

PHÁT TRIỂN BỀN VỮNG VÀ MỘT SỐ VẤN ĐỀ ĐẶT RA CHO HỆ THỐNG PHÁP LUẬT THUẾ VIỆT NAM

TS. PHẠM THỊ GIANG THU *

1. Phát triển bền vững và hệ thống pháp luật thuế

Thứ nhất, mục tiêu phát triển kinh tế ổn định, vững chắc đặt ra cho hệ thống pháp luật thuế những yêu cầu cụ thể. Nhiệm vụ của tất cả các nước đang phát triển là tăng trưởng kinh tế, nhanh chóng lấp đầy khoảng cách giữa các nước phát triển và đang phát triển. Bên cạnh đó, các nước đang phát triển như Việt Nam cũng có nhiều lợi thế để thu hút đầu tư, kích thích tăng trưởng, chẳng hạn như sẵn sàng chấp nhận phương án đầu tư vào các lĩnh vực có khả năng sử dụng nhiều lao động, điều kiện lao động không cao... Chính những lợi thế này lại đang đặt ra tính thiếu vững chắc cho tăng trưởng kinh tế. Vì vậy, để đảm bảo yếu tố phát triển vững chắc, cần phải xác định tốc độ tăng trưởng thích hợp trong ngắn hạn và dài hạn, hạn chế những quyết định "tăng trưởng nóng". Bởi vì, nếu tạo ra sự tăng trưởng "nóng", sẽ có hàng loạt vấn đề phải đảm bảo thực hiện hoặc phải giải quyết hậu quả từ chính sự tăng trưởng đó. Để thực hiện đầu tư với mục tiêu tăng trưởng cao, yêu cầu thiết yếu về mức độ đầu tư tài chính, nguồn tài chính luôn là áp lực đối với mọi chủ thể trong xã hội, trong đó không thể phủ nhận vai trò đầu tư từ phía Nhà nước. Vấn đề tăng trưởng nóng cũng có nghĩa nguồn vốn nhà nước đầu tư với tỉ trọng cao, có thể gây ra mất cân đối về khả năng chi trả từ các khoản

vốn do Nhà nước quản lí. Bên cạnh đó, để thu hút đầu tư, thông thường các quốc gia tìm mọi biện pháp ưu đãi thuế. Thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế giá trị gia tăng, thuế xuất khẩu thường được sử dụng để thu hút đầu tư thông qua những quy định về các trường hợp miễn, giảm thuế hoặc quy định mức thuế suất có tính thu hút. Luật thuế thu nhập doanh nghiệp Việt Nam quy định những mức thuế suất ưu đãi khác nhau, quy định trường hợp được miễn thuế, giảm thuế từ năm 1991 đến nay cho thấy điều đó.

Khi sử dụng các biện pháp khuyến khích đầu tư qua thuế, nguồn thu từ thuế bị giảm sút do chính những yếu tố ưu đãi thu hút đầu tư. Sự giảm sút này dường như mâu thuẫn với nhu cầu chi tiêu ngày càng tăng của Chính phủ. Ngay cả trường hợp nguồn thu ngân sách được bù đắp bằng các loại thu khác như thu từ vay nợ, thu từ bán tài sản là tài nguyên thì đó cũng không phải là nguồn thu đích thực từ ngân sách, tạo nguy cơ mới cho thâm hụt ngân sách hoặc lại xuất hiện yếu tố mất bền vững ở khía cạnh khai thác tài nguyên mà chúng tôi sẽ tiếp tục đề cập trong phần tiếp theo. Bên cạnh đó, tăng trưởng nóng chắc chắn làm cho chi phí xã

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

hội gia tăng, chẳng hạn như khấu hao nhanh tài sản cố định, chi phí tiền lương và các yếu tố đầu vào khác như vốn, tiếp cận thị trường. Những khoản tiền này làm giảm sút số thu từ thuế của Nhà nước, dẫn đến mất cân đối ngân sách giữa chi thường xuyên và các khoản thu bắt buộc.

Như vậy, để tạo ra sự tăng trưởng vững chắc trong lĩnh vực kinh tế, các chuyên gia kinh tế, nhà làm luật cần cân nhắc kỹ lưỡng trước khi đưa ra quyết sách về tỉ lệ tăng trưởng ngắn hạn (1 năm, 3 năm) và dài hạn (5 năm, 10 năm, 20 năm). Tỉ lệ tăng trưởng cần được xây dựng trên điều kiện, năng lực thực có của nền kinh tế tương ứng với gian đoạn đó, có tính đến những yếu tố hỗ trợ nhưng trong mức độ kiểm soát. Giải quyết vấn đề này, Nhà nước sẽ xác định được mức độ đầu tư tài chính, nguồn tài chính và những biện pháp đảm bảo thực hiện. Quan trọng hơn, ở khía cạnh các khoản thu từ thuế, Nhà nước không cần thiết phải quy định những mức thuế suất đặc biệt khuyến khích đầu tư, tạo ra môi trường công bằng cho các chủ thể.

