

ÁP DỤNG HÌNH THỨC HỢP DANH TRONG VIỆC NỘP THUẾ LỢI NHUẬN DOANH NGHIỆP Ở UCRAINA - KINH NGHIỆM ĐỐI VỚI VIỆT NAM

TS. TRƯƠNG THỊ KIM DUNG *

1. Vài nét về hình thức hợp danh trong việc nộp thuế

Đóng vai trò điều chỉnh mối quan hệ tài chính đặc thù trong thu nộp vào ngân sách nhà nước các khoản tiền với tính chất bắt buộc từ các tổ chức, cá nhân khác nhau, một sắc thuế cụ thể phải có cơ chế vận hành bao gồm các bộ phận chức năng cho phép xác định đối tượng có nghĩa vụ nộp thuế, mức thuế phải nộp, thủ tục và thời hạn nộp thuế, cũng như các nghĩa vụ khác do pháp luật thuế định ra. Bản chất quá trình quản lý, thu nộp thuế theo nguyên tắc mệnh lệnh chấp hành đòi hỏi không thể thiếu một trong các thành phần chức năng nói trên. Thực hiện các chức năng độc lập với nhau nhưng các thành phần cơ cấu sắc thuế luôn liên hệ mật thiết với nhau, nhờ đó mà các giai đoạn khác nhau của quá trình thu thuế diễn ra theo trình tự nhất định trong cơ chế thống nhất. Các bộ phận chức năng trong sắc thuế hợp thành cấu trúc đặc biệt mang tính chất của cơ chế điều chỉnh pháp luật, điều chỉnh các quan hệ phát sinh trong việc xác định và ràng buộc nghĩa vụ thuế với đối tượng cụ thể, đặt nền tảng cho cơ chế giám sát, kiểm tra việc thực hiện nghĩa vụ thuế của các chủ thể pháp luật. Các tính năng cần thiết của một sắc thuế đòi hỏi

sự có mặt các thành phần cơ cấu quan trọng nêu trên trong quy phạm luật thuế.⁽¹⁾

Tính hiện thực và mức độ hiệu quả của cơ chế thu nộp phụ thuộc trực tiếp vào mức độ hoàn chỉnh nội dung pháp lý của các thành phần cơ cấu sắc thuế. Trong công trình nghiên cứu lý luận pháp luật thuế, giáo sư Kucheravenko N.P. (Ucraina) đã chỉ ra rằng: “*cấu trúc quy phạm luật phản ánh đặc thù và mức độ hiệu quả sự tác động pháp luật lên hành vi con người*”.⁽²⁾ Quan điểm lý luận này cho thấy mối quan hệ mật thiết của hiệu quả đôn bẫy thuế phụ thuộc vào nội dung pháp lý các thành tố cơ chế sắc thuế. Các thành tố này không chỉ là bộ phận bắt buộc phải có mặt trong cơ chế điều chỉnh quan hệ thu nộp mà còn là nhân tố quyết định khả năng phát huy chức năng của đôn bẫy thuế, là tiền đề tạo ra cơ chế thu nộp thuế hữu hiệu. Điều này được chứng tỏ qua thực tiễn hoàn thiện cơ chế thu nộp thuế nói chung, thuế thu nhập doanh nghiệp nói riêng ở nhiều nước trên thế giới, trong đó có cả Ucraina. Ví dụ điển hình là việc đưa vào luật thuế lợi nhuận doanh nghiệp hình thức hợp danh trong việc nộp thuế. Quy định nói trên

* Trường Đại học Luật Hà Nội

chỉ liên quan đến khâu nộp các khoản tiền thuế theo luật định mà không hề thay đổi vị trí pháp lý của các đối tượng nộp thuế tham gia vào hợp danh trong việc nộp thuế và tương ứng các đối tượng thành viên vẫn phải chịu trách nhiệm chấp hành các nghĩa vụ khác theo yêu cầu luật thuế, đặc biệt là việc đăng kí thuế và báo cáo quyết toán về số thuế đã thực hiện cho cơ quan quản lí thuế tại địa điểm thường trú của mình.

