

NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP

ISSN 1859 - 2953

www.nclp.org.vn

VĂN PHÒNG QUỐC HỘI

Số 08 (240)/Tháng 4/2013



Số chuyên đề

GÓP Ý HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

DIỄN ĐÀN VỀ NHÀ NƯỚC, PHÁP LUẬT, CHÍNH SÁCH

NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP

www.nclp.org.vn



Mục lục 4/2013

Số chuyên đề: **GÓP Ý HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP**

- 3** Thư Tòa soạn
NCLP
- 4** Trao đổi về một số nội dung dự kiến sửa đổi, bổ sung Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp
PGS, TS. Đinh Dũng Sỹ
- 10** Giảm thuế suất chung và điều chỉnh ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp
ThS. Nguyễn Văn Phụng
- 20** Bảo đảm công bằng và điều chỉnh quan hệ lợi ích khi sửa đổi Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp
TS. Nguyễn Thị Lan Hương
- 26** Ưu đãi thuế trong Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008
TS. Lê Vũ Nam
- 32** Một số góp ý sửa đổi, bổ sung Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp
TS. Nguyễn Thị Hồng Nhung
- 36** Vì sao thuế thu nhập doanh nghiệp vẫn cao?
LS. Trương Thanh Đức
- 40** Hoàn thiện pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp
ThS. Bành Quốc Tuấn
- 49** Vấn đề tránh thuế thu nhập doanh nghiệp
PGS, TS. Lê Thị Thu Thủy
ThS. Đỗ Minh Tuấn
- 62** Trao đổi về một số vấn đề trong Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp
ThS. Phan Thy Tường Vi

HỘI ĐỒNG BIÊN TẬP:

TS. NGUYỄN SĨ DŨNG (CHỦ TỊCH)
GS, TSKH. ĐÀO TRỌNG THI
GS, TS. PHAN TRUNG LÝ
GS, TS. TRẦN NGỌC ĐƯƠNG
PGS, TS. ĐINH VĂN NHÃ
PGS, TS. TRẦN ĐÌNH NHÃ
TS. DƯƠNG NGỌC NGUU
TS. NGÔ ĐỨC MẠNH
TS. PHẠM VĂN HÙNG

TỔNG BIÊN TẬP

TS. PHẠM VĂN HÙNG

TRỤ SỞ:

27A VÕNG THỊ - TÂY HỒ - HÀ NỘI
ĐT: 080-43362 / 44078
FAX: 080-48486
Email: nclp@qh.gov.vn
Website: www.nclp.org.vn

THIẾT KẾ:

HOÀNG NHI

GIẤY PHÉP XUẤT BẢN:

Số 117/GP-NGÀY 30-3-2001
CỦA BỘ VH TT

PHÁT HÀNH:

HÀ NỘI: 080-43364

TÀI KHOẢN:

0011000467735
TẠP CHÍ NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP
NGÂN HÀNG TM CỔ PHẦN
NGOẠI THƯƠNG VIỆT NAM

IN TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN IN TÂY HỒ

GIÁ: 19.500 ĐỒNG

Ảnh bìa: Từ trái qua phải:

- 1. Ông Nguyễn Cảnh Hồng**, Phó chủ tịch Hội Doanh nhân trẻ Việt Nam;
- 2. TS. Phạm Văn Hùng**, Tổng biên tập Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp;
- 3. PGS, TS. Đinh Văn Nhã**, Phó chủ nhiệm Ủy ban Tài chính ngân sách của Quốc hội;
- 4. PGS, TS. Nguyễn Ngọc Điện**, Phó hiệu trưởng trường Đại học Kinh tế - Luật, Đại học Quốc gia TP. Hồ Chí Minh.

Ảnh: Anh Phương.

NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP

www.nclp.org.vn

Legis 4/2013

Special Edition: SUGGESTIONS FOR IMPROVING THE LEGISLATION ON CORPORATE INCOME TAX

3 Editorial Letter

NCLP

4 Discussion on some content proposed in the draft law amending and supplementing the Law on Corporate Income Tax

Prof, Dr. Dinh Dung Sy

10 Reducing the overall tax rate and adjusting the enterprise income tax incentives

LLM. Nguyen Van Phung

20 Ensuring fairness and mutually beneficial relationship adjustment as amending the Law on Corporate Income Tax

Dr. Nguyen Thi Lan Huong

26 Tax incentives in the Draft Law amending and supplementing a number of articles of the Law on Corporate Income Tax in 2008

Dr. Le Vu Nam

32 Some comments to amend and to supplement the Law on Corporate Income Tax

Dr. Nguyen Thi Hong Nhung

36 Why corporate income tax is still high?

LS. Truong Thanh Duc

40 To improve the Law on Corporate Income Tax

LLM. Banh Quoc Tuan

49 Issues of corporate income tax avoidance

Prof, Dr. Le Thi Thu Thuy

LLM. Do Minh Tuan

62 Discuss some issue of the Corporate Income Tax Law

LLM. Phan Thy Tuong Vi



EDITORIAL:

Dr. NGUYEN SI DUNG (Chairman)
Prof, Dr. DAO TRONG THI
Prof, Dr. PHAN TRUNG LY
Prof, Dr. TRAN NGOC DUONG
Prof, Dr. DINH VAN NHA
Prof, Dr. TRAN DINH NHA
Dr. DUONG NGOC NGUU
Dr. NGO DUC MANH
Dr. PHAM VAN HUNG

EDITOR-IN-CHIEF:

Dr. PHAM VAN HUNG

OFFICE:

27A VONG THI - TAY HO - HA NOI
ĐT: 080-43362 / 44078
FAX: 080-48486
Email: nclp@qh.gov.vn
Website: www.nclp.org.vn

DESIGN:

HOANG NHI

LICENSE OF PUBLISHMENT:

N^o 117/GP-DATE 30-3-2001
MINISTRY OF CULTURE AND
INFORMATION

DISTRIBUTION:

HA NOI: 080-43364

ACCOUNT NUMBER:

0011000467735
LEGISLATIVE STUDY MAGAZINE
VIETCOMBANK

PRINTED BY: TAYHO PRINTING
JOINT STOCK COMPANY

Price: 19,500 VND

THƯ TÒA SOẠN

Kính gửi bạn đọc Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp,

Theo Chương trình xây dựng luật, pháp lệnh năm 2013, tại Kỳ họp thứ 5, Quốc hội khóa XIII sẽ xem xét, thông qua Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp. Việc thông qua đạo luật này có ý nghĩa rất quan trọng, góp phần bảo đảm chính sách đơn giản, minh bạch, tạo thuận lợi cho người nộp thuế, vừa bảo đảm yêu cầu nuôi dưỡng nguồn thu, vừa bảo đảm tỉ lệ động viên hợp lý vào ngân sách nhà nước. Với ý nghĩa đó, tại Phiên họp thứ 16 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Dự thảo luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp đã được Ủy ban Thường vụ Quốc hội đưa ra xem xét, cho ý kiến.

Trên cơ sở đó, ngày 11/4/2013, Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp phối hợp với Trường Đại học Kinh tế - Luật (Đại học Quốc gia thành phố Hồ Chí Minh) và Hội Doanh nhân trẻ Việt Nam đồng tổ chức Hội thảo khoa học **“Góp ý hoàn thiện pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp”**. Đã có hơn 200 đại biểu tham dự Hội thảo, trong đó có nhiều đại biểu Quốc hội, các nhà khoa học, luật sư, doanh nhân tham gia làm rõ những vấn đề cần sửa đổi, bổ sung trong Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008.

Các đại biểu tập trung đánh giá thực trạng thi hành Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp trong những năm qua, đặc biệt là đề cao các kết quả nổi bật như: Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp đã tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, khuyến khích và thu hút đầu tư, tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước, góp phần hoàn thiện hệ thống chính sách thuế, đảm bảo tính phù hợp giữa pháp luật trong nước và thông lệ, cam kết quốc tế; đồng thời, nêu những hạn chế đáng kể của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008 như: thuế suất 25% là còn cao so với mặt bằng phát triển của Việt Nam và khu vực; việc quy định chính sách ưu đãi thuế, xác định chi phí khấu trừ còn nhiều bất cập...

Nhiều tham luận tại Hội thảo đề cập sâu sắc vào những nội dung cụ thể của Dự thảo, như các quy định về: *thu nhập chịu thuế, thu nhập được miễn thuế, bù trừ lỗ của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng dự án đầu tư... với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh, khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu Thuế thu nhập doanh nghiệp, vấn đề vốn mỏng, thuế suất, ưu đãi đối với đầu tư mở rộng, chống tránh thuế doanh nghiệp...*

Để góp phần cung cấp thông tin nghiên cứu lý luận, thực tiễn cho Quý bạn đọc và các đại biểu Quốc hội về Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp, Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp đã lựa chọn một số tham luận trong Hội thảo nói trên xuất bản số chuyên đề **“Góp ý hoàn thiện pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp”**.

Xin trân trọng giới thiệu tới Quý bạn đọc.

TẠP CHÍ NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP

TRAO ĐỔI VỀ MỘT SỐ NỘI DUNG DỰ KIẾN SỬA ĐỔI, BỔ SUNG LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

ĐINH DŨNG SỸ*

Theo Chương trình xây dựng luật, pháp lệnh năm 2013, Quốc hội sẽ cho ý kiến và thông qua Dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) tại Kỳ họp thứ 5. Trên cơ sở các dự kiến sửa đổi, bổ sung của cơ quan chủ trì soạn thảo, chúng tôi xin trao đổi về một số nội dung như sau:

I. Về quan điểm, định hướng sửa đổi

Ngoài các quan điểm, nguyên tắc thông thường trong xây dựng hay sửa đổi, bổ sung một đạo luật như: đường lối, chính sách của Đảng; sự kế thừa và phát triển; hội nhập; tương thích với thông lệ và điều ước quốc tế..., theo chúng tôi, việc sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN ở thời điểm hiện nay cần chú ý các quan điểm sau:

- Việc sửa đổi, bổ sung lần này không phải là tổng thể, căn bản, nên cần bảo đảm giữ vững các nguyên tắc, bản chất cũng như mục tiêu dài hạn của Luật Thuế TNDN, không vì những xử lý chính sách mang tính tình thế trong bối cảnh kinh tế ngắn hạn mà làm phá vỡ các mục tiêu, định hướng dài hạn của một sắc thuế trực thu rất quan trọng cả ở khía cạnh ngân sách, động viên thu nhập, cả về khía cạnh đầu tư, kinh doanh.

