểm cần cải thiện

Tiếp tục đơn giản hóa các sắc thuế sẽ mang lại hiệu suất kinh tế cao hơn. Đối với thuế GTGT, giảm số thuế suất (hiện nay là 10%, 5% và 0%) và áp dụng cơ cấu đơn giản hơn với chỉ một thuế suất là 10%, ngoài thuế suất 0% ra, sẽ là hướng đi đúng. Việc áp dụng nhiều thuế suất khác nhau hiện nay tuy có tạo thêm một chút công bằng nhưng nó lại gây phiền hà và tạo cơ hội phân loại sai các giao dịch chịu thuế. Việc chỉ áp dụng một mức thuế suất sẽ giúp giảm chi phí tuân thủ do giảm yêu cầu ghi sổ và hóa đơn và đồng thời tạo cơ hội đơn giản hóa biểu mẫu khai thuế. Tương tự như vậy, quá nhiều các mục miễn giảm (hiện nay là 26) dẫn đến các vấn đề hành chính và tuân thủ đối với những người kinh doanh cả các mặt hàng được miễn thuế và không được miễn thuế. Nghiêm trọng hơn, miễn giảm thuế có nguy cơ phá vỡ chuỗi thuế GTGT và dẫn đến đánh thuế toàn bộ chuỗi giá trị trùng lặp, như đã thấy trong trường hợp thuế doanh thu. Cần rà soát kỹ các mục miễn giảm hiện nay và tốt nhất là chỉ nên giữ lại một số ít trong số các mục đó.

Có thể xem xét các biện pháp đơn giản hóa khác trong thuế GTGT như sau. Thông lệ không qui định ngưỡng phải đăng ký hiện hành đã đẩy các doanh nghiệp nhỏ vào hệ thống thuế GTGT. Làm như vậy là không theo thông lệ quốc tế. Cần qui định một mức nào đó, trong đó phải cân nhắc giữa chi phí quản lý và mức tăng thu. Bằng cách đó sẽ giúp tập trung vào quản lý các đối tượng nộp thuế lớn, đồng thời áp dụng chế độ thuế đơn giản đối với những đối tượng dưới ngưỡng qui định. Hệ thống hoàn thuế GTGT cũng cần phải đơn giản hóa nhằm giảm chi phí tuân thủ và giải quyết vấn đề tiền mặt mà các doanh nghiệp phải đối mặt.

Thuế TNDN hiện cũng đang áp dụng nhiều thuế suất tỉ lệ khác nhau, trong đó thuế suất phổ thông là 25%. Mức cao từ 32 đến 50% áp dụng cho dầu, khí và tài nguyên thiên nhiên hiếm khác và ngoài ra còn có thuế suất thấp tỉ lệ từ 20% và đến 10% nữa. Điều này đã làm cho công tác quản lý trở nên phức tạp. Ngoài ra, chế độ thuế TNDN hiện nay cũng áp dụng các qui tắc khấu hao phức tạp, bao gồm 53 loại tài sản và có thể áp 3 chế độ khác nhau. Để thực hiện chế độ hiện hành phải phân loại và duy trì mỗi loại tài sản cố định vào một hồ sơ và ghi chép vào một sổ ghi tài sản riêng, được đánh số và gắn thẻ trên đó có ghi các số liệu thống kê. Cách tốt hơn là gộp tất cả các loại tài sản vào 4-5 nhóm lớn và khấu hao nhóm theo phương pháp số dư giảm dần. Khi bổ sung tài sản, nhóm sẽ tăng, khi bán tài sản, nhóm sẽ giảm.

Chế độ khuyến khích ưu đãi trong hệ thống thuế TNDN của Việt Nam cũng phức tạp và làm cho việc đạt được mục tiêu khó hơn. Chế độ thuế nhằm tới khuyến khích tích tụ vốn trong các khu vực công nghệ phát triển mạnh và tại các vùng nghèo. Đó là các mục tiêu phát triển đúng đắn và vẫn có thể làm được nhiều hơn nữa để đạt được mục tiêu đó trong hệ thống hiện nay. Ví dụ, có thể cho phép miễn giảm và miễn trừ đối với các khoản phúc lợi ngoài lương đối với nhân viên. Nhưng cũng cần hợp lý hóa chế độ ưu đãi hệ thống hiện nay hành. Hiện nay có 3 loại khuyến khích ưu đãi chủ yếu: (i) được hưởng thuế suất ưu đãi hoặc được giảm thuế suất; (ii) miễn giảm thuế hoặc miễn giảm tạm thời (tax holidays); và (iii) khấu hao nhanh. Có trên 300 qui tắc xác định quyền được hưởng và điều kiện áp dụng. Nhưng nhiều qui tắc này lại chồng chéo nhau, một số thậm chí mâu thuẫn nhau. Ngoài ra, hệ thống ưu đãi chỉ có hiệu quả phần nào như các cuộc điều tra doanh nghiệp cho thấy phần lớn đối tượng hưởng ưu đãi sẽ vẫn tiến hành đầu tư theo cùng hình thức cũ và tại chính địa điểm đó ngay cả khi không có các khoản ưu đãi khuyến khích.

Thuế TNCN cũng cần phải đơn giản hóa. Hiện nay qui định 7 nhóm thu nhập bậc thuế, trong khi chỉ cần 4 nhóm bậc như trong chế độ cũ là có thể đã đủ đảm bảo tính lũy tiến của loại thuế này. Kinh nghiệm quốc tế cho thấy nếu qui định quá nhiều nhóm thu nhập bậc thuế sẽ làm phức tạp công tác quản lý và khuyến khích trốn thuế trong khi không có nhiều tác dụng tạo ra công bằng. Đáng chú ý là các nhóm này không được điều chỉnh theo lạm phát và sẽ dẫn đến tăng số người nộp thuế tiềm năng đã cao. Do các hộ kinh doanh sẽ chuyển từ thuế TNDN sang thuế TNCN nên thuế suất tối đa trong thuế TNCN cũng cần phải bằng mức tương ứng trong thuế TNDN. Với mức 35% như hiện nay thì thuế suất này cao hơn rất nhiều.

Tuy kết quả hoạt động chung là tốt nhưng hệ thống thuế Việt Nam vẫn chưa cân bằng. Một vài sắc loại thuế mang lại nguồn thu rất thấp, dưới 1% trong tổng thu. Có thể áp dụng các biện pháp như gộp các loại thuế, phí và lệ phí nhỏ vào thành các nhóm lớn, nhưng như thế sẽ làm cho hệ thống trở nên phức tạp không cần thiết. Trong khi đó, các loại thuế có tiềm năng ảnh hưởng tới việc phân bổ nguồn lực và giảm thiểu lãng phí vẫn còn thiếu. Đồng thời, thuế TNCN phổ thông đang được áp dụng hiện nay sẽ không thể làm tăng số thu ngay. Thuế này thậm chí lại có tác dụng làm giảm tính khuyến khích nếu không được đưa vào thực hiện một cách thận trọng theo giai đoạn. Các nỗ lực hiện đại hóa hệ thống thuế hiện nay tập trung vào áp dụng loại thuế TNCN với phạm vi rộng hơn. Nhưng thách thức ở đây là mức độ tuân thủ TNCN tại các nước đang phát triển nói chung là thấp và nếu mở rộng đối tượng đóng thuế quá nhanh sẽ ảnh hưởng tới tạo việc làm và vì vậy cản trở hiện đại hóa.

Hộp 01: Khuyến nghị dựa trên khung “Hệ thống thuế tốt” cho Việt Nam

Hiệu quả kinh tế. Hiện còn tồn tại một số điểm không trung lập trong chính sách thuế và thực thi như thiếu sự hài hòa giữa các loại thuế, nhiều thuế suất, nhiều trường hợp không chịu thuế và ưu đãi thuế đã tạo ra hiệu quả kinh tế thấp trong phân bổ nguồn lực do các đối tượng nộp thuế đưa ra quyết định kinh doanh với mục tiêu giảm thiểu gánh nặng thuế chứ không phải với mục tiêu tối đa hóa năng lực sản xuất và sản lượng.

Công bằng. Sự công bằng chiều ngang (*horizontal equity*) bị vi phạm theo nhiều cách. Ví dụ, đối tượng đóng thuế TNCN bị đánh thuế theo nhiều mức thuế suất khác nhau tùy thuộc vào loại thu nhập kiếm được. Nhiều loại miễn giảm khác nhau cũng dẫn đến vi phạm tính công bằng theo chiều dọc (*vertical equity*). Điều tương tự cũng xảy ra đối với các sắc thuế gián thu ví dụ như tồn tại nhiều thuế suất thuế GTGT và thuế tiêu thụ đặc biệt cùng với nhiều trường hợp không chịu thuế.

Minh bạch. Minh bạch được đảm bảo trước hết với điều kiện luật thuế phải không được quá phức tạp và không phân biệt đối xử, còn các qui chế và đòi hỏi về quản lý thì phải dễ tiếp cận và dễ tuân thủ. Với ý nghĩa đó, Việt Nam đã đạt nhiều tiến bộ về minh bạch tuy vẫn còn nhiều việc phải làm. Ví dụ thuế GTGT hiện nay có một thuế suất bằng 0 và hai thuế suất khác cộng với một danh sách dài các trường hợp không chịu thuế. Thuế tiêu thụ đặc biệt có nhiều mức thuế suất và các trường hợp không chịu thuế. Thuế TNDN cũng có nhiều mức thuế suất và ưu đãi theo ngành và địa phương làm cho thuế suất thực khác hẳn so với thuế suất công bố.

Tính phù hợp và ổn định của nguồn thu. Tuy không có đủ thông tin để xác định độ co giãn thuế (*tax elasticity*) nhưng độ đàn hồi thuế (*tax buoyancy*) thất thường cho thấy cần phải cải tiến một số lĩnh vực trong hệ thống thuế. Cơ sở thuế hạn hẹp nên cần phải đa dạng hóa và mở rộng. Cũng cần theo dõi chặt chẽ các khu vực đang tăng trưởng trong nền kinh tế để đưa chúng vào mạng lưới thuế vào thời điểm thích hợp. Trong đó phải kể đến các khu vực kinh doanh hàng hóa có tính co giãn về thu nhập cao trong tương quan với cầu. Kinh nghiệm quốc tế cho thấy một hệ thống thuế đơn giản và có cơ sở thuế rộng sẽ co giãn và đàn hồi cao hơn. Do vậy, cần rà soát các luật thuế để đơn giản và hợp lý hóa chúng. Cuối cùng, sẽ rất hữu ích nếu như ước tính phạm vi chi tiêu thuế (*tax expenditures*) và xem xét tính hợp lý của chúng.

Ngoài ra, số lượng đối tượng nộp thuế tiềm năng tăng nhanh hơn nhiều so với năng lực quản lý của hệ thống thuế hiện nay. Tốc độ phát triển nhanh của các doanh nghiệp nhỏ và vừa (SMEs) cho thấy “khoảng trống ở giữa” (*missing middle*) trong phân bổ theo qui mô hình tháp hiện nay sẽ sớm bị lấp đầy. Thêm vào đó, việc đánh thuế một số lượng lớn các doanh nghiệp tư nhân trong nước đang mở rộng qui mô đã bắt đầu trở thành một thách thức. Người ta đã cố gắng chuyển trách nhiệm thu các loại thuế này cho chính quyền địa phương nhưng việc phân quyền cũng tạo ra thêm một số vấn đề về kế toán và kiểm soát. Đối tượng nộp thuế phân nản về các điều khoản mập mờ và mâu thuẫn trong hệ thống thuế, đó là những điều làm tăng gánh nặng tuân thủ và quyền chủ động của thanh tra thuế. Năng lực dự báo doanh số thu còn yếu. Dự báo số thu năm sau chủ yếu dựa trên tỉ lệ tăng trưởng số thu năm hiện hành và lấy thêm ý kiến của các bộ và cơ quan thuế cấp dưới. Hiện chưa sử dụng mô phỏng kinh tế lượng hoặc mô hình vi mô để dự báo số thu. Chất lượng dự báo còn thấp. Để giải quyết các vấn đề tồn tại nêu trên, làn sáng cải cách chính sách và quản lý thuế lần 3 đang được thực hiện.

Hiện tại, tài nguyên thiên nhiên có thể được phân vào 4 nhóm để đánh thuế. Thuế tài nguyên có tác động nâng cao hiệu quả kinh tế và giảm khả năng hủy hoại môi trường. Khoáng sản chi

bị đánh thuế hoa lợi. Sản phẩm từ rừng tự nhiên cũng bị đánh thuế hoa lợi, với thuế suất khá cao đến 35%. Tuy thuế suất cao có mục đích bảo vệ tài nguyên rừng nhưng nó cũng khuyến khích khai thác tài nguyên giá trị cao và trốn thuế, tức là có tác dụng ngược với mục đích. Tài nguyên thủy sản và tài nguyên nước bị đánh gộp thuế TNDN và thuế hoa lợi với tỉ lệ thuế suất thấp. Hầu hết các khoản mục trong nhóm này bị đánh thuế từ 1-5%, riêng ngọc trai và sên biển bị đánh thuế 6-10%. Cách đánh thuế kết hợp tương tự cũng được áp cho dầu và khí tự nhiên, nhưng trong trường hợp này thuế TNDN dao động từ 6-40% tùy theo khối lượng và độ sâu khai thác.

Việc kết hợp thuế TNDN với thuế hoa lợi là mô hình dễ hiểu và cần được nhân rộng ra tất cả các loại tài nguyên thiên nhiên. Việc áp dụng thuế TNDN đối với khoáng sản, và nhất là rừng tự nhiên cần phải đi cùng với việc giảm thuế hoa lợi. Tuy mục tiêu áp dụng thuế suất cao là để bảo vệ tài nguyên thiên nhiên, ví dụ rừng, nhưng trên thực tế nó lại có khuynh hướng khuyến khích khai thác nguồn lợi có giá trị cao và trốn thuế. Cần giảm con số các khoản thuế hoa lợi và không nên duy trì thuế suất cao bất thường. Làm như vậy cũng sẽ giảm được chi phí quản lý và tuân thủ. Mặt khác không nên giảm thuế suất thuế TNDN xuống dưới mức 20 hoặc 25%, ngay cả đối với ngành dầu khí cũng vậy.

Hộp 02: Cải cách quản lý đất và thuế liên quan đến đất đai

Đánh thuế đất đai có thể làm tăng hiệu quả kinh tế và cải thiện sự công bằng. Năm 2010, tổng thu thuế liên quan đến đất đạt 2% GDP và khó có thể duy trì được lâu vì 87% thực thu là thu từ tiền sử dụng đất. Ngoài việc mở rộng cơ sở tính thuế thì việc thu một khoản cố định ngay từ đầu từ người hưởng lợi cũng sẽ làm cho thuế đất trở thành một công cụ hữu hiệu nhằm cải tiến dịch vụ công vì nó cho phép chính quyền địa phương có nguồn đầu tư vào cơ sở hạ tầng. Đánh thuế vào thu nhập từ đất cũng góp phần làm tăng đáng kể chất lượng sử dụng đất. Đánh thuế đất cũng góp phần hạn chế đầu cơ đất – một nguyên nhân gây nên bong bóng bất động sản – qua đó góp phần vào tăng cường quản lý đất đai và tăng tính công bằng.

Đánh thuế đất cũng có thể dẫn đến tình trạng người nghèo không có khả năng nộp thuế. Miễn thuế cho đất canh tác phục vụ sinh kế và áp dụng ngưỡng đóng thuế tối thiểu là các biện pháp giúp người nghèo sở hữu những mảnh đất có ít giá trị. Vấn đề đối với những người nghèo nhưng lại sở hữu đất có giá trị cao (nhất là tại các thành phố) là họ không muốn chuyển đến những mảnh đất rẻ hơn. Lý do hoàn toàn dễ thông cảm về mặt xã hội, nhất là đối với người già. Một giải pháp khả dĩ là lùi thời điểm đóng thuế (và lãi) cho người nghèo cho tới khi chết và sau đó thu nợ từ giá trị mảnh đất.

Một vấn đề khác nữa liên quan đến thuế liên quan đến đất đai là nó phức tạp và đòi hỏi chi phí cao nếu so sánh với nguồn thu mà nó mang lại. Thách thức cơ bản nhất là phải định giá lại đất đai thường xuyên. Có thể đánh giá lại đất một cách có hệ thống theo từng vùng để tiết kiệm chi phí. Tự đánh giá đất cũng là một biện pháp thiết thực. Có thể giảm rủi ro tránh thuế bằng cách dùng giá trị tự xác định làm căn cứ đến bù nếu nhà nước thu hồi đất để phát triển cơ sở hạ tầng.

Tuy nhiên, vấn đề nghiêm trọng hơn tại Việt Nam hiện nay là chưa cấp hết giấy chứng nhận quyền sử dụng đất, nhất là tại vùng đô thị và vùng cao. Điều tra hộ gia đình 2006 cho thấy mới chỉ có 76% đất nông nghiệp, 68% đất thành phố và 34% đất lâm nghiệp được cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất. Trên thực tế, như vậy có nghĩa là khoảng 2/3 tổng số các mảnh đất tại Việt Nam vẫn chưa được cấp giấy chứng nhận. Tuy Luật Đất đai đã được ban hành năm 2003 nhưng lý do chính

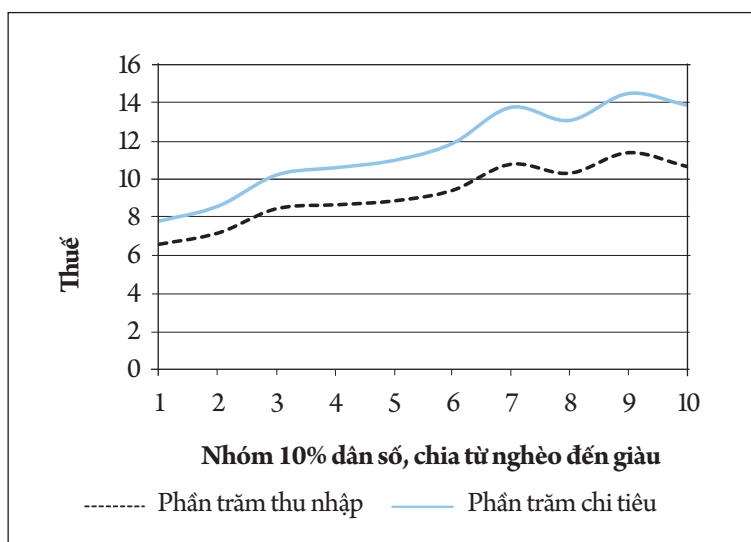
ở đây là thiếu cơ sở hạ tầng để có thể thực hiện quản lý đất đai có hiệu quả, trong đó phải kể đến các vấn đề như thiếu bản đồ địa chính, các vấn đề về đăng ký giao dịch, quản lý hồ sơ và cung cấp dịch vụ quản lý đất đai. Bản thân hệ thống rườm rà, không minh bạch, không hiệu quả và chất lượng dịch vụ không đáng tin cậy. Kết quả là quản lý đất đai đã trở thành một trong những cản trở nghiêm trọng nhất đối với phát triển kinh doanh và quản trị minh bạch tại Việt Nam. Thêm vào đó là thiếu năng lực tại cấp địa phương. Do đó cần phải áp dụng hệ thống thuế mới theo từng bước

Nguồn: Dựa trên Báo cáo phát triển Việt Nam 2009.

Hướng tới một hệ thống thuế công bằng

Thuế và phí không những mang lại nguồn thu cho ngân sách nhà nước mà còn tạo ra chênh lệch giữa tổng thu nhập và thu nhập thuần, do đó phân phối lại nguồn lực giữa các hộ gia đình. Trong nhiều trường hợp, nếu một loạt các khoản miễn trừ, các ngưỡng, các thuế tỉ suất thuế khác nhau đi kèm với sự phân phối lại này sẽ làm cho hệ thống thuế trở nên phức tạp và làm giảm hiệu ứng phân phối lại. Tại Việt Nam, hộ gia đình là người trực tiếp phải đóng một số loại thuế và phí trực thu. Ví dụ, là người tiêu dùng họ phải đóng thuế GTGT và thuế tiêu dùng thụ đặc biệt. Là công dân họ phải đóng nhiều loại phí tại địa phương như thuế nông nghiệp, học phí, và thuế đánh vào doanh nghiệp hộ gia đình kinh doanh. Tất cả các loại thuế này đều đánh lũy tiến. Trong năm 2006, các hộ gia đình trong nhóm 20% giàu nhất đóng thuế bằng 14,8% tổng chi tiêu trong khi các hộ trong nhóm 20% nghèo nhất đóng thuế bằng 8,7% tổng chi tiêu. Nhưng không phải tất cả các loại thuế và phí đều lũy tiến giống nhau. Thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế đánh vào hộ kinh doanh có tính chất lũy tiến, nhưng thuế nông nghiệp thì không. Và không phải tất cả các hộ đều đóng tất cả các loại thuế và phí. Ví dụ, hầu hết mọi người đều phải đóng thuế GTGT nhưng chỉ có 0,1% số hộ phải đóng thuế TNCN. Một nghiên cứu dựa trên khảo sát hộ gia đình năm 2006 cho thấy hệ thống thuế Việt Nam thực hiện tốt chức năng công bằng. Các nhóm giàu, dù dựa vào thu nhập hay chi tiêu bình quân đầu người phải đóng thuế với tỉ suất cao hơn (hình 03). So với kết quả nghiên cứu tương tự năm 1998, gánh nặng thuế nay đã trở nên nặng hơn và lũy tiến nhanh hơn. Nghiên cứu trước đây cho thấy thuế chiếm 8% chi tiêu và trong nhóm đầu tỉ lệ này chỉ là 10%. Nghiên cứu năm 2006 cho thấy thuế chỉ chiếm 8% trong nhóm 20% dưới cùng nhưng tăng dần lên 14% trong nhóm 40% trên cùng.

Tồn tại tình trạng cơ cấu thuế với đặc điểm lũy tiến mạnh hơn này phần lớn là do áp dụng thuế GTGT năm 1999 thay thế hệ thống thuế doanh thu khá phức tạp. Thuế GTGT không phải ở nước nào cũng lũy tiến. Nhưng tại Việt Nam người nghèo tự đáp ứng nhu cầu của mình thay vì mua sắm nên đã giảm khoản thuế GTGT mà họ phải đóng. Rồi đây điều này sẽ thay đổi, vai trò tự cung tự cấp trong gia đình sẽ giảm đi và sẽ dần dần làm cho hệ thống thuế ít mang tính lũy tiến hơn.

Hình 03: Thuế lũy tiến

Nguồn: Jonathan Haughton (2008).

Xây dựng một bộ máy quản lý thuế hiện đại

Với khoảng 44.000 nhân viên, ngành thuế là một trong những đơn vị hành chính công lớn nhất Việt Nam. Ngành thuế được phân thành 3 cấp quản lý, với Tổng Cục Thuế tại Hà Nội, 63 Cục thuế, và 649 Chi cục thuế cấp huyện. Tổng Cục Thuế có nhiệm vụ thu các loại thuế nội địa cơ bản, trong đó có thuế GTGT, thuế TNDN, Thuế tiêu thụ đặc biệt, và Thuế tài nguyên với số thu chiếm trên 2/3 tổng thu thuế nội địa. Tổng Cục Thuế cũng có nhiệm vụ thu một số khá lớn các loại thuế nhỏ như thuế chuyển quyền sử dụng đất, thuế đất và thuế nhà đất ở và thuế kinh doanh nhỏ.

Chương trình cải cách thuế của Chính phủ đặt ra nhiều thách thức mới đối với Tổng Cục Thuế. Một số vấn đề cốt yếu cần giải quyết bao gồm chuyển ưu tiên thu thuế từ biên giới vào thị trường nội địa, giảm phụ thuộc vào nguồn thu từ dầu thô, tập trung hơn vào doanh nghiệp tư nhân và ít tập trung hơn vào doanh nghiệp nhà nước và đầu tư nước ngoài, điều chỉnh theo hướng tự đánh giá, tự khai tự nộp thay vì thanh kiểm tra, áp dụng qui trình hiện đại phục vụ người nộp thuế và áp dụng mẫu biểu điện tử để người đóng nộp thuế sử dụng lưu hồ sơ của mình.

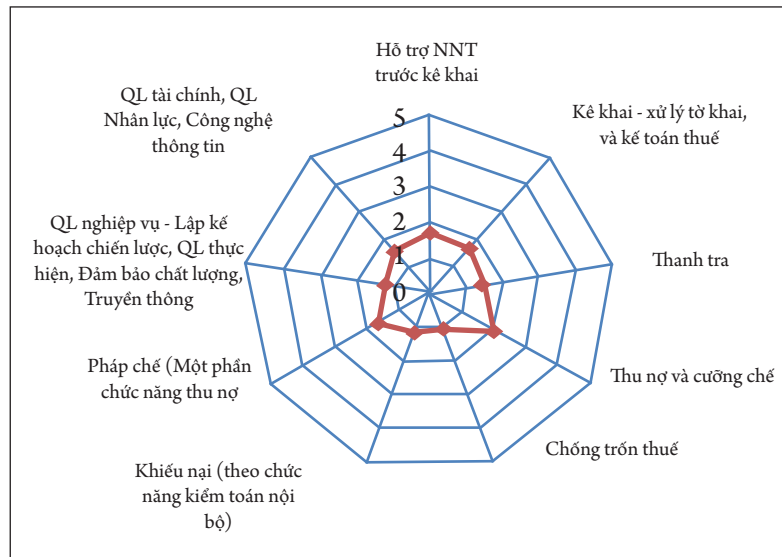
Luật Quản lý Thuế có hiệu lực từ tháng 7 năm 2007 đã đánh dấu một bước quan trọng trong việc giải quyết các thách thức nêu trên. Luật là cơ sở để đảm bảo tính minh bạch và thống nhất các hoạt động quản lý thuế. Ngoài ra, Luật cũng loại bỏ những quy định chưa rõ ràng có thể dẫn đến các hành vi không tuân thủ của các đối tượng nộp thuế hoặc hành vi lạm dụng của cán bộ thuế. Một trong những cải tiến trong đó việc áp dụng mã số người nộp thuế duy nhất và qui định về việc có thể lấy thông tin về người thứ 3 từ nhiều cơ quan phục vụ mục đích kiểm toán và thực thi hiệu quả đồng thời vẫn giữ được tính bảo mật. Nhưng bên cạnh đó cũng còn một số các điểm yếu. Tuy bộ luật qui định quyền và trách nhiệm của cơ quan thuế các cấp nhưng lại không phân định rõ trách nhiệm giữa các cấp trong ngành thuế cũng như giữa ngành thuế với UBND và hội đồng nhân dân các cấp.

Một nghiên cứu đánh giá qui trình nghiệp vụ ngành thuế đã được thực hiện nhằm rà soát 15 chức năng hoạt động đã được tiến hành (hình 04). Kết quả cho thấy cơ quan thuế Việt nam

nói chung đạt kết quả dưới trung bình đối với tất cả các chức năng chính và chức năng hỗ trợ dựa trên thang đánh giá với các thông lệ quốc tế tốt nhất. Thông lệ này sử dụng số liệu thu thập từ cơ quan quản lý thuế tại 30 nước đang phát triển và phát triển. Trong số các chức năng được đánh giá, thu nợ và và cưỡng chế được xem là tiến bộ hơn. Phương pháp nộp tiền thuế đa dạng (bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản), sử dụng công nghệ để truy cập số liệu tài khoản đối tượng nộp thuế kết hợp với hệ thống thu thuế bán tích hợp phục vụ theo dõi vi phạm của đối tượng nộp thuế là một trong những yếu tố cơ bản đóng góp vào chức năng tiến bộ này. Thêm vào đó còn có các quy định về tư vấn của cán bộ cho nhân viên thuế ở cấp Tổng cục về các vấn đề pháp lý nhằm đảm bảo một mức hỗ trợ tối thiểu cho cán bộ thuế khi họ gặp phải những vấn đề phức tạp. Tuy nhiên hỗ trợ pháp lý vẫn chưa hoàn thiện và cần xây dựng thêm các qui trình thực hiện các tác vụ pháp lý quan trọng ví dụ như xây dựng năng lực đưa ra những qui định về gửi thư đảm bảo cho đối tượng nộp thuế.

Trong hầu hết các lĩnh vực khác các qui trình hiện tại đều không đạt yêu cầu, trong đó thanh tra thuế là lĩnh vực đáng quan ngại nhất. Chưa có các thủ tục và phương pháp lựa chọn dựa trên rủi ro và sự lựa chọn đối tượng để kiểm tra trên sổ sách hoặc tại thực địa còn khá tùy tiện. Ngoài ra, qui trình hiện tại cũng cho phép thanh tra thuế có nhiều quyền trong quá trình thực hiện thanh tra và qui trình lập kế hoạch cũng như giám sát thanh tra nói chung cũng không có bộ phận theo dõi thường xuyên hiệu quả thanh tra. Chống trốn thuế có vẻ là lĩnh vực yếu nhất, hiện chưa có một kế hoạch chiến lược nào nhằm đối phó với các trường hợp trốn thuế.

Hình 04: So sánh khoảng cách trong qui trình nghiệp vụ thuế của Việt Nam so với thông lệ quốc tế



Nguồn: Theo Booz Allen Hamilton (2007)

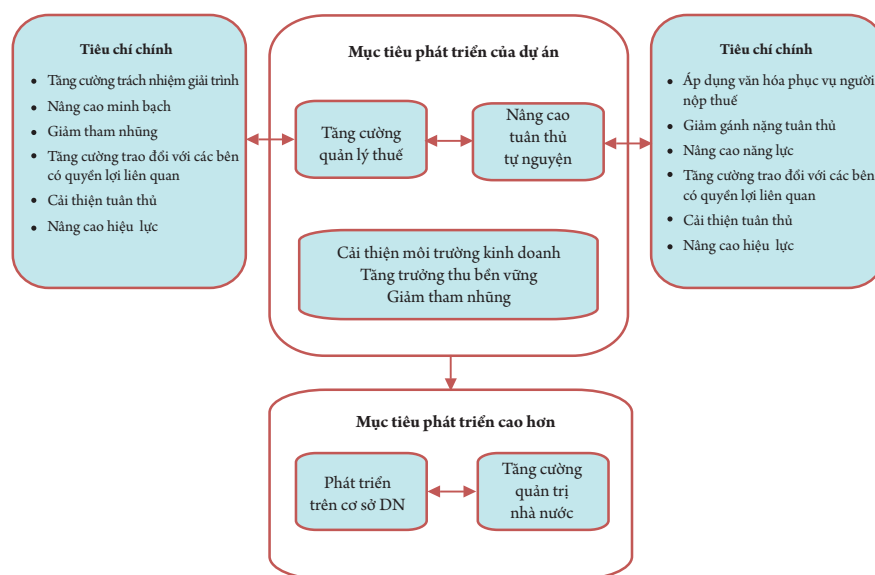
Điều tra kỳ gốc về đối tượng nộp thuế thực hiện năm 2007 và 2008 cung cấp một số thông tin về kết quả hoạt động của ngành thuế cho đến thời điểm tiến hành điều tra. Về khía cạnh tích cực, có 61,3% số người nộp thuế được hỏi cho rằng dịch vụ công của ngành thuế được đánh giá trên mức trung bình. Tuy nhiên chỉ có 3,9% số người đánh giá chất lượng dịch vụ là “rất tốt”. Điều đó cho thấy rằng còn nhiều chỗ để nỗ lực hơn. Kết quả điều tra cũng cho thấy đối tượng nộp thuế còn phải vất vả mới có thể nắm rõ các điểm chính trong luật thuế

TNDN, ví dụ như chế độ ưu đãi hoặc cách xác định chi phí có thể được giảm trừ. Chưa đến 40% số người trả lời cho rằng hệ thống hoàn thuế GTGT dễ hiểu và dễ thực hiện. Trên 60% cho biết họ biết được về các thay đổi trong qui định pháp lý và thủ tục chưa đầy một tháng trước khi chúng được đưa vào áp dụng và có hiệu lực. Điều đó cho thấy cần tăng cường thông tin và tuyên truyền đến người nộp thuế.

Một chiến lược cải cách thuế trong vòng 10 năm tới đã được dự thảo. Chiến lược đề ra mục tiêu phấn đấu là thuế và phí (trừ thu từ dầu thô và xuất khẩu) sẽ đạt 70-75% tổng thu ngân sách nhà nước cho đến năm 2015, và 75-80% cho đến năm 2020. Mức tương ứng năm 2010 là 62,5%. Một chương trình đầy kỳ vọng nhằm hiện đại hóa ngành thuế do Ngân hàng Thế giới hỗ trợ đang được thực hiện nhằm cải thiện quản trị thuế và nâng cao mức độ tuân thủ tự nguyện. Qua chương trình này, nguồn lực của Chính phủ cùng với hỗ trợ tài chính và kỹ thuật từ các nhà tài trợ sẽ được huy động nhằm thực hiện một chương trình cải cách tổng thể với mục đích cải thiện môi trường kinh doanh, ổn định lâu dài nguồn thu và giảm tham nhũng.

Dự án hiện đại hóa ngành thuế - *Tax Administration Modernization Project (TAMP)*, chuẩn bị từ năm 2007, được coi là một trong những động lực chính giúp đạt mục tiêu đưa cơ quan thuế Việt Nam đứng vào nhóm 5 nước đứng đầu trong khu vực vào năm 2015. Dự án có mục tiêu là giúp Tổng Cục Thuế tăng cường quản trị thuế và nâng cao mức độ tuân thủ tự nguyện thông qua việc tăng cường hiệu quả, hiệu lực, tính minh bạch, và trách nhiệm giải trình của ngành thuế. Cuộc cải cách này được kỳ vọng sẽ tác động tích cực lên môi trường kinh doanh thông qua việc xây dựng các qui trình và thủ tục quản lý thuế dễ lường trước và dễ thực thi. Tính bền vững trong thu thuế và một sự công bằng hơn cũng sẽ được hỗ trợ trong dự án này. Do đó, mục tiêu phát triển của dự án sẽ phụ trợ cho hai mục tiêu cao hơn nằm trong 4 trụ cột cải cách của Việt Nam là phát triển dựa trên cơ sở hoạt động kinh doanh và tăng cường quản trị nhà nước. Việc xây dựng và triển khai hệ thống thông tin tích hợp ngành thuế - *Integrated Tax Administration Information System (ITAIS)* dựa trên qui trình nghiệp vụ đã được tái thiết kế theo các thông lệ tốt nhất hy vọng sẽ là xương sống của kế hoạch 5 năm và chiến lược 10 năm.

Hình 05: Mục tiêu hiện đại hóa quản lý thuế



Nguồn: Tài liệu Dự án Hiện đại hóa Quản lý Thuế do Ngân hàng Thế giới tài trợ

Chương trình hiện đại hóa tổng thể này không phải là không có rủi ro. Một chương trình cải cách hướng tới việc giảm cơ hội lạm dụng chức trách của một bộ phận cán bộ thuế có thể bị chống đối quyết liệt. Thực hiện một chương trình công nghệ thông tin toàn diện với nhiều hoạt động phức tạp, phụ thuộc qua lại với các hoạt động kèm theo khác có thể sẽ bị chậm trễ theo lịch trình đề ra, nhất là trong bối cảnh năng lực triển khai chương trình còn yếu.

Do vậy, 5 yếu tố sau đây được coi là mang tính quyết định đối với thành công bền vững của chương trình cải cách:

- Tính chủ động và quyết tâm cao từ phía chính phủ đối với chương trình cải cách, bao gồm cả việc cụ thể hóa trong Chiến lược cải cách hệ thống thuế 2011-2020;
- Huy động sự ủng hộ và hợp tác từ khu vực tư nhân;
- Đưa vào áp dụng các tiêu chí đánh giá kết quả hoạt động cũng như các chuẩn dịch vụ khách hàng phù hợp và lượng hóa được để làm sao mỗi sai lệch sẽ dễ dàng được phát hiện và nhân viên cán bộ thuế có thể bị qui trách nhiệm dễ dàng;
- Xây dựng năng lực nội bộ bền vững nhằm không ngừng cải tiến sau khi đã thực hiện đầy đủ Kế hoạch cải cách;
- Áp dụng hệ thống thông tin quản lý hiện đại và coi đó là chiến lược chủ chốt nhằm hợp lý hóa một cách cơ bản hoạt động thông qua việc đơn giản hóa thủ tục, tăng cường minh bạch, loại bỏ cơ hội lạm dụng chức trách và đưa vào áp dụng các tiêu chuẩn quốc tế được chấp nhận rộng rãi.

Những thay đổi này, một khi đã thực hiện sẽ khó có thể, nếu không nói là không thể đảo ngược được.

Tóm tắt nội dung

Tập sách này tập hợp một số nghiên cứu trong chương trình hỗ trợ kỹ thuật do Ngân hàng Thế giới tài trợ nhằm làm sáng tỏ một số vấn đề mà Việt Nam sẽ gặp phải trong quá trình cải cách quản lý thuế và chính sách thuế. Các nghiên cứu cũng đưa ra các khuyến nghị chính sách cụ thể phục vụ các thảo luận chuẩn bị cho các luật và qui định quan trọng trong lĩnh vực này. Các nghiên cứu trong tập sách này thuộc hai nhóm, trong đó một nhóm đề cập các chủ đề liên ngành còn nhóm kia đề cập đến thiết kế của các sắc thuế cụ thể và thảo luận những tác động của các sắc thuế này. Phần tóm tắt này nêu bật và tổng hợp các kết quả chủ yếu của các nghiên cứu.

Khung cải cách ngành thuế được đưa ra trong Chương 1. Chương này nêu khái quát về hệ thống thu thuế trong bối cảnh cải cách và hội nhập vào nền kinh tế thế giới của Việt Nam. Chương 1 tóm tắt những đặc điểm chính các loại thuế gián thu và trực thu và nhận dạng các vấn đề liên quan đến công tác quản lý chúng dưới góc độ thông lệ và kinh nghiệm quốc tế tốt nhất. Thông qua quá trình điểm lại như vậy sẽ dẫn đến kết luận rằng những cuộc cải cách thuế gần đây đã đưa Việt Nam tiến đến gần hệ thống quản lý thuế hỗ trợ công cuộc cải cách chung của đất nước và rằng hệ thống thuế của Việt Nam đang tiệm cận dần với tiêu chuẩn quốc tế. Cần không ngừng cải tiến để loại bỏ những hạn chế còn tồn tại, nhưng chỉ có thể đạt được điều này như là một bộ phận không thể tách rời trong khuôn khổ một chương trình cải cách dài hạn. Sẽ là khập khiễng nếu chỉ có những điều chỉnh nhất thời.

Chủ đề trong Chương 2 là chi phí của các hộ gia đình và các doanh nghiệp trong việc tuân thủ các sắc thuế hiện hành. Tuân thủ kém không chỉ tác động xấu lên nguồn thu của Chính phủ mà còn cả lên sự phát triển kinh tế của đất nước nữa. Vì vậy, nếu hiểu rõ các loại chi phí này và ai phải chịu các loại chi phí đó sẽ giúp thiết kế được một hệ thống thuế và công tác quản lý thuế hiệu quả và công bằng. Chương này sẽ đưa ra một khung cơ bản nhằm đo lường các chi phí liên quan cũng như phê phán phương pháp đo lường hiện nay. Trong quá trình đánh giá chi phí tuân thủ mà các hộ gia đình và doanh nghiệp phải gánh chịu ta sẽ thấy rằng kinh nghiệm quốc tế có thể cung cấp những gợi ý quý giá về những việc mà Việt Nam phải làm trong khuôn khổ cải cách ngành quản lý thuế tổng thể của mình. Cụ thể, cần phải:

- tăng cường năng lực phân tích của Tổng Cục Thuế trong lĩnh vực này;
- cải cách chính sách thuế;
- cải cách thuế phải được tiến hành song song với cải cách khu vực công;
- tập trung vào các đối tượng nộp thuế lớn và đi kèm với đó là tăng cường tuân thủ đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Môi trường quản lý thuế tại Việt Nam đang thay đổi nhanh chóng và tạo ra những thách thức mới đối với việc quản lý tuân thủ và nguồn thu. Điều này xảy ra trong bối cảnh xuất hiện nhiều loại giao dịch mới, sự nổi lên của khu vực doanh nghiệp vừa và nhỏ rất năng động và sự hội nhập của Việt Nam vào nền kinh tế thế giới trong khuôn khổ Tổ chức thương mại thế giới (WTO). Cải cách cơ cấu thuế hiện tại phải chú ý đến những yếu tố này. Cuộc cải cách trong khuôn khổ dự án Hiện đại hóa ngành thuế (TAMP) là chủ đề của Chương 3. Chương này sẽ nhận dạng các bên có quyền lợi liên quan chủ chốt trong khu vực công và tư cũng như vai trò của họ trong quá trình xây dựng chiến lược và hỗ trợ thực hiện cải cách và qua đó sẽ nêu rõ các yếu tố cần có trong chiến lược tổng thể nhằm nâng cao tính tuân thủ tự nguyện, thông qua đó giảm chi phí tuân thủ, đồng thời đảm bảo tính nhất quán và minh bạch trong quản lý thuế. Bằng việc đánh giá mức độ đạt được các mục tiêu cải cách này, Chương 3 nêu bật những thách thức gặp phải và đi đến kết luận rằng cần phải tiến hành một loạt các thay đổi về tổ chức theo hướng tái cấu trúc qui trình nghiệp vụ, tăng cường năng lực tại Tổng Cục Thuế và thành lập các đơn vị chuyên về kiểm toán, thanh tra nội bộ, khiếu nại và chức năng giám sát tuân thủ phải được hỗ trợ bởi công nghệ thông tin hiện đại. Chương 3 cũng khuyến nghị cải cách quản lý nguồn nhân lực theo hướng đào tạo và tăng cường năng lực cho nhân viên ngành sao cho họ có thể thực hiện các nhiệm vụ có chuyên môn cao trong một tổ chức được xây dựng theo chức năng, đồng thời lập kế hoạch phát triển nguồn nhân lực và phân tích khối lượng công việc và đề ra các biện pháp thích hợp để khuyến khích những người có thành tích cao.

Cũng giống như chuẩn bị lập dự toán ngân sách nhà nước, muốn quản lý thuế có hiệu quả cần phải dự báo chính xác nguồn thu thuế. Hầu hết các nước đang phát triển còn thiếu số liệu thống kê và năng lực thể chế để thực hiện các phép dự báo này. Đây là một trong những nhiệm vụ cải cách quản lý thuế và cũng là chủ đề của Chương 4. Chương này trước hết nêu khái quát về các công cụ và phương pháp dự báo hiện đang sử dụng, trong đó bao gồm cả các công cụ mô phỏng chuyên dụng như mô phỏng dựa trên đầu vào-đầu ra đối với thuế GTGT. Một vài phương pháp và công cụ này được áp dụng để minh họa dự báo một số loại sắc thuế chủ yếu như thuế GTGT, thuế TNDN và thuế TNCN. Kết quả từ các bài tập này minh họa cách thức sử dụng công cụ để hỗ trợ những người làm chính sách ra quyết định. Theo thứ tự triển khai, các kết quả này sẽ là về các vấn đề:

- Nhu cầu về tăng cường cơ sở dữ liệu mà Tổng Cục Thuế có thể truy cập;
- Đào tạo cán bộ về các lý thuyết kinh tế phù hợp và phương pháp lượng hóa;
- Lập mô hình; và
- Sắp xếp thứ tự phù hợp cho một giai đoạn tối đa 24 tháng.

Sau khi đã thu được thuế, vấn đề quan trọng là phân bổ chúng. Điều này càng quan trọng trong bối cảnh cải cách thuế. Nếu thiếu điều phối giữa cải cách và giao chi tiêu sẽ dẫn đến theo đuổi các mục tiêu không nhất quán. Mục tiêu quan trọng nhất của cuộc cải cách là đạt được sự đơn giản, mức nhiễu tối thiểu tức là hiệu suất quả kinh tế cao, và công bằng trong phân phối khoản tiền thuế thu được. Nhưng những mục tiêu này ít quan trọng hơn trong việc phân quyền vì ở đó sự phù hợp của nguồn thu và trách nhiệm giải trình của chính quyền địa phương giữ vai trò trung tâm. Trong điều kiện Việt Nam đang phấn đấu hướng tới phân quyền ngân sách, các định mức phân bổ ngân sách đã được xây dựng cho chi thường xuyên và chi xây dựng cơ bản. Những định mức này đã được thể hiện trong các qui tắc về giao chi tiêu thu thuế. Chương 5 sẽ nêu khái quát về giao chi tiêu thu thuế và các khoản thu từ chính quyền cấp dưới nộp về và cho thấy rằng những biện pháp này diễn ra khi nhu cầu nảy sinh (*ad hoc*). Tiếp đó, chương này đánh giá vai trò những biện pháp này trong trách nhiệm giải trình của các quan chức địa phương và sự tương thích của chúng với chiến lược cải cách ngành thuế. Chương này kết thúc với những đề xuất tăng cường các biện pháp chia sẻ số thu thuế. Các biện pháp đó liên quan đến tăng cường tính phù hợp của các khoản thu tại cấp địa phương, cải thiện phân chia khoản thuế thu được giữa cấp trung ương và cấp tỉnh và áp dụng các nguồn thu riêng cho chính quyền địa phương. Về vấn đề quản lý thuế, đề xuất ở đây là tiếp tục tập trung hóa thu thuế.

Phần hai cuốn sách này sẽ bắt đầu với Chương 6, tập trung xem xét một vài loại thuế cơ bản. Quá trình quốc tế hóa nền kinh tế Việt Nam, được đánh dấu bằng việc gia nhập WTO, mang lại nhiều hàm ý về các loại thuế và quản lý thuế. Chương 6 xem xét các loại thuế này theo nhóm và theo thời gian, cho đến thời điểm cuối trong lộ trình thực thi WTO năm 2012. Các nhóm thuế được xem xét bao gồm thuế nhập khẩu, thuế xuất khẩu, thuế phí hải quan, và việc áp dụng Hiệp định trị giá hải quan (Điều VII, GATT). Ngoài ra còn có các lĩnh vực khác như thuế tiêu thụ trong nước, thuế thu nhập doanh nghiệp, và cả điều khoản về dịch vụ tư vấn thuế nữa. Trong chương này cũng có tham khảo các nghiên cứu đã làm trước đây của Ngân hàng Thế giới và Ngân hàng Phát triển Châu Á (ADB) trong các năm 2004 và 2006. Các vấn đề cụ thể – cân nhắc tác động giữa khối lượng giao dịch thương mại lớn với thuế suất thấp và tác động lên thu nhập không liên quan đến phi thương mại – cũng được thảo luận. Trong chương này, một số những điều sau đây sẽ được phát hiện.

- Thực hiện những cam kết bắt buộc về thuế quan của Việt Nam sẽ làm giảm thuế suất trung bình và sự phân tán thuế suất và sẽ có tác động khuyến khích sử dụng nguồn lực đầu tư;
- Tuy thời gian cắt giảm của Việt Nam tương đối dài nhưng hầu hết các thuế suất bắt buộc sẽ có hiệu lực sau 7 năm;
- Việc giảm thuế suất sẽ dẫn đến giảm thu nhưng về cơ bản sẽ được bù lại bởi giảm bớt các khoản nhượng bộ và miễn giảm thuế và tăng cường hiệu quả suất quản lý.

Thuế GTGT là chủ đề của Chương 7, vấn đề trung tâm của bất kỳ hệ thống thuế nội địa nào, nhất là trong bối cảnh hội nhập toàn cầu. Tình hình cũng tương tự ở Việt Nam do sự phụ

thuộc ngày càng tăng vào thuế GTGT để bù lại số thu mất đi từ các khoản thuế liên quan tới thương mại trong thời gian trung hạn và phải loại bỏ các gánh nặng liên quan đến thuế cho các doanh nghiệp vì nếu như vậy các gánh nặng này sẽ làm giảm năng lực cạnh tranh của họ. Chương này phân tích chế độ thuế GTGT tại Việt Nam và sự phát triển của nó theo thời gian. Phân tích này sẽ đóng góp vào cuộc thảo luận về các vấn đề trọng yếu liên quan đến cơ cấu thuế GTGT và tính công bằng trong thuế GTGT, hiệu quả kinh tế và cách đối xử với các nhà xuất khẩu. Những hàm ý này sẽ được so sánh với hệ thống thuế GTGT tại các nước khác trong vùng. Khuyến nghị cả về cải cách hệ thống và quản lý, trong đó bao gồm cả tăng cường hợp tác giữa ngành cơ quan thuế và cơ quan thuế hải quan cũng được đề cập trong chương này.

Khi nền kinh tế tăng trưởng thì việc đánh thuế thu nhập cá nhân cũng ngày càng trở thành một nguồn thu quan trọng. Tuy nhiên việc đánh thuế này cũng gây nhiều tranh cãi vì trong một nước đang phát triển thuế thu nhập cá nhân dễ dàng trở thành sắc thuế đánh vào sự chính thức hóa nền kinh tế (*tax on formalization*). Ngoài ra, loại thuế này rất khó quản lý và nguồn thu tiềm năng cũng còn hạn chế. Muốn có thông tin đầu vào quan trọng phục vụ cuộc thảo luận về loại sắc thuế này thì phải thông hiểu được nguồn thu nhập cá nhân, loại chi tiêu, và các loại thuế mà họ phải đóng (thuế thu nhập cá nhân và các loại thuế khác). Đây là chủ đề của Chương 8. Chương này sẽ nêu tóm tắt cơ cấu thuế hiện tại cũng như cơ cấu thu nhập và chi tiêu của hộ gia đình và sau đó đánh giá các loại thuế mà họ phải đóng. Phát hiện quan trọng ở đây là vấn đề lũy tiến trong cơ cấu thuế. Trong chương này cũng sẽ phân tích tác động có thể có của Luật Thuế thu nhập cá nhân năm 2007 lên doanh số thu thuế và loại thuế phải đóng. Các phép mô phỏng sử dụng hai bộ số liệu lại mang lại kết quả trái ngược nhau – một mang lại doanh số thu cao hơn còn một mang lại doanh số thu thấp hơn. Cuối cùng, Chương 8 xem xét tác động của thuế bất động sản lên bất động sản phi nông nghiệp là loại sắc mà Việt Nam không có và kết luận rằng tiềm năng thu là rất lớn và cần mang tính lũy tiến cao.

Kết thúc tài liệu là Chương 9 tập trung vào thuế tài sản và đất đai. Mặc dù đóng góp khiêm tốn vào nguồn thu thuế, thuế đất đai giúp mở rộng phạm vi thuế, tăng tính hiệu quả kinh tế, và tăng tính hợp lý. Thuế tài sản (*Property Tax*) ngày càng trở thành công cụ hữu ích để cung cấp cho chính phủ những nguồn lực để đầu tư vào cơ sở hạ tầng trong nước. Đánh thuế tài sản có thể phức tạp và tốn kém so với nguồn thu đem lại. Chương này đề xuất sự phân biệt giữa “đất đai” và “cải thiện nguồn vốn” của thuế tài sản do tính chất cơ gián khác nhau về cung của hai hình thức này. Thách thức chủ yếu là tài sản nên được đánh giá lại thường xuyên. Hoạt động không hiệu quả trong việc quản lý đất đai là một trong những tồn tại lớn đối với quản lý hành chính minh bạch và phát triển kinh doanh ở Việt Nam.

Khung Pháp lý cho Quản lý Thuế

Phạm Minh Đức, Lê Minh Tuấn và Gangadhar Prasad Shukla



1. Tóm lược

Việt Nam hiện đang tiến hành công cuộc hội nhập kinh tế thế giới. Để quá trình hội nhập được thuận lợi hơn, Chính phủ gần đây đã thực hiện một loạt cải cách về thương mại và chính sách thuế, đồng thời nâng cao chất lượng quản lý tài chính. Kết quả là Việt Nam đã đạt mức tăng trưởng ngoạn mục trong hai thập kỷ qua và hầu hết các chỉ số kinh tế đều cho thấy xu hướng tăng nhanh chóng. Tình hình thu chi ngân sách cũng đáng khích lệ. Mức tăng thu ngân sách đạt được rất ấn tượng, trong khi đó chi tiêu đã được kiểm chế, giữ cho mức thâm hụt ngân sách vẫn ở trong tầm kiểm soát.

Việt Nam cũng đang từng bước tiến hành cải cách pháp luật về thuế và hiện đại hóa quản lý thuế. Trong hai thập kỷ qua, hệ thống thuế trải qua ba giai đoạn cải cách, và giai đoạn cải cách thứ ba hiện nay đang được thúc đẩy do Việt Nam gia tăng hội nhập vào nền kinh tế thế giới với nỗ lực gia nhập WTO. Hệ thống thuế hiện hành ở Việt Nam được phân tích dưới đây theo khuôn khổ của một “Hệ thống thuế tốt”, nghĩa là công bằng, có hiệu quả kinh tế, ổn định và hiệu quả về mặt kỹ thuật.

Thuế giá trị gia tăng (GTGT)

Thuế GTGT là nguồn thu thuế chủ yếu ở Việt Nam. Hiện có 3 mức thuế suất GTGT: Mức thuế suất 0% chủ yếu áp dụng cho hàng hóa và dịch vụ xuất khẩu, mức 5% áp dụng cho 15 nhóm hàng hóa và dịch vụ, và mức 10% (thuế suất chuẩn) cho các hàng hóa và dịch vụ còn lại. Có 26 nhóm hàng hóa và dịch vụ không chịu thuế GTGT. Hiện tại, chưa có quy định về ngưỡng miễn thuế GTGT dựa trên doanh thu đối với các nhà sản xuất và buôn bán nhỏ. Phương pháp khấu trừ thuế được sử dụng song song với phương pháp tính thuế trực tiếp trên giá trị gia tăng, chủ yếu áp dụng đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ, những người không chấp hành đầy đủ các quy định về kế toán, hóa đơn, chứng từ và hoạt động kinh doanh mua, bán vàng bạc đá quý, ngoại tệ. Các quy định hiện hành về thủ tục hoàn thuế GTGT ở Việt Nam còn phức tạp và khác biệt tùy theo tính chất và hoạt động kinh doanh. Việt Nam nên cải cách chế độ thuế GTGT theo các hướng sau đây:

- i. Đơn giản hóa cơ cấu thuế suất, với một mức thuế suất 0% và một mức thuế suất dương là 10%;
- ii. Danh mục các nhóm hàng hóa và dịch vụ không chịu thuế cần được rà soát lại và chỉ nên giữ lại một vài hàng hóa và dịch vụ trong số 26 nhóm không chịu thuế;
- iii. Việc áp dụng ngưỡng tính thuế bằng 0 đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ cần chấm dứt và cần có một ngưỡng tính thuế phù hợp dựa trên sự đánh đổi giữa chi phí quản lý và số thu kỳ vọng mà nó tạo ra. Một chế độ thuế đơn giản hóa có thể áp dụng cho tất cả các đối tượng nộp thuế nằm dưới ngưỡng tính thuế;

- iv. Phương pháp khấu trừ phải được áp dụng rộng rãi, còn phương pháp tính thuế trực tiếp trên giá trị gia tăng đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ phải được bãi bỏ, một khi ngưỡng tính thuế được thiết lập;
- v. Hệ thống hoàn thuế GTGT cần được hợp lý hóa và đơn giản hoá nhằm giảm bớt chi phí thu thuế (về quản lý và tuân thủ) và làm giảm bớt các vấn đề về dòng tiền mặt đối với các doanh nghiệp xin hoàn thuế GTGT thực sự.

Thuế tiêu thụ đặc biệt

Cơ sở tính thuế chủ yếu bao gồm các nhóm hàng hóa mà việc tiêu dùng chúng không có lợi cho môi trường và xã hội, và các mặt hàng xa xỉ. Thuế suất áp dụng cho các nhóm hàng hóa dao động từ 10% (xăng; điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống; và xe ô tô chở người từ 16 đến dưới 24 chỗ ngồi chạy bằng điện) đến 70% (vàng mã, hàng mã), và đối với dịch vụ từ 15% (kinh doanh xổ số) đến 40% (kinh doanh vũ trường). Tuy nhiên, thuế xăng dầu thoạt nhìn có vẻ thấp khi so sánh với các nước láng giềng. Chế độ thuế TTĐB nên cải cách như sau:

- i. Các mức thuế suất khá phân tán. Một vài mức thuế suất cao nên được hạ thấp, trong khi một vài mức thuế suất thấp có thể tăng lên;
- ii. Về mặt ngắn hạn, chính phủ có thể duy trì mức thuế tiêu thụ đặc biệt áp dụng cho xăng dầu tương đối thấp do gần đây giá quốc tế tăng cao và tỷ lệ lạm phát cao. Tuy nhiên, về trung và dài hạn thuế suất có thể tăng lên đến mức so sánh được với các nước trong khu vực;
- iii. Nên tiến hành phân tích lợi ích chi phí của việc đánh thuế tiêu thụ đặc biệt đối với một số nhóm dịch vụ giải trí để so sánh chi phí quản lý và tuân thủ với số thuế thu được;
- iv. Cần loại bỏ quy định miễn giảm thuế cho các cơ sở đang gặp khó khăn về tài chính;
- v. Có thể xem xét mở rộng cơ sở thuế tiêu thụ đặc biệt bằng cách đưa một số nhóm hàng xa xỉ phẩm chủ yếu chỉ có những người thuộc nhóm có thu nhập cao tiêu dùng.

Thuế xuất nhập khẩu

Thuế suất thuế nhập khẩu có thể được phân thành 4 loại lớn: (i) Thuế suất ưu đãi áp dụng cho hàng hóa có xuất xứ từ các nước được hưởng quy chế tối huệ quốc (MFN); (ii) Thuế suất thông thường áp dụng cho hàng hóa có xuất xứ từ các nước mà Việt Nam không ký kết các hiệp định thương mại (cao hơn 50% thuế suất áp dụng cho các nước MFN); (iii) Thuế suất ưu đãi đặc biệt áp dụng cho hàng hóa có xuất xứ từ các nước có ký kết các thỏa thuận thương mại đặc biệt với Việt Nam; và (iv) các Luật chống bán phá giá, chống phân biệt đối xử. Như vậy Việt Nam có nhiều mức thuế suất thuế nhập khẩu. Thuế suất trước hết được quy định dựa trên nước xuất xứ của hàng hóa (5 mức), sau đó dựa trên phân loại hàng hóa (4 loại), dẫn đến có 20 thuế suất thuế nhập khẩu khác nhau. Các khuyến nghị sau đây về cải cách thuế nhập khẩu cần cân nhắc:

- i. Cần có một bộ thuế suất cơ bản gồm thuế suất ưu đãi, thuế suất theo quy chế MFN hay thuế suất thông thường được bổ sung thêm bằng một bộ thuế suất ưu đãi đặc biệt dành cho các quốc gia mà Việt Nam có ký kết hiệp định thương mại. Đối với các nước không được đối xử ưu đãi, có thể được áp dụng mức thuế suất áp dụng cho hàng hóa của các nước được đối xử theo quy chế MFN cộng thêm một tỷ lệ phần trăm. Tốt nhất, số loại dựa trên nguồn gốc xuất xứ không nên nhiều hơn 3;

- ii. Đối với loại cơ bản, có thể duy trì 3 thuế suất dựa trên phân loại hàng hóa: mức thấp nhất (ví dụ: 5%) có thể áp dụng cho yếu tố đầu vào, mức cao hơn (ví dụ: 15%) áp dụng cho hàng hóa trung gian, và mức cao nhất (ví dụ: 25%) áp dụng cho hàng hoá tiêu dùng thuần túy;
- iii. Đối với hàng hóa không khuyến khích nhập khẩu, có thể quy định mức thuế suất cao. Cách khác là quy định cấp phép nhập khẩu cho các loại hàng hóa này làm sao để số lượng thuế suất là 3;
- iv. Chính phủ cần thực hiện các hiệp định WTO chính thức, có tham khảo ý kiến của Tổ chức Hải quan thế giới (WCO), và các biện pháp xúc tiến thương mại như hài hòa thuế quan, phán quyết trước, thẩm quyền kháng án đặc biệt v.v...

Thuế thu nhập cá nhân (TNCN)

Luật Thuế Thu nhập cá nhân được Quốc hội thông qua vào tháng 11 năm 2007 và có hiệu lực từ tháng 1 năm 2009. Luật đã dỡ bỏ sự phân biệt giữa công dân Việt Nam và người nước ngoài. Luật cũng xóa bỏ sự phân biệt giữa thu nhập thường xuyên và không thường xuyên. Luật quy định cơ sở thuế rộng hơn kể cả thu nhập từ đầu tư vốn (lãi cho vay, cổ tức, lãi trên vốn, chuyển nhượng bất động sản, bản quyền, ...). Số lượng các loại phụ cấp không thuộc diện chịu thuế đã giảm.

Việc giảm trừ mới cho người nộp thuế và người phụ thuộc và giảm trừ cho các khoản đóng góp từ thiện đã được quy định trong Luật. Kỳ tính thuế là năm dương lịch, nhưng kỳ tính thuế là mỗi lần phát sinh thu nhập trong trường hợp thu nhập từ lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận, lãi trên vốn, chuyển nhượng bất động sản, trúng thưởng, tiền bản quyền, nhượng quyền thương mại, chuyển giao công nghệ, thừa kế và biếu tặng. Điều đó có nghĩa là ngưỡng tính thuế là 10 triệu đồng áp dụng dựa trên cơ sở từng trường hợp chứ không tính trên tổng thu nhập cả năm từ các nguồn này.

Luật thuế TNCN có 7 mức thuế suất : 5, 10, 15, 20, 25, 30 và 35%. Số lượng các mức thuế suất quá lớn nếu so với thực tiễn quốc tế tốt nhất. Số mức thuế suất nên hạn chế lại còn 3-4 mức. Vấn đề về cơ sở tính thuế hẹp vẫn tồn tại.

Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN)

Thuế TNDN hiện là một trong những nguồn thu ngân sách chính ở Việt Nam và chiếm khoảng 7% GDP trong những năm gần đây. Cùng một luật thuế đã được áp dụng cho cả các công ty trong nước lẫn ngoài nước và tạo ra một sân chơi công bằng.

Các quy định về khấu hao khá phức tạp với 53 loại tài sản cố định có thời hạn sử dụng khác nhau mà nhà đầu tư phải xác định và lựa chọn một trong 3 phương pháp khấu hao (phương pháp khấu hao đường thẳng, phương pháp số dư giảm dần và phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm). Rõ ràng điều này sẽ làm tăng chi phí quản lý và chi phí tuân thủ. Một cách tốt hơn là chia tất cả tài sản thành 4-5 loại lớn rồi khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần.

Một số khoản chi của công ty không được trừ theo luật mặc dù đó là những chi phí kinh doanh như giảm trừ đối với các khoản chi phúc lợi và chi tiền thưởng cho người lao động. Các chi phí cho một số hình thức xúc tiến bán hàng bị khống chế. Các chi phí như vậy nên cho phép được trừ.

Mức thuế suất thông thường là 25%. Mức thuế suất cao hơn từ 32% đến 50% được áp dụng cho dầu thô, khí đốt và các loại tài nguyên quý, hiếm khác. Điều này là phù hợp với chuẩn mực quốc tế. Các mức thuế suất thấp 20% và 10% là thuế suất ưu đãi thuế. Rõ ràng nhiều mức thuế suất làm cho công tác quản lý thuế thêm phức tạp. Thuế TNDN áp dụng ưu đãi cho một số lĩnh vực nhất định, một số địa bàn nhất định. Các ưu đãi thuế hiện hành khá phức tạp và cần được hợp lý hóa. Một cách tiếp cận tốt hơn có lẽ là giảm thuế suất chung xuống 23% hoặc 20% và bỏ thuế suất ưu đãi 20% và 10% cũng như hợp lý hóa chế độ ưu đãi thuế.

Thuế tài nguyên

Việc đánh thuế tài nguyên ở Việt Nam đã trở nên quan trọng hơn nhờ xuất khẩu dầu thô và khí đốt và tình hình giá dầu tăng cao trong thời gian gần đây. Khoáng sản kim loại và phi kim loại chỉ chịu thuế tài nguyên (royalty) trong khoảng từ 5-30%. Sản phẩm của rừng tự nhiên chịu mức thuế suất thuế tài nguyên cao, từ 1-35%. Thủy sản tự nhiên bị đánh thuế ở mức 1- 10%. Một cách tốt hơn có lẽ là đánh thuế TNDN thông thường bên cạnh thuế tài nguyên thống nhất khoảng 5% đối với tất cả các tài nguyên thiên nhiên này, vì mức thuế suất thuế tài nguyên cao hơn gây ra tình trạng “xếp hạng cao” và gánh nặng phi hiệu quả.

Khu vực dầu thô và khí thiên nhiên thuộc diện chịu cả thuế tài nguyên lẫn thuế TNDN. Mức thuế suất thuế tài nguyên dao động trong khoảng 1- 40%. Thuế suất thuế TNDN áp dụng cho ngành này là 50%, phù hợp với thông lệ quốc tế. Đối với dự án khuyến khích đầu tư, thuế suất giảm xuống còn 32%. Theo quy định lại Luật thuế TNDN hiện hành không áp dụng ưu đãi thuế đối với thu nhập nhận được từ hoạt động khai thác dầu khí.

Cũng như với ngành dầu khí, một mức thuế TNDN cao hơn có thể áp dụng đối với khoáng sản, kim loại quý. Thậm chí ngay cả khi mức thuế suất thuế TNDN thông thường giảm xuống còn 20-23 %, thì mức thuế suất cho ngành này vẫn có thể duy trì ở mức cao hơn. Chính phủ nên xem xét áp dụng hình thức hợp đồng phân chia sản phẩm trong lĩnh vực dầu khí. Chế độ thuế tài nguyên và thuế TNDN có thể được duy trì song song với hình thức hợp đồng phân chia sản phẩm cùng với chế độ thuế tài nguyên và thuế thu nhập.

Các chế độ thu khác ngoài thuế (phí và lệ phí)

Theo quy định tại các văn bản hiện hành về phí và lệ phí, các mức phí dịch vụ phải đảm bảo việc thu hồi vốn trong một thời hạn hợp lý và phù hợp với khả năng thanh toán của bên mua. Tuy nhiên, trên thực tế, dường như không có mối liên kết nào giữa phí/lệ phí do người sử dụng chi trả và chi phí cung cấp một dịch vụ cụ thể. Các đặc điểm chính về phí và lệ phí ở Việt Nam được trình bày dưới đây.

- i. Chi phí thu và chi phí tuân thủ cần được xem xét trong bối cảnh số thu và hiệu quả khi quy định một loại phí/ lệ phí cụ thể. Có lẽ tốt nhất là loại bỏ những loại phí và lệ phí có chi phí thu và tuân thủ cao hơn số thu;
- ii. Có nhiều cách thức để xác định các mức/ lệ phí. Trong một số trường hợp, chỉ có một vài mức (hồ sơ xét xử, cấp và đổi hộ chiếu, cấp phép cho các hoạt động liên quan đến điện), song một số quy định về các loại phí lại quá phức tạp (66 loại phí và lệ phí hải quan và khoảng 200 loại phí và lệ phí cho thử nghiệm thuốc chữa bệnh);
- iii. Phần lớn các loại phí và lệ phí do người sử dụng chi trả đều được quy định bằng tiền đồng, nghĩa là đối với các trường hợp cụ thể chứ không phải theo giá trị. Số thu thực tế có vẻ

giảm cùng với lạm phát. Do đó, mức phí/lệ phí cần điều chỉnh theo lạm phát của nền kinh tế;

- iv. Nhiều loại phí và lệ phí do người sử dụng chi trả được quản lý tập trung. Xu hướng quốc tế là phân cấp nhiều hơn trong cung cấp dịch vụ và thu ngân sách. Cần tiến hành một nghiên cứu nghiêm túc về các loại dịch vụ mà chính phủ trung ương cần duy trì và các loại dịch vụ cần giao cho chính quyền cấp tỉnh và cơ sở quản lý.

Quản lý thuế

Luật Quản lý Thuế bắt đầu có hiệu lực từ ngày 1 tháng 7 năm 2007. Luật cung cấp cơ sở pháp lý cơ bản nhằm đảm bảo tính minh bạch và liêm chính trong quản lý thuế. Nói chung, Luật được xem là toàn diện và có chất lượng cao, đưa ra các quy định rõ ràng về quản lý dịch vụ cho đối tượng nộp thuế, khiếu nại thuế và xử lý các vi phạm pháp luật về thuế. Sau đây là một số điểm đáng chú ý của Luật.

- i. Luật quy định rõ ràng các quyền của đối tượng nộp thuế trong quá trình tính thuế, kiểm tra, thanh tra và khiếu nại thuế. Luật quy định bắt buộc cơ quan quản lý thuế phải bồi thường cho đối tượng nộp thuế vì những tổn thất do cơ quan thuế gây ra;
- ii. Luật nhấn mạnh việc cấp và sử dụng mã số thuế duy nhất, được xem là bước đầu tiên tiến tới một hệ thống quản lý thuế hiện đại;
- iii. Quy định hài hòa về nộp thuế và hoàn thuế. Nếu đối tượng nộp thuế chậm nộp thuế thì sẽ bị phạt theo mức 0,05% một ngày trên số tiền chậm nộp. Mặt khác, số tiền thuế nộp thừa sẽ được hoàn trả trong thời gian quy định;
- iv. Luật quy định rằng có thể lấy thông tin của bên thứ ba từ các cơ quan khác nhau và phải đảm bảo bảo mật thông tin được cung cấp vì mục đích thuế.

Tuy nhiên, Luật mới còn có một vài điểm thiếu sót nên được chỉnh sửa:

- i. Tuy Luật có quy định về quyền hạn và trách nhiệm nói chung của cơ quan quản lý thuế và các tổ chức có liên quan ở cấp địa phương, song Luật không đưa ra những quy định cụ thể về phân công trách nhiệm giữa cơ quan quản lý thuế các cấp (tức là Tổng Cục Thuế, Cục thuế và Chi cục thuế);
- ii. Thiếu cơ sở pháp lý cụ thể cho một số hoạt động quản lý thuế. Thứ nhất, Luật không quy định rõ về sự hợp tác giữa cơ quan thuế và cơ quan hải quan. Thứ hai, luật không đưa ra quy định nào về kế toán và sổ sách cho mục đích thuế. Thứ ba, không có quy định nào về việc khai thuế điện tử và liên quan đến nó, công nhận chữ ký điện tử đối với khai thuế điện tử. Thứ tư, tuy Luật có quy định rõ ràng về quyền kháng nghị của đối tượng nộp thuế đối với quyết định của cơ quan thuế, song chưa xác định rõ các mức kháng nghị.

2. Giới thiệu chung

Việt Nam hiện đang tiến hành công cuộc hội nhập kinh tế thế giới. Để hỗ trợ quá trình này, Chính phủ gần đây đã thực hiện một loạt cải cách về thương mại và chính sách thuế, đồng thời nâng cao chất lượng quản lý tài chính. Kết quả là Việt Nam đã đạt mức tăng trưởng ngoạn mục trong hai thập kỷ qua và hầu hết các chỉ số kinh tế đều cho thấy xu hướng tăng nhanh chóng. Tình hình thu chi ngân sách cũng đáng khích lệ. Mức tăng thu ngân sách đạt được rất ấn tượng, trong khi đó chi tiêu đã được kiểm chế, giữ cho mức thâm hụt ngân sách

ở trong tầm kiểm soát được. Một số chỉ số kinh tế cho giai đoạn 2001-2010 được trình bày trong phụ lục 1.

Việt Nam cũng đang từng bước tiến hành cải cách pháp luật về thuế và hiện đại hóa quản lý thuế. Các đặc điểm của các chế độ thuế trực thu và gián thu hiện hành được phân tích trong chương này trong khuôn khổ của một “hệ thống thuế tốt” và dựa trên kinh nghiệm thực tiễn quốc tế. Chương này cũng đưa ra các đề xuất nhằm hoàn thiện chính sách thuế và giải thích mối quan hệ của chúng với cải thiện công tác quản lý thuế và tuân thủ. Luật Quản lý Thuế cũng được nghiên cứu kỹ trong khuôn khổ “Các nguyên lý của một hệ thống quản lý thuế tốt” và các phương hướng để tiếp tục cải cách cũng được trình bày ở đây.

Tự do hoá thương mại, hội nhập kinh tế và chính sách thuế ở Việt Nam

Việt Nam đã đi những bước quan trọng tiến tới tự do hóa thương mại, lấy đó làm tiền đề cho hội nhập kinh tế quốc tế. Một bước quan trọng chính là cải cách chính sách thuế, có tác động tới cả tự do hóa thương mại lẫn hội nhập kinh tế, và ngược lại cũng chịu ảnh hưởng của hai quá trình này.

Tự do hóa thương mại

Trong hai thập kỷ qua, đã có những thay đổi đáng kể trong chính sách thương mại, chủ yếu theo ba hướng: (i) những hạn chế về quyền thương mại (tức là quyền xuất nhập khẩu) đã được nới lỏng; (ii) thuế quan đã được cắt giảm; và (iii) các biện pháp phi thuế quan đã được giảm bớt. Những thay đổi này đi kèm với những thay đổi trong chính sách thuế.

Theo thời gian, các yêu cầu liên quan đến việc cấp giấy phép xuất nhập khẩu đã được nới lỏng đáng kể. Hiện nay, tất cả các doanh nghiệp có giấy phép kinh doanh đều có thể tham gia hoạt động xuất nhập khẩu các loại hàng hóa được nêu trong giấy phép kinh doanh của họ mà không cần xin giấy phép xuất nhập khẩu, ngoại trừ một số mặt hàng thuộc danh mục hạn chế. Lộ trình cắt giảm thuế quan đã được đặt ra tiếp theo sau việc Việt Nam gia nhập Khu vực Mậu dịch tự do ASEAN (AFTA) năm 1992 và chuẩn bị gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO) vào năm 2007. Cuối cùng, trong mấy năm qua, Việt Nam đã hạn chế đáng kể việc sử dụng các hàng rào phi thuế quan. Một bước tiến đáng kể khác được tiến hành vào năm 2000 khi Việt Nam ký kết Hiệp định Thương mại song phương Việt-Mỹ, trong đó quy định xóa bỏ dần các hàng rào phi thuế quan trong thời gian từ 3 đến 7 năm.

Hội nhập kinh tế và chính sách thuế

Trong kỷ nguyên toàn cầu hóa và hội nhập kinh tế quốc tế, không thể đưa ra các chính sách thuế mà không xem xét đến các ý nghĩa tác động quốc tế của chúng. Trong bối cảnh này, ba vấn đề trở nên quan trọng, là thu hút đầu tư nước ngoài, cạnh tranh trên thị trường hàng hóa và dịch vụ quốc tế, và chuyển giá thông qua tài khoản với các công ty quốc tế, để báo cáo phần lớn thu nhập ở nước có thuế suất thấp và tìm kiếm giảm thuế ở những nước đánh thuế cao.

Ý nghĩa tác động đối với chính sách thuế và số thu thuế

Tự do hóa thương mại về cơ bản có nghĩa là số thu từ thuế xuất nhập khẩu sẽ giảm đi đáng kể. Do đó, Chính phủ sẽ phải tìm kiếm các nguồn thu từ việc đánh thuế thu nhập và tiêu dùng

trong nước¹. Tuy nhiên việc đánh thuế này cũng có giới hạn. Do hàng hóa của Việt Nam sẽ phải cạnh tranh trên thị trường thế giới, nên cần bãi bỏ các loại thuế đánh vào nguyên vật liệu được sản xuất trong nước hoặc nhập khẩu. Hơn nữa, thuế thu nhập phải được thiết kế sao cho không ảnh hưởng đến đầu tư. Điều này không nhất thiết có nghĩa là phải thực hiện miễn thuế hoặc giảm thuế suất, mà về cơ bản có nghĩa là sử dụng một mức thuế thu nhập doanh nghiệp thấp vừa phải, quy định về khấu trừ thuế đối với nhà đầu tư nước ngoài, tránh áp dụng các mức thuế mang tính phân biệt và giữ cho hệ thống thuế được đơn giản và minh bạch. Điều này nói chung sẽ giúp giải quyết vấn đề “chuyển giá”.

Tổng quan về hệ thống thu và quá trình cải cách thuế

Hệ thống thuế của Việt Nam đã trải qua ba giai đoạn cải cách trong vòng hai thập kỷ qua. Các yếu tố tạo nên một hệ thống thuế và quản lý thuế hiện đại đã được xây dựng trong giai đoạn đầu của cải cách vào đầu những năm 1990. Các văn bản pháp luật về thuế được ban hành và/hoặc sửa đổi gồm có luật thuế doanh thu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất nhập khẩu, thuế lợi nhuận, thuế tài nguyên thiên nhiên, thuế đất nông nghiệp, thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất và thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao. Giai đoạn hai của cải cách diễn ra vào cuối những năm 1990, đầu năm 2000, tập trung vào việc xóa bỏ tính chất phân biệt của hệ thống thuế.

Giai đoạn thứ ba và cũng là giai đoạn hiện nay của cải cách được đặc biệt thúc đẩy bởi quá trình hội nhập ngày càng tăng của Việt Nam với kinh tế thế giới và nỗ lực gia nhập WTO. Giai đoạn này thực tế bao gồm việc cải cách tất cả các sắc thuế, kể cả thuế bảo vệ môi trường. Đồng thời, Tổng Cục Thuế (TCT) hiện đang trong quá trình thực hiện một cuộc cải cách lớn nhờ có sự ra đời của Luật Quản lý Thuế mới được ban hành.

Kết quả thu thuế

Số thu từ thuế hiện chiếm khoảng 86 % tổng thu ngân sách nhà nước và khoảng 24,6 % GDP (năm 2010). Tổng thu ngân sách hiện đạt gần 28.6 % GDP, một mức khá cao so với các nước láng giềng của Việt Nam. Việc số thu từ thuế luôn đạt mức cao và tổng thu ngân sách đạt trên 20% GDP trong 10 năm qua là một thành tựu đáng kể đối với một quốc gia như Việt Nam. Số liệu về số thu từ các sắc thuế khác nhau và sự tăng trưởng của số thu thuế trong một thập kỷ qua được trình bày trong phụ lục 2. Phụ lục này cho thấy thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế GTGT là hai nguồn thu lớn nhất, chiếm xấp xỉ 6% GDP mỗi loại. Thuế xuất nhập khẩu vẫn là thuế quan trọng, chiếm khoảng 3% GDP. Thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế tài nguyên cũng cho thấy xu hướng tăng và hiện đạt tương ứng ở mức 2,5 % và 1,3 % GDP (năm 2010). Phần đóng góp của thuế thu nhập cá nhân mặc dù có xu hướng tăng, nhưng vẫn tương đối thấp, chiếm 1,3

¹ Thuế tài sản (đặc biệt là thuế nhà đất) có thể là nguồn thu tiềm năng tốt và thuế này hiệu quả xét từ khía cạnh kinh tế. Đây là nguồn thu duy nhất và lớn nhất của quốc gia và của chính quyền địa phương ở Mỹ và ở bất kỳ nơi nào trong thế giới phát triển. Tuy nhiên, cần thận trọng khi thuế này vẫn còn khó thu ở những nước đang phát triển và Việt Nam không kỳ vọng thu được nhiều thuế này trong thời gian ngắn hạn. Một vài lý do có thể dẫn đến thu thuế ít ỏi trong thế giới phát triển: văn hóa thuế và truyền thống kết hợp để tạo thành sự kháng cự chính trị và xã hội đối với thuế; hạn chế về thể chế (đặc biệt là năng lực của các cơ quan quản lý thu thường yếu, trong khi xác định giá trị và thu thuế đôi khi hoàn toàn tách biệt); định giá bất động sản (cả đất và công trình trên đất) vốn rất phức tạp.

% GDP. Các loại thuế khác hầu như không đáng kể, chỉ chiếm chưa đến 1% tổng thu từ thuế. Điều này cho thấy hệ thống thuế hiện phát triển hơi lệch và cần được cải cách một cách phù hợp.

Độ đàn hồi (buoyancy) của hệ thống thuế

Độ đàn hồi của hệ thống thuế không ổn định trong nhiều năm. Trong hai năm 1997 và 1998 độ đàn hồi là số âm cho thấy số thu thực sụt giảm. Số thuế thu cho ngân sách nhà nước tăng thấp hơn tốc độ tăng trưởng GDP trong các năm 2003 và 2004. Nhưng trong giai đoạn 2006-2010 độ đàn hồi là số dương. Độ đàn hồi bình quân cho giai đoạn 1997-2009 là 1.38. Kết quả này thu được từ hai hàm hồi quy sau đây:

$$\begin{aligned} \ln(\text{tổng thu}) &= 0.0958 \text{ năm} + 15.001 \\ R^2 &= 0.9689 \end{aligned}$$

và

$$\begin{aligned} \ln(\text{GDP}) &= 0.0693 \text{ năm} + 16.793 \\ R^2 &= 0.9973. \end{aligned}$$

Bảng 1.1: Độ đàn hồi bình quân của hệ thống thuế 1997-2009

1997-2009	Độ đàn hồi
Tổng thu thuế	1,3859
Thuế TNDN	2,3823
Thuế TNCN	1,7219
Thuế nhà đất	0,6006
Thuế môn bài	0,6890
Lệ phí trước bạ	1,9948
Thuế chuyển quyền sử dụng đất	2,5041
Thuế GTGT	1,4828
Thuế TTĐB	1,5549
Thuế tài nguyên	1,5468
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	-5,6202
Thuế xuất nhập khẩu	0,9157

Nguồn: Tính toán của các tác giả

Tối ưu nhất là hệ thống thuế phải có độ co giãn (elastic) chứ không chỉ có độ đàn hồi (buoyant), có nghĩa là mức tăng số thu thuế ít nhất phải tỷ lệ thuận với mức tăng GDP mà không cần thường xuyên thay đổi cơ sở tính thuế hay thuế suất. Sự cải thiện đáng kể về độ đàn hồi gần đây có thể gây ra lo ngại rằng gánh nặng thuế cao hơn có thể hạn chế đầu tư và đổi mới. Từ góc độ hiệu quả thu, độ đàn hồi cao hơn gắn với tính ổn định nguồn thu và cơ hội lớn hơn để điều chỉnh hệ thống thuế nhằm đạt được những khía cạnh khác, mà có vẻ mâu thuẫn với hệ thống thuế tốt: đó là hiệu quả kinh tế cao hơn và mục tiêu công bằng.²

² Để bàn luận chi tiết về các nguyên lý cơ bản về độ đàn hồi và độ co giãn của thuế, năng lực đánh thuế và nỗ lực thu thuế, xem: ví dụ, Le và các tác giả khác (2008); Murgave (1989); và Shome.

Phân tích các chế độ thuế cụ thể theo khuôn khổ của một “hệ thống thuế tốt”

Các sắc thuế trực thu và gián thu chính được nghiên cứu nhằm tìm ra các vấn đề mấu chốt đang tồn tại và cần được chú ý trong giai đoạn cải cách hiện nay: (a) Thuế Giá trị Gia tăng (GTGT), (b) Thuế tiêu thụ đặc biệt, (c) Thuế xuất nhập khẩu, (d) Thuế thu nhập cá nhân, (e) Thuế thu nhập doanh nghiệp, (f) Thuế tài nguyên, (g) Phí và lệ phí.

Việc phân tích các chế độ thuế này được thực hiện theo khuôn khổ của một hệ thống thuế tốt, cụ thể nhằm vào các khía cạnh như tính hiệu quả, sự công bằng, tính minh bạch, mức thu thỏa đáng và sự ổn định. Các đặc điểm của một hệ thống thuế tốt được trình bày ngắn gọn trong phụ lục 4. Bức tranh toàn cảnh về hệ thống thuế Việt Nam được trình bày trước tiên, sau đó là phân phân tích các sắc thuế cụ thể.

Hiệu quả kinh tế

Hiện tại có một số yếu tố không trung lập cả về mặt chính sách thuế lẫn việc thực hiện. Việc thiếu sự hài hòa giữa các loại thuế, tồn tại nhiều mức thuế suất khác nhau, nhiều hình thức miễn thuế và ưu đãi thuế làm nảy sinh tình trạng kém hiệu quả trong phân bổ nguồn lực, bởi người nộp thuế có động cơ đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm giảm thiểu gánh nặng thuế thay vì tối đa hóa kết quả đầu ra và sản xuất.

Sự công bằng

Hệ thống hiện hành còn vi phạm nguyên tắc công bằng theo chiều ngang (*horizontal equity*). Ví dụ, đối tượng nộp thuế thu nhập cá nhân phải chịu nhiều mức thuế suất khác nhau tùy thuộc vào loại thu nhập. Nhiều quy định về miễn thuế cũng dẫn đến tình trạng vi phạm nguyên tắc công bằng theo chiều dọc (*vertical equity*).³ Điều này cũng đúng trong trường hợp của các loại thuế gián thu với nhiều mức thuế suất GTGT và thuế tiêu thụ đặc biệt, cũng như nhiều trường hợp miễn thuế.

Tính minh bạch

Tính minh bạch ở đây, cơ bản, hàm ý các luật thuế không quá phức tạp và không mang tính phân biệt, các quy định và yêu cầu về quản lý hành chính thuế dễ tuân thủ. Từ góc độ này, Việt Nam đã đạt được nhiều tiến bộ đáng kể trong việc nâng cao tính minh bạch, mặc dù còn nhiều cải cách chưa được thực hiện. Ví dụ, hiện nay, thuế GTGT được quy định một mức thuế suất 0% và hai mức thuế suất khác, cộng thêm một danh mục dài các loại hàng hóa và dịch vụ được miễn thuế. Thuế tiêu thụ đặc biệt được quy định nhiều mức thuế suất khác nhau và nhiều trường hợp được miễn thuế. Thuế thu nhập doanh nghiệp có vài mức thuế suất và nhiều hình thức ưu đãi liên quan đến lĩnh vực và địa bàn hoạt động làm cho thuế suất thực có sự khác biệt với thuế suất quy định trong luật.

Mức thu thỏa đáng và sự ổn định về số thu thuế

Tuy không đưa ra ước tính về độ co giãn thuế (*elasticity*) do thiếu các số liệu cần thiết, độ đàn hồi thuế (*buycancy*) không ổn định cho thấy trong nhiều lĩnh vực của hệ thống thuế cần được

³ Công bằng theo chiều ngang (*horizontal equity*) của hệ thống thuế có nghĩa là các cá nhân có cùng mức thu nhập như nhau, bất kể nguồn thu nhập, trả cùng một khoản thuế như nhau, như là một phần của tổng thu nhập. Công bằng theo chiều dọc (*vertical equity*) của hệ thống thuế có nghĩa là cá nhân có thu nhập cao hơn phải trả nhiều thuế hơn, như là một phần của tổng thu nhập.

cải thiện. Cơ sở tính thuế còn hẹp, cần được đa dạng hóa và mở rộng. Đồng thời cần chú ý giám sát các khu vực đang phát triển nhanh của nền kinh tế để đưa vào diện đánh thuế đúng lúc. Các khu vực này bao gồm khu vực tiêu dùng có độ co dãn cao về thu nhập trong tương quan với cầu. Kinh nghiệm quốc tế cho thấy một hệ thống thuế có cơ sở rộng hơn và hệ thống thuế đơn giản sẽ có độ co dãn cao hơn và tăng trưởng nhanh hơn. Do đó, cần nghiên cứu, đơn giản hóa và hợp lý hóa các luật thuế. Cuối cùng, cần ước tính quy mô chi tiêu thuế (*tax expenditures*) hiện nay và nghiên cứu tính hợp lý và lý giải cho quy mô đó.

Chế độ thuế hiện hành ở Việt Nam được phân tích trong khuôn khổ một “hệ thống thuế tốt” đã được phác họa ở trên. Đối với mỗi loại thuế, trước hết các đặc điểm cơ bản của chế độ thuế hiện hành được trình bày tóm tắt, tiếp theo đó là các kinh nghiệm thực tiễn của quốc tế và khu vực. Sau đó là một số đề xuất nhằm cải cách chế độ thuế hiện hành. Chúng tôi bắt đầu với loại thuế gián thu, sau đó là thuế trực thu, thuế tài nguyên, phí/lệ phí và công tác quản lý thuế. Danh mục tài liệu tham khảo cho phân tích này được nêu trong phụ lục 5.

3. Thuế GTGT

Các đặc điểm chính của chế độ thuế GTGT hiện hành

Thuế GTGT là nguồn thu thuế chủ yếu ở Việt Nam. Hiện có 3 mức thuế suất GTGT: Mức thuế suất 0% chủ yếu áp dụng cho hàng hóa và dịch vụ xuất khẩu, mức 5% áp dụng cho 15 nhóm hàng hóa và dịch vụ, và mức 10% (thuế suất chuẩn) cho các hàng hóa và dịch vụ còn lại. Có 26 nhóm hàng hóa và dịch vụ không chịu thuế GTGT. Hiện nay, chưa có quy định về ngưỡng miễn thuế GTGT dựa trên doanh thu đối với các nhà sản xuất và buôn bán nhỏ. Phương pháp khấu trừ thuế được sử dụng song song với phương pháp tính thuế trực tiếp trên giá trị gia tăng, chủ yếu áp dụng đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ, những người không chấp hành đầy đủ các quy định về kế toán, hóa đơn, chứng từ và hoạt động kinh doanh mua, bán vàng bạc đá quý, ngoại tệ. Các quy định hiện hành về thủ tục hoàn thuế GTGT ở Việt Nam còn phức tạp và khác biệt tùy theo tính chất và hoạt động kinh doanh.

Kinh nghiệm thực tế quốc tế và khu vực

- i. Ngoại trừ Trung Quốc, Hàn Quốc và Ấn Độ, hầu hết các nước đều quy định một mức thuế suất GTGT ngoài mức thuế suất 0%. Mức thuế suất chuẩn ở hầu hết các nước châu Á là 10%, trong khi ở Trung Quốc là 13% và 17%, còn ở Ấn Độ là 5, 10, 20 và 35%. Đa số các nước OECD chỉ áp dụng một hoặc hai mức thuế suất và mức chuẩn dao động từ 5% đến 25%;
- ii. Thực tiễn quốc tế về miễn thuế GTGT được áp dụng cho: (i) Nông sản và đầu vào cho nông nghiệp, (ii) Vận chuyển hành khách, (iii) Văn hóa phẩm, (iv) Các dịch vụ do khu vực công cung cấp, đặc biệt là trong lĩnh vực y tế và giáo dục, (v) Các dịch vụ tài chính, và (vi) bất động sản và xây dựng;
- iii. Ngưỡng miễn thuế GTGT cho các đối tượng kinh doanh nhỏ ở các nước ASEAN dao động từ 14.100 USD (Phi-líp-pin) đến 125.000 USD (Cam-pu-chia). Ở các quốc gia OECD, ngưỡng tính thuế dao động từ 1.600 USD (Đan Mạch) đến 341.000 USD (Tây Ban Nha);
- iv. Tất cả các nước ASEAN và OECD đều sử dụng phương pháp khấu trừ thuế GTGT, ngoại trừ Nhật Bản sử dụng phương pháp tính thuế trực tiếp trên giá trị gia tăng;

- v. Ở các nền kinh tế phát triển, tiền hoàn thuế thông thường được thanh toán trong vòng 3-4 tuần sau khi kết thúc kỳ tính thuế và thực tế không có bất kỳ trở ngại nào trong việc hoàn thuế. Hầu hết các nước đang phát triển và các nền kinh tế chuyển đổi đều hạn chế việc hoàn thuế ở một mức độ nào đó (ví dụ, số tiền hoàn thuế được giới hạn theo thuế GTGT tính trên hàng hóa và dịch vụ đầu ra trong mỗi kỳ thuế và số dư còn lại sẽ được chuyển tiếp sang (các) kỳ tính thuế tiếp theo.

Đề xuất cải cách chế độ thuế GTGT ở Việt Nam

Dựa trên kinh nghiệm quốc tế, rõ ràng là cần có một số đề xuất cải cách chế độ thuế GTGT. Nhiều đề xuất trong số này cũng nhằm giúp tăng cường công tác quản lý thuế và nâng cao tính tuân thủ thuế.

- i. Việt Nam nên chuyển sang sử dụng một cơ cấu thuế suất đơn giản hơn, với một mức thuế suất 0% và một mức thuế suất dương. Có thể loại bỏ mức thuế suất GTGT thấp 5%, chỉ giữ lại mức thuế suất duy nhất 10%. Tuy việc sử dụng nhiều mức thuế suất khác nhau hiện nay có thể tạo nên một sự công bằng nhất định, nhưng nó lại làm sai lệch hoặc tạo cơ hội cho việc phân loại sai các nhóm hàng hóa và dịch vụ, từ đó làm tăng thêm chi phí quản lý và giảm bớt năng suất thuế GTGT. Áp dụng một mức thuế dương duy nhất sẽ làm giảm bớt chi phí tuân thủ nhờ giảm được các yêu cầu lưu giữ sổ sách, hóa đơn chứng từ và đơn giản hóa các biểu mẫu kê khai thuế;
- ii. Danh mục các nhóm hàng hóa và dịch vụ không chịu thuế cần được rà soát lại và chỉ nên giữ lại một vài nhóm hàng hóa và dịch vụ trong số 26 nhóm không chịu thuế hiện nay. Quá nhiều nhóm hàng hóa và dịch vụ không chịu thuế sẽ gây ra những vấn đề về quản lý và tuân thủ cho các đối tượng kinh doanh cả hai loại hàng hóa và dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế. Đáng ngại hơn, việc miễn thuế phá vỡ dây chuyền thuế GTGT và có thể dẫn đến tình trạng trùng lặp như trong trường hợp của thuế doanh thu;
- iii. Việc áp dụng ngưỡng tính thuế bằng 0 đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ như hiện nay không tuân theo các thực tiễn quốc tế tốt nhất. Một ngưỡng tính thuế phù hợp có thể được áp dụng dựa trên sự đánh đổi giữa chi phí quản lý và số thu kỳ vọng mà nó tạo ra. Đặt một ngưỡng tính thuế theo doanh thu đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ sẽ giúp tập trung quản lý vào các đối tượng nộp thuế lớn hơn là lãng phí nguồn lực cho một số lượng lớn đối tượng nộp thuế nhỏ, những đối tượng chỉ đóng góp rất ít cho tổng thu thuế. Một chế độ thuế được đơn giản hóa có thể áp dụng cho tất cả các đối tượng nộp thuế nằm dưới ngưỡng tính thuế;
- iv. Phương pháp khấu trừ phải được áp dụng rộng rãi, còn phương pháp tính thuế trực tiếp trên giá trị gia tăng đối với các đối tượng kinh doanh nhỏ phải được bãi bỏ, một khi ngưỡng tính thuế được thiết lập. Điều này sẽ giúp cải thiện tính tuân thủ thuế bởi hoá đơn chứng từ sẽ được lưu giữ trong mọi trường hợp để có thể kiểm tra và đối chiếu về sau;
- v. Hệ thống hoàn thuế GTGT hiện hành cần được hợp lý hóa và đơn giản hoá nhằm giảm bớt chi phí thu thuế (về quản lý và tuân thủ) và loại bỏ các vấn đề về dòng tiền đối với các doanh nghiệp xin hoàn thuế GTGT thực sự.

4. Thuế tiêu thụ đặc biệt

Cơ sở thuế chủ yếu bao gồm các nhóm hàng hóa không khuyến khích tiêu dùng và không có lợi cho môi trường (rượu, thuốc lá và xăng dầu), các mặt hàng xa xỉ (ô tô và điều hòa nhiệt độ),

và một số nhóm dịch vụ giải trí chủ yếu dành cho người giàu (vũ trường và các cơ sở mát-xa, sòng bạc, các trò chơi *jackpot*, *golf* và kinh doanh xổ số).

Các đặc điểm chính của chế độ thuế tiêu thụ đặc biệt hiện hành

- i. Tuy có lý do để đưa các nhóm dịch vụ giải trí vào cơ sở tính thuế, song việc đánh thuế đối với nhiều loại dịch vụ này có chi phí quản lý cao mà không đem lại số thu thuế cao, ví dụ như vàng mã và hàng mã;
- ii. Thuế suất áp dụng cho các nhóm hàng hóa dao động từ 10% (xăng; điều hòa nhiệt độ công suất từ 90.000 BTU trở xuống và xe ô tô chở người loại từ 16 đến dưới 24 chỗ ngồi chạy bằng điện) đến 70 % (vàng mã, hàng mã), còn cho các nhóm dịch vụ là từ 15 % (kinh doanh xổ số) đến 40% (kinh doanh vũ trường). Như vậy, thuế suất có độ dao động lớn. Tuy nhiên, thuế xăng dầu thoát nhìn có vẻ thấp ngay cả khi so sánh với các nước láng giềng (Lào và Cam-pu-chia với mức thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế nhập khẩu cộng lại bằng 43% và 68%). Mức thuế nhập khẩu khá thấp bằng 20% và thuế tiêu thụ đặc biệt 10% mà Việt Nam áp dụng rõ ràng đã tạo điều kiện cho hoạt động buôn lậu xăng dầu. Thuế suất áp dụng cho các loại xe ô tô khác nhau tùy theo số lượng chỗ ngồi và bởi loại nhiên liệu sử dụng: ô tô chạy bằng xăng, bằng năng lượng sinh học, chạy bằng điện). Rượu với nồng độ cồn khác nhau hiện nay chịu hai mức thuế suất khác nhau là 45% và 25 %. Bia hiện hành chịu thuế 45%. Máy điều hòa nhiệt độ có công suất từ 90,000 BTU trở xuống chịu thuế tiêu thụ đặc biệt 10% trong khi các loại điều hòa khác lại không bị đánh thuế. Sự khác biệt quá lớn về mức thuế suất giữa các mặt hàng trong cùng một nhóm hàng hóa đã gây nên tình trạng lạm dụng. Tương tự, mức thuế suất áp dụng cho hoạt động kinh doanh vũ trường và mát-xa cũng quá cao;
- iii. Việc giảm mức thuế suất áp dụng cho các cơ sở kinh doanh đang gặp khó khăn do thiên tai hoặc tai nạn bất ngờ là không cần thiết. Vấn đề về tính công bằng được xử lý tốt nhất thông qua luật thuế thu nhập.

Kinh nghiệm thực tiễn quốc tế và khu vực

Các nước OECD đánh thuế tiêu thụ đặc biệt chủ yếu cho các loại đồ uống có cồn, thuốc lá (còn gọi là thuế 'tội lỗi') và các hoạt động liên quan xe hơi, đến phạm vi hẹp hơn là cá độ và đánh bạc. Thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt áp dụng cho xăng dầu khác nhau theo từng nước (Mỹ và Ca-na-đa đánh thuế gần 10 cents/lít, trong khi Pháp, Đức và Anh đánh thuế từ 60 đến 80 cents). Thuế suất áp dụng cho thuốc lá và đồ uống có cồn cũng rất khác nhau. Đan Mạch và Anh đánh thuế nặng, trong khi Tây Ban Nha, Bồ Đào Nha và Italia đánh thuế nhẹ. Hầu hết các quốc gia đều sử dụng các mức thuế suất cụ thể tùy theo nồng độ cồn trong đồ uống và có sự phân biệt đối với các dạng thuốc hút gây nguy hiểm cho người sử dụng.

Về xe ô tô và nhiên liệu mô tô, ít nhất có 4 dạng thuế được các nước OECD áp dụng: (a) xe có động cơ, (b) nhiên liệu mô tô, (c) phí cấp phép, (d) phí và lệ phí dành cho người sử dụng (phí cấp bằng lái xe, phí cầu đường, phí đỗ xe). Thuế đánh vào dịch vụ cá độ và cờ bạc ít có ý nghĩa về mặt số thu và vì mục đích quản lý nhiều hơn. Thuế tiêu thụ đặc biệt ở các nước OECD còn chú ý giải quyết các vấn đề về môi trường.

Các nước ASEAN sử dụng rất nhiều dạng thuế tiêu thụ đặc biệt. Cả thuế tuyệt đối lẫn thuế suất theo trị giá hàng đều được sử dụng và khác nhau rất nhiều giữa các nhóm hàng hóa, dịch

vụ và giữa các nước. Đài Loan đánh thuế lớp cao su, xi măng, nước giải khát, xăng dầu trong đó có dầu diesel, dầu hỏa, đồ điện và xe có động cơ. Trung Quốc đánh thuế thuốc lá, đồ uống có cồn, mỹ phẩm, đồ trang sức và xe có động cơ. Ma-lai-xia chủ yếu chỉ đánh thuế xe có động cơ, đồ uống và thuốc lá. Phi-líp-pin có một danh mục thuế tiêu thụ đặc biệt rất dài và đa dạng áp dụng cho đồ uống, sản phẩm thuốc lá, nhiên liệu, xe hơi và mỹ phẩm. Sing-ga-po áp dụng thuế tiêu thụ đặc biệt cho các đồ uống có cồn, thuốc lá, sản phẩm xăng dầu và xe có động cơ. Tại Hàn Quốc, thuế tiêu thụ đặc biệt được áp dụng cho nhiều nhóm hàng hóa và dịch vụ, trong đó có đồ uống có cồn, hàng xa xỉ phẩm, sản phẩm xăng dầu, sòng bạc và hộp đêm. Thái Lan đánh thuế tiêu thụ đặc biệt cho 4 nhóm hàng hóa chủ yếu là sản phẩm xăng dầu, đồ uống, thuốc lá và xe có động cơ. Tại In-đô-nê-xia, thuế tiêu thụ đặc biệt được áp dụng cho 37 nhóm hàng hóa, trong đó có các mặt hàng xa xỉ phẩm, đồ điện, đồ uống có cồn và đồ gỗ.

Các đề xuất cải cách thuế tiêu thụ đặc biệt ở Việt Nam

- i. Các mức thuế suất khá phân tán. Một vài mức thuế suất cao nên được hạ thấp, trong khi một vài mức thuế suất thấp có thể tăng lên. Phương pháp chung là xem xét tác động của tất cả các loại thuế - thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế nhập khẩu – đối với giá tiêu dùng cuối cùng để xác định mức thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt cho đúng. Bằng cách này, có thể nâng cao chất lượng công tác quản lý thuế, tuân thủ thuế thuế và làm giảm bớt chi phí cho cả hai;
- ii. Về mặt ngắn hạn, chính phủ có thể duy trì mức thuế tiêu thụ đặc biệt áp dụng cho xăng dầu tương đối thấp do gần đây giá quốc tế tăng cao và tỷ lệ lạm phát cao. Tuy nhiên, về trung và dài hạn thuế suất có thể tăng lên đến mức so sánh được với các nước trong khu vực;
- iii. Nên tiến hành phân tích lợi ích chi phí của việc đánh thuế tiêu thụ đặc biệt đối với một số nhóm dịch vụ giải trí để so sánh chi phí quản lý và tuân thủ với số thuế thu được;
- iv. Cần hạn chế sử dụng quy định miễn giảm thuế cho các cơ sở đang gặp khó khăn. Việc miễn giảm thuế tương đương với một trợ cấp ngầm cho các cơ sở vì nhiều lý do mà không có sự hỗ trợ trực tiếp của chính phủ. Bước đi này cũng nhằm đơn giản hóa công tác quản lý thuế;
- v. Có thể xem xét mở rộng cơ sở thuế tiêu thụ đặc biệt bằng cách đưa một số nhóm hàng xa xỉ phẩm chủ yếu chỉ có những người thuộc nhóm có thu nhập cao tiêu dùng, ví dụ như đồ điện, đồ trang sức, mỹ phẩm, thuyền máy và đồ gỗ.

5. Thuế xuất nhập khẩu

Thuế xuất nhập khẩu có tầm quan trọng đặc biệt đối với Việt Nam bởi chúng mang lại gần 1/3 tổng thu ngân sách. Tỷ lệ này hiện đang giảm dần theo lộ trình cắt giảm thuế quan cùng với ngày càng nhiều các cam kết quốc tế mà Việt Nam phải thực hiện và giảm từ khoảng 21% năm 1997 xuống còn 11,2% năm 2010. Cùng với việc Việt Nam gia nhập WTO, phần đóng góp của thuế xuất nhập khẩu có lẽ sẽ tiếp tục giảm xuống hơn nữa. Thuế suất xuất nhập khẩu có thể được phân thành 3 loại lớn:

- i. Thuế suất ưu đãi áp dụng cho hàng hóa có xuất xứ từ các nước được hưởng quy chế tối huệ quốc (MFN);

- ii. Thuế suất thông thường áp dụng cho hàng hóa có xuất xứ từ các nước mà Việt Nam không ký kết các hiệp định thương mại; thuế suất trong trường hợp này cao hơn 50% thuế suất áp dụng cho các nước MFN;
- iii. Thuế suất ưu đãi đặc biệt áp dụng cho hàng hóa có xuất xứ từ các nước có ký kết các thỏa thuận thương mại đặc biệt với Việt Nam

Còn có một loại thuế nhập khẩu thứ tư nữa, theo đó một số luật thuế bổ sung đã được ban hành về bản chất là các luật chống bán phá giá và chống phân biệt đối xử.

Các đặc điểm chính của Luật thuế xuất nhập khẩu hiện hành

- i. Luật điều chỉnh tất cả các loại hàng hóa được trao đổi qua biên giới quốc gia hoặc các khu phi thuế quan, cũng như hàng hóa do công dân Việt Nam mua bán hoặc trao đổi;
- ii. Hai loại thuế được quy định là: “*thuế tuyệt đối*” hay thuế được ấn định bằng một số tiền nhất định tính trên một đơn vị hàng hóa, và thuế “*theo giá trị*” tính trên giá trị hàng hóa trong tờ khai xuất nhập khẩu;
- iii. Thuế nhập khẩu phụ thuộc vào hai yếu tố: xuất xứ và phân loại hàng hóa. Thực tế có 4 loại thuế suất thuế nhập khẩu dựa trên xuất xứ hàng hóa:
 - *Thuế suất ưu đãi* áp dụng cho các nước và nhóm nước thực hiện đối xử tối huệ quốc (MFN) trong quan hệ thương mại với Việt Nam. Danh sách các nước thực hiện quy chế MFN với Việt Nam hiện có hơn 160 nước, trong đó có Mỹ, EU, Trung Quốc và một số nước phát triển lớn khác;
 - *Thuế suất ưu đãi đặc biệt* là mức thuế suất được giảm nhiều hơn nữa, cho các nước thành viên ASEAN, cũng như với Trung Quốc và Ấn Độ;
 - *Thuế suất thông thường* được xác định bằng 150% thuế ưu đãi và áp dụng cho các nước không thực hiện quy chế MFN với Việt Nam và phân biệt đối xử với hàng hóa nhập khẩu từ Việt Nam;
 - *Thuế nhập khẩu đặc biệt và các biện pháp phòng vệ (thuế suất chống bán phá giá)* đối với một số hàng hóa cụ thể bị cho là bán phá giá và làm tổn hại đến các nhà sản xuất trong nước. Thuế phải nộp bằng số tiền chênh lệch giữa giá xuất khẩu và giá trị bình thường của hàng hóa.
- iv. Việc áp dụng loại thuế suất thứ tư (chống phân biệt đối xử) cần được xem lại bởi mức thuế suất 150% cao hơn so với mức áp dụng cho hàng hóa của các nước được hưởng quy chế MFN đã được áp dụng cho hàng hóa của các nước không được hưởng quy chế này. Điều này có thể phù hợp về câu chữ, song không phù hợp với tinh thần của các nguyên tắc của WTO, có nhiều khả năng gây tranh chấp và làm cản trở hoạt động thương mại.

Về các mức thuế suất, có thể nói thuế suất trước hết được quy định dựa trên nước xuất xứ của hàng hóa (5 mức), rồi trong mỗi mức, thuế nhập khẩu lại được quy định dựa trên phân loại hàng hóa (4 loại) đối với từng nước, điều này có nghĩa là có đến 20 thuế suất nhập khẩu khác nhau. Kinh nghiệm quốc tế cho thấy chiến lược thay thế nhập khẩu không dẫn đến tăng trưởng hay đổi mới. Cho nên, sẽ hiệu quả hơn nếu quy định 2 đến 3 mức thuế suất thuế nhập khẩu căn cứ trên phân loại hàng hóa.

Có một quy định đặc biệt về miễn thuế nhập khẩu cho hàng hóa nhập khẩu lần đầu tiên. Hầu hết các loại hàng hóa này là hàng hóa tiêu dùng thông thường thuộc diện chịu thuế GTGT. Do

vậy, chính phủ cần quy định phương thức đánh thuế tiếp theo đối với những hàng hóa này khi chúng được nhà nhập khẩu lần đầu đem bán.

Một quy định khác mà luật đưa ra là cấm nhập khẩu một số loại hàng hóa, cụ thể là hàng tiêu dùng đã qua sử dụng, bao gồm hàng may mặc và đồ gia dụng. Như vậy, hàng hoá được miễn thuế là hàng mới và khi nhà nhập khẩu miễn thuế bán hàng hóa đã qua sử dụng trên thị trường trong nước, họ gọi là cho thuê. Căn cứ cho quy định này là không rõ ràng.

Các quy định về miễn thuế và hoàn thuế được nêu chi tiết. Các quy định này đều mới và phù hợp với luật pháp ở nhiều nước đang phát triển.

Kinh nghiệm thực tiễn quốc tế và khu vực

Về thuế xuất nhập khẩu, chuẩn mực quốc tế được đặt ra theo quy định của WTO. Khi gia nhập WTO, Việt Nam phải rà soát lại toàn bộ các loại thuế và quy định xuất nhập khẩu, trong đó có việc hợp lý hóa các mức thuế suất, và việc này sẽ có tác động tới các khu vực kinh tế khác nhau theo những cách khác nhau. Một số ý nghĩa tác động cụ thể đối với các khu vực trong quá trình gia nhập WTO được tóm lược trong phụ lục 6.

Các đề xuất cải cách thuế xuất nhập khẩu ở Việt Nam

- i. Cần có một bộ thuế suất cơ bản gồm thuế suất ưu đãi, thuế suất theo quy chế MFN hay thuế suất thông thường được bổ sung thêm bằng một bộ thuế suất ưu đãi đặc biệt dành cho các quốc gia mà Việt Nam có ký kết hiệp định thương mại. Đối với các nước không được đối xử ưu đãi, có thể được áp dụng mức thuế suất áp dụng cho hàng hóa của các nước được đối xử theo quy chế MFN cộng thêm một tỷ lệ phần trăm. Tốt nhất, số loại thuế suất dựa trên nguồn gốc xuất xứ không nên nhiều hơn 3 loại;
- ii. Đối với loại cơ bản, có thể duy trì 3 mức thuế suất dựa trên phân loại hàng hóa: mức thấp nhất (ví dụ: 5%) có thể áp dụng cho yếu tố đầu vào, mức cao hơn (ví dụ: 15%) áp dụng cho hàng hóa trung gian, và mức cao nhất (ví dụ: 25%) áp dụng cho hàng hoá tiêu dùng thuần túy;
- iii. Đối với hàng hóa không khuyến khích nhập khẩu, có thể quy định mức thuế suất cao. Cách khác là quy định cấp phép nhập khẩu cho các loại hàng hóa này làm sao để số lượng thuế suất là 3;
- iv. Thuế xuất khẩu chỉ nên áp dụng cho các nguồn lực có thể bị cạn kiệt. Đối với các mặt hàng xuất khẩu khác, có thể xem xét một số phương án bảo hộ hàng hóa xuất khẩu, trong đó có việc áp dụng mức thuế suất 0% đối với hàng hóa xuất khẩu thông qua hoàn thuế nhập khẩu bằng với tất cả các loại thuế (trung ương, tỉnh và địa phương);
- v. Có thể xem xét việc đưa điều khoản “làm giàu bất chính” (unjust enrichment) trong luật hoàn thuế. Như trong trường hợp hoàn thuế cho nhà nhập khẩu, song nhà nhập khẩu lại không thể chứng minh được rằng việc nộp thuế cao phi lý không được thu hồi lại từ người mua hàng, thì nhà nhập khẩu không được hoàn thuế mà là người tiêu dùng. Số tiền thuế vượt quá này có thể không trả cho nhà nhập khẩu mà được giữ ở “Quỹ phúc lợi tiêu dùng”;
- vi. Chính phủ cần thực hiện các hiệp định WTO chính thức, có tham khảo ý kiến của Tổ chức Hải quan thế giới (WCO), và các biện pháp xúc tiến thương mại như hài hòa thuế quan, phán quyết trước, thẩm quyền kháng án đặc biệt v.v... ;

- vii. Việt Nam cần xem xét việc trở thành quốc gia thành viên ký kết Hiệp định thư về Đơn giản hóa và Hải hòa hóa Thủ tục Hải quan (Công ước Kyoto sửa đổi).

Việc thúc đẩy các cải cách chính sách quản lý thuế này là nhằm tiếp tục hợp lý hóa các loại thuế suất. Điều này gắn kết chặt chẽ với việc đơn giản hóa các thủ tục quản lý hải quan và giúp nâng cao tính tuân thủ.

6. Các loại thuế trực thu

Số thu từ thuế thu nhập cá nhân (TNCN) và thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) chiếm khoảng 8,7% GDP năm 2010. Tuy nhiên, tỷ lệ thu như vậy là tương đối thấp so với các nước khác trong khu vực. Số thu từ thuế TNDN chiếm khoảng 90% tổng thu thuế thu nhập.

6.1. Thuế thu nhập cá nhân

Trước khi Luật thuế thu nhập cá nhân được Quốc hội thông qua vào tháng 11 năm 2007 và có hiệu lực từ 01/01/2009, việc đánh thuế thu nhập cá nhân được quy định bởi Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao (Pháp lệnh). Điểm hấp dẫn của thuế thu nhập cá nhân là độ co giãn về số thu. Trong trường hợp của Việt Nam, thuế chỉ được áp dụng đối với người có thu nhập cao, trong khi đa số người dân nằm ngoài cơ sở tính thuế, do đó đóng góp rất ít trong tổng thu từ thuế.

- i. *Cơ sở thuế hẹp*: Pháp lệnh có cơ sở thuế hẹp, giống như thuế tiêu thụ đặc biệt, số lượng người nộp thuế ít, thuế suất cao. Mức miễn thuế cao khiến đa số người dân bị loại ra khỏi cơ sở thuế⁴. Trong khi tỷ trọng thu thuế TNCN từ người nước ngoài tăng từ 48,2% năm 2000 lên 62,4% năm 2003, thì đối với người Việt Nam tỷ trọng giảm từ 42,4% xuống còn 30%. Số lượng người nộp thuế là người Việt Nam trong 2001 chiếm 0,46% tổng dân số, nhưng giảm xuống còn 0,3% trong năm 2003 do tăng ngưỡng thu nhập miễn thuế;
- ii. *Thuế thu nhập cá nhân là thuế đánh vào quá trình chính thức hóa nền kinh tế*: Hiện nay, thuế TNCN là thuế đánh vào người có thu nhập cao. Câu hỏi là điều này nên thay đổi như thế nào. Trong khi TNCN có thể sử dụng như là công cụ để điều chỉnh lại thu nhập, nó có thể làm ảnh hưởng đến quá trình tiêu chuẩn hóa. Việc mở rộng từng bước thị trường lao động chính thức và tăng lao động hưởng lương là con đường chủ chốt giảm nghèo ở Việt Nam. Trong việc cố gắng mở rộng cơ sở thuế và làm cho nó lũy tiến, cuối cùng thuế TNCN có thể là thuế đánh vào việc chính thức hóa nền kinh tế, và do đó làm cản trở quá trình hiện đại hóa và tạo việc làm. Như vậy, vấn đề lựa chọn chính sách cũng cần một khoảng thời gian nữa, thuế TNCN có thể vẫn là thuế chỉ đánh vào người có thu nhập cao và việc mở rộng nó đến nhóm người có thu nhập trung bình cần phải làm từng bước. Bất kỳ sự thay đổi triệt để nào trong cấu trúc thuế TNCN tương tự như thuế TNCN ở các nước phát triển có thể có hại nhiều hơn là có lợi;
- iii. *Nhiều trường hợp miễn thuế*: Cả Pháp lệnh và Luật thuế TNCN 2009 có một danh mục dài các khoản thanh toán và trợ cấp và các khoản thanh toán hỗ trợ về mặt xã hội vẫn không bị đánh thuế. Kinh nghiệm quốc tế cho thấy rằng thực tế này có thể dẫn đến xói mòn cơ sở thuế và trở thành lỗ hổng thuế;

⁴ Ngưỡng miễn thuế là 5 triệu đồng/tháng đối với công dân Việt Nam và 8 triệu đối với người nước ngoài; hoặc tương đương 314 đô la Mỹ và 503 đô la Mỹ theo tỷ giá tại thời điểm pháp lệnh ban hành là 15900 đồng/đô la Mỹ.

- iv. *Ngưỡng miễn thuế*: Pháp lệnh quy định ngưỡng miễn thuế là 5 triệu đồng/ tháng. Ngưỡng này rất cao, cao hơn 8 lần thu nhập bình quân đầu người hoặc cao gấp 4 lần thu nhập bình quân của những người làm việc tại các doanh nghiệp vào thời điểm Pháp lệnh có hiệu lực. Theo thực tiễn quốc tế, ngưỡng dao động trong khoảng 2 đến 24% thu nhập bình quân của công nhân sản xuất. Ngưỡng miễn thuế đã bị xóa bỏ theo như Luật thuế TNCN 2009;
- v. *Đơn vị đánh thuế là cá nhân*: Đơn vị đánh thuế là cá nhân có thu nhập và điều này phù hợp với xu hướng quốc tế về thuế TNCN. Pháp lệnh không quy định các khoản giảm trừ cho vợ hoặc chồng, con cái, chi y tế, v.v, nhưng lại quy định miễn thuế thống nhất với mức cao. Thực tế này tạo thuận lợi cho quản lý, nhưng lại thu hẹp cơ sở thuế khá lớn. Luật thuế TNCN năm 2009 đã xem xét lại để đưa vào các quy định này;
- vi. *Sự bất bình đẳng trong hệ thống thuế*: Hệ thống thuế khá không công bằng ở Việt nam và nguyên tắc công bằng theo chiều dọc bị vi phạm bằng nhiều cách vì nhiều lý do khác nhau, kể cả việc miễn thuế cho nhiều khoản trợ cấp, phụ cấp và tiền gửi tiết kiệm;
- vii. *Thuế suất và biểu thuế*: Thuế suất phân biệt khá lớn và cần được hài hòa hóa. Có 7 bậc thuế từ 0 đến 35% và biểu thuế cho người Việt nam và người nước ngoài là khác nhau. Thuế suất cao nhất là 35% cũng quá cao so với thông lệ quốc tế tốt nhất và các nước phát triển, nơi mà thuế suất cao nhất tập trung ở mức 30%. Vấn đề này cần được xem xét trong bối cảnh cạnh tranh về thuế cũng như việc hợp nhất thuế suất thuế TNCN và thuế suất thuế TNDN. Với mức thuế suất cao nhất ở mức 40 - 45% ở các nước phát triển, sẽ hấp dẫn đối với những người lao động sẽ di chuyển tới nước có mức thuế suất cao nhất khoảng 30%. Hiện nay, có sự cách biệt đáng kể giữa thuế suất thuế TNDN 25% với mức thuế suất thuế TNCN cao nhất 35%. Do vậy, cần hạ thấp mức thuế suất này xuống còn khoảng 30%.

Luật Thuế Thu nhập cá nhân có hiệu lực năm 2009

Các điểm chính của Luật Thuế TNCN như sau:

- i. *Không phân biệt giữa công dân Việt Nam và người nước ngoài sinh sống ở Việt Nam*: Người nộp thuế TNCN bao gồm cả người cư trú có thu nhập trong và ngoài lãnh thổ Việt nam và người không cư trú có thu nhập trong lãnh thổ Việt nam;
- ii. *Không phân biệt giữa thu nhập thường xuyên và không thường xuyên*: Luật mới không phân biệt thu nhập thường xuyên và không thường xuyên, mặc dù áp dụng các mức thuế suất khác nhau đối với một số loại thu nhập. Điều này có nghĩa là vẫn duy trì sự phân biệt trong đánh thuế các loại thu nhập khác nhau tuy không nói rõ như vậy;
- iii. *Đánh thuế nhiều loại thu nhập hơn*: Luật quy định nhiều loại thu nhập ví dụ như thu nhập từ đầu tư vốn, bao gồm lãi cho vay, cổ tức, lãi trên vốn, chuyển nhượng bất động sản, bản quyền, trong đó có chuyển giao công nghệ, chuyển giao các quyền công nghiệp, nhượng quyền thương mại và thu nhập từ thừa kế và biếu tặng. Việc đánh thuế tiền lãi và cổ tức sẽ giúp mở rộng cơ sở thuế và là thay đổi được ủng hộ;
- iv. *Thu nhập không chịu thuế, thu nhập được miễn thuế, giảm thuế*: Số lượng các loại phụ cấp không thuộc diện chịu thuế đã giảm, song vẫn còn một vài khoản. Một thay đổi cơ bản là việc gộp cả các đơn vị kinh doanh cá thể hiện đang chịu thuế TNDN vào chế độ thuế TNCN hiện hành. Một loại thu nhập được miễn thuế đáng chú ý trong luật là tiền chuyển từ nước ngoài. Ngoài ra, thu nhập từ nông nghiệp, lâm nghiệp, nuôi trồng và đánh bắt thủy sản v.v...cũng được miễn thuế;

- v. *Kỳ tính thuế*: Kỳ tính thuế là năm dương lịch đối với thu nhập từ kinh doanh và việc làm. Tuy nhiên, đối với cả người Việt Nam lẫn người nước ngoài sinh sống ở Việt Nam, kỳ thuế là mỗi lần phát sinh thu nhập trong trường hợp thu nhập từ lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận, lãi trên vốn, chuyển nhượng bất động sản, trúng xổ số, tiền bản quyền, nhượng quyền thương mại, chuyển giao công nghệ, thừa kế và biếu tặng. Điều đó có nghĩa là ngưỡng tính thuế áp dụng dựa trên cơ sở từng trường hợp chứ không tính trên tổng thu nhập cả năm từ các nguồn này;
- vi. *Bảo hiểm xã hội và y tế*: Các khoản đóng góp này được giảm trừ từ thu nhập kinh doanh hay tiền lương, tiền công (Điều 21), song việc chi trả các khoản này không được quy định rõ ràng là thu nhập. Các khoản này có thể trốn thuế ở cả hai đầu, trừ phi từ “lương hưu”, thuộc diện chịu thuế theo luật hiện hành, có nghĩa bao hàm cả các khoản này;
- vii. *Giảm trừ gia cảnh*: Một quy định giảm trừ cho người nộp thuế và những người phụ thuộc đã được đưa ra. Đối với người nộp thuế, khoản giảm trừ hàng tháng là 4 triệu đồng và với mỗi một người phụ thuộc là 1,6 triệu đồng. Thoạt nhìn, ngưỡng tính thuế hạ từ 5 triệu đồng xuống còn 4 triệu đồng, song mức giảm trừ gia cảnh thực tế lại làm cho ngưỡng này tăng lên. Điều này có thể khiến số người nộp thuế giảm đi và làm giảm số thu thuế;
- viii. *Đóng góp từ thiện*: Luật đưa ra một quy định về giảm trừ cho khoản đóng góp từ thiện, điều này phù hợp với thực tiễn quốc tế;
- ix. *Thuế suất*: Luật có 7 mức: 5, 10, 15, 20, 25, 30 và 35%. Mức thuế suất cao nhất đã được giảm từ 40% xuống còn 35% và đây là bước đi đáng mừng, song điều này lại thất vọng vì lại có quá nhiều mức thuế suất. Điều này có thể giúp cải thiện sự công bằng theo chiều dọc, song thực tiễn quốc tế cho thấy việc có quá nhiều mức thuế suất gây phức tạp thêm cho công tác quản lý và khuyến khích việc trốn thuế, trong khi cải thiện rất ít tình trạng công bằng. Số mức thuế suất nên hạn chế lại còn 3-4 mức. Một cơ cấu thuế suất được áp dụng cho các thu nhập từ đầu tư vốn (tiền lãi và cổ tức), tiền bản quyền, nhượng quyền thương mại, trúng thưởng, thừa kế hoặc biếu tặng, và bán bất động sản.⁵
- x. *Ngưỡng tính thuế*: Ngưỡng tính thuế bằng 10 triệu đồng được áp dụng cho thu nhập từ bản quyền, nhượng quyền thương mại, trúng thưởng, thừa kế.... Do đó, các loại thu nhập này cũng có bậc thuế đặc biệt theo quy định của Luật mới. Có rất ít căn cứ để lý giải cho bậc thuế này;
- xi. *Cơ sở thuế hẹp*: Vấn đề về cơ sở thuế hẹp vẫn tồn tại. Tuy nhiên, như đã thảo luận ở trên, điều này có thể chấp nhận được trong thời gian ngắn trước mắt, vì lợi ích của việc chính thức hóa thị trường lao động và nền kinh tế;
- xii. *Cá nhân không cư trú*: Quy định mới là áp dụng các mức thuế suất theo từng lĩnh vực hoạt động/kinh doanh thay vì một mức thuế suất đồng nhất. Thuế suất 20% áp dụng cho thu nhập từ tiền lương, tiền công. Đối với thu nhập từ kinh doanh, mức thuế suất là 1%, 2% và 5%

⁵ Đánh thuế thu nhập từ đầu tư vốn là vấn đề phức tạp và phải thực hiện đánh đổi giữa số thu thuế và chi phí hiệu quả kinh tế. Trong chế độ cổ điển, thuế thu nhập công ty được đánh thuế với các cấp độ khác nhau, chẳng hạn: thu nhập công ty bị đánh thuế ở cấp độ công ty, sau đó cổ tức được chia bị đánh thuế ở cấp độ cá nhân. Chế độ này đơn giản cho quản lý, nhưng có thể tạo ra sự bóp méo về mặt kinh tế không dự tính. Do đó, một số nước cố gắng giới thiệu trong hệ thống thu nhập cá nhân một hình thức nào đó về sự tổng hợp (ví dụ, ở Mỹ, cổ tức bị đánh thuế ở mức thấp hơn nhiều so với mức cận biên của thuế thu nhập cá nhân)..

Luật Thuế TNCN mới mang tính lũy tiến nhiều hơn hay mang lại số thu nhiều hơn?

Một mô hình mô phỏng vi mô để dự báo số thu từ thuế TNCN cho thấy những kết quả thú vị về năng suất tương đối và tính lũy tiến của hai chế độ thuế TNCN (xem Chương 8: Hệ thống thuế ở Việt Nam: Đối tượng nộp thuế và Sắc thuế). Nếu luật hiện hành và luật mới chỉ được áp dụng cho thu nhập từ tiền công và tiền lương thì luật mới sẽ có số thu thấp hơn và ít lũy tiến hơn. Điều này không có gì đáng ngạc nhiên do quy định mới về giảm trừ cá nhân và gia cảnh. Tuy nhiên, nếu các hình thức thu nhập khác theo quy định của luật mới được gộp vào cơ sở thuế thì hệ thống trở nên lũy tiến hơn và mang lại số thu từ thuế cao hơn.

Kinh nghiệm thực tiễn quốc tế và khu vực về thuế TNCN

Số thu từ thuế TNCN đóng góp khoảng 25-30 % tổng thu thuế ở các nước phát triển, song con số này thấp hơn nhiều ở các nước đang phát triển. Đã có sự chuyển đổi từ thuế đánh trên hộ gia đình sang đánh thuế theo cá nhân và chuyển đổi dần dần từ hệ thống thuế suất theo loại hình hoạt động sang áp dụng hệ thống thuế toàn cầu. Tuy nhiên, một số đặc trưng của hệ thống thuế suất theo loại hình hoạt động vẫn được giữ lại như trong trường hợp lương hưu và thu nhập từ đầu tư vốn được đánh thuế khác nhau. Số lượng bậc thuế cũng khác nhau giữa các nước, song dao động trong khoảng từ 3 đến 5 bậc thuế. Ngưỡng tính thuế TNCN cũng khác biệt đáng kể, dao động từ 2% đến 24% thu nhập trung bình của một người lao động trong lĩnh vực sản xuất. Các quốc gia OECD thường cho phép áp dụng một số trường hợp giảm trừ: giảm trừ tiêu chuẩn các khoản phí nộp quỹ lương hưu và bảo hiểm; tiền trả lãi vay cầm cố; tiền trả lãi vay tiết kiệm quốc gia hoặc bưu điện và trái phiếu Chính phủ; trợ cấp thất nghiệp và các loại trợ cấp khác.

Các quốc gia ASEAN lại cho ta một bức tranh vô cùng đa dạng. Tại Sing-ga-po thuế suất dao động từ 0 đến 21% với ngưỡng tính thuế là 20.000 đôla Sing-ga-po (xấp xỉ 145.000 USD). Tại Cam-pu-chia, thuế suất dao động từ 0 đến 20% với ngưỡng tính thuế là 500,000 Riel một tháng (dưới 127 USD). Tại Trung Quốc, mức dao động này là từ 0 đến 45% và ngưỡng tính thuế là 1300 nhân dân tệ (183 USD). Tại Thái Lan mức dao động là 5 đến 37%, còn với Phi-lip-pin là 5 đến 25%, cộng với ngưỡng tính thuế bằng 0 sau khi đã cho phép giảm trừ một số khoản cơ bản. In-đô-nê-xia có 5 mức thuế suất dao động từ 5% đến 35%, trong khi thuế suất ở Ma-lai-xia dao động từ 0% đến 28% với nhiều khoản giảm trừ.

Các đề xuất để tiếp tục cải cách thuế TNCN ở Việt Nam

Luật thuế TNCN, có hiệu lực từ 1/1/2009, đưa ra những cải tiến quan trọng trong nhiều quy định. Tuy nhiên vẫn còn một số nội dung cần tiếp tục cải cách:

- i. Một số khoản phụ cấp liên quan đến việc làm đã bị loại bỏ song số lượng khoản “thu nhập không chịu thuế” và “thu nhập được miễn thuế” trên thực tế lại tăng lên theo quy định của luật. Điểm này cần được tiếp tục nghiên cứu và hạn chế lại, chỉ áp dụng cho các trường hợp thực sự xứng đáng;
- ii. Các khoản đóng góp Bảo hiểm Xã hội (BHXH) và Bảo hiểm Y tế (BHYT) được trừ thuế, do đó cần được nêu rõ là thu nhập để không bị trốn thuế ở cả hai đầu;
- iii. Thu nhập từ nông nghiệp và lâm nghiệp được miễn thuế. Tuy quy định này làm đơn giản hóa công tác quản lý thuế, nhưng cần có sự phân biệt giữa làm nông nghiệp và lâm nghiệp thông thường với các nông trường lớn gieo trồng quy mô lớn và đồn điền lớn;

- iv. Hiện có quá nhiều bậc thuế. Thực tiễn quốc tế cho thấy việc có quá nhiều bậc thuế làm công tác quản lý phức tạp hơn và thường khuyến khích việc trốn thuế, trong khi góp phần rất nhỏ trong việc nâng cao tính công bằng. Do đó, nên rút bớt số lượng bậc thuế xuống còn 3 hoặc 4;
- v. Bậc thuế cao nhất 35% vẫn còn quá cao và cần giảm bớt. Điều này đặc biệt quan trọng nếu so với cơ cấu thuế của các nước láng giềng. Mức thuế suất đánh vào thu nhập từ hoạt động đầu tư vốn, cụ thể là tiền lãi và cổ tức, hiện còn thấp (5%) và cần được nâng lên đến khoảng 15%;
- vi. Vẫn còn sự phân biệt giữa thu nhập thường xuyên và không thường xuyên; tiền bản quyền và trúng xổ số chịu thuế thấp với ngưỡng tính thuế là 10 triệu đồng một lần. Thu nhập này cần được gộp vào nhóm thu nhập thường xuyên. Nói cách khác, một mức thuế khấu trừ tại nguồn khoảng 15% có thể được áp dụng và phải là mức thuế cuối cùng;
- vii. Tuy có thể áp dụng các mức thuế suất theo từng lĩnh vực hoạt động trong một số trường hợp (chuyển giao bất động sản, tiền lãi và cổ tức, thừa kế), luật áp dụng cách này cho quá nhiều trường hợp;
- viii. Để phản ánh tình trạng lạm phát của nền kinh tế, ngưỡng tính thuế và các bậc thuế cần được điều chỉnh định kỳ cho linh hoạt.

6.2. Thuế Thu nhập Doanh nghiệp (TNDN)

Thuế TNDN hiện là một trong những nguồn thu ngân sách chính ở Việt Nam và chiếm khoảng 7% GDP trong những năm gần đây.

Các đặc điểm chính của thuế TNDN

Cùng một luật thuế được áp dụng cho cả các công ty trong nước lẫn ngoài nước và tạo ra một sân chơi công bằng.

(i) Cơ sở thuế:

- a. Thuế TNDN chỉ đánh vào các tổ chức sản xuất kinh doanh.
- b. Cơ sở thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động đầu tư vốn thuộc nhiều nguồn khác nhau. Có thể có một lỗ hổng về thuế, phần thu nhập từ bán quyền sử dụng đất có thể tránh thuế nếu toàn bộ công ty được bán, và đất đai, lúc đó, được tính là một phần của công ty. Cách tốt hơn là đánh thuế giá trị đất theo cách thông thường.

(ii) Các quy định về khấu hao

- a. Các quy định về khấu hao khá phức tạp với 53 loại tài sản cố định có thời hạn sử dụng khác nhau mà nhà đầu tư phải xác định và lựa chọn một trong 3 phương pháp khấu hao. Nếu nhà đầu tư không bằng lòng với thời hạn mà luật quy định thì đã có quy định cho phép thỏa thuận với cơ quan thuế.
- b. Để thực hiện chế độ khấu hao, mỗi tài sản cố định phải được phân loại, lưu giữ trong hồ sơ riêng và sổ theo dõi tài sản, được đánh số và dán thẻ với số liệu thống kê phù hợp. Rõ ràng là tất cả các việc này sẽ làm tăng chi phí quản lý và chi phí tuân thủ.
- c. Một cách tốt hơn là chia tất cả tài sản thành 4-5 loại lớn rồi khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần. Khi một tài sản mới được thêm vào tổng tài sản, giá trị sẽ trở nên lớn hơn,

và khi một tài sản nào đó được bán đi, giá trị sẽ trở nên nhỏ hơn. Cách này cũng sẽ giúp giải quyết vấn đề phân định tài sản cũ và mới và tài sản nào đã được khấu hao ở mức độ nào vào thời điểm bán. Ví dụ, nếu một tài sản đã được khấu hao năm đầu tiên và được bán vào năm thứ hai bằng 90% giá gốc, thì tổng giá trị tài sản và khoản thuế đối với người mua cũ được giảm đi trong khi người mua mới sẽ phải thực hiện một kế hoạch khấu hao mới. Nếu một tài sản đã được khấu hao nhiều và tổng giá trị tài sản có thể là âm, cho thấy lợi nhuận trên vốn quá nhiều, cần phải bị đánh thuế. Những tài sản thuộc diện khấu hao nhanh cần phải được xếp riêng một nhóm.

- d. Các quy định về khấu hao vẫn có thể được sử dụng như là công cụ ưu đãi thuế đối với một số loại hình đầu tư cụ thể hoặc đầu tư ở những khu vực địa lý được chỉ định.
- e. Chế độ khấu hao nhanh tới gấp 2 lần chế độ thông thường được áp dụng cho các cơ sở kinh doanh hàng hóa, dịch vụ “có hiệu quả kinh tế cao”.

(iii) Các khoản chi phí không được trừ và được trừ hạn chế

Một số khoản chi của công ty không được trừ theo luật mặc dù đó là những chi phí kinh doanh hợp pháp được chấp nhận theo thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, Luật có quy định mức trần đối với một số loại chi tiêu sau:

- a. Giảm trừ đối với các khoản chi phúc lợi và chi tiền thưởng cho người lao động; những khoản tiền thưởng đó tất nhiên sẽ phải chịu thuế TNCN do người lao động trả.
- b. Có một quy định về mức trần chi phí cho quảng cáo và các hình thức khuyến mại khác, kể cả giải trí, và những chi phí đó không được vượt quá 10% tổng chi phí tổng chi phí được trừ. Đối với các doanh nghiệp mới thành lập các chi phí này không được vượt quá 15% chi phí được trừ cho 3 năm đầu kể từ khi thành lập. Loại chi phí này nói chung là hợp pháp và không nên quy định mức trần. Cần có những quy định rõ ràng về việc cho phép xem giải trí là một loại chi phí.

(iv) Thuế suất

- a. Chế độ thuế hiện tại quy định mức thuế suất thông thường là 25 %. Mức thuế suất cao hơn từ 32 % đến 50% được áp dụng cho dầu mỏ, khí đốt và các loại tài nguyên quý, hiếm khác. Các mức thuế suất thấp 20% và 10% như là một phần của chế độ ưu đãi thuế TNDN được áp dụng cho hoạt động đầu tư ở các lĩnh vực kinh tế ưu đãi hay khu vực địa lý được khuyến khích đầu tư. Việc áp dụng nhiều mức thuế suất khiến cho công tác quản lý thêm phức tạp;
- b. Mức thuế suất cao hơn áp dụng đối với chi nhánh của các công ty nước ngoài được tán thành do các chi nhánh này chỉ bị đánh thuế một lần và không có cơ hội nào để áp dụng thuế khấu trừ tại nguồn.

