

MỘT SỐ Ý KIẾN TRAO ĐỔI VỀ DỰ THẢO LUẬT THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG VÀ LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

TS. PHẠM THỊ GIANG THỤ *

Ngày 20-21/03/2008, Ủy ban tài chính - ngân sách Quốc hội đã tổ chức Hội thảo "Lấy ý kiến sửa đổi Luật thuế thu nhập doanh nghiệp và Luật thuế giá trị gia tăng" trước khi trình Quốc hội thông qua vào tháng 5/2008. Với mục đích xây dựng hệ thống pháp luật thuế ngày càng hoàn thiện, chúng tôi xin có một số trao đổi sau:

1. Những yêu cầu và mục tiêu cơ bản của việc sửa đổi, bổ sung và ban hành mới Luật thuế giá trị gia tăng và Luật thuế thu nhập doanh nghiệp

Qua đánh giá cơ bản, thuế giá trị gia tăng và thu nhập doanh nghiệp hiện hành còn những hạn chế nhất định. Chính điều này đặt ra yêu cầu tiếp tục hoàn thiện và sửa đổi các quy định pháp luật thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp nhằm khắc phục những hạn chế của pháp luật hiện hành đồng thời đưa ra yêu cầu tiếp tục hoàn chỉnh chúng theo tiến trình và mục đích đặt trước.

- Đối với thuế giá trị gia tăng phải xuất phát từ yêu cầu chung khi ban hành hệ thống pháp luật đối với các loại thuế gián thu. Mặc dù việc phân loại thuế cho đến nay vẫn còn nhiều tranh cãi nhưng thực tế việc phân loại đã và đang được sử dụng trong thực tiễn, kể cả trong quá trình lập pháp. Không ít quan điểm cho rằng "thuế gián thu đánh một cách mù quáng vào các sản phẩm tiêu dùng mà

không tính đến khả năng của người nộp thuế bởi với các mức thu nhập không giống nhau nhưng lại phải chịu thuế như nhau".⁽¹⁾ Tuy vậy, thuế gián thu không gây ra sự phản ứng mạnh mẽ của dân chúng như thuế trực thu. Như vậy, sự lựa chọn tiếp tục duy trì và coi trọng các khoản thu từ thuế gián thu như thuế giá trị gia tăng là hoàn toàn thoả đáng.

- Các loại thuế được sửa đổi, bổ sung xuất phát từ yêu cầu thực hiện các cam kết về thuế nội địa trong các điều ước quốc tế mà Việt Nam đã kí kết, tham gia. Trước khi trở thành thành viên của WTO và khi đã chính thức là thành viên của Tổ chức này, Việt Nam đã ban hành, sửa đổi Luật thuế giá trị gia tăng nhằm hướng tới các mục tiêu của hệ thống pháp luật thuế hoàn hảo trong điều kiện mới. Tuy nhiên, trong điều kiện kinh tế xã hội cụ thể hiện nay và theo lịch trình cải cách thuế, nhiều quy định không còn phù hợp và theo kịp với tình hình mới. Những yêu cầu cụ thể của nguyên tắc minh bạch, nguyên tắc không phân biệt đối xử cần được xem xét một cách chi tiết cho từng trường hợp cụ thể. Trước đây, chúng ta chỉ quan tâm đến sự phù hợp và tính tương thích trong quan hệ về thuế liên quan đến chính sách

* Giảng viên chính Khoa pháp luật kinh tế Trường Đại học Luật Hà Nội

thuế quan và phi thuế quan. Trong giai đoạn hiện nay, vấn đề này không chỉ đặt ra đối với quan hệ thuế phát sinh trong quá trình chuyển dịch hàng hoá qua biên giới mà còn liên quan đến các loại thuế nội địa. Những điều chỉnh của Luật thuế giá trị gia tăng và Luật thuế thu nhập doanh nghiệp cũng phải xuất phát từ yêu cầu cụ thể này.

- Đảm bảo nguyên tắc công bằng. Nguyên tắc công bằng không chỉ là yêu cầu mà còn là mục tiêu hướng tới của hệ thống pháp luật Việt Nam nói chung, hệ thống pháp luật thuế nói riêng. Điều đó đòi hỏi pháp luật thuế Việt Nam phải thể hiện sự công bằng, bình đẳng giữa các đối tượng nộp thuế trong từng luật thuế.