Thứ hai, việc xác định phát triển kinh tế-xã hội cần tính toán cơ cấu vùng, miền, cơ cấu lao động, pháp luật thuế phải tính toán để giải quyết tình trạng mất cân đối vùng miền, cơ cấu lao động. Nhiều năm trở lại đây, trên thực tế đang hình thành các cụm kinh tế, trục kinh tế, khu vực kinh tế trọng điểm, nổi trội hơn hẳn so với các địa phương khác. Cụm Vĩnh Phúc, trục kinh tế Hà Nội - Hải Dương- Hải Phòng; cụm kinh tế 6 tỉnh phía nam... là những ví dụ cụ thể. Đặt sang bên những lợi ích mà các trục kinh tế, khu vực kinh tế trọng điểm mang lại, bản thân chúng cũng đang gây ra nhiều vấn đề rắc rối

mà để giải quyết sẽ không đơn thuần trong thời gian ngắn. Việc thu hút đầu tư và phát triển thái quá ở các khu vực kinh tế như Hà Nội, TP Hồ Chí Minh tạo ra những bất hợp lí dễ dàng nhận thấy về thay đổi mật độ dân cư, hiện tượng di dân từ khu vực nông thôn về khu vực đô thị, gây áp lực lớn cho khu vực đô thị như vấn đề về nhà ở, trường học, nước sạch, chất thải, vấn đề mật độ giao thông... Về phía các chủ thể tiến hành hoạt động kinh doanh ở các khu vực kinh tế trọng điểm cũng có nhiều vấn đề phát sinh như ô nhiễm môi trường, cạnh tranh về nhân công, chi phí hạ tầng cơ sở... Những vấn đề thực tiễn nêu trên đã, đang diễn ra và chưa xác định được điểm dừng. Đó chính là yếu tố làm mất đi sự phát triển có tính bền vững của xã hội.

Giải quyết vấn đề trên, cần xem xét lại những quy định hiện hành được ghi nhận trong một số luật thuế. Luật thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng ưu đãi đối với lao động nữ không thực sự phù hợp làm cho cơ cấu nữ tại nhiều doanh nghiệp bất hợp lí, không chỉ gây khó khăn cho doanh nghiệp khi có những vấn đề liên quan đến ốm đau, thai sản mà còn phá vỡ cân bằng sinh thái.⁽¹⁾ Điều 41 Nghị định của Chính phủ số 24/2007/NĐ-CP ngày 14/2/2007 hướng dẫn và quy định chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định trường hợp được ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp với điều kiện sử dụng lao động nữ rất cao: "*Sử dụng từ 10 lao động đến 100 lao động nữ và số lao động nữ chiếm trên 50% tổng số lao động có mặt thường xuyên hoặc sử dụng thường xuyên trên 100 lao động nữ chiếm trên 30% tổng số lao động thường xuyên của cơ sở kinh doanh*" hoặc Luật thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 (có

hiệu lực từ ngày 1/1/2009) quy định: "*Doanh nghiệp sản xuất, xây dựng, vận tải sử dụng nhiều lao động nữ được giảm thuế thu nhập doanh nghiệp bằng số chi thêm cho lao động nữ*". Những quy định này dường như tạo ra sự nâng đỡ cho lao động nữ nhưng thực tế lại gây khó khăn không nhỏ về tổng thể, có nguy cơ phá vỡ tính bền vững. Bên cạnh đó, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp chưa quy định những vấn đề đảm bảo an sinh cần được thể hiện thông qua chi phí kinh doanh của doanh nghiệp (chẳng hạn như tiền xây nhà cho người lao động, tiền hỗ trợ tiền thuê nhà cho người lao động...). Thậm chí, có những khoản chi được xác định chi an sinh cho người lao động, do doanh nghiệp thực hiện nhưng vẫn không được tính vào chi phí được phép trừ trong thuế thu nhập doanh nghiệp. Khoản 5 Điều 6 Nghị định của Chính phủ số 24/2007/NĐ-CP ngày 14/2/2007 quy định không tính vào chi phí hợp lý đối với khoản chi không liên quan đến doanh thu và thu nhập chịu thuế như chi đầu tư xây dựng cơ bản, chi ủng hộ các địa phương và các khoản chi khác không liên quan đến doanh thu và thu nhập chịu thuế. Chúng tôi cho rằng có rất nhiều các khoản chi nằm trong khái niệm "chi phí không liên quan đến doanh thu và thu nhập" nhưng gắn chặt với đời sống của người lao động tại cơ sở kinh doanh. Chi xây dựng nhà ở cho người lao động thuê với giá rẻ, chi xây dựng trường học, mẫu giáo và các khoản chi khác phục vụ đời sống tối thiểu của người lao động không thể chỉ được đáp ứng bởi các loại quỹ của doanh nghiệp như quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi. Mặt khác, đối với các doanh nghiệp mới thành lập, kết quả kinh doanh trong giai đoạn đầu thường hạn