- Việc sửa đổi cần tập trung vào hướng tháo gỡ khó khăn, vướng mắc cho doanh nghiệp, đặc biệt là trong bối cảnh kinh tế suy giảm hiện nay, không nên có những sửa đổi

làm tăng thêm gánh nặng thuế hay tăng các thủ tục hành chính thuế đối với doanh nghiệp.

- Bảo đảm hài hòa giữa thu ngân sách với khuyến khích đầu tư phát triển và tăng trưởng, giữa thu với nuôi dưỡng nguồn thu; chú ý đến việc đánh giá tác động kinh tế - xã hội của các sửa đổi, bổ sung, đặc biệt là trên khía cạnh giảm số thu của ngân sách nhà nước, bảo đảm cân đối ngân sách trong những năm tới.

II. Về các nội dung dự kiến sửa đổi, bổ sung

1. Thu nhập chịu thuế

Việc bổ sung một số khoản thu nhập mới phát sinh vào diện thu nhập chịu thuế là cần thiết, do khoản 2 Điều 3 Luật Thuế TNDN hiện hành quy định về các khoản thu nhập khác thuộc diện thu nhập chịu thuế chưa bao quát hết như: thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư; thu nhập từ chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến

* PGS, TS. Vụ Pháp luật Văn phòng Chính phủ

khoáng sản; thu nhập từ chuyển nhượng quyền góp vốn, quyền tham gia dự án đầu tư, quyền kinh doanh. Trên thực tế, các khoản thu nhập này đã được quy định tại Nghị định số 122/2011/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung Nghị định 124/2008/NĐ-CP của Chính phủ, cần được luật hóa để bảo đảm sự thống nhất, rõ ràng và minh bạch của Luật.

2. Thu nhập được miễn thuế

Dự kiến sẽ bổ sung vào Điều 4 Luật thuế TNDN hiện hành một số khoản thu nhập được miễn thuế, gồm: thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải (CERs), thu nhập từ hoạt động tín dụng đầu tư phát triển, tín dụng xuất khẩu của Nhà nước của Ngân hàng Phát triển Việt Nam (Ngân hàng PTVN); thu nhập từ hoạt động tín dụng cho người nghèo và các đối tượng chính sách khác của Ngân hàng Chính sách xã hội; thu nhập từ hoạt động tín dụng đầu tư theo chức năng, nhiệm vụ của Quỹ đầu tư phát triển địa phương.

- *Đối với thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải*, chúng tôi cho rằng, việc bổ sung khoản thu nhập này vào thu nhập được miễn thuế là hoàn toàn hợp lý để khuyến khích doanh nghiệp đầu tư công nghệ sản xuất sạch, sử dụng công nghệ cao, thân thiện với môi trường, hạn chế tình trạng ô nhiễm. Quy định này cũng là xu thế chung của nhiều nước trên thế giới, nhất là đối với các nước đang phát triển. Về phương thức miễn thuế, cần tham khảo thêm kinh nghiệm các nước, tuy nhiên, theo chúng tôi, để việc miễn thuế này phản ánh đúng bản chất của thuế thu nhập thì nên áp dụng phương thức miễn thuế trên phần thu nhập có được từ chuyển nhượng CERs mà không nên miễn thuế theo thời gian. Một vấn đề nữa là chỉ miễn thuế cho lần chuyển nhượng đầu tiên hay cho bất kỳ lần chuyển nhượng nào có phát sinh thu nhập? Chúng tôi cho rằng, để bảo đảm sự công bằng giữa các doanh nghiệp trong chính sách khuyến khích đầu tư công nghệ sạch thì việc miễn

thuế đối với khoản thu nhập này chỉ dành cho doanh nghiệp được cấp chứng chỉ CERs, tức là chỉ miễn thuế cho lần chuyển nhượng đầu tiên, còn những doanh nghiệp mua chứng chỉ này sau đó chuyển nhượng lại chưa hẳn đã là doanh nghiệp có chi phí đầu tư công nghệ sạch, vì vậy, không nên cho miễn thuế đối với các lần chuyển nhượng sau đó.

- *Đối với phần thu nhập thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao của Ngân hàng PTVN, Ngân hàng Chính sách xã hội và Quỹ đầu tư phát triển địa phương*, chúng tôi cho rằng, việc bổ sung quy định miễn thuế đối với các khoản thu nhập từ hoạt động tín dụng của Ngân hàng PTVN và Ngân hàng Chính sách xã hội là hợp lý, vì đây là những ngân hàng chính sách, hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận, thậm chí Nhà nước còn phải cấp bù chênh lệch lãi suất cho hai ngân hàng này. Tuy nhiên, cũng cần chú ý đến hoạt động của hai ngân hàng này, vì phạm vi hoạt động của hai ngân hàng này đang có xu hướng mở rộng, có thêm những nghiệp vụ tiệm cận gần với hoạt động của các ngân hàng thương mại. Vì vậy, cần cân nhắc thêm về định hướng chính sách, chỉ miễn thuế đối với thu nhập từ hoạt động tín dụng hay miễn thuế cho toàn bộ thu nhập của hai ngân hàng trên? Chúng tôi cho rằng, đối với các hoạt động dịch vụ ngân hàng, tiền tệ khác có thể vẫn phải nộp thuế TNDN bình thường theo quy định.

Đối với thu nhập của các Quỹ đầu tư phát triển địa phương thì rất không nên, vì theo Nghị định 138/2007/NĐ-CP của Chính phủ, Quỹ đầu tư phát triển địa phương là tổ chức tài chính nhà nước của địa phương, thực hiện chức năng đầu tư tài chính và đầu tư phát triển, Quỹ có tư cách pháp nhân, có vốn điều lệ và có bảng cân đối kế toán riêng. Nghị định 138/2007/NĐ-CP cũng quy định rõ nguyên tắc hoạt động của Quỹ là tự chủ về tài chính, bảo toàn và phát triển vốn, tự bù đắp chi phí và tự chịu rủi ro; thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ với ngân sách nhà nước

theo quy định của pháp luật, không có một quy định nào xác định mục tiêu phi lợi nhuận của Quỹ hay quy định về miễn giảm thuế TNDN cho các Quỹ này. Về hoạt động đầu tư, Quỹ chỉ đầu tư vào các dự án đầu tư thoả mãn điều kiện là *có hiệu quả và có khả năng thu hồi vốn trực tiếp*; về hoạt động cho vay tín dụng, Quỹ cho vay với lãi suất là *về nguyên tắc không thấp hơn lãi suất tín dụng đầu tư của Nhà nước*. Từ những lý do trên, chúng tôi đề nghị không nên bổ sung quy định miễn thuế TNDN đối với các Quỹ này.

- Về bổ sung quy định miễn thuế đối với phần lợi nhuận không chia của cơ sở giáo dục đại học (GDĐH) tư thục. Trên cơ sở quy định của Luật GDĐH năm 2012: các cơ sở GDĐH phải dành ít nhất 25% để đầu tư phát triển cơ sở GDĐH... phần thu nhập này được miễn thuế TNDN, Bộ Tài chính dự kiến bổ sung thêm một khoản mới vào Điều 4 Luật Thuế TNDN quy định miễn thuế đối với “phần thu nhập của cơ sở GDĐH tư thục để lại để đầu tư phát triển cơ sở GDĐH”.

Tuy nhiên, hiện nay ở nước ta có một số cơ sở, tổ chức Hội có tham gia tích cực vào một số lĩnh vực của đời sống xã hội, cung cấp một số dịch vụ công mang tính tự nguyện, từ thiện (đào tạo, tư vấn đời sống, pháp luật, văn hoá, nghiên cứu khoa học...). Thu nhập từ hoạt động của các tổ chức này được sử dụng cho mục đích, tôn chỉ của tổ chức mà không phân chia cho chủ sở hữu. Theo Luật Thuế TNDN hiện hành, các tổ chức hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận (tổ chức có thu nhập không chia) nếu phát sinh thu nhập vẫn thuộc đối tượng nộp thuế và thực hiện nghĩa vụ thuế theo quy định chung. Vì vậy, có ý kiến đề nghị cần có quy định đặc thù đối với các tổ chức phi lợi nhuận để khuyến khích, tạo thuận lợi cho sự phát triển loại hình các tổ chức này trong khi xã hội càng phát triển thì càng có nhu cầu hình thành nhiều loại hình tổ chức này để chia sẻ dịch vụ công với Nhà nước.

Cơ quan chủ trì soạn thảo cho rằng, hiện nay pháp luật liên quan chưa có quy định về

tổ chức hoạt động phi lợi nhuận hay tổ chức có thu nhập không chia nên việc sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN theo hướng miễn thuế cho các tổ chức này là khó khả thi và cũng sẽ phát sinh vướng mắc đối với trường hợp doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh giữ lợi nhuận tái đầu tư mở rộng sản xuất, mà không chia cho các chủ sở hữu. Chúng tôi cho rằng, việc bổ sung quy định miễn thuế đối với phần lợi nhuận không chia của cơ sở GDĐH tư thục vào Luật Thuế TNDN là lợi bất cập hại, vì chỉ đơn giản là thu hút quy định này của Luật GDĐH vào Luật Thuế TNDN, nhưng rất có thể sẽ tạo nên một câu hỏi lớn trong dư luận là: đối với các cơ sở giáo dục tư thục khác, các tổ chức phi lợi nhuận khác có thu nhập nhưng không chia thì sao? Chẳng lẽ các cơ sở đó lại không được hưởng ưu đãi này? Và thậm chí là cả các doanh nghiệp, nếu họ cũng dùng lợi nhuận thu được để tái đầu tư mà không chia cho chủ sở hữu?