(v) Ưu đãi thuế

- a. Thuế TNDN có các hình thức khuyến khích đầu tư vào các lĩnh vực cụ thể, địa bàn cụ thể, và nếu các hoạt động đầu tư đáp ứng được một số tiêu chí xã hội (phụ nữ hoặc người khuyết tật);
- b. Hiện nay, các hình thức ưu đãi thuế còn rất phức tạp và cần được hợp lý hoá hơn nữa. Có ba hình thức ưu đãi thuế chính: thuế suất ưu đãi (20, 10%); miễn giảm thuế có thời thời

hạn; và chế độ khấu hao nhanh. Các tiêu chí chi tiết được quy định cho mỗi loại, song đôi khi không rõ ràng.

Kinh nghiệm thực tiễn quốc tế và khu vực về thuế TNDN

Ở hầu hết các nước phát triển, thu nhập phát sinh từ tất cả các nguồn bao gồm kinh doanh, thương mại và thu nhập không phát sinh từ hoạt động kinh doanh đều được đưa vào cơ sở thuế. Hầu hết các nước đều đánh thuế lợi nhuận thu được từ đầu tư vốn với mức thuế suất thông thường, song một số trường hợp được miễn thuế nếu lợi nhuận từ vốn được tái đầu tư vào kinh doanh. Tuy thuộc vào các quy định về hạn chế ở một số nước nhằm tránh trốn lậu thuế, mọi chi phí phát sinh toàn bộ hay riêng biệt để tạo ra thu nhập hoặc duy trì tài sản đều được giảm thuế.

Tất cả các nước đều có quy định khấu trừ chi phí khấu hao, song cách thức khác nhau. Một số phương pháp thông thường như khấu hao theo đường thẳng hay số dư giảm dần được áp dụng. Các hình thức ưu đãi thuế nói chung được đưa ra dưới hình thức khấu hao nhanh hơn bình thường. Tất cả các nước OECD đều cho phép chuyển lỗ từ 5 năm cho đến thời hạn không xác định, trong khi một số nước khác cho phép chuyển lỗ từ 1 đến 3 năm. Các mức thuế suất ở các nước phát triển cũng khác nhau đáng kể (19% ở Ca-na-đa đến 45% ở Đức). Các mức thuế suất cao nhất đã giảm trong những năm qua dưới sức ép ngày càng tăng do cạnh tranh về thuế.

Một số nước ASEAN áp dụng nhiều luật thuế và đều có các hình thức ưu đãi thuế khác nhau đối với một số loại hình đầu tư cụ thể hoặc đầu tư ở một số địa bàn được khuyến khích đầu tư. Các mức thuế suất thông thường cũng rất khác nhau. Ví dụ, In-đô-nê-xia áp dụng 3 mức thuế suất là 10, 15, 30%; Ma-lai-xia: 28% đối với các công ty thường và 38% đối với các công ty đầu tư mở; Hàn Quốc: 2 mức thuế suất 15 và 25% tùy theo thu nhập; Phi-lip-pin áp dụng mức 32%; Xing-ga-po: 26%; và Thái Lan: 30%.

Các đề xuất cải cách thuế TNDN ở Việt Nam

- i. Các quy định về khấu hao cần được đơn giản hóa bằng cách xếp tất cả tài sản thành 4-5 loại và áp dụng phương pháp khấu hao số dư giảm dần. Nếu một tài sản khấu hao nhiều thì tổng tài sản cùng loại sẽ là âm và lợi nhuận trên vốn sẽ bị đánh thuế. Bằng cách này sẽ giảm bớt được chi phí quản lý và tuân thủ;
- ii. Quy định cho phép khấu hao nhanh đến 2 lần mức khấu hao thông thường đối với các cơ sở kinh doanh “có hiệu quả kinh tế cao” là tùy tiện và dễ bị diễn giải theo cách chủ quan;
- iii. Tiền công được trả bằng hiện vật và tiền thưởng phải được tính vào chi phí được trừ khi tính thuế. Ngoài ra, các chi phí thực tế cho quảng cáo, khuyến mại không nên bị hạn chế mức trần. Những bước đi như vậy khuyến khích các doanh nghiệp tự nguyện tuân thủ thuế và giúp giảm bớt chi phí kinh doanh ở Việt Nam;
- iv. Việc tiếp tục cắt giảm thuế suất trong khoảng 20-23% và áp dụng thuế suất cao hơn đối với chi nhánh các công ty nước ngoài có thể cần xem xét. Việc làm này cần đi đôi với việc hợp lý hóa chế độ ưu đãi thuế quá hào phóng. Điều này giúp công tác quản lý thuế được dễ dàng hơn và giảm bớt chi phí tuân thủ;
- v. Các tiêu chí ưu đãi thuế khá phức tạp và cần được đơn giản hoá. Ngoài ra, việc miễn giảm thuế thuế có thời hạn đều không có lợi về chi phí và cần loại bỏ dần.

7. Thuế tài nguyên

Việc đánh thuế tài nguyên ở Việt Nam đã trở nên quan trọng hơn nhờ xuất khẩu dầu thô và khí đốt và tình hình giá dầu tăng cao trong thời gian gần đây.

Đánh giá về thuế tài nguyên ở Việt Nam

Tài nguyên thiên nhiên ở Việt Nam có thể xếp thành 4 loại, mỗi loại có mức thuế suất riêng:

- i. *Khoáng sản kim loại và phi kim loại*: Các loại khoáng sản này chỉ chịu thuế tài nguyên (royalty). Các mức thuế suất áp dụng cho khoáng sản kim loại dao động trong khoảng 5-25%, khoáng sản phi kim loại 3-20% và đá quý 16-30%. Mức thuế suất dao động lớn như vậy có lẽ là để bù đắp cho việc không áp dụng thuế TNDN. Tốt nhất là nên áp dụng thuế TNDN thông thường cộng thêm một mức thuế tài nguyên khoảng 5%, bởi các mức thuế suất cao hơn sẽ gây ra tình trạng “phân loại cao” và gánh nặng phi hiệu quả;
- ii. *Sản phẩm của rừng tự nhiên*: Loại này chịu mức thuế suất thuế tài nguyên trong khoảng 1-35%. Một mục tiêu của việc đánh thuế cao như vậy là để bảo vệ nguồn lực rừng tự nhiên, song các mức thuế suất cao lại có xu hướng khiến cho việc khai thác các sản phẩm tự nhiên có giá trị cao diễn ra nhiều hơn và trốn thuế, do đó làm sai lệch mục đích ban đầu. Một mức thuế TNDN cộng với một mức thuế tài nguyên thấp có thể được cân nhắc áp dụng trong lĩnh vực này;
- iii. *Thủy sản tự nhiên và nước thiên nhiên*: Hầu hết các tài nguyên thuộc nhóm này chịu thuế ở mức 1-5%, ngoại trừ ngọc trai và hải sâm chịu mức thuế 6 – 10%. Các tài nguyên này còn có thể chịu thuế TNDN cùng với một mức thuế suất thuế tài nguyên thấp;
- iv. *Dầu thô và khí thiên nhiên*: Khu vực dầu thô và khí thiên nhiên thuộc diện chịu cả thuế tài nguyên lẫn thuế TNDN. Mức thuế suất thuế tài nguyên rất khác nhau phụ thuộc vào khối lượng và độ sâu khai thác và dao động trong khoảng 6- 40%. Thuế suất thuế tài nguyên áp dụng cho khí đốt ở mức 1-30%. Mức thuế tài nguyên cao hơn đảm bảo số thu cao hơn cho ngân sách nhà nước, song lại dẫn đến chi phí phi hiệu quả cao hơn cho nền kinh tế.

Thuế suất thuế TNDN áp dụng cho ngành này là 50% đối với khai thác và sản xuất bình thường. Đối với dự án khuyến khích đầu tư, thuế suất giảm xuống còn 32%. Hiện hành không áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với khai thác dầu khí.

Kinh nghiệm thực tiễn quốc tế về thuế tài nguyên

Chế độ thuế thường được áp dụng cho lĩnh vực này là một tổ hợp thuế bao gồm thuế tài nguyên, thuế TNDN (khoảng 30%) và các hợp đồng phân chia sản phẩm. Các hợp đồng phân chia sản phẩm thường được sử dụng trong ngành dầu khí. Một phân tích so sánh chế độ thuế thông thường với một hợp đồng phân chia sản phẩm cùng các số liệu minh họa được trình bày trong phụ lục 7.

Các đề xuất cải cách thuế tài nguyên ở Việt Nam

- i. Việt Nam cần chuyển sang áp dụng kết hợp thuế tài nguyên với thuế TNDN để đánh thuế tất cả các loại tài nguyên thiên nhiên. Mức thuế suất thuế TNDN cao hơn có thể được duy trì cho ngành dầu khí;

- ii. Thuế suất thuế tài nguyên ở tất cả các lĩnh vực tài nguyên thiên nhiên rất khác nhau và quá cao đối với một số ngành. Các mức thuế suất thuế tài nguyên cần được giảm bớt về số lượng và không nên duy trì ở mức cao bất thường như vậy. Điều này sẽ giúp giảm bớt chi phí quản lý và chi phí tuân thủ;
- iii. Thuế suất thuế tài nguyên áp dụng cho dầu mỏ và khí đốt khác nhau quá nhiều và cần được hợp lý hóa;
- iv. Cũng như với ngành dầu khí, một mức thuế TNDN cao hơn có thể áp dụng đối với khoáng sản, kim loại quý. Thậm chí ngay cả khi mức thuế suất thuế TNDN thông thường giảm xuống còn 20-23 %, thì mức thuế suất cho ngành này vẫn có thể duy trì ở mức cao hơn;
- v. Các quy định về ưu đãi và miễn thuế cho một số đối tượng nhà đầu tư cần được rà soát lại và phải giảm được giảm bớt bởi các hình thức ưu đãi như vậy là không có hiệu quả và chỉ làm cho doanh thu thuế giảm đi. Việc làm này cũng sẽ đơn giản hóa công tác quản lý thuế;
- vi. Chính phủ nên xem xét áp dụng hình thức hợp đồng phân chia sản phẩm trong lĩnh vực dầu khí. Chế độ thuế tài nguyên và thuế TNDN có thể được duy trì song song với hình thức hợp đồng phân chia sản phẩm nhằm tối đa hóa số thu. Đây là những công cụ đã được thử nghiệm và về lâu dài sẽ giúp cho công tác quản lý thuế tốt hơn, cũng như tăng số thu.

8. Các chế độ thu khác ngoài thuế (Phí và lệ phí)

Chính phủ Việt Nam đã ban hành nhiều nghị định, thông tư và quyết định để quy định các loại phí và lệ phí khác nhau và thu ngân sách từ phí và lệ phí.

Đánh giá về các loại phí và lệ phí ở Việt Nam

Theo luật về phí và lệ phí, việc xác định mức phí sẽ dựa trên 2 nguyên tắc: (i) Các mức phí dịch vụ do Chính phủ cung cấp cần đảm bảo việc thu hồi vốn trong một thời hạn hợp lý; (ii) mức phí dịch vụ do các tổ chức và cá nhân cung cấp cần đảm bảo việc thu hồi vốn trong một thời hạn hợp lý và phù hợp với khả năng thanh toán của bên mua.

Tuy nhiên, trên thực tế, không có mối liên kết nào giữa phí hay lệ phí do người sử dụng chi trả với chi phí cung cấp một dịch vụ cụ thể. Tuy luật có quy định căn cứ xây dựng mức phí và lệ phí do người sử dụng chi trả, nhưng có vẻ như nguyên tắc quan trọng này không áp dụng trên thực tế. Việc ước tính chi phí dịch vụ cũng sẽ giúp xác định mức phí hay lệ phí mà người sử dụng phải trả. Các đặc điểm chính về phí và lệ phí ở Việt Nam được trình bày dưới đây.

- i. *Số thu và hiệu quả so với chi phí thu*: Chi phí thu và chi phí tuân thủ cần được xem xét trong bối cảnh số thu và hiệu quả khi quy định một loại phí hay lệ phí cụ thể. Có lẽ tốt nhất là loại bỏ những loại phí và lệ phí có chi phí thu và tuân thủ cao hơn số thu và hiệu quả (ví dụ, lệ phí dán tem và phí đăng ký có liên quan đến tính hiệu quả song đem lại số thu rất ít);
- ii. *Nhiều mức phí và lệ phí*: Có nhiều cách thức để xác định các mức phí. Trong một số trường hợp, chỉ có một vài mức phí được quy định (hồ sơ xét xử, cấp và đổi hộ chiếu, cấp phép cho các hoạt động liên quan đến điện), song một số quy định về các loại phí lại quá phức tạp (66 loại phí và lệ phí hải quan cho các hoạt động khác nhau và khoảng 200 loại phí và lệ phí cho thử nghiệm thuốc chữa bệnh);

- iii. *Điều chỉnh theo chỉ số lạm phát*: Theo dự kiến, tất cả các loại phí và lệ phí do người sử dụng chi trả đều được quy định bằng tiền đồng, nghĩa là đối với các trường hợp cụ thể chứ không phải theo giá trị. Mức phí hay lệ phí mà người sử dụng chi trả thực tế theo thời gian sẽ giảm cùng với lạm phát. Do đó, luật cần có quy định về một hệ thống điều chỉnh mức phí hay lệ phí theo hệ số lạm phát của nền kinh tế;
- iv. *Sự cần thiết phải phân cấp*: Nhiều loại phí và lệ phí do người sử dụng chi trả được quản lý tập trung. Chỉ có một vài loại phí hoặc lệ phí được phân cấp cho tỉnh quản lý. Xu hướng quốc tế là phân cấp nhiều hơn trong cung cấp dịch vụ và thu ngân sách. Cần tiến hành một nghiên cứu nghiêm túc về các loại dịch vụ mà chính phủ trung ương cần duy trì và các loại dịch vụ cần giao cho chính quyền cấp tỉnh và cơ sở quản lý. Một số đề xuất về phân cấp được trình bày trong phụ lục 8.

Kinh nghiệm thực tiễn quốc tế trong việc áp dụng phí hay lệ phí do người sử dụng chi trả

Ở đa số các nước phát triển, việc xác định các loại phí do người sử dụng chi trả thường tuân theo nguyên tắc “định giá chi phí tối thiểu”, tức là mức phí gắn với chi phí thấp nhất để cung cấp dịch vụ. Tuy nhiên, do có các vấn đề thực tế khi áp dụng nguyên tắc này, nên phương pháp định giá chi phí trung bình được sử dụng như là lựa chọn thay thế tốt nhất. Ngoài ra, vấn đề công bằng cũng là mối quan tâm chính khi quyết định bất cứ khoản phí hay lệ phí nào. Thông thường, vấn đề công bằng nên được thể hiện trong các chính sách công khác như các chính sách thuế và chi tiêu ở cấp quốc gia hay đánh thuế tài sản theo phương pháp lũy tiến ở cấp địa phương. Các loại phí hay lệ phí được nhà nước hỗ trợ có thể vẫn cần thiết trong một số trường hợp và vẫn hợp lý trên cơ sở “nhu cầu cơ bản” như cung cấp nước sạch. Một thực tiễn thường gặp là áp dụng nguyên tắc trợ cấp chéo nếu có thể đánh phí cao hơn đối với nhóm có thu nhập cao để trợ cấp cho người nghèo.

Ở hầu hết các nước, các loại dịch vụ và phí này được phân cấp quản lý vì tính hiệu quả và hiệu lực của việc cung cấp dịch vụ.

Vai trò của các loại phí hay lệ phí do người sử dụng chi trả là quan trọng vì mục đích bảo tồn tài nguyên thiên nhiên và bảo vệ môi trường. Khi các mức phí hay lệ phí thích hợp do người sử dụng chi trả được quy định đối với việc tiêu thụ tài nguyên hay tác động tiêu cực đối với môi trường bên ngoài trong quá trình sử dụng, thì chi phí này được cộng vào chi phí dịch vụ. Do đó, vai trò của các loại phí do người sử dụng chi trả là được toàn thể giới công nhận là quan trọng để kiểm soát nhu cầu và việc khai thác các nguồn tài nguyên quý giá.

Đề xuất cải cách các chế độ thu ngoài thuế (phí và lệ phí) ở Việt Nam

- i. Cần đặt ra một cơ sở hợp lý để xác định mức phí do người sử dụng chi trả. Các nguyên tắc tốt nhất có thể áp dụng là dựa theo chi phí tối thiểu hoặc ít nhất là chi phí trung bình để cung cấp một dịch vụ cụ thể;
- ii. Trong một số trường hợp, khi chi phí để xác định và thu các loại phí và lệ phí cao hơn lợi ích kinh tế và số thu, thì tốt hơn hết là không thu phí và lệ phí. Mặt khác, ở một số ngành như khai mỏ, có thể áp dụng mức phí cao hơn hẳn đối với quyền được thăm dò, khai thác tài nguyên thiên nhiên. Điều này cũng giúp ích cho công tác quản lý thuế và giảm bớt chi phí tuân thủ;

- iii. Đối với một số dịch vụ, cơ cấu phí hay lệ phí quá phức tạp và sẽ tốt hơn cho hệ thống nếu các mức phí hay lệ phí được hợp lý hóa hết mức có thể. Điều này cũng sẽ làm đơn giản hóa công tác quản lý;
- iv. Hiện nay, tất cả các mức phí hay lệ phí do người sử dụng chi trả đều được quyết định ở cấp trung ương và luật cùng các quy định có hiệu lực trên toàn quốc. Do vậy, mức độ tập trung hóa rất cao. Sẽ hiệu quả hơn nếu các dịch vụ này được cung cấp và thu phí ở cấp vùng và cơ sở. Ngoài ra, chi phí giữa các vùng khác nhau, nên sử dụng một hệ thống chung, thống nhất cho tất cả các vùng sẽ không hiệu quả. Cần phân tích tất cả các loại dịch vụ và giao quyền cho từng cấp, trung ương, tỉnh và thành phố trong việc ban hành các quy định và thực hiện. Điều này giúp quản lý hiệu quả hơn;
- v. Về thực chất, các mức phí hay lệ phí được ấn định là số tuyệt đối bằng tiền đồng chứ không phải ở dạng phần trăm so với giá. Trong trường hợp lạm phát, chính phủ hoặc cơ quan cung cấp dịch vụ sẽ mất số thu, trừ phi có một hệ thống điều chỉnh các mức phí hoặc lệ phí một cách thường xuyên để theo kịp tỷ lệ lạm phát.

9. Quản lý thuế

Luật Quản lý Thuế được ban hành ngày 29 tháng 11 năm 2006 và bắt đầu có hiệu lực từ ngày 1 tháng 7 năm 2007. Việc ban hành Luật là một mốc cơ bản trong tiến trình hiện đại hóa quản lý thuế đang diễn ra. Luật là cơ sở pháp lý để Tổng Cục Thuế tập trung các nỗ lực nhằm đảm bảo tính minh bạch và liêm chính trong toàn bộ các hoạt động quản lý thuế. Thêm vào đó, Luật được mong đợi sẽ giúp loại bỏ các vùng xám, cũng như những điểm chưa rõ ràng vốn được xem là mảnh đất tốt để các đối tượng nộp thuế trốn thi hành pháp luật thuế và các cán bộ quản lý thuế lạm dụng.

Nói chung, Luật được xem là toàn diện và có chất lượng cao. Luật bao gồm 14 chương, điều chỉnh tất cả các chức năng nghiệp vụ cơ bản của công tác quản lý thuế (đăng ký thuế, khai thuế và kế toán, ấn định thuế, kiểm tra và thanh tra thuế, thu thuế và quản lý nợ). Luật đưa ra các quy định rõ ràng về quản lý dịch vụ cho đối tượng nộp thuế, khiếu nại thuế và xử lý các vi phạm pháp luật về thuế.

Một số điểm đáng chú ý của Luật quản lý thuế

Sau đây là một số điểm đáng chú ý của Luật.

- i. Định nghĩa rõ ràng về quyền và nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế, cơ quan quản lý thuế và các tổ chức khác có liên quan. Luật quy định các quyền của đối tượng nộp thuế trong quá trình tính thuế, kiểm tra, thanh tra và khiếu nại thuế. Đối tượng nộp thuế có quyền được hưởng dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế để giúp họ hiểu rõ hơn luật pháp và các quy định liên quan, tiếp cận dễ dàng hơn các thông tin về thuế, cũng như được hướng dẫn thi hành pháp luật về thuế. Luật quy định bắt buộc cơ quan quản lý thuế phải bồi thường cho đối tượng nộp thuế vì những tổn thất do cơ quan thuế gây ra. Cần lưu ý rằng để tránh tình trạng lạm dụng của cán bộ thuế, Luật quy định việc kiểm tra thuế chỉ được tiến hành định kỳ, song không quá một lần một năm. Cơ quan quản lý thuế chịu trách nhiệm trước pháp luật về đảm bảo bí mật thông tin của đối tượng nộp thuế. Luật cũng quy định rõ mục đích và phạm vi quản lý thuế, quyền hạn và trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế, vai trò và trách nhiệm của các bên tham gia khác như ủy ban nhân dân, các cơ quan quản lý nhà

- nước khác có liên quan, báo chí và các đại lý thuế. Luật còn có quy định rõ ràng về hợp tác quốc tế, trong đó quy định rằng bên cạnh các nhiệm vụ được giao khác, cơ quan quản lý thuế có quyền đàm phán, ký kết và tổ chức thực hiện các thỏa thuận quốc tế với cơ quan quản lý thuế của các nước khác;
- ii. Mã số thuế duy nhất (MST). Luật nhấn mạnh việc cấp và sử dụng mã số thuế duy nhất, được xem là bước đầu tiên tiến tới một hệ thống quản lý thuế hiện đại;
 - iii. Quy định hài hòa về nộp thuế và hoàn thuế. Luật quy định rõ ràng về vấn đề thời hạn nộp thuế và hoàn thuế. Nếu đối tượng nộp thuế chậm nộp thuế thì sẽ bị phạt theo mức 0,05% một ngày trên số tiền chậm nộp. Mặt khác, số tiền thuế nộp thừa sẽ được hoàn trả hoặc trừ trực tiếp trong kỳ thuế tiếp theo. Thuế được hoàn theo yêu cầu của đối tượng nộp thuế trong vòng 5 ngày làm việc kể từ ngày nhận được đề nghị hoàn thuế;
 - iv. Thông tin của bên thứ ba vì hiệu quả kiểm tra và hiệu lực thực hiện nghĩa vụ thuế. Luật quy định rằng có thể lấy thông tin của bên thứ ba từ các cơ quan khác nhau và phải đảm bảo bảo mật thông tin được cung cấp vì mục đích thuế.

Tuy nhiên, Luật mới còn có một vài điểm thiếu sót (dưới đây) có thể chỉnh sửa trong lần sửa đổi tiếp theo.

Các lĩnh vực cần hoàn thiện trong tương lai

- i. *Thiếu các quy định cụ thể cần thiết về phân công trách nhiệm giữa các cơ quan.* Tuy Luật có quy định về quyền hạn và trách nhiệm nói chung của cơ quan quản lý thuế và các tổ chức có liên quan ở cấp địa phương, song Luật không đưa ra những quy định cụ thể về phân công trách nhiệm giữa cơ quan quản lý thuế các cấp (tức là Tổng Cục Thuế, Cục thuế và Chi cục thuế), cũng như phân công trách nhiệm giữa cơ quan quản lý thuế và hội đồng nhân dân, ủy ban nhân dân các cấp. Kinh nghiệm ở nhiều nước đang phát triển cho thấy vấn đề song trùng lãnh đạo trong quản lý thuế dưới cấp địa phương là một trong những trở ngại đối với việc thực thi hiệu quả pháp luật về thuế trên cả nước;
- ii. *Thiếu cơ sở pháp lý cụ thể cho một số hoạt động quản lý thuế.* Thứ nhất, Luật không quy định rõ về sự hợp tác giữa cơ quan thuế và cơ quan hải quan. Thứ hai, luật không đưa ra quy định nào về kế toán và sổ sách cho mục đích thuế. Thứ ba, không có quy định nào về việc khai thuế điện tử và liên quan đến nó, công nhận chữ ký điện tử đối với khai thuế điện tử. Thứ tư, tuy Luật có quy định rõ ràng về quyền kháng nghị của đối tượng nộp thuế đối với quyết định của cơ quan thuế, song chưa xác định rõ các mức kháng nghị;

Việt Nam đã có những tiến bộ đáng khích lệ trong việc tăng cường khung pháp luật cho công tác quản lý thuế. Các chế độ thuế đang được điều chỉnh và Luật Quản lý Thuế đã được ban hành. Tiến bộ đó đã tạo nền tảng vững chắc cho các cuộc cải cách về quản lý thuế toàn diện đang diễn ra hiện nay. Cơ cấu thu thuế đã phù hợp với xu hướng chung ở các nước phát triển hơn, thông qua việc giảm dần tỷ lệ thu thuế xuất nhập khẩu trong tổng số thu thuế. Luật Quản lý Thuế mới thiết lập cơ sở pháp lý cho việc tự khai, tự nộp thuế và hỗ trợ phương hướng cải cách chiến lược nhằm tăng cường tính minh bạch và liêm chính của hệ thống thuế, xây dựng văn hóa tự giác tuân thủ thuế tự nguyện một cách hiệu quả. Tuy nhiên, không có gì đáng ngạc nhiên là hiện vẫn còn những khiếm khuyết trong quy định của luật hiện hành về công tác quản lý thuế, cần được chỉnh sửa trong quá trình cải cách.

Thêm vào đó, Tổng Cục Thuế cần củng cố nền tảng pháp lý cho các hoạt động của Tổng cục bằng cách tiếp tục đưa ra các quy định và quy chế cụ thể cho mỗi chức năng và nhiệm vụ quản lý thuế. Việc rà soát định kỳ các luật và quy định và thuế là cần thiết và trở thành một thủ tục thường lệ ở các nền kinh tế phát triển. Cải cách thuế là một quá trình lâu dài và liên tục. Mọi cố gắng đi tắt với những thay đổi tạm thời đều không làm cho hệ thống linh hoạt hơn, mà có nguy cơ tạo thêm nhiều những vấn đề khiến nhà đầu tư thấy bất ổn, cũng như tạo cơ hội cho cán bộ thuế xử lý công việc một cách tùy tiện.

Mức độ Tuân thủ và Nguyên nhân Thất thoát nguồn thu: Khuôn khổ Lý thuyết và Đánh giá



Lê Minh Tuấn, Phạm Minh Đức, Gregory Kisunko, và G.P. Shukla

1. Tóm lược

Việt nam đang đối mặt với một thách thức tương tự như các nước phát triển khác là làm thế nào để hạn chế thất thoát nguồn thu và nhờ đó nâng cao mức độ tuân thủ. Nhiều tài liệu chỉ ra rằng mức tuân thủ thấp có ảnh hưởng bất lợi đến tăng trưởng và phát triển kinh tế: các nước có thể có ít nguồn lực hơn cho phát triển; hệ thống thuế có xu hướng trở nên méo mó hơn và ít công bằng hơn, và chính sách thuế sẽ dễ bị tác động do những thay đổi đột xuất. Nghịch lý tiêu biểu của việc thiếu các doanh nghiệp cỡ trung bình phản ánh thực tế ở Việt nam, một nước đang trong quá trình chuyển đổi, là có rất nhiều các doanh nghiệp kinh doanh cá thể và các doanh nghiệp nhỏ tồn tại song song với các doanh nghiệp lớn của nhà nước và các doanh nghiệp đầu tư nước ngoài, trong khi các doanh nghiệp cỡ trung bình mới chỉ đang dần nổi lên. Chương này đưa ra một khung khổ lý thuyết để đánh giá tuân thủ, và giới thiệu những cách tiếp cận thực tế để đo lường mức độ tuân thủ cho Việt Nam.

Trong khi khái niệm về tuân thủ hoặc không tuân thủ khá đơn giản, việc đo lường nó, đặc biệt là đo lường số thuế tiềm năng là khá khó khăn về mặt kỹ thuật. Về mặt lý thuyết, số thuế tiềm năng có thể được xác định theo ba cách khác nhau (i) dự báo số thu sử dụng những số liệu vi mô và áp dụng cho mỗi sắc thuế; (ii) phân tích dữ liệu quản lý thuế để đo lường mức độ tuân thủ trong các chức năng chủ chốt, đặc biệt là khai thuế, tính thuế và nộp thuế; và (iii) dựa trên báo cáo của người nộp thuế về tuân thủ. Tuy nhiên, người nộp thuế ít khi muốn tiết lộ những ước tính thực sự của họ và do đó số tiền thuế có khả năng thu được do người nộp thuế tính thường không quan sát được. Với số liệu sẵn có hạn hẹp cho Việt nam, chúng tôi áp dụng hai cách tiếp cận để đo lường mức độ tuân thủ ở một số sắc thuế và cho một số chức năng quản lý thuế. Kết quả cho thấy rằng thách thức chính đối với việc nâng cao tính tuân thủ còn tăng gấp đôi do vừa phải duy trì mức tuân thủ tương đối cao của các doanh nghiệp chính thức, quy mô lớn, và vừa phải nâng cao mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp nhỏ và vừa. Đây không phải là khó khăn duy riêng cho Việt Nam. Vì Việt Nam đang tiến hành cải cách chính sách thuế và cải cách quản lý thuế, một số bài học có thể rút ra từ kinh nghiệm quốc tế:

- *Cần nâng cao năng lực phân tích trong Tổng Cục Thuế để hỗ trợ cho các cải cách về quản lý số thu.* Nếu không có một cách tiếp cận hệ thống để xây dựng một cơ sở dữ liệu có chất lượng và đào tạo đủ cán bộ để dự báo số thu, thì Tổng Cục Thuế sẽ gặp phải một khó khăn lớn trong việc thu thập thông tin sâu về các rủi ro của việc không tuân thủ;
- *Cải cách quản lý thuế có hiệu quả đòi hỏi phải có các cải cách chính sách thuế thành công.* Việt Nam đang đi theo hướng này – vừa sửa đổi chính sách thuế vừa hiện đại hoá quản lý thuế;

- Các cải cách thuế cần phải được thực hiện song song với các cải cách khu vực công nói chung và cải cách quản lý tài chính công nói riêng. Cơ quan thuế không thể trở thành một cơ quan liêm chính có tính chất như một “ốc đảo” trong toàn bộ khu vực công phải đối mặt với tham nhũng cao. Tương tự như vậy, tham nhũng hay việc chi tiêu lãng phí các khoản tài chính công sẽ làm giảm mức độ sẵn sàng của mọi người trong việc tuân thủ các nghĩa vụ thuế của mình;
- Bất kỳ sự tập trung vào một nhóm các đối tượng nộp thuế lớn như một nguồn thu ổn định chính cần được bổ sung bằng việc nâng cao mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp nhỏ và vừa. Mức độ tuân thủ tự nguyện của nhóm đối tượng khó đánh thuế là các doanh nghiệp nhỏ và vừa chỉ có thể đạt được nếu như chi phí tuân thủ thấp thông qua việc đơn giản hoá chế độ thuế, dựa nhiều hơn vào việc nộp tờ khai tự động, và một cách tiếp cận khác đối với việc quản lý tuân thủ, nhấn mạnh vào dịch vụ hơn là xử lý vi phạm.

2. Giới thiệu chung

Mức độ tuân thủ thuế cao cùng với diện chịu thuế rộng hơn tạo ra cơ hội để một nước có thể giảm thuế suất nói chung và làm cho chế độ thuế ổn định hơn, không chịu ảnh hưởng quá nhiều bởi sự biến động về cấu trúc trong nền kinh tế và ít phụ thuộc hơn vào những thay đổi bất thường trong cơ cấu thuế nhằm đạt được các chỉ tiêu thu thuế. Nhiều nước đang phát triển với chế độ quản lý nhà nước và trách nhiệm giải trình yếu kém, với khu vực kinh tế không chính thức quy mô lớn, và năng lực quản lý thuế yếu kém cũng gặp phải một thách thức tương tự - làm thế nào để hạn chế thất thoát nguồn thu và nhờ đó nâng cao mức độ tuân thủ. Việt Nam cũng đang gặp phải thách thức này. Rất nhiều các doanh nghiệp kinh doanh cá thể và các doanh nghiệp nhỏ tồn tại song song với các doanh nghiệp lớn của nhà nước và các doanh nghiệp đầu tư nước ngoài, trong khi các doanh nghiệp cỡ trung bình mới chỉ đang dần nổi lên. Mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ trong nước được ước tính là rất thấp, trong khi chi phí cưỡng chế lại thường cao hơn so với số tiền thuế thu được, trong khi mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp lớn lại tương đối cao.

Phân tích các yếu tố quyết định thất thoát nguồn thu sẽ tạo điều kiện cho việc hiểu biết về bản chất đặc thù và mô hình hệ thống trong không tuân thủ, điều này là cần thiết để phát triển triết lý mới về quản lý tuân thủ dựa trên rủi ro trong quản lý thuế. Chương này đưa ra một khung lý thuyết để đánh giá mức độ tuân thủ hay không tuân thủ, và giới thiệu những cách tiếp cận thực tế để đo lường mức độ tuân thủ và các nguyên nhân không tuân thủ trong trường hợp của Việt Nam.

Chương này có bố cục như sau. Phần 2 trình bày về khung khổ lý thuyết để làm rõ khái niệm tuân thủ hay không tuân thủ của các đối tượng nộp thuế. Các nguyên nhân không tuân thủ và tác hại của nó đối với nền kinh tế cũng sẽ được tìm hiểu và phân tích. Phần 3 trình bày về việc đo lường mức độ tuân thủ hay không tuân thủ. Hai cách tiếp cận - cụ thể là lập mô hình dự báo số thu và ước tính thuận tụy dựa trên số liệu về quản lý thuế - được áp dụng để đo lường khả năng thu thuế và mức độ tuân thủ trong trường hợp của Việt Nam. Phần 4 là phần kết luận.

2.1. Mức độ tuân thủ và thất thoát nguồn thu thuế: Khung lý thuyết

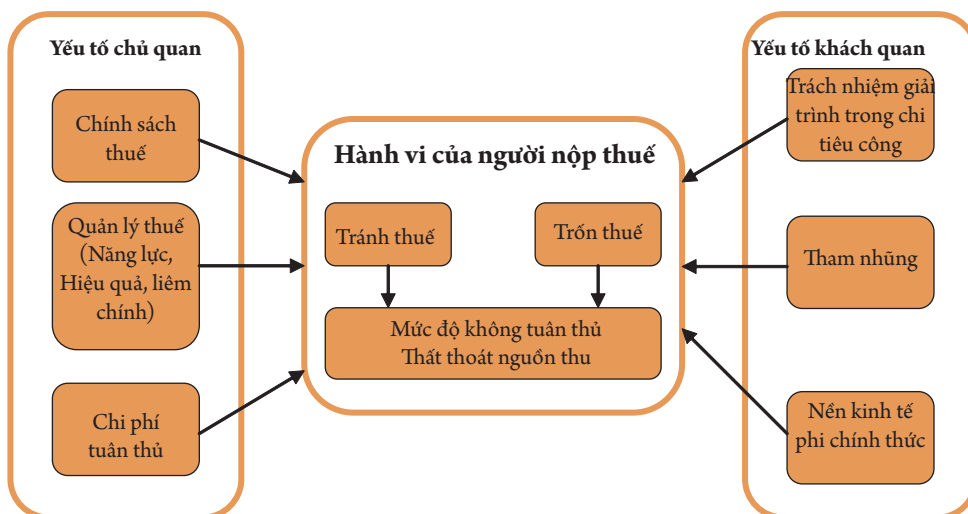
Khung lý thuyết trong đánh giá mức độ tuân thủ và thất thoát nguồn thu thuế

Nói một cách ngắn gọn, mức độ tuân thủ thuế được định nghĩa là tỉ lệ giữa số tiền thuế thực thu với số tiền thuế có thể thu được tiềm năng. Ngược lại, tỉ lệ không tuân thủ hay mức độ thất thoát nguồn thu thuế được tính bằng 1 trừ đi tỉ lệ tuân thủ. Vấn đề ở đây là làm thế nào để xác định chính xác được số thuế tiềm năng của nền kinh tế có thể thu được, và các nhà nghiên cứu vẫn còn chưa thống nhất tiếp tục tranh luận với nhau về việc những gì đang được đo lường. Ví dụ như, Hướng dẫn thực hành của tổ chức OECD về đo lường mức độ tuân thủ (2001) đã đặt ra câu hỏi sau: “thế nào là mức độ tuân thủ - đó có phải là sự tuân thủ theo cách diễn giải luật thuế và cách áp dụng luật theo của cơ quan thuế hay theo cách hiểu của người nộp thuế và áp dụng trên thực tế hay có thể hiểu theo một góc độ trung lập nào khác”. Các cơ quan thuế thường coi cách diễn giải luật thuế của người nộp thuế khác với cách diễn giải của họ là bằng chứng của việc không tuân thủ, mà không tính đến một thực tế rằng luật thuế - như đã thấy ở các nước đang phát triển - có thể thiếu tính thống nhất và minh bạch, hoặc trong luật có những quy định chưa rõ ràng và có thể hiểu theo nhiều cách khác nhau, tùy từng cơ quan thuế và người nộp thuế. Mặc dù cách định nghĩa mức độ tuân thủ (hay không tuân thủ) vẫn còn được tranh cãi nhiều, nhưng những nguyên nhân của sự không tuân thủ, và những lý do dẫn đến thất thoát nguồn thu lại tương đối rõ ràng về mặt lý thuyết.

Nguyên nhân và yếu tố ảnh hưởng thất thoát nguồn thu hoặc không tuân thủ

Việc trốn thuế và tránh thuế là hai nguyên nhân quan trọng nhất của việc không tuân thủ và làm thất thoát nguồn thu. Những biểu hiện hành vi này của người nộp thuế lại chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố có liên quan lẫn nhau, cả nguyên nhân chủ quan (chính sách thuế, năng lực của cơ quan thuế, tính hiệu quả và liêm chính, và chi phí tuân thủ), lẫn nguyên nhân khách quan (hệ thống khiếu nại, trách nhiệm giải trình trong chi tiêu công, tham nhũng, và quy mô của nền kinh tế phi chính thức). Hình 2.1 cho thấy một khung khổ lý thuyết để phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến việc không tuân thủ hay thất thoát nguồn thu.

Hình 2.1: Các yếu tố ảnh hưởng đến việc không tuân thủ và làm thất thoát nguồn thu



Về mặt lý thuyết, việc trốn và tránh thuế là khác nhau, nhưng cả hai đều dẫn đến việc thất thoát nguồn thu, khiến hệ thống thuế bị kém công bằng, và làm bóp méo khuôn khổ cạnh tranh của thị trường. Những người nộp thuế được coi là trốn thuế khi họ sử dụng những cách thức phi pháp để trốn nộp đầy đủ số nghĩa vụ thuế của mình. Những kẻ trốn thuế sẽ không khai báo, hoặc khai thiếu thu nhập, doanh thu, hay tài sản của họ, trong khi họ lại cố gắng khai quá lên những khoản chi tiêu được khấu trừ, hoặc thậm chí còn tham gia vào việc buôn lậu hay những âm mưu rửa tiền. Còn trong trường hợp tránh thuế, người nộp thuế lạm dụng những kẽ hở trong chế độ thuế hiện hành để giảm nghĩa vụ thuế.

Các yếu tố chủ quan dẫn đến không tuân thủ

Tính phức tạp của các luật thuế và các đặc điểm không mong muốn khác của chính sách thuế, ví dụ như cấu trúc thuế suất quá cao hay hệ thống xử phạt các hành vi không tuân thủ, vi phạm pháp luật thuế hoạt động không hiệu quả là những động lực để trốn và tránh thuế. Tổ chức OECD (2001) cho rằng pháp luật thuế ở nhiều nước còn chưa chính xác và chưa rõ ràng, và đây chính là mảnh đất màu mỡ cho các công ty tích cực lợi dụng để trốn hoặc tránh thuế. Điều này đặc biệt đúng ở các nước đang phát triển với công tác quản lý và trách nhiệm giải trình yếu kém, thiếu văn hoá thuế, và chế độ thuế rất phức tạp, “cơ quan thuế chính là chính sách thuế” (De Janscher, 1990).

Các chính sách thuế phức tạp, khung khổ pháp lý cho quản lý thuế nghèo nàn, quản lý thuế yếu kém hay tiêu cực, và việc thiếu chức năng dịch vụ người nộp thuế phù hợp dẫn đến chi phí tuân thủ cao cho người nộp thuế, và do đó khuyến khích các công ty, nhất là các doanh nghiệp nhỏ và vừa, muốn hoạt động một cách phi chính thức (ví dụ, xem ITD, 2007; Johnson và các tác giả, 1997; Shneider và Enste, 2000). Một cuộc điều tra quy mô lớn gần đây đối với những người hoạt động trong lĩnh vực thuế ở Nam Phi⁶ và các cuộc điều tra chi phí tuân thủ thuế ở một số nước thuộc Liên xô cũ, gần đây nhất là ở Armenia và Uzbekistan,⁷ cũng cho thấy nhiều bằng chứng thực tiễn rằng gánh nặng để tuân thủ thuế đối với các doanh nghiệp nhỏ cao hơn nhiều (về mặt tương đối) so với các doanh nghiệp lớn. Bảng 2.1 dưới đây minh họa cho phát hiện này. Cũng đáng lưu ý rằng mặc dù hệ thống thuế ở Nam Phi rõ ràng là rất nặng nề (và do đó vẫn còn gắn liền với chi phí tuân thủ rất cao cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ), để lại khoảng

⁶ Theo yêu cầu của Kho bạc nhà nước và cơ quan thu của Nam Phi (SARS), Dịch vụ tư vấn đầu tư nước ngoài (FIAS, một cơ quan tài trợ đa phương của Ngân hàng thế giới) tài trợ cho các cuộc điều tra chi phí tuân thủ thuế đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Nam Phi. Mục tiêu của các cuộc điều tra là ghi nhận chi phí tuân thủ thuế cho các doanh nghiệp nhỏ ở Nam Phi, để xác định những gánh nặng tuân thủ nặng nề nhất, dựa trên các chi phí này như là mục tiêu cải cách quản lý thuế và trở thành một cơ sở dựa vào đó mà những tiến bộ trong tương lai có thể được đo lường. Cuộc điều tra đầu tiên với quy mô lớn, trên phạm vi toàn quốc, điều tra trên mạng các nhà thực hành thuế chuyên nghiệp, có công việc chính là giúp các doanh nghiệp vừa và nhỏ (theo quy định của pháp luật về thuế ở Nam Phi) tuân theo các quy định về thuế của nhà nước. Nó đã được bổ sung bởi cuộc điều tra trực tiếp các doanh nghiệp vừa và nhỏ và điều tra các hãng chính thức về nhận thức của họ về tuân thủ thuế. Báo cáo kết quả điều tra các nhà thực hành thuế chủ yếu tập trung vào các loại hàng hóa có doanh thu khác nhau, được FIAS xuất bản trong tháng 9 năm 2007, với tên: “Gánh nặng tuân thủ thuế cho các doanh nghiệp nhỏ: điều tra các nhà thực hành thuế ở Nam Phi” và có ở trang: [http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/AttachmentsByTitle/FIAS_tax_practitioners_report_SA/\\$FILE/FIAS_Tax_Practitioners_Report_-_FINAL_29+Aug.pdf](http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/AttachmentsByTitle/FIAS_tax_practitioners_report_SA/$FILE/FIAS_Tax_Practitioners_Report_-_FINAL_29+Aug.pdf)

⁷ Đối với Uzbekistan xem <http://www.ifc.org/ifcext/uzbeksmc.nsf/Content/Home>

trống rất nhỏ cho việc diễn giải các luật của các cán bộ thuế; ví dụ năng lực và tính liêm chính của cơ quan thuế cao, và tình trạng tham nhũng trong hàng ngũ cán bộ thuế là thấp. Trong môi trường này, cách không tuân thủ phổ biến nhất đối với các doanh nghiệp nhỏ là trốn thuế - các doanh nghiệp không tham gia hệ thống, có nghĩa là họ hoạt động hoàn toàn hoặc một phần trong nền kinh tế phi chính thức. Không có gì đáng ngạc nhiên khi những người trả lời điều tra ước tính rằng tới 60% số doanh nghiệp trong nhóm có doanh thu thấp nhất thích hoạt động trong nền kinh tế phi chính thức hơn.

Tuy nhiên, đây là một trường hợp tương đối hiếm, phần lớn các nước đang phát triển đều có khung khổ pháp lý và quy định về thuế cho phép các cán bộ thuế được diễn giải chính sách thuế theo các cách thức khác nhau, hoặc quản lý cơ quan thuế hoạt động không hiệu quả hoặc/và có nhiều tiêu cực, hoặc cả hai. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở những nước này ít khi có đủ nguồn lực để thực hiện các kế hoạch tránh thuế phức tạp, do đó họ chọn cách hoạt động trong nền kinh tế phi chính thức, hay thông đồng với các cán bộ thuế để giảm bớt số tiền thuế phải nộp.

Bảng 2.1: Nam Phi: Chi phí thuế và chi phí kế toán thuế tính bằng phần trăm trên doanh thu (dựa trên mức doanh thu cao nhất trong mỗi nhóm doanh thu)

	R1– R300.000	R300.001– R1.000.000 R	R1.000.001 – R6.000.000 R	R6.000.001 – R14.000.000 R
Chi phí của các dịch vụ thuế tối thiểu	2,2	0,7	0,1	0,1
Chi phí các dịch vụ thuế và kế toán thuế	11,5	3,2	0,6	0,3

* Nguồn: FIAS.

Một số bằng chứng cho thấy rằng nguyên nhân của việc không tuân thủ ở Nam Phi có thể khác so với Việt Nam. Theo kết quả của cuộc Điều tra Doanh nghiệp do Ban Phân tích Doanh nghiệp của Ngân hàng Thế giới tài trợ, các doanh nghiệp Nam Phi được trông đợi phải tặng quà biếu xén cán bộ thuế trong 3.13 % trường hợp, trong khi ở Việt Nam thì việc này phổ biến hơn nhiều (33.68 %).⁸ Tuy nhiên, một số yếu tố trong thông lệ biếu xén tặng quà và liên quan đến thông lệ này (ví dụ như văn hoá xã hội) có thể là rất khác nhau giữa hai nước và không được tính đến trong các cuộc điều tra như vậy. Thực tế thông lệ không khác nhiều nếu chúng ta so sánh Việt Nam với các nước khác trong khu vực (ví dụ như, theo cuộc điều tra nói trên, gần 39% số doanh nghiệp ở Trung Quốc đều có cân nhắc đến việc biếu xén tặng quà cán bộ thuế (điều tra 2003), trong khi tỉ lệ này ở Philippin và Thái Lan là khoảng hơn 22% trong năm 2009).

Các yếu tố khách quan đằng sau không tuân thủ:

Các yếu tố chính có tính chủ yếu mang tính khách quan đối với hệ thống thuế có ảnh hưởng đến việc không tuân thủ hay thất thoát nguồn thu là: nhận thức của dân chúng về tính trách nhiệm

⁸ Số liệu về Nam Phi được lấy từ cuộc điều tra năm 2003, còn về Việt Nam được lấy từ cuộc điều tra năm 2009. Những số liệu này và các chỉ số liên quan khác có thể được tìm thấy tại trang web <http://www.enterprisesurveys.org/Custom/>.

giải trình về chi tiêu công còn thấp, tham nhũng, và quy mô của nền kinh tế phi chính thức và hệ thống khiếu nại.

Tổ chức OECD (2007) đã theo dõi quá trình lịch sử phát triển của sự hình thành các nước quốc gia tình trạng có tính giải trình cao và có hiệu quả đều có sự liên quan chặt chẽ với hệ thống thuế. Khái niệm “hợp đồng xã hội tài khoá” (“fiscal social contract”) có liên quan đến một thực tế là các công dân đều sẵn lòng nộp thuế (và điều đó có nghĩa là mức độ tuân thủ cao hơn) nếu như đổi lại họ có quyền được đại diện trong các quy trình đưa ra quyết định về việc huy động và sử dụng các nguồn tài chính công. Sự tuân thủ về thuế có mối tương quan chặt chẽ với trách nhiệm giải trình và cách thức quản trị khu vực công. Sự tuân thủ thúc đẩy người nộp thuế tham gia chủ động hơn vào quá trình hình thành trách nhiệm giải trình và quản trị công. Đồng thời, trách nhiệm giải trình của chính phủ về sử dụng nguồn lực công góp phần nâng cao nhận thức của người nộp thuế về tính tuân thủ. Điều này chỉ ra rõ ràng rằng thuế và trách nhiệm giải trình có quan hệ qua lại. Thách thức ở nhiều nước đang phát triển không nhất thiết là đánh thuế nhiều hơn, mà là đánh thuế nhiều đối tượng cá nhân và doanh nghiệp hơn dựa trên sự kết hợp liên ứng giữa hai yếu tố mức độ sẵn sàng đóng thuế (của đối tượng nộp thuế) cao hơn và xu hướng đòi hỏi cao hơn đối với các dịch vụ công được cung cấp.

Các nguyên nhân khác gây thất thoát nguồn thu là tham nhũng, nền kinh tế phi chính thức, và mối tương quan giữa hai điều này, có xu hướng làm giảm diện chịu cơ sở thuế và tạo ra nhiều méo mó hơn trong chế độ thuế. Cuối cùng, nếu người nộp thuế nhận thức rằng việc khiếu nại và hệ thống xử lý khiếu nại là hiệu quả và hiệu suất, rằng việc đối xử, về xử phạt khi không tuân thủ, giữa những người nộp thuế là công bằng, không tính đến địa vị hay mức độ giàu có của họ, thì mức độ tuân thủ sẽ cao hơn. Do vậy, một yếu tố khách quan làm tăng hành vi tuân thủ là sự tồn tại hệ thống khiếu nại đủ năng lực để xử lý các tranh chấp giữa cơ quan thuế và người nộp thuế một cách công bằng và kịp thời (Gordon, 1996).

Không cần phải chỉ ra rằng việc không tuân thủ hay sự thất thoát nguồn thu có tác hại nghiêm trọng như thế nào đối với tăng trưởng và phát triển kinh tế. Nó tạo ra thêm nhiều trở ngại tài khoá cho các quốc gia và đem lại ít nguồn lực hơn để các quốc gia đó có thể đạt được các mục tiêu phát triển của họ thông qua chi tiêu công và đầu tư công. Bên cạnh việc mất nguồn thu, hệ thống thuế có nguy cơ trở nên bị bóp méo nhiều hơn nữa, với cấu trúc thu nội địa kém bình đẳng hơn (Tanzi và Davoodi, 2000). Ngược lại, mức độ tuân thủ cao hơn hay giảm thất thoát sẽ có tác động trực tiếp đến việc nâng cao năng suất của thuế. Nó cho phép các nước thu được một số thuế nhất định mà không cần phải thường xuyên thay đổi chế độ thuế (thường là nâng thuế suất hay đưa vào áp dụng những sắc thuế mới, hay những khoản phí, lệ phí mới). Một chế độ thuế tương đối ổn định và toàn diện với mức thuế suất thấp sẽ góp phần làm giảm sự không chắc chắn đối với các doanh nghiệp (rủi ro thấp hơn trong kinh doanh, và do đó giảm rào cản thuế đối với các khoản đầu tư), và làm cho cơ quan quản lý thuế hoạt động hiệu quả và hiệu suất hơn. Ngoài ra, mức độ tuân thủ thuế còn có mối tương quan chặt chẽ với trách nhiệm giải trình và quản lý nhà nước.

Căn cứ trên các dữ liệu sẵn có, một số ước tính thực nghiệm có thể được đưa ra để minh hoạ cho những tác hại nghiêm trọng của hai yếu tố khách quan (tham nhũng và nền kinh tế phi chính thức) đối với việc thất thoát nguồn thu và mức độ tuân thủ thấp. Phần tiếp theo sẽ trình bày nội dung này.

Đánh giá tác động của tham nhũng và nền kinh tế phi chính thức đối với thất thoát nguồn thu

Mức độ tham nhũng và quy mô của nền kinh tế phi chính thức của một quốc gia là hai trong số các nhân tố chính có tác động đáng kể đến mức độ tuân thủ thuế. Đồng thời, điều không ngạc nhiên là hai nhân tố này có quan hệ chặt chẽ với nhau.

Tham nhũng và thu thuế

Các nhà kinh tế học nghiên cứu về thuế và những người hoạt động thực tiễn trong lĩnh vực thuế từ lâu đã nhận định rằng tham nhũng có liên quan đến việc trốn thuế, miễn thuế một cách bừa bãi, và công tác quản lý thuế kém hiệu quả. Những hành vi này trực tiếp làm giảm số thu thuế của chính phủ và dẫn đến một sự chênh lệch lớn giữa số tiền mà cơ quan thuế thu được với số tiền thực nộp vào ngân sách kho bạc. Tanzi và Davoodi (1997) đã dùng những số liệu thực tế để chỉ ra rằng mức độ tham nhũng cao làm giảm số thu của chính phủ.⁹

Sử dụng những số liệu chéo của các nước trong giai đoạn 1980-1995, họ nhận thấy rằng tham nhũng từ xưa đến nay luôn cho thấy có tác hại tiêu cực đến số thuế thu, ảnh hưởng đến GDP bình quân đầu người thực tế (là chỉ số gắn đúng để biểu thị trình độ phát triển của một nước). Chúng tôi đã thử nghiệm những kết quả nghiên cứu của Tanzi và Davoodi (1997) bằng cách sử dụng chính cùng những biến số độc lập đó (GDP trên đầu người và tham nhũng), với một cơ sở dữ liệu được cập nhật cho giai đoạn 1992-2002. Chúng tôi cũng mở rộng nghiên cứu của Tanzi và Davoodi bằng cách khảo sát xem xét tác động của tham nhũng đối với số thu và tiền thuế thu được.

Phụ lục 10 mô tả các số liệu và tóm tắt những kết quả thống kê của các biến số đó. Để đảm bảo nhất quán, các số liệu được sử dụng được lấy từ cùng một nguồn: số liệu về thu hoặc tỷ lệ thuế trên GDP và thu nhập thực tế bình quân đầu người lấy từ cuốn Các Chỉ số Phát triển Thế giới của Ngân hàng Thế giới (WDI 2005) và số liệu về chỉ số tham nhũng lấy từ cuốn Hướng dẫn Rủi ro Quốc gia Quốc tế (ICRG). Cần lưu ý rằng chỉ số tham nhũng gốc của ICRG là từ 0 (tham nhũng nhiều nhất) đến 6 (tham nhũng ít nhất).¹⁰ Để cho thống nhất và dễ so sánh với kết quả nghiên cứu của Tanzi, Davoodi (1997), chúng tôi đã chia lại thang điểm của ICRG bằng cách nhân chỉ số đó với -10/6 để chỉ số đó có thang điểm từ -10 (ít tham nhũng nhất) đến 0 (tham nhũng nhiều nhất).

Các kết quả thực nghiệm của chúng tôi cũng tương tự như nhận định của Tanzi, Davoodi là tham nhũng có liên quan đến đi kèm với mức thu của chính phủ thấp hơn (bảng 2.2). Các kết quả cho thấy khi đã tính đến mức thu nhập, thì nếu tham nhũng tăng thêm một mức lệch

⁹ Áp dụng OLS trong kiểm tra thử nghiệm đầy đủ, Bird et al. (2004) cũng phát hiện rằng chất lượng thể chế, như tham nhũng hay sự ổn định chính trị, chỉ số chất lượng quản trị, có ảnh hưởng rất quan trọng đến thuế thu của một quốc gia. Họ sử dụng các biến khác nhau (bao gồm cả phân dân tộc, ngôn ngữ, và địa lý) và thử Hausman Chi-square để kiểm tra nhưng không phát hiện sự hiện diện của sự đồng thời về thuế, số thu và các biến thể chế.

¹⁰ Hướng dẫn Rủi ro Quốc gia Quốc tế (ICRG) cung cấp tiêu chuẩn đánh giá chất lượng thiết lập thể chế của một nước, đặc biệt là chỉ số tham nhũng và chất lượng quan liêu. Chỉ số tham nhũng xếp từ 1 đến 6, chỉ số cao hơn có nghĩa là tham nhũng thấp hơn. Chi tiết xem giới thiệu phương pháp luận của ICRG, xem <http://www.prsgrupp.com/ICRG_Methodology.aspx>.

chuẩn (2.1) thì số thu và tỉ lệ số thu trên GDP sẽ giảm 0.164 điểm %, và số tiền thuế giảm 0.139 điểm %, hay hai con số này giảm lần lượt là 7 và 9% (phụ lục 10 và bảng 2.2).

Bảng 2.2: Tác hại làm giảm số thu do tham nhũng

Các biến độc lập	Tanzi và Davoodi (1997) ^a	Lê, Phạm, Kisunko và Shukla (2008) ^b	
	Biến phụ thuộc: Số thu/GDP (%)	Biến phụ thuộc: Số thu/GDP (%)	Biến phụ thuộc: Thu từ thuế/ GDP (%)
Hàng số	12,9 (13,7)	15,6565 (15,35)	11,0566 (14,30)
GDP thực tế trên đầu người/3 ^c	3,73 (5,34)	4,4570 (9,67)	1,4190 (4,24)
Chỉ số tham nhũng	-1,71 (-9,28)	-0,7789 (-3,71)	-0,6635 (-4,27)
R bình phương đã điều chỉnh	0,28	0,3085	0,1347
Quan sát	1.042	662	662

Nguồn: World Bank's World Development Indicators 2005; ICRG.

Lưu ý: t-stats được cho vào trong ngoặc. Các hệ số về GDP đầu người được nhân với 10,000.

a. / Tanzi và Davoodi (1997) sử dụng số liệu cho giai đoạn 1980-1995 từ các nguồn sau: IMF, *Government Finance Statistics*; *World Tables*; *Business International*; và *Political Risk Services* (ICRG).

b. Các số liệu cho giai đoạn 1992-2002.

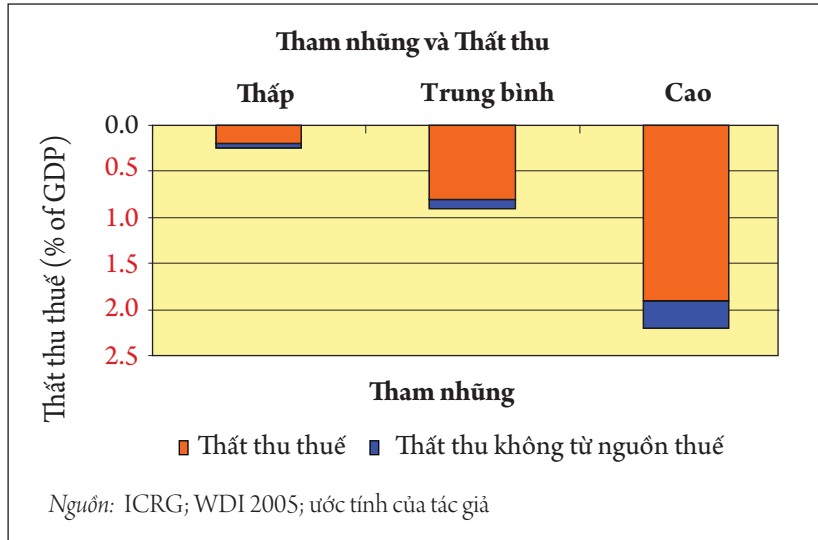
c. GDP đầu người là GDP thực tế theo ngang giá sức mua năm 2000.

Sử dụng các kết quả của phân tích hồi quy (bảng 2.2), chúng tôi ước tính những thất thoát cụ thể về số thu và tiền thu từ thuế do tham nhũng gây nên đối với những nước có chỉ số tham nhũng cao hơn mức trung bình (chỉ số tham nhũng được chia theo thang điểm mới điều chỉnh là -5.6, xem phụ lục 11). Tác động của tham nhũng là tỉ lệ nghịch và rất lớn. Ví dụ như ở Cộng hòa Dân chủ Công-gô, một nước có mức độ tham nhũng cao nhất trong mẫu nghiên cứu, sẽ mất 0,334% GDP về số thu và 0,284% về tiền thuế. Việt Nam với chỉ số tham nhũng vừa phải (mức tham nhũng gốc theo ICRG là 2.42, và mức đã điều chỉnh là -4.03) bị giảm số thu ít hơn, ở mức 0,1% số thu và 0,085% tiền thuế so với GDP. Phụ lục 11 phân tích chi tiết về mức thất thoát do tham nhũng theo từng nước như minh họa trong hình 2.2.¹¹ Hình 2.2 cho thấy mối quan hệ giữa tham nhũng và mức thất thoát số thu và tiền thuế. Trong hình 1, mức thất thoát số thu phi thuế và thất thoát thu từ tiền thuế được trình bày cho ba nhóm nước với mức độ tham nhũng thấp, trung bình và cao. Các nhóm tham nhũng cao và thấp là những nước ở nhóm 20% trên cùng và 20% cuối cùng của toàn bộ mẫu nghiên cứu (phụ lục 11). Mức thất thoát thu từ thuế và không từ thu số thuế số thu và tiền thuế là nhỏ đối với các nước có

¹¹ Mức thất thoát số thu và từ thất thoát tiền thuế và thu không từ thuế số thu và tiền thuế cho một nước cụ thể trong phụ lục 2 được ước tính là kết quả của các hệ số tham nhũng tương ứng (-0.78 và -0.66 trong bảng 3) và sự khác nhau trong chỉ số tham nhũng đã được chia theo thang điểm mới điều chỉnh đối với nước này và chỉ số tham nhũng trung vị (-5.6, phụ lục 10). Ví dụ như mức thất thoát của Công-gô sẽ là: $[-0.78] * [-1.02 - (-5.6)] = -3.3$ (phụ lục 11).

mức tham nhũng thấp (tương ứng 0.2 và 0.3%), nhưng mức thất thoát là rất đáng kể đối với những nước có mức độ tham nhũng cao (tương ứng gần 2 và 2.2% GDP).

Hình 2.2: Tham nhũng cao hơn gắn liền với thất thoát số thu và thất thoát số thuế nhiều hơn



Tanzi và Davoodi (2000) còn giả định thêm rằng về mặt thống kê, tham nhũng có tác hại nghiêm trọng đối với tính bình đẳng của hệ thống thuế. Họ thấy rằng tham nhũng có tác động tiêu cực nhiều đối với thuế trực thu hơn là thuế gián thu. Các kết quả nghiên cứu thực nghiệm của họ cho thấy rằng tham nhũng làm trầm trọng thêm sự mất cân đối trong số tiền thuế thu từ thuế trực thu và thuế gián thu; tham nhũng có thể làm giảm số tiền thuế thu từ một nhóm đối tượng nộp thuế nào đó (và thường là những nhóm doanh nghiệp ăn nên làm ra và có tiền để đút lót cán bộ thuế), và làm tăng số tiền thu (một cách tương đối) từ những nhóm đối tượng nghèo hơn. Tuy nhiên, chúng ta cần lưu ý rằng, dù có tham nhũng hay không, thì quản lý thu thuế trực thu về bản chất, về mặt kỹ thuật bao giờ cũng khó hơn so với thu thuế gián thu, đặc biệt là ở các nước đang phát triển.

Tham nhũng và nền kinh tế phi chính thức

Các nhà kinh tế học đã cố gắng phân tích mối tương quan ăn sâu bám rễ giữa tham nhũng và nền kinh tế phi chính thức, và cả hai điều này đều dẫn đến việc thu hẹp diện cơ sở chịu thuế và thất thoát nguồn thu. Nền kinh tế phi chính thức về mặt lý thuyết bao gồm những hoạt động không được ghi lại trong thống kê quốc gia. Theo định nghĩa của Schneider và Kinglmaier (2004), nền kinh tế phi chính thức bao gồm tất cả các khoản thu nhập từ sản xuất các hàng hóa và dịch vụ hợp pháp nhưng không khai báo, hoặc từ các giao dịch tiền mặt hoặc giao dịch đổi hàng, kể cả mọi hoạt động kinh tế có thể bị đánh thuế mà được khai báo cho cơ quan quản lý thuế.¹² Các tác

¹² Tổng cục Thống kê của Việt Nam định nghĩa các hoạt động phi chính thức hoặc hoạt động của nền kinh tế phi chính thức bao gồm: (1) sản xuất của hộ gia đình ở khu vực nông thôn; các hoạt động không đăng ký ở khu vực thành thị; (2) thu nhập không khai báo để tránh thuế; (3) dịch vụ nội địa; (4) buôn lậu; (5) thuê nhà hoặc đồ đạc; (6) các hoạt động không khai báo hoặc hoạt động thứ cấp của các cơ quan quản lý, cơ quan quân đội, nhà tù, trại cải tạo, và trại mồ côi; (7) hoạt động của các tổ chức phi lợi nhuận, tổ chức từ thiện, Hội chữ thập đỏ và các hội tương tự (Tenev et al., 2003, p14-5)

giả Choi và Thum (2005) đã tìm hiểu mối quan hệ giữa tham nhũng và nền kinh tế phi chính thức cũng như ảnh hưởng của chúng đối với nền kinh tế chính thức. Thật đáng ngạc nhiên là họ thấy rằng nền kinh tế phi chính thức và nền kinh tế chính thức có thể bổ sung cho nhau nhưng không nhất thiết phải loại trừ, thay thế lẫn nhau. Họ giải thích rằng khả năng một doanh nhân có thể chạy trốn khỏi nền kinh tế chính thức sẽ hạn chế khả năng của các quan chức tham nhũng. Họ giải thích rằng nếu doanh nhân lựa chọn sự lẩn trốn nền kinh tế chính thức sẽ dẫn đến khả năng làm méo mó nền kinh tế bởi các quan chức tham nhũng vì lợi ích riêng. Và như vậy nền kinh tế phi chính thức làm giảm những bóp méo được đặt ra bởi chính phủ và dẫn đến hiệu quả cao hơn cho nền kinh tế chính thức. Tuy nhiên, quan niệm thông thường cho rằng nền kinh tế phi chính thức là một sự thay thế của nền kinh tế chính thức.

Ví dụ như Johnson và các đồng tác giả (1997) trong nghiên cứu của họ về mô thức của nền kinh tế phi chính thức tại Liên Xô cũ và các nước Đông Âu trước đây cho thấy rằng các chính sách công tối - bao gồm thuế khoá nặng nề và các quy định quan liêu rườm rà, và tham nhũng - có thể dẫn đến việc mở rộng của khu vực phi chính thức thay thế cho nền kinh tế chính thức, và do đó dẫn đến thất thoát trong số tiền thuế thu được của chính phủ, giảm chất lượng cung cấp hàng hoá công, và hiệu quả hoạt động kinh tế nói chung cũng giảm sút. Schneider và Enste (2000), và Johnson, Kaufmann, và Zoido-Lobaton (1998) cũng kết luận rằng tham nhũng và nền kinh tế phi chính thức có tính bổ sung: một nước có mức độ tham nhũng cao thường có nền kinh tế phi chính thức lớn; điều này ngụ ý rằng phải có một mối quan hệ tỉ lệ nghịch giữa nền kinh tế chính thức và không chính thức.

Trong bất cứ trường hợp nào, vì chúng ta đang nói đến những hoạt động kinh tế “ma”, nên chúng ta cũng thừa nhận rằng việc ước tính quy mô của nền kinh tế phi chính thức chỉ là gián tiếp và về mặt kỹ thuật là rất khó chính xác. Schneider và Enste (2000), và Schneider và Klinglmair (2004) cũng đã tổng kết toàn diện về ba phương pháp luận được sử dụng rộng rãi nhất để ước tính quy mô của nền kinh tế phi chính thức: (i) các cách tiếp cận trực tiếp hay vi mô; (ii) các cách tiếp cận gián tiếp hay dùng chỉ số; và (iii) cách tiếp cận theo mô hình (Xem tóm tắt ở phụ lục 12 để thấy tóm tắt về ba phương pháp luận này).

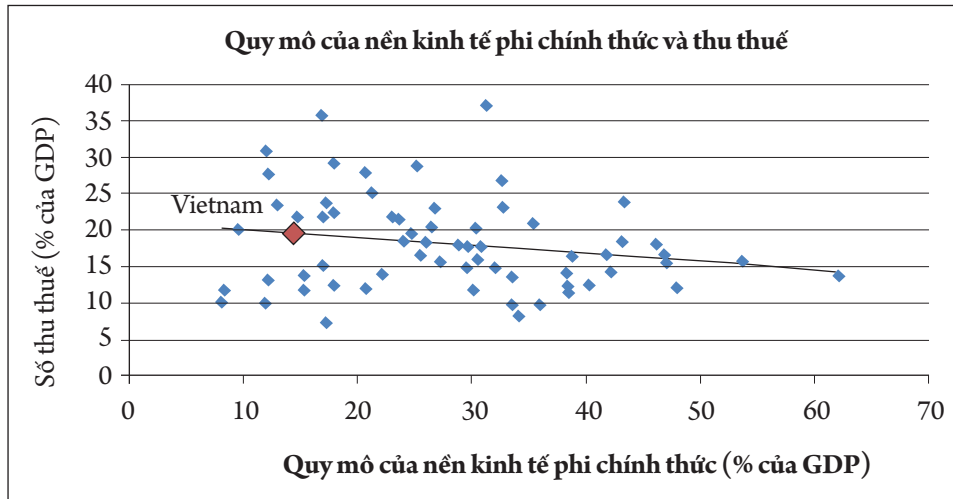
So sánh trên phạm vi toàn thế giới và tác động của nền kinh tế phi chính thức đối với việc thất thoát nguồn thu

Schneider và Klinglmair (2004) đã áp dụng các thước đo thống kê khác nhau để ước tính quy mô của nền kinh tế phi chính thức trong giai đoạn 1999-2000 (phụ lục 13). Họ thấy có sự khác biệt rất lớn giữa các nhóm nước khác nhau về quy mô của nền kinh tế phi chính thức. Trong khi số trung bình của các nước OECD chỉ là 18%, thì con số này ở các nước phát triển lại rất cao (41%) và thấp hơn một chút ở các nước nền kinh tế đang chuyển đổi (38%). Quy mô của nền kinh tế phi chính thức của Việt Nam là tương đối nhỏ (dưới 16%).¹³ Kết hợp số liệu về kinh tế phi chính thức của Schneider và Klinglmair (2004) với các số liệu về tỉ lệ thuế - GDP từ World

¹³ Dựa trên điều tra mẫu được thực hiện trong 4 năm khác nhau, 1989, 1992, 1994 và 1996, Tổng cục thống kê Việt nam ước tính quy mô của nền kinh tế phi chính thức Việt nam lớn hơn rất nhiều (hơn một nửa GDP của khu vực chính thức (Tổng cục thống kê 2001). Các ước tính nhạy cảm của các phương pháp áp dụng có thể tài khoản cho các kết quả khác nhau được. Để đảm bảo tính nhất quán của số liệu giữa các quốc gia cho việc nghiên cứu thực nghiệm, chúng tôi sử dụng mẫu quốc gia toàn diện như ước tính của Schneider và Klinglmair (2010)

Development Indicators (WDI), chúng tôi nhận thấy rằng mối tương quan giữa quy mô của nền kinh tế phi chính thức và số thu từ tiền thuế là tỉ lệ nghịch và rất lớn (-0.23). (hình 2.3 và phụ lục 13.)

Hình 2.3: Mối tương quan tỉ lệ nghịch giữa quy mô của nền kinh tế phi chính thức và tỉ lệ thuế-GDP



Nguồn: Schneider và Klinglmair (2010); WDI (2007)

Ước tính tác động ở cấp quốc gia của quy mô nền kinh tế phi chính thức đối với việc thất thoát thuế

Phụ lục 13 cho thấy những ước tính sơ bộ của chúng tôi về mức độ thất thoát thuế do nền kinh tế phi chính thức. Tỉ lệ nguồn thu từ thuế so với GDP của nền kinh tế phi chính thức cho thấy một ước tính gần đúng của thất thoát thuế. Việc ước tính dựa trên một giả định ngầm rằng không có sự khác biệt có hệ thống về bản chất của các doanh nghiệp hoạt động trong nền kinh tế phi chính thức so với nền kinh tế chính thức. Tuy nhiên, các doanh nghiệp trong nền kinh tế phi chính thức thường nhỏ hoặc tham gia vào những hoạt động bất hợp pháp, và do đó họ thường gắn với những rủi ro trốn thuế cao hơn và đặt ra những thách thức đáng kể cho cơ quan quản lý thuế. Do đó, con số ước tính nên được coi là mức thất thoát tối đa.

Bảng 2.3 cho thấy tóm tắt tác động của nền kinh tế phi chính thức đối với việc thất thoát thuế theo ba nhóm nước với quy mô nền kinh tế phi chính thức nhỏ, vừa và lớn. Sử dụng các số liệu của Schneider và Klinglmair (2004), chúng tôi phân loại các nước thành 3 nhóm theo quy mô của nền kinh tế phi chính thức. Nhóm cao đại diện cho 20% nước có quy mô lớn nhất, và nhóm thấp đại diện cho tổng 2,40% trong ngũ phân vị trên và dưới của dữ liệu số nước có quy mô nhỏ nhất. Kết quả rất đáng chú ý - chuyển từ một nước có nền kinh tế phi chính thức nhỏ (trung bình chiếm 17,6% GDP) sang một nước có quy mô nền kinh tế phi chính thức lớn (trung bình khoảng 35,7% GDP) dẫn đến một khoản thất thoát đáng kể trong số tiền thu từ thuế: mức thất thoát tăng mạnh từ gần 3,5% GDP lên tới 6,1% GDP.

Bảng 2.3: Nền kinh tế phi chính thức càng lớn thất thoát thuế càng nhiều

Quy mô của nền kinh tế phi chính thức (% GDP)		Thất thoát số thu từ thuế (% GDP)
Thấp	17,6	3,5
Trung bình	28	4,9
Cao	35,7	6,1

Nguồn: Schneider và Klinglmaier (2010), WDI (2007), và ước tính của các tác giả.

2.2. Các thước đo về mức độ tuân thủ và không tuân thủ

Như đã lưu ý ở trên, vấn đề mấu chốt nhất và cũng khó khăn nhất để đo lường mức độ tuân thủ là tính số tiền thuế có thể thu được. Về mặt lý thuyết, số tiền này có thể được đo theo ba cách khác nhau:

- Số tiền thuế có khả năng thu được được ước tính như là kết quả của việc dự báo số doanh số thu thuế sử dụng những số liệu vi mô. Các mô hình dự báo được áp dụng cho mỗi sắc thuế;
- Số tiền thuế có khả năng thu được sẽ được một cơ quan quản lý thuế xem xét. Chỉ số này có thể được suy ra từ mức độ tuân thủ được ước tính cho các chức năng quản lý thuế chủ yếu, cụ thể là kê khai, kế toán thuế, và nộp thuế. Các ước tính dựa chủ yếu vào mức độ toàn diện và chất lượng của cơ sở dữ liệu về quản lý thuế;
- Số tiền thuế có khả năng thu được dựa trên tính toán của người nộp thuế. Trên thực tế, nếu được điều tra, người nộp thuế ít khi muốn tiết lộ những ước tính thực sự của họ, và do đó số tiền thuế có khả năng thu được do người nộp thuế tính thường không quan sát được. Trong cơ chế tự khai tự nộp, họ thường nộp cho cơ quan thuế những tờ khai đã phản ánh cách hiểu của họ về những quy định còn chưa thật rõ ràng trong luật thuế theo cách có lợi cho họ.

Điều này ngụ ý rằng có hai cách tiếp cận thực tế khác nhau để đo lường mức độ tuân thủ hay ngược lại là không tuân thủ: (i) Xây dựng mô hình để dự báo số doanh thu thuế tiềm năng và sau đó so sánh với số mức thuế thực thu được; và (ii) Sử dụng số liệu quản lý thuế để ước tính sự chênh lệch giữa các con số tiềm năng và con số thực tế trong các quy trình chức năng chính trong quản lý thuế. Việc xây dựng mô hình thực nghiệm được tiến hành dựa trên các số liệu từ nhiều nguồn khác nhau, và có thể đưa ra một ước tính đầy đủ hơn về số tiền thuế có thể thu được. Nhưng cách này lại phụ thuộc rất nhiều vào chất lượng của các số liệu hiện có, các giả định đưa ra, và các mô hình cụ thể được áp dụng. Cần đặc biệt chú ý rằng để đánh giá được số thu thuế tiềm năng sử dụng mô hình dự báo doanh số thu thuế vi mô, các dữ liệu, một cách lý tưởng, nên đến từ hai nguồn: (i) bộ dữ liệu quản lý thuế và (ii) cơ sở dữ liệu phi thuế, như các cuộc điều tra thương mại và công nghiệp, các tài khoản quốc gia và điều tra dân số. Dữ liệu quản lý thuế tự bản thân nó là không đầy đủ để dự trừ thặng dư thuế, sử dụng phép mô phỏng vi mô trừ khi được đi kèm với cả dữ liệu bên ngoài.

Cách tiếp cận thứ hai dựa vào các số liệu về quản lý thuế có thể không ước tính hết được mức độ thất thoát do thiếu thông tin về diện chịu thuế tiềm năng hay khả năng tăng trưởng của

diện chịu thuế. Tuy nhiên, cách này phản ánh những ước tính thực tế tốt nhất mà các cơ quan thuế thực hiện; do đó nếu không có công tác dự báo số thu một cách thường xuyên, thì những số liệu về quản lý thuế sẽ là nguồn thông tin duy nhất được sử dụng để xây dựng những kế hoạch cưỡng chế tuân thủ.

Để xây dựng được các chiến lược tuân thủ, các cơ quan thuế ở những nước phát triển thường áp dụng cả hai cách tiếp cận nói trên. Dựa trên dữ liệu hạn chế, chúng tôi thử áp dụng hai cách tiếp cận khác nhau để ước tính mức độ tuân thủ và không tuân thủ của một số sắc thuế nhất định (GTGT và TNDN) và của một số các chức năng quản lý thuế khác.

Xây dựng mô hình tính toán số tiền doanh số thu thuế tiềm năng có khả năng thu được, mức độ tuân thủ và không tuân thủ cho thuế GTGT và thuế TNDN

Ước tính số thuế GTGT tiềm năng có thể thu được và mức độ tuân thủ

Việc ước tính khoảng cách thuế GTGT cho Việt Nam được tính toán bằng cách sử dụng Mô hình Đầu vào- Đầu ra.¹⁴ Mô hình được xây dựng và mô phỏng dựa trên cơ sở những số liệu từ các bảng I-O của Việt Nam năm 2005, cuộc Điều tra chi tiêu hộ gia đình, các số thống kê tài khoản quốc gia, và số liệu thu thuế GTGT từ Tổng Cục Thuế. Về bản chất, diện chịu thuế GTGT tiềm năng cho Việt Nam (B^v) có thể được biểu thị như sau:

$$B^v = \sum_i B_i^v \cdot \alpha_i^v + \sum_j K_j \quad (1)$$

trong đó:

B_i^v = diện cơ sở chịu thuế GTGT cho hàng hoá i

α_i^v = tỉ lệ chịu thuế GTGT cho hàng hoá i

K_j = các đầu vào cho kinh doanh được khu vực miễn thuế j mua

Số thu tiềm năng từ thuế GTGT có thể thu được cho nền kinh tế (R^v) bằng tổng của tất cả các diện cơ sở chịu thuế đã điều chỉnh cho tất cả các hàng hoá và các ngành, nhân với thuế suất thuế GTGT, tại mức tuân thủ cao nhất.

$$R^v = B^v \cdot \rho^v \cdot \theta^v \quad (2)$$

trong đó

θ^v = mức tuân thủ thuế GTGT (bằng 100% khi ước tính số tiền thuế tiềm năng).

ρ^v = mức thuế suất thuế GTGT.

Cuối cùng, số thuế thiếu hụt (G^v) được tính như phần chênh lệch giữa số tiền thuế GTGT tiềm năng (R^v), và số tiền thuế GTGT thực tế thu được (TTR^v).

$$G^v = R^v - TTR^v. \quad (3)$$

¹⁴ Jenkins, Kuo, Shukla (2000) trình bày chi tiết phương pháp mô hình hoá theo I-O. Để có thêm thông tin phân tích về các phương pháp luận khác nhau để tính diện chịu cơ sở thuế GTGT và áp dụng cho trường hợp của Ru-ma-ni, xem Le (2007). Liên Hợp Quốc (1999) cũng đưa ra khuôn khổ để tính toán và phân tích các bảng I-O.

Trong mô hình thuế GTGT đang xem xét, giả sử có mức độ tuân thủ tối đa, GTGT thuế GTGT có tiềm năng thu là 48.980 tỉ đồng cho năm 2006, trong khi mức thu thực tế chỉ là 36.469 tỉ đồng. Điều này có nghĩa là mức độ tuân thủ thuế GTGT còn thấp và mức độ không tuân thủ có thể lên đến hàng chục phần trăm.

Ước tính số doanh thu tiềm năng từ thuế thu nhập doanh nghiệp tiềm năng và mức độ tuân thủ

Hạn chế của số liệu từ các tờ khai thuế riêng biệt cho thuế thu nhập doanh nghiệp khiến cho việc áp dụng trực tiếp phép mô phỏng vi mô không thực hiện được. Đối với trường hợp Việt Nam, chúng tôi dựa vào khái niệm thặng dư hoạt động trong hoạt động kinh doanh và áp dụng chuẩn mực kế toán quốc gia để ước tính số doanh thu tiềm năng từ thuế thu nhập doanh nghiệp tiềm năng và mức độ tuân thủ. Thặng dư hoạt động tổng (Gross Operating Surplus (- GOS), được lấy từ các bảng đầu vào-đầu ra (2005), được sử dụng như là cơ sở để tính toán diện cơ sở chịu thuế thu nhập doanh nghiệp một cách gần đúng. Từ cách tiếp cận thu nhập, GDP được định nghĩa là:

$$GDP = \Sigma VA = W + GOS + TSP$$

Trong đó:

ΣVA = tổng các giá trị gia tăng trong tất cả các ngành kinh tế.

W = mức lương trả cho người lao động, bao gồm lương, và các chi phí lao động khác (phí bảo hiểm xã hội do người sử dụng lao động và người lao động đóng).

GOS = tổng thặng dư hoạt động tổng của doanh nghiệp (gồm lợi nhuận, tiền thuê tiền thuế, lãi, và khấu hao).

TSP = thuế, trừ đi trợ cấp đối với sản phẩm.

Thặng dư hoạt động ước tính (OS), đã trừ đi khấu hao, được sử dụng như một chỉ số gần đúng về diện chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.¹⁵ Từ OS tổng (tính dựa trên cơ sở các bảng I-O năm 2005 và số liệu GDP chính thức theo từng ngành kinh tế), ước tính của phân phối OS theo loại hình doanh nghiệp (nhà nước, ngoài phi quốc doanh trong nước, và đầu tư trực tiếp nước ngoài) sẽ được tính ra (bảng 2.4).

**Bảng 2.4: Ước tính thặng dư hoạt động theo ngành kinh tế (2005)
(tỉ đồng, giá hiện tại)**

	GDP	Thặng dư hoạt động
DNNN	311.241	75.777
DN tư nhân trong nước	382.804	90.018
DN đầu tư nước ngoài	134.166	31.550
Tổng	839.211	197.345

Nguồn: Tổng cục Thống kê, Bộ Tài chính và tính toán của các tác giả

¹⁵ Với một cơ sở dữ liệu toàn diện về các tờ khai thuế TNDN, là một trong những mục tiêu của quá trình cải cách quản lý thuế đang diễn ra hiện nay trong ngành thuế, Tổng Cục Thuế sẽ có thể tính diện chịu cơ sở thuế một cách trực tiếp hơn bằng cách sử dụng cách tiếp cận mô phỏng vi mô, hơn là dựa vào khái niệm OS.

Bảng 2.5 cho thấy ước tính mức tuân thủ thuế TNDN và khoảng cách thu thuế, với số tiền số doanh thu tiềm năng từ thuế TNDN tiềm năng được ước tính dựa trên mức thuế suất chuẩn là 28%. Phép tính này không tính đến khu vực đầu tư nước ngoài do một loạt các quy định áp dụng cho khu vực này (ví dụ như các mức thuế suất khác nhau theo luật định và các đối xử đặc biệt cho đầu tư trực tiếp nước ngoài trong ngành tài nguyên - chủ yếu là ngành dầu mỏ - hay trong các loại hình doanh nghiệp khác nhau, như xây dựng - vận hành - chuyển giao (BOT) hay xây dựng - chuyển giao (BT)).

Bảng 2.5: Ước tính khoảng cách thuế thu nhập doanh nghiệp (2005)
(tỉ đồng, giá hiện tại)

	Thặng dư hoạt động	Thuế suất chung (%)	Doanh thu tiềm năng từ thuế TNDN	Doanh thu thực tế từ thuế TNDN	Mức độ tuân thủ thuế (%)	Số thuế thiếu hụt
	A	B	C=A*B	D	E=D/C	F=C-D
DNNN	75.777	28	21.217	15.107	71,2	6.110
DN ngoài quốc doanh	90.018	28	25.205	6.633	26,3	18.572

Nguồn: Tổng cục Thống kê, Bộ Tài chính và tính toán của các tác giả

Khu vực ngoài quốc doanh nội địa, bao gồm chủ yếu các doanh nghiệp tư nhân nhỏ và vừa, là khu vực có nhiều yếu kém trong vấn đề tuân thủ. Thống kê cho thấy khu vực này chiếm hơn 90% số đối tượng nộp thuế TNDN nhưng chỉ đóng góp có gần 9% vào tổng số tiền thuế thu được.¹⁶ Bảng 2.4 khẳng định điều này: mức độ tuân thủ của khu vực này chỉ bằng khoảng một phần ba mức độ tuân thủ của khu vực doanh nghiệp nhà nước. Báo cáo Phát triển Việt Nam năm 2008 cũng cho rằng các doanh nghiệp nhà nước vẫn là những đối tượng nộp thuế quan trọng nhất, chiếm gần 54% tổng số thuế TNDN thu được. Một phép phân tích nhạy cảm cho thấy nếu mức độ tuân thủ của khu vực trong nước ngoài quốc doanh tăng lên gần bằng so với mức của khu vực quốc doanh (70%), thì số thuế TNDN thu được có thể tăng thêm tới gần 0.3 điểm phần trăm của GDP.

Các ước tính mức độ tuân thủ dựa trên các số liệu về quản lý thuế

Trên cơ sở các số liệu về quản lý thuế, mức độ tuân thủ thường được ước tính cho ba giai đoạn chính hay cho các chức năng quản lý thuế chính (kê khai, tính thuế, và nộp thuế/thu thuế).

- *Tuân thủ về nộp tờ khai:* Mức độ tuân thủ về nộp tờ khai có thể được chia thành ba chỉ số khác nhau. Đầu tiên là tuân thủ trong nộp tờ khai của người nộp thuế. Chỉ số này đo lường tỉ lệ giữa số tờ khai được nộp và số người nộp thuế thực tế được đăng ký tại cơ quan thuế. Các tờ khai được nộp có thể bao gồm cả tờ khai nộp đúng hạn và tờ khai chậm nộp. Thứ hai, là tuân thủ trong việc nộp tờ khai đúng hạn, được đo bằng tỉ lệ giữa số tờ khai nộp đúng hạn trên tổng số tờ khai đã được nộp. Và thứ ba là mức độ tuân thủ trong nộp

¹⁶ Cần lưu ý rằng mức độ của việc thất thu là rất lớn, và một số yếu tố khác về chính sách như sự khác biệt, định nghĩa về khoản thu nhập chịu thuế của các doanh nghiệp quy mô nhỏ và các khoản không chịu thuế có thể góp phần vào việc thất thu.

tờ khai nói chung tổng hợp, là tỉ lệ giữa số tờ khai đã nộp đúng hạn chia cho tổng số người nộp thuế đã đăng ký. Mức độ tuân thủ kê khai nói chung tổng hợp này được ước tính là kết quả của hai chỉ số đầu tiên;

- *Tuân thủ về kê khai thuế:* Mức độ tuân thủ về kê khai thuế là nói đến việc kê khai trung thực các khoản thu nhập chịu thuế, doanh thu, và sản lượng liên quan đến thuế trực thu hay thuế gián thu. Tuân thủ về kê khai thuế được định nghĩa là tỉ lệ giữa số thu nhập hay doanh thu kê khai với số thu nhập/doanh số được chờ đợi sẽ kê khai mong đợi. Tuân thủ trong kê khai có thể được phát hiện trong quá trình tính và kế toán thuế;
- *Tuân thủ trong nộp thuế:* Mức độ tuân thủ trong nộp thuế là nói đến việc nộp thuế đúng hạn. Mức độ tuân thủ này được định nghĩa là tỉ lệ giữa số nghĩa vụ thuế được nộp đúng hạn và toàn bộ số nghĩa vụ thuế mà của người nộp thuế phải nộp.

Trong giai đoạn hiện nay, cơ quan thuế chưa có đủ thông tin để ước tính mức độ tuân thủ về kê khai hay tuân thủ về nộp thuế.¹⁷ Tuy nhiên, Tổng Cục Thuế đã cố gắng duy trì một cơ sở dữ liệu về nộp tờ khai, giúp cho việc phân tích mức độ tuân thủ trong nộp tờ khai. Bảng 2.6 cho ta thấy tóm tắt về mức độ tuân thủ trong nộp tờ khai của các sắc thuế chính (thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, và thuế tài nguyên). Các ước tính cho thấy rằng mức tuân thủ tổng hợp về nộp tờ khai là rất khác nhau. Cũng giống như các nước đang phát triển khác, thuế thu nhập cá nhân có mức tuân thủ rất thấp (28%). Việc quản lý mức độ tuân thủ của thuế GTGT, thuế TNDN, và thuế tiêu thụ đặc biệt là tương đối tốt; đặc biệt, mức độ tuân thủ lên tới 84% đối với thuế GTGT, là sắc loại thuế không có bất kỳ ngưỡng thuế nào cả.

Bảng 2.6: Tuân thủ về nộp tờ khai theo các sắc thuế chính (2010)

Sắc thuế	Tuân thủ về nộp tờ khai của các đối tượng nộp thuế đã đăng ký	Tuân thủ về nộp tờ khai đúng hạn	Tuân thủ tổng hợp về nộp tờ khai
Thuế TNDN (số liệu sơ bộ)	71	68	58
Thuế TNCN	44	36	16
Thuế GTGT	91	79	72
Thuế tiêu thụ đặc biệt	47	40	19

Nguồn: Tổng Cục Thuế và ước tính của các tác giả.

3. Kết luận

Việc không tuân thủ các quy định về thuế làm thu hẹp diện cơ sở chịu thuế và dẫn đến thất thoát nguồn thu. Các nước có mức độ tuân thủ thấp luôn phải đối mặt với việc thường xuyên thay đổi chế độ thuế để tăng duy trì số thu từ thuế ở một tỷ lệ nhất định so với GDP. Các thay đổi thường xuyên và thiếu hệ thống trong các chính sách thuế lại có nguy cơ khiến cho hệ

¹⁷ Một nội dung trong Dự án Hiện đại hoá Quản lý thuế là Tổng Cục Thuế đang thiết kế lại các quy trình và tin học hoá các nghiệp vụ quản lý thuế, góp phần phát triển các cơ sở dữ liệu đáng tin cậy để phân tích đầy đủ về mức độ tuân thủ.

thống thuế kém ổn định và kém bình đẳng hơn. Việc nâng cao mức độ tự nguyện tuân thủ đã trở thành một mục tiêu thể chế và vận hành của các cuộc cải cách thuế trên toàn thế giới.

Do hạn chế về chất lượng số liệu vi mô có chất lượng về hoạt động kinh doanh và các ngành nghề kinh tế, và do thiếu cơ sở dữ liệu quản lý thuế toàn diện, nên chỉ có một số ước tính sơ bộ về mức độ tuân thủ được đưa ra. Mặc dù các kết quả cho thấy rằng Việt Nam đã đạt được những thành tựu đáng kể về mức độ tuân thủ các sắc thuế chính, một số vấn đề vẫn còn tồn tại. Thách thức có hai mặt còn tăng gấp đôi do vừa phải duy trì mức tuân thủ tương đối cao của các doanh nghiệp chính thức, quy mô lớn, và vừa phải nâng cao mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp nhỏ và vừa. Chính phủ hiện nay đang tiến hành một chương trình hiện đại hoá ngành thuế với trọng tâm vào việc nâng cao tính liêm chính, nâng cao chất lượng dịch vụ người nộp thuế, và quản lý rủi ro để tăng mức độ tuân thủ và đạt được tính bình đẳng cao hơn.

Một số bài học có thể rút ra từ các cải cách khác về số thu từ thuế:¹⁸

1. Cần nâng cao năng lực phân tích trong Tổng Cục Thuế để hỗ trợ cho các cải cách về quản lý số thu.

Phương châm mới trong quản lý số thu từ thuế dựa trên tự nguyện tuân thủ đòi hỏi phải có các biện pháp tuân thủ hiệu quả và dịch vụ người nộp thuế với chất lượng tốt hơn. Tại giai đoạn hiện nay, Tổng Cục Thuế chưa có đủ năng lực phân tích để đánh giá mức độ tuân thủ theo sắc thuế hay theo ngành, lĩnh vực kinh tế. Nếu không có một cách tiếp cận hệ thống để xây dựng một cơ sở dữ liệu có chất lượng và đào tạo đủ cán bộ để dự báo số thu, thì Tổng Cục Thuế sẽ gặp phải một khó khăn lớn trong việc thu thập thông tin sâu về các rủi ro của việc không tuân thủ.

2. Cải cách ngành thuế có hiệu quả đòi hỏi phải có các cải cách chính sách thuế thành công

Chính sách thuế và quản lý thuế có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Ở những nước với năng lực quản lý thuế yếu kém, tạo ra một hạn chế thể chế lớn đối với các cải cách thuế, cải cách chính sách thuế cần phải tính đến năng lực quản lý và góp phần giảm các cơ hội tham nhũng. Các việc điều chỉnh thường xuyên về chế độ thuế có thể làm cho hệ thống thuế có vẻ năng động, nhưng không có một giải pháp ngắn hạn đáng tin cậy nào trong việc nâng cao mức độ tuân thủ lại xem xét chính sách thuế và quản lý thuế một cách độc lập với nhau. Hiện nay, Việt Nam đang cải cách nhiều chính sách thuế trực thu và gián thu trong khi hiện đại hoá ngành quản lý thuế.

3. Các cải cách thuế cần phải được thực hiện song song với các cải cách khu vực công nói chung và cải cách quản lý tài chính công nói riêng

Tham nhũng trong khu vực công nói chung và trong ngành thuế nói riêng là một trong những yếu tố quyết định quan trọng ảnh hưởng dẫn đến mức độ tuân thủ thấp. Xu hướng gần đây trong các cải cách thuế cho thấy rằng các dự án càng ngày càng tập trung nhiều vào quản trị tốt với trọng tâm là chống tham nhũng. Tuy nhiên, tính liêm chính không thể tồn tại đơn lẻ,

¹⁸ Những bài học này được nêu trong báo cáo của Ủy ban Phát triển Ngân hàng Thế giới về Chính sách tài khóa cho Tăng trưởng và Phát triển (2007). Để xem toàn bộ báo cáo, truy cập trang web: [http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/21289619/DC2007-0004\(E\)-FiscalPolicy.pdf](http://siteresources.worldbank.org/DEVCOMMINT/Documentation/21289619/DC2007-0004(E)-FiscalPolicy.pdf). Tương tự, kinh nghiệm của các nước về cải cách thu thuế và các bài học kinh nghiệm, xin tham khảo Casanegra de de Jantscher and Bird (1992)

đồng thời tham nhũng hay việc chi tiêu lãng phí các khoản tài chính công sẽ làm giảm mức độ sẵn sàng của mọi người trong việc tuân thủ các nghĩa vụ thuế của mình. Do đó, các cải cách thuế phải được thực hiện song song với các cải cách về hành chính công và các cải cách về ngân sách và chi tiêu công.

4. Bất kỳ sự tập trung vào một nhóm các đối tượng nộp thuế lớn như một nguồn thu ổn định chính cần được bổ sung bằng việc nâng cao mức độ tuân thủ của các doanh nghiệp nhỏ và vừa

Có nhiều lập luận đáng thuyết phục về việc gộp đưa những các doanh nghiệp nhỏ đối tượng nộp thuế nhỏ và vừa vào trong diện chịu thuế như là một cách trực tiếp để thu hẹp quy mô nền kinh tế phi chính thức và tăng tính bình đẳng của hệ thống thuế (ITD, 2007). Mặc dù một số lợi ích của việc đưa các doanh nghiệp nhỏ và vừa vào diện chịu thuế chính thức là rất lớn (ví dụ như dễ tiếp cận hơn với tài chính, hay khả năng có được những hợp đồng với các doanh nghiệp trong khu vực kinh tế chính thức), các chi phí tuân thủ của họ cũng cao một cách mất cân đối. Trong khi năng lực phân tích tốt về dự báo số thu từ thuế, các cải cách nhằm đơn giản hoá luật thuế và giảm cơ hội tham nhũng là cần thiết, nhưng là chưa đủ để thay đổi hành vi tuân thủ (đặc biệt là trong khu vực doanh nghiệp nhỏ và vừa), nếu như các nhu cầu và quan điểm của người nộp thuế không được tính đến.

Tuân thủ tự nguyện cho nhóm đối tượng này chỉ có thể đạt được nếu như chi phí tuân thủ thấp thông qua việc đơn giản hoá chế độ thuế, dựa nhiều hơn vào việc nộp tờ khai và nộp thuế tự động, và một cách tiếp cận khác đối với việc quản lý tuân thủ, nhấn mạnh vào dịch vụ hơn là xử lý vi phạm. Một nội dung trong chương trình cải cách toàn diện của Tổng Cục Thuế là tập trung các nguồn lực vào việc thiết lập một hệ thống hoạt động dựa trên cơ chế phản hồi và nâng cao năng lực của cán bộ ngành thuế, hoạt động dựa trên các kết quả của việc đánh giá phản hồi.



1. Vai trò và thách thức của cơ quan quản lý thuế ở Việt Nam

Với tổng số hơn 44.000 cán bộ, cơ quan Quản lý thuế ở Việt Nam (Tổng Cục Thuế - TCT) là một trong số các cơ quan hành chính công lớn nhất đất nước. Tổng Cục Thuế được tổ chức theo ba cấp: Tổng cục Thuế ở Hà Nội, 63 cục thuế ở các tỉnh, và 659 chi cục thuế ở cấp huyện. Do đó, cơ quan quản lý thuế có mặt ở tất cả các tỉnh thành và các huyện trong toàn quốc. Tổng Cục Thuế chịu trách nhiệm quản lý việc thu tất cả các loại khoản thuế nội địa lớn chính, đặc biệt là thuế giá trị gia tăng (GTGT), thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN), thuế môn bài, thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế tài nguyên - các loại thuế này chiếm 67,7% tổng thu thuế nội địa.¹⁹ Tổng Cục Thuế cũng chịu trách nhiệm thu nhiều loại thuế có giá trị số thu nhỏ như thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất, thuế nhà đất, và thuế kinh doanh nhỏ. Tổng thu từ thuế nội địa, bao gồm thu từ dầu thô trong năm 2010 lên đến 25,1% GDP. Tổng Cục Thuế đang hoạt động trong một môi trường thay đổi nhanh chóng và cơ bản, điều này đã gia tăng thách thức trong việc đảm bảo thu thuế hiệu quả.

Sự hội nhập hơn nữa của Việt Nam vào hệ thống thương mại quốc tế đã làm giảm đáng kể số thu từ thuế xuất nhập khẩu. Mốc chính trong quá trình hội nhập thương mại quốc tế là việc Việt Nam gia nhập tổ chức Thương mại Thế giới vào tháng 1 năm 2007. Hội nhập thương mại quốc tế đi kèm với nó là giảm thuế quan, và tỷ trọng trong tổng mức thuế thu được từ thuế xuất nhập khẩu giảm từ mức 28,9% trong năm 1996 xuống còn 13,2% trong năm 2010. Tuy nhiên, việc chuyển ưu tiên thu thuế từ thị trường xuất nhập khẩu sang thị trường nội địa tạo thêm nhiều gánh nặng hơn cho hệ thống quản lý tính tuân thủ pháp luật và gia tăng nguy cơ trốn thuế.

Thuế thu được từ các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) vẫn là một nguồn thu lớn, mặc dù với việc chuyển đổi sang một nền kinh tế thị trường, tầm quan trọng của các DNNN trong nền kinh tế và đóng góp vào doanh số thuế thu của khu vực DNNN đang giảm đi nhanh chóng. Theo ước tính năm 2010, 35,1% tổng thu là từ thuế thu nhập doanh nghiệp và 36,4% từ thuế giá trị gia tăng là do các DNNN đóng góp. Vai trò ngày càng gia tăng của khu vực kinh tế tư nhân trong nền kinh tế hiện chưa được thể hiện trong các kết quả thu thuế, và đóng góp của khu vực ngoài nhà nước trong tổng thu thuế vẫn còn nhỏ, ở mức 17,4% trong năm 2009.

Giảm thu từ thuế xuất nhập khẩu hiện đang được bù đắp chủ yếu bằng sự vận hành rất hiệu quả của thuế GTGT. Tỷ suất hiệu quả của thuế GTGT ở Việt Nam là gần 0.6, cao hơn mức hiệu suất trung bình của các quốc gia trong Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD). Mặc dù một số đặc tính liên kết chuỗi trong hệ thống thuế GTGT của Việt Nam đã góp phần đặc biệt vào kết quả hoạt động thu thuế dựa trên hiệu suất của nền kinh tế, thách thức ngắn hạn và trung hạn là kế hoạch điều chỉnh thuế GTGT, bao gồm thể chế hợp lý hóa việc miễn thuế và tăng cường hoàn thuế GTGT, có thể gây ra tổn thất làm giảm nguồn thu từ thuế.

¹⁹ Bao gồm doanh thu thuế nội địa từ dầu thô.

2. Yêu cầu hiện đại hóa hệ thống quản lý thuế

Mức hiệu quả hoạt động hiện nay của hệ thống quản lý thuế TCT là tương đối tốt so với các quốc gia khác trong khu vực. Tuy nhiên, chi phí hoạt động quản lý thuế chiếm đến 2% tổng thu từ thuế, do đó được coi là cao hơn mức của các quốc gia OECD với mức chi phí quản lý thuế dưới 1,5%. Khoảng một nửa trong số các quốc gia OECD có chi phí hoạt động quản lý thuế thấp hơn 1% tổng thu từ thuế. Tương tự, nhiều quốc gia Châu Á đạt mức hiệu quả - chi phí cao hơn (như Indonesia: 0,58%, Malaysia 1,41%, và Singapore 0,80% tổng thu từ thuế [OECD 2010]). Một mạng lưới tập trung nhiều Cục thuế và Chi cục thuế tại địa phương, cộng với những hỗ trợ chưa hiệu quả về công nghệ thông tin cho các chức năng vận hành chính và quy trình hoạt động sử dụng nhiều lao động đã góp phần vào mức chi phí hoạt động tương đối cao đó.

Các quy trình nghiệp vụ hiện nay chưa hoàn toàn phù hợp để giải quyết hiệu quả những thách thức quản lý sự tuân thủ trong nền kinh tế thị trường. Hệ thống quản lý thuế của TCT cũng sẽ cần cải cách hoạt động để đảm bảo tính công bằng và minh bạch trong việc quản lý hệ thống thuế.

Công tác hiện đại hóa cơ cấu tổ chức của hệ thống quản lý thuế đã có nhiều tiến bộ. Bắt đầu từ năm 2007, các đơn vị tổ chức ở tất cả các cấp (văn phòng TCT, Cục thuế và Chi cục thuế) đã từng bước được tổ chức lại theo chức năng, phạm vi hoạt động của mình. Hiện nay, hệ thống quản lý thuế của TCT có 13 vụ chính, trong đó chỉ có vụ quản lý thuế thu nhập cá nhân có đặc điểm cấu trúc tổ chức của loại hình văn phòng thuế theo sắc thuế. Các vụ khác nhau đã được thành lập để quản lý chức năng hoạt động, như xử lý kê khai và kế toán thuế và hạch toán hoàn thuế, thu thuế nợ đọng thuế, hay dịch vụ tuyên truyền hỗ trợ người nộp thuế và thông tin người nộp thuế. Với việc thành lập một vụ đặc biệt phục vụ công tác quản lý các đơn vị/người phải nộp số lượng thuế lớn, cơ sở cơ cấu tổ chức cho việc hình thành phát triển các chiến lược mục tiêu nhằm quản lý việc tuân thủ cho các nhóm phân đoạn người nộp thuế quan trọng nhất đã được xây dựng.

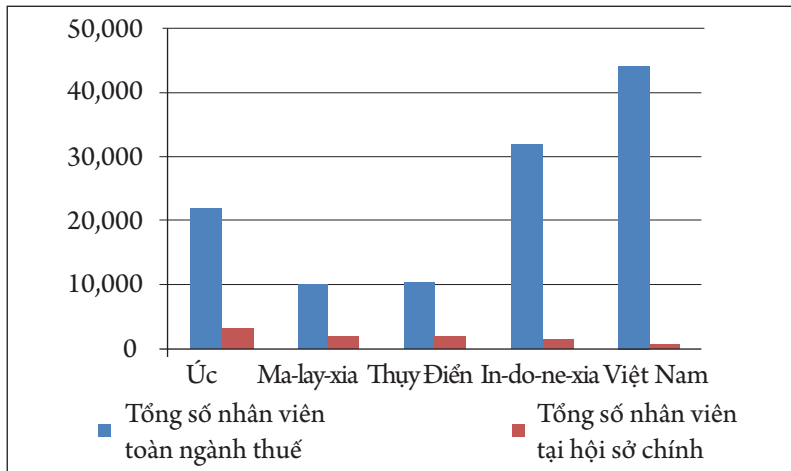
Một chương trình tự đánh giá thí điểm tự khai tự nộp về thuế GTGT và thuế TNDN bắt đầu vào năm 2004 tại thành phố Hồ Chí Minh và tỉnh Quảng Ninh. Sau đó chương trình này được nhân rộng sang các tỉnh khác và mở rộng sang các sắc loại hình thuế khác, và từ chương trình này, đã có một dẫn đến sự thay đổi về mặt tổ chức ở văn phòng quản lý thuế TCT ở trung ương và các Cục thuế cấp tỉnh. Việc tổ chức lại được thực hiện hướng đến thể chế hóa quy trình hoạt động trong quản lý thuế và tuân thủ theo các thông lệ quốc tế. Một cục thuế cấp tỉnh hiện nay có các phòng ban như sau: (i) phòng thông tin và dịch vụ tuyên truyền hỗ trợ người nộp thuế; (ii) phòng kê khai và kế toán thuế, xử lý và hạch toán hoàn thuế; (iii) phòng thu thuế nợ đọng; (iv) phòng kiểm tra thuế; (v) phòng thanh tra kiểm toán thuế; (vi) phòng quản lý thuế thu nhập cá nhân; (vii) phòng tổng hợp; (viii) phòng thanh tra nội bộ; (ix) phòng tổ chức nhân sự; (x) phòng hành chính và tài chính; và (xi) phòng công nghệ thông tin.

Năng lực quản lý chiến lược của Tổng cục thuế đang được tăng cường. Điều này đặc biệt đòi hỏi sự phát triển hơn nữa về hiệu quả phân tích và lập kế hoạch như xây dựng năng lực phân tích về số thuế còn có thể thu được, khoảng cách thuế, và dự báo doanh số thu, và cải thiện khuôn khổ và công cụ kiểm tra giám sát hoạt động của các cơ quan thuế cấp dưới văn phòng tại địa phương cũng như giám sát hoạt động của các văn phòng Cục thuế cấp tỉnh và Chi cục thuế cấp huyện. Quản lý thuế cần áp dụng nhiều công cụ lập kế hoạch khác nhau nhằm thiết kế một chiến lược rõ ràng để đáp ứng với những thách thức của quản lý sự tuân thủ và đưa ra hướng dẫn cho công tác hoạt động. Cần có một quy trình lập kế hoạch chiến lược với sự tham gia của

các bên hữu quan trong quy trình lập kế hoạch nhằm đảm bảo kế hoạch được chấp nhận rộng rãi. Kế hoạch hoạt động và kế hoạch kinh doanh hàng năm cần được chuẩn bị nhằm đảm bảo tính nhất quán hiệu quả trong công tác hoạt động và thực hiện kế hoạch chiến lược.

Tăng cường năng lực đòi hỏi phải gia tăng lực lượng cán bộ ở Tổng Cục Thuế. Trong khi một số hệ thống quản lý thuế hiện đại phân bổ 10% tổng số nhân sự của ngành cho văn phòng trung ương, con số này ở Việt Nam chỉ là 1,1%. Số lượng này chưa đủ để tiến hành hiệu quả tất cả các công việc lập kế hoạch, giám sát và phân tích.

Hình 3.1: Tỷ lệ cán bộ ở các hội sở thuế trung ương



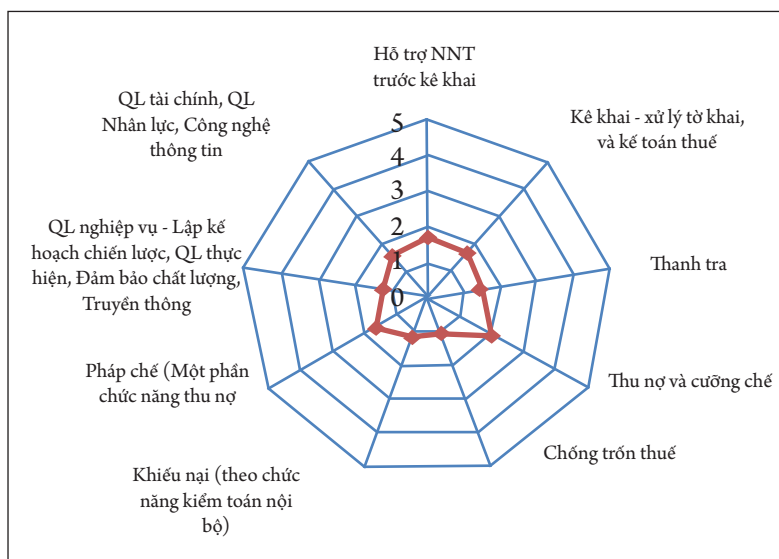
Nguồn: Tổng cục Thuế 2010, OECD 2010

Đánh giá về quy trình hoạt động của hệ thống quản lý thuế của TCT được tiến hành thông qua xem xét 15 khía cạnh chức năng khác nhau trong của hoạt động quản lý thuế (Hình 3.1). Hoạt động tổng thể có điểm số dưới mức trung bình trong tất cả các chức năng chính và chức năng hỗ trợ theo thang nghiên cứu thông lệ quốc tế tốt nhất với các dữ liệu hỗ trợ cho khung này được thu thập từ hệ thống quản lý thuế của 30 quốc gia đang phát triển và quốc gia phát triển. Trong số đó, chức năng thu nợ và thực thi pháp luật về thuế cưỡng chế nợ là lĩnh vực có nhiều tiến bộ hơn. Nhiều phương pháp chi trả (tiền mặt và chuyển khoản), việc sử dụng công nghệ thông tin để tiếp cận dữ liệu tài khoản của người chi trả nộp thuế kết hợp với hệ thống thu thập bán tích hợp để giám sát theo dõi việc quá hạn nộp thuế là những nhân tố chủ chốt góp phần đạt được sự tiến bộ hơn của chức năng này. Trong lĩnh vực pháp lý, có các hoạt động cung cấp tư vấn pháp lý của cán bộ ở Tổng Cục Thuế đối với các vấn đề pháp lý, do đó, ít nhất đã có các trợ giúp cơ bản nhằm giúp cán bộ quản lý thuế xử lý các vấn đề pháp lý phức tạp hơn. Tuy nhiên, hỗ trợ pháp lý vẫn chưa toàn diện và sẽ cần xây dựng thêm các quy trình bổ sung nhằm thực hiện các nhiệm vụ pháp lý quan trọng như tạo năng lực ban hành các công văn trả lời cho người nộp thuế.

Các quy trình hoạt động hiện nay trong hầu hết tất cả các lĩnh vực khác của quản lý thuế là chưa đáp ứng yêu cầu, trong đó chức năng kiểm toán thanh tra thuế là một lĩnh vực đặc biệt quan ngại. Các quy trình và phương pháp tuyển lựa chọn để kiểm toán thanh tra dựa trên rủi ro vẫn chưa được xây dựng, và phổ biến tình trạng kiểm toán thanh tra viên được tùy ý chọn lựa các trường hợp để tiến hành kiểm toán kiểm tra tại chỗ và kiểm toán thực địa, thanh tra tại trụ sở người nộp thuế. Ngoài ra, các quy trình tiến hành kiểm toán hiện hành tạo nhiều

tùy biến cho cán bộ trong đoàn kiểm toán thanh tra và quy trình lập kế hoạch và giám sát kế hoạch kiểm toán thanh tra tổng thể chưa bao gồm một việc giám sát liên tục có hệ thống về hiệu quả kiểm toán thanh tra. Công tác chống trốn thuế dường như là lĩnh vực yếu nhất trong đó chưa có một kế hoạch chiến lược nào nhằm giải quyết các trường hợp trốn thuế hiện tại.

Hình 3.2: Mức độ yếu kém về hoạt động



Nguồn: Dựa trên Booz Allen Hamilton (2007).

Note: Đường bên ngoài trong hình trên thể hiện hoạt động thông lệ tốt nhất

Một thách thức lớn khá cấp bách cần giải quyết hiện nay là việc xây dựng lại và đơn giản hóa quy trình hoạt động, vốn là điều kiện tiên đề cho việc thực hiện một hệ thống công nghệ thông tin (CNTT) tích hợp. Cần tiến hành đánh giá rủi ro phù hợp để tối đa hóa hiệu quả hoạt động. Trong tình trạng khan hiếm nguồn lực và hạn chế về năng lực, hoạt động quản lý thuế cần tập trung vào các hoạt động và những người nộp thuế có nguy cơ rủi ro cao. Kiểm toán thanh tra các giao dịch có nguy cơ rủi ro thấp với số mức thu thấp nhìn chung là một sự lãng phí nguồn lực khan hiếm đó. Do vậy, năng lực phân tích rủi ro cần được hình thành để xác định các ưu tiên về kiểm toán thuế và thu hồi nợ.

673 đối tượng nộp thuế lớn nhất trong cả nước đóng góp hơn 70% tổng thuế thu nội địa. Với việc có một số ít đơn vị/người nộp thuế lớn đóng vai trò quan trọng đối với tổng thu từ thuế và việc cân nhắc rủi ro tránh thuế và trốn thuế đặc biệt trong phân đoạn các đơn vị/người nộp thuế lớn nhất trong những đối tượng chịu nộp thuế, cần xây dựng năng lực đặc biệt nhằm giảm rủi ro tránh thuế và trốn thuế. Dựa trên thông lệ tốt của quốc tế, văn phòng chuyên trách về các đơn vị/người nộp thuế lớn đã được thành lập ở Việt Nam để giải quyết các công việc liên quan đến thuế của những đơn vị nộp thuế này. Tuyển chọn những cán bộ thuế có kinh nghiệm cao và chuyên môn cao về thuế cũng như tạo ra những khuôn khổ pháp lý cần thiết để giải quyết các vấn đề tránh thuế và trốn thuế là một nội dung trọng yếu cơ bản cho công tác quản lý sự tuân thủ.

Một yêu cầu không thể thiếu để hoạt động hiệu quả là khả năng thu thập và xử lý khối lượng lớn dữ liệu. Thu thập và kiểm tra sự phù hợp của dữ liệu cho phép cơ quan quản lý thuế phát

hiện ra những đơn vị/người nộp thuế chưa đăng ký và trốn thuế. Hỗ trợ CNTT đang trở thành một nhân tố ngày càng quan trọng và một phần không thể tách rời trong quản lý thuế. Yêu cầu về hỗ trợ CNTT từ các chương trình hoạt động quản lý thuế là khá lớn. Do đó, Tổng Cục Thuế cần xây dựng một chiến lược CNTT dài hạn để hỗ trợ hiệu quả mô hình hoạt động trong tương lai.

Các doanh nghiệp vừa và nhỏ tham gia mạng lưới nộp thuế thường yêu cầu các thông tin và dịch vụ phù hợp với nhu cầu của họ để giảm các chi phí tuân thủ về thuế cũng như thúc đẩy hình thành mô hình doanh nghiệp tương lai. Chi phí tuân thủ có xu hướng lũy thoái khá mạnh và do đó tạo thêm một gánh nặng đặc biệt cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Tổng Cục Thuế cần xây dựng chức năng dịch vụ cho người nộp thuế để có thể đáp ứng các yêu cầu về dịch vụ của các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Báo cáo *Kinh doanh* của Ngân hàng Thế giới đã xếp hạng Việt Nam đứng thứ 124 trong tổng số 183 quốc gia được khảo sát trong năm 2011 về đóng nộp thuế - tăng 10 điểm so với xếp hạng năm 2010. Chi phí tuân thủ nộp thuế bao gồm:

Nộp thuế: Chỉ số này đo lường tổng số thuế và các khoản đóng góp của những đơn vị đóng thuế trong năm. Con số này ở Việt Nam cao hơn gấp hai lần so với số trung bình của các quốc gia OECD và cao hơn tương đối so với mức trung bình của khu vực Châu Á Thái Bình Dương.

Thời gian: Chỉ số này phản ánh thời gian cần thiết để chuẩn bị, làm hồ sơ khai và nộp (hoặc hoàn khấu trừ tại nguồn) thuế TNDN, thuế GTGT và các phần đóng bảo hiểm xã hội khác (tính theo giờ/năm). Thời gian cần thiết để làm các thủ tục thuế này là 1.055 giờ/năm, và số giờ này không đổi tính từ năm 2006-2010. Số thời gian này có giảm nhẹ xuống còn 941 giờ trong năm 2011, nhưng vẫn cao hơn mức trung bình của khu vực Châu Á Thái Bình Dương và OECD.

Chỉ số thuế thu nhập lợi nhuận: đo lường tỷ lệ giữa số lượng thuế đánh vào lợi nhuận mà doanh nghiệp chi trả so với lợi nhuận thương mại của doanh nghiệp, trong khi chỉ số thuế và đóng góp của lao động phản ánh tỷ lệ giữa số thuế và các nghĩa vụ mà doanh nghiệp bắt buộc phải đóng nộp so với lợi nhuận thương mại. Việt Nam có xu hướng đánh thuế lợi nhuận thấp ít hơn so với mức trung bình của các nền kinh tế trong khu vực OECD và khu vực Đông Á Thái Bình Dương trong khi đánh thuế lao động ở cùng mức với các nền kinh tế OECD và cao hơn gấp hai lần so với các quốc gia Đông Á và Thái bình Dương (bảng 3.1).

Bảng 3.1: Đóng nộp thuế ở Việt Nam

Chỉ số	Việt Nam	Châu Á & Thái Bình Dương	OECD
Nộp thuế (số lần/năm)	32	24,5	14,2
Thời gian (số giờ/năm)	941	218,2	199,3
Thuế thu nhập (%)	12,5	18,3	16,8
Thuế và đóng góp của người lao động (%)	20,3	10,3	23,3
Các loại thuế khác (%)	0,3	6,8	3,0
Tổng tỉ suất thuế (% lợi nhuận)	33,1	35,4	43,0

Nguồn: Báo cáo Kinh doanh 2011, Ngân hàng Thế giới.

Xem hộp 3.1 thảo luận về chi phí tuân thủ các quy định thuế ở Việt Nam.

Hộp 3.1: Chi phí tuân thủ với các quy định thuế?

Đánh giá về chi phí tuân thủ với các quy định thuế có thể khá nhạy cảm đối với phương pháp đánh giá được sử dụng. Ba nỗ lực nhằm đo lường các chi phí này ở Việt Nam đã mang lại các kết quả tương đối khác nhau.

Đánh giá môi trường đầu tư. Được tiến hành bởi Ngân hàng Thế giới vào năm 2005; với phương pháp, khảo sát được thực hiện ở một mẫu các công ty trong ngành sản xuất ở 25 tỉnh thành ở Việt Nam. Trọng tâm của cuộc khảo sát không phải nhằm ước lượng gánh nặng về thuế, mà nhằm đánh giá môi trường đầu tư ở phạm vi rộng hơn. Tuy nhiên, một trong số các câu hỏi đề cập đến thời gian dành để giải quyết việc kiểm tra thuế, bao gồm chuẩn bị các văn bản tài liệu liên quan. Theo kết quả này, trung bình, các công ty được kiểm tra thuế 2,5 lần/năm, mỗi lần kéo dài 9,5 giờ. Từ con số này, có thể suy luận rằng các công ty cần dành khoảng 24 giờ làm việc để xử lý với các công việc liên quan đến thuế. Tuy nhiên, cho dù có tạo thêm nhiều gánh nặng hơn đi nữa, thì kiểm tra thuế chỉ là một phần của chi phí tuân thủ tổng thể. Do đó, đánh giá môi trường đầu tư chỉ đưa ra một ước lượng thấp hơn so với mức chi phí thực tế tuân thủ với các quy định về thuế.

Báo cáo Kinh doanh (Doing Business) của Ngân hàng Thế giới. Mục tiêu là định lượng các khía cạnh khác nhau của môi trường kinh doanh tổng thể giữa các quốc gia. Một trong số các khía cạnh này là chi phí tuân thủ thuế. Về khía cạnh này, Báo cáo Kinh doanh dựa chủ yếu vào đánh giá chuyên gia cho một doanh nghiệp giả định với 60 nhân viên và doanh thu tương đương với 0.7 triệu USD/năm (đối với trường hợp của Việt Nam). Từ năm 2005 đến 2007, thời gian cần thiết cho doanh nghiệp này là 1.055 giờ/năm. Ước lượng này đề cập đến thuế TNDN, GTGT, TNCN và thuế lao động. Nó bao gồm thời gian chuẩn bị cho hồ sơ khai thuế và thời gian cần thiết cho công việc làm sổ sách kế toán. Tuy nhiên, cần phải nói rằng công việc sổ sách kế toán là việc làm bắt buộc cho dù có phải nộp thuế hay không. Đồng thời, chỉ có một số doanh nghiệp nộp thuế TNCN tại Việt Nam, và ước tính giả định rằng khai thuế qua mạng không được sử dụng. Do đó, Báo cáo Kinh doanh có thể ước lượng quá mức chi phí tuân thủ thực tế.

Viện Quản lý Kinh tế trung ương (CIEM đưa ra đánh giá năm 2007 sử dụng mô hình “chi phí chuẩn”. Mô hình này dựa vào 360 phỏng vấn với các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Đối với Việt Nam, thời gian trung bình để tuân thủ với các quy định về thuế được ước tính là 1.959 giờ. Phần lớn chi phí (1.733 giờ) có liên quan đến thuế GTGT, điều mà dường như các đơn vị được phỏng vấn cho là điều gây nhiều khó chịu. Tuy nhiên, đánh giá này không tách biệt giữa chi phí một lần để có được mã số thuế với các chi phí thường xuyên liên quan đến hoạt động đóng thuế. Ngoài ra, với phương pháp luận sử dụng trong đánh giá, khó có thể xác định hoạt động là một phần trong hoạt động kinh doanh với các hoạt động cụ thể liên quan đến chi trả thuế và “các chi phí gây khó chịu” mang nhiều yếu tố chủ quan hơn. Một phân tích gần hơn cho thấy ước lượng về thời gian thanh tra là cao hơn 4 lần so với ước lượng trong Đánh giá Môi trường đầu tư. Chi phí xử lý với hầu hết các loại thuế cao hơn 2 lần so với mức của Báo cáo Làm kinh doanh, và chi phí xử lý thuế GTGT là cao hơn khoảng 30 lần. Do đó, nghiên cứu của CIEM dường như đã ước lượng mức chi phí tuân thủ về thuế cao hơn rất nhiều lần.

Để tránh những kết quả chệnh lệch tương tự trong tương lai, cần xây dựng một phương pháp nhất quán để giám sát chi phí tuân thủ và cung cấp dịch vụ thuế. Các phương pháp đó sẽ cần gắn với một mẫu đại diện và các câu hỏi được kiểm nghiệm kỹ lưỡng. Ước lượng cần được tiến hành thường xuyên, tập trung vào chi phí (thời gian và tiền bạc) của những nhóm người nộp thuế khác nhau. Khảo sát tương tự về cán bộ thuế sẽ cho phép thiết lập một bức tranh toàn diện hơn. Các đo lường chính cần không chỉ bao gồm chi phí tuân thủ pháp luật về thuế mà còn các chỉ số liên quan đến hiệu suất quản lý, và tính liêm chính của cán bộ thuế và sự hài lòng của người nộp thuế.

Nguồn: Ngân hàng Thế giới, 2008.

3. Đảm bảo sự tuân thủ trong môi trường thay đổi

Giống như nhiều quốc gia đang phát triển khác, xét từ quan điểm quản lý sự tuân thủ, Việt Nam đang phải đối mặt với thách thức của việc chống lại rất nhiều hoạt động kinh tế không chính thức. Schneider, Buehn và Montenegro tính toán cho khu vực Đông Á và chỉ ra rằng nền kinh tế không chính thức trung bình chiếm là 32,3% GDP trong năm 2007. Việt Nam là quốc gia ít bị ảnh hưởng bởi khu vực không chính thức. Với ước lượng về nền kinh tế ngầm là 14,4% trong GDP, Việt Nam xếp thứ hạng gần với các nền kinh tế hàng đầu trong khu vực (Nhật Bản 10,3% trong GDP, Trung Quốc là 11,9% trong GDP và Singapore là 12,2% trong GDP) và thậm chí còn thấp hơn mức trung bình 17,1% GDP của các quốc gia thuộc OECD). Mặc dù các con số này không đưa ra những minh chứng trực tiếp về mức mức độ trốn thuế và quy mô lỗ hổng số thuế còn có thể thu được, đây là những con số rất thuyết phục và cho thấy một khu vực không chính thức hoạt động hoàn toàn bên ngoài mạng lưới thuế đã chưa được hình thành. Tuy nhiên điều này không nhất thiết phản ánh sự tuân thủ về thuế trên mức trung bình của đối tượng đóng nộp thuế ở Việt Nam hay một chiến lược quản lý sự tuân thủ hiệu quả nào đó của Tổng Cục Thuế. Điều này chủ yếu là do Việt Nam còn đang ở giai đoạn đầu phát triển nền kinh tế thị trường. Sự hiệu quả của hệ thống thuế ở Việt Nam xét ở khía cạnh này không có sự khác biệt cơ bản so với tình hình của các quốc gia khác có cùng mức độ nền kinh tế chuyển đổi ở mức như Việt Nam.

Tổng số đơn vị người đăng ký đóng thuế là một con số còn thấp so với một quốc gia có dân số hơn 86 triệu người như Việt Nam. Phân đoạn các đơn vị đóng số lượng đối tượng nộp thuế lớn chính bao gồm khoảng 500.000 doanh nghiệp thuộc nhiều loại hình thức, 1,7 triệu hộ kinh doanh và 11 triệu cá nhân (bảng 3.2).

Bảng 3.2: Số lượng đối tượng đăng ký đóng thuế: So sánh quốc tế

Quốc gia	Dân số (triệu người)	Lực lượng lao động (triệu người)	Người đóng thuế TNCN (triệu người)	Đơn vị đóng thuế TNDN (triệu đơn vị)	Đơn vị đóng thuế GTGT (triệu đơn vị)	Tỉ lệ người đăng ký nộp thuế TNCN/lực lượng lao động (tỉ lệ)
Argentina	40,13	16,4	0,93	0,29	0,92	5,7
Pháp	62,63	28,51	36,4	1,6	4,2	1247,7
Đức	81,9	41,7	26,8	2,5	5,7	64,3
Nhật Bản	127,51	66,17	23,69	3	3,63	35,8
Hàn Quốc	48,75	24,39	5,23	0,44	5,34	21,4
Mexico	107,55	45,4	23,6	0,9	4,9	52
Nam Phi	49,32	17,38	5,54	1,83	0,74	31,9
Thổ Nhĩ Kỳ	71,9	23,81	14	0,6	2,3	58,8
Việt Nam	86,02	47,74	9,0	0,5	2,2	22,7

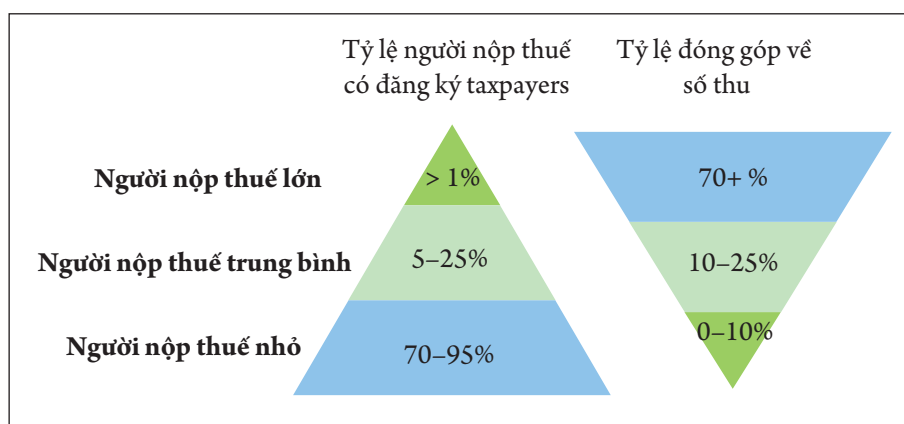
Nguồn: OECD, Dữ liệu của Việt Nam: Tổng cục Thống kê và Tổng cục Thuế 2009

Con số này cho thấy mức độ các hoạt động doanh nghiệp tư nhân trong toàn quốc còn ở mức độ trung bình. Tuy nhiên, số lượng doanh nghiệp tư nhân, chủ yếu là các doanh nghiệp vừa và nhỏ, đăng ký đóng thuế ngày càng gia tăng, và số lượng doanh nghiệp có đăng ký đóng thuế đến năm 2010 là 430.000 doanh nghiệp – hơn 5 lần so con số với năm 2006.

Từ quan điểm quản lý sự tuân thủ, việc chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường và sự phát triển nhanh chóng của khu vực tư nhân tạo ra hai thách thức lớn. Thứ nhất, đảm bảo sự tuân thủ của các đối tượng nộp thuế lớn sẽ ngày càng liên quan nhiều đến doanh nghiệp tư nhân chứ không phải các doanh nghiệp nhà nước. Đồng thời, phạm vi hoạt động quốc tế của các doanh nghiệp đang đóng vai trò ngày càng quan trọng. Điều này không chỉ được phản ánh trong mức gia tăng đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam mà còn được thể hiện trong các giao dịch xuyên biên giới của các doanh nghiệp Việt Nam. Với khả năng tiếp cận tư vấn thuế chất lượng cao hiện đã có ở Việt Nam (tất cả các công ty tư vấn thuế quốc tế lớn đều có văn phòng ở Việt Nam), Tổng Cục Thuế sẽ phải đổi mới với những cách thức tinh vi để tránh thuế, bao gồm các hoạt động chuyển giá quốc tế. Thứ hai, một nhóm đối tượng nộp thuế vừa và nhỏ mới nổi và năng động sẽ đặt ra nhu cầu phát triển các chiến lược quản lý tuân thủ mới. Điều này cũng đặt ra thách thức tăng cường năng lực cho Tổng Cục Thuế.

Kinh nghiệm quốc tế đã cho thấy, sự hình thành phát triển nền kinh tế thị trường sẽ không ảnh hưởng đến tầm quan trọng của các đối tượng nộp thuế lớn đến việc thu từ thuế. Thậm chí với một nhóm các doanh nghiệp vừa và nhỏ mới nổi, thì một số lượng lớn nhỏ các doanh nghiệp lớn vẫn là trụ cột chính trong hệ thống nguồn thu thuế. Tuy nhiên những đối tượng nộp thuế lớn này sẽ ngày càng có nhiều doanh nghiệp tư nhân chứ không chỉ có các doanh nghiệp nhà nước. Do đó, việc đảm bảo sự tuân thủ của các doanh nghiệp lớn vẫn cần là sự đưa lên ưu tiên hàng đầu của Tổng Cục Thuế. Điều này đòi hỏi tăng cường năng lực để giám sát các hoạt động của những đơn vị phải đóng nhiều thuế và giảm gánh nặng tuân thủ về thuế.

Hình 3.3: Phân đoạn đối tượng nộp thuế: Số lượng so với đóng góp vào số thu thuế



Nguồn: Tính toán của IMF

Hộp 3.2: Xây dựng Chiến lược Quản lý Tuân thủ

Một trong những nhiệm vụ chủ chốt của cải cách quản lý thuế là xây dựng năng lực của TCT để quản lý tuân thủ và giải quyết các rủi ro tuân thủ. Mức độ tuân thủ thuế chung của một quốc gia được quyết định bởi một số nhân tố. Những nhân tố này một phần liên quan đến kinh doanh, và một phần phản ánh môi trường kinh tế và xã hội. Trình độ học vấn của người kinh doanh, đạo đức thuế trong quốc gia, và nỗi lo ngại đối với cơ quan thuế cũng là những nhân tố quan trọng trong hoàn cảnh này. Dựa trên tác động chung của các nhân tố ngoại cảnh đối với quan điểm tuân thủ thuế, kết hợp với các đặc tính cá nhân (ví dụ như mức độ rủi ro) của người nộp thuế, có thể phân biệt bốn mức độ quan điểm tuân thủ thuế như sau:

Những yếu tố ảnh hưởng tới ứng xử của người nộp thuế

Chiến lược tuân thủ

Đã quyết định không tuân thủ	Sử dụng thực thi pháp luật
Không muốn tuân thủ nhưng sẽ quan tâm	Phát hiện giám sát
Cố gắng nhưng không luôn thành công	Hỗ trợ tuân thủ
Sẵn sàng làm đúng	Đơn giản hóa

Chiến lược của chúng ta là tạo ra sức ép từ trên xuống

1. **Không tuân thủ:** Ở đỉnh của hình chóp là quan điểm không tuân thủ. Đó là đặc điểm của những nhóm đã quyết định không tuân thủ. Những người có quan điểm này hoặc không thực hiện đúng trách nhiệm hoặc làm sai.
2. **Chống đối:** Quan điểm chống đối có đặc điểm đối đầu. Hệ thống được nhìn nhận là công kênh, không linh hoạt và đối ngược. Quan điểm này là đặc điểm của những người không muốn tuân thủ nhưng sẽ tuân thủ nếu có thể được thuyết phục rằng mối quan tâm của họ đang được giải quyết.
3. **Thử nghiệm:** Những ai về cơ bản sẵn sàng tuân thủ có quan điểm lạc quan hơn. Nhưng họ cũng gặp khó khăn trong việc tuân thủ và thường không thành công. Họ có thể gặp khó khăn trong việc hiểu hoặc thực hiện nghĩa vụ, nhưng họ mong đợi rằng niềm tin và sự hợp tác sẽ được thực hiện.
4. **Ủng hộ:** Quan điểm này là của những người sẵn sàng làm đúng. Có sự cam kết hỗ trợ hệ thống và chấp nhận và quản lý hiệu quả nhu cầu của hệ thống. Có sự chấp nhận về tính xác đáng về vai trò của cán bộ thuế và tin tưởng rằng họ đáng được tin cậy.

Khảo sát quan điểm cho thấy rằng quản lý tuân thủ ở Việt Nam có thể xây dựng trên đạo đức thuế cũng như một cảm tưởng lan rộng rằng vi phạm thuế là vô đạo đức. Điều này cho thấy rằng phần lớn các doanh nghiệp tư nhân ở Việt Nam sẽ rơi vào hạng mục những người ủng hộ và thử nghiệm. Trong trường hợp này, có thể dự kiến một tác động trực tiếp và hữu hình của các sáng kiến tạo điều kiện cho việc tuân thủ ở mức độ tuân thủ thuế tự nguyện. Vẫn chưa rõ về tỷ lệ phần trăm các doanh nghiệp tư nhân mới nổi, mà cơ bản sẽ chống đối lại việc tuân thủ nghĩa vụ thuế. Việc cải thiện rõ về thái độ tuân thủ của những người không tuân thủ cần có các biện pháp rộng hơn bao gồm việc tăng cường năng lực thực hiện thuế và phát triển các chương trình để thay đổi quan điểm đối với chính phủ. Điều này vượt quá khả năng và trách nhiệm của TCT và cần có cách thức giải quyết của chính phủ đối với việc không tuân thủ.

Việc xây dựng chiến lược quản lý tuân thủ do đó cần có sự phân tích kỹ lưỡng về các quan điểm tuân thủ và các vướng mắc tuân thủ. Những thông tin như vậy ở Việt Nam vẫn chưa có. Do đó cần nỗ lực giám sát quy mô và lý do không tuân thủ. Chương trình cải cách quản lý thuế hiện nay chưa tập trung nhiều vào công việc phân tích. Tiếp tục phát triển năng lực phân tích và xây dựng đơn vị tổ chức trách nhiệm để thực hiện công việc phân tích cần được tập trung vào giai đoạn tiếp theo của chương trình cải cách.