chế, trong khi đó chi phí thu hút lao động đặc biệt tăng cao, nếu quy định tất cả các khoản chi cho người lao động mang tính chất an sinh đều từ các loại quỹ hình thành từ lợi nhuận ròng của doanh nghiệp là không thoả đáng. Nếu không dừng lại ở góc độ pháp luật thuế, chúng tôi còn cho rằng cần phải quy định đầy đủ điều kiện đối với các chủ thể bắt đầu tiến hành kinh doanh, trong đó có sự phân loại đơn vị sản xuất, đơn vị thương mại dịch vụ. Khi có đủ điều kiện, các chủ thể này mới được phép tiến hành kinh doanh và các khoản chi đó phải được tính vào chi phí của doanh nghiệp. Như vậy, chúng tôi cho rằng cần loại bỏ quy định liên quan đến ưu đãi thuế do sử dụng nhiều lao động nữ, cần quy định ưu đãi cho việc sử dụng lao động địa phương, cho phép trừ đối với các khoản chi phí liên quan đến an sinh của người lao động. Giải quyết được những vấn đề trên là góp phần giải quyết yêu cầu phát triển ổn định, vững chắc không chỉ trong lĩnh vực kinh tế mà còn là các vấn đề xã hội.

Thứ ba, để bảo đảm phát triển kinh tế bền vững cần xác định cơ cấu ngành, lĩnh vực trong đó ưu tiên đến những ngành, lĩnh vực phục vụ trước hết cho đời sống dân sinh, thúc đẩy phát triển khoa học công nghệ cao. Các nước đang phát triển hiện nay có lợi thế về nguồn lao động dồi dào (nhưng chất lượng lao động không cao), thị trường bất động sản đang ở mức độ hấp dẫn về giá cả khi đầu tư, điều kiện thực hiện đầu tư ở mức độ thấp (thậm chí có quốc gia trong đó có Việt Nam đã trải qua giai đoạn dường như kêu gọi đầu tư mà bỏ qua các điều kiện về môi trường). Thời kì 1987 đến nay, thực tế hệ thống pháp luật thuế cùng với các bộ phận pháp luật có

liên quan mới chỉ dừng lại ở mức độ khuyến khích mọi nguồn lực để đầu tư mà chưa quan tâm tới những vấn đề thực tế sẽ phát sinh khi thực hiện các chương trình đầu tư, kể cả trung ương và địa phương. Pháp luật thuế hiện hành đã quan tâm khuyến khích đối với hoạt động đầu tư có chất lượng cao hoặc những lĩnh vực khoa học công nghệ ở mức độ khác nhau và cần được chú trọng trong quá trình thực hiện. Chẳng hạn, điểm p khoản 2 Điều 8 Luật thuế giá trị gia tăng năm 2008 áp dụng mức thuế suất 5% đối với "dịch vụ khoa học, công nghệ theo quy định của Luật khoa học và công nghệ" là bước tiến mới so với các quy định hiện hành, tuy nhiên, điều kiện để xác định áp dụng mức thuế suất này lại hoàn toàn không dễ dàng, dẫn tới cơ chế "xin cho" hoặc lại trở nên hình thức. So sánh giữa những quy định chi tiết về ưu đãi thuế trong thuế thu nhập doanh nghiệp (Điều 13, 14 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008) và quy định chung trong Luật thuế giá trị gia tăng cho chúng tôi những khẳng định này. Tuy nhiên, những ưu đãi về bản chất chỉ khuyến khích cho người tiêu dùng vì đây là loại thuế gián thu. Vì vậy, với tư cách là văn bản quy định loại thuế trực thu điển hình, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008 có nhiều điểm mới, trong đó những ưu đãi đối với hoạt động kinh doanh thuộc các ngành khoa học công nghệ được xem là nội dung đổi mới quan trọng. Những dự án thuộc lĩnh vực công nghệ cao, khoa học kỹ thuật được miễn thuế trong 4 năm và được giảm thuế tối đa 9 năm, hưởng mức thuế suất 10% so với mức thuế suất phổ thông 25% trong 15 năm. Chúng tôi cho rằng những ưu đãi này hỗ trợ nhà đầu tư tạo ra nền tảng kinh doanh (bền vững), mặt khác, đó cũng là