Trong các quy định pháp luật về thuế, chế độ nộp thuế có vai trò quan trọng trong việc đảm bảo nguồn thu cho ngân sách thông qua các điều kiện thúc đẩy các đối tượng nộp thuế nộp các khoản tiền thuế đúng thời hạn vào ngân sách trung ương và địa phương theo luật định. Khái niệm nộp thuế trong luật thuế được hiểu là các hành động thực tế của đối tượng nộp thuế hoặc đại diện hợp pháp của đối tượng tiến hành chuyển giao các khoản tiền thuế vào ngân sách theo yêu cầu luật, đồng thời chịu trách nhiệm về việc chấp hành nghiêm chỉnh nghĩa vụ nộp thuế.⁽³⁾

Hình thức nộp thuế thông qua hợp danh các đối tượng nộp thuế đặc trưng bởi việc nộp tiền thuế vào ngân sách do đại diện hợp pháp cho tập thể thực hiện thay vì từng đối tượng thành viên phải tự chuyển tiền thuế theo nghĩa vụ của mình vào ngân sách. Trong thực tế hoạt động thu nộp thuế ở nhiều nước phổ biến hình thức nộp thuế thông qua hợp danh đối tượng nộp thuế ở các tập đoàn công ti hoặc các tổng công ti bao gồm nhiều đơn vị sản xuất kinh doanh thành viên. Michel Bouvier đã đề cập cơ chế

nộp thuế công ti thông qua công ti mẹ bao gồm nhiều công ti con. Ở đây đã hình thành thuật ngữ “chế độ hợp danh trong việc nộp thuế”. Tác giả đã lí giải nguồn gốc phát sinh “chế độ hợp nhất thuế” nằm ở nguyên tắc tránh đánh thuế hai lần kết quả kinh doanh của toàn bộ công ti. Điều kiện bắt buộc phải có để áp dụng hình thức nộp thuế này là công ti mẹ phải nắm giữ không dưới 95% vốn kinh doanh của các công ti con và thực tế quản lí toàn bộ các khoản lợi nhuận cũng như các khoản lỗ trong hoạt động kinh doanh của toàn bộ công ti. Ông nhấn mạnh: *“nếu kết quả toàn bộ mà lỗ thì phần lỗ này được chuyển sang cho công ti mẹ”*. Chế độ hợp danh trong việc nộp thuế được áp dụng trên cơ sở quyền tự do lựa chọn của các đối tượng nộp thuế sau khi có sự thoả thuận giữa các thành viên trong hợp danh trong việc nộp thuế. Đối nghịch với phương án nộp thuế qua công ti mẹ là chế độ nộp thuế do các công ti con tự thực hiện. Điều kiện để áp dụng chế độ này là công ti mẹ phải nắm giữ ít nhất 5% vốn của các công ti con. Chế độ nộp thuế này cho phép công ti mẹ được miễn nộp thuế cho phần thu nhập nhận từ hoạt động góp vốn với các công ti con.⁽⁴⁾

Trong nội dung quy định hợp danh trong việc nộp thuế trình bày ở trên, người ta nhấn mạnh đến nguyên tắc tránh đánh thuế hai lần kết quả kinh doanh của chủ thể pháp luật thuế. Quan hệ giữa các thành viên trong hợp danh trong việc nộp thuế là quan hệ giữa các công ti thành viên với công ti mẹ theo các nguyên tắc thuộc luật doanh nghiệp. Trường

hợp các đối tác kinh doanh muốn tham gia hợp danh trong việc nộp thuế nhưng không muốn thay đổi tư cách pháp nhân của mình như một công ty con thuộc công ty mẹ thì pháp luật thuế ở Pháp không đề cập. Bên cạnh đó, luật thuế nhấn mạnh đến quan hệ tài chính giữa công ty mẹ và các công ty con thông qua chỉ tiêu tỉ lệ vốn các công ty con nằm trong sự quản lí của công ty mẹ. Luật thuế công ty của Pháp đã quy định mức vốn này phải đạt trên 95%. Như vậy, với mức góp vốn thấp hơn mức quy định nói trên, phương án hợp danh trong việc nộp thuế không được áp dụng.