Nguồn: OECD, 2004

4. Xử lý với đối tượng nộp thuế vừa và nhỏ

Tổng Cục Thuế phải đối mặt với những thách thức hoàn toàn khác biệt trong phân đoạn mới nổi các doanh nghiệp vừa và nhỏ có tầm quan trọng ngày càng tăng trong số các đối tượng nộp thuế. Đặc biệt, đối tượng nộp thuế nhỏ với tính linh động cao và khả năng khó bị phát hiện, có thể là một gánh nặng lớn cho công tác quản lý thuế. Kinh nghiệm từ Đông Âu và các quốc gia thuộc Liên Xô cũ cho thấy rủi ro của hệ thống quản lý thuế sẽ giảm đi cùng với sự tăng cường sâu rộng của tư nhân hóa và sự nổi lên của các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Khi tăng cường tư nhân hóa và gia tăng nhanh chóng lượng người nộp thuế mới, rủi ro trong thu thuế sẽ giảm đi. Mặc dù sự tự giác tuân thủ của đối tượng chịu thuế mới là thấp do thiếu nền tảng văn hóa về tuân thủ pháp luật về thuế trong nước, nhưng việc thúc đẩy một mức tuân thủ cao sẽ thất bại do hệ thống quản lý thuế còn thiếu năng lực thực thi. Những tiến triển này không phải không có tác động đến hệ thống thu thuế. Theo giả định của Báo cáo Phát triển Việt Nam năm 2006, việc không đảm bảo việc tuân thủ thuế của các doanh nghiệp nhỏ có thể dẫn đến suy giảm trong tổng thu từ thuế ở mức 7-9% trong một thập niên.

Quản lý tuân thủ đối với nhóm các doanh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ trong các đối tượng đóng thuế là công việc đặc biệt khó khăn. Dữ liệu năm 2006 cho thấy trong tổng số 3,3 triệu cơ sở kinh doanh cá thể, chỉ có 39,4% có đăng ký kinh doanh và chỉ có 37,3% các doanh nghiệp có đăng ký thuế. Các đơn vị kinh doanh có ít hơn 10 nhân viên không bắt buộc phải lưu giữ sổ sách kế toán phục vụ mục đích xác định mức lợi nhuận và doanh thu, hoặc bị đánh thuế trên cơ sở khoán. Không có các biện pháp khích lệ các đơn vị này cải thiện công tác ghi chép hồ sơ kế toán, và cơ chế thuế khoán là hoàn toàn có lợi trên thực tế. Do đó, một điều dễ hiểu, các minh chứng thực nghiệm cho thấy các doanh nghiệp cơ sở kinh doanh lớn hơn sẽ có lạm dụng đáng kể cơ chế thuế khoán. Ngoài ra, việc thiếu một ngưỡng thuế GTGT đối với các doanh nghiệp siêu nhỏ làm gia tăng chi phí tuân thủ thậm chí dẫn đến việc mất khá nhiều nguồn lực hành chính quản lý được sử dụng cho công tác thu thuế từ các cơ sở kinh doanh có tiềm năng đóng ít thuế.

Để quản lý một số lượng lớn các cơ sở kinh doanh nhỏ, cấu trúc và quy trình hành chính quản lý cần được thiết kế theo cách giảm thiểu chi phí và nguồn lực quản lý thuế và đảm bảo hiệu quả quản lý thuế và phân bổ hợp lý nguồn lực chuyên môn cho các phân đoạn đối tượng đóng nộp thuế có nhiều đóng góp cho với số thu ngành thuế cao hơn. Bằng cách đưa ra các cách tính thuế khác nhau để xác định mức thu nhập phải chịu thuế và thuế GTGT ở các vùng miền khác nhau, hệ thống quản lý thuế hiện nay đang nỗ lực đưa việc khoán thuế gần hơn với cơ chế chuẩn mực. Tuy nhiên, điều này lại đưa đến cách tính thuế phải nộp phức tạp hơn về trách nhiệm đóng thuế, nằm ngoài khả năng thực hiện của nhiều đối tượng phải đóng thuế. Do vậy, điều không ngạc nhiên là đa số các hộ kinh doanh chọn lựa các cán bộ thuế cấp huyện để giúp họ đánh giá trách nhiệm đóng thuế thay vì tự mình tính thuế. Ngoài ra, các lỗi sai số tính toán là hoàn toàn thường xuyên giữa một số lượng nhỏ các hộ kinh doanh tự đánh giá nghĩa vụ đóng tính thuế. Kết quả là đánh giá mức tính thuế GTGT và thuế TNCN đòi hỏi nhiều thời gian và nguồn lực đối với ngành thuế và là vấn đề của nhiều cơ sở kinh doanh nhỏ.

Đặc biệt, việc ước lượng mức thu thuế doanh thu do các phòng kiểm toán chi cục cấp huyện phối hợp với các xã, và việc tính toán nghĩa vụ thuế đi kèm với nó đòi hỏi nhiều nguồn lực hành chính và kéo dài quy trình đánh giá, có liên quan đến nhiều bước giữa các hộ kinh doanh, đơn vị quản lý thuế địa phương và ủy ban tư vấn về thuế.

Quy trình quản lý hành chính đối với việc khoán thuế đưa dẫn đến đến nhiều mối quan hệ tiếp xúc trực tiếp giữa đối tượng đóng thuế và cán bộ quản lý thuế làm đã gia tăng chi phí tuân thủ và nguy cơ thông đồng và tham nhũng. Ví dụ như ở Hà Nội, các hộ kinh doanh cho biết trung bình có 17 đợt đi kiểm tra của các cán bộ thuế và 25% hộ kinh doanh được hỏi cho biết họ phải thương thảo với cán bộ thuế để xác định số lượng thuế phải nộp trong đợt quyết toán năm 2006.²⁰

Để giảm chi phí hành chính, các tương tác không cần thiết và những gánh nặng tuân thủ liên quan cho các đơn vị kinh doanh nhỏ, việc quản lý của hệ thống thuế khoán cần dựa hoàn toàn vào việc tự đánh giá trách nhiệm tính số thuế phải nộp. Tất nhiên, để làm điều này đòi hỏi phương pháp tính đơn giản hóa hơn nữa cho các đơn vị kinh doanh nhỏ, mà điều này cần dựa trên việc phân loại tiêu chuẩn sổ sách kế toán và xử lý thuế dựa theo quy mô.

5. Những nỗ lực cải cách của Tổng cục Thuế

Mặc dù đã có nhiều nỗ lực thiết lập hệ thống quản lý thu thuế phù hợp với nền kinh tế thị trường kể từ khi bắt đầu quá trình đổi mới trong nửa cuối thập niên 1980, lần đầu tiên Việt Nam thiết lập kế hoạch chính thức 5 năm để cải cách quản lý thuế nhằm hỗ trợ xây dựng kế hoạch phát triển kinh tế xã hội 5 năm) 2006-2010. Các mục tiêu chính của kế hoạch này là xây dựng cơ quan thu thuế hiện đại, công bằng và minh bạch, thúc đẩy tuân thủ tự nguyện bằng cách cân bằng giữa các dịch vụ chất lượng cao cho người nộp thuế và thi hành hiệu quả và tăng cường thu thuế. Việc thực hiện kế hoạch cải cách này đã giúp đưa cấu trúc và hoạt động quản lý thuế ở Việt Nam phù hợp hơn với các thông lệ tốt trên thế giới.

Việc áp dụng luật đặc biệt về quản lý thuế (tháng 6 năm 2007) đã tạo ra nền tảng cơ sở pháp lý minh bạch và toàn diện cho việc quản lý thuế, bao gồm định nghĩa rõ ràng về quyền lợi và trách nhiệm của người nộp thuế và thanh tra thuế, đảm bảo cơ quan quản lý thuế có thể truy cập thông tin đầy đủ trong khi vẫn đảm bảo được bí mật về thuế, định nghĩa rõ quyền thực thi pháp luật. Việc thực hiện tự đánh giá, tự khai, tự nộp trước tiên là thí điểm với thuế GTGT và thuế TNDN ở Thành phố Hồ Chí Minh và tỉnh Quảng Ninh năm 2004 và nhân rộng ra toàn quốc năm 2007, đã dẫn đến việc tái cấu trúc cơ quan quản lý thuế theo chức năng, kết hợp với việc tạo ra và thiết lập các cơ cấu hành chính quản lý đặc biệt cho những đối tượng nộp thuế lớn. Đồng thời với việc thí điểm tái cơ cấu, các bộ phận chức năng sau đây đã được thiết lập và củng cố: (i) thiết lập bộ phận dịch vụ dành riêng cho người nộp thuế ở tất cả các cơ quan thuế, (ii) củng cố bộ phận thu thuế nợ đọng, nhờ đó các trường hợp chậm nộp thuế giảm xuống còn 5,5% trên tổng số thuế thu được năm 2010, từng bước dần áp dụng nộp khai thuế điện tử, trong năm 2010 đã áp dụng cho 19 tỉnh thành (tuy nhiên, số doanh nghiệp nộp khai thuế điện tử vẫn còn thấp, trong năm 2010, con số này là 7.200 doanh nghiệp), (iii) cải cách hệ thống nộp thuế để dần tiến tới nộp thuế bằng chuyển khoản ngân hàng.

Về mặt phát triển nguồn nhân lực, TCT đã tiến hành một chương trình đào tạo và tăng cường năng lực lớn cho CBNV. Nhờ chương trình này, tỷ lệ CBNV có bằng đại học trở lên tăng từ 44,7% vào năm 2006 lên 53,1% vào năm 2010.

Chương trình đơn giản hóa quy trình thuế, một phần của Đề án Tổng thể về Đơn giản hóa Thủ tục Hành chính (“Đề án 30”), đã được khởi động (hộp 3.3).

²⁰ Khảo sát chi phí tuân thủ về thuế, Tài liệu nội bộ, Ngân hàng Thế giới (2007).

Hộp 3.3: Ví dụ về Các Đề xuất Đơn giản hóa Thuế thuộc Đề án 30

Hiện nay quy định đã cho phép các doanh nghiệp in hóa đơn của chính công ty mình. Các doanh nghiệp không còn cần phải được phê Cơ quan Thuế phê duyệt các hóa đơn tự in khi phát hành và sử dụng các hóa đơn này – họ chỉ cần thông báo cho Cơ quan Thuế. Việc mua hóa đơn GTGT do Bộ Tài chính phát hành chỉ được áp dụng cho các doanh nghiệp mới thành lập và các doanh nghiệp nhỏ không có phương tiện in ấn.

Khai thuế GTGT. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ sẽ khai thuế GTGT theo định kỳ 3 tháng trong khi các doanh nghiệp lớn sẽ thực hiện việc này hàng tháng. Hiện nay, hàng tháng, tất cả các công ty đều khai thuế GTGT. Thêm nhiều ngân hàng (bao gồm cả các ngân hàng TMCP) được phép tham gia hệ thống thông tin thuế và thu thuế.

Quy trình hoàn thuế GTGT. Tiêu chí rủi ro doanh nghiệp sẽ được công bố để họ tự xác định mình thuộc nhóm hoàn thuế GTGT nào, từ đó giúp quy trình hoàn thuế GTGT trở nên dễ dàng và minh bạch hơn. Thời gian thực hiện quy trình hoàn thuế GTGT cho nhóm “hoàn thuế trước kiểm tra sau” đã được giảm từ 15 ngày làm việc xuống 6 ngày. Theo Bộ Tài chính, thời gian thực hiện quy trình hoàn thuế GTGT cho nhóm “kiểm tra trước hoàn thuế sau” được giảm từ 60 ngày làm việc xuống 40 ngày.

Nguồn: OECD, 2011

Chiến lược Cải cách Hệ thống thuế cho giai đoạn 2011-2020 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.²¹ Chiến lược này nhằm tiếp tục và củng cố quá trình cải cách quản lý thuế và giải quyết các thách thức còn lại và yếu kém trong hoạt động theo thứ tự ưu tiên từ cao xuống thấp. Về mặt này, ba mảng sau đây có tầm quan trọng đặc biệt:

- Tăng cường chức năng thanh tra thuế (tax audit): Quá trình hiện đại hóa chức năng thanh tra thuế không đạt kết quả ấn tượng bằng các mảng hoạt động khác. Số chuyên gia được cử làm việc ở bộ phận thanh tra chưa đủ và chỉ chiếm 20% tổng số CBNV làm trong lĩnh vực thanh tra, mức này thấp hơn mức 30-35% trung bình trên thế giới. Việc lựa chọn thanh tra kiểm toán chủ yếu được thực hiện thủ công và không xem xét nhiều đến phân tích rủi ro. Các thí điểm nhằm xây dựng hệ thống lựa chọn thanh tra/ kiểm toán theo mức độ rủi ro đã được bắt đầu và từ đó, hệ thống lựa chọn kiểm toán thanh tra tự động sẽ được áp dụng. Theo mục tiêu thực hiện của chiến lược cải cách 2011-2020, đến năm 2015, ít nhất 90% các trường hợp thanh tra kiểm toán sẽ được chọn dựa trên hệ thống quản lý rủi ro tự động;
- Đảm bảo hỗ trợ CNTT đầy đủ: Hệ thống CNTT quản lý thuế hiện nay không đủ năng lực hỗ trợ đầy đủ và liên kết tất cả các chức năng và quy trình hoạt động và không đủ năng lực xử lý lượng dữ liệu ngày càng tăng nhanh. Do đó, nỗ lực cải thiện năng lực CNTT cho xử lý tờ khai thuế TNCN đã được khởi động cùng với việc áp dụng thuế TNCN phổ thông. Để tận dụng được toàn bộ lợi ích từ việc hiện đại hóa hoạt động và đảm bảo tính sẵn sàng liên tục của các dịch vụ điện tử cho người nộp thuế, cần áp dụng Hệ thống Thông tin Quản lý Thuế Tích hợp (ITAIS). Các điều kiện về hệ thống này đã được xây dựng và dự định, hệ thống này sẽ hoạt động đầy đủ vào năm 2016. Đi đôi với

²¹ Quyết định của Thủ tướng Chính phủ số 732/QĐ-TTg ngày 17 tháng 5 năm 2011 phê duyệt chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011-2020.

việc thực hiện ITAIS, các quy trình kinh doanh hoạt động cũng sẽ phải được đánh giá và điều chỉnh;

- **Thực hiện phương pháp quản lý tuân thủ chủ động:** TCT chưa bắt đầu xây dựng các chương trình mục tiêu đặc biệt nhằm giải quyết các rủi ro tuân thủ và hành vi của các nhóm chịu thuế. Việc không tuân thủ trong việc nộp hồ sơ và chi trả nộp thuế cũng như các thiếu sót trong việc lưu hồ sơ tài liệu sẽ được giải quyết một cách chủ động hơn. Điều này đòi hỏi phải tăng cường năng lực phân tích tính tuân thủ và chuyển sang áp dụng phương pháp quản lý tuân thủ lấy đối tượng nộp thuế làm trung tâm.

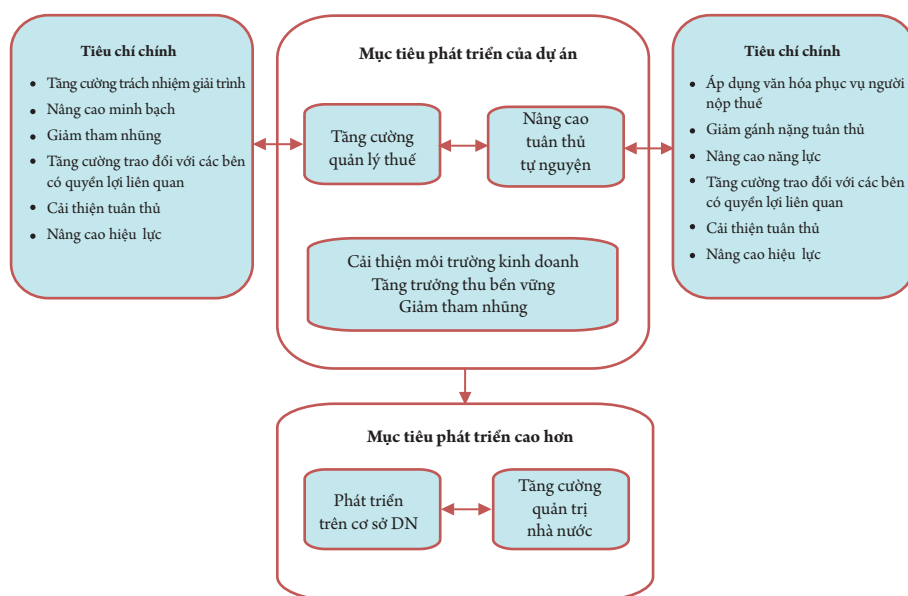
Chiến lược 10 năm về Cải cách Hệ thống Thuế đặt mục tiêu thuế và phí (trừ thu từ dầu thô và xuất khẩu) sẽ chiếm 70-75% tổng thu ngân sách vào năm 2020 so với mức 62,5% trong năm 2010. Một chương trình đầy tham vọng nhằm hiện đại hóa việc quản lý thuế được Ngân hàng Thế giới hỗ trợ đang được thực hiện nhằm cải thiện việc quản trị công tác quản lý thuế và tăng mức độ tự giác tuân thủ hệ thống thuế. Thông qua chương trình này, các nguồn lực của Chính phủ cùng với sự hỗ trợ kỹ thuật và tài chính từ các nhà tài trợ sẽ được huy động nhằm thực hiện kế hoạch cải cách toàn diện để cải thiện môi trường kinh doanh, duy trì nguồn thu thuế và giảm tham nhũng.

Chương trình hiện đại hóa quản lý thuế dự kiến sẽ là một trong những cột mốc quan trọng trong chiến lược phát triển dựa vào kinh doanh và có đóng góp đáng kể cho việc cải thiện dịch vụ công và quản lý nhà nước trong 5 năm tới. Dự định đến năm 2015, Cơ quan Thuế của Việt Nam sẽ nằm trong nhóm 5 nước hàng đầu trong Khu vực Đông Nam Á trong các mảng chủ chốt, bao gồm nhưng không giới hạn bởi hiệu quả được cải thiện hơn, sự minh bạch và tinh thần trách nhiệm cao hơn, gánh nặng tuân thủ thấp hơn, người nộp thuế hài lòng hơn, và sự tuân thủ với hệ thống pháp luật cải thiện hơn.

6. Hỗ trợ từ bên ngoài

Dự án Hiện đại hóa Quản lý Thuế (TAMP) đã được chuẩn bị vào năm 2007 với sự hỗ trợ tài chính và kỹ thuật từ Ngân hàng Thế giới. Mục tiêu của dự án là hỗ trợ Tổng Cục Thuế củng cố quản trị công tác quản lý thuế và tăng mức độ tự giác tuân thủ hệ thống thuế bằng cách cải thiện hiệu quả, hiệu lực, sự minh bạch, và tinh thần trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế. Dự kiến các cải cách này sẽ có tác động tích cực đến môi trường kinh doanh bằng việc xây dựng các quy trình quản lý thuế ổn định và khả dụng. Việc thực hiện dự án này cũng sẽ hỗ trợ duy trì của nguồn thu thuế và đảm bảo công bằng hơn. Do đó, các mục tiêu phát triển của dự án là nhằm bổ sung cho hai trong số 4 mục tiêu cao hơn của quốc gia là phát triển với trọng tâm là doanh nghiệp, và củng cố các hệ thống quản trị nhà nước.

Hình 3.4: Mục tiêu và các Chỉ số Hiện đại hóa Quản lý Thuế



Nguồn: Dựa trên Tài liệu Dự án Hiện đại hóa Quản lý Thuế do Ngân hàng Thế giới tài trợ

Chương trình cải cách này được Ngân hàng Thế giới hỗ trợ cả về kỹ thuật lẫn tài chính và bao gồm 4 hợp phần chính sau:

- Hợp phần *phát triển thể chế xây dựng tổ chức* hỗ trợ thực hiện các yêu cầu chính và ứng dụng các công cụ quản trị tốt cho quản lý thuế. Điều này sẽ tăng cường tính minh bạch và tinh thần trách nhiệm của quản lý thuế và thúc đẩy các nỗ lực chống tham nhũng của TCT. Nó cũng sẽ củng cố khung pháp lý cho các hoạt động quản lý thuế và xây dựng năng lực phân tích xu hướng tuân thủ. Các hoạt động mở rộng và việc khuyến khích các bên liên quan tham gia quá trình cải cách sẽ thu hút sự ủng hộ từ bên ngoài cho công cuộc hiện đại hóa tổ chức thể chế và hoạt động.
- Hợp phần *hiện đại hóa* hoạt động sẽ cho phép TCT đảm bảo mức độ tuân thủ hệ thống thuế cao hơn. Việc hợp lý hóa và đơn giản hóa quy trình và thiết lập văn hóa dịch vụ đáp ứng hiệu quả nhu cầu thông tin và dịch vụ của người nộp thuế sẽ giảm gánh nặng tuân thủ cho người nộp thuế. Đồng thời, các hoạt động thuộc cấu phần này sẽ tăng cường khả năng phát hiện việc trốn thuế và thu đầy đủ số thuế còn thiếu cho cơ quan quản lý thuế. Việc đưa vào áp dụng các quy trình hoạt động mới theo chức năng cũng sẽ tăng tính minh bạch và giảm việc đưa ra quyết định tùy tiện của cán bộ thuế.
- Hợp phần thứ ba về *phát triển CNTT* sẽ chủ yếu hỗ trợ việc mua sắm và thực hiện Hệ thống Thông tin Quản lý Thuế Tích hợp (ITAIS). Ngoài ra, ba cấu phần phụ khác sẽ được thực hiện song song với các hoạt động và nhiệm vụ trong khuôn khổ ITAIS, bao gồm cài đặt, mua sắm và thử nghiệm của phần cứng CNTT và hệ thống phần mềm, ứng dụng thuế điện tử, và kho dữ liệu thí điểm. ITAIS liên quan chặt chẽ với dự án Hợp phần thứ hai bởi nó tạo điều kiện cho việc tự động hóa các chức năng đầy đủ của quản lý thuế bao gồm, nhưng không giới hạn các chức năng như đăng ký/hủy đăng ký, xử lý tờ khai thuế, xử lý các khoản thanh toán, xử lý các khoản hoàn thuế, quyết toán cho người nộp thuế, đánh giá, kiểm soát tính tuân thủ/nợ quá hạn, thu thuế, kiểm toán và thanh tra, khiếu nại (phần

đối), quyết toán doanh thu, và các dịch vụ cho người nộp thuế. Ngoài ra, ITAIS cũng hỗ trợ tất cả các chức năng quản lý thuế, bao gồm quản lý hồ sơ, thông báo nộp thuế, quy trình làm việc, kiểm soát tài liệu, nhập liệu, viết báo cáo, và quản trị hệ thống.

- *Hợp phần quản lý dự án* hỗ trợ các dịch vụ tư vấn và cơ sở hạ tầng văn phòng cần thiết để hỗ trợ TCT trong việc thực hiện tất cả các khía cạnh của dự án. Nó cũng sẽ hỗ trợ các hoạt động nhằm xây dựng và thực hiện các chiến lược thích hợp để quản lý thay đổi về tổ chức ở tất cả các cấp của quản lý thuế, bao gồm cả chiến lược truyền thông để giải thích lý do và tác động tiềm tàng của các thay đổi được đề xuất đến tất cả các nhà quản lý, nhân viên, người nộp thuế và các bên liên quan khác.

Cùng với cam kết mạnh mẽ đối với chương trình cải cách và sự hỗ trợ Ngân hàng Thế giới, TCT cũng nhận được hỗ trợ bổ sung từ các thành viên khác của cộng đồng các nhà tài trợ. IMF tiến hành hỗ trợ phát triển một chương trình tự đánh giá, tự khai, tự nộp, hoàn thiện pháp luật về quản lý thuế, và tái cơ cấu tổ chức của quản lý thuế. Với sự hỗ trợ kỹ thuật IMF, TCT đã thực hiện thí điểm tự đánh giá tính, tự khai, tự nộp từ năm 2004 và hiện nay đang nhân rộng ra các tỉnh thành. IMF cũng hỗ trợ cải cách thuế TNCN và thực hiện các quy trình lập kế hoạch chiến lược. Nhật Bản, thông qua JICA, tổ chức một chương trình ba năm 2005-2008 về phát triển kế hoạch đào tạo và tài liệu đào tạo để hỗ trợ cải cách hành chính quản lý thuế. Chương trình này đã được mở rộng và hiện đang trong giai đoạn thứ hai của mình. Một quỹ tín thác đa biên (MDTF) đã được thành lập để hỗ trợ đào tạo cơ bản về chức năng quản lý thuế, cung cấp dịch vụ tư vấn về kế toán thuế, thực hiện điều tra nhu cầu dịch vụ của người nộp thuế và áp dụng các ứng dụng CNTT trong việc tự đánh giá tính, tự khai, tự nộp. Ngoài ra, Bộ Tài chính Mỹ tổ chức hỗ trợ kỹ thuật cho việc tăng cường năng lực tập trung vào một số chức năng quản lý thuế, chiến lược chống tham nhũng, và phát triển và quản lý nguồn nhân lực.

Đây là một chương trình hiện đại hóa toàn diện, nhưng không phải là không có rủi ro. Chương trình cải cách có thể bị chống đối khi nó có khả năng làm giảm cơ hội lạm dụng của một bộ phận cán bộ thuế tiếp xúc trực tiếp với người nộp thuế. Việc thực hiện một chương trình cải cách toàn diện đầy tham vọng, cùng với sự phụ thuộc lẫn nhau giữa hợp phần tin học hóa phức tạp và các hoạt động cần thiết khác, và đặc biệt trong điều kiện năng lực hiện còn yếu kém của hệ thống sẽ gây ra chậm trễ trong việc đáp ứng kịp thời và đáp ứng các mục tiêu của chương trình cải cách.

Hộp 3.4: Tin học hóa Hoạt động Quản lý Thuế

Tin học hóa hoạt động quản lý thuế là xương sống của quá trình cải cách. Các cơ quan quản lý thuế hiện đại đã tiến hành đầu tư đáng kể vào công nghệ thông tin không chỉ để tạo thuận lợi cho việc xử lý số lượng lớn các tờ khai thuế và quản lý các tài khoản người nộp thuế, mà còn để hỗ trợ hoạt động của hệ thống tự tính, tự khai, tự nộp và thực hiện phương pháp tự động và dựa trên mức độ rủi ro để lựa chọn thanh tra và quản lý nợ thuế. Điều này đòi hỏi một hệ thống thông tin quản lý thuế tích hợp, cung cấp một chức năng kế toán người nộp thuế thông thường ở tất cả các sắc thuế và có khả năng khớp dữ liệu và kiểm tra chéo thông tin từ các sắc thuế và các chức năng quản lý khác nhau. Trung bình, chi phí liên quan đến CNTT chiếm đến hơn 11 phần trăm tổng chi phí quản lý ở các nước OECD. Ở các nước không thuộc OECD mà Diễn đàn OECD tiến hành khảo sát Quản lý Thuế, chi phí liên quan đến CNTT tăng trung bình từ 6,6 phần trăm tổng chi phí quản lý trong năm 2005 lên mức 11,7 phần trăm của OECD trong năm 2009.

Các cơ quan quản lý thuế đã lựa chọn các cách tiếp cận khác nhau để thực hiện các chương trình tin học hóa. Trong khi các dự án tin học trước đó ở các nước OECD chọn chiến lược phát triển hệ thống từ đầu, gần đây đã có hệ thống tích hợp toàn diện và được khẳng định. Việc tái sử dụng hệ thống như vậy đòi hỏi một mức độ tùy biến hệ thống nhất định, mà lại giúp tránh được những rủi ro lớn liên quan đến việc tự phát triển ứng dụng, chẳng hạn chuyên viên phát triển hệ thống không đạt tiêu chuẩn, thiếu sự hợp tác giữa các nhà phát triển hệ thống và các chuyên gia quản lý thuế trong giai đoạn phát triển, hoặc các vấn đề về bảo trì và cập nhật hệ thống. Kinh nghiệm quốc tế cho thấy, đặc biệt ở các nước đang phát triển, nhìn chung việc mua hệ thống thông tin quản lý thuế thương mại có sẵn đã được khẳng định (COTS) là một lựa chọn nhanh và ít rủi ro hơn cho công cuộc tin học hóa quản lý thuế hơn là cố gắng phát triển các giải pháp riêng biệt từ đầu. Việt Nam đang sử dụng phương pháp này và đã bắt đầu quá trình mua sắm giải pháp sẵn có. Việc tổ chức một hội thảo tìm hiểu trước khi hoàn thiện hồ sơ mời thầu để cho phép TCT có cơ hội thu thập thêm thông tin về các giải pháp COTS hiện có, cung cấp đầu vào có giá trị cho quá trình mua sắm.

Các biện pháp tin học hóa quản lý thuế có nguy cơ chỉ tập trung chủ yếu mua sắm và lắp đặt hệ thống. Tuy nhiên, để đảm bảo sự thành công của tin học hóa, quan trọng là việc tin học hóa phải được định hướng bởi tầm nhìn rõ ràng về tái cấu trúc quy trình nghiệp vụ trong tương lai và các yêu cầu về chức năng cùng với kế hoạch chiến lược CNTT được đồng thuận, bao gồm các yêu cầu dự kiến về kiến trúc CNTT, các ứng dụng thuế, và lưu trữ dữ liệu. Việc thiếu tầm nhìn toàn diện về tái cấu trúc quy trình nghiệp vụ kể trên và thiếu quy trình lập kế hoạch CNTT có thể kìm hãm sự phát triển của một loạt các dịch vụ tích hợp bởi vì các bộ phận cấu thành sẽ được xây dựng mà không theo sát định hướng tái cấu trúc quy trình nghiệp vụ trong tương lai, do đó làm giảm tỷ lệ sử dụng dịch vụ điện tử, bởi vì người nộp thuế không có được những trải nghiệm tốt và nhất quán, và làm giảm hiệu quả tiềm tàng của việc hiểu biết nhu cầu tương lai của cơ quan quản lý thuế và người nộp thuế và hòa đồng các nhu cầu này.

Cần phải dự đoán và có các biện pháp giảm rủi ro có thể phát sinh trong khi thực hiện hệ thống thông tin quản lý thuế tích hợp. Việc áp dụng thông tin quản lý thuế hiện đại có khả năng sẽ làm giảm cơ hội để một bộ phận cán bộ thuế tiếp xúc trực tiếp với người nộp thuế, tùy ý trục lợi, do đó có thể bị chống đối kịch liệt. Sự phụ thuộc lẫn nhau giữa một thành phần tin học hóa phức tạp và các hoạt động cần thiết khác, đặc biệt khi mà năng lực hệ thống hiện tại còn yếu kém, sẽ gây ra chậm trễ trong việc đạt mục tiêu cải cách một cách kịp thời. Các thay đổi đáng kể về tổ chức, trách nhiệm của nhân viên mới và năng lực cần thiết - kết quả của quá trình tái cấu trúc quy trình nghiệp vụ và ứng dụng CNTT - có thể tạo ra các vấn đề thể chế không lường trước. Có thể sẽ thiếu cán bộ CNTT có chuyên môn cần thiết để tiến hành liên tục bảo trì cần thiết cho hệ thống tích hợp. Do đó, để thành công, mỗi dự án hiện đại hóa thuế phải bao gồm một hợp phần quản lý thay đổi được thiết kế tốt và đào tạo lại cho CBNV, tuyển bổ sung và đào tạo các nhân viên hỗ trợ CNTT khác.

Nguồn: Các tác giả dựa trên tài liệu OECD, và Engelschalk, Weist, Melhem 2000

7. Tầm quan trọng của Quản lý và Tính bền vững của Cải cách

Kinh nghiệm trên thế giới cho thấy rằng thành phần quan trọng duy nhất để quản lý thuế hiệu quả là sự công nhận rõ ràng về tầm quan trọng của công việc này ở cấp cao nhất của chính phủ và sẵn sàng hỗ trợ các thông lệ quản lý hành chính tốt (xem Bird và Casanegra de Jantscher

1992). Tuy nhiên, ngay cả với sự hỗ trợ đáng kể của chính phủ thì vẫn có những chống đối cả từ bên trong và bên ngoài tổ chức. Các cuộc cải cách sẽ thay đổi đáng kể cách thức mà cơ quan quản lý thuế của Việt Nam quản lý và thực hiện các hoạt động, cũng như cách quan hệ với người nộp thuế và các bên liên quan khác. Sự ủng hộ quá trình cải cách của nhân viên và các đối tác bên ngoài là cần thiết để các cải cách này có thể tạo nên thay đổi mong muốn và đạt được kết quả mong đợi. Các chiến lược thích hợp để quản lý sự thay đổi tổ chức các cấp của quản lý thuế, bao gồm cả chiến lược truyền thông để giải thích lý do và tác động tiềm tàng của các thay đổi được đề xuất đến tất cả các nhà quản lý, nhân viên, người nộp thuế và các bên liên quan khác, là rất cần thiết để giảm sự chống đối với các thay đổi. Do đó, TCT đang áp dụng một quy trình thực hiện dự án tương tác, trong đó đặc biệt khuyến khích sự tham gia của các nhà quản lý và nhân viên trong quá trình thay đổi, thí điểm các thay đổi quan trọng để học hỏi từ kinh nghiệm, sắp xếp thứ tự các thay đổi nhằm giảm thiểu sự gián đoạn trong công việc bình thường và tạo điều kiện thực hiện các quy trình và hệ thống mới, yêu cầu các bên liên quan phản hồi nhằm thực hiện các thay đổi chiến lược và chiến thuật, và tổ chức tập huấn mở rộng về quản lý sự thay đổi.

Năm yếu tố được coi là quan trọng cho sự bền vững của các cải cách: (i) vai trò chủ trì lớn của chính phủ và mức độ cam kết cao với chương trình cải cách của mình, bao gồm cả Chiến lược Cải cách Hệ thống Thuế giai đoạn 2011-2020; (ii) Vận động hỗ trợ và hợp tác từ khu vực tư nhân, (iii) Áp dụng các chỉ số đánh giá kết quả hoạt động và tiêu chuẩn khách hàng hợp lý và định lượng được, do đó bất kỳ sự giảm sút chất lượng hoạt động nào cũng sẽ dễ dàng nhận biết được và cán bộ thuế có thể phải chịu trách nhiệm, (iv) Xây dựng năng lực bền vững nội tại để liên tục cải tiến sau khi thực hiện các sáng kiến trong Kế hoạch Cải cách, (v) sử dụng Hệ thống thông tin quản lý hiện đại (MIS) làm chiến lược kinh doanh chủ chốt để hợp lý hóa một cách căn bản các hóa hoạt động bằng cách đơn giản hóa thủ tục, tăng tính minh bạch, loại bỏ cơ hội quan chức tự quyết định trái luật theo ý mình, áp dụng các tiêu chuẩn quốc tế đã đồng thuận. Các thay đổi như thế, một khi thực hiện, sẽ rất khó, nếu không phải là không thể đảo ngược được.

Giám sát sự hài lòng của các bên liên quan với những kết quả cải cách sẽ là một công cụ đặc biệt quan trọng để đo lường tiến bộ trong việc thực hiện mục tiêu cải cách và thuyết phục các bên liên quan về lợi ích của quá trình cải cách để tăng mức độ ủng hộ nhằm thực hiện thêm các cải cách khác. TCT đã bắt tay vào thí điểm một cuộc điều tra thông tin phản hồi.

Một nhân tố quan trọng góp phần quan trọng tăng tính bền vững của quá trình cải cách là xây dựng một phương pháp mới để giám sát hiệu quả hoạt động của TCT. Chắc chắn các khoản thu thuế sẽ vẫn là một tiêu chí cốt lõi để theo dõi hiệu quả hoạt động. Điều này là tối cần thiết vì nhiệm vụ chính của quản lý thuế là thu tất cả các loại thuế còn nợ. Nhưng khi mà trọng tâm chính là chất lượng hoạt động, giảm chi phí tuân thủ, cải tiến công tác quản trị và hiệu quả chi phí, cần phải xây dựng một bộ chỉ số hoạt động lớn hơn để cho phép giám sát ở mức độ rộng hơn chất lượng hoạt động của tất cả các khía cạnh của hiệu quả và hiệu suất quản lý thuế. TCT đang trong quá trình hiện đại hoá khung giám sát kết quả của mình, và, theo thông lệ quốc tế, một danh sách các chỉ số hoạt động đã được xây dựng trong khuôn khổ chuẩn bị cho Dự án Hiện đại hóa Quản lý Thuế (TAMP) và sẽ được lãnh đạo TCT sử dụng để đo lường hiệu quả hoạt động của đơn vị.

Bảng 3.3: Khung giám sát kết quả TCT mới

Mảng	Các chỉ số hoạt động
Cải thiện công tác quản trị và tăng mức độ tuân thủ tự nguyện	<ul style="list-style-type: none"> Cảm nhận về sự minh bạch tính liêm chính của CBNV được đo lường bằng các điều tra định kỳ của các bên liên quan, cả bên trong và bên ngoài Cảm nhận của công chúng về chất lượng hoạt động quản lý thuế được đo bằng các cuộc điều tra định kỳ Tổng thu thuế do chủ động đóng tự nguyện nộp / tổng số thu thuế Số người nộp đang nộp thuế (active taxpayers) Tuân thủ tính theo các sắc loại thuế chính: Thuế GTGT, thuế TNDN và thuế TNCN
Phát triển tổ chức	<ul style="list-style-type: none"> Cảm nhận của người nộp thuế và các bên liên quan khác về mức độ trung thực của nhân viên TCT Nhận thức của lãnh đạo và nhân viên về mức kỹ năng chuyên môn trong các mảng công việc lựa chọn
Phát triển hoạt động	<ul style="list-style-type: none"> Nhận thức của người nộp thuế về chất lượng dịch vụ của quản lý thuế Tỷ lệ phần trăm của các truy vấn công văn bằng văn bản được trả lời trong vòng 30 ngày Chi phí hoạt động / thuế thu được Tỷ lệ kiểm toán thanh tra thuế dẫn đến đánh giá thuế bổ sung Thuế thu được thêm do kết quả kiểm toán thanh tra thuế / thuế bổ sung được đánh giá thông qua kiểm toán thanh tra thuế Nợ thuế thu hồi trong năm / tổng số nợ thuế vào đầu năm Thời gian trung bình xử lý một yêu cầu hoàn thuế GTGT Tỷ lệ phần trăm của người nộp thuế nộp hồ sơ khai thuế điện tử Thời gian trung bình cần thiết để giải quyết tranh chấp hành chính

Nguồn: Căn cứ vào Tài liệu TAMP Tài trợ bởi Ngân hàng Thế giới

8. Liệu Tổng cục Thuế có thể trở thành mô hình về tăng cường tính minh bạch?

Hành vi tuân thủ gắn liền với sự tín nhiệm đối với các cơ quan thu thuế. Ngoài ra, môi trường kinh doanh và chi phí tuân thủ thuế phụ thuộc đáng kể vào hiệu quả và sự liêm khiết trong việc thu thuế. Chỉ số Nhận thức Tham nhũng của Tổ chức Minh bạch Quốc tế xếp Việt Nam là một đất nước có các vấn đề tham nhũng nghiêm trọng (xếp hạng 116 trong số 178 nước được khảo sát). Kinh nghiệm quốc tế cho thấy rằng trong một môi trường tham nhũng, quản lý thuế nói chung là một trong những tổ chức khu vực công bị ảnh hưởng đặc biệt bởi hành vi vi phạm tính liêm khiết. Thước đo Tham nhũng Toàn cầu 2006 của Tổ chức Minh bạch Quốc tế liệt kê quản lý thuế là cơ quan chính phủ đứng thứ ba trong số các cơ quan tham nhũng nhất trên phạm vi toàn thế giới (sau cảnh sát và tư pháp). Tình hình ở Việt Nam không khác đáng

kể so với tình trạng toàn cầu, và các cuộc điều tra gần đây cho thấy tỷ lệ tham nhũng trong TCT đặc biệt cao (bảng 3.4).

Bảng 3.4: Cơ quan Chính phủ nào có rủi ro về tham nhũng nhất tại Việt Nam?

Theo Khảo sát môi trường đầu tư	Theo Nghiên cứu chẩn đoán tham nhũng
Cảnh sát giao thông	Cơ quan quản lý đất đai
Hải quan	Hải quan
Cơ quan Thuế	Cảnh sát giao thông
Cơ quan quản lý đất đai	Cơ quan Thuế
Quản lý thị trường	Các nhà quản lý xây dựng
Cơ quan cấp phép xây dựng	Cơ quan cấp phép xây dựng
Cơ quan cấp phép xuất nhập khẩu	Chăm sóc sức khỏe
	Cơ quan lập kế hoạch và đầu tư
	Các nhà quản lý giao thông vận tải
	Cảnh sát kinh tế

Nguồn: Ngân hàng Thế giới, 2006.

Do hậu quả nghiêm trọng của tham nhũng trong quản lý thuế cho đối với phát triển kinh doanh và cho đối với ngân sách nhà nước, cơ quan thuế và hải quan thường được chọn làm tổ chức thí điểm thực hiện các chương trình chống tham nhũng. Phương pháp như vậy có vẻ khả thi miễn là nó là một phần của chiến lược liêm khiết minh bạch dài hạn và toàn diện ở khu vực công. Một nỗ lực riêng lẻ để tạo ra một “ốc đảo” liêm khiết cho quản lý thuế và hải quan có nguy cơ không bền vững. Ở Việt Nam, chống tham nhũng đã trở thành một yếu tố cốt lõi của cải cách khu vực công. Chính phủ cam kết chống lại tham nhũng trong các cơ quan Chính phủ khác nhau và các bước khác nhau đã được thực hiện để giảm khả năng tham nhũng, bao gồm cả việc tạo ra một ủy ban chống tham nhũng và áp dụng nghĩa vụ kê khai tài sản với công chức, đây là một phần của luật chống tham nhũng được thông qua vào năm 2005. Một Chiến lược quốc gia chống tham nhũng đến năm 2020 mới đã được Chính phủ ban hành năm 2009, xác định mục tiêu căn bản và lâu dài cũng như các lộ trình bước đi cụ thể và trách nhiệm của các cơ quan Chính phủ, cá nhân để thực hiện chính sách liêm khiết minh bạch toàn diện.

Sự thiếu liêm khiết minh bạch được tạo điều kiện theo những cách khác nhau trong TCT bởi sự yếu kém về tổ chức và thủ tục. Một số trong những vấn đề quan trọng nhất là:

- *Quy trình nghiệp vụ:* Việc thiếu quy trình hoạt động rõ ràng và thống nhất cùng với với mức độ tin học hoá thấp của các hoạt động quản lý thuế làm tăng quyền định đoạt tùy tiện của cán bộ thuế và tăng cơ hội trục lợi;
- *Tương tác giữa người nộp thuế - quản lý thuế:* Tiếp xúc trực tiếp giữa cán bộ thuế và người nộp thuế chưa được giảm thiểu; đặc biệt, các biện pháp đánh giá hành chính đòi hỏi người nộp thuế và cán bộ thuế tương tác rất nhiều;
- *Hệ thống khen thưởng:* Còn thiếu nhận dạng doanh nghiệp và hệ thống khen thưởng để thưởng cho hành vi đúng và hiệu quả công việc;
- *Luân chuyển CBNV:* Hiện chưa có các biện pháp quản lý nguồn nhân lực giúp giảm cơ hội tham nhũng, chẳng hạn như một chương trình luân chuyển CBNV định kỳ.

Công cuộc giảm tham nhũng trong quản lý thuế và hải quan đòi giải quyết cả động cơ và cơ hội thực hiện hành vi tham nhũng.

Bảng 3.5: Những vấn đề chính trong chiến lược chống tham nhũng

Giải quyết các động cơ tham nhũng	Giải quyết cơ hội tham nhũng
<ul style="list-style-type: none"> Nhiệm vụ và tuyên bố sứ mệnh rõ ràng Các gói lương thưởng gắn liền với hiệu quả hoạt động Mức lương cơ bản cạnh tranh Thủ tục khen thưởng minh bạch và không tùy tiện Xử phạt tham nhũng hiệu quả Trách nhiệm giải trình lớn hơn với người nộp thuế thông qua các điều tra độc lập 	<ul style="list-style-type: none"> Khuôn khổ pháp lý minh bạch và rõ ràng Tổ chức cơ quan quản lý thuế theo chức năng Hạn chế tiếp xúc với người nộp thuế Quy trình kinh doanh hoạt động khả thi, minh bạch, và không tùy tiện Quy trình nhân sự, mua sắm, và ngân sách minh bạch Tin học hóa Hoạt động Quản lý Thuế Kiểm toán Thanh tra độc lập nội bộ và bên ngoài Sự đánh giá và giám sát của công dân Đơn vị chống tham nhũng nội bộ

Nguồn: Das-Gupta, Engelschalk and Mayville 1999

Quy trình nghiệp vụ (kết hợp với việc tin học hoá các quy trình đã được điều chỉnh) và quản lý nguồn nhân lực là hai nền tảng của chiến lược chống tham nhũng trong quản lý thu thuế. Trong khi việc thiết kế lại quy trình nghiệp vụ có thể khả thi trong bất cứ môi trường thể chế nào, thì một số quốc gia đã áp dụng phương pháp trao quyền tự chủ lớn hơn cho cơ quan thu thuế để tạo thuận lợi cho việc áp dụng các kỹ thuật quản lý nguồn nhân lực và phương án thưởng khuyến khích hiệu quả. Tại khu vực châu Á, các Cơ quan Thu thuế Nội địa Singapore (IRAS) là ví dụ đáng chú ý nhất và trên phạm vi toàn thế giới là một trong những ví dụ thành công nhất về cơ quan thu thuế bán tự trị. Nhưng trao quyền tự chủ lớn hơn không nhất thiết là thuốc chữa bách bệnh để quản lý thu thuế minh bạch hơn, và giá trị gia tăng của quyền tự chủ có thể có giá trị rất nhỏ khi mà các khuôn khổ các quy tắc và các quy định hiện tại đủ linh hoạt để có thể áp dụng hệ thống quản trị nhân lực giúp tăng cường sự liêm chính minh bạch, mà đây có vẻ như là thực trạng của Việt Nam. TCT được sự hỗ trợ đầy đủ của chính phủ để điều chỉnh và để bặt nhân sự nhằm đáp ứng các yêu cầu về quản lý thuế hiện đại và theo chức năng. TCT cũng đang có thực hiện thưởng cho CBNV đạt thành tích cao, do mức lương có thể được tăng lương lên đến 1,8 lần lương cơ bản. TCT đã tiến hành một số bước nhằm thực hiện một số thành cấu phần chính của chiến lược chống tham nhũng.

Các cải cách này dự kiến sẽ là một phần của dự án TAMP. Việc mở rộng tự tính tự khai tự nộp thuế đánh giá và áp dụng cấu trúc cơ quan quản lý thuế theo chức năng là các yếu tố cốt lõi của chiến lược nâng cao tính minh bạch liêm chính. Phân tích về những hạn chế trong quy trình hoạt động đã được tiến hành, và việc tổ chức lại và tin học hóa các quy trình kinh doanh hoạt động sẽ được dự án TAMP hỗ trợ. Các luật thuế đang trong quá trình được chỉnh sửa lại đối, và các điểm không rõ ràng và lỗ hổng trong luật thuế sẽ được sửa đổi rà soát, do đó sự tùy tiện trong quản lý thuế được giảm xuống. Các cuộc điều tra phản hồi của người nộp thuế định kỳ sẽ cung cấp một công cụ giám sát để các biện pháp chống tham nhũng thành

công. Trong khuôn khổ dự án TAMP, một hội bộ phận kiểm tra nội bộ chuyên biệt được để xuất thành lập, và TAMP cũng sẽ hỗ trợ cải thiện hoạt động của đường dây nóng tại TCT để báo cáo về các cáo buộc tham nhũng. Một kế hoạch ngắn hạn để thực hiện chiến lược chống tham nhũng quốc gia trong quản lý thuế của Chính phủ đã được TCT soạn thảo và ban hành trong tháng 9 năm 2010. Kế hoạch thực hiện này tập trung đặc biệt vào việc tăng cường các khía cạnh quản trị nhân lực của chống tham nhũng, như xây dựng quy tắc ứng xử của cán bộ thuế và hoàn thiện các chính sách luân chuyển CBNV, giảm sự tiếp xúc trực tiếp giữa người nộp thuế và cán bộ thuế, ví dụ như thông qua việc tăng cường mở rộng khả năng kê khai điện tử và xem xét lại quy trình kiểm toán thanh tra thuế, và tăng tính minh bạch trong các luật và các quy định về thuế.

9. Sự tham gia của các bên liên quan trong quá trình cải cách

Việc tăng cường sự tham gia của các bên liên quan đóng một vai trò quan trọng cho việc quản lý tuân thủ cũng như giúp cho quá trình hiện đại hóa quản lý thuế thành công hơn nữa. Trong một môi trường mà mối quan hệ hợp tác giữa quản lý thuế và người nộp thuế là điển hình và có mức độ tự nguyện tuân thủ cao, thay vì phương pháp thu thuế bắt buộc, cần phát triển đối thoại và mối quan hệ hợp tác giữa các bên liên quan.

Bộ Tài chính: Chủ thể chính liên quan đến việc quản lý thuế là Bộ Tài chính. Các cơ quan thuế nói chung là các cấu trúc hành chính cấp dưới của Bộ Tài chính. Điều này cũng đúng với Việt Nam, nơi mà TCT là cơ quan chính phủ do chịu sự quản lý của Bộ Tài chính quản lý. Kinh nghiệm cho thấy rằng thay đổi mối quan hệ trách nhiệm giữa cơ quan quản lý thuế và Bộ Tài chính là việc quan trọng với công cuộc hiện đại hóa quản lý thuế. Theo truyền thống, cơ chế trách nhiệm được hoàn toàn quyết định bởi mối quan tâm đến việc tối đa hóa số thuế thu. Chỉ tiêu thu thuế do Bộ Tài chính thiết lập và đánh giá hiệu quả hoạt động của quản lý thuế dựa trên việc có đạt được mục tiêu đó hay không. Trọng tâm hạn chế vào việc thu thuế như thế là không thích hợp với quản lý thuế hiện đại. Việc thực hiện mục tiêu của cải cách là xây dựng một cơ quan thu thuế hiện đại, công bằng và minh bạch ngụ ý rằng một số mảng sẽ được cải tiến và có hiệu quả hoạt động cao nhưng không lập tức chuyển thành kết quả thu thuế cao hơn. Thậm chí trong giai đoạn chuyển đổi tiếp kết quả thu thuế có thể còn giảm. Ví dụ, ở Việt Nam, trong năm đầu tiên áp dụng tự đánh giá tính tự khai tự nộp, số thuế thu người nộp thuế tự đánh giá tính tự khai tự nộp đã giảm một cách về số tuyệt đối so với kết quả đánh giá hành chính đạt được trong năm trước.

Việc tập trung đặc biệt vào kết quả thu thuế không giúp đánh giá đầy đủ được mức độ tiến bộ và những thành tựu đạt được các mảng cải cách rất quan trọng khác, chẳng hạn như dịch vụ cho người nộp thuế hoặc hiệu quả của hệ thống khiếu nại. Do đó, cải cách cơ chế trách nhiệm là một yêu cầu thiết yếu cho nhằm tạo thuận lợi cho quá trình cải cách và hỗ trợ tính bền vững của quá trình này. Các tiêu chí chính được sử dụng để đo lường hiệu suất của một quản lý thuế hiện đại có thể bao gồm: (i) chất lượng và hiệu quả của dịch vụ cho người nộp thuế; (ii) mức độ tự nguyện tuân thủ với các nghĩa vụ nộp đơn và thanh toán kê khai và nộp thuế; (iii) tăng số lượng đăng ký người nộp thuế (còn đang hoạt động); (iv) cảm nhận về mức độ minh bạch của cơ quan quản lý thuế.

Các cơ quan Chính phủ khác: Một số cơ quan chính phủ có quyền lợi đáng kể trong hoạt động quản lý thuế và trong quá trình cải cách quản lý thuế. Điển hình là Tổng cục Hải quan, Bộ Kế

hoạch Đầu tư và các cơ quan chịu trách nhiệm về đăng ký kinh doanh. Sự hợp tác với hải quan đặc biệt quan trọng cho việc đảm bảo hoạt động đúng đắn của thuế GTGT. Bộ chịu trách nhiệm về kinh tế có vai trò trong việc cải thiện môi trường đầu tư và giảm các rào cản về thuế đối với tăng trưởng và chính thức hóa kinh doanh. Nên tìm kiếm hợp tác với các cơ quan quản lý chịu trách nhiệm về đăng ký kinh doanh để hợp lý hóa và tạo điều kiện cho các quy trình đăng ký kinh doanh. Do đó, việc tạo mối quan tâm của các cơ quan này vào quá trình cải cách là rất quan trọng. Có thể xét đến việc đưa cả các bên quan trọng, chẳng hạn như các bộ kinh tế, vào Ban Chỉ đạo giám sát quá trình cải cách. Với các cơ quan khác có ít lợi ích hơn trong hoạt động quản lý thuế, có thể tổ chức đối thoại liên tục để đảm bảo tối đa hóa lợi ích từ quá trình cải cách quản lý thuế cho tất cả các bên liên quan và các quyền lợi và khó khăn của các bên liên quan khác được xem xét một cách hợp lý.

Người nộp thuế: Tạo điều kiện cho người nộp thuế tuân thủ là một mục tiêu cải cách cốt lõi. Sự tự nguyện tuân thủ đòi hỏi phải thiết lập quan hệ đối tác giữa quản lý thuế và người nộp thuế. Do đó, quan hệ với người nộp thuế cần phải được cấu trúc theo một cách mới (hộp 3.5).

Hộp 3.5: Các thành tố chủ yếu của mối quan hệ giữa đối tượng nộp thuế - cơ quan quản lý thuế

1. Áp dụng pháp luật về thuế một cách công bằng, tin cậy và minh bạch
2. Phác thảo và thông tin với đối tượng nộp thuế về quyền và nghĩa vụ cũng như các quy trình khiếu nại và cơ chế bồi thường.
3. Tiến hành cung cấp thông tin nhất quán, có chất lượng và xử lý các yêu cầu, đề nghị và khiếu nại của đối tượng nộp thuế một cách chính xác và kịp thời.
4. Cung cấp dịch vụ thông tin đảm bảo và có thể tiếp cận được về quyền lợi và nghĩa vụ pháp lý của đối tượng nộp thuế.
5. Đảm bảo chi phí tuân thủ pháp luật về thuế được duy trì ở mức tối thiểu cần thiết nhằm đạt được sự tuân thủ với pháp luật về thuế.
6. Nếu có thể, tạo cơ hội cho đối tượng nộp thuế được góp ý về những thay đổi chính sách và quy trình quản lý.
7. Sử dụng những thông tin về người nộp thuế ở mức pháp luật cho phép.
8. Xây dựng và duy trì mối quan hệ hợp tác tốt với nhóm đối tác và cộng đồng rộng lớn.

Nguồn: OECD 2001.

Tổng Cục Thuế đã có kế hoạch nhằm nâng cao mối quan hệ với đối tượng nộp thuế. Hiện đại hóa dịch vụ cho đối tượng nộp thuế là một trong những hợp phần chính của Kế hoạch Cải cách Quản lý thuế. Các hoạt động bao gồm xây dựng trung tâm dịch vụ người nộp thuế, xây dựng chương trình thông tin và dịch vụ mới. Thường xuyên thu thập phản hồi của người nộp thuế sẽ được thực hiện định kỳ. Một lĩnh vực cần chú trọng hơn nữa trong tương lai là sự tham gia của người nộp thuế trong quy trình lập kế hoạch chiến lược của Tổng Cục Thuế. Việc xây dựng một chương trình cải cách của Tổng Cục Thuế về cơ bản sẽ dẫn đến quy trình lập kế hoạch chiến lược thường xuyên với việc hình thành kế hoạch chiến lược cho giai đoạn nhiều năm. Để thiết kế một kế hoạch chiến lược như vậy và để bản kế hoạch được sự chấp nhận của các bên hữu quan, một cuộc đối thoại chuyên sâu, đặc biệt trong là các doanh nghiệp trong toàn bộ quy trình lập kế hoạch sẽ mang lại rất nhiều lợi ích. Trong giai đoạn thực hiện kế

hoạch, các diễn đàn thường xuyên của những bên hữu quan sẽ là một cách thức tốt nhất để duy trì đối thoại với cộng đồng người đóng nộp thuế.

Tăng cường sự tham gia của khu vực tư nhân vào quá trình cải cách cũng sẽ có những ảnh hưởng đến cách thức tổ chức giải trình trách nhiệm của Tổng Cục Thuế. Việc thừa nhận rằng đối tượng nộp thuế là một bên hữu quan quan trọng của hệ thống quản lý thuế về mặt logic sẽ dẫn đến các mối quan hệ giải trình trách nhiệm giữa cơ quan quản lý thuế và người nộp thuế. Những mối quan hệ này khác biệt cơ bản với mối quan hệ giải trình trách nhiệm giữa hệ thống cơ quan quản lý thuế và Bộ Tài chính, bởi vì kỳ vọng của người đóng nộp thuế về hoạt động của hệ thống cơ quan quản lý thuế là khác biệt với các ưu tiên của Bộ Tài chính và do đó dẫn đến hình thành một tập hợp các chuẩn hoạt động mới. Trong các hệ thống quản lý thuế hiện đại, việc hình thành các điều lệ cho người đóng nộp thuế thường là một đầu ra hữu hình của quy trình này. Hộp 3.6 trình bày cách thức Singapore thực hiện trách nhiệm giải trình đối với người nộp thuế.

Hộp 3.6: Cam kết dịch vụ – Cơ quan thu Nội địa của Singapore

Chúng tôi cam kết cung cấp dịch vụ xuất sắc. Bạn có thể kỳ vọng vào tính nhã nhặn, năng lực, rõ ràng và tiện lợi từ chúng tôi.

Nhã nhặn: Chúng tôi sẽ quan tâm và lịch sự khi cung cấp dịch vụ cho bạn.

Năng lực: Chúng tôi sẽ đảm bảo bạn được phục vụ tốt từ các cán bộ thuế được đào tạo bài bản và những đánh giá về thuế của chúng tôi là chính xác.

Rõ ràng: Chúng tôi sẽ cung cấp những thông tin rõ ràng và hoàn chỉnh giúp bạn đáp ứng các nghĩa vụ thuế của mình.

Tiện lợi: Chúng tôi sẽ không ngừng cải thiện để giúp bạn dễ dàng đáp ứng các nghĩa vụ thuế của mình.

Chúng tôi sẽ kịp thời đáp ứng:

Sẽ trả lời điện thoại của các bạn hầu hết trong vòng 2 phút.

Sẽ trả lời hầu hết các thư trong vòng 3 tuần.

Sẽ thường ngồi giải quyết các công việc với các bạn chỉ trong vòng 20 phút khi các bạn đến làm việc ở văn phòng.

Sẽ thường hoàn thuế cho các bạn trong vòng 30 ngày

Chúng tôi hiểu sự mong mỏi của các bạn về một dịch vụ hoàn hảo. Để giúp chúng tôi cung cấp dịch vụ đáp ứng nhu cầu của các bạn, chúng tôi cần sự hợp tác của các bạn để: 1) khai thuế đúng hạn; 2) cung cấp cho chúng tôi những thông tin chính xác và hoàn chỉnh; 3) nộp thuế đúng thời hạn; và 4) tuân thủ pháp luật về thuế.

Nguồn: Cục thu nội địa IRAS tại Singapore.

10. Tóm tắt các Phát hiện chính và Khuyến nghị

Hệ thống Quản lý thuế của Việt Nam cần cải cách cơ bản về tổ chức và quy trình để giải quyết những thách thức của quản lý sự tuân thủ trong một nền kinh tế thị trường. Bộ Tài chính và Tổng Cục Thuế đã chuẩn bị một chương trình cải cách ban đầu và đã thực hiện trong giai đoạn 5 năm 2005-2010 và hiện nay đang cập nhật với việc chuẩn bị Chiến lược Cải cách Hệ thống Thuế giai đoạn 2011-2020.

Thách thức lớn nhất của hệ thống quản lý thuế ở Việt Nam trong những năm tới là sự phát triển ngày càng nhanh chóng của khu vực tư nhân với số lượng lớn doanh nghiệp vừa và nhỏ gia nhập mạng lưới thuế. Các chiến lược quản lý sự tuân thủ sẽ cần được xây dựng nhằm đảm bảo mức độ tuân thủ tự nguyện cao của các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Mặc dù có sự tăng trưởng trong phân đoạn người đóng thuế là các doanh nghiệp vừa và nhỏ, nhưng nguồn đóng góp chính đối với tổng thu thuế vẫn từ một số ít các doanh nghiệp lớn. Cùng với tư nhân hóa các hoạt động kinh doanh và vai trò giám sát của các doanh nghiệp nhà nước trong doanh số thu thuế, cần hình thành bộ phận chuyên trách quản lý thuế đối với những người nộp thuế lớn. Việc thành lập một văn phòng trung ương dành cho quản lý những đối tượng nộp thuế lớn với chức năng thu thập thông tin cụ thể và chuyên môn kỹ thuật theo từng ngành sẽ là một biện pháp phù hợp nhằm đảm bảo sự tuân thủ của những người đóng nhiều nộp thuế lớn.

Hiện có rất ít thông tin về nguy cơ rủi ro tuân thủ và mức độ trốn thuế trong phân đoạn người đóng nộp thuế là doanh nghiệp vừa và nhỏ. Cần dự kiến kế hoạch tạo ra tăng cường năng lực phân tích trong Tổng Cục Thuế để đo lường các hành vi tuân thủ và quy mô khoảng cách về thuế. Một đơn vị phân tích đặc biệt trong Tổng Cục Thuế với nhân sự là các chuyên viên chuyên môn cao có thể sẽ chuyên trách công việc phân tích.

Mức độ tự nguyện tuân thủ pháp luật về thuế và hiệu quả của doanh số thu từ thuế chịu ảnh hưởng mạnh mẽ bởi mức độ tích hợp liên chính trong quản lý thuế. Khảo sát về tham nhũng cho thấy cần có nhiều nỗ lực hơn nữa nhằm nâng cao mức độ tích hợp liên chính trong quản lý về thuế. Điều này đòi hỏi thực hiện quản lý thuế hiệu quả trong chiến lược chống tham nhũng của Chính phủ và một cam kết trước của các bên hữu quan rằng về ưu tiên tăng cường tích hợp tính liên chính là vấn đề ưu tiên trong quản lý của TCT của hệ thống quản lý thuế. Các thành tố chính của một chiến lược chống tham nhũng như vậy sẽ được thực hiện trong khuôn khổ kế hoạch cải cách của Tổng Cục Thuế và Dự án Hiện đại hóa Quản lý thuế. Tuy nhiên, thành tố quản lý nguồn nhân lực về tăng cường tích hợp tính liên chính sẽ cần tiếp tục chú trọng hơn nữa.

Với mục tiêu hướng tới quản lý thuế hiện đại và định hướng dịch vụ, tổ chức trách nhiệm giải trình cho Tổng Cục Thuế cũng sẽ cần thay đổi. Các tổ chức sắp xếp về giải trình và kết quả sẽ bao quát tất cả các lĩnh vực hoạt động và sẽ không bị giới hạn trong việc giám sát các kết quả hoạt động. Hệ thống quản lý thuế hiện đại không chỉ chịu trách nhiệm giải trình trước Bộ Tài chính mà còn giải trình trước các bên hữu quan khác. Điều này đòi hỏi việc giám sát minh bạch các cam kết dịch vụ cho người nộp thuế.

Bắt đầu với kế hoạch cải cách 5 năm của Tổng Cục Thuế giai đoạn 2005-2010, quy trình lập kế hoạch chiến lược đã được đưa ra. Các kế hoạch chiến lược cho giai đoạn nhiều năm hướng tới giải quyết những thách thức của quản lý thuế tại Việt Nam trong những năm tới, và các hành động cần thực hiện để giải quyết những thách thức này sẽ cần được cập nhật thường xuyên và được bổ sung bởi các kế hoạch hàng năm và kế hoạch của Tổng cục. Huy động sự tham gia của tất cả các nhóm hữu quan trong quá trình lập kế hoạch cũng như trong quá trình giám sát thực hiện kế hoạch là một nhân tố quan trọng chủ chốt.

Thường xuyên tiến hành khảo sát phản hồi của người đóng nộp thuế và cán bộ quản lý thuế là một bước đi quan trọng nhằm tăng cường tổ chức trách nhiệm giải trình trước người đóng nộp thuế và là một công cụ hỗ trợ xây dựng chiến lược của Tổng Cục Thuế. Tổng cục Thuế

đã thực hiện một khảo sát thí điểm về người nộp đóng thuế trong năm 2008, và một khảo sát về việc thực hiện Chiến lược quản lý thuế giai đoạn 2005-2010 đã được tiến hành trong năm 2010. Các cuộc khảo sát về người nộp thuế có thể được tiến hành thường xuyên trong tương lai và cần sử dụng các phương pháp nghiên cứu nhất quán để đảm bảo khả năng so sánh được những kết quả tìm được. Kết quả của các khảo sát phải được cung cấp cho các bên hữu quan.

Cấu trúc quản lý dành riêng cho những người đóng nộp thuế ngoài phân đoạn người đóng nhiều thuế hiện vẫn chưa hình thành. Sau khi hình thành một bộ phận chuyên môn quản lý chuyên biệt cho đối tượng đóng thuế lớn, cần phân tích những lợi ích và rủi ro tiềm tàng của các phân đoạn người đóng thuế khác. Tuy nhiên, quy trình này có liên quan với các cải cách hơn nữa về mặt chính sách thuế. Với dự kiến sẽ đưa ra một ngưỡng đăng ký thuế GTGT và hiện đại hóa cơ chế thuế khoán cho đối tượng đóng ít thuế, cần xem xét chuyển đổi mạng lưới chi cục thuế cấp huyện thành các văn phòng thuế nhỏ, chuyên biệt chịu trách nhiệm quản lý người đóng nộp thuế có doanh thu dưới ngưỡng đăng ký thuế GTGT.

Xây dựng và ứng dụng hệ thống công nghệ thông tin tích hợp dựa trên quy trình hoạt động được tái cấu trúc lại sẽ là một nhân tố chính đảm bảo sự thành công của chương trình hiện đại quản lý thuế. Sự quan tâm và chỉ đạo mạnh mẽ của Chính phủ đối với chương trình cải cách, với các hoạt động ưu tiên được giám sát thông qua những chỉ số đánh giá kết quả hoạt động và tiêu chuẩn khách hàng là một trong số những nhân tố cốt lõi để đảm bảo tính bền vững của các chương trình hiện đại hóa công tác quản lý thuế.

Dự báo Số thu từ thuế: Phương pháp và Công cụ



Gangadhar Prasad Shukla, Daniel Alvarez, Lê Minh Tuấn và
Phạm Minh Đức

1. Tóm tắt

Dự báo số thu là xuất phát điểm trong việc lập dự toán ngân sách nhà nước và là điểm mấu chốt của lập dự toán ngân sách của khu vực công. Việc dự báo nguồn thu phải thực hiện trước khi bắt đầu chu kỳ ngân sách. Dự báo số thu là cần thiết để tránh thâm hụt không mong muốn có thể phải được bù đắp bằng những khoản vay ngoài kế hoạch, cắt giảm chi tiêu và những biện pháp thu ngoài dự tính. Dự báo số thu ngày càng trở nên quan trọng vì sự trông đợi của khuôn khổ chi tiêu trung hạn (MTEF) được dựa trên dự báo tính số thu trong trung hạn.

Bên cạnh việc dự báo số thu thuế trong tương lai cho dự toán ngân sách, các kỹ thuật dự báo được sử dụng để ước tính khả năng nguồn thu và theo dõi quá trình thu thuế đánh giá các khía cạnh kinh tế và cơ cấu của chính sách tài khóa và dùng để phân tích chi tiêu thuế.

1.1. Tổ chức và quá trình dự báo

Tổng Cục Thuế đang trong quá trình tăng cường cơ sở dữ liệu và xây dựng các mô hình dự báo số thu. Các cán bộ của đơn vị liên quan đến dự báo số thu được tuyển dụng từ các sinh viên tốt nghiệp đại học các chuyên ngành khác nhau và hiện chưa có chương trình đào tạo cho những người mới tuyển dụng. Các kinh nghiệm nghề nghiệp có được là thông qua tự học và học qua thực tế công việc.

Trách nhiệm và quyền hạn dự báo số thu được quy định trong Luật ngân sách năm 2002 tại chương Dự toán ngân sách nhà nước. Luật quy định những định hướng cho việc dự báo số thu và các khoản chi. Tổng Cục Thuế chuyển những tính toán số thu cho Vụ Ngân sách của Bộ Tài chính. Vụ Ngân sách thảo luận về các dự báo với Vụ Chính sách Tiền tệ của Bộ Kế hoạch và Đầu tư. Bộ phận này cũng thực hiện việc dự tính số thu của mình một cách riêng rẽ, sau đó hai nguồn số liệu được hợp nhất và dự toán ngân sách được gửi cho Văn phòng Chính phủ. Văn phòng Chính phủ sau đó chuyển cho Ủy ban Ngân sách của Quốc hội. Quốc hội thảo luận các dự toán này và đi đến con số cuối cùng, sau đó giao cho Chính phủ thực hiện.

1.2. Thu thập dữ liệu và tính chính xác của dữ liệu

Nhiệm vụ thu thập và lưu giữ số liệu được thực hiện bởi các cán bộ của Tổng Cục Thuế. Thông tin được lưu giữ dưới hình thức điện tử. Việc báo cáo điện tử của các cán bộ được bổ sung bằng bản cứng về thông tin người nộp thuế và các báo cáo thống kê gửi cho Tổng Cục Thuế. Hiện nay chưa có chuẩn mực và thực tế cho việc kiểm tra hoặc kiểm tra chéo của Tổng Cục Thuế để đảm bảo chất lượng cũng như tính chính xác của các dữ liệu.

1.3. Thực trạng dự báo số thu của Tổng Cục Thuế

Tổng Cục Thuế lưu giữ cơ sở dữ liệu và thực hiện tính toán số thu đối với các sắc thuế khác nhau như thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế TNCN, thuế TNDN, thuế tài nguyên, bao gồm cả thu từ dầu. Tổng cục Hải quan chịu trách nhiệm duy trì cơ sở dữ liệu và dự báo số thu đối với thuế xuất nhập khẩu. Vào tháng 5, dự tính sơ bộ cho năm tiếp theo được tính toán, chủ yếu dựa trên tốc độ tăng trưởng số thu từ tháng 1 đến tháng 4 năm đó, so với cùng kỳ năm trước, tốc độ tăng trưởng doanh thu của các nhà sản xuất và phân phối cũng được xem xét trước khi đưa ra con số tăng trưởng cuối cùng. Vào tháng 8, các Bộ thảo luận và cho ý kiến, sau đó dự toán này được gửi đến các cán bộ thu thuế địa phương. Các cán bộ cấp tỉnh đánh giá xem xét những con số dự tính, cũng như xem liệu có sự tách biệt giữa tốc độ tăng trưởng của nguồn thu và tốc độ tăng trưởng của doanh thu, và trong trường hợp này họ cố gắng tìm ra lý do của sự khác biệt. Dự báo số thu được kết thúc trước tháng 11 và trình Quốc hội để thông qua. Mô hình này áp dụng cho hầu hết các loại thuế.

Như vậy, công tác dự báo số thu thuế hiện hành chỉ dựa trên xu hướng của năm trước nên rất thô sơ và mang tính chủ quan. Hiện không có mô hình mô phỏng vĩ mô hoặc vi mô nào được sử dụng.

1.4. Kỹ thuật dự báo số thu và mô hình

Có 3 loại mô hình sử dụng cho phần lớn các loại thuế

(a) Mô hình vĩ mô hay mô hình dựa trên GDP

Mô hình vĩ mô hay mô hình dựa trên GDP là mô hình tương đối đơn giản với yêu cầu dữ liệu có thể quản lý được và dựa trên mối quan hệ giữa cơ sở thuế và số thuế thu. Các nguyên tắc cơ bản là nếu các luật thuế không thay đổi việc tăng số thu thuế sẽ do tăng cơ sở thuế theo thời gian (GDP, thu nhập, tiêu dùng, trị giá nhập khẩu, ...) và độ co giãn của số thu thuế so với cơ sở thuế. Như vậy, để áp dụng mô hình này, cần phải ước tính độ co giãn của thuế nói chung hoặc một loại thuế, sử dụng phân tích hồi quy các dữ liệu về số thuế và cơ sở thuế theo thời gian.

Nếu thuế suất hoặc/ và cơ sở thuế cũng thay đổi (thay đổi tùy chọn), khi đó việc tăng số thu trong năm nào đó sẽ phụ thuộc vào mức tăng thông thường của cơ sở thuế cộng với tác động của những thay đổi tùy chọn. Nếu muốn ước tính độ co giãn trong năm của những thay đổi tùy chọn bằng phân tích hồi quy thông thường, có thể kết thúc bằng việc tính độ đàn hồi, bao hàm cả tác động của những thay đổi tùy chọn. Như vậy, để áp dụng mô hình vĩ mô, cần phải tách tốc độ tăng thu chỉ do tăng cơ sở thuế và việc tăng do sự thay đổi tùy chọn.

(b) Mô hình mô phỏng vi mô thuế đặc trưng

- i. Phân tích tác động: cho phép phân tích tác động của thay đổi chính sách đến người nộp thuế, những nhóm người liên quan đặc thù cũng như đến số thu. Do vậy có thể có phân tích kịch bản, xem xét các kịch bản khác nhau để và chọn một kịch bản phù hợp nhất cho nhu cầu của đất nước;
- ii. Dự báo số thu: mô hình cũng cho phép dự báo chính xác hơn số thu hoặc cùng với có hoặc không có bất kỳ thay đổi nào trong chính sách thuế hoặc cấu trúc thuế. Đối với các mô hình dựa trên GDP, kết quả của can thiệp thuế là rất khó mô hình hóa.

(c) Mô hình số thu hàng tháng

Mô hình này dự báo các khoản thu hàng tháng hơn là tiềm năng thu thực tế. Nó không thích hợp cho phân tích tác động và nó bị hạn chế trong phạm vi dự báo mức thu kỳ vọng cho mỗi tháng. Tuy nhiên đây là công cụ hữu ích cho việc phân bổ mục tiêu thu thuế giữa các cán bộ thuế và giám sát thực hiện của họ. Hơn nữa, nó tính đến tính thời vụ của các khoản thu. Yêu cầu về dữ liệu là rất nhỏ. Chỉ cần tính số thu hàng tháng của 12 tháng năm trước, số thu hàng tháng trong năm nay và tốc độ tăng trưởng GDP dự kiến cho năm hiện tại.

1.5. Chiến lược dự báo thu ở Việt nam

Chiến lược dự báo số thu thuế bao gồm việc xây dựng cơ sở dữ liệu, xây dựng năng lực của đội ngũ cán bộ có liên quan và xây dựng những mô hình dự báo thu thuế.

Ba bước chính liên quan tới công tác xây dựng mô hình ở Việt Nam là: củng cố cơ sở dữ liệu với những dữ liệu về số thu từ thuế và kinh tế, đào tạo đội ngũ cán bộ của Vụ Dự toán Thu thuế, Tổng Cục Thuế và thực sự xây dựng các thiết kế những mô hình dự báo số thu thuế. Hai bước đầu tiên có thể diễn ra song song trong khi bước thứ 3 nên được thực hiện sau khi 2 bước trên đã hoàn tất. Cũng cần lưu ý là những mô hình này cũng có thể được sử dụng để dự báo số thu từ thuế ở cấp tỉnh hay cấp huyện, xã miễn là những dữ liệu đó đều có sẵn cho từng tỉnh hoặc huyện, xã.

(a) Củng cố cơ sở dữ liệu

Trong bước đầu tiên này, Tổng Cục Thuế nên giao việc xây dựng cơ sở dữ liệu cho một nhóm các cán bộ trong Vụ Dự toán Thu thuế, những người sẽ rà soát một cách có hệ thống những dữ liệu có sẵn tại các bộ phận của Tổng Cục Thuế, ban thống kê, ngân hàng trung ương, các phòng thương mại và công nghiệp, các viện nghiên cứu, và nên thu thập những dữ liệu có liên quan theo định dạng điện tử.

(b) Đào tạo nhân sự

Công tác đào tạo cán bộ bao gồm sự kết hợp chặt chẽ giữa lí thuyết và ứng dụng (bài tập, nghiên cứu tình huống, thuyết trình) và phải rất thực tế. Các cán bộ cần được đào tạo theo 2 hình thức: (1) Đào tạo về mặt công cụ gồm cả lĩnh vực kinh tế lượng như e-views, STATA, những công cụ tính toán phức tạp trong Excel, (2) Những môn học chủ yếu bao gồm Kinh tế học đánh thuế (phân tích chính sách thuế) và những kĩ thuật dự báo số thu.

(c) Xây dựng mô hình

Nhiệm vụ thực sự của xây dựng mô hình có thể được thực hiện khi công tác đào tạo cán bộ và chuẩn bị cơ sở dữ liệu được hoàn tất. Việc xây dựng các mô hình vĩ mô và mô hình số thu hàng tháng có thể thực hiện sớm hơn vì chúng khá dễ làm.

(d) Khung thời gian

Nếu được thực hiện và tổ chức một cách có hệ thống thì toàn bộ quá trình được miêu tả trên đây mất 18 đến 24 tháng. Một khi những mô hình này đã sẵn sàng, ta nên kiểm tra lại để chỉnh sửa bất kì tính năng chuyên biệt của dự báo. Cũng cần lưu ý là ngay cả khi bước đầu tiên của

những mô hình dự báo nên trả lời được câu hỏi “nếu mà... thì” và thu được tập hợp dự báo thu thì quá trình còn lâu mới hoàn tất. Cần ít nhất thêm hai năm nữa trước khi cơ sở dữ liệu hoàn tất và sạch, cũng như các mô hình được chỉnh sửa đầy đủ.

2. Giới thiệu

Việc dự báo doanh thu từ thuế là bước khởi đầu cho quá trình chuẩn bị cho dự trù ngân sách nhà nước, đồng thời cũng là điểm mấu chốt của quá trình dự thảo ngân sách cho khu vực công. Việc dự báo nguồn thu phải thực hiện trước khi bắt đầu chu kỳ ngân sách. Trước khi bắt đầu dự thảo ngân sách, cần dự tính số thuế thu từ trước. Công tác dự báo này cần phải được rà soát trong cả năm đó nếu có những trở ngại lớn ảnh hưởng tới nguồn thu thuế, ví dụ như tốc độ tăng trưởng GDP hay những cải cách lớn. Cả con số dự báo ban đầu và dự báo đã được sửa đổi rà soát sau đó đều quan trọng nhằm tránh tình trạng thâm hụt ngoài dự kiến xảy ra trong năm ngân sách và vốn sẽ bù đắp có nhiều bằng khoản vay ngoài dự kiến phát sinh hoặc phải cắt giảm chi tiêu và kéo theo đó là bằng các biện pháp thu khẩn cấp khác nhằm kiểm soát nguồn thu.

Dự báo số thu thuế đã trở nên vô cùng quan trọng kể từ khi xuất hiện khuôn khổ chi tiêu trung hạn (MTEF), dựa trên những dự báo số thu từ thuế. Việc thay đổi tâm lý tư duy từ “nhu cầu” sang “mức độ sẵn có” của các bộ và cơ quan được phân bổ đơn vị chi tiêu sử dụng ngân sách là đặc điểm quan trọng nhất của cách tiếp cận MTEF trong quá trình phân bổ ngân sách, và do đó mức độ chắc chắn của các dự đoán các quỹ sẽ đóng vai trò trở nên quan trọng đối với việc tái phân bổ ngân sách tương lai. Việc xác định kỳ trung hạn phân chia thành giai đoạn giữa kỳ là cần thiết bởi khoảng thời gian của ngân sách hàng năm là quá ngắn cho việc điều chỉnh các ưu tiên chi tiêu, còn nếu để dài hơn thì sẽ rất khó dự báo. Vì MTEF vốn là một bài toán hoạch định cho nhiều năm một nên việc dự báo thu cho 2 đến 3 năm là cần thiết, cứ sau 2 hoặc 3 năm nên dự báo lại số thu từ thuế.²²

Hiện tại, Tổng Cục Thuế (TCT) đang lưu giữ cơ sở dữ liệu và tiến hành dự báo số thu từ tất cả các nguồn tổng thu thuế, số thu từ thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB), thuế thu nhập cá nhân (TNCN), thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) và thuế đánh vào khai thác tài nguyên thiên nhiên, bao gồm cả doanh thu từ dầu. Những dự tính toán thu cho năm tới chủ yếu dựa trên tốc độ tăng số thu năm hiện tại so với số thu thuế cùng kỳ của năm trước. Tốc độ tăng trưởng này được điều chỉnh cho phù hợp sau khi đã xem xét tốc độ tăng số thu từ thuế thu nhập của các ngành công nghiệp có liên quan, các lĩnh vực và khu vực thích hợp của nền kinh tế và sau khi tham vấn kỹ với các Bộ và với cơ quan thuế ở cấp tỉnh và chi cục thuế cấp huyện, xã. Rõ ràng là hiện nay việc dự báo tổng thu từ thuế hoặc dự báo doanh thu từ từng loại thuế cá nhân không sử dụng bất kỳ mô hình toán kinh tế hay mô phỏng vi mô nào mà mới chỉ đơn thuần là sử dụng phương pháp phân tích xu hướng mà thôi.

²² Ở các nước phát triển, khoảng thời gian dự báo thu khá dài. Chẳng hạn ở Luật Ngân sách quốc hội và kiểm tra sung công ngân sách Quốc hội Mỹ năm 1974 của Mỹ yêu cầu Văn phòng ngân sách quốc hội chuẩn bị dự toán ngân sách chi tiết trong báo cáo hàng năm cho Quốc hội. Báo cáo chứa đựng dự toán thu của liên bang cho năm hiện tại và cho 10 năm tiếp theo được sử dụng như ngân sách cơ bản mà trên cơ sở đó ảnh hưởng của bất kỳ thay đổi nào trong luật thuế và chi tiêu có thể được tính toán. (CBO 2001: Mô tả của CBO về phương pháp và mô hình dự báo thu liên bang)

Chất lượng của các dữ liệu còn nghèo nàn. Những gì mà TCT và các đơn vị trực thuộc có được chủ yếu bao gồm những dữ liệu về doanh thu thuế được sắp xếp theo loại thuế và theo tháng. Thống nhất và tích hợp cơ sở dữ liệu về cơ sở tính thuế và các thông số kinh tế cơ bản có ảnh hưởng đến hiệu suất thực thi các cơ sở khác nhau là hầu như không tồn tại. Thông tin về cơ sở thuế và các thông số kinh tế gây ảnh hưởng tới kết quả của các cơ sở khác nhau thực sự không tồn tại.

Trước khi đi vào các mô hình dự báo số thu thuế cụ thể, cần xem xét một vài vấn đề khái quát về tính phù hợp của việc dự báo số thu thuế, chi tiết về cơ cấu tổ chức và chi tiết thực hiện dự báo số thu thuế ở Việt Nam cùng với một vài thực tiễn quốc tế.

2.1. Tại sao cần phải dự báo số thu?

Dự báo số thu có thể được sử dụng vào rất cho nhiều mục đích khác nhau.

a. Dự báo số thu từ thuế cho tương lai

Điều này giúp tạo nền tảng cho việc chuẩn bị lập dự toán

ngân sách. Nhiệm vụ chính là nhằm đánh giá những nguồn thu sẵn có cho các chu kỳ ngân sách tiếp theo. Một chu kỳ ngân sách bao gồm những phần việc sau:

- i. Quy hoạch chiến lược – trước hết là khung chính sách
- ii. Khung kinh tế vĩ mô
- iii. Xây dựng chương trình ngân sách: thu nhập trước chi tiêu
- iv. Luật ngân sách
- v. Thực thi ngân sách
- vi. Kế toán và báo cáo
- vii. Kiểm toán và theo dõi
- viii. Đánh giá chương trình và phân tích chính sách
- ix. Khởi động lặp lại các bước trên một lần nữa lại lần nữa

Quy trình này phải được khởi động từ đầu năm mốc 0 để chuẩn bị ngân sách cho các năm 1,2,3. Tháng 1 là tháng đầu tiên của năm 1 và tháng 12 là tháng đầu tiên của năm mốc 0. Bảng 4.1 dưới đây minh họa các bước trong quy trình.

Bảng 4.1: Chu trình ngân sách

Thời gian	Hoạt động
9 tháng	<ul style="list-style-type: none"> • Dự báo vĩ mô (kì giữa trung hạn: năm 1, 2, 3) • Dự báo số thu và chính sách vay nợ (kì giữa trung hạn) • Xác định số thu bị thiếu hụt: Rà soát và điều chỉnh các chính sách thu dựa trên các yếu tố cơ bản: như quy mô của chính phủ (tăng/giảm chi tiêu), gánh nặng về nợ và các chính sách thuế mới (những thay đổi trong cơ cấu, quản lí, khuyến khích ưu đãi và phân chia gánh nặng thuế trách nhiệm)

6 tháng	<ul style="list-style-type: none"> • Điều chỉnh dự báo vĩ mô • Điều chỉnh dự báo số thu từ thuế bao gồm những yêu cầu về tính thuế để phù hợp với chính sách nợ • Mức trần chi tiêu kì giữa trung hạn: Dự toán chi tiết phải được chuẩn bị (cập nhật) cho các năm 1,2,3 có tham khảo vấn ý kiến của các cơ quan sử dụng ngân sách đơn vị chi tiêu sử dụng ngân sách.
3 tháng	<ul style="list-style-type: none"> • Hoàn chỉnh dự báo số thu kì giữa trung hạn, chú trọng tới số thu của năm 0 và 1 với mục tiêu cuối cùng là các biện pháp thu cho năm 1. (Dự báo cuối cùng cho năm 0 sẽ thay đổi cơ sở dự báo cho các năm 1, 2, 3).
0 tháng	<ul style="list-style-type: none"> • Trình ngân sách hiện tại lên cơ quan lập pháp.

Nguồn: Nghiên cứu của chính tác giả về những kinh nghiệm thực tiễn tốt nhất trong hoạt động lập dự toán ngân sách ở các nước phát triển.

Quá trình lập dự thảo ngân sách nên bắt đầu bằng một bài hoạt động dự toán kinh tế vĩ mô và dự báo số thu từ thuế. Những dự báo vĩ mô dự đoán về tốc độ tăng trưởng phát triển kinh tế giúp cung cấp thông tin cho việc thực hiện dự báo thu đó bằng cách dự đoán mức tăng trưởng cơ sở tính thuế trong các nguồn thuế (GDP, tiêu dùng, vận vận) và đồng thời chỉ ra mức đầu tư và chi tiêu mong muốn của khu vực công nhà nước. Hai dự báo này cũng đóng vai trò chủ yếu trong việc quyết định mức nợ cần có để đáp ứng chi tiêu của chính phủ cũng như nhu cầu hỗ trợ thâm hụt ngân sách nếu cần có. Một khi vỏ bọc tổng doanh thu từ thuế đã được thiết lập thì những giới hạn về mặt chi tiêu nên được quyết định dựa trên những chính sách của chính phủ và nhu cầu của các bộ ngành được phân bổ và đơn vị chi tiêu sử dụng ngân sách.

Tuy nhiên, người ta không lấy làm lạ khi toàn bộ quá trình này đều bị đảo ngược ở hầu hết các nước đang phát triển và tại các nền kinh tế chuyển đổi nơi mà những nhu cầu về chi tiêu đều được thu thập trước, sau đó sẽ thực hiện các nỗ lực nhằm tăng lượng doanh thu tương xứng thông qua các nguồn lực khác nhau. Thực tế này có nguy cơ làm tăng gánh nặng về nợ đồng thời đặt sức ép ngày càng lớn lên công tác quản lý thuế nhằm mục đích tăng thu nhiều hơn nữa thu nhập từ thuế, do đó sẽ phá vỡ tính liên kết toàn vẹn của hệ thống thuế.

Khung thời gian gợi ý có thể khác nhau tùy thuộc vào mỗi nước nhưng điều quan trọng là phải cố gắng tuân thủ tối đa theo thứ tự và thời gian biểu này để tránh việc ra quyết định không dự tính trước trong việc thực hiện ngân sách, có thể gây tổn kém cho nền kinh tế ở giai đoạn sau này. Có như vậy mới mang lại kết quả cho nền kinh tế ở giai đoạn sau.

Nhiệm vụ chính của dự tính số thu từ thuế bao gồm:

- Ước lượng tính đàn hồi (co dân và khả năng tăng trưởng phục hồi) của các loại thuế khác nhau cũng như của toàn bộ hệ thống thuế;
- Dự tính số thu từ thuế cho từng loại thuế và tác động thay đổi chính sách đến các tiêu chí chính của một hệ thống thuế hiệu quả (số thu từ thuế thỏa đáng, hiệu quả và tính công bằng); và
- Đánh giá tác động của lạm phát và sự thay đổi của giá cả đến số thu từ thuế

b. Ước tính thu số thu từ thuế tiềm năng và kiểm tra các thông tin giám sát thu thuế thu được.

Đây là một trong những chức năng quan trọng nhất của Bộ Tài chính và công tác cơ quan quản lý thuế, và nó sẽ bao gồm các hoạt động sau đây:

- Thiết lập một hệ thống thông tin và cơ sở dữ liệu đáng tin cậy trong chính phủ;
- Ước tính khả năng thuế của quốc gia;
- Nhận biết các công cụ lĩnh vực thuế chính có với tiềm năng phát triển;
- Phân tích sự pha trộn kết hợp giữa các công cụ thuế và phi thuế cũng như hợp lý hóa chúng theo từng giai đoạn;
- Giúp thiết lập một cơ sở dữ liệu tin cậy và một hệ thống thông tin trong nội bộ chính phủ;
- Đối với các khu vực dịch vụ công cộng, khám phá khả năng thu phí sử dụng đối với các dịch vụ công nếu có thể áp dụng được để loại trừ những người không nộp bất kỳ nơi đâu có thể tiến hành; và
- Tìm hiểu mức độ của các nỗ lực thuế và mức độ tuân thủ.

c. Đánh giá các khía cạnh kinh tế và cơ cấu của chính sách tài khóa.

Một trong những mục đích chính của các mô hình dự báo tính số thu từ thuế là nhằm đánh giá những ảnh hưởng về mặt kinh tế của các chính sách tài chính khóa khác nhau, và đôi khi cả những chính sách kinh tế phi thuế quan. Điều này có nghĩa là:

- Chỉ ra những tác động về kinh tế của các loại thuế tiêu thụ dùng trên phương diện hiệu quả, phạm vi tác động và tính công bằng;
- Cung cấp khung chương trình để phân tích những lựa chọn chính sách cho thuế thu nhập và để sử dụng mô hình mô phỏng vi mô;
- Đánh giá tác động của những thay đổi trong một chế độ thuế đến lên các khoản thu từ thuế khác;
- Phân tích kỹ lưỡng các nguồn thu ngoài không phải do từ thuế và việc cắt giảm “những khoản thuế phiền toái”;
- Ước tính những tác động về số thu từ thuế của các tiền đề khác nhau về nền kinh tế như tốc độ tăng trưởng kinh tế hay tốc độ tăng trưởng của các khu vực kinh tế cụ thể;
- Tính toán những ảnh hưởng của sự thay đổi của chính sách kinh tế vĩ mô lên chế độ thuế và nguồn thu từ thuế chẳng hạn như (a) loại bỏ những rào cản lên định lượng nhập khẩu, (b) tự do hóa các chính sách thương mại và ảnh hưởng của chúng đến lên việc khuyến khích xuất khẩu và thay thế nhập khẩu, (c) bãi bỏ quy định đối với những hoạt động kinh tế nhất định, (d) sự dao động của tiền tệ, (e) hệ quả của những thay đổi về tỉ lệ lãi suất xét về mặt lợi nhuận kinh doanh.

d. Phân tích chi tiêu của thuế.

Những điều khoản quy định về miễn trừ và nhượng bộ giảm thuế trong các điều luật thuế có xu hướng thu hẹp cơ sở thuế và làm giảm khả năng hồi phục tăng trưởng của hệ thống thuế. Đồng thời, bất kỳ sự nhượng bộ miễn giảm nào cho một bên đối tượng cũng sẽ tạo ra tiền lệ cho các đối tượng khác về sau. Việc giảm thuế tiền lệ và miễn trừ này rất cuộc cũng chính là chi tiêu từ ngân sách và do đó nên được chỉ rõ trong ngân sách nhằm tạo ra tính minh bạch và tránh những tranh cãi trong công chúng. Điều này liên quan tới:

- Việc xác định những tác động về nguồn thu từ thuế của: (a) những trường hợp miễn trừ, (b) chính sách ưu đãi thuế khuyến khích, (c) khấu trừ thuế các quỹ tín dụng, (d) giảm

thuế suất tỉ lệ lãi, (e) trợ cấp, (f) hoãn nộp thanh toán thuế, (g) miễn trừ thuế hải quan cho một vài danh mục/ngành/khu vực tự do, và

- Ghi rõ chi tiêu thuế trong ngân sách nhằm tránh tranh cãi trong quần chúng và tạo ra sự minh bạch

2.2. Thực trạng dự báo số thu từ thuế hiện tại ở Việt Nam

Tổng Cục Thuế đã có một đơn vị phụ trách dự toán số thu từ thuế và đang trong quá trình củng cố những cơ sở dữ liệu và xây dựng những mô hình dự báo tính số thu từ thuế.

2.3. Cơ cấu tổ chức

Công việc dự toán số thu từ thuế và duy trì dữ liệu được Vụ Dự toán thu thuế trực thuộc Tổng Cục Thuế thực hiện. Nhân viên được tuyển là những sinh viên mới ra trường với các chuyên ngành với nền tảng kiến thức rất khác nhau - kinh tế, toán kinh tế, thương mại, tài chính, kế toán, Ở cấp đại học không có chương trình đào tạo riêng về thuế hay dự báo tính số thu từ thuế. Hầu hết những người làm trong lĩnh vực này đều phải tự học hoặc vừa học vừa làm. Các kinh nghiệm nghề nghiệp có được là thông qua tự học và học qua thực tế công việc.

Vụ dự toán thu thuế có cơ cấu tổ chức như sau. Đứng đầu Vụ là Vụ trưởng, người chịu trách nhiệm thực hiện kê khai lập dự toán việc thu thuế theo quy định luật Ngân sách, và có 3 vụ phó giúp việc. Nhiệm vụ chính của Vụ phó I là xây dựng và thiết lập các kế hoạch số thu từ thuế. Vụ phó II chịu trách nhiệm về kế toán và thống kê thu thập các số liệu thuế, yếu tố quan trọng giúp cho công tác dự báo tính số thu từ thuế. Nhiệm vụ chủ yếu của Vụ phó III là dự báo tính số thu từ thuế và phân tích những tác động của những chính sách thuế mới đến lên công tác thu thuế. Cả Vụ có 24 cán bộ và Vụ trưởng sẽ phân công nhiệm vụ và trách nhiệm cho từng người. Không có sự phân chia công việc cụ thể nào giữa những cán bộ này.

Ở cấp tỉnh, có một đơn vị phòng dự toán do 2 hoặc 3 cán bộ điều hành. Công việc của họ là dự tính toán số thu từ từng loại thuế. Như vậy có 63 phòng làm việc cùng với Vụ dự toán thu thuế. Những đơn vị này được trang bị máy vi tính để lưu dữ liệu và dự toán tính số thu từ thuế.

Cuối cùng, Tổng Cục Thuế cũng đã có các chi cục thuế phòng ban tại cấp huyện, xã hoặc quận thực hiện nhiệm vụ nhằm hỗ trợ công tác thu thuế và thu thập dữ liệu.

2.4. Khung pháp lý

Thẩm quyền và trách nhiệm pháp lý cho công tác dự toán tính số thu từ thuế được ghi rõ trong Luật Ngân sách năm 2002 trong chương "Lập dự toán tính Ngân sách nhà nước" (Điều 30 đến 34). Chương này đề ra những hướng dẫn chung cho công tác lập dự toán tính số thu từ thuế và các khoản chi tiêu ở tất cả các cấp. Các doanh nghiệp sẽ có những kế hoạch sản xuất kinh doanh và dự tính sản xuất và kinh doanh của mình cho khoản số thuế của năm tiếp theo, và khoản thuế này sẽ được sử dụng để lập dự tính nguồn thu từ thuế GTGT và thuế thu nhập doanh nghiệp. Tất cả các đơn vị sử dụng chi tiêu ngân sách sẽ ước tính doanh thu từ thuế và các khoản chi tiêu của mình, và sẽ có 1 cơ quan trung gian, cấp trên của các đơn vị này cao hơn sẽ tính tổng hợp dự toán tất cả các khoản. Tương tự như vậy, cục cơ quan hải quan sẽ lập dự toán ước tính doanh thu từ thuế số thu từ thuế của họ và Ban Vật Giá-Tài chính cấp thành phố/tỉnh sẽ chịu trách nhiệm lập dự toán ước tính ngân sách của các đơn vị ở cấp mình quản lý.

Bộ Tài chính chủ yếu chịu trách nhiệm tổng hợp và dự toán ước tính các doanh thu từ thuế và chi tiêu ngân sách và sẽ phối hợp với Bộ Kế hoạch và Đầu tư cũng các bộ liên quan khác.

2.5. Quy trình báo cáo

Tổng Cục Thuế sẽ gửi những dự toán thu dự tính doanh thu từ thuế của mình cho Vụ Ngân sách Nhà nước trực thuộc Bộ tài chính (BTC). Vụ Ngân sách Nhà nước sẽ thảo luận dự toán báo cáo này với Vụ Chính sách tiền tệ trực thuộc Bộ Kế hoạch và Đầu tư (BKHĐT). Đơn vị này của Bộ kế hoạch và Đầu tư sẽ đưa ra những tính toán cũng lập dự toán của riêng mình. Cũng cần nói thêm là những tính dự toán của Bộ Kế hoạch và Đầu tư chỉ có tính chất tham khảo, trong khi đó, Bộ tài chính có vai trò chủ chốt trong việc lập dự toán quá trình dự tính. Khi số liệu của hai đơn vị này được nhất trí thì một bản báo cáo dự toán tính doanh thu từ thuế sẽ được gửi đến Vụ Kinh tế của Văn phòng Chính phủ.

Văn phòng Chính phủ sẽ gửi lại những báo cáo này cho Ủy ban Ngân sách của Quốc hội. Ủy ban Ngân sách bao gồm các chuyên gia kỹ thuật- những người sẽ rà soát những dự toán này và trình lên Quốc hội. Cuối cùng, Quốc hội sẽ xem xét dự toán báo cáo đó và giai đoạn một khi thống nhất các con số cuối cùng và chuyển lại cho Chính phủ. Khi những dự toán tính này đã được Quốc hội thông qua và được gửi xuống Bộ Tài chính và Tổng Cục Thuế thì sẽ là những mục tiêu nhiệm vụ về số thu từ thuế của Tổng Cục Thuế trong năm đó.

2.6. Điều phối trong Bộ Tài chính

Vụ Ngân sách Nhà nước của Bộ Tài chính phối hợp với Tổng Cục Thuế để thực hiện công tác lập dự toán tính số thu từ thuế. Vụ này đưa ra những ước tính số thu ban đầu cho năm tới và sử dụng những ước tính toán đó để hoàn tất dự toán tính của Tổng Cục Thuế nhưng Vụ này không có đủ công cụ để thực hiện lập dự toán dự tính ngân sách chi tiết. Công việc đó sẽ do Tổng Cục Thuế thực hiện và sau đó Bộ Tài chính sẽ có những điều chỉnh thêm.

2.7. Nối kết Dự toán doanh thu từ thuế với Quy trình Ngân sách

Vụ Ngân sách Nhà nước của Bộ Tài chính chịu trách nhiệm lập dự toán ngân sách. Như đã phác thảo ở trên, Vụ này tham gia hoàn toàn vào quá trình hoàn tất dự tính số thu từ thuế có sự tham khảo với Bộ Kế hoạch và Đầu tư. Do đó công tác lập dự toán số thu từ thuế của Tổng Cục Thuế sẽ hoàn toàn phù hợp với quá trình dự thảo ngân sách của Chính phủ.

2.8. Thu thập, Lưu trữ và Tổng hợp Dữ liệu

Nhiệm vụ đầu tiên của công tác thu thập và lưu giữ dữ liệu được thực hiện bởi các đơn vị trực thuộc Tổng Cục Thuế: phòng ban tại Cục thuế, chi cục thuế từng tỉnh. Các cơ quan phòng ban này có phòng tiểu ban thông tin của riêng mình. Tiểu ban thông tin đó vốn là sự kết hợp của các tiểu ban xử lý dữ liệu và công nghệ thông tin. Hai tiểu ban này đang trong quá trình tách rời nhau để hoạt động riêng biệt.

Tiểu ban thông tin của phòng Cục thuế cấp tỉnh sẽ thu thập dữ liệu về số thu từ thuế và về khai thuế và người nộp thuế. Thông tin này được lưu giữ tại phòng ban đó dưới dạng điện tử. Trung tâm công nghệ thông tin của Tổng Cục Thuế có quyền tiếp cận với tập dữ liệu này và

có thể sử dụng nó như là cơ sở dữ liệu ở cấp quốc gia. Báo cáo điện tử của phòng ban được bổ sung thông qua các giấy tờ khác về thông tin người nộp thuế và những báo cáo số liệu được nộp lên Tổng Cục Thuế. Cũng cần lưu ý là các phòng ban này có thể đưa nhập dữ liệu chứ không thể thay đổi chúng.

Hiện tại, về phía Tổng Cục Thuế không có chuẩn mực và thực tiễn bắt buộc nào cho việc xác minh hay kiểm tra chéo để đảm bảo chất lượng của những dữ liệu mà được các phòng tiểu ban thông tin của các Cục thuế thu thập tại các tỉnh.

2.9. Hiện trạng Cơ sở dữ liệu và Dự báo doanh thu thuế của Tổng cục Thuế

Tổng cục Thuế lưu giữ cơ sở dữ liệu và thực hiện tính dự toán số thu từ thuế cho những loại thuế sau:

- i. Tổng số thu từ thuế
- ii. Thu thuế GTGT
- iii. Thuế TTĐB
- iv. Thuế thu nhập cá nhân
- v. Thuế thu nhập doanh nghiệp và
- vi. Thuế tài nguyên, bao gồm cả thuế đánh vào thu từ dầu mỏ

Hiện tại đã có một vài dữ liệu về thuế đất và thuế tài nguyên đã có sẵn nhưng không có thông tin nào về thuế đánh vào tài sản. Đồng thời, Tổng cục Hải quan cũng chịu trách nhiệm duy trì cơ sở dữ liệu và thực hiện dự toán tính số thu từ thuế cho nguồn thuế xuất nhập khẩu. (Số thu từ thuế quan).

Cũng cần lưu ý là số thu từ thuế và dữ liệu thực sự được lưu giữ ở các cơ quan thuế cấp dưới phòng ban và Tổng cục Thuế chỉ có trong tay số liệu bản tổng hợp tóm tắt các dữ liệu đó. Do vậy, bất kì công tác nghiên cứu nào về số thu từ thuế hay dữ liệu thực sự cho công tác lập dự toán tính số thu từ thuế đều phải liên hệ với các cơ quan thuế cấp dưới phòng ban nói trên.

Thực tế, hiện trạng của công tác lập dự toán tính số thu cho các loại thuế khác nhau được trình bày dưới đây.

Thuế giá trị gia tăng: Theo Bước I, trong tháng Năm thì việc dự tính toán sơ bộ cho năm tới (năm 2012 chẳng hạn) cần phải được hoàn tất. Những tính toán này dựa chủ yếu trên tốc độ tăng trưởng doanh thu từ thuế giữa tháng 1 tới tháng 4 năm nay (2011) so với cùng kì năm ngoái (2010). Tốc độ tăng trưởng về doanh số bán hàng của các công ty và nhà phân phối giữa năm ngoái (2010) và năm nay (2011) cũng cần được xem xét trước khi đưa ra con số tăng trưởng cuối cùng. Tiếp đó, tốc độ tăng trưởng tương tự cũng được áp dụng cho việc ước tính doanh thu từ thuế dự kiến năm nay (2011) để đưa ra con số cho năm sau (2012). Thu từ nhập thuế GTGT do các khu vực khác nhau cũng được ước tính toán như thực phẩm, đồ uống, dược phẩm.

Theo Bước II, trong tháng 8, các cuộc thảo luận với các bộ sẽ được tổ chức để lấy ý kiến phản hồi và sau đó những dự tính toán sơ bộ sẽ được gửi tới các cơ quan thuế cấp dưới phòng ban. Các Cục thuế phòng ban cấp tỉnh sẽ xem xét liệu những dự tính toán đó ấy có đúng trình tự

và liệu có khoảng cách nào giữa tốc độ tăng trưởng thu từ thuế và tốc độ tăng trưởng doanh số bán hàng để từ đó tìm nguyên nhân cho sự chênh lệch đó.

Bước III là giai đoạn hoàn tất của công tác lập dự toán số thu từ thuế trước tháng 11, và trình lên Quốc hội để thông qua.

Các nhà bán lẻ không nộp thuế dựa trên doanh số bán hàng thực sự mà dựa trên khoản ước tính lượng do cơ quan sở thuế đưa ra về doanh thu bán hàng, chi phí đầu vào và khoản nợ số thuế phải nộp (sử dụng phương pháp trực tiếp khấu trừ). Các nhà phân phối và các công ty sản xuất trình doanh thu nộp tờ khai của mình và các tờ khai này được cơ quan thuế lưu giữ cho phòng ban.

Thuế tiêu thụ đặc biệt: Việc dự báo tính toán thu nhập doanh thu cho thuế tiêu thụ đặc biệt được thực hiện cho từng mặt hàng chịu thuế. Mô hình dự báo tính toán cũng tương tự như đối với thuế giá trị gia tăng (GTGT).

Thuế thu nhập cá nhân: Phương pháp dự tính toán số thu thuế này cũng tương tự các loại thuế khác, thuế GTGT chẳng hạn. Dữ liệu về thuế thu nhập cá nhân sẽ được lưu giữ theo 2 nhóm: người nước ngoài và công dân Việt nam. Những người làm công ăn lương không phải nộp hồ sơ khai thuế, nhưng thuế thu nhập trong diện nộp thuế sẽ không trực tiếp nộp mà lương của họ sẽ được người sử dụng lao động c sẽ do quản lý khấu trừ và họ phải nộp hồ sơ khai thuế nộp lại vào cuối năm. Những cá nhân tự kinh doanh thì sẽ phải tự kê khai khoản thuế phải nộp và phải đến nộp cho phòng ban của sở cơ quan thuế quản lý trực tiếp thuế.

Thuế thu nhập doanh nghiệp: Phương pháp dự báo tính toán số thu từ thuế này cũng tương tự các loại thuế đã nói ở trên. Điểm bổ sung duy nhất là các doanh số bán hàng và lợi nhuận sẽ được kiểm tra chéo với số liệu dùng cho dự báo thuế GTGT để đảm bảo chúng phù hợp.

Thuế tài nguyên: Số doanh thu được các doanh nghiệp dự tính toán dựa trên những kế hoạch sản xuất về số lượng hàng hóa và giá dự tính trong tương lai thành mong đợi cũng như hoạt động thực tế làm ăn của doanh nghiệp trong những năm trước.

2.10. Dữ liệu từ các nguồn khác

Tổng cục Thống kê đã xuất bản một loạt tài liệu liên quan tới công tác lập dự toán tính số thu từ thuế. Ngoài số lượng lớn những số liệu về những khu vực khác nhau của nền kinh tế, cơ quan này còn xuất bản dữ liệu liên quan đến tăng trưởng dân số, đầu tư ở một số khu vực - quốc doanh, ngoài quốc doanh và khu vực đầu tư nước ngoài đầu tư, cũng như những tài khoản kê khai quốc gia khác. Ba yếu tố này đều là những tư liệu liên quan thích hợp đến công tác dự tính toán thu.

3. Kết luận

Từ bản miêu tả trên có thể thấy nổi lên 3 vấn đề chính:

- i. Việc tổ chức thu thập thông tin và dự toán thu thuế cũng như bộ máy nhân sự đã có cơ cấu tổ chức đội ngũ cán bộ cho việc thu thập dữ liệu và dự tính thu nhập thuế và đội ngũ cán bộ cần thiết đã đi đúng hướng. Tuy nhiên, đội ngũ cán bộ vẫn chưa được đào tạo đúng cả về mặt phân tích thuế cũng như dự toán tính thuế. Tất cả kiến thức đều học từ thực tiễn công việc nên chưa có phương pháp luận;

- ii. Thực tế hiện trạng của công tác lập dự toán số thu từ thuế chỉ được dựa trên xu hướng của những năm trước và do đó vẫn còn rất sơ sài và mang tính chủ quan. Hiện tại chưa có một mô hình mô phỏng vi mô hoặc vĩ mô nào được sử dụng;
- iii. Do các mô hình chưa được sử dụng nên cơ sở dữ liệu cần thiết vẫn chưa được xây dựng một cách khoa học.

Có thể nói rằng hầu hết các nước đang phát triển đều lâm vào tình trạng tương tự và đang phải đấu tranh với những vấn đề như thiếu cơ sở dữ liệu tốt, thiếu những mô hình dự báo số thu từ thuế và sự hạn chế về năng lực và tay nghề.

3.1. Thực tiễn quốc tế trong việc dự báo tính doanh thu thuế

Các nước phát triển như Canada, Úc, New Zealand, Hà Lan và Mỹ đều sử dụng cả mô hình mô phỏng vi mô và vĩ mô để dự báo tính toán thu nhập thuế và phân tích tác động tới quá trình phân tích của thay đổi của chính sách thuế. Trên thực tế, rất nhiều mô hình hiện hành đều được Bộ Tài chính hay cơ quan quản lý thuế, cục thuế ở một số nước xây dựng đầu tiên. Ví dụ, Canada đã đi tiên phong trong việc phát triển mô hình dự báo mô phỏng vi mô để dự báo tính thu nhập thuế mang tính mô phỏng vi mô để tính thuế thu nhập cá nhân. Điều này không những cho phép dự báo tính toán cả số thu từ thuế mà còn giúp phân tích được những thay đổi của chính sách. Tương tự, Úc cũng đã phát triển mô hình dự báo số thu từ thuế dựa trên đầu ra-đầu vào để dự báo tính thuế GTGT, mô hình này cũng giúp thực hiện nhiệm vụ kép. Điều này không chỉ giúp dự báo tính toán cả số thu từ thuế mà còn phân tích được tác động của những thay đổi của chính sách.

Kể từ cuối những năm 1960, những nước lớn thuộc khối OECD và Mỹ đã phát triển “những mô hình mô phỏng vi mô” cho những loại thuế chính của mình, đặc biệt là thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp. Những mô hình này là những dữ liệu chuyên sâu tổng hợp và được xây dựng với sự trợ giúp của những mẫu dữ liệu số thu từ tờ khai thuế. Chúng có mục tiêu kép: (a) ước tính tác động của chính sách thuế đến số thuế thu; (b) dự báo số thu cho một hoặc hai năm tới.

Với các nước đang phát triển, rất ít nước phát triển hoàn toàn được các mô hình và đa phần trong số đó đang trong quá trình xây dựng mô hình phù hợp. Một vài trong số này thì tiến bộ hơn (như Malaysia, Nam Phi) các nước khác (Ghana, Sri Lanka). Trong phần lớn các nước này, chỉ sử dụng có những phương pháp phân tích đơn giản, một vài nước áp dụng những mô hình thức sơ khai của mô hình dựa trên GDP, mô hình này dựa trên nguyên tắc độ đàn hồi của thuế thay cho nguyên tắc đang được sử dụng, và những nước này sử dụng tính độ co giãn của thuế để dự toán tính thu nhập thuế.²³ Thay vì nguyên tắc độ co giãn của thuế. Gần đây một số nước như Nga, Bungari đã thiết lập và phát triển chức năng dự báo nguồn thu nội bộ trong các cơ quan quản lý thuế như là một phần của chương trình hiện đại hóa quản lý thuế tổng thể.

Quỹ tiền tệ quốc tế IMF đã tiến hành một nghiên cứu so sánh thực tiễn dự báo tính ở các nước đang phát triển và các nền kinh tế đang chuyển đổi dựa trên mẫu nghiên cứu gồm 34 nước

23 Cả hai độ đàn hồi của thuế và độ co giãn của thuế được đo bằng tỷ lệ giữa tốc độ tăng thu thực tế và tốc độ tăng thực tế của cơ sở thuế (như GDP). Tuy nhiên, độ co giãn của hệ thống thuế hoặc của một loại thuế cụ thể đo hiệu quả của cấu trúc thuế và quản lý thuế, loại trừ ảnh hưởng của những thay đổi về thuế suất hoặc cơ sở thuế. Đối với mục đích dự báo dựa trên cơ sở vĩ mô, nên sử dụng nguyên tắc độ co giãn của thuế.

(Kyobe và Danginger 2005) từ châu Phi, châu Á, Mỹ la tinh, Trung Đông và cộng đồng các quốc gia độc lập. Một vài phát hiện quan trọng trong nghiên cứu này được tóm tắt dưới đây.

- Ở hầu hết các quốc gia, trách nhiệm lập dự toán tính được xác định hết sức qua loa và có rất ít qui tắc và qui luật chính thức cho thực thi hiện dự toán tính thu nhập thuế;
- Các kĩ thuật dự báo tính toán nhìn chung còn sơ sài. Khoảng 85% các nước sử dụng những kĩ thuật ngoại suy đơn giản và đánh giá chủ quan như là biện pháp chính để dự toán tính thu nhập thuế;
- Quá trình liên quan đến các nhiều cơ quan hành pháp đa quyền lực bên ngoài Bộ Tài chính nên đòi hỏi cấp độ hợp tác cao hơn;
- Không lấy làm lạ là có thể có những dự toán tính mâu thuẫn khác nhau, và điều này không gây ngạc nhiên đối chọi nhau;
- Những dự toán tính thu nhập thuế thường được thực hiện rất muộn- vào cuối giai đoạn lập dự toán ngân sách, do đó vô hiệu hóa các liên kết quan trọng giữa dự báo số thu và lập dự toán ngân sách;
- Sự tín nhiệm của quần chúng về mặt tiếp cận với kết quả của dự toán tính và sự tham gia của các cơ quan phi chính phủ trong việc lập dự tính toán thu nhập thuế bị hạn chế;
- Những đặc điểm này không khác nhau nhiều giữa các mức thu nhập bình quân đầu người hay thu nhập vùng về mức thu nhập bình quân đầu người hay thu nhập vùng. Tính minh bạch hơn và chặt chẽ hơn được áp dụng ở các nước Mỹ Latinh nơi có mức thu nhập cao hơn;
- Những nước có mức thu nhập bình quân đầu người cao hơn và tỉ lệ tham nhũng thấp hơn thì sẽ có tính minh bạch và tính chính thức (trong dự tính số thu từ thuế) cao hơn.

3.2. Kĩ thuật và Mô hình dự báo số thu từ thuế

Hai nhóm mô hình chủ yếu được dùng cho hầu hết các loại thuế. Một loại mô hình thứ 3 với tên gọi “Mô hình thu hàng tháng” sẽ dự báo tính mực số thu thực tế của mỗi loại thuế thay vì mức số thu tiềm năng cũng được sử dụng như trước đây (King 1995, 254-57).

(a) Dựa trên GDP hay mô hình vĩ mô

Mô hình dự trên GDP hay mô hình vĩ mô khá đơn giản với những yêu cầu về cơ sở dữ liệu có thể quản lý được. Mô hình này dựa trên mối quan hệ giữa cơ sở nền tảng thuế và nguồn thu từ thuế. Nguyên tắc căn bản là nếu không có sự thay đổi nào trong các bộ luật thuế (mức thuế và cơ sở thuế hiện tại không đổi) thì việc tăng thu nhập thuế từ năm này sang năm khác sẽ là do tăng cơ sở thuế theo thời gian chức năng của tăng trong nền tảng thuế qua các giai đoạn (GDP, thu nhập, tiêu thụ, giá trị nhập khẩu, v.v.) và sự co giãn của thu nhập thuế đối với nền tảng cơ sở thuế đó. Do vậy, để áp dụng mô hình này, cần phải tính toán sự co giãn của các loại thuế nói chung hoặc 1 loại thuế đặc biệt cụ thể nào đó bằng cách sử dụng phương pháp phân tích hồi qui các dữ liệu về số thu thuế và cơ sở thuế theo thời gian. Bước tiếp theo là dự báo tăng trưởng trong nền tảng cơ sở thuế và cuối cùng là dự báo tính số thu từ thuế với sự trợ giúp của chỉ số co giãn của thuế và mức tăng trong thuế cơ bản cơ sở thuế. Việc dự báo tính tăng trưởng trong cơ sở thuế cơ bản (GDP, tiêu dùng) có thể được lấy từ những dự báo tính toán trong lĩnh vực thực sự (kinh tế vĩ mô).

Nếu mức thuế và/hoặc cơ sở thuế cũng thay đổi, chẳng hạn, có những thay đổi trong mức thuế và/hoặc cơ sở thuế thì mức tăng trong thu nhập thuế của năm đó sẽ phụ thuộc vào mức tăng thông thường trong thuế cơ bản cơ sở thuế cộng với tác động của những thay đổi do các biện pháp tức thì đột ngột cần thiết tiến hành. Giờ đây người ta phải tính toán tác động của những thay đổi bất ngờ đó nữa. Nếu chúng ta cố gắng tính độ co giãn trong một năm của những thay đổi đó bằng những biện pháp phân tích hồi qui thì chúng ta sẽ tính toán được độ đàn hồi, bao gồm cả khả năng phục hồi của hệ thống thuế. Điều này không chỉ bao gồm ảnh hưởng của tăng trưởng kinh tế với những thay đổi căn bản. Nếu T_0 là số thu từ thuế trong năm nay, khi T_1 là doanh số thu từ thu nhập thuế dự kiến năm tới, có thể liên kết các yếu tố khác với T_0 như sau thì:

$$T_1 = T_0 + \text{Tăng trưởng số trong doanh thu mà không có sự thay đổi về kết cấu thuế} + \text{Thay đổi do các biện pháp tức thì cần thiết}$$

Do vậy để áp dụng mô hình này, cần tách riêng mức tăng trong thu nhập thuế bắt nguồn từ mức tăng trong cơ sở thuế và mức tăng xuất phát từ những thay đổi căn bản do các biện pháp được tiến hành. Người ta gọi đó là mô hình dựa trên GDP nhưng cơ sở thuế không phải lúc nào cũng là GDP và nó có thể là tổng chi lương hoặc lợi nhuận doanh nghiệp hay chi tiêu giá trị tiêu dùng hay giá trị/lưu lượng nhập khẩu. Đây là một mô hình tương đối đơn giản với những yêu cầu dữ liệu cần được quản lý.

(b) *Mô hình mô phỏng vi mô cụ thể về thuế:*

Ngoài ra còn có những mô hình thuế cụ thể, đôi khi được biết đến với cái tên “Những mô hình mô phỏng vi mô”, với 2 mục đích chính:

Phân tích tác động của chính sách: Chúng cho phép chúng ta phân tích tác động của một thay đổi nào đó trong chính sách thuế hay sự thay đổi trong cơ cấu thuế lên những người chịu thuế, những nhóm liên quan cụ thể cũng như tổng thu nhập thuế. Do đó cần phải tiến hành phân tích bối cảnh, có nghĩa là đưa ra những phương án bối cảnh của các chính sách thuế khác nhau và so sánh chúng, để rồi lựa chọn chính sách phù hợp với nhu cầu của đất nước mình;

Dự báo tính tổng thu thuế: Các mô hình cũng cho phép tính toán chính xác tổng thu thuế mà có/không có bất kỳ sự thay đổi nào trong chính sách thuế hay cơ cấu thuế. Đối với những mô hình dự báo dựa trên GDP được miêu tả ở trên thì hậu quả của việc can thiệp thuế là rất khó để đưa ra khuôn mẫu nào vào mô hình hóa, nhất là đối với thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp.

Một nhóm khác của mô hình mô phỏng vi mô là kết hợp mô hình thuế với mô hình kinh tế (ví dụ như với từng ngành, từng khu vực, loại hàng hóa tiêu dùng, v.v.), với điều kiện là các chỉ số hiệu quả hoạt động kinh tế chính (tiêu dùng, tiền công, tiền lương, thu nhập và lợi nhuận khu vực doanh nghiệp) và số thu từ thuế có quan hệ phụ thuộc. Điều này cho phép làm sáng tỏ những phản hồi của các tác động trở lại của loại thuế đối với những nền tảng kinh tế cơ bản. Vì những lí do thực tiễn, những mô hình này thường được thực hiện riêng biệt. Một mô hình tập trung vào dự báo kinh tế và mô phỏng những thay đổi của chính sách trong khi (những) mô hình khác tập trung vào tổng thuế thu. Mặc dù những mô hình này không nhất thiết phải tự động kết nối với nhau, chúng cần phải được tạo ra theo những dự báo số doanh thu thuế và kinh tế vĩ mô thống nhất với nhau.

Rõ ràng là những mô hình này phức tạp hơn, và đòi hỏi nhiều dữ liệu hơn. Và ta cũng cần thêm thời gian để xây dựng nên những mô hình như thế. Nhưng những mô hình này có thể và nên được xây dựng bởi chính những người sử dụng và đừng nên quá phức tạp. Một khi được sử dụng thì chúng phải là những mô hình thân thiện với người dùng và có hiệu quả cao.

Cần xét đến 2 khía cạnh quan trọng sau:

- i. Khoảng thời gian được phân tích: Xét theo quan điểm của khuôn khổ chi tiêu giữa kì trung hạn thì khoảng thời gian cho công tác tính toán nên trong khoảng 3 năm để đảm bảo có được sự khái quát đúng đắn những rủi ro vĩ mô như hậu quả (thâm hụt) ngân sách trong tương lai gần;
- ii. Cơ sở tiền mặt hay là cơ sở nợ dồn tích: sự khác biệt của hai cơ sở (tính thuế) nằm ở chỗ liệu một người nộp thuế sẽ đối phó với các khoản tiền mặt nhận được hay chịu các khoản nợ thuế trong một thời hạn nhất định. Thông thường, các mô hình vĩ mô thường dự đoán các khoản tiền mặt, trái lại những mô hình vi mô lại nghiên cứu những khoản nợ hay thuế tiềm năng có thể phát sinh bất kì lúc nào vào một thời điểm nhất định (nửa năm chẳng hạn) và cần phải được điều chỉnh để sao cho chúng vẫn gói gọn trong khoản thu tiền mặt thực sự, và đây là mối quan tâm lớn nhất của chính phủ.

(c) Mô hình mức thu hàng tháng

Có một nhóm các mô hình có thể dự báo các khoản thu hàng tháng chứ không dự báo số thu từ thuế tiềm năng. Điều này lại không thích hợp lắm cho công tác phân tích tác động và quy mô của nó lại bị hạn chế trong phạm vi dự tính mức thu kỳ vọng hàng tháng. Tuy nhiên đây là công cụ hữu ích cho việc phân bổ mục tiêu thu thuế hàng tháng giữa các cán bộ thuế và giám sát thực hiện nhiệm vụ của các cán bộ này. Hơn nữa, nó tính đến thời vụ của các khoản thu. Yêu cầu về dữ liệu là rất nhỏ. Theo đó, chỉ cần tính mức thu hàng tháng trong vòng 12 tháng của năm ngoái, số mức thu hàng tháng của tháng hiện tại của năm nay và tốc độ tăng trưởng GDP của năm hiện tại.

Đây thực sự là một công cụ hữu ích cho công tác phân bổ mục tiêu thu thuế của các cán bộ ngành thuế đồng thời hỗ trợ cho công tác quản lý hoạt động của họ.

Ba nhóm mô hình được giải thích đầy đủ ở phụ lục 1.

3.3. Chiến lược cho dự báo tính số thu từ thuế ở Việt Nam

Chiến lược dự báo tính số thu từ thuế bao gồm việc xây dựng dữ liệu, xây dựng năng lực của đội ngũ cán bộ có liên quan và xây dựng những mô hình dự báo tính số thu từ thuế.

Các bước liên quan tới công tác xây dựng mô hình dự báo tính số thu từ thuế cho Việt Nam

Ba bước chính liên quan tới công tác xây dựng mô hình ở Việt Nam là: củng cố cơ sở dữ liệu với những dữ liệu về số thu từ thuế và kinh tế, đào tạo đội ngũ cán bộ của Vụ Dự toán tính thu nhập thuế, Tổng Cục Thuế và xây dựng những mô hình dự báo thực sự. Hai bước đầu tiên có thể diễn ra song song trong khi bước thứ 3 nên được thực hiện sau khi 2 bước trên đã hoàn tất. Cũng cần lưu ý là những mô hình này cũng có thể được sử dụng để dự báo số thu từ thuế ở cấp tỉnh hay cấp huyện, xã miễn là những dữ liệu đó đều có sẵn cho từng tỉnh hoặc huyện, xã.

(a) Tăng cường cơ sở dữ liệu

Trong bước đầu tiên này, Tổng Cục Thuế nên giao việc xây dựng cơ sở dữ liệu cho một nhóm các cán bộ trong Vụ dự toán tính số thu từ thuế. Những cán bộ này sẽ rà soát một cách có hệ thống những dữ liệu có sẵn tại các bộ phận phòng ban của Tổng Cục Thuế, ban thống kê (thuộc Bộ kế hoạch và Đầu tư), Ngân hàng Trung ương, các phòng thương mại và công nghiệp, các viện nghiên cứu..., và nên thu thập những dữ liệu có liên quan theo định dạng điện tử như đã đề cập ở Phụ lục 1.

Trong khi bài toán xây dựng mô hình có thể được khởi động ngay khi cơ sở dữ liệu đang trong quá trình xây dựng và rà soát, thì cũng cần nhấn mạnh rằng độ rộng, độ sâu và tính liên kết của những dữ liệu này sẽ quyết định chất lượng cuối cùng của các mô hình và kết quả của chúng. Do vậy đây là bài toán rất quan trọng và nên được khởi động đầu tiên và nên được thực hiện tỉ mỉ, thận trọng

(b) Đào tạo nhân sự

Công tác đào tạo cán bộ bao gồm sự kết hợp chặt chẽ giữa lí thuyết và ứng dụng (bài tập, các trường hợp nghiên cứu tình huống, thuyết trình) và phải rất thực tế. Nhìn chung, nên dành nửa thời gian để giảng giải lí thuyết, các qui định và dẫn chứng, còn nửa thời gian còn lại nên dành cho những bài tập thực hành và ứng dụng trên máy.

Các cán bộ của Tổng Cục Thuế cần được đào tạo theo 2 hình thức cấp: (1) Đào tạo về mặt công cụ nên tập trung gồm cả lĩnh vực toán kinh tế như e-views, STATA, những công cụ tính toán phức tạp trong Excel bao gồm việc viết các macro đơn giản những khái niệm vi mô đơn giản và những qui tắc căn bản của kinh tế vi mô- vi mô được sử dụng trong phân tích việc chính sách thuế và dự báo tính số thu từ thuế, (2) Những môn học chủ yếu bao gồm Thuế trong Kinh tế học (phân tích chính sách thuế) và những kĩ thuật dự báo tính số thu từ thuế.

(c) Xây dựng mô hình

Nhiệm vụ thực sự của xây dựng mô hình có thể được thực hiện sau khi công tác đào tạo cán bộ và chuẩn bị cơ sở dữ liệu được hoàn tất. Việc xây dựng những mô hình vi mô, yêu cầu ước tính vốn liên quan tới việc tính toán những chỉ số cơ giãn thuế trên nền tảng một bộ dữ liệu sạch về thuế và dữ liệu vi mô, có thể được khởi động sớm hơn nếu những dữ liệu này đã sẵn sàng. Công việc cho xây dựng mô hình tính toán số thu hàng tháng cũng tương tự như vậy. Quá trình này nên được hoàn tất theo từng phương pháp một (vi mô trước, vi mô sau) và theo từng loại thuế và trong từng giai đoạn.

(d) Khung thời gian

Nếu được thực hiện và tổ chức một cách có hệ thống thì toàn bộ quá trình được miêu tả trên đây chỉ mất 18 đến 24 tháng để thực hiện. Một khi những mô hình này đã sẵn sàng, ta nên kiểm tra lại để chỉnh sửa bất kì tính năng nào nhằm phục vụ cho công tác dự tính. Cũng cần lưu ý là bước đầu tiên của những mô hình dự báo nên trả lời cho câu hỏi “cái gì (xảy ra) nếu” và một khi chúng đưa ra một loạt con số tính toán thu nhập thuế bị giảm dần thì quá trình đó chưa thể hoàn tất được. Cần ít nhất thêm hai năm nữa trước khi cơ sở dữ liệu hoàn tất và sạch, cũng như các mô hình được chỉnh sửa đầy đủ. Tuy nhiên đây là một phần của quá trình xây

dựng mô hình thông thường ở bất kỳ quốc gia nào chứ không phải xảy ra duy nhất ở Việt nam; mỗi nước đều phải (hoặc đã) trải qua một lộ trình giống như vậy.

3.4. Mô hình dự báo tính số thu từ thuế và kết quả đạt được ở Việt nam

Để minh họa và do dữ liệu có được còn hạn chế, một mô hình mô phỏng vi mô đã được xây dựng cho ba loại thuế chính là thuế GTGT, thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp sử dụng dữ liệu năm 2004 – 2007.

Thuế giá trị gia tăng

Để đánh giá những tác động của những đề xuất cải cách đến số thu từ thuế GTGT, mô hình dự báo số thu từ thuế đã được xây dựng. Mô hình này được chia làm 2 phần: Trước hết, sử dụng những dữ liệu ở bảng đầu vào - đầu ra của Việt nam, cơ sở thuế đã được ước tính với phạm vi các hàng hóa và dịch vụ chịu thuế sau đó sẽ cộng thêm thuế GTGT, tuân thủ theo các quy định mã thuế và định nghĩa về cơ sở thuế và thuế suất hiện tại (luật thuế GTGT 1997 và các bản sửa đổi cũng như các quy định pháp lý về văn bản hướng dẫn thực hiện luật thuế GTGT khác). Sau đó, sẽ sử dụng những mức thuế suất thuế GTGT khác nhau và cơ sở thuế mới cùng với các biểu thuế mới và những trường hợp miễn trừ đã được hợp lý hóa được đưa vào mô hình, để từ đó rút ra các đánh giá về những tác động lên số thu từ thuế.

Yêu cầu dữ liệu

Yêu cầu dữ liệu chính là một bảng Đầu ra- Đầu vào được cập nhật thường xuyên. Nếu có sẵn Bảng này của những năm trước thì cần cập nhập thông tin mới cho những bảng đồ bằng cách bổ sung thêm những thông tin về tỉ lệ GDP của năm dự báo tính với GDP có trong bảng của năm đó. Tuy nhiên, bảng đầu ra-Đầu vào này 5 năm trước đây thì có thể sẽ không cho kết quả chính xác tối ưu.

Ngoài ra cũng cần có các cuộc điều tra ở các hộ gia đình về thu nhập và chi tiêu và chi tiết những báo cáo chi tiêu của chính phủ. Tỉ lệ tăng trưởng của tiêu dùng/GDP có thể được rút khỏi bài toán từ dự báo tính kinh tế vĩ mô hay đơn giản là rút khỏi ra từ quá trình phân tích hồi qui của những dữ liệu trước đây.

Phương pháp

Cơ sở thuế được tính toán bằng cách qui đổi thuế GTGT sang thuế bán lẻ áp vào giá bán cuối cùng của hàng hóa và dịch vụ. Do vậy, khái niệm chính trong mô hình dự báo tính số thu từ thuế Đầu ra- Đầu vào là tính được tổng chi tiêu (của cá nhân, doanh nghiệp và chính phủ) trong nền kinh tế. Trong khi xây dựng cơ sở thuế GTGT, cũng cần sắp xếp lại tất cả các khoản chi tiêu đó, bao gồm chi tiêu của cá nhân và chính phủ, chi tiêu trung gian và chi tiêu cho xây dựng, mua sắm trang thiết bị theo những qui định và luật thuế hiện hành.

Điểm khởi đầu cho việc xây dựng cơ sở thuế GTGT là những thông tin chi tiết sẵn có về tiêu thụ trong nước. Chỉ có những chi tiêu trong nước nằm trong nhóm nhu cầu cuối cùng được coi là sử dụng của cá nhân và chính phủ, không phải là khoản chi tiêu cho sản xuất hàng hóa, dịch vụ nhằm mục đích thương mại, được coi là tiêu thụ cuối cùng để từ đó xây dựng nên cơ sở thuế GTGT. Những chi tiêu này là chi tiêu của cá nhân và chính phủ chứ không phải chi tiêu vì những mục đích thương mại như sản xuất hàng hóa.

Mức chi tiêu của cá nhân và chính phủ được miêu tả trong bảng khung cầu cuối cùng của mỗi bảng Đầu ra- Đầu vào. Ngoài ra, do bên phân phối và thương mại của những nhà bán lẻ, bán buôn và nhà vận chuyển là một phần của khoản nằm trong mục chi tiêu do người mua trả nên tất cả nên được đưa vào cơ sở thuế GTGT.

Do chi tiêu cuối cùng của chính phủ cũng chịu thuế GTGT nên cơ sở thuế GTGT được tính toán đơn giản bằng cách cộng mức chi tiêu của chính phủ và cá nhân trong nước tính theo giá bán lẻ. Tuy nhiên, tiền lương và thù lao trả cho những đối tượng dịch vụ công lại không chịu thuế GTGT, do đó phải loại trừ yếu tố này khỏi cơ sở thuế GTGT.

Từ mức tiêu thụ hàng hóa và dịch vụ cuối cùng, ta sẽ đưa ra những điều chỉnh để loại trừ mức thuế suất 0% và những hàng hóa và dịch vụ được miễn thuế, hoặc tính thuế cho những mặt hàng đó là mức 0. Khi đã áp mức thuế 0 vào những hàng hóa được miễn thuế thì toàn bộ giá trị đầy đủ của những hàng hóa, dịch vụ sẽ phải loại ra từ đó không được tính trong cơ sở thuế GTGT.

Vốn chi tiêu cho cơ sở hạ tầng (ngoại trừ xây dựng nhà ở) không được tính trong cơ sở thuế bởi chúng được sử dụng như những nguyên liệu đầu vào để làm ra sản phẩm cuối cùng. Những điều chỉnh sau này cho cơ sở thuế GTGT là cần thiết nhằm tính toán đến những ảnh hưởng của những trường hợp này, trong đó khu vực miễn thuế không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào và có sự trùng lặp ở đây phát sinh nếu có thêm bất kì khu vực nào được miễn thuế.

Cuối cùng, tổng thu nhập thuế GTGT mong đợi cho nền kinh tế bằng tổng cơ sở của tất cả các loại thuế đã điều chỉnh áp lên các mặt hàng và khu vực nhân với mức GTGT tương ứng. Số thu từ thuế GTGT mong đợi của các loại hàng hóa với mức tuân thủ 100 phần trăm được tính bằng cách nhân cơ sở thuế với tỷ lệ có thể đánh thuế và thuế suất. Trong trường hợp của Việt nam, việc ước tính riêng biệt cần thực hiện cho các hàng hóa là đối tượng đánh thuế theo thuế suất chung (10%) và các loại hàng hóa không đánh thuế theo thuế suất này hoặc thuế suất ưu đãi (5%). Nhìn chung doanh thu từ thuế GTGT (ký hiệu là R) ở mức tuân thủ đầy đủ được tính như sau.

$$R = \left[\sum_i C_i \rho_i + \sum_j K_j + \sum_i \rho_i \{E_i - S_i\} \right] \sum_m \beta_m r_m$$

Trong đó

- C_i = chi tiêu cuối cùng trước thuế GTGT (tiêu dùng của tư nhân và tiêu dùng của chính phủ nhưng không bao gồm tiền lương và thù lao) đối với các hàng hóa trong ngành i;
- ρ_i = tỷ trọng quy mô tiêu dùng cuối cùng đối với các hàng hóa trong ngành i, là đối tượng chịu thuế GTGT (tỷ trọng mức ròng của quy mô tiêu dùng, loại bỏ các hàng hóa/dịch vụ không chịu thuế miễn hoặc hưởng thuế suất 0%);
- K_j = mua đầu vào của ngành j được miễn thuế;
- E_i = mua đầu vào của các doanh nghiệp nhỏ dưới ngưỡng đánh thuế trong ngành i;
- S_i = đầu ra do các doanh nghiệp nhỏ dưới ngưỡng đánh thuế bán trong ngành i;
- β_m = quy mô tỷ trọng tiêu dùng cuối cùng (điều chỉnh theo tỷ trọng quy mô chịu thuế) đối với hàng hóa chịu thuế GTGT ở thuế suất dương r_m ; và
- $r_{1, \dots, m}$ = mức thuế suất dương được ấn định theo luật thuế GTGT của quốc gia đó.

Cuối cùng, doanh số thu từ thuế GTGT ước tính ở mức tuân thủ đầy đủ được điều chỉnh bởi mức độ tuân thủ hiện tại để tính được số doanh thu từ thuế GTGT dự tính.

Dữ liệu sẵn có ở Việt Nam

Những bảng Đầu vào- Đầu ra của năm 2005 là những dữ liệu mới nhất mà Việt Nam có. Bảng này bao gồm những khoản chi tiêu cụ thể của tiêu dùng thụ tư nhân và đầu vào trung gian- được chia làm 112 danh mục. Mức tiêu thụ cuối cùng của hộ gia đình được lấy từ cuộc điều tra Chi tiêu-Thu nhập Hộ gia đình năm 2004 trong khi chi tiêu của Chính phủ chỉ có sẵn được báo cáo theo 3 mục sau: Khoa học và công nghệ, quản lý nhà nước và các ngành dịch vụ còn lại. Yếu tố trung gian đầu vào của năm 2005 cũng đã được thu thập.