khoảng thời gian cần thiết để thực hiện được tương đối trọn vẹn 1 chương trình nghiên cứu. Đối với lĩnh vực phục vụ cho nhu cầu tối thiểu của xã hội và mang tính phục vụ dân sinh, pháp luật thuế, đặc biệt là Luật thuế giá trị gia tăng, Luật thuế xuất nhập khẩu (với tư cách là thuế tiêu dùng) đã đảm bảo cơ hội tiêu dùng tối thiểu đối với những sản phẩm, dịch vụ mang tính đại chúng như y tế cộng đồng, giáo dục, may mặc sẵn... thông qua việc quy định mức thuế suất thấp (5%) hoặc không đánh thuế giá trị gia tăng,⁽²⁾ thuế nhập khẩu và đánh thuế với mức thuế suất cao nếu đó là hàng xuất khẩu.⁽³⁾

2. Quan điểm về bảo vệ môi trường và hệ thống pháp luật thuế

Chủ đề quan trọng và đang có tính thời sự tại các diễn đàn trong nước, quốc tế hiện nay đều liên quan đến bảo vệ môi trường. Để kinh tế-xã hội có điều kiện phát triển ổn định, vững chắc, các yếu tố môi trường sống và nguồn tài nguyên có ý nghĩa quan trọng. Chúng tôi đề cập 2 nội dung: một là vấn đề bảo vệ môi trường thông qua pháp luật thuế; hai là bảo vệ nguồn tài nguyên thông qua pháp luật thuế.

Thứ nhất, để thực hiện bảo vệ môi trường sinh thái, cần coi trọng các nghĩa vụ tài chính mà đặc biệt là ban hành Luật thuế môi trường. Vấn đề khai thác, kinh doanh và hệ quả là ô nhiễm không khí, nguồn nước không phải là vấn đề mới đặt ra nhưng dường như chúng ngày càng trầm trọng ở Việt Nam.⁽⁴⁾ Các kết quả phân tích ô nhiễm môi trường cho thấy vấn đề này không chỉ đặt ra cho các vùng kinh tế lớn, các khu đô thị mà còn là vấn đề nghiêm trọng đối với khu vực nông thôn. Ti lệ bụi, ti lệ kim loại nặng trong

nước, tỉ lệ độc tố trong các sản phẩm tiêu dùng tăng theo cấp số nhân, trong khi đó tỉ trọng tăng trưởng kinh tế không tăng được theo cấp số cộng, cho thấy các cơ quan có thẩm quyền cần xem xét lại việc cho phép đầu tư và xem xét kĩ càng các tiêu chuẩn sản xuất. Tuy nhiên, theo kết luận của các chuyên gia kinh tế, hoạt động đầu tư kinh doanh về nguyên tắc là tìm kiếm thu nhập nên cũng cần sử dụng các biện pháp tài chính thay cho các biện pháp hành chính phi kinh tế. Vì thế, chúng tôi cho rằng cần sớm ban hành Luật thuế môi trường để giải quyết vấn đề nêu trên.

Thực tế hiện nay không phải chưa có nghĩa vụ tài chính nào áp dụng đối với các chủ thể gây ô nhiễm môi trường nhưng chúng được ghi nhận rải rác ở các luật thuế hoặc văn bản quy định về phí, lệ phí. Quan trọng hơn, việc quy định rải rác đó chưa tạo ra cho nhà sản xuất cũng như người tiêu dùng ý thức được hành vi nộp thuế hay phí của họ xuất phát từ chỗ sản phẩm mà họ sản xuất hay tiêu dùng gây ảnh hưởng đến môi trường. Luật thuế tiêu thụ đặc biệt, ngoài mục đích định hướng tiêu dùng và phân phối lại một phần thu nhập của người chịu thuế cho xã hội, ở khía cạnh khác, Luật thuế này cũng có mục đích bảo vệ môi trường. Thuế áp dụng đối với ô tô, xăng dầu, thuốc lá có mục đích bảo vệ môi trường rõ rệt. Các quốc gia hiện nay áp dụng thuế tiêu thụ đặc biệt đối với ô tô chở người trên cơ sở dung tích máy (tức là mức độ gây ô nhiễm do khí thải và mức độ tiêu hao nguyên liệu - sản phẩm của tài nguyên không tái tạo). Tuy nhiên, việc một loại thuế phải giải quyết đồng thời nhiều mục tiêu khác nhau dẫn tới sự phản ứng không chỉ từ người nộp thuế mà còn từ các tổ