Điều đáng quan tâm trong pháp luật thuế ở Ucraina là khái niệm “hợp danh trong việc nộp thuế” được mở rộng hơn nhiều. “*Hợp danh trong việc nộp thuế là nhóm các doanh nghiệp, tổ chức kinh doanh được lập ra và đăng kí theo quy định pháp luật đóng vai trò đối tượng nộp thuế chung trong một loại thuế hoặc một số loại thuế*”.⁽⁵⁾

Điều kiện thành lập hợp danh trong việc nộp thuế là:

1. Các doanh nghiệp và tổ chức kinh doanh có trụ sở thường trú trên lãnh thổ quốc gia đều có thể tham gia hợp danh trong việc nộp thuế:

2. Mỗi doanh nghiệp hoặc tổ chức kinh doanh chỉ được tham gia một hợp danh trong việc nộp thuế:

3. Hợp danh trong việc nộp thuế được thành lập và phát huy chức năng của mình trên cơ sở bản hợp đồng kí kết giữa các thành viên tham gia tổ chức này và phải

đăng kí với cơ quan quản lí thuế theo quy định pháp luật thuế;

4. Tất cả các thành viên của hợp danh trong việc nộp thuế cùng chịu trách nhiệm tập thể về việc nộp thuế theo sắc thuế đã cam kết trong bản hợp đồng đã kí kết;

5. Nghĩa vụ nộp thuế của cả tập thể thuộc về cơ sở kinh doanh được các thành viên hợp danh trong việc nộp thuế chọn ra và được khẳng định trong bản hợp đồng tập thể đăng kí với cơ quan quản lí thuế;

6. Các nghiệp vụ kinh tế tiến hành giữa các thành viên hợp danh trong việc nộp thuế được coi như các nghiệp vụ hạch toán nội bộ khi tiến hành tính thuế theo sắc thuế ấn định trong hợp đồng hợp danh trong việc nộp thuế.⁽⁶⁾

2. Hình thức hợp danh trong việc nộp thuế trong Luật thuế lợi nhuận doanh nghiệp Ucraina

Trong Luật thuế lợi nhuận doanh nghiệp ở Ucraina, hình thức “hợp danh trong việc nộp thuế” cũng được đề cập trong quy định cơ chế thu nộp thuế đối với các doanh nghiệp có các đơn vị kinh doanh thành viên, các chi nhánh, đại lí.⁽⁷⁾

Đặc điểm nổi bật của chế độ nộp thuế lợi nhuận thông qua hợp danh trong việc nộp thuế là việc áp dụng nó phụ thuộc hoàn toàn vào sự lựa chọn của các thành viên hợp danh trong việc nộp thuế. Cụ thể là công ty mẹ có thể chịu trách nhiệm hoàn toàn việc nộp thuế cho tập thể cộng ty của mình bao gồm các công ty con, hơn nữa, công ty mẹ có thể nộp các khoản tiền thuế vào địa chỉ ngân sách tại địa điểm thường trú của cơ sở chính hoặc tại

địa phương có trụ sở của các chi nhánh của mình trong giới hạn phần thu nhập tỉ lệ thuận tương ứng với mức chi phí vốn sản xuất thực hiện tại chính các cơ sở ở địa phương đó. Tuy nhiên, phần trách nhiệm chuyển cho công ti mẹ chỉ trong khuôn khổ khâu nộp thuế, các nghĩa vụ còn lại của đối tượng nộp thuế gắn với công ti con theo pháp luật thuế không hề thay đổi, trong đó có đăng kí thuế và báo cáo quyết toán thuế theo định kì do luật thuế yêu cầu.

Ngoài trường hợp thu nộp thuế tại các tổng công ti bao gồm một số chi nhánh hoặc công ti con, hình thức hợp danh trong việc nộp thuế còn áp dụng cho các nhóm doanh nghiệp độc lập tham gia hợp tác kinh doanh trong lĩnh vực kinh tế nhất định

Ngoài ra, Điều 2.1.3 Luật thuế lợi nhuận doanh nghiệp Ucraina không cho phép áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế trong thuế lợi nhuận doanh nghiệp đối với các tổng công ti có các công ti, chi nhánh kinh doanh hạch toán độc lập cùng nằm trên một địa phương với trụ sở chính của tổng công ti. Trong trường hợp này các công ti, chi nhánh hạch toán độc lập phải tự mình thực hiện nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp. Chỉ có các chi nhánh còn lại nằm trên địa phương khác với khu vực đóng trụ sở thường trú của công ti mẹ là được chuyển giao trách nhiệm nộp thuế cho tổng công ti theo nguyên tắc hợp danh trong việc nộp thuế.⁽⁸⁾