Tuy nhiên, qua ý kiến của Chính phủ cũng như các cơ quan của Quốc hội, thì cơ quan chủ trì soạn thảo đang dự kiến tiếp thu theo hướng, rà soát và thu hút tất cả các quy định về ưu đãi thuế TNDN đã được quy định trong các luật chuyên ngành khác vào Dự thảo Luật sửa đổi để bảo đảm tính thống nhất và minh bạch của chính sách. Chúng tôi cho rằng, đây cũng là một cách làm tốt, nhưng việc rà soát và cập nhật thống nhất vào Luật này cũng chỉ mang tính kỹ thuật, vì chúng ta không có đủ thời gian để đánh giá, phân tích và chọn lựa chính sách một cách kỹ càng khi con số thống kê cho thấy, có tới khoảng 50 đạo luật chuyên ngành hiện có những quy định hoặc là cụ thể, hoặc là dẫn chiếu đến các ưu đãi thuế được quy định trong Luật thuế TNDN hiện hành. Tương lai sẽ phải nghiên cứu kỹ về chính sách thuế đối với các đơn vị, cơ sở sự nghiệp cả công lập và tư thục, cả những tổ chức phi lợi nhuận hoặc tổ chức có thu nhập không chia để có chính sách thuế đồng bộ, hợp lý.

3. Bù trừ lãi của hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng dự án đầu tư... với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh

Cơ quan chủ trì soạn thảo đề nghị bổ sung quy định: thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, chuyển nhượng dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền tham gia dự án đầu tư, chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản phải xác định riêng để kê khai nộp thuế, được bù trừ lãi, lỗ của các hoạt động này với nhau; trường hợp sau khi bù trừ mà vẫn bị lỗ thì doanh nghiệp được bù trừ với lãi của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ tính thuế.

Việc bổ sung quy định này trong điều kiện hiện nay là cần thiết, phù hợp với thực tiễn hoạt động kinh doanh bất động sản hiện nay. Tuy nhiên, xét về lâu dài cần cần nhắc, các quy định để giải quyết các vấn đề có tính tình thế như thế này có thể phá vỡ các nguyên tắc cơ bản, các mục tiêu dài hạn của chính sách, pháp luật về thuế TNDN, vì các quy định mang tính ưu đãi đã đưa vào Luật sau này muốn bỏ sẽ rất khó. Do vậy, chúng tôi nhất trí với định hướng chính sách này ở thời điểm hiện nay nhưng quy định này cần xử lý được các vấn đề về mặt kỹ thuật, đề sau này, khi thị trường bất động sản khôi phục, hoạt động bình thường thì không còn chính sách này nữa nhưng vẫn không cần thiết phải sửa Luật.

4. Khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN

4.1. Quy định điều kiện về chi phí được trừ phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt

Việc sửa đổi, bổ sung quy định này là cần thiết, phù hợp với chủ trương hạn chế kinh tế tiền mặt, kiểm soát được thu nhập của các doanh nghiệp, đồng thời tăng cường kỷ luật kế toán, kiểm toán doanh nghiệp. Tuy nhiên, thực tế một số doanh nghiệp ở vùng sâu, vùng xa, hải đảo; doanh nghiệp

thu mua nông sản, nguyên liệu của nông dân khó thực hiện được thanh toán không dùng tiền mặt. Đề nghị nghiên cứu thêm các trường hợp đặc thù để bảo đảm thuận lợi, công bằng cho doanh nghiệp trên cơ sở các quy định của pháp luật về thanh toán không dùng tiền mặt.

4.2. Chi quảng cáo tiếp thị, khuyến mại, hoa hồng môi giới, tiếp tân, khánh tiết, hội nghị, chi hỗ trợ tiếp thị, hỗ trợ chi phí, chiết khấu thanh toán

Bộ Tài chính đề nghị sửa đổi nội dung điểm n khoản 2 Điều 9 Luật Thuế TNDN, theo đó nâng tỷ lệ khống chế về chi phí quảng cáo, khuyến mại từ 10% lên 15% (bỏ quy định ưu đãi đối với doanh nghiệp mới thành lập (15%)), đồng thời rà soát loại bỏ một số khoản chi ra khỏi diện chi phí khống chế.

Chúng tôi đồng tình với việc loại bỏ một số khoản chi như chiết khấu thanh toán, chi báo biểu, báo tặng. Tuy nhiên, đối với việc nâng tỷ lệ khống chế lên 15%, không phân biệt doanh nghiệp mới, cũ thì cần có sự cân nhắc thêm. Luật hiện hành quy định là 10%, doanh nghiệp mới thành lập là 15%. Việc sửa đổi này cũng sẽ tác động đến giảm thu ngân sách, nhất là khi đồng thời sửa đổi giảm thuế suất. Bộ Tài chính mới chỉ căn cứ vào thực tiễn ý kiến của doanh nghiệp, chưa có thông tin về kinh nghiệm quốc tế, về đánh giá tác động đến thu ngân sách, đề nghị Bộ Tài chính giải trình bổ sung để tăng thêm tính thuyết phục.

Cũng có ý kiến cho rằng, nên bỏ quy định khống chế này mà thực hiện khấu trừ thực tế theo hoá đơn, chứng từ. Chúng tôi cho rằng, vẫn nên duy trì quy định này, tuy nhiên nên thực hiện theo nguyên tắc khấu trừ theo thực tế trên hoá đơn, chứng từ để doanh nghiệp quen dần với kỷ luật kế toán, kiểm toán nhưng cũng cần phải khống chế mức tối đa. Quy định 10% như hiện hành là phù hợp, đồng thời cũng thể hiện được chính sách ưu đãi của Nhà nước đối với các doanh

ngành mới thành lập (được áp dụng mức 15%), vừa thể hiện chính sách khuyến khích đầu tư, vừa phản ánh đúng chi phí thực của doanh nghiệp mới thành lập so với doanh nghiệp cũ, đã ổn định.

4.3. *Bỏ quy định về khoản chi không được trừ đối với chi vượt định mức tiêu hao nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, năng lượng, hàng hóa; bổ sung thêm các khoản tài trợ được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế TNDN đối với các khoản tài trợ theo chương trình của Nhà nước đối với các địa phương thuộc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, đồng thời rà soát để bổ sung cụm từ “nhà tình thương, nhà đại đoàn kết” cho người nghèo để bao quát các trường hợp thực tế phát sinh. Chúng tôi hoàn toàn nhất trí với đề nghị của cơ quan chủ trì soạn thảo.*

5. Vấn đề vốn mỏng

Luật Thuế TNDN hiện hành không có quy định về vốn mỏng (là tình trạng doanh nghiệp hoạt động chủ yếu dựa vào vốn đi vay, trong khi tỷ lệ vốn chủ sở hữu rất ít). Để đảm bảo phản ánh đúng chi phí lãi vay phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, góp phần đảm bảo an toàn tài chính cho doanh nghiệp và cho nền kinh tế, chống chuyển giá, cơ quan chủ trì soạn thảo đề nghị bổ sung một điểm mới vào khoản 2 Điều 9 của Luật, theo đó quy định không tính vào chi phí được trừ đối với phần chi trả lãi vay của khoản vay vốn tương ứng với khoản vay vượt quá 4 lần vốn chủ sở hữu, đối với một số lĩnh vực đặc thù như tín dụng, ngân hàng được áp dụng tỷ lệ cao hơn: không quá 10 lần vốn chủ sở hữu. Đồng thời, để phù hợp với thực tiễn, Dự thảo Luật quy định rõ lộ trình thực hiện và chỉ áp dụng đối với các khoản vay phát sinh từ ngày 01/01/2016 để doanh nghiệp có thời gian chủ động trong việc tái cơ cấu và cân đối lại các nguồn vốn hoạt động.

Việc đề nghị phần lãi vay phải trả vượt quá tỷ lệ được coi là vốn mỏng thì không

được tính vào chi phí được trừ khi tính thuế TNDN, xét về lý thuyết là hợp lý, chủ yếu được áp dụng ở các nước có nền kinh tế phát triển. Tuy nhiên, thực tế đối với Việt Nam hiện nay, phần lớn các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, vốn chủ sở hữu còn thấp. Việc bổ sung quy định này tại thời điểm suy giảm kinh tế hiện nay cần phải hết sức cân nhắc về thời điểm áp dụng. Chúng tôi đề nghị có thể chọn một trong hai phương án: hoặc chưa nên bổ sung vào Luật trong lần sửa đổi này, hoặc đưa vào nhưng có thời gian chuyển tiếp dài hơn để các doanh nghiệp biết và chuẩn bị, nên bắt đầu áp dụng cho các khoản vay từ ngày 01/01/2018 (sau 04 năm Luật này có hiệu lực).

6. Thuế suất

Luật hiện hành quy định thuế suất thuế TNDN là 25%, chúng tôi cho rằng, việc giảm thuế suất phổ thông từ 25% xuống 23% như đề xuất của Bộ Tài chính là phù hợp với lộ trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2020 đã được Thủ tướng phê duyệt, phù hợp trong mối tương quan với thuế suất các nước trong khu vực, bảo đảm tính cạnh tranh trong môi trường đầu tư. Tuy nhiên, cũng có ý kiến đề nghị giảm thuế suất chung xuống 20% và thực hiện ngay trong năm 2014. Cũng có ý kiến đề nghị quy định trong Luật lộ trình áp dụng thuế suất 20% bắt đầu từ năm 2016, để khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư và tạo thêm hấp dẫn cho môi trường đầu tư Việt Nam, nhất là đối với đầu tư nước ngoài.

Chúng tôi cho rằng, cần hết sức cân nhắc đến những tác động ngân sách của việc điều chỉnh thuế suất xuống 20%. Nếu áp dụng thuế suất phổ thông 20% ngay từ 01/01/2014 thì có ưu điểm là tăng mức độ hấp dẫn thu hút đầu tư, đặc biệt là đầu tư nước ngoài do mức thuế suất này có tính cạnh tranh cao so với các nước trong khu vực, tuy nhiên phương án này có tác động quá lớn tới thu ngân sách của năm 2014 - 2015. Theo tính toán của Bộ Tài chính, chi

riêng việc giảm thuế suất 25% xuống 20% thì dự kiến giảm thu ngân sách năm 2014 đã vào khoảng 30.160 tỷ đồng, cộng với giảm thu do bổ sung ưu đãi đối với đầu tư mở rộng khoảng 2.081 tỷ đồng; nếu tính cả số giảm thu do sửa Luật Thuế thu nhập cá nhân (khoảng 13.350 tỷ đồng), thì tổng số giảm thu ngân sách năm 2014 lên tới khoảng 45.591 tỷ đồng. Ngoài ra, việc đưa thuế suất xuống 20% còn gây áp lực phải điều chỉnh mặt bằng thuế suất ưu đãi xuống mức thấp hơn, do đó số giảm thu có thể còn nhiều hơn (trường hợp giảm mức thuế suất ưu đãi 20% xuống mức 15% thì dự kiến giảm thu ngân sách năm 2014 thêm khoảng 5.500 tỷ đồng, do đó tổng số giảm thu ngân sách năm 2014 có thể lên tới khoảng 51.000 tỷ đồng).