chức quốc tế. Chẳng hạn Luật thuế tiêu thụ đặc biệt đồng thời hướng đến nhiều mục tiêu như điều tiết thu nhập, định hướng tiêu dùng (thuế tiêu thụ đặc biệt), bảo vệ môi trường (thuế môi trường) gây ra tâm lí gánh nặng về thuế từ dân chúng. Bên cạnh đó, do không được ban hành thành đạo luật riêng nên phạm vi áp dụng, đối tượng chịu thuế của loại thuế môi trường cũng không thể đầy đủ, cơ sở xác định mức thuế phải nộp cũng dựa trên những tiêu chí không giống nhau, gây ra sự mất công bằng trong thuế. Các loại phí áp dụng đối với nước thải, khí thải, chất thải rắn... được quy định cụ thể tại mục 10, Danh mục chi tiết phí, lệ phí ban hành kèm theo Nghị định của Chính phủ số 24/2006/NĐ-CP ngày 6/3/2008 là những khoản thu áp dụng đối với các hành vi gây ra tổn hại môi trường nhưng không phải là thuế, không mang đầy đủ các đặc điểm của thuế. Các khoản thu phí, lệ phí chưa đủ mạnh và áp dụng thu không giống nhau tại các địa phương dẫn đến tình trạng chưa đủ áp lực đối với các doanh nghiệp. Với những lập luận trên, chúng tôi cho rằng cần sớm ban hành Luật thuế môi trường.

Thứ hai, để bảo vệ nguồn tài nguyên, tránh sử dụng và lạm dụng tài nguyên cần thay đổi cơ bản Luật thuế tài nguyên. Tất cả các quốc gia đều thừa nhận việc khai thác và sử dụng hợp lí nguồn tài nguyên chính là câu trả lời cho yêu cầu phát triển bền vững. Việc khai thác cạn kiệt và không có quy hoạch các loại tài nguyên không chỉ dẫn đến hậu quả triệt tiêu tài nguyên mà còn trực tiếp gây ra tác động đến môi trường sống của con người. Có thể dễ dàng nhận thấy việc khai thác tài nguyên rừng bừa bãi tại Việt Nam

không chỉ dẫn đến sự biến mất của những khu rừng nguyên sinh vô cùng rộng lớn mà còn gây ra lũ quét, lở xoáy ngay tại địa bàn mà môi trường đã bị tàn phá. Bên cạnh hậu quả do việc khai thác triệt để tất cả các loại tài nguyên thì vấn đề khác cũng cần được cân nhắc tính toán, đó là nguồn tài nguyên, tài sản dự trữ quốc gia cần để lại cho thế hệ mai sau. Một số quốc gia mà điển hình là Hoa Kỳ cấm khai thác một số tài nguyên quý hiếm như dầu mỏ (mặc dù Hoa Kỳ là quốc gia sử dụng dầu mỏ lớn nhất thế giới), các tài nguyên không có khả năng tái tạo khác cũng được khai thác có kế hoạch và rất thận trọng. Nguồn tài nguyên quý giá này chính là "của để dành" của thế hệ trước cho thế hệ mai sau. Chúng tôi hoàn toàn ủng hộ quan điểm này. Nguyên Thủ tướng Võ Văn Kiệt cũng đã cho rằng dự trữ quốc gia không phải chỉ bao gồm tiền trong tài khoản mà còn bao gồm nguồn tài nguyên, giá trị đất đai, sức mạnh của thị trường lao động. Đối với những loại tài nguyên có khả năng tái tạo hoặc trữ lượng lớn, việc khai thác một cách bừa bãi cũng chính là sự phí phạm tài sản và gây ra những hệ quả khôn lường. Chẳng hạn, việc khai thác vàng, mangan, nhôm gây ra ô nhiễm môi trường trầm trọng do các hoá chất được sử dụng trong quá trình khai khoáng. Khai thác than lộ thiên gây ô nhiễm nghiêm trọng môi trường nước và không khí. Vì vậy, bên cạnh yếu tố giáo dục về con người, bên cạnh những quy định pháp luật khắt khe về việc khai thác và sử dụng nguồn tài nguyên, chúng tôi nhận thấy cần sửa đổi Luật thuế tài nguyên để đảm bảo tính bền vững cho môi trường. Có thể chỉ ra một số điểm cơ bản cần sửa đổi sau đây:

- Quy định về đối tượng tính thuế cần xác định rõ ràng tiêu chí nhận dạng tài nguyên. Việc xác định này giúp cho cơ quan có thẩm quyền nhận diện đâu là đối tượng phải nộp thuế tài nguyên và đâu là đối tượng không phải nộp thuế tài nguyên.