Các nhân tố tăng trưởng từ 2004 đến 2006 được tính toán dựa trên những kết quả trước đây và những dự đoán tương lai cho tiêu dùng thụ cá nhân, chi tiêu chính phủ và chi tiêu về vốn và chi tiêu trung gian cho cơ sở hạ tầng và kinh doanh.

Kết quả của mô hình

Theo những đặc điểm của thuế GTGT hiện nay, coi tăng trưởng danh nghĩa của GDP trong năm 2007 là 16.7%, thu nhập từ thuế cho năm tài chính 2007 là 42.577 tỉ đồng, tương đương 3.7% GDP.

Sử dụng mô hình Đầu ra-Đầu vào để dự báo tính thu nhập từ thuế từ GTGT, các kịch bản về chính sách thuế cũng được phân tích gồm:

- i. Bối cảnh cơ bản. Thu nhập từ thuế của năm tài chính 2007 được ước tính theo cơ sở thuế hiện tại và cấu trúc thuế suất hiện tại đã được tính sau khi đã xem xét cơ cấu tỉ lệ;
- ii. Chỉ có 1 mức thuế suất dương duy nhất. Mức thuế 10% thay thế cho 2 mức - 5% và 10% - và chỉ cho phép mức 0% đối với các giao dịch xuất khẩu. Cơ cấu miễn thuế hiện hành vẫn được duy trì;
- iii. Cơ cấu một mức thuế suất cộng với hợp lí hóa việc miễn thuế. Bắt đầu từ bối cảnh 2, những ưu đãi chỉ được áp dụng cho 1 vài nhóm hàng hóa và dịch vụ như dịch vụ tài chính, giáo dục tiểu học, chăm sóc sức khỏe cơ bản (không bao gồm giáo dục ở bậc đại học hay chăm sóc sức khỏe đặc biệt), một vài nhóm hàng hóa và dịch vụ văn hóa được ưu tiên và những hoạt động tài hỗ trợ tài chính. Những nhóm hàng miễn thuế còn lại sẽ được chuyển sang mục chịu thuế.

Kết quả này được tóm tắt trong bảng 4.2 dưới đây:

Bảng 4.2: Các kịch bản ảnh hưởng của chính sách thuế GTGT, 2007

	Tỉ đồng	Phần trăm trong GDP
I. Trường hợp cơ bản	42.577	3,7
II. Thuế suất dương duy nhất mức 10%	45.039	4,0
III. Thuế suất dương duy nhất 10% & hợp lí hóa việc miễn thuế	50.359	4,4

Lưu ý: Tỷ lệ tuân thủ ước tính 74% trong năm 2006 được áp dụng khi dự kiến số thu thuế GTGT năm 2007.

Lựa chọn 3 để cập đến khả năng là kịch bản tăng số thu từ thuế nhiều nhất. Với một mức thuế duy nhất, và một cơ sở thuế rộng linh hoạt, người ta dự tính rằng sẽ tăng mức độ tuân thủ tổng thể sẽ tăng do tăng hiệu suất trong công tác quản lí thuế và giảm chi phí bắt buộc tuân thủ.

Như đã thấy, mức tuân thủ là một thông số quan trọng trong mô hình này. Hệ số này được tính thông qua việc sử dụng số thu thực tế dữ liệu cho năm tài chính 2006 và thu nhập từ thuế tiềm năng cho năm đó. Với việc sử dụng dữ liệu từ các khoản chi tiêu cho tiêu dùng tư nhân từ bảng Đầu ra - Đầu vào và từ cuộc điều tra Chi tiêu - Thu nhập hộ gia đình thì cơ cấu thuế GTGT hiện tại của Việt Nam được dùng làm hình mẫu cho năm tài chính 2006 với giả định tất cả các đối tượng nộp thuế đều tuân thủ nghĩa vụ nộp thuế. Kết quả là, số thu từ thuế tiềm năng ước tính lên đến 48.979,6 tỉ đồng (5% trong GDP). Mức thuế bắt buộc chính là tỉ lệ thu nhập từ thuế GTGT thực sự của năm tài chính 2006 – 36.469 tỉ đồng chia cho thu nhập từ thuế tiềm năng của năm 2006, từ đó ta thu được mức tuân thủ thuế bắt buộc là 74%. Con số này được dùng để tính toán cho năm tài chính 2007, với giả định là không có thay đổi lớn nào trong hoạt động thu thuế trong giai đoạn 2006-2007.

Thuế thu nhập cá nhân

Mô hình mô phỏng vi mô được sử dụng như một là công cụ phân tích để đánh giá tác động của những kiến nghị cải cách cơ cấu Thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam ở cấp độ từng cá nhân. Mô hình này nhằm mục đích dự báo số thu thuế thu nhập cá nhân và đánh giá hiệu quả phân bổ của đề xuất chính sách đến từng nhóm dân cư cũng như đánh giá ảnh hưởng của việc đề xuất chính sách mới lên từng ngành cụ thể và lên từng nhóm dân cư.²⁴

Lợi thế chính của mô hình này đối với thuế TNCN chính là khả năng ước tính những ảnh hưởng phân phối ảnh hưởng của việc đề xuất chính sách mới lên từng ngành cụ thể và lên từng nhóm dân cư cụ thể. Do những mô hình này có khả năng đối phó xử lý với những tác động phân bố (đến nhóm dân cư) bằng cách nhận diện được những người được hưởng lợi và những người gặp khó khăn sẽ thiệt hại (bất lợi) trong xã hội từ việc đề xuất chính sách đề xuất đó. Đó thực sự là những công cụ hữu hiệu cho các nhà phân tích (Gupta và Harding 2007).

Yêu cầu dữ liệu

Mô hình mô phỏng vi mô cho thuế thu nhập cá nhân cần có những dữ liệu sau.:

- Tờ khai thuế thu nhập cá nhân hàng năm dựa trên mỗi cá nhân hoặc gia đình;
- Các cuộc điều tra hộ gia đình, đặc biệt là Cuộc điều tra Mức chi tiêu – Thu nhập hộ gia đình để hoàn tất thông tin về bao quát những đối tượng chưa có hồ sơ tại cơ quan thuế;
- Chế độ thuế thu nhập cá nhân; và

²⁴ Gần đây, một nhóm các chuyên gia tư vấn áp dụng một mô hình kinh tế lượng để phân tích các tác động số thu và tác động phụ của Luật Thuế thu nhập cá nhân mới. Nghiên cứu này được tài trợ bởi DANIDA và Vụ chính sách thuế là bên điều phối. Mô hình sử dụng hai nguồn dữ liệu điều tra: VHLSS-2006 và Tổng điều tra của TCT 2005 về thu nhập và chi tiêu của những người có thu nhập cao. Mặc dù mô hình xây dựng khá tốt, nó không thoát khỏi một số lựa chọn điển hình và những thành kiến vốn có trong dữ liệu của người trả lời cuộc khảo sát. Trong nghiên cứu này, chúng ta tiếp cận mô phỏng vi mô, cách tiếp cận này được cơ quan thu ở các nước phát triển áp dụng, chủ yếu dựa trên dữ liệu quản lý thuế (nghĩa là dựa trên khai thuế thu nhập của cá nhân và hộ gia đình). Để thảo luận về tính thực tế và tính mục đích của mô hình mô phỏng vi mô, xem Gupta, A. và Vishnu K. Mô phỏng vi mô trong dự báo và chính sách chính phủ, Elsevier Science Ltd, 2000. Ngoài ra, trong trường hợp của Việt nam, cách tiếp cận mô hình mô phỏng vi mô có thể cho phép TCT xác định mức độ tuân thủ của các nhóm người nộp thuế khác nhau và do đó phát triển tuân thủ phù hợp với phân đoạn người nộp thuế cụ thể.

- Những thông tin kinh tế và xã hội cơ bản: chỉ số giá tiêu dùng, tỉ lệ tăng trưởng kinh tế dân số, GDP và đầu tư.

Quá trình thu thập dữ liệu thường rất phức tạp bởi những mô hình này đòi hỏi mẫu đại diện lớn từ tổng dân số. Dữ liệu đôi khi được thu thập thông qua các cuộc điều tra vì những mục đích cụ thể. Các nhà phân tích có xu hướng sử dụng phần lớn những dữ liệu quản lý thuế hành chính hoặc thông qua các cuộc tổng điều tra dân số do các cơ quan chính phủ tiến hành.

Phương pháp

Khi xây dựng mô hình mô phỏng vi mô đối với thuế thu nhập cá nhân, cần thực hiện theo các bước sau (Harding 1996).

(a) Xây dựng cơ sở dữ liệu

Trên thực tế chúng ta thường dựa vào quy mô dữ liệu tương đối nhỏ. Tiêu biểu là qui mô nhỏ từ 0.5-5% tổng số người nộp thuế chính thức, tùy thuộc vào quy mô kích cỡ của tổng số người nộp đóng thuế tiềm năng và tổng nguồn lực sẵn có để thu thập và phân tích dữ liệu.

Nhiều cấp dữ liệu tầng lớp khác nhau đã được thiết lập dựa trên cơ sở các nguồn thu nhập (như số công nhân, đối tượng tự kinh doanh, đầu tư, đối tượng hưu trí...), nơi cư trú (thành thị, nông thôn, tỉnh, nước ngoài...), và mức thu nhập (thấp, trung bình, cao).

(b) Làm sạch và hoàn tất dữ liệu

Công tác kiểm tra chéo nguồn dữ liệu phải luôn được thực hiện ở từng giai đoạn khác nhau của quá trình phát triển mô hình. Công việc này bao gồm điền đầy đủ những dữ liệu còn thiếu về những đối tượng chưa có tên trong danh mục người nộp thuế dựa trên kết quả các cuộc điều tra hộ gia đình.

(c) Tỷ trọng mẫu

Tỷ trọng mẫu chỉ ra số lượng mẫu có nghĩa là số lượng người nộp thuế, hay người nộp thuế tiềm năng trong tổng dân số có chung đặc điểm tương tự mà mẫu đại diện đã được đề cập trong mẫu đó. Sau khi mẫu được xác định, hoặc khảo sát, phân bố mẫu với các đặc điểm nhất định cần phải được so sánh với toàn bộ dân số. Sau đó mẫu được đưa ra hoặc kiểm tra, việc phân phối mẫu với những đặc tính nhất định phải được đối chiếu với tổng dân số. Nếu việc phân bố mẫu mất cân đối (mẫu quá nhiều hoặc quá ít mẫu có cùng một đặc tính), việc gán trọng số mẫu cần phải được điều chỉnh, một số mẫu có thể phải loại bỏ. Mẫu ban đầu phải được sửa lại, hoặc loại bỏ bớt 1 số mẫu đi.

(d) Sắp xếp dữ liệu theo thời gian, cập nhật và xác nhận xử lý và kiểm tra số liệu

Quá trình này được thực hiện bởi việc nhập các nhân tố dự báo về tăng trưởng như tỷ lệ tăng dân số, thu nhập (hoặc GDP), và chỉ số đầu tư cũng như chỉ số giá tiêu dùng.

(e) Xây dựng mô hình tính thuế cho đối tượng nộp thuế đặc trưng cá nhân nộp thuế và mô hình tính thuế

Một mô hình tính thuế cho đối tượng nộp thuế đặc trưng sẽ tính toán nghĩa vụ thuế của một cá nhân hoặc một gia đình điển hình. Mô hình người nộp thuế cụ thể sẽ tính toán số thuế phải

trả đối với một cá nhân cụ thể, hoặc một gia đình. Mô hình này sẽ giúp mô phỏng tác động được mong đợi do của những thay đổi chính sách đối với nghĩa vụ khoản số thuế phải nộp của một cá nhân là đối tượng nộp thuế.

Cấu trúc của một mô hình loại này tính thuế điển hình gồm 3 hợp thành phần chính, có thể gọi là, (1) tham số thuế thu nhập cá nhân (những quy định về mã số thuế); (2) thông tin cá nhân của người nộp thuế (dữ liệu cá nhân); và (3) mẫu tính thuế.

(f) Xây dựng mô hình tính thuế tổng thể và những phân tích phân bố tác động phân phối

Một mô hình tính thuế tổng thể sẽ dựa trên toàn bộ dữ liệu của những hồ sơ thuế thu nhập cá nhân. Cũng tương tự như mô hình tính thuế cho đối tượng nộp thuế đặc trưng mô hình tính thuế cụ thể cho người nộp thuế, mô hình tính thuế tổng thể sẽ sử dụng tham số thuế thu nhập cá nhân và thông tin cá nhân của người nộp thuế làm đầu vào.

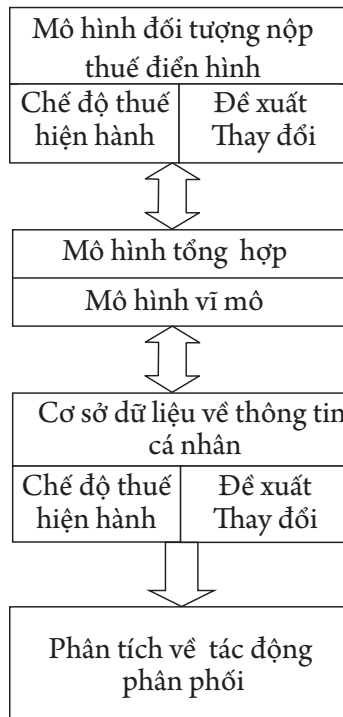
Theo mô hình tổng thể này, mỗi một hồ sơ trong dữ liệu thông tin cá nhân sẽ được tự động cung cấp cho mô hình tính thuế điển hình của người nộp thuế; và kết quả được tạo ra cho từng nhóm (loại) đối tượng nộp thuế được xác định trước. Một module “vĩ mô” là một chương trình trên máy tính sẽ được sử dụng để tạo ra mô hình tổng để tự động thực hiện quá trình mô phỏng.

Quá trình mô phỏng đối với mỗi một hồ sơ của người nộp thuế cá nhân trong bảng dữ liệu thường được thực hiện qua ba bước: (a) đọc hồ sơ cá nhân từ bảng dữ liệu; (b) tính số tiền thuế phải nộp theo cơ cấu thuế hiện tại và dự tính, sử dụng mô hình tính thuế; và (c) cập nhật số tiền thuế phải nộp trong bảng dữ liệu thông tin cá nhân và tính toán tác động đi cùng. Một bảng biểu tác động sẽ được thiết lập sau khi tất cả các hồ sơ trong bảng dữ liệu đã được xử lý.

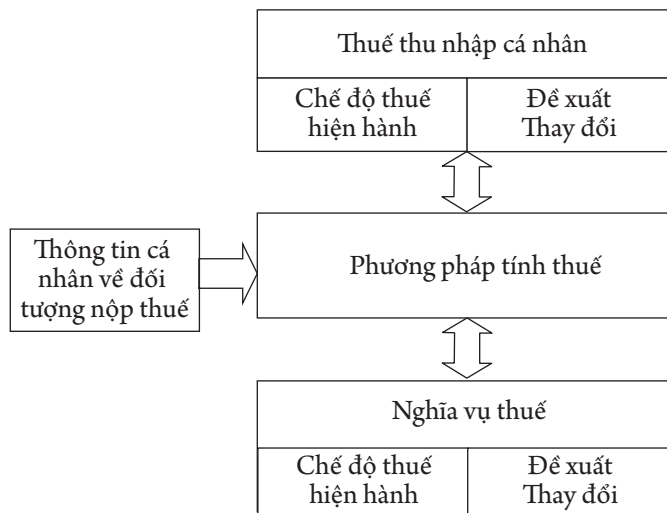
Sử dụng mô hình người nộp trả thuế đặc trưng, luật thuế thu nhập cá nhân hiện mới được ban hành ở Việt nam sẽ được áp dụng cho tất cả các đối tượng. Sau đó mức thuế (theo luật hiện hành) của từng cá nhân sẽ được so sánh với số nghĩa vụ thuế của cùng đối tượng đó khi có những thay đổi chính sách thuế như đề xuất. Việc phát triển mô hình người nộp thuế đặc trưng cho phép tái tạo mô hình phỏng tác động của những thay đổi chính sách đề xuất của hệ thống thuế đến số thuế phải nộp lên khoản nợ thuế phát sinh do những thay đổi trong chính sách của hệ thống thuế, chẳng hạn như những thay đổi về định nghĩa thu nhập, thay đổi về phạm vi kích cỡ và qui mô các khoản chi phí được trừ khấu hao, cơ cấu thuế, vv.

Mô hình này tổng hợp những dữ liệu của từng cá nhân từ những cơ sở dữ liệu mô phỏng vĩ mô và sau đó tính toán thuế thu nhập cho từng đối tượng dựa trên những quy định và luật thuế hiện hành. Khi cơ sở dữ liệu đã được xây dựng theo từng mẫu, mỗi cuộc kiểm tra sẽ xác định trọng số tương ứng với số lượng hồ sơ thuế được thể hiện trong đợt điều tra đó. Việc tính toán của mô hình sẽ được điều chỉnh theo số này để ước tính tổng số thu từ thuế. Hình 4.1 và 4.2 đưa ra khung lý thuyết để xây dựng cơ cấu của mô hình tính thuế cho nhóm đối tượng đặc trưng và mô hình tổng có thể được áp dụng ở Việt nam. Chú ý, trong các hình này, cơ chế hiện hành ý nói các quy định hiện tại như nêu trong luật thuế thu nhập năm 2004, còn thay đổi đề xuất là các quy định trong luật thuế thu nhập cá nhân mới, có hiệu lực năm 2009.

Hình 4.1a: Cấu trúc Mô hình người nộp thuế đặc trưng



Hình 4.1b. Cấu trúc Mô hình tính thuế tổng thể



Dữ liệu có sẵn ở Việt Nam

Bộ dữ liệu hơn 3000 nguồn thu nhập thuế cá nhân hàng năm từ năm tài chính 2004, đại diện cho khoảng 1% tổng số người nộp đóng thuế cả nước luôn có sẵn để giúp xây dựng mô hình. Tuy nhiên, không có bất kì bằng chứng nào cho thấy việc lấy mẫu này tuân theo một tiêu chí nhất định nào đó. Tiêu chuẩn nào theo sau bài toán mô hình. Hạn chế về quy mô mẫu và mức độ đại diện kích cỡ của bộ dữ liệu khai thuế thu nhập có thể giảm đáng kể qui mô của những phân tích mô phỏng kinh tế vi mô.

Kết quả mô hình

Mô hình này bao gồm 8 bảng. Bảng 4.1 là Mô hình Người nộp thuế đặc trưng. Bảng 4.2 là Bảng thông số bao gồm một bộ các thông số liên quan đến luật thuế thu nhập cá nhân như các nguồn thu nhập khác nhau, giảm trừ thuế, khấu trừ và nhóm thuế theo và tín dụng dựa trên mã thuế quy định của luật thuế (cơ sở thuế) hiện hành và trong hệ thống thuế đã được kiểm duyệt (tùy chọn). Bảng 4.3 cung cấp những tác động đối với người nộp thuế đặc trưng thù với mức thu nhập khác nhau giúp kiểm tra hệ thống thuế với các vấn đề chính sách liên quan. Tất nhiên, đây là bảng khá nhạy cảm. Bảng 4.4 là bảng Dữ liệu mẫu mô hình (thô sơ) được đúc kết được từ quá trình lấy mẫu dữ liệu cung cấp thông tin về các thử nghiệm cho tất cả đối tượng nộp thuế đại diện và chỉ ra trọng số được gán cho mỗi nghiên cứu lấy mẫu quan sát. Bảng 4.5 là bảng các nhân tố phát triển được dùng sắp xếp dữ liệu mẫu theo thời gian để làm mẫu dữ liệu phục vụ công tác xây dựng mô hình sau này. Bảng 4.6 là bảng Dữ liệu tuổi (dự tính) theo thời gian, còn trong khi bảng 4.7 lại là bảng cung cấp dữ liệu được đánh trọng số và dự đoán. Cuối cùng, bảng 4.8 là bảng tính toán và mô phỏng thuế. Bảng này bao gồm 2 phần. Phần đầu là tính toán những khoản nghĩa vụ thuế cá nhân của mỗi người nộp thuế, trong khi phần hai lại đưa ra những dự đoán về nghĩa vụ thuế thu nhập của tất cả đối tượng nộp thuế với kịch bản lựa chọn và sự khác nhau giữa hai kịch bản này để tạo cơ sở và bối cảnh cho mô hình sau này, và nêu ra những điểm khác nhau giữa 2 bối cảnh (phân tích ảnh hưởng). Tổng nợ nghĩa vụ thuế của toàn bộ dân số là tổng của tất cả các nghĩa vụ thuế đo được.

Theo luật thuế thu nhập cá nhân cũ 2004, mức thuế áp dụng cho thu nhập dưới 5 triệu đồng 1 tháng (60 triệu 1 năm) là 0%, nhưng không có giảm trừ gia cảnh. Luật thuế thu nhập cá nhân hiện hành mới được Quốc hội thông qua tháng 11 năm 2007 qui định đơn vị đánh thuế là gia đình theo cách mỗi người nộp thuế với một người phụ thuộc nhận được, người nộp thuế sẽ được miễn trừ gia cảnh mỗi tháng 5,6 triệu đồng cho 1 người phụ thuộc, (4 triệu cho bản thân và 1,6 triệu cho 1 người phụ thuộc).

Để đánh giá tính tiến bộ của Luật thuế thu nhập cá nhân mới 2009 và để ước tính ảnh hưởng của mức thuế cận biên mới và số tiền ngoại kết hợp với giảm trừ gia cảnh tác động đến thu nhập của cá nhân có 1 người 1 phụ thuộc, người ta đã tiến hành tính toán các mức trung bình.

Để làm việc này, một công cụ tính thuế đã được sử dụng để tính toán nghĩa vụ thuế của người nộp thuế đặc trưng dựa trên cả 2 hệ thống thuế thu nhập cá nhân (tức là luật thuế TNCN năm 2004 và năm 2009), với các bối cảnh là những mức thu nhập hàng năm khác nhau (30 cho tới 3000 triệu đồng). Theo điều luật vừa được thông qua, mức thu nhập phải chịu thuế được tính bằng cách giảm khấu trừ đi khoản tiền 67,2 triệu đồng mỗi năm (5,6 triệu đồng mỗi tháng) để tính ra mức thu nhập chịu thuế. Một khi áp dụng mức thuế suất cận biên theo quy định của hiện trạng được áp dụng dưới cả 2 hệ thống thuế thu nhập cá nhân, thì sẽ tính được tổng mức thuế trung bình. Kết quả được ghi trong bảng 4.3 sau:

Bảng 4.3: Mức thuế trung bình cho từng mức thu nhập khác nhau Luật thuế 2004 và theo luật hiện hành mới được thông qua tháng 11 năm 2009

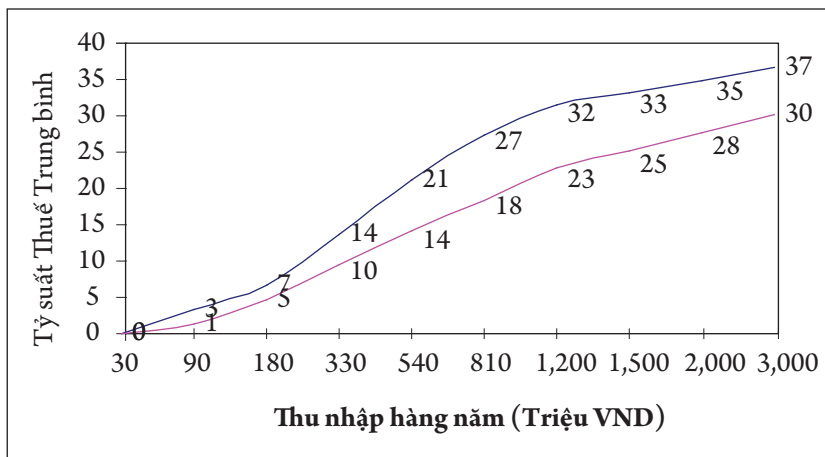
Tổng thu nhập	Số thuế có thể trả hiện tại (Luật thuế TNCN 2004)	Số thuế nộp có thể trả hiện tại (Luật thuế TNCN 2009)	Tác động	Mức thuế trung bình hiện tại (Luật thuế TNCN 2004)	Mức thuế trung bình (Luật thuế TNCN 2009)
30	0,0	0,0	0,0	0%	0%
90	3,0	1,1	-1,9	3%	1%
180	12,0	8,3	-3,7	7%	5%
330	45,0	31,6	-13,4	14%	10%
540	114,0	76,2	-37,8	21%	14%
810	222,0	147,8	-74,2	27%	18%
1.200	378,0	273,5	-104,5	32%	23%
1,500	498,0	378,5	-119,5	33%	25%
2.000	698,0	553,5	-144,5	35%	28%
3.000	1.098,0	903,5	-194,5	37%	30%

Nguồn: Tính toán của tác giả, sử dụng dữ liệu Thuế thu nhập cá nhân Việt nam

Như vậy luật thuế TNCN 2009 dường như mới này ít tiến bộ hơn luật năm 2004 nếu chỉ có thu nhập cố định từ tiền lương tiền công được tính đưa vào cơ sở thuế như đã làm trong luật 2004. Thoáng nhìn thì luật mới cũng tạo ra ít số thu từ thuế hơn bởi số thu từ thuế cho năm tài chính 2009 được tính sẽ giảm 21,7% trên các chỉ số về mặt danh nghĩa.

Như vậy luật thuế TNCN 2009 dường như ít tiến bộ hơn luật năm 2004 nếu chỉ có thu nhập cố định từ tiền lương tiền công được tính đưa vào cơ sở thuế như đã làm trong luật 2004. Thoáng nhìn thì luật mới cũng tạo ra ít số thu từ thuế hơn bởi số thu từ thuế cho năm tài chính 2009 được tính sẽ giảm 21,7% trên các chỉ số về mặt danh nghĩa.

Hình 4.2: Lũy tiến thuế TNCN (thu nhập từ lương)



Nguồn: Tính toán của tác giả, sử dụng quy định thuế TNCN của Việt nam

Tính tiến bộ và thu nhập thuế tiềm năng của luật thuế TNCN mới 2009

Khác với công tác dự báo tính số thu thuế ở trên, bây giờ ta chỉ xem xét các khoản thu nhập khác vào cơ sở tính thuế, theo luật thuế 2009 mới. Điều này được làm bằng cách sẽ xem xét những khoản thu nhập không chính thức khác ngoài tiền lương, tiền công nhằm tính toán những tác động đầy đủ của mức thuế mới.

Theo điều tra gần đây nhất về Chi tiêu-Thu nhập Hộ gia đình tại Việt Nam (CTHV 2004), thành phần trung bình của thu nhập, cơ cấu thu nhập theo đầu người tính theo nguồn thu nhập như sau: Tiền lương, tiền công Lương chính thức (32,7%), Nông nghiệp (22,6%), Lâm nghiệp (1%), Ngư nghiệp (3,6%), Công nghiệp (5,4%), Xây dựng (0,4%), Thương mại (9,9%), Dịch vụ (6,8%), và các thành phần khác (17,7%).

Luật thuế thu nhập cá nhân 2009 mới miễn trừ thu nhập từ các hoạt động cơ bản trong khi các nguồn thu nhập khác bị đánh thuế. Do đó, ngoài tiền lương, tiền công chính thức, vẫn được coi là nguồn thu nhập chịu thuế duy nhất mà luật thuế TNCN trước đây áp dụng, thì còn có 2 nhóm thu nhập chính mới cũng được đưa vào phân tích: (i) thu nhập kinh doanh, bao gồm nguồn thu nhập từ công nghiệp, xây dựng, thương mại và dịch vụ, và (ii) các thu nhập khác như đầu tư vốn cơ sở hạ tầng, tiền bản quyền, lợi vốn, bất động sản, biểu tặng quyền góp, tiền thừa kế và chuyển nhượng vốn tài sản.

Bằng việc sử dụng việc phân loại nguồn thuế thu nhập mới này, một công cụ tính toán đã được sử dụng nhằm đánh giá nghĩa vụ thuế của người nộp thuế đặc trưng theo cả 2 hệ thống thuế, và theo các kịch bản thu nhập hàng năm (30 đến 3000 triệu đồng). Khi xem xét 2 người phụ thuộc trong một gia đình thay cho 1 người như trước đây, ta thấy thu nhập phải chịu thuế được tính bằng cách chiết khấu giảm trừ 86,4 triệu đồng hàng năm (thay vì 67,2 triệu đồng ở ví dụ trước) để từ đó suy tính ra mức thu nhập chịu thuế.

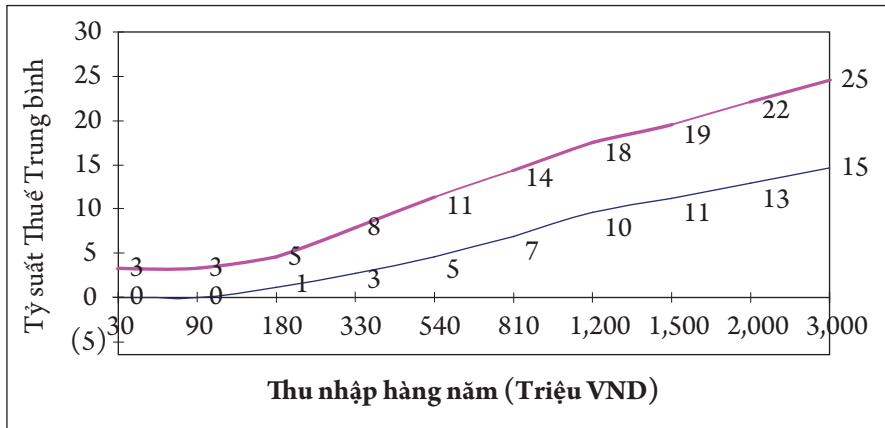
Tương tự như cách tính toán trước về tính lũy tiến bộ của luật mới, mức thuế cận biên sẽ được tính theo cả 2 luật thuế thu nhập cá nhân cũ và mới. Điểm khác biệt duy nhất là những thu nhập khác bị đánh thuế ở mức sàn thuế suất đồng nhất là 13,33%, đây chính là mức thuế trung bình tính theo luật thuế TNCN 2007 mới cho các nguồn thu nhập như đầu tư, tiền bản quyền hay chuyển nhượng bất động sản.

Áp dụng mô hình mô phỏng vi mô cho thuế thu nhập cá nhân đối với bộ dữ liệu 3000 tờ khai thuế TNCN người đóng thuế hiện có ở Việt nam và dựa trên luật thu thuế thu nhập cá nhân 2007 mới ban hành, ta sẽ ước tính được số thu từ thuế sẽ lên tăng xấp xỉ 69%, từ 1.853098,7 tỉ đồng lên đến 1.098.785,3 tỉ đồng. Nếu tính toán mức thuế suất trung bình thì luật thuế thu nhập cá nhân 2009 mới xem ra tiến bộ hơn ở mức thu nhập về doanh thu ở mức thu nhập khác nhau từ thuế so với hệ thống luật đang dùng hiện hành, nếu có tính các nguồn thu nhập khác vào cơ sở thuế. Đây chính là hệ quả có được khi người nộp thuế được khấu trừ gia cảnh cho 2 người theo luật mới. Kết quả có trong bảng 4.4 và hình 4.3 dưới đây.

Bảng 4. 4: Đánh giá tính lũy tiến của hệ thống luật thuế thu nhập cá nhân cũ (2004) và mới (2009)

Tổng thu nhập	Lương	Thu nhập kinh doanh	Thu nhập khác	Thu nhập chịu thuế		Thuế phải nộp		Mức thuế suất trung bình	
				Luật cũ	Luật mới	Luật cũ	Luật mới	Luật cũ	Luật mới
30	14	9	7	14	30	0,0	1,0	0%	3%
90	41	27	22	41	90	0,0	2,9	0%	3%
180	81	55	44	81	180	2,1	8,3	1%	5%
330	149	100	81	149	330	8,9	26,2	3%	8%
540	244	164	132	244	540	24,8	60,9	5%	11%
810	366	246	198	366	810	55,8	115,8	7%	14%
1.200	542	365	293	542	1.200	114,8	210,2	10%	18%
1.500	677	456	367	677	1.500	169,0	292,3	11%	19%
2.000	903	608	489	903	2.000	259,3	440,8	13%	22%
3.000	1.355	912	733	1.355	3.000	440,0	737,9	15%	25%

Hình 4.3: Lũy tiến thuế TNCN (tất cả các nguồn thu nhập)



Nguồn: Tính toán của tác giả, sử dụng quy định thuế TNCN của Việt nam

Thuế thu nhập doanh nghiệp

Mô hình mô phỏng vi mô được áp dụng để dự báo tính doanh thu từ thuế TNDN và phân tích tác động của các đề xuất thay đổi chính sách ở cấp độ từng một công ty riêng lẻ.

Các yêu cầu về dữ liệu

(a) Tờ khai thuế của các công ty được nộp trong vòng 2-3 năm qua. Các mẫu phân tầng nên được chọn từ những tờ khai này để đại diện cho các ngành công nghiệp khác nhau của từng ngành và số tài sản/đầu tư. Nếu chỉ có các mẫu mà không có toàn bộ kho dữ liệu, thì các mẫu được chọn nên đại diện cho từng ngành và số tài sản. Tốt nhất, thì tất cả 5% tổng số công ty hàng đầu xét theo tài sản nên được đưa vào trong các mẫu. Để duy trì tính bảo mật, không nên đưa tên và mã số thuế của công ty vào tài liệu này.

(b) Dữ liệu cơ bản gắn liền với khu vực doanh nghiệp: Các dữ liệu liên quan đến hoạt động, doanh thu và chi phí của khu vực kinh doanh như đầu tư (theo ngành và theo loại tài sản), thu nhập của doanh nghiệp, lợi nhuận, nghĩa vụ thuế, cổ tức và các chi phí được trừ như chi trả lãi, giá vốn hàng bán, khấu hao. Hơn nữa, nếu như cơ quan thuế công bố bất kỳ dữ liệu tổng hợp hay chi tiết về thuế TNDN thì sẽ rất hữu ích. Nguồn dữ liệu liên quan đến khu vực doanh nghiệp có thể là khảo sát hoặc điều tra.

Phương pháp tính

Về nguyên tắc, một mô hình mô phỏng vi mô đối với thuế TNDN cũng được áp dụng tương tự như mô hình áp dụng đối với thuế TNCN. Như một phần của mô hình, được coi là công cụ tính thuế TNDN được xây dựng theo cách mà nó có thể có khả năng tính toán số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp ở Việt Nam cho một công ty nộp thuế điển hình. Luật thuế hiện tại được áp dụng cho các công ty cá thể điển hình sẽ được so sánh với nghĩa vụ thuế của chính đối tượng cùng cá thể đó theo những thay đổi khi chính sách thuế được đề xuất thay đổi. Sau khi đã xây dựng mô hình một mẫu công ty nộp thuế điển hình, chúng ta sẽ có thể mô phỏng được tác động của những thay đổi trong chính sách đề xuất đối với nghĩa vụ thuế trong những thay đổi chính sách đề xuất của hệ thống thuế, chẳng hạn như sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN và sự hợp lý hóa của các biện pháp khuyến khích ưu đãi trong thuế (Citro và Hanushek 1991).

Mô hình này sẽ căn cứ vào các bộ dữ liệu của cá nhân từng công ty, thu được từ dữ liệu mô phỏng vi mô, và thực hiện những tính toán thuế doanh nghiệp riêng lẻ dựa trên luật và các quy định. Khi cơ sở dữ liệu đã được hình thành bởi một mẫu phân tầng, mỗi khảo sát sẽ gán trọng số tương ứng với mỗi tầng có một gia quyền (weight) tương ứng với số công ty kê khai thuế đại diện cho tầng đó. Việc tính toán mô hình này phải được điều chỉnh bởi gia quyền quyền số này để có thể ước tính số doanh thu tổng thể. Mô hình thuế TNDN dự kiến cho Việt Nam được xây dựng trong Microsoft Excel có 4 thành phần chính: 1) Bảng các thông số; 2) Mô hình công cụ tính thuế doanh nghiệp; 3) Cơ sở dữ liệu tờ khai thuế; và 4) Mô đun vi mô.

Bảng các thông số bao gồm các thông tin về thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp theo luật hiện hành và những thay đổi đề xuất cho các thuế suất này. Mô hình công cụ tính thuế thuế thu nhập doanh nghiệp sử dụng dữ liệu (các thuế suất) được lưu trữ trong Bảng các thông số và tính nghĩa vụ thuế của một công ty riêng lẻ. Dữ liệu tờ khai thuế lưu trữ các tờ khai thuế từ mẫu các công ty được chọn của quốc gia. Cuối cùng, Mô đun Vi mô tự động vận hành mô phỏng tính toán nghĩa vụ thuế của các doanh nghiệp trong cơ sở dữ liệu.

Các bước sau đây được tiến hành trong quá trình dự báo thu nhập từ thuế TNDN

1. Chọn xây dựng các mẫu tờ khai thuế. Việc xây dựng các mẫu phân tầng được dùng để dự báo đoán thuế thu nhập doanh nghiệp. Đầu tiên, các tầng khác nhau của về các công ty được thiết lập trên cơ sở một số hạng mục quan trọng như quy mô tài sản, doanh thu, ngành, hay vùng. Thứ hai, mẫu các công ty sẽ được chọn từ các tầng này. Các trọng số được gán cho những hệ thống đo lường khác nhau được chia cho mỗi tầng, và sẽ được sử dụng để xác định tỉ lệ của các công ty trong mỗi tầng sẽ được chọn ngẫu nhiên cho mẫu cuối cùng. Ngoài ra, lưu ý rằng các mẫu của các giai đoạn lập hồ sơ thuế khác nhau cũng có thể được chọn để phục vụ cho việc lập hồ sơ thuế không theo thời gian và các phân mở rộng trong việc lập hồ sơ thuế;

2. Làm sạch dữ liệu: Việc này là để đảm bảo sự phù hợp và tin cậy của dữ liệu được chọn trong quá trình thử nghiệm (mô phỏng);
3. Tiến trình hoàn tất dữ liệu: Điền các dữ liệu còn thiếu dựa cả vào dữ liệu trong báo cáo bản kê tài chính, và/hoặc thay thế các dữ liệu thiếu bằng dữ liệu thay thế (để cho phép phân tích dữ liệu mà không dẫn đến hiểu sai);
4. Xây dựng một công cụ tính thuế cho thuế thu nhập doanh nghiệp mô phỏng. Cơ sở Thuế thu nhập Doanh nghiệp bắt nguồn từ tổng doanh thu từ các nguồn khác nhau trừ đi các khoản giảm trừ, như chiết khấu bán hàng, giảm giá hàng bán, lãi vay phải trả, toàn bộ chi phí phải trả và bất kỳ khoản thua lỗ hoặc động thuận nào từ những năm trước đó. Thuế phải trả ước tính là sản phẩm của cơ sở thuế và thuế suất thu nhập doanh nghiệp. Nghĩa vụ thuế cũng nên được điều chỉnh cho bất kỳ việc cho phép bất kỳ sự bồi hoàn thuế nào. Từ công thức tính cơ sở thuế này, có thể đưa ra giả định về tác động của tất cả thay đổi trong quy định thuế thu nhập doanh nghiệp đối với một công ty đại diện và đối với doanh thu từ thuế của chính phủ.

Các dữ liệu sẵn cho Việt Nam

Tổng Cục Thuế (TCT) đã cung cấp một cơ sở dữ liệu cho các mục đích xây dựng mô hình mô phỏng vi mô, bao gồm một mẫu của 91 tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp được lập ra trong giai đoạn năm 2005, đại diện cho khoảng 0,15% của tổng số doanh nghiệp nộp thuế TNDN ở Việt Nam. Chưa có chỉ dẫn nào về tiêu chí được sử dụng để chọn mẫu. Sự hạn chế của các dữ liệu hồ sơ thuế về quy mô và tính đại diện có thể làm giảm một đáng kể phạm vi của phân tích mô phỏng vi mô này.

Mặc dù vậy, một mô hình dự báo đoán số doanh thu đã được chuẩn bị sử dụng dữ liệu sẵn có để đánh giá tác động của cải cách, được đề xuất cho cơ cấu thuế TNDN ở Việt Nam. Mô hình này được thiết kế theo một cách mà có thể dễ dàng đưa ra các ước tính để đánh giá đầy đủ tác động của những cải cách đề xuất ở trên đến số thu, một khi dữ liệu bổ sung được xem xét.

Kết quả mô hình

Theo cơ sở dữ liệu hiện có, ba loại hình doanh nghiệp được xem xét: doanh nghiệp thuộc sở hữu nhà nước, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, và doanh nghiệp không thuộc sở hữu nhà nước. Bên cạnh đó, các thuế suất thuế TNDN khác nhau được thể hiện trong mẫu dữ liệu cũng được xem xét. Vì lợi ích của quá trình nghiên cứu thử nghiệm, một mức thuế suất chung tương đồng là 28% trong các loại hình doanh nghiệp đã được sử dụng xem xét thay vì một cấu trúc nhiều thuế suất với nhiều mức khác nhau như hiện nay.

Trong bất cứ trường hợp nào, bảng này cũng rất linh hoạt vì nó cho phép sẽ tạo ra sự linh hoạt cho mẫu, thể hiện ở việc có thể dễ dàng thực hiện những điều chỉnh đối với thuế suất hiện nay và đề xuất điều chỉnh thuế suất mới mà không cần sửa đổi các quy định vi mô. Các công thức trong Mô hình Tính thuế mô phỏng các bước tính toán thuế đã trình bày trong mẫu 91 mẫu tờ khai thuế. Mô hình này sẽ đưa ra các thuế suất thích hợp có thể áp dụng cho các doanh nghiệp theo 3 dạng loại hình doanh nghiệp ở Việt Nam.

Mô hình trình bày việc tính các nghĩa vụ thuế doanh nghiệp riêng lẻ theo luật hiện tại và luật đề xuất, cũng như những thay đổi (tác động) đến lên nghĩa vụ thuế doanh nghiệp do những

thay đổi đột xuất tùy ý. Cơ sở dữ liệu chứa những dữ liệu tờ khai thuế từ các mẫu doanh nghiệp được chọn trên toàn quốc. Mô hình vi mô tự động thực hiện tiến trình mô phỏng tính toán nghĩa vụ thuế cho doanh nghiệp trong cơ sở dữ liệu. Mô đun này đọc các hồ sơ của doanh nghiệp trong cơ sở dữ liệu, chứa nó trong mô hình tính toán thuế và lưu nghĩa vụ thuế đã được tính toán trong những vị trí được chỉ định trong Cơ sở dữ liệu Tờ khai Thuế. Quá trình này sẽ được tiếp tục thực hiện cho đến khi hồ sơ cuối cùng trong cơ sở dữ liệu được xử lý. Mô phỏng vi mô thực hiện cho 91 dữ liệu tờ khai thuế doanh nghiệp sẽ chỉ ra tác động của việc áp dụng để xuất thuế suất thuế TNDN thống nhất là 28% đến thu nhập từ số thu từ thuế để xuất tương đồng là 28%.

Kết quả Mô hình

Sử dụng 91 cơ sở dữ liệu tờ khai thuế TNDN riêng lẻ cụ thể sẵn có, người ta đã xây dựng được một kịch bản phân tích chính sách sử dụng thuế suất TNDN tương đồng 28% cho tất cả các loại hình doanh nghiệp khác nhau. Sau khi thực hiện mô hình tính toán thuế, dự kiến chính phủ sẽ thu được 105,8 tỉ đồng Việt nam VN, thay vì 71,2 tỉ đồng Việt nam như ước tính với cơ cấu thuế TNDN hiện tại với nhiều thuế suất khác nhau, nghĩa là chính phủ đã thu thêm được một khoản thu từ thuế TNDN là 34,6 tỉ đồng, hay tăng 48,6% trên danh nghĩa.

3.5. Tóm lược các kết quả của mô hình

Bảng 4.5 dưới đây đã tóm tắt kết quả của phân tích tác động và dự báo số thu thuế cho GTGT, thuế thu nhập cá nhân và thuế thu nhập doanh nghiệp được thể hiện ở bảng 4.5 dưới đây. Ngay cả khi hạn chế đáng kể về dữ liệu, rõ ràng là các mô hình này có thể được TCT áp dụng để phân tích ý nghĩa của việc thay đổi chính sách thuế và số doanh thu dự đoán. Các phân tích tương tự đối với thuế tiêu thụ đặc biệt đã không thể được đưa ra thử nghiệm thực hiện vì việc thiếu dữ liệu. Mặc dù vậy, khi TCT tăng cường cơ sở dữ liệu của mình và xây dựng các mô hình dự báo doanh thu, họ có thể đạt được những kết quả đáng tin cậy trong phạm vi là 18-24 tháng và các kết quả này có thể được sử dụng cho lập dự toán trong hoạt động hoạch định ngân sách.

Bảng 4.5: Tóm tắt dự báo số doanh thu năm 2007

	Kịch bản thực nghiệm cơ bản		Các kịch bản chính sách ^a	
	Danh nghĩa Tỉ VND	Tăng so với năm 2006 (%)	Danh nghĩa Tỉ VND	Tăng (%)
GTGT Thuế GTGT	42.577	16,7	50.359	38,1
Thuế TNDN ^b	71,2	15,8	105,8	48,6
Thuế TNCNPIT	1.098,7	21,3	1,853	69,0

Chú thích: a. Các kịch bản chính sách được xây dựng theo các giả định sau đây: thuế GTGT: một thuế suất duy nhất 10% thuế suất đơn và hợp lý hóa miễn trừ thuế; thuế TNDN: Mô phỏng vi mô sử dụng mẫu của 91 tờ khai với thuế suất chung tương đồng 28% đối với tất cả doanh nghiệp, và thuế TNCN: mô phỏng vi mô của 3000 tờ khai và áp dụng Luật thuế TNCN 2007 mới hiện hành gần đây.

b. Số thu cho mẫu 91 doanh nghiệp hoặc 0,15% tổng doanh nghiệp ở Việt nam. Nếu thuế suất trước đây, tổng thu theo tình huống cơ bản sẽ là 46.466 và 70.000 tỷ đồng

3.6. Các đề xuất cải thiện việc dự báo số doanh thu từ thuế

- a. Việc dự báo số doanh thu từ thuế ở Việt Nam hiện còn khá sơ khai về bản chất. Mặc dù vậy, điều này không chỉ là vấn đề đặc thù ở Việt Nam mà khá phổ biến ở các nước đang phát triển và các nền kinh tế đang trong quá trình chuyển đổi. TCT đã thực hiện các bước để bổ sung vào cơ sở dữ liệu, tin học hóa các phòng ban và xây dựng các mô hình cần thiết. Điều cần thiết hiện giờ là nỗ lực có phối hợp để hoàn tất tiến trình này;
- b. Điều đầu tiên là tăng cường cơ sở dữ liệu. Việc này có thể được thực hiện sau khi đã hiểu đầy đủ về yêu cầu đối với dữ liệu cho nhiều mô hình kinh tế lượng và mô phỏng vi mô khác nhau. Có thể cần chỉ định một nhóm cán bộ để chuyên trách thực hiện việc này;
- c. Trong khi đang tiến hành việc củng cố cơ sở dữ liệu, các cán bộ trong Vụ dự toán thu thuế của TCT cần tham gia tập huấn về các công cụ kinh tế và toán kinh tế lượng, về các mô hình phân tích chính sách thuế và dự báo số doanh thu;
- d. Khi kết thúc hai hoạt động kể trên, kéo dài khoảng 9 đến 12 tháng kể trên, TCT có thể bắt đầu xây dựng các mô hình mô phỏng vi mô đặc thù và kiểm tra chúng. Các mô hình lần đầu của đợt một thường hiếm khi chính xác và cần thời gian và kinh nghiệm để hoàn thiện chúng. Sau đó, một số mô hình có thể được xây dựng cho cả các khoản thu ngoài thuế thu phi thuế như phí đánh vào người sử dụng (các trang phương tiện công cộng, sản phẩm thông tin...);
- e. Hiện nay chưa có nỗ lực nào chuyên môn hóa trong Vụ Dự báo số thu. Vụ dự toán thu từ thuế và bất kỳ cán bộ nào cũng có thể được đề nghị xử lý các vấn đề chuyên biệt. Mặc dù vậy, để phát triển chuyên môn trong dài hạn, các bộ phận trong Vụ dự báo số thu có thể được chỉ định xử lý các loại thuế đặc thù như so sánh thuế trực thu, thuế gián thu, và hệ thống thuế tài nguyên thiên nhiên;
- f. Dữ liệu từ các nguồn khác, chẳng hạn, mức độ tăng trưởng GDP từ các mô hình kinh tế vĩ mô, bảng Đầu vào – Đầu ra từ Bộ Kế hoạch và Đầu tư, các cuộc điều tra chi tiêu và thu nhập của hộ gia đình, các cuộc bản điều tra về ngành sẽ là nguồn bổ sung cho việc dự đoán báo số doanh thu. Bộ Tài chính có thể điều phối các hoạt động của các cơ quan khác để tiến trình dự báo số doanh thu được thuận lợi và thu được những kết quả đáng tin cậy;
- g. Song song với việc xây dựng năng lực chuyên môn cho cán bộ thuế làm công tác dự báo, điều quan trọng là cải cách thể chế để tạo ra một tập thể hoàn toàn mới trong những động lực đúng đắn. Các chỉ số chỉ dựa trên số thu trong việc đánh giá thực hiện của TCT phải được thay bằng nhiều chỉ số đo lường cả hiệu quả và hiệu lực của các chức năng của chúng. Đặc biệt, các chỉ số đo lường chất lượng của các quy trình thuế chủ chốt (đăng ký thuế; kê khai, kế toán, thanh tra, kiểm tra; quản lý nợ và dịch vụ đối tượng nộp thuế) nên được thiết lập và phải được xem là chỉ số thu quan trọng. Sự hòa hợp cân bằng giữa các chỉ tiêu thực hiện có thể giúp giảm thiểu nguy cơ tiềm năng các cơ quan thu- và các đơn vị của họ - có động cơ giảm dự báo thu của họ để được giao nhiệm vụ thu thấp. Dự án hiện đại hóa quản lý thuế theo đúng hướng chiến lược này: các cấu phần phát triển định chế được thiết lập để đạt chính sách quản lý nguồn nhân lực với một tổ hợp các chỉ số đo lường thực hiện.

Cải cách Thuế và Nhiệm vụ thu Ngân sách ở Việt Nam



Jorge Martinez-Vazquez và Nguyễn Văn Minh

1. Giới thiệu

Cải cách thuế và cải cách phân cấp có một số mục tiêu giống nhau, song cũng có những mục tiêu độc lập riêng, nếu hai quy trình chính sách này không hài hoà với nhau thì các cải cách về quá trình phân cấp và cải cách chính sách thuế sẽ có thể có những mục đích trái ngược. Các mục tiêu quan trọng nhất của cải cách thuế là đơn giản về thủ tục và ít gây ra các tác động tiêu cực về kinh tế và hiệu suất kinh tế, cũng như công bằng, hợp lý trong việc phân chia gánh nặng thuế. Đối với cải cách phân cấp, những mục tiêu này cũng rất quan trọng, tuy nhiên vẫn đứng sau mục tiêu đảm bảo đủ nguồn thu cho ngân sách địa phương và nâng cao trách nhiệm giải trình của chính quyền địa phương. Để đạt được những mục tiêu về phân cấp này đòi hỏi phải giao đáng kể thẩm quyền về thuế và phí cho chính quyền địa phương.

Tuy nhiên, theo đuổi một hệ thống phân cấp giao nhiều nguồn thu thuế hơn cho chính quyền địa phương đồng nghĩa với việc toàn bộ hệ thống thuế của cả nước sẽ không đơn giản như trước, hơi lộn xộn méo mó một chút và thậm chí còn ít công bằng hơn. Tuy nhiên, sẽ là sai lầm nếu từ đó mà kết luận rằng không nên phân cấp thu ngân sách địa phương. Thay vào đó, điều cần thiết là phải phối hợp giữa những nỗ lực cải cách thuế với mức độ phân cấp thu ngân sách mong muốn cho cả nước. Sự phối hợp này đòi hỏi phải có sự thỏa hiệp giữa các mục tiêu phân cấp là nâng cao trách nhiệm giải trình và tăng tính tự chủ về thu ngân sách của chính quyền địa phương, với mục tiêu nâng cao tính đơn giản và hiệu quả của toàn bộ hệ thống thuế trên phạm vi toàn quốc. Kể cả khi các loại thuế ở địa phương có thể không lũy tiến như mong đợi, chúng ta cũng luôn phải nhớ rằng điều quan trọng xét trên phương diện công bằng trong phân phối chính là mức độ lũy tiến gộp lại của tất cả các loại thuế quốc gia và địa phương. Xác định giao thuế cho địa phương được quyết định tốt hơn thông qua áp dụng nguyên tắc lợi ích, có nghĩa là, sự tương ứng giữa số thuế phải trả và giá trị dịch vụ được nhận. Việc áp dụng nguyên tắc khả năng chi trả và thực hiện mục tiêu phân phối lại thu nhập sẽ hiệu quả hơn khi thực hiện ở tầm quốc gia. Suy cho cùng, những loại thuế có khả năng ít lũy tiến hơn ở cấp địa phương có thể được bù đắp bằng những loại thuế mang tính lũy tiến cao hơn ở cấp quốc gia.

Tóm lại, cần phải xem xét lại vấn đề giao nhiệm vụ thu ngân sách trong thiết kế phân cấp khi tiến hành các cải cách quan trọng về thuế. Việt Nam đang có những nỗ lực lớn trong cải cách thuế, nên hoàn toàn có lý do để có một cái nhìn sâu sắc về hệ thống giao nhiệm vụ thu ngân sách. Đây là động cơ chính của nghiên cứu này.

Là một phần của xu hướng phân cấp ở Việt Nam, các định mức phân bổ ngân sách chi thường xuyên và chi đầu tư đã được xây dựng. Các quy tắc giao nhiệm vụ thu bổ sung tất yếu cho các định mức này. Tuy nhiên, các tiêu chí giao nhiệm vụ thu ngân sách hiện nay, đặc biệt loại thuế nào mà số thu có thể giữ lại ở địa phương và việc phân chia đối với từng tỉnh về căn bản vẫn còn mang tính bất thường. Thời điểm cải cách lớn về thuế là một cơ hội tốt để đặt phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách lên một nền tảng vững chắc hơn ở Việt Nam. Trong nghiên cứu này, chúng tôi xem xét, đánh giá hệ thống phân cấp thu thuế hiện tại và phân tích những phân cấp

này đối chiếu với các nguyên tắc tài chính công và thông lệ quốc tế tốt nhất. Nghiên cứu cũng đề xuất một số hướng đi cho cải cách thuế.²⁵

2. Đánh giá cơ chế giao nhiệm vụ thu hiện nay

Theo Luật Ngân sách Nhà nước Việt Nam 2002 có ba loại nguồn thu từ thuế. Thứ nhất là các loại thuế nguồn thu được giao 100% cho ngân sách trung ương, thứ hai là các loại thuế nguồn thu được giao 100% cho ngân sách địa phương và thứ ba là các loại thuế nguồn thu được phân chia theo tỷ lệ giữa ngân sách trung ương và ngân sách địa phương.²⁶

Nguồn thu giao cho ngân sách trung ương được hưởng 100% gồm thuế xuất nhập khẩu, Thuế GTGT và thuế tiêu thụ đặc biệt với một số hàng hóa nhập khẩu, thuế và các khoản thu khác từ dầu khí và thuế thu nhập doanh nghiệp của các đơn vị hạch toán toàn ngành.

Nguồn thu giao ngân sách địa phương hưởng 100% bao gồm thuế nhà đất, thuế tài nguyên thiên nhiên phi dầu khí, thuế môn bài, thuế chuyển quyền sử dụng đất, tiền sử dụng đất, tiền thuê đất, thu từ cho thuê và bán nhà thuộc sở hữu nhà nước, lệ phí trước bạ và phần lớn các loại phí khác.

Nguồn thu được phân chia theo tỷ lệ giữa trung ương và địa phương bao gồm thu từ thuế GTGT ngoại trừ thuế GTGT đối với hàng nhập khẩu, thuế thu nhập doanh nghiệp ngoại trừ các đơn vị hạch toán toàn ngành, thuế thu nhập cá nhân, thuế tiêu thụ đặc biệt từ hàng hoá, dịch vụ trong nước và phí xăng dầu. “Tỷ lệ phân chia nguồn thu” được xác định, đây là tỉ lệ mà địa phương được phép giữ lại trong tổng thu từ nguồn thu phân chia giữa trung ương và địa phương.

Luật Ngân sách nhà nước không nêu rõ tỉ lệ phân chia nguồn thu giữa ngân sách trung ương và ngân sách địa phương. Tỉ lệ phân chia này được giao cho Ủy ban thường vụ Quốc hội quyết định ổn định trong thời kỳ từ 3 đến 5 năm. Việt Nam có một phương thức phân chia nguồn thu khác với nhiều quốc gia trên thế giới. Như đã nêu trên, tỉ lệ phân chia đối với tất cả các loại thuế phân chia là cùng một tỷ lệ cho một tỉnh, nhưng tỉ lệ này lại khác nhau giữa các tỉnh.²⁷ Tỉ lệ phân chia nguồn thu được tính toán trong quá trình xây dựng ngân sách vào đầu thời kỳ, và giữ ổn định ít nhất là ba năm, bằng cách sử dụng một công thức tính toán. Công thức này căn cứ vào chênh lệch giữa nhu cầu chi tiêu (tính theo định mức) và khả năng thu.²⁸ Đối với nhóm các tỉnh tương đối nghèo hơn, tỉ lệ phân chia thuế là 100%. Bên cạnh nguồn

²⁵ Các phân của báo cáo này dựa trên Chương 6, Báo cáo ĐQ CTC và TNTCQG Việt Nam 2004 của Ngân hàng Thế giới và nghiên cứu của Martinez-Vazquez (sắp công bố).

²⁶ Luật ngân sách trao cho chính quyền cấp tỉnh quyền tự quyết đáng kể trong việc xác định giao nhiệm vụ thu cho cấp huyện và xã trong phạm vi quản lý của mình. Tuy nhiên, điều 34 trong Luật ngân sách năm 2002 nêu ra một số nguyên tắc chung và các tiêu chuẩn tối thiểu mà các tỉnh cần tuân thủ khi giao nhiệm vụ thu cho các chính quyền cấp dưới của mình.

²⁷ Cách tiếp cận phổ biến nhất trên thế giới là tỉ lệ phân chia khác nhau cho các sắc thuế song áp dụng giống nhau cho tất cả các địa phương.

²⁸ Dự tính các khoản thu của chính quyền cấp tỉnh do cục thuế của tỉnh xác định dựa trên cơ sở số thu thực tế trong các năm trước, có tính đến những thay đổi trong chính sách thuế được áp dụng trong năm kế hoạch và dự kiến tăng trưởng kinh tế trong năm. Nhu cầu chi tiêu tối thiểu của chính quyền tỉnh được xác định dựa trên cơ sở hệ thống định mức phân bổ ngân sách hiện hành, và bao gồm mọi khoản chi thường xuyên (lương, vận hành và duy tu bảo dưỡng, v.v.) và (một lượng tối thiểu) chi đầu tư. Định mức được điều chỉnh cho các vùng khác nhau tùy thuộc vào yếu tố địa lý và khoảng cách.

thu phân chia, các tỉnh nghèo nhất còn được hưởng thêm khoản bổ sung cân đối. Những tỉnh tương đối giàu hơn được hưởng tỉ lệ phân chia từ 100% đến 0%. Bảng 5.1 trình bày tỉ lệ phân chia nguồn thu cho các tỉnh trong các “giai đoạn ổn định” 2004-06 và 2007-10 và 2011-2015. Trong giai đoạn 2007-10, trong số 64 tỉnh thành có 11 tỉnh được coi là tỉnh có “thặng dư” với tỉ lệ phân chia dưới 100%. Số tỉnh được coi là có thặng dư đã giảm bớt đi 4 tỉnh so với giai đoạn ổn định 2004-2006. Ngoài ra, thay đổi về tỉ lệ phân chia giữa hai giai đoạn ổn định này là tương đối nhỏ và nhìn chung có xu hướng giảm. Gần đây Bộ Tài chính và các chính quyền địa phương thực hiện thỏa hiệp mở rộng giai đoạn ổn định từ 3 năm lên 5 năm. Các trao đổi của thỏa thuận sẽ ổn định hơn cho các tỉnh và khả năng của trung ương để có được phần cao hơn từ các tỉnh thặng dư. Kinh nghiệm cho thấy rằng các tỉnh giàu hơn, phát triển kinh tế năng động hơn dường như có lợi hơn khi giai đoạn ổn định càng dài. Từ cột cuối cùng ở bảng 5.1 cho thấy tỷ lệ phân chia đã giảm, ngoại trừ Hà Nội, bởi vì sáp nhập với Hà Tây, một tỉnh nghèo hơn, được phép giữ lại tỷ lệ thu cao hơn.

Bảng 5.1: Tỉ lệ phân chia nguồn thu cho các tỉnh giai đoạn ổn định 2004-06 và 2007-10 và 2011-2015

Tỉnh	Tỉ lệ phân chia – giai đoạn 2004-2006	Tỉ lệ phân chia – giai đoạn 2007-2010	Tỉ lệ phân chia –giai đoạn 2011- 2015
1 Hà Giang	100	100	100
2 Tuyên Quang	100	100	100
3 Cao Bằng	100	100	100
4 Lạng Sơn	100	100	100
5 Lào Cai	100	100	100
6 Yên Bái	100	100	100
7 Thái Nguyên	100	100	100
8 Bắc Kạn	100	100	100
9 Phú Thọ	100	100	100
10 Bắc Giang	100	100	100
11 Hòa Bình	100	100	100
12 Sơn La	100	100	100
13 Lai Châu	100	100	100
14 Điện Biên*		100	100
15 Hà Nội	32	31	42
16 Quảng Ninh	98	76	70
17 Hải Phòng	95	90	88
18 Vĩnh Phúc	86	67	60
19 Hải Dương	100	100	100
20 Hưng Yên	100	100	100
21 Bắc Ninh	100	100	93
22 Hà Tây**	100	100	
23 Hà Nam	100	100	100
24 Nam Định	100	100	100
25 Ninh Bình	100	100	100

26	Thái Bình	100	100	100
27	Thanh Hóa	100	100	100
28	Nghệ An	100	100	100
29	Hà Tĩnh	100	100	100
30	Quảng Bình	100	100	100
31	Quảng Trị	100	100	100
32	Thừa Thiên-Huế	100	100	100
33	Đà Nẵng	95	90	85
34	Khánh Hòa	52	53	77
35	Quảng Nam	100	100	100
36	Quảng Ngãi	100	100	61
37	Bình Định	100	100	100
38	Phú Yên	100	100	100
39	Ninh Thuận	100	100	100
40	Bình Thuận	100	100	100
41	Đắk Lắk	100	100	100
42	Đắk Nông*		100	100
43	Gia Lai	100	100	100
44	Kon Tum	100	100	100
45	Lâm Đồng	100	100	100
46	TP. HCM	29	26	23
47	Đồng Nai	49	45	51
48	Bình Dương	44	40	40
49	Bình Phước*		100	100
50	Tây Ninh	99	100	100
51	Bà Rịa-Vũng Tàu	42	46	44
52	Bình Phước	100	100	
53	Long An	99	100	
54	Tiền Giang	99	100	
55	Vĩnh Long	99	100	
56	Cần Thơ	95	96	91
57	Bến Tre	100	100	
58	Trà Vinh	100	100	
59	Sóc Trăng	100	100	
60	An Giang	100	100	
61	Đồng Tháp	100	100	
62	Kiên Giang	100	100	
63	Bạc Liêu	100	100	
64	Cà Mau	100	100	

*Các tỉnh mới tách.

**Sáp nhập vào Hà Nội

Nguồn: Tổng cục Thống kê

Hiện nay, ngoài phân cấp nguồn thu, Việt Nam đang bổ sung thêm ngân sách cho địa phương bằng hai hình thức bổ sung: “bổ sung cân đối” và bổ sung có mục tiêu. Bổ sung cân đối là một khoản bổ sung được thiết kế nhằm tăng năng lực tài chính của các tỉnh nghèo. Đây là những khoản bổ sung vô điều kiện, được xác định dựa vào công thức. Ngoài ra, các khoản bổ sung này có giá trị danh nghĩa không thay đổi trong một thời kỳ, giữ ổn định từ 3 đến 5 năm.²⁹ Có một vài loại hình bổ sung có mục tiêu. Một loại quan trọng là các khoản bổ sung để thực hiện các “Chương trình Mục tiêu Quốc gia”, ví dụ như chương trình quốc gia về y tế. Loại hình thứ hai là các khoản bổ sung có điều kiện được thiết kế riêng cho một tỉnh nhất định. Loại hình thứ ba là bổ sung được thiết kế để thực hiện các dự án phát triển kinh tế xã hội quan trọng. Ngoài ra còn có các khoản bổ sung khẩn cấp trong trường hợp thiên tai, v.v.³⁰

Ở Việt Nam, công tác thu thuế được tổ chức tập trung. Tổng Cục Thuế thu mọi khoản thuế nội địa thông qua hệ thống các cơ quan thuế nằm ở từng tỉnh và huyện, trong khi Tổng cục Hải quan thu các loại thuế xuất nhập khẩu. Chỉ một số loại phí và lệ phí nhỏ là do các cơ quan tài chính và cơ quan cung cấp dịch vụ thu.

²⁹ Công thức được sử dụng để quyết định bổ sung cân đối cho các tỉnh nghèo cũng là công thức được dùng để tính tỉ lệ chia sẻ nguồn thu cho các tỉnh giàu như đã bàn ở trên. Chủ yếu, các tỉnh thực hiện một hệ thống cân đối hay bổ sung điều hòa đối với các huyện, xã của mình tương tự như cơ chế mà trung ương áp dụng cho các tỉnh. Tuy nhiên, giữa cấp tỉnh và cấp thấp hơn, các tỉnh đặt ra các định mức riêng và qua đó quyết định cơ chế cân đối riêng của tỉnh mình.

³⁰ Hiện nay, ngân sách chi đầu tư ở Việt Nam là một phần của bổ sung điều tiết và được coi là bổ sung chung. Ngân sách chi đầu tư hiện nay được xác định bằng một công thức có tính đến yếu tố nghèo, mức độ phát triển kinh tế và các đặc điểm khác của mỗi tỉnh. Trước đó, không có một công thức nào để xác định số lượng bổ sung vốn, thay vào đó, bổ sung vốn được tính bằng cách sử dụng một hệ số tổng đối với nhu cầu chi tiêu được xác định để tính số bổ sung điều hòa.

Bảng 5. 2: Thu ngân sách của tỉnh theo nguồn thu và thống kê tóm tắt, 1997-2010 (triệu đồng Việt nam)

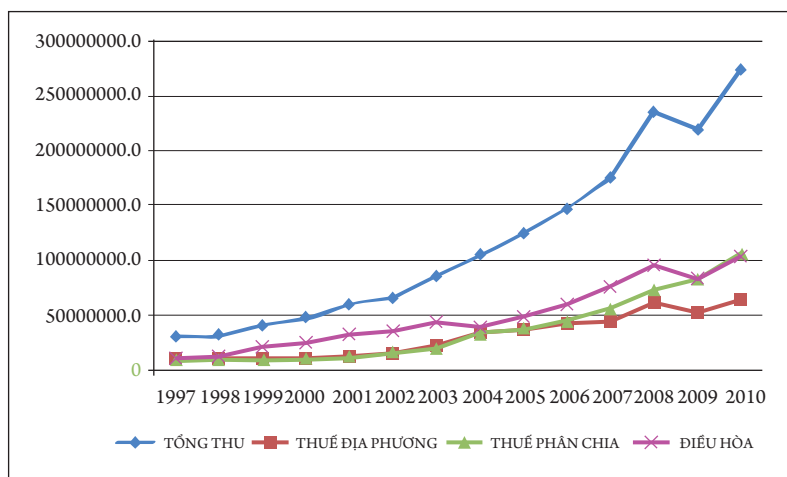
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010e
TỔNG DOANH THU														
Tổng (triệu VND)	30.360.918	31.875.486	40.122.103	47.508.691	58.842.075	65.822.571	85.850.251	105.039.065	124.193.506	146296.591	174810.837	235073.044	218711.704	273689.143
Tối đa (triệu VND)	3.795.677	3.652.867	3.876.337	4.482.944	6.173.867	7.593.201	10.163.321	12.346.213	13.024.259	14439.759	15065.902	26684.144	23474.893	32830.801
Tối thiểu (triệu VND)	190.768	218.584	258.408	317.738	393.632	422.105	515.109	628.279	823.278	991.184	1076.351	1154.006	1411.484	1641.467
Trung bình (triệu VND)	497.720	522.549	657.739	778.831	964.624	1.079.059	1.407.381	1.641.235	1.940.524	2285.884	2731.419	3673.016	3471.614	4344.272
Lịch chuẩn	511.995	483.147	530.261	601.639	807.217	1.014.225	1.350.802	1.651.534	1.793.452	2086.635	2205.545	3693.735	3622.196	5065.666
Hệ số biến đổi	1,03	0,92	0,81	0,77	0,84	0,94	0,96	1,01	0,92	0,91	0,81	1,01	1,04	1,17
NGUỒN THU GIAO 100% CHO ĐỊA PHƯƠNG														
Total (triệu VND)	10.663.832	10.188.870	10.897.540	11.438.666	12.855.610	15.809.860	22.817.136	33.720.219	35.757.399	41827.070	43819.223	60477.542	52029.040	64455.744
Tối đa (triệu VND)	2.292.169	2.351.102	2.310.872	2.407.533	3.380.660	4.638.815	5.216.889	6.172.473	5.883.673	6389.724	4778.388	12033.857	9965.650	14031.610
Tối thiểu (triệu VND)	11.167	10.967	13.806	17.020	18.967	25.365	30.628	16.579	38.470	37.672	53.960	39.583	55.413	64.183
Trung bình (triệu VND)	174.817	167.031	178.648	187.519	210.748	259.178	374.051	526.878	558.709	653.548	684.675	959.961	825.858	1023.107
Lịch chuẩn	303.698	304.245	299.857	321.548	433.124	597.627	718.074	877.410	907.762	1008.224	937.854	1722.516	1454.326	2050.044
Hệ số biến đổi	1,74	1,82	1,68	1,71	2,06	2,31	1,92	1,67	1,62	1,54	1,37	1,79	1,76	2,00
NGUỒN THU PHÂN CHIA														
Tổng (triệu VND)	9.739.476	9.397.695	8.713.205	11.147.368	13.000.372	14.735.167	19.927.159	31.770.783	39.446.837	45463.862	55429.802	73488.958	82627.357	104928.015
Tối đa (triệu VND)	1.310.961	1.159.989	1.144.284	1.729.470	2.012.719	2.197.020	3.906.979	5.946.359	6.886.196	7778.749	10369.631	12752.406	14377.220	19542.484
Tối thiểu (triệu VND)	8.219	8.094	9.677	8.826	10.631	11.941	13.646	16.721	29.275	3.265	5.710	9.349	8.150	8.955
Trung bình (triệu VND)	159.664	154.061	142.839	182.744	213.121	241.560	326.675	496.418	616.357	710.373	866.091	1166.491	1311.545	1665.524

Lịch chuẩn	224.206	202.066	198.463	289.192	331.695	369.871	572.976	847.728	992.612	1.148.415	1.460.475	1.901.030	2.444.747	3.343.462
Hệ số biến đổi	1,40	1,31	1,39	1,58	1,56	1,53	1,75	1,71	1,61	1,62	1,69	1,63	1,86	2,01
ĐIỀU HÒA														
Tổng (triệu VND)	9.957.610	12.288.921	20.511.358	24.922.657	32.986.093	35.277.544	43.105.956	39.548.063	48.989.270	59.394.292	75.645.100	95.152.440	84.055.307	104.305.384
Tối đa (triệu VND)	461.193	567.523	863.980	1.060.089	1.362.348	1.798.383	1.913.027	1.971.745	2.625.883	462.1.036	407.4.251	10307.310	4815.793	6163.917
Tối thiểu (triệu VND)	8.796	29.626	153.418	61.008	242.473	215.737	264.586	61.724	44.342	141.446	58.131	87.863	56.133	56.000
Trung bình (triệu VND)	163.240	201.458	336.252	408.568	540.756	578.320	706.655	617.938	765.457	928.036	1181.955	1510.356	1334.211	1655.641
Lịch chuẩn	98.271	111.644	163.460	174.002	215.481	274.265	318.065	362.248	489.151	681.430	724.636	1406.175	871.686	1082.136
Hệ số biến đổi	0,60	0,55	0,49	0,43	0,40	0,47	0,45	0,59	0,64	0,73	0,61	0,93	0,65	0,65

Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

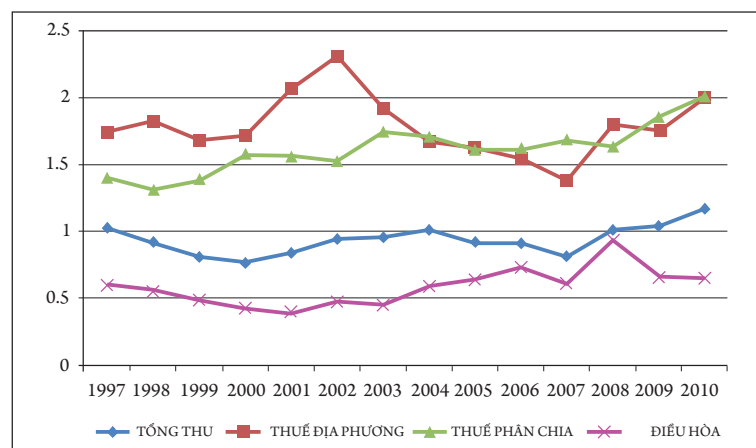
Tình hình thu thuế ở địa phương giai đoạn 1997-2010 được trình bày trong bảng 5.2, tính bằng triệu đồng. Bảng này còn cho thấy sự chuyển biến của ba hợp phần chính: “nguồn thu riêng”, hay các loại thuế được giao 100% cho địa phương, thuế phân chia, và các khoản bổ sung. Tổng số thu của tỉnh đã tăng đều đặn, lên gấp bốn lần trong suốt giai đoạn này. Như minh họa trong hình 5.1, một phần quan trọng trong tăng trưởng tổng số thu là nhờ các khoản bổ sung tăng nhanh. Tuy nhiên, ở đầu giai đoạn ổn định vào năm 2004, thu từ thuế phân chia, và ở mức độ ít hơn, thu từ các loại thuế địa phương được hưởng 100%, đã tăng rất đáng kể. Bước nhảy vọt về số thu từ các loại thuế phân chia chủ yếu là nhờ có thêm hai loại thuế (thuế tiêu thụ đặc biệt và lệ phí xăng dầu) được bổ sung vào danh sách các loại thuế phân chia, bắt đầu từ năm 2004. Nếu nói về số thu tuyệt đối, các tỉnh có thể có kết quả rất khác nhau; ví dụ như trong phân phối thu theo tỉnh năm 2005, sự khác biệt giữa tỉnh có số thu tối đa và tối thiểu là 15- 20 lần trong năm 2010; tuy nhiên, sự chênh lệch này và hệ số biến đổi cũng đã chững phần nào giảm xuống trong các năm 2006- 2007 và sau đó có xu hướng tăng. (hình 5.2).

Hình 5.1: Thu ngân sách địa phương theo nguồn



Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

Hình 5.2: Hệ số biến đổi thu ngân sách địa phương, tính theo nguồn thu



Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

Hình 5.3 trình bày tình hình thu thuế (tổng số và theo ba hợp phần chính) tính bằng triệu đồng trên 1.000 dân, còn xu hướng bốn nhóm nguồn thu được minh họa trong hình 5.4. Tính theo đầu dân, sự khác biệt ngân sách ở Việt Nam đã tăng theo thời gian. Cách biệt giữa các tỉnh giàu nhất và nghèo nhất về doanh số thu trên đầu người đã tăng từ 4 lần năm 1997 lên 5 lần năm 2005, đồng thời hệ số biến đổi cũng tăng 25%. Tuy nhiên trong những năm gần đây (đến năm 2010) xu hướng này ổn định hoặc có giảm chút ít.

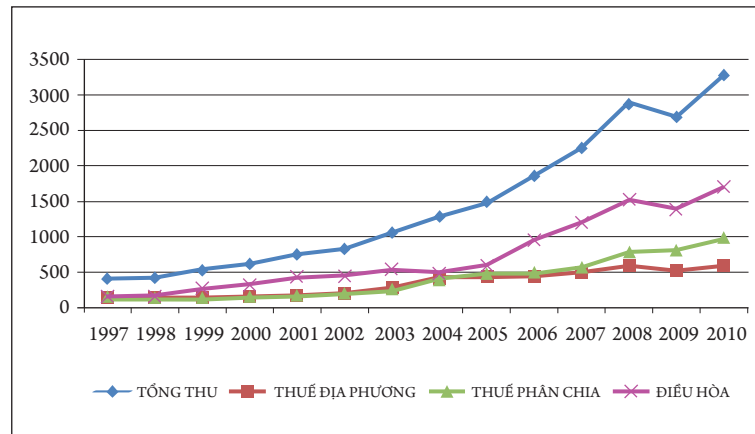
Theo minh họa trong hình 5.4, cách biệt ngân sách về số thu trên đầu người là do sự phân phối số thu từ thuế phân chia và cả các loại thuế của địa phương. Phân phối tổng thu cho thấy sự cách biệt nhỏ hơn so với thu từ thuế phân chia và thuế của địa phương, do tác động bù đắp hoặc điều hòa của các khoản bổ sung. Tuy nhiên, khác biệt đáng kể giữa các tỉnh về khả năng thu thuế vẫn tồn tại, kể cả sau khi đã có bổ sung điều hòa.

Bảng 5.3: Thu ngân sách địa phương trên 1000 dân và thống kê tóm tắt, tính theo nguồn thu, 1997-2010

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010e
TỔNG DOANH THU														
Tối đa (Triệu VND)	861	924	1.386	1.535	1.962	2.141	3.405	4.509	4.277	7.556	6.932	5.695	7.083	7083
Tối thiểu (Triệu VND)	228	240	286	329	392	446	576	540	760	1.026	1.088	1.394	1.647	1647
Trung bình (Triệu VND)	408	423	524	612	748	826	1.061	1.284	1.859	2.258	2.866	2.698	3.281	3281
Lịch chuẩn	155	168	220	254	335	398	543	669	751	1036	1319	1032	1.311	1311
Hệ số biến đổi	0,38	0,40	0,42	0,41	0,45	0,48	0,51	0,52	0,40	0,46	0,46	0,38	0,40	0,40
NGUỒN THU GIAO 100% CHO ĐỊA PHƯƠNG														
Tối đa (Triệu VND)	472	474	456	461	629	972	2.238	2.981	2.918	2.389	5.638	4.615	2.586	3.112
Tối thiểu (Triệu VND)	33	31	35	31	36	37	50	52	92	54	73	106	59	74
Trung bình (Triệu VND)	143	135	142	147	163	198	282	412	430	432	499	585	509	594
Lịch chuẩn	89	83	83	94	110	170	306	406	395	367	724	645	438	549
Hệ số biến đổi	0,62	0,61	0,58	0,64	0,67	0,85	1,08	0,99	0,92	0,85	1,45	1,10	0,86	0,92
THUẾ PHÂN CHIA														
Tối đa (Triệu VND)	503	410	466	676	972	1.408	1.795	2.086	2.246	2.456	2.759	5.770	5.227	5.661
Tối thiểu (Triệu VND)	23	20	22	25	27	29	37	52	95	11	16	25	22	24
Trung bình (Triệu VND)	131	125	114	144	165	185	246	388	475	485	567	774	804	987
Lịch chuẩn	91	82	83	127	155	204	263	351	416	492	524	902	828	1001
Hệ số biến đổi	0,69	0,66	0,73	0,88	0,94	1,10	1,07	0,90	0,88	1,02	0,92	1,16	1,03	1,01
ĐIỀU HÒA														
Tối đa (Triệu VND)	646	736	1.050	1.307	1.617	1.793	2.007	2.136	3.083	3197	3.862	5.410	5.256	6.605
Tối thiểu (Triệu VND)	5	16	86	52	145	138	187	39	37	42	42	56	36	37
Trung bình (Triệu VND)	134	163	268	321	419	442	533	483	589	944	1192	1507	1385	1700
Lịch chuẩn	148	165	210	252	307	337	404	504	693	755	898	1281	1137	1393
Hệ số biến đổi	1,10	1,01	0,79	0,78	0,73	0,76	0,76	1,04	1,18	0,80	0,75	0,85	0,82	0,82

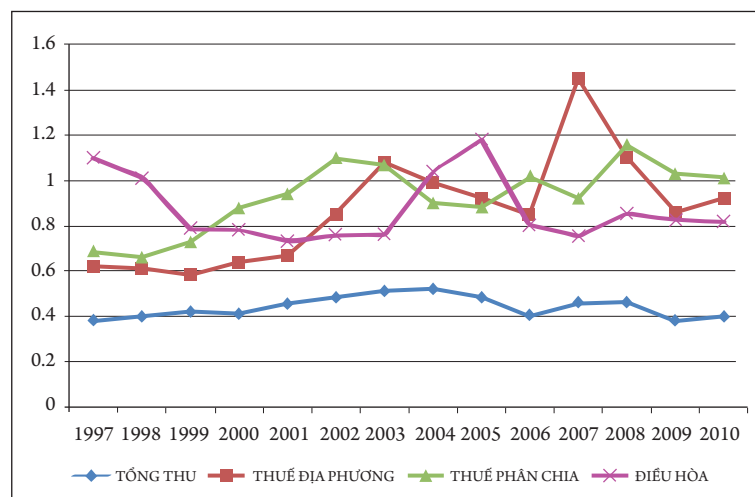
Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

Hình 5.3: Trung bình thu ngân sách địa phương trên 1000 dân, tính theo nguồn thu (Triệu VND)



Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

Hình 5.4: Hệ số biến đổi thu ngân sách địa phương trên 1000 dân, tính theo nguồn thu



Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

Về tổng số thu Ngân sách Nhà nước (kết hợp cả trung ương và địa phương), phần thu của chính quyền địa phương tăng từ 26% năm 2003 lên 47% năm 2005.³¹ Trong khi tỷ trọng thu của địa phương chỉ dao động trên dưới 25% trong suốt giai đoạn 1997-2003 (bảng 5.4), nhưng tỷ trọng này đã tăng đáng kể trong 2 năm 2004 và 2005. Như đã minh họa trong hình 5.5, giai đoạn ổn định tiếp theo bắt đầu từ năm 2004, khi có thêm hai loại thuế là thuế tiêu thụ đặc biệt và lệ phí xăng dầu được bổ sung thêm vào danh sách các loại thuế phân chia bắt đầu từ năm 2004, dẫn đến tỷ trọng cao hơn thu của các tỉnh ngân sách địa phương trong tổng thu ngân sách nhà nước. Trên góc độ quốc tế, theo thước đo này Việt Nam dường như có mức độ phân cấp lớn. Tuy nhiên, trong các năm sau đó, tỷ trọng số thu của ngân sách địa phương trong tổng thu ngân sách nhà nước giảm nhanh và ổn định ở tỷ trọng khoảng 30% trong giai đoạn 2008-2010.

³¹ Tất nhiên, số liệu này không bao gồm việc chuyển tiền từ chính phủ trung ương xuống các tỉnh

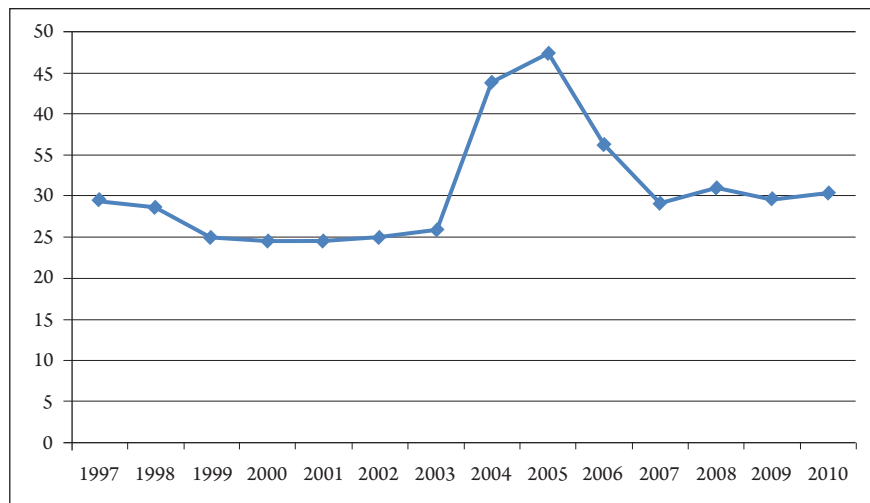
**Bảng 5.4: Kết quả phân cấp thu ngân sách nhà nước ở Việt Nam
(Đơn vị: Tỷ đồng)**

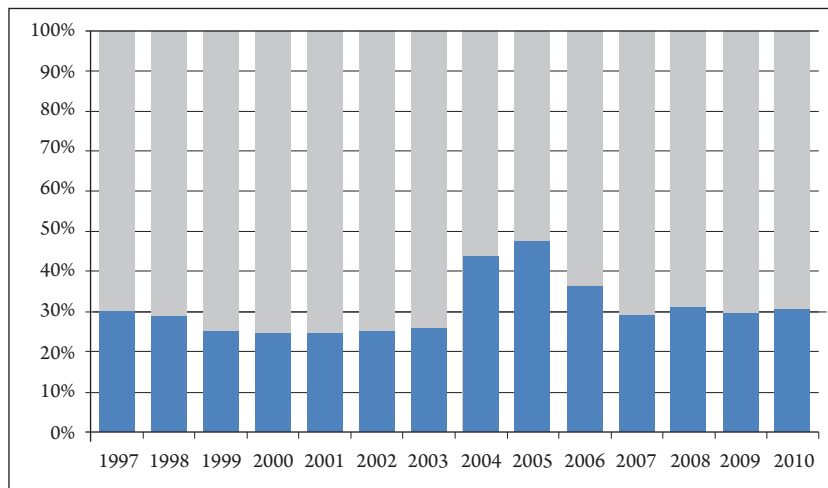
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010e
Tổng Doanh thu	65.352	70.612	78.489	90.749	103.773	121.716	175.908	170.375	202.683	241.117	341.057	430.549	454.766	559.170
Trong đó: thu ngân sách địa phương	19.264	20.280	19.571	22.269	25.463	30.545	45.521	74.688	96.113	87.291	99.249	133.966	134.656	169.384
Tỉ lệ trong tổng thu ngân sách nhà nước	29,5	28,7	24,9	24,5	24,5	25,1	25,9	43,8	47,4	36,2	29,1	31,1	29,6	30,3
Tốc độ tăng trưởng (năm trước= 100%)														
Thu ngân sách nhà nước	4,8	8	11,2	15,6	14,4	17,3	44,5	-3,1	19,0	19,0	41,4	26,2	5,6	22,9
Thu ngân sách địa phương	8,5	5,3	-3,5	13,8	14,3	20	49,0	64,1	28,7	9,1	13,7	34,9	0,5	25,8

Ghi chú: “Thu ngân sách địa phương” không tính phân bổ sung.

Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

Hình 5.5: Tỉ lệ thu ngân sách địa phương ở Việt Nam



Hình 5.6: Tỷ lệ thu ngân sách địa phương ở Việt Nam

Nguồn: Bộ Tài chính và tác giả

3. Phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách phải đạt được kết quả gì?

Kỳ vọng lớn về cải cách phân cấp quản lý để nâng cao hiệu suất chung của khu vực công, tăng cường các thể chế đại diện dân chủ, và cuối cùng là nâng cao phúc lợi kinh tế xã hội là lý do mà các quốc gia đã quyết định thực hiện phân cấp. Tuy nhiên, một giả định rất quan trọng để đạt được những lợi ích này là các chính quyền được phân cấp nhìn chung sẽ phải chịu trách nhiệm giải trình và đáp ứng nhanh được nhu cầu và ưu tiên của công dân. Đồng thời, phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách cũng đóng vai trò quan trọng trong việc xây dựng các chính quyền địa phương có trách nhiệm giải trình cao. Nhìn chung, các chuyên gia về phân cấp đều cho rằng nâng cao trách nhiệm giải trình đi đôi với phân cấp chỉ được đảm bảo khi chính quyền địa phương có đủ mức độ tự chủ và quyền tự quyết trong thu ngân sách của địa phương mình. Như vậy, nếu như phân cấp ngân sách hiệu quả đòi hỏi phải có một mức độ tự chủ nguồn thu đáng kể ở cấp vùng và cấp địa phương, thì vấn đề đặt ra là cần phân chia loại thuế nào cho cấp này? Trong tài liệu về phân cấp ngân sách, vấn đề này được gọi là “vấn đề giao nhiệm vụ thu thuế.”³²

Ở đây, chúng ta cần nhớ rằng giao nhiệm vụ thu ngân sách chỉ là một yếu tố trong thiết kế tổng thể hệ thống phân cấp chính quyền, và nếu muốn thực sự đạt hiệu quả về tự chủ nguồn thu để nâng cao trách nhiệm giải trình thì sự tự chủ cần phải được đặt trong bối cảnh các thiết chế khác được thiết kế tốt trong một hệ thống phân cấp, bao gồm cả các vấn đề ngân sách khác (giao nhiệm vụ chi, bổ sung điều hòa, v.v.); và phân cấp chính trị, với các cán bộ dân bầu được bầu cử một cách dân chủ, và phân cấp hành chính – đặc biệt là các vấn đề liên quan đến bộ máy công vụ. Tất cả những yếu tố này đều rất quan trọng để đảm bảo phân cấp đạt kết quả tốt.

Bên cạnh nâng cao trách nhiệm giải trình, một chức năng cơ bản khác mà phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách phải thực hiện là cung cấp đủ ngân sách để chính quyền địa phương thực hiện được các chức năng mà họ được giao.

³² Xem Martinez-Vazquez, McLure and và Vaillancourt (2006)

Tuy nhiên, yêu cầu thu đủ không đưa ra được một hướng dẫn cụ thể để cải cách phân cấp nhiệm vụ thu; trên thực tế, có thể đảm bảo đủ nguồn thu ngân sách bằng cách kết hợp các loại hình giao nhiệm vụ thu khác nhau, hoặc thông qua bổ sung điều hòa giữa các cấp chính quyền. Song trong trường hợp mọi nguồn ngân sách của chính quyền địa phương đều lấy từ các nguồn thu phân chia hay các hình thức bổ sung điều hòa khác từ chính quyền cấp cao hơn, sẽ có một rủi ro là chính quyền địa phương sẽ trở thành các đơn vị chi của trung ương đang trở nên ngày càng kém hiệu quả,³³ và điều này làm cho việc áp đặt một giới hạn ngân sách cứng đối với chính quyền địa phương sẽ trở nên khó khăn hơn.³⁴

Bên cạnh việc nâng cao trách nhiệm giải trình và cung cấp đủ ngân sách, giao nhiệm vụ thu ngân sách với tự chủ về thuế còn có các lợi ích khác. Tự chủ nguồn thu ở cấp địa phương là cách tốt nhất, nếu không phải là duy nhất, để giải quyết triệt để vấn đề khó khăn là mất cân đối theo chiều dọc, hoặc mất cân đối giữa nhu cầu chi và nguồn thu ở các cấp khác nhau. Tự chủ đầy đủ về thu ngân sách cũng là chỉ số then chốt về năng lực đi vay và mức độ tín nhiệm tín dụng của chính quyền địa phương. Có các bằng chứng cho thấy những nước có mức độ tự chủ nguồn thu ở cấp địa phương cao hơn cũng là những nước đạt được sự ổn định kinh tế vĩ mô cao hơn theo thời gian.³⁵

Mặt khác, mức độ tự chủ cao hơn trong phân cấp thu ngân sách cũng mang lại một số thách thức. Tùy theo phân phối địa lý hoạt động kinh tế và cơ sở thuế (diện chịu thuế), việc tự chủ thuế cao hơn của địa phương có thể dẫn đến mất cân đối ngân sách (hàng theo chiều ngang) lớn hơn giữa các địa phương với nhau. Các địa phương giàu hơn có thể tài trợ cho các nhu cầu chi tiêu của họ với mức nỗ lực thuế thấp hơn, trong khi đó các địa phương nghèo hơn phải nỗ lực nhiều hơn trong công tác thu thuế đối với người dân của mình để đáp ứng cùng một nhu cầu chi tiêu. Tuy nhiên, đây không phải là hậu quả tai hại của việc tự chủ thuế ở địa phương, vì những cách biệt ngân sách giữa các địa phương như thế này có thể được giải quyết tốt thông qua việc thiết kế chương trình cân đối điều hòa tốt hơn.

Do quyền tự chủ thuế có thể rất lớn, cần đặt câu hỏi vậy chúng ta cần tự chủ bao nhiêu là đủ. Liệu chính quyền địa phương có phải đảm bảo tự tài trợ toàn bộ chi tiêu của mình từ các nguồn thu tự chủ (tự chủ hoàn toàn)? Trên thực tế, việc chính quyền địa phương tự chủ tài chính hoàn toàn nhìn chung không khả thi, thậm chí không phải là điều nên làm. Thay vào đó, nguyên tắc được chấp nhận chung là chính quyền địa phương cần huy động ngân sách từ các khoản thu của mình để trang trải các nhu cầu chi tăng lên (hoặc giảm thu thuế khi nhu cầu chi giảm) và hoạt động với giới hạn ngân sách cứng, có nghĩa là nguồn thu phân chia và điều hòa

³³ Nhiều nghiên cứu gần đây (VD, Ter-Minassian 1997; Ebel và Yilmaz 2002) cho rằng kết quả của phân cấp chi tiêu phụ thuộc vào loại hình ngân sách được dùng cho các nội dung chi tiêu này, trong đó một khía cạnh quan trọng là mức độ kiểm soát mà chính quyền địa phương có thể thực hiện đối với các nguồn thu của họ.

³⁴ Giới hạn ngân sách cứng nghĩa là các chính quyền địa phương được giao quyền tự chủ sẽ được yêu cầu cân đối ngân sách của họ mà không được trông chờ vào sự hỗ trợ cuối năm của trung ương và hiểu rõ rằng sẽ không có “cứu trợ” vào cuối năm hay trong trường hợp không có khả năng trả nợ. Xem Rodden (2003).

³⁵ Từ trước đến nay người ta cho rằng tự chủ thu thuế ở địa phương có thể phải thỏa hiệp với khả năng thực hiện các chính sách bình ổn của trung ương; song trên thực tế dường như xảy ra điều ngược lại. Có thể là tự chủ lớn hơn về thu thuế của địa phương dẫn đến các chính sách ngân sách bảo thủ hơn và thâm hụt thấp hơn ở mọi cấp chính quyền. Xem Martinez-Vazquez và McNab (2006).

bổ sung chỉ dành cho các nhu cầu chi bắt buộc phải chi.³⁶ Chỉ có các địa phương giàu nhất mới đến gần với việc tự tài trợ hoàn toàn cho nhu cầu chi tiêu của mình từ các nguồn thu riêng.³⁷

Cho dù có sự thống nhất chung về tầm quan trọng của tính tự chủ về thuế ở cấp địa phương, trong thông lệ quốc tế nói chung, chúng ta thường quan sát thấy mức độ tự chủ thuế khá thấp. Một trong những lý do của hiện trạng này, như đã nói trên, là do chính quyền trung ương không muốn trao quyền thu thuế cho địa phương, do sợ phải cạnh tranh với chính quyền địa phương đối với một số cơ sở thuế và do lo sợ “mất quyền kiểm soát”. Điều hài hước là nhiều chính quyền địa phương cũng vui mừng vì không phải tự chủ về thuế, đơn giản là vì để đáp ứng được nhu cầu ngân sách họ không muốn phải gánh thêm trách nhiệm phải đưa ra những quyết định đánh thuế không được lòng dân. Dùng cơ chế điều hòa giữa các cấp chính quyền so với tự chủ nguồn thu tỏ ra là cách làm dễ dàng hơn cho tất cả các bên liên quan.

Ở một chừng mực nhất định, việc không đủ tự chủ về nguồn thu còn có thể là hệ quả của tình trạng thiếu năng lực quản lý ở một số chính quyền địa phương. Khi năng lực kém kết hợp với mong muốn trao cho tất cả các địa phương (bất kể quy mô và năng lực ra sao) cùng một quyền đánh thuế tự chủ về thuế như nhau, thì hệ quả có thể là mức độ tự chủ thuế thấp. Tình trạng (năng lực quản lý không đồng đều) này dẫn đến tình trạng tiến thoái lưỡng nan trong thiết kế phân cấp. Một hệ thống ngân sách thống nhất giữa các chính quyền trong đó tất cả các chính quyền địa phương đều phải hoạt động có sức hấp dẫn của nó. Nếu tất cả các chính quyền địa phương đều có cùng một trách nhiệm chi tiêu và quyền thu thuế như nhau, thì việc quản lý hệ thống và đánh giá thành công sẽ dễ hơn. Cách cư xử giống nhau đối với mọi địa phương nhìn chung cũng có vẻ công bằng hơn. Mặt khác, một lộ trình hiệu quả hơn để phân cấp hiệu quả có thể là áp dụng một cơ chế giao nhiệm vụ thu bắt đối xứng, trong đó các địa phương lớn hơn với năng lực tốt hơn sẽ được tự chủ hơn, theo các tiêu chí khách quan, minh bạch, và để các địa phương nhỏ hơn từ từ “trưởng thành để đóng vai trò này”.³⁸

Mặc dù các hệ thống phân cấp ở một số nước phát triển có mức độ tự chủ thuế cao, song trên thực tế điều này cũng rất hiếm hoi, và ở các nước đang phát triển việc giao quyền thu thuế lớn cho chính quyền địa phương ngay giai đoạn đầu phân cấp là cực kỳ hãn hữu. Thông thường, chính quyền trung ương rất miễn cưỡng từ bỏ một phần quyền lực và kiểm soát thuế của mình, điều này là hợp lý vì cần phải tạo điều kiện cho cấp địa phương có được năng lực phù hợp. Tuy nhiên, những sự lưỡng lự, miễn cưỡng này thường kéo dài hàng nhiều năm sau khi đưa ra chương trình phân cấp. Cùng với thời gian, một văn hóa lệ thuộc tài chính đã ăn sâu vào

³⁶ Xem toàn bộ lập luận này trong nghiên cứu của McLure (1998).

³⁷ Để làm đúng điều này cần làm một vài việc. Thứ nhất, cần đưa ra một cách thức hợp lý để đánh giá nhu cầu chi tiêu của chính quyền địa phương và luôn cập nhật các thước đo này. Thứ hai, cần áp dụng nguyên tắc vàng về nhiệm vụ thu thuế: thu phải đủ để chi trả cho các nhu cầu chi tiêu (không tính phần bổ sung có điều kiện) của những địa phương giàu nhất. Tuy nhiên, đôi khi cần phá vỡ nguyên tắc này ở một chừng mực nhất định và để cho cả những tỉnh giàu nhất cũng một phần được tài trợ từ các khoản điều hòa từ trung ương. Điều này có thể là do một số yếu tố ngoại lai theo chiều dọc trong việc sử dụng cơ sở thuế, tính kinh tế theo quy mô trong công tác quản lý một số loại thuế, nhu cầu duy trì tính toàn vẹn (tính hài hòa) của một số loại thuế và một số vấn đề cân nhắc khác về công tác quản lý thuế được bàn luận dưới đây.

³⁸ See Xem Bird and và Ebel (2007) về trách nhiệm và các vấn đề về tài khóa bất đối xứng ở các quốc gia có thể chế liên bang.

các chính quyền địa phương, vốn ngày càng quen lệ thuộc hoàn toàn vào các khoản bổ sung điều hòa từ trung ương cho các nhu cầu ngân sách của mình.

4. Các hình thức tự chủ thuế mong đợi và không mong đợi

Với thực tế cần phải có sự tự chủ về thuế trong thiết kế nhiệm vụ thu cho các chính quyền địa phương, chúng ta phải trả lời hai câu hỏi: i) chúng ta cần hình thức tự chủ nguồn thu như thế nào? ii) cần phải sử dụng những công cụ thuế nào để có được sự tự chủ đó?

Về hình thức tự chủ thuế, có bốn khía cạnh đã được chỉ ra.³⁹ Thứ nhất là cấp chính phủ nào có quyền lựa chọn các loại thuế mà chính họ có thể quy định. Ví dụ, có những lý do chính đáng để loại trừ mọi khả năng các địa phương có thể đặt ra các loại thuế quan nội bộ. Với điều kiện những hạn chế chung này được đảm bảo, ta có thể lựa chọn giữa hai phương án: một *danh sách mở* các sắc thuế sẽ do địa phương xác định trong phạm vi giới hạn và hạn chế chung, hoặc một *danh sách cố định* các loại thuế được phép thu do trung ương quyết định và địa phương có thể lựa chọn. Nhìn chung, danh sách cố định các loại thuế địa phương được ưa chuộng hơn vì như vậy sẽ giúp tránh được tình trạng đưa ra các loại thuế phiền hà trong một số trường hợp, hoặc các loại thuế gây lệch lạc về kinh tế, thuế cao hơn và không hiệu quả, có thể cản trở phát triển và tăng trưởng kinh tế.⁴⁰

Dù áp dụng danh sách mở hay danh sách cố định, cũng phải đưa ra thêm một quyết định là liệu có nên để riêng cho mỗi cấp chính quyền được sử dụng diện đánh thuế của những sắc thuế cụ thể nào đó, hay các diện đánh thuế này có thể đồng thời sử dụng bởi một vài cấp chính quyền. Cách tiếp cận thứ hai có một điểm bất lợi tiềm tàng là sẽ tạo ra các tác động tiêu cực giữa các cấp chính quyền, do một thực tế là cấp chính quyền này sẽ không tính đến tác động mà các chính sách của họ có thể gây ra đối với diện đánh thuế và nguồn thu của cấp chính quyền kia.⁴¹ Tuy nhiên, có thể thực hiện một số chính sách để khắc phục tác động ngoại vi này như bổ sung điều hòa giữa các cấp chính quyền. Trên thực tế, khi lựa chọn cách tiếp cận danh sách mở, nhìn chung người ta thường cho phép tồn tại song song các cơ sở thuế. Ngược lại, cách tiếp cận danh sách cố định được áp dụng để triệt tiêu khả năng các cơ sở thuế cùng tồn tại.⁴²

³⁹ Xem Bird (2000); Bird và Ebel 2007; Broadway (1997); McLure (1998 và 2000); và Musgrave (1983)

⁴⁰ Kinh nghiệm quốc tế cho thấy giao cho địa phương tự lựa chọn các loại thuế riêng của mình (cách tiếp cận danh sách mở) có thể dễ gây phản tác dụng khi chính quyền địa phương áp dụng các hình thức đánh thuế không hiệu quả (bóp méo). Một ví dụ gần đây là ở Indonesia, khi áp dụng cách tiếp cận danh sách mở trong cải cách phân cấp năm 2001. Xem Alm và các tác giả khác (2004). Theo kinh nghiệm quốc tế, khi chính quyền địa phương được giao quyền tự quyết nhiều hơn theo hiến pháp như trong trường hợp một số quốc gia có thể chế liên bang thì phương thức phổ biến là danh sách mở đi kèm một số hạn chế chung. Danh sách cố định được áp dụng nhiều hơn ở những hệ thống chính phủ nhất thể.

⁴¹ Ví dụ, có thể xem phần bàn luận trong nghiên cứu của Broadway và các tác giả khác (1998).

⁴² Đôi khi Hiến pháp của quốc gia, kể cả trong trường hợp các quốc gia liên bang, cũng được sử dụng để xác định rõ loại thuế nào có thể được sử dụng ở các cấp địa phương khác nhau; ví dụ như Ấn Độ, Pakistan hay Thụy Sĩ.

Trên thực tế, khi lựa chọn giữa các diện đánh thuế riêng biệt hay chia sẻ phải cân nhắc ưu điểm và nhược điểm của từng lựa chọn một. Như chúng ta vừa bàn, một nhược điểm của việc song song áp dụng diện đánh thuế là gây mất cân đối giữa các cấp chính quyền (theo chiều dọc). Nhược điểm quan trọng nhất của việc sử dụng riêng diện đánh thuế là thường thì các địa phương sẽ không có cơ hội nào để sử dụng những diện đánh thuế lớn (dù là về quy mô hay độ co giãn theo thời gian), do vậy ảnh hưởng rất nhiều đến mọi khả năng tự chủ thuế ở địa phương. Việc áp dụng các diện đánh thuế độc nhất cũng có thể làm cho cơ cấu thuế công kênh hơn. Khi cân nhắc mọi khía cạnh, một danh sách cố định cho phép các diện đánh thuế cùng tồn tại cho các cấp chính quyền khác nhau và sử dụng các khoản bổ sung giữa các cấp chính quyền để khắc phục tình trạng chênh lệch nguồn thu giữa các cấp chính quyền là cách tiếp cận được ưa chuộng hơn.

Khía cạnh thứ hai của vấn đề tự chủ thuế liên quan đến việc cấp chính quyền nào sẽ quy định về cơ cấu diện thu (cấu trúc cơ sở thuế) và cấp nào có quyền quyết định thuế suất. Trong hai hình thức tự chủ thuế trong việc xây dựng cơ cấu các loại thuế địa phương, sự tự chủ trong quyết định diện đánh thuế nhìn chung ít được mong muốn hơn là tự chủ quy định thuế suất.⁴³ Những biến thể trong việc xác định diện đánh thuế, có thể thông qua một số miễn trừ đặc biệt, giảm cơ sở thuế hay khấu trừ ghi có đối với nghĩa vụ thuế đều có thể dễ dàng dẫn đến tình trạng phức tạp và thiếu hài hòa giữa các địa phương. Hậu quả không mong muốn lớn nhất của việc thiếu sự hài hòa và phức tạp là chi phí quản lý thuế cao ở tất cả các địa phương tham gia, và chi phí tuân thủ cao hơn cho đối với đối tượng đóng nộp thuế, những người có nghĩa vụ đóng phải nộp thuế ở nhiều hơn một địa phương.

Tính tự chủ trong việc xác định thuế suất nhìn chung được ưa chuộng hơn vì nó đơn giản hơn đối với các địa phương, đối với cả các nhà cơ quan quản lý thuế lẫn người nộp thuế. Tập trung vào tính tự chủ quy định thuế suất còn có thêm một ưu điểm là mang lại trách nhiệm giải trình chính trị vì thuế suất là cái dễ nhìn thấy nhất của một sắc thuế. Quyền tự chủ xác định thuế suất cũng có thể được ưa thích hơn vì nó có tác động trực tiếp hơn đến khả năng thu và chi của các địa phương, và bởi vì các hộ gia đình và doanh nghiệp cũng dễ dàng hơn khi so sánh số thuế mà họ phải nộp với dịch vụ mà họ được nhận.

Khía cạnh thứ ba và cũng là khía cạnh cuối cùng của việc tự chủ thu thuế là cấp chính quyền nào có trách nhiệm quản lý các loại thuế khác nhau. Quản lý thuế tập trung kể cả đối với các sắc thuế địa phương có khả năng hiệu quả hơn nhờ quy mô kinh tế. Tuy nhiên, công tác quản lý của chính quyền địa phương đối với các sắc thuế của họ sẽ tăng cường được trách nhiệm giải trình ở cấp địa phương nếu như các đối tượng đóng thuế ý thức được tốt hơn về các sắc

⁴³ Khả năng thay đổi diện chịu thuế hay thuế suất mở ra khả năng cạnh tranh ngân sách giữa các địa phương. Ví dụ, xem Wilson (1999). Cạnh tranh ngân sách giữa các địa phương có thể có cả khía cạnh tốt, như cho người đóng thuế quyền lựa chọn và đòi hỏi các quan chức nhà nước có trách nhiệm giải trình cao hơn, cũng như khía cạnh xấu, như “hiệu ứng cạn kiệt nguồn thu” khi các địa phương cạnh tranh bằng cách giảm thuế ngày càng thấp cho tới khi thậm chí không có đủ nguồn thu để đảm bảo các dịch vụ cơ bản. Khả năng thay đổi cơ sở thuế cũng có thể làm nảy sinh các tác động ngoại vi giữa các địa phương, khi chính sách của một địa phương (ví dụ như nâng thuế suất) có thể tác động đến cơ sở thuế của địa phương khác (tăng cơ sở thuế của họ đối với những đối tượng đóng thuế di động). Bổ sung giữa các địa phương và các chính sách khác có thể được chính quyền trung ương thực hiện nhằm khắc phục những ảnh hưởng ngoại lai hàng theo chiều ngang như vậy.

thuế địa phương được quản lý ở đây. Sự lựa chọn giữa hiệu suất-hay-trách nhiệm giải trình này cũng sẽ khác nhau đối với các loại thuế khác nhau. Ví dụ, lợi ích về hiệu suất của quản lý tập trung đối với phụ thu thuế thu nhập cá nhân ở địa phương có thể vượt trội so với việc tăng cường trách nhiệm giải trình do việc quản lý phân cấp các loại thuế này mang lại. Ngược lại, có thể sẽ không có lợi ích đáng kể về mặt hiệu suất trong việc quản lý tập trung thuế bất động sản địa phương nếu ta so sánh với những thiệt hại về trách nhiệm giải trình địa phương mà việc quản lý tập trung các loại thuế này mang lại. Việc quản lý các loại thuế địa phương hay cả các loại thuế phân chia bởi cơ quan quản lý thuế trung ương có thể gây ra một vấn đề là làm giảm động cơ khuyến khích kể cả đối với các loại thuế phân chia, khi phần của cơ quan quản lý trung ương trong số thu thuế tương đối nhỏ. Điều này có nghĩa là khi những ưu điểm về chi phí làm cho người ta thiên về quản lý tập trung thì cần phải có cơ chế khuyến khích phù hợp giữa các cấp chính quyền trong công tác thu thuế⁴⁴

Cuối cùng, chúng ta cần nhắc tới vấn đề liệu những hình thức phân chia nguồn thu thuế nhất định trên cơ sở nguồn gốc có thể đóng góp cho sự tự chủ nguồn thu của các chính quyền địa phương hay không. Quan điểm được nhiều người chấp nhận là phân chia thuế không phải là một hình thức giao nhiệm vụ thu vì các địa phương không có vai trò trực tiếp trong cơ cấu và quản lý thuế; theo quan điểm này, chia sẻ nguồn thu chỉ nên coi là một hình thức bổ sung điều hòa khác. Theo quan điểm thiểu số, thì các loại thuế chia có thể được coi là một hình thức giao nhiệm vụ thu khi các tỉ lệ phân chia ổn định trong một thời kỳ vài nhiều năm và đặc biệt là khi chính quyền địa phương có thể ảnh hưởng đến mức độ quản lý thu và quy mô của diện chịu thuế. Vì những lý do này, thông thường ở nhiều nước đang phát triển, đặc biệt là ở những nước thuộc Liên Xô cũ, các loại thuế phân chia được coi là một phần của nguồn thu ngân sách riêng của các chính quyền địa phương.⁴⁵

5. Những vấn đề chính sách quan trọng về phân cấp nhiệm vụ thu ở Việt Nam

Mặc dù đã đạt được tiến bộ trên nhiều phương diện trong chính sách phân cấp, song hệ thống hiện nay của Việt Nam vẫn thiếu một cơ chế giao nhiệm vụ thu đầy đủ. Trong phần này, chúng tôi nêu những bất cập chính của hệ thống hiện hành.

Vấn đề quan trọng nhất liên quan đến giao nhiệm vụ thu hiện tại ở Việt Nam là thiếu tự chủ nguồn thu ở mức độ đáng kể, theo bất kỳ hình thức nào mà chúng ta đã điểm qua ở phần trên. Đặc biệt, chính quyền địa phương ở Việt Nam không có khả năng tăng thu nhờ áp dụng phụ thu. Hình thức tự chủ duy nhất đối với chính quyền huyện và xã là thẩm quyền quy định một số loại phí như phí dịch vụ vệ sinh và học phí. Chính quyền cấp tỉnh không có quyền quyết định hay tự chủ ở bất kỳ phương diện nào.

Phần lớn ngân sách cho các chính quyền địa phương Việt Nam là dưới hình thức thuế phân chia và các hình thức bổ sung khác. Mặc dù không hoàn toàn là vấn đề phân cấp nhiệm vụ thu, song cũng nên nhắc tới một thực tế là một số cơ chế hiện đang áp dụng để phân chia thuế là có vấn đề. Hiện nay, số thu đang được phân chia giữa ngân sách trung ương và ngân sách địa phương nơi thực sự diễn ra hoạt động thu thuế (“nguyên tắc về nguồn gốc”). Điều này

⁴⁴ Xem Martinez-Vazquez và Timofeev (2005).

⁴⁵ Xem Martinez-Vazquez và Boex (2001) và Martinez-Vazquez et al. (2006).

làm nảy sinh những rắc rối về sự công bằng, đặc biệt là đối với thuế GTGT và thuế thu nhập doanh nghiệp. Đối với thuế GTGT, loại thuế này có thể được ghi có và ghi nợ ở địa phương nơi doanh nghiệp có trụ sở chính, chứ không nhất thiết phải là nơi phát sinh thuế. Điều này có lợi cho những thành phố lớn (như Hà Nội và TP Hồ Chí Minh) và một số tỉnh có công nghiệp phát triển hơn. Sử dụng nguyên tắc nguồn gốc trong chia sẻ thuế GTGT còn có thể dẫn đến một số hình thức bảo hộ thị trường, khi một số địa phương được coi là đã tạo ra những rào cản phi tự nhiên đối với thương mại trong nước.

Một vấn đề khác cần được nhắc tới là việc xóa bỏ nhiệm vụ thu ở cấp huyện và cấp xã trong Luật Ngân sách 2002, theo đó chính quyền cấp tỉnh sẽ quy định nhiệm vụ thu cho các chính quyền địa phương cấp dưới của mình. Cơ chế này giúp cho chính quyền tỉnh được linh hoạt về ngân sách và có khả năng thích ứng với các hoàn cảnh cụ thể của tỉnh. Nó cũng có thể dẫn đến mức độ điều tiết cao hơn so với trường hợp nhiệm vụ thu được quy định cụ thể hơn. Tuy nhiên, việc không giao nhiệm vụ thu cụ thể cũng làm tăng chi phí đối với chính quyền các địa phương cấp dưới vì nó có thể hạn chế đáng kể mức độ chắc chắn và khả năng đoán trước về nguồn thu.⁴⁶ Hệ quả của việc thay đổi nhiệm vụ thu đối với chính quyền địa phương áp dụng từ năm 2002 còn chưa được nghiên cứu kỹ cho đến năm 2007, mặc dù có những bằng chứng đầu đó cho thấy phần lớn chính quyền các tỉnh đã có trách nhiệm hơn, song đồng thời cũng tồn tại tình trạng lậm dụng. Một nghiên cứu mới đây của Học viện Tài chính (2007) cho thấy một số vấn đề liên quan đến thực tiễn nhiệm vụ thu chi của các tỉnh sau khi Luật Ngân sách sửa đổi 2002 có hiệu lực. Đối với nhiệm vụ chi, nghiên cứu của Học viện Tài chính cho thấy một số tỉnh đã thay đổi nhiệm vụ chi của họ giữa các thời kỳ ổn định. Ví dụ, trong thời kỳ ổn định 2004-06 tỉnh Hà Tĩnh đã giao toàn bộ chi tiêu giáo dục ở cấp tỉnh, song trong thời kỳ 2007-10 toàn bộ ngân sách chi cho giáo dục đã được giao xuống cho cấp huyện. Nghiên cứu cũng chỉ rõ rằng việc chuyển dịch nhiệm vụ chi diễn ra thường xuyên hơn ở cấp xã. Đối với nhiệm vụ thu, nghiên cứu của Học viện Tài chính cũng cho biết các tỉnh thường giao các loại thuế nhỏ hơn cho xã, trong khi giữ lại cho mình nguồn thu lớn hơn. Nghiên cứu cũng phát hiện được những trường hợp thay đổi nhiệm vụ ngay trong thời kỳ ổn định 2004-06; ví dụ như ở tỉnh Bắc Cạn. Dĩ nhiên, một số thay đổi như vậy có thể là dấu hiệu của sự bất cập trong việc sử dụng chính sách “thời kỳ ổn định”, đặc biệt vào thời điểm Việt Nam đang trải qua giai đoạn tăng trưởng kinh tế cao và chính sách thường xuyên thay đổi ở các lĩnh vực khác (ví dụ như tăng lương tối thiểu hàng năm, cấu chi tiêu cao hơn do lạm phát, v.v.). Các huyện và xã có điều kiện kinh tế khác nhau rất cuộc có khoảng cách khá xa. Do mức độ tự chủ về thuế hiện nay của cấp tỉnh còn hạn chế, nên các tỉnh nghèo rất khó có thể thu thêm được ngân sách để đáp ứng được nhu cầu của mình giữa các thời kỳ ổn định.⁴⁷ Mặt khác, các tỉnh có thặng dư nhìn chung ở vị thế tốt hơn trong việc đáp ứng nhu cầu chi tiêu vì họ có thể giữ được một lượng ngân sách khá lớn đã thu được trong thời kỳ phát triển kinh tế (vì số thu mà họ phải nộp cho trung ương đã được cố định ngay từ đầu thời kỳ, mức này giữ ổn định này cho toàn bộ giai đoạn). Dĩ nhiên, đây là những tỉnh sẽ bị giảm tỉ lệ phân chia thuế trong giai đoạn ổn định tiếp theo. Các kết quả nghiên cứu của Học viện Tài chính (2007) dường như chỉ ra một phương

⁴⁶ Ảnh hưởng tiêu cực này về tính chắc chắn và khả năng đoán trước phần nào được bù đắp bằng “thời kỳ ổn định”.

⁴⁷ Gần đây, chính phủ Việt Nam đã bỏ chế độ điều chỉnh theo tốc độ lạm phát và phát triển kinh tế trong các thời kỳ ổn định. Tuy nhiên, dường như có sự đồng ý từ Bộ Tài chính là cần đưa những điều chỉnh này trở lại vào đợt sửa đổi Luật Ngân sách sắp tới.

hướng cải cách là tạo ra sự ổn định và minh bạch hơn trong công tác giao trách nhiệm chi tiêu và nguồn thu cho chính quyền địa phương. Tuy nhiên, đây không phải là “phương thuốc” để giải quyết tất cả mọi vấn đề. Ví dụ, Đánh giá Trách nhiệm Tài chính Quốc gia (CFAA) 2007 cho thấy một số tỉnh như Hà Nam, đã gặp khó khăn trong tái phân phối nguồn lực từ các xã có số thu cao hơn nhờ bùng nổ thị trường bất động sản cho các xã có số thu thấp hơn, vì Luật Ngân sách hiện nay quy định thuế suất tối thiểu cụ thể mà trung ương giao cho cấp xã đối với thuế đất và nhà ở.

Như đã nói trên, ở Việt Nam công tác quản lý và thu mọi loại thuế đều theo cơ chế tập trung. Một vấn đề tiềm ẩn của việc thu thuế tập trung là bộ máy quan liêu ở trung ương (trong ngành thuế) thiếu động cơ khuyến khích trong việc huy động và thu thuế ở địa phương. Vấn đề này ở Việt Nam được khắc phục một phần nhờ có sự song trùng lãnh đạo trong quản lý thuế nghĩa là các cán bộ quản lý thuế đồng thời nằm dưới sự quản lý của cơ quan thuế trung ương và cơ quan chính quyền địa phương; có nghĩa là các cán bộ tỉnh và huyện có thể ảnh hưởng đáng kể đến quyết định và hoạt động của cán bộ của quản lý thuế. Ví dụ, việc chính quyền địa phương thường cho các cán bộ quản lý thuế thực hiện tốt công tác thu thuế không phải là chuyện bất thường. Chính quyền địa phương cũng thường cung cấp phương tiện làm việc, nhà ở và các phúc lợi khác cho thanh tra thuế và các cán bộ khác của cơ quan quản lý thuế trung ương. Tình trạng quản lý song trùng nói trên và vai trò của các cơ chế khuyến khích cho hoạt động thu thuế của các chính quyền địa phương đã được chính thức hóa trên thực tiễn bằng cách cho chính quyền địa phương được giữ lại phần thu vượt dự toán trong kế hoạch của chính quyền trung ương.⁴⁸ Mặt khác, ở một số nước đặc biệt là Trung Quốc (trước cuộc cải cách 1994 khi các cơ quan quản lý thuế trung ương và địa phương được tách rời) cũng như một số quốc gia đang trong thời kỳ chuyển đổi khác như Nga và các nước khác thuộc Liên Xô cũ, tình trạng quản lý song trùng đối với các cán bộ quản lý thuế trung ương là nguyên nhân gây ra vấn đề các cơ quan chức năng địa phương “lạm dụng” vị trí của họ để đặt lợi ích của tỉnh cao hơn lợi ích của trung ương.

Điều này có nghĩa là việc các cán bộ quản lý thuế của cơ quan trung ương trên thực tế chịu sự quản lý song trùng của các quan chức địa phương về lâu dài không phải là một giải pháp tốt để giải quyết vấn đề động cơ, đặc biệt nếu sau khi cải cách phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách ở Việt Nam các địa phương được giao quyền tự chủ về thu đáng kể.

6. Định hướng cải cách phân cấp nhiệm vụ thu ở Việt Nam

6.1. Công cụ thuế nào là phù hợp nhất cho chính quyền địa phương?

Những tiêu chí hướng dẫn việc giao nhiệm vụ thu ngân sách được áp dụng khác nhau ở các cấp chính quyền của một quốc gia phản ánh vai trò kép của thuế. Thứ nhất, thuế đơn giản là phương tiện đảm bảo tài chính cho việc cung cấp hàng hóa và dịch vụ công, song thuế cũng được sử dụng như một công cụ để thực hiện các mục tiêu chính sách của chính quyền, như tái phân phối thu nhập thông qua đánh thuế lũy tiến. Khởi điểm kinh điển của các nguyên tắc giao nhiệm vụ thu là một nghiên cứu rất có ảnh hưởng của Musgrave (1959) lập luận rằng chính sách của chính phủ phải theo đuổi ba mục tiêu kinh tế căn bản: đảm bảo ổn định kinh

⁴⁸ Số thu “vượt kế hoạch” được giữ lại ở địa phương chỉ bao gồm các loại thuế được giao 100% cho địa phương và các loại thuế phân chia. Tỷ lệ giữ lại đối với số vượt thu giữa các tỉnh khác nhau, Hà Nội là 100%, TP Hồ Chí Minh là 79% và đối với các tỉnh khác là 30%.

tế vĩ mô; phân phối thu nhập bình đẳng hơn; và đảm bảo phân bổ nguồn lực hiệu quả hơn khi thị trường không làm được điều đó. Mặc dù vẫn còn nhiều ý kiến tranh cãi về điều này, song các nhà kinh tế tài chính công hầu như đều thống nhất ý kiến với Musgrave, rằng quyết định chính sách về bình ổn kinh tế và phân phối thu nhập tốt nhất nên giao cho chính quyền trung ương, còn một số quyết định liên quan đến hiệu quả phân bổ (sử dụng nguồn lực sẵn có theo cách tốt nhất để cung cấp hàng hóa và dịch vụ công) thì có thể giao cho chính quyền địa phương.

Bên cạnh vai trò của chính phủ, theo hướng dẫn của Musgrave, có một số thuộc tính của thuế thường được công nhận là được mong muốn bất kể các loại thuế này được giao cho chính quyền trung ương hay địa phương. Những tính chất này bao gồm:

- i. Độ co giãn tăng trưởng về số thu, có nghĩa là nhìn chung số thu phải tăng tỉ lệ thuận với tăng trưởng kinh tế;
- ii. Công bằng, có nghĩa là các nguồn thu tốt phải “hợp lý” hay công bằng theo nghĩa công bằng theo chiều ngang - trong đó các đối tượng đóng thuế trong hoàn cảnh tương tự nhau phải được đối xử như nhau, và công bằng theo hàng dọc - trong đó đối tượng đóng thuế với thu nhập khác nhau phải đóng theo “khả năng chi trả” của họ;
- iii. Hiệu quả suất, có nghĩa là thuế có chi phí quản lý và chi phí tuân thủ phải tương đối thấp, gây mức độ tác động kinh tế tối thiểu; và
- iv. Chấp nhận chính trị, nghĩa là thuế phải nhạy cảm với bối cảnh lịch sử và khuôn khổ thể chế của quốc gia.

Bên cạnh đó, còn có một số thuộc tính khác cần có đối với các loại thuế nên giao cho địa phương.⁴⁹ Thứ nhất, nguyên tắc lợi ích gắn nguồn thu với lợi ích thu được cần phải được thực hiện ở mức độ cao nhất trong khả năng có thể. Phí vệ sinh hay phí sử dụng nước là những ví dụ rõ ràng về việc áp dụng nguyên tắc này. Thứ hai, các nguồn thu địa phương phải có diện chịu thuế phân phối tương đối đồng đều giữa các địa phương. Điều này sẽ giúp giảm bớt mất cân đối ngân sách giữa các chính quyền địa phương và giảm gánh nặng bổ sung điều hòa, để cho phép đạt số lượng và chất lượng dịch vụ đồng đều hơn. Thứ ba, các nguồn thuế ở địa phương phải có diện chịu thuế “ổn định bất động” để giảm bớt khả năng và ảnh hưởng cạnh tranh thuế giữa các địa phương trong cuộc “cạnh tranh làm cạn nguồn thu”.⁵⁰ Thứ tư, thuế địa phương phải trung tính về địa lý, tức chúng không được ảnh hưởng đến thương mại trong nước hay quốc tế, không dẫn đến phân bổ không hiệu quả các hoạt động kinh tế trên toàn lãnh thổ quốc gia, và không được xuất khẩu vượt ra ngoài phạm vi của địa phương đó (tức là để thuế do chính quyền địa phương này quy định không do cư dân của địa phương khác gánh chịu). Thứ năm, thuế địa phương phải được thực hiện mà không gây những chi phí tuân thủ và quản lý không đáng có do có nhiều địa phương tham gia. Thứ sáu, thuế địa phương cần có diện chịu thuế nói chung ổn định trong suốt chu kỳ sản xuất kinh doanh; điều này có nghĩa là những nguồn thu nhạy cảm cao với các điều kiện kinh tế chung (như thuế lợi tức) phải được giao cho chính quyền trung ương, nơi có khả năng xử lý tốt hơn đối với những biến động nguồn thu theo chu kỳ bằng cách vay nợ hay cách khác. Thứ bảy, thuế địa phương phải rất rõ ràng, để người dân địa phương nhận

⁴⁹ Xem McLure (1998).

⁵⁰ Tuy nhiên, như chúng tôi đã nói trên, không phải mọi hình thức cạnh tranh thuế đều tiêu cực; cạnh tranh thuế có mức độ có thể giúp nâng cao trách nhiệm giải trình của các chính trị gia và công chức.

thức rõ được về gánh nặng thuế.⁵¹ Và thứ tám, giao nhiệm vụ thu cho địa phương cần phải ổn định theo thời gian; một vấn đề đặc thù của các nền kinh tế chuyển đổi là nhiệm vụ thu không ổn định, không được nêu rõ trong các luật định một cách chắc chắn mà chỉ được quyết định trong ngân sách hàng năm. Nhiệm vụ thuế được giao theo từng năm một còn có thể gây ra tình trạng thiếu nhất quán, phức tạp không cần thiết và ảnh hưởng đến động cơ thu ngân sách.

6.2. Lựa chọn công cụ thuế ở cấp địa phương

Do không có loại thuế nào là đáp ứng được toàn bộ các tiêu chí mong muốn liệt kê ở trên, nói chung cần phải có sự thỏa hiệp giữa các tiêu chí khác nhau. Trên thực tế, lẽ dĩ nhiên là sẽ có những bất đồng về một danh sách những yêu cầu tối thiểu để giao nhiệm vụ thuế ở cấp địa phương. Tuy nhiên, một trong những danh sách tối thiểu như vậy có thể bao gồm tự chủ nguồn thu ở một mức độ nhất định, nhiệm vụ thu ổn định theo thời gian, thu đủ để đáp ứng nhiệm vụ chi của các địa phương giàu nhất, và thuế phải dựa tối đa trên cơ sở nguyên tắc lợi ích, và tối thiểu vào các diện chịu thuế di động. Tuy nhiên, kể cả khi chúng ta không thể chọn một cơ chế giao nhiệm vụ tốt nhất, thì một điều rõ ràng là các tiêu chí sẽ cho phép chúng ta lựa chọn trong một loạt những phương án tốt xấu khác nhau.

6.2.1. Các loại thuế là lựa chọn tốt cho thuế ở địa phương

Phí và lệ phí:

Cách đơn giản nhất để thu ngân sách theo nguyên tắc lợi ích là thu phí để trang trải chi phí cung cấp những dịch vụ công cụ thể tại địa phương. Bên cạnh huy động nguồn thu cho chính quyền địa phương, phí sử dụng còn có chức năng như một cơ chế định giá, qua đó đảm bảo rằng hàng hóa cung cấp tại địa phương chỉ do người dân địa phương sử dụng chừng nào lợi ích của họ còn lớn hơn chi phí mà người sử dụng phải bỏ ra. Một đặc điểm của nguồn ngân sách địa phương này là nguồn thu từ phí và các nguồn thu phi thuế khác nhìn chung không để chi thu chung cho các dịch vụ hay hạ tầng cơ sở của địa phương.

Một lập luận chung đôi khi được đưa ra để phản đối quan điểm dựa vào thu phí ở cấp địa phương là: phí sử dụng có khả năng mang tính lũy thoái. Tuy nhiên, như chúng tôi đã khuyến nghị, cần phải thận trọng để không quá cường điệu tầm quan trọng của vai trò tái phân phối của chính quyền địa phương. Như đã nói trên, tính công bằng và vấn đề phân phối được giải quyết tốt hơn nhiều ở các cấp khác trong toàn bộ hệ thống ngân sách của đất nước.

Do mục đích chính của lệ phí cấp phép và phí sử dụng dịch vụ là để trang trải chi phí quản lý hành chính cho việc cấp phép hay chi phí cung cấp dịch vụ công cộng, nên cần phải định giá dịch vụ một cách đúng đắn. Yêu cầu chính quyền địa phương quy định mức phí thấp hơn chi phí thực của việc cung cấp dịch vụ có nghĩa là áp đặt một nhiệm vụ không được cấp kinh phí, và điều này có thể dễ dàng dẫn đến việc cung cấp dịch vụ tồi.

Mặc dù phí sử dụng có những lợi ích quan trọng về hiệu quả, song cần phải cân đối giữa chi phí quản lý và thu phí với số tiền phí thu được; một số loại phí đòi hỏi quá nhiều giao dịch làm cho việc thu phí trở nên quá tốn kém. Cách làm được áp dụng trên thế giới là kết hợp thu một vài loại phí vào thành một khoản thanh toán có thể là một cách làm hay. Ví dụ, có

⁵¹ Tất nhiên, chính quyền địa phương thường nghĩ khác về vấn đề này và thường thích các loại thuế kém rõ ràng hơn.

thể thu phí vệ sinh hay phí chiếu sáng đường phố thành một khoản phụ thu đối với thuế bất động sản.

Thuế bất động sản và phụ thu đánh vào cơ sở hạ tầng được nâng cấp:

Những nghiên cứu về tài chính công có sự nhất trí cao là: thuế bất động sản là một trong những cách tốt nhất để cho chính quyền địa phương có quyền tự chủ về thuế. Một số đặc điểm nữa làm cho thuế bất động sản trở nên đặc biệt trong vấn đề giao nhiệm vụ thu. Nguyên tắc chung là nên giao thuế bất động sản cho cấp thấp nhất hơn là cho chính quyền cấp trung gian (cấp tỉnh hay cấp vùng).⁵²

Có một số đặc điểm làm cho thuế bất động sản trở nên hấp dẫn đối với các địa phương. Điều quan trọng nhất là thuế bất động sản là loại thuế rất rõ ràng, và do vậy có ích cho trách nhiệm giải trình chính trị; thêm vào đó, loại thuế này có diện chịu thuế hầu như không dịch chuyển. Tình trạng phân phối giá trị bất động sản và phân phối dân cư ở một địa phương càng đồng nhất, thì thuế bất động sản lại càng gần hơn với việc trở thành một loại thuế lợi ích.⁵³ Tuy nhiên, tùy theo cơ cấu của thuế bất động sản mà nó có thể dễ dàng đi xa khỏi liên kết lợi ích; ví dụ, khi gánh nặng thuế bất động sản chỉ rơi vào một số loại bất động sản, như bất động sản của người ngoài địa phương, thì khó có thể nói về thuế bất động sản như một loại thuế lợi ích.

Những ưu điểm khác của thuế bất động sản là tiềm năng về số thu và sự ổn định của nguồn thu. Cũng nên lưu ý rằng trên quan điểm công bằng theo chiều dọc, thuế bất động sản có thể lũy tiến, đặc biệt ở các nước đang phát triển, và do vậy có thể làm tăng tính công bằng theo chiều dọc nói chung của hệ thống thuế. Tuy nhiên, trên thực tế thuế bất động sản có thể lũy thoái nếu áp dụng các chính sách miễn trừ nhằm vào những gia đình giàu có hơn.⁵⁴ Thuế bất động sản cũng có một đặc điểm mong muốn là phần lớn gánh nặng thuế rơi vào người dân địa phương nơi cung cấp dịch vụ được trang trải từ thuế bất động sản. Thuế bất động sản còn có chi phí tuân thủ tương đối thấp đối với người đóng thuế, vì can thiệp của người đóng nộp thuế trong việc xác định nghĩa vụ thuế là rất nhỏ, ngoại trừ trường hợp có khiếu nại. Nhìn chung, thuế bất động sản không gây vấn đề nghiêm trọng về cạnh tranh diện chịu thuế với chính quyền trung ương, căn bản là vì đây không phải là loại thuế mà trung ương thường muốn có.⁵⁵ Cuối cùng, có thể nghĩ tới thuế đất như một phần của thuế bất động sản, điều này có thể dẫn đến cải thiện đáng kể chất lượng sử dụng đất.

⁵² Tuy nhiên, mặc dù có nhiều ý kiến thống nhất về ưu điểm của thuế bất động sản ở cấp địa phương, song chính quyền địa phương ở các quốc gia đang phát triển và chuyển đổi lại tương đối ít dùng loại thuế này. Trung bình các nước đang phát triển và chuyển đổi chỉ thu được thuế bất động sản vào khoảng 0,6% GDP. Xem Bahl và Martinez-Vazquez (2007) để tìm hiểu thêm về vấn đề này.

⁵³ Chênh lệch giữa dịch vụ mà chủ sở hữu bất động sản nhận được và thuế bất động sản mà họ phải trả thường có thể được vốn hóa vào giá bất động sản. Có nghĩa là, thuế bất động sản không làm giảm giá cả thị trường của nhà cửa nếu mọi người đều cho rằng dịch vụ do chính quyền địa phương cung cấp có chất lượng tốt.

⁵⁴ Xem Bahl và Linn (1992) hoặc Sennoga và các tác giả khác (2007).

⁵⁵ Tất nhiên, mức độ quan tâm thấp còn cho thấy một quan niệm là thuế bất động sản phức tạp và có tiềm năng thu thấp so với chi phí chính trị phải bỏ ra, mặc dù cũng có những ngoại lệ (như Trung Quốc, Indonesia và Jamaica.).

Nhược điểm chính của thuế bất động sản, có lẽ chính do tính rõ ràng của nó, là không được người đóng thuế ưa thích, và do vậy, công chức cũng không chuộng. Ngoài ra có những nhược điểm khác như nó có thể dẫn đến khó khăn về chi trả cho người sở hữu tài sản với những tài sản có giá trị cao nhưng thu nhập lại thấp.⁵⁶ Bên cạnh đó, công tác quản lý thuế bất động sản yêu cầu phải định giá tài sản thường xuyên là một việc tốn kém và khó thực hiện, vì tịch thu tài sản có thể bị coi là quá cực đoan do những hệ lụy về chính trị. Cuối cùng, thuế bất động sản thiếu độ khả năng tăng tương co giãn về số thu, có nghĩa là nguồn thu ít có khả năng tự động tăng trưởng.

Trên thực tế, có một số hình thức thuế bất động sản. Ví dụ, ở một số nước phân biệt giữa thuế đất và tài sản trên đất, một số nước khác chỉ đánh thuế giá trị đất hay tiền cho thuê đất. Mặc dù đánh thuế vào đất thường có hiệu suất cao hơn, song lại có tiềm năng thu thấp hơn và nhìn chung khó quản lý được một cách hiệu quả, ví dụ trong việc định giá hay đánh giá tài sản. Còn có một loại thuế bất động sản khác dưới hình thức phụ thu đánh vào cơ sở hạ tầng đã được nâng cấp hoặc một khoản thanh toán trọn gói phải trả trước mà chính quyền địa phương đánh vào các đơn vị phát triển đất và nhà ở và chủ sở hữu nhà đối với những cải thiện về dịch vụ công, như lát đường, làm cống rãnh, vỉa hè, chiếu sáng đường phố v.v., là những yếu tố có lợi rõ ràng đối với giá bất động sản. Loại phụ thu này có thể rất hữu ích giúp chính quyền địa phương có tiền đầu tư vào các cơ sở hạ tầng cần thiết; bên cạnh đó còn có ưu điểm là có tính giao kèo trực tiếp hơn thuế bất động sản và nhờ đó củng cố cho nguyên tắc lợi ích trong cơ chế đảm bảo tài chính của chính quyền địa phương.