Xu hướng đang được nhiều người ủng hộ là quy định trong Luật lộ trình áp dụng thuế suất 20% từ 01/01/2016 và giữ nguyên không điều chỉnh các mức thuế suất ưu đãi, tất nhiên đến 2016 sẽ chỉ còn một mức thuế suất ưu đãi là 10% áp dụng cho lĩnh vực, địa bàn đặc biệt ưu đãi đầu tư. Vừa có tác dụng hấp dẫn, khuyến khích đầu tư vừa không gây tác động giảm thu ngân sách đột ngột của năm 2014 và 2015. Theo tính toán của phương án này, thì dự kiến năm 2016 giảm thu ngân sách vào khoảng 25.165 tỷ đồng so với mặt bằng thuế suất 23%.

Chúng tôi cho rằng quy định lộ trình giảm thuế suất xuống 20% trong Luật là hợp lý. Tuy nhiên, nhìn vào bối cảnh kinh tế hiện nay, đặc biệt là bức tranh ngân sách thì không nên áp dụng lộ trình này quá sớm, nếu tình hình kinh tế chưa có những cải thiện thì sức ép về ngân sách sẽ vẫn rất lớn, chúng tôi cho rằng, sớm nhất cũng là vào năm 2018, trong khi Chiến lược cải cách thuế của chúng ta đã được phê duyệt thì lộ trình này là năm 2020.

Về việc bổ sung thuế suất 20% đối với doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa là hợp lý, phù hợp với định hướng chính sách ưu đãi phát triển trong khu vực doanh nghiệp

này của Đảng và Nhà nước, nhất là trong điều kiện các chính sách ưu đãi khác về tín dụng, về đất đai rất khó được thực hiện. Kinh nghiệm các nước trên thế giới cũng rất quan tâm đến chính sách ưu đãi đối với doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa. Về tiêu chí loại doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa, cần thống nhất theo các tiêu chí chung nhưng nên theo nguyên tắc thoả mãn đồng thời cả hai tiêu chí: lao động và doanh thu. Thực tế từ năm 2009 đến nay, do kinh tế khó khăn nên mức thuế suất áp dụng đối với các doanh nghiệp nhỏ và vừa thường chỉ ở mức 17,5% (do được giảm 30% thuế TNDN từ Nghị quyết của Quốc hội).

7. Ưu đãi đối với đầu tư mở rộng

Trước Luật Thuế TNDN năm 2008 đã có quy định ưu đãi đối với đầu tư mở rộng. Tuy nhiên, thực tiễn áp dụng ưu đãi này gặp nhiều khó khăn, do quan niệm và cả trong các văn bản hướng dẫn thực hiện của Nhà nước về đầu tư mở rộng không rõ, dẫn đến cách hiểu, cách làm không thống nhất. Mặt khác, việc kiểm tra, giám sát đối với việc kê khai của doanh nghiệp, việc tính thuế của cán bộ thuế, kỹ thuật tính toán, xác định doanh thu, thu nhập chịu thuế từ đầu tư mở rộng gặp nhiều khó khăn, lúng túng, thậm chí tùy tiện, tiêu cực, gây mất công bằng, tạo ra phản ứng của doanh nghiệp. Chính vì vậy, Luật Thuế TNDN năm 2008 đã bỏ ưu đãi này. Việc bổ sung áp dụng thuế suất ưu đãi đối với đầu tư mở rộng của lần sửa đổi này là cần thiết, để khuyến khích đầu tư. Các khó khăn về mặt kỹ thuật khi áp dụng quy định này phải có giải pháp xử lý, không vì thế mà loại bỏ chính sách này. Tuy nhiên, cần phải quy định rất cụ thể về khái niệm đầu tư mở rộng, các tiêu chí về vấn đề này để dễ hiểu, dễ áp dụng và áp dụng một cách thống nhất, tránh tùy tiện; đồng thời khắc phục được những bất cập từ việc thực hiện quy định này trước đây trong kỹ thuật, trong kiểm tra, giám sát khai thuế, thu thuế ■

GIẢM THUẾ SUẤT CHUNG VÀ ĐIỀU CHỈNH ƯU ĐÃI THUẾ THU NHẬP NHIEP DOANH NGHIỆP¹

NGUYỄN VĂN PHỤNG*

Thuế suất, cơ sở tính thuế và ưu đãi thuế là những bộ phận cấu thành cơ bản nhất của hệ thống thuế nói chung và ở từng sắc thuế nói riêng. Nếu như cơ sở tính thuế thể hiện phạm vi điều chỉnh (diện thu thuế) rộng hay hẹp, thì thuế suất phản ánh quan điểm về mức động viên cao hay thấp trên mỗi đơn vị thu nhập (đối với thuế trực thu) hoặc trên giá trị các khoản tiêu dùng (đối với thuế gián thu). Xu hướng cải cách thuế những năm gần đây cho thấy, việc mở rộng cơ sở thuế cùng với điều chỉnh giảm thuế suất đánh vào thu nhập được diễn ra khá phổ biến ở hầu hết các quốc gia trên thế giới, kể cả những nước có thu nhập cao và nhóm nước thu nhập trung bình. Trái lại, đối với thuế gián thu, xu hướng chung của nhiều nước là vừa mở rộng diện đánh thuế, vừa nâng mức thuế suất, ngoại trừ những hàng hoá, dịch vụ cơ bản, thiết yếu. Quan điểm chính sách hàm ý

trong xu hướng trên là cần phải san sẻ mức đóng góp thuế cho diện rộng, áp dụng mức thuế hợp lý hơn khi đánh vào thu nhập để khuyến khích đầu tư, khuyến khích nỗ lực lao động, trên cơ sở đó sẽ gia tăng nguồn lực cho xã hội, tạo cơ sở thuế rộng hơn cho các chu kỳ tiếp theo. Trong khi đó, các biện pháp ưu đãi thuế cũng được thiết kế trong một số sắc thuế nhằm tạo ra những thuận lợi hơn, nhẹ thuế hơn đối với những khu vực có khó khăn hơn hoặc cần khuyến khích, thu hút đầu tư phát triển trong những giai đoạn cụ thể của mỗi nền kinh tế.

Là một sắc thuế điều tiết vào thu nhập của các pháp nhân có hoạt động sản xuất kinh doanh, thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) có tác động trực tiếp đến hoạt động đầu tư và phân bổ nguồn lực xã hội. Tài liệu nghiên cứu của nhiều học giả và các tổ chức tài chính, tiền tệ quốc tế đã chỉ ra rằng: trong

* Phó Vụ trưởng Vụ Chính sách thuế - Bộ Tài chính

1 Bài viết thể hiện quan điểm độc lập của người viết, không phản ánh quan điểm của Bộ Tài chính cũng như các tổ chức khác mà người viết là thành viên. Xin trân trọng cảm ơn và đánh giá cao sự đóng góp của các nhà khoa học, các nhà nghiên cứu xây dựng luật pháp, các nhà quản lý, cộng đồng doanh nghiệp và những ai quan tâm đến chủ đề này. Thông tin trao đổi xin được gửi về địa chỉ email của người viết: nguyenvanphung@mof.gov.vn

điều kiện nền kinh tế thị trường phát triển và tự do cạnh tranh thì biện pháp lý tưởng là áp dụng một mức thuế suất theo tỷ lệ phần trăm đối với tất cả các khoản thu nhập của mọi loại hình doanh nghiệp. Tuy nhiên, với một nền kinh tế ở điều kiện thấp hơn, các khu vực chưa phát triển đồng đều hoặc có một số lĩnh vực cần được ưu tiên phát triển thì không thể thiếu các biện pháp ưu đãi như: khấu trừ chi phí đầu tư, thuế suất thấp hơn, miễn thuế đối với một số loại thu nhập hoặc có chế độ miễn, giảm thuế trong một thời hạn nhất định. Những vấn đề này đang được quan tâm, nghiên cứu để trình Quốc hội sửa đổi, bổ sung Luật thuế TNDN trong kỳ họp tới đây. Trong bài viết này, chúng tôi xin được trao đổi và cung cấp thông tin đa chiều liên quan đến việc đề xuất điều chỉnh giảm thuế suất chung, đồng thời với việc khôi phục một số nội dung về chính sách ưu đãi thuế.

1. Quan điểm điều chỉnh thuế suất và ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp

Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011- 2020 được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt tại Quyết định số 732/2011/QĐ-TTg ngày 17/5/2011 đã xác định mục tiêu, yêu cầu cụ thể là:

(i) Xây dựng và thực hiện chính sách huy động từ thuế, phí và lệ phí hợp lý nhằm thúc đẩy phát triển sản xuất, tăng khả năng cạnh tranh của hàng hoá, dịch vụ sản xuất trong nước, khuyến khích xuất khẩu, khuyến khích đầu tư nhất là đầu tư áp dụng công nghệ cao, vào vùng có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn và đặc biệt khó khăn; thúc đẩy chuyển dịch cơ cấu kinh tế, tạo việc làm, đảm bảo cho nền kinh tế tăng trưởng cao, bền vững, góp phần ổn định và nâng cao đời sống nhân dân, đảm bảo nhu cầu chi tiêu cần thiết hợp lý của ngân sách nhà nước (NSNN).

(ii) Hệ thống chính sách thuế, phí và lệ phí được sửa đổi, bổ sung phù hợp với định

hướng phát triển kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước; góp phần chủ động tham gia hội nhập kinh tế quốc tế, bảo vệ lợi ích quốc gia; khuyến khích thu hút đầu tư của các thành phần kinh tế và đầu tư nước ngoài vào Việt Nam; bảo hộ hợp lý, có chọn lọc, có thời hạn các sản phẩm, hàng hoá sản xuất trong nước phù hợp với các cam kết, thông lệ quốc tế.