- Thực hiện tốt nguyên tắc minh bạch, công khai. Nguyên tắc minh bạch yêu cầu các quy phạm pháp luật thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp phải rõ ràng, đầy đủ, giảm thiểu những quy định dẫn chiếu từ văn bản pháp luật này sang văn bản pháp luật khác hoặc hạn chế dẫn chiếu những quy định chung. Đây cũng chính là phương án phòng ngừa tốt đối với những hành vi vi phạm pháp luật thuế. Tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế thực chất cũng thể hiện sự công bằng, minh bạch của pháp luật. Tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế yêu cầu nhà hoạch định chính sách cũng như cơ quan lập pháp cần có dự báo về xu hướng phát triển và những vấn đề phát sinh, cần điều chỉnh bằng pháp luật đối với những nội dung gắn với phạm vi điều chỉnh của Luật thuế đó.

- Luật thuế ban hành phải bao quát

nguồn thu. Bao quát nguồn thu là yêu cầu quan trọng không chỉ phục vụ cho mục tiêu tạo nguồn thu cho ngân sách từ thuế mà còn nhằm thực hiện mục tiêu quản lý đầy đủ nguồn thu và điều tiết vĩ mô nền kinh tế xã hội. Mục tiêu này đặt ra câu hỏi cho nhà làm luật, đó là có cần thiết xác định các loại dấu hiệu để nhận diện một đối tượng hay một loại hoạt động nằm trong diện nộp thuế hay tính thuế không. Đối với câu hỏi này, chúng tôi cho rằng rất cần thiết xác định các dấu hiệu (hay các điều kiện cần và đủ) để nhận diện một chủ thể hay một hoạt động hay một loại hàng hóa dịch vụ, loại thu nhập thuộc phạm vi điều chỉnh của luật thuế có liên quan.

2. Một số kiến nghị cụ thể về hai dự án luật

2.1. Dự thảo Luật thuế giá trị gia tăng

- Những vấn đề liên quan đến phạm vi áp dụng của Luật thuế giá trị gia tăng. Khi nói đến phạm vi áp dụng, cần đề cập những đối tượng nằm trong diện phải chịu thuế và đối tượng không phải chịu thuế giá trị gia tăng.

Đối với pháp luật thuế giá trị gia tăng, việc quy định quá rộng đối tượng không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng là chưa thoả đáng, không chính xác về mặt khoa học. Đối tượng không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng phải là những hoạt động kinh tế không thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật thuế giá trị gia tăng. Những trường hợp được quy định tại Điều 4 Luật thuế giá trị gia tăng hiện hành thực chất nằm trong phạm vi điều chỉnh của Luật này nhưng tạm thời pháp luật thuế giá trị gia tăng chưa thu

đối với các hoạt động nêu tại Điều luật. Tuy nhiên, trong quá trình áp dụng, nhiều trường hợp lại có kết quả trái với mong muốn của nhà làm luật. Bên cạnh đó, sự ưu đãi đã gây ra nhiều bất ổn cho các chủ thể thực hiện nghiệp vụ quản lý thuế do cơ chế khấu trừ. Chẳng hạn như trường hợp các cơ sở cung cấp dịch vụ y tế không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng, điều đó có nghĩa họ không phải kê khai thuế, không được khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào. Tuy nhiên, trong quá trình cung cấp dịch vụ, cơ sở y tế chắc chắn phải nhận sản phẩm đầu vào như điện, nước, dịch vụ mua ngoài khác, các sản phẩm y tế. Các sản phẩm này đều nằm trong diện chịu thuế giá trị gia tăng nhưng cơ sở y tế không được khấu trừ thuế đầu vào. Kết quả là các chi phí thuế giá trị gia tăng này được tính vào giá dịch vụ y tế mà người bệnh phải trả - đối tượng thực tế nhà làm luật mong muốn họ được thụ hưởng hàng hoá dịch vụ với giá rẻ. Hoặc đối với trường hợp quy định về sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy hải sản chưa qua chế biến thành thành phẩm hoặc chỉ qua sơ chế cũng còn rất nhiều vấn đề bàn cãi trong khi thực hiện. Chẳng hạn, Thông tư số 115/2005/TT-BTC 16/12/2005 hướng dẫn thi hành Nghị định số 156/2005/NĐ-CP ngày 16/12/2005 sửa đổi các nghị định hướng dẫn thi hành Luật thuế giá trị gia tăng; Thông tư số 32/2007/TT-BTC ngày 9/4/2007 quy định nặng về giải thích nhưng vẫn không giải quyết được vấn đề thực tế phát sinh. Với một số sản phẩm như chuối, nhãn, vải, mít... mặc dù mới chỉ "bóc vỏ, bỏ hạt, sấy khô", chúng