Có nhiều mô hình quản lý thuế bất động sản khác nhau, bao gồm mô hình giám sát tập trung đối với các đơn vị địa chính và quy trình định giá, làm cho hình thức thuế này khả thi ở các nước đang phát triển. Lưu ý rằng quyền tự chủ về thuế còn được bảo vệ chừng nào chính quyền địa phương còn có quyền tự quyết định mức thuế ở chừng mực nào đó.⁵⁷

Thuế xe gắn máy và giao thông:

Đây là những loại thuế nói chung là hấp dẫn đối với địa phương vì có mối quan hệ chặt chẽ giữa một mặt là sở hữu xe cộ với mặt khác là sử dụng dịch vụ và hạ tầng của địa phương (đặc biệt là đường sá). Bên cạnh đó, thuế và phí ở địa phương đối với xe cộ có thể làm mất tác dụng của các tác động tiêu cực lan toàn do tắc nghẽn giao thông địa phương và ô nhiễm không khí trong vùng. Thuế xe gắn máy và giao thông còn có xu hướng có nguồn thu co giãn tăng trưởng. Có lẽ vì nguyên nhân này mà chính quyền trung ương ở một số nước đang phát triển đã sai lầm giữ loại thuế này hoàn toàn tập trung.⁵⁸ Thường thì thuế đăng ký xe gắn máy hàng năm được giao cho cấp địa phương. Tuy nhiên, thuế tiêu thụ đặc biệt đánh một lần khi mua xe gắn máy và phí xăng dầu thường được giao cho cấp trung ương. Thông thường nguồn thu từ thuế xăng dầu có thể dành cho quỹ đường bộ quốc gia. Trong một số trường hợp, số thu trong quỹ

⁵⁶ “Giàu về nhà và nghèo về thu nhập” có thể là vấn đề của những người già. Một số nước dùng các chương trình miễn giảm đặc biệt (“miễn thuế đất ở” hay chính sách “câu dao”) để tăng tính công bằng trong việc thực hiện thuế bất động sản.

⁵⁷ Xem Bird và Slack (2004) và Bahl và Martinez-Vazquez (2007) để biết về kinh nghiệm quốc tế đối với thuế bất động sản.

⁵⁸ Tuy nhiên có một số loại thuế giao thông như thuế hàng không phân bổ cho trung ương là đúng, vì kiểm soát không lưu và các dịch vụ tương tự phải được cung cấp tập trung.

đường bộ được phân chia giữa trung ương và địa phương theo công thức với kinh phí dành để chi cho xây dựng và duy tu bảo dưỡng đường bộ.

Thuế tài nguyên (khi nguồn lực được phân phối đồng đều):

Ít nhất có mối liên hệ phân nào giữa thuế khai thác tài nguyên và nguyên tắc lợi ích ở cấp địa phương. Thuế tài nguyên đặt ở cấp địa phương có thể coi là hợp lý vì các hoạt động khai thác sử dụng hạ tầng của địa phương (ví dụ như đường sá cần thiết để chở máy móc nặng và tài nguyên khai thác được), gây áp lực đối với các hạ tầng cơ sở khác của địa phương (lấn trại tạm thời của công nhân, dịch vụ bệnh viện để điều trị thương tích của công nhân làm việc ở mỏ, v.v.) và – tùy theo hình thức khai thác – có thể gây ô nhiễm môi trường hoặc gây ra những tác động tiêu cực, làm tăng chi phí khám chữa bệnh của người dân địa phương. Các tài liệu nghiên cứu về phân cấp tài chính ngày càng quan tâm đến những ưu nhược điểm của việc giao thuế tài nguyên cho chính quyền địa phương.⁵⁹ Mặc dù có những lập luận ủng hộ thu thuế tài nguyên ở địa phương, song có hai luận điểm chính phản đối lại điều này. Thứ nhất đối với những tài nguyên có đặc điểm tập trung về mặt địa lý, thì thu thuế ở địa phương có thể gây mất cân đối ngân sách lớn theo chiều ngang (như những trường hợp gần đây ở In-đô-nê-xia, Ni-gê-ria và Nga). Những khác biệt về ngân sách này có thể dẫn đến tình trạng di cư và đặt địa điểm kinh doanh thiếu hiệu quả. Thứ hai, với tình trạng giá cả hàng hóa thế giới dễ biến động, thu thuế tài nguyên ở địa phương sẽ không phải là một nguồn thu ổn định.

Chính vì vậy, cần phải đạt được sự cân bằng nhất định, nhất là trong trường hợp tài nguyên phân phối không đồng đều theo địa lý, giữa thứ nhất là thu thuế tài nguyên tập trung để giải quyết vấn đề chênh lệch nguồn thu và tránh hoặc xử lý những tác động tiêu cực, với thứ hai là phân chia một phần số thu với cho chính quyền địa phương để bù đắp cho môi trường bị tổn hại do quá trình khai thác, v.v.

Thuế kinh doanh địa phương:

Cơ sở để phân cấp một số hình thức thuế kinh doanh hoặc thuế môn bài cho các chính quyền địa phương vì đây là cách gián tiếp nhưng về mặt quản lý thì dễ dàng hơn để đánh thuế thu nhập của các chủ kinh doanh (đặc biệt là thu nhập phi lương) và là một loại thuế lợi ích đối với dịch vụ và hạ tầng mà chính quyền địa phương cung cấp.

Khi việc bù đắp chi phí dịch vụ của chính quyền địa phương thông qua phương tiện phí sử dụng không khả thi thì một hình thức đánh thuế trên diện chịu thuế rộng đối với hoạt động kinh doanh nói chung được đảm bảo. Để tránh tác động tiêu cực kinh tế, lý tưởng nhất là thuế sẽ áp dụng đồng đều cho lao động (theo bảng lương) và vốn (tài sản) mà doanh nghiệp sử dụng.⁶⁰ Khi hình thức đánh thuế kinh doanh ở cấp địa phương không khả thi thì có thể sử dụng phí cấp phép kinh doanh khác nhau theo loại hình, quy mô hay địa điểm của doanh nghiệp.

⁵⁹ Xem McLure (1996) và Bahl và Tumennasan (2004).

⁶⁰ Ví dụ như thuế giá trị doanh nghiệp (GTDN) như trong nghiên cứu của Bird (2003) và được tính bằng cách cộng bảng lương, lãi suất, tiền thuế, lợi nhuận ròng trên cơ sở hạch toán hàng năm. Một ví dụ về BVT GTDN là thuế kinh doanh khu vực ở Ý (có tên là IRAP) trước khi loại bỏ yếu tố tiền lương ra khỏi cơ sở tính thuế vào năm 2003. IRAP được bàn tới trong nghiên cứu của Keen (2003).

Thuế tiêu thụ đặc biệt:

Tùy theo quy mô diện tích, hạn chế về buôn bán tiểu ngạch và buôn lậu, thuế tiêu thụ đặc biệt có tiềm năng tốt ở cấp địa phương, đặc biệt khi được thiết kế thành thuế phụ thu đối với các sắc thuế quốc gia. Một ưu điểm của thuế tiêu thụ đặc biệt là chúng dễ được chấp nhận hơn về mặt chính trị, có thể quản lý dễ dàng trong sự phối hợp với các nhà bán lẻ trên toàn quốc với tư cách là các đại lý, và cho phép các tỉnh áp dụng các mức khác nhau.⁶¹ Hơn nữa, nguyên tắc lợi ích cũng phù hợp với việc giao thuế tiêu thụ đặc biệt (trên cơ sở nơi đến) đối với rượu và thuốc lá cho cấp địa phương (vì địa phương chịu trách nhiệm về y tế) và xe máy và nhiên liệu (vì địa phương tham gia xây dựng và duy tu bảo dưỡng đường bộ). Khả năng áp dụng các mức thu khác nhau ở các địa phương tất nhiên bị hạn chế bởi khả năng buôn bán tiểu ngạch qua biên giới và buôn lậu. Mức độ sử dụng phụ thu thuế tiêu thụ đặc biệt ở cấp địa phương còn phụ thuộc vào công nghệ phân phối sản phẩm và điểm bán hàng.

Một khía cạnh thú vị của thuế tiêu thụ đặc biệt ở cấp địa phương là việc đánh thuế các đơn vị dịch vụ dịch vụ công. Một số dịch vụ này có tiềm năng thu đáng kể, ví dụ như ngành điện và dịch vụ điện thoại. Bên cạnh tiềm năng thu lớn và quản lý dễ dàng, thuế tiêu thụ đặc biệt ở địa phương đối với các dịch vụ công còn hấp dẫn bởi nguyên tắc lợi ích; ví dụ thuế tiêu thụ đặc biệt đánh vào tiêu thụ điện và dịch vụ điện thoại tương ứng với nhu cầu của hộ gia đình và doanh nghiệp đối với dịch vụ công của địa phương. So với các hàng hóa khác, đánh thuế dịch vụ công ích sẽ tương đối ít gây méo mó, vì hầu hết mọi dịch vụ công ích đều có cầu ít co giãn theo giá. Ngoài ra, nhu cầu sử dụng dịch vụ công ích co giãn theo thu nhập, như vậy sẽ mang lại thêm hai lợi ích cho hình thức thuế địa phương này là khả năng tăng thu và phân phối gánh nặng thuế công bằng hơn.

Phụ thu cố định đối với thuế thu nhập

Thuế thu nhập lũy tiến tốt nhất nên được giao cho cấp trung ương, vì như đã nói ở trên, phân phối lại thu nhập phải là mục tiêu mà chính quyền trung ương theo đuổi. Một lý do khác để giao cho trung ương là vì thuế thu nhập lũy tiến có xu hướng tự nhiên bình ổn kinh tế, và ổn định kinh tế vĩ mô cũng phải là chức năng hàng đầu của chính quyền trung ương.

Tuy nhiên, có một vài khả năng để chính quyền địa phương đánh thuế thu nhập cá nhân. Hình thức đánh thuế thu nhập ở địa phương được áp dụng phổ biến nhất trên thế giới là một mức thuế thu nhập cố định như một khoản phụ thu đối với thuế thu nhập cá nhân của chính quyền trung ương. Loại thuế này hầu như luôn luôn được cơ quan thuế trung ương thu và phân chia trên cơ sở nguồn gốc.⁶² Để tăng cường mức độ tự chủ về nguồn thu, chính quyền địa phương có thể được phép tự đặt ra mức thu cố định là bao nhiêu giữa hai giới hạn tối

⁶¹ Ví dụ, một số nước OECD cho phép địa phương được thu các khoản phụ thu đối với thuế tiêu thụ đặc biệt. Ở Hà Lan, các tỉnh áp dụng phụ thu đối với thuế xe gắn máy do chính quyền trung ương quy định. Các tỉnh được phép quy định mức phụ thu, dựa theo mức trần mà chính quyền trung ương đặt ra.

⁶² Nói chung một loại thuế thu nhập địa phương cần phải được đánh ở nơi cư trú vì đó là nơi hầu hết các đối tượng đóng thuế sử dụng các dịch vụ của chính quyền địa phương. Tuy nhiên, để tiện quản lý, các loại phụ thu ở địa phương thường được giữ tại nguồn nơi làm việc của người lao động. Tuy nhiên, việc phân phối tiền thuế theo nơi cư trú của người lao động hoàn toàn khả thi.

thiểu và tối đa mà chính quyền trung ương đã quy định.⁶³ Một mức phụ thu cố định đối với thuế thu nhập dễ dàng thỏa mãn được nguyên tắc lợi ích, và do rất rõ ràng nên loại thuế này cũng thúc đẩy trách nhiệm và trách nhiệm giải trình chính trị ở cấp địa phương. Đây cũng là một loại thuế có độ co giãn về số thu tăng tương xứng với thu nhập, và khi nhu cầu đối với dịch vụ địa phương tăng lên cùng với thu nhập thì số thu cũng tăng theo.

6.2.2. Các loại thuế là lựa chọn không tốt để làm

Như chúng ta đã thấy, nguyên tắc giao nhiệm vụ thuế không cho chúng ta một danh sách định trước các loại thuế giao cho địa phương; tuy nhiên, những nguyên tắc này rất hữu ích trong việc xác định những lựa chọn tốt hơn và lựa chọn nào là không tốt. Như vừa bàn ở trên, thuế thu nhập cá nhân lũy tiến không phải là một lựa chọn tốt để giao cho cấp địa phương; rốt cuộc thì ít có cơ sở để phân phối lại thu nhập chỉ trong phạm vi một địa phương, vì những người đóng thuế giàu hơn thường sống ở những địa phương giàu hơn. Bên cạnh đó, sự di chuyển của những người đóng thuế và doanh nghiệp có thu nhập cao có thể dễ dàng dẫn đến phân bổ không hiệu quả các hoạt động kinh tế.

Một loại thuế khác cũng không nên áp dụng ở cấp địa phương, đó là thuế thu nhập doanh nghiệp hay thuế lợi tức. Đây là một sắc thuế giao cho trung ương thì phù hợp hơn bởi nó gắn với việc ổn định kinh tế vĩ mô, và vì chủ sở hữu các doanh nghiệp thường là do các doanh nghiệp là do các cá nhân giàu có sở hữu nên loại thuế này còn ảnh hưởng đến cả tái phân phối thu nhập. Có lẽ nó phù hợp còn là vì ngay cả khi chính quyền trung ương đánh thuế thì thuế thu nhập doanh nghiệp cũng khó có thể đáp ứng được các nguyên tắc tốt. Không có lý do rõ rệt giải thích vì sao các doanh nghiệp chính thức thành lập lại hưởng lợi nhiều hơn từ các dịch vụ công so với các doanh nghiệp không lập thành công ty, hay các lợi ích nhận được lại khác nhau theo lợi nhuận. Luận điểm biện minh chính cho thuế thu nhập doanh nghiệp là ngăn chặn việc trốn thuế thu nhập cá nhân thông qua thành lập doanh nghiệp; thuế thu nhập doanh nghiệp cũng có hiệu quả như một loại thuế tạm thu đối với các cổ đông nước ngoài, nếu không những người này chỉ phải đóng thuế ở nước mà họ cư trú. Rõ ràng, về mặt quản lý thì đánh thuế lợi tức tại nguồn dễ hơn so với đánh thuế thu nhập cá nhân sau khi lợi nhuận đã được chia cho các cổ đông.

Một cách thiết thực hơn, việc giao nhiệm vụ thu thuế lợi tức cho trung ương được biện minh bởi những khó khăn trong việc chia lợi nhuận của doanh nghiệp theo các địa phương mà doanh nghiệp hoạt động. Một số nước có thuế thu nhập doanh nghiệp giao cho cấp địa phương đã thử chia lợi nhuận của doanh nghiệp trên toàn quốc cho các địa phương bằng cách áp dụng một công thức. Công thức phân chia này nhìn chung sử dụng một hệ số có trọng số trong đó kết hợp ba yếu tố: bảng lương, tài sản và doanh số. Mặc dù có những công thức này nhưng việc phân bổ lợi nhuận (và do đó cả việc phân chia số doanh thu thuế) giữa các địa phương thường rất tùy tiện vì mối liên hệ không chính xác giữa địa điểm của các yếu tố này và việc tạo ra lợi nhuận. Ở một số nước khác nơi không sử dụng công thức phân chia thì cách làm phổ biến là chia sẻ nguồn thu giữa trung ương và địa phương trên cơ sở nguồn gốc, có nghĩa là theo địa phương nơi mà thuế được thu. Cách làm này dẫn đến việc phân phối số thu lại càng tùy tiện hơn, vì số thu được phân chia chỉ có ở một vài địa phương nơi

⁶³ Các hình thức tự chủ thuế khác không được ưa chuộng bằng song vẫn được áp dụng bao gồm khả năng điều chỉnh cơ sở thuế bằng cách tăng hay giảm miễn, giảm thuế.

các công ty đăng ký kinh doanh hay đặt trụ sở chính. Điều này có nghĩa là thủ đô và một số thành phố lớn khác nơi doanh nghiệp đặt trụ sở chính thường được hưởng lợi một cách không công bằng so với địa phương nơi doanh nghiệp có nhà máy và các loại hình hoạt động kinh tế khác, sử dụng nguồn lực và dịch vụ công của địa phương. Như chúng ta đã thấy ở trên, hiện nay đây đang là vấn đề trong hệ thống phân cấp của Việt Nam

Một sắc thuế khác trước đây vẫn được coi là một lựa chọn tối để giao cho địa phương là thuế GTGT. Khó khăn lớn nhất nằm ở chỗ việc ghi nợ và ghi có thuế GTGT thường diễn ra ở các địa phương khác nhau, đồng nghĩa với việc phân chia tùy tiện số thu từ thuế GTGT giữa các địa phương.⁶⁴ Điều này cũng làm cho việc chia sẻ số thu từ thuế GTGT với các chính quyền địa phương trên cơ sở nguồn gốc trở nên có vấn đề. Vấn đề là, cũng như trong trường hợp thuế lợi tức, doanh số thu thuế ở đây sẽ bị phân bổ tùy tiện cho chính quyền địa phương nơi công ty đóng trụ sở chứ không phải cho địa phương nơi mà hoạt động kinh tế thực sự diễn ra. Tuy nhiên, để giải quyết vấn đề tình trạng tùy tiện này, có những nước đã dùng công thức để phân chia số doanh thu từ thuế GTGT với các đơn vị địa phương.⁶⁵

7. Khuyến nghị cải cách

Để thu nhận được đầy đủ lợi ích của phân cấp ngân sách ở Việt Nam, sẽ đòi hỏi phải cải cách phân cấp nhiệm vụ thu ở cấp tỉnh và các cấp thấp hơn. Trong nghiên cứu này, chúng tôi đã lập luận rằng bên cạnh việc có nguồn thu ngân sách đủ để chi trả cho các nhu cầu chi tiêu công của chính quyền địa phương, điều mà chúng ta mong muốn nhất từ phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách là tăng trách nhiệm giải trình của các cán bộ chính quyền địa phương đối với người dân ở địa phương mình. Điều này căn bản sẽ đạt được bằng cách trao cho chính quyền địa phương quyền tự chủ về thuế ở một mức độ đáng kể.

Trước khi đưa ra khuyến nghị về việc làm cách nào tốt nhất để đạt được mục tiêu tăng số thu và nâng cao tính tự chủ của chính quyền địa phương, cần phải vạch ra những đường nét chính của cuộc cải cách. Chúng ta phải nhận thức được rằng sẽ không thể đảm bảo trang trải toàn bộ chi tiêu chính quyền địa phương từ các nguồn thuế tự chủ. Thay vào đó, mục tiêu đặt ra là tất cả các chính quyền địa phương sẽ có khả năng tăng thêm cho ngân sách của mình bằng nỗ lực thu thuế lớn hơn. Ngân sách từ phân chia nguồn thu và bổ sung chỉ đủ để chi cho các nhiệm vụ chi bắt buộc. Đưa vào áp dụng trong thực tiễn, điều này sẽ được thể hiện bằng quy tắc là những nguồn thu riêng phải tài trợ cho nhu cầu chi tiêu (không tính phần bổ sung có điều kiện) của những chính quyền địa phương giàu có nhất, còn nhu cầu ngân sách của những chính quyền địa phương tương đối nghèo hơn phải được cân đối bằng các khoản bổ sung điều hòa. Nhiều cấu phần của công thức này hiện nay đã có ở Việt Nam. Cái còn thiếu trong hệ thống phân cấp của Việt Nam là sự tự chủ về thuế và việc trao quyền tự chủ thuế ở một mức độ đáng kể sẽ là động lực chính của cuộc cải cách nhiệm vụ thu ngân sách.

⁶⁴ Phân chia doanh số thu trên cơ sở nguồn gốc đối với thuế GTGT còn đồng nghĩa với việc, giống như trường hợp phân chia thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế có xu hướng được trả theo địa chỉ đăng ký kinh doanh hoặc nơi công ty đóng trụ sở chính.

⁶⁵ Ví dụ, thuế GTGT có thể được phân chia trên cơ sở dân số (như ở Đức hay Bê-la-rus), hoặc trên cơ sở phân chia theo vùng tổng số tiêu dùng (như ở các bang Maritime của Canada, Nhật Bản hay Tây Ban Nha). Trong trường hợp Thuế doanh thu tổng hợp của các tỉnh bang Maritime của Canada, cả ba tỉnh đều áp dụng một mức phụ thu thống nhất đối với thuế GTGT của liên bang.

Tuy nhiên, chúng ta đã thấy rằng không phải mọi hình thức tự chủ về thuế đều đáng hoan nghênh như nhau. Nếu cân nhắc hết mọi khía cạnh, thì cách tốt nhất để trao quyền tự chủ về thuế cho chính quyền địa phương là áp dụng một danh sách cố định các sắc thuế mà chính quyền địa phương có thể quy định thuế suất trong giới hạn tối thiểu và tối đa, do Quốc hội quy định. Chính quyền địa phương không được phép thay đổi các khía cạnh nào khác của thuế như xác định diện chịu thuế.

Những lựa chọn tốt để tăng cường tính tự chủ về nguồn thu ở cấp địa phương ở Việt Nam bao gồm:

- Áp dụng tốt hơn một cách có lựa chọn một số loại **phí và lệ phí** đối với các dịch vụ theo nguyên tắc lợi ích ở cấp tỉnh và các cấp thấp hơn; tuy nhiên, có thể áp dụng một số ngoại lệ đối với các hộ nghèo hoặc trong những vùng có tỉ lệ hộ nghèo cao và nơi cần bổ sung điều hòa để bổ sung cho nhu cầu ngân sách cần thiết.
- Giao **thuế bất động sản** cho chính quyền địa phương với quyền tự xác định thuế suất trong phạm vi tối đa và tối thiểu theo luật định. Mặc dù việc định giá tài sản có thể để cho cơ quan thuế trung ương thực hiện, song các chức năng quản lý khác (như thu thuế) có thể phân cấp một cách không đối xứng tùy theo năng lực quản lý của chính quyền địa phương. Một số chính quyền địa phương có thể được phép thu phí đối với điều kiện cơ sở hạ tầng được nâng cấp để xây thêm nhà ở mới và đô thị hóa.⁶⁶
- Giao cho địa phương thu **phí xe máy và phương tiện giao thông** với các mức phí khác nhau như đã quy định trong luật. Đây sẽ là một loại thuế đánh hàng năm đi kèm với việc đổi giấy phép sử dụng xe gắn máy hàng năm.
- Giao **phụ thu thuế thu nhập cá nhân với mức thu cố định** cho chính quyền địa phương. Loại thuế này cho phép chính quyền địa phương đưa ra một thuế suất cố định trong phạm vi tối thiểu và tối đa (ví dụ từ 1% đến 4%) đã quy định trong luật. Thuế này sẽ được đánh trên cùng một cơ sở thuế với thuế thu nhập áp dụng trên toàn quốc và được trả theo nơi cư trú

Chính phủ phải tìm hiểu tính khả thi của việc sử dụng các loại thuế phụ thu đối với thuế tiêu thụ đặc biệt với mặt hàng rượu và thuốc lá. Điều này sẽ cho phép chính quyền địa phương bổ sung thêm một khoản phụ thu đối với thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế này sẽ được giữ lại bởi nhà sản xuất hay nhà phân phối tùy theo địa chỉ (tỉnh) đến của chuyển hàng/nhà bán lẻ.

Nội dung lớn thứ hai của cải cách phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách là cải thiện việc xác định tỉ lệ phân chia thuế giữa chính quyền trung ương và địa phương. Đối với thuế GTGT, số doanh thu thuế sẽ không còn được phân chia trên cơ sở nguồn gốc, mà phân chia theo công thức. Công thức này có thể tính theo đầu người, hay tương ứng với tỉ lệ tiêu dùng dự kiến của mỗi tỉnh. Đối với thuế lợi tức, số doanh thu thuế sẽ không được phân chia theo cơ sở nguồn gốc nữa mà sử dụng một công thức. Công thức này sẽ dựa trên cơ sở phân phối địa lý của bảng lương của doanh nghiệp, và trong chừng mực có thể, dựa trên phân phối địa lý của tài sản và doanh số bán hàng của doanh nghiệp. Việc phân chia số doanh thu thuế thu nhập cá nhân với chính quyền địa phương sẽ tùy theo nơi cư trú của người lao động, nơi mà người lao động sử

⁶⁶ Thuế đánh vào cơ sở hạ tầng được nâng cấp có thể thu một lần hay hàng năm, gắn với việc cải thiện điều kiện hạ tầng mà các nhà phát triển hạ tầng và các chủ hộ trực tiếp được hưởng, như cải thiện điều kiện chiếu sáng đường phố, vỉa hè, v.v.

dụng hầu hết các dịch vụ địa phương, chứ không phải theo nơi làm việc như hiện nay đang áp dụng nữa.

Nội dung lớn thứ ba trong cải cách phân cấp nhiệm vụ thu ngân sách là **đưa ra một danh sách rõ ràng các loại thuế và nguồn thu khác cho chính quyền cấp huyện và cấp xã**. Cách tiếp cận linh hoạt bất thành văn như hiện nay đối với nhiệm vụ thu ngân sách của cấp huyện và cấp xã có những ưu điểm, song những nhược điểm về tính không chắc chắn và thiếu tính tiên liệu vượt quá những ưu điểm của việc cấp tỉnh được linh hoạt.

Về vấn đề **quản lý thuế**, chúng tôi khuyến nghị rằng trong lúc này **vẫn** nên thu các loại thuế địa phương theo cơ chế **tập trung**, vì cách này có những ưu điểm nhờ hiệu quả kinh tế quy mô lớn và trong hệ thống quản lý tập trung có thông tin về hầu hết các sắc thuế đã được đề nghị nhằm mang lại cho chính quyền địa phương quyền tự chủ cao hơn và nâng cao trách nhiệm giải trình về thuế. Tuy nhiên, trong tương lai gần cũng cần phải tìm hiểu xem nên đưa những hợp đồng “tương thích với động cơ” như thế nào cho cơ quan quản lý thuế trung ương và chính quyền địa phương để thu các loại thuế ở địa phương; có thể dưới hình thức trả phí theo mức có gắn với thành tích thu thuế. Về lâu dài, đối với một số sắc thuế nhất định như thuế bất động sản, một số chức năng quản lý bao gồm đăng ký và thu thuế cần phân cấp cho các cơ quan quản lý thuế địa phương. Việc phân quyền này nên được tiến hành theo lộ trình một cách thận trọng và theo phương thức phân quyền từng bước, có tính đến năng lực quản lý của chính quyền địa phương.

Hội nhập và Nguồn thu của Chính phủ: Đánh giá các ảnh hưởng của việc Việt Nam gia nhập WTO



Robert Warner

1. Tóm tắt tổng quan

Chương này phân tích một số tác động của chính sách thuế trong tương lai gồm việc cắt giảm và cam kết ràng buộc thuế quan của Việt Nam, được đưa ra như một trong những thoả thuận đi kèm với việc gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO).

Các quan sát chính rút ra được từ phân tích này gồm có:

- Việc thực hiện các cam kết ràng buộc thuế quan của Việt Nam sẽ làm giảm thuế suất trung bình và giảm độ phân tán thuế quan so với thuế suất hiện tại, nhờ đó sẽ cải thiện những động cơ khuyến khích sử dụng nguồn lực đầu tư. Nhưng so với một số quốc gia khác, Việt Nam dường như chưa nắm bắt được cơ hội từ việc gia nhập, đó là giữ được một chế độ thuế quan phù hợp hơn cho một nền kinh tế mậu dịch mở cửa. Một số thuế suất cam kết cao hơn so với thuế suất đang áp dụng, và hơn 50% cam kết có thuế suất 20% hoặc cao hơn;
- Phân chia lộ trình của Việt Nam còn khá dài (mất tổng cộng 12 năm, tất cả các cam kết ràng buộc mới đạt thuế suất cuối cùng. Tuy nhiên, hơn 99% các thuế suất ràng buộc cuối cùng sẽ có hiệu lực sau 7 năm);
- Các cắt giảm thuế quan theo tiến trình thực hiện các cam kết có vẻ như chắc chắn sẽ làm giảm nguồn thu từ thuế. Nhưng một phần lớn thiệt hại này sẽ có thể được bù lại bằng cách giảm bớt các miễn, giảm thuế và tăng cường hiệu quả quản lý hải quan. Phần thiếu hụt cũng sẽ có thể được bù lại bằng việc áp dụng một biện pháp tiếp cận khác để đánh thuế các sản phẩm xăng dầu. Tuy nhiên, điều quan trọng hơn là, bất kỳ một đánh giá nào về các ảnh hưởng đối với thu nhập của chính phủ cũng phải được thực hiện theo cách thức cân nhắc đến một loạt các thay đổi rộng lớn hơn có ảnh hưởng đến hệ thống thu chi: ví dụ như tăng trưởng sẽ mở rộng cơ sở cho một số nguồn thu, và giảm bao cấp, trợ cấp sẽ giảm cầu cho thu nhập của chính phủ. Một số chức năng thu sẽ có thể được chuyển đổi từ thuế quan thành thuế tiêu thụ đặc biệt, và việc cải tiến cơ cấu và quản lý thuế GTGT sẽ có thể đem lại những lợi ích đáng kể;
- Mô hình các cam kết ràng buộc có vẻ như phản ánh một biện pháp tiếp cận điển hình của các bên đàm phán thương mại trong việc xác lập thuế quan: hầu hết các cắt giảm lớn được ngụ ý trong các ràng buộc đều có vẻ như thuộc về những lĩnh vực mà thuế quan phần lớn là không cần thiết - những lĩnh vực mà Việt Nam đang xuất khẩu thành công hoặc cạnh tranh nhập khẩu rất hạn chế;

- Các cắt giảm thuế quan sẽ làm giảm sự bảo hộ thực tế với yếu tố hàng hóa thương mại của nền kinh tế: nhưng khả năng bảo hộ cao vẫn sẽ được phép tồn tại nếu Việt Nam duy trì được thuế suất ở các mức cam kết.

Các kết quả tìm hiểu cũng cho thấy, sẽ rất có ích nếu xem xét một cách chặt chẽ hơn các cách phân tích tác động của những thay đổi trong cơ cấu và quản lý các công cụ thu và các loại thuế khác. Chương này mới chỉ phân tích một cách khá sơ bộ về tác động của các cam kết thuế quan đối với thu nhập. Ngoài ra, chương này còn bị hạn chế bởi không có điều kiện tiếp cận các dữ liệu, mà nếu có đã có thể đưa ra bằng chứng đánh giá một cách xuyên suốt về các tác động của những thay đổi chính sách lớn đối với thu nhập của chính phủ. Do đó, sẽ rất có ích nếu cố gắng xây dựng một khung phân tích mạnh hơn để phân tích về thu nhập của chính phủ.

2. Giới thiệu

Việc Việt Nam gia nhập WTO sẽ tác động đến thu nhập của chính phủ theo nhiều cách: sẽ có những hiệu ứng vòng một – kết quả của việc triển khai nhiều cam kết khác nhau, và sau đó là những hiệu ứng muộn hơn – phản ứng từ các nhà sản xuất, thương nhân, nhà đầu tư và người tiêu dùng đối với những thay đổi mà việc triển khai các cam kết đem lại.

Các hiệu ứng vòng một bao gồm:

- Tác động đến cơ cấu thuế suất của một số loại thuế (ví dụ, thuế liên quan đến hải quan – một số loại sẽ giảm do các cam kết ràng buộc thuế quan);
- Tác động theo sau nó là tác động đến cơ sở định giá các loại thuế nhập khẩu khác mà thuế suất thuế quan đã thay đổi (ví dụ như cơ sở định giá GTGT cho hàng hóa nhập khẩu sẽ thay đổi do thuế nhập khẩu thay đổi);
- Những thay đổi theo chiều hướng mà giá trị tính thuế của hàng hóa nhập khẩu sẽ được xác định (áp dụng hiệp định Định giá GATT);
- Các thay đổi khác trong quản lý các loại thuế thương mại và các loại phí đánh vào hàng hóa nhập khẩu;
- Xóa bỏ một số miễn giảm thuế nhập khẩu do thực hiện hiệp định TRIMs.

Các hiệu ứng vòng hai sẽ bao gồm:

- Thay đổi xu hướng nhập khẩu sau một thời gian vì các thương nhân sẽ phản ứng với việc giảm giá sau khi thay đổi thuế quan và các loại phí khác. Đến lượt việc này có thể có tác động nào đó đến tỷ giá hối đoái, và ảnh hưởng đến giá trị đánh thuế;
- Thay đổi trong cơ sở giao dịch cho tất cả các loại thuế khác nếu nền kinh tế tăng trưởng nhanh hơn do thực hiện hiệp định.

Ở mức độ nào đó, điều này sẽ phụ thuộc vào việc những bộ phận nào của nền kinh tế có phản ứng mạnh mẽ nhất. Không có cách nào để đánh thuế tất cả các giao dịch và thu nhập trong hệ thống thuế gián thu và trực thu hiện tại: các doanh nghiệp nhỏ không chính thức có thể lọt qua một số bộ phận của mạng lưới thuế, và các yếu tố tiêu dùng quan trọng được miễn thuế GTGT.

Các thu nhập phi thuế của chính phủ cũng có thể bị ảnh hưởng: ví dụ như phí và lệ phí đất đai có thể bị ảnh hưởng bởi những thay đổi trong đầu tư, thay đổi trong phân vùng đất đai và định giá thuế đất.

Chương này trình bày kết quả đánh giá một số trong các hiệu ứng nêu trên: trước hết là tác động ngay lập tức đến thu nhập do thực hiện các ràng buộc thuế quan. Báo cáo cập nhật một số mô hình đã được trình bày trong một tài liệu viết cho ADB (CIE, 2007), và tiếp tục phát triển một phân tích trước đây đã thực hiện cho Ngân hàng Thế giới khi chuẩn bị cho dự án hỗ trợ cải cách hải quan (CIE, 2004).

3. Hệ thống đánh thuế và quản lý thương mại của Việt Nam

Chính phủ Việt Nam có thu nhập từ thuế, phí và lệ phí. Do thương mại là một phần quá quan trọng trong nền kinh tế của Việt Nam nên các hàng hóa nhập khẩu được liên kết với phần lớn các nguồn thu nhập của chính phủ: các hàng hóa này đóng một vai trò quan trọng trong sản xuất và thu nhập của hầu hết các doanh nghiệp phải nộp thuế thu nhập hoặc các cơ quan thuế giá trị gia tăng thay mặt cơ quan thuế.

Tuy nhiên, có ba nguồn thu nhập của chính phủ phụ thuộc trực tiếp vào hàng hóa nhập khẩu: đó là thuế quan, GTGT đối với hàng nhập khẩu, và thuế tiêu thụ đặc biệt. Như bảng 6.1 cho thấy, các loại thuế đối với ngoại thương, bao gồm cả thuế quan xuất nhập khẩu, phụ thu thuế nhập khẩu và GTGT đối với hàng nhập khẩu, chiếm tới 25% tổng số tiền thu được trong những năm gần đây. Tuy nhiên, có sự giảm sút đều đặn trong phần đóng góp của thuế quan xuất nhập khẩu vào thu nhập của chính phủ: từ 18% năm 2002 đã giảm xuống 11,2% trong năm 2010.

Các loại thuế đánh vào hàng hóa nhập khẩu

Thuế quan nhập khẩu

Thuế quan nhập khẩu của Việt Nam gồm có 3 danh mục: thuế quan thường, thuế quan ưu đãi, và CEPT. Hiện nay còn có thuế suất ưu đãi áp dụng cho các quốc gia mà Việt Nam có hiệp định thương mại ưu đãi, trên cơ sở song phương hoặc với tư cách là thành viên của ASEAN.

Danh mục thuế quan ưu đãi nhìn chung là tương ứng với danh mục MFN, vì danh mục thuế quan thường đã áp dụng cho hàng hóa nhập khẩu từ các quốc gia mà Việt Nam không có hiệp định thương mại. Bảng 6.2 tổng kết danh mục thuế quan MFN cho các năm 2005, 2006 và 2007. Số liệu của năm 2007 bao gồm cả những ảnh hưởng từ sự thay đổi trong thuế suất áp dụng do thực hiện các cam kết ràng buộc thuế quan mà Việt Nam đưa ra khi gia nhập WTO. Theo bảng thì thuế suất trung bình đã giảm từ 18,4% xuống 11,3%.

Bảng 6.1: Cơ cấu thu nhập của Chính phủ

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	% tổng thu nhập									
Doanh thu thuế	73,1	74,1	77,5	72,2	76,6	79,6	82,1	84,7	84,8	86,0
Thuế thu nhập doanh nghiệp	24,8	24,1	31,0	29,8	33,0	38,2	35,1	29,9	19,4	25,7
Thuế thu nhập cá nhân	2,0	1,9	2,0	1,8	1,9	2,0	2,2	3	3,1	4,7
Phí người sử dụng vốn ngườicharges ^a	1,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Thuế nhà đất	0,3	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,3
Thuế môn bài	0,4	0,3	0,5	0,4	0,3	0,3	0,3	0,4	0,3	0,2

Thuế chuyển nhượng tài sản	1,2	1,1	1,2	1,4	1,3	1,3	1,3	1,7	2,1	2,3
Thuế về quyền sử dụng đất	0,3	0,2	0,3	0,3	0,5	0,5	0,4	0,7	0,1	—
Thuế GTGT (GTGT)	18,6	21,3	21,6	20,3	21,1	20,7	28,0	29,2	32,1	28,4
Trong đó thuế GTGT về nhập khẩu ^b	5,2	8,0	9,9	..	..	..	..
Thuế tiêu thụ đặc biệt	6,0	6,0	5,8	6,7	7,2	6,5	6,1	7,5	9,2	8,7
Thuế giết mổ gia súc	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Thuế nông nghiệp	0,8	0,7	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Thuế xuất nhập khẩu	16,8	18,0	14,6	11,3	10,9	10,0	8,4	11,7	14,2	11,2
Các loại thuế thương mại khác	0,1	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Các loại thuế khác	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Thu nhập phi thuế	25,0	24,0	20,7	26,2	22,3	19,0	16,8	13,5	17,4	17,6
Tài trợ không hoàn lại	1,9	1,9	2,0	1,5	1,1	1,4	1,1	2,2	1,8	1,0
Tổng thu nhập (kể cả tài trợ không hoàn lại)	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Các mục cần ghi nhớ	% GDP									
Tổng thu nhập (kể cả tài trợ không hoàn lại)	21,6	22,7	24,9	26,7	25,9	27,1	24,9	28,1	27,4	28,6
Thuế xuất nhập khẩu	3,6	4,1	3,6	3,0	2,8	2,7	2,1	3,3	3,9	3,2

Nguồn: CIE 2004a; IMF 2006, 2007;

Lưu ý: a. Hủy vào cuối năm 2001. b. Không được báo cáo sau 2003.

Bảng 6.2: Tóm tắt cơ cấu thuế quan ưu đãi hoặc MFN của Việt Nam trong các năm 2005-2009

Biểu thuế %	2005		2006		2007		2008		2009	
	Dòng thuế	%	Dòng thuế	%	Dòng thuế	%	Dòng thuế	%	Dòng thuế	%
0	3.087	28,9	3.268	29,6	3.270	29,1	2.761	30,3	2.774	30,3
>0-5	1.920	18,0	2.074	18,8	2.207	19,7	1.918	21,1	1.909	20,9
>5-10	1.048	9,8	1.187	10,8	1.210	10,8	965	10,6	950	10,4
>10-15	177	1,7	290	2,6	860	7,7	768	8,4	836	9,1
>15-20	855	8,0	859	7,8	1.123	10,0	808	8,9	823	9,0
>20-30	1.285	12,0	1.189	10,8	1.281	11,4	1.108	12,2	1.165	12,7
>30-40	985	9,2	1.046	9,5	646	5,8	581	6,4	505	5,5
>40-50	1.001	9,4	778	7,1	130	1,2	63	0,7	55	0,6
>50-100	319	3,0	288	2,6	437	3,9	122	1,3	124	1,4
>100	12	0,1	50	0,5	61	0,5	5	0,1	5	0,1
Tổng cộng	10.689	100,0	11.029	100,0	11.225	100,0	9.099	100,0	9.146	100,0
Khoảng	0-150		0-150		0-150		0-140		0-140	
Mean		18,4		17,3		14,3		11,6		11,3
CV ^a		120,7		127,8		131,8		118,8		120,8

Nguồn: IMF 2007; WTO 2011.

Chú thích: a. Hệ số thay đổi (sai lệch chuẩn là 1% giá trị trung bình)

Danh mục CEPT áp dụng cho các hàng hóa nhập khẩu từ các quốc gia ASEAN thuộc danh mục giảm thuế. Với các hàng hóa không thuộc danh mục giảm thuế (ví dụ như các sản phẩm nông nghiệp nhạy cảm cần có thời gian dài hơn để đưa về cùng một khung CEPT), sẽ áp dụng

thuế suất MFN. Bảng 6.3 tóm tắt danh mục CEPT từ năm 2004 đến 2006, tức là khoảng thời gian mà tất cả các sản phẩm ngoại trừ các sản phẩm thuộc danh mục nhạy cảm phải đạt thuế suất từ 0 đến 5%. Lưu ý rằng nếu muốn hợp lệ để hưởng thuế suất CEPT, hàng hóa từ các quốc gia ASEAN phải đáp ứng một số quy định và yêu cầu nhất định về xuất xứ. Một số hàng nhập khẩu (ví dụ như từ các cảng tập trung và phân phối như Singapore) phải chịu thuế suất MFN, vì không đáp ứng các yêu cầu thuộc quy tắc khuôn khổ xuất xứ đã quy định trong hiệp định. Dường như hiện nay không có sẵn những thông tin về tỷ lệ hàng nhập khẩu có nguồn gốc từ các quốc gia ASEAN và được áp dụng thuế suất CEPT.

Bảng 6.3: Tóm tắt danh mục thuế quan CEPT của Việt Nam

Biểu thuế	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
0	31,9	53,0	52,1	56,1	56,5	57,0	57,0	57,0	57,1
>0-5	50,8	46,5	45,7	42,8	42,4	41,9	42,0	42,1	42,4
>5-10	13,2	0,0	0,1	0,0	0,2	0,1	0,1	0,3	0,0
>10-15	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
>15-20	3,7	0,2	0,1	0,1	0,0	0,1	0,3	0,0	0,0
>20	0,2	0,3	2,0	0,9	0,9	0,8	0,6	0,6	0,6
Trung bình	4,5	2,5	2,5	2,8	2,7	2,7	2,6	2,5	2,4
Hệ số biến đổi a	108,4	144,1	133,7	255,8	256,2	258,7	240,5	230,2	205,8

Nguồn: Ban thư ký ASEAN 2011.

Note: a. Biến số (lệch chuẩn theo % của phương thức).

Trong những năm gần đây, tỷ lệ hàng nhập khẩu của Việt Nam từ ASEAN đã giảm từ khoảng 30% năm 1998 xuống còn khoảng 25% trong năm 2006 (bảng 6.4.). Như vậy, ít nhất 80% hàng nhập khẩu của Việt Nam có thể phải chịu thuế suất MFN. (Việt Nam có các hiệp định thương mại tối huệ quốc với các đối tác, nhưng ở một số trường hợp, như hiệp định với Mỹ, biểu suất ưu đãi chủ yếu tuân theo biểu suất MFN trước khi gia nhập WTO)

Bảng 6.4: Hàng nhập khẩu phân theo khu vực xuất xứ: ASEAN và các khu vực còn lại trên thế giới, giai đoạn 1995-2005

	ASEAN		Các khu vực còn lại		Tổng cộng	
	Triệu USD	%	Triệu USD	%	Triệu USD	%
1995	2270,1	27,8	5885,3	72,2	8155,4	100,0
1996	2905,5	26,1	8238,1	73,9	11143,6	100,0
1997	3220,5	27,8	8371,8	72,2	11592,3	100,0
1998	3344,4	29,1	8155,2	70,9	11499,6	100,0
1999	3290,9	28,0	8451,2	72,0	11742,1	100,0
2000	4449,0	28,5	11187,5	71,5	15636,5	100,0
2001	4172,3	25,7	12045,7	74,3	16218,0	100,0
2002	4769,2	24,2	14976,4	75,8	19745,6	100,0
2003	5949,3	23,6	19306,5	76,4	25255,8	100,0
2004	7768,5	24,3	24200,3	75,7	31968,8	100,0
2005	9326,3	25,4	27434,8	74,6	36761,1	100,0
2006	12546,6	27,9	32344,5	72,1	44891,1	100,0

2007	15908,2	25,3	46856,5	74,7	62764,7	100.0
2008	19 501	24,1	61212,8	75,9	80713,8	100.0
2009	13815	19,7	56152,8	80,3	69967,8	100.0
2010	16412	19,3	68389	80,7	84801	100.0

Nguồn: Tổng cục Hải quan, Tổng cục Thống kê, năm 2008; Bộ Công Thương

Trong luật định hiện tại quy định rất nhiều trường hợp miễn thuế nhập khẩu. Hộp 6.1 tổng kết các trường hợp miễn thuế này từ bản tổng kết mới nhất của IMF về hệ thống thuế và từ các thông tin từ Bộ Tài chính.

Hộp 6.1: Miễn thuế xuất nhập khẩu

Các trường hợp miễn thuế xuất nhập khẩu bao gồm:

- Tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập.
- Hàng hóa là động sản.
- Hàng hóa xuất khẩu và nhập khẩu của các tổ chức và cá nhân người nước ngoài được hưởng quyền miễn trừ ngoại giao tại Việt Nam ở các cấp do Chính phủ quy định theo các hiệp ước quốc tế mà Nước CHXHCN Việt Nam là thành viên.
- Hàng hóa được nhập khẩu để gia công cho một bên nước ngoài và sẽ được xuất khẩu sau đó, hoặc hàng hóa được xuất khẩu ra nước ngoài để gia công cho một bên Việt Nam và sẽ được nhập khẩu trở lại sau đó theo hợp đồng gia công.
- Hàng hóa được nhập khẩu hoặc xuất khẩu trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế của các cá nhân khi xuất cảnh hoặc nhập cảnh vào Việt Nam.
- Các hàng hóa được lựa chọn nhập khẩu để tạo ra tài sản cố định của một dự án được khuyến khích đầu tư hoặc một dự án ODA (dự án có nguồn vốn hỗ trợ phát triển chính thức) như quy định tại Nghị định 149/2005/NĐ-CP.
- Các giống vật nuôi cây trồng nông nghiệp được nhập khẩu cho các dự án đầu tư theo quy định.
- Các hàng hóa được lựa chọn nhập khẩu cho dự án BOT và cho các nhà thầu phụ thuộc các dự án BOT, BTO, và BT.
- Nhập khẩu lần đầu các loại thiết bị và hàng hóa nhất định theo quy định tại Nghị định 149/2005/NĐ-CP để tạo ra tài sản cố định cho các đầu tư được khuyến khích hay đầu tư có vốn ODA trong các lĩnh vực khách sạn, văn phòng, tòa nhà cho thuê, nhà ở, trung tâm thương mại, dịch vụ kỹ thuật, siêu thị, sân golf, khu du lịch nghỉ dưỡng, khu thể thao nghỉ dưỡng, khu vui chơi giải trí, các cơ sở chẩn đoán và điều trị y tế, và các cơ sở cung cấp các dịch vụ đào tạo, văn hóa, tài chính, ngân hàng, bảo hiểm, kiểm toán và tư vấn.
- Các hàng hóa được lựa chọn nhập khẩu để phục vụ hoạt động dầu khí.
- Các cơ sở đóng tàu được miễn thuế xuất khẩu đối với các sản phẩm tàu biển xuất khẩu và miễn thuế nhập khẩu đối với các loại máy móc, trang thiết bị để tạo tài sản cố định được Bộ Khoa học và Công nghệ xác nhận để tạo tài sản cố định; nguyên liệu, vật tư, bán thành phẩm phục vụ cho việc đóng tàu mà trong nước chưa sản xuất được.
- Các vật liệu nhập khẩu để phát triển phần mềm.
- Các hàng hóa được nhập khẩu để sử dụng trực tiếp trong các nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, bao gồm máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư và phương tiện giao thông không thể sản xuất được trong nước, và công nghệ không có sẵn ở trong nước; cũng như các ấn phẩm và dữ liệu khoa học.

- Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để sản xuất của các dự án thuộc Danh mục lĩnh vực đặc biệt khuyến khích đầu tư hoặc thuộc Danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn (xem Nghị định 149/2005/NĐ-CP) thuộc lĩnh vực sản xuất linh kiện, phụ tùng cơ khí, điện, điện tử được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 5 năm, kể từ ngày 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 được miễn thuế nhập khẩu; 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.

Nguồn: IMF 2007, MOF 2010

Thuế GTGT

Thuế giá trị gia tăng (GTGT) ở Việt Nam được đưa ra để thay thế thuế doanh thu từ năm 1999, và mới được cơ cấu lại vào năm 2004, với số mức thuế suất giảm từ 4 xuống 3 (mức thuế suất cao nhất trước đây là 20% đã bị xóa bỏ). Bảng 6.6 tóm tắt cơ cấu thuế GTGT áp dụng cho hàng hóa. Một loạt các hàng hóa được miễn thuế GTGT, bao gồm các sản phẩm nông ngư nghiệp chưa qua chế biến. Ngoài ra, một bộ phận hàng hóa được miễn thuế nếu được nhập khẩu để sử dụng cho một mục đích cụ thể (ví dụ như máy móc, trang thiết bị và phương tiện giao thông được nhập khẩu để tạo tài sản cố định cho doanh nghiệp). Hàng hóa nhập khẩu từ vốn viện trợ không hoàn lại hoặc viện trợ nhân đạo cũng được miễn thuế.

GTGT được đánh vào phần giá chịu thuế của hàng hóa nhập khẩu (dùng giá trị được sử dụng để xác định thuế phải nộp), như vậy những thay đổi về thuế nhập khẩu cũng như những thay đổi trong cơ sở xác định giá trị tính thuế sẽ có tác động đến số tiền thuế GTGT thu được từ hàng hóa nhập khẩu.

Một đặc điểm quan trọng của GTGT là hệ thống này cho phép các doanh nghiệp lựa chọn giữa phương pháp tính thuế trực tiếp hoặc phương pháp khấu trừ. Phương pháp khấu trừ không dễ áp dụng với một loại thuế có nhiều mức thuế suất, và sự tồn tại song song của hai hệ thống tính thuế này có thể biến GTGT trở thành một loại thuế doanh thu hay thay đổi. (Tuy nhiên, hầu hết các doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính trực tiếp).

Bảng 6.5: Áp dụng GTGT cho hàng hóa từ năm 2009

Quy định đối xử

Miễn thuế

Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản hoặc hải sản chưa qua chế biến hoặc mới sơ chế

- Sản phẩm là các giống cây trồng, vật nuôi
- Các sản phẩm muối
- Các loại máy móc, thiết bị hoặc phương tiện giao thông chuyên dụng mà trong nước không sản xuất được: Được nhập khẩu để tạo tài sản cố định cho doanh nghiệp, hoặc để sử dụng cho các mục đích chuyên dụng
- Máy bay, giàn khoan và tàu biển cho thuê
- Chuyển nhượng quyền sử dụng đất, nhà ở thuộc sở hữu nhà nước bán cho người đang ở

-
- Các dịch vụ tín dụng và dịch vụ quỹ đầu tư, bảo hiểm nhân thọ và một số hình thức bảo hiểm khác
 - Chuyển giao công nghệ và phần mềm
 - Các dịch vụ y tế và thú y, hoạt động giảng dạy và đào tạo trong công việc, một số dịch vụ công ích như vệ sinh, tiêu thoát nước, giao thông công cộng trong thành phố
 - Báo chí, tạp chí, một số loại sách báo
 - Các hàng hóa nhập khẩu từ vốn viện trợ nhân đạo hoặc viện trợ không hoàn lại; quà tặng cho nhà nước và các tổ chức khác
 - Một số loại khoáng vật xuất khẩu chưa qua xử lý
 - Vàng thỏi nhập khẩu
 - Dụng cụ, đồ dùng cho người khuyết tật
 - Hàng hóa và dịch vụ cho các cá thể kinh doanh có mức thu nhập bình quân hàng tháng thấp hơn mức lương tối thiểu
-

Thuế suất bằng 0

- Hàng hóa và dịch vụ xuất khẩu ra nước ngoài hoặc khu chế xuất, hay các sản phẩm dành để xuất khẩu, trừ khoáng sản chưa qua xử lý
-

Chịu mức thuế suất 5%

- Nước sạch
 - Phân bón, thuốc trừ sâu, chất kích thích tăng trưởng đối với cây trồng và vật nuôi
 - Thiết bị và dụng cụ y tế, thuốc và dược phẩm
 - Nhiều loại sản phẩm nông nghiệp, bao gồm thực phẩm tươi sống, đường và phụ phẩm, các sản phẩm làm bằng đay, lách, tre và sản phẩm mái lợp, bông sơ chế, thức ăn chăn nuôi
 - Than, đất, đá, sỏi, sản phẩm luyện kim (trừ vàng)
 - Một số loại nguyên liệu thô và nguyên vật liệu sản xuất, như các hóa chất cơ bản, giấy in báo, sản phẩm bê tông công nghiệp, khuôn đúc, một số loại bánh lợp, vật liệu làm lưới đánh cá, sẫm lợp có kích thước 900-20 hoặc lớn hơn
 - Đồ chơi trẻ em
 - Máy tính và linh kiện máy tính
 - Dụng cụ hỗ trợ giảng dạy
 - Một số hoạt động sửa chữa và bảo dưỡng
-

Chịu mức thuế suất 10%

- Tất cả các hàng hóa không được miễn thuế GTGT hoặc không chịu mức thuế suất 0 hay 5%
-

Nguồn: IMF (2007) và Shukla (2007)

Thuế tiêu thụ đặc biệt

Thuế tiêu thụ đặc biệt, trên thực tế, là một loại thuế đánh vào một số mặt hàng được sản xuất, buôn bán hoặc dùng trong nội địa và về cơ bản, được áp dụng đồng đều với hàng nhập khẩu và hàng sản xuất trong nước. Tuy nhiên các nhà sản xuất và lắp ráp ô tô trong nước lại được giảm thuế với mức giảm từ 70% năm 2004 xuống còn 30% năm 2006. Từ năm 2007, họ cũng phải nộp ở mức thuế suất đầy đủ. Hàng hóa được xuất khẩu trực tiếp bởi doanh nghiệp sản xuất hay chế biến không bị đánh thuế tiêu thụ đặc biệt, cũng như hàng hóa nhập khẩu từ vốn viện trợ không hoàn lại hoặc viện trợ nhân đạo, hay hàng hóa nhập khẩu bởi các đơn vị quốc phòng, và hàng hóa hiến tặng cho các tổ chức chính trị xã hội. Cơ sở tính thuế tiêu thụ đặc

biệt với hàng nhập khẩu là giá trị tính thuế cộng với thuế nhập khẩu phải trả. (Thuế này cũng đánh vào một số dịch vụ nhất định như sà nầy, cửa hiệu mát xa, sòng bạc, xổ số, cá cược, thẻ hội viên và các dịch vụ sân gôn).

Bảng 6.6: Thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng hóa (từ tháng 8/2007)

Mặt hàng	Thuế suất (%)
Thuốc lá	55
Đồ uống có cồn	
• Nồng độ 40% hoặc hơn	65
• Nồng độ từ 20 đến 40%	30
• Nồng độ dưới 20%, bao gồm cả rượu chưng cất từ hoa quả	20
• Các loại rượu thuốc	15
Bia	
• Bia chai, bia lon và bia tươi	75
• Bia thùng	30
Ô tô	
• 5 chỗ hoặc ít hơn	50
• 6 đến 15 chỗ	30
• 16 đến 24 chỗ	15
Xăng, nap-ta (naphtha), chế phẩm tái hợp và các chế phẩm khác để pha chế xăng	10
Điều hòa nhiệt độ (công suất dưới 90 000BTU)	10
Bà lá	40
Vàng mã, hàng mã	70

Nguồn: IMF 2007

Bảng 6.7: Thuế tiêu thụ đặc biệt từ tháng 4, 2009

Số TT	Hàng hóa hoặc dịch vụ	Thuế suất (%)
I	Hàng hóa	
1	Thuốc lá, xì gà, và các nguyên liệu thuốc lá khác	65
2	Rượu	
	a/20 ^o hoặc cao hơn	
	Từ 1/1/2010, đến 31/12/2012	45
	Từ 1/1/2013	50
	b/ dưới 20 ^o	25
3	Bia	
	Từ 1/1/2010, đến 31/12/2012	45
	Từ 1/1/2013	50
4	Xe dưới 24 chỗ ngồi	
	a/ Xe khách 9 chỗ hoặc ít hơn, trừ những mục nêu ở điểm 4e, 4f và 4g của Điều khoản này	
	Dung tích 2.000 cm ³ hoặc ít hơn	45

	Dung tích từ 2.000 cm ³ đến 3.000 cm ³	50
	Dung tích trên 3.000 cm ³	60
	b/ Xe khách từ 10-16 chỗ ngồi, trừ những mục đã nêu ở điểm 4e, 4f và 4g của điều khoản này	30
	c/ Xe khách từ 16-24 chỗ ngồi, trừ những mục nêu ở các điểm 4e, 4f và 4g của điều khoản này	15
	d/ Xe chở khách và hàng hóa, trừ những mục đã nêu ở các điểm 4e, 4f, và 4g của điều khoản này	15
	e/ Xe chạy bằng dầu kết hợp với điện và dầu sinh học, với tỷ lệ dầu không chiếm nhiều hơn 70% nguyên liệu sử dụng	70% thuế suất áp dụng đối với xe cùng loại đã nêu ở điểm 4a, 4b, 4c và 4d của điều khoản này
	f/ Xe chạy bằng dầu sinh học	50% thuế suất áp dụng với các loại xe cùng loại đã nêu trong các mục 4a, 4b, 4c, và 4d của điều khoản này
	g/ Các loại xe chạy điện	
	Xe khách 9 chỗ hoặc ít hơn	25
	Xe khách từ 10-16 chỗ	15
	Xe khách từ 16-24 chỗ	10
	Xe khách và chở hàng hóa	10
5	Xe mô tô hai bánh-ba bánh có dung tích lớn hơn 125 cm ³	20
6	Máy bay	30
7	Du thuyền	30
8	Dầu các loại, chế phẩm tái hợp và các chế phẩm khác để pha chế xăng	10
9	Điều hòa không khí 90.000 BTU hoặc ít hơn	10
10	Bà lá	40
11	Hàng mã, vàng mã	70
II Dịch vụ		
1	Sàn nhảy	40
2	Mát xa và karaoke	30
3	Sòng bạc và các trò chơi có thưởng	30
4	Cá cược	30
5	Kinh doanh sân gôn	20
6	Kinh doanh số xổ	15

Quản lý thuế nhập khẩu

Mức thuế suất theo luật định chỉ là một yếu tố để xác định thu nhập từ thuế nhập khẩu của một năm bất kỳ: còn có các yếu tố khác là các chính sách quan trọng ảnh hưởng đến điều này, như:

- Tính hợp lệ của hàng hóa để được miễn hay giảm thuế;
- Quy trình xác định cơ sở để áp dụng thuế suất; và
- Các điều kiện và thời hạn nộp thuế

Như đã trình bày ở trên, một số nhóm hàng hóa được miễn thuế GTGT và thuế tiêu thụ đặc biệt.

Ngoài ra còn có nhiều trường hợp khác được miễn thuế nhập khẩu. Các trường hợp miễn thuế này không chỉ ảnh hưởng đến số tiền thu được từ các loại thuế này mà còn có tác động đến số tiền thu được từ các loại thuế khác. Dưới đây sẽ thảo luận bản chất của các quy định miễn, giảm thuế này.

Định giá tính thuế cũng có tác động quan trọng đến số tiền thu thuế - điều này đã được trình bày chi tiết trong một báo cáo CIE trước đây (CIE 2004a).

Cuối cùng, thời hạn nộp thuế cũng tác động đến luồng tiền mặt vào ngân sách và các chi tiêu ngân sách. Việt Nam đã quy định cách nộp thuế nhập khẩu khá là khác thường. Điều này cũng sẽ được thảo luận ở bên dưới.

Miễn, giảm thuế

Như đã trình bày ở trên, luật pháp Việt Nam quy định một số trường hợp miễn thuế theo tiêu chuẩn, như:

- Hàng hóa tạm nhập và hàng hóa quá cảnh;
- Hành lý miễn thuế của hành khách; và
- Hàng hóa nhập khẩu bởi các tổ chức nước ngoài được hưởng quyền miễn trừ và ưu đãi theo các công ước quốc tế mà Việt Nam tham gia.

Tuy nhiên, bảng 6.5 cho thấy còn có một số trường hợp khác mà hàng hóa nhập khẩu có thể được miễn thuế, và Luật Đầu tư nước ngoài và đầu tư trong nước cũng quy định một số cơ chế khuyến khích cho các dự án được phê duyệt.

Do các quy định này, một số lượng đáng kể các loại tư liệu sản xuất, nguyên liệu thô và bán thành phẩm có thể được miễn thuế, tùy thuộc vào người sử dụng cuối cùng của hàng hóa đó là ai, nguồn vốn nào được sử dụng để chi trả cho hàng nhập khẩu, địa điểm nơi hàng hóa sẽ được sử dụng, và ngành nghề hoặc tính chất của quá trình sản xuất mà hàng hóa sẽ được sử dụng. Do đó, cùng một loại hàng hóa nhưng có thể có cách đối xử rất khác nhau, tùy theo mục đích sử dụng cuối cùng và các đặc điểm khác không liên quan đến tính chất của bản thân hàng hóa.

Việc tồn tại một nhóm quy định rộng rãi và phức tạp về các trường hợp miễn thuế như vậy làm suy yếu cơ sở thu nhập và bổ sung thêm một cách đáng kể những thách thức cho công tác quản lý và tuân thủ quy định. Việc này cũng có thể làm thay đổi đáng kể tác động bảo hộ của thuế, và do đó, làm hỏng logic của việc đưa ra một cơ cấu thuế quan không đồng đều. Một số quy định miễn thuế chỉ áp dụng nếu hàng hóa có liên quan không được sản xuất trong nước. Thực tế này càng làm cho vấn đề phức tạp hơn và đem lại cơ hội lớn hơn để hành động theo ý mình trong công tác quản lý, do vậy, lại càng bóp méo tác động bảo hộ của chế độ thuế.

Ngoài ra, còn tồn tại một nhóm các hệ thống quy định tạm hoãn và miễn giảm thuế cho các doanh nghiệp tham gia sản xuất xuất khẩu. Các doanh nghiệp ở các khu chế xuất cũng không phải nộp thuế cho tư liệu sản xuất và nguyên liệu thô.

Các điều kiện và thời hạn nộp thuế

Hiện tại người nhập khẩu đang phải thực hiện 4 quy định về thời hạn nộp thuế nhập khẩu (tiếp đó là GTGT, và thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng nhập khẩu). Luật Thuế xuất nhập

khẩu sửa đổi năm 2005 và Nghị định 87/2010 và Thông tư 194/2010, quy định các thời hạn nộp thuế như sau:

- Đối với hàng hóa nhập khẩu là vật tư, nguyên liệu để sản xuất hàng hóa xuất khẩu thì thời hạn nộp thuế là 9 tháng, kể từ ngày đối tượng nộp thuế nhận được thông báo chính thức của cơ quan thu thuế thông báo số tiền phải nộp. Trường hợp đặc biệt thì thời hạn nộp thuế có thể được gia hạn phù hợp với chu kỳ sản xuất, dự trữ vật tư, nguyên liệu của doanh nghiệp theo quy định của Chính phủ.
- Đối với hàng hóa tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập thì thời hạn nộp thuế là 15 ngày, kể từ ngày hết thời hạn tạm nhập tái xuất hoặc tạm xuất tái nhập theo quy định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.
- Đối với hàng hóa là máy móc, thiết bị, vật tư, nhiên liệu, nguyên liệu dự trữ và phương tiện giao thông được nhập khẩu để phục vụ sản xuất thì thời hạn nộp thuế là 30 ngày kể từ ngày đối tượng nộp thuế nhận được thông báo chính thức của cơ quan thu thuế thông báo số tiền phải nộp.
- Đối với hàng hoá nhập khẩu là hàng tiêu dùng thì phải nộp xong thuế trước khi nhận hàng. Trường hợp được tổ chức tín dụng hoặc tổ chức khác có quyền thực hiện một số hoạt động ngân hàng theo quy định của Luật Các tổ chức tín dụng bảo lãnh về số tiền thuế phải nộp thì thời hạn nộp thuế là ba mươi ngày kể từ ngày đối tượng nộp thuế nhận được thông báo chính thức của cơ quan thu thuế thông báo số tiền phải nộp.

Một thực tế là Hải quan giao hàng cho người nhập khẩu trước khi người nhập khẩu nộp thuế đã gây ra một số vấn đề liên quan đến việc đảm bảo tính toàn vẹn, liêm chính trong quá trình nộp thuế. Những vấn đề này càng nghiêm trọng hơn bởi tình trạng mối quan hệ qua lại hiện nay giữa Hải quan và Kho bạc (là nơi mà tiền nộp thuế được chuyển về). Điều này cũng có nghĩa là trên thực tế Kho bạc đang cấp một phần vốn lưu động cho hầu hết các doanh nghiệp. Hộp 6.2 sẽ giải thích kỹ hơn về những khó khăn này.

Hộp 6.2: Các vấn đề trong hệ thống nộp thuế

Theo cách tổ chức hiện nay, người nhập khẩu nhận được bản định mức thuế nhập khẩu và GTGT, trong đó thông báo số tiền thuế phải nộp cho Hải quan, và trong phần lớn trường hợp, người nhập khẩu có 30 ngày để nộp thuế.

Tiền thuế được nộp (thường là bằng tiền mặt, séc hoặc chuyển khoản – hiện tại chưa có cơ sở pháp lý để thông báo và nộp thuế qua mạng) vào tài khoản định sẵn của Kho bạc thuộc Bộ Tài chính. Tài khoản này không nhất thiết phải ở cảng vào của hàng hóa. Khi Kho bạc được thông báo về khoản tiền nộp thuế, Kho bạc sẽ gửi một văn bản thông báo đến trạm hải quan ở cảng vào. (Mặc dù Tổng cục Hải quan hiện nay đã là một đơn vị thuộc Bộ Tài chính nhưng các hệ thống máy tính của Tổng cục chưa được tích hợp vào hệ thống của Kho bạc/Bộ Tài chính, do đó không thể gửi đi các thông báo điện tử).

Do những đặc điểm nói trên của hệ thống, việc thông báo “đã nộp thuế” của Kho bạc chỉ đến được cảng vào sau khi thời hạn nộp thuế đã hết không phải là việc không phổ biến. Về mặt lý thuyết, Hải quan sẽ không xử lý những chuyến hàng bổ sung nào không có bằng chứng nộp thuế, nhưng sẽ tạo điều kiện cho những người nhập khẩu đã được xác minh.

Một vấn đề khác là thông báo đã nộp thuế chỉ được gửi đến cảng vào của hàng hóa. Tổng cục Hải quan không được nhận thông báo người nhập khẩu đã nộp thuế, do đó không thể kiểm soát quản lý một cách hiệu quả đối với hệ thống nộp thuế và không thể đối chiếu ăn khớp giữa yêu cầu nộp thuế với số tiền thuế đã được nộp. Có thể phỏng đoán rằng điều này cũng có nghĩa là những người chưa nộp vẫn có thể lấy được hàng thông qua các cảng vào khác: vì hệ thống thông tin của hải quan có vẻ như chưa đủ khả năng để thông báo đến tất cả các trạm hải quan về các trường hợp nộp thuế không đúng hạn.

Hệ thống này hiện đang trong quá trình sửa đổi: theo cách tổ chức mới, Hải quan sẽ gửi các thông báo thuế điện tử đến Kho bạc, đến lượt mình Kho bạc cũng sẽ gửi lại cho Hải quan các thông báo điện tử khi người nhập khẩu đã nộp thuế.

Hệ thống nộp thuế và hóa đơn thuế hiện tại, cũng như những thiếu sót trong quá trình thông tin liên lạc giữa hai hệ thống máy tính có thể tạo ra nhiều khó khăn cho công tác kế toán khấu trừ GTGT của người kinh doanh đối với số tiền thuế đã nộp cho hàng hóa nhập khẩu.

Các hàng rào phi thuế quan

Một khía cạnh khác trong hệ thống quản lý hàng nhập khẩu của Việt Nam, mà lâu nay đã có tác động đến số tiền thu nhập thuế của chính phủ, đó là các chính sách và quy trình quản lý thương mại, bao gồm cả quy định về tiếp nhận nhập khẩu một số mặt hàng cụ thể, cấm và hạn chế số lượng hàng nhập khẩu, và các quy định giao dịch

- Cấm nhập khẩu: Phần lớn các quy định về hàng hóa cấm nhập khẩu xuất phát từ những lo ngại liên quan đến sức khỏe, an ninh và an toàn. Tuy nhiên, nhập khẩu thuốc lá và nhiều loại hàng hóa đã qua sử dụng vẫn bị cấm trước khi Việt Nam gia nhập WTO.
- Bộ Thương mại là cơ quan cấp giấy phép nhập khẩu, chủ yếu là để quản lý khối lượng hàng nhập khẩu, bảo vệ người sản xuất trong nước, nhưng ngoài ra cũng là để “quản lý” cung cầu của các mặt hàng chủ chốt. Tuy nhiên, việc này hầu như đã được xóa bỏ do phải thực hiện các cam kết với WTO.
- Quản lý chuyên ngành của các cơ quan chủ quản. Có một loạt các loại hàng hóa phải chịu sự quản lý của các cơ quan chủ quản. Công tác quản lý này chủ yếu nhằm vào các vấn đề chất lượng và an toàn, và có thể được thực hiện dưới dạng thanh tra các chuyển hàng, chỉ định người được ủy quyền nhập khẩu, cấp phép nhập khẩu, đăng ký, hoặc cấp chứng nhận tuân thủ tiêu chuẩn. Hình thức quản lý này trước kia đã được sử dụng để bảo vệ các doanh nghiệp quốc doanh thuộc cơ quan quản lý khỏi những tác động của cạnh tranh, dù là cạnh tranh từ hàng hóa nhập khẩu hay cạnh tranh từ các nhà kinh doanh khác.

Năm 2003, Chính phủ ban hành một nhóm quy định hạn ngạch thuế suất thuế quan đối với sữa thô, sữa đặc, trứng, ngô, thuốc lá thô, muối và bông. Các hạn ngạch này cho phép một khối lượng nhất định hàng nhập khẩu được hưởng thuế quan thấp hơn so với hàng nhập khẩu “vượt hạn ngạch”, và các hạn ngạch này thường được dùng như một giới hạn trực tiếp về khối lượng hàng nhập khẩu. Tuy nhiên, các hạn ngạch này được chấp nhận theo Hiệp định Nông nghiệp của WTO và Việt Nam đã duy trì chúng trong giai đoạn hậu WTO.

Hoạt động thương mại với một số mặt hàng (như xăng dầu, máy bay, báo chí, thuốc lá và băng video) vẫn tiếp tục bị giới hạn trong các doanh nghiệp nhà nước. Do gia nhập WTO nên các công ty và cá nhân người nước ngoài hiện nay đã được phép có quyền buôn bán thương mại như các doanh nghiệp trong nước.

Gia nhập WTO và các ràng buộc thuế quan

Ngày 11/1/2007, Việt Nam chính thức gia nhập Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO), 12 năm sau khi nộp đơn gia nhập.

Trong quá trình gia nhập, Việt Nam đã đàm phán ba danh mục cam kết được kèm theo Nghị định thư Gia nhập của mình. Ba danh mục đó liên quan tới:

- Thuế quan (sẽ giảm và ràng buộc hoặc chịu ràng buộc về mức trần) và các biện pháp khác ảnh hưởng đến thương mại hàng hóa;
- Tiếp cận thị trường, hỗ trợ trong nước và trợ cấp xuất khẩu ảnh hưởng đến thương mại nông nghiệp (có ràng buộc); và
- Các cam kết về thương mại dịch vụ, phù hợp với Hiệp định chung về Thương mại Dịch vụ.

Phần dưới đây sẽ đánh giá một số khía cạnh của danh mục ràng buộc thuế quan.

Các ràng buộc thuế quan của Việt Nam

Việt Nam đã đồng ý ràng buộc tất cả các thuế suất thuế quan với khoảng thời gian chuyển tiếp là 12 năm cho tất cả các ràng buộc trước khi đạt được mức cam kết cuối cùng. Như bảng 6.8 cho thấy, các ràng buộc cho khoảng 60% dòng thuế được xác định ở mức cuối cùng khi gia nhập WTO vào năm 2007, và phần chủ yếu của giai đoạn chuyển tiếp sẽ được hoàn thành vào năm 2014.

Cũng trong bảng này cho thấy, thuế suất ràng buộc trung bình giảm từ 17,5% xuống 13,5% trong giai đoạn này. Mức độ phân tán giữa các thuế suất, được đo bằng sai lệch chuẩn, cũng giảm (từ 22,0 xuống 14,6) mặc dù hệ số thay đổi giảm không nhiều lắm. Các thước đo tổng hợp này ngụ ý rằng chế độ thuế quan, là chế độ quy định thuế quan ở các mức thuế suất ràng buộc, có lẽ sẽ trở nên ít bị bóp méo hơn theo thời gian. Tuy nhiên, tính phức tạp của thuế quan sẽ tăng, vì số lượng mức thuế suất trong danh mục sẽ tăng từ 37 lên 48. (Đương nhiên, không có lý do rõ ràng để giả định rằng Chính phủ sẽ định thuế suất ở các mức ràng buộc). Mặc dù vậy, sẽ gần như không thể tránh khỏi áp lực từ một vài phía để gia tăng thuế suất lên mức cao nhất được phép theo các cam kết ràng buộc.)

Bảng 6.8: Chuyển tiếp ràng buộc thuế quan của Việt Nam

	Tỷ lệ dòng thuế đạt thuế suất ràng buộc cuối cùng	Thuế suất trung bình	Thuế suất tối đa	Số lượng mức thuế suất	Sai lệch chuẩn	Hệ số thay đổi ^a
	%	%	%	No	No	%
2007	59,5	17,5	200	37	22,0	114,4
2008	1,3	17,5	200	39	21,5	114,6
2009	3,9	17,3	200	39	20,0	115,8
2010	11,1	16,6	200	44	20,0	118,9
2011	1,1	16,4	200	45	20,0	119,5
2012	16,2	14,8	200	49	19,7	124,6
2013	0,4	14,7	200	49	19,6	124,4

2014	6,4	13,6	135	46	18,5	108,4
2015	0,0	13,6	135	46	18,3	108,3
2016	0,0	13,6	135	46	14,7	108,3
2017	0,1	13,5	135	47	14,7	107,9
2018	0,0	13,5	135	47	14,7	107,9
2019	0,1	13,5	135	48	14,6	106,8

Nguồn: Các tính toán của tác giả dựa trên báo cáo WTO 2007.

Note: a. Hệ số thay đổi. b. Thuế suất tối đa từ 2007 đến 2013 trên thực tế là mức thuế suất phức tạp đánh vào xe có động cơ đã qua sử dụng, thường được định ở mức tối thiểu là 200% hoặc 150% + một khoản tiền cụ thể tính bằng USD, tùy thuộc vào động cơ xe

So sánh với các cam kết thuế quan của các quốc gia khác mới gia nhập WTO

Bảng 6.9 so sánh các cam kết ràng buộc thuế quan của Việt Nam với các cam kết của những quốc gia khác gia nhập WTO kể từ khi tổ chức này được thành lập vào năm 1995. Mặc dù các chính sách thuế quan của các quốc gia khác không phải là một cơ sở có ý nghĩa để định mức thuế quan của Việt Nam, nhưng xuất phát từ so sánh này có thể thấy một điều là Việt Nam đã không tận dụng cơ hội gia nhập WTO để giữ được một chế độ thuế quan thấp hơn và ít phân tán hơn. Đa số các quốc gia mới gia nhập gần đây cam kết 90% các thuế quan phi nông nghiệp, hoặc hơn, ở mức thuế suất thấp hơn 20% (so với 71% của Việt Nam): và Việt Nam đã cam kết tỷ lệ thuế quan nông nghiệp ở mức thuế suất dưới 20% thấp hơn nhiều so với hầu hết các quốc gia khác (48,5%, so với hơn 80% của hầu hết các quốc gia gia nhập khác).

Bảng 6.9: Các ràng buộc thuế quan của các quốc gia gia nhập WTO

Quốc gia	Năm gia nhập	Thuế quan phi nông nghiệp					Thuế quan nông nghiệp			
		Các dòng thuế ràng buộc ^a	Trung bình đơn giản ^b	Tối đa	Các dòng thuế dưới 20% ^c	Các dòng thuế dưới 30% ^d	Trung bình đơn giản ^b	Tối đa	Các dòng thuế dưới 20% ^c	Các dòng thuế dưới 30% ^d
Anbani	2000	100,0	6,0	20,0	100,0	100,0	10,6	20,0	100,0	100,0
Bungari	1996	Không có	12,6	40,0	89,1	97,5	34,9	98,0	34,9	47,6
Campuchia	2003	100,0	18,4	42,5	74,7	83,9	29,3	60,0	35,8	50,0
Trung Quốc	2001	100,0	8,9	50,0	96,5	99,5	15,0	65,0	84,2	95,7
Đài Loan	2002	100,0	4,8	90,0	98,8	99,6	17,5	400,0	83,2	94,4
Croatia	2000	100,0	5,0	25,0	100,0	100,0	10,4	55,0	90,6	95,0
Ecuador	1996	100,0	20,1	40,0	57,6	99,7	25,8	86,0	37,4	87,3
Estonia	1999	100,0	6,6	30,0	99,3	100,0	17,7	59,0	68,0	85,5
Gioocgia	2000	100,0	5,8	20,0	100,0	100,0	12,1	30,0	84,5	96,5
Gioocđani	2000	100,0	15,0	30,0	77,2	100,0	25,0	200,0	39,8	95,0

CH										
Kiêcghidi	1998	100,0	6,7	20,0	100,0	100,0	11,7	30,0	99,9	100,0
Lát via	1999	100,0	9,3	55,0	98,3	98,7	33,6	55,0	38,1	41,7
Lithuania	2001	100,0	8,2	30,0	99,2	100,0	15,6	100,0	80,1	91,4
Mônđavi	2001	100,0	5,7	20,0	100,0	100,0	12,4	25,0	99,9	100,0
Mông Cổ	1997	Không có	20,0	30,0	87,6	100,0	18,4	75,0	88,8	90,8
Nêpan	2003	100,0	23,7	60,0	47,3	95,9	42,3	200,0	7,0	35,6
Ôman	2000	100,0	11,0	20,0	100,0	100,0	30,5	200,0	83,4	87,6
Panama	1997	Không có	11,5	81,0	84,3	99,5	26,1	260,0	84,3	99,5
Việt Nam	2007	100,0	12,5	100,0	70,9	92,8	21,0	135,0	48,5	68,3

Nguồn: WTO (2001), Dữ liệu pháp luật Việt Nam và các tính toán của tác giả

Note: a. Tỷ lệ các dòng thuế ràng buộc đơn lẻ; b. Cửa các dòng thuế ràng buộc đơn lẻ; c. Tỷ lệ các dòng thuế ràng buộc đơn lẻ được ràng buộc với thuế suất dưới 20%; d. Tỷ lệ các dòng thuế ràng buộc đơn lẻ được ràng buộc với thuế suất dưới 30%.

Giai đoạn chuyển tiếp của Việt Nam cũng dài hơn so với hầu hết các quốc gia mới gia nhập khác (thời gian chuyển tiếp của Trung Quốc, Đài Loan, Campuchia và Nêpan là 10 năm, so với 12 năm của Việt Nam). Tuy nhiên, hơn 99% dòng thuế quan của Việt Nam sẽ đạt mức thuế suất ràng buộc cuối cùng sau 7 năm.

Tác động của các ràng buộc đối với thuế quan được áp dụng

Mặc dù việc so sánh các cam kết ràng buộc thuế quan của Việt Nam với những cam kết của các quốc gia khác có thể nói cho chúng ta biết đôi điều về cách thức mà những người đi đàm phán của Việt Nam đã dùng để tiếp cận quá trình gia nhập WTO nhưng nó không cho chúng ta biết một điều gì về tác động kinh tế của các cam kết. Điều quan trọng là làm thế nào để các cam kết này có thể định hình sự tiến triển của các thuế suất thuế quan được áp dụng, và đến lượt điều này có tác động gì đến mức độ bảo hộ và mức thu nhập của chính phủ.

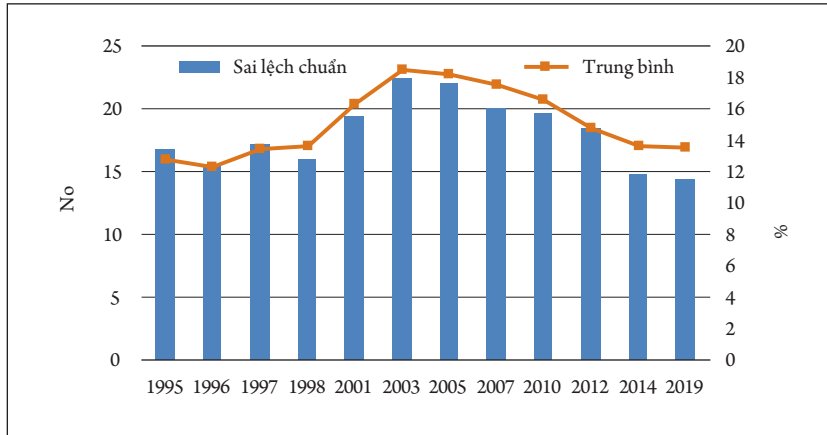
Điểm khởi đầu để trả lời câu hỏi này, đó là sự so sánh các cam kết ràng buộc với những mức thuế suất đang áp dụng. Năm gần đây nhất có phiên bản điện tử của danh mục thuế quan là năm 2005 (do Bộ Tài chính cung cấp). Phiên bản không chính thức của danh mục thuế quan năm 2006 hiện đang có trên trang web của Trung tâm Thương mại và Đầu tư TP. Hồ Chí Minh (ITPC, 2007). (Gần đây, tóm tắt biểu thuế điện tử của Việt Nam đã đăng tải trên trang web WTP – số liệu này được sử dụng cho các bảng biểu ở mục 1 của chương này).

So sánh thông tin này với danh mục thuế quan năm 2005 khẳng định một điều là mặc dù đã có một số thay đổi về thuế quan trong hai năm này nhưng danh mục thuế quan 2005 không hợp lý để sử dụng làm điểm bắt đầu đánh giá các cam kết thuế quan của Việt Nam. (Một lĩnh vực có nhiều thay đổi là thuế quan đối với các sản phẩm xăng dầu (các mục thuộc đề mục thuế quan bốn chữ số 2710): các mức thuế suất ở đây thay đổi một cách bất thường trong năm này khi Bộ Tài chính cố gắng gây ảnh hưởng cho giá nhiên liệu trong nước.)

Biểu đồ 6.1 tóm tắt sự tiến triển của các chỉ số cơ bản cho thuế suất thuế quan MFN từ năm 1995, và so sánh chúng với các chỉ số cho các thuế suất ràng buộc đến năm 2019. Như biểu đồ

cho thấy, các cam kết ràng buộc có vẻ như tiếp tục quá trình giảm thuế suất trung bình và giảm sự phân tán thuế suất bắt đầu xảy ra sau năm 2003. Quá trình này diễn ra sau một giai đoạn điều chỉnh cơ cấu thuế quan bắt đầu sau đợt khủng hoảng tài chính châu Á những năm 1997-98, và đi cùng với quá trình phân chia giai đoạn của một số hàng rào phi thuế quan chủ chốt.

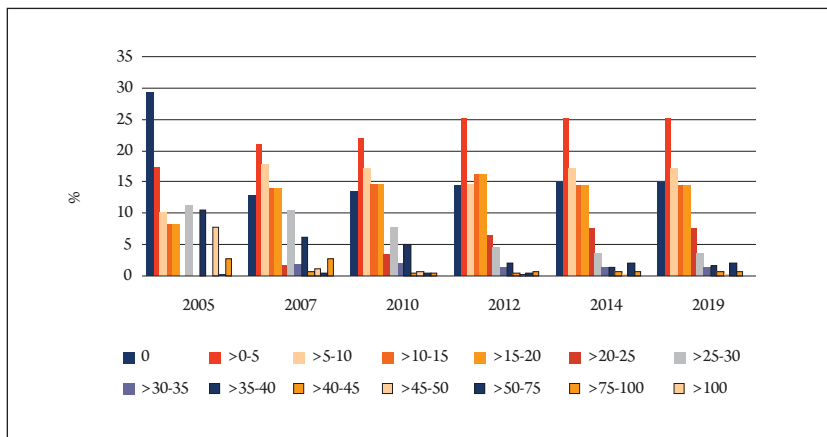
Hình 6.1: Sự tiến triển trong danh mục thuế quan của Việt Nam từ 1995 đến 2005 và các thuế suất ràng buộc đến 2019



Nguồn: CIE 2007.

Biểu đồ 6.2 tóm tắt những chuyển đổi trong sự phân bố các thuế suất mà việc thực hiện các thuế suất ràng buộc sẽ đem lại. Biểu đồ này cho thấy các ràng buộc có thể dẫn đến sự sụt giảm đáng kể số lượng các dòng thuế quan có thuế suất bằng 0, sự gia tăng đáng kể số lượng các dòng thuế quan có thuế suất từ 0 đến 5%, và sự duy trì vững chắc các thuế suất từ 5 đến 20%.

Hình 6.2: Sự phân bố các thuế suất thuế quan thực tế và ràng buộc, giai đoạn 2005 – 2019



Nguồn: CIE 2007.

(Trên thực tế, như trong hình 6.2, từ 2008-2009, biểu thuế áp dụng của Việt Nam đã được điều chỉnh theo nhiều cách thức giúp đưa ra thuế suất áp dụng trung bình thấp hơn thuế suất bắt buộc trung bình, và sự phân tán thuế suất thấp hơn như được đo theo các hệ số khác biệt tiêu chuẩn).

4. Phân tích tác động của các ràng buộc thuế quan đối với thu nhập của chính phủ

Một vấn đề lo ngại quan trọng đối với chính phủ trong quá trình đàm phán các cam kết thuế quan để gia nhập WTO là tác động của các cam kết này đối với thu nhập của chính phủ. Như Bảng 6.1 đã cho thấy, thuế xuất nhập khẩu chiếm từ 10 đến 18% thu nhập thuế của chính phủ trong những năm gần đây nhất. (GTGT đối với hàng hóa nhập khẩu, là thuế đánh vào giá trị phải nộp thuế của hàng hóa nhập khẩu và do đó bị ảnh hưởng bởi những thay đổi thuế quan, chiếm từ 8 đến 10% thu nhập thuế, và hàng hóa nhập khẩu cũng bị đánh một số loại thuế tiêu thụ đặc biệt vốn chiếm khoảng 6% thu nhập của chính phủ). Do đó, mặc dù có đóng góp vào thu nhập từ thuế nhập khẩu, nhưng sẽ là một việc có lý nếu cố gắng tìm hiểu đâu là có thể là những ảnh hưởng từ sự thay đổi thuế quan sau khi áp dụng các ràng buộc thuế quan.

Các khía cạnh khác của việc gia nhập WTO cũng có thể ảnh hưởng đến thu nhập thuế, ví dụ như việc áp dụng Hiệp định Định giá Hải quan, và việc xóa bỏ các hạn chế khối lượng hàng nhập khẩu. Những vấn đề này đã được trình bày trong một báo cáo CIE trước đây (CIE 2004a): trong chương này sẽ chỉ tập trung vào những ảnh hưởng trực tiếp của các cam kết ràng buộc đối với thu nhập thuế của chính phủ.

Mối quan hệ giữa thuế suất và doanh thu từ thuế

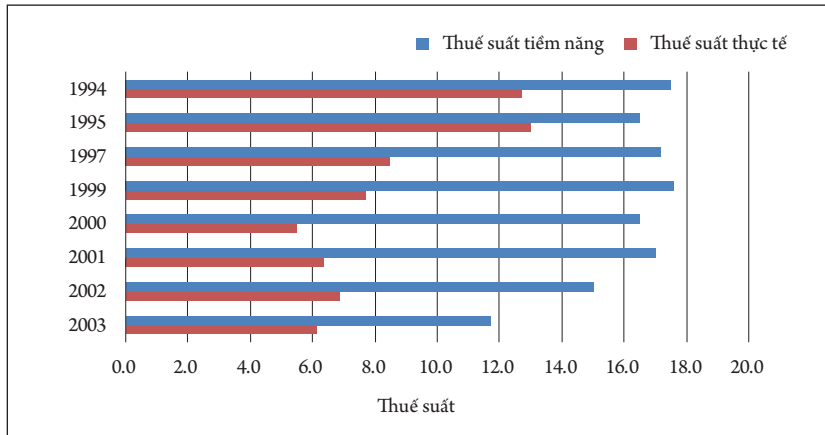
Về nguyên tắc, những thay đổi trong thuế suất thuế quan có hai ảnh hưởng trực tiếp đến thu nhập thuế của chính phủ: chúng làm thay đổi thuế suất theo luật định đánh vào hàng nhập khẩu, và làm thay đổi cơ sở tính GTGT đối với hàng nhập khẩu. Trên thực tế, đương nhiên là các ảnh hưởng được định hình bởi mức độ áp dụng thực tế của các thuế suất theo luật định. Như hình 6.3 mô tả, đã có lúc có sự khác biệt lớn giữa thuế suất tiềm năng (thuế suất nhập khẩu bình quân gia quyền) và thuế suất thu thực tế (thuế biểu hiện bằng % giá trị hàng nhập khẩu).

Tính bình quân trong giai đoạn 1994 đến 2003, số tiền thuế thu được trên thực tế là 51% thu nhập tiềm năng. Tuy nhiên, như biểu đồ mô tả, mối quan hệ giữa thuế suất tiềm năng và thuế suất thu thực tế có vẻ như không ổn định, do đó khó có thể dự đoán số tiền thu được thực tế từ các mức thuế suất theo luật định, nếu không biết rõ đâu là nguyên nhân tạo ra sự khác biệt đó.

Hệ thống đánh thuế nhập khẩu của Việt Nam quy định nhiều trường hợp miễn thuế có thể ảnh hưởng đến thuế đánh vào các chuyển hàng mà lẽ ra có thể phải chịu thuế suất khác 0 theo luật định. Đây có thể là một nguyên nhân chủ chốt dẫn đến các kết quả trong biểu đồ 6.2. Không may là khi tổng hợp các dữ liệu trong biểu đồ này, dường như không có thông tin nhất quán hoặc là về tỷ lệ các trường hợp miễn thuế hoặc là về tỷ lệ các trường hợp thuế suất được định giá hoặc được thu theo hạng mục thuế hoặc các nhóm hạng mục thuế (xem báo cáo CIE 2004a).

Điều này có nghĩa là thực ra không thể nghiên cứu được kỹ mối quan hệ giữa cơ cấu hàng nhập khẩu với thuế suất theo luật định và số tiền thuế thu được trên thực tế. Và đến lượt điều này có nghĩa là không thể xây dựng được các kịch bản cho biết cắt giảm thuế quan do gia nhập WTO sẽ ảnh hưởng như thế nào đến thu nhập của chính phủ. Tất cả những gì có thể làm trong giai đoạn này là nghiên cứu xem các cắt giảm thuế quan sẽ ảnh hưởng như thế nào đến thu nhập tự biện của chính phủ, trên cơ sở giả định rằng các thuế suất theo luật định được áp dụng đầy đủ.

Hình 6.3: Thuế suất nhập khẩu tiềm năng và thực tế^a



Nguồn: CIE 2004a.

a. Thuế suất tiềm năng là thuế suất bình quân gia quyền; thuế suất thực tế là tỷ lệ giữa số tiền thuế thu được trên thực tế với giá trị hàng nhập khẩu

Điều đáng lưu ý là sự thiếu vắng một mối quan hệ rõ ràng giữa thuế suất thuế quan theo luật định với số tiền thu thuế trên thực tế không phải là vấn đề chỉ có ở Việt Nam. Pritchett và Sethi đã nghiên cứu mối quan hệ này ở một số quốc gia tiến hành các thay đổi thuế quan vào cuối những năm 1980 và 1990, và đã tìm hiểu được những điều sau:

- Thuế suất thu thực tế đối với một hạng mục bất kỳ trong biểu thuế quan chỉ có mối liên hệ yếu ớt với thuế suất chính thức dành cho hạng mục đó;
- Sự dao động của thuế suất thu thực tế xung quanh thuế suất chính thức sẽ tăng theo mức thuế suất chính thức;
- Tính bình quân thì thuế suất thu thực tế tăng chậm hơn nhiều so với thuế suất chính thức;
- Khi thuế suất chính thức cao, thì mức thuế suất mà tại đó các thuế suất thu thực tế tăng khi các thuế suất chính thức tăng sẽ giảm.

Từ bằng chứng này, các tác giả nói trên biện luận rằng khi cải cách hệ thống thuế quan và hệ thống thu nhập thuế quan, thay đổi về thuế suất chính thức, đặc biệt là ở mức độ cao, có thể không phải là yếu tố quan trọng nhất của cải cách gây ảnh hưởng đến thu nhập. Họ cũng đưa ra biện luận đó trên cơ sở giả định thu nhập thuế quan giảm theo tỷ lệ 1-1 với thuế suất và phóng đại tác động của cắt giảm thuế suất đối với thu nhập, vì nó giả định rằng kết quả thu thuế là không đổi.

Tổng cục Hải quan thu thập các dữ liệu về giá trị hàng nhập khẩu thuộc các loại hình xử lý khác nhau. Như bảng 6.10 cho thấy, hơn 60% giá trị hàng nhập khẩu trong năm 2002 và 2003 đã được phân loại thành hàng nhập khẩu sử dụng cho tiêu dùng trong nước, trái ngược với hàng nhập khẩu để tiếp tục gia công hoặc tiếp nhận tạm thời. Các nguồn thông tin của hải quan gợi ý rằng một phần lớn hàng hóa được nhập khẩu để tiếp tục gia công và thông quan bởi các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài là những hàng hóa được miễn thuế theo nhiều quy định về đối xử ưu đãi và miễn thuế.

Bảng 6.10: Giá trị hàng hóa nhập khẩu theo xử lý của hải quan

Xử lý của hải quan	2002		2003	
	Triệu USD	%	Triệu USD	%
Hàng tiêu dùng	11908,3	60,8	14508,6	63,7
Hàng hóa do doanh nghiệp đầu tư nước ngoài nhập khẩu	2767,3	14,1	3097,4	13,6
Hàng được tiếp nhận tạm thời	374,2	1,9	609,5	2,7
Hàng nhập khẩu để tiếp tục gia công	4533,2	23,1	4551,6	20,0
Tổng cộng	19582,9	100,0	22767,2	100,0

Nguồn: Dữ liệu từ báo cáo CIE 2004a

Cắt giảm thuế quan và các ràng buộc thuế quan ảnh hưởng như thế nào đến số tiền thu nhập thuế bị tác động bởi thuế suất theo luật định?

Khi phân tích ảnh hưởng của các cam kết ràng buộc thuế quan đối với thu nhập của chính phủ, phải phân tích những điểm sau:

- Phòng đoán xem các ràng buộc thuế quan của Việt Nam có thể ảnh hưởng như thế nào đến các thuế suất được áp dụng;
- Ước tính xem các thay đổi về thuế suất sẽ ảnh hưởng như thế nào đến thu nhập thu được ở một mức độ và với cơ cấu hàng nhập khẩu đã định;
- Điều chỉnh những ước tính này để thích ứng với tác động của miễn giảm thuế và các yếu tố khác ảnh hưởng đến hiệu quả thu thuế; và
- Phân tích nguyên nhân làm thế nào mà các mặt hàng nhập khẩu khác nhau có thể thay đổi về khối lượng do các ảnh hưởng từ sự thay đổi thuế đến giá cả hàng hóa.

Phạm vi thực hiện các bước phân tích nói trên bị giới hạn đáng kể do các vấn đề về dữ liệu. Các hạn chế chính là vấn đề tổng hợp dữ liệu và theo dõi các đánh giá thu nhập. Có thể tóm tắt các vấn đề này như sau:

Vấn đề tổng hợp

Các thuế suất được quy định ở mức 8 con số của danh mục thuế quan HS. Tuy nhiên, dữ liệu tổng hợp về nhập khẩu chỉ được báo cáo ở mức 6 con số của danh mục HS (và chỉ có cho năm 2003), do vậy, cần có cách nào đó để tạo ra một thuế suất thuế quan đại diện nhằm áp dụng cho các dữ liệu về nhập khẩu. Bất kể phương pháp nào được sử dụng hiện nay cũng sẽ dẫn đến sự không chính xác trong các ước tính về thu nhập bị tác động.

Vấn đề đánh giá doanh thu từ thuế

Một vấn đề chủ yếu khác – như đã trình bày ở trên – là không có dữ liệu về các định giá thuế thực tế ở bất kỳ cấp độ nào của HS. Cũng không có thông tin về tỷ lệ các trường hợp miễn giảm thuế, hoặc tỷ lệ hàng nhập khẩu từ các quốc gia ASEAN được hưởng quy chế đối xử CEPT. Điều này có nghĩa là không thể xây dựng được một cách làm có hệ thống nhằm đánh giá tác động của các quy định miễn giảm thuế đó đến số thu nhập thu được, và đánh giá mức độ tác động khác nhau đối với các mặt hàng khác nhau và theo thời gian.

Dự báo các tác động doanh thu từ thuế

Có thể tiếp tục nghiên cứu sâu hơn về các vấn đề này với một mô hình đơn giản nhằm dự đoán xem làm cách nào để các thay đổi chính sách bổ sung bù đắp lại được các tác động trực tiếp từ cắt giảm thuế quan đến thu nhập của chính phủ. Mô hình này đặt các ước tính về những thay đổi thuế quan dự tính xảy ra theo các ràng buộc thuế quan vào một kịch bản dự đoán tăng trưởng hàng nhập khẩu. Mô hình không xét đến việc các hàng hóa nhập khẩu có thể phản ứng như thế nào với sự thay đổi giá cả do cắt giảm thuế quan. Nhưng nó cho phép xem xét tác động của việc hợp lý hóa hệ thống miễn giảm thuế hiện tại và nhờ đó, là tác động của việc tăng hiệu quả thu thuế (được đánh giá bởi sự chênh lệch giữa thu nhập tự biện với thu nhập thực tế từ hàng nhập khẩu). Mô hình có thể được mở rộng để xem xét ảnh hưởng của thu nhập từ thuế nộp cho các hàng hóa nhập khẩu theo CEPT — nhưng hiện tại, trọng tâm chú ý vẫn là các hàng hóa nhập khẩu chịu thuế suất MFN.

Kịch bản tăng trưởng

Phân tích đã tiến hành đưa ra giả định là GDP của Việt Nam sẽ tiếp tục tăng ở mức bình quân là 7,5%/năm trong thời kỳ 2007 – 2019. Dựa trên giả định về mối quan hệ giữa GDP và hàng hóa nhập khẩu, một nhóm chỉ số tốc độ tăng trưởng đã được xây dựng một cách nhất quán cho các hàng hóa nhập khẩu là hàng tiêu dùng, xăng dầu và các đầu vào phục vụ sản xuất. Bảng 6.11 cho thấy trong thời kỳ từ 1995 đến 2006, thay đổi 1% GDP đã đi kèm với sự tăng trưởng hàng nhập khẩu ở mức bình quân 2,7%. Với phân tích này, giả định rằng độ co giãn của hàng nhập khẩu đối với GDP sẽ ở mức bình quân là 1,6 trong thời kỳ dự báo, với hàng nhập khẩu thực là hàng tiêu dùng và sản phẩm xăng dầu dự kiến tăng ở mức 9%/năm và hàng nhập khẩu thực là đầu vào phục vụ sản xuất (nguyên liệu thô, tư liệu sản xuất, bán thành phẩm) dự kiến tăng ở mức 13,5%/năm. (Do bộ dữ liệu chính – các thông tin đã phân nhóm về hàng nhập khẩu – là bộ dữ liệu cho năm 2003 nên phân tích này đưa ra các ước tính theo giá cả năm 2003.)

Bảng 6.11: Hàng nhập khẩu thực, GDP, tăng trưởng và độ co giãn

	Hàng nhập khẩu thực	GDP thực	Tăng trưởng nhập khẩu	Tăng trưởng GDP	Độ co giãn
	1995=100	1995=100	%	%	
1995	100,0	100,0	..	..	..
1996	130,3	109,3	30,3	9,3	3,2
1997	138,7	118,3	6,4	8,2	0,8
1998	159,4	125,1	15,0	5,8	2,6
1999	189,9	131,0	19,1	4,8	4,0
2000	248,5	139,9	30,9	6,8	4,5
2001	272,5	149,6	9,7	6,9	1,4
2002	344,6	160,2	26,5	7,1	3,7
2003	432,7	171,9	25,6	7,3	3,5
2004	506,1	185,3	16,9	7,8	2,2
2005	545,1	201,0	7,7	8,4	0,9
2006	646,8	217,4	18,6	8,2	2,3
Xu hướng			18,8	7,0	2,7

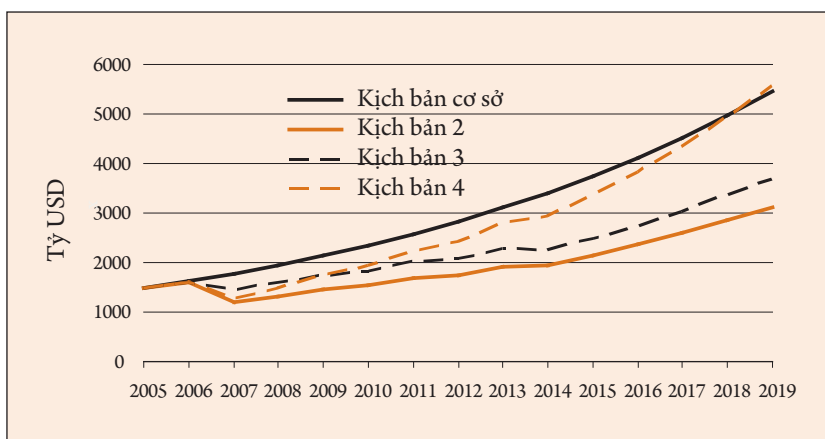
Nguồn: Các tính toán của tác giả

Tăng trưởng và Hiệu quả thu thuế

Hình 6.4 cho thấy các kết quả của ba kịch bản đã nghiên cứu với mô hình, trên cơ sở giả định rằng tăng trưởng GDP thực là 7,5%/năm trong thời kỳ 2007 – 2019, tốc độ tăng trưởng nhất quán của hàng nhập khẩu là sản phẩm xăng dầu (9%), hàng tiêu dùng (9%), và bán thành phẩm (13,5%). Các kịch bản gồm:

- Kịch bản cơ sở - không thay đổi về thuế quan MFN áp dụng so với thuế suất năm 2006, và không thay đổi về tỷ lệ các trường hợp miễn giảm thuế;
- Kịch bản 2 - áp dụng các ràng buộc thuế quan, giữ cho các thuế suất áp dụng dưới mức ràng buộc không thay đổi;
- Kịch bản 3 - áp dụng tất cả các ràng buộc thuế quan, bao gồm tăng thuế suất ở những lĩnh vực mà thuế suất ràng buộc cao hơn so với thuế suất áp dụng hiện tại; và
- Kịch bản 4 - cũng như kịch bản 2, nhưng các trường hợp miễn giảm thuế liên tục giảm, do đó sự chênh lệch giữa số tiền thu thuế ước đoán với số tiền thu thuế thực tế cũng giảm dần theo thời gian. (hình 6.4 cho thấy xu hướng dự kiến về hiệu quả thu thuế từ hàng nhập khẩu là sản phẩm xăng dầu, hàng tiêu dùng và bán thành phẩm. Giả định rằng trong thời kỳ này, sự chênh lệch giữa số tiền thu thuế ước tính và số tiền thu thuế thực tế từ hàng nhập khẩu là bán thành phẩm giảm xuống 30% - phản ánh một phán đoán là các hàng hóa được nhập khẩu để sản xuất phục vụ xuất khẩu sẽ vẫn được miễn giảm thuế, và một số quy định miễn giảm thuế tiếp tục được duy trì. Đối với hàng tiêu dùng, sự chênh lệch được giả định là giảm xuống 5%).

Hình 6.4: Các kịch bản thu nhập từ hàng hóa không phải sản phẩm xăng dầu



Nguồn: Các tính toán của tác giả

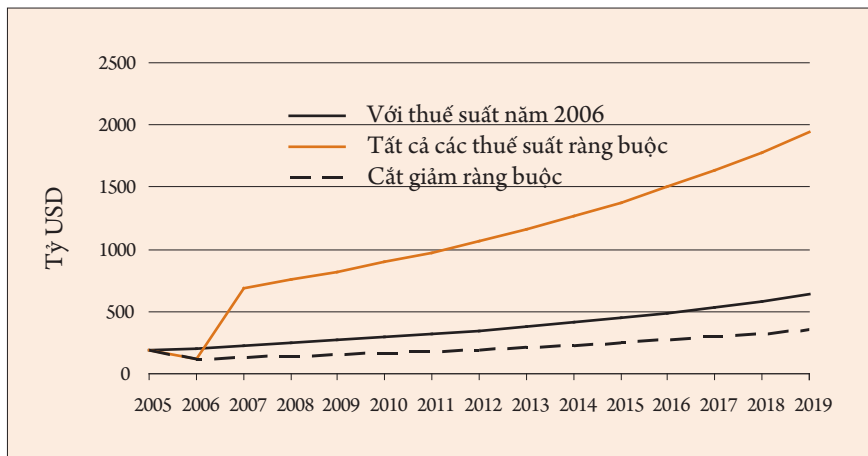
Như biểu đồ trên cho thấy, theo kịch bản 1, thu nhập thuế quan từ hàng hóa không phải sản phẩm xăng dầu được dự đoán tăng đều đặn từ 1,6 tỷ USD năm 2006 lên 5,5 tỷ USD năm 2019 (theo thời giá năm 2003). Theo kịch bản 2, các thu nhập này tăng nhưng bị ảnh hưởng bởi các cắt giảm thuế quan, và đạt 3,1 tỷ USD vào năm 2019. Nếu mỗi năm các thuế suất được định ở mức thuế suất ràng buộc, thu nhập sẽ tăng lên 3,7 tỷ USD. Nếu có các biện pháp để giảm tỷ lệ các trường hợp miễn giảm thuế theo dự đoán ở Bảng 6.12, thu nhập sẽ thấp hơn một chút so với kịch bản đầu tiên cho đến năm 2010, và sẽ bắt kịp thu nhập của kịch bản 1 vào năm 2018.

Bảng 6.12: Dự đoán hiệu quả thu thuế (Phần trăm)

Năm	Sản phẩm xăng dầu	Bán thành phẩm	Hàng tiêu dùng
2006	100	22	75
2007	100	26	78
2008	100	30	81
2009	100	33	84
2010	100	37	87
2011	100	41	90
2012	100	44	93
2013	100	48	95
2014	100	52	95
2015	100	55	95
2016	100	59	95
2017	100	63	95
2018	100	67	95
2019	100	70	96

Một yếu tố cốt yếu trong định hình tổng thu nhập thuế quan là việc đánh thuế vào hàng nhập khẩu là sản phẩm xăng dầu. Như đã trình bày ở chương trước, thuế suất thuế quan với các sản phẩm này được điều chỉnh thường xuyên để cân đối mục tiêu thu nhập với mục tiêu định giá. Biểu đồ 6.5 cho thấy điều gì sẽ có thể xảy ra đối với thu nhập từ sản phẩm xăng dầu nhập khẩu từ các nguồn chịu thuế suất MFN, và giá cả giữ nguyên không đổi so với mức giá năm 2003. Nếu thuế suất năm 2006 tiếp tục được áp dụng, thu nhập thực sẽ tăng lên khoảng 630 triệu USD vào năm 2019. Nếu mức thuế suất ràng buộc trên được áp dụng, thu nhập sẽ cao hơn khoảng 1,3 tỷ USD vào năm 2019. Như vậy sẽ gần như có thể hoàn toàn bù đắp cho bất kỳ sự sụt giảm thu nhập nào từ hàng hóa không phải sản phẩm xăng dầu theo các kịch bản này.

Hình 6.5: Các kịch bản thu nhập từ sản phẩm xăng dầu



Nguồn: Các tính toán của tác giả

Phân tích này minh họa một số điểm sau đây:

- Các ràng buộc có thể có tác động khá lớn đến thu nhập thuế quan từ hàng hóa không phải sản phẩm xăng dầu, với tất cả các yếu tố khác đều tương đương;

- Các thay đổi chính sách liên quan đến nhiều quy định miễn giảm thuế phức tạp có thể bù lại ảnh hưởng của cắt giảm thuế suất, và đứng từ quan điểm thu nhập, có thể cho phép cắt giảm thuế suất thuế quan một cách triệt để hơn;
- Có cơ hội đáng kể để bù lại những thiếu hụt thu nhập bằng cách tăng đánh thuế các sản phẩm xăng dầu.

Điều đáng lưu ý là phân tích đã đề cập đến ở trên không xét đến việc các cắt giảm thuế quan sẽ có ảnh hưởng gì đến cơ sở cho các loại thuế khác đánh vào hàng nhập khẩu (mà trước tiên là thuế giá trị gia tăng – GTGT) và đến cơ sở cho thuế thu nhập. Sự giảm giá hàng nhập khẩu đã trả thuế sẽ có thể giảm bớt cơ sở giá trị cho GTGT, nhưng cũng có thể dẫn đến khối lượng hàng nhập khẩu lớn hơn. Tương tự, sự tăng trưởng và nền kinh tế ngày càng được chính thức hóa sẽ làm tăng cơ sở cho các loại thuế khác, bao gồm cả thuế thu nhập và thuế tài sản. Tuy nhiên, như vậy có thể phải chú ý hơn tới cơ cấu và công tác quản lý các loại thuế này, nhất là GTGT. (Một phân tích gần đây về GTGT cho thấy vẫn còn một số vấn đề nghiêm trọng liên quan đến GTGT, như cơ sở tính thuế, cơ cấu thuế suất và phương pháp tính (báo cáo CIE 2004a). Sau khi cân nhắc kỹ, không thấy có khả năng Chính phủ bị thiếu thu nhập trong thời gian trung hạn và dài hạn, mặc dù có thể về ngắn hạn sẽ có một số vấn đề cần phải xử lý.

5. Công nghiệp và bảo hộ thuế quan tại Việt Nam

Một hệ lụy quan trọng khác từ các cam kết ràng buộc thuế quan của Việt Nam là ảnh hưởng mà những cam kết này có thể gây ra đối với cơ cấu bảo hộ cho các nhà sản xuất trong nước. Phần nhiều nguyên nhân tại sao Việt Nam đưa ra một cơ cấu thuế suất thuế quan phức tạp và phân tán như vậy có lẽ là để bảo hộ cho một số ngành kinh tế. Động cơ này cũng có thể giúp giải thích một số đặc điểm của các cam kết ràng buộc thuế quan mà Việt Nam đưa ra. Do đó, có thể sẽ hữu ích nếu nghiên cứu xem các cam kết này tác động như thế nào đến sự hỗ trợ công nghiệp.

Điểm khởi đầu để phân tích về tác động của các kịch bản ràng buộc thuế quan, đó là cơ cấu áp dụng thuế quan MFN hiện nay, và cơ cấu này ảnh hưởng như thế nào đến sản phẩm của các ngành kinh tế. Chúng ta có thể sử dụng thông tin về cơ cấu hàng hóa trong đầu ra của các ngành kinh tế để tính toán thuế suất thuế quan trung bình cho từng ngành. Việc này sẽ đem lại cho chúng ta một ý tưởng nào đó về thuế suất bảo hộ tự biện mà chế độ thuế quan cung cấp cho các nhà sản xuất trong ngành kinh tế đó: nghĩa là, phạm vi mà thuế quan cho phép các nhà sản xuất đặt ra mức giá cao hơn giá của hàng nhập khẩu cạnh tranh miễn thuế.

Bước tiếp theo là ước tính thuế suất bảo hộ thực tế của các ngành kinh tế, và tìm ra một dấu hiệu cho biết ảnh hưởng tổng hợp của thuế quan đối với đầu vào cũng như lượng nhập khẩu của sản phẩm cạnh tranh với đầu ra của các ngành kinh tế đó. Từ đây chúng ta có thể biết được, chế độ thuế quan có thể cho phép mức lợi nhuận – và chi phí – về đất đai, lao động và vốn cao hơn (hay thấp hơn) bao nhiêu so với khi không có thuế quan.

Xem xét những vấn đề khởi điểm đó, và khung tính toán các thước đo khác nhau, chúng ta sẽ có thể biết được các kịch bản thay thế về cắt giảm thuế quan và ràng buộc thuế quan có khả năng thay đổi sự bảo hộ công nghiệp như thế nào.

Bảo hộ thuế quan bằng hoạt động kinh tế

Bảng 6.13 cung cấp thông tin về bảo hộ thuế quan trung bình cho các mặt hàng được phân loại theo các hoạt động kinh tế hiểu theo nghĩa rộng (phân nhóm 2 con số), theo Tiêu chuẩn quốc tế về Phân loại ngành sản xuất (ISIC). Thuế quan MFN trung bình cho mỗi một hoạt động kinh tế này đã được tính toán bằng cách sử dụng bảng tra đối chiếu chuẩn để liên kết các dòng thuế HS với các mặt hàng là sản phẩm của các ngành kinh tế được phân loại theo ISIC. Tuy nhiên, điều này chưa biểu hiện rõ mức bảo hộ thực tế dành cho các ngành kinh tế ở Việt Nam. (Để làm được việc này, cần tính các dòng thuế theo phương pháp gia quyền bằng cách sử dụng giá trị sản xuất của các mặt hàng cạnh tranh với hàng hóa nhập khẩu mà thuế quan được áp dụng. Điều không may là chưa có số liệu về sản xuất các mặt hàng này dựa trên phân loại hàng hóa quốc tế để có thể tra đối chiếu với hệ thống danh mục thuế quan.) Mặc dù vậy, sẽ là hợp lý nếu phỏng đoán rằng những dao động lớn trong giá trị thuế quan trung bình tính toán được cho các hoạt động kinh tế này chính là dấu hiệu của sự dao động trong mức độ bảo hộ dành cho các sản phẩm được sản xuất từ các hoạt động đó để cạnh tranh với hàng hóa nhập khẩu.

Bảng 6.13: Thuế quan và các ràng buộc thuế quan của Việt Nam, theo hoạt động kinh tế

ISIC	Ngành kinh tế ^a	Thuế	Thuế	Thuế	Thay đổi
		quan	quan	quan	cần thiết
		trung	ràng	ràng	theo ràng
		bình	buộc	buộc	buộc đến
		2005	trung	trung	2019
			bình	bình	
		%	2007	2019	%
1	Nông nghiệp, săn bắt và các hoạt động dịch vụ có liên quan	12,7	15,5	13,0	0,3
2	Lâm nghiệp, khai thác gỗ và các hoạt động dịch vụ có liên quan	2,0	1,9	1,6	-0,4
5	Đánh bắt cá, nuôi trồng thủy sản và các hoạt động dịch vụ liên quan đến đánh bắt cá	24,6	24,6	14,9	-9,7
10	Khai thác than và than non; chiết xuất than bùn	4,4	4,8	4,8	0,3
11	Chiết tách dầu thô và khí tự nhiên; các hoạt động dịch vụ liên quan đến chiết tách dầu và khí tự nhiên, kể cả hoạt động khảo sát	7,0	10,0	9,2	2,2
12	Khai thác quặng uraniom và thoraniom	0,0	0,0	0,0	0,0
13	Khai thác quặng kim loại	0,0	0,0	0,0	0,0
14	Các hoạt động khai thác mỏ và khai thác đá khác	5,0	8,1	8,1	3,0
15	Sản xuất thực phẩm và đồ uống	31,6	30,8	24,3	-7,3
16	Sản xuất sản phẩm thuốc lá	50,6	114,7	108,2	57,6
17	Ngành dệt	33,2	10,9	10,8	-22,4
18	May mặc; thuộc và nhuộm lông thú	47,6	20,8	19,9	-27,7

19	Thuộc da; sản xuất túi xách tay, vali hành lý, yên cương ngựa, và giày da	26,5	24,4	17,8	-8,7
20	Sản xuất gỗ và sản phẩm gỗ và li-e, ngoại trừ đồ gỗ; sản xuất các vật phẩm bằng rơm	11,4	10,9	7,7	-3,6
21	Sản xuất giấy và các sản phẩm giấy	20,7	19,2	14,0	-6,7
22	Xuất bản, in ấn và nhân bản băng đĩa	19,6	18,1	11,5	-8,1
23	Sản xuất than cốc, sản phẩm hóa dầu và nhiên liệu hạt nhân	10,6	32,1	32,1	21,6
24	Sản xuất hóa chất và sản phẩm hóa chất	5,0	9,3	6,0	1,0
25	Sản xuất các sản phẩm cao su và nhựa	17,3	18,8	12,9	-4,4
26	Sản xuất các sản phẩm khoáng vật phi kim khác	21,8	23,1	19,7	-2,1
27	Sản xuất kim loại cơ bản	5,3	12,7	8,9	3,6
28	Sản xuất các sản phẩm sợi kim loại, ngoại trừ máy móc và thiết bị	17,0	18,3	15,7	-1,3
29	Chế tạo máy móc và thiết bị, v.v.	7,1	9,1	7,3	0,2
30	Chế tạo máy móc văn phòng, kế toán và máy tính	5,5	7,4	1,4	-4,1
31	Chế tạo máy móc, thiết bị và dụng cụ điện, v.v.	12,6	13,6	10,6	-1,9
32	Chế tạo radiô, tivi, và thiết bị, dụng cụ thông tin liên lạc	14,0	14,1	8,5	-5,5
33	Chế tạo dụng cụ y tế, dụng cụ chính xác và dụng cụ quang học, đồng hồ treo tường và đồng hồ đeo tay	7,3	6,5	4,6	-2,7
34	Chế tạo xe có động cơ, xe rơmooc và nửa rơmooc	48,2	51,9	41,2	-7,0
35	Chế tạo các thiết bị, phương tiện giao thông khác	35,3	36,4	27,7	-7,6
36	Sản xuất đồ gỗ; v.v.	26,5	23,3	18,5	-8,0
	Tổng cộng	18,3	17,9	14,0	-4,3

Chú thích: a. Các phân nhóm theo Tiêu chuẩn quốc tế về Phân loại ngành sản xuất

Bảng trên dẫn đến một số quan sát về cơ cấu thuế quan hiện tại và tác động mà các cam kết ràng buộc của Việt Nam có thể mang lại.

Có sự dao động lớn trong thuế quan trung bình của các hoạt động kinh tế. Sản xuất cạnh tranh với nhập khẩu trong một số hoạt động kinh tế (ví dụ như sản xuất sản phẩm thuốc lá (phân nhóm ISIC 16), thiết bị và phương tiện giao thông (phân nhóm ISIC 34 và 35)) có vẻ như được bảo hộ mạnh mẽ hơn so với các hoạt động khác (ví dụ như nông nghiệp (phân nhóm ISIC 1) và sản xuất hóa chất, kim loại cơ bản, máy móc văn phòng và máy móc khác, và dụng cụ chính xác (các phân nhóm ISIC 24, 27, 30 và 33)).

Thuế quan trung bình có vẻ cao một cách đáng ngạc nhiên với một số ngành kinh tế mà Việt Nam hiện đang xuất khẩu thành công với sản lượng lớn (như ngành ngư nghiệp (phân nhóm ISIC 3) và ngành may mặc (phân nhóm ISIC 18)). Các hoạt động kinh tế đủ hiệu quả để

cạnh tranh trên thị trường quốc tế thông thường sẽ có thể cạnh tranh với hàng nhập khẩu tại thị trường trong nước mà không cần bất kỳ sự bảo hộ nào.

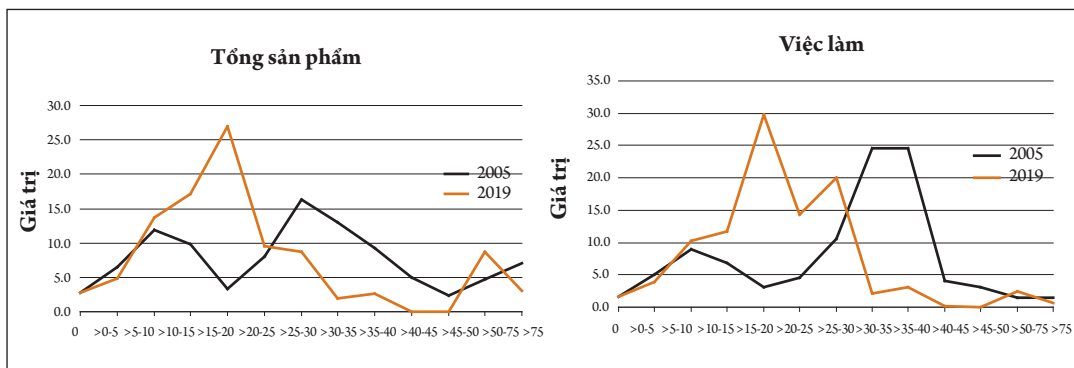
Một số cắt giảm thuế quan lớn hơn, nghĩa là đã áp dụng ràng buộc thuế quan, là những cắt giảm trong các hoạt động kinh tế mà Việt Nam đang là nước xuất khẩu thành công. Điều này gợi ý rằng, có lẽ không đáng ngạc nhiên nếu xét đến cách thức đàm phán các ràng buộc thuế quan, một số cắt giảm sẽ đơn thuần là rút bớt “nước” trong thuế quan thay vì giảm mức độ bảo hộ mà một số ngành kinh tế sử dụng trên thực tế.

Có vẻ như các ràng buộc thuế quan sẽ đem lại cho Việt Nam cơ hội để tăng đáng kể thuế quan cho một số hoạt động kinh tế đang có đầu tư lớn – ví dụ như hóa dầu (phân nhóm ISIC 23), hoặc cho phép tăng đáng kể mức bảo hộ đối với ngành sản xuất trong nước – ví dụ như ngành sản xuất thuốc lá (phân nhóm ISIC 16).

Thuế quan cho các sản phẩm sản xuất chế tạo.

Bảng 6.14 chưa giúp phán đoán được mức độ bảo hộ của thuế quan đối với hoạt động kinh tế. Cuộc khảo sát doanh nghiệp năm 2002 do Tổng cục Thống kê tiến hành đã cung cấp những thông tin về mức độ hoạt động ở cấp 4 con số của ISIC áp dụng cho các ngành sản xuất. Nếu tính toán thuế quan trung bình cho từng ngành trong số 124 ngành 4 con số, chúng ta sẽ có thể nghiên cứu sản lượng đầu ra, sử dụng lao động và giá trị gia tăng được bảo hộ bởi các mức thuế quan khác nhau. Hình 6.6 cho biết tỷ lệ lao động và tổng sản lượng đầu ra trong các ngành công nghiệp có mức thuế quan trung bình giảm xuống thành nhiều khoảng. Biểu đồ này cũng cho thấy, mặc dù các thuế suất ràng buộc cuối cùng sẽ khiến cho phần lớn lao động trong ngành hoạt động với mức thuế quan trung bình thấp hơn, nhưng một phần lớn sản lượng đầu ra của ngành vẫn sẽ tiếp tục được bảo hộ bởi các mức thuế quan cao hơn 50%.

Hình 6.6: Phân bổ sản lượng đầu ra và sử dụng lao động, tính theo thuế quan trung bình thực tế và thuế quan ràng buộc MFN, năm 2005 và 2019



Nguồn: Số liệu do Tổng cục Thống kê cung cấp, và các tính toán của tác giả

Chú thích: biểu đồ này được xây dựng bằng cách tính toán thuế suất trung bình thực tế đơn giản hoặc thuế suất thuế quan ràng buộc cho các ngành 4 con số, và đánh giá tỷ lệ tổng sản lượng và sử dụng lao động trong các ngành này bằng các mức thuế suất thuế quan đó.

Mặc dù các số liệu này cho thấy một phần lớn lao động trong các ngành sản xuất có thể phụ thuộc vào mức độ bảo hộ cao, nhưng cần phải nhắc đến một số dự báo quan trọng như sau.

Trước hết, như Bảng 6.14 đã mô tả, các ngành giảm trong hoạt động 2 con số bao gồm ngành dệt (phân nhóm ISIC 17) và may mặc; thuộc và nhuộm lông thú (phân nhóm ISIC 18), cùng chiếm tới hơn 23% sử dụng lao động trong toàn bộ các ngành sản xuất. Mặc dù thuế quan nhập khẩu dành cho sản phẩm của các ngành này ở mức cao, nhưng phần lớn sản lượng đầu ra của các ngành này lại được xuất khẩu đi mà không có hoặc chỉ có rất ít hỗ trợ. Điều này có nghĩa là, phần lớn lao động có thể không được lợi gì từ mức thuế quan cao. Thứ hai, nhiều ngành như ngành sản xuất thực phẩm và đồ uống (phân nhóm ISIC 15, chiếm 16% lao động của toàn bộ các ngành sản xuất, và có thuế quan MFN trung bình là 35,7%) có thể không gặp phải nhiều cạnh tranh từ các sản phẩm nhập khẩu. Nguyên nhân là vì sản xuất trong nước đã rất cạnh tranh, hoặc bao gồm các hàng hóa chưa sẵn sàng tham gia thương mại quốc tế. Có thể có “nước trong thuế quan” với nhiều bộ phận trong ngành này và các nhà sản xuất có thể không “cần” đến toàn bộ mức độ bảo hộ thuế quan hiện tại. (Điều này không đúng đối với mọi hoạt động sản xuất trong ngành này: ví dụ như, hoạt động sản xuất đường không có tính cạnh tranh và có thể phải phụ thuộc nhiều vào thuế quan trung bình ở mức khoảng 70% áp dụng cho ngành.)

Cơ cấu của các hoạt động sản xuất thay đổi theo các vùng trong nước, do đó, sự phụ thuộc của lao động và sản lượng vào bảo hộ thuế quan cũng thay đổi. Bảng 6.14 mô tả bảo hộ thuế quan trung bình hiện tại với các ngành sản xuất, chế tạo, xét theo cơ cấu của ngành ở từng vùng. Bảng này cho thấy, ở vùng Đồng bằng Sông Hồng, Đồng bằng Sông Cửu Long và Nam Trung Bộ, tỷ lệ các hoạt động được bảo hộ thuế quan cao trong ngành sản xuất, chế tạo lớn hơn so với vùng Đông Bắc và Tây Nguyên. (Điều này có thể hiểu là ngành sản xuất, chế tạo ở hai vùng Đông Bắc và Tây Nguyên có thể ít bị ảnh hưởng xấu hơn bởi các cắt giảm thuế quan, so với các đối tác ở những vùng phát triển hơn của đất nước.)

Bảng này cũng cho thấy thuế quan trung bình của ngành sản xuất chế tạo, tính theo phương pháp gia quyền với tổng sản lượng trong các ngành 4 con số, là cao hơn khá nhiều (29,5%) so với thuế suất trung bình đơn giản của các dòng thuế cho ngành sản xuất, chế tạo (18,7%).

Mức độ bảo hộ thực tế (ERP)

Để hiểu đầy đủ hơn về cách thức mà các thay đổi trong mức bảo hộ thuế quan sẽ ảnh hưởng đến các hoạt động kinh tế khi thực hiện các ràng buộc thuế quan, cần phải xem xét: thuế quan đối với các đầu vào sản xuất ảnh hưởng như thế nào đến chi phí sản xuất, và thuế quan đối với những hàng hóa nhập khẩu cạnh tranh với đầu ra của sản xuất trong nước cho phép các nhà sản xuất định giá sản phẩm cao hơn như thế nào. Để đạt được mục đích này, khái niệm mức độ bảo hộ thực tế sẽ rất có ích để cho chúng ta biết, lợi nhuận cho các yếu tố sản xuất có thể bị ảnh hưởng như thế nào khi tổng hợp hai ảnh hưởng - ảnh hưởng đến chi phí và ảnh hưởng đến giá cả.

Để tính toán mức độ bảo hộ thực tế, cần phải có những thông tin về các nguyên liệu thô và bán thành phẩm được sử dụng trong quá trình sản xuất. Ở Việt Nam, những thông tin này được tổng hợp trong biểu Đầu vào – Đầu ra của Tổng cục Thống kê. Cơ sở để trình bày số liệu về sản phẩm và đầu vào sản xuất trong biểu này không giống với cuộc khảo sát doanh nghiệp đã nhắc đến ở chương trước, vì biểu này làm trực tiếp với các thông tin về hàng hóa hơn là thông tin về doanh nghiệp.

Biểu đồ 6.7 cho biết mức độ bảo hộ thực tế cho các hoạt động cạnh tranh nhập khẩu thuộc các nhóm hoạt động rộng như nông nghiệp, khai thác mỏ và sản xuất, chế tạo sẽ thay đổi như thế nào tùy theo việc thực hiện các ràng buộc thuế quan trước mắt và cuối cùng. Mức độ bảo hộ giảm đối với tất cả các nhóm hoạt động, ngoại trừ hoạt động sản xuất thiết bị chính xác là lĩnh vực mà bảo hộ sẽ bớt “âm”.

Bảng 6.14: Phân bố các hoạt động sản xuất theo vùng và thuế quan trung bình MFN và thuế quan ràng buộc^a

Vùng	Số lượng doanh nghiệp	Tổng giá trị đầu ra	Giá trị gia tăng	Sử dụng lao động	Thuế quan trung bình năm 2005	Thuế quan trung bình năm 2007	Thuế quan ràng buộc trung bình năm 2019	Thay đổi cần thiết theo ràng buộc năm 2019
	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
Đồng bằng sông Hồng	26,5	21,6	21,2	22,8	34,9	34,7	26,7	-8,2
Đông Bắc	4,5	3,7	3,6	5,3	19,3	20,0	15,8	-3,5
Tây Bắc	0,5	0,1	0,1	0,4	26,8	29,0	24,0	-2,8
Bắc Trung Bộ	3,9	2,7	3,2	2,9	26,1	32,4	26,8	0,7
Nam Trung Bộ	5,7	4,5	5,3	6,9	31,3	39,5	32,1	0,8
Tây Nguyên	1,9	0,5	0,6	1,5	19,7	19,1	15,7	-4,0
Đông Nam Bộ	38,9	56,9	58,4	52,6	28,2	27,6	21,7	-6,6
Đồng bằng sông Cửu Long	18,3	9,9	7,7	7,6	30,1	31,0	23,6	-6,4
Tất cả các vùng	100,0	100,0	100,0	100,0	29,5	29,8	23,3	-6,3

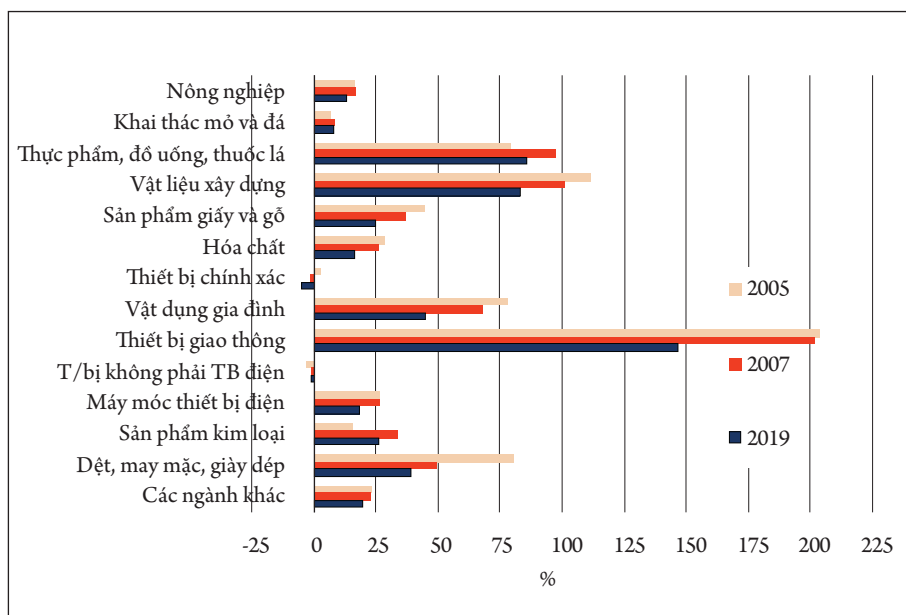
Nguồn: Dữ liệu do Tổng cục Thống kê cung cấp, và các tính toán của tác giả

Lưu ý: Ví dụ như, bảng trên cho thấy, vùng Đồng bằng sông Hồng chiếm 26,5% tổng số các doanh nghiệp trong ngành sản xuất trong cả nước, và thuế quan bình quân gia quyền năm 2005 áp dụng cho sản phẩm của các ngành trong vùng này là 34,9%.

a. Thuế quan trung bình MFN hoặc thuế quan ràng buộc cho từng vùng được tính bằng phương pháp gia quyền với thuế quan trung bình cho từng ngành sản xuất 4 con số và tỷ lệ tổng sản lượng của ngành đó trong vùng.

Biểu đồ 6.8 cho biết mức độ bảo hộ thực tế cho các hoạt động cạnh tranh nhập khẩu thuộc các nhóm hoạt động rộng như nông nghiệp, khai thác mỏ và sản xuất, chế tạo sẽ thay đổi như thế nào tùy theo việc thực hiện các ràng buộc thuế quan trước mắt và cuối cùng. Mức độ bảo hộ giảm đối với tất cả các nhóm hoạt động, ngoại trừ hoạt động sản xuất thiết bị chính xác là lĩnh vực mà bảo hộ sẽ bớt “âm”.

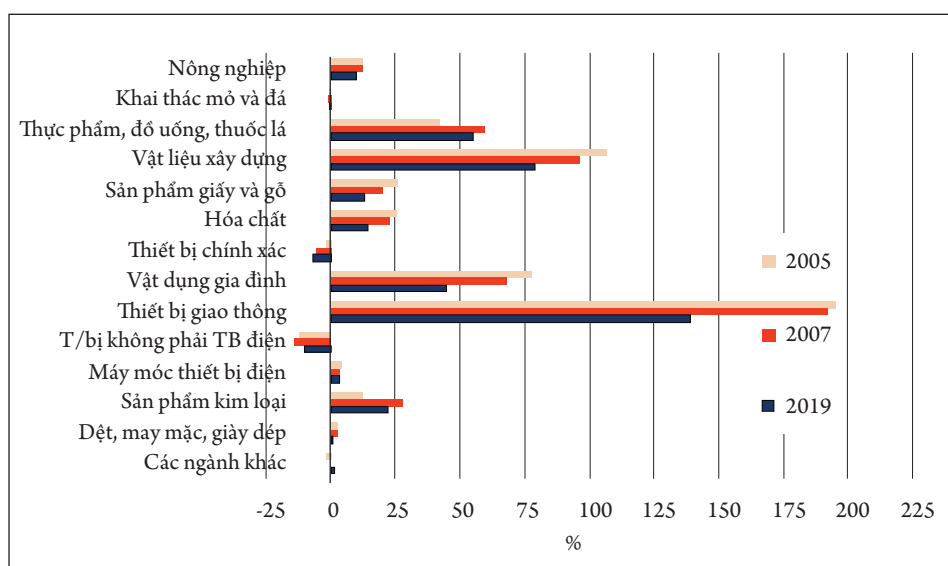
Hình 6.7: Thay đổi trong mức độ bảo hộ thực tế cho các ngành sản xuất cạnh tranh nhập khẩu khi thực hiện các thuế suất thuế quan ràng buộc MFN cuối cùng



Nguồn: Tính toán của tác giả

Chú thích: : Biểu đồ này cho thấy mức độ bảo hộ thực tế bình quân cho các ngành sản xuất cạnh tranh nhập khẩu thuộc các nhóm ngành rộng (kết hợp các ngành được xác định trong Phân loại ngành sản xuất của Việt Nam ở biểu Đầu ra – Đầu vào), theo thuế suất thuế quan MFN áp dụng năm 2005 và thuế suất ràng buộc năm 2019.

Hình 6.8: Thay đổi mức độ bảo hộ thực tế bình quân khi thực hiện thuế suất thuế quan ràng buộc MFN cuối cùng



Chú thích: Biểu đồ trên mô tả mức độ bảo hộ thực tế bình quân cho các hoạt động xuất khẩu và sản xuất cạnh tranh nhập khẩu trong các nhóm ngành sản xuất rộng (tổng hợp của các ngành được xác định theo phân loại ngành sản xuất của Việt Nam trong Biểu Đầu vào – Đầu ra), theo thuế suất thuế quan MFN áp dụng năm 2005 và thuế suất ràng buộc năm 2007 và 2019.