(iii) Hệ thống chính sách thuế được xây dựng, hoàn thiện bảo đảm minh bạch, rõ ràng, dễ hiểu, dễ thực hiện; mở rộng cơ sở thuế để phát triển nguồn thu, bao quát các nguồn thu mới phát sinh và cơ cấu lại theo hướng tăng nguồn thu nội địa (không kể thu từ dầu thô) đến năm 2015 đạt trên 70% tổng thu NSNN và đến năm 2020 đạt trên 80% tổng thu NSNN.

Tỷ lệ huy động thu NSNN giai đoạn 2011-2015 khoảng 23-24% GDP, trong đó tỷ lệ động viên từ thuế, phí và lệ phí khoảng 22-23% GDP; tốc độ tăng trưởng số thu thuế, phí và lệ phí bình quân hàng năm đạt từ 16-18%/năm.

Giai đoạn 2016-2020: Tỷ lệ huy động thu NSNN và tỷ lệ động viên từ thuế, phí và lệ phí trên GDP ở mức hợp lý theo hướng giảm mức động viên về thuế trên một đơn vị hàng hoá, dịch vụ để khuyến khích cạnh tranh, tích tụ vốn cho sản xuất kinh doanh”.

Để thực hiện mục tiêu, yêu cầu nêu trên, nội dung định hướng sửa đổi Luật Thuế TNDN về thuế suất và ưu đãi thuế là: Điều chỉnh giảm mức thuế suất chung theo lộ trình phù hợp để thu hút đầu tư tạo điều kiện để doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích lũy để đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh; đơn giản hoá chính sách ưu đãi thuế theo hướng hẹp về lĩnh vực, tiếp tục khuyến khích đầu tư vào các ngành sản xuất các sản phẩm có giá trị gia tăng lớn, các ngành công nghiệp hỗ trợ, sử dụng công nghệ cao, công nghệ sinh học, dịch vụ chất lượng cao, lĩnh vực

xã hội hoá, vùng có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn và đặc biệt khó khăn;...

Tuy nhiên, việc nghiên cứu, đề xuất sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN lần này được diễn ra trong lúc nền kinh tế có những diễn biến mới, những khiếm khuyết không mong đợi sau thời gian tăng trưởng nóng và hệ lụy của tình trạng đầu tư dàn trải, đầu tư ngoài ngành ngày càng bộc lộ rõ nét. Nhiều khó khăn phát sinh khi thực hiện đề án tái cơ cấu tổng thể nền kinh tế gắn với đổi mới mô hình tăng trưởng, sự dịch chuyển đầu tư của các tập đoàn đa quốc gia sau cuộc khủng hoảng, suy thoái kinh tế toàn cầu cùng với các “sự kiện” của khu vực đồng tiền chung châu Âu, của khu vực Đông Bắc Á,... là những vấn đề mà chúng ta không thể không tính đến khi đề xuất sửa đổi thuế TNDN. Khi Chính phủ có Tờ trình Ủy ban Thường vụ Quốc hội số 107/TTTr-CP ngày 14/3/2013 về Dự thảo sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN, đã có rất nhiều ý kiến đề xuất giảm mức thuế suất chung xuống dưới 25% đồng thời, xem xét khôi phục lại việc ưu đãi thuế đối với một số lĩnh vực. Tuy nhiên, các vấn đề lớn đã và đang được đặt ra trong suốt quá trình soạn thảo dự án là: (i) Mức thuế suất chung sẽ hạ xuống bao nhiêu? (ii) Có cần công bố ngay lộ trình giảm thuế tiếp theo? (iii) Khôi phục ưu đãi thuế đến mức nào, cho đối tượng nào, với những ràng buộc gì? (iv) Nguồn nào sẽ bù đắp cho số thuế thiếu hụt và khả năng của ngân sách có cho phép chúng ta giảm nhanh thuế suất và mở rộng diện ưu đãi thuế TNDN?

2. Giảm mức thuế suất chung thuế thu nhập doanh nghiệp

Luật Thuế TNDN hiện hành 2008 quy định mức thuế suất áp dụng chung là 25%; hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm khác áp dụng mức thuế cao hơn (từ 32% đến 50%) tùy thuộc vào vị trí, điều kiện khai thác và trữ lượng mỏ. Đề định hướng thu hút đầu tư vào một số lĩnh vực cần khuyến khích, đầu tư

vào địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn và đặc biệt khó khăn, Luật quy định mức thuế suất ưu đãi có thời hạn tương ứng là 20% và 10%.

Qua tổng kết, đánh giá 4 năm thực hiện Luật cho thấy mức thuế suất phổ thông 25% là phù hợp với thực tế thời gian qua và là mức trung bình so với các nước trong khu vực (bằng với Trung Quốc). Gần đây, các nước cũng có xu thế giảm dần mức thuế suất phổ thông để tạo sự hấp dẫn, tăng tính cạnh tranh trong thu hút đầu tư: các nước ASEAN và một số nước châu Á, điển hình là Malaysia, giảm từ 28% năm 2005 xuống mức 27% năm 2007 và mức 26% năm 2008 và từ năm 2009 đến nay là 25%. Thái Lan đã giảm thuế suất từ 30% xuống 23% vào năm 2012. Nhiều nước quy định doanh nghiệp nhỏ và vừa được áp dụng mức thuế suất thấp hơn như: Trung Quốc quy định 20% (thuế suất phổ thông là 25%); Thái Lan quy định 15% (thuế suất phổ thông là 23%); Malaysia cũng quy định doanh nghiệp nhỏ và vừa áp dụng mức thuế suất 20% trong khi mức thuế suất phổ thông là 25%,...

Để thực hiện Chiến lược cải cách thuế và phù hợp với xu thế cải cách thuế của các nước, Chính phủ trình giảm mức thuế suất phổ thông từ 25% xuống còn 23% từ năm 2014. Đối với doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa (thỏa mãn 2 tiêu chí sử dụng dưới 200 lao động và có tổng doanh thu năm không quá 20 tỷ đồng) sẽ được áp dụng thuế suất 20%. Đề xuất này vừa đảm bảo tính cạnh tranh, hấp dẫn thu hút đầu tư so với các nước trong khu vực và cũng không gây tác động giảm thu đột ngột tạo sức ép về cân đối ngân sách của năm áp dụng, đồng thời không xáo trộn nhiều tới hệ thống chính sách ưu đãi. Doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa được áp dụng thuế suất thấp hơn so với các trường hợp thông thường sẽ có điều kiện tăng tích tụ, tích lũy tái đầu tư, phát triển sản xuất kinh doanh, nâng cao được năng lực cạnh tranh. Cơ sở của đề xuất 2 tiêu

chí doanh nghiệp được áp dụng thuế suất 20% được dựa trên tiêu chí lao động định theo mức bình quân giữa các ngành của Nghị định số 56/2009/NĐ-CP² dựa trên cơ sở phân tích dữ liệu theo dõi, cập nhật tờ khai thuế của ngành thuế (63 Cục thuế và 75 Chi cục thuế lớn). Nghiên cứu kinh nghiệm quốc tế cho thấy, đa số các nước sử dụng đồng thời 02 tiêu chí trở lên để xác định doanh nghiệp được áp dụng mức thuế suất thấp hơn mức phổ thông³.

Với đề xuất của Chính phủ, dự kiến thu NSNN từ thuế TNDN sẽ giảm đi mỗi năm khoảng 12.064 tỷ đồng, nếu áp dụng thuế suất 20% đối với doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa thì dự kiến NSNN từ năm 2014 sẽ giảm thêm khoảng trên 2.000 tỷ đồng, đưa tổng số giảm thu lên 14.064 tỷ đồng.

Có ý kiến đưa thuế suất chung xuống 20% ngay từ năm 2014 (giữ mức 32% đến 50% đối với khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm) để tăng mức độ hấp dẫn đối với cả các doanh nghiệp quy mô lớn, có khả năng tạo ra nhiều lợi nhuận, đồng thời giảm nhẹ được chi phí quản lý và cũng là tạo sức ép để tăng tính cạnh tranh trong cộng đồng doanh nghiệp. Đề xuất này cho thấy ưu điểm là tăng mức độ hấp dẫn trong thu hút đầu tư, nhất là thu hút đầu tư nước ngoài do mức 20% có tính cạnh tranh cao hơn so với các nước trong khu vực. Tuy nhiên, phương án này có tác động quá lớn đến cân đối NSNN: Số thu từ năm 2014 giảm đi khoảng 30.160 tỷ đồng/mỗi năm; nếu tính thêm cả số giảm thu về thuế thu nhập cá nhân theo Luật số 26/2012/QH13 (khoảng 13.350 tỷ đồng mỗi năm) và việc bổ sung ưu đãi thuế kéo theo giảm thu khoảng 2.081 tỷ đồng,... thì tổng số giảm thu NSNN năm 2014 lên tới 45.591 tỷ

đồng. Chúng ta có thể tin rằng việc giảm ngay thuế suất xuống 20% sẽ được bù lại các năm sau khi kinh tế phát triển do đầu tư tăng lên, tuy nhiên, số thu tăng các năm sau mới chỉ là kỳ vọng trong khi số giảm thu là tiền thật. NSNN sẽ rất khó cân đối cho các mục tiêu bảo đảm an sinh xã hội, quốc phòng an ninh trong điều kiện hàng năm phải tiếp tục cắt giảm thuế nhập khẩu và nguồn dầu thô khai thác ngày một giảm dần theo quy trình khai thác. Rủi ro cũng cần tính đến với phương án này là sức ép yêu cầu phải giảm tiếp mức thuế suất ưu đãi 20% hiện hành xuống thấp hơn nữa, và khi đó cân đối NSNN còn căng thẳng hơn rất nhiều.

Phương án hợp lý có thể cân đối được giữa nhu cầu ngắn hạn với mục tiêu trung và dài hạn của NSNN mà vẫn tạo thêm động lực phấn khích đầu tư là kết hợp của 2 phương án nêu trên. Theo đó, nên quy định rõ lộ trình áp dụng thuế suất phổ thông 20% từ năm 2016 (hoặc từ 2017), đồng thời giữ nguyên các mức thuế suất ưu đãi là 20% và 10% tùy theo lĩnh vực, địa bàn được Luật quy định. Đề xuất này có được những ưu điểm sau đây:

Thứ nhất, việc công bố trước lộ trình áp dụng thuế suất 20% cho phép doanh nghiệp chủ động trong việc lựa chọn, ra quyết định đầu tư ngay từ bây giờ và kéo theo tác động thị trường sớm được phục hồi.