đã thành thành phẩm là long nhãn, vải khô, chuối khô, mít khô, vì vậy thực tế áp dụng những quy định này gặp nhiều vướng mắc. Đơn giản là, nếu đã thành long nhãn, vải khô, chuối khô (thành phẩm), các sản phẩm này đương nhiên sẽ chịu thuế giá trị gia tăng chứ không phải không nằm trong diện chịu thuế như cách diễn giải của pháp luật, dẫn đến tình trạng thu thuế cũng đúng mà không thu thuế cũng đúng.

Việc thu hẹp diện không chịu thuế giá trị gia tăng là cần thiết và phù hợp với với nhiều mục tiêu đề ra, đó là đảm bảo tính công bằng, hiệu quả, tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước đồng thời phù hợp thông lệ quốc tế. Các mặt hàng không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng chỉ nên bao hàm những mặt hàng thiết yếu, khó đánh thuế hoặc không thuộc diện chịu thuế theo thông lệ quốc tế. Đó là các nhóm hàng sản phẩm nông nghiệp của hộ gia đình, cá nhân tự sản xuất và bán ra; nhóm các dịch vụ xã hội phục vụ chính sách phát triển con người như y tế, giáo dục, đào tạo, văn hoá, thể thao, phát thanh, truyền hình công cộng; nhóm dịch vụ phúc lợi xã hội công cộng như chiếu sáng, môi trường, thoát nước, công viên cây xanh; nhóm các mặt hàng phục vụ an ninh quốc phòng được chi trả từ ngân sách như vũ khí, khí tài chuyên dụng; nhóm các mặt hàng không thuộc diện chịu thuế theo thông lệ quốc tế. Đối với các sản phẩm trồng trọt, chỉ quy định đối tượng không thuộc diện chịu thuế đối với sản phẩm chưa chế biến, sơ chế. Bên cạnh việc thu hẹp diện không chịu thuế giá trị gia tăng, chúng tôi cũng ủng hộ quan

điểm rà soát đưa ra khỏi diện chịu thuế loại hàng hoá không còn phù hợp.

- Cần quy định có tính thống nhất giữa các luật thuế. Ngay tại một thời điểm, khi xin ý kiến về 2 dự án luật, đã có sự không thống nhất về cách gọi đối với một loại chủ thể và trật tự các điều luật.

Điều 3 Dự thảo Luật thuế giá trị gia tăng quy định về "người nộp thuế", Điều 2 Dự thảo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định về "đối tượng nộp thuế". Cả 2 điều luật này đều hướng tới một loại chủ thể, đó là tổ chức/cá nhân có trách nhiệm phải nộp khoản tiền thuế vào ngân sách nhà nước nhưng lại có tên gọi khác nhau. Chúng tôi hiểu rằng, việc sử dụng "người nộp thuế" dường như nâng cao vị trí của tổ chức/cá nhân nộp thuế trong mối quan hệ đối với các cơ quan thu và các cơ quan công quyền khác, phù hợp với quan điểm xã hội công dân. Tuy nhiên, nếu chấp nhận quan điểm này thì cần sử dụng thống nhất về tên gọi đối với chủ thể đó.

Về kết cấu, chưa có sự thống nhất giữa hai dự luật. Điều 2 Luật thuế giá trị gia tăng quy định về đối tượng chịu thuế, Điều 3 quy định về người nộp thuế; Điều 2 luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định về đối tượng nộp thuế, Điều 3 quy định về thu nhập chịu thuế. Rõ ràng có sự đảo lộn vị trí về các nội dung điều chỉnh. Chúng tôi cho rằng cần sắp xếp lại cho thống nhất và tương đồng với các luật thuế nội dung khác đã được ban hành và đang có hoặc sẽ có hiệu lực (Luật thuế thu nhập cá nhân).