Như có thể thấy trong bảng 6.15, việc thực hiện thuế suất ràng buộc sẽ làm giảm mức độ bảo hộ thực tế bình quân với tất cả các hoạt động sản xuất hàng hóa thương mại đã được xác định trong biểu Đầu vào – Đầu ra, cụ thể là giảm từ 47,1% xuống 34,5% với các hoạt động sản xuất thay thế nhập khẩu, và từ 32,9% xuống 24,2% với tất cả các hoạt động xuất khẩu và hoạt động cạnh tranh nhập khẩu.

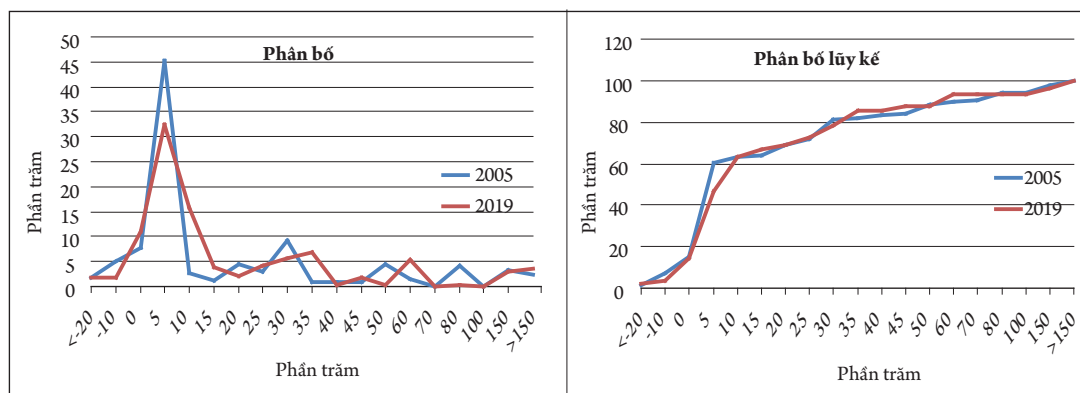
Bảng 6.15: Thước đo tóm tắt những thay đổi về mức độ bảo hộ thực tế

	Thay thế nhập khẩu			Mức độ bảo hộ thực tế bình quân		
	2005	2007	2019	2005	2007	2019
Trung bình	47,1	43,9	34,5	32,9	31,4	24,4
Sai lệch chuẩn	72,0	68,4	55,7	67,6	65,4	51,7
CV	152,8	155,9	161,5	205,2	207,9	211,6

Nguồn: Tính toán của tác giả

Bảng này gợi ý rằng sự phân tán trong các thuế suất thực tế cũng sẽ giảm. Nhưng theo Biểu đồ 6.9, sự phân bố giá trị gia tăng trong các ngành này ở tất cả các mức độ bảo hộ thực tế lại gợi ý rằng, vẫn sẽ tiếp tục tồn tại những lĩnh vực có mức độ bảo hộ cao, và những lĩnh vực nơi mà mức độ bảo hộ rất thấp.

Hình 6.9: Phân bố giá trị gia tăng công nghiệp, khai thác và nông nghiệp trong các ngành sản xuất của biểu Đầu vào/Đầu ra (I/O), tính theo mức độ bảo hộ thực tế^a năm 2005 và 2019



Nguồn: các tính toán trong báo cáo CIE.

Chú thích: a. Mức độ bảo hộ thực tế, chỉ với các hoạt động sản xuất cạnh tranh nhập khẩu

Thuế Giá trị Gia tăng

Gangadhar Prasad Shukla, Lê Minh Tuấn và Phạm Minh Đức



1. Lời giới thiệu

Thuế giá trị gia tăng (GTGT) là một nguồn thu ngân sách quan trọng ở Việt Nam. Số thu từ nguồn thu này hiện đạt gần 6% GDP và đóng góp hơn 30% vào tổng doanh thu từ thuế. Ngoại trừ một vài năm trước đây, thuế GTGT nói chung là một sắc thuế tăng liên tục, có tỷ lệ thu tăng nhanh hơn tỷ lệ tăng trưởng GDP. Trước khi áp dụng thuế GTGT, Việt Nam đã quyết định áp dụng thuế doanh thu vào tháng 10/1990 trong đợt cải cách thuế lần thứ nhất. Kể từ đó, luật thuế này đã được chỉnh sửa vài lần nhằm nỗ lực khắc phục những điểm còn thiếu sót. Cuối cùng, thuế doanh thu đã được thay thế bằng thuế GTGT vào năm 1999. Sau đó, luật thuế GTGT còn được chỉnh sửa vài lần vào năm 2003 và năm 2006 với những thay đổi cơ bản và Luật thuế GTGT được sửa đổi gần đây nhất là vào năm 2008.

Tầm quan trọng của thuế GTGT đối với Việt Nam

Tầm quan trọng của thuế GTGT với vai trò là nguồn thu ngân sách có thể thấy rõ qua thực tế là hơn 135 quốc gia trên thế giới hiện đang áp dụng thuế GTGT với số thu chiếm khoảng 27% tổng doanh thu từ thuế hay 5% GDP ở các nước này. Có thể thấy rõ trong Bảng 7.1 dưới đây, thuế GTGT là nguồn thu chính ở bất cứ đâu sắc thuế này được áp dụng. Mặc dù chỉ có một vài nghiên cứu một cách có hệ thống về tác động của việc áp dụng thuế GTGT đến số thu, có một vài minh chứng cho thấy sự hiện diện của thuế GTGT được đi kèm với số thu thuế cao hơn và tổng thu của chính phủ tăng lên (Nellor 1987; Ebrill và các tác giả khác 2001). Thuế GTGT với vai trò là một công cụ tăng thu ngân sách còn có thêm ý nghĩa quan trọng khi nguồn thu từ thuế xuất nhập khẩu giảm xuống do việc tham gia vào các hiệp hội thương mại khu vực và thực hiện các quy định về tự do hóa thương mại của Tổ chức Thương mại Thế giới (WTO).

Trong kỷ nguyên toàn cầu hóa, khi các hàng rào thuế quan đã được dỡ bỏ và vai trò của thuế nhập khẩu như là nguồn thu chủ yếu của ngân sách chính đã bị thu hẹp lại rất nhiều, thì thuế GTGT trở thành nguồn tăng thu chủ yếu của ngân sách. Việt Nam cũng ở trong hoàn cảnh đó sau khi gia nhập ASEAN và WTO như là một phần của chiến lược quốc gia về hội nhập kinh tế thế giới. Việt Nam sẽ phải quay sang sử dụng các loại thuế tiêu dùng trong nước làm phương tiện để bù đắp phần hao hụt về số thu ngân sách do việc điều chỉnh và xoá bỏ dần các loại thuế xuất nhập khẩu gây ra. Thêm vào đó, thuế GTGT còn là cách đánh thuế khéo léo đối với các giao dịch thương mại quốc tế mà không gặp phải các tác động tiêu cực như thuế nhập khẩu. Do thuế GTGT đã trở thành một nguồn thu chủ yếu lớn đối với Việt Nam, việc thiết kế cũng như xây dựng lộ trình cải cách thuế GTGT trở nên cực kỳ quan trọng trong sự thành công của cải cách thuế nói chung.

Bảng 7.1: Thuế suất và doanh thu thuế GTGT theo khu vực

	Châu Phi cận Sahara	Châu Á-TBD	EU	Trung Âu và Nga	Bắc Phi và Trung Đông	Mỹ	Các quốc đảo nhỏ	Trung bình
Thuế suất trung bình	16,4	10,9	19,8	18,6	16,3	13,9	16,1	16,0
Doanh thu GTGT theo % GDP	3,9	3,3	7,0	6,4	5,7	4,9	4,7	5,1
Doanh thu GTGT theo % tổng thu thuế	28,4	21,7	20,7	27,8	28,1	33,0	18,0	26,5

Nguồn: Ước tính của IMF (Ebrill và các tác giả khác 2001); Văn phòng Dữ liệu tài chính quốc tế (IBFD) 2005, Tóm tắt toàn cầu (PricewaterhouseCoopers) và Các xu hướng thuế tiêu dùng (OECD 2006)

Đánh giá chung về thiết kế thuế GTGT và việc thu thuế trên thế giới

Bảng số liệu 7.2 và 7.3 dưới đây đưa ra một bức tranh so sánh chế độ thuế GTGT ở một số quốc gia OECD và ASEAN. Số liệu từ bảng 7.2 cho ta thấy một bức tranh hết sức đa dạng. Mức thuế suất GTGT cơ bản chuẩn ở một số nước như Đan Mạch, Ba Lan, Hun-ga-ri và Anh khá cao tới, đến 25%, 22%, 20% và 17,5%. Các nước khác như Úc và Niu Di-lân có mức thuế suất nhẹ hơn là 10% và 12,5%. Mặt khác, các nước như Canada và Nhật Bản có mức thuế suất tương đối thấp là 6% và 5%. Tuy nhiên, có thể nhận thấy rằng mức thuế suất ở Canada thấp vì nước này đánh thuế GTGT hai lần vì các tỉnh áp dụng thuế bán hàng và thuế GTGT. Tương tự, ngưỡng chịu thuế cũng khác nhau, từ mức thấp bằng 8.184 USD ở Đan Mạch đến mức cao bằng 86.300 USD ở Nhật Bản. Đóng góp từ doanh số thu thuế GTGT cũng rất khác nhau đáng kể, từ mức thấp bằng 2,6% GDP ở Nhật Bản đến mức cao bằng 9,7% ở Đan Mạch.

Bảng 7.2: Thuế GTGT ở một số nước OECD

	Thời gian thuế GTGT lần đầu được áp dụng	Thuế suất GTGT (%)		Ngưỡng thuế (USD)	Doanh Số thu thuế GTGT	
		Thuế suất	Thuế suất chuẩn trung bình	Ngưỡng cơ bản chung	(% trong tổng thu thuế doanh thu thuế)	(% trong GDP)
Úc	2000		10	37.159	...	...
Canada	1991	7	6	25.000	6,9	2,6
CH Séc	1993	5,19	19	42.826	18,7	7,0
Đan Mạch	1967	25	25	8.184	19,2	9,7
Đức	1968	7,16	16	21.342	18,3	6,9
Hung-ga-ri	1988	5,14,15,20	20	19.000	22,0	8,1
Ba Lan	1993	3,7,22	22	12.000	22,1	3,0
Nhật Bản	1989	5	5	86.300	9,4	2,6
Niu Di-lân	1986	12,5	12,5	25.955	25,9	4,2

CH Xlô-vak	1993	19	19		48.857	21,5	7,2
Tây Ban Nha	1986	4,7,16	16	4,7	341.500	17,6	6,2
Thụy Sĩ	1995	2,4,3,6,7,6	7,6	2,4, 3,6	37.800	11,0	3,9
Anh	1973	5,17,5	17,5	5	106.700	18,7	6,8

Nguồn: Văn phòng dữ liệu Tài chính quốc tế (IBFD), 2005; Các loại thuế doanh nghiệp 2004-05; Tóm tắt toàn cầu (PricewaterhouseCoopers) 2006; và Các xu hướng thuế tiêu dùng (OECD 2006).

Có thể thấy rõ từ số liệu trong bảng 7.3 rằng trên là mức thuế suất trung bình chuẩn ở các nước ASEAN ở mức vừa phải, khoảng bằng 10%. Trong khi Phi-líp-pin có ngưỡng thuế thấp bằng 10.600 USD, thì Xin-ga-po có ngưỡng thuế khá cao bằng 620.100 USD. Đóng góp của thuế GTGT trong tổng cho doanh thu thuế ở vào khoảng 3-4% GDP ở hầu hết các quốc gia này. Hệ thống thuế GTGT và việc thực thi thuế GTGT ở Việt Nam tuy có vẻ khác nhiều so với đa số các nước OECD, song lại khá tương đồng với các nước ASEAN khác.

Bảng 7.3: Thuế GTGT ở các nước ASEAN

	Thời gian thuế GTGT lần đầu được áp dụng	Thuế suất	Thuế suất GTGT (%)		Ngưỡng cơ bản chung (USD)	Doanh Số thu GTGT thuế GTGT	
			Thuế suất trung bình chuẩn	Thuế suất khác		(% trong tổng doanh thu thuế)	(% trong GDP)
Cam-pu-chia	1999	10	10		61.000 (dịch vụ) 125.000 (hàng hóa)	35,5	2,9
Trung Quốc	1994	13,17	17	13	224.000 (bán buôn) 3000 & 1200 (hàng hóa và dịch vụ)	27,9	3,9
In-đô-nê-xia	1985	10,15,20,25,35	10	15,20,25,35	109.200	19,3	2,7
Phi-líp-pin	1988	12	12		10.600	22,1	3,0
Xin-ga-po	1994	5	5		620.100	8,4	1,2
Đài Loan	1986	5	5			...	...
Việt Nam	1999	5,10	10	5	Không có ngưỡng	24,5	4,0
Thái Lan	1992	7	7		30.900	20,8	2,8
Mông Cổ	1998	15	15		8.300	29,9	5,3
Hàn Quốc	1977	10	10		12.500	19,2	4,6

Nguồn: Tóm lược kinh tế toàn cầu của IMF, IBFD, Ernst and Young, GTGT và thuế bán hàng trên thế giới, số liệu nhiều năm.

Để đánh giá hiệu quả của các loại thuế khác nhau – thuế GTGT, thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) và thuế thu nhập cá nhân (TNCN) – trong tăng thu ngân sách, hai hệ số đánh giá

tính hiệu quả thường được sử dụng là: hiệu suất sản xuất và hiệu quả tiêu dùng, còn được gọi là hệ số C. Hiệu suất của thuế GTGT được tính bằng tỷ lệ giữa số thuế GTGT trên GDP chia cho thuế suất GTGT thuế GTGT chuẩn trung bình tính theo phần trăm. Tỷ lệ thu được thấp cho thấy cơ sở thuế bị thu hẹp do chính sách thuế không phù hợp, ví dụ như áp dụng mức thuế suất bằng 0 và thuế suất thấp hoặc khả năng thực thi luật kém. Hiệu quả tiêu dùng hay hệ số C được đánh giá theo cách tương tự, ước tính tỷ trọng thuế GTGT tính theo phần trăm tiêu dùng chia cho mức thuế suất chuẩn trung bình. Nếu áp dụng một loại thuế tiêu dùng thống nhất cho tất cả các loại hàng hóa tiêu dùng thì hiệu suất sẽ là 100%. Việc áp dụng mức thuế suất bằng 0 cho một số loại hàng hóa và dịch vụ sẽ khiến tỷ trọng này giảm xuống dưới 100 và việc đánh thuế các hàng hóa đầu tư sẽ khiến nó tăng lên trên 100%. Nói cách khác, hệ số cao có thể là dấu hiệu của nhiều sự đứt đoạn trong chuỗi GTGT do lạm dụng quá mức hình thức miễn thuế, dẫn đến đánh thuế cả hàng hoá tiêu dùng cuối cùng lẫn một số loại hàng hoá đầu vào trung gian. Cả hai hệ số này đều cho thấy cùng một kết quả, song một hệ số có liên quan tới dạng GTGT thuế GTGT đánh trên thu nhập, còn một hệ số kia liên quan tới GTGT dạng thuế GTGT đánh trên tiêu dùng.

Như vậy, rõ ràng 3 nhân tố có vai trò xác định hiệu suất thu từ thuế GTGT ở một quốc gia là: (a) các quy định về thuế suất, cơ sở thuế, ngưỡng thuế và các vấn đề khác liên quan tới cơ cấu thuế; (b) quy mô tiêu dùng chịu thuế trong một nền kinh tế, tức là chi tiêu cuối cùng mà người tiêu dùng chi trả cho các hàng hóa và dịch vụ chịu thuế; và (c) hiệu quả về quản lý thuế cũng như mức độ thực thi tuân thủ. Kể từ khi cơ quan hải quan tiến hành thu thuế GTGT đánh vào hàng hóa xuất nhập khẩu thì nhân tố thứ ba liên quan đến quản lý thuế cũng bị phụ thuộc ở một mức độ nào đó vào tỷ trọng xuất nhập khẩu của nền kinh tế, tức là tỷ lệ xuất nhập khẩu trên GDP, bởi vì việc thu thuế GTGT đối với hàng hoá nhập khẩu là khá dễ dàng.

Bảng 7.4 trình bày số liệu ước tính về hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng của GTGT ở nhiều khu vực địa lý khác nhau. Con số ước tính là (cho năm 2001) cho thấy cả hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng ở châu Á khá tương đồng với EU, Trung Âu, Bắc Phi và Trung Đông và châu Mỹ La tinh và chúng cao hơn rất nhiều so với ở châu Phi cận Sahara.

Bảng 7.4: Hệ số hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng của thuế GTGT theo khu vực

	Châu Phi cận Sahara	Châu Á-TBD	EU	Trung Âu và Nga	Bắc Phi và Trung Đông	Mỹ	Các quốc đảo nhỏ
Hệ số hiệu suất	27	35	37	38	36	37	48
Hệ số hiệu quả tiêu dùng	38	58	57	64	62	57	83

Nguồn: Ước tính của IMF (Ebrill và các tác giả khác, 2001)

Một bức tranh so sánh về hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng của Việt nam và của một số nước láng giềng thể hiện ở bảng 7.5. Cả hiệu suất lẫn hiệu quả tiêu dùng của GTGT ở Việt Nam đều so sánh được với các nước láng giềng. Trên thực tế, chúng còn cao hơn nhiều so với mức trung bình trong khu vực đã được trình bày trong bảng 7.4. Ngoài nhiều yếu tố khác, kết quả này cũng có thể là do một loạt các quy định về miễn thuế theo luật thuế GTGT.

Bảng 7.5: Hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng của thuế GTGT ở Việt Nam và các nước láng giềng

	Tiêu dùng của hộ gia đình (% GDP)	Thuế GTGT (% GDP)	Thu thuế GTGT (% tiêu dùng của hộ gia đình)	Mức thuế suất thuế GTGT chung (%)	Hiệu suất của thuế GTGT (C) / (E)	Hiệu quả tiêu dùng của thuế GTGT (D) / (E)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)
Việt Nam	65	5,6	8,615	10	0,56	0,86
Thái Lan	57	3,5	6,140	10	0,35	0,61
Phi-líp-pin	72	4,5	6,250	10	0,45	0,63
Ma-lai-xia ^a	43	2,2	5,116	10	0,22	0,51
In-đô-nê-xia	65	3,9	6,000	10	0,39	0,60

Nguồn: Ngân hàng Thế giới (WDI 2006) và ước tính của tác giả 2007

Note: a. Thuế bán hàng

Để đảm bảo rằng Việt Nam có một luật thuế GTGT thiết thực và chặt chẽ, đem lại hiệu suất và hiệu quả tiêu dùng cao, các bước tiếp theo phải làm trước hết sẽ là điều chỉnh lại cơ cấu thuế, sau đó tập trung vào các vấn đề về quản lý và thực thi tuân thủ thuế. Xóa bỏ hay ít nhất là hạn chế đến mức tối thiểu các trường hợp miễn thuế là việc làm cần thiết để có được bức tranh thực tiễn về kết quả thực thi thuế GTGT. Một khi các vấn đề này được xử lý thành công thì có thể xác định được số thu dự kiến thông qua các mô hình dự báo số thu GTGT, nhằm mục đích theo dõi mức độ thực thi tuân thủ thuế trong nền kinh tế và có biện pháp cải thiện tình hình. Xét về mặt thực tiễn quốc tế của chế độ thuế GTGT, một số nét đặc trưng của thuế GTGT ở Việt Nam như cơ cấu thuế, các trường hợp được miễn thuế, phương pháp ước tính khoản nợ thuế phải trả và được hoàn, và tính công bằng, sẽ được xem xét dưới đây, ghi nhớ thực tiễn quốc tế của chế độ thuế GTGT.

Cơ cấu chung của thuế GTGT

Luật thuế GTGT ban hành năm 1999 dựa trên tiêu dùng, theo nguyên tắc điểm đến và được áp dụng cho cả hàng hóa và dịch vụ. Hàng hóa xuất khẩu không phải chịu thuế GTGT, trong khi 26 loại hàng hóa và dịch vụ khác được miễn thuế. Một nét đặc biệt của loại thuế này là việc miễn thuế cho các loại hàng hóa và dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB). Mức thuế suất 5% được áp dụng cho 13 mặt hàng nhóm hàng hóa, dịch vụ và 20% cho 5 nhóm hàng hóa và dịch vụ bao gồm vàng; bạc; đá quý; dịch vụ du lịch, khách sạn và ăn uống; xổ số các loại; dịch vụ đại lý tàu biển và dịch vụ môi giới vận chuyển; những hàng hóa và dịch vụ còn lại được áp mức thuế suất 10%.

Nhiều điều khoản của luật thuế GTGT ban đầu về sau này đã được chỉnh sửa. Các quy định chính về thuế GTGT hiện hành được áp dụng từ năm 2004-2009 sẽ được phân tích dưới đây.

Luật thuế GTGT hiện hành quy định 3 mức thuế suất. Thuế suất bằng 0 dành cho hàng hóa và dịch vụ xuất khẩu và vận tải quốc tế. Mức thuế suất 5% được áp dụng cho một nhóm khoảng 15 loại hàng hóa và dịch vụ. Nhóm này bao gồm nước sạch; phân bón và thuốc trừ sâu; thiết bị y tế và thuốc; thiết bị dạy và học; đồ chơi trẻ em và sách trẻ em; các sản phẩm trồng trọt,

chăn nuôi, thủy sản, lâm sản và thực phẩm tươi sống chưa qua chế biến; đường và các bán thành phẩm; sản phẩm được làm từ tre và đay; bông sơ chế; thức ăn gia súc và gia cầm; các dịch vụ khoa học và kỹ thuật; dịch vụ sản xuất nông nghiệp; than đá, đất, đá và sỏi; các hoá chất cơ bản; giấy in báo; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; các sản phẩm luyện kim; kim loại cán/kéo; các loại máy xử lý số liệu tự động; duy tu và phục chế các di tích lịch sử và văn hoá, viện bảo tàng; vận tải; phát hành và in sao phim video; hoạt động văn hóa, triển lãm và thể dục, thể thao.

Cuối cùng, mức thuế suất 10% được áp dụng cho các loại hàng hóa và dịch vụ còn lại.

Một thay đổi cơ bản nữa so với luật thuế GTGT được ban hành trước đây là thuế GTGT hiện được áp dụng cho tất cả các loại hàng hóa và dịch vụ thuộc diện chịu thuế TTĐB. Đây là thay đổi quan trọng khiến luật thuế GTGT của Việt Nam phù hợp với thực tiễn quốc tế.

Các loại hàng hóa và dịch vụ được miễn thuế GTGT theo quy định của luật mới.

Cơ cấu thuế suất

Như đã nêu ở trên, Việt Nam sử dụng 2 mức thuế suất GTGT ngoài mức thuế suất bằng 0. Hiện nay, trong số các nước có sử dụng thuế GTGT, khoảng 54% số nước có chỉ sử dụng một mức thuế suất ngoài mức thuế suất bằng 0, trong khi có khoảng 23% sử dụng có 2 mức thuế suất và chỉ có một số rất ít quốc gia sử dụng nhiều hơn 2 mức thuế suất.⁶⁷

Vấn đề sử dụng nhiều mức thuế suất GTGT có thể được phân tích trên cơ sở các nguyên tắc về hiệu quả và tính công bằng. Hiệu suất có thể đạt được trên nguyên tắc co giãn tỷ lệ nghịch, theo đó hàng hóa/dịch vụ có độ co giãn về cầu thấp phải được đánh thuế với thuế suất cao hơn, còn hàng hóa/dịch vụ có độ co giãn về cầu cao phải được đánh thuế với thuế suất thấp hơn. Điều này giải thích cho việc áp mức thuế suất GTGT cao hơn cho các loại hàng hóa bị xem là “tội lỗi” như rượu và thuốc lá ở những nước áp dụng cơ cấu thuế suất phân biệt.⁶⁸ Có thể có ý kiến cho rằng một số loại hàng hóa khác như gas và hàng xa xỉ phẩm có độ co giãn của cầu thấp do hiện mới chỉ được những người giàu quan tâm. Một mức thuế cao hơn đối với những hàng hóa như vậy, tuy nhiên, có thể dễ dàng đảm bảo việc những mặt hàng đó phải chịu thuế cao bằng cách đánh thêm thuế TTĐB ngoài mức việc đánh thuế GTGT thông thường.

Có thể nhận xét một khía cạnh khác của tính hiệu quả trên cơ sở là mức thuế suất cao hơn sẽ đem lại doanh số thu thuế cao hơn. Tuy nhiên, không có bằng chứng chắc chắn nào chứng minh được giả thiết này. Mặt khác, có một thực tế mà các nhà quản lý thuế đều biết là thuế suất cao sẽ chỉ càng khuyến khích việc trốn thuế và dẫn đến doanh số thuế thu thấp hơn.

Luận cứ cho việc áp dụng nhiều mức thuế suất xuất phát từ mối lo ngại về tính công bằng: người nghèo không phải chịu thuế nặng và do đó, một số loại hàng hóa và dịch vụ chủ yếu dành cho người nghèo cũng phải được áp thuế suất nhẹ hơn. Danh mục các loại hàng hóa và

⁶⁷ Số liệu về các mức thuế suất và miễn thuế v.v. được lấy từ nghiên cứu về thực tiễn áp dụng thuế GTGT trên thế giới năm 2001 của IMF.

⁶⁸ Ở Việt nam, những hàng hóa tội lỗi như rượu và thuốc lá chịu thuế GTGT với thuế suất 10% và thuế tiêu thụ đặc biệt. Điều này là phù hợp với thông lệ quốc tế về thiết kế thuế GTGT

dịch vụ chịu 5% thuế GTGT ở Việt Nam chủ yếu bao gồm các mặt hàng liên quan đến nông nghiệp và chăn nuôi, giáo dục, y tế, khoa học và kỹ thuật.

Tuy nhiên, các nghiên cứu về các hệ thống thuế mà trong đó nhiều mức thuế suất được áp dụng đều cho thấy rằng trong đa số trường hợp, những khoản lợi về thuế chủ yếu về tay người giàu vì so với người nghèo thì họ chi ti lệ tiền nhiều hơn cho các loại hàng hóa này. Điều này cũng đúng với trường hợp các mặt hàng lương thực thực phẩm, vốn chịu thuế nhẹ hơn với lý do là người nghèo chi phần lớn thu nhập của họ cho lương thực thực phẩm hơn là so với người giàu. Ngay cả khi đồng ý với lập luận cho rằng lợi ích phân phối có thể thu được từ việc áp dụng nhiều mức thuế suất thuế GTGT khác nhau, thì lợi ích đó cũng khá khiêm tốn.⁶⁹ Ngoài ra, có rất ít loại hàng hóa/dịch vụ có thể được phân biệt rõ ràng trên cơ sở tiêu dùng của những nhóm thu nhập khác nhau. Do đó, khi xem xét tính công bằng hay lợi ích phân phối thì các loại thuế thu nhập và các chính sách về chi tiêu là những công cụ chính sách được ưa dùng hơn so với việc sử dụng các mức thuế suất khác nhau đối với các loại hàng hóa khác nhau.

Tuy có thể có một số lợi ích biên trong việc áp dụng nhiều mức thuế suất, song cũng có một số chi phí phát sinh từ việc áp dụng chính sách này và những chi phí này thường cao hơn nhiều so với lợi ích thu được, nếu có. Một số loại chi phí được liệt kê dưới đây (Ebrill và các tác giả khác, 2001).

- a. Một mức thuế suất dương duy nhất giúp hạ thấp bớt chi phí thực hiện tuân thủ thông qua việc đơn giản hóa các yêu cầu về lưu giữ hồ sơ và hóa đơn. Nó cũng đơn giản hóa các hình thức thuế mà phải mất rất nhiều thời gian mới thực hiện được việc tự khai tự nộp thuế;
- b. Việc áp dụng nhiều mức thuế suất tạo cơ hội cho việc phân loại hàng hóa sai, qua đó làm tăng thêm chi phí hành chính. Mặt khác, một mức thuế suất dương duy nhất giúp loại bỏ sự nhầm lẫn có thể xảy ra khi xử lý các trường hợp khó phân loại và do đó làm giảm bớt chi phí hành chính;
- c. Việc sử dụng một mức thuế suất duy nhất giúp hạn chế số trường hợp hoàn thuế. Nếu có một mức thuế suất thấp cùng với mức thuế suất bằng 0 thì một số đối tượng nộp thuế, đặc biệt là các đơn vị xuất nhập khẩu hàng hóa đầu tư, có thể có vị trí chủ nợ đối với cơ quan thuế. Điều này sẽ dẫn đến tình trạng có thêm nhiều yêu cầu hoàn thuế.⁷⁰

Trong trường hợp của Việt Nam, một mức thuế suất thấp hơn áp dụng cho một số loại hàng hóa đầu vào đôi khi được biện minh trên cơ sở điều này sẽ giúp giảm bớt gánh nặng về thu chi tiền mặt cho những người trả nộp thuế GTGT. Tuy nhiên, người nộp thuế GTGT thường được hưởng lợi về thu chi tiền mặt qua việc thu thuế GTGT cao hơn từ các sản phẩm đầu ra của họ, cho nên đây không phải là vấn đề nghiêm trọng.

Như vậy, hầu như không có lý do nào biện minh cho việc duy trì nhiều mức thuế suất về lâu dài. Việt Nam, do đó, cần cân nhắc việc chuyển sang sử dụng một cơ cấu thuế suất với thuế suất bằng 0 và một mức thuế dương duy nhất. Điều này có nghĩa là mức thuế suất 5% phải bị

⁶⁹ Để biết thêm chứng cứ chứng minh cho luận điểm này, xem Raaj K. Sah, 1983, "Có thể phân phối lại bao nhiêu qua các loại thuế hàng hóa?" Tạp chí Kinh tế công cộng, cuốn 20 (No. 1), tr. 89-101.

⁷⁰ Sijbren Cnossen (1994) ước tính rằng đối với chế độ thuế GTGT đơn giản ở New Zealand (với một mức thuế suất dương), chi phí quản lý thuế GTGT khoảng 50 đô la cho mỗi người đăng ký mỗi năm, nhưng chi phí này gấp bốn lần đối với trường hợp của Anh, nơi có 2 mức thuế suất thuế GTGT dương và mức thuế bằng 0

bãi bỏ và mức thuế suất 10% được áp dụng cho tất cả các loại hàng hóa và dịch vụ thuộc diện chịu thuế GTGT.

Việc áp dụng một mức thuế suất duy nhất phải là một phần trong công cuộc cải cách thuế GTGT tổng thể, chứ không phải là một hành động đơn lẻ. Cải cách thuế GTGT cần được thống nhất với cải cách thuế TTĐB, trong đó một số loại hàng hóa xa xỉ được đưa vào diện chịu thuế TTĐB, làm sao để việc bãi bỏ mức thuế GTGT thấp hơn không bị xem là một bước đi bất lợi cho người nghèo.

Tầm nhìn tương lai

Trong số 115 quốc gia hiện có sẵn số liệu về thuế, 25 nước có mức thuế suất GTGT dưới 10%, 24 nước có thuế suất GTGT trên 10% nhưng dưới 15%, 46 nước có mức thuế suất trên 15% nhưng chưa đến 20%, và 15 nước có mức thuế trên 20%. Như đã trình bày trong bảng 7.5 ở trên, nhiều nước áp dụng thuế suất thấp thuộc châu Á, ví dụ như Xing-ga-po, In-đô-nê-xia và Thái Lan. Trong khi đó Phi-líp-pin, Trung Quốc và Mông Cổ có các mức thuế suất dao động từ 12% đến 17%.

Ngoài ra, cùng với việc cắt giảm dần các loại thuế xuất nhập khẩu theo quy định của WTO (thí dụ, thu thuế từ dầu thô có khuynh hướng co lại), trong tương lai Việt Nam có thể phải đối mặt với vấn đề bù đắp số thu bị hao hụt. Doanh thu thuế TNDN hiện đang ở mức 6% GDP và sẽ là không thực tế khi trông đợi số thu này gia tăng đáng kể. Không thể trông mong thuế TNCN sẽ đạt mức doanh số thu cao, ít nhất là trong thời gian trước mắt, bởi phương pháp tiếp cận thận trọng của Chính phủ đối với loại thuế này và ở một mức độ nào đó là hợp lý trong giai đoạn phát triển kinh tế và thị trường lao động hiện nay. Doanh thu bổ sung từ thuế tài sản và thuế đất còn hạn chế không chỉ ở Việt Nam, mà cả ở hầu hết các nước khác. Do đó, thuế GTGT phải đóng vai trò chủ đạo giúp tăng thu ngân sách trong tương lai.

Do vậy, trong những giai đoạn sau này, trong tương lai Chính phủ có thể cân nhắc việc tăng mức thuế suất GTGT cùng với việc cải thiện quản lý sự tuân thủ cho phù hợp với xu hướng chung ở hầu hết các nước khác có sử dụng GTGT. Tất nhiên, trước khi quyết định áp dụng mức thuế suất cao hơn, cần tiến hành phân tích độ nhạy cảm giữa thuế suất và bù trừ doanh thu thuế, sử dụng mô hình dự báo số thu.

2. Miễn thuế

Danh mục các loại hàng hóa và dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT bao gồm 25 nhóm mặt hàng. So với thực tiễn quốc tế, đây rõ ràng là một danh mục quá dài và cần được rà soát lại cẩn thận. Tuy nhiên, trước hết xin trình bày ngắn gọn về một số khía cạnh của việc miễn thuế GTGT.

Tại sao lại miễn thuế GTGT?

Trước tiên, đâu là luận cứ cho việc miễn thuế hàng hóa và dịch vụ? Có thể có một lý do là khó xác định và đánh giá sản phẩm đầu ra hoặc thủ tục hành chính cho việc đánh thuế quá khó khăn; ví dụ như đối với các dịch vụ tài chính và đơn vị người kinh doanh nhỏ. Trong trường hợp các dịch vụ tài chính, không dễ xác định giá trị gia tăng đánh giá sản phẩm đầu ra. Trong trường hợp thứ hai, chi phí quản lý hành chính cho việc đánh thuế các đơn vị người kinh

doanh nhỏ nằm dưới một ngưỡng tính thuế cụ thể nào đó tương đối cao hơn nhiều so với lợi nhuận số thuế thu được từ việc đánh thuế. Do vậy, có lý do xác đáng để miễn thuế cho các khu vực này.

Một lý do khác của việc miễn thuế có thể vì đó là sự lựa chọn tốt nhất tiếp theo có thể, vì nó hơn hẳn về phương diện kinh tế và quản lý so với thuế suất 0% hoặc thuế suất thấp hơn đối với các hàng hóa, dịch vụ cần được giảm thuế chi phí sẽ thấp hơn và quản lý hành chính sẽ dễ dàng hơn khi áp dụng một mức thuế suất được cắt giảm đối với một số loại hàng hóa và dịch vụ. Vấn đề sử dụng nhiều mức thuế suất đã được thảo luận trong phần trước và đi đến kết luận rằng đó không phải là đặc điểm nên có của hệ thống thuế GTGT. Do đó, việc miễn thuế hàng hóa và dịch vụ là không hợp lý xét trên cơ sở này.

Ý nghĩa tác động của việc miễn thuế đối với doanh số thu thuế

Thứ hai, ý nghĩa tác động của việc miễn thuế đối với doanh số thu thuế là như thế nào? Thực tế, việc miễn thuế phá vỡ dây chuyền thuế GTGT và có thể dẫn đến làm tăng thu từ thuế GTGT nếu có sự đánh trùng thuế được xếp phân tầng lớp. Tuy nhiên, nếu hình thức miễn thuế được áp dụng ở khâu cuối thì nguồn thu thuế sẽ giảm. Như vậy, tác động nói chung của việc miễn thuế GTGT là không thể xác định được rõ ràng và không có bằng chứng rõ ràng nào chứng tỏ đây là biện pháp giúp tăng thu. Trong mọi trường hợp, việc đánh trùng thuế không phải là điều nên làm và có một lý do cho việc từ bỏ các loại thuế trên doanh thu đó là vì chúng gây nên tình trạng phân tầng trùng lặp.

Những điểm bất bình thường do việc miễn thuế tạo ra

Có một số điều bất bình thường do việc miễn thuế tạo ra.

- i. Miễn thuế khiến cho sự lựa chọn đầu vào bị thiên lệch vì một yếu tố thuế còn lại trong dây chuyền sản xuất. Sự bất thường này thường gặp không chỉ ở một khu vực, mà trong tất cả các khu vực có sản phẩm làm ra từ nguyên liệu đầu vào được miễn thuế lại được sử dụng tiếp làm đầu vào cho sản xuất;
- ii. Bằng cách gây nên tình trạng phân tầng trùng lặp, việc miễn thuế sẽ tạo ra động cơ khuyến khích các đơn vị liên kết theo chiều dọc với các nhóm hoạt động và hình thức tổ chức giả tạo, không cần thiết xét từ góc độ kinh tế hay thương mại;
- iii. Việc miễn thuế sẽ gây nên một vấn đề lớn nếu sản phẩm cuối cùng được xuất khẩu, bởi mức thuế suất bằng 0 sẽ không thể loại bỏ được tình trạng xếp lớp trùng lặp do việc miễn thuế gây ra ở giai đoạn trung gian. Tương tự, trong trường hợp của Việt nam, việc miễn thuế sẽ tạo động cơ khuyến khích nhập khẩu nguyên vật liệu đầu vào, thiết bị, hoặc nguyên vật liệu được miễn thuế trong nước cho dây chuyền sản xuất, vì giá nhập khẩu không cộng thuế do hàng xuất khẩu từ nước khác được áp mức thuế suất bằng 0;
- iv. Việc miễn thuế cũng tạo nên những vấn đề về quản lý hành chính và thực thi tuân thủ đối với những cơ sở bán cả các mặt hàng thuộc diện chịu thuế lẫn mặt hàng miễn thuế. Việc chi trả thuế đầu vào của các cơ sở này phải được phân chia giữa hai loại hàng hóa được bán.

Một số loại hàng hóa và dịch vụ thường được miễn thuế GTGT

Xem xét thực tiễn quốc tế về miễn thuế, các loại hàng hóa và dịch vụ sau thường được đưa vào danh mục miễn thuế:

- i. Nông sản và các nguyên vật liệu đầu vào cơ bản cho nông nghiệp
- ii. Vận tải hành khách
- iii. Văn hóa phẩm
- iv. Các hoạt động viện trợ
- v. Các dịch vụ do khu vực công cung cấp, cụ thể là y tế và giáo dục
- vi. Các dịch vụ tài chính
- vii. Bất động sản và xây dựng

Luận cứ cho việc miễn thuế 2 loại hàng hóa và dịch vụ đầu tiên có liên quan đến hiệu quả phân phối hay tính công bằng trên tinh thần cho rằng bằng cách miễn thuế cho các khu vực này, người tiêu dùng có thu nhập thấp và nông dân sẽ được hưởng lợi. Tuy nhiên, mối quan tâm này chỉ được giải quyết phần nào bởi nông dân sản xuất nhỏ và các đơn vị vận chuyển thông thường sẽ chỉ được xếp loại tiểu thương được miễn thuế dưới ngưỡng tính thuế quy định. Nhóm hàng hóa và dịch vụ thứ ba cho thấy tính nhạy cảm trong việc đánh thuế một số loại hàng hóa và dịch vụ nhất định ở một quốc gia cụ thể, còn nhóm thứ tư có thể được đưa ra do các điều kiện mà nhà tài trợ áp đặt. Phạm vi miễn thuế cho hai loại hàng hóa và dịch vụ này là tùy theo quy định của từng nước và áp dụng đối với từng mặt hàng cụ thể.

Hàng hóa và dịch vụ do khu vực công cung cấp cạnh tranh với khu vực tư nhân phải chịu thuế đầy đủ, trừ trường hợp các dịch vụ hoàn toàn không mang tính thương mại được cung cấp miễn phí. Quốc phòng, các dịch vụ công không sinh lời, một số loại dịch vụ y tế và giáo dục nằm trong nhóm này. Khó có thể đánh thuế một dịch vụ được cung cấp miễn phí, ngoại trừ đánh thuế đầu vào. Trên thực tế, khu vực công có thể được xem là người tiêu dùng cuối của các dịch vụ phi thương mại do chính khu vực này tạo ra và cung cấp miễn phí. Đây là thực tế hiện đang được áp dụng ở các nước thuộc Liên minh châu Âu (EU).

Về y tế và giáo dục, theo kinh nghiệm thực tiễn và các khuyến nghị, kiến nghị và thực tiễn đều là chỉ nên miễn thuế cho các dịch vụ cơ bản – giáo dục tiểu học, chăm sóc sức khỏe cơ bản - và còn đánh thuế các dịch vụ chuyên biệt cụ thể khác với mức thuế suất thông thường.

Một câu hỏi cần đặt ra là: Liệu đánh thuế hay miễn thuế các dịch vụ miễn phí của khu vực công thì có gì khác biệt? Bởi giá cuối cùng là 0 nên đánh thuế hay miễn thuế cũng không tạo ra bất cứ sự khác biệt nào. Đối với doanh thu số thuế đầu vào, đó cũng là không hiệu quả bởi nó chỉ sẽ làm tăng thêm chi phí ngân sách của Chính phủ để cung cấp các dịch vụ này. Điều khác biệt duy nhất là miễn thuế sẽ gây ra sự đứt quãng trong dây chuyền thuế với nhiều tác động đi kèm.

Một số quốc gia (Canada và một số nước EU), do đó, đã tiến hành đánh thuế các dịch vụ này, rồi sau đó hoàn thuế cho các cơ quan nhà nước tham gia cung cấp dịch vụ. Điều này trên thực tế chuyển hình thức miễn thuế thành đánh thuế với thuế suất bằng 0. Vấn đề đánh giá giá trị bán hàng đối với các dịch vụ đó thường được giải quyết bằng cách xem xét việc thu phí sử

dụng dịch vụ nếu có hoặc số tiền ngân sách trợ cấp cho cơ quan cung cấp dịch vụ. Trong mọi trường hợp, ý nghĩa tác động đối với số thu của Chính phủ nói chung sẽ bằng 0.

Các dịch vụ tài chính như ngân hàng và bảo hiểm thường được miễn thuế GTGT do không dễ đánh giá giá trị đầu ra của các dịch vụ đó và còn bởi chúng có thể được thực hiện khắp nơi trên thế giới, do đó đánh thuế GTGT có thể sẽ khiến các dịch vụ này được chuyển ra nước ngoài và có thể giao dịch từ các địa điểm ngoài nước. Trong trường hợp đó, quốc gia không chỉ bị mất nguồn thu thuế GTGT, mà cả nguồn thu từ thuế TNCN và thuế TNDN. Vấn đề đánh thuế các dịch vụ tài chính sẽ được thảo luận tiếp trong phần sau.

Đánh thuế bất động sản và xây dựng

Trong việc xử lý vấn đề thuế đối với bất động sản và xây dựng, cách lý tưởng nhất là đánh thuế các dịch vụ ăn theo chúng. Tất nhiên, tín dụng có thể được cung cấp nếu các dịch vụ này được sử dụng như đầu vào cho kinh doanh. Việc cho thuê bất động sản vì mục đích thương mại có thể dễ dàng bị đánh thuế GTGT, thế nhưng điều này lại không dễ trong trường hợp nhà cửa do chủ sở hữu đang sử dụng. Để tránh làm ảnh hưởng đến sự lựa chọn giữa đi thuê và sở hữu nhà, cho thuê nhà ở vì mục đích thương mại cũng thường được miễn thuế.

Một cách để đánh thuế GTGT đối với nhà ở là đánh thuế vào thời điểm mua nhà. Đánh thuế khi bán lại nhà được bán lại sau đó là không có nhiều ý nghĩa hợp lý lắm bởi doanh thu thuế do người mua trả và hoàn thuế cho người bán có thể bị bù trừ hết tiền hoàn thuế do người bán yêu cầu. Các hoạt động xây dựng cần phải chịu thuế bình thường và được khấu trừ như đối với hoạt động kinh doanh. Thực tiễn này sẽ đảm bảo rằng những người xây nhà để ở và vì thế được miễn thuế GTGT đối với giá trị cuối cùng của ngôi nhà, ít nhất cũng phải trả thuế GTGT đối với nguyên vật liệu đầu vào. Những người mua nhà từ các nhà thầu dĩ nhiên sẽ phải trả thuế GTGT cho khoản khi mua, còn nhà thầu thì có thể đề nghị hoàn thuế đã trả cho vật tư đầu vào.

Một số nguyên tắc hướng dẫn thực hiện miễn thuế ở Việt Nam

Phân thảo luận trên đây đã đưa ra một số hướng dẫn hữu ích cho việc rà soát lại danh mục hàng hóa và dịch vụ được miễn thuế ở Việt Nam. Hiện nay, danh mục các loại hàng hóa và dịch vụ được miễn thuế khá dài và chủ yếu bao gồm: (a) các sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, cây giống và con giống; (b) các dịch vụ tài chính/ tín dụng và bảo hiểm (kể cả liên quan đến thị trường chứng khoán); (c) nhà ở thuộc sở hữu của nhà nước được bán cho người thuê và chuyển nhượng quyền sở hữu đất; (d) các dịch vụ y tế, dịch vụ thú y; (e) duy tu, sửa chữa, xây dựng cơ sở hạ tầng, văn hóa, thể thao các hoạt động văn hóa, thể dục thể thao; (f) phát thanh và truyền hình do nhà nước cấp ngân sách, ấn phẩm xuất bản báo, tạp chí báo chí; (g) các dịch vụ vệ sinh công cộng, thoát nước và thủy lợi cho sản xuất nông nghiệp; (h) vận tải chuyển công cộng bằng xe buýt, xe điện; (i) vũ khí và trang thiết bị quân sự dùng cho quốc phòng; (j) viện trợ nhân đạo và viện trợ không hoàn lại; (k) chuyển giao công nghệ; (l) bưu chính, viễn thông và dịch vụ internet; (m) thiết bị, máy móc và vật liệu phương tiện giao thông trong nước chưa sản xuất được và phải nhập khẩu từ nước ngoài để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư trong nước chưa sản xuất được nhập khẩu để tiến hành thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt; (n) hàng hóa và dịch vụ của cá nhân kinh

doanh có thu nhập hàng tháng thấp hơn mức lương tối thiểu chung áp dụng đối với tổ chức, doanh nghiệp trong nước; (o) vận tải quốc tế sản phẩm muối; (p) chuyển quyền sử dụng đất; (q) dạy học, dạy nghề; (r) hàng quá cảnh qua lãnh thổ Việt nam; (s) xuất khẩu khoáng sản chưa qua chế biến; (t) vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng.

Rõ ràng, không có lý do gì để miễn thuế hàng hóa và dịch vụ của các cá nhân kinh doanh dựa trên thu nhập được đánh giá bằng mức thu nhập trung bình hàng tháng so với mức lương tối thiểu (m).

Hàng hóa và dịch vụ do khu vực công cung cấp miễn phí trên cơ sở phi lợi nhuận là nhóm nên được miễn thuế. Nhóm này bao gồm giáo dục tiểu học và dịch vụ y tế cơ bản. Văn hoá phẩm, hoạt động viện trợ, các dịch vụ tài chính có thể được xem xét miễn thuế bởi tính đặc thù của chúng. Giao dịch thuê nhà ở nên được miễn thuế, còn nhà ở mới tạo dựng có thể phải chịu thuế.

Các mục khác trong danh mục thuộc phần 5 cần được rà soát lại và nên đưa vào diện chịu thuế GTGT, trừ phi có những lý do đủ sức thuyết phục để tiếp tục cho miễn thuế.

Lưu ý về việc đánh thuế các dịch vụ y tế và giáo dục

Khi chuyển bất kỳ một loại hàng hóa và dịch vụ nào từ danh mục miễn thuế sang diện chịu thuế, cần đảm bảo chắc chắn rằng giá bán của sản phẩm đầu ra là giá thương mại, không thấp hơn giá thị trường hoặc được trợ giá. Nếu không, cơ quan thuế cuối cùng có thể sẽ phải trả tiền hoàn thuế đầu vào nhiều hơn là số thu thuế đầu ra. Vấn đề này có thể nảy sinh trong các trường hợp như giáo dục trung học bởi ở đó giá cả đầu ra có thể không xác định được trên thị trường và ẩn chứa một số yếu tố trợ giá. Nhiều nước (Botswana, Nam Phi) đã phải chịu lỗ mất số thu do thiếu thận trọng. Nếu có yếu tố trợ giá trong giá bán thì phân trợ giá phải được cộng gộp vào trước khi áp dụng thuế GTGT nhằm tránh gặp phải vấn đề này.

Ngưỡng miễn thuế cho các đơn vị kinh doanh nhỏ

Một vấn đề quan trọng đối với việc đơn giản hóa hoạt động quản lý thuế là lựa chọn ngưỡng tính thuế GTGT. Ngưỡng thuế cao sẽ khuyến khích doanh nghiệp chia nhỏ hoặc đối với một số doanh nghiệp thì báo cáo sai doanh số bán hàng để nằm dưới ngưỡng chịu thuế và do đó không phải nộp thuế GTGT. Trái ngược lại, các đơn vị kinh doanh nhỏ sẽ tự nguyện nộp thuế GTGT nếu họ cung cấp nguyên vật liệu cho các doanh nghiệp lớn, bởi các doanh nghiệp lớn này thường thích các khoản trả thuế GTGT được thể hiện trên chứng từ để khấu trừ thuế đầu vào. Mặt khác, sử dụng ngưỡng thuế quá thấp sẽ làm tăng gánh nặng cho công tác quản lý thuế.

Thực tiễn Việt Nam

Hiện nay, Việt Nam không quy định ngưỡng doanh thu để miễn thuế GTGT cho các nhà sản xuất và buôn bán nhỏ. Điều đó có nghĩa là ai cũng phải chịu thuế GTGT. Để xử lý vấn đề các đơn vị kinh doanh nhỏ không thể lưu giữ chứng từ, luật quy định áp dụng phương pháp trừ trực tiếp để tính thuế GTGT cho các đối tượng này. Đối với các doanh nghiệp không chấp hành đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ và các cơ sở kinh doanh vàng bạc, đá quý, phương pháp trực tiếp hoặc tính thuế trực tiếp dựa trên giá trị gia tăng được áp dụng. Giá trị gia tăng là giá bán của hàng hóa, dịch vụ trừ giá mua của các hàng hóa, dịch vụ đó. Nó được

xác định dựa trên hóa đơn bán hàng hoặc doanh thu bán hàng kê khai và trị giá mua hàng ước tính hoặc cộng thêm một tỷ lệ chi phí đầu vào. Khi doanh nghiệp có lưu giữ hoá đơn bán hàng song không có hoá đơn cho hàng hóa đầu vào hoặc không lưu giữ được cả 2 loại hóa đơn, phương pháp trừ trực tiếp được sử dụng dựa trên hóa đơn bán hàng hoặc kê khai doanh thu để ước tính chi phí đầu vào.

Trường hợp miễn thuế duy nhất là dựa trên thu nhập đối với những đơn vị kinh doanh nhỏ có mức thu nhập hàng tháng dưới mức lương cơ bản tối thiểu chung của các tổ chức và doanh nghiệp trong nước của khu vực công.

Thực tiễn áp dụng ngưỡng thuế bằng 0 và phương pháp trừ trực tiếp đối với những người kinh doanh nhỏ là rất đặc trưng cho Việt Nam. Rõ ràng là điều này làm tăng thêm gánh nặng cho công tác quản lý thuế mà không đem lại số thu tương xứng. Một đặc điểm chung của thuế GTGT ở hầu hết các quốc gia là phần lớn doanh số thu – từ 80% đến 90% - thu được từ một bộ phận đối tượng nộp thuế GTGT khá nhỏ – từ 10% đến 20% người nộp thuế GTGT. Theo ước tính của Bộ Tài chính (Watanabe và Thị Ninh, 2006), gần 95% người kinh doanh ở Việt Nam hiện đang sử dụng phương pháp trừ trực tiếp và số thuế thu được từ họ chỉ chiếm khoảng 6,2% trên tổng số doanh thu thuế GTGT. Do đó, xu hướng ở Việt Nam là một số lượng đối tượng nộp thuế GTGT rất nhỏ lại nộp gần như toàn bộ doanh số thu thuế GTGT, trong khi cơ quan thuế lại phải tốn một nguồn lực đáng kể để thu một lượng thuế GTGT rất nhỏ từ một số lượng rất lớn đơn vị kinh doanh nhỏ.

Do vậy, cần quy định một ngưỡng tính thuế nhằm giảm bớt gánh nặng cho cơ quan thuế và các đối tượng nộp thuế GTGT nhỏ. Điều này sẽ phá vỡ dây chuyền thuế GTGT và gây ra tính trùng lặp ở một mức độ nhất định tạo nên các lớp thuế. Điều này có thể khiến các đối tượng chịu nộp thuế GTGT nhỏ bị bất lợi khi làm ăn với các doanh nghiệp chịu nộp thuế lớn hơn. Để làm giảm bớt tác động bất lợi này, cần cho phép lựa chọn hình thức đăng ký tự nguyện đối với các đối tượng không thuộc diện nộp thuế GTGT.

Ngưỡng tính thuế lý tưởng cho Việt Nam

Ngưỡng tính thuế lý tưởng cho Việt Nam là bao nhiêu? Các nước trên thế giới hiện áp dụng rất nhiều mức ngưỡng tính thuế khác nhau. Ví dụ như ngưỡng tính thuế ở Hà Lan ở mức thấp bằng 1.643 USD, trong khi ngưỡng của Chilê là 477.633 USD. Mức tính miễn thuế ở các nước láng giềng của Việt Nam cũng khác nhau đáng kể. Cam-pu-chia có ngưỡng tính thuế là 61.259 USD đối với dịch vụ và 122.520 USD đối với hàng hóa, trong khi In-đô-nê-xia có ngưỡng là 109.165 USD, Phi-líp-pin là 10.612 USD và Thái Lan là 30.964 USD.⁷¹ Ngưỡng tính thuế của Việt Nam cần phải lựa chọn làm sao để loại trừ được bớt số lượng những đối tượng nộp thuế GTGT nhỏ, đóng góp cho doanh số thu thuế thì ít mà lại làm cho chi phí hành chính quản lý tăng lên thì nhiều.

Hầu hết các nước đều bắt đầu bằng một ngưỡng thuế cao rồi dần dần hạ xuống bớt. Trong trường hợp của Việt Nam, ngưỡng thuế thực tế bằng 0 nên không thể áp dụng phương pháp này. Tuy nhiên, có thể sử dụng mô hình toán kinh tế để xem xét một vài mức ngưỡng thuế trên cơ sở tính toán tác động tới số thu và số đối tượng phải nộp thuế. Mức ngưỡng nào thích hợp nhất và hiệu quả nhất về chi phí thì được chọn.

⁷¹ Nguồn: cơ sở dữ liệu của IMF 2006.

Đánh thuế “những đơn vị nhỏ nằm dưới ngưỡng tính thuế”

Hầu hết các nước đều bắt đầu bằng một ngưỡng thuế cao rồi dần dần hạ xuống bớt. Trong trường hợp của Việt Nam, ngưỡng thuế thực tế bằng 0 nên không thể áp dụng phương pháp này. Tuy nhiên, có thể sử dụng mô hình toán kinh tế để xem xét một vài mức ngưỡng thuế trên cơ sở tính toán tác động tới số thu và số đối tượng phải nộp thuế. Mức ngưỡng nào thích hợp nhất và hiệu quả nhất về chi phí thì được chọn.

Câu hỏi được đặt ra là ai sẽ chịu trách nhiệm quản lý loại thuế doanh thu này? Cơ quan phụ trách thuế GTGT, nói chung, là không thích hợp đối với nhiệm vụ này bởi họ đã quen với hình thức tự khai tự nộp. Tuy nhiên, trong trường hợp của Việt Nam, Tổng Cục Thuế (TCT) hiện đang quản lý nhóm đối tượng tiểu thương này. Vì thế, có thể thành lập riêng một ban thuộc TCT để chuyên quản lý nhóm đối tượng này khi hầu hết trong số đó đã được chuyển sang nhóm dưới ngưỡng tính thuế. Một lựa chọn khác là giao nhiệm vụ này cho chính quyền địa phương vì họ vốn biết rõ hơn và có thể đã làm việc với nhóm đối tượng này khi thu thuế hoặc thu phí và lệ phí kinh doanh của địa phương và bởi vậy họ biết rõ hơn về các quy định đối với đối tượng này.⁷²

Có thể nhận thấy rằng vẫn còn một nhóm đơn vị kinh doanh rất nhỏ, không thể xếp vào diện chịu thuế doanh thu, bởi doanh số thu thuế từ nhóm này thậm chí không đủ để trang trải các chi phí để quản lý họ.

Phương pháp tính toán thuế GTGT

Cả phương pháp khấu trừ lẫn phương pháp trừ thuế trực tiếp đều được sử dụng để tính thuế GTGT ở Việt Nam. Như đã giải thích ở trên, phương pháp trừ thuế trực tiếp được áp dụng đối với các cá nhân và đơn vị kinh doanh nhỏ không đủ điều kiện để thực hiện đầy đủ các quy định về kế toán, hóa đơn, chứng từ làm cơ sở cho việc tính thuế theo phương pháp này và đối với các cơ sở kinh doanh vàng, bạc, đá quý.⁷³

Khi một ngưỡng tính thuế thích hợp cho những người kinh doanh nhỏ đã được lựa chọn và thực hiện thì có thể sẽ không còn cần phải có một hệ thống tính thuế bằng 2 cách và chỉ áp dụng có phương pháp khấu trừ.

3. Đánh thuế các khu vực đặc biệt của nền kinh tế

Một số khu vực của nền kinh tế như: nông nghiệp, bất động sản, dịch vụ, chẳng hạn như du lịch, có những nét đặc trưng riêng và do đó cần được xử lý riêng về thuế GTGT.

⁷² Từ 01/07/2007 khi Luật quản lý thuế có hiệu lực, Tổng Cục Thuế được tái cấu trúc theo cơ cấu chức năng. Tuy nhiên, để hỗ trợ thuận lợi việc áp dụng Luật thuế TNCN (bắt đầu từ 01/01/2009 tạm thời vẫn có bộ phận quản lý thuế TNCN. Có quan điểm cho rằng bộ phận quản lý thuế TNCN có nhiệm vụ quản lý các cơ sở kinh doanh nhỏ có doanh thu dưới ngưỡng chịu thuế GTGT trong tương lai. Nhưng trong trung và dài hạn, tiến thoái lưỡng nan không thể được giải quyết, việc quản lý các cơ sở kinh doanh nhỏ sẽ vượt quá các nguồn lực hạn chế của bộ phận quản lý thuế TNCN, và bộ phận này có thể không được trang bị với các chiến lược thích hợp và các nguồn lực chuyên môn để đối phó với sự tuân thủ của các nhóm đặc biệt của người nộp thuế quy mô nhỏ.

⁷³ Nhiều nước đang phát triển đã lựa chọn áp dụng thuế doanh thu dao động trong khoảng 2-3%, còn được gọi là thuế “thống nhất”, đối với các doanh nghiệp chưa có tư cách pháp nhân thay cho thuế GTGT và thuế thu nhập. Việt Nam, tuy nhiên, đã qua giai đoạn đó và hệ thống tính thuế theo 2 cách hiện hành có thể dễ dàng chuyển thành phương pháp khấu trừ trên hóa đơn.

Nông nghiệp

Về mặt lý thuyết, khu vực nông nghiệp cần phải được đối xử như bất kỳ khu vực nào khác của nền kinh tế và phải thuộc diện chịu thuế GTGT. Tuy nhiên, trên thực tế, hầu hết các nước, dù phát triển hay đang phát triển, đều dành sự ưu đãi đặc biệt cho nông nghiệp. Ở đa số quốc gia, nông nghiệp được miễn thuế GTGT, trong khi chỉ có một số ít nền kinh tế đang chuyển đổi là đánh thuế ngành nông nghiệp, có quy định miễn thuế đối với các đơn vị kinh doanh nhỏ, trong đó có nông dân sản xuất nhỏ. Nhiều nước cũng miễn thuế cho nguyên vật liệu đầu vào cho nông nghiệp như: phân bón, thuốc trừ sâu, hạt giống... Nói chung, khắp nơi trên thế giới, nông nghiệp đều chịu thuế GTGT nhẹ nhất.

Một số đặc điểm riêng của nông nghiệp đã dẫn đến thực tế như vậy. Thứ nhất, vấn đề quản lý hành chính khi đánh thuế khu vực nông nghiệp sẽ rất khó khăn và tốn kém do khu vực này chủ yếu là phi chính thức và phân tán. Thứ hai, liên quan đến khía cạnh phân phối chia thuế khá là thích hợp trong trường hợp này. Bất kỳ gánh nặng về thuế nào cũng sẽ được phân chia giữa người tiêu dùng và người sản xuất và chủ yếu mang tính lũy thoái, đặc biệt là đối với lương thực thực phẩm thiết yếu. Thứ ba, việc đánh thuế khu vực nông nghiệp là vấn đề nhạy cảm về chính trị đối với cả các nền kinh tế phát triển lẫn đang phát triển.

Tuy xem xét vấn đề đánh thuế GTGT đối với khu vực nông nghiệp có thể là mục tiêu cần thiết về lâu dài, việc miễn thuế cho khu vực này là lựa chọn thỏa hiệp cho tương lai gần. Điều này loại trừ gánh nặng hành chính đảm bảo cho việc người nông dân không phải chịu gánh nặng quản lý hành chính và đồng thời khu vực này phải chịu thuế nhẹ thông qua đánh thuế đầu vào. Tuy nhiên, phương pháp này gây ra vấn đề chuyển thuế vào giá lương thực cuối cùng cũng như giá lương thực xuất khẩu. Để xoá bỏ gánh nặng thuế đầu vào này, nên áp dụng mức thuế suất bằng 0 hoặc miễn thuế đầu vào cho nông nghiệp.

Do đó, chiến lược phù hợp đối với nông nghiệp của các nước đang phát triển có thể là miễn thuế bằng cách đặt ngưỡng thuế cao để những nông dân sản xuất lớn và giàu có vẫn thuộc diện chịu thuế GTGT. Nguyên vật liệu đầu vào cho nông nghiệp có thể chịu mức thuế suất bằng 0 hoặc được miễn thuế. Cần nhấn mạnh sự cần thiết phải xác định rõ ràng số lượng hạn chế của các yếu tố đầu vào chuyên dùng trong nông nghiệp (như phân bón, hạt giống) để tránh chi phí tuân thủ và thực hiện. Cuối cùng, nông dân sản xuất nhỏ có thể được lựa chọn hình thức đăng ký thuế tự nguyện để không bị thua thiệt.

Thực tiễn hiện nay ở Việt Nam nói chung là thích hợp để áp dụng chiến lược nêu trên và chiến lược này có thể được phép duy trì tiếp tục trong một thời gian tới. Hai loại hàng hóa và dịch vụ đầu tiên trong danh mục hàng hóa và dịch vụ không thuộc diện chịu thuế đều thuộc khu vực nông nghiệp và các hoạt động liên quan. Tuy nhiên, những nông dân sản xuất lớn có thể được cân nhắc đưa vào diện chịu thuế GTGT. Ngoài ra, nông dân sản xuất nhỏ có thể được lựa chọn hình thức đăng ký thuế GTGT tự nguyện.

Khu vực tài chính

Khu vực tài chính được xử lý thuế đối xử khác biệt về thuế GTGT theo một cách khác vì nhiều lý do. Thứ nhất, rất khó xác định trên hóa đơn thông thường giá trị gia tăng của mỗi dịch vụ mà các thể chế tài chính cung cấp. Rất hiếm khi có thể sử dụng giá thị trường của các dịch vụ này để tính thuế GTGT. Nếu đánh thuế lãi suất bình thường thì có nghĩa là đánh thuế

cả lạm phát lẫn lãi tiết kiệm. Do đó, thay vì đánh thuế tiêu dùng, hình thức đánh thuế này lại trở thành đánh thuế thu nhập. Thứ hai, cách đánh thuế này chủ yếu áp dụng cho hộ gia đình, trong khi đó doanh nghiệp lại được áp dụng hình thức khấu trừ. Kết quả là cơ sở thuế có xu hướng loại trừ cộng đồng doanh nghiệp và vì thế có phạm vi rất hẹp. Thứ ba, đánh thuế GTGT khu vực tài chính sẽ làm gia tăng chi phí cho vay đối với khu vực tư nhân và đây là một vấn đề nhạy cảm về chính trị. Cuối cùng, cả dịch vụ vốn lẫn dịch vụ tài chính đều dễ dàng di chuyển khắp thế giới nên chúng có thể được chuyển ra nước ngoài và hoạt động từ xa.

Với các nét đặc thù cần lưu ý như vậy, phương pháp thích hợp nhất sẽ là loại trừ các dịch vụ tài chính ra khỏi diện chịu thuế GTGT. Với cách sắp xếp như vậy thì ít nhất là khu vực tài chính cũng chỉ trả thuế đầu vào: văn phòng, máy tính, thiết bị văn phòng, văn phòng phẩm và sẽ không được hoàn thuế. Đây là cách mà hầu hết các nước châu Âu xử lý thuế GTGT đối với khu vực tài chính.

Việt Nam đã áp dụng hình thức tương tự và miễn thuế GTGT cho các dịch vụ bảo hiểm, dịch vụ cấp tín dụng và đầu tư chuyển nhượng vốn, các dịch vụ tài chính phái sinh và hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng tương lai. Đây có lẽ là phương pháp hợp lý nhất.

Du lịch

Về cơ bản, tất cả các loại dịch vụ đều chịu thuế GTGT, ngoại trừ một vài dịch vụ như y tế, giáo dục, các dịch vụ xã hội và tài chính. Do đó, du lịch cũng phải thuộc diện chịu thuế GTGT như bình thường. Thực tế là hiện nay, du lịch là một ngành công nghiệp mới phát triển của Việt Nam và vì thế đang xin Chính phủ cho phép hưởng những ưu đãi về thuế. Chi phí lao động thường chiếm một tỷ lệ cao trong giá dịch vụ cuối cùng của ngành du lịch, dẫn đến kết quả là các dịch vụ này thường do các cơ sở có quy mô nhỏ cung cấp.

Do đó, phương pháp tốt nhất có thể là tiếp tục đánh thuế GTGT đối với các dịch vụ du lịch, song miễn thuế cho các công ty và đại lý du lịch nhỏ như đối với trường hợp tiểu thương, nếu doanh thu của các cơ sở này nằm dưới ngưỡng thuế theo quy định.

Bất động sản

Vấn đề đánh thuế khu vực kinh doanh bất động sản và xây dựng đã được trình bày trong phần 2 ở trên về các loại hàng hóa và dịch vụ được miễn thuế.

4. Áp dụng mức thuế suất bằng 0 và hoàn thuế GTGT

Việc áp dụng mức thuế suất bằng 0 đối với hàng hóa xuất khẩu là rất quan trọng nhằm đảm bảo loại trừ tất cả các loại thuế ra khỏi dây chuyền sản xuất hàng xuất khẩu, giúp cho hàng hóa xuất khẩu của Việt Nam duy trì khả năng cạnh tranh trên thị trường quốc tế. Một phương pháp khấu trừ thuế GTGT dựa theo điểm đến thị trường xuất khẩu có thể dễ dàng đáp ứng được yêu cầu này. Tuy nhiên, để hình thức đánh thuế này có hiệu quả, việc hoàn thuế GTGT đầu vào một cách nhanh chóng là hết sức cần thiết.

Trên nguyên tắc, thuế phải được hoàn trả ngay, nếu không nó sẽ là gánh nặng đối với nhà đầu tư. Hiện chưa có số liệu về số tiền hoàn thuế của các nước đang phát triển, song có thể ước lượng được quy mô của vấn đề khi nhìn vào số liệu của một số nước phát triển. Ví dụ, theo số liệu hoàn thuế mà IMF thu thập được cho các năm 1995-96 thì Anh thu được trên 68 tỷ USD

và hoàn thuế 26 tỷ USD. Như vậy, số tiền hoàn thuế chiếm khoảng 60% tổng số thu ròng và con số này là cao bất thường rất cao. Ở Pháp, số tiền hoàn thuế thường ở vào khoảng 40%, Thụy Điển – 80%, trong khi Hàn Quốc thì chỉ khoảng 50%. Ở hầu hết các nước phát triển, số tiền hoàn thuế GTGT đều vượt quá 40% tổng doanh thu từ thuế GTGT, trong khi đó tại các nước đang phát triển ở châu Á, châu Phi và châu Mỹ Latinh, con số nằm dưới mức 20%.

Như vậy, lượng thuế phải hoàn là rất lớn và tốt nhất là phần phụ thu thuế đầu vào vượt quá phải được hoàn trả ngay sau mỗi kỳ thuế nhằm tránh gây ra các tác động bất lợi cho hoạt động thương mại và kinh doanh. Tuy nhiên, mỗi nước đều có quy trình xử lý và chi trả tiền hoàn thuế riêng. Một số đặc điểm và thực tiễn quốc tế về việc hoàn thuế GTGT sẽ được phân tích dưới đây.

Một số đặc điểm quan trọng của việc hoàn thuế GTGT

Một đặc điểm cơ bản của phương pháp khấu trừ thuế GTGT là một số doanh nghiệp sẵn sàng trả thuế GTGT đầu vào nhiều hơn là thu lại trên giá bán và sau đó sẽ đề nghị được hoàn thuế. Do vậy, điều quan trọng là phải có một hệ thống hoàn thuế đang vận hành nếu muốn thực hiện thành công chế độ thuế GTGT. Đồng thời, một số lượng lớn doanh số thu thuế GTGT có thể bị thất thoát do việc lạm dụng quy định hoàn thuế gây ra. Tuy các quốc gia nhìn chung đều thấy khó ước tính con số thất thoát doanh số thu thuế cụ thể, song chắc chắn con số đó là rất đáng kể. Cơ quan thuế ở Anh quốc ước tính số tiền thuế GTGT bị thất thoát trong năm 2002-03 là vào khoảng 16% số thu thuế GTGT tịnh ròng. Có nhiều hình thức lạm dụng thuế GTGT như từ việc người bán dấu doanh thu xóa bớt ghi chép bán hàng cho đến làm giả hóa đơn. Đôi khi, có những doanh nghiệp được lập ra không để tiến hành hoạt động kinh doanh hợp pháp mà chỉ với mục đích duy nhất là ăn cắp tiền thông qua rút tiền từ hệ thống hoàn thuế.

Sau đây là một số điểm đáng chú ý của hệ thống hoàn thuế GTGT nói chung trên thế giới:

- Đa số đề nghị hoàn thuế GTGT, cả về số lượng đề nghị lẫn giá trị, số tiền là của các doanh nghiệp xuất khẩu. Điểm đặc biệt là chỉ một số lượng nhỏ các doanh nghiệp xuất khẩu lớn đã chiếm phần lớn số tiền thuế GTGT được hoàn;
- Số doanh nghiệp xin hoàn thuế còn lại bao gồm các doanh nghiệp đã mua một khối lượng lớn hàng hóa dùng cho đầu tư cơ bản so với doanh thu bán hàng hiện thời. Ngoài ra, ở các nước sử dụng hệ thống thuế suất kép, các đề nghị hoàn thuế xuất hiện được đưa ra khi sản phẩm đầu ra bị đánh thuế với thuế suất thấp còn trong khi đầu vào thì bị đánh thuế với mức thuế suất GTGT cao hơn;
- Quy trình đăng ký thuế GTGT cần được kiểm tra và kiểm soát chặt chẽ hơn nữa để ngăn ngừa tình trạng các doanh nghiệp ma đăng ký chỉ với mục đích rút ăn cắp tiền từ hệ thống hoàn thuế GTGT. Các cán bộ làm công tác đăng ký cần xem xét kỹ lưỡng và thẩm tra thông tin đăng ký ban đầu;
- Việc quy định một ngưỡng thuế đăng ký bắt buộc là cần thiết không chỉ cho việc quản lý thuế GTGT một cách hiệu quả, mà còn làm giảm bớt tình trạng lạm dụng việc hoàn thuế. Nếu ngưỡng thuế quá thấp thì các nguồn lực cho công tác quản lý thuế sẽ phải dàn trải ra để quản lý cho hết các doanh nghiệp có đăng ký thuế GTGT và theo dõi các trường hợp đề nghị hoàn thuế. Việt Nam với quy định ngưỡng thuế bằng 0 hiện đang phải đối mặt với vấn đề này. Như vậy, có một ngưỡng thuế thích hợp là rất quan trọng trong việc theo dõi và quản lý hiệu quả hoạt động hoàn thuế GTGT;

- Một hệ thống thanh tra thuế hiệu quả, tốt nhất là dựa trên mô hình đánh giá rủi ro, đóng vai trò quan trọng trong việc làm giảm bớt các trường hợp gian lận về hoàn thuế GTGT. Việc trao đổi thông tin về thuế GTGT và thuế thu nhập, cũng như thông tin về thuế GTGT và thông tin hải quan là rất quan trọng trong lĩnh vực này. Ở nơi nào các loại thuế trực tiếp và gián tiếp đều do một cơ quan thuế thống nhất quản lý thì việc trao đổi thông tin về thuế GTGT và thuế thu nhập là công việc thường nhật. Tuy nhiên, ở nơi nào các loại thuế này được quản lý riêng biệt thì việc trao đổi thông tin bị hạn chế. Ở một số nước, việc trao đổi thông tin này bị pháp luật cấm. Do một tỷ lệ đáng kể doanh số thu từ thuế GTGT được thu qua cơ quan hải quan, nên sự hợp tác giữa cơ quan thuế GTGT và hải quan là rất quan trọng.

Thực tiễn quốc tế trong hoạt động hoàn thuế GTGT và gợi ý chính sách cho Việt Nam

Ở hầu hết các nước phát triển, tiền hoàn thuế thông thường được trả trong vòng 3-4 tuần sau khi kết thúc một kỳ thuế. Ngoài ra, không có quy định nào hạn chế việc thanh toán tiền hoàn thuế. Tuy nhiên, ở các nước đang phát triển và các nền kinh tế đang trong giai đoạn chuyển đổi, tình hình lại khác và điều này là một trong những điểm yếu của hệ thống trong việc quản lý thuế GTGT. Nhiều nước đưa ra các điều kiện hạn chế hoàn thuế. IMF đã tiến hành một cuộc khảo sát ở 36 quốc gia như vậy và đưa ra những kết luận sau⁷⁴:

- 90% trong số các quốc gia được khảo sát cho biết cơ quan thuế của nước họ làm theo quy định của pháp luật để hoàn thuế trong thời hạn quy định, thông thường là 30 ngày. Trên thực tế, đúng là thời hạn quy định thường không được đảm bảo. Khoảng 40% quốc gia tiếp tục xử lý và trả lãi trên số tiền thuế bị hoàn trả chậm. Tám quốc gia chỉ tập trung ưu tiên hoàn thuế cho các doanh nghiệp xuất khẩu. Sáu nước trả tiền hoàn thuế cho doanh nghiệp xuất khẩu ngay lập tức và số còn lại thì hoàn thuế sau một thời gian đối với cả doanh nghiệp xuất khẩu lẫn các doanh nghiệp khác;
- Hầu hết các nước (60% số quốc gia được khảo sát) hiện yêu cầu các đối tượng nộp thuế, đặc biệt là doanh nghiệp không xuất khẩu, kết sổ sang chuyển số tiền hoàn thuế trong một khoảng thời gian cụ thể - thường là 6 tháng. Tuy biện pháp này giúp cơ quan thuế có thời gian để thẩm định tính trung thực của các đề nghị hoàn thuế, song nó cũng gây khó khăn cho các nhà đầu tư và không được doanh nghiệp đầu tư lớn ủng hộ, những doanh nghiệp này có những khoản do việc đầu tư và sản xuất lớn và bán hàng nhưng doanh thu không thể có ngay. Nhiều hệ thống thuế GTGT cho phép dùng số tiền hoàn thuế để bù trừ cho các nghĩa vụ thuế khác, ví dụ như thuế thu nhập;
- 4 quốc gia được khảo sát khác chỉ hoàn thuế vượt quá mức khấu trừ tối thiểu với mức sàn. Có một nước chỉ điều chỉnh mức sàn này mỗi năm một lần vào cuối năm. Có một nước hoàn toàn không hoàn thuế cho dù luật có quy định cho phép và một nước khác thì hoàn thuế tùy theo từng trường hợp cụ thể. Có một nước chỉ hoàn thuế sau khi đã tiến hành thanh tra thuế. Hai nước ở châu Phi đã ban hành luật cho phép từ chối hoàn thuế sau khi đã hết thời hạn quy định. Điều này, tất nhiên, có tác động nghiêm trọng tới tính liêm chính của hệ thống thuế về lâu dài và uy tín của cơ quan quản lý thuế. Do đó, có thể thấy rõ ràng là có sự khác biệt giữa các quốc gia. Ngoài ra, việc hoàn thuế trên thực tế khá là khác so với những gì luật quy định;

⁷⁴ Xem Harrison và Krellove, 2005, để biết thêm chi tiết.

- 2/3 số quốc gia được khảo sát tiến hành đánh giá một số rủi ro kiểm tra trên máy tính công trong việc xử lý tiền hoàn thuế GTGT. Đôi khi việc này rất phức tạp (ở Anh), còn nhiều nước khác thì chỉ làm thủ công và có khi kiểm tra từng yêu cầu hoàn thuế. 1/4 số quốc gia được khảo sát có quy định kiểm tra từng trường hợp xin hoàn thuế;
- Một kết luận khác được đưa ra là do nhiều nước thiếu một chương trình thanh tra thuế phù hợp nên dẫn đến một hệ thống hoàn thuế hoạt động kém hiệu quả. 1/3 số quốc gia được khảo sát cho biết họ không có chương trình thanh tra thuế GTGT. Các nước này cuối cùng thường tiến hành mở rộng kiểm tra mở rộng các yêu cầu trước khi hoàn thuế trước khi thanh toán nhiều hơn là dựa vào một hệ thống thanh kiểm tra sau thanh toán hoàn thuế. Điều này làm cho toàn bộ quá trình hoàn thuế bị chậm lại. Điều quan trọng là cơ quan quản lý thuế phải nắm được số tiền phải hoàn thuế phải trả để chuẩn bị nguồn tài chính một cách kịp thời và đưa ra các dấu hiệu cảnh báo các hành vi gian lận;
- Việc trao đổi thông tin về các doanh nghiệp có đăng ký thuế GTGT và giá trị hàng hóa xuất khẩu luân chuyển giữa các nước trở nên hết sức quan trọng trong các giao dịch quốc tế. Ví dụ, các nước thành viên EU trao đổi thông tin về doanh nghiệp có đăng ký thuế GTGT và số lượng về tiêu thụ hàng hóa/dịch vụ được bán thông qua một hệ thống trao đổi thông tin thuế GTGT (VIES);
- Có 2 phương pháp dự toán tiền hoàn thuế GTGT: (a) chi trả từ số thu từ tổng số thuế GTGT cộng gộp, (b) chi trả từ phân bổ chi ngân sách. Dù có sử dụng phương pháp nào đi nữa, thì cũng cần phải có một hệ thống dự báo và theo dõi để ước tính số thu và mức hoàn thuế GTGT. Số thu và hoàn thuế thực tế phải được đối chiếu với số liệu dự báo, còn sai số phải được giải thích và khớp số;
- Một số quốc gia đã áp dụng các sáng kiến thực tế nhằm hạn chế bớt gian lận về hoàn thuế. Ví dụ, Kenya quy định bắt buộc yêu cầu hoàn thuế GTGT phải được chứng nhận bởi một kế toán viên có bằng cấp được công nhận (CPA) trong trường hợp số tiền hoàn thuế theo yêu cầu vượt quá số tiền quy định. Nước này cũng quy định những hình phạt đối với CPA nào cố tình chứng nhận sai. Nhiều nước có hình thức ưu đãi đối với các đối tượng nộp thuế có quá trình chấp hành nghĩa vụ thuế nghiêm túc (được xếp diện hạng “vàng” ở Pakistan). Một số nước (như Bulgaria) áp dụng hình thức quản lý GTGT qua tài khoản ngân hàng, theo đó doanh nghiệp có đăng ký thuế GTGT phải mở một tài khoản để nộp tiền trả thuế GTGT và chi tiền mua hàng hóa có có thuế GTGT. Điều này giúp giảm bớt giao dịch bằng tiền mặt và hạn chế gian lận thuế GTGT.

Một số ví dụ thực tiễn điển hình về hoàn thuế GTGT

Các bài học sau đây về ảnh hưởng của chính sách đối với hệ thống thuế GTGT của Việt nam có thể được rút ra từ việc phân tích kinh nghiệm quốc tế về hoàn thuế GTGT

Một số đặc điểm cần có của một hệ thống hoàn thuế GTGT hiệu quả được trình bày dưới đây.

- Số lượng đối tượng nộp thuế phải được giữ ở mức có thể quản lý được bằng cách lựa chọn ngưỡng thuế thích hợp và thẩm tra các trường hợp đăng ký thuế GTGT nhằm ngăn ngừa không cho các doanh nghiệp “ma” tham gia hệ thống;
- Các hệ thống dự báo và theo dõi thích hợp cần được thiết lập để ước tính số tiền thuế phải hoàn và đưa ra các quy định về thanh toán tiền hoàn thuế;

- Tiền hoàn thuế phải được thanh toán trong một thời hạn hợp lý và trả lãi trên số tiền chậm trả. Tiền hoàn thuế GTGT có thể được dùng để bù trừ giữa thuế GTGT và các nghĩa vụ thuế khác;
- Các doanh nghiệp xuất khẩu cần được hoàn thuế nhanh chóng. Với chức năng quản lý rủi ro, cơ quan thuế cần có sự phân biệt giữa những doanh nghiệp yêu cầu hoàn thuế có quá trình thực thi nghĩa vụ thuế tốt và những doanh nghiệp mới. Cơ quan thuế cần lưu giữ hồ sơ của từng doanh nghiệp được hoàn thuế;
- Việc thẩm tra các doanh nghiệp yêu cầu hoàn thuế cần phải là một phần của chương trình thanh tra thuế rộng lớn hơn. Cần tiến hành thanh tra trước khi hoàn thuế đối với các trường hợp có nguy cơ gian lận cao và thanh tra thuế bình thường sau khi hoàn thuế đối với các trường hợp có nguy cơ thấp hơn;
- Một bộ phận của đơn vị thanh tra thuế có thể chỉ chuyên thanh tra các trường hợp hoàn thuế, tức là thẩm tra các chứng từ của doanh nghiệp xin hoàn thuế;
- Quá trình hoàn thuế GTGT cũng tạo cơ hội tham nhũng cho các cán bộ thuế và hải quan, vì vậy cần được theo dõi chặt chẽ;
- Một số quốc gia, đặc biệt là các nền kinh tế đang chuyển đổi, có xu hướng trì hoãn việc hoàn thuế và sử dụng số tiền này để giải quyết các vấn đề trước mắt về nguồn số thu. Tuy hình thức vay không lãi từ khu vực kinh doanh như thế này tỏ ra hấp dẫn trong ngắn hạn, nó có khả năng gây ra sự phản ứng dữ dội và có tác động bất lợi đối với môi trường kinh doanh trong nước và vì thế nên tránh.

Tình hình hoàn thuế GTGT ở Việt Nam

Các quy định Luật thuế GTGT hiện hành về thuế GTGT ở Việt Nam (điều 13) khá phức tạp và đa dạng, tùy theo tính chất và hoạt động của từng doanh nghiệp cụ thể. Mặc dù luật thuế GTGT 2008 đã hợp lý hóa đáng kể hệ thống hoàn thuế. Dưới đây là một số điều kiện hoàn thuế:

- Đối với các doanh nghiệp chỉ bán hàng trong nước cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ được hoàn thuế nếu trong 3 tháng liên tục trở lên có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết, thuế GTGT đầu vào không được hoàn nếu không được kết sổ trong 3 tháng;
- Đối với các cơ sở kinh doanh đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ được hoàn thuế nếu có dự án đầu tư mới và có thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào sử dụng cho đầu tư chưa được khấu trừ hết từ 200 triệu đồng trở lên xuất khẩu, tổng số tiền hoàn thuế GTGT đầu vào trên 200 triệu đồng hiện được phép hoàn trả;
- Cơ sở xuất khẩu trong tháng có xuất khẩu hàng hóa, dịch vụ được hoàn thuế GTGT theo tháng nếu có thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết từ 200 triệu đồng trở lên. Đối với các doanh nghiệp đã tiến hành đầu tư được hơn 1 năm song vẫn chưa bắt đầu hoạt động, thuế GTGT đầu vào cộng dồn được hoàn trả hàng năm, trừ trường hợp số tiền hoàn thuế lớn hơn 200 triệu đồng thì hoàn trả hàng quý. Tuy nhiên, nếu khoản đầu tư kinh doanh còn mới dưới 1 năm thì tiền thuế được hoàn hàng quý trong trường hợp số tiền thuế GTGT đầu vào cộng dồn lớn hơn 200 triệu đồng. Do vậy, có các quy định riêng được áp dụng cho trường hợp hoàn thuế GTGT đối với hàng hóa đầu tư cơ bản;

- iv. Cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ được hoàn thuế GTGT nếu khi chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản hoặc chấm dứt hoạt động có số thuế GTGT nộp thừa hoặc có số thuế GTGT đầu vào chưa khấu trừ hết;
- v. Cơ sở kinh doanh có quyết định hoàn thuế giá trị gia tăng của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật, và trường hợp được hoàn thuế GTGT theo điều ước quốc tế mà nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

Như đã trình bày ở phần trước, thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết nên được hoàn trả toàn bộ sau mỗi kỳ thuế, tức là sau một quý theo quy định ở Việt Nam. Tuy nhiên, điều này là không thể thực hiện được ở hầu hết các nước đang phát triển do năng lực quản lý hạn chế. Hệ thống kết chuyển sổ chủ yếu được xem như là một biện pháp chống gian lận, song điều đó chỉ có thể làm được khi có một hệ thống thanh tra hoạt động khẩn trương nhanh chóng và hiệu quả. Do đó, mặt còn yếu kém trong hệ thống hoàn thuế có thể là thiếu năng lực thanh tra thuế nhanh nhạy và hiệu quả. Như vậy, giải pháp dài hạn là tăng cường công tác quản lý và xây dựng năng lực thanh tra thuế ở Việt Nam.

Ngoài ra, một số quy định phức tạp liên quan đến quy trình hoàn thuế GTGT ở Việt Nam cần được điều chỉnh. Không có lý do gì để phân biệt việc hoàn thuế GTGT đánh trên hàng hóa đầu tư cơ bản với việc hoàn thuế GTGT đánh trên các loại hàng hóa đầu vào khác. Thời hạn chuyển hoàn thuế 3 tháng có thể được áp dụng với tất cả các doanh nghiệp và ngưỡng hoàn thuế cho kỳ thuế hiện tại cần được quy định, song không quá lớn và phải thống nhất giữa các doanh nghiệp. Điều này sẽ khiến hệ thống hoàn thuế trở nên đơn giản hơn và minh bạch hơn.

Tất cả các doanh nghiệp mới đều phải được thanh kiểm tra trong thời gian vài ba năm trước khi được hoàn thuế nhằm đảm bảo rằng doanh nghiệp đó có hoạt động thật chứ không phải là doanh nghiệp ma. Nếu không, một doanh nghiệp mới xuất hiện có thể yêu cầu hoàn một lượng tiền thuế lớn dựa trên các hoá đơn giả, rồi biến mất. Các doanh nghiệp thành lập đã lâu và ổn định thường ít có hành vi gian lận hơn.

Để giải quyết mối lo ngại của các nhà đầu tư về tình trạng chậm hoàn thuế, một số nước đã áp dụng quy định cho phép thu hoãn nộp thuế GTGT sau đối với một số loại hàng hóa đầu tư nhập khẩu cho đầu tư cơ bản cho đến khi thuế GTGT đầu vào được khấu trừ. Phương pháp này đòi hỏi công tác kiểm tra hải quan và điều sự phối hợp giữa hải quan và cơ quan quản lý thuế GTGT nội địa hoạt động hiệu quả. Việt Nam hiện miễn thuế nhập khẩu cho các loại hàng hóa đầu tư cơ bản hiện trong nước chưa sản xuất được. Điều khoản này có thể được thay thế bằng quy định cho phép thu sau. Tuy nhiên, nếu trong nước cũng sản xuất được các loại hàng hóa cho đầu tư cơ bản đó thì quy định này có thể sẽ đặt các nhà sản xuất trang thiết bị đầu tư cơ bản vào thế bất lợi.

Đôi khi, một số quốc gia đã thử áp dụng mức thuế suất bằng 0 cho hàng hóa đầu tư cơ bản, song kết quả dẫn đến mất doanh số thu ròng bị lỗ do trang thiết bị đầu tư cơ bản cũng được cả các doanh nghiệp không đăng ký sử dụng.

Vai trò quan trọng của hải quan trong công tác thu thuế GTGT

Một điểm quan trọng của công tác thu thuế GTGT được phát hiện trong các nghiên cứu chính sách của các nước châu Á, châu Phi, châu Mỹ Latinh và Trung Âu - đó là doanh thu số

thuế thu được từ hàng hóa nhập khẩu thường chiếm một tỷ trọng lớn trên tổng số thu GTGT ở hầu hết các quốc gia. Một nghiên cứu của IMF về tỷ lệ này ở hơn 20 quốc gia đang phát triển và các nền kinh tế đang chuyển đổi cho thấy rằng tỷ lệ này dao động trong khoảng từ 40% (Peru) đến 70% (Bulgaria và Haiti). Kết quả này chứng tỏ vai trò quan trọng của hải quan trong công tác thu thuế GTGT.

Lực lượng hải quan còn đóng vai trò quan trọng trong công tác thu thuế GTGT theo một cách khác. Theo kết quả phân tích chính sách thuế GTGT cho thấy, với phương pháp khấu trừ thuế, nếu hàng hoá bán cuối cùng được miễn thuế thì dây chuyền thuế kết thúc vào giai đoạn mua hàng hóa đầu vào trước đó. Trong trường hợp đó, số thu sẽ bị hao hụt thất thu vào giai đoạn bán hàng cuối cùng, song tổng thu không bị hao hụt do thuế GTGT được thu trên hàng hóa đầu vào không được hoàn thuế. Ở nhiều nền kinh tế đang phát triển và đang chuyển đổi, đây là điều thường xảy ra với hoạt động bán hàng của khu vực phi chính thức trong nền kinh tế.

Khu vực phi chính thức chiếm một tỷ trọng đáng kể trong doanh số bán hàng cuối cùng đến tay người tiêu dùng cuối cùng ở các quốc gia này và do đặc tính riêng phi chính thức, khu vực này thường không trả thuế GTGT. Tuy nhiên, nếu lực lượng hải quan hoạt động hiệu quả ở khu vực cửa khẩu thì sẽ thu được thuế đánh trên hàng hóa đầu vào nhập khẩu của khu vực phi chính thức. Vì khu vực phi chính thức không đăng ký thuế GTGT nên thuế đầu vào trả nộp tại cửa khẩu sẽ không được hoàn thuế, mặc dù thuế GTGT tại giai đoạn của họ bị mất và như vậy là họ bị mất số tiền thuế GTGT này. Do đó, hiệu quả của hoạt động hải quan là nhân tố quan trọng cho hiệu quả của công tác thu thuế GTGT ở những nước mà khu vực phi chính thức phát triển mạnh.

Thêm vào đó, việc trao đổi thông tin giữa cơ quan hải quan và cơ quan thu thuế GTGT sẽ giúp cơ quan thuế kiểm tra chéo xem liệu các doanh nghiệp nhập khẩu một phần đầu vào có trả đủ thuế cho sản phẩm của họ hay không. Do đó, rõ ràng là sự hợp tác giữa cơ quan hải quan và cơ quan thuế GTGT là hết sức quan trọng đảm bảo cho việc thực thi thành công thuế GTGT. Trên thực tế, sự hợp tác chặt chẽ giữa các bộ phận quản lý thuế khác nhau sẽ giúp ích nhiều cho việc thi hành tất cả các sắc thuế – thuế thu nhập, thuế GTGT và thuế quan. Tuy nhiên, hình thức hợp tác này ở các nước đang phát triển và các nền kinh tế chuyển đổi mang tính ngoại lệ nhiều hơn là quy định bắt buộc. Rõ ràng, một cơ quan thuế GTGT riêng biệt, độc lập với cơ quan thuế quốc nội địa khác chịu trách nhiệm quản lý thuế thu nhập sẽ khiến hình thức hợp tác này khó thực hiện hơn.

Trong trường hợp của Việt Nam, vì thuế GTGT do TCT, cơ quan chịu trách nhiệm về tất cả các loại thuế quốc nội địa, quản lý nên sự phối hợp và hợp tác giữa Tổng cục Hải quan (TCHQ) và TCT sẽ giúp đạt được mục tiêu tăng cường việc thực thi thuế GTGT. Câu hỏi ở đây là giữa 2 cơ quan này phải có sự phân công thế nào để đảm bảo hợp tác tốt? Đó có cần thiết phải là sự phân công chính thức hay phân công không chính thức cũng được?

Ở hầu hết các quốc gia, vấn đề này nổi lên do 2 lý do. Thứ nhất, quy định bảo mật thông tin của đối tượng nộp thuế theo luật có thể cản trở việc chia sẻ thông tin. Tuy nhiên, luật pháp ở đa số các nước đều không ngăn cấm trao đổi thông tin trong nội bộ các cơ quan thuế và Bộ tài chính. Ví dụ, điều 6 Luật Quản lý Thuế của Việt nam quy định rằng cơ quan thuế phải giữ bí mật thông tin về đối tượng nộp thuế. Song điều này không thể giải thích theo cách phải ngăn cấm không cho TCT và TCHQ trao đổi thông tin với nhau hoặc với Bộ Tài chính.

Điều thứ hai và quan trọng hơn, đó là sự thờ ơ trong quản lý hành chính và tính cục bộ mới là vấn đề chính yếu. Việt Nam chắc cũng không nằm ngoài tình trạng này và từ trước đến nay nói chung là chưa có sự điều phối giữa TCHQ, TCT và Bộ Tài chính (Vụ Chính sách Thuế). Tuy nhiên, điều này có thể điều chỉnh được thông qua phân công hành chính quản lý, với những chỉ thị cụ thể về trao đổi thông tin định kỳ theo mẫu quy định. Nếu cần thiết, nhiệm vụ điều phối và hợp tác giữa các cơ quan thuế khác nhau có thể được giám sát bởi một cán bộ cấp cao hoặc một Thứ trưởng do Bộ trưởng Tài chính chỉ định.

5. Các khuyến nghị chính sách và hành chính quản lý

Cơ cấu thuế suất

- a. Việt Nam cần phải chuyển sang một cơ cấu thuế với mức thuế suất bằng 0 và một mức thuế suất dương thay vì một mức thuế suất 0 và 2 mức thuế suất dương. Mức thuế suất 5% có thể bãi bỏ.

Miễn thuế

- a. Danh mục các loại hàng hóa/dịch vụ không thuộc diện chịu thuế hiện hành cần được rà soát lại và chỉ có một vài mặt hàng trong số 25 loại hàng hóa/dịch vụ là cần tiếp tục được miễn thuế. Ví dụ, các dịch vụ tài chính, giáo dục tiểu học, chăm sóc sức khỏe cơ bản (không bao gồm các bậc giáo dục cao hơn và các dịch vụ y tế chuyên biệt sâu), một số sản phẩm và dịch vụ văn hóa, các hoạt động viện trợ và thuê nhà ở nên được miễn thuế (trong khi đó xây dựng nhà ở mới lại phải chịu thuế). Các loại hàng hóa/dịch vụ còn lại có thể chuyển sang diện chịu thuế;
- b. Khi chuyển một loại hàng hóa từ danh mục không thuộc diện chịu thuế sang danh mục chịu thuế, cần đảm bảo rằng giá bán của loại hàng hóa và dịch vụ đó không nằm dưới mức giá thị trường hoặc giá đã được trợ giá, nếu không số tiền hoàn thuế GTGT đầu vào có thể vượt quá số tiền thuế GTGT đầu ra và cuối cùng là Chính phủ có thể bị thất thu. Trong những trường hợp đó, tốt nhất là để nguyên chúng ở danh mục không thuộc diện chịu thuế.

Mô hình dựa trên thuế GTGT đầu vào đầu ra được áp dụng để đánh giá tác động về số thuế của việc hợp nhất thuế suất và/ hoặc hợp lý hóa diện miễn thuế. Nguồn dữ liệu chính của Việt Nam là bảng đầu vào đầu ra năm 2005, cùng với kết quả điều tra chi tiêu của hộ gia đình năm 2004 và các dữ liệu kinh tế vĩ mô khác (như tốc độ tăng trưởng kinh tế, tốc độ tăng trưởng các cấu phần khác của GDP, đặc biệt tiêu dùng và đầu tư của chính phủ, của khu vực tư nhân. Chi tiết của phương pháp mô hình hóa và kết quả dự kiến được trình bày ở chương 4. Các kết quả được tóm tắt như sau:

- a. Hợp nhất cơ cấu thuế suất (mức thuế suất chuẩn 10%) cùng với việc miễn thuế như hiện hành sẽ tạo ra số thu dự kiến khoảng 5.8 %;
- b. Hợp nhất cơ cấu thuế suất cùng với việc hợp lý hóa diện miễn thuế sẽ tạo ra số thu dự kiến khoảng 18%. Trong cả hai kịch bản cải cách, giả sử rằng mức độ tuân thủ hiện tại không thay đổi. Việc ước tính chưa tính đến việc tiết kiệm trong việc giảm chi phí tuân thủ và chi phí quản lý do việc đơn giản hóa chế độ thuế GTGT.

Các đơn vị kinh doanh nhỏ

- a. Quy định hiện nay áp dụng ngưỡng thuế bằng 0 cho các đơn vị kinh doanh nhỏ cần phải bãi bỏ và đưa ra một ngưỡng thuế phù hợp. Lựa chọn cuối cùng phải dựa trên sự cân nhắc giữa chi phí hành chính quản lý và ý nghĩa tác động về số thu mặt chính sách;
- b. Đối với các đơn vị kinh doanh nhỏ nằm dưới ngưỡng thuế, cần áp dụng một hình thức thuế nào đó. Có thể cân nhắc áp dụng thuế doanh thu 2-3%, sau đó trừ thuế cho người mua có đăng ký tiếp theo. Loại thuế này cần do một đơn vị đặc biệt trực thuộc TCT quản lý và đơn vị này phải quen xử lý các vấn đề với đơn vị kinh doanh nhỏ. Còn một cách khác nữa là chuyển giao trách nhiệm này cho chính quyền địa phương.

Phương pháp tính nghĩa vụ thuế GTGT

- a. Với việc áp dụng phương pháp khấu trừ, phương pháp trừ thuế trực tiếp trong cách tính thuế GTGT cho các đơn vị kinh doanh nhỏ có thể được bãi bỏ.

Xuất khẩu và hoàn thuế GTGT

- a. Hệ thống hoàn thuế GTGT hiện hành cần được hợp lý hóa. Có những quy định khác nhau đối với những loại hình doanh nghiệp khác nhau, khiến hệ thống trở nên phức tạp và không rõ ràng. Tuy giải pháp về lâu dài của vấn đề này gắn với việc nâng cao năng lực hành chính và thực tiễn quản lý, vẫn cần có một số biện pháp ngắn hạn. Tuy hình thức hoàn thuế cho hàng hóa đầu tư cơ bản nhập khẩu hoặc áp dụng mức thuế suất bằng 0 cho hàng hóa bán ra cũng giảm bớt phần nào gánh nặng của các doanh nghiệp, các biện pháp này cũng có những vấn đề riêng của chúng. Ít nhất, một số hệ thống chờ và ngưỡng thống nhất cần phải được quy định để làm giảm nhẹ vấn đề này. Ví dụ, giai đoạn chuyển nợ thuế 3 tháng có thể được áp dụng cho mỗi mọi doanh nghiệp và một ngưỡng để được hoàn thuế cho kỳ hiện tại cũng cần được quy định, song không quá dài và phải thống nhất giữa tất cả các doanh nghiệp;
- b. Tất cả các doanh nghiệp mới đều phải được thanh kiểm tra trước khi hoàn thuế nhằm đảm bảo rằng các doanh nghiệp này thực sự hoạt động.

Hợp tác về hành chính quản lý giữa TCT và TCHQ

- a. Sự hợp tác và điều phối giữa TCT và TCHQ là nhằm tăng cường tính hiệu quả của công tác quản lý và thu thuế GTGT. Sự phân công này có thể được làm rõ hơn thông qua các quy định của Luật Quản lý Thuế hoặc các mệnh lệnh hành chính.

Thời hạn để xây dựng một chế độ thuế GTGT hiện đại ở Việt Nam

Thời gian cần thiết để xây dựng một chế độ thuế GTGT xanh phụ thuộc vào một số yếu tố sau, bao gồm:

- a. Độ phức tạp của Luật thuế GTGT
- b. Kinh nghiệm vận hành các loại thuế gián thu
- c. Kinh nghiệm thực hiện cơ chế khấu trừ thuế

- d. Sự tồn tại của một hệ thống công nghệ thông tin hiện đại, được sử dụng như là công cụ vận hành
- e. Kinh nghiệm thực hiện những thay đổi về thuế trên quy mô lớn
- f. Đội ngũ cán bộ có trình độ cao đã qua đào tạo
- g. Cam kết về mặt chính trị

Với tất cả những yếu tố này, việc đưa ra một chế độ thuế GTGT xanh có thể diễn ra trong vòng 2-3 năm. Các bước thực hiện bao gồm:

- a. Các bước chuẩn bị và xây dựng
- b. Luật pháp và quy định
- c. Những thay đổi về tổ chức
- d. Thiết kế hoạt động
- e. Công khai, quảng cáo
- f. Hướng dẫn sử dụng và biểu mẫu
- g. Xây dựng chương trình đào tạo và mở các khoá đào tạo
- h. Trang bị máy tính cho trụ sở chính và các văn phòng tại địa phương

Ở Việt Nam, thuế GTGT đã được áp dụng và TCT có đủ kinh nghiệm hoạt động, bao gồm cả cơ chế ghi nợ khấu trừ và hoàn thuế. Có cam kết cải cách thuế ở cấp cao nhất. Thực ra một kế hoạch cải cách đầy tham vọng, trong đó xem xét lại tất cả các loại thuế và lần lượt cải cách phù hợp đã được bắt đầu và quá trình này sẽ kết thúc trong tương lai gần. Như vậy ở Việt Nam, luật thuế GTGT và công tác quản lý thuế hiện đang được cải cách. Rõ ràng, điều này có thể làm được trong vòng 15 đến 18 tháng. Chính phủ đang trong quá trình xây dựng các luật mới và trình Quốc hội thông qua. Đây có lẽ là phần việc chiếm nhiều thời gian nhất trong cả quá trình. Điều quan trọng vào thời điểm này là xúc tiến các phần xây dựng luật và các quy định trong chương trình cải cách. Điều quan trọng trong thời điểm này là hoàn tất việc chuẩn bị các tài liệu hướng dẫn càng sớm càng tốt bởi chúng rất cần thiết để đảm bảo công tác quản lý thuế GTGT đạt hiệu quả và nhất quán.

Hệ thống thuế ở Việt Nam: Các đối tượng Nộp thuế và Sắc thuế



Jonathan Haughton

1. Giới thiệu

Báo cáo này có hai mục đích. Mục đích thứ nhất là giới thiệu về phạm vi ảnh hưởng của hệ thống thuế đánh trên hộ gia đình Việt Nam, thông qua việc sử dụng các dữ liệu mới nhất từ năm 2006 trở lại đây. Nghiên cứu gần đây nhất được công bố rộng rãi đã sử dụng bộ dữ liệu năm 1998 (Haughton, Quan, và Bao, 2006), do đó chưa tính đến những thay đổi nhanh chóng trong hệ thống thuế và chi tiêu cũng như thu nhập của hộ gia đình Việt Nam kể từ thời điểm đó đến nay. Thông tin về việc những đối tượng nào đang phải chịu gánh nặng về các sắc thuế khác nhau rất có ích cho các nhà hoạch định chính sách khi họ cân nhắc về những thay đổi trong cấu trúc thuế, do đó, có thể giúp Việt Nam thiết kế lại và hiện đại hoá hệ thống thuế của mình trong những năm tới.

Mục đích thứ hai quan trọng hơn là đưa ra những hàm ý của hệ thống thuế nhằm thiết kế thuế thu nhập cá nhân, và đặc biệt là thiết kế hệ thống thuế nói chung. Tháng 12 năm 2007, Quốc hội đã thông qua một cải cách lớn trong thuế thu nhập cá nhân - sẽ có hiệu lực bắt đầu từ ngày 1 tháng Một năm 2009. Chúng tôi ước tính số thu và các tác động hàm ý của cải cách này, sau đó đưa ra những vấn đề cần thảo luận liên quan đến việc mở rộng hơn nữa phạm vi cải cách của hệ thống thuế tại Việt Nam.

Phần nội dung tiếp theo giới thiệu tóm tắt cấu trúc thuế tại Việt Nam hiện nay. Thuế trực thu đánh trên thu nhập và thuế gián thu đánh trên chi tiêu, như vậy thì việc tìm hiểu phạm vi ảnh hưởng của thuế chính là đánh giá về các thành tố của thu nhập và chi tiêu khác nhau như thế nào giữa các hộ gia đình nghèo và các hộ gia đình giàu, hoặc giữa các hộ gia đình tại nhiều vùng khác nhau; nội dung này sẽ được phân tích trong phần 3. Trong phần 4, chúng tôi giới thiệu những thông tin chi tiết cả dưới dạng bảng và dạng biểu đồ phạm vi ảnh hưởng của một vài sắc thuế quan trọng, sau đó có sự so sánh tương đối giữa những sắc thuế này. Chúng tôi đưa ra phân tích thu nhập và những tác động tiềm tàng của những thay đổi trong thuế thu nhập cá nhân ở phần 5; trong phần kết luận, chúng tôi đánh giá hàm ý của các phát hiện trong nghiên cứu để đưa ra định hướng cho cải cách thuế.

2. Cấu trúc thuế hiện nay

Bảng 8.1 trình bày danh sách các sắc thuế chính và số thu hàng năm từ thuế từ năm 1997. Rõ ràng là có sự ngắt quãng trong tổng số thu huy động từ thuế, chiếm từ khoảng 20% GDP năm 2000 tới khoảng 25% GDP trong những năm kể từ 2003 tới nay.

Trong số các sắc thuế chính, thuế giá trị gia tăng (GTGT) có tầm quan trọng ngày càng tăng và hiện đã chiếm khoảng 7% GDP, một mức đóng góp đáng kể đối với một sắc thuế với thuế suất chỉ bằng 10%. Một điều đáng chú ý nữa là sự suy giảm tương đối trong số thu từ các loại thuế thương mại, từ hơn 4% GDP vào cuối những năm 1990 xuống còn khoảng 2% GDP vào thời điểm hiện nay. Điều này xảy ra mặc dù lượng hàng hoá nhập khẩu của Việt Nam tăng rất

nhanh so với GDP và phản ánh tốc độ suy giảm nhanh chóng của thuế nhập khẩu trung bình do cắt giảm thuế nhập khẩu từ các nước ASEAN.

Nguồn thu thuế lớn thứ ba là từ thuế thu nhập. Số thu có được từ thuế thu nhập doanh nghiệp chiếm khoảng hơn 10% GDP năm 2006; đa phần số thu này đến từ khu vực sản xuất công nghiệp quốc doanh - là khu vực hiện đang chiếm tỷ trọng ngày càng giảm trong GDP (EIU 2008). Thuế thu nhập cá nhân chỉ chiếm khoảng hơn 2% số thu của chính phủ - một tỷ lệ chỉ thay đổi rất nhỏ trong thập kỷ vừa qua.

Trong bảng 8.1, các con số cho năm 2007 mới chỉ là sơ bộ và các con số cho năm 2008 chỉ là ước tính. Tuy nhiên, nếu chúng đáng tin cậy thì Việt Nam sẽ phải đối mặt với một số khó khăn trong việc duy trì số thu thuế hiện nay (so với GDP), do số thu từ thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế xuất nhập khẩu được dự báo là sẽ giảm tương đối. Sự suy giảm trong sản xuất dầu thô trong hai năm qua khiến cho số thu thuế từ dầu thô không thể đạt mức đỉnh điểm (tỷ trọng trong GDP) của năm 2005, mặc dù đã có một số hồi phục.

Bảng 8.1: Số thu từ các loại thuế và lệ phí, Việt Nam, 1997-2008

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008(e)
Tổng doanh thu và viện trợ trong đó	65,4	73	78,5	90,7	103,9	121,7	153,0	191,3	217,1	264,2	287,9	323
Thuế												
Thuế thu nhập doanh nghiệp	11,6	13,1	14,5	22,2	25,8	29,3	47,4	57,0	71,7	100,8	98,9	108,1
Thuế thu nhập cá nhân	1,5	1,8	1,9	1,8	2,1	2,3	3,0	3,5	4,2	5,2	6,9	8,1
Phí sử dụng vốn	1,5	1,7	1,5	1,6	1,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Thuế nhà và đất	0,3	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6	0,7
Thuế môn bài	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,8	0,7	0,7	0,8	0,8	0,9
Thuế chuyển nhượng tài sản	1,0	1,0	1,0	0,9	1,2	1,3	1,8	2,6	2,8	3,4	4,5	5,2
Thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất	0,3	0,4	0,3	0,2	0,3	0,3	0,4	0,6	1,0	1,3	1,7	2,0
Thuế GTGT	11,8	11,8	17,2	17,2	19,3	25,9	33,1	38,8	45,7	54,8	78,6	96,7
Thuế tiêu thụ đặc biệt trong nước	4,6	5,6	4,5	5,3	6,2	7,3	8,9	12,8	15,7	17,1	17,0	19,9
Thuế tài nguyên thiên nhiên	3,4	3,3	4,6	7,5	8,4	8,5	9,7	17,4	21,9	20,2	19,1	19,6
Thuế nông nghiệp	1,7	2,0	2,0	1,8	0,8	0,8	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Thuế xuất, nhập, thuế trên hàng nhập	13,5	14,9	14,4	13,4	17,5	21,9	22,4	21,6	23,6	26,3	25,0	26,2
Các loại thuế khác	1,5	2,9	2,2	0,3	0,3	0,4	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Phí và phi thuế												
Từ chênh lệch giá nhập khẩu												
Phí và cước (bao gồm phí dầu)	7,1	7	7,3	13,6	13,6	15,8	16,6	23,4	22,1	24,5	9	9,9
Thuê đất	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	1,0	1,0	1,6	1,8	1,7
Khác	2,1	4,3	3,4	3,4	3,4	4,4	4,6	8,5	3,8	3,9	2,7	2,9
Doanh thu vốn (doanh thu từ bán nhà của nhà nước, phân quyền sử dụng đất)												
Viện trợ	2,6	2,1	2,4	2,0	2,0	2,3	3,0	2,9	2,3	3,6	3,4	3,6
Các khoản ghi nhớ:												
GDP, giá hiện tại	313,6	361	399,9	481,3	481,3	535,8	613,4	715,3	839,2	973,8	1143,6	1358,7
GDP, giá năm 1994	231,3	244,6	256,3	292,5	292,5	313,2	336,2	362,4	393,0	425,1	461	502,5
Nhập khẩu, giá hiện tại	145,5	159,7	164,7	238,8	238,8	301,7	391,7	503,2	583,0	718	977,5	1459,9

	Phần trăm của GDP											
Tổng doanh thu và viện trợ	20,9	20,2	19,6	20,5	21,6	22,7	24,9	26,7	25,9	27,1	25,2	23,8
Trong đó												
Thuế thu nhập doanh nghiệp	3,7	3,63	3,63	5,03	5,36	5,47	7,73	7,97	8,54	10,35	8,64	7,96
Thuế thu nhập cá nhân	0,48	0,5	0,48	0,41	0,44	0,43	0,49	0,49	0,5	0,53	0,6	0,6
Thuế GTGT	3,76	3,27	4,3	3,89	4,01	4,83	5,4	5,42	5,45	5,63	6,87	7,11
Thuế tiêu thụ đặc biệt	1,47	1,55	1,13	1,2	1,29	1,36	1,45	1,79	1,87	1,76	1,49	1,46
Thuế tài nguyên thiên nhiên	1,08	0,91	1,15	1,7	1,75	1,59	1,58	2,43	2,61	2,07	1,67	1,44
Thuế thương mại	4,3	4,13	3,6	3,03	3,64	4,09	3,65	3,02	2,81	2,7	2,19	1,93
Phí, cước và doanh thu ngoài thuế	3,09	3,27	2,83	3,55	3,66	3,86	3,54	4,6	3,21	3,08	2,73	2,36
Viện trợ	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tất cả các khoản thuế khác	2,96	2,96	2,52	1,72	1,45	1,08	1,10	1,02	0,88	1,00	0,98	0,91
Khoản ghi nhớ												
Doanh thu từ dầu	n,a	4,00	4,6	6,5	7,4	6,8	7,00	8,00	8,7	8,2	6,3	4,8
Doanh thu ngoài dầu	n,a	16,2	15,00	14,1	14,2	15,9	17,9	18,8	17,1	18,9	18,9	18,9
Khoản ghi nhớ												
Doanh thu dầu % tổng doanh thu		20,00	23,6	31,4	34,4	29,8	28,2	29,7	33,8	30,3	24,9	20,3
Thuế nhập khẩu % tổng giá trị nhập khẩu	9,5	9,3	8,7	5,9	7,3	7,3	5,7	4,3	4,00	3,7	2,6	1,8

Ghi chú: IMF (2003, 2006, 2007) cho số liệu đến 2006; Trang Web của Bộ Tài chính cho số liệu 2007 và 2008 (e); EIU (2008) cho tốc độ tăng trưởng 2007. Số liệu 2007 là số ước tính điều chỉnh. Thuế tiêu thụ đặc biệt là thuế đánh trên hàng hóa sản xuất trong nước; thuế tiêu thụ đặc biệt thu trên hàng nhập khẩu được gộp trong thuế thương mại. Số liệu GDP năm 2008 giả định lạm phát 11%, và 7% tăng trưởng GDP thực tế. Ước tính GDP 2007 giả định 8,3% lạm phát từ 2006 đến 2007. Số liệu doanh thu 2007 là số ước tính điều chỉnh.

Các sắc thuế ảnh hưởng tới hộ gia đình

Trong khi đo lường phạm vi tác động của thuế đối với hộ gia đình, cần phải chỉ ra tác động của từng sắc thuế đối với thu nhập và chi tiêu của hộ gia đình đó. Có thể thực hiện điều này đối với một vài chứ không phải là đối với tất cả các sắc thuế. Trước mắt, không có cách thức rõ ràng nào để có thể phân bổ gánh nặng thuế trên các nguồn lực tự nhiên (ví dụ như tiền thuê mỏ dầu đang khai thác) đối với các cá nhân riêng rẽ trong dân cư.

Tuy nhiên, với những giả định cho trước về những thay đổi trong thuế, chúng tôi có thể xác định được gánh nặng thuế trực thu (đánh trên thu nhập) và thuế gián thu (đánh trên chi tiêu). Bảng 8.2 tóm tắt những đặc tính quan trọng của hai loại thuế này; để hiểu chi tiết hơn, có thể xem các nghiên cứu của Shukla (2006) hoặc IMF (2007).

Thuế thu nhập cá nhân là thuế trực thu và là loại thuế đánh trên tiền lương hoặc tiền công của các cá nhân. Thuế này được các chủ lao động nộp về Tổng Cục Thuế, và ba phần năm số thu từ thuế này có được là do đánh thuế lên thu nhập của gần 50000 lao động nước ngoài ở Việt Nam. Số thu còn lại được thu từ khoảng 150.000 công dân Việt Nam, chủ yếu làm việc trong các công ty đầu tư nước ngoài. Một số lượng rất ít đối tượng nộp thuế - chỉ khoảng 2% dân cư - là phải đóng thuế ở mức cao: chỉ bắt đầu đóng thuế với thu nhập ít nhất là 60 triệu đồng Việt Nam mỗi năm, tức là cao hơn gấp 6 lần so với mức thu nhập bình quân đầu người. Mức thuế suất được phân theo các bậc khác nhau, mức cao nhất là 40% đối với thu nhập hàng năm cao hơn 480 triệu đồng Việt Nam (30.000 đôla Mỹ). Các giỏ thuế có giới hạn rộng hơn đối với người nước ngoài làm việc ở Việt Nam. Chúng tôi giả định rằng gánh nặng thuế này được đặt trên vai người lao động.

Mặc dù phần lớn số thu từ *thuế thu nhập doanh nghiệp* có được là nhờ đánh thuế lên lợi nhuận của các hoạt động kinh doanh, song thuế này cũng áp dụng cho lợi nhuận của gần 100000 doanh nghiệp hộ gia đình. Thuế suất được áp dụng đồng bộ là 28%. Trong khi đo lường phạm vi ảnh hưởng của sắc thuế này, chúng tôi cho rằng gánh nặng thuế này chính là do các hộ gia đình (hoặc các doanh nghiệp) phải chi trả.

Một số sắc thuế hoặc phí khác được thu trực tiếp từ hộ gia đình. *Thuế môn bài* được đánh trên tất cả các doanh nghiệp đã đăng ký (dù được thành lập chính thức hay không), và có mức khởi điểm là 1 triệu đồng mỗi năm. *Thuế đất nông nghiệp* trên thực tế đã bị đình thu, song *thuế nhà đất* vẫn được thu ở khu vực nông thôn mặc dù trên thực tế nó đánh trên giá trị của đất chứ không phải trên giá trị của nhà. *Thuế chuyển nhượng tài sản* được thu ở mức 2% giá trị đất đai (nếu là đất nông nghiệp) và mức 4% với các loại đất khác - với tỷ lệ cao hơn trong các chuyển giao kinh doanh. Trong mỗi trường hợp, chúng tôi đều cho rằng thuế được đánh trên người chủ sở hữu ban đầu của tài sản.

Nhiều hộ gia đình còn phải nộp các khoản *phí và đóng góp* tại địa phương. Ít nhất là trên nguyên tắc vẫn có các loại phí trả trên dịch vụ như: lệ phí tưới tiêu, lệ phí đê điều, dịch vụ vệ sinh, dịch vụ bảo vệ cây trồng, phí trường học, phí chăm sóc y tế. Trên thực tế, nhiều loại phí này chỉ được trả cho những dịch vụ mà các hộ gia đình có tham gia và vì vậy, chúng mang hầu hết các đặc tính của thuế. Trong khi đo lường phạm vi ảnh hưởng của chúng, chúng tôi cho rằng các loại lệ phí nông thôn cũng tương tự như thuế và gánh nặng thuế được đặt toàn bộ lên vai người nộp thuế. Chúng ta không thể đo lường tất cả các loại hình đóng góp: trước mắt, các hộ gia đình Việt Nam phải đóng góp 10 ngày lao động công ích mỗi năm (hoặc trả bằng tiền mặt có giá trị tương đương); thời gian lao động công ích này chủ yếu dành để gia cố đường xá, đê điều và sửa chữa cơ sở hạ tầng tại địa phương, nhưng đáng tiếc là dữ liệu về những đóng góp này chưa có cho năm 2006.

Thuế trực thu quan trọng nhất là *thuế giá trị gia tăng* (GTGT) với mức đánh thuế là 10% trên hầu hết các mặt hàng. Tuy nhiên, một số hàng hoá có thuế suất thấp hơn - 5% - và một số khác (ví dụ hàng hoá xuất khẩu) là 0%; đồng thời có một số mặt hàng quan trọng được miễn thuế (ví dụ như một số thực phẩm không chế biến căn bản). Chúng tôi cho rằng GTGT được đánh trên người tiêu dùng dưới hình thức một mức giá cao hơn; do đó, nếu chúng tôi biết được hộ gia đình tiêu dùng bao nhiêu cho mỗi hàng hoá và dịch vụ thì chúng tôi cũng có thể áp dụng mức GTGT thích hợp và biết được khoản thuế thực tế mà hộ gia đình đó phải nộp.

Ngoài GTGT, còn có *thuế tiêu thụ đặc biệt* đánh trên một số hàng hoá quan trọng, bao gồm thuốc lá (hiện tại thuế suất là 65%), bia (75% đối với bia lon và 40% đối với bia thùng), ô tô (50% đối với xe xêđan), ga, điều hoà nhiệt độ, sàn nhảy và cá cược. Ở đây, một lần nữa chúng tôi lại cho rằng các sắc thuế này là đánh trên người tiêu dùng mặc dù thuế được nộp chính thức bởi người bán hàng hoá hoặc dịch vụ đó.

Trong nghiên cứu này, chúng tôi không có ý định đưa ra các tác động tới hộ gia đình của thuế nhập khẩu, thuế xuất khẩu, thuế tài nguyên, thuế chuyển nhượng tài sản, thuế đất hoặc thuế đánh vào các hộ kinh doanh không được điều chỉnh bởi luật doanh nghiệp. Trong hầu hết các trường hợp, lý do là hết sức thực tế: không có đủ dữ liệu để phân tích và đánh giá.

Do đó, chúng tôi chỉ có thể đưa ra tác động đối với hộ gia đình của hơn một nửa số thu từ thuế. Nhưng trước khi trình bày kết quả, sẽ là hữu dụng hơn nếu trình bày chi tiết các thành tố của thu nhập và chi tiêu, sau đó đưa ra diện đánh thuế của các sắc thuế đang được phân tích.

Bảng 8.2: Tóm tắt các sắc thuế chính ở Việt Nam

Thuế	Diện đánh thuế	Thuế suất
Thuế thu nhập cá nhân	Đánh trên tiền lương, tiền công và phúc lợi nhưng không đánh trên hầu hết tiền trợ cấp, lãi suất và cổ tức. Riêng biệt và ở mức thấp hơn là thuế đánh trên thu nhập bất thường, ví dụ như tiền trúng số xổ.	Thuế suất 10% bắt đầu từ mức thu nhập 60 triệu đồng (\$3750) mỗi năm, tăng dần tới mức cao nhất là 40%. Giò thuế lớn hơn đối với người nước ngoài. Lưu ý: Sẽ có một cấu trúc thuế thu nhập cá nhân mới có hiệu lực trên thực tế từ ngày 1/1/2009.
Thuế thu nhập doanh nghiệp	Thu nhập bị đánh thuế là tổng thu nhập trừ chi tiêu khấu trừ (phá giá, chi phí bán hàng, chi phí nghiên cứu và phát triển, lãi suất). Lỗ có thể được khấu trừ trong vòng 5 năm.	28%. Giảm thuế đối với đầu tư trong các lĩnh vực ưu tiên (ví dụ như: nghiên cứu khoa học) và tại các vùng ưu tiên (ví dụ khu vực miền núi). Tái cấp vốn 50-100% thuế trên lợi nhuận tái đầu tư. Cũng áp dụng cho các doanh nghiệp hộ gia đình.
Bảo hiểm xã hội	Đánh trên tiền lương	15% do chủ lao động trả cộng với 5% do người lao động trả.
GTGT	Áp dụng cho hầu hết các loại hàng hoá, sử dụng phương thức tín dụng. Các trường hợp miễn thuế bao gồm: sản xuất nông nghiệp, muối, một số thiết bị nhập khẩu, tín dụng, dịch vụ kinh doanh, giáo dục.	0% đối với xuất khẩu, 5% đối với các mặt hàng chủ chốt và 10% là thuế suất chuẩn.
Thuế tiêu thụ đặc biệt	Dựa trên giá bán, phân tách theo (1+mức thuế). Không đánh trên hàng hoá trực tiếp xuất khẩu hoặc hàng hoá được mua về Việt Nam bởi các tổ chức cứu trợ.	Thuốc lá: 65%. Bia: 40-75%. Rượu: 20-65% tùy thuộc vào nguồn gốc. Ôtô: 15-50%, với mức cao nhất cho xe sedans. Xăng dầu: thường là 15% nhưng có thể thay đổi theo giá thế giới.
Thuế tài nguyên	Thuế khai thác tài nguyên đánh vào giá trị bán.	2-5% trên kim loại, 1-3% đối với than đá, 6-25% đối với dầu thô, 0-10% đối với khí đốt tự nhiên, 5-40% đối với các sản phẩm rừng tự nhiên khác.
Thuế nhập khẩu	Đánh trên mức giá CIF, thuế suất trung bình là khoảng 8%. Có một số trường hợp được miễn thuế là: hàng hoá cứu trợ, hàng hoá trung chuyển, giáo dục, nghiên cứu, và một số máy móc thiết bị dành cho chế biến xuất khẩu.	Thuế suất từ 0% đến 60%, với hầu hết nằm trong giới thuế 1%, 3%, 5%, 10%, 15%.
Thuế xuất khẩu	Chỉ đánh trên một số ít hàng hoá.	Dầu thô: 4%. Gỗ: 5-20%. Hạt điều: 4%.

Thuế tài sản	Thuế nông nghiệp và thuế sử dụng đất; miễn thuế đối với các trường hợp đất cần cõ, đất vỡ hoang và hộ gia đình trong hoàn cảnh khó khăn.	Ước tính là 50-650 kg thóc/ha nhưng được trả bằng tiền mặt tương ứng.
	Thuế nhà đất. Giống như thuế sử dụng đất và thuế nông nghiệp nhưng có thuế suất cao hơn.	
	Thuế chuyển giao quyền sử dụng đất.	2% cho đất nông nghiệp và đánh cá, 4% cho các sản phẩm khác.
Lệ phí đăng ký	Áp dụng cho tàu thuyền, ô tô, xe máy và súng.	0.5% - 2%.

Nguồn: IMF (2007); Shukla (2006); Haughton, Quan và Bao (2006).

3. Cấu trúc thu nhập và chi tiêu hộ gia đình

Để đo lường gánh nặng của các loại thuế khác nhau đánh lên hộ gia đình, điều quan trọng nhất là phải có được dữ liệu tương đối chi tiết về thu nhập và chi tiêu hộ gia đình. Ví dụ như, nếu một người đang cân nhắc thay thế thuế đánh trên tiền lương bằng thuế đánh trên tiêu thụ thuốc lá thì có thể trực tiếp ước tính được tác động của điều này lên thu nhập thực tế của tất cả các hộ gia đình trong mẫu dữ liệu, từ đó tìm ra tác động đối với phân bố chi tiêu (hoặc thu nhập).

Dữ liệu mà chúng tôi sử dụng cho nghiên cứu này là dữ liệu từ Cuộc Điều tra mức sống hộ gia đình Việt Nam năm 2006 (VHLSS 2006). Trong cuộc điều tra này, 9189 hộ gia đình đã được hỏi, trong đó, 4298 hộ được lựa chọn ngẫu nhiên (theo tập hợp) từ vòng điều tra VHLSS năm 2004 (trên thực tế đã tạo ra được bảng dữ liệu cơ sở) trong khi số còn lại được chọn ngẫu nhiên từ tiến trình chọn mẫu phân tầng. Trọng số mẫu được xây dựng cho cuộc điều tra và đã được sử dụng trong tất cả các ước tính. Điều tra thực tế được tiến hành từ tháng 5 đến tháng 11 với 93% tất cả các hộ gia đình được hỏi vào tháng 6, tháng 9 hoặc tháng 10. Với độ dài của bảng hỏi cho trước, mỗi hộ gia đình đều được hỏi hai lần; thông tin về thu nhập và chi tiêu dựa trên sự hồi tưởng của người được hỏi. Cuộc điều tra này được thực hiện bởi Vụ Thống kê môi trường và xã hội của Tổng cục Thống kê - một cơ quan đã có nhiều kinh nghiệm trong thu thập dữ liệu điều tra có chất lượng tốt. Tỷ lệ trả lời điều tra là đáng tin cậy với mức trên 90%, kể cả ở khu vực thành thị, nhưng thông tin chi tiết về khía cạnh này của cuộc điều tra chưa được thu thập.

Bảng 8.3 mô tả các nguồn thu nhập của các nhóm thu nhập trên đầu người. Quá trình nghiên cứu của chúng tôi là: trước tiên, xây dựng thước đo về thu nhập dựa trên dữ liệu điều tra. Hầu hết các nguồn thu nhập đều sáng tỏ, tuy nhiên, cách thức đo lường thu nhập từ tài sản lâu bền là ngôi nhà là một cách thức cần được bình luận sâu hơn. Mặc dù có một vài người phải đi thuê nhà nhưng hầu hết các hộ gia đình Việt Nam đều sở hữu ngôi nhà của họ. Ngôi nhà có thể được coi là một tài sản sinh ra thu nhập; chủ sở hữu ngôi nhà tự trả tiền thuê nhà cho mình và giá trị của dịch vụ thuê nhà - chúng tôi quy ở mức 2% giá trị báo cáo - bao gồm cả thu nhập và chi tiêu. Việc bổ sung tiền thuê vào thu nhập hộ gia đình được đề xuất bởi Liên Hiệp Quốc kể từ năm 1997 (Yaté 1994); nhu cầu cần thiết bổ sung mục này như là một phần trong chi phí hộ gia đình cũng được ghi nhận rộng rãi (Deaton và Zaidi 2002).

Cũng áp dụng tương tự với hàng hóa. Ví dụ, một xe mô tô, được sử dụng (hàng hóa tiêu dùng) qua nhiều năm, và do đó thay vì tính giá mua đầy đủ như là một phần chi tiêu trong năm mua, sẽ hợp lý hơn chia giá trị tiêu dùng trong suốt thời gian sử dụng tài sản đó. Do đó, đối với mỗi tài sản chính chúng ta tính tỷ suất khấu trừ trung bình từ dữ liệu khảo sát sẵn có, điều chỉnh vì lạm phát, và giả định lãi suất thực 3%, để đạt đến tiền thuế tương đương với hàng hóa. Có thể sẽ có ý kiến tranh luận là mức tương đương này cũng có thể được tính như một phần thu nhập hộ gia đình – người chi trả “tiền thuê” xe mô tô – nhưng không phải như vậy: thu nhập là hóa đơn tiền thuê trừ đi khấu hao của tài sản, vì vậy chỉ có lãi của tiền thuê được tính là thu nhập. Cũng tương tự, nếu tiền đã gửi vào trong tài khoản ngân hàng lấy lãi, chúng ta cần tính lãi vào thu nhập.

Kết quả của chúng tôi không đặc biệt nhạy cảm đối với việc chọn lựa các thông số ở đây; nếu các dịch vụ nhà ở được tính sử dụng thuế suất 3% thay vì 2%, và nếu hàng hóa bên sử dụng một lãi suất 5% thay vì 3%, khi đó tổng chi phí sẽ khoảng 8% cao hơn và thu nhập được tính sẽ cao hơn 10%, và cả hai điều này ở một chừng mực nào đó bất công bằng hơn.

Vì giá cả thay đổi theo vùng và theo các tháng trong năm, chúng tôi đã điều chỉnh thu nhập bằng cách dùng chỉ số giá chống lạm phát do Tổng cục Thống kê (GSO) cung cấp. Trừ các trường hợp đặc biệt có chỉ dẫn, tất cả các con số liên quan đến cuộc điều tra đều được biểu diễn theo mức giá trung bình năm 2006; vì thế chúng có thể chỉ khác rất ít với các con số của Tổng cục Thống kê - vốn được biểu diễn theo mức giá tháng Một năm 2006. Sau đó, giá điều chỉnh đo lường thu nhập hộ gia đình được phân tách theo quy mô hộ gia đình để có được thu nhập bình quân đầu người và các hộ gia đình được sắp xếp phân tầng từ mức nghèo nhất đến mức giàu nhất và được chia thành 10 phân mẫu, trong mỗi phân mẫu có một lượng người tương đương nhau.

Không có gì ngạc nhiên khi một người di chuyển từ phân mẫu hộ gia đình có thu nhập thấp lên phân mẫu có thu nhập cao thì tỷ trọng thu nhập từ nông nghiệp, vật nuôi và trồng rừng giảm từ 51% tại mẫu thấp nhất xuống còn 9% ở mẫu cao nhất. Hiện tượng này dẫn đến một hệ quả trực tiếp là thuế trong lĩnh vực nông nghiệp sẽ có xu hướng rơi nhiều hơn vào các hộ gia đình nghèo

Bảng 8.3: Nguồn thu nhập hộ gia đình của các hộ gia đình Việt Nam, phân theo mẫu thu nhập bình quân đầu người, 2006

	Thu nhập theo mẫu thu nhập bình quân đầu người										
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)	Tất cả
	Phần trăm tổng thu nhập từ nguồn thu nhập										
Tổng	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
<i>trong đó</i>											
Tiền công và lương	23,8	27,4	27,6	28,0	29,3	28,5	30,8	30,3	30,6	27,4	28,4
Nông nghiệp	36,0	31,3	28,0	23,6	20,5	19,3	15,3	14,4	10,1	7,2	20,6
Chăn nuôi	9,1	9,0	8,0	7,9	7,1	6,0	5,3	4,3	3,2	2,2	6,2
Lâm nghiệp	7,5	3,1	2,3	1,5	1,2	0,8	0,6	0,4	0,2	0,4	1,8
Thủy sản	2,0	3,2	3,2	4,0	15,7	3,0	3,2	2,4	2,9	3,2	3,1
doanh nghiệp hộ gia đình	3,6	7,7	11,3	14,4	1,2	18,9	20,3	20,6	20,3	21,4	15,4
Hàng hóa lâu bền	0,8	0,9	1,2	1,1	7,1	1,2	1,4	1,4	1,4	1,5	1,2
Nhà cửa	5,0	5,5	6,0	6,5	1,0	7,8	8,6	10,1	13,0	15,8	8,5

Trợ cấp	1,8	1,3	1,2	1,3	12,7	1,1	0,9	0,9	0,9	0,9	1,1
Các thu nhập khác <i>trong đó</i>	10,5	10,6	11,3	11,7		13,2	13,4	15,0	17,3	18,4	13,7
chuyển tiền nước ngoài	0,2	0,4	0,7	0,8	1,0	1,0	1,6	2,0	3,9	5,8	1,7
chuyển tiền trong nước	6,4	6,7	6,3	6,3	6,8	7,0	6,2	6,0	5,4	5,8	6,3
nghìn VND/năm											
<i>Mục ghi nhớ</i>											
Thu nhập/vốn/năm	2.370	3.511	4.387	5.279	6.268	7.508	9.076	11.118	14.660	29.343	9.351
Thu nhập/hộ gia đình/ năm	13.417	18.234	22.193	25.981	29.885	36.739	43.756	50.816	65.663	120.728	42.737
Chi phí/vốn/năm	2.394	3.254	3.839	4.599	5.319	6.178	7.470	8.852	11.603	20.670	7.417
Chi phí/hộ gia đình/năm	13.221	16.519	18.997	22.202	24.870	30.012	35.683	40.030	51.643	83.409	33.656

Ghi chú: Nông nghiệp bao gồm dịch vụ nông nghiệp; lâm nghiệp bao gồm cả săn bắn; “các thu nhập khác” bao gồm thuế, chuyển tiền, lãi suất, và các thanh toán chuyển khoản như lương hưu. Tỷ giá trung bình năm 2006 là 15.994VND/USD

Điều đáng ngạc nhiên hơn là ở chỗ tầm quan trọng của tiền lương và tiền công trong tổng thu nhập không thay đổi một cách có hệ thống với thu nhập bình quân đầu người. Ngược lại với thu nhập từ hoạt động kinh doanh của hộ gia đình - vốn chỉ chiếm 4% thu nhập của những hộ gia đình trong phân mẫu nghèo nhất nhưng lại chiếm một phần năm thu nhập của các hộ gia đình trong 4 phân mẫu đứng đầu. Một thuế suất chung được áp dụng cho các hoạt động kinh doanh của hộ gia đình giống như thuế thu nhập doanh nghiệp, nhưng lại có xu hướng lũy tiến theo nghĩa thể hiện gánh nặng thuế lớn hơn tại các hộ gia đình giàu khi so với tại các hộ gia đình nghèo.

Phân tích chi tiêu hộ gia đình được trình bày trong bảng 8.4. Trong trường hợp này, các hộ gia đình được sắp xếp theo chi tiêu thực tế bình quân đầu người - tức là chi tiêu có tính đến giảm phát chênh lệch giá của những mặt hàng chủ chốt giữa các vùng và các tháng trong năm. Định luật Engel đã chỉ ra rằng khi thu nhập thực tế tăng thì tỷ trọng thu nhập dành để mua thực phẩm giảm: những hộ gia đình nghèo nhất dành ra hơn ba phần năm chi tiêu của họ cho thực phẩm, so với khoảng một phần tư đối với các hộ gia đình ở những mẫu dẫn đầu.

Sự khác biệt nổi bật khác trong tiêu dùng của người nghèo và người giàu là ở chỗ các hộ gia đình giàu hơn thường chi nhiều hơn cho nhà cửa, tiện ích và các hàng hoá lâu bền; như vậy mức thuế đồng nhất giữa các nhóm hàng hoá và dịch vụ này sẽ có tính lũy tiến tự nhiên.