- Quy định lộ trình xác định nghĩa vụ thuế cho các loại tài nguyên dần nằm trong diện cấm khai thác. Tài nguyên là dầu mỏ, than đá hiện nay đã và đang được khai thác với sản lượng lớn, nguồn thu từ việc khai thác này chiếm tỉ trọng lớn trong tổng thu ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, nguồn tài nguyên này ngày càng trở nên cạn kiệt, cần phải hạn chế khai thác. Luật thuế tài nguyên phải thể hiện được những nội dung đó.

- Quy định về mức thuế suất. Chúng tôi cho rằng cần quy định mức thuế suất cao đối với hoạt động khai thác tài nguyên, trừ việc áp dụng đối với tài nguyên nước dùng cho nhu cầu sinh hoạt. Bên cạnh đó cũng cần lưu ý việc khai thác tài nguyên đã phải chịu một số nghĩa vụ tài chính khác như phí khai thác tài nguyên, phí và thuế môi trường, thuế giá trị gia tăng đánh trên tài nguyên khai thác...

Thứ ba, để đảm bảo yêu cầu phát triển bền vững, cũng cần tính tới việc ban hành đồng bộ Luật thuế tài sản. Nhiều kết quả nghiên cứu khoa học pháp lý đã chứng minh việc kiện toàn hệ thống pháp luật thuế tài sản ở Việt Nam là công việc cần thiết. Luật thuế tài sản được ban hành trong thời gian tới ngoài những yêu cầu về tính thống nhất trong việc xác định nghĩa vụ tài chính đối với các loại tài sản có đăng kí, cần quan tâm đúng mức đến đối tượng nắm giữ các loại tài sản là đất đai và đối tượng nắm giữ tài sản có nguy cơ gây tổn hại đến môi trường.

Đối với chủ thể nắm giữ tài sản là đất đai, cần quan tâm đến việc sử dụng hữu ích nguồn tài nguyên đặc biệt này, bên cạnh đó cũng cần quan tâm, hỗ trợ cho các chủ thể nắm giữ đất đai có thu nhập thấp (người nông dân). Thuế tài sản áp dụng đối với đất phải tính toán và điều tiết thu nhập của những đối tượng nắm giữ đất đai nhưng chưa (hoặc không) sử dụng đất trong thực tế. Tình trạng tích tụ và đầu cơ đất đai trong thời gian vừa qua có thể mang lại những khoản thu nhập không nhỏ cho giới kinh doanh bất động sản nhưng xét ở khía cạnh sử dụng nguồn tài nguyên, hoạt động này làm gia tăng nguy cơ thiếu đất và sử dụng đất kém hiệu quả. Những bài học về việc đánh thuế với thuế suất lũy tiến đối với chủ thể nắm giữ đất đai nhưng chưa sử dụng (áp dụng đối với cả cá nhân) có thể được tính toán và áp dụng tại Việt Nam. Đối với hành vi khai hoang nằm trong diện được khuyến khích theo Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp cần phải được loại bỏ khi ban hành Luật thuế tài sản này. Đối với tài sản là đất nông nghiệp, hiện nay Luật thuế sử dụng đất nông nghiệp quy định đánh thuế đối với trường hợp "vượt hạn điền". Chúng tôi cho rằng cần loại bỏ những quy định này vì với nhu cầu đảm bảo an ninh lương thực trong nước cũng như góp phần giữ vững an ninh lương thực toàn cầu (đó chính là một yếu tố để đảm bảo phát triển bền vững), cần khuyến khích các hoạt động tích tụ đất đai và làm giàu từ hành vi tích tụ đất đai, trực tiếp sử dụng nguồn tài nguyên đó vào sản xuất nông nghiệp (có hoạt động trực canh).

Về đối tượng nắm giữ tài sản có nguy cơ gây tác hại cho môi trường như chủ xe ô tô, cần tính toán đến hệ quả của việc sử dụng

loại tài sản gây ô nhiễm này. Mức độ và phương thức xác định cần xem xét khả năng chi trả, mức độ gây ô nhiễm và thời gian tối đa thu thuế đối với loại tài sản này (song song với việc cho phép thời hạn tối đa sử dụng tài sản).

Để thực hiện được các loại thuế đề xuất nêu trên, chúng tôi hoàn toàn ý thức được giá trị của các chính sách phi thuế có liên quan đến vấn đề phát triển bền vững khác. Hàng loạt các chính sách có thể chỉ ra như chính sách nắm giữ và sử dụng đất đai với yêu cầu sử dụng hiệu quả nguồn tài nguyên, chính sách về cho phép, cấp phép khai thác và sử dụng các loại tài nguyên có khả năng tái tạo và không có khả năng tái tạo, chính sách phân bổ ngân sách, phân bổ ngành và lĩnh vực kinh doanh... Bên cạnh đó, để đảm bảo hệ thống pháp luật, chính sách có hiệu quả, vấn đề thực thi pháp luật nghiêm minh và đủ mạnh cũng cần được xác định đúng vị trí của chúng.