- Những vấn đề liên quan đến thuế suất và nguyên tắc công bằng. Thuế suất trong

Luật thuế luôn được tất cả các đối tượng quan tâm với mục đích khác nhau. Trong Luật thuế giá trị gia tăng, thuế suất cũng cần được xem xét và điều chỉnh cho phù hợp.

Luật thuế giá trị gia tăng quy định 3 mức thuế suất: 0%, 5%, 10%. Ban soạn thảo đề xuất ý kiến giữ nguyên các mức thuế suất hiện hành và thu hẹp diện hưởng thuế với mức thuế 5%. Tuy nhiên, chúng tôi cho rằng cần quy định 1 mức thuế suất áp dụng chung cho tất cả hàng hoá, dịch vụ thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng ngoài mức 0%.

Quy định các mức thuế suất khác nhau, ở chừng mực nhất định có ảnh hưởng đến tính công bằng và hiệu quả của thuế giá trị gia tăng. Thuế suất khác nhau làm cho tỉ lệ chi phí sản xuất và giá thành các loại hàng hoá, dịch vụ thuộc các ngành, lĩnh vực khác nhau sẽ khác nhau tương đối. Sự khác nhau này có thể bóp méo việc phân bổ nguồn vốn vào các lĩnh vực kinh doanh và phương án lựa chọn ngành nghề kinh doanh. Vì vậy, xu hướng các quốc gia thường quy định một mức thuế suất chuẩn cho hàng hoá, dịch vụ trong nước.

Áp dụng chung 1 mức thuế suất ngoài mức thuế 0% cho hàng xuất khẩu và hàng hoá dịch vụ cung cấp trực tiếp cho vận tải quốc tế nhưng áp dụng mức thuế suất cụ thể nào còn phải tính toán kĩ lưỡng trên cơ sở đảm bảo tính tương đồng về mức thuế suất của các nước trong khu vực (thường ở mức 5% - 15%) đồng thời đảm bảo nguồn thu thuế cho ngân sách nhà nước trong bối cảnh nguồn thu từ thuế nhập khẩu ngày càng giảm.

- Những vấn đề liên quan đến phương

pháp tính thuế. Phương pháp tính thuế đường như chi đặt ra đối với thuế giá trị gia tăng vì Luật thuế giá trị gia tăng quy định hai phương pháp tính thuế khác nhau cho đối tượng nộp thuế. Nói chung, việc quy định hai phương pháp tính thuế trong một loại thuế gây ra phức tạp trong áp dụng cũng như quản lý thuế. Quy định hiện hành về giá tính thuế theo phương pháp trừ trực tiếp có nhiều điểm bất hợp lý, gây ra nhiều vướng mắc cũng như bất bình đẳng giữa các chủ thể nộp thuế. Pháp luật đã không đảm bảo được nguyên tắc dù tính thuế theo phương pháp nào thì số thuế phải nộp cũng phải như nhau, áp dụng thuế suất như nhau. Ngoài ra, Luật thuế giá trị gia tăng còn quy định hai loại chứng từ hoá đơn. Hoá đơn giá trị gia tăng là căn cứ pháp lý xác định số thuế giá trị gia tăng đầu vào được khấu trừ, hoá đơn bán hàng không được coi là căn cứ pháp lý xác định số thuế giá trị gia tăng đầu vào mặc dù cả hai loại hoá đơn đều do Bộ tài chính phát hành. Đây là điểm bất cập, trong chừng mực nào đó còn thể hiện sự phân biệt đối xử giữa các đối tượng kinh doanh. Những phân tích này đặt ra yêu cầu cải cách phương pháp tính thuế giá trị gia tăng theo hướng thống nhất sử dụng một phương pháp tính thuế khấu trừ.

- Về giá tính thuế còn nhiều nội dung cần sửa đổi. Về nguyên lý chung, giá tính thuế của thuế giá trị gia tăng là giá chưa có thuế nhưng thực tế khi xác định thuế giá trị gia tăng cho đối tượng trừ trực tiếp, giá tính thuế là giá thanh toán tức là giá đã có thuế giá trị gia tăng. Vấn đề này sẽ được giải quyết nếu

chúng ta chỉ áp dụng một phương pháp tính thuế là phương pháp khấu trừ thuế. Trường hợp nếu buộc tiếp tục duy trì phương pháp tính trực tiếp, đề nghị xác định giá tính thuế (giá chưa có thuế giá trị gia tăng) đối với phương pháp tính trực tiếp trên cơ sở giá thanh toán. Thực tế thực hiện Luật thuế tiêu thụ đặc biệt từ năm 1990, chúng ta đã có kinh nghiệm xác định giá tính thuế trên cơ sở giá thanh toán nên hoàn toàn có thể thực hiện theo phương án này. Nếu đề xuất này được chấp nhận đồng thời phải sửa nội dung trong Dự thảo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp nhưng sẽ đảm bảo công bằng giữa các chủ thể nộp thuế.