Thứ hai, sẽ có tác động mạnh trong thu hút đầu tư, đặc biệt là đầu tư nước ngoài do mức thuế suất này có tính cạnh tranh cao so với các nước trong khu vực, nhất là việc thu hút các luồng vốn đầu tư từ Nhật Bản và Hàn Quốc (hiện các nhà đầu tư từ các nước này đang rất chú ý tới môi trường đầu tư của Việt Nam);

2 Theo Nghị định số 56/2009/NĐ-CP: tiêu chí vốn, lao động tùy theo lĩnh vực, ngành nghề: đối với lĩnh vực nông, lâm nghiệp và thủy sản, công nghiệp và xây dựng: vốn dưới 100 tỷ đồng, lao động dưới 300 người được coi là doanh nghiệp nhỏ và vừa; đối với lĩnh vực thương mại, dịch vụ: vốn dưới 50 tỷ đồng, lao động dưới 100 người.

3 Ví dụ Pháp sử dụng tiêu chí doanh thu và thu nhập hoặc Lithuania sử dụng tiêu chí lao động và thu nhập hoặc Trung Quốc sử dụng đồng thời 03 tiêu chí về số lao động, doanh thu và tổng tài sản. Một số nước khác sử dụng một trong hai tiêu chí doanh thu hoặc lao động (ví dụ Malaysia) hoặc chỉ sử dụng 01 tiêu chí là thu nhập như Hàn Quốc, Thái Lan,...

Thứ ba, việc quy định lộ trình thuế suất ngay trong Luật cũng đã có tiền lệ từ Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt và thực tế có hiệu quả (ví dụ quy định lộ trình về thuế tiêu thụ đặc biệt đối với ô tô chở người trong lần sửa đổi 2003, tăng thuế mặt hàng bia trong lần sửa đổi 2009).

Thứ tư, việc quy định trước lộ trình áp dụng thuế suất 20% sẽ không gây tác động giảm thu NSNN đột ngột của năm 2014 và 2015.

Có thể nói, việc đề xuất công bố ngay lộ trình giảm thuế với biện pháp ưu tiên cho các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa được áp dụng sớm mức thuế suất 20% còn có ưu điểm tạo sự minh bạch hơn trong chính sách, phù hợp thông lệ quốc tế, đáp ứng yêu cầu thực tiễn và cũng không ảnh hưởng lớn tới số thu NSNN. Đây là những doanh nghiệp có khó khăn hơn, dễ bị tổn thương nhưng lại chiếm số đông (gần 88% số doanh nghiệp hiện có) và thu hút được nhiều việc làm cho xã hội. Việc sử dụng tiêu chí doanh thu và số lao động sử dụng bình quân cần phải có nguyên tắc để doanh nghiệp và cơ quan quản lý xác định được ngay. Theo đó, những doanh nghiệp đang hoạt động thì dựa vào số bình quân thực tế của 02 năm trước liền kề; doanh nghiệp mới hoạt động chưa đủ 2 năm thì dựa trên số liệu của năm đầu tiên; đối với doanh nghiệp thành lập mới thì việc xác định trong kỳ tính thuế đầu tiên dựa trên doanh thu tạm tính, số lao động đăng ký sử dụng và sẽ điều chỉnh theo số thực tế khi doanh nghiệp quyết toán thuế năm.

3. Điều chỉnh quy định về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp

Điều 13, Điều 14 Luật Thuế TNDN hiện hành quy định 2 hình thức ưu đãi thuế là thuế suất ưu đãi có thời hạn và thời gian được miễn thuế, giảm thuế đối với một số lĩnh vực, địa bàn cần khuyến khích đầu tư. Theo đó mức ưu đãi cao nhất (mức thuế suất

10% trong 15 năm, được miễn thuế tối đa trong 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp tối đa trong 9 năm tiếp theo) dành cho các doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thuộc lĩnh vực công nghệ cao, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước, sản xuất sản phẩm phần mềm và doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao. Đối với dự án cần đặc biệt khuyến khích đầu tư có quy mô lớn và công nghệ cao, thời gian ưu đãi thuế suất có thể kéo dài thêm (tối đa thêm 15 năm nữa). Doanh nghiệp thực hiện hoạt động xã hội hoá trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao và môi trường (lĩnh vực xã hội hoá) được áp dụng thuế suất 10% đối với phần thu nhập từ hoạt động này. Mức ưu đãi thấp hơn với thuế suất 20% trong 10 năm, miễn thuế TNDN tối đa 2 năm, giảm 50% số thuế tối đa trong 4 năm tiếp theo được áp dụng đối với doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn. Hợp tác xã dịch vụ nông nghiệp, quỹ tín dụng nhân dân được áp dụng thuế suất 20%. Cũng theo quy định của Luật hiện hành thì không áp dụng ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng, các doanh nghiệp thành lập mới trong các khu công nghiệp không còn được ưu đãi thuế như trước đây (các doanh nghiệp được cấp ưu đãi trước đó thì được bảo lưu đến hết thời hạn).

Qua tổng hợp ý kiến đóng góp cho thấy, đa số đều có đề xuất lần này không trình sửa đổi mức thuế suất ưu đãi thuế, thời gian áp dụng thuế suất và thời gian miễn, giảm thuế 50%. Tuy nhiên, cần rà soát khôi phục một phần quy định về ưu đãi thuế đối với một số trường hợp đầu tư mở rộng, doanh nghiệp thành lập mới trong khu công nghiệp, bổ sung quy định rõ hơn, cụ thể hơn để thực hiện được những trường hợp ưu đãi thuế đang quy

định trong các Luật chuyên ngành đang còn hiệu lực mà lâu nay không thực hiện được. Chúng tôi cho rằng, các đề xuất đó cần được nghiêm túc tiếp thu, cụ thể như sau:

Một là, bổ sung ưu đãi thuế đối với tổ chức tài chính vi mô: Đây là loại hình doanh nghiệp xã hội mới⁴ xuất hiện trong thời gian gần đây mà Luật Thuế TNDN hiện hành chưa có quy định về ưu đãi thuế đối với loại hình này. Theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính vi mô là loại hình tổ chức tín dụng chủ yếu thực hiện một số hoạt động ngân hàng nhằm đáp ứng nhu cầu của các cá nhân, hộ gia đình có thu nhập thấp và doanh nghiệp siêu nhỏ. Hoạt động của các tổ chức này có nhiều điểm đặc thù so với các tổ chức tín dụng, quỹ tín dụng nhân dân như chủ yếu hoạt động tại vùng sâu, vùng xa, cung cấp dịch vụ tới tận tay cá nhân, thông qua đó kết hợp đào tạo, hướng dẫn, giúp đỡ cá nhân nâng cao năng lực, nâng cao vị thế của phụ nữ, tự hoạt động để xoá đói nghèo. Với ý nghĩa xã hội to lớn đó, thời gian qua, Chính phủ đã vận dụng quy định thuế suất 20% như mức đang áp dụng đối với các quỹ tín dụng nhân dân tại Nghị định số 122/2011/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung Nghị định số 124/2008/NĐ-CP. Để chính sách rõ ràng, minh bạch và tạo cơ sở pháp lý cao, nay đề nghị bổ sung vào quy định tại khoản 4 Điều 13 Luật Thuế TNDN.

Hai là, bổ sung quy định về ưu đãi thuế với dự án đầu tư xây dựng nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua: Đầu tư xây dựng phát triển nhà ở xã hội là chủ trương lớn và lâu dài của Đảng và Nhà nước nhằm giải quyết nhu cầu về nhà ở cho các đối tượng cần được Nhà nước quan tâm, đặc

biệt trong giai đoạn hiện nay khi người lao động không đủ việc làm, thu nhập bị giảm sút, tiền thuê nhà cao so với thu nhập của người lao động⁵.

Để tăng cường an sinh xã hội, góp phần giải quyết nhu cầu cấp bách về nhà ở xã hội, thực hiện các chính sách ưu đãi theo quy định của Luật Nhà ở, cần thiết bổ sung quy định ưu đãi thuế TNDN để khuyến khích doanh nghiệp tham gia bỏ vốn đầu tư xây dựng nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua đối với các đối tượng quy định tại Luật Nhà ở. Tính đến đặc thù của các dự án nhà ở xã hội: mỗi dự án chính là một sản phẩm được hoàn thành ngay nên nếu quy định ưu đãi về thời gian miễn, giảm thuế thì có khả năng không thu được thuế hoặc doanh nghiệp nếu bán hết ngay trong năm được miễn; hoặc doanh nghiệp không được ưu đãi nếu trong năm miễn thuế không bán được sản phẩm do quy trình bình xét người mua rất chặt chẽ. Vì vậy, ưu đãi thuế được đề xuất là áp dụng thuế suất ưu đãi 10% đối với phần thu nhập từ thực hiện dự án đầu tư - kinh doanh nhà ở xã hội quy định tại Điều 53 của Luật Nhà ở (không áp dụng miễn, giảm thuế).

Ba là, bổ sung ưu đãi thuế đối với thu nhập từ hoạt động báo in (kể cả quảng cáo trên báo) của cơ quan báo chí và hoạt động xuất bản theo quy định của pháp luật: Theo quy định của Luật Báo chí, sản phẩm báo chí là sản phẩm văn hoá. Báo chí hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận và thực hiện nhiệm vụ chính trị mà Đảng và Nhà nước giao. Hoạt động xuất bản, đặc biệt là các nhà xuất bản đang gặp rất nhiều khó khăn do vừa phải thực hiện tốt nhiệm vụ công tác tư

4 Tại Việt Nam hiện mới có 02 tổ chức được thành lập và hoạt động theo mô hình này là Quỹ tình thương thuộc Hội Liên hiệp Phụ nữ Việt Nam và M7.