Bảng 8.4: Phân tích thống kê chi tiêu hộ gia đình của các hộ gia đình Việt Nam, theo mẫu chi tiêu bình quân đầu người, 2006

	Chi phí theo mẫu thu nhập bình quân đầu người										
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)	Tất cả
Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Tổng	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>trong đó</i>											
Thực phẩm	60,8	55,2	51,7	47,7	46,4	43,0	40,4	37,8	33,4	26,9	44,3
Ngoài thực phẩm	21,6	22,7	23,2	24,1	24,4	25,2	25,9	26,5	25,8	26,2	24,6
Hàng hóa lâu bền	3,9	5,6	6,8	8,0	8,3	9,5	9,6	9,9	11,7	12,3	8,6
Nhà cửa	5,2	6,0	7,0	7,9	8,6	9,1	10,6	12,2	16,3	22,7	10,6

HỆ THỐNG THUẾ Ở VIỆT NAM: CÁC ĐỐI TƯỢNG NỘP THUẾ VÀ SẮC THUẾ

Đồ dùng	1,8	2,1	2,3	2,3	2,3	2,4	2,5	2,5	2,9	3,0	2,4
Y tế	3,3	4,0	4,6	4,9	5,1	5,4	5,5	5,8	5,0	4,4	4,8
Giáo dục	3,4	4,5	4,4	5,1	4,9	5,3	5,4	5,2	5,0	4,4	4,8
<i>Đồng thời:</i>											
Sản xuất gia đình	34,1	24,7	19,7	16,6	13,5	10,1	7,4	5,1	2,8	1,4	13,5
Mua sắm	65,9	75,3	80,3	83,4	86,5	89,9	92,6	94,9	97,2	98,6	86,5
nghìn VND/năm											
<i>Mục ghi nhớ</i>											
Thu nhập/vốn/năm	2.996	3.949	5.015	6.179	7.058	8.413	10.086	12.133	15.933	27.939	9.351
Thu nhập/hộ gia đình/năm	17.957	20.445	25.109	30.793	33.917	39.361	48.935	55.507	71.528	111.603	42.737
Chi phí/vốn/năm	2.000	2.938	3.640	4.324	5.077	5.981	7.149	8.811	11.593	22.681	7.417
Chi phí/hộ gia đình/năm	11.839	15.233	18.208	21.410	24.397	28.054	34.336	40.437	52.104	90.624	33.656

Để phép phân tích được đầy đủ, một phân tích thống kê thu nhập và chi tiêu theo vùng cũng được trình bày trong bảng 8.5, trong đó có so sánh giữa khu vực thành thị và khu vực nông thôn. Vùng 1 là khu vực đồng bằng sông Hồng, với trung tâm là Hà nội, còn vùng 7 là khu vực Đông Nam Bộ với trung tâm là TP Hồ Chí Minh. Đây là hai khu vực tương đối trù phú: tương đối ít chi tiêu cho thực phẩm, và chi tiêu nhiều hơn cho nhà ở; và thu nhập thu được từ kinh doanh hộ gia đình và ít bắt nguồn từ nông nghiệp. Việc phân tách nông thôn-thành thị cũng có hình mẫu tương tự. Đáng lưu ý là vùng Cao nguyên (khu vực 6) là khu vực phụ thuộc nhiều vào nông nghiệp, nhưng không giống các khu vực trên cao nguyên nghèo khác (khu vực 2 và 3 ở vùng Đông Bắc và Tây Bắc), các hộ gia đình ở khu vực 6 không phụ thuộc nhiều vào nguồn thực phẩm tự cung tự cấp. Điều này phản ánh tầm quan trọng của cây hoa màu, đặc biệt là cà phê ở trên Cao Nguyên.

Bảng 8.5: Phân tích thống kê chi tiêu và thu nhập hộ gia đình của các hộ gia đình Việt Nam, theo vùng và khu vực thành thị/nông thôn, 2006

	Vùng								Thành thị	Nông thôn	Tất cả
	1	2	3	4	5	6	7	8			
Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Tổng	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
<i>trong đó</i>											
Thực phẩm	40,5	49,3	54,9	46,5	44,0	47,0	37,8	47,0	36,5	47,2	44,3
Ngoài thực phẩm	22,0	25,1	23,7	23,0	24,3	25,0	25,2	27,5	23,7	24,9	24,6
Hàng hóa lâu bền	9,6	7,9	6,9	8,6	9,6	8,3	8,7	7,6	10,1	8,0	8,6
Nhà cửa	14,4	7,5	7,1	8,2	9,1	7,5	16,1	7,4	17,3	8,1	10,6
Đồ dùng	2,7	1,9	1,3	2,2	2,4	1,8	3,1	2,3	3,3	2,1	2,4
Y tế	5,7	4,4	2,9	6,6	5,9	5,3	4,5	2,8	5,0	4,7	4,8
Giáo dục	5,0	3,9	3,1	5,0	4,6	5,1	4,3	5,5	4,2	5,0	4,8
<i>Đồng thời:</i>											
Sản xuất gia đình	13,3	26,4	36,0	18,9	10,3	14,1	3,5	8,5	2,7	17,5	13,5
Mua sắm	86,7	73,6	64,0	81,1	89,7	85,9	96,5	91,5	97,3	82,5	86,5

	Phần trăm tổng thu nhập từ mỗi nguồn thu nhập											
	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
<i>trong đó</i>												
Tiền công và lương	29,0	23,0	17,8	21,9	34,0	23,1	36,9	29,1	36,1	25,5	28,4	
Nông nghiệp	16,4	25,6	39,3	23,3	15,3	41,4	10,6	21,3	5,0	26,2	20,6	
Chăn nuôi	6,8	10,7	9,2	9,3	5,6	5,6	3,0	3,4	1,5	7,9	6,2	
Lâm nghiệp	0,0	5,9	8,4	3,0	1,8	2,0	0,3	0,6	0,2	2,4	1,8	
Thủy sản	1,6	1,9	2,0	3,3	3,1	0,6	1,5	7,5	1,2	3,8	3,1	
doanh nghiệp hộ gia đình	16,4	10,7	6,7	12,8	17,9	10,8	19,7	17,1	23,9	12,3	15,4	
Hàng hóa lâu bền	1,3	1,1	1,1	1,3	1,4	1,1	1,2	1,1	1,4	1,1	1,2	
Nhà cửa	12,0	5,9	5,7	6,6	7,5	5,9	13,1	5,7	14,5	6,4	8,5	
Trợ cấp	1,2	1,1	1,2	1,3	1,4	1,4	0,9	0,9	1,0	1,2	1,1	
Các thu nhập khác	15,2	14,0	8,7	17,1	12,0	8,0	13,0	13,4	15,3	13,1	13,7	
<i>trong đó</i>												
chuyển tiền nước ngoài	1,3	1,2	0,3	1,9	1,7	0,8	2,9	2,1	2,4	1,5	1,7	
chuyển tiền trong nước	6,2	5,3	4,0	7,3	6,1	4,4	6,2	7,4	5,6	6,6	6,3	
	nghìn VND/năm											
<i>Mục ghi nhớ</i>												
Thu nhập/vốn/năm	9.951	7.961	5.678	6.729	8.396	8.113	13.882	9.008	14.377	7.518	9.351	
Chi phí/vốn/năm	8.241	5.772	4.393	5.053	6.766	5.955	11.852	6.698	12.394	5.602	7.417	

Ghi chú: Nông nghiệp bao gồm dịch vụ nông nghiệp; lâm nghiệp bao gồm cả săn bắn; "các thu nhập khác" bao gồm thuế, chuyển tiền, lãi suất, và các thanh toán chuyển khoản như lương hưu. Tỷ giá trung bình năm 2006 là 15.994VND/USD

Có một vấn đề về kỹ thuật phân tích cần phải được lưu ý ở đây. Cách đo lường chi tiêu sử dụng trong nghiên cứu này được xây dựng nhờ sử dụng dữ liệu chi tiết của VHLSS 2006. Điều này là cần thiết để tính toán phạm vi ảnh hưởng của thuế, khi các sắc thuế khác nhau được áp dụng cho các dữ liệu chi tiêu (thu nhập) chi tiết. Tuy nhiên, có một vài khác biệt giữa các con số đo lường của chúng tôi và bảng tóm tắt đo lường được GSO thực hiện mà chúng tôi đưa ra đây trong Bảng 8.6. Đo lường của chúng tôi về chi tiêu phi lương thực, dịch vụ các hàng hoá lâu bền và nhà cửa đều đạt giá trị cao hơn so với những con số của GSO. Sự chênh lệch này là quá lớn do sự tăng giá tiêu dùng giữa tháng Một năm 2006 (thời điểm mà GSO đưa ra mức giá cơ sở) với mức trung bình của năm 2006 (mức giá cơ sở của chúng tôi). Sự bất thống nhất này có thể chủ yếu là do sự khác biệt trong những giả định được sử dụng để quy giá nhà cửa và các dịch vụ hàng hoá lâu bền, với các giả thiết về lãi suất và giải phát không đổi. Tuy nhiên, hiệu quả thực tế của những khác biệt này về phạm vi ảnh hưởng của thuế là tương đối khiêm tốn.

Bảng 8.6: So sánh chi tiêu (theo nghìn đồng Việt Nam trên hộ gia đình mỗi năm), 2006

	Nghiên cứu này (giá năm 2006)	Dữ liệu của GSO (giá tháng Một năm 2006)
Lương thực	11.563	11.341
Phi lương thực	7.972	6.427
Dịch vụ lâu bền	3.240	1.638
Nhà cửa	4.735	3.410

Sửa chữa nhà cửa	107	0
Nước	118	118
Điện	693	693
Nhà bếp	23	23
Y tế	1.488	1.478
Giáo dục	1.479	1.486
Bảo hiểm	17	0
Thuế thu nhập	26	0
Tổng	31.460	26.610

4. Phạm vi ảnh hưởng của thuế

Các kết quả chính về phạm vi ảnh hưởng của thuế được trình bày trong bảng 8.7 và 8.8 cùng với hình 8.1 và 8.2. Như đã giải thích ở trên, chúng tôi đã giả định rằng gánh nặng của tất cả các sắc thuế này đều rơi vào hộ gia đình.

Đối với thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế thu nhập cá nhân, tổng số thuế được trình bày trong bảng 8.7 và 8.8 có được do nhân thuế suất với diện đóng thuế tương ứng. Do đó, đây là những con số đo lường của tổng thuế theo mô hình lý thuyết; tổng thuế thu được trên thực tế phải cao hơn mức này (nếu các hộ gia đình cố tình khai thấp đi mức thu nhập hoặc chi tiêu của mình) hoặc thấp hơn mức này (nếu có hiện tượng trốn thuế). Mặt khác, tổng số lệ phí phải trả và thuế đánh trên các hộ gia đình kinh doanh cũng là những giá trị thực tế do các hộ gia đình khai báo trong VHLSS 2006.

Sự khác biệt giữa bảng 8.7 với bảng 8.8 là ở chỗ bảng 8.7 sắp xếp các hộ gia đình theo chi tiêu thực tế bình quân đầu người, còn bảng 8.8 thì xếp các hộ gia đình theo thu nhập thực tế bình quân đầu người. Trong trường hợp Việt Nam, không có mấy khác biệt giữa hai cách này - trái ngược với trường hợp các nước thuộc địa Châu Mỹ La tinh của Hoa Kỳ - nơi mà phạm vi tác động của thuế rất khác nhau tùy thuộc vào việc các hộ gia đình được sắp xếp theo chi tiêu hay theo thu nhập (xem Haughton 2006 để có các ví dụ).

Kết luận quan trọng nhất là hệ thống thuế có tính lũy tiến trên tổng thể: các hộ gia đình càng giàu, dù xếp theo chi tiêu hay thu nhập, thì càng phải chịu gánh nặng thuế lớn hơn so với các hộ gia đình nghèo. Có thể quan sát thấy điều này một cách rõ ràng qua hình vẽ bên trái trên cùng ở hình 8.1 và hình 8.2; khi một hộ gia đình di chuyển từ trái qua phải, có nghĩa là từ nghèo sang giàu, thì tỷ lệ chi tiêu (hoặc thu nhập) dành để trả thuế sẽ tăng lên.

Điều này khác với những gì mà Haughton và đồng tác giả (2006) đã tìm ra cho năm 1998 trong hai khía cạnh: hiện nay, gánh nặng thuế đã trở nên lớn hơn, và có tính lũy tiến hơn. Nghiên cứu trước đây đã chỉ ra rằng thuế chiếm khoảng 8% chi tiêu của tất cả các mẫu ngoại trừ mẫu đứng đầu là hơn 10%. Các con số năm 2006 chỉ ra rằng gánh nặng thuế chiếm khoảng 8% chi tiêu chỉ đối với hai nhóm đứng cuối cùng, và tăng dần lên khoảng 14% tại bốn nhóm đứng đầu. Cấu trúc thuế cao hơn và có tính lũy tiến lớn hơn này có thể là do việc đưa thuế giá trị gia tăng vào thực tế năm 1999 nhằm thay thế hệ thống thuế doanh thu vốn rất phức tạp trước đó.

Trong số các sắc thuế được xem xét ở bảng 8.7 và 8.8, sắc thuế thể hiện xu hướng này một cách rõ nhất là GTGT. Sắc thuế này có tính lũy tiến rất rõ, chiếm 4,5% chi tiêu hộ gia đình tại mẫu chi tiêu cuối cùng so với mức 7% ở mẫu đứng đầu. Lý do chính là các hộ gia đình giàu hơn thường hay mua những hàng hoá và dịch vụ mà họ cần - kéo theo đó là trả GTGT - hoàn toàn trái ngược với các hộ gia đình nghèo; trong mẫu nghèo nhất, một phần ba chi tiêu hộ gia đình được dùng cho các hoạt động tự sản xuất tại gia đình (là hoạt động không bị đánh thuế) so với chỉ nhìn hơn 1% đối với các hộ gia đình ở mẫu giàu nhất. Mặt khác, thuế suất GTGT hạ xuống đối với nhóm mẫu giàu nhất, do chủ yếu có tỷ lệ tiết kiệm khá cao ở nhóm này. Mặc dù GTGT không đánh trên các sản phẩm nông nghiệp chưa chế biến, nhưng áp dụng ở một số nguyên liệu đầu vào như phân bón, và để chế biến sản phẩm; chúng tôi có thể lưu ý đến những chi tiết đó bằng cách sử dụng các số liệu chi tiêu tách biệt từ khảo sát hộ gia đình VHLSS.

Thuế tiêu thụ đặc biệt cũng có tính lũy tiến và điều này đã phần nào gây ngạc nhiên khi Haughton và đồng tác giả (2006) đã chỉ ra rằng mức thuế này tương đối cân xứng vào năm 1998. Cách lý giải chính có lẽ là do sự gia tăng của tiêu dùng cho giao thông, chủ yếu là cho xe máy và xăng dầu - cả hai đều là đối tượng phải chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và thường chỉ được sở hữu bởi các hộ gia đình ở mẫu giàu hơn. Ví dụ, mặc dù 59% hộ gia đình sở hữu ít nhất một xe máy năm 2006, tỷ lệ thay đổi từ 21% ở mẫu (chi phí) nghèo nhất lên 93% ở mẫu giàu nhất. Các hộ gia đình trong nhóm 10 đầu tiên sở hữu trung bình 1,7 xe máy, so với 0,22 đối với hộ gia đình trong nhóm 10 nghèo nhất.

Không phải tất cả các sắc thuế đều có tính lũy tiến. Phí nông nghiệp, mặc dù rất thấp, thường cao hơn ở những hộ gia đình nằm bên dưới mức trung bình trong phân bố chi tiêu. Phí giáo dục chiếm 1% chi tiêu của tất cả các nhóm nhưng tiến gần tới mức xấp xỉ 2% chi tiêu của nhóm nằm trên mức trung bình trong phân bố chi tiêu.

Bảng 8.7: Thuế các hộ gia đình Việt Nam phải trả trong năm 2006, xếp theo nhóm chi tiêu bình quân đầu người

	Chi phí theo mẫu thu nhập bình quân đầu người											Tất cả	% hộ thanh toán
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)			
	Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu												
Chi phí hộ gia đình bình quân theo đầu người	2.000	2.938	3.640	4.324	5.077	5.981	7.149	8.811	11.593	22.681	7.417		
Tổng số thuế nộp trong đó	156	252	372	458	557	709	984	1.151	1.679	3.146	946	100.0	
Thuế GTGT	90	144	212	263	319	420	525	662	1.007	1.577	522	100	
Thuế tiêu thụ đặc biệt	13	23	30	38	47	60	73	93	141	333	85	97,3	
Phí giáo dục	22	37	58	73	88	112	130	168	191	264	114	62,1	
Phí nông nghiệp	12	22	31	37	33	34	28	28	23	12	26	40,2	
Các loại phí khác	16	22	29	34	41	48	65	83	133	247	72	99,0	
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	3	3	12	12	30	35	163	116	184	651	121	15,4	
Thuế thu nhập cá nhân									1.000	61.000	6	0,2	
	Phần trăm chi phí												
Tổng số thuế nộp trong đó	7,8	8,6	10,2	10,6	11,0	11,9	13,8	13,1	14,5	13,9	13,4		
Thuế GTGT	4,5	4,9	5,8	6,1	6,3	7,0	7,3	7,5	8,7	7,0	7,0		

Thuế tiêu thụ đặc biệt	0,6	0,8	0,8	0,9	0,9	1,0	1,0	1,1	1,2	1,5	1,1
Phí giáo dục	1,1	1,3	1,6	1,7	1,7	1,9	1,8	1,9	1,6	1,2	1,5
Phí nông nghiệp	0,6	0,8	0,9	0,9	0,7	0,6	0,4	0,3	0,2	0,1	0,4
Các loại phí khác	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9	1,1	1,1	1,0
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	0,1	0,1	0,3	0,3	0,6	0,6	2,3	1,3	1,6	2,9	1,6
Thuế thu nhập cá nhân									0,0	0,3	0,1

Ghi chú: Doanh thu từ thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, và thuế thu nhập cá nhân ước tính dựa trên các mẫu thu nhập và chi tiêu. Đây là kết quả ban đầu, và dựa trên khảo sát hộ gia đình 2006. Tất cả các số liệu là giá 2006.

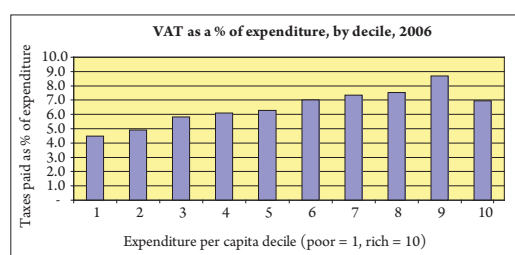
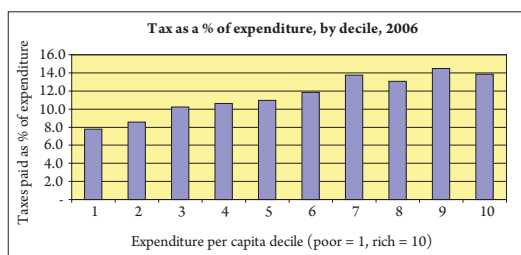
Bảng 8.8: Thuế các hộ gia đình Việt Nam phải trả trong năm 2006, xếp theo nhóm thu nhập bình quân đầu người

	Thu nhập theo mẫu bình quân đầu người											% hộ thanh toán
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)	Tất cả	
	Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Thu nhập bình quân theo đầu người	2	4	5	5	6	8	9	11	15	29	9.351	
Tổng số thuế nộp trong đó	174	290	372	460	558	684	888	1098	1528	3409	946	100,0
Thuế GTGT	96	153	2	257	309	376	494	627	886	1818	522	100,0
Thuế tiêu thụ đặc biệt	15	25	33	40	48	57	83	100	130	319	85	97,3
Phí giáo dục	30	54	68	84	99	113	130	162	185	217	114	62,1
Phí nông nghiệp	14	26	29	29	29	31	29	26	22	26	26	40,2
Các loại phí khác	18	25	29	33	44	54	69	90	137	220	72	99,0
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	1	6	11	17	28	54	83	93	167	749	121	15,4
Thuế thu nhập cá nhân	-	-	-	-	-	-	-	-	-	62	6	0,2
	Phần trăm thu nhập											
Tổng số thuế nộp trong đó	7,4	8,3	8,5	8,7	8,9	9,1	9,8	9,9	10,4	11,6	10,1	
Thuế GTGT	4,0	4,4	4,6	4,9	4,9	5,0	5,4	5,6	6,0	6,2	5,6	
Thuế tiêu thụ đặc biệt	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	1,1	0,9	
Phí giáo dục	1,3	1,5	1,6	1,6	1,6	1,5	1,4	1,5	1,3	0,7	1,2	
Phí nông nghiệp	0,6	0,7	0,7	0,6	0,5	0,4	0,3	0,2	0,2	0,1	0,3	
Các loại phí khác	0,8	0,7	0,7	0,6	0,7	0,7	0,8	0,8	0,9	0,7	0,8	
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	0,0	0,2	0,3	0,3	0,4	0,7	0,9	0,8	1,1	2,6	1,3	
Thuế thu nhập cá nhân	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,2	0,1	

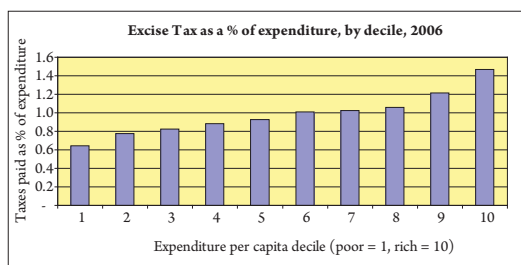
Ghi chú: Doanh thu từ thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, và thuế thu nhập cá nhân, ước tính dựa trên các mẫu chi tiêu và thu nhập. Đây là kết quả sơ bộ, và dựa trên kết quả khảo sát hộ gia đình 2006. Tất cả các số liệu dựa trên giá 2006.

Hai loại thuế trực thu này có tính lũy tiến rất cao như thấy ở cuối biểu 8.1 và 8.2. Thuế thu nhập kinh doanh chủ yếu ở bốn mẫu đầu; và thuế thu nhập cá nhân có ở hầu hết các hộ gia đình ở mẫu nhóm giàu. Cần có sự cẩn trọng về thứ tự ở đây; mặc dù mẫu 9.189 hộ gia đình, chỉ có 14 người được báo cáo là nộp thuế thu nhập cá nhân. Tỷ lệ này chỉ chiếm 0.15% mẫu.

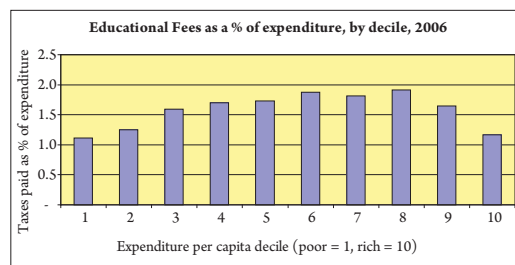
Hình 8.1: Phạm vi ảnh hưởng của thuế theo nhóm chi tiêu bình quân đầu người, 2006



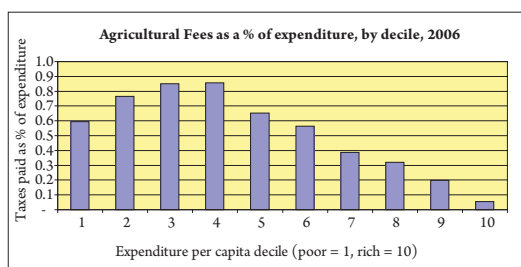
Tổng quan



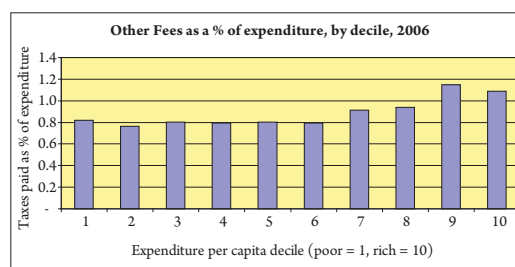
GTGT



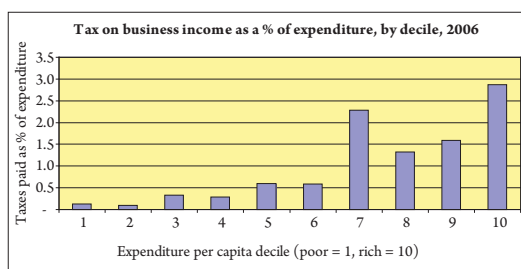
Tiêu thụ đặc biệt



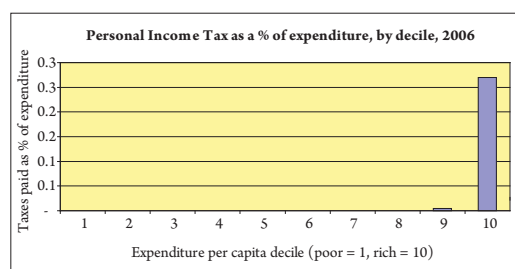
Phí giáo dục



Phí nông nghiệp



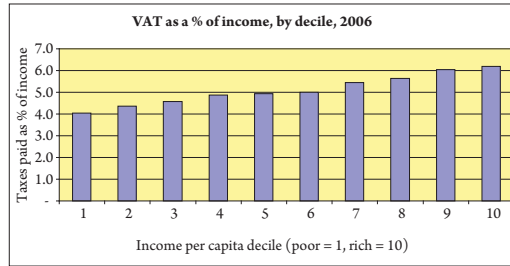
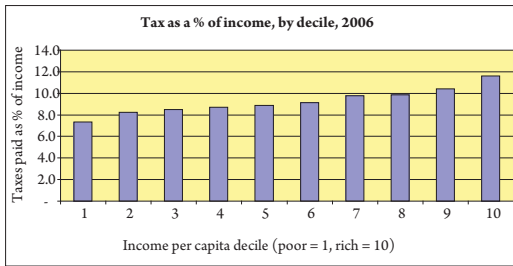
Các loại phí khác



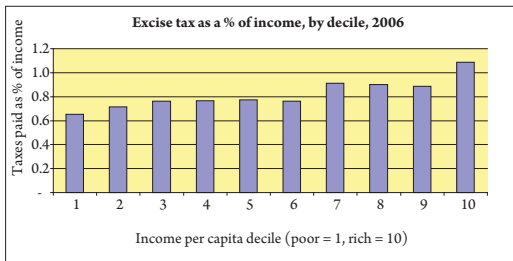
Thu nhập kinh doanh

Thuế thu nhập cá nhân

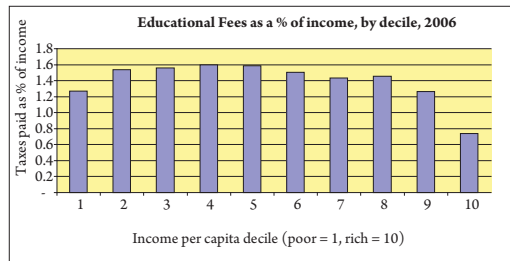
Hình 8.2: Phạm vi ảnh hưởng của thuế theo nhóm thu nhập bình quân đầu người, 2006



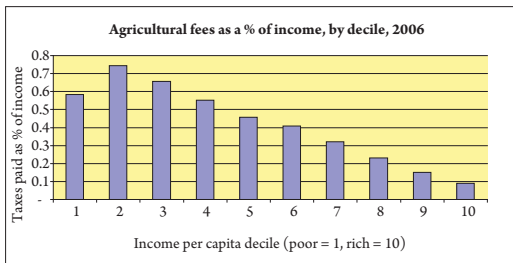
Tổng quan



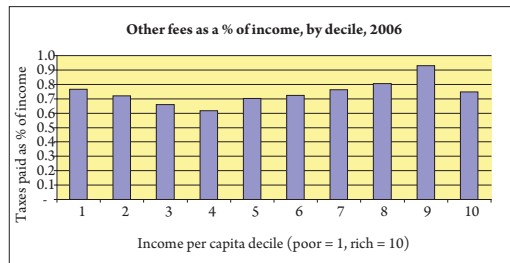
GTGT



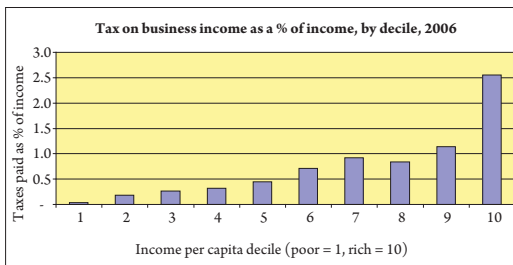
Tiêu thu đặc biệt



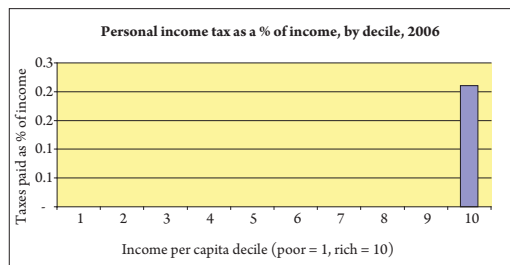
Phí giáo dục



Phí nông nghiệp



Các loại phí khác



Thu nhập kinh doanh

Thuế thu nhập cá nhân

Trong bảng 8.9, chúng tôi tóm tắt tổng số thuế phải trả theo vùng: trung bình thì lượng thuế thu được chiếm khoảng 12,8% chi tiêu; tỷ lệ này thấp hơn tại 4 khu vực phía Bắc và cao hơn (hoặc tương đương) tại 4 khu vực phía Nam. Một phần, điều này phản ánh sự sung túc hơn của dân cư tại miền Nam đất nước, mặc dù có thể nhận thấy gánh nặng thuế ở mức cao nhất so với chi tiêu không phải ở khu vực Hà nội (Vùng 1) hay TP Hồ Chí Minh (Vùng 7), nhưng với vùng duyên hải miền Nam (mặc dù sự khác biệt có thể phản ánh sự thay đổi mẫu – doanh nghiệp hộ gia đình lớn tăng lên về số lượng ở vùng này đáng kể).

Bảng 8.9: Thuế mà các hộ gia đình Việt Nam đã nộp trong năm 2006, theo vùng và theo nơi cư trú ở thành thị/nông thôn

	Thuế đã nộp	Chi tiêu theo đầu người	Thuế % chi tiêu	Ghi nhớ: GTGT % chi tiêu	Thu nhập theo đầu người	# hộ gia đình lấy mẫu
	000VND				000VND	
Vùng						
1	923	8.241	11,2	6,8	9.951	1.944
2	592	5.772	10,3	5,3	7.916	1.317
3	508	4.393	11,6	6,3	5.678	429
4	584	5.053	11,6	5,6	6.729	1.014
5	1.261	6766	18,6	10	8.396	852
6	817	5955	13,7	7,3	8.113	582
7	1.506	11.852	12,7	6,5	13.882	1.188
8	944	6.698	14,1	8,2	9.008	1.863
Nông thôn	1.685	12.394	13,6	6,7	14.377	2.307
Thành thị	676	5.602	12,1	7,3	7.518	6.882
Tổng	946	7.417	12,8	7	9.351	9.189

Lưu ý: Các vùng này là: 1: Đồng bằng sông Hồng, 2: Đông Bắc, 3: Tây Bắc; 4: Bắc trung bộ, 5: Nam trung bộ, 6: Tây Nguyên, 7: Đông nam bộ, 8: Đồng bằng sông Cửu Long.

Việc tóm tắt xu hướng lũy tiến của thuế là rất hữu ích và có thể thực hiện điều này qua bảng 8.10. Hai dòng đầu tiên trong bảng đo lường mức độ bất bình đẳng lần lượt của chi tiêu và thu nhập bình quân đầu người, nhờ sử dụng hệ số Gini. Có thể làm được điều này nhờ sắp xếp các cá nhân từ nhóm nghèo nhất đến nhóm giàu nhất theo trục hoành và vẽ biểu đồ chi tiêu (hoặc thu nhập) cộng dồn theo trục tung, từ đó xây dựng đường cong Lorenz. Gọi vùng nằm giữa đường cong này và đường bình đẳng là A, vùng nằm dưới đường cong Lorenz là B. Sau đó, hệ số Gini được tính bằng $A/(A+B)$ và dao động từ 0 (bình đẳng hoàn toàn) đến 1 (bất bình đẳng tuyệt đối).

Đối với chi tiêu, hệ số Gini là 0,390, thể hiện sự bất bình đẳng tương đối, trong khi đối với thu nhập bình quân đầu người thì hệ số này là 0,408. Có thể thấy bất bình đẳng trong thu nhập lớn hơn so với bất bình đẳng trong chi tiêu.

Phần nằm cuối bảng 8.10 cho chúng ta biết các hệ số tập trung (hay “hệ số Gini giả”) đối với các loại thuế khác nhau. Chúng được xây dựng theo cách thức tương tự với hệ số Gini: các hộ gia đình vẫn được xếp theo chi tiêu (hoặc thu nhập) bình quân đầu người trên trục hoành, nhưng bây giờ trục tung thể hiện đường thuế lũy tiến phải nộp, từ đó tạo ra một đường “Lorenz giả”. Không giống như hệ số Gini, hệ số tập trung luôn có giá trị âm.

Một hệ số tập trung cao chứng tỏ giá trị của nó gần với 1, thể hiện mức nộp thuế là rất bất bình đẳng và chỉ tập trung ở những cá nhân có thu nhập cao. Kakwani cho rằng sự khác biệt giữa hệ số tập trung và hệ số Gini là nhằm đo lường mức lũy tiến của một sắc thuế nào đó: nếu tiền nộp thuế tỏ ra bất bình đẳng hơn so với chi tiêu bình quân đầu người thì thuế đó có tính lũy tiến cao và Kakwani đã tính toán được là nó mang dấu dương.

Đo lường của Kakwani đối với tất cả các loại thuế mà chúng tôi xem xét ở đây là bằng 0,071, thể hiện mức độ lũy tiến trung hoà. Trong bảng 8.10 chúng tôi đã sắp xếp các sắc thuế đang được xem xét theo một trật tự nhất định: từ sắc thuế có mức lũy tiến cao nhất đến sắc thuế có mức lũy thoái cao nhất. Các con số này khẳng định những gì đã được quan sát trong hình 8.1 và hình 8.2: thuế thu nhập có mức lũy tiến cao nhất, thuế tiêu thụ đặc biệt và GTGT cũng có tính lũy tiến còn các phí giáo dục và đặc biệt là nông nghiệp thì có tính lũy thoái.

Bảng 8.10: Đo lường mức độ lũy tiến của thuế

	Hệ số Gini (G_x)	Level, VND m p.a.
Chi tiêu bình quân đầu người	0,390	7.417
Thu nhập bình quân đầu người	0,408	9.351
Ghi nhớ: sử dụng chi phí cao hơn cho hàng hóa lâu bền và nhà cửa:		
Chi tiêu bình quân đầu người	0,406	8.029
Thu nhập bình quân đầu người	0,412	10.275
Đo lường tương đối theo chi tiêu	Hệ số tập trung ($C_{T,X}$)	Đo lường Kakwani ($C_{T,X} - G_x$)
Tất cả các loại thuế đang xem xét	0,461	0,071
Thuế thu nhập cá nhân	0,986	0,597
Thuế thu nhập doanh nghiệp	0,686	0,296
Thuế tiêu thụ đặc biệt	0,504	0,114
Các loại phí khác	0,459	0,069
GTGT	0,443	0,054
Phí giáo dục	0,354	-0,036
Phí nông nghiệp	-0,018	-0,408
Thuế tài sản	0,632	0,242
Thuế tài sản: nhà ở	0,619	0,229
Thuế tài sản: các loại nhà ở khác	0,751	0,361
Thuế tài sản với ngưỡng 100 tr.VND	0,776	0,386
Ghi nhớ: tất cả các loại thuế, sử dụng chi phí cao hơn cho hàng hóa lâu bền và nhà cửa (xem phần nội dung chi tiết)	0,462	0,056
Ghi nhớ: tất cả các loại thuế, không bao gồm phí	0,495	0,105

Nguồn: Dựa trên VHLSS 2006.

Không dễ điều hoà số thu từ thuế được ước tính dựa trên dữ liệu thực tế hoặc ước đoán từ VHLSS 2006 với dữ liệu được cung cấp bởi ngân sách quốc gia nhưng chúng tôi cũng đã cố gắng thực hiện điều đó qua bảng 8.11. Cột đầu tiên của bảng cho biết các con số ước tính mức nộp thuế bình quân đầu người tại hầu hết các sắc thuế quan trọng. Khi được nhân với số dân cư (84 triệu người năm 2006) chúng sẽ giúp ta tìm ra mức số thu từ thuế được diễn giải trong cột ở giữa. Các con số này lại được so sánh với các dữ liệu ngân sách trong cột cuối cùng.

Các số liệu về GTGT dựa trên VHLSS 2006 có giá trị thấp hơn so với thực tế. Một lý do có thể là doanh số bán (đối tượng đánh thuế của GTGT) đã được thực hiện đối với cả những người

đến từ bên ngoài, bao gồm cả khách du lịch và người nước ngoài cư trú ở Việt Nam - nhóm người không được VHLSS đưa vào thành đối tượng điều tra. Một khả năng khác là các hộ gia đình khai man chi tiêu thực tế của họ - điều vẫn thường xảy ra trong các cuộc điều tra về chi tiêu. Tương tự như vậy với số thu từ thuế tiêu thụ đặc biệt - hay vẫn thường được gọi là “thuế tội lỗi” đối với các mặt hàng như rượu hay thuốc lá - vẫn thường bị khai báo ở mức thấp hơn so với thực tế trong các dữ liệu điều tra hộ gia đình.

Dựa trên các con số của VHLSS 2006, thuế thu nhập cá nhân đã cho thấy một số thu rất thấp từ thuế - chỉ khoảng 500 tỷ đồng - so với tổng ngân sách là 5,2 nghìn tỷ đồng mỗi năm. Chúng tôi sẽ chứng minh dưới đây tính đáng tin cậy của so sánh này và điều này đã phản ánh thực tế rằng phần lớn số thu từ sắc thuế này đến từ việc thu thuế đánh trên tiền công hoặc tiền lương của người nước ngoài làm việc tại Việt Nam. Cũng có thể là VHLSS 2006 đã không thu thập được những thông tin cần thiết về thu nhập của những người có thu nhập cao nhất tại Việt Nam.

Thuế thu được từ các hộ kinh doanh cá thể đóng góp một phần mười tổng số thu từ thuế thu nhập doanh nghiệp – là con số hợp lý vì thuế thu nhập doanh nghiệp chủ yếu đánh vào thu nhập của các doanh nghiệp có quy mô lớn hơn.

Có lẽ nguồn thu thú vị nhất là dòng cuối cùng, trong đó dự báo số thu từ phí và lệ phí mang lại khoảng 17,8 nghìn tỷ đồng so với 3,9 nghìn tỷ trong ngân sách. Lý do giải thích hiện tượng này là phần lớn số thu từ các khoản phí và đóng góp doanh nghiệp đã được chuyển tới cho các thể chế tại địa phương như trường học, cơ quan đô thị, bệnh viện, phòng khám và các thể chế tương tự hơn là đưa vào ngân sách trung ương. Những mức thuế này – thiếu sự minh bạch, và ít được biết đến ở một chừng mực nào chúng thực sự là phí của người sử dụng, hoặc bằng cách nào xác định được.

Bảng 8.11: Điều hoà dữ liệu điều tra với dữ liệu ngân sách

	Số thu từ thuế, dựa trên VHLSS-2006		
	Bình quân đầu người, (nghìn đồng)	Quốc gia, nghìn tỷ đồng	Dựa trên ngân sách quốc gia (nghìn tỷ đồng)
GTGT	0,522	43,9	54,8
Thuế tiêu thụ đặc biệt	0,085	7,1	17,1
Thuế thu nhập cá nhân	0,006	0,5	5,2
Thuế lợi nhuận kinh doanh	0,121	10,2	100,8
Phí	0,212	17,8	3,9

Nguồn: dữ liệu VHLSS-2006 từ Bảng 8.7; Thông tin ngân sách từ Bảng 8.1.

Điều chỉnh lại thuế thu nhập cá nhân

Tháng 12 năm 2007, sau một thời gian dài tranh luận, Quốc hội Việt Nam đã thông qua Luật Thuế thu nhập cá nhân mới - sẽ thay thế bộ luật hiện hành vào ngày 1 tháng Một năm 2009. So với các quy định hiện hành về thuế thu nhập cá nhân, bộ luật mới sẽ đánh thuế trên diện rộng hơn, bao gồm hầu hết các loại thu nhập ngoài tiền lương lao động - bộ luật này cũng áp dụng mức thuế suất như nhau giữa người nước ngoài và công dân Việt Nam, với 4 mức thuế suất, cao nhất là 35% thay vì mức 40% như hiện nay. Trước khi tính thuế suất, người nộp thuế có thể hưởng chiết trừ gia cảnh 48 triệu đồng cộng với 19,2 triệu đồng cho mỗi một người lệ thuộc trực tiếp vào họ. Chi tiết được chúng tôi trình bày trong bảng 8.12.

Bảng 8.12: Cấu trúc thuế thu nhập cá nhân hiện tại và đề xuất

Đối tượng nộp thuế	Thuế hiện hành		Thuế mới	
	Tiền lương, tiền công, tiền thưởng, trợ cấp nhà ở		Tiền lương, tiền công, tiền thưởng, trợ cấp nhà ở, thu nhập kinh doanh, lãi suất, cổ tức, lợi tức vốn, các giải thưởng.	
Thuế suất và diện nộp thuế	Đối với người Việt Nam			
	Thu nhập bình quân đầu người mỗi năm triệu đồng	Thuế suất, %	Thu nhập bình quân đầu người/năm bị đánh thuế	Thuế suất, %
	0-60	0	0 - 60	5
	60-180	10	60 - 120	10
	180-300	20	120 - 216	15
	300-480	30	216 - 384	20
	>480	40	384 - 624	25
	Đối với người nước ngoài			
	0-96	0	>960	35
	96-240	10		
	240-600	20	Khấu trừ cá nhân: 48 triệu đồng	
	600-960	30	Khấu trừ người phụ thuộc: 19.2 triệu đồng	
	> 960	40		

Nguồn: IMF (2007); Shukla (2006); Luật Thuế thu nhập cá nhân /2007/QH12.

Một đặc tính quan trọng của luật mới này là thu nhập của các hộ gia đình kinh doanh, trước kia chịu một thuế suất chung là 28%, nay được đánh theo thuế thu nhập cá nhân.

Chúng tôi muốn biết tác động của luật thuế thu nhập cá nhân mới này đối với số thu từ thuế và đối với phạm vi ảnh hưởng của nó. Chúng tôi tiếp cận vấn đề này theo hai cách. Cách thứ nhất là chúng tôi sử dụng dữ liệu của VHLSS 2006: tách thuế thu nhập kinh doanh và thuế thu nhập cá nhân ra để áp dụng các quy định của bộ luật mới. Kết quả được trình bày trong bảng 8.13, qua đó có thể thấy thu nhập ước tính sẽ giảm từ 127000 đồng/người xuống 21000 đồng/người. Thuế mới sẽ rơi vào toàn bộ mẫu đứng đầu và do vậy nó có tính lũy tiến cao hơn so với thuế cũ.

Tuy nhiên, đây không phải là kết luận cuối cùng cho vấn đề này đơn giản vì hai phần ba số thu từ thuế thu nhập cá nhân là được lấy từ người nước ngoài và ảnh hưởng của cấu trúc thuế mới tới họ không được tính đến ở đây.

Có thể có những quan sát sâu hơn đối với vấn đề này bằng cách sử dụng dữ liệu từ nguồn khác. Vào cuối năm 2005, Tổng Cục Thuế đã thực hiện cuộc điều tra về các cá nhân có thu nhập cao. Mẫu gồm 15500 người đại diện cho 5% toàn bộ diện đóng thuế, trong đó có 3200 người nước ngoài thuộc diện nộp thuế, 7200 người Việt Nam phải nộp thuế thu nhập cá nhân và 5100 người Việt Nam phải nộp thuế thu nhập kinh doanh. Có 11532 người trả lời câu hỏi điều tra, chiếm tỷ lệ 74%. Cuộc điều tra này đã sử dụng bảng hỏi tương đối ngắn về thu nhập và chi tiêu nhưng không hỏi về các loại thuế mà họ phải trả. Các cán bộ điều tra đã phải cố gắng rất nhiều để đảm bảo với người được hỏi rằng câu trả lời của họ không được sử dụng với mục đích thu thuế nhưng cũng không có dấu hiệu rõ ràng nào chứng tỏ sự đảm bảo đó là có hiệu lực trên thực tế. Tỷ lệ trả lời tương đối thấp trong số người nước ngoài và tại TP Hồ Chí

Minh nhưng tương đối cao ở những nơi khác. Kết quả được chúng tôi trình bày dưới đây dưới dạng tỷ lệ trung bình được điều chỉnh cho các tỷ lệ trả lời khác nhau.

Bảng 8.13: Ảnh hưởng phân bố của việc điều chỉnh luật thuế thu nhập cá nhân

	Chi phí theo mẫu bình quân đầu người											% hộ thanh toán
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)	Tất cả	
	Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Chi phí hộ gia đình bình quân theo đầu người	2000	2938	3640	4324	5077	5981	7149	8811	11593	22681	7417	
Tổng số thuế nộp trong đó	156	252	372	458	557	709	984	1151	1679	3146	946	100.0
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	3	3	12	12	30	35	163	116	184	651	121	15,4
Thuế thu nhập cá nhân												
Tổng số thuế mới nộp trên thu nhập												
	phần trăm của chi phí											
Tổng số thuế nộp trong đó	7,8	8,6	10,2	10,6	11,0	11,9	13,8	13,1	14,5	13,9	13,4	
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	0,1	0,1	0,3	0,3	0,6	0,6	2,3	1,3	1,6	2,9	1,6	
Thuế thu nhập cá nhân	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	0,3	0,1	
Tổng số thuế mới nộp trên thu nhập	-	-	-	-	-	-	0,1	0,0	0,1	0,8	0,3	

Ghi chú: Doanh thu từ thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, ước tính dựa trên mẫu chi tiêu và thu nhập. Dựa trên khảo sát hộ gia đình 2006. Tất cả các số liệu dựa trên giá 2006.

	Thu nhập theo mẫu bình quân đầu người											% hộ thanh toán
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)	Tất cả	
	Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Thu nhập bình quân đầu người	2370	3511	4387	5279	6268	7508	9076	11118	14660	29343	9351	
Tổng số thuế nộp trong đó	174	290	372	460	558	684	888	1098	1528	3409	946	100.0
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	1	6	11	17	28	54	83	93	167	749	121	15,4
Thuế thu nhập cá nhân	-	-	-	-	-	-	-	-	-	62	6	0,2
Tổng số thuế mới nộp trên thu nhập										212	21	1,0
	phần trăm của chi phí											
Tổng số thuế nộp trong đó	7,4	8,3	8,5	8,7	8,9	9,1	9,8	9,9	10,4	11,6	10,1	
Thuế doanh nghiệp hộ gia đình	0,0	0,2	0,3	0,3	0,4	0,7	0,9	0,8	1,1	2,6	1,3	
Thuế thu nhập cá nhân	-	-	-	-	-	-	-	-	0,0	0,3	0,1	
Tổng số thuế mới nộp trên thu nhập	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,7	0,2	

Ghi chú: Doanh thu từ thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, ước tính dựa trên mẫu chi tiêu và thu nhập. Dựa trên khảo sát hộ gia đình 2006. Tất cả các số liệu dựa trên giá 2006.

Các dữ liệu chính được trình bày trong bảng 8.14, trong đó phân tách đối tượng trả lời bảng hỏi thành 3 nhóm - người Việt Nam và người nước ngoài phải nộp thuế thu nhập cá nhân, người Việt Nam phải nộp thuế thu nhập kinh doanh (trong bảng gọi là hộ kinh doanh). Thu nhập hàng năm được báo cáo của các đối tượng điều tra là tương đối cao, đặc biệt là với người nước ngoài - với tổng thu nhập là 632 triệu đồng năm 2005 (khoảng 40000 đôla Mỹ). Với người nước ngoài, nguồn thu nhập quan trọng nhất là tiền công và tiền lương, trong khi các thành viên hộ gia đình khác chỉ bổ sung một phần rất nhỏ vào tổng thu nhập hộ gia đình.

Ngược lại, người Việt Nam chủ yếu dựa vào thu nhập từ các nguồn khác nhau với sự đóng góp lớn hơn từ thu nhập kinh doanh và trong trường hợp cá nhân phải nộp thuế thu nhập thì từ các thành viên khác trong gia đình.

Các mức chi tiêu được báo cáo trong bảng 8.4 thấp một cách phi lý ngay cả khi tỷ lệ thu nhập được gửi về để chi tiêu tại Việt Nam là tương đối cao, đủ để coi là hợp lý. Người Việt Nam nộp thuế dường như tiêu dùng nhiều cho tài sản hơn là tiêu dùng. Điều này phù hợp với ý tưởng cho rằng nhiều người muốn trốn thuế trong một thời gian dài có thu nhập cao, nên phải giảm nhẹ tiêu dùng của họ và chi tiêu nhiều hơn cho các khoản thu nhập có thể chuyển đổi thông qua tài sản - là cách thức cho phép họ có mức tiêu dùng cao hơn trong tương lai.

Ở cuối bảng 8.14, chúng tôi ước tính tổng thu nhập có thể (trên lý thuyết) được thu thập từ các đối tượng nộp thuế năm 2005. Số thu từ thuế thu nhập cá nhân lẽ ra phải là 15,5 nghìn tỷ đồng (=14,849 nghìn tỷ đồng + 0,648 nghìn tỷ đồng), trong khi trên thực tế chỉ là 4,2 nghìn tỷ đồng. Như vậy, rõ ràng hiện tượng trốn thuế đã xuất hiện trên diện rộng với cấu trúc thuế thu nhập hiện thời.

Luật thuế thu nhập cá nhân mới chỉ bắt đầu có hiệu lực từ năm 2009, vào thời điểm mà thu nhập và giá cả (chứ không phải giỏ thuế) sẽ cao hơn mức hiện nay hoặc mức năm 2005 của cuộc điều tra này rất nhiều. Như vậy, để ước đoán được ảnh hưởng của cơ chế thuế thu nhập mới, trước tiên chúng tôi ước tính thu nhập năm 2009 cho tất cả các đối tượng nộp thuế trong cuộc điều tra, sau đó chúng tôi áp dụng các quy định thuế hiện hành và các quy định thuế đề xuất. Lưu ý rằng thuế thu nhập cá nhân có độ co dãn rất lớn mặc dù GDP danh nghĩa tăng 83% trong giai đoạn 2005-2009, thuế thu nhập cá nhân từ người Việt Nam là đối tượng nộp thuế sẽ phải tăng 253% trong cùng thời gian này ngay cả dưới các quy định hiện hành, khiến cho sắc thuế này trở nên rất co giãn (xem bảng 8.14).

Các kết quả quan trọng nhất được trình bày trong hai dòng cuối của bảng 8.14: tổng số thu thuế (theo lý thuyết) thu được sẽ giảm khoảng 8% với những thay đổi trong cơ chế thuế thu nhập. Số liệu ước tính này là thấp vì được tính toán dựa trên cơ sở những người nộp thuế năm 2005; khoảng năm 2009 số hộ gia đình trong mạng thuế cao hơn, phản ánh tăng trưởng cả về thu nhập và tổng dân số người lao động.

Mặc dù tổng thu thuế tăng, tổng thuế do người nước ngoài nộp sẽ giảm 15% trong khi tổng thuế do người Việt Nam trả sẽ tăng lên – khoảng 178% người nộp thuế thu nhập cá nhân, và khoảng 37% đối với người nộp thuế kinh doanh hộ gia đình. Mức nộp thuế cao hơn này chủ yếu là do điều khoản trong bộ luật mới quy định đánh thuế trên thu nhập tổng: khi tiền lương, tiền công, thu nhập từ chuyển nhượng tài sản, và thu nhập kinh doanh được gộp cả với nhau thì nhiều hộ gia đình thấy rằng họ nhanh chóng bị đẩy vào các giỏ thuế cao hơn. Những thay

đổi này giả định rằng mức độ trốn thuế không thay đổi từ 2005 đến 2009, mặc dù có sự thay đổi chính trong mã số thuế.

Bảng 8.14: Thu nhập và thuế ước tính đối với các hộ gia đình có thu nhập cao, 2005

I (nghèo)	Việt Nam	Nước ngoài	Doanh nghiệp gia đình	Mẫu đầu đủ	% nước ngoài
	nghìn VND/năm				
Thu nhập người đóng thuế trong đó:	195.003	631.835	244.158	302.514	
Tiền công và lương		620.939	43.753	177.172	
Doanh nghiệp		810	327	507	
Kinh doanh	498	1.548	191.195	80.459	
Tài chính và vốn	37.474	8.19	7022	40.869	
Chuyển nhượng	79.732	5	227	121	
Khác	98	342	1.734	3.386	
	5.938				
Khoản ghi nhớ:					
Tổng thu nhập hộ gia đình	370.619	671.127	619	39.9276	
Chi tiêu hiện tại của hộ gia đình	79.273	116.266	39.741	74.014	
Mua sắm tài sản của hộ gia đình	255.995	38.1	59.914	145.971	
Thuế TNCN/người nộp thuế					
Ước tính, 2005	4.504		74.315	76.649	
Ước tính, 2009, quy định cũ	15.907		136.219	162.466	
Ghi nhớ: % tăng trưởng	253%		83%	112%	
Ước tính, 2009, quy định mới	44.283		186.635	175.3	
Doanh thu thuế TNCN (nghìn triệu VND)					
Ước tính, 2005	628	14.849	7.336	2.2812	65%
Ghi nhớ: doanh thu PIT thực tế, 2005	4.2				
Ước tính, 2009, quy định cũ	2.217	32.677	13.446	48.34	68%
Ước tính, 2009, quy định mới	6.171	27.686	18.423	52.28	53%
% thay đổi	178	-15	37	8	

Nếu tin vào giả định dựa trên số liệu khảo sát hộ gia đình 2006 thì cơ chế thuế thu nhập mới dự kiến sẽ giảm tổng thu đáng kể, khoảng 5%. Nhưng khi chúng ta sử dụng thông tin về hộ gia đình có thu nhập cao, chúng ta kết luận rằng thay đổi thuế sẽ làm tăng doanh thu của chính phủ. Trong bảng 8.15 tóm tắt nỗ lực hài hòa hai kết luận đối lập này. Ít người nộp thuế thu nhập cá nhân (bảng 8.13) và số tiền nộp bởi người có thu nhập cao giảm nhẹ, đặc biệt vì người nước ngoài sẽ thanh toán ít hơn (xem bảng 8.14), cho số tiền thu thất thoát, khi có hệ thống mới vào năm 2006, 0,5 nghìn tỉ đồng, như trình bày trong hàng đầu ở bảng 8.15.

Rất khó hài hòa số lượng thuế đối với lợi ích doanh nghiệp hộ gia đình. Hơn nữa lợi ích này được thu từ các hộ gia đình ở các mẫu dẫn đầu, và ít người dự kiến sẽ nộp thuế theo cơ chế thuế thu nhập tích hợp mới (bảng 8.13); tổng thu thuế kinh doanh từ các hộ gia đình ở các

mẫu thấp hơn sẽ hầu như bay hơi (bảng 8.13), vì nhóm này nằm trong diện thuế thu nhập cá nhân cao hơn.⁷⁵ Mặt khác, các hộ gia đình thu nhập cao nộp thuế thu nhập kinh doanh nhìn chung phải nộp cao hơn, vì cơ sở họ phải nộp thuế là rộng (bảng 8.14). Tác động thực của những thay đổi này sẽ là việc giảm doanh thu thuế khoảng 8,2 tỷ VND, hoặc khoảng 3% doanh thu thuế năm 2006.

Bảng 8. 15: Ước tính hiệu quả ròng đối với thay đổi về thuế thu nhập cá nhân, 2006

	Doanh thu thuế, dựa trên khảo sát hộ gia đình toàn quốc	Thay đổi	Doanh thu thuế dựa trên hóa đơn trên toàn quốc	Doanh thu thuế toàn quốc chưa giải thích	Thay đổi	Thay đổi ròng về doanh thu thuế
	Nghìn tỉ đồng	%	Nghìn tỉ đồng	Nghìn tỉ đồng	%	Nghìn tỉ đồng
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Thuế TNCN	0,5	-73	5,2	4,7	-3	-0,5
Thuế lợi nhuận kinh doanh	10,2		100,8	90,6		
<i>Trong đó:</i>						
Mẫu cao nhất	5,5	-73		2,3	+37	-3,2
Các mẫu khác	4,7	-96				-4,5
Hiệu quả doanh thu ròng						-8,2

Chú thích: Tổng doanh thu 2006 là 264,2 nghìn tỷ đồng; hiệu quả doanh thu ròng chiếm 3,1 % mức giảm doanh thu. (1) từ bảng 8.11, có bóc tách chi tiết theo mẫu dựa trên 8.13. (2) dựa trên thay đổi trong bảng 8.13. (3) và (4) từ bảng 8.11, với số liệu mẫu cao nhất trong bảng 8.14. (5) dựa trên bảng 8.14.

5. Thuế tài sản

Việt Nam hiện tại không có thuế tài sản. Việc kêu gọi giới thiệu loại thuế này gần đây trở nên phổ biến hơn; những người có ý kiến đối lập cho rằng loại thuế như vậy sẽ vừa có hiệu quả (đặc biệt phần có liên quan đến đất đai) và hợp lý. Trong phần này, chúng tôi xem xét tác động của việc giới thiệu thuế tài sản đối với các bất động sản phi nông nghiệp sở hữu bởi các hộ gia đình, đánh thuế ở mức 1% giá trị tài sản.

Quy trình của chúng tôi thực hiện theo đường thẳng: chúng tôi giả định rằng không có hiện tượng trốn thuế, và rằng giá trị tài sản báo cáo bởi các hộ gia đình không đánh giá thấp hoặc cao hơn giá trị thật. Khi đó chúng tôi áp dụng tỷ suất thuế đối với giá trị của bất động sản báo cáo bởi khảo sát hộ gia đình 2006, giả định rằng người chủ sở hữu phải chịu thuế, và số liệu được trình bày trong bảng 8.16 và 8.17. Chúng tôi cũng so sánh những kết quả này với trường hợp thuế tài sản đánh thuế ở mức 1% nhưng sẽ miễn 100 triệu VND (6.250 USD) đầu tiên giá trị tài sản của hộ gia đình từ thuế.

⁷⁵ Giảm thu từ thuế đối với thu nhập doanh nghiệp hộ gia đình có thể ước tính cao, vì một số khoản thuế được báo cáo bởi các hộ gia đình như thuế thu nhập kinh doanh thực tế đại diện cho các khoản thuế kinh doanh khác, vẫn giữ nguyên. Rất tiếc, chúng tôi không thể định lượng được tác động này.

Điểm đầu tiên đáng lưu ý là 1% thuế đối với bất động sản phi nông nghiệp sở hữu bởi hộ gia đình là mức thuế nặng. Nó chiếm trung bình 7,8% chi tiêu hộ gia đình, hay 6,2% thu nhập hộ gia đình; khoảng 3/5 tổng số tiền gần đây thu được trực tiếp và gián tiếp từ các hộ gia đình. Nó cũng đại diện một mức thuế có thể là 20% thu nhập từ tài sản giả định rằng yếu tố sau đạt được mức thu 5%. Thêm vào đó, gánh nặng này giả định rằng thu thuế là hiệu quả và không có hiện tượng trốn thuế là những giả định lạc quan.

Bảng 8. 16: Hiệu quả phân bố khi giới thiệu thuế đối với bất động sản phi nông nghiệp

	Chi phí theo mẫu bình quân đầu người										Tất cả	% hộ thanh toán
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)		
	Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Chi phí hộ gia đình bình quân theo đầu người	2.000	2.938	3.640	4.324	5.077	5.981	7.149	8.811	11.593	22.681	7.417	
Tổng số thuế nộp trong đó	50	82	119	168	210	277	384	545	1028	2944	580	97,9
Thuế nhà ở	49	80	113	157	200	257	357	500	922	2587	522	97,5
Thuế về tài sản khác	1	2	5	10	10	20	26	46	106	358	58	8,9
Tổng số thuế mới nộp với ngưỡng 100 triệu VND/hộ gia đình	1	4	12	44	62	109	197	335	798	2677	424	35,8
	phần trăm của chi phí											
Tổng số thuế nộp trong đó	2,5	2,8	3,3	3,9	4,1	4,6	5,4	6,2	8,9	13,0	7,8	
Thuế nhà ở	2,4	2,7	3,1	3,6	3,9	4,3	5,0	5,7	8,0	11,4	7,0	
Thuế về tài sản khác	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,3	0,4	0,5	0,9	1,6	0,8	
Tổng số thuế mới nộp với ngưỡng 100 triệu VND/hộ gia đình	0,1	0,1	0,3	1,000	1,2	1,8	2,8	3,8	6,9	11,8	5,7	

Ghi chú: Doanh thu từ thuế GTGT; thuế tiêu thụ đặc biệt, ước tính dựa trên mẫu chi tiêu và thu nhập. Dựa trên khảo sát hộ gia đình 2006. Tất cả các số liệu dựa trên giá 2006.

	Thu nhập theo mẫu bình quân đầu người										Tất cả	% hộ thanh toán
	1 (nghèo)	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (giàu)		
	Phần trăm tổng chi tiêu đối với hạng mục chi tiêu											
Thu nhập bình quân đầu người	2.370	3.511	4.387	5.279	6.268	7.508	9.076	11.118	14.660	29.343	9.351	
Tổng số thuế nộp trong đó	56	96	132	178	230	315	430	626	1038	2702	580	97,9
Thuế nhà ở	54	92	126	166	219	298	404	562	955	2.343	522	97,5
Thuế về tài sản khác	2	5	6	12	10	17	26	64	83	359	58	8,9
Tổng số thuế mới nộp với ngưỡng 100 triệu VND/hộ gia đình	2	9	23	51	81	149	247	419	813	2443	424	35,8
	phần trăm của chi phí											
Tổng số thuế nộp trong đó	2,4	2,7	3,0	3,4	3,7	4,2	4,7	5,6	7,1	9,2	6,2	
Thuế nhà ở	2,3	2,6	2,9	3,2	3,5	4,0	4,5	5,1	6,5	8,0	5,6	
Thuế về tài sản khác	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,6	0,6	1,2	0,6	

Tổng số thuế mới nộp											
với ngưỡng 100 triệu VND/hộ gia đình	0,1	0,3	0,5	1,0	1,3	2,0	2,7	3,8	5,5	8,3	4,5

Ghi chú: Doanh thu từ thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, ước tính dựa trên mẫu chi tiêu và thu nhập. Dựa trên khảo sát hộ gia đình 2006. Tất cả các số liệu dựa trên giá 2006.

Thuế tài sản có tính lũy kế cao, chiếm một tỷ lệ ít hơn 3% thu nhập hoặc chi phí đối với dân số nhóm thứ 5 nghèo nhất, nhưng hơn 7% đối với nhóm thứ 5 giàu nhất. 9/10 doanh thu sẽ từ đánh thuế nhà ở, phần còn lại là từ tài sản mà hộ gia đình cho thuê. Thuế tài sản chỉ đánh thuế trên ngưỡng thậm chí có tính lũy kế hơn, chỉ thu 0,1% chi tiêu từ các mẫu hộ gia đình nghèo nhất và 11,8% từ mẫu nhóm đứng đầu. Gánh nặng thuế sẽ cao 4 lần (phần trăm chi tiêu của hộ gia đình).

Bảng 8. 17: Thuế nộp bởi các hộ gia đình Việt Nam theo vùng và khu vực Nông thôn/Thành thị dựa trên 1% thuế tài sản

	Thuế đã nộp 000VND	Chi tiêu theo đầu người	Thuế % chi tiêu	Ghi nhớ: GTGT % chi tiêu	Thu nhập theo đầu người 000VND	# hộ gia đình lấy mẫu
Vùng						
1	791	8.241	9.6	599.6	7.3	1.944
2	305	5.772	5.3	172.6	3	1.317
3	244	4.393	5.5	140.8	3.2	429
4	248	5.053	4.9	119.5	2.4	1.014
5	387	6.766	5.7	238.1	3.5	852
6	321	5.955	5.2	190.4	3.2	582
7	1.422	11.852	12	1224	10.3	1.188
8	277	6.698	4.1	135.7	2	1.863
Nông thôn	1.425	12.394	11.5	1211.6	9.8	2.307
Thành thị	272	5.602	4.9	136.2	2.4	6.882
Tổng	580	7.417	7.8	423.6	5.7	9.189

Lưu ý: Các vùng này là: 1: Đồng bằng sông Hồng, 2: Đông Bắc, 3: Tây Bắc; 4: Bắc trung bộ, 5: Nam trung bộ, 6: Tây Nguyên, 7: Đông nam bộ, 8: Đồng bằng sông Cửu Long.

Phân tích này có một số giới hạn, phần lớn là do dữ liệu không hoàn chỉnh. Vì phân tích này dựa trên dữ liệu khảo sát hộ gia đình, nên không bao gồm giá trị tài sản nắm giữ bởi các tập đoàn hay chính phủ. Nó giả định rằng giá trị tài sản năm 2006 là thực tế, được báo cáo chính xác bởi những người được hỏi, và sẽ không giảm nếu thuế tài sản được áp dụng. Giả thiết cuối cùng này đặc biệt không thuyết phục; với việc giới thiệu thuế tài sản chúng tôi dự kiến giá trị của đất đai giảm bởi giá trị vốn của các thanh toán thuế tài sản dự kiến. Tương ứng với 1% thuế tài sản, giá trị tài sản có thể dễ dàng giảm xuống khoảng 10%.

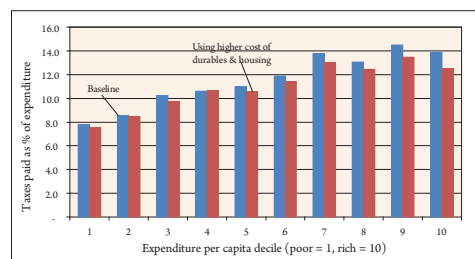
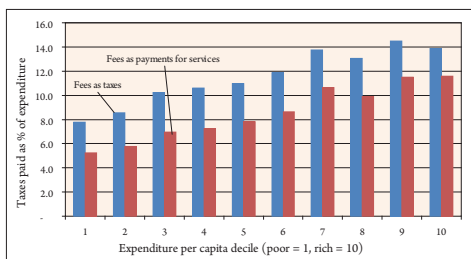
Tuy nhiên, kết quả có đầy đủ để có thể tự tin vào kết luận rằng loại thuế như vậy sẽ lũy tiến, và có thể đạt được kết quả đáng kể.

6. Kiểm tra mức độ xác thực

Rất có nghĩa khi hỏi kết quả của chúng ta xác thực như thế nào đối với một số giả định quan trọng hơn, hoặc đang có ý kiến trái chiều. Trong biểu 8.3, hình trên cùng bên trái cho thấy mức phân bổ thuế có liên quan đến chi tiêu trong trường hợp cơ bản (các cột bên phải). Tất nhiên việc loại bỏ các phí làm giảm gánh nặng thuế, nhưng nó đặc biệt đánh dấu tác động đối với hộ gia đình nghèo hơn; hệ số tập trung đối với phí thuế thực tế là 0,495, so với 0,461 khi phí được xem xét như là thuế. Nói tóm lại, khi loại bỏ các loại phí, hệ thống thuế trở nên lũy tiến hơn.

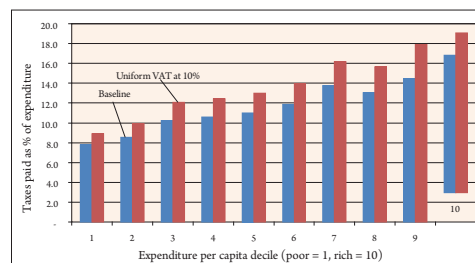
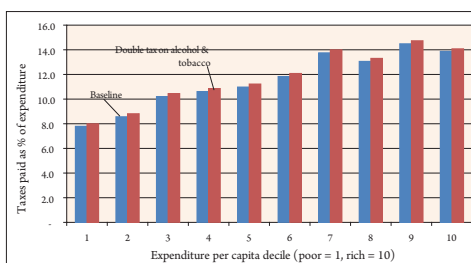
Hình bên phải trên cùng của biểu đồ 8.3 nhìn vào sự phân bổ thuế trong trường hợp cơ bản (bên trái) và với giả định rằng dịch vụ nhà cửa có giá trị khoảng 3% (thay vì là 2%) giá trị vốn, và lãi suất thực tế sử dụng trong việc định giá dịch vụ của hàng hóa lâu bền sẽ là 5% (thay vì 3%). Những giả định thay thế này làm tăng chi phí đo lường khoảng 8%, và vì vậy làm giảm gánh nặng thuế được quan sát tổng quan. Tác động thực tế là việc giảm khiếm tốn về lũy tiến thuế được đo lường: Kakwani đo mức giảm từ 0,071 trong trường hợp cơ bản xuống 0,056 với các giả định mới (xem bảng 8.10).

Hình 8.3: Kiểm tra mức độ xác thực của các kết quả phạm vi ảnh hưởng



Phân bổ thuế cơ bản (bên trái) và nếu loại phí được coi như thanh toán cho các dịch vụ (bên phải)

Phân bổ thuế cơ bản (bên trái) và nếu chi tiêu sử dụng chi phí cao hơn đối với hàng lâu bền và nhà cửa (bên phải)



Phân bổ thuế cơ bản (bên trái) và nếu thuế đối với rượu và thuốc lá gấp đôi (bên phải)

Phân bổ thuế cơ bản (bên trái) và nếu GTGT đánh thuế đồng bộ 10% (bên phải)

Người ta cũng có thể tìm hiểu tác động của các thay đổi về thuế khác; hình dưới bên trái của biểu đồ 8.3 cho thấy tác động kép của thuế tiêu thụ đặc biệt đối với rượu và thuốc lá, và có thể kết luận rằng tác động đối với tính lũy tiến sẽ rất khiêm tốn – mặc dù thay đổi này có thể đánh giá thấp hơn thực tế, vì chi tiêu vào rượu và thuốc lá điển hình là báo cáo thấp hơn thực tế trong các cuộc khảo sát hộ gia đình. Cuối cùng, ở hình dưới bên phải của biểu đồ 8.3 chúng tôi cho thấy điều gì sẽ xảy ra nếu thuế GTGT bị đánh ở mức duy nhất 10% (trong khi không

thay đổi mức đánh giá 0% và hàng hóa miễn thuế). Đây là ước tính ban đầu không tính thuế GTGT được đặc biệt thu chỉ trên các hàng hóa trung trung cấp. Gánh nặng thuế tổng quan sẽ tăng, nhưng tính lũy tiến sẽ vẫn giữ nguyên không thay đổi – phương pháp đo lường Kakwani sẽ chỉ thay đổi từ 0,071 lên 0,072 (mà nếu có sự lũy tiến cao hơn, thì liên quan đến chi tiêu). Ít nhất trong bối cảnh hiện tại của Việt Nam, tỷ suất GTGT cao hơn sẽ không là gánh nặng đối với người nghèo.

7. Đánh giá phạm vi ảnh hưởng và các hàm ý

Công bằng mà nói, dù được đo lường theo chiều dọc hay chiều ngang, cũng chỉ có một mô hình hệ thống thuế tốt. Thuế phải làm tăng số thu và phải có tính hiệu quả với tối thiểu hoá những bóp méo thị trường và với chi phí hành chính và quản lý thấp nhất. Ngay cả khi đó, việc đo lường phạm vi ảnh hưởng của thuế cũng có vai trò quan trọng vì chúng là trung tâm của các cuộc tranh luận về đạo đức và chính trị về chính sách thuế. Báo cáo này đã cung cấp một vài thông tin cần thiết cho những cuộc tranh luận này.

Kết luận chính của chúng tôi là hệ thống thuế của Việt Nam có tính lũy tiến tương đối, khiến người giàu phải đóng thuế cao hơn người nghèo. Tuy nhiên, cũng cần phải nhớ rằng chỉ có khoảng một nửa hệ thống thuế là đánh vào hộ gia đình; hiện nay, chúng tôi chưa phân tích ảnh hưởng của các loại thuế đánh vào doanh nghiệp hoặc thuế nhập khẩu đối với hộ gia đình. Chúng tôi cũng không có thông tin về mức độ đóng góp vật chất tại chỗ của các loại thuế áp đặt cho mọi công dân. Và mô hình mà chúng tôi sử dụng là một mô hình cơ học; nên điều nên làm có lẽ là phải xây dựng một mô hình cân bằng tổng thể có thể ước tính (CGE) để có thể tìm ra tác động của các thay đổi về thuế đối với số thu từ thuế, phân bổ thu nhập và tiêu dùng (có thể xem Shoven và Whalley 1984).

GTGT và thuế tiêu thụ đặc biệt cũng có tính lũy tiến. Điều này không xảy ra với tất cả các quốc gia nhưng xảy ra ở Việt Nam chủ yếu vì người nghèo tự thoả mãn các nhu cầu của họ hơn là mua chúng, và điều này làm giảm GTGT mà họ phải nộp. Theo thời gian, điều này sẽ thay đổi, vì sản xuất tại gia không còn quan trọng nữa và sắc thuế này sẽ dần bớt tính lũy tiến hơn. Vì Việt Nam đang cân nhắc tìm cách tăng số thu từ thuế nên những thay đổi trong mức thuế suất và diện nộp thuế GTGT phải được cân nhắc cẩn trọng: có hiệu quả trong quản lý, tăng số thu từ thuế lên rất nhiều, phải được thay đổi tại mức chi tiêu tối thiểu và như chúng tôi đã chỉ ra, phải không được tăng quá mức gánh nặng thuế đánh trên các hộ gia đình nghèo.

Để giúp đỡ người nghèo, cần phải giảm hoặc thậm chí xoá bỏ các loại phí nông nghiệp và giáo dục - có tính lũy thoái. Mới đây đã có quyết định xoá bỏ hầu hết các loại thuế nông nghiệp không phổ biến - một quyết định có lợi cho người nghèo hơn là cho người giàu. Tuy nhiên, thậm chí ngay cả khi quy mô của các loại phí tại địa phương chỉ liên quan tới những dịch vụ mà họ có chi trả thì cũng cần phải cân nhắc hết sức cẩn trọng việc giảm các nguồn thu địa phương, đặc biệt là khi kết quả của nó lại làm suy giảm các dịch vụ tại địa phương như hệ thống tưới tiêu vốn đã nghèo nàn lạc hậu, các trường học trở nên yếu kém hơn hoặc các cơ sở y tế không cung cấp đủ nhu cầu. Đề xuất chung là đảm bảo sao cho các loại phí này đáp ứng được vừa đủ các dịch vụ mà người dân chi trả. Có thể cân nhắc việc miễn thuế cho các hộ gia đình rất nghèo; đã có một cơ sở hạ tầng để xác định xem đâu là những hộ gia đình rất nghèo để được cấp học bổng giáo dục.

Thuế thu nhập cá nhân được chú ý đến nhiều hơn trong một vài năm qua khi đóng góp của nó vào ngân sách nhà nước cần phải được điều chỉnh. Điều này vẫn đặt ra câu hỏi về định hướng trong tương lai của chính sách công: thuế thu nhập cá nhân phải được mở rộng hơn một cách mạnh mẽ hay tiếp tục là một loại thuế không mấy phần quan trọng. Những người ủng hộ việc mở rộng thuế thu nhập cá nhân nhấn mạnh vào số thu tiềm tàng từ loại thuế này và tính lũy tiến mạnh mẽ của nó; những người theo quan điểm đối lập thì lo lắng rằng nó có thể cản trở sự phát triển của khu vực chính thức và đặt đố về mặt hành chính và quản lý so với số thu mà nó mang lại.

Đề xuất mới về thuế thu nhập cá nhân đã có một bước tiến mới trong vấn đề này: đánh thuế lên ít hộ gia đình hơn, chủ yếu vì nhiều hộ gia đình hiện đang nộp thuế thu nhập kinh doanh - được đánh ở mức thuế suất chung là 28% khi lợi nhuận vượt quá mức lương tối thiểu - sẽ không phải nộp thuế nữa khi bộ luật thuế thu nhập cá nhân mới có hiệu lực. Điều này tốt hơn cho những người mở các thể chế chính thức (hơn là phi chính thức), ví dụ như các công ty được đăng ký kinh doanh. Mặc dù thừa nhận, theo ước tính thuế thu nhập mới đã đưa vào áp dụng năm 2006, đã giảm tổng thu của chính phủ khoảng 3%; hầu hết tất cả các tác động này là thông qua việc giảm tổng thu từ thuế thu nhập kinh doanh hộ gia đình.

Nếu thuế thu nhập cá nhân tiếp tục chỉ làm số thu từ thuế tăng lên không đáng kể thì liệu có nên xoá bỏ hoàn toàn loại thuế này không? Chắc chắn là có thể thực hiện phương án này, nhưng phải trên nguyên tắc là dựa trên cơ sở chi tiêu thuế hiệu quả hơn thuế trực thu (xem Tuerck và đồng tác giả 2006) vì nó gây ra ít méo mó hơn trong các quyết định làm việc và tiết kiệm. Mặt khác, thuế thu nhập cá nhân - hiện tại và đề xuất - đều là cơ chế hữu hiệu nhất để bảo đảm rằng người lao động ngoại kiều trả một khoản tiền thuế phù hợp về Việt Nam; chỉ riêng điều này cũng đã đủ để tiếp tục duy trì sắc thuế này. Nhưng nếu đây là lý do duy nhất thì sắc thuế này chỉ nên tiếp tục được áp dụng cho những người có thu nhập cao nhất. Vào năm 2009, ngưỡng mới để nộp thuế thu nhập cá nhân sẽ cao gấp khoảng 4 lần so với mức thu nhập trung bình, và số người nộp thuế sẽ bắt đầu tăng lên rất nhanh. Điều này có thể gây ra các chi phí thuế phụ trội vượt quá số thu tăng thêm từ thuế - điều này đòi hỏi phải điều chỉnh giới thuế tối thiểu theo tỷ lệ lạm phát theo thời gian. Cũng nên so sánh mức thuế suất của nhóm có thu nhập cao nhất với thuế thu nhập doanh nghiệp (28%) để đảm bảo cho những người không sắp xếp lại công việc kinh doanh của mình tránh được thuế), và để đơn giản hoá cấu trúc thuế thông qua việc giảm số lượng các giới thuế. Hàm ý của điều này là thuế thu nhập cá nhân phải tiếp tục đóng vai trò hạn chế trong thập kỷ tới; nếu cần có nhiều số thu hơn từ thuế thì cần phải tìm cách khác như điều chỉnh GTGT, thuế tài sản hoặc thuế tiêu thụ đặc biệt.

Thuế tài sản đặc biệt trông rất hấp dẫn như là một phương án: có tính lũy tiến cao, và đem lại nguồn thu đáng kể. Tuy nhiên, chi phí hành chính của loại thuế này có thể cao, đặc biệt vào giai đoạn đầu (thiết lập quyền sở hữu, bản đồ, và những vấn đề tương tự); và có thể tạo ra những gánh nặng nghiêm trọng đối với dòng tiền mặt của các hộ gia đình và kinh doanh, đặc biệt trong thời điểm giá cả nhà đất lạm phát nhanh.

Cuối cùng, cần phải lưu ý rằng vấn đề tranh luận đưa ra trong nghiên cứu này chỉ tập trung vào khía cạnh số thu của chính phủ. Cần phải đo lường cả phạm vi ảnh hưởng của chi tiêu và thu nhập chính phủ như Demery (2000) và Haughton (2005) đã đề xuất trong bối cảnh Peru. Lý do là ngay cả thuế lũy thoái cũng có thể đáng mong muốn nếu đảm bảo chi tiêu được hoàn lại nhiều hơn cho người nghèo.

Thuế Đất đai và Tài sản

Bruno Moser và Nicolaus Tideman



1. Thuế đất đai và tài sản: Giới thiệu chung về khung chính sách và số thu

Cơ sở quy định quyền sở hữu tư nhân về đất đai được nêu trong Hiến pháp và sau này là Luật Đất đai năm 2003.⁷⁶ Các nhà soạn thảo luật đã cố gắng xác định, dự báo và điều chỉnh mỗi hình thức sử dụng đất (và số tiền phải nộp cho nhà nước vì đặc quyền sử dụng đất).⁷⁷ Dù vậy, tổng số thu từ các loại thuế đất đai (nằm ngoài thuế tài nguyên) chỉ đạt dưới 1 triệu đôla trong tài khóa 2006. Tuy nhiên, các tỉnh và thành phố đều có nguồn thu đáng kể từ việc cấp (bán) quyền sử dụng đất. Ví dụ, trong những năm gần đây, TPHCM đã thu hơn 40% ngân sách hàng năm từ nguồn này. Thực tiễn này sẽ không bền vững.

Sau đây là tóm tắt các văn bản luật có liên quan đến thuế liên quan đến đất đai.

1.1. Tóm tắt các văn bản luật có liên quan đến thuế đất đai

Ở Việt Nam, một số loại thuế được áp dụng cho việc sử dụng đất đai và tài sản như: Thuế nhà đất, Thuế sử dụng đất nông nghiệp, Thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất, tiền lệ phí sử dụng đất, các loại phí thuê đất và mặt nước và lệ phí đăng ký trước bạ. Cho đến 2009 còn có thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất.

1.2. Thuế Nhà đất

Thuế này được áp dụng cho nhà ở và đất đô thị, song cho đến nay mới chỉ được áp dụng cho đất đai. Nhà ở đến nay vẫn chưa phải chịu thuế. Do đó, cơ sở cho loại thuế này bao gồm tất cả các loại đất ở và đất xây dựng. Cơ sở thuế không căn cứ trên giá trị thị trường, mà trên diện tích đất, và nhiều mức thuế suất được áp dụng tùy thuộc vào loại đất và vị trí. Dưới đây là một số đặc điểm chính.

Thuế đất không được thu trong trường hợp sử dụng đất cho các mục đích công, an sinh xã hội hoặc từ thiện, không vì các mục đích thương mại hay để ở, hoặc được sử dụng làm nơi thờ tự chung.

Trong trường hợp cho thuê đất, các tổ chức và cá nhân thuê đất sẽ không phải nộp thuế đất; trách nhiệm nộp thuế thuộc về bên cho thuê.

⁷⁶ **Điều 17 Hiến pháp nước CHXHCN Việt Nam:** Đất, rừng, sông, hồ, nguồn nước, của cải nằm dưới lòng đất hay từ biển, thềm lục địa và trên không trung [...] *đều thuộc sở hữu toàn dân.* **Điều 1 Luật Đất đai năm 2003:** Luật này quy định các quyền và trách nhiệm của nhà nước với tư cách là người đại diện sở hữu toàn dân về đất đai và toàn quyền quản lý đất đai; việc quản lý và sử dụng đất đai, cũng như các quyền hạn và nghĩa vụ của người sử dụng đất.

⁷⁷ Phần tóm tắt các văn bản luật liên quan đến thuế đất đai do Bộ Tài chính cung cấp. Hiệu quả Tác động kinh tế của các loại thuế và phí liên quan đến đất đai được thảo luận trong phần [II và III].

Cơ sở thuế và thuế suất

Thuế được tính dựa trên cơ sở diện tích đất, loại đất và mức thuế suất trên mỗi m². Mức thuế suất tính theo m² được quy định cho mỗi loại phố ở mỗi loại trung tâm đô thị cụ thể. Đất đô thị được phân thành 5 loại và các mức thuế suất được gắn với thuế suất sử dụng đất nông nghiệp. Ví dụ, đối với đất đô thị loại I (mức xếp hạng cao nhất), thuế suất được quy định ở vào khoảng cao hơn từ 9 đến 32 lần so với thuế sử dụng đất nông nghiệp loại cao nhất ở vùng đó, còn đối với đất đô thị loại V (mức xếp hạng thấp nhất), thuế suất được quy định ở vào khoảng cao hơn từ 5 đến 13 lần so với thuế sử dụng đất nông nghiệp loại cao nhất trong vùng. Ở các thị xã, thị trấn, thuế suất được quy định ở vào khoảng cao hơn từ 3 đến 13 lần so với thuế sử dụng đất nông nghiệp loại cao nhất trong vùng.

Đối với đất ở và đất xây dựng ở khu vực ngoại thành, khu vực liên kề các trung tâm giao thông hoặc dọc các trục đường giao thông chính, thuế suất được quy định như sau: Đối với đất ở các khu dân cư và đất xây dựng ở ngoại thành của các đô thị loại I, thuế đất cao hơn 2,5 lần so với mức thuế sử dụng đất nông nghiệp ở các xã. Đối với các vùng ngoại thành của các đô thị loại -II, -III, -IV và -V, mức thuế suất cao gấp 2 lần so với mức thuế sử dụng đất nông nghiệp ở các thôn làng. Cuối cùng, đối với đất ở và đất xây dựng ở các khu vực nông thôn, đồng bằng, trung du và miền núi, mức thuế suất bằng với mức thuế sử dụng đất nông nghiệp trung bình ở các xã.

Miễn thuế và giảm thuế

Tạm thời miễn thuế đất được tạm thời miễn nộp trong cho các trường hợp sau:

- Đất được sử dụng để xây dựng trụ sở của các cơ quan hành chính và sự nghiệp nhà nước, các tổ chức xã hội, các công trình văn hóa và đất phục vụ mục đích an ninh và quốc phòng;
- Đất rừng và núi cao, và những khu vực có đồng bào dân tộc ít người sinh sống;
- Đất ở thuộc các gia đình thương binh, liệt sỹ;
- Đất ở của người tàn tật mất sức lao động, trẻ vị thành niên, người già cô đơn không nơi nương tựa, không có khả năng nộp thuế.

1.3. Thuế sử dụng đất nông nghiệp

Các cá nhân và tổ chức sử dụng hoặc được trao quyền sử dụng đất nông nghiệp cho mục đích sản xuất nông nghiệp bắt buộc phải nộp trả loại thuế này. Đất sử dụng cho sản xuất nông nghiệp thuộc diện chịu thuế này bao gồm: đất trồng trọt, đất nuôi trồng thủy sản và đất trồng rừng.

Tính thuế

Thuế sử dụng đất nông nghiệp được tính dựa trên diện tích đất, loại đất, và thuế suất được xác định dựa trên số kg thóc thu được trên một đơn vị diện tích đất. Việc phân loại đất phụ thuộc vào tính chất đất, vị trí đất, môi trường, điều kiện tưới tiêu và năng suất trung bình thu được trong điều kiện bình thường.

Các mức thuế suất được xác định trên cơ sở số kg thóc thu được trên một hécta đối với đất trồng trọt và nuôi trồng thủy sản; đối với đất trồng cây lâu năm lưu niên, mức thuế suất có

cao hơn một chút, còn đối với cây lâu năm lưu niên trên đất trồng trọt, thuế suất được gắn với thuế suất áp dụng cho đất trồng trọt. Các loại cây lấy gỗ và cây lâu năm lưu niên thu hoạch một lần chịu mức thuế suất bằng 4% giá trị sản lượng. Giá thóc gạo do uỷ ban nhân dân (UBND) quy định.

Miễn giảm thuế và miễn thuế

Đất đồi trọc và đất miền núi được miễn thuế. Các hộ gia đình chuyển đến sinh sống tại các khu kinh tế mới để khai phá đất sản xuất nông nghiệp cũng được miễn thuế. Trong trường hợp mất mùa do thiên tai và chiến tranh, các đối tượng nộp thuế sẽ được giảm hoặc miễn thuế.

Hiện nay, có thêm nhiều trường hợp được miễn, giảm thuế. Tất cả các hộ nông dân đều được miễn thuế đến năm 2010. Do đó, hiện không chưa có thu ngân sách từ nguồn thuế này.

1.4. Thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất

Đến năm 2009, các tổ chức, hộ gia đình và cá nhân phải chịu thuế khi chuyển nhượng quyền sử dụng đất của họ. Cơ sở của loại thuế này là giá trị của diện tích đất được chuyển nhượng.

Miễn thuế

Các quy định của Luật này không được áp dụng trong trường hợp nhà nước cấp hoặc cho thuê đất, chuyển nhượng quyền sử dụng đất giữa các thành viên trong gia đình hay khi quyền sử dụng đất được hiến/tặng cho UBND hoặc các tổ chức chính trị.

Tính thuế

Thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất được tính dựa trên diện tích đất, giá đất và thuế suất chuyển nhượng. Giá đất là giá được quy định theo khung giá của chính phủ đối với từng loại đất khác nhau. Trong trường hợp đấu giá quyền sử dụng đất, thì dựa trên giá đấu thầu. Nếu đất đai được chuyển nhượng theo sự thỏa thuận giữa hai bên, thì giá thỏa thuận được lấy làm cơ sở. Mức thuế suất 2% được áp dụng cho đất sản xuất nông nghiệp, đất rừng, đất nuôi trồng thủy sản, và mức 4% được áp dụng cho đất ở và đất xây dựng dự án.

Bãi bỏ

Thuế chuyển quyền sử dụng đất được bãi bỏ vào năm 2009, do thu thuế TNCN và thuế TNDN trên thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất là đủ

1.5. Các loại phí thuê đất và mặt nước

Có Luật quy định việc thu các loại phí cho thuê trong trường hợp nhà nước cho thuê đất và mặt nước. Những người chỉ thuê đất thì không phải nộp thuế sử dụng đất nông nghiệp hoặc thuế nhà đất. Mức phí cho thuê thấp hơn nhiều so với thuế sử dụng đất.

Giá đơn vị thuê đất hàng năm được tính bằng 0,5% giá đất, trong khi khung giá thuê mặt nước dao động trong khoảng từ 10 đến 250 triệu đồng/km²/year năm. Phí thuê đất và mặt nước được giảm 50% đối với các hợp tác xã và 40% nếu đối tượng nộp thuế bị sụt giảm sản lượng do thiên tai hay hòa hoãn.

1.6. Lệ phí sử dụng đất

Lệ phí sử dụng đất được thu khi nhà nước giao đất với mục đích thu lệ phí tiền sử dụng đất; thay đổi mục đích sử dụng đất; và xây dựng các khu công nghiệp, khu công nghệ cao và khu kinh tế.

Các hộ gia đình và cá nhân được giao đất ở; các tổ chức kinh tế được giao đất vì mục đích xây dựng nhà ở để bán hoặc cho thuê hoặc để sản xuất và kinh doanh nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản, đều thuộc diện chịu thuế. Những người thuê đất của nhà nước và những người sử dụng đất để xây dựng công trình hạ tầng công cộng trong các khu công nghiệp đều được miễn lệ phí sử dụng đất.

Lệ phí sử dụng đất phụ thuộc vào diện tích đất, giá đất và thời hạn sử dụng đất. Giá đất do UBND quy định hoặc giá đấu thầu tùy trường hợp cụ thể.

Lệ phí sử dụng đất không được thu trong các trường hợp khuyến khích đầu tư, xây dựng các công trình công cộng vì mục đích thương mại hoặc xã hội trong lĩnh vực giáo dục, y tế, văn hóa, thể dục thể thao.

1.7. Lệ phí trước bạ đăng ký

Lệ phí này được áp dụng trong trường hợp đăng ký nhà đất. Ngoài ra, lệ phí này còn được áp dụng trong trường hợp đăng ký ô tô, xe máy và vũ khí.

Giá trị tài sản làm cơ sở tính lệ phí đăng ký trước bạ

Giá trị tài sản làm cơ sở để tính lệ phí đăng ký trước bạ là giá chuyển nhượng quyền sử dụng đất thực tế hoặc giá thị trường trong nước dưới theo các điều kiện bình thường. Giá trị nhà để tính lệ phí đăng ký trước bạ là giá thực tế của ngôi nhà được chuyển nhượng trên thị trường vào thời điểm đăng ký. Trong trường hợp giá trị tài sản không xác định hoặc thấp hơn giá thị trường, sẽ lấy giá do UBND quy định.

Các mức lệ phí đăng ký trước bạ

Lệ phí trước bạ đăng ký được tính ở mức 1% giá trị nhà đất. Tuy nhiên, lệ phí đăng ký trước bạ tối đa cho một tài sản trên một lần đăng ký là 500 nghìn đồng.

Bảng 9.1: Doanh thu từ các khoản thuế có liên quan đến đất đai (triệu VND)

Loại thuế	2002	2004	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1 Thuế sử dụng đất NN	772	151	130	132	111	113	97	67	56
2 Thuế chuyển nhượng QSDĐ	327	408	640	984	1.251	2.328	3.017	260	-
3 Thu tiền sử dụng đất	3.244	8.149	14.202	14.176	15.416	28.677	31.598	37.695	41.691
4 Thuế nhà đất	336	359	438	515	594	711	902	1.203	1.394
5 Thuê đất	459	513	846	799	1.281	2.180	2.268	2.626	2.903

Theo Luật Ngân sách Nhà nước, thuế đất đai là một nguồn thu tuyệt vời cho ngân sách địa phương ở nhiều quốc gia, tỉnh và thành phố.

2. Các nguyên lý vấn đề kinh tế của thuế tài sản

Lý do phải phân tích riêng biệt thuế đất đai và vốn gia tăng

Về mặt phân tích kinh tế, điều thiết yếu là phân tách được giữa phần “đất đai” và phần “vốn gia tăng” trong thuế tài sản. Sự phân biệt này thường không được nhắc đến khi chúng ta trao đổi nói về “tài sản” và “bất động sản”.

Từ lăng kính kinh tế, thuế tài sản là tổ hợp của hai loại thuế, một là thuế tính trên giá trị đất và hai là thuế tính trên giá trị gia tăng. Một mức thuế suất chung thường được áp dụng cho cả hai phần của cơ sở thuế, tuy nhiên có thể áp dụng các mức thuế suất khác nhau đối với đất đai và giá trị gia tăng, và trên thực tế có một số nơi đã áp dụng các mức thuế suất khác nhau. Việc đánh thuế đất đai và giá trị gia tăng có những tác động khác nhau, xét cả về mặt hiệu quả lẫn tính công bằng.

Về mặt hiệu quả, lý do chính để phân biệt thuế đất và thuế giá trị gia tăng là độ co giãn về cung. Giá trị đất được căn cứ trên tính chất đất, hệ thống quản lý hiệu quả, cơ sở hạ tầng công cộng và sự phát triển của cộng đồng. Bất kỳ giá trị khác nào thu được từ nỗ lực của chủ sở hữu đất đều được xem là giá trị gia tăng.

Vì giá trị đất hoàn toàn độc lập với những gì mà chủ sở hữu đất làm, nên theo định nghĩa, độ co giãn về cung đất đai là bằng 0. Giá trị gia tăng của đất đai là nhờ con người, thường khấu hao theo thời gian và thường đòi hỏi bảo trì và bảo vệ liên tục. Do đó, độ co giãn về cung của phần giá trị gia tăng nằm cách khá xa mức 0.

Có những trường hợp, như trong ngành khai mỏ, tài sản do thiên nhiên ban tặng có thể bị cạn kiệt. Vì sự cạn kiệt có nhiều tác động đối với vấn đề quản lý thuế hiệu quả nên trong phân tích này chúng tôi không đề cập đến việc đánh thuế các tài sản tự nhiên có khả năng cạn kiệt.

Xét từ góc độ tính công bằng trong một xã hội tự chủ và phát triển bền vững, đất đai là sở hữu chung của toàn dân qua các thế hệ. Cả Hiến pháp nước CHXHCN Việt Nam lẫn Luật Đất đai năm 2003 đều quy định rõ ràng rằng mọi tài sản do tự nhiên mang lại đều thuộc sở hữu toàn dân.⁷⁸ Do đó, thay vì xem đất đai như “tài sản cá nhân”, tốt hơn hết nên coi đất đai thuộc “sở hữu cá nhân” hoặc “tài sản đảm bảo”.

⁷⁸ **Điều 17 Hiến pháp CHXHCN Việt Nam:** Đất đai, rừng, sông, hồ, nguồn nước và tài sản dưới lòng đất hoặc trên biển, thềm lục địa và không trung [...] đều thuộc sở hữu toàn dân.

Điều 18 Hiến pháp CHXHCN Việt Nam: Nhà nước quản lý toàn bộ đất đai theo quy hoạch và luật pháp, và đảm bảo rằng đất đai được sử dụng phù hợp với mục đích và thu được hiệu quả cao nhất [...] các tổ chức và cá nhân chịu trách nhiệm bảo vệ, làm giàu thêm, khai thác hợp lý và sử dụng hiệu quả đất đai; các tổ chức và cá nhân có thể chuyển nhượng quyền sử dụng đất được nhà nước cấp như luật quy định.

Điều 1 Luật Đất đai 2003: Luật quy định quyền hạn và trách nhiệm của nhà nước với tư cách là người đại diện sở hữu toàn dân về đất đai và toàn quyền quản lý đất đai; quy định việc quản lý và sử dụng đất, cùng các quyền lợi và nghĩa vụ của người sử dụng đất.

Điều 5-1 Luật Đất đai 2003: Đất đai là sở hữu của toàn dân và nhà nước là người đại diện chủ sở hữu.

Xét về mặt quản lý, có những sự khác biệt quan trọng giữa thuế đánh trên đất đai và thuế đánh trên phần giá trị gia tăng. Việc đánh thuế hợp lý phần giá trị gia tăng đòi hỏi cơ quan thuế phải tiến hành đánh giá tại chỗ thường xuyên, và đây là một việc mang tính chủ quan, dễ tạo cơ hội tham nhũng. Mặt khác, vì giá trị đất thường tùy thuộc nhiều vào vị trí đất, nên mang tính khách quan, minh bạch và dễ đánh giá hơn.

Vì tất cả những lý do này, một báo cáo phân tích kinh tế về các loại thuế tài sản phải được chia thành hai phần: phân tích thuế đánh vào các tài sản tự nhiên (đất đô thị, đất nông nghiệp, thủy sản, thiết bị quang phổ điện tử, các khu đất v.v) và thuế đánh vào giá trị vốn gia tăng do con người tạo ra.

3. Thuế đất đai

Hiệu quả của thuế đất đai

Đánh thuế dựa trên giá trị đất là một trong những cách hiệu quả nhất để tăng thu ngân sách cho chính phủ một cách đáng kể. Nếu được quản lý tốt, thì không giống như hầu hết các nguồn thu ngân sách khác, thuế đất đai không tạo ra vấn đề về thiếu hiệu quả hay “gánh nặng quá tải” cho nền kinh tế. Do đó, khi một dân tộc hay một cộng đồng thay thế một nguồn thu tạo gánh nặng quá tải cho nền kinh tế bằng thuế đất đai thì hiệu quả của nền kinh tế nói chung sẽ được nâng cao.⁷⁹

Có hai yêu cầu để thuế đất đai không tạo ra gánh nặng quá tải. Thứ nhất, thuế phải độc lập, không phụ thuộc vào sản lượng do đất đem lại. Thứ hai, thuế phải không được lớn hơn giá trị sử dụng đất. Nếu hai điều kiện này được đáp ứng thì mọi loại đất đai có thể đem lại năng suất cao có thể tiếp tục được sử dụng khi đất bị đánh thuế, còn người sử dụng đất sẽ tiếp tục có động cơ để tiếp tục sử dụng đất một cách hiệu quả. Một loại thuế không phụ thuộc vào hiệu quả sử dụng đất có thể thu hồi toàn bộ giá trị cho thuê đất mà không tạo ra gánh nặng quá tải nào.

Hơn nữa, chi phí thực thi và tuân thủ các thuế đất đai rất thấp. Chi phí thực thi bao gồm chi phí để duy trì hệ thống địa chính, tiến hành đánh giá thường xuyên và minh bạch, gửi hóa đơn và xử lý hiệu quả các trường hợp vi phạm (trong đó chỉ có một vài trường hợp).

Chi phí thực thi tuân thủ thuế đất đai có thể so sánh với chi phí thanh toán hóa đơn điện. Đối với đất đô thị và đất thương mại, nộp thuế hàng tháng có lẽ là cách thuận tiện nhất. Việc này có thể được thực hiện bằng cách tự động trừ từ tài khoản ngân hàng của người nộp thuế. Đối với đất nông nghiệp, tốt nhất là nên quy định nộp thuế ngay sau vụ thu hoạch. Đối với các tỉnh miền Nam, điều này có nghĩa là nộp thuế 3 lần một năm, trong khi với các vùng núi cao ở miền Trung và miền Bắc thì chỉ nộp một lần một năm là thích hợp.

⁷⁹ Gánh nặng thuế gây ra gánh nặng quá tải cho nền kinh tế tỷ lệ thuận với bình phương của thuế suất. Nó cũng tỷ lệ với thuận với hàm số nghịch của tổng các hàm số nghịch của độ co giãn cung cầu.

Tuy còn có những cách khác để tăng số thu cho ngân sách công mà không tạo ra gánh nặng quá tải,⁸⁰ song xét về mặt kinh tế thì cách quan trọng nhất để tăng thu ngân sách mà không tạo thêm quá nhiều gánh nặng là đánh thuế đất đai.⁸¹

Thuế đất đai và tính siêu hiệu quả

Vì một số lý do, thuế đất đai không phải chỉ là ít hiệu quả. Trái lại, thuế đất đai là “siêu hiệu quả”, có nghĩa là thuế đất đai không chỉ mang lại nguồn thu ngân sách mà không gây ra gánh nặng quá tải, mà còn thực sự giúp bù đắp các trường hợp không có hiệu quả về kinh tế, qua đó tạo ra một nền kinh tế nói chung có hiệu quả hơn là một nền kinh tế không có thuế đất đai.

Tác động của thuế đất đai đối với việc đầu cơ đất

Mức thuế suất thuế đất đai càng cao bao nhiêu thì việc đầu cơ đất càng ít đem lại ít lợi nhuận bấy nhiêu. Do thuế suất thuế đất đai gần bằng 100% giá trị thuê đất, việc đầu cơ đất có lợi nhuận là điều không thể có, vì giá bán đất ngày càng giảm đi trong khi giá vốn ngày càng tăng cao. Do đó, thuế đất đai có xu hướng giành lại đất đai từ tay những người đầu cơ và đặt trả vào tay những người có nhu cầu sử dụng. Với những người đầu cơ đất ngoài ra khỏi thị trường thì giá bán đất tiếp tục giảm khiến giá mua đối với đa số người dân cũng giảm đi và do đó trở nên dễ tiếp cận hơn đối với những người có mong muốn và nhu cầu sử dụng đất một cách hiệu quả.

Cụ thể: việc đầu cơ đất đai rất hấp dẫn khi người ta tin tưởng rằng giá đất sẽ tăng lên rất nhanh. Những người hy vọng giá cả tăng nhanh sẽ mua đất và chờ đợi. Điều này làm suy giảm tính hiệu quả do hai nguyên nhân. Thứ nhất, những người đầu cơ đất đai thường không phải là những người có tài quản lý đất trong khi chờ đợi giá cả tăng lên. Thứ hai, khi việc đầu cơ hấp dẫn, đất đai là tài sản có giá trị nhất đối với những người hy vọng giá cả sẽ tăng lên nhanh chóng. Những niềm tin thái quá như vậy thường là sai lầm. (Chúng dẫn đến một hiện tượng gọi là “lời nguyên của kẻ thắng cuộc”, trong đó thực tế cho thấy là người trúng giá cao nhất lại có nghĩa là anh ta đã trả hớ).

Những người chủ sở hữu đất tin rằng đất đai sẽ tăng giá nhanh chóng thường nghĩ rằng nâng cấp đất đai ngay thời điểm hiện tại là không có lợi bởi vì sau này sẽ không thể nâng cấp nhiều hơn nữa. Do đó, việc theo đuổi lợi nhuận từ đầu cơ tạo ra xu hướng chống lại việc nâng cấp đất. Thông qua việc cắt giảm hay xóa bỏ lợi nhuận thu được từ đầu cơ đất, việc đánh thuế đất sẽ giúp xóa bỏ xu hướng chống lại việc nâng cấp đất, qua đó dẫn đến việc sử dụng đất tích cực hơn, hiệu quả hơn và bền vững hơn.

Mức thuế đất đai cao hơn, ngoài việc làm giảm bớt tình trạng đầu cơ đất, còn có xu hướng làm giảm bớt việc chuyển đổi quá sớm đất nông nghiệp sang sử dụng cho các dự án phát triển. Vì tình trạng đầu cơ đất được giảm bớt hoặc xóa bỏ do mức thuế suất cao, các địa điểm có giá trị nhất được phát triển nhanh chóng khi đất bị đánh thuế cao (tới 100% giá trị thuê đất trên

⁸⁰ Các hình thức khác giúp tăng thu ngân sách mà không tạo ra gánh nặng quá tải là các loại thuế bù đắp cho thiệt hại gây ra do ô nhiễm, ách tắc giao thông, khí hậu trái đất nóng lên và giá phải trả (không lớn chi phí biên) cho các dịch vụ công.

⁸¹ Từ quan điểm kinh tế, thuế đất đai bao gồm cả thuế đánh vào cơ hội tự nhiên khan hiếm như đánh bất cá và quang phổ điện từ (được sử dụng cho điện thoại di động, đài phát thanh và vô tuyến).

thị trường), thu hẹp nhu cầu hoặc làm mất thị trường đối với các địa điểm chưa sẵn sàng cho phát triển.

Tác động của thuế đất đai đối với khả năng tiếp cận đất của các doanh nghiệp

Việc đánh thuế đất giúp nâng cao hiệu quả kinh tế bằng cách giao đất vào tay những người biết làm lợi nhiều hơn từ tài sản của họ. Nếu thị trường cho vay vốn hoàn hảo thì tất cả mọi người đều được hưởng cùng một mức lãi suất. Tuy nhiên trên thực tế, một số người phải chịu mức lãi suất cao hơn trong khi một số khác được hưởng lãi suất thấp hơn. Một số người được hưởng lãi suất thấp bởi thay vì đi vay, họ tìm các cách để đầu tư tiền của mình họ.⁸²

Khi thuế đất đai tăng lên, những người sử dụng đất tiềm năng giảm bớt được giá mua đất nhờ giá trị chiết khấu hiện tại của thuế đất tương lai [Gaffney]. Đối với những người được hưởng lãi suất thấp, giá trị chiết khấu hiện tại của thuế đất tương lai lớn hơn so với những người chịu thuế suất cao hơn. Do đó, việc tăng thuế đất đai sẽ làm giảm bớt giá trị đất đối với những người chịu lãi suất cao ít hơn là đối với những người được hưởng lãi suất thấp. Như vậy, việc tăng thuế đất sẽ làm giảm giá trị của đất đối với những người chịu lãi suất cao với mức thấp hơn việc nó giảm giá trị của đất đối với những người được hưởng lãi suất thấp. Như vậy, việc tăng thuế đất đai sẽ làm quyền sở hữu đất chuyển sang những người chịu lãi suất cao. Vì những người này chịu lãi suất cao hơn, nên họ đòi hỏi mức lợi nhuận đầu tư cao hơn. Do vậy, thuế đất đai cũng chuyển đất sang sử dụng với năng suất cao hơn.

Tác động của thuế đất đai đối với khả năng tiếp cận vốn vay của các doanh nghiệp

Giá bán đất là giá trị hiện tại của giá thuê tương lai trừ thuế. Bởi thuế tiến đến gần bằng giá trị thuê đất, nên giá bán tiến gần bằng đến 0. Điều này gây ra 3 ý nghĩa tác động quan trọng:

- i. Khi Chính phủ lập kế hoạch đánh thuế đất đai ở mức phù hợp với tỷ lệ giá trị thuê đất đáng kể thì nên lấy cơ sở tính thuế là giá trị thuê đất hàng năm thay cho giá bán đất, và.
- ii. Vì thuế suất gần bằng 100% giá trị thuê đất, việc sở hữu đất ngày càng trở nên khả thi đối với những người có ít hoặc hoàn toàn không có khả năng tiếp cận tín dụng. Do đó, số tiền cần thiết để mở một doanh nghiệp sẽ là số tiền cần thiết để đầu tư vốn thực tế;
- iii. Với mảnh đất ít giá trị được dùng để thế chấp vay vốn, ngân hàng sẽ không thể cho bất kỳ ai có đất thế chấp cũng vay vốn được. Thay vào đó, ngân hàng sẽ phải đánh giá kỹ lưỡng và ủng hộ kế hoạch kinh doanh được đề xuất. Việc này sẽ giúp nâng cao hiệu quả đầu tư tiên tiết kiệm của người dân.

Tác động của thuế đất đai đối với việc hưởng chênh lệch giá

Hưởng chênh lệch giá là việc sử dụng các nguồn lực hạn hẹp để thu lợi mà không phải trả tiền. Một hình thức hưởng chênh lệch giá là thuyết phục chính phủ chi tiền thu được từ thuế cho các dự án của mình. Trong khi việc hưởng chênh lệch giá có thể có lợi cho cá nhân, các nguồn lực mà cá nhân chi cho nỗ lực tìm kiếm khoản chênh lệch là lãng phí xét trên góc độ từ lãng kính của toàn xã hội. Còn các dự án được thực hiện nhờ các nỗ lực hưởng chênh lệch giá cũng thường là lãng phí. Thuế đất đai làm giảm bớt lợi nhuận tiềm năng thu được từ việc hưởng chênh lệch giá, qua đó giảm bớt các hoạt động nhằm hưởng chênh lệch giá, từ đó nâng cao

⁸² Rửa tiền bất hợp pháp là một trong những ví dụ rõ nhất của việc “hưởng” lãi suất thấp.

hiệu quả xã hội. Tùy thuộc vào mức độ chính phủ kiểm chế chi tiêu cho các dự án lãng phí do tình trạng ăn chênh lệch giá giảm bớt, hiệu quả xã hội sẽ được tiếp tục nâng cao.

Tác động của thuế đất đai đối với đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI)

Một trong những vấn đề chính mà FDI hiện đang gặp phải khi xem xét đầu tư vào Việt Nam là chi phí đất đai cao, nếu họ có thể tiếp cận được. Trong khi việc áp dụng một loại thuế đất đai đáng kể loại bỏ bớt động cơ đầu cơ đất, nó cũng đồng thời đem lại một số thu lớn cho chính phủ, cho phép giảm bớt các loại thuế không mang lại doanh số thu hoặc loại bỏ các loại thuế không hiệu quả đánh trên thu nhập và thương mại. Với chính sách như vậy, một nước có thể mong đợi nguồn vốn FDI tăng nhanh đáng kể, tạo một động lực thúc đẩy quan trọng cho phát triển kinh tế-xã hội.

Với tốc độ phát triển nhanh hơn, không chỉ nhu cầu về lao động nói chung sẽ tăng cao, dẫn đến mức lương cao hơn, mà cả nhu cầu về lao động có tay nghề cũng sẽ lớn hơn. Nếu Việt Nam thực hiện chế độ thuế suất thấp đối với thương mại, thì rất có thể nhiều công ty quốc tế sẽ chọn Việt Nam làm đại bản doanh vừa nhằm tận dụng trình độ giáo dục cao ở Việt Nam, vừa giảm bớt số thuế mà họ phải trả trên toàn thế giới.

4. Tính công bằng

Đất đai là tài sản được kế thừa qua các thế hệ

Như đã trình bày trong mục 1, thuế đất đai thể hiện đúng quy định tinh thần tuyên ngôn trong Hiến pháp rằng đất đai thuộc sở hữu toàn dân. Do gần như không thể chia đều đất đai và đó sẽ là thảm họa về kinh tế, nên việc phân chia tài chính một cách công bằng, thông qua thuế đất đai, sẽ là một cách thích hợp để thể hiện quyền bình đẳng về đất đai.

Việc thu tiền thuế đất hàng năm cho các mục đích công cũng thể hiện được các mục tiêu ban đầu về thuế như của Adam Smith đã nêu, “các đối tượng trong mỗi quốc gia cần đóng góp để hỗ trợ chính phủ... tương ứng với tỷ lệ thu nhập mà họ được hưởng dưới sự bảo trợ của nhà nước.”

Nguồn vốn từ những người hưởng lợi trực tiếp các dịch vụ và hạ tầng tại địa phương

Trong một nền kinh tế thị trường, những người tham gia thường phải chi trả cho các hàng hóa và dịch vụ mà nền kinh tế cung cấp cho họ. Nguyên tắc này có thể được áp dụng đối với các dịch vụ và hạ tầng tại địa phương chỉ đem lại lợi ích cho một số người chứ không phải những người khác.

Khi một cơ quan quản lý ở cấp chính quyền thấp nhất xây dựng một cây cầu bắc qua sông, những người hưởng lợi nhiều nhất là những người sở hữu đất đai bên kia bờ sông, nơi trước đây rất khó đến được. Nếu họ có phải trả vài bao thóc một năm cho cây cầu thì họ vẫn giàu có hơn thời khi chưa xây dựng có cầu. Sẽ là công bằng nếu cộng đồng đặt ra cho họ trách nhiệm như vậy.

Tất nhiên, một ruộng lúa ngay gần cây cầu sẽ có lợi nhiều hơn là ruộng lúa nằm cách xa nửa ngày đi bộ. Tương tự, đất đai nằm gần bến xe buýt và xe tải hay nằm cuối con đường được trải nhựa cũng sẽ được lợi nhiều nhất từ đầu tư công. Các khoản phải trả cho giá trị thuê tăng cao

nhờ hạ tầng được xây dựng như cây cầu chẳng hạn sẽ giúp duy trì sự công bằng giữa những người được nhận và những người không được nhận lợi ích đặc biệt từ các hoạt động đầu tư đó. Nếu cây cầu là một khoản đầu tư đáng giá, thì tổng giá trị tiền thuê đất gia tăng mà cây cầu đó mang lại còn lớn hơn cả chi phí để làm cầu, như vậy nếu cây cầu được xây bằng tiền thu được do gia tăng số tiền thuê đất thì nó sẽ không cần đến sự đóng góp của người dân ở những vùng không bị ảnh hưởng.⁸³

Nguyên tắc đó cũng được áp dụng cho cấp chính quyền cấp cao hơn. Do đó, nếu một tỉnh xây dựng một cây cầu lớn, đem lại lợi ích cho vài xã, thì giá trị đất ở các xã đó sẽ tăng lên. Tỉnh có thể chi trả tiền xây cầu bằng cách yêu cầu các xã đóng góp theo tỷ lệ gia tăng giá trị thuê đất mà họ nhận được. Do vậy, tỉnh sẽ không cần lấy tiền đóng góp từ những người dân không được hưởng lợi và cũng sẽ không cần chính phủ trợ cấp.

Một phân tích tương tự cũng được tiến hành đối với cấp trung ương. Nếu chính phủ xây cầu hay các hạng mục hạ tầng khác cho các vùng (ví dụ, đường cao tốc hay tàu tốc hành), thì sự công bằng đòi hỏi các vùng được hưởng lợi phải bù đắp lại cho chính phủ tùy theo mức độ lợi ích mà họ được hưởng.⁸⁴ Việc áp dụng thuế đất đai cơ bản sẽ đem lại nguồn vốn mà các tỉnh và xã có thể chi trả cho các công trình xây dựng hạ tầng cấp quốc gia theo tỷ lệ lợi nhuận ích mà họ được hưởng.

Tóm lại, việc thu được giá trị thuê đất hàng năm cho phép các cá nhân và cộng đồng chi trả các lợi ích mà họ được hưởng từ các dự án đầu tư hạ tầng của chính phủ một cách công bằng.

5. Thuế trên phần giá trị gia tăng

Không giống như thuế đất đai, thuế tài sản tính trên phần giá trị gia tăng⁸⁵ có thể tạo ra gánh nặng quá tải đáng kể. Do đó, khi một loại thuế đất đai cơ bản được áp dụng, điều quan trọng là phải đánh thuế phần giá trị gia tăng với mức thuế suất thấp hơn nhiều, nếu định đánh thuế phần giá trị gia tăng này.

Tuy thuế đánh vào phần giá trị gia tăng nói chung thường không hiệu quả, có ít nhất hai lý do giải thích tại sao một phần thuế giá trị gia tăng nhỏ lại có thể đóng góp vào các nguồn thu công hiệu quả. Thứ nhất, một quốc gia có phần giá trị gia tăng trên đất đai càng lớn thì sẽ càng cần phải chi nhiều hơn cho công an, tòa án, quốc phòng và ngoại giao để bảo vệ tài sản của mình. Sẽ là hợp lý nếu lấy một phần chi phí này từ phần giá trị gia tăng và do đó đánh thuế phần giá trị gia tăng để thu cho đủ ngân sách. Nếu thuế đánh trên phần giá trị gia tăng bù đắp đủ cho chi phí để bảo đảm giá trị gia tăng bổ sung thì sẽ không gây ra gánh nặng quá tải.

⁸³ Việc kéo dài tuyến Jubilee trên hệ thống vận chuyển nhanh của Luân Đôn khiến cho giá trị đất ở các khu vực lân cận tăng lên chóng mặt. Việc tăng 2 trong số 6 ga mới đã giúp thu đủ kinh phí để chi trả toàn bộ cho phí xây dựng trị giá 3,5 tỷ Bảng. Dự kiến tổng số giá trị đất gia tăng do kéo dài con đường sẽ cao gấp 3 lần chi phí xây dựng.

⁸⁴ Tương tự, các tác động ngoại vi tiêu cực của các dự án cấp quốc gia, chẳng hạn như rào chắn các đường cao tốc mà không để lối thoát bên cạnh hay chỗ sang đường, cần phải được bù đắp tùy theo sự mất mát về giá trị đất đai.

⁸⁵ Phần giá trị gia tăng không chỉ là các tòa nhà, mà cả các dự án đầu tư tư nhân về thủy lợi, làm đường và xây cầu, các nỗ lực cá nhân liên tục nhằm duy trì các cánh đồng lúa v.v.

Lý do thứ hai nên đánh thuế phần giá trị gia tăng là để chia sẻ bớt tài sản của những người giàu. Căn cứ về tính hiệu quả của việc chia sẻ bớt tài sản của những người giàu là khó có thể duy trì sự thống nhất xã hội nếu có sự bất bình đẳng quá lớn trong phân chia tài sản xã hội. Do đó, thuế đánh trên giá trị tài sản vì mục đích này sẽ được miễn, làm sao để người dân không bị thua thiệt về những nhu cầu cá nhân cơ bản và nghỉ hưu. Nếu một xã hội nhất trí rằng việc tập trung tài sản quá thiên lệch gây ra chi phí cao, thì một loại thuế bù đắp được cho các chi phí này sẽ không gây ra gánh nặng quá tải.

Nếu thuế đánh trên phần giá trị gia tăng vượt quá chi phí biên để duy trì giá trị gia tăng và chi phí do sự bất bình đẳng tăng cao trong xã hội gây ra, thì thuế tạo ra gánh nặng quá tải, bởi vì phần giá trị gia tăng chịu thuế càng lớn thì số chi để duy trì giá trị gia tăng càng nhỏ. Gánh nặng quá tải do thuế đánh trên phần giá trị gia tăng gây ra sẽ tỷ lệ thuận với bình phương số tiền mà thuế trên phần giá trị gia tăng vượt quá chi phí biên để duy trì giá trị gia tăng và chi phí biên do sự bất bình đẳng gây ra.

6. Thuế chuyển nhượng bất động sản⁸⁶

Các loại thuế chuyển nhượng bất động sản hiện đang được xem xét lại về mặt hiệu quả, tính công bằng và tính bền vững. Chúng cũng tạo cơ hội cho tham nhũng và nhiều hình thức trốn thuế.

Trong khi một phần thuế chuyển nhượng bất động sản đánh trên phần giá trị gia tăng không khuyến khích đầu tư và do đó gây ra sự không hiệu quả, thì phần thuế đất đai ít nhất cũng thu được một số lợi nhuận, tuy bị chậm trễ kéo dài. Thuế chuyển nhượng bất động sản ở Việt Nam có tính đến sự khác biệt về hiệu quả bằng cách áp dụng các mức thuế suất thấp hơn cho việc chuyển nhượng phần giá trị gia tăng so với chuyển nhượng đất đai. Tuy nhiên, điều này khuyến khích các nhà đầu tư trốn thuế bằng cách cố tình tính một phần lớn số thuế phải nộp theo mức áp dụng cho toà nhà.

Thiếu sót lớn nhất trong các quy định về thuế chuyển nhượng bất động sản là thuế chỉ được thu trong trường hợp chuyển nhượng có đăng ký. Điều này dẫn đến các hình thức cho thuê lại kém hiệu quả, làm giảm độ an toàn của sở hữu, tính minh bạch, và gây khó khăn thêm cho việc dự báo và dự toán số thu ngân sách. Hơn thế nữa, ngay cả một mức thuế chuyển nhượng trung bình vài điểm phần trăm cũng sẽ làm cản trở một số giao dịch.

Một loại thuế đất đai tính trên cơ sở hàng năm không có những khó khăn này. Nó khuyến khích giá trị gia tăng và làm gia tăng giá trị đất nhờ những thay đổi về nhân khẩu học, dịch vụ công và các chính sách thuế đang được thực thi vào cùng thời điểm, trong khi đem lại nguồn thu công dễ dự báo và minh bạch.

Một dạng không chính thức của thuế chuyển nhượng là thuế đánh trên những thay đổi về sử dụng đất. Việc chuyển đổi mục đích sử dụng đất thường được chính quyền tỉnh và địa phương áp dụng để có thêm một nguồn thu nhập cơ bản, dễ dàng và thu một lần.⁸⁷

⁸⁶ Tháng 11/2007 Quốc hội đã biểu quyết đồng ý áp dụng mức thuế 25% trên lợi nhuận vốn thu được từ chuyển nhượng bất động sản. Mức thu này bổ sung thêm cho mức thuế chuyển nhượng 2% đã được áp dụng, và khiến loại thuế này gần bằng thuế thu nhập hiện nay đánh vào tiền cho thuê là 28%.

⁸⁷ Thực tế hấp dẫn này sẽ không bền vững: nó khiến các thế hệ tương lai không được hưởng những lợi ích này, thường chuyển đất đai sang các mục đích sử dụng “cao hơn” khi chưa đến lúc (do đó làm

7. Các ý nghĩa tác động về mặt chính sách

Ở Việt Nam, hơn 86 5 triệu người đang cạnh tranh với hàng nghìn các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) và công ty tư nhân về quyền sử dụng đất. Ngoài nhu cầu cá nhân về đất đai, còn có nhu cầu về đất đai của cấp xã để sử dụng vào những mục đích như xây dựng công viên, đường phố, hệ thống cấp thoát nước và khu bảo tồn thiên nhiên.

Một trong những mục tiêu trọng tâm của luật đất đai ở Việt Nam là tạo ra một thị trường đất đai hoạt động hiệu quả, được thiết kế để thúc đẩy các kết quả mang tính công bằng và phát triển bền vững. Tuy nhiên, mặc dù nhiều biện pháp mang tính pháp lý pháp luật đã được thực hiện để xoá loại bỏ sự tính kém hiệu quả và thiếu công bằng, song các biện pháp này không thể kiểm soát được lạm phát do tăng giá, tình trạng đầu cơ đất đai, lấn chiếm đất công, chống lại việc chính thức hóa nền kinh tế và tham nhũng. Báo cáo của SEMLA cho rằng Luật đất đai và các Nghị định có liên quan đã đạt đến mức độ phức tạp mà ngay cả các công dân có học thức nhất cũng thấy khó hiểu.

Trong phần này, chúng tôi sẽ trình bày làm thế nào để mà việc đánh thuế đất đai (thu tiền thuê đất) theo giá thị trường có thể giúp giải quyết một cách hiệu quả và công bằng một số vấn đề chính sách đã được thảo luận đi thảo luận lại nhiều lần trong các kế hoạch phát triển KTXH 5 năm.

Những thuận lợi của việc chính thức hóa thị trường đất đai⁸⁸

Các giao dịch đất đai giữa hai bên không nhất thiết phải được đăng ký chính thức. Người dân đôi khi cho rằng chuyển nhượng QSDĐ không chính thức cũng được, chỉ bằng một cái bắt tay hoặc một hợp đồng cho thuê đơn giản. Tuy nhiên, nếu không chính thức hóa bằng luật pháp, có nguy cơ các khoản đầu tư của cá nhân không có quyền sở hữu hợp pháp có thể bị mất trắng. Do đó, rất cần phải có một quy trình đơn giản và ít tốn kém, xét cả về mặt hiệu quả và tính công bằng, để QSDĐ có thể được chuyển nhượng một cách hợp pháp.

Việc lưu giữ các thông tin về đăng ký đất đai không đòi hỏi quá nhiều thủ tục giấy tờ quan liêu và có thể lấy kinh phí từ số lệ phí thu được bằng chi phí biên của dịch vụ hoặc từ ngân sách công. Người dân quan tâm tới một hệ thống cấp chứng nhận QSDĐ minh bạch và hiệu quả nhằm tránh các chi phí xã hội do tình trạng đất bỏ không gây ra và khuyến khích sử dụng đất hiệu quả và bền vững.

Hệ thống quản lý đăng ký đất đai và thu thuế, một khi đã được thành lập, thì sẽ giống như bộ phận tiếp đón và bộ phận hậu cần của một khách sạn: sắp xếp phòng nghỉ, đăng ký khách và thu tiền thuê phòng. Lệ phí đăng ký đất đai, bổ sung cho hệ thống thuế tính trên giá trị đất, không nên nhiều hơn chi phí thời gian của một nhân viên phục vụ. Mọi khoản giảm trừ trên

ảnh hưởng không cần thiết tới đời sống và các cộng đồng dân cư), và tạo cơ hội cho tham nhũng. Hơn thế nữa, các loại thuế, phí và tiền đút lót phải trả để chuyển đổi mục đích sử dụng đất có thể dễ dàng làm các hộ gia đình nghèo phá sản, bởi họ không có tiền để chi trả cho các loại phí không mong đợi, không phù hợp với mục đích sử dụng và số thu từ tiền thuê đất hiện tại, phản ánh nhu cầu thực tế trên thị trường trong nước.

⁸⁸ Thị trường đất đai chủ yếu vẫn là phi chính thức. Các số liệu gần đây của ADB cho thấy chỉ có khoảng 50% giao dịch đất nông nghiệp là được đăng ký chính thức. Ở khu vực thành thị, con số ước tính rất khác nhau, cho thấy khoảng 60% đến 85% đất đai được giao dịch không chính thức (Gillespie 2002, CIEM 2006).

chi phí chuyển nhượng và đăng ký sẽ được phản ánh qua việc tăng giá đất. Do đó, thông qua việc đánh thuế đất, những phần giá trị gia tăng sẽ được thu để phục vụ công ích.

8. Thu hồi đất đai

Quyền sử dụng đất được nhà nước cấp cho người sử dụng và nhà nước có quyền thu hồi các quyền này trong những trường hợp cụ thể theo quy định.⁸⁹ Điều 38 của Luật Đất đai năm 2003 liệt kê các lý do của việc nhà nước có quyền thu hồi QSDĐ. Khoản đầu tiên quy định khá bao quát, cho phép thu hồi đất khi “nhà nước cần sử dụng đất cho các mục đích quốc phòng, an ninh, lợi ích quốc gia, lợi ích công cộng hay phát triển kinh tế”. Nhà nước cần ra thông báo thu hồi đất trước 90 ngày đối với đất nông nghiệp và 180 ngày đối với đất phi nông nghiệp. Trong đa số trường hợp, các hộ gia đình có đất thuộc diện thu hồi đều đủ điều kiện để nhận tiền bồi thường từ nhà nước, dưới hình thức đổi đất tương đương ở nơi khác hoặc bằng tiền mặt. Một số hộ thuộc diện được hỗ trợ thêm để giúp giải quyết hậu quả của việc di chuyển đối với đời sống.⁹⁰

Tuy có những vấn đề tồn tại trong quá trình thu hồi đất đai, gây ra khiếu kiện, chống đối, xung đột, làm chậm trễ việc giải phóng mặt bằng và các công trình công cộng, song nguyên nhân chính dẫn đến sự phản đối của người dân lại là chế độ đền bù. Giá quy định chính thức không phù hợp với giá đất trên thị trường. Điều này khiến những người có đất được “đền bù” không thể tìm được mảnh đất khác tương ứng với đất mà họ đã bị thu hồi. Hơn nữa, vấn đề thiếu công bằng vốn đã nhạy cảm lại càng trầm trọng hơn nữa khi đất bị thu hồi, không phải cho các nhu cầu hạ tầng cơ bản, mà là cho các dự án phát triển kinh tế và các khu công nghiệp. Trong các trường hợp này, sự khác biệt giữa tiền đền bù và giá trị trong giá trị sử dụng mới được nói rộng thêm rất nhiều.

Dưới chế độ đánh thuế toàn bộ giá trị đất, vấn đề này biến mất bởi việc thu tiền thuê đất khiến giá bán đất sụt xuống bằng tiền dần về 0, bất kể kế hoạch sử dụng hiện tại và tương lai thế nào. Việc thu hồi đất dưới chế độ đánh thuế trên giá trị đất sẽ chỉ làm mất tài sản sở hữu, mà không gây lỗ về tài chính. Vì giá bán đất gần bằng 0 nên không cần phải đền bù cho việc mất đất. Dưới chế độ đánh thuế giá trị đất, việc đền bù sẽ giới hạn ở các chi phí về tài chính và tâm lý cho việc di chuyển chỗ ở và mất mát về giá trị gia tăng vốn gắn với vị trí đất.

Có thể đề xuất rằng chế độ đền bù nên mang tính trợ cấp ngoài chế độ. Dưới chế độ thu toàn bộ giá trị thuê đất, việc đền bù ngoài chế độ mang tính khả thi nhiều hơn vì không còn cân kinh phí để đền bù đất đai vốn trước nhất hết thuộc sở hữu toàn dân.

9. Xử lý các tranh chấp về đất đai

Một trong các cách để việc đánh thuế giá trị đất nâng cao được sự công bằng là thông qua các tranh chấp về đất đai.⁹¹ Nếu hai bên tham gia đều yêu cầu quyền sở hữu đối với cùng một

⁸⁹ Điều này tương đương với “lãnh địa riêng”, một thực tiễn quốc tế được áp dụng trên khắp thế giới.

⁹⁰ Nghị định 197/2004/NĐ-CP về đền bù, hỗ trợ và tái định cư.

⁹¹ Gillespie (2001) báo cáo rằng việc giải quyết các tranh chấp về nhà đất có thể mất nhiều thời gian, tốn kém và không chắc chắn, với trên 70% các vụ kiện dân sự liên quan đến tranh chấp nhà đất không được giải quyết. Các toà án cấp quận/huyện ở TPHCM xét xử khoảng 600 vụ một năm, với 1/3 số vụ được kháng án lên toà án cấp cao hơn và phải mất trung bình tới 3 năm mới giải quyết xong.

mảnh đất và giấy tờ không xác định rõ ai là người chủ sở hữu thực sự, thì vấn đề này có thể được giải quyết bằng cách kiểm tra hồ sơ thuế. Nếu một trong hai người đã nộp thuế tài sản còn người kia không nộp thì hoàn toàn có cơ sở để cho rằng người chủ thực sự là người đã nộp thuế. Người không nộp thuế có trách nhiệm phải giải trình tại sao anh ta xưng là chủ sở hữu trong khi người kia lại nộp thuế.

Việc đánh thuế giá trị đất cũng làm giảm động cơ tranh chấp đất đai bằng cách làm giảm giá trị đất. (Cũng có thể có những tranh chấp về giá trị vốn gia tăng và việc đánh thuế đất đai không làm giảm bớt tính chất nghiêm trọng của các tranh chấp này).

10. Phân chia và hợp nhất đất đai

Ở nhiều xã, đất đai của các hộ gia đình được chia thành nhiều mảnh với mục đích để mỗi hộ có cùng một số lượng đất mỗi loại. Đây là trở ngại lớn cho sản lượng nông nghiệp vì nó làm hạn chế quy mô kinh tế.⁹² Các xã có đất đai có khả năng mang lại sản lượng cao phải chịu sức ép phân bổ lại những khu đất lớn đó, sử dụng các số liệu về chất lượng đất có thể có để phân chia lại đất một cách công bằng giữa các hộ gia đình. Nếu có các số liệu đáng tin cậy được thu thập vì mục đích thuế, thì các hộ gia đình sẽ dễ nhận thấy nên phân bổ thế nào để ai cũng tăng được sản lượng của mình.

Tương tự ở khu vực thành thị, diện tích các khu đất nhỏ kém hiệu quả và khó khăn trong việc hợp nhất các thửa đất liền kề gây cản trở hoạt động đầu tư xây dựng kinh tế, dẫn đến việc nhiều khoảnh đất có giá trị bị bỏ phí giữa các toà nhà và các ngôi nhà nhỏ kém hiệu quả. Việc đánh thuế toàn bộ giá trị thuê đất sẽ khuyến khích các chủ sở hữu đồng bộ hóa các kế hoạch phát triển của họ hoặc chuyển QSDĐ cho người nào đó có khả năng xây dựng một cách hiệu quả. Các dự án hạ tầng và tái phát triển lớn thường bị chậm trễ do quyền thỏa thuận của những người chủ sở hữu cho thuê hiện nay. Nếu họ phải trả toàn bộ giá trị thuê đất, thì họ sẽ thấy có lợi mà dọn đi ngay khi được nhận tiền đền bù cho di dời hay cổ phần trong các dự án phát triển mới.

11. Hấp thu các tác động ngoại vi

Nhiều hoạt động của con người tạo ra lợi ích hoặc gây thiệt hại cho những người sử dụng đất ở gần nơi diễn ra hoạt động đang được bàn đến. Các chuyên gia kinh tế gọi các lợi ích và tổn hại này là các “tác động ngoại vi tích cực” và “tác động ngoại vi tiêu cực”. Khi toàn bộ tiền thuê đất được thu công khai, mọi tác động ngoại vi có thể gây ảnh hưởng tới tài sản của những người sở hữu đất nay thay vào đó sẽ làm ảnh hưởng tới ngân khố công, thông qua những tác động đối với số tiền thuê đất được thu công khai.

Điều này có nghĩa là không cần thiết phải xem xét một chế độ đền bù đất đặc biệt đối với chủ sở hữu đất đai vì những tác động ngoại vi tiêu cực (hoặc thu tiền của họ nếu họ được hưởng các tác động ngoại vi tích cực) vì số tiền sử dụng đất mà họ phải trả cũng điều chỉnh theo các

⁹² Do những nỗ lực cải cách đất đai trong lịch sử mà đất đai ở miền bắc bị phân chia nhỏ lẻ gấp đôi so với miền Nam. Diện đất trung bình của một thửa đất cũng nhỏ hơn nhiều và đất đai cũng phân tán nhiều hơn so với miền nam, khiến việc hợp nhất đất đai giữa các hộ gia đình là vô cùng khó khăn. Hơn nữa, với nỗ lực nhằm xúc tiến phân bổ đất đai theo Luật đất đai năm 1993, chỉ có một giấy chứng nhận QSDĐ được cấp cho tất cả các mảnh đất. Nhiều hộ gia đình do đó buộc phải đăng ký đất đai thành nhiều lần, tốn thêm chi phí, khiến người dân ngại thực hiện nỗ lực này.

tác động ngoại vi. Tính hiệu quả đòi hỏi những người gây ra các tác động ngoại vi phải nộp tiền⁹³ hoặc trừ thuế trực tiếp, nhằm khuyến khích họ thực hiện nhiều hoạt động tạo ra các tác động ngoại vi hiệu quả, song sẽ không cần có một chế độ đền bù chung cho những người sở hữu các mảnh đất xung quanh, vì chính phủ sẽ là bên thu lợi hoặc chịu thiệt do các tác động ngoại vi.

Tác động ngoại vi lớn nhất mà chủ sở hữu đất đai được hưởng thường là từ việc cung cấp các dịch vụ hạ tầng và dịch vụ công. Việc xây dựng cầu, đường, trường học... thường làm cho các chủ sở hữu đất giàu lên, trong khi người thuê phải chịu giá thuê cao hơn. Việc đánh thuế giá trị đất đai sẽ giúp công chúng nắm được chi phí phát sinh kèm với việc cung cấp dịch vụ và do đó giúp cung cấp vốn cho thêm nhiều dự án.

12. Thuế đất đai và người nghèo

Khi các nhà hoạch định chính sách xem xét việc đánh thuế đất đai, họ đôi khi tỏ ra lo ngại rằng người nghèo có thể không có khả năng trả tiền thuế đất. Sự lo ngại của họ phải được chia thành hai phần: Người nghèo sở hữu đất có giá trị thấp và người nghèo sở hữu đất có giá trị cao.

Giải pháp cho vấn đề người nghèo sở hữu đất có giá trị thấp là cấp cho mỗi người dân một tấm thẻ chứng nhận quyền được miễn một số tiền thuế đất nhất định, ví dụ 1 triệu đồng một năm.⁹⁴ Mỗi thành viên hộ gia đình trên 16 tuổi phải được phép góp phần thuế được miễn của mình vào biên lại thuế chung của cả gia đình. Như vậy, các gia đình sở hữu đất có giá trị thấp sẽ không phải trả tiền thuế. Hơn nữa, việc cho phép công dân không có đất bán số tiền miễn thuế của họ cho những người có đất sẽ cho phép tất cả mọi công dân đều được hưởng lợi như nhau từ phần thuế đất được trừ.

Một nông dân nghèo có đất ít giá trị sẽ không phải nộp thuế đất. Tuy nhiên, một nông dân sở hữu đất đai màu mỡ, có điều kiện thời tiết tốt, được tưới tiêu đầy đủ và có giá trị lớn hơn so với đất đai của những người khác trong thôn làng thì sẽ phải bù đắp cho những người khác, vì mục đích hiệu quả và công bằng. Tương tự, một cộng đồng nông dân nghèo sở hữu đất đai có giá trị thấp sẽ không phải trả bất kỳ loại thuế đất nào. Song một cộng đồng gồm những nông dân sở hữu đất đai có giá trị rất cao tính theo đầu người sẽ phải bù đắp cho những cộng đồng khác vì họ được tiếp cận nhiều hơn đối với đất đai là tài sản của toàn dân.