- Những vấn đề liên quan đến điều kiện hoàn thuế. Hoàn thuế giá trị gia tăng là vấn đề nhức nhối trên cả hai phương diện: Gian lận của chủ thể nộp thuế và quy trình thủ tục hoàn thuế. Luật quản lý thuế đã hạn chế phần nào những vướng mắc liên quan đến quy trình, thủ tục hoàn thuế nhưng điều kiện hoàn thuế đều tuân thủ theo luật nội dung tức là Luật thuế giá trị gia tăng. Tình trạng hoá đơn chứng từ giả, khai khống, mua bán hoá đơn để chiếm đoạt thuế giá trị gia tăng vẫn còn phổ biến. Vì vậy, cần thiết phải xây dựng tiêu chí⁽²⁾ rõ ràng về điều kiện hoàn thuế, mức hoàn thuế, đối tượng hoàn thuế. Bên cạnh đó cũng cần kiện toàn quy trình quản lý chứng từ hoá đơn, tăng cường trách nhiệm của các cơ quan thu trong việc cấp, kiểm tra giám sát việc sử dụng chứng từ hoá đơn, các loại tờ khai hải quan để từng bước hạn chế vi phạm pháp luật thuế giá trị gia tăng. Bên cạnh vấn đề nêu trên, điều kiện

hoàn thuế theo khoản 1 Điều 10 Dự thảo là tương đối khó khăn. Trường hợp có 3 tháng liên tục số thuế đầu vào chưa được khấu trừ hết đã là tương đối khó, nếu xác định 3 tháng liên tục trở lên sẽ khó xác định mức thời gian cụ thể đến đâu sẽ được hoàn thuế. Mặt khác, nếu quy định như vậy có thể nảy sinh vấn đề: Nếu 3 tháng liên tục, số thuế phải hoàn đạt đến mức độ nhất định (?); nếu trên 3 tháng liên tục sẽ không đặt ra yêu cầu về giới hạn mức thuế phải hoàn (?). Về các trường hợp hoàn thuế nêu tại Điều 10 của Dự thảo, nếu luật hoá các quy định cụ thể đang được ghi nhận tại văn bản dưới luật hiện hành, việc áp dụng sẽ đảm bảo tính thống nhất và tính minh bạch cao.

2.2. Dự thảo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp

- Dự luật còn nhiều nội dung khó hiểu, không rõ ràng. Như đã phân tích, Luật thuế cần phải minh bạch, rõ ràng để đảm bảo tính thống nhất trong quá trình áp dụng và tuân thủ luật thuế giữa các loại chủ thể có lợi ích đối lập nhau.

Nội dung của Luật thuế nên quy định chi tiết đến mức cao nhất các vấn đề liên quan đến cơ sở tính thuế, quyền và nghĩa vụ của các bên. Ở đây chúng tôi đề cập các quyền và nghĩa vụ vật chất mà không đề cập các nội dung liên quan đến Luật quản lý thuế, chẳng hạn như việc xác định thời điểm phát sinh nghĩa vụ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp, xác định trách nhiệm về việc nộp thuế theo tháng hay theo quý... là những nội dung hoàn toàn không được đề cập trong Luật quản lý thuế. Luật thuế giá trị gia tăng cần hạn chế đến mức thấp nhất việc việc