5 Theo số liệu thống kê của Bộ Xây dựng, đến cuối năm 2009, trên cả nước có khoảng 2 triệu cán bộ, công chức, viên chức; khoảng 2 triệu công nhân, lao động tại các khu công nghiệp; trên 3 triệu học sinh, sinh viên của các cơ sở đào tạo. Trong đó, số có chỗ ở ổn định mới chỉ có khoảng 30% cán bộ, công chức, viên chức; 20% công nhân, lao động; 20% học sinh, sinh viên; số còn lại chưa có chỗ ở hoặc đang sống trong điều kiện chật hẹp, tạm bợ. Tại khu vực đô thị, hiện có khoảng 325.000 hộ có diện tích ở bình quân dưới 5 m²; có diện tích ở bình quân từ 6-10 m² khoảng 1.176.000 hộ; chưa tính đến nhiều đối tượng, hộ gia đình cần hỗ trợ để giải quyết về chỗ ở khác.

tưởng, văn hoá của Đảng theo quy định của Luật Xuất bản, vừa phải thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh để tồn tại và phát triển. Thực tế vừa qua cũng cho thấy, hoạt động phát hành của hầu hết các cơ quan báo chí bị lỗ và phải lấy nguồn thu từ quảng cáo để bù đắp. Riêng các báo in, trong năm 2011 tính cả hoạt động phát hành và hoạt động quảng cáo cũng bị lỗ. Đối với báo hình thì ít bị ảnh hưởng hơn do có lợi thế về quảng cáo truyền hình. Trong khi đó, lợi thế về xã hội hoá trong khi quảng cáo trên báo chỉ là một phần hoạt động quảng cáo nói chung. Để thu hút được quảng cáo thì nội dung tin, bài phải hay, hấp dẫn độc giả, hơn nữa quảng cáo cũng không thể đăng nhiều vì bị giới hạn về diện tích, khuôn khổ và thời lượng.

Để tháo gỡ khó khăn cho các cơ quan báo trong hoạt động báo in, các cơ quan xuất bản trong hoạt động xuất bản và tạo điều kiện giúp cơ quan báo chí, xuất bản có nguồn lực để thực hiện tốt nhiệm vụ chính trị được giao, chúng tôi đề xuất bổ sung khoản 2 Điều 13 Luật Thuế TNDN quy định áp dụng thuế suất ưu đãi 10% đối với hoạt động báo in và hoạt động xuất bản. Các cơ quan báo chí, xuất bản nêu phát sinh (những hoạt động khác như chuyển nhượng bất động sản, tổ chức sự kiện, kinh doanh khách sạn, du lịch,...) thì phải nộp theo mức thuế suất chung.

Bốn là, bổ sung quy định ưu đãi thuế đối với lĩnh vực ưu đãi thuế các hoạt động của doanh nghiệp liên quan đến nông nghiệp, nông dân, nông thôn: Theo danh mục lĩnh vực ưu đãi đầu tư tại Nghị định số 108/2006/NĐ-CP của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Đầu tư thì lĩnh vực nuôi trồng, chế biến nông, lâm, thủy sản đang thuộc cả lĩnh vực, ngành nghề đặc biệt ưu đãi và lĩnh vực, ngành nghề ưu đãi, theo đó được hưởng ưu đãi về tài chính (tiền sử dụng đất, tiền thuê đất) và về thuế xuất nhập khẩu. Tuy nhiên, Luật Thuế TNDN hiện hành không quy định

ưu đãi thuế đối với các hoạt động này của doanh nghiệp. Do vậy, để góp phần thực hiện chính sách tam nông và cũng là phù hợp với thực tế, cần sửa đổi, bổ sung khoản 2, khoản 4 Điều 13 Luật Thuế TNDN theo hướng: (i) Bổ sung vào diện được áp dụng thuế suất ưu đãi cao nhất (10%) đối với thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện các dự án đang thuộc diện đặc biệt khuyến khích đầu tư (như trồng, chăm sóc rừng, nuôi trồng nông, lâm, thủy sản trên đất hoang hoá hoặc vùng nước chưa được khai thác, đánh bắt hải sản ở vùng biển xa bờ, sản xuất giống cây trồng mới, giống vật nuôi mới và sản xuất, khai thác, tinh chế muối); (ii) Bổ sung vào diện được áp dụng thuế suất ưu đãi 20% đối với thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện các dự án đang thuộc diện khuyến khích đầu tư (như trồng cây dược liệu; dự án đầu tư bảo quản nông sản sau thu hoạch, bảo quản nông, thủy sản và thực phẩm; dự án sản xuất, tinh chế thức ăn gia súc, gia cầm, thủy sản, dịch vụ kỹ thuật trồng cây công nghiệp và cây lâm nghiệp, chăn nuôi, thủy sản, bảo vệ cây trồng, vật nuôi; dự án sản xuất, nhân và lai tạo giống cây trồng và vật nuôi; phát triển ngành nghề truyền thống).

Năm là, bổ sung vào diện áp dụng ưu đãi thuế đối với thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư thuộc các lĩnh vực bảo vệ môi trường; phát triển công nghệ sinh học; sản xuất vật liệu mới, năng lượng mới không sử dụng nhiên liệu hoá thạch: Đây là các lĩnh vực thuộc Danh mục lĩnh vực ưu đãi đầu tư theo Nghị định 108/2006/NĐ-CP và thực tế vẫn cần thiết phải khuyến khích đầu tư ở mức cao. Tuy nhiên, chưa có quy định về ưu đãi thuế trong Luật Thuế TNDN hiện hành mà mới chỉ có quy định áp thuế suất 10% đối với thu nhập từ thực hiện hoạt động xã hội hoá trong lĩnh vực môi trường. Để khắc phục bất cập này và cũng là góp phần thực hiện chủ trương phát triển bền vững, cần sửa đổi, bổ sung khoản 1 Điều 13, khoản 1 Điều 14 Luật

Thuế TNDN để quy định rõ: Doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư mới thuộc các lĩnh vực nêu trên được áp dụng thuế suất 10 % trong 15 năm, miễn 4 năm, giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 9 năm tiếp theo.

Sáu là, bổ sung quy định mang tính nguyên tắc để thực hiện được ưu đãi thuế theo quy định của Luật Công nghệ cao: khoản 1 Điều 13, khoản 1 Điều 14 Luật Thuế TNDN quy định, doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại khu công nghệ cao; doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thuộc lĩnh vực công nghệ cao, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ được áp dụng thuế suất 10% trong 15 năm, miễn thuế 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo. Luật Công nghệ cao còn quy định, doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được ưu đãi cao nhất theo quy định của pháp luật về thuế TNDN. Tuy nhiên, do Luật Thuế TNDN hiện hành chỉ có quy định ưu đãi đối với doanh nghiệp thành lập mới, không có quy định ưu đãi thuế cho doanh nghiệp đang hoạt động, trong khi đặc thù của hoạt động công nghệ cao là phải có thời gian đầu tư về công nghệ, thiết bị, nguồn nhân lực và khi đủ điều kiện mới được cấp Giấy chứng nhận công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao, do vậy nếu theo quy định của Luật Thuế TNDN hiện hành thì các doanh nghiệp này sẽ không thể được hưởng ưu đãi thuế.

Để khắc phục bất cập này và thực hiện được chính sách khuyến khích phát triển công nghệ cao, chúng tôi đề xuất sửa đổi, bổ sung khoản 1, khoản 2, khoản 6 Điều 13 và khoản 1, khoản 3 Điều 14 nội dung: doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ cao được áp dụng thuế suất 10% trong 15 năm, được miễn thuế 4 năm, giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo kể từ khi được công nhận là doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công

nghệ cao. Tương tự, cần có quy định rõ: Đối với doanh nghiệp thực hiện hoạt động nghiên cứu phát triển, ứng dụng công nghệ cao, dự án ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao thì phần thu nhập từ các hoạt động này được áp dụng thuế suất ưu đãi 10%.

Bảy là, bổ sung quy định ưu đãi thuế đối với khu công nghiệp (KCN): Trước đây, Luật Thuế TNDN năm 2003 và văn bản hướng dẫn quy định doanh nghiệp mới thành lập tại KCN được hưởng ưu đãi thuế bằng với mức ưu đãi của địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn (thuế suất 20% trong 10 năm, miễn 2, giảm 6); trường hợp doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất trong KCN thì được hưởng ưu đãi ở mức cao hơn (thuế suất 15% trong 12 năm, miễn 3, giảm 7). Luật Thuế TNDN năm 2008 đã không có quy định về ưu đãi thuế TNDN đối với những trường hợp này mà chỉ bảo lưu ưu đãi cho những doanh nghiệp đã đầu tư tại KCN trước năm 2009 cho đến hết thời hạn được quy định.

Thực tế thực hiện cho thấy, hầu hết các KCN được phân bố ở vùng kinh tế trọng điểm (chiếm khoảng 80% trong tổng số KCN), không thuộc danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn hoặc đặc biệt khó khăn. Tuy có thuận lợi về vị trí, hạ tầng, nhưng chi phí đền bù, xây dựng hạ tầng cao, dẫn đến giá thuê lại đất trong KCN rất cao, vì vậy, nếu không có chính sách ưu đãi thuế TNDN đối với KCN thì rất ít doanh nghiệp đầu tư vào KCN, dẫn đến khó khăn trong công tác quản lý về môi trường, lao động, an ninh, trật tự cũng như phát triển ngành công nghiệp theo định hướng của Đảng và Nhà nước. Tuy nhiên, việc ưu đãi thuế cũng cần có chọn lọc, tránh dàn trải; đối với các thành phố trực thuộc trung ương (Hà Nội, Hồ Chí Minh, Đà Nẵng, Hải Phòng và Cần Thơ) đã được định hướng phát triển thành các trung tâm dịch vụ, tài chính, văn hoá của cả nước nên không cần thiết khuyến

khích phát triển các KCN thuộc các thành phố này.

Để thu hút doanh nghiệp đầu tư vào KCN, chúng tôi đề xuất khôi phục lại một phần quy định về ưu đãi thuế nhưng ở mức thấp hơn trước năm 2009 và phạm vi có chọn lọc: chỉ ưu đãi cho KCN đặt tại các tỉnh, không ưu đãi cho các KCN thuộc 5 thành phố trực thuộc trung ương. Mức ưu đãi thuế cần được quy định thấp hơn trước đây, cụ thể là chỉ nên quy định miễn thuế TNDN trong 2 năm, giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 4 năm tiếp theo (không ưu đãi về thuế suất).