3. Tính ổn định và tương thích của hệ thống pháp luật thuế - một trong những điều kiện pháp lý của phát triển kinh tế-xã hội vững chắc⁽⁵⁾

Xét ở khía cạnh kinh tế pháp lý, để phát triển, trước hết cần phải ổn định cơ sở pháp lý cho các giao dịch kinh tế và các quan hệ xã hội. Với lập luận này, chúng tôi cho rằng hệ thống pháp luật thuế cần phải đảm bảo các yếu tố sau đây: phải thể hiện được các nguyên tắc cơ bản của thuế trong từng luật thuế; luật thuế được ban hành cần phải có tính ổn định lâu dài, tạo tiền đề phát triển cho chủ thể nộp thuế; có lộ trình rõ ràng về việc thực hiện cam kết quốc tế liên quan đến nghĩa vụ thuế.

Thứ nhất, về việc thể chế hoá các nguyên

tác cơ bản của thuế. 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 đáp ứng được hệ thống pháp luật thể hiện sự công bằng, bình đẳng giữa các đối tượng nộp thuế trong từng luật thuế cũng như trong cả hệ thống pháp luật. Giải quyết yêu cầu này, những vấn đề phát sinh trong công tác hành thu như khai man tiền thuế, trốn lậu thuế sẽ được giảm thiểu; hệ thống pháp luật thuế dễ được người dân chấp nhận, tự giác tuân thủ, đảm bảo nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Khi đó, tính bền vững có cơ sở thực hiện, tạo bước đệm cho sự phát triển.

Thực hiện tốt nguyên tắc minh bạch, công khai. Minh bạch của hệ thống pháp luật thuế yêu cầu các quy phạm pháp luật thuế phải rõ ràng, 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. Để đảm bảo sự minh bạch, các quy định trong đạo luật thuế liên quan đến phạm vi áp dụng, đối tượng nộp thuế, đối tượng tính thuế, cách xác định mức thuế phải nộp, thời hạn nộp thuế, cách thức nộp thuế, các cơ quan thu, hành vi nào bị coi là vi phạm, thẩm quyền phạt và mức phạt cần phải được quy định cụ thể, rõ ràng, dễ hiểu để đa số dân chúng đều có thể hiểu được quyền và nghĩa vụ về thuế của mình.

Thứ hai, về tính ổn định của từng 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. Đảm bảo tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế sẽ dễ dàng hơn trong việc thực hiện, ổn định và thu hút đầu tư, tăng trưởng kinh tế. Xét ở khía cạnh tài chính, ổn định hệ thống pháp luật thuế là căn cứ quan trọng để thực hiện cân đối ngân sách nhà nước, tạo sự chủ động thực sự cho cả kì ổn định ngân sách. Tuy vậy, cũng cần phải chỉ ra rằng ở các nước có nền kinh tế thị trường ổn định và phát triển, tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế nói chung cũng như từng luật thuế nói riêng cao hơn nhiều so với hệ thống pháp luật thuế tương ứng của các nước đang có nền kinh tế chuyển đổi. Việt Nam vừa là quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi, vừa là nước có nền kinh tế đang phát triển nhưng ở mức độ thấp, tính ổn định của hệ thống pháp luật thuế bị hạn chế. Ổn định là yêu cầu quan trọng đối với quy định pháp luật về thuế vì chúng giúp cho nhà đầu tư yên tâm bỏ vốn đầu tư vào lĩnh vực lựa chọn. Điều này hoàn toàn phù hợp cả về yêu cầu lí luận cũng như thực tiễn. Hoạt động đầu tư chỉ có thể tính toán và xác định khả năng sinh lời thực tế của nguồn vốn đầu tư sau thời gian tối thiểu mà nhà đầu tư dự tính. Thời gian đầu tư thường là trung hạn hoặc dài hạn (đây chính là điểm khác biệt khi cần thiết phải đánh giá giữa hành vi đầu tư với hành vi đầu cơ). Nếu hệ thống pháp luật thuế không ổn định, hoạt động đầu tư sẽ gặp nhiều khó khăn, chưa nói đến việc xác định kết quả đầu tư. Tuy nhiên, điểm chung của các quốc gia có nền kinh tế chuyển đổi là hệ thống pháp luật thường xuyên bị biến động.

Có nhiều lí do khác nhau được đưa ra để lí giải cho thực tế này nhưng sự bất ổn định như vậy không được các nhà đầu tư ủng hộ.