Hình thức hợp danh trong việc nộp thuế quy định trong Luật thuế lợi nhuận doanh

nh nghiệp Ucraina rõ ràng là hình thức tổ chức hành thu thuế hợp lí đối với các doanh nghiệp tiến hành hợp tác kinh doanh trong một loại hình kinh doanh cụ thể mà không cần phải lập ra một tổ chức pháp nhân mới theo luật doanh nghiệp. Tất cả các thành viên hợp danh trong việc nộp thuế đều là các chủ thể quan hệ pháp luật thuế theo quy phạm luật, đều mang một tập hợp các nghĩa vụ theo luật thuế trong cùng khoảng thời gian và quan trọng hơn là đều nhận thu nhập từ một nguồn chung. Việc lập thành hợp danh trong việc nộp thuế, tập trung công tác nộp thuế vào một đầu mối đã cho phép tăng khả năng cơ quan quản lí thuế giám sát nguồn thu nhập của các chủ thể kinh doanh và đôn đốc nộp thuế theo luật định. Mặt khác, hình thức tổ chức hành thu thuế này còn làm đơn giản hoá việc thực hiện nghĩa vụ thuế của tất cả các chủ thể kinh doanh, đồng thời không làm giảm trách nhiệm pháp lí về nộp thuế vì theo cam kết hợp đồng mỗi thành viên trong tập thể đều mang trách nhiệm thực hiện nộp thuế đủ và đúng thời hạn của tập thể trong kì tính thuế. Mọi vi phạm luật thuế của tập thể đều gây ra hậu quả pháp lí cho từng thành viên tham gia tập thể.⁽⁹⁾

Điều quan trọng ở đây là tất cả các thành viên hợp tác kinh doanh đều là chủ thể quan hệ pháp luật thuế cùng mang một tập hợp nghĩa vụ thuế như nhau ở cùng thời gian và quan trọng nhất là có cùng nguồn thu nhập. Việc tổ chức các nhóm hợp danh đối tượng nộp thuế có thể coi như là biện pháp đặc biệt đảm bảo việc thực hiện nghĩa

vụ thuế của tất cả các thành viên thuộc nhóm trên cơ sở tăng cường trách nhiệm tập thể về nộp thuế, nhờ đó giảm đi đáng kể các rắc rối về thuế đối với nhà nước, hạn chế khả năng dây dưa, nợ đọng thuế. Song áp dụng hình thức nộp thuế này đòi hỏi phải xây dựng một tập hợp văn bản luật tương ứng quy định chế độ đăng kí các nhóm hợp nhất đối tượng nộp thuế, quy cách hạch toán thuế, kê khai, nộp thuế và báo cáo quyết toán thuế đồng thời cả biện pháp xử lí và các mức trách nhiệm pháp lí do không nộp thuế đúng thời hạn theo Luật thuế quy định.

Thực tiễn áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế cho thấy đây là biện pháp tích cực làm tăng hiệu quả công tác hành thu nhờ sự tác động của các yếu tố quan trọng như: kích thích tính tự giác chấp hành quy định pháp luật thuế của một tập thể các doanh nghiệp, tăng các khả năng giám sát kết quả hoạt động kinh doanh của nhóm doanh nghiệp, tăng khả năng áp dụng các biện pháp cưỡng chế trong thu nộp thuế.

3. Kinh nghiệm áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế trong thuế lợi nhuận doanh nghiệp đối với Việt Nam

Ở Việt Nam, trong cơ cấu hệ thống thuế không có mẫu hình thu nộp theo nguyên tắc đơn giản hoá dành cho các ngành kinh tế nhất định hoặc nhóm đối tượng nộp thuế nhất định. Hiện tại, ở Việt Nam không áp dụng việc thu nộp thuế theo định suất khoán đối với các hộ nông dân sản xuất nông nghiệp hoặc tổng thành đối với các chủ thể kinh tế nhỏ và vừa như ở Ucraina. Cần nhấn

mạnh đến khả năng áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế trong nộp thuế cho phép tăng cường chức năng khuyến khích của thuế đối với nền kinh tế quốc dân và hoàn thiện văn bản pháp luật thuế nhờ mở rộng nguyên tắc đơn giản hoá cơ chế thu nộp thuế. Điều này đặc biệt quan trọng đối với công tác thu nộp thuế ở hộ kinh tế nhỏ và vừa.