diễn giải bằng các văn bản dưới luật như nghị định, thông tư, quyết định. Một điểm đáng quan tâm là thực tế hiện nay ngành tài chính đang điều hành hoạt động quản lý và thu thuế bằng các loại văn bản không là văn bản pháp luật (cụ thể là các công văn). Về phương diện pháp lý, các loại công văn chỉ có giá trị hướng dẫn trong ngành mà không có hiệu lực áp dụng đối với các loại chủ thể khác. Tuy nhiên, thực tế đang diễn ra hiện nay là nếu như chủ thể nộp thuế không thực hiện theo công văn thì các quan hệ phát sinh từ nghĩa vụ thuế của họ đối với Nhà nước không tiến hành được. Điều này gây khó khăn cho người áp dụng, đặc biệt đối với trường hợp tự kê khai, tự nộp. Vì vậy, nội dung Luật thuế thu nhập doanh nghiệp cần quy định cụ thể, rõ ràng, dễ hiểu, không trao quá nhiều quyền hướng dẫn cho Chính phủ. Chúng tôi cho rằng việc này hoàn toàn có thể thực hiện được do nhiều nội dung đã ghi nhận tại các văn bản dưới luật, thậm chí là công văn. Quy định về đối tượng nộp thuế (Điều 2), phương pháp xác định thu nhập chịu thuế (Điều 8), quy định về chi phí (Điều 9), ưu đãi đối với đầu tư mở rộng (Điều 16), miễn thuế, giảm thuế (Điều 17), chuyển lỗ (Điều 18)... là những ví dụ cụ thể. Những tiêu chí để nhận diện thế nào là doanh nghiệp có sử dụng người tàn tật, người sau cai nghiện cũng cần được làm rõ.

- Về đối tượng nộp thuế. Điều 2 khoản 1 mục c Dự thảo đề cập doanh nghiệp nước ngoài có thu nhập tại Việt Nam, có cơ sở thường trú tại Việt Nam nộp thuế đối với thu nhập không liên quan đến cơ sở thường trú

còn không rõ ràng. Về lý thuyết, luật pháp cũng như vấn đề quyền đánh thuế của quốc gia, việc xác định nếu một chủ thể kinh doanh trên lãnh thổ quốc gia khác, nếu có thu nhập phát sinh do chủ thể kinh doanh thực hiện thì bất luận do cá thể nào tạo ra, trách nhiệm đóng thuế thuộc về chủ thể kinh doanh đó. Lập luận này có nghĩa, nếu như doanh nghiệp nước ngoài có thu nhập phát sinh tại Việt Nam, cho dù do cơ sở thường trú nhất định thực hiện hay không do cơ sở thường trú đó thực hiện, cơ sở này vẫn phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp mà không phải chia tách như trong Dự thảo (giữa mục a và mục b khoản 1 Điều 2), gây nên những diễn giải khác nhau và không cần thiết. Thêm nữa, ngay cả trường hợp doanh nghiệp nước ngoài có thu nhập tại Việt Nam nhưng không có cơ sở thường trú, vẫn phải nộp thuế theo pháp luật Việt Nam theo quy định tại Điều 3 khoản 1 mục c thì không có lý do gì đối tượng có cơ sở thường trú tại Việt Nam mà lại không phải nộp thuế.

Bên cạnh những quy định được nêu trong Dự thảo (và ngay cả tại Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành) về cơ sở thường trú, chúng tôi đề nghị phải xác định rõ ngay trong Luật ai sẽ là người có trách nhiệm nộp thuế đối với các trường hợp quy định tại Điều 3. Nếu xác định chung chung về đối tượng tại khoản 1 điều này, rất nhiều trường hợp sẽ không định hình được. Chẳng hạn như trường hợp cơ sở thường trú là địa điểm, công trình, phương tiện vận tải; tương tự như vậy là trường hợp doanh nghiệp có thu nhập tại Việt Nam nhưng không có cơ sở

thường trú tại Việt Nam.