Để đảm bảo tính ổn định cho cả hệ thống pháp luật thuế cũng như từng luật thuế cần xác định tính định hướng đón đầu của tiến trình phát triển kinh tế-xã hội trong nước, hội nhập kinh tế quốc tế và những ảnh hưởng cũng như yêu cầu của chúng đối với hệ thống pháp luật thuế. Đối với từng luật thuế cụ thể phải tính toán đến những quy định mang tính chất lâu dài về đối tượng, phạm vi điều chỉnh, thuế suất áp dụng trong thời kì nhất định. Trong quá trình áp dụng có thể có những điều chỉnh chính sách pháp luật thuế cũng như từng luật thuế cụ thể nhưng sự điều chỉnh đó phải tuân thủ đúng lộ trình đã dự liệu, hoạch định nhằm giảm thiểu tác động tiêu cực của chúng. Cũng như các nước, Việt Nam cần phải thận trọng trong việc hoạch định và ban hành luật thuế cũng như thực hiện quá trình cải cách hệ thống pháp luật thuế, xuất phát từ yêu cầu ổn định hệ thống pháp luật của đất nước có nền kinh tế chuyên đổi với điều kiện của nền kinh tế còn ở trình độ chưa cao. Xác định được yêu cầu cụ thể này có ý nghĩa quan trọng trong quá trình xây dựng, ban hành pháp luật thuế.

Thứ ba, về việc đảm bảo mức độ tương thích của luật thuế với các điều ước quốc tế mà Việt Nam đã kí kết hoặc tham gia. Vấn đề tương thích giữa hệ thống pháp luật thuế của Việt Nam với các điều ước quốc tế mà Việt Nam kí kết và tham gia nảy sinh như nhu cầu tất yếu không chỉ trong giai đoạn hiện tại mà xuất hiện từ cuối những năm 1990. Về mức độ tương thích với hệ thống pháp luật thuế của các quốc gia kí kết điều

ước quốc tế, yêu cầu cơ bản đặt ra là phải đảm bảo tính tương đồng về nguyên tắc, định hướng. Nguyên tắc cơ bản nhất về thuế theo thoả thuận với các quốc gia khác thường được đặt ra như yêu cầu tiên quyết là nguyên tắc không phân biệt đối xử, nguyên tắc ràng buộc và cắt giảm thuế quan, nguyên tắc công khai minh bạch./.

(1). Theo Bộ lao động, thương binh và xã hội, cả nước có hơn 1 triệu lao động làm việc trong các khu công nghiệp. Tại TP HCM, Đồng Nai, Bình Dương, Hà Nội, Hải Phòng, Hải Dương có tới 70% công nhân là người ngoại tỉnh. Nhóm lao động di cư chủ yếu làm việc trong các doanh nghiệp may mặc và da giày, vì vậy trên 80% là lao động nữ. Hầu hết số công nhân này đều đi thuê nhà với giá điện, nước sinh hoạt cao. Xem: <http://www.vnexpress.net/GL/Xahoi/2008/08/3BA06017/>

(2). Có thể chỉ ra chính sách đối với hoạt động đào tạo làm ví dụ. Các trường cao đẳng, đại học tư thục như Đại học Mekong, Đại học dân lập Hải Phòng... ngoài những hỗ trợ đặc biệt từ phi nhà nước như giao đất, nghĩa vụ thuế hầu như cũng không phải là mối quan tâm của các doanh nghiệp đặc biệt này vì Luật thuế giá trị gia tăng quy định không đánh thuế đối với dạy học và dạy nghề, Luật thuế thu nhập doanh nghiệp quy định hoạt động này được miễn thuế tới 4 năm, giảm 50% thuế tới 9 năm tiếp theo và mức thuế suất áp dụng dừng lại ở mức 10% so với mức thông thường là 25%.

(3). Chính sách về xuất khẩu gạo trong giai đoạn từ tháng 4/2008 đến nay là ví dụ cụ thể. Nếu trước đây, Chính phủ khuyến khích xuất khẩu gạo thông qua quy định về mức thuế xuất 0% trong thuế giá trị gia tăng (có nghĩa là doanh nghiệp được hoàn thuế ở các khâu trước), không đánh thuế xuất khẩu đối với gạo thì hiện nay, để đảm bảo an ninh lương thực thuế tuyệt đối đã được áp dụng đối với mặt hàng này.

(4). Vụ xả thải làm ô nhiễm sông Thị Vải của Vedan và các vụ việc tương tự.

(5). Xem: Phạm Thị Giang Thu, *Những yêu cầu và mục tiêu cơ bản của việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế ở Việt Nam*, Tạp chí Nhà nước và pháp luật, số 3/2008, tr. 63-70.