Khác với pháp luật thuế ở Ucraina, trong các văn bản pháp luật điều chỉnh quá trình thu nộp thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam, các chi nhánh và các cơ sở trực thuộc của doanh nghiệp không được coi là đối tượng nộp thuế độc lập. Song các đối tượng này có nghĩa vụ kê khai, nộp thuế và báo cáo quyết toán thuế.

Phù hợp với điểm 1 mục 2 Phần D Thông tư của Bộ tài chính số 128/2003/TT-BTC ngày 11/12/2003, các cơ sở trực thuộc của doanh nghiệp có hạch toán độc lập phải thực hiện kê khai thuế, báo cáo quyết toán thuế, tiến hành nộp thuế riêng tại địa điểm thường trú của mình. Các đơn vị trực thuộc các doanh nghiệp không hạch toán độc lập, không có nghĩa vụ nêu trên, chỉ đăng kí thuế, không kê khai thuế và nộp thuế riêng.

Bên cạnh đó tại điểm 1 phần D Thông tư của Bộ tài chính số 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008 quy định: "*Doanh nghiệp nộp thuế tại nơi có trụ sở chính. Trường hợp doanh nghiệp có cơ sở sản xuất (bao gồm cả cơ sở gia công, lắp ráp) hạch toán phụ thuộc hoạt động tại địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc*

trung ương khác với địa bàn nơi doanh nghiệp đóng trụ sở chính thì số thuế được nộp ở nơi có trụ sở chính và ở nơi có cơ sở sản xuất.

Việc nộp thuế quy định tại khoản này không áp dụng đối với công trình, hạng mục công trình hay cơ sở xây dựng xây dựng hạch toán phụ thuộc”.

Số thuế thu nhập doanh nghiệp tính nộp ở tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương nơi có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc được xác định bằng số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kỳ nhân (x) tỉ lệ chi phí của cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc với tổng chi phí của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp nơi có trụ sở chính có trách nhiệm khai, nộp thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh tại trụ sở chính và tại cơ sở hạch toán kinh tế phụ thuộc. Căn cứ vào số thuế thu nhập doanh nghiệp tính nộp theo quý, tỉ lệ chi phí của cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc, doanh nghiệp xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý tại trụ sở chính và tại các cơ sở sản xuất phụ thuộc.

Việc áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế thu nhập doanh nghiệp ở đây phải nói đến sự thay đổi mức độ trách nhiệm chấp hành quy định luật thuế từ mức trách nhiệm cá nhân đối tượng nộp thuế trở thành trách nhiệm tập thể gồm một số đối tượng liên hệ chặt chẽ bởi hoạt động kinh doanh chung. Tương ứng với mức gia tăng trách nhiệm là sự thiệt hại do các vi phạm luật thuế sẽ tăng lên nhiều, kết quả là điều

này sẽ làm kích thích tập thể đối tượng nộp thuế nghiêm chỉnh chấp hành nộp thuế đầy đủ và đúng kì hạn.

Luật quản lí thuế ở nước ta ban hành ngày 12/2/2006 cũng đề ra các hình thức xử lí khi vi phạm pháp luật thuế cụ thể là :

1. Trích tiền từ tài khoản của đối tượng bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế tại kho bạc nhà nước, ngân hàng thương mại, tổ chức tín dụng khác; yêu cầu phong toả tài khoản.

2. Khấu trừ một phần tiền lương hoặc thu nhập của đối tượng vi phạm luật.

3. Kê biên tài sản, bán đấu giá tài sản kê biên theo quy định của pháp luật để thu đủ tiền thuế, tiền phạt.

4. Thu tiền, tài sản khác của đối tượng bị cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế do tổ chức, cá nhân khác đang nắm giữ.