- Về thu nhập chịu thuế và thu nhập được miễn thuế. Chúng tôi đề nghị xem xét lại cách đặt tên tại Điều 4 của Dự thảo: Thu nhập được miễn thuế hay thu nhập không nằm trong diện nộp thuế. Nếu thu nhập được miễn thuế có nghĩa về lý thuyết, các khoản thu nhập này nằm trong diện xác định thu nhập chịu thuế nhưng vì những lý do nhất định nên Nhà nước quyết định cho đối tượng nộp thuế hưởng toàn bộ thu nhập đó mà không phải thực hiện nghĩa vụ đối với Nhà nước. Nếu quy định đây là những khoản thu nhập không thuộc diện nộp thuế có nghĩa nó đã đủ điều kiện để loại trừ nghĩa vụ thuế cho chủ thể nộp thuế. Bên cạnh những quy định liên quan đến các khoản thu nhập tính thuế và thu nhập được miễn thuế theo Luật này, chúng tôi đề nghị xem xét thêm một số khoản thu nhập miễn thuế sau đây. Trường hợp thu nhập từ hoạt động góp vốn cổ phần, liên doanh liên kết kinh tế với doanh nghiệp. Chúng tôi hiểu rằng ban soạn thảo đề xuất những khoản thu nhập nêu trên được miễn thuế để tránh tình trạng đánh thuế hai lần đối với thu nhập phát sinh từ hoạt động kinh doanh. Tuy nhiên, chúng ta cần xem xét về tính thống nhất giữa thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân. Khoản 3 Điều 3 Luật thuế thu nhập cá nhân - Luật thuế sẽ được áp dụng song hành với Luật thuế thu nhập doanh nghiệp mới quy định rõ thu nhập từ đầu tư vốn bao gồm thu nhập từ lãi cổ phần, tiền lãi cho vay... Quan trọng hơn, những khoản thu nhập này không nằm trong diện được miễn

thuế hay thu nhập không chịu thuế quy định tại Điều 4 Luật thuế thu nhập cá nhân. Đối với khoản lãi cổ phần, đây là khoản thu nhập thực tế đã chịu thuế thu nhập doanh nghiệp sau khi đã trừ hết các khoản phải trừ, được quyết định chia cho các cổ đông. Nếu xét về bản chất thì thu nhập nêu trên không khác so với thu nhập từ góp cổ phần, liên doanh liên kết..., vì vậy, nếu đưa nhóm thu nhập này vào diện được miễn thuế theo như Dự thảo là chưa thoả đáng và chưa thể hiện nguyên tắc công bằng về thuế. Chúng tôi cho rằng cần thiết đánh thuế thu nhập đối với kết quả kinh doanh này theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2003.

- Về các khoản chi phí liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp. Phải nói rằng chi phí gắn với việc xác định thu nhập chịu thuế trong thuế thu nhập doanh nghiệp luôn là vấn đề được tất cả các đối tượng quan tâm vì chúng ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích vật chất của các bên. Việc xác định chi phí được trừ cũng như chi phí không được trừ trong nhiều trường hợp không đáp ứng được thực tiễn. Điều đó phù hợp với quan điểm của ban soạn thảo về việc về cơ bản chỉ liệt kê những khoản không được trừ, các khoản còn lại đương nhiên được tính vào chi phí. Quan điểm này cũng phù hợp với xu thế tạo cơ hội chủ động cho chủ thể kinh doanh và "được thực hiện những hoạt động nào mà pháp luật không cấm". Tuy nhiên, để thực hiện quan điểm này, rất cần phải quy định rõ và chi tiết những chi phí không được trừ ngay trong văn bản Luật. Đọc nội dung khoản 2 Điều 10 Dự thảo vẫn còn thấy nhiều quy định chưa

chi tiết, chắc chắn cần tiếp tục phải quy định cụ thể. Điều này cũng có nghĩa là lại xuất hiện cơ chế xin cho, cách diễn giải không giống nhau giữa doanh nghiệp và các cơ quan thu. Cụ thể là:

+ Các khoản chi được phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam vượt mức theo phương pháp phân bổ do pháp luật quy định. Quy định này chưa rõ ràng ở chỗ Dự thảo không xác định pháp luật được áp dụng là pháp luật Việt Nam hay pháp luật nước nguyên xứ gắn với phần chi phí phân bổ. Điều 6 của Dự thảo về áp dụng điều ước quốc tế chỉ ghi nhận nội dung liên quan đến cơ sở thường trú (Điều 3) và phương pháp xác định thu nhập chịu thuế (Điều 8) mà không quy định áp dụng đối với phương pháp phân bổ chi phí. Vì vậy, cần quy định rõ: Pháp luật áp dụng về phân bổ chi phí là pháp luật Việt Nam và xác định ngay cách thức xác định phân bổ chi phí. Cách thức phân bổ chi phí thực tế hiện nay đã được quy định và nếu như không trái với cam kết quốc tế và được các chủ thể nộp thuế chấp nhận, đề nghị nâng lên thành luật. Theo khoản 13 Điều 5 Nghị định số 24/2007/NĐ-CP ngày 14/2/2007 thì "*Chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ cho cơ sở thường trú tại Việt Nam theo tỉ lệ doanh thu của cơ sở thường trú tại Việt Nam so với tổng doanh thu chung của công ty ở nước ngoài bao gồm cả doanh thu của cơ sở thường trú ở các nước.*"