Vấn đề của những người nghèo sở hữu đất có giá trị cao (đặc biệt là ở thành phố) là rất khó giải quyết vì nó vừa gây cho chúng ta tâm lý cảm thông vừa khiến chúng ta thất vọng vì sự

⁹³ Ví dụ, đất nông nghiệp gần các địa điểm đổ đất ở Đà Nẵng đã bị ô nhiễm và kém màu mỡ, khiến người dân địa phương phải lên tiếng phản đối và đòi bồi thường. Huyện Từ Liêm, Hà Nội, cũng là một ví dụ. Ở đó, vấn đề khiếu kiện chung của nông dân ở đây là họ chỉ được đền bù cho số đất đai bị thu hồi cho xây dựng. Chỗ còn lại, những mảnh đất xung quanh có diện tích nhỏ, thường ở trong góc với hình dạng méo mó, không có thủy lợi hay hạ tầng nông nghiệp, thì không được đền bù, mặc dù đã mất khả năng sinh lợi.

⁹⁴ Tùy thuộc vào số thu ước tính và thời gian thiết lập và áp dụng thuế đất đai, có thể cho rằng tổng doanh thu sẽ vượt quá nhu cầu của chính phủ. Phần bội thu có thể được sử dụng để thiết lập một hệ thống lợi tức của công dân và/hoặc cung cấp tài chính cho một hệ thống bảo hiểm xã hội cho toàn dân.

kém hiệu quả. Những người này có thể lưỡng lự không muốn chuyển trong khi lại không có nguồn kinh phí nào để trả tiền thuế đất.⁹⁵ Nếu chúng ta để mặc họ, họ sẽ khiến cho cộng đồng bị thua thiệt lớn về cơ hội phát triển và có thêm số thu thuế đất đai gia tăng cùng với sự phát triển. Chúng tôi có hai kiến nghị như sau:

Thứ nhất, cho phép người nghèo được hoãn thuế đất đai cho đến khi chết, nếu tài sản đủ giá trị để nộp thuế. Khi chết, tài sản sẽ được bán và nộp thuế kèm theo lãi suất.

Thứ hai, khi rõ ràng là tài sản không đủ giá trị để nộp thuế khi chết thì cần phải đưa ra quyết định có miễn thuế hay không cho từng trường hợp. Vì các thành phố cần được quy hoạch phát triển lại và vì tất cả các dự án quy hoạch phát triển lại đều có thể bị ách tắc nếu người nghèo không phải nộp thuế đất đai mà họ sở hữu, thì sẽ là hợp lý nếu thúc ép người ta từ bỏ các mảnh đất có giá trị của họ. Một hình thức thỏa hiệp khác có thể áp dụng nữa là giúp người dân có đất đai có giá trị chuyển đổi QSDĐ của họ sang ở các chung cư cao tầng gần đó, để họ vẫn được sống trong môi trường quen thuộc, trong các căn hộ tiện nghi hiện đại, mà không cần chiếm một khoảnh đất quý giá.

13. Đăng ký thuế và miễn thuế

Ngoại trừ các trường hợp có khó khăn được xét theo từng trường hợp một, không nên miễn thuế đất đai còn nợ, nhằm mục đích giữ cho hệ thống được đơn giản, minh bạch và công bằng. Quy tắc không cho miễn này cần bao gồm tất cả các bộ ngành, cơ quan chính phủ, trường học, bệnh viện, viện bảo tàng, DNNN v.v.⁹⁶ Hiệu quả, sự minh bạch về ngân sách và trách nhiệm giải trình là những lý do giải thích cho quy tắc này.

Việc bắt buộc tất cả các cơ quan công trả tiền sử dụng đất theo giá thị trường sẽ giúp cho các cơ quan và các nhà hoạch định chính sách có cơ hội để cân nhắc xem liệu địa điểm và quy mô của các hoạt động công có cho thấy đất đã được sử dụng hiệu quả hay không, có tính đến những thay đổi theo thời gian về mặt công nghệ, nhân khẩu học và nhu cầu công cộng. Một cơ quan chính phủ nếu sử dụng diện tích đất vượt quá nhu cầu thực tế hoặc chiếm một vị trí không thích hợp sẽ làm mất mát các cơ hội có lợi và do đó, làm suy giảm tài sản của toàn dân. Hơn thế nữa, việc buộc các cơ quan nhà nước phải trả tiền sử dụng đất cũng sẽ tạo cho cộng đồng địa phương cơ hội được đền bù vì đã giao đất cho các cấp chính quyền cao hơn.

⁹⁵ Tùy thuộc vào số thu ước tính và thời gian thiết lập và áp dụng thuế đất đai, có thể cho rằng tổng doanh thu sẽ vượt quá nhu cầu của chính phủ. Phần bội thu có thể được sử dụng để thiết lập một hệ thống lợi tức của công dân và/hoặc cung cấp tài chính cho một hệ thống bảo hiểm xã hội cho toàn dân.

⁹⁶ Tính đến năm 2002, các DNNN nắm giữ tới 95% quỹ đất của Hà Nội cho các tổ chức thuê, chỉ để lại một phần nhỏ cho mục đích sử dụng cá nhân. Hơn nữa, số liệu PCI năm 2006 phát hiện thấy rằng trong số các công ty hiện đang thuê đất, 13,7% thuê lại không chính thức từ các DNNN. Điều đương nhiên là các DNNN phải có trách nhiệm đối với tất cả các khoản tiền thuê (dù là thu từ bên thứ ba hay không) và nộp lại cho nhà nước trong tổng số tiền thuê phải trả cho đặc quyền kiểm soát toàn bộ một địa điểm. Hơn nữa, việc cho thuê lại đất của các DNNN là bất hợp pháp (Luật Đất đai 2003, Điều 109/2). Tuy nhiên, về mặt kinh tế, cho thuê lại đất sẽ không gây ra bất kỳ tác động nào tới thị trường, dù phải trả tiền thuê theo giá thị trường như mọi người khác. Như vậy, chắc có một điều luật khác sẽ phải được vô hiệu trong tương lai.

14. Cổ phần hóa các doanh nghiệp nhà nước (DNNN)⁹⁷

Các nỗ lực cổ phần hóa DNNN hiện tại cần được xem xét từ góc độ điều gì đã diễn ra trong quá trình tư nhân hóa đối với các nền kinh tế và cơ cấu xã hội thuộc khối Đông Âu cũ hoặc liên hệ tới những sự kiện “Deutsche Treuhand”. Do các DNNN nắm giữ nhiều đất đai, nên toàn bộ đất đai của họ đang được “tư nhân hóa” cho những người nắm được thông tin nội bộ và có nhiều tiền. Các công ty sẽ được bán với giá thấp hơn giá thị trường, bởi vì không thể dự báo trước giá đất trong tương lai. Do đó, nhiều công ty sẽ được đưa ra với mục đích đầu cơ đất đai mà họ đang nắm giữ. Các nhà máy, xí nghiệp, kể cả các đơn vị làm ăn có lãi, sẽ đóng cửa và đất bị giữ lại cho đến khi có các dự án đầu tư hạ tầng lớn.

Việc đánh thuế giá trị đất sẽ ngăn ngừa những thiệt hại do việc mua đầu cơ các DNNN gây ra, vì không để lợi nhuận phát sinh từ đầu cơ đất nữa. Loại bỏ đầu cơ đất đai ra khỏi quá trình cổ phần hóa sẽ tạo nhiều cơ hội hơn cho các nhóm có túi tiền ít hơn (như người lao động chẳng hạn) tham gia đầu giá DNNN, bởi yêu cầu về vốn sẽ thấp hơn.

Đánh thuế đất đai của các DNNN, dù các doanh nghiệp này có cổ phần hóa hay không, sẽ đảm bảo rằng việc sử dụng phần đất đai này của đất nước sẽ mang lại một nguồn thu nhập ổn định cho các thế hệ tương lai.

15. Đánh thuế thu nhập từ cho thuê bất động sản

Thu nhập từ cho thuê bất động sản thường thuộc diện chịu thuế thu nhập. Mặc dù quy định này đem lại một phần tiền thuê đất cho ngân khố, song đây là cách làm không hiệu quả. Thứ nhất, có trường hợp trốn thuế. Một cách thức đơn giản là khai sai số tiền. Hơn thế nữa, kể cả với hệ thống kế toán tốt nhất thì việc tính toán thu nhập ròng từ bất động sản cũng là việc khó, vì khó xác định những hạng mục như khấu hao. Giữa tình trạng lờ mờ về mã số thuế và các nhà kế toán, luật sư đang mong kiếm lợi, có rất nhiều cách thức hợp pháp để các nhà đầu tư bất động sản giảm số tiền thuế phải trả, nhưng lại gây chi phí đáng kể cho tính hiệu quả và công bằng xã hội.

Đặt thu nhập từ bất động sản vào diện chịu thuế thu nhập cũng tạo gánh nặng cho những người đang sử dụng đất đai của mình một cách hiệu quả, so với những người để đất đai nằm yên không sử dụng, đầu cơ. Khi những người chủ sở hữu đất đai nộp thuế thì tốt nhất là đánh thuế trên giá trị thuê đất, không quan tâm tới thu nhập hiện tại từ đất. Điều này đảm bảo rằng những người có QSDĐ sẽ có động cơ khuyến khích sử dụng đất hiệu quả.

16. Phòng ngừa việc giá trị thuê đất tăng lên đột ngột

Việc đánh thuế giá trị đất nói chung sẽ dẫn đến những thay đổi thuận lợi hơn trong việc thuê đất, vì những yếu tố đầu cơ, tham nhũng và hưởng tiền chênh lệch được giảm thiểu. Tuy nhiên, các dự án hạ tầng lớn, các dự án đầu tư tư nhân gắn kể, tình hình phát triển kinh tế thế giới và những thay đổi trong các quy định của pháp luật, có thể dẫn đến những thay đổi nhanh chóng, không lường trước trong giá thuê đất. Điều này có thể dẫn đến thua lỗ về phần

⁹⁷ Chính phủ Việt Nam ra lệnh cổ phần tư nhân hóa các DNNN trong năm 1992. Hơn 3.500 DNNN đã được cổ phần tư nhân hóa tính đến cuối năm 2005. Khoảng 1.505 doanh nghiệp nữa đang có kế hoạch tư nhân hóa đến cuối năm 2010 (trong số đó có tất cả các ngân hàng thương mại nhà nước).

giá trị gia tăng mà nhà đầu tư đặt vào đất. Để tự bảo vệ khỏi lỗ, các nhà đầu tư có thể mua bảo hiểm đối với những thay đổi trong giá thuê đất.

Sẽ là hợp lý khi trông đợi các công ty bảo hiểm đưa ra hình thức bảo hiểm như vậy khi đất đai chịu thuế toàn bộ. Việc mua loại hình bảo hiểm đó sẽ giúp các nhà đầu tư tự tin rằng họ có thể thu hồi vốn đầu tư theo kế hoạch đầu tư ban đầu.

17. Các dự án thí điểm

Nếu nỗ lực biến đất đai thành nguồn thu ngân sách chính của một quốc gia tỏ ra quá tham vọng, thì có thể thiết kế các dự án thí điểm. Tuy nhiên, mỗi khu công nghiệp được miễn thuế đã là một “dự án thí điểm” như vậy, căn cứ trên lập luận cho rằng các mức thuế thấp hơn sẽ thúc đẩy tăng trưởng kinh tế.⁹⁸

Có một dự án thú vị hiện đang mọc lên bên bờ đông của sông Hồng ở Hà Nội, một trung tâm đô thị trị giá nhiều tỷ đôla đã được Việt Nam và Hàn Quốc thỏa thuận xây dựng. Khu kinh doanh thương mại và dân cư rộng lớn và hiện đại này sẽ đòi hỏi di dời 170.000 người và còn chờ được Quốc hội phê duyệt. Dự án phát triển đô thị này tính đến năm 2020 sẽ trải dài 40 km dọc theo bờ sông, tính từ trung tâm cổ của Hà Nội. Dự án đô thị rộng 4.200 hecta sẽ cần khoảng 7 tỷ đôla để đầu tư xây dựng các cao ốc, khu dân cư, công viên và đê điều ngăn con sông Hồng hay gây lũ lụt.

Bằng cách áp dụng các nguyên tắc đánh thuế giá trị đất đai, dự án đồ sộ này có thể tiến triển rất nhanh, thuận lợi hơn và công bằng hơn so với các quy định của các luật thuế, đầu tư và đất đai hiện hành. Chuyển một diện tích 4.200 hecta thành một khu không tính thuế duy nhất, mà chỉ thu lệ phí sử dụng đất hàng năm dựa trên giá thị trường, sẽ tạo một sân chơi công bằng cho tất cả các bên tham gia và đảm bảo được tính minh bạch trong quá trình này. Tuy nhiên, do dự án đến năm 2020 mới hoàn thành, Việt Nam sẽ buông lỏng mất cơ hội hưởng lợi trên quy mô lớn từ sự tăng trưởng và thịnh vượng bền vững thu được từ việc chuyển sang đánh thuế giá trị đất đai, đã được dự kiến trong kế hoạch phát triển KTXH 5 năm hiện nay.

18. Áp dụng thực tế đánh thuế diện tích đất khan hiếm: Phí ách tắc giao thông ở Luân Đôn

Thành công to lớn của Luân Đôn về thu phí ách tắc giao thông, giúp giao thông thông suốt và là nguồn kinh phí để phát triển các dịch vụ giao thông công cộng, là một ví dụ điển hình của việc thu phí sử dụng các nguồn lực khan hiếm (trong trường hợp này là đường phố) có thể làm tăng tính hiệu quả và tính công bằng như thế nào. Thời gian đi lại được giảm đi đáng kể trong khi sự tiện lợi gia tăng, khiến thành phố hoạt động hiệu quả hơn.

Đáng tiếc là Luân Đôn lại hạn chế tối thiểu các loại thuế đất đai. Với mức thuế cao hơn, tiền thuế sẽ tăng cao do giao thông thuận lợi sẽ làm tăng đáng kể số thu ngân sách của thành phố và các loại thuế không có lợi có thể làm ảnh hưởng đến thương mại.

⁹⁸ Lưu ý mối quan hệ chặt chẽ giữa một chế độ thuế và tiền thuê đất: ở nơi nào thuế thấp hơn thì tiền thuê đất thường cao hơn và ngược lại. Do đó, nếu không thu toàn bộ tiền thuê đất, thì mức thuế suất thấp hơn sẽ do chủ sở hữu đất hưởng.

Hà Nội và TPHCM có thể kiểm soát được tình hình ách tắc giao thông ngày càng cao bằng cách áp dụng một mức phí, chẳng hạn 20 đôla một xe ô-tô một ngày, vì sử dụng đường phố (với xe buýt và xe tải mức phí là 100 đôla). Số tiền phí thu được khoảng 5 triệu đôla một ngày sẽ được nộp vào ngân sách thành phố. Kể cả khi tính mức chi phí hành chính đắt nhất có thể tưởng tượng được, thì vẫn còn lại 4 triệu đôla mỗi ngày để nâng cấp hệ thống giao thông công cộng. Điều này sẽ giúp hạn chế đáng kể số lượng xe máy, bởi người dân sẽ có cơ hội được hưởng một hệ thống giao thông công cộng hiệu quả và thuận tiện. Toàn bộ các tuyến phố và các khu vực trong thành phố khi đó có thể chỉ cho phép các phương tiện giao thông công cộng hoạt động và đi bộ. Hơn thế nữa, chỉ mất 50 ngày là có đủ số thu để cấp vốn cho toàn bộ dự án tàu điện và tàu điện ngầm của Pháp. Việc có một hệ thống thu tiền thuê đất ngày càng lớn vì lợi ích công sẽ giúp biến Hà Nội và TPHCM trở thành một thành phố loại một, phát triển bền vững của thế kỷ 21.

19. Các vấn đề hành chính quản lý của Hệ thống thuế Giá trị đất

Xác định giá trị đất

Nền tảng của một hệ thống thuế bất động sản hoặc thuế giá trị đất chính là việc xác định giá trị đất. Xác định giá trị đất cần phải chính xác, cập nhật và minh bạch. Ngày nay, với việc sử dụng công nghệ máy tính, hệ thống thông tin địa lý (GIS) và trang web toàn cầu, việc xác định có thể được cập nhật thường xuyên như mong muốn. Trong một hệ thống như vậy, tính chất hoàn toàn minh bạch sẽ đem lại một sân chơi bình đẳng cho tất cả những ai tham gia thị trường cũng như các cơ quan nhà nước liên quan thích hợp.

Có nhiều phương pháp mang tính căn bản để xác định giá trị đất một cách hợp lý:

- Tự định giá
- Định giá theo ý kiến chuyên gia, và
- Đấu giá công khai

Hệ thống tự định giá phù hợp với việc xác định giá trị của khu đất không được cải tạo, và xác định giá trị kết hợp của khu đất cũng như các biện pháp cải tạo, nhưng không được sử dụng (ít nhất là một cách trực tiếp) để xác định giá trị của đất được cải tạo. Trong hệ thống tự định giá⁹⁹ mỗi người nắm quyền sử dụng đất sẽ khai báo giá trị tài sản của mình cho nhà nước, với điều kiện là công dân nào cũng có quyền mua tài sản đó ở mức giá đã khai báo. Mức giá quá cao không được khuyến khích vì sẽ tạo ra khoản nộp thuế cao, mặt khác, mức giá quá thấp cũng không được khuyến khích vì như vậy sẽ có khả năng biến việc bán bất động sản thành một nghĩa vụ.

Nếu khu đất không được cải tạo, giá trị được xác định có thể là giá trị cho thuê. Quy trình tự định giá sẽ công khai hóa giá trị cho thuê của khu đất. Nếu khu đất được cải tạo, quy trình tự

⁹⁹ Điều này có thể cũng lạ khi mới nghe lần đầu tiên, nhưng trên thực tế bất kỳ ai khi đi thuê văn phòng hay thuê căn hộ đều trải qua một giai đoạn tự đánh giá cơ bản với những câu hỏi như: Mình có đủ tiền để trả cho chỗ này không? Chỗ này có giá trị gì với mình? Mình có muốn và có khả năng trả tiền thuê đều đặn không? Xem thêm về lý thuyết tự định giá trong bài viết của Florenz Plassmann và T. Nicolaus Tideman, “Định giá chính xác khi không có thị trường” sắp được xuất bản trên tờ *Đánh giá Tài chính công (Public Finance Review)*, và hiện đã được đăng tải dưới dạng tài liệu nghiên cứu ở địa chỉ <http://econ.binghamton.edu/wp01/WP0101.pdf>.

định giá phải đề cập đến giá bán, cụ thể là giá bán kết hợp của khu đất và biện pháp cải tạo. Nếu chỉ đánh thuế một phần giá trị đất để đất có giá bán cao thì có thể sử dụng hệ thống tự định giá để xác định giá đất một cách gián tiếp. Từ việc tự định giá kết hợp cho khu đất và các biện pháp cải tạo, một người có thể ước tính thống kê về giá bán của khu đất nếu không được cải tạo. Khi chuyển sang đánh thuế 100% giá trị đất, giá bán của khu đất sẽ tiến về 0 và tính hữu dụng của việc tự định giá trong xác định giá trị đất sẽ không còn.

Việc định giá theo ý kiến chuyên gia có thể được giao cho một công ty kinh doanh hay thẩm định bất động sản chuyên nghiệp, hoặc một cơ quan nhà nước. Điều quan trọng trong quá trình định giá theo ý kiến chuyên gia là kêu gọi ý kiến từ phía người thuê có hợp đồng để biết lý do tại sao họ định giá quá cao, đồng thời thu thập thêm các thông tin thị trường nhằm tăng cường tính chính xác của các định giá trong tương lai.¹⁰⁰

“Đấu giá thuê đất” công khai là phương pháp có thể sử dụng để xác định xem người sử dụng đất tiềm năng nào sẽ đặt giá trị lớn nhất cho cơ hội sử dụng đất. Trong đấu giá, mỗi người sử dụng tiềm năng sẽ nộp một đơn thầu duy nhất được dán kín, trong đó ghi số tiền mà mình sẵn sàng trả để được sử dụng khu đất trong năm đầu tiên. Khu đất sẽ được giao cho người nào đưa ra giá cao nhất, nhưng giá mà người trả giá cao nhất phải trả - và giá trở thành giá trị được định giá đầu tiên - sẽ là mức giá cao thứ hai được đưa ra trong đấu giá. Giống như một giải thưởng khuyến khích, người đấu giá đưa ra mức giá cao thứ hai được nhận 1% tiền thuê đất trong năm đầu tiên. Kết quả của các vụ đấu giá thuê đất công khai như thế này sẽ cung cấp dữ liệu cho bản đồ giá trị đất. Những điểm khác trên bản đồ sẽ được suy luận bằng phương pháp nội suy.

Có hai nguyên nhân để cho phép người thắng cuộc trả tiền thuê đất theo mức giá cao thứ hai. Trước hết, mức giá cao thứ hai biểu hiện chi phí cơ hội của khu đất, tức là giá trị của khu đất đối với một người khác nếu như người đặt giá cao nhất không muốn sử dụng khu đất đó nữa. Không đòi người sử dụng đất phải trả cao hơn mức giá đó là điều công bằng. Thứ hai, nếu giá phải trả là mức giá cao thứ hai được đưa ra trong đấu giá thì người đấu giá không phải lo ngại về khả năng anh ta là người đưa ra giá cao nhất và mức giá cao thứ hai thấp hơn nhiều so với giá anh ta đưa ra, có nghĩa là anh ta có cơ hội được sử dụng khu đất với giá thấp hơn so với giá mà anh ta đưa ra. Trái lại, nếu những người dự đấu giá lo ngại về điều này, họ sẽ có động cơ để đặt giá thấp hơn so với giá trị của khu đất đối với họ.

Có thể thấy rằng khi số tiền phải trả là mức giá cao thứ hai được đặt ra trong cuộc đấu giá thì người dự đấu giá không thể có một chiến lược đặt giá nào tốt hơn là cho biết một cách trung thực khu đất đó có giá trị như thế nào với anh ta (xem Vickrey 1961, 837). Việc trích 1% tiền thuê trong năm đầu tiên cho người đặt giá cao thứ hai cũng có ý nghĩa khuyến khích những người có hiểu biết tham gia đấu giá và bộc lộ giá trị tiềm năng của khu đất, nhờ đó có thể cung cấp những thông tin quan trọng về giá trị của khu đất.

Người đặt giá cao nhất sẽ được quyền sử dụng khu đất trong khoảng thời gian mà anh ta sẵn sàng trả tiền thuê (được điều chỉnh thường xuyên) cho khu đất trong tình trạng không được cải tạo. Trong những năm sau đó, giá trị cho thuê của khu đất sẽ được tính toán bằng cách nội suy từ kết quả đấu giá thuê đất công khai của các mảnh đất khác gần đó.

¹⁰⁰ Hiệp hội Quốc tế các chuyên gia định giá (IAAO) công nhận khoảng sai biệt +/- 20% nói chung là đạt yêu cầu. Tuy nhiên, điều này chỉ áp dụng cho các thẩm định bất động sản, bao gồm cả các biện pháp cải tạo khó định giá. Nếu chỉ xác định giá trị của khu đất thì mức độ chính xác phải cao hơn nhiều.

Vì những người địa phương thường có hiểu biết tốt về tình hình địa phương nên việc định giá nên được thực hiện ở cấp địa phương. Cũng bởi vì các địa phương có thể muốn cố gắng chứng minh rằng đất đai ở khu vực mình có một giá trị nào đó, để có sự hỗ trợ lớn hơn từ chính quyền, nên chính quyền tỉnh cần phải giám sát quá trình định giá và điều chỉnh định giá trên địa bàn địa phương. Tương tự, chính quyền trung ương cần phải giám sát các hoạt động định giá của các tỉnh để đảm bảo sự tương hợp giữa các tỉnh.

20. Thời hạn tối ưu của Quyền sử dụng đất

Việc thu tiền thuê đất (được điều chỉnh hàng năm) sẽ khiến cho việc đảm bảo quyền sử dụng đất để ngõ không hạn chế trở thành một yêu cầu thực tiễn và hợp lý. Chừng nào còn nộp thuế, chừng đó người thuê có hợp đồng còn được ưu tiên sử dụng khu đất mãi mãi, nếu anh ta muốn. Như vậy, có thể đơn giản hóa luật đất đai hiện hành với nhiều khoảng thời hạn thuê đất khác nhau.

Quyền sử dụng đất vô hạn định xuất phát từ một lý do quan trọng liên quan đến tính hiệu quả. Với quyền này, người thuê có hợp đồng không có động cơ nào để giảm bớt các nỗ lực đầu tư cơ bản và duy trì đến cuối thời hạn thuê. Thay vào đó, anh ta lại có động cơ giữ cho các biện pháp cải tạo đất của mình ở mức có hiệu quả cao nhất, để liên tục đạt được lợi nhuận lớn nhất từ việc sử dụng khu đất.

21. Thu nhập tiềm tàng từ đất đi thuê

Cũng như ở nhiều nơi khác, dữ liệu về tiền thuê đất trong nền kinh tế không được thu thập ở Việt Nam. Vì vậy, trong lúc chưa có những nguồn lực lớn được bỏ ra để tổng hợp các dữ liệu cần thiết thì người ta chỉ có thể ước đoán một cách sơ bộ thu nhập tiềm tàng từ đất đi thuê.

Một kết luận suy ra từ lý thuyết kinh tế là khi nào người ta bỏ tiền vào cơ sở hạ tầng có giá trị (như đường sá, cầu, các cơ sở dịch vụ, hệ thống giao thông nhanh, v.v.), thì kết quả là giá trị cho thuê của đất đai xung quanh đó sẽ tăng lên đủ để bù lại trả chi phí cho cơ sở hạ tầng. Đây là “Định lý Henry George” (xem Arnott và Stiglitz 1979). Do đó, tiền thuê đất không chỉ đủ mà còn thừa để chi trả cho tất cả các chi phí cơ sở hạ tầng đáng giá.

Tổng số tiền thuê đất trong nền kinh tế Việt Nam phải lớn hơn nhiều so với chi phí của các cơ sở hạ tầng được đáng giá. Đó là bởi vì đất có giá trị kể cả trước khi được bổ sung cơ sở hạ tầng, và bởi vì ngoài bản thân khu đất thì còn có nhiều yếu tố cấu thành khác trong tiền thuê đất. Một nguồn quan trọng nhất trong số đó là dầu lửa. Nhưng ngoài ra còn có than, quyền đánh bắt cá, quyền sử dụng mặt nước và có lẽ là nhiều yếu tố khác nữa.

Để có ý tưởng sơ bộ về quy mô cho thuê đất ở Hà Nội và TP. Hồ Chí Minh, có thể sử dụng mô hình cho thuê không gian. Giả sử như:

- Giá bán giảm theo số mũ so với giá cao nhất \$P\$ cho 1 km² đất ở trung tâm thành phố.
- Cách trung tâm thành phố 1 km, giá trị của đất là Pe^f .
- Phân diện tích đất A do tư nhân sử dụng, phần còn lại là đường phố, công viên, v.v.
- Bán kính thành phố là r .
- Lãi suất trong nền kinh tế là I .
- Tốc độ tăng trưởng của nền kinh tế là G .

- Thuế suất năm đánh vào giá trị bán đất là T
- Khi đó ta có tổng giá bán đất của tư nhân trong thành phố là:

$$S = \int_0^r 2\pi\rho A P e^{-f\rho} d\rho = 2\pi A P \left[-\frac{\rho}{f} - \frac{1}{f^2} \right] e^{-f\rho} \Big|_0^r = \frac{2\pi A P}{f^2} [1 - (1 + fr)e^{-fr}]$$

Với một thành phố có bán kính lớn hơn 5 km, ảnh hưởng của bán kính này là không đáng kể và có thể được coi như số vô tận. Như vậy, công thức trên sẽ trở thành:

$$S = \frac{2\pi A P}{f^2}$$

Để giải thích từ giá trị bán đất đến giá trị thuê đất, có thể vận dụng yếu tố là giá thuê đất, được coi là một phần trong giá bán đất, sẽ xấp xỉ bằng $I + T - G$, như vậy tổng giá trị cho thuê của đất đai thuộc tư nhân trong thành phố là:

$$R = \frac{2\pi A P}{f^2} (I + T - G)$$

Dưới đây là một số gợi ý hợp lý cho các thông số trong công thức:

- A $\frac{1}{2}$ – phần diện tích trong thành phố là đất của tư nhân
- P 17 tỷ \$/km² (Tp. Hồ Chí Minh); 8 tỷ \$/km² (Hà Nội) – giá đất ở thời điểm cao nhất (chia cho 1 triệu để biết giá của 1 m²)
- f 0,7 – hệ số mũ để tính mức giảm giá đất (hệ số $\frac{1}{2}$ trên km)
- I 15% – lãi suất trong nền kinh tế
- T 0,1% – thuế suất năm hiện tại đánh vào giá bán đất
- G 8% – tốc độ tăng trưởng của nền kinh tế

Với các thông số mang các giá trị như trên, ước tính được tổng số tiền thuê đất hàng năm ở TP. Hồ Chí Minh là 7,7 tỷ đô la ở TP. HCM và 3,6 tỷ đô la ở Hà Nội. Áp dụng thuế giá trị đất sẽ tạo ra một lực đẩy các con số này lên và một lực khác kéo chúng xuống thấp. Hiệu quả lớn hơn từ việc xóa bỏ thuế thương mại sẽ làm cho tiền thuê đất tăng lên. Nhưng ngược lại, việc mất lợi nhuận từ đầu cơ đất đai khi đất bị đánh thuế cũng có nghĩa là một lượng lớn đất đai sẽ thừa ra để sử dụng, điều này làm cho tiền thuê đất giảm xuống. Nếu cho ảnh hưởng của yếu tố thứ hai là lớn hơn, ta ước tính được tổng tiền thuê đất ở TP. HCM và Hà Nội là 9 tỷ đô la mỗi năm (cho phép biên độ sai số âm là 20%). Ta có thể ước tính một cách thận trọng rằng tiền thuê đất cho diện tích đất còn lại ở Việt Nam là 1 tỷ \$đô la mỗi năm, trong tổng số tiền thuê đất hàng năm của cả nước là 10 tỷ đô la.

Tổng số tiền nói trên của cả nước không chỉ bao gồm mỗi tiền thuê đất mà còn bao gồm tiền thuê từ chiết tách dầu, than, quang phổ, quyền đánh bắt cá, và các nguồn khác. Thu nhập từ dầu đạt 8 tỷ đô la trong năm 2006 (cộng với 3,8 tỷ đô la thuế thu nhập của các doanh nghiệp trong ngành dầu khí); và hiện tại, khi giá dầu tăng, chắc chắn thu nhập này phải lớn hơn nhiều. Do vậy, hoàn toàn có khả năng là tiền thuê thừa đủ để, bằng việc gạch một nét bút ký quyết định, Việt Nam có thể xóa bỏ tất cả các loại thuế thương mại và thay thế chúng bằng một hệ thống thuế giá trị đất dựa trên cơ sở thị trường tự do, hiệu quả, công bằng và có tính trung lập

về mặt thu nhập. Nhờ đó, Việt Nam sẽ có thể tháo gỡ nút buộc thắt để đạt được tiềm năng tăng trưởng ổn định chưa từng có trước đây.

22. Chính quyền các cấp chia sẻ thu nhập từ tiền thuê đất giữa các cấp chính quyền

Có hai triết lý có thể sử dụng để thiết kế một hệ thống cho các cấp chính quyền phân chia sẻ thu nhập từ tiền thuê đất giữa các cấp chính quyền. Một là triết lý thiết kế nên một hệ thống đơn giản, và một là triết lý thiết kế nên một hệ thống nhằm trao quyền hạn theo mức độ hiệu quả mà các cấp chính quyền quản lý công việc của mình.

Hệ thống đơn giản

Một hệ thống đơn giản sẽ sử dụng nguyên tắc chia sẻ thu nhập 1/3. Về khía cạnh minh bạch, kiến thức địa phương và trách nhiệm giải trình, tiền thuê đất do cấp địa phương thu là tốt nhất. Như vậy, cấp địa phương là nơi sẽ thu tiền thuê đất. Địa phương sẽ giữ lại 1/3, số này được chia sẻ giữa cấp xã và các cấp cơ sở khác, và chuyển 2/3 lên tỉnh (= 33% tổng số dành cho cộng đồng địa phương). Tỉnh sẽ giữ lại 1/3 số tiền nhận được từ địa phương, và chuyển tiếp 2/3 còn lại lên chính quyền trung ương (= 22% tổng số dành cho tỉnh, và 44% tổng số dành cho chính quyền trung ương).

Mỗi cấp chính quyền sẽ chi trả các chi phí của mình bằng tiền thu nhập được chia và phân bổ phần còn thừa cho dân chúng theo tỷ lệ bằng nhau giữa các công dân. Theo cách này, người nông dân nghèo nhất ở thôn bản xa xôi nhất sẽ nhận được phần lợi ích bằng với người giàu nhất ở trung tâm Hà Nội. Tuy với nhóm người này, lợi ích được nhận có thể bằng giá trị lao động trong một năm; với nhóm người kia, lợi ích được nhận có thể không đủ để trả cho người giúp việc.

Ngoài thu nhập từ thuế đất truyền thống, chính quyền trung ương cũng phân bổ thu nhập từ các nguồn tạo ra tiền thuê khác như quyền khai thác khoáng sản, và giấy phép cho những thứ như phổ điện từ, giấy phép khai thác thủy điện, bãi đỗ máy bay, giấy phép đánh bắt cá. (nếu là trường hợp khai thác trầm tích khoáng sản, ví dụ như than, nghĩa là hoạt động này gây ô nhiễm và suy thoái môi trường cho tỉnh, thì bồi thường thêm cho những người dân địa phương phải chịu ảnh hưởng là việc thích hợp). Việc phân chia như vậy có thể là cách hợp lý để tạo điều kiện cho người dân được hưởng lợi ích lớn nhất, và tăng cường hơn nữa quyền lợi ngang nhau của tất cả mọi công dân đối với lợi ích từ tài nguyên thiên nhiên của quốc gia. Để điều hành nhà nước tốt, cần hiểu rằng đất đai “*thuộc sở hữu toàn dân*.”¹⁰¹

Bảng dưới đây mô tả kế hoạch phân chia thu nhập theo cách trình bày ở trên:

3 cấp chính quyền			
Tiền thuê	Phần của địa phương	Phần của tỉnh	Phần của trung ương*
Phân chia ban đầu	100%	67%	15%
Phân chia được giữ lại và sử dụng theo các nguyên tắc điều hành nhà nước tốt	33%	22%	44%

* Không tính thu nhập từ các nguồn tài nguyên thiên nhiên

¹⁰¹ Hiến pháp Việt Nam, điều 17 và 18; Luật Đất đai 2003, điều 1 và 5

Định giá sai là cách duy nhất có thể phá hoại tính chất quân bình của hệ thống thuế đất ở trên. Do đó, định giá đất phải được tiến hành công khai và thường xuyên. Những trường hợp nộp thuế muộn phải bị phạt, nếu nộp quá muộn – để có thể nghi ngờ một cách hợp lý rằng người thuê sẽ không nộp thuế - thì cách xử lý có thể là lấy lại đất và đem đấu giá công khai.¹⁰²

Hệ thống với các cơ chế khuyến khích hiệu quả

Một hạn chế của nguyên tắc 1/3 là nó không khuyến khích các tỉnh và địa phương thực hiện các đầu tư có giá trị vào cơ sở hạ tầng. Nếu một địa phương bỏ ra 2 tỷ đồng để cải tạo cơ sở hạ tầng và do đó làm tăng tiền thuê đất thêm 3 tỷ đồng, thì địa phương cũng chỉ được giữ lại 1 tỷ, có nghĩa là đầu tư cơ sở hạ tầng đó có giá trị với quốc gia, chứ không có giá trị với địa phương. Để thúc đẩy các địa phương thực hiện mọi đầu tư cơ sở hạ tầng có giá trị, cần phải cho phép địa phương giữ lại toàn bộ phần tiền thuê tăng thêm nhờ có những đầu tư đó.

Điều này không có nghĩa là địa phương phải được phép giữ lại tất cả số tiền thuê đất. Trái lại, điều này chỉ có nghĩa là phần tiền thuê mà địa phương chuyển cho tỉnh sẽ không phụ thuộc bởi vào việc đầu tư của địa phương trên khu đất cho thuê. Tương tự như vậy, phần tiền thuê mà tỉnh chuyển cho chính quyền trung ương cũng sẽ không phụ thuộc vào những đầu tư mà tỉnh thực hiện trên khu đất đó.

Để đảm bảo tính công bằng và hiệu quả giữa các tỉnh và địa phương, cần có một quy trình thủ tục để chính quyền trung ương đánh giá “giá trị không được cải tạo” của từng tỉnh, và để chính quyền tỉnh đánh giá “giá trị không được cải tạo” của từng địa phương trong tỉnh. Giá trị không được cải tạo của tỉnh hoặc địa phương sẽ được cán bộ định giá thẩm định để xác định giá trị cho thuê làm nơi ở, và hoạt động cải tạo nếu chưa có đầu tư nào trong khu vực. Phần tiền thuê mà tỉnh chuyển lại cho trung ương sẽ bằng giá trị không được cải tạo trừ đi một khoản tiền đủ để phân bổ lợi ích cho tất cả mọi người dân trong tỉnh. Tỉnh sẽ được giữ lại toàn bộ giá trị cho thuê tăng thêm nhờ các đầu tư của tỉnh cho cơ sở hạ tầng, và nhờ đó sẽ có quỹ để chi trả cho các cơ sở hạ tầng đó. Tỉnh cũng sẽ có tiền để chia sẻ lợi ích cho từng người dân. Tỉnh nào không đủ tiền để đảm bảo phân bổ đầy đủ lợi ích cho từng người dân kể cả khi không chuyển lại một phần tiền thuê nào cho trung ương, thì trung ương sẽ bù lại cho tỉnh đó bằng thu nhập được chuyển về từ các tỉnh khác giàu hơn.

Phần tiền thuê mà địa phương chuyển lại cho tỉnh sẽ bằng giá trị đất không được cải tạo của địa phương trừ đi một khoản tiền đủ để phân bổ lợi ích cho tất cả mọi người dân ở địa phương. Như vậy, địa phương sẽ có đủ tiền để chi trả cho các cơ sở hạ tầng và chia sẻ lợi ích cho từng người dân. Địa phương nào không đủ tiền để phân bổ đầy đủ lợi ích cho từng

¹⁰² Đấu giá công khai đất trong trường hợp nộp thuế muộn cũng là cách áp dụng cùng một nguyên tắc để giảm bớt sự cưỡng chế. Tuy nhiên, có những trường hợp mà nếu bắt một người dời đi thì sẽ là bất hợp lý dù người này không thể hỗ trợ cộng đồng theo cách mà những người khác có thể làm. Những trường hợp này cần được xử lý theo tình huống cụ thể và đặc biệt. Hoàn thuế đến khi chết là một thỏa hiệp thường được chấp nhận. Nếu không phải là trường hợp đặc biệt thì thông thường nộp thuế muộn 90 ngày đã được hiểu là dấu hiệu báo động. Sau 180 ngày, tài sản đó phải được đem đấu giá “Vickrey” (giá thứ hai). Bất kỳ cải tạo nào đối với tài sản cũng sẽ được đem đấu giá. Tiền thu được từ đấu giá sẽ được dùng để nộp thuế còn thiếu và hoàn trả các chi phí hành chính. Phần còn thừa sẽ được trả lại cho người thuê lúc trước.

người dân kể cả khi không chuyển lại một phần tiền thuê nào cho tỉnh thì tỉnh sẽ bù lại cho địa phương đó bằng thu nhập của tỉnh từ các nguồn khác.

23. Nên bán hay cho thuê đất?

Nhiều quốc gia sử dụng hệ thống “sở hữu tư nhân” đối với đất đai, thay vì coi đất đai là tài sản chung của công dân và công dân có quyền sử dụng các phần của tài sản chung đó. Do vậy, nên xem xét sự khác nhau giữa chế độ sở hữu tư nhân và chế độ quyền sử dụng các phần của tài sản chung.

Cho thuê và bán đất có thể được hiểu gần như tương đương nhau, nếu như việc cho thuê diễn ra trong một thời hạn dài và với giá thuê cố định. Do đó lý thuyết kinh tế không cung cấp cơ sở để khẳng định rằng cái này hay cái kia là phù hợp hơn. Nhưng mỗi một cách đều có những hệ lụy về kinh tế và tâm lý khác nhau. Quyền sở hữu tư nhân cho thấy mức độ kiểm soát và trách nhiệm cá nhân lớn hơn. Những tính chất này khiến cho quyền sở hữu tư nhân trở nên hấp dẫn. Mặt khác, nếu những người sử dụng đất được gọi là người sở hữu đất đai thì sẽ có xu hướng tin rằng, sẽ là không công bằng nếu tăng số tiền người sở hữu phải trả để sử dụng đất (tức là thuế) chỉ vì giá trị cho thuê của đất tăng. Nhưng nếu như không tăng thuế khi giá trị cho thuê tăng thì nền kinh tế sẽ phải chịu gánh nặng với các loại thuế khác, những người sở hữu đất sẽ dần dần trở thành tầng lớp được ưu đãi, và các thể chế sau này sẽ mất cơ hội để tiếp cận đất đai theo các điều kiện giống như thế hệ hiện tại.

Gọi người sử dụng đất là người thuê đất nhấn mạnh ý tưởng đất đai của quốc gia là di sản chung của mọi thế hệ, và làm cho người ta dễ hiểu nguyên nhân tại sao những người sử dụng phải trả nhiều hơn khi giá trị cho thuê của đất tăng. Tuy nhiên, để thực hiện việc cho thuê một cách hiệu quả, những người có quyền sử dụng đất phải được quyền lựa chọn thời hạn vô hạn định để tiếp tục sử dụng đất mà họ thuê, với điều kiện họ sẵn sàng trả giá trị cho thuê được điều chỉnh thường xuyên. Một điều khác cũng cần thiết là phải có cam kết bảo đảm không bỏ hoang đất, để cho mọi người có động cơ duy trì giá trị của mảnh đất mà họ sử dụng.

Vì “cho thuê” cũng như “bán” đều không có đủ ý nghĩa để phù hợp tốt nhất cho một quốc gia trong việc quản lý đất đai, nên người ta cần đến một thuật ngữ mới để mô tả các mối quan hệ liên quan đến đất. Trong tiếng Anh thuật ngữ có vẻ như phù hợp nhất là “quyền chiếm hữu đất tư nhân”. Tuy nhiên, bất kể thuật ngữ nào được lựa chọn thì điều quan trọng đối với công chúng là hiểu được rằng, một cá nhân có quyền sử dụng đất nghĩa là:

- Cá nhân đó có quyền và trách nhiệm quyết định cách sử dụng đất;
- Cá nhân đó được quyền tiếp tục sử dụng đất trong thời hạn mong muốn, với điều kiện phải tiếp tục trả giá trị cho thuê được điều chỉnh thường xuyên của đất tương đương không được cải tạo; và
- Cá nhân đó có quyền chuyển giao quyền sử dụng đất cho bất kỳ người nào khác theo những điều khoản được thống nhất giữa hai bên.

24. Xử lý đất đã được nhà nước bán

Một số người đã mua đất của nhà nước và do đó họ đã trả ít nhất là một phần nào đó của số tiền thuê đất phải trả hiện tại.

Theo lẽ công bằng, và để tránh đánh thuế hai lần, những người đã mua quyền sử dụng đất từ nhà nước phải được hưởng khấu trừ thuế. Để tránh gây thiếu hụt lớn về số thu nhập thuế và làm dịu quá trình chuyển đổi, có thể áp dụng nguyên tắc khấu trừ tối đa là 20% mức thuế mới hàng năm được xác định theo thị trường. Phần còn lại sẽ được chuyển sang các năm sau và có tính lãi.

Nếu quyền sử dụng đất được mua từ các bên tư nhân thì nhà nước sẽ không chịu trách nhiệm trong trường hợp người chiếm hữu đất hiện tại đã phải trả quá nhiều cho người chiếm hữu trước đó. Nhà nước chỉ chịu trách nhiệm nếu quyền sử dụng đất được mua gốc từ nhà nước. Trong trường hợp đó, theo ghi chép về số tiền đã trả cho nhà nước, người chiếm hữu đất hiện tại có thể được hưởng khấu trừ thuế ở mức tương ứng.

25. Bảo đảm giá trị tự nhiên của đất bằng trái phiếu

Có khả năng những vụ cho thuê đất, dù ngắn hạn hay dài hạn, sẽ khiến cho người đang nắm giữ đất tiến hành khai thác đất đến cạn kiệt hoặc gây ô nhiễm cho đất, hoặc bỏ hoang không sử dụng, khi các công trình cải tạo trên đất đã gắn kết thúc tuổi thọ kinh tế của chúng.¹⁰³

Để đảm bảo rằng công chúng nói chung không phải thừa kế những gánh nặng đó, có thể yêu cầu những người đang nắm giữ đất phải nộp một khoản bảo đảm, ngoài khoản tiền thuê họ vẫn trả - tương tự như khoản tiền đặt cọc mà những người đi thuê căn hộ phải nộp.

Cụ thể, một người đang trả tiền thuê đất bằng với giá trị cho thuê đầy đủ của đất không cải tạo, và sở hữu một toà nhà sắp hết tuổi thọ kinh tế của nó, sẽ có động cơ kinh tế để bỏ mặc toà nhà lại trên khu đất đó và biến mất, không trả chi phí dỡ bỏ toà nhà. Vậy cách tự nhiên nhất để giải quyết vấn đề tiềm ẩn này là yêu cầu người nào sử dụng đất phải nộp cho nhà nước một giá trị trái phiếu chính phủ nhất định, như một khoản bảo đảm rằng khu đất sẽ được để lại trong điều kiện không xấu hơn so với đất tương đương không được cải tạo. Nếu đất bị bỏ hoang, giá trị trái phiếu sẽ được sử dụng để khôi phục tình trạng của khu đất như tình trạng chưa được cải tạo.

Để không phải xác định mức giá trị trái phiếu trong từng trường hợp cụ thể, có thể đưa ra một quy tắc chung quy định rằng trái phiếu phải mua sẽ được trả lãi bằng một tỷ lệ nhất định – cho là 20% – của tiền thuê đất. Quyền sở hữu trái phiếu để được đảm bảo sử dụng đất đi kèm với đất. Ngay khi trái phiếu được cung cấp, số tiền mà người sử dụng đất phải trả hàng năm sẽ chỉ còn bằng 80% giá trị cho thuê của khu đất. Nếu giá trị cho thuê của khu đất tăng hay giảm, tỷ

¹⁰³ Vấn đề này không chỉ xảy ra nếu đất đai được quản lý chung bởi nhà nước. Trên thực tế ở phương Tây tình hình có lẽ xấu hơn nhiều vì có nhiều khu công nghiệp đã bị bỏ hoang không sử dụng. Ví dụ như, ở Anh có khoảng 100.000 khu đất bị ô nhiễm (năm 1993). Sau đó Bộ Môi trường Anh đã thực hiện một khảo sát chi tiết và xác định được 39.600 ha đất “*đã bị huỷ hoại bởi công nghiệp và các hoạt động phát triển khác đến mức không thể sử dụng có ích được nữa nếu không xử lý*”. Một nửa diện tích đất này nằm ở các vùng đô thị. Tổng diện tích đất bị ô nhiễm, theo Ủy ban Ô nhiễm môi trường Hoàng gia Anh, có thể lên tới 200.000 ha. Chi phí để xử lý các chất độc hại có thể lên đến 10 tỷ. Nhiều thành phố ở Hoa Kỳ cũng bị gây trở ngại khi cố gắng phục hồi các vùng bị bỏ hoang (Detroit, Philadelphia, khu Bronx, v.v), vì đất đai không thể tự phục hồi và trở lại tình trạng trước kia nếu như yêu cầu nộp thuế không được thực thi. Những toà nhà đổ nát và các bãi đất khai thác được để nguyên như vậy trong nhiều năm, và càng gây tác động xấu đến cả khu vực, khiến cho cộng đồng không được tiếp cận nhanh chóng với cơ hội dỡ bỏ, thu dọn và tái thiết khu vực.

lệ tiền thuê phải trả bằng trái phiếu bảo đảm sẽ không còn là 80%. Số tiền thuê phải trả luôn luôn bằng giá trị cho thuê đầy đủ của khu đất, trừ đi số tiền lãi của trái phiếu bảo đảm. Khi chuyển nhượng đất cho người sử dụng mới, số tiền của trái phiếu bảo đảm sẽ được điều chỉnh sao cho lãi suất trái phiếu bằng 20% tiền thuê đất hiện tại.

Để cung cấp nguồn trái phiếu cho người sử dụng đất, một cách làm hợp lý là chính phủ phát hành trái phiếu, giống như trái phiếu Consol của chính phủ Anh. Các trái phiếu này không có ngày đáo hạn, mà chỉ đơn giản là trả một số tiền lãi cụ thể không hạn định. Với các hoạt động như vận hành nhà máy điện và các xưởng hoá chất là những hoạt động có khả năng tốn nhiều chi phí hơn so với loại trái phiếu thông thường, thì có thể phải cần đến các loại trái phiếu bổ sung.

Với các mục đích sử dụng đất cho nông nghiệp, những dấu vết còn lại sau khi sử dụng trên khu đất có thể làm cho đất đai bị suy thoái, hoặc hoá chất trừ sâu hay phân bón có thể bị sử dụng nhiều đến mức mà đất đai cần được cải tạo thêm trước khi có thể đem lại năng suất như đất ở tình trạng tự nhiên. Do đó, những người sử dụng đất cho mục đích nông nghiệp cũng phải có trái phiếu để bảo đảm rằng họ không khai thác đất đến mức suy thoái hay cạn kiệt và sau đó bỏ hoang không sử dụng.

Bất kỳ lúc nào người sử dụng đất cũng có thể lựa chọn bán các công trình cải tạo trên khu đất và trái phiếu bảo đảm với bất kỳ mức giá nào mà người mua sẵn sàng trả. Nếu người sử dụng đất muốn ngừng sử dụng đất mà không tìm ra được một người sử dụng mới, thì cũng có thể làm theo cách trên. Người sử dụng chỉ cần phải thông báo trước và trả lại đất trong tình trạng ít nhất là tương đương với đất chưa cải tạo.

Sau khi trả lại đất trong tình trạng phù hợp, người sử dụng sẽ có thể trả lại trái phiếu bảo đảm của mình.

26. Triển khai thực hiện hệ thống đánh thuế giá trị đất

Thu hồi công khai thuế tiền thuê đất đầy đủ là cách đáng tin cậy nhất để gia tăng và duy trì sự giàu có của quốc gia. Triển khai một hệ thống tài chính công hiệu quả và công bằng trên cơ sở thu thuế tiền thuê đất đầy đủ là một biểu hiện của hoạt động điều hành nhà nước tốt.

Để thực hiện, cần có sự lãnh đạo tầm nhìn xa trông rộng của cấp lãnh đạo và nhận thức của công chúng, giáo dục và hỗ trợ để tạo ra một nỗ lực bền bỉ nhằm khắc phục sự ác cảm có thể dự đoán của các cán bộ nhà nước và các quyền lợi bất di bất dịch.¹⁰⁴ Có thể thấy trước sự đơn giản hoá đầy ấn tượng của các luật định hiện hành.

Không giống như các quốc gia khác, Việt Nam có lợi thế lớn xuất phát từ truyền thống cam kết tôn trọng nhân quyền và xoá đói giảm nghèo. Hơn nữa, Việt Nam có cơ hội để học hỏi từ các quốc gia khác đã trải qua quá trình chuyển đổi từ kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang kinh

¹⁰⁴ Ngài Winston Churchill, trong một bài phát biểu trước Hạ viện vào ngày 4/5/1909, đã nói: “Không có gì hài hước hơn khi nhìn những người nắm độc quyền về đất đai cố gắng khẳng định rằng các hình thức tài sản khác và lợi nhuận từ chúng, về mọi mặt là tương tự như đất đai và lợi nhuận không cần làm việc cũng kiếm được từ đất đai.” [[<http://www.grundskyld.dk/2-churchill-uk.html>]] Trong thế kỷ 21, các cố vấn thuế trên toàn cầu và vô số những đại diện khác của nhóm người có đặc lợi đặc quyền đã chung tay với những người nắm giữ độc quyền đất đai để chuyển đổi nguồn thu nhập nhà nước từ đất đai sang lao động và vốn.

tế thị trường.¹⁰⁵ Các nhân vật là lãnh đạo của Việt Nam đã không ngừng khẳng định lại các cam kết cải cách. Kế hoạch phát triển kinh tế xã hội 5 năm của Việt Nam cũng bao quát một tương lai thịnh vượng và bền vững không có chỗ cho tham nhũng, đầu cơ, hoặc các đặc quyền đặc lợi khác không được bù đắp.

Nêu ra vấn đề đánh thuế đất trong các bài diễn thuyết công khai là bước đầu tiên để giới thiệu hệ thống thuế đất. Những thảo luận kiểu như vậy có thể đem lại nhiều ảnh hưởng có lợi cho thị trường đất đai, vì những kẻ đầu cơ sẽ không còn động cơ để đầu cơ do phải nộp thuế đất cao, mặt khác các nhà đầu tư thực sự sẽ bị thu hút bởi triển vọng thuế thương mại thấp. Dưới đây là các bước cần tiến hành để giới thiệu hệ thống đánh thuế giá trị đất. Khi các nhà lãnh đạo chính trị công bố dự định áp dụng hệ thống đánh thuế giá trị đất cũng là lúc có thể giải quyết được những điểm còn lại.

- Đưa vấn đề phương án lựa chọn thuế giá trị đất ra thảo luận.¹⁰⁶
- Tuyên bố ý chí chính trị để giới thiệu hệ thống đánh thuế giá trị đất, thể hiện vai trò lãnh đạo trong việc giới thiệu và áp dụng hệ thống này, và ngay lập tức ban hành các nghị định hỗ trợ triển khai.
- Bắt đầu khôi phục lại thuế thu hồi tiền thuê đất trên cơ sở các hồ sơ định giá đã có.
- Hoàn chỉnh các hồ sơ địa chính, bao gồm việc cập nhật các định giá và bản đồ địa chính, ban hành giấy chứng nhận quyền sử dụng đất. Đảm bảo cho mọi bên có lợi ích liên quan có điều kiện như nhau khi tiếp cận dữ liệu, tận dụng cơ hội mà mạng toàn cầu đem lại, kể cả áp dụng Hệ thống Thông tin Địa lý (GIS).¹⁰⁷

¹⁰⁵ Không may là phần lớn các quốc gia xã hội chủ nghĩa và cộng sản trước kia đã sao chép một cách cứng nhắc các thông lệ tài chính công của các quốc gia phương tây. Trong khi các phong trào tự do hoá thị trường của các quốc gia này đã giải phóng các lực lượng doanh nghiệp và thúc đẩy thương mại, và từ đó làm tăng đáng kể năng suất của nền kinh tế, các quốc gia này cũng tự nhân hoá đất đai và các nguồn tài nguyên thiên nhiên khác, và do đó tạo ra những đặc quyền đặc lợi mà công chúng không được bù đắp một cách phù hợp. Bỏ qua cơ hội tạo ra thu nhập nhà nước từ đất đai, các quốc gia này đã tập trung vào các loại thuế đối với lao động và vốn, hạn chế những lợi ích mà lẽ ra họ có thể thu được từ các cải cách thị trường.

¹⁰⁶ **Chương trình hành động vì môi trường sống của LHQ** Phần B.56(h) đã được tất cả các quốc gia thành viên LHQ thống nhất: *Hãy xem xét để áp dụng các công cụ mang tính sáng tạo giúp thu được lợi ích từ giá trị đất đai và bù đắp lại các đầu tư công. Kế hoạch hành động Vancouver* – tài liệu nền tảng năm 1976 cho chương trình Môi trường sống của LHQ – tuyên bố: “Công bằng xã hội, làm mới và phát triển đô thị, cung cấp nơi ở đàng hoàng và điều kiện sống lành mạnh cho công người chỉ có thể đạt được nếu như đất đai được sử dụng vì lợi ích của toàn bộ xã hội ... Những lợi ích quá lớn từ việc tăng giá trị đất đai do sự phát triển và thay đổi sử dụng đất là một trong những nguyên do chính khiến cho của cải được tập trung trong tay một số cá nhân. Không nên chỉ coi việc đánh thuế như một nguồn thu nhập cho cộng đồng mà còn phải xem đây là công cụ mạnh mẽ để khuyến khích phát triển những địa điểm mong muốn, để gây ảnh hưởng kiểm soát đối với thị trường đất đai, và phân bổ lại cho công chúng phần lớn các lợi ích không cần làm việc cũng thu được từ sự gia tăng giá trị đất đai... Lợi nhuận không cần kiếm cũng có do sự gia tăng giá trị đất đai, mà nguyên nhân là từ những thay đổi trong sử dụng đất, từ đầu tư công hoặc quyết định đầu tư hoặc do sự tăng trưởng chung của cộng đồng, phải được lấy lại cho các nhóm công chúng (cộng đồng).”

¹⁰⁷ Tuy đã tận dụng nhiều chương trình trước đây và hiện nay từ nguồn vốn của chính phủ và vốn ODA trong lĩnh vực quản lý đất đai và tạo ra nền tảng để vận hành hiệu quả và công bằng hệ thống đánh thuế đất/bất động sản, mặc dù đã có nhiều nỗ lực, nhưng đến năm 2006 mới có

- Đơn giản hoá, thay đổi, hoặc tuyên bố vô hiệu với các luật, nghị định và quy định đã lỗi thời và gây cản trở.¹⁰⁸
- Khuyến khích chính quyền các tỉnh và địa phương chuyển đổi sang hệ thống thuế giá trị đất để có nguồn tài chính chi trả cho các nhiệm vụ và trách nhiệm của họ trong bối cảnh phân cấp. Để cho các tỉnh và địa phương thu thuế giá trị đất, đồng thời giảm các loại thuế và thuế quan khác theo tinh thần trung lập về thu nhập.¹⁰⁹
- Chuyển đổi các thao tác đăng ký đất, định giá công khai và nộp thuế thành các thủ tục một cửa (OSS). Thiết lập và vận hành một hệ thống để giải quyết các tranh chấp và khiếu nại liên quan đến đất đai, nhất là những trường hợp liên quan đến định giá đất.¹¹⁰

khoảng 63% số khu đất ở các vùng đất nông nghiệp hợp lệ, 49% số khu đất ở các vùng đất rừng hợp lệ, và 70% số gia đình hợp lệ ở đô thị được cấp giấy chứng nhận quyền sử dụng đất. Các hồ sơ địa chính, bao gồm bản đồ địa chính – cơ sở cho công tác quản lý địa chính của Việt Nam vẫn chưa hoàn chỉnh và không được cập nhật.

¹⁰⁸ Ngoài việc huỷ bỏ các mâu thuẫn giữa Luật Đất đai và Luật Nhà ở mà phiên họp quốc hội mới đây đã thông qua, Luật Đất đai hiện nay có thể được đơn giản hoá để chỉ còn bằng một nửa độ dài hiện tại. (Ví dụ như, sự khác biệt giữa các loại đất và điều khoản cho thuê không còn quan trọng nữa, khác thay vào đó là với các nỗ lực quy hoạch sử dụng đất nói chung. Thời hạn thuê cũng không cần phải phân biệt, vì thuê đất sẽ là thuê vĩnh viễn – miễn là thuê đất được nộp theo giá trị thị trường được điều chỉnh hàng năm. Do đó, có thể bỏ Nghị định 84/07, trong đó quy định các nhà đầu tư nước ngoài hiện nay có thể thuê đất trong 70 năm, và có thể gia hạn mà không mất thêm chi phí. Tương tự, nhiều luật và nghị định khác, ví dụ như luật đầu tư và luật thuế hiện tại, cũng có thể bỏ đi, vì thuế thuê đất sẽ thay thế thu nhập hiện tại và đầu tư trực tiếp nước ngoài vào Việt nam rõ ràng sẽ tăng lên). Tuy nhiên, việc đưa ra một luật mới thường dễ hơn là huỷ bỏ một luật cũ, vì các nhóm được hưởng đặc quyền đặc lợi đã quen với các quyền lợi bất di bất dịch. Vì vậy, sự lãnh đạo mạnh mẽ hơn là điều cần thiết để đơn giản hoá một cách triệt để những luật định hiện hành.

¹⁰⁹ Chính quyền trung ương có thể khuyến khích các tỉnh và địa phương chuyển đổi sang hệ thống thu nhập dựa trên giá trị đất, bằng cách cho phép họ tuyên bố rằng các cử tri công dân sẽ được miễn toàn bộ các thuế thu nhập nếu như họ cung cấp cho chính phủ trung ương số tiền thu nhập thuế (điều chỉnh theo sự tăng trưởng GDP) bằng với năm trước khi chuyển đổi, và sử dụng một cách công bằng và hiệu quả những thu nhập họ có được từ tiền thuê đất theo giá trị thị trường đầy đủ. Biện pháp vừa kéo vừa đẩy này sẽ khuyến khích các tỉnh tiến triển nhanh chóng mà chính quyền trung ương không tỏ ra là quá chuyên chế. Bằng cách mời các tỉnh nắm lấy các lợi ích kinh tế xã hội tiềm năng khi đánh thuế giá trị đất, chính quyền trung ương có thể làm cho các tỉnh triển khai và thực hiện lợi ích nhanh hơn so với khi trung ương đưa ra những quy tắc tìm kiếm sự thỏa hiệp. Ngoài ra, các địa phương hay các tỉnh sử dụng hệ thống trước tiên cũng sẽ phục vụ cho các chương trình thí điểm để cuối cùng mở rộng triển khai ra cả nước, và đây sẽ là hình mẫu cho các tỉnh và địa phương khác sao chép các chính sách của họ đồng thời cung cấp những thông tin quý báu để chỉnh sửa hệ thống sao cho các lợi ích của hệ thống ngày càng trở nên hiển nhiên hơn.

¹¹⁰ Điều này rất quan trọng vì ý kiến phản hồi về giá trị được định giá sẽ giúp tăng cường sự chính xác nói chung của thị trường và do đó hạn chế các khiếu nại trong tương lai. Ngoài ra, việc thu thuế giá trị đất hàng năm sẽ diễn ra song song với việc cải tiến hệ thống quản lý địa chính. Chắc chắn sẽ không thể tránh khỏi một số khiếu nại và mâu thuẫn. Tuy nhiên, vì người “thắng cuộc” đã sở hữu khu đất thuê hàng năm – và do đó huỷ bỏ các lợi nhuận từ đầu cơ – và lợi ích của việc nắm giữ đất đai được giới hạn ở tính khả thi kinh tế của các lợi ích thu được từ sử dụng đất, nên có thể dự đoán rằng những đòi hỏi về quyền sở hữu sẽ được giảm bớt một cách đáng kể. Việc này sẽ cải thiện tình hình khiếu nại hiện tại, vì trong số các khiếu nại mà chính phủ nhận được, 80% trường hợp được báo cáo là có liên quan đến đất đai.

- Tiếp thu các ý kiến phản hồi để có thể sửa đổi, điều chỉnh từng bước triển khai trên cơ sở các ý kiến phản hồi.
- Tuyên bố khu vực miễn thuế toàn quốc gia, ngoại trừ các hành động gây hại cho xã hội như gây ô nhiễm, tắc nghẽn, và các đặc quyền đặc lợi khác.
- Xử lý các trường hợp khó khăn cá nhân theo điều kiện cụ thể. Nếu có thể thì cho phép nộp thuế chậm.
- Xây dựng hệ thống phân bổ lợi ích cho công dân, chi phí của hệ thống được chi trả bằng tiền thuê đất thặng dư.
- Bắt đầu thu nhận các lợi ích từ việc khôi phục lại thuế thuê đất công khai kết hợp với mức thuế thu nhập và thuế thương mại thấp hoặc hoàn toàn không đánh thuế, và chứng kiến quốc gia phát triển thịnh vượng một cách bền vững, hiệu quả và công bằng.

Đương nhiên sẽ luôn luôn tồn tại một số thách thức và câu hỏi còn để ngỏ, nhưng nếu không bắt đầu những bước đi đầu tiên, thì thậm chí chúng cũng không có cơ hội xảy ra. Thay vào đó, khả năng cải cách thực sự vẫn sẽ bị chôn vùi trong các kế hoạch ứng phó khẩn cấp thường ngày theo các quy trình thủ tục chính trị chuẩn mực nhằm xử lý các triệu chứng của một hệ thống thu nhập nhà nước thiếu hiệu quả, thiếu công bằng và có nhiều thiếu sót nghiêm trọng, cũng như các vấn đề của cuộc chiến liên tục chống tham nhũng và đói nghèo, và những nỗ lực không ngừng để quản lý kinh tế vi mô.

Thiếu sót lớn nhất trong bất kỳ nền kinh tế thị trường mở cửa nào khi cam kết thực hiện các nguyên tắc điều hành nhà nước tốt, chính đó là thất bại trong việc khôi phục thu hồi đầy đủ thuế tiền thuê đất kinh tế vì lợi ích của công chúng.

Như đã chứng minh ở trên, việc triển khai khôi phục thuế thu hồi thuê đất đầy đủ sẽ hỗ trợ cho nhiều mục tiêu chính sách hiện tại, tất cả chúng đều bổ sung lẫn cho nhau. Do đó, hệ thống đánh thuế giá trị đất không thể được phân tích dựa trên các quan sát kinh tế tĩnh, mà phải được xem xét dưới ánh sáng mạnh mẽ của bối cảnh động, trong đó sự công bằng và hiệu quả kinh tế phát triển đồng thời theo chiều xoắn ốc đi lên.

Như vậy, nếu muốn có một câu trả lời xác định cho tất cả những câu hỏi có thể và không thể mà không dám đi theo các nguyên tắc và tiến hành những bước đi đầu tiên, thì cũng giống như hỏi xem làm thế nào để khai sáng bản thân khi không có một cam kết chân thành từ trái tim. Với bất kỳ một quốc gia, một tỉnh hay địa phương nào cam kết cải cách, tự do và phát triển sâu rộng và bền vững, thu nhập bằng cách đánh thuế những sử dụng tư nhân đối với di sản chung là đất đai chính là điều bắt buộc về mặt kinh tế.

“Cải cách xã hội không được bảo đảm bởi sự ồn ào và la hét; bởi các khiếu nại hay tố cáo; bởi sự thành lập các đảng phái, hay làm cách mạng; mà được bảo đảm bằng cách đánh thức tư duy và sự tiến bộ trong các ý tưởng. Chừng nào chưa có một tư duy đúng đắn, chừng đó chưa thể có một hành động đúng đắn; còn khi đã có tư duy đúng đắn thì hành động đúng đắn sẽ xuất hiện theo.”¹¹¹

¹¹¹ Henry George, *Các vấn đề xã hội*, 1883, Chương 22. Hiện nay có thể đã đến thời kỳ này, vì ở Hoa Kỳ, cuộc tranh luận xung quanh vấn đề hiến pháp hoá việc đánh thuế (thu nhập) đang diễn ra dưới dạng một phong trào phổ biến, tương tự như thời kỳ Tiệc trà Boston (để tìm hiểu thêm thông tin, có thể xem ở google và YouTube, Aaron Russo và Ron Paul).

Phụ lục

Phụ lục 1: Việt nam: Các chỉ số kinh tế chủ yếu

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Sản lượng, việc làm, giá cả										
GDP (% thay đổi)	6,9	7,1	7,3	7,8	8,4	8,2	8,5	6,2	5,3	6,8
Sản xuất công nghiệp (% thay đổi)	14,6	14,5	15,5	16,0	17,1	16,8	16,7	13,9	7,6	14,0
Thất nghiệp (% thành thị)	6,3	6,0	5,8	5,6	5,3	4,8	4,6	4,7	4,6	4,4
CPI (% thay đổi)	0,8	4,0	3,2	7,8	8,8	6,7	12,6	19,9	6,5	11,8
Ngoại thương, Cán cân thanh toán và nợ nước ngoài										
Cán cân thương mại (triệu US\$)	-1,1	-3,0	-5,1	-5,5	-2,4	-2,8	-10,4	-12,8	-8,3	-7,1
Xuất khẩu hàng hóa (triệu US\$)	15,0	16,7	20,2	26,5	32,4	39,8	48,6	62,7	57,1	72,2
Xuất khẩu hàng hóa (% thay đổi)	4,0	11,2	20,8	31,3	22,5	22,7	21,9	29,1	-8,9	26,4
Nhập khẩu hàng hóa (triệu US\$)	16,2	19,7	25,3	32,0	34,9	42,6	58,9	75,5	65,4	79,3
Nhập khẩu hàng hóa (% thay đổi)	3,2	22,1	28,0	26,5	15,7	22,1	38,3	28,1	-13,3	21,2
Số dư tài khoản vãng lai (triệu USD)	0,6	-0,7	-1,9	-1,6	-5,6	-0,2	-7,0	-10,8	-6,1	-4,0
Số dư tài khoản vãng lai (% GDP)	2,1	-1,9	-4,9	-3,5	-1,1	-0,3	-9,8	-11,9	-6,6	-3,8
FDI (triệu US\$)	1,3	2,0	1,9	1,9	1,9	2,3	6,6	9,3	6,9	7,1
Tổng số nợ nước ngoài (tỷ US\$)	12,3	12,7	13,8	15,6	17,2	19,1	23,0	30,2	38,8	44,5
Nợ nước ngoài theo % GDP	37,8	35,0	33,7	33,5	32,7	31,3	32,4	33,4	41,6	42,5
Tổng nợ dịch vụ/xuất khẩu	6,3	10,0	8,5	6,0	5,6	3,0	3,1	2,9	4,2	4,1

Nguồn: Tổng cục Thống kê, Ngân hàng Nhà nước Việt Nam (SBV), Quỹ Tiền tệ Quốc tế (IMF) và ước tính của Ngân hàng thế giới.

Phụ lục 2: Thu Ngân sách nhà nước (% GDP)

		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Rev. 2008	Rev. 2008	Est. 2009
A	Tổng thu và viện trợ	21,6	22,7	25,8	27,8	28,4	27,1	27,6	28,1	28,1	26,7
I	Thu thường xuyên	21,0	22,1	23,8	25,2	26,1	25,0	24,7	25,4	25,4	24,0
I.1	Thu thuế	19,1	19,8	20,9	21,7	22,8	23,7	23,2	24,2	24,2	22,3
1	Thuế TNDN	6,9	6,9	7,7	8,0	9,0	10,3	9,0	9,1	9,1	6,8
2	Thuế TNCN	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,9	0,9	0,9
3	Thuế nhà đất	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
4	Thuế môn bài	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
5	Lệ phí trước bạ	0,2	0,2	0,3	0,4	0,3	0,3	0,5	0,5	0,5	0,6
6	Thuế chuyển nhượng quyền sử dụng đất	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0
7	Thuế GTGT	4,0	4,8	5,4	5,4	5,5	5,6	6,1	6,1	6,1	6,4
8	Thuế TTĐB	1,3	1,4	1,4	1,8	1,9	1,8	1,5	1,5	1,5	1,8
9	Thuế tài nguyên	1,7	1,6	1,6	2,4	2,5	2,1	1,7	1,8	1,8	1,1
10	Thuế sử dụng đất nông nghiệp	0,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
11	Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu	3,6	4,1	3,6	3,0	2,8	2,7	3,4	4,0	4,0	4,6
12	Thuế khác	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
I.2	Thu phí, lệ phí và thu ngoài thuế	1,9	2,3	2,9	3,4	3,3	1,4	1,5	1,2	1,2	1,7
13	Thu chênh lệch giá hàng nhập khẩu	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
14	Thu phí, lệ phí	1,1	1,1	1,1	1,1	1,0	0,8	0,7	0,8	0,8	1,0
15	Tiền thuê đất	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
16	Thu khác	0,7	1,0	1,8	2,2	2,2	0,4	0,5	0,3	0,3	0,5
II	Thu về vốn	0,2	0,2	1,5	2,2	1,8	1,7	2,5	2,2	2,2	2,3
III	Viện trợ không hoàn lại	0,4	0,4	0,5	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4

Nguồn: Bộ Tài chính (2010)

Phụ lục 3: Độ đàn hồi thuế hàng năm

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Tổng thu thuế	0,22	1,34	1,92	1,98	1,58	1,75	1,60	1,68	1,46	0,77	1,68	-0,51
Thuế TNDN	0,51	1,83	20,92	1,93	0,91	2,77	1,43	2,81	2,85	-0,67	1,20	-4,04
Thuế TNCN	1,82	-0,23	-0,63	1,53	1,30	2,45	1,32	1,34	1,69	3,84	6,81	0,84
Thuế nhà đất	-2,64	1,12	0,53	-1,90	-0,24	0,05	1,65	1,03	0,87	1,30	0,61	9,83
Thuế môn bài	-2,62	0,59	1,18	0,39	-0,25	10,50	-2,85	0,22	0,26	0,29	-0,67	1,48
Lệ phí trước bạ	-0,61	0,87	-1,93	3,90	1,03	3,72	4,21	-0,15	1,46	6,70	1,04	4,27
Thuế chuyển quyền sử dụng đất	2,22	1,42	-5,79	5,76	0,79	2,27	5,81	5,19	2,20	8,60	0,95	3,12
Thuế GTGT	-0,60	-0,46	-0,58	1,65	3,97	2,65	1,07	1,10	1,36	2,12	0,90	2,12
Thuế TTĐB	1,42	0,21	1,95	2,49	1,71	1,89	4,31	1,66	0,23	-0,71	0,17	5,03
Thuế tài nguyên	-2,00	6,46	8,48	1,53	-0,28	0,91	8,46	1,55	-1,29	-1,08	1,53	-6,29
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	1,02	-0,84	-1,83	-8,72	-1,15	-10,77	-2,65	-0,82	-1,77	-1,55	-4,62	-6,55
Thuế xuất khẩu, nhập khẩu	0,15	-1,55	-1,41	4,23	2,85	-0,54	-1,39	0,10	0,45	4,14	4,43	3,95

Nguồn: Tác giả tự tính toán dựa trên dữ liệu của BTC, 2010.

Phụ lục 4: Các đặc điểm của một hệ thống thuế tốt

Các nguyên tắc đánh thuế: Có hai nguyên tắc đánh thuế chính.

- i. Nguyên tắc khả năng nộp thuế: Mỗi đối tượng nộp thuế được yêu cầu đóng góp theo khả năng của mình. Ưu điểm ở đây là hệ thống có thể mang tính lũy tiến và đóng góp một phần vào chức năng phân phối lại của Chính phủ. Nguyên tắc này thường được áp dụng cho các loại thuế thu nhập.
- ii. Nguyên tắc lợi ích: Người nào thu lợi ích từ hàng hóa/dịch vụ thì phải trả tiền. Đối với các nhóm hàng hóa/ dịch vụ cạnh tranh trong tiêu dùng hoặc có thể loại trừ được những người không trả tiền thì có thể thu phí/lệ phí sử dụng. Việc tài trợ cho các loại hàng hóa và dịch vụ đó có thể lấy từ các nguồn trực tiếp (thuế cầu đường, bảo hiểm xã hội) hoặc gián tiếp (thuế xăng dầu hay xe hơi được sử dụng để lấy kinh phí làm đường cao tốc).

Tính công bằng: Hệ thống thuế cần phải “công bằng.” Công bằng theo chiều ngang “Những người có điều kiện giống nhau sẽ phải đóng thuế như nhau (thuế phân chia công bằng)”. Nguyên tắc này đòi hỏi phải có một cơ sở thuế rộng và là vấn đề chi tiết và phức tạp mà luật thuế phải quy định, trong đó phải xác định một cơ sở thuế toàn diện và xử lý tất cả các trường hợp ngoại lệ.

Công bằng theo chiều dọc đòi hỏi những người có khả năng nhiều hơn phải trả thuế cao hơn nhằm làm tốt hơn việc phân phối thu nhập trong xã hội. Những sự chỉ trích trong xã hội thường phụ thuộc vào và bắt nguồn từ các chính sách.

Tính hiệu quả: Vấn đề này liên quan đến các mặt trái của thuế. Ví dụ, một sắc thuế có thể làm bóp méo giá cả hàng hóa/ dịch vụ trên thị trường, lao động (tiền lương) và tiết kiệm (lãi suất), qua đó gây ra những biến dạng thị trường. Nó làm thay đổi hành vi của người tiêu dùng và nhà sản xuất; can thiệp vào việc họ lựa chọn tiêu dùng, việc làm và tiết kiệm; và áp đặt chi phí về hiệu quả cho nền kinh tế. Thuế có hiệu quả khi hiệu quả thiệt hại do nó mang lại thấp. Chi phí hiệu quả của thuế phụ thuộc vào độ co giãn đối với giá của cung-cầu hàng hóa/dịch vụ chịu thuế và thuế suất.

Các loại thuế như thuế thu nhập hay phí nhượng quyền thương mại không làm thay đổi hành vi của người tiêu dùng và ít gây ảnh hưởng đến thị trường nhất. Tuy nhiên, thuế thu nhập cao sẽ dẫn đến đầu tư thấp hơn. Một loại thuế trung lập lý tưởng nhất sẽ là thuế thân, song loại thuế này lại mang tính lũy thoái; cũng như vậy, một loại thuế tiêu thụ thông thường (thuế GTGT) không làm ảnh hưởng đến thị trường, song lại mang tính lũy thoái.

Hệ thống thuế cần được thiết kế làm sao để thu được số thu mong đợi với chi phí hiệu quả thấp nhất cho nền kinh tế.

Số thu từ thuế thỏa đáng: Đây là vấn đề quan trọng Chính phủ cần cân nhắc. Số thu từ thuế phụ thuộc vào thuế suất, cơ sở thuế hay doanh số và độ co giãn của cung-cầu.

Tính ổn định: Đây là điều kiện tiên quyết để tạo nên một môi trường đầu tư phù hợp. Sự ổn định của số thu thuế là cần thiết để duy trì sự liên tục của các chính sách tài khóa và một hệ thống thuế ổn định, vốn rất quan trọng đối với các nhà đầu tư. Hệ thống thuế cần có độ co giãn, nghĩa là số thu thuế phải tăng cùng với mức tăng GNP. Để đảm bảo điều này, các mức thuế suất phù hợp và phương pháp xử lý thuế phải được áp dụng bằng cách đưa các khu vực kinh tế đang tăng trưởng vào cơ sở thuế.

Tính đơn giản và minh bạch: Một hệ thống thuế đơn giản sẽ dễ hiểu đối với đối tượng nộp thuế và giảm được các chi phí tuân thủ và quản lý. Do đó, hệ thống sẽ minh bạch hơn và dễ tuân thủ hơn khi không có các loại thuế phức tạp và mang tính phân biệt. Tuy nhiên, không nên đơn giản hóa quá mức, nếu không một số khu vực kinh tế, đặc biệt là các đối tượng tự doanh, sẽ nằm ngoài cơ sở thuế.

Chi phí thu thuế thấp: Chi phí thu thuế cao làm giảm số thu thuế ròng của Chính phủ. Song một số chi phí có thể hợp thức hóa do đưa được các khu vực khó đánh thuế vào cơ sở thuế. Chi phí cho giáo dục đối tượng nộp thuế cũng hợp lý vì mục đích cắt giảm chi phí tuân thủ.

Tính trung lập: Ưu đãi thuế không được làm thiên lệch quyết định đầu tư giữa các khu vực bằng cách ưu ái một số khu vực nào đó và thúc đẩy các hoạt động đầu tư đem lại lợi nhuận thấp thay vì các hoạt động đầu tư có lợi nhuận cao.

Phụ lục 5: Tài liệu nghiên cứu được sử dụng để phân tích các chế độ thuế chính ở Việt Nam

Thuế GTGT:

- i. Luật Thuế GTGT, 2008(Số 13/2008/QH12);
- ii. Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng;
- iii. Thông tư 129/TT-BTC ngày 26/12/2008 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng và hướng dẫn thi hành Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế giá trị gia tăng.

Thuế TNDN

- i. Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 ngày 3 tháng 6 năm 2008;
- ii. Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp;
- iii. Thông tư 130/TT-BTC ngày 26/12/2008 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 và hướng dẫn thi hành Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp;
- iv. Thông tư 18/2011/TT- BTC ngày 10/02/2011 sửa đổi, bổ sung Thông tư số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 và hướng dẫn thi hành Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

Thuế thu nhập cá nhân

- i. Luật Thuế thu nhập cá nhân số 04/2007/QH 12 ngày 21 tháng 11 năm 2007;
- ii. Nghị định số 100/2008/NĐ-CP ngày 08/9/2008 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân;
- iii. Thông tư số 84/2008/TT-BTC ngày 30/9/2008 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/2008/NĐ-CP ngày 08/9/2008 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân;
- iv. Thông tư 62/2009/TT- BTC ngày 27/03/2009 hướng dẫn sửa đổi, bổ sung Thông tư số 84/2008/TT-BTC ngày 30/9/2008 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân và hướng dẫn thi hành Nghị định số 100/2008/NĐ-CP ngày 08/9/2008 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế thu nhập cá nhân.

Thuế Tiêu thụ đặc biệt

- i. Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt số 27/2008/QH12 ngày 14 tháng 11 năm 2008;

- ii. Nghị định số 26/2009/NĐ-CP ngày 16 tháng 3 năm 2009 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt;
- iii. Thông tư 64/2009 ngày 27/03/2009 hướng dẫn thi hành Nghị định số 26/2009/NĐ-CP ngày 16 tháng 3 năm 2009 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt.

Thuế xuất nhập khẩu

- i. Luật Thuế xuất nhập khẩu ngày 14 tháng 6 năm 2005;
- ii. Nghị định 87/2010/NĐ-CP ngày 13/08/2010 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật thuế xuất nhập khẩu;
- iii. Thông tư 194/2010/TT-BTC ngày 06/12/2010 Hướng dẫn về thủ tục hải quan, kiểm tra, giám sát hải quan, thuế xuất nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

Thuế tài nguyên

- i. Luật Thuế tài nguyên ngày 25 tháng 11 năm 2009 (Luật số 45/2009/QH12);
- ii. Nghị định 50/2010/NĐ-CP ngày 14/05/2010 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế tài nguyên;
- iii. Thông tư 105/2010/TT-BTC ngày 23/07/2010 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế tài nguyên và hướng dẫn thi hành Nghị định số 50/2010/NĐ-CP ngày 14 tháng 5 năm 2010 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn một số điều của Luật Thuế tài nguyên;
- iv. Luật dầu khí ngày 06 tháng 7 năm 1993; Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Dầu khí ngày 09 tháng 6 năm 2000; Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Dầu khí ngày 03 tháng 6 năm 2008;
- v. Nghị định số 48/2000/NĐ-CP ngày 12/09/2000 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật dầu khí;
- vi. Nghị định số 115/2009/NĐ-CP ngày 24/12/2009 của Chính phủ sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 48/2000/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành Luật dầu khí và quy chế đấu thầu dự án tìm kiếm, thăm dò và khai thác dầu khí ban hành kèm theo Nghị định số 34/2001/NĐ-CP;
- vii. Thông tư 32/2009/TT-BTC ngày 19/02/2009 hướng dẫn thực hiện qui định về thuế đối với các tổ chức, cá nhân tiến hành hoạt động tìm kiếm thăm dò và khai thác dầu khí theo qui định của Luật Dầu khí;

Chế độ thu ngân sách ngoài thuế (phí và lệ phí)

- i. Thông tư số 63/2002/TT-BTC ngày 24/7/2002;
- ii. Thông tư số 71/2003/TT-BTC ngày 30/7/2003;
- iii. Thông tư số 45/2006 ngày 25/5/2006.

Quản lý Thuế

- i. Luật Quản lý Thuế.

Phụ lục 6: Ý nghĩa tác động của việc gia nhập WTO đối với một số khu vực kinh tế

Nông nghiệp

Hiệp định về nông nghiệp theo WTO bao gồm các cam kết cụ thể của các nước thành viên nhằm nâng cao khả năng tiếp cận thị trường và cắt giảm các khoản trợ cấp trong nông nghiệp làm méo mó thương mại kể từ năm 2005. Tuy nhiên, đối với các nước đang phát triển, các cam kết được nới lỏng đặc biệt có nghĩa là các nước xuất khẩu ròng không được có hành động nào làm tổn hại đến an ninh lương thực của các nước dễ bị tổn thương.

Các tiêu chuẩn về vệ sinh và kiểm dịch động, thực vật

WTO định nghĩa các biện pháp này là “các biện pháp hay quy định về vệ sinh và kiểm dịch động, thực vật – do Chính phủ thực hiện để bảo vệ cuộc sống và sức khỏe con người, động, thực vật, và giúp đảm bảo lương thực được tiêu dùng an toàn.”

Đây là Hiệp định về việc Chính phủ áp dụng các tiêu chuẩn về an toàn thực phẩm, kiểm dịch động, thực vật. Các tiêu chuẩn này dựa trên các tiêu chí cụ thể do Tổ chức lương thực Thế giới (FAO) đưa ra. Các nước có thể đặt ra những tiêu chuẩn riêng và tùy ý áp dụng những tiêu chuẩn nào cao hơn các tiêu chuẩn do các tổ chức quốc tế đưa ra, nhưng phải thông báo.

Ngành dệt may

Do Hiệp định vải sợi (hiệp định hạn chế số lượng mà một nước xuất khẩu dệt may có thể bán cho một nước nhập khẩu) hết thời hiệu năm 2005, xuất nhập khẩu dệt may hiện là một phần trong khung thương mại chung của WTO.

Hàng rào kỹ thuật trong thương mại

Các quy định về kỹ thuật và tiêu chuẩn công nghiệp rất quan trọng, song quy định giữa các nước lại khác nhau. Việc có quá nhiều các tiêu chuẩn khác nhau gây khó khăn cho các nhà sản xuất và xuất khẩu. Nếu các tiêu chuẩn được quy định một cách tùy tiện, chúng có thể được sử dụng để biện minh cho chính sách bảo hộ mậu dịch. Các tiêu chuẩn khi ấy trở thành rào cản đối với thương mại.

Các hàng rào kỹ thuật trong thương mại cố gắng đảm bảo rằng các quy định, tiêu chuẩn, thủ tục thử nghiệm và cấp giấy chứng nhận không tạo ra các rào cản không cần thiết.

“Các nước thành viên đang phát triển không cần lấy các tiêu chuẩn quốc tế làm cơ sở cho các quy định về kỹ thuật, tiêu chuẩn và phương pháp thử nghiệm của nước mình nếu thấy chúng không phù hợp với điều kiện phát triển của quốc gia” [Điều 12.4].

Trợ cấp

Hiệp định về trợ cấp áp dụng cho các sản phẩm hàng hóa nông nghiệp cũng như công nghiệp và điều chỉnh việc sử dụng trợ cấp và các hành động của các nước nhằm chống lại tác động do trợ cấp gây ra. Theo hiệp định này, một nước có thể sử dụng cơ chế giải quyết tranh chấp của

WTO để tìm kiếm việc rút trợ cấp. Các quốc gia thành viên còn được tự do tiến hành điều tra và áp đặt thuế quan chống trợ cấp đối với hàng hóa nhập khẩu được trợ cấp, nếu thấy các loại hàng hóa này gây tổn hại tới nền công nghiệp trong nước.

Bán phá giá

Tuy các nước được phép áp đặt thuế chống bán phá giá, việc làm này chỉ có thể thực hiện khi một quốc gia thành viên chứng minh được rằng có việc bán phá giá, tính toán được tác động của việc bán phá giá đó, và chỉ ra tổn thất mà nền kinh tế trong nước phải gánh chịu.

Định giá hải quan

Về cơ bản, vấn đề này liên quan đến việc chấp nhận giá trị giao dịch, được dùng làm cơ sở để định giá, và quy định về định giá của tổ chức GATT được dùng để tham khảo.

Quy định về xuất xứ

Các quy định này là cơ sở để tính thuế, áp dụng thuế chống bán phá giá và chống trợ cấp, thực hiện các biện pháp an toàn và đánh dấu xuất xứ. Tất cả các quốc gia thành viên đều phải quy định rõ ràng các nguyên tắc về xuất xứ đã phổ biến, giúp xác định nước xuất xứ của hàng hóa nhập khẩu, với mục tiêu cao nhất là có một bộ quy tắc hài hòa cho tất cả các nước.

Kiểm tra trước khi vận chuyển

Một số nước thích áp dụng biện pháp kiểm tra hàng hóa nhập khẩu trước khi chúng được vận chuyển từ nước xuất khẩu nhằm đảm bảo chất lượng. Tuy nhiên, thực tiễn này ngày càng hiếm được áp dụng. Nhận thấy nhu cầu thực tiễn này của các nước đang phát triển, hiệp định kêu gọi các nước phát triển cung cấp hỗ trợ kỹ thuật cho các nước này.

Cấp giấy phép nhập khẩu

Hiệp định này đòi hỏi các quốc gia thành viên phải có một bộ thủ tục đơn giản, minh bạch và dễ dự liệu. Hiệp định cũng yêu cầu chính phủ các nước công bố cơ sở để cấp các loại giấy phép như vậy.

Đầu tư

Quy định này áp dụng với xuất nhập khẩu hàng hóa và có những quy định cấm áp dụng một số biện pháp làm méo mó thương mại, có lòng cho các quốc gia đang phát triển nhằm bảo vệ nền công nghiệp còn non trẻ của các nước này hoặc vì các lý do cân cân thanh toán.

Các biện pháp an toàn

Các quốc gia thành viên có thể tạm thời hạn chế nhập khẩu nếu nền công nghiệp trong nước có nguy cơ bị tổn thương do sự gia tăng đột biến nhập khẩu siêu, tùy theo định nghĩa “ gia tăng đột biến” đã được thỏa thuận. Trọng tâm là tính minh bạch và các quy định đã được ban hành và dễ dự liệu, như trong trường hợp bán phá giá.

Công nghệ thông tin

Hiệp định quy định các quốc gia thành viên phải xóa bỏ thuế quan đối với các sản phẩm công nghệ thông tin; các quốc gia thành viên ký kết là các nước đang phát triển phải thực hiện quy định này trong năm 2005.

Các doanh nghiệp ngoại thương của nhà nước

Điều XVII của Hiệp định GATT yêu cầu các doanh nghiệp ngoại thương của nhà nước phải hoạt động trên cơ sở không có sự phân biệt đối xử, và yêu cầu các quốc gia thành viên phải thông báo tên các doanh nghiệp ngoại thương của nhà nước cho WTO.

Nguồn: website www.taxindiaonline.com.

Phụ lục 7: Chế độ thuế so với hợp đồng phân chia sản phẩm

Điểm khác biệt cơ bản giữa chế độ thuế khai thác tài nguyên (hệ thống nhượng quyền khai thác) và hợp đồng phân chia sản phẩm (hệ thống hợp đồng) ở chỗ cách tiếp cận tới vấn đề sở hữu. Hệ thống thuế khai thác tài nguyên hay hệ thống nhượng quyền khai thác cho phép sở hữu cá nhân đối với các nguồn lực. Khi chính phủ một nước ký kết thỏa thuận khai thác tài nguyên với một nhà đầu tư, là đã có sự chuyển giao quyền cho nhà đầu tư. Đối lại, nhà đầu tư trả thuế và tiền bản quyền.

Theo hợp đồng phân chia sản phẩm hay hệ thống hợp đồng, chính phủ giữ quyền sở hữu tài nguyên. Các công ty mỏ hay dầu khí có quyền nhận một phần sản phẩm hoặc doanh thu bán hàng theo các điều khoản trong hợp đồng.

Dòng tiền cơ bản theo hợp đồng phân chia sản phẩm với thuế khai thác tài nguyên sẽ có dạng như sau.¹¹²

Tổng doanh thu	=	Tổng doanh thu từ dầu khí
Doanh thu ròng	=	Tổng doanh thu – thuế khai thác tài nguyên
Chi phí thu hồi hay ‘chi phí dầu’	=	Chi phí hoạt động + chi phí vốn (khấu hao, giảm vốn và trả nợ gốc) bao gồm cả các tài sản vô hình + chi phí không thu hồi được chuyển sang cùng với tiền lãi.
Dầu lãi	=	Doanh thu ròng – chi phí thu hồi
Dầu lãi cho nhà thầu	=	Dầu lãi x tỷ lệ chia cho nhà thầu
Dầu lãi của chính phủ	=	Dầu lãi x tỷ lệ chia cho chính phủ
Thu nhập chịu thuế	=	Tổng doanh thu – thuế khai thác tài nguyên – chi phí hoạt động – chi phí vốn (khấu hao, giảm vốn và trả nợ gốc) bao gồm cả các tài sản vô hình + tín dụng đầu tư (nếu được phép) – dầu lãi của chính phủ
Dòng tiền ròng	=	Tổng doanh thu – bản quyền – chi phí hoạt động – chi đầu tư – dầu lãi của chính phủ - thuế

*Hợp đồng phân chia sản phẩm so với chế độ thuế/thuế khai thác tài nguyên thông thường:
Minh họa*

So sánh chế độ thuế/thuế khai thác tài nguyên thông thường và một hợp đồng phân chia sản phẩm được minh họa bằng ví dụ cụ thể sau.

Hệ thống thuế/thuế khai thác tài nguyên	Hợp đồng phân chia sản phẩm
Một thùng dầu (US\$50)	Một thùng dầu (US\$50)
Tỷ lệ nhà thầu nộp thuế khai thác tài nguyên 20%	Tỷ lệ nhà thầu nộp thuế khai thác tài nguyên 10% Phân chia cho chính phủ: \$5
Thuế khai thác tài nguyên: \$10	Doanh thu ròng: \$45
Doanh thu ròng: \$40	

¹¹² Các ví dụ này dựa trên sơ đồ dòng tiền của Daniel Johnston (1994).

Các khoản chi phí: \$22	Thu hồi chi phí 40% (giới hạn): \$20
Thu nhập chịu thuế \$18	
Thuế cấp tỉnh 10% \$1.8	Số tiền được dùng để chia lợi nhuận
	\$45 - \$20 = \$25
Thu nhập ròng \$16.20	Phân chia lợi nhuận 40% / 60% (thu nhập chịu thuế)
Thuế thu nhập cấp trung ương (40%) \$6.48	\$10 \$15
	40% thuế thu nhập \$4.0
Thu nhập ròng \$9.72	Thu nhập ròng \$6
Tổng thu của Chính phủ P \$18.28 hay 37%	Tổng thu của Chính phủ \$24.0 hay 48%
Nhà thầu nhận \$31.72 hay 63%	Nhà thầu nhận \$26 hay 52%

Phụ lục 8: Đề xuất về phân cấp quản lý phí và lệ phí

Phí và lệ phí được quản lý ở cấp trung ương:

Lệ phí

- Lệ phí trong lĩnh vực thông tin và truyền thông
- Lệ phí trong lĩnh vực an ninh, trật tự và an toàn xã hội
- Lệ phí trong lĩnh vực tư pháp
- Lệ phí trong lĩnh vực tài chính, ngân hàng và hải quan

Phí:

- Phí quản lý nhà nước về các quyền và nghĩa vụ công dân
- Phí quản lý nhà nước về chủ quyền quốc gia

Các loại lệ phí cần được thu ở cấp tỉnh/ thành phố:

- Lệ phí trong lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp và ngư nghiệp
- Lệ phí trong lĩnh vực công nghiệp và xây dựng
- Lệ phí trong lĩnh vực thương mại và đầu tư
- Lệ phí trong lĩnh vực giao thông vận tải
- Lệ phí trong lĩnh vực văn hóa và xã hội
- Lệ phí trong lĩnh vực khoa học, công nghệ và môi trường .

Các loại phí cần được thu ở cấp tỉnh/ thành phố:

- Phí quản lý nhà nước liên quan đến hoạt động sản xuất và kinh doanh.

Các loại lệ phí chỉ được thu ở cấp cơ sở:

- Lệ phí trong lĩnh vực giáo dục và đào tạo
- Lệ phí trong lĩnh vực y tế.

Các loại phí chỉ được thu ở cấp cơ sở:

- Phí quản lý nhà nước liên quan đến quyền sở hữu hoặc sử dụng tài sản
- Phí quản lý nhà nước trong các lĩnh vực khác.

Trong một số nhóm lớn, một số loại phí/ lệ phí cần được quản lý ở cấp chính phủ, trong khi một số loại khác cần được giao cho cấp dưới. Ví dụ, trong nhóm “Lệ phí trong lĩnh vực an ninh, trật tự và an toàn xã hội”, hai loại sau có thể do cấp trung ương quản lý:

- Lệ phí kiểm tra kỹ thuật các loại máy móc, thiết bị, vật tư và tài sản thuộc diện phải đáp ứng các yêu cầu nghiêm ngặt về độ an toàn.
- Các loại lệ phí an ninh, trật tự và an toàn xã hội.

Các loại “lệ phí thẩm tra giấy tờ hoặc tài liệu” có thể được giao cho chính quyền cấp tỉnh, còn “lệ phí trông giữ xe” thì giao cho cấp cơ sở.

Còn một số ví dụ thuộc loại này và điều đó chỉ cho thấy rằng toàn bộ danh mục phí/lệ phí cần được rà soát chặt chẽ và phân cấp thích hợp, chứ không nên chỉ xét trên một số nhóm lớn.

Phụ lục 9: Các nguyên tắc của một hệ thống quản lý thuế tốt

Mục tiêu:

Mục tiêu cơ bản của một hệ thống quản lý thuế hiện đại là thu đủ số thu thuế cần thiết một cách hiệu quả và công bằng, với độ liêm chính cao, tôn trọng các quyền của người nộp thuế. Một khía cạnh trong mục tiêu này là khuyến khích tuân thủ thuế tự nguyện; đây là cách thu thuế hiệu quả nhất xét về mặt chi phí. Tuân thủ thuế tự nguyện bao gồm việc đối tượng nộp thuế tự tính thuế phải nộp, tự khai, hồ sơ khai thuế chính xác, tự nộp thuế đúng hạn. Khuyến khích tuân thủ thuế tự nguyện cần có nỗ lực chung của cơ quan quản lý thuế (và các cơ quan khác của chính phủ) để giảm bớt gánh nặng của hệ thống thuế đối với người nộp thuế hay tạo điều kiện thuận lợi nhất để đối tượng nộp thuế tuân thủ pháp luật về thuế. Điều này đòi hỏi các luật và quy định phải rõ ràng, nhất quán và công bằng; các biểu mẫu và hướng dẫn thuế phải dễ hiểu và hữu ích; và có các chương trình giáo dục và trợ giúp đối tượng nộp thuế để giúp họ thực thi nghĩa vụ của mình.

Các biện pháp xử phạt và tính công bằng:

Một khía cạnh khác của một hệ thống quản lý thuế hiệu quả là sự cần thiết phải tạo cho đối tượng nộp thuế lòng tin rằng cơ quan quản lý thuế sẽ phát hiện các trường hợp không tuân thủ pháp luật thuế và sẽ đưa ra các hình thức xử phạt công bằng tương xứng với mức độ vi phạm. Cụ thể, việc này đòi hỏi cơ quan thuế phải được tổ chức theo chức năng nghiệp vụ (chứ không phải theo sắc thuế), để không chỉ phát huy tính hiệu quả về chuyên môn, mà còn giảm thiểu cơ hội tham nhũng nhờ có sự tham gia của nhiều hơn một cán bộ thuế trong quan hệ giữa cơ quan thuế và đối tượng nộp thuế. Việc này còn đòi hỏi phải có các quy định về thủ tục thống nhất, được tích hợp với máy tính và công nghệ thông tin, dễ dàng cập nhật theo những thay đổi của công nghệ theo thời gian. Thêm vào đó, cần có hệ thống máy tính được thiết kế để tự động hóa một số công việc, chẳng hạn như trả lời đối tượng nộp thuế, kiểm tra và đối chiếu thông tin, lựa chọn các tờ khai thuế để kiểm tra.

Sứ mệnh của tổ chức:

Cơ quan quản lý thuế cần đưa ra tuyên bố về sứ mệnh bằng văn bản, trong đó vạch ra các mục tiêu cho tương lai. Sứ mệnh này cần bao gồm cả việc thu đủ số thu thuế cần thiết một cách hiệu quả và công bằng, với tính liêm chính cao, trong khi vẫn tôn trọng các quyền của đối tượng nộp thuế. Sứ mệnh này cần được công bố rộng rãi và được mỗi đơn vị chức năng của Tổng Cục Thuế quán triệt.

Cơ cấu tổ chức theo chức năng:

Cơ quan quản lý thuế cần được tái cấu trúc theo chức năng nghiệp vụ hơn là theo sắc thuế nhằm phát huy tính hiệu quả về chuyên môn và giảm thiểu cơ hội tham nhũng.

Luật Thuế:

Quản lý thuế chỉ có thể hoạt động tốt nếu luật thực thi cũng tốt. Do đó, điểm khởi đầu chính là cần rà soát lại toàn bộ các luật thuế, các quy định và thẩm quyền với mục đích đưa ra những thay đổi cần thiết sẽ nâng cao tính minh bạch, nhất quán, hiệu quả, công bằng và chất lượng quản lý.

Nguồn nhân lực:

Cơ quan thuế cần xây dựng một chương trình phát triển nguồn nhân lực toàn diện để hỗ trợ việc sắp xếp tổ chức theo chức năng. Cơ cấu tổ chức như vậy đòi hỏi đội ngũ nhân viên phải có một số kỹ năng cụ thể, cần thiết để nâng cao việc tự nguyện tuân thủ thông qua các dịch vụ được cung cấp cho đối tượng nộp thuế và phát hiện hiệu quả các trường hợp vi phạm.

Giáo dục và trợ giúp đối tượng nộp thuế:

Một chương trình giáo dục và trợ giúp đối tượng nộp thuế là yếu tố căn bản của một hệ thống quản lý thuế hiện đại. Một chương trình như vậy sẽ giúp nâng cao tinh thần tự nguyện tuân thủ của đối tượng nộp thuế bằng cách giúp họ hiểu rõ các quyền hạn và trách nhiệm do luật pháp quy định và tạo điều kiện thuận lợi nhất để đối tượng nộp thuế tuân thủ pháp luật.

Kiểm tra, thanh tra thuế:

Cơ quan quản lý thuế cần xây dựng một chương trình kiểm tra, thanh tra thuế toàn diện nhằm tối đa hóa tự nguyện tuân thủ thuế với một nguồn lực nhất định được dành cho công tác kiểm tra, bằng cách tạo cho đối tượng nộp thuế lòng tin rằng cơ quan quản lý thuế sẽ phát hiện các trường hợp không tuân thủ pháp luật thuế và áp dụng các hình thức xử phạt thích hợp.

Khiếu nại:

Nhằm xây dựng mối quan hệ tin cậy lẫn nhau, cơ quan quản lý thuế cần xây dựng quy trình xử lý khiếu nại hành chính công bằng, khẩn trương và minh bạch. Cần có một lộ trình xử lý khiếu nại, trong đó bước đầu tiên là xử lý hành chính và bước thứ hai là đưa ra xét xử trước tòa án.

Thu thuế:

Cơ quan quản lý thuế cần thành lập một bộ phận chức năng để thu các khoản thuế còn nợ và xác định các đối tượng ngừng kê khai thuế và các đối tượng chưa bao giờ nộp hồ sơ khai thuế.

Hệ thống xử lý và thông tin:

Cơ quan quản lý thuế cần xây dựng hoặc điều chỉnh lại các hệ thống xử lý và thông tin hiện có nhằm đơn giản hóa một số hoạt động quản lý thuế.

Thẩm quyền quản lý số thu:

Cần nhanh chóng thực hiện một bước đi theo hướng thiết lập quyền quản lý số thu bán tự động, coi đây là phương tiện thực tế để đạt được các mục tiêu cải cách quản lý số thu. Điều này sẽ đem lại cho cơ quan quản lý thuế quyền hạn và công cụ hành chính cần thiết để thực hiện nhiệm vụ của mình một cách hiệu quả và công bằng.

Phụ lục 10: Tóm tắt thống kê các biến số sử dụng trong phân tích thực nghiệm (1992-2002)

Các biến số	Số quan sát	Trung bình mẫu	Độ lệch chuẩn	Giá trị tối thiểu	Giá trị tối đa	
GDP/đầu người (thực tế) ^a	662	13.572,5251	15.786,8781	300	84487	
Tham nhũng ^b	662	-4,505952381	1,888415049	-10	0	
Số thu/GDP (%) ^c	662	27,5669643	11,8921307	0,3	78,5	
Số thu thuế / GDP (%)	Số thu từ thuế / GDP (%)	662	18,07704918	.648668875	7,3	37,2

Nguồn: Chỉ số Phát triển Thế giới 2005; Hướng dẫn rủi ro quốc gia quốc tế (ICRG), có tại trang web [<http://www.countrydata.com/>].

a. GDP trên đầu người, tính theo ngang giá sức mua (giá quốc tế năm 2000).

b. Chỉ số tham nhũng từ ICRG là từ 0 (tham nhũng nhất) đến 6 (ít tham nhũng nhất). Để cho thống nhất và dễ so sánh với nghiên cứu của Tanzi, Davoodi (1997), chúng tôi đã tính lại thang điểm của chỉ số ICRG bằng cách nhân chỉ số đó với -10/6 để cho chỉ số mới sẽ có giá trị từ -10 (ít tham nhũng nhất) cho đến 0 (tham nhũng nhất).

c. Số thu, không kể nguồn viện trợ (%GDP).

Phụ lục 11: Tham nhũng và thất thoát nguồn thu: các ước tính của các nước

Nước	Chỉ số tham nhũng của ICRG ^a	Chỉ số tham nhũng của ICRG đã tính theo thang điểm mới ^b	Nguồn thu bị thất thoát (% GDP) ^c	Nguồn thu từ thuế bị thất thoát (% GDP) ^d
Gambia	3,13	-5,21	-0,07	-0,06
Brazil	3,08	-5,13	-0,14	-0,12
Botswana	3,05	-5,08	-0,18	-0,15
Zambia	3,03	-5,05	-0,20	-0,17
Cote d'Ivoire	3,01	-5,01	-0,23	-0,20
Ma-rốc	3,00	-5,00	-0,24	-0,20
Uruguay	3,00	-5,00	-0,24	-0,20
Peru	2,98	-4,96	-0,27	-0,23
Guatemala	2,97	-4,95	-0,28	-0,24
Trinidad và Tobago	2,96	-4,94	-0,29	-0,25
Senegal	2,95	-4,92	-0,30	-0,25
Oman	2,93	-4,89	-0,33	-0,28
Ecuador	2,93	-4,88	-0,33	-0,28
Malawi	2,91	-4,84	-0,36	-0,31
Tanzania	2,90	-4,84	-0,37	-0,31
Tunisia	2,90	-4,84	-0,37	-0,31
Suriname	2,89	-4,82	-0,38	-0,32
Lithuania	2,88	-4,81	-0,39	-0,33
Venezuela	2,86	-4,77	-0,42	-0,35
Albania	2,86	-4,76	-0,43	-0,36
Yemen, rep.	2,85	-4,75	-0,44	-0,37
Thổ Nhĩ Kỳ	2,83	-4,71	-0,47	-0,40
Philippines	2,80	-4,66	-0,50	-0,43
Latvia	2,77	-4,61	-0,54	-0,46
Argentina	2,75	-4,59	-0,56	-0,48
Mexico	2,74	-4,57	-0,57	-0,49
Bolivia	2,71	-4,52	-0,61	-0,52
Ấn Độ	2,70	-4,51	-0,62	-0,53
Papua New Guinea	2,70	-4,51	-0,62	-0,53
Croatia	2,70	-4,50	-0,63	-0,54
Kuwait	2,69	-4,48	-0,64	-0,55
Ghana	2,68	-4,47	-0,65	-0,56
Jamaica	2,67	-4,46	-0,66	-0,56
Guyana	2,61	-4,36	-0,74	-0,63

Nước	Chỉ số tham những của ICRG ^a	Chỉ số tham những của ICRG đã tính theo thang điểm mới ^b	Nguồn thu bị thất thoát (% GDP) ^c	Nguồn thu từ thuế bị thất thoát (% GDP) ^d
Cuba	2,59	-4,31	-0,78	-0,66
Ai Cập	2,59	-4,31	-0,78	-0,66
Trung Quốc	2,55	-4,26	-0,82	-0,70
Kenya	2,53	-4,22	-0,85	-0,72
Thailand	2,53	-4,22	-0,85	-0,72
Burkina Faso	2,50	-4,17	-0,89	-0,76
Cameroon	2,50	-4,17	-0,89	-0,76
Algeria	2,50	-4,16	-0,89	-0,76
Angola	2,48	-4,14	-0,91	-0,77
Zimbabwe	2,45	-4,09	-0,95	-0,81
Kazakhstan	2,42	-4,03	-1,00	-0,85
Việt Nam	2,42	-4,03	-1,00	-0,85
Uganda	2,41	-4,02	-1,01	-0,86
Colombia	2,37	-3,95	-1,06	-0,90
Mali	2,36	-3,94	-1,07	-0,91
Cộng hoà Dân chủ Triều Tiên	2,26	-3,76	-1,20	-1,02
Ukraine	2,23	-3,72	-1,23	-1,05
Serbia và Montenegro	2,21	-3,69	-1,26	-1,08
Pakistan	2,17	-3,61	-1,32	-1,13
Nga	2,16	-3,60	-1,33	-1,13
Indonesia	2,12	-3,54	-1,38	-1,18
Sierra Leone	2,10	-3,50	-1,41	-1,20
Honduras	2,03	-3,38	-1,50	-1,28
Azerbaijan	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
Guinea-Bissau	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
Panama	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
Paraguay	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
Qatar	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
Saudi Arabia	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
United Arab Emirates	2,00	-3,33	-1,54	-1,31
Togo	1,99	-3,32	-1,55	-1,32
Ethiopia	1,98	-3,30	-1,57	-1,33
Armenia	1,89	-3,15	-1,68	-1,43
Moldova	1,88	-3,14	-1,69	-1,44
Lebanon	1,85	-3,08	-1,73	-1,48
Bangladesh	1,83	-3,06	-1,75	-1,49

Nước	Chỉ số tham những của ICRG ^a	Chỉ số tham những của ICRG đã tính theo thang điểm mới ^b	Nguồn thu bị thất thoát (% GDP) ^c	Nguồn thu từ thuế bị thất thoát (% GDP) ^d
Haiti	1,72	-2,87	-1,90	-1,62
Niger	1,60	-2,66	-2,06	-1,75
Nigeria	1,59	-2,65	-2,07	-1,76
Myanmar	1,44	-2,40	-2,27	-1,93
Sudan	1,44	-2,40	-2,27	-1,93
Liberia	1,26	-2,10	-2,50	-2,13
Somalia	1,05	-1,76	-2,77	-2,36
Gabon	1,00	-1,67	-2,84	-2,42
Iraq	1,00	-1,67	-2,84	-2,42
Công-gô	0,61	-1,02	-3,34	-2,84

Nguồn: ICRG; WDI 2005; và các ước tính của các tác giả.

a. Chỉ số tham những của ICRG là một chỉ số tính hàng tháng, với thang điểm từ 0 (tham những nhiều nhất) đến 6 (ít tham những nhất). Các chỉ số ICRG trong cột này đã được tính bình quân năm cho giai đoạn 1995-2005.

b. Chỉ số tham những đã được chia lại thang điểm được tính bằng cách nhân Chỉ số tham những của ICRG với $-10/6$.

Do đó, thang điểm mới sẽ từ -10 (ít tham những nhất) đến 0 (tham những nhiều nhất). Việc chia lại thang điểm là để cho thống nhất với nghiên cứu của Tanzi và Davoodi (1997).

c. Thất thoát số thu là hậu quả của sự khác biệt giữa mức độ tham những của một nước với mức tham những trung bình và hệ số tham những hồi quy $b^*(X_i - \bar{X})$, khi tổng số thunguồn thu của một nước là một biến phụ thuộc Y .

d. Thất thoát doanh thu từ số tiền thuế là hậu quả của sự khác biệt giữa mức tham những của một nước với mức tham những trung bình và hệ số tham những hồi quy $b^*(X_i - \bar{X})$, khi số thu thuế của nước đó là một biến phụ thuộc Y .

Phụ lục 12: Tóm tắt ba phương pháp luận để đo lường quy mô của nền kinh tế phi chính thức

Cách tiếp cận trực tiếp (hay vi mô) để đo lường quy mô của nền kinh tế phi chính thức. Quy mô của nền kinh tế phi chính thức có thể được ước tính dựa trên các cuộc điều tra hay được tính toán như là một sản phẩm phụ của công tác thanh tra thuế và các phương pháp tuân thủ khác. Phương pháp dựa trên điều tra phụ thuộc vào việc lấy mẫu và điều tra những đối tượng tự nguyện tham gia trả lời câu hỏi điều tra. Nền kinh tế phi chính thức cũng có thể được đo bằng công tác thanh tra thuế và các phương pháp tuân thủ khác: ước tính nền kinh tế phi chính thức dựa trên sự khác biệt giữa số thu nhập được kê khai để tính thuế và số thu nhập được đo bằng những đợt kiểm tra nhất định, như thanh tra tài khoá và số liệu tuân thủ thuế (số liệu thanh tra thuế).

Cách tiếp cận gián tiếp (hay dùng chỉ số) để đo lường quy mô của nền kinh tế phi chính thức. Có 5 cách tiếp cận khác nhau, phụ thuộc vào các chỉ số kinh tế vĩ mô và các chỉ số khác để theo dõi sự phát triển của nền kinh tế phi chính thức theo thời gian.

- a. **Cách tiếp cận dựa trên sự khác biệt giữa chi tiêu quốc gia và thống kê về thu nhập.** Cách tiếp cận này dựa trên việc so sánh giữa một ước tính độc lập về chi tiêu và thu nhập quốc dân thống kê trong tài khoản quốc gia; phần chênh lệch giữa hai con số này có thể cho ta một thước đo gần đúng về quy mô của nền kinh tế phi chính thức.
- b. **Cách tiếp cận dựa trên sự chênh lệch giữa lực lượng lao động thực tế và lực lượng lao động chính thức.**
- c. **Cách tiếp cận theo giao dịch.** Cách tiếp cận này dựa trên mối quan hệ giữa cầu về tiền, và khối lượng giao dịch, được phản ánh trong phương trình lượng của Fisher: $MV=pT$,¹¹³ với quy mô của GNP danh nghĩa (chính thức và không chính thức). Nền kinh tế phi chính thức được ước tính bằng hiệu số giữa tổng GNP danh nghĩa và GNP chính thức.
- d. **Cách tiếp cận cầu về tiền tệ.** Tanzi (1980, 1983) đã dùng kinh tế lượng để ước tính một hàm số về cầu tiền tệ cho Hoa Kỳ trong giai đoạn 1929-1980, có tính đến các yếu tố truyền thống ảnh hưởng tới cầu về tiền (ví dụ như tăng thu nhập, thói quen thanh toán, lãi suất), và sử dụng một mức thuế suất bình quân gia quyền (được tính quyền số theo thuế trực thu và thuế gián thu) để tính gần đúng những thay đổi về quy mô của nền kinh tế phi chính thức. Giả định then chốt của ông là các giao dịch của nền kinh tế phi chính thức đều dựa trên tiền mặt, và gánh nặng thuế là nguyên nhân duy nhất của nền kinh tế phi chính thức. Sự phát triển về quy mô của nền kinh tế phi chính thức được đo bằng sự chênh lệch trong cầu tiền tệ khi gánh nặng thuế ở mức thấp và ở mức cao.
- e. **Đầu vào vật chất (phương pháp tiêu dùng điện).** Các giả định mấu chốt ở đây là việc tiêu thụ điện là chỉ số vật chất tốt nhất của toàn bộ hoạt động kinh tế (chính thức và phi chính thức), và rằng việc tiêu dùng điện tăng lên đi đôi với sự tăng trưởng GDP.

Cách tiếp cận mô hình để đo lường quy mô của nền kinh tế phi chính thức. Mô hình kinh tế lượng này (mô hình các nguyên nhân đa dạng với các chỉ số động khác nhau - The dynamic multiple indicators multiple causes (DYMIMIC) model) đã tổng hợp các nguyên nhân khác

¹¹³ Trong phương trình của Fisher, M là ký hiệu của cầu về tiền; V là vận tốc vòng quay tiền tệ; p là giá cả; và T là số giao dịch.

nhau (ví dụ như gánh nặng thuế, gánh nặng về quy định, và đạo đức thuế) và những ảnh hưởng đa dạng của nền kinh tế phi chính thức (ví dụ như các giao dịch tiền tệ tăng lên; sự tham gia nhiều hơn của người lao động vào nền kinh tế phi chính thức; sự phát triển của thị trường sản xuất (nền kinh tế phi chính thức quy mô lớn hơn thường làm giảm tốc độ tăng trưởng chính thức của nền kinh tế)).

Phụ lục 13: Nền kinh tế phi chính thức, thu thuế và thất thoát thuế/¹

Nước	Nền kinh tế phi chính thức (2007)	Số thu từ thuế (% GDP) (2007)	Số tiền thuế thất thoát (% of GDP)
Algeria	31,2	37,2	11,61
Áo	9,5	20,1	1,91
Bangladesh	34,1	8	2,73
Belarus	43,3	23,7	10,26
Bỉ	21,3	25,1	5,35
Bulgaria	32,7	23,1	7,55
Canada	15,3	13,7	2,10
Trung Quốc	11,9	9,9	1,18
Colombia	33,5	13,6	4,56
Costa Rica	24	18,5	4,44
Cote d'Ivoire	47	15,5	7,29
Croatia	30,4	20,2	6,14
Czech Republic	17	15,2	2,58
Đan Mạch	16,9	35,8	6,05
Dominican Republic	30,5	15,9	4,85
Phần Lan	17	21,7	3,69
Pháp	14,7	21,8	3,20
Georgia	62,1	13,7	8,51
Đức	15,3	11,8	1,81
Hi Lạp	26,5	20,4	5,41
Guatemala	47,9	12,1	5,80
Hungary	23,7	21,4	5,07
Ấn Độ	20,7	11,9	2,46
Indonesia	17,9	12,4	2,22
Iran, Islamic Rep.	17,3	7,3	1,26
Israel	20,7	27,9	5,78
Ý	26,8	23	6,16
Jamaica	32,5	26,9	8,74
Jordan	17,2	23,8	4,09
Kazakhstan	38,4	12,3	4,72
Kenya	29,5	17,8	5,25
Hàn Quốc	25,6	16,6	4,25
Kyrgyz Republic	38,8	16,4	6,36
Latvia	27,2	15,6	4,24
Li-băng	32	14,8	4,74
Lithuania	29,7	17,7	5,26
Madagascar	38,5	11,4	4,39

Nước	Nền kinh tế phi chính thức (2007)	Số thu từ thuế (% GDP) (2007)	Số tiền thuế thất thoát (% of GDP)
Malaysia	29,6	14,8	4,38
Mexico	28,8	17,9	5,17
Moldova	44,3 (2006)	16,2 (2006)	7,18 (2006)
Nepal	36	9,8	3,53
Hà Lan	13	23,5	3,06
New Zealand	12	30,8	3,70
Nicaragua	43,1	18,3	7,89
Na-uy	18	29,2	5,26
Pakistan	33,6	9,8	3,29
Panama	60,0 (2006)	14,5 (2006)	8,68 (2006)
Peru	53,7	15,6	8,38
Philippines	38,3	14	5,36
Ba Lan	26	18,3	4,76
Bồ Đào Nha	23	21,7	4,99
Ru-ma-ni	30,2	11,8	3,56
Senegal	41,7	16,5	6,88
Singapore	12,2	13,1	1,60
Slovenia	24,7	19,6	4,84
Nam Phi	25,2	28,9	7,28
Tây Ban Nha	22,2	13,9	3,09
Sri Lanka	42,2	14,2	5,99
Thụy Điển	17,9	22,4	4,01
Thụy Sĩ	8,1	10	0,81
Tunisia	35,4	20,8	7,36
Uganda	40,3	12,4	5,00
Ukraine	46,8	16,5	7,72
Vương Quốc Anh	12,2	27,8	3,39
Hoa Kỳ	8,4	11,8	0,99
Uruguay	46,1	18	8,30
Venezuela, RB	30,9	17,7	5,48
Việt Nam	14,4	19,6	2,82

Nguồn: Schneider và Klinglmaier (2004); WDI (2005)

1. Tương quan giữa nền kinh tế phi chính thức và tỉ lệ thuế-GDP là -0.4 (ước tính của tác giả).

Tham khảo

Academy of Finance. 2007. *On the Real Power of Sub-national Governments in the Current Intergovernmental Fiscal Arrangement in Vietnam*. Hanoi.

Alm, James, and Sally Wallace. 2004. *Can Developing Countries Impose an Individual Income Tax?* Atlanta, Georgia State University.

Alm, James, Jorge Martinez-Vazquez, and Sri Mulyani Indrawati. 2004. *Reforming Intergovernmental Fiscal Relations and the Rebuilding of Indonesia: The 'Big Bang' Program and its Economic Consequences*. London: Edward Elgar Publishing.

Arnott, Richard J., and Joseph Stiglitz. 1979. *Aggregate Land Rents, Expenditure on Public Goods, and Optimal City Size*. *The Quarterly Journal of Economics* 93 (4) (November): 471–500.

ASEAN Secretariat. 2011. <http://www.aseansec.org/19585.htm>.

Bahl, Roy, and Bayar Tumennasan. 2004. *How Should Revenues from Natural Resources Be Shared in Indonesia?* In *Reforming Intergovernmental Fiscal Relations and the Rebuilding of Indonesia – The “Big Bang” Program and its Economic Consequences*, ed. James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, and Sri Mulyani Indrawati. London: Edward Elgar Publishing.

Bahl, Roy, and Jorge Martinez-Vazquez. 2007. *Property Taxes in Developing Countries: Where Will We Be in 2015?* In Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, and Joan Youngman (eds.), *Making the Property Tax Work in the Developing World*. Atlanta: Lincoln Institute.

Bahl, Roy, and Linn, Johannes F. 1992. *Urban Public Finance in Developing Countries*. Washington: Oxford University Press. Washington DC.

Bird, Richard M. 2000. “Rethinking Subnational Taxes: A New look at Tax Assignment.” *Tax Notes International* 8: 2069–96.

Bird, Richard M. 2003. “A New Look At Local Business Taxes.” *Tax Notes International* 30: 695.

Bird, Richard M., and Enid Slack. 2004. *International Handbook of Land and Property Taxation*. London: Edward Elgar Publishing.

Bird, Richard M., and Milka Casanegra de Jantscher, eds. 1992. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, DC: International Monetary Fund.

Bird, Richard M., Jorge Martinez-Vazquez, and Benno Torgler. 2004. *Societal Institutions and Tax Efforts in Developing Countries*. Working Paper 04-06. Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta.

Boadway, Robin. 1997. *Tax Assignment in the Canadian Federal System. Reshaping Fiscal Federalism in Australia*, ed. Neil A. Warren. Sidney: Australian Tax Foundation, pp. 61–90.

- Boadway, Robin, Maurice Marchand, and Marianne Vigneault. 1998. *The Consequences of Overlapping Tax Bases for Redistribution and Public Spending in a Federation*. *Journal of Public Economics* 68 (June): 453–78.
- Bourguignon, Francois, and Luiz Pereira da Silva, eds. 2003. *The Impact of Economic Policies on Poverty and Income Distribution*. Washington DC: World Bank and Oxford University Press.
- Booz Allen Hamilton. 2007. *Business Process Re-engineering Baseline Findings*. Internal Document.
- Centre for International Economics (CIE). 2004a. *Revenue impacts of WTO accession: Vietnam's customs modernisation*. Canberra: Centre for International Economics.
- . 2004b. “WTO Accession and Industry: Assessing the Implications of Tariff Commitments.” Canberra: Centre for International Economics.
- . 2007. “Vietnam’s WTO Accession: Assessing the Implications of Tariff Binding Commitments.” Report prepared for the Asian Development Bank, Centre for International Economics, Canberra.
- Casanegra de Jantscher, Milka, and Richard Bird. 1992. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington DC: International Monetary Fund.
- Choi, Jay Pil, and Marcel Thum. 2005. *Corruption and the Shadow Economy*. *International Economic Review* 46 (3) (August).
- Citro, C. F., and E. A. Hanushek, eds. 1991. *The Uses of Microsimulation Modeling. Vol. 1, Review and Recommendations*. Washington, DC: National Academy Press.
- Das-Gupta, Arindam, Engelschalk, Michael, Mayville, William. 1999. *An Anti-Corruption Strategy for Revenue Administration*. World Bank PREM Note 33, World Bank, Washington, DC.
- De Jantscher, M. Casanegra. 1990. *Administering a VAT*. In *Value Added Taxation in Developing Countries*, M. Gillis, C. S. Shoup, and G. P. Sicat, eds. World Bank: Washington, DC.
- Deaton, Angus, and Salman Zaidi. 2002. *Guidelines for Constructing Consumption Aggregates for Welfare Analysis*. Living Standards Measurement Surveys Working Paper 135, World Bank, Washington DC.
- Demery, Lionel. 2000. *Benefit Incidence: A Practitioner’s Guide*. Washington, DC: World Bank.
- Ebel, Robert D., and Serdar Yilmaz. 2002. *On the Measurement and Impact of Fiscal Decentralization*. World Bank Policy Research Working Paper No. 2809, World Bank, Washington, DC, March.
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers. 2001. *The Modern VAT*. International Monetary Fund, Washington, DC.
- EIU (Economist Intelligence Unit). 2008. *Vietnam: Country Report – April 2008*. London.

- Engelschalk, Michael, Dana Weist, and Samia Melhem. 2000. *Computerizing Tax and Customs Administrations*. World Bank PREM Note 44, World Bank, Washington, DC. General Statistics Office. 2008. http://www.gso.gov.vn/default_en.aspx?tabid=472&idmid=3&ItemID=6540.
- Gordon, Richard K. 1996. *Law of Administration and Procedure*. In *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, ed. V. Thuronyi. International Monetary Fund, Washington, DC.
- GSO (General Statistical Office of Vietnam). 2001. *Some Issues in Compliance of Main Accounts by International Sectors in Vietnam*. Country Report for Interregional Workshop on the 1993 System of National Accounts, May 7–11, Manila, the Philippines.
- Gupta A., and A. Harding, eds. 2007. *Modeling our Future, Population Ageing, Social Security and Taxation*. *International Symposia in Economic Theory and Econometrics*. Amsterdam: Elsevier.
- Gupta, A., and K. Vishnu. 2000. *Micro-simulation in Government Policy and Forecasting*. Amsterdam: North-Holland: Elsevier Science Ltd.
- Harrison, Graham, and Russel Krelove. 2005. *VAT Refund: A Review of Country Experience*. IMF Working Paper, International Monetary Fund, Washington, DC, November.
- Houghton, Jonathan. 2004. *An Assessment of the Tax System of Lebanon*. For office of Prime Minister, Beirut.
- . 2005. *An Assessment of Tax and Expenditure Incidence in Peru*. For the Inter-American Development Bank.
- Houghton, Jonathan, Nguyen The Quan, and Nguyen Hoang Bao. 2006. *Tax Incidence in Vietnam*. *Asian Economic Journal* 20 (2): 217–39.
- IFC (International Finance Corporation). 2007. *Tax Compliance Cost Survey*. Washington, DC.
- IMF (International Monetary Fund). 2006. *Vietnam: Statistical Appendix, IMF Country Report No. 06/423*. International Monetary Fund, Washington, DC.
- . 2007. *Vietnam: Statistical Appendix, IMF Country Report No. 07/386*. International Monetary Fund, Washington, DC.
- Investment and Trade Promotion Centre (ITPC). 2007. *Vietnam's Custom Tariff Schedule 2006*. http://www.itpc.hochiminhcity.gov.vn/en/trade_guide/vietnam_customs_tariff_schedule_2006
- ITD. 2007. *Taxation of Small and Medium Enterprises*. Background paper prepared for ITD Global Conference, Buenos Aires, Argentina, October.
- <http://www.itdweb.org/smeconference/documents/itd%20global%20conference%20-%20background%20paper.pdf>.
- Jenkins, Glenn P., Chun-Yan Kuo, and G. P. Shukla. 2000. *Tax Analysis and Revenue Forecasting – Issues and Techniques*. Cambridge, Massachusetts: Harvard Institute for International Development, Harvard University.

- Johnson, S., D. Kaufmann, and A. Shleifer. 1997. *The Unofficial Economy in Transition*. Brookings Papers on Economic Activity, Brookings Institution, Washington, DC.
- Johnson, Simon, Daniel Kaufmann, and Pablo Zoido-Lobaton. 1998. *Regulatory Discretion and the Unofficial Economy*. *American Economic Review* 88 (2).
- Keen, Michael. 2003. *Tax Reform in Italy*. *Tax Notes International* 17 (February): 665–82.
- Kiefer, Donald W. 2001. *Distributional Tax Progressivity Indexes*. *National Tax Journal* 37: 497–513.
- King, John. 1995. *Alternative Methods of Revenue Forecasting and Estimating*. In *Tax Policy Handbook*, ed. P. Shome. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Kyobe, A., and S. Danninger. 2005. *Revenue Forecasting – How is it Done? Results from a Survey of Low-Income Countries*. International Monetary Fund Working Paper, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Le, Minh Tuan. 2007. *Estimating the VAT Base: Methodology and Application*. *Tax Notes International* 46 (2) (April).
- Le, Minh Tuan Le et al. 2008. *Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis*. World Bank Working Paper No. 4559, World Bank, Washington, DC, March.
- Linn, Johannes F. 1983. *Cities in the Developing World: Policies for Their Equitable and Efficient Growth*. Oxford: Oxford University Press.
- Lopez Laborda, J., Jorge Martinez-Vazquez, and C. Monasterio. Forthcoming. *The Practice of Fiscal Federalism in Spain*. In *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives*, ed. A. Shah. The Forum of Federations. Atlanta, USA.
- Martinez-Vazquez, Jorge. Forthcoming. *Revenue Assignments in the Practice of Fiscal Decentralization*. In *Fiscal Federalism and Political Decentralization*, ed. Nuria Bosch and Jose Maria Duran. Atlanta: Edward Elgar, U.K.
- Martinez-Vazquez, Jorge, and Jameson Boex. 2001. *Russia's Transition to a New Federalism*, with, World Bank Institute Learning Resources Series. Washington, DC: World Bank.
- Martinez-Vazquez, Jorge, and Robert McNab. 2006. *Fiscal Decentralization, Macroeconomic Stability, and Economic Growth*. Hacienda Pública Española-Revista de Economía Pública, no. 179.
- Martinez-Vazquez, Jorge, Andrey Timofeev, and Jameson Boex. 2006. *Reforming Regional-Local Finance in Russia*. World Bank Institute Learning Resources Series. Washington, DC: World Bank.
- Martinez-Vazquez, Jorge, Charles E. McLure, Jr., and Francois Vaillancourt. 2006. *Revenues and Expenditures in an Intergovernmental Framework*. In *Perspectives on Fiscal Federalism*, ed. R. Bird and F. Vaillancourt. Washington, DC: World Bank.

McLure, Charles E., Jr. 1996. *The Sharing of Taxes on Natural Resources and the Future of the Russian Federation*. In *Russia and the Challenge of Fiscal Federalism*, ed. Christine I. Wallich. Washington, DC: World Bank.

———. 1998. *The Tax Assignment Problem: Ends, Means, and Constraints*. *Public Budgeting and Financial Management* 9 (4): 652–83.

———. 2000. *Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy*. *Bulletin for International Fiscal Documentation* (December): 626–35.

Musgrave, Richard A. 1959. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill.

———. 1983. *Who Should Tax, Where, and What?* In *Tax Assignment in Federal Countries*, ed. Charles E. McLure, Jr. Canberra: Center for Research on Federal Financial Relations, pp. 2–19.

Nellor, David. 1987. *The Effect of Value Added Tax on the Tax Ratio*. IMF Working Paper 87/47. International Monetary Fund, Washington, DC.

Norregard, John. 1997. *Tax Assignment*. In *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, ed. Teresa Ter-Minassian. Washington, DC: International Monetary Fund, pp. 49–72.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). 2001. *Compliance Measurement – Practice Note*. Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management. OECD, Paris. <http://www.oecd.org/dataoecd/36/1/1908448.pdf>.

———. 2001. *Principles of Good Tax Administration*. OECD, Paris.

———. 2004. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. OECD, Paris.

———. 2007. *Taxation and Governance*. Policy Paper (draft of October 31). OECD, Paris.

———. 2010. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*. OECD, Paris.

———. 2011. *Cutting Red Tape – Administrative Simplification in Viet Nam, 2011*. OECD, Paris.

Plassmann, Florenz, and T. Nicolaus Tideman. Forthcoming. *Accurate Valuation in the Absence of Markets*. *Public Finance Review*. Available as a working paper at: <http://econ.binghamton.edu/wp01/WP0101.pdf>.

Sah, Raaj K. 1983. *How much Redistribution is Possible through Commodity Taxes?* *Journal of Public Economics* 20 (1): 89–101.

Sanford, C. T. 1995. *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*. Bath: Fiscal Publications.

Schneider, Friedrich, and Dominik Enste. 2000. *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*. *Journal of Economic Literature* 38 (March): 77–114.

Schneider, Friedrich, and Robert Klinglmaier. 2004. *Shadow Economies around the World: What Do We Know?* IZA, Bonn.

- Schneider, Friedrich, Andreas Buehn, and Claudio E. Montenegro. 2010. *New Estimates for the Shadow Economy all over the World*. *International Economic Journal* 24 (4): 443–61.
- Sennoga, Edward, David Sjoquist, and Wallace. 2007. *Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries*. In *Making the Property Tax Work in the Developing World*, ed. Roy Bahl, Jorge Martinez-Vazquez, and Joan Youngman. Georgia State University, Atlanta, Georgia.
- Shome, P. 1988. *On the Elasticity of Developing Country Tax Systems*. *Economic and Political Weekly* XXIII (34) (August 20).
- Shome, Parthasarathi, ed. 1995. *Tax Policy Handbook*. Washington, DC: Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Shoven J. B., and J. Whalley. 1984. *Applied General Equilibrium Models of Taxation and International Trade: An Introduction and Survey*. *Journal of Economic Literature* 22: 1007–51.
- Shukla, G.P. 2006. *Tax Policy Analysis and Legal Framework: Taxation Reform and Modernization Program, Vietnam*. Duke Center for International Development, Duke University, Durham, North Carolina.
- . 2007. *Tax Policy Analysis and Legal Framework: Taxation Reform and Modernization Program, Vietnam*. Duke Center for International Development, Duke University, Durham, North Carolina.
- Tait, Alan A. 1988. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. International Monetary Fund, Washington, DC.
- . 1991. “Value Added Tax: Administrative and Policy Issues.” International Monetary Fund, Washington, DC.
- Tanzi, Vito, and Hamid Davoodi. 1997. *Corruption, Public Investment, and Growth*. Working Paper/97/139, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Tanzi, Vito, and Hamid Davoodi. 2000. *Corruption, Growth & Public Finances*. Working Paper/00/182, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Tenev, Stoyan, Amanda Carlier, Omar Chaundry, and Quynh-Trang Nguyen. 2003. *Informality and the Playing Field in Vietnam’s Business Sector*. International Finance Corporation, World Bank and Mekong Private Sector Development Facility.
- Ter-Minassian, Teresa. 1997. *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Tuerck, David, Jonathan Haughton, Keshab Bhattarai, Phuong Viet Ngo, and Alfonso Sanchez-Penalver. 2006. *The Economic Effects of the FairTax: Results from the Beacon Hill Institute CGE Model*. Boston MA: Beacon Hill Institute, Suffolk University.
- United Nations. 1999. *Handbook of Input-Output Table Compilation and Analysis*. New York: United Nations.

- Vickrey, W. 1961. Counterspeculation, Auctions and Competitive Sealed Tenders. *Journal of Finance* 16 (May): 837.
- Vietnam Law Data. 2004. *Vietnam's Import-Export Tariff, September 2003*. Hanoi.
- Watanabe, Satoshi, and Duong Thi Ninh. 2006. *Indirect Tax Reform*. In *The Final Report of the Joint Research Program in the Vietnamese Tax System*. Tax Policy Department, Ministry of Finance, Government of Vietnam.
- Wilson, John Douglas. 1999. *Theories of Tax Competition*. *National Tax Journal* 52 (2): 269–304.
- World Bank. 2004. *Public Expenditure Review and Integrated Fiduciary Assessment*. World Bank, Vietnam.
- . 2006. *Vietnam Development Report: Business*. World Bank, Washington, DC.
- . 2007. *Project Appraisal Document, Tax Administration Modernization Project*. World Bank, Washington, DC.
- . 2008. *Vietnam Development Report: Social Protection*. World Bank, Washington, DC.
- . 2010. *Doing Business 2011 – Making a Difference for Entrepreneurs*. Washington, DC: World Bank.
- WTO (World Trade Organization). 2001. *Technical Note on the Accession Process*. WT/ACC/10, December 21, Geneva
- . 2004. www.wto.org/english/thewto_e/acc_e/completeacc_e.htm#pan.
- . 2006. *Report of the Working Party on the Accession of Vietnam*. WT/ACC/VNM/48, 27, October.
- . 2011. Tariff Download Facility. <http://tariffdata.wto.org/default.aspx>.
- Yates, Judith. 1994. *Imputed Rent and Income Distribution*. *Review of Income and Wealth* 40 (1): 43–6.