5. Dừng làm thủ tục hải quan đối với hàng hoá nhập khẩu.

6. Thu hồi mã số thuế; đình chỉ việc sử dụng hoá đơn.

7. Thu hồi giấy chứng nhận kinh doanh, giấy phép thành lập và hoạt động, giấy phép hành nghề.⁽¹⁰⁾

Ở đây, cần phải lưu ý rằng đại diện cho tập thể đối tượng nộp thuế thông thường là một doanh nghiệp có quy mô sản xuất kinh doanh ổn định và có trình độ quản lí tương đối hoàn chỉnh so với các thành viên khác trong hợp danh trong việc nộp thuế. Như vậy nhờ áp dụng hình thức tổ chức nộp thuế hợp lí hơn, mối quan hệ pháp luật thuế cũng được cải thiện với sự xuất hiện một chủ thể

quan hệ pháp luật có nhiều tiêu chuẩn đáp ứng các yêu cầu của pháp luật thuế. Đây là điều kiện cho phép nâng cao hiệu quả công tác của cơ quan quản lý thuế trong việc giám sát kiểm tra việc thực hiện nghĩa vụ thuế của các tập thể đối tượng nộp thuế.

Mặt khác, quá trình áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế còn bổ sung thêm các tiền đề cần thiết cho tiến trình cải cách hệ thống thuế thông qua việc khuyến khích đối tượng nộp thuế nâng cao trình độ tổ chức quản lý doanh nghiệp, đặc biệt tăng cường khâu quản trị thuế trong doanh nghiệp. Khi diện áp dụng hình thức thu nộp này được mở rộng thì các doanh nghiệp đang ở trình độ yếu kém về tổ chức quản lý sẽ được các doanh nghiệp tiến bộ hơn hỗ trợ. Nhờ đó mà trình độ nghiệp vụ kế toán doanh nghiệp được nâng cao, hình thức thanh toán trong các nghiệp vụ kinh tế thông qua hệ thống ngân hàng được tăng cường, các yếu tố của hoạt động kinh doanh trốn tránh pháp luật, trốn lậu thuế sẽ bị hạn chế và đi đến xoá bỏ tuyệt đối. Những ưu điểm nêu trên của hình thức hợp danh trong việc nộp thuế đóng vai trò quan trọng thúc đẩy sự phát triển các doanh nghiệp vừa và nhỏ trong điều kiện hiện nay. Điều này có ý nghĩa thực tiễn đối với chương trình cải cách thuế ở Việt Nam trong tiến trình phát triển nền kinh tế thị trường theo hướng hội nhập kinh tế thế giới. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ tham gia các hợp danh trong việc nộp thuế sẽ có nhiều cơ hội hưởng các điều kiện ưu việt do đường lối chính sách thuế của Nhà nước đặt ra. Trước

hết được thay đổi hình thức nộp thuế theo mức thuế do cơ quan quản lý thuế ấn định với kì hạn hàng tháng sang chế độ nộp tạm ứng thuế theo quý với mức thuế trong tờ khai thuế phù hợp với quy định của luật thuế. Trong quá trình hợp tác thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, trình độ thống kê, kế toán trong doanh nghiệp nhỏ và vừa được nâng lên từng bước tạo ra tiền đề cho các giai đoạn phát triển tiếp theo của nền kinh tế tư nhân phù hợp với các tiêu chuẩn pháp luật và thông lệ buôn bán quốc tế. Đồng thời, mức độ trách nhiệm nộp thuế ở các đối tượng nộp thuế lại được tăng lên rõ rệt.

Áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế còn góp phần nâng cao hiệu quả công tác hành thu nhờ biện pháp tập trung quản lý các đầu mối chính của tập thể các doanh nghiệp, đây cũng chính là nơi tập trung nguồn tài chính để thúc đẩy đối tượng nộp thuế thanh toán mọi khoản đóng nộp theo yêu cầu pháp luật thuế. Nói cách khác nguồn thanh toán thuế được tập trung tại các đầu mối chính của quan hệ thu nộp đảm bảo cho quá trình thực hiện kế hoạch huy động ngân sách. Pháp luật thuế của Ucraina quy định rõ các khoản tiền và giá trị tài sản ở các doanh nghiệp được coi là nguồn thanh toán thuế bao gồm:

1. Tất cả các khoản tiền và tài sản mà doanh nghiệp nhận được cho đến thời điểm phải nộp thuế theo luật định.

2. Tất cả các khoản tiền chủ thể kinh doanh tiến hành vay tín dụng để phục vụ cho hoạt động kinh doanh theo các hợp đồng tín dụng.