+ Đối với phần chi trả lãi tiền vay, việc xác định mức "1,2 lần mức lãi suất cho vay của ngân hàng thương mại vào thời điểm

cho vay" là chưa thoả đáng. Lãi suất cho vay của các ngân hàng thương mại trong giai đoạn hiện nay rất khác nhau và phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau: thời hạn cho vay, cho vay có bảo đảm hay không bảo đảm... Bên cạnh đó, các ngân hàng thương mại không bị gò bó về lãi suất kinh doanh như trước đây nên luôn có cuộc cạnh tranh về lãi suất. Vì vậy, cần quy định cơ sở để xác định theo "mức lãi suất cho vay bình quân cùng kì hạn của ngân hàng thương mại tại thời điểm vay".

+ Nhiều quy định về chi phí không được trừ còn chung chung, chắc chắn phải tiếp tục hướng dẫn thi hành. Nếu như Dự thảo đã ghi nhận một số nội dung của văn bản dưới Luật (cụ thể là quy định tại Nghị định số 24/2007/NĐ-CP), nên chăng tiếp tục ghi nhận những loại chi phí không được phép chi một cách chi tiết tại văn bản này vào văn bản pháp luật có hiệu lực pháp lí cao hơn. Chẳng hạn quy định về các loại chi phí liên quan đến tiền lương và các khoản chi mang tính chất tiền lương; quy định về các chi phí đầu vào và chi phí mua ngoài khác.

- Về phương pháp xác định thu nhập chịu thuế. Phương pháp xác định thu nhập chịu thuế có ý nghĩa quyết định trong việc xác định số tiền thuế phải nộp, vì vậy, cần thiết phải quy định ngay trong Luật. Điều 8 Dự thảo trao việc xác định phương pháp xác định thu nhập chịu thuế cho Chính phủ sẽ làm giảm đi vai trò của Luật, vai trò của cơ quan quyền lực nhà nước cao nhất. Ngay trong tờ trình Ban soạn thảo đã xác định cần phải cụ thể hoá các quy định pháp luật

nhưng nội dung Dự thảo lại chưa thể hiện điều đó. Bên cạnh đó, chúng tôi cho rằng cũng cần xem xét lại cơ cấu nội dung của Điều 8. Theo cách hiểu của chúng tôi, 4 đoạn của Điều 8 thực tế gồm 3 khoản, việc Chính phủ quy định cụ thể phương pháp xác định thu nhập chịu thuế chỉ liên quan đến hoạt động chuyển nhượng bất động sản mà không áp dụng đối với mọi loại thu nhập chịu thuế. Về vấn đề này chúng tôi cho rằng cần tính toán kĩ bởi lẽ nếu chúng ta xác định không thực hiện đánh thuế bổ sung đối với hành vi chuyển nhượng quyền sử dụng đất của tổ chức thì không cần thiết phải xác định riêng thu nhập từ hoạt động này. Còn nếu mong muốn thông qua thuế thu nhập doanh nghiệp để quản lí thị trường bất động sản thì phương án này chỉ thể hiện sự phân biệt đối xử đối với hoạt động nêu trên vì hoạt động chuyển nhượng bất động sản là hoạt động có đăng kí.

- Về chuyển lỗ tại Điều 18 cần xem xét thêm. Theo Dự thảo, việc chuyển lỗ được thực hiện hàng năm để trừ đi khi xác định thu nhập chịu thuế. Tuy nhiên, quy định tại Điều này chưa xác định được việc chuyển lỗ nêu trên thực hiện không quá 5 lần trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp hay không được quá 5 năm liên tục. Chúng tôi cho rằng phương án không được chuyển lỗ không quá 5 năm liên tục là phù hợp./.

(1).Xem: *Nhập môn luật thuế đại cương và lí thuyết thuế*, Michel Bouvier. Nxb. chính trị quốc gia, 2005, tr. 42.

(2). Do dung lượng bài viết, tác giả không đề cập các tiêu chí cụ thể trong bài viết này.