3. Tất các khoản thu nhập ngoài kinh doanh, kể cả các khoản hỗ trợ tài chính mà chủ thể nhận được trong kì tính thuế.

Luật thuế cũng quy định rõ các khoản tiền không bị coi là nguồn thanh toán thuế, cụ thể là:

1. Các tài sản do các doanh nghiệp khác gửi dưới dạng tiền cọc tại cơ sở kinh doanh.

2. Các tài khoản ngân hàng thuộc sở hữu của các chủ thể kinh doanh khác nhưng đối tượng nộp thuế được ủy quyền quản lí trong thời gian nhất định.

3. Các quyền sở hữu tài sản của doanh nghiệp khác mà đối tượng nộp thuế được ủy quyền quản lí trong thời gian nhất định.

4. Các khoản vốn vay do các tổ chức tín dụng thế giới cho vay để thực hiện dự án đầu tư.

5. Các tài sản thuộc sở hữu của đối tượng nộp thuế nhưng lại là một phần không thể tách rời với tài sản nhà nước.

6. Các nguồn vốn chuyên dụng chịu sự quản lí của pháp luật có kế hoạch chi cho các mục đích cụ thể từ trước.⁽¹¹⁾

Thông thường chủ thể đại diện cho hợp danh trong việc nộp thuế là các doanh nghiệp chiếm vị trí nòng cốt trong lĩnh vực kinh doanh của mình với quy mô vốn tương đối lớn và ổn định. Nhờ đó mà khả năng huy động tiền từ các nguồn được pháp luật cho phép nêu trên mang tính hiện thực cao. Điều này có ý nghĩa quan trọng trong việc đảm bảo kế hoạch thu ngân sách đúng thời hạn, kể cả ngân sách trung ương và ngân sách địa phương.

Như vậy, để việc áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế vào thực tiễn đòi

hỏi phải có tập hợp các văn bản luật chứa đựng các quy phạm điều chỉnh các quan hệ phát sinh trong quá trình thu nộp. Trong số các quy phạm luật nổi bật lên là các quy định chế độ đăng kí hợp danh trong việc nộp thuế, chế độ kiểm soát tình hình nộp thuế cho cả tập thể, chế độ quyết toán thuế cho phần tiền thuế được thu nộp thông qua hợp danh trong việc nộp thuế. Nếu thiếu các quy định cụ thể nói trên, những ưu việt của hình thức hợp danh trong việc nộp thuế dễ dàng bị bóp méo thành các hình thức trốn lậu thuế, gây thất thu lớn cho ngân sách nhà nước.

Tham khảo cơ sở lí luận và kinh nghiệm thực tiễn của việc áp dụng hình thức hợp danh trong việc nộp thuế ở Ucraina và một số nước trên thế giới cho thấy đây là biện pháp tích cực cho phép nâng cao hiệu quả hoạt động thu nộp thuế trong hoàn cảnh hiện nay ở nhiều nước, trong đó có nước ta./

(1).Xem: Trương Thị Kim Dung, *Điều chỉnh pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp theo pháp luật nước CHXHCN VN*, Luận án tiến sĩ luật, Học viện Luật quốc gia Ucraina, 2008, tr. 49-59.

(2).Xem: Kucheravenko N.P., *Giáo trình pháp luật thuế Ucraina*, Học viện Luật quốc gia Ucraina, 2004, tr. 11.

(3).Xem: Kucheravenko N.P., Sdd, tr. 59.

(4).Xem: Michel Bouvier, *Nhập môn luật thuế đại cương và lí thuyết thuế*, Nxb. Sự thật, Hà Nội, 2005, tr. 121 - 122.

(5).Xem: Kucheravenko N.P., Sdd, tr. 92.

(6).Xem: Kucheravenko N.P., Sdd, tr. 92.

(7).Xem: Alêcxandrôp S.V., *Thuế thu nhập doanh nghiệp Ucraina*, Odisei-Ucraina, 1998, tr. 25 - 28.

(8).Xem: Alêcxandrôp S.V., Sdd, tr. 53.

(9).Xem: Trương Thị Kim Dung, Sdd, tr. 98.

(10).Xem: Luật quản lí thuế năm 2006.

(11).Xem: Kucheravenko N.P., Sdd, tr. 168 - 171.