Tóm lại, khôi phục một phần quy định trước đây về ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng: Trước đây, Luật Thuế TNDN 2003 và văn bản hướng dẫn quy định, doanh nghiệp đang hoạt động có hoạt động đầu tư mở rộng được ưu đãi đối với phần thu nhập tăng thêm do đầu tư mở rộng mang lại. Luật Thuế TNDN năm 2008 không có quy định về ưu đãi thuế TNDN đối với đầu tư mở rộng (chỉ bảo lưu ưu đãi cho những dự án đầu tư mở rộng hoàn thành và đi vào sản xuất kinh doanh trong năm 2009). Thực tế cho thấy, các doanh nghiệp đang hoạt động có hoạt động đầu tư mở rộng dưới nhiều hình thức đa dạng: hoặc lập ra một phân xưởng sản xuất mới, một dây chuyền sản xuất mới hoặc một cơ sở sản xuất mới tại cùng địa bàn hoặc ở địa bàn khác mà không hình thành pháp nhân; hoặc đầu tư mở rộng dẫn đến thành lập pháp nhân mới; một số trường hợp doanh nghiệp có đăng ký phân kỳ đầu tư ngay từ khi đăng ký dự án đầu tư ban đầu, trường hợp dự án đầu tư ban đầu thuộc diện được ưu đãi nhưng do Luật hiện hành không quy định ưu đãi đối với đầu tư mở rộng nên các trường hợp đầu tư mở rộng không thành lập pháp nhân mới, đầu tư mở rộng theo tiến độ đã đăng ký phân kỳ đầu tư ngay tại khâu được cấp phép hoặc Giấy chứng nhận đầu tư đều không được hưởng ưu đãi thuế.

Nhiều ý kiến cho rằng, doanh nghiệp đang hoạt động bổ thêm vốn đầu tư cũng mang lại hiệu quả cao về kinh tế và xã hội,

thậm chí có thể cao hơn so với dự án đầu tư mới do đầu tư mở rộng có thể tận dụng được thị phần, lợi thế thương mại sẵn có của cơ sở đang hoạt động. Tuy nhiên, do Luật hiện hành không có quy định ưu đãi thuế nên chưa tạo động lực khuyến khích, thu hút đầu tư để góp phần vào việc phân bổ nguồn lực có hiệu quả.

Nghiên cứu trên giác độ lý luận và thực tiễn, việc áp dụng ưu đãi đối với các doanh nghiệp đang hoạt động là phù hợp nếu như hoạt động mở rộng quy mô đầu tư đó vẫn được thực hiện ở các ngành, lĩnh vực và địa bàn đang được nhà nước khuyến khích đầu tư. Xét về mặt lợi ích kinh tế - xã hội tổng thể thì ưu đãi đối với đầu tư mở rộng trong nhiều trường hợp còn hiệu quả hơn so với việc thành lập doanh nghiệp mới (tiết kiệm được nhiều chi phí liên quan như tiếp cận thị trường, quản lý...). Vì vậy, để đáp ứng yêu cầu thực tiễn và khuyến khích, thu hút đầu tư, góp phần vào việc phân bổ nguồn lực có hiệu quả, chúng tôi kiến nghị bổ sung thêm một khoản mới (khoản 4) vào Điều 14 Luật Thuế TNDN theo hướng bổ sung quy định miễn thuế, giảm thuế đối với dự án đầu tư phát triển dự án đầu tư đang thực hiện thuộc lĩnh vực, địa bàn ưu đãi thuế TNDN theo quy định của Luật này nhằm mở rộng quy mô sản xuất, nâng cao công suất, đổi mới công nghệ sản xuất. Đồng thời, để khắc phục hạn chế khi thực thi ưu đãi đối với đầu tư mở rộng quy định tại Luật Thuế TNDN năm 2003, đề nghị được quy định rõ các vấn đề sau:

- Chỉ áp dụng với dự án mở rộng quy mô sản xuất, nâng cao công suất, đổi mới công nghệ sản xuất thuộc lĩnh vực, địa bàn ưu đãi thuế TNDN theo quy định của Luật này;

- Đối với dự án mở rộng trong lĩnh vực đang được áp dụng thuế suất ưu đãi 10%, thuế suất ưu đãi 20% trong suốt thời gian thực hiện, không phân biệt mới, cũ thì không được áp dụng ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng;

- Đối với hoạt động mở rộng bằng cách nhận sáp nhập, mua lại doanh nghiệp, dự án

đầu tư đang hoạt động thì không được áp dụng ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng, mà trường hợp này sẽ được tiếp tục hưởng ưu đãi cho thời gian còn lại (nếu doanh nghiệp hoặc dự án được mua lại đang trong thời gian hưởng ưu đãi về thuế TNDN) để tránh việc lợi dụng, tránh vướng mắc trong thực hiện;

- Về mức ưu đãi thuế: thời gian miễn, giảm thuế áp dụng đối với đầu tư mở rộng bằng với thời gian miễn thuế, giảm thuế áp dụng đối với dự án đầu tư mới cùng địa bàn, lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN, không áp dụng ưu đãi về thuế suất. Thời gian miễn thuế, giảm thuế được tính từ năm dự án đầu tư hoàn thành đưa vào sản xuất, kinh doanh;

- Trường hợp doanh nghiệp đang hoạt động có đầu tư mở rộng theo tiến độ đã ghi trong hồ sơ cấp Giấy chứng nhận đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đầu tư được cấp lần đầu thì đối với phần thu nhập từ hoạt động đầu tư mở rộng, doanh nghiệp sẽ được lựa chọn hưởng ưu đãi theo diện đầu tư mở rộng hoặc hưởng ưu đãi (thuế suất, thời gian miễn thuế, giảm thuế) cho thời gian còn lại của dự án đầu tư ban đầu (nếu có);

- Về điều kiện được áp dụng ưu đãi: ngoài việc quy định dự án đầu tư mở rộng phải thuộc lĩnh vực, ngành nghề và địa bàn ưu đãi đầu tư theo quy định của Luật Thuế TNDN, để đảm bảo rõ ràng và hạn chế việc lợi dụng thì dự án đầu tư mở rộng được miễn thuế, giảm thuế phải đáp ứng tiêu chí về quy mô vốn đầu tư hình thành tài sản, công suất tăng thêm do Chính phủ quy định (dự kiến tỷ trọng vốn đầu tư thêm, công suất tăng thêm phải đạt tỷ lệ tối thiểu nhất định trên tổng vốn đầu tư, công suất hiện có);

- Để bảo đảm ưu đãi đúng, hạn chế lợi dụng, cần quy định phần thu nhập tăng thêm do thực hiện dự án đầu tư mở rộng được hưởng ưu đãi thuế TNDN phải được hạch toán riêng. Trường hợp không hạch toán riêng được thì thu nhập từ hoạt động đầu tư mở rộng được ưu đãi thuế xác định theo tỷ lệ giá trị tài sản cố định đầu tư mới đưa vào sử

dụng cho sản xuất, kinh doanh trên tổng nguyên giá tài sản cố định thực tế dùng cho sản xuất, kinh doanh.

Chính là, bổ sung quy định về thẩm quyền của Chính phủ trong việc quyết định ưu đãi đầu tư đối với các dự án có quy mô lớn và có tác động lớn tới kinh tế - xã hội: Thực tế vừa qua, một số dự án đầu tư đáp ứng được tiêu chí về quy mô lớn và có tác động lớn tới kinh tế - xã hội của địa phương, của vùng (ví dụ như trường hợp của Sam Sung, Nokia, LG, Canon...). Tuy nhiên, theo Luật hiện hành, các dự án này chưa được hưởng ưu đãi thuế hoặc mức ưu đãi chưa cao, trong khi vấn đề ưu đãi thuế đối với các dự án loại này thường là của những tập đoàn lớn đa quốc gia và với họ, quy định về ưu đãi thuế là một trong những tiêu chí đàm phán với Chính phủ khi nhà đầu tư quyết định việc lựa chọn đầu tư vào Việt Nam hay đầu tư vào các nước khác có điều kiện tương tự hoặc thuận lợi hơn.

Để có thể xử lý được các trường hợp đặc thù phát sinh trong thực tiễn, góp phần thu hút các dự án lớn đầu tư vào Việt Nam, cần bổ sung quy định về thẩm quyền của Chính phủ (hoặc báo cáo Ủy ban Thường vụ Quốc hội cho ý kiến để quyết định ưu đãi thuế đối với trường hợp doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư có quy mô lớn và phạm vi tác động lớn đến kinh tế - xã hội). Theo đó, các tiêu chí lựa chọn có thể được quy định trong Luật (ví dụ: các tiêu chí về quy mô vốn đầu tư tối thiểu từ vài trăm triệu hay một tỷ USD, thực hiện giải ngân nhanh dưới 3 năm, có tổng doanh thu đạt 5 tỷ đô la Mỹ trở lên khi đi vào sản xuất kinh doanh ổn định và dự án sử dụng trên 5.000 lao động trong một số lĩnh vực khuyến khích đầu tư như điện, điện tử; Dự án sử dụng công nghệ tiên tiến trong một số lĩnh vực khuyến khích đầu tư và có cam kết tỷ lệ nội địa hoá từ 50% trở lên; Dự án có sản phẩm nằm trong chuỗi giá trị toàn cầu của các Tập đoàn hàng đầu thế giới (có thể nằm trong 500 doanh nghiệp hàng đầu thế giới,...) ■

BẢO ĐẢM CÔNG BẰNG VÀ ĐIỀU CHỈNH QUAN HỆ LỢI ÍCH KHI SỬA ĐỔI LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

NGUYỄN THỊ LAN HƯƠNG*

Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) là khoản thu phát sinh từ hoạt động kinh doanh và các khoản thu nhập khác. Khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động kinh doanh được xác định bằng chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng các khoản chi phí phát sinh. Thông thường, bảo đảm lợi ích của doanh nghiệp theo Luật Thuế TNDN liên quan trực tiếp đến các quy định xác định thu nhập chịu thuế, xác định các loại chi phí được trừ, đặc biệt là quy định về thuế suất và biện pháp ưu đãi.

Luật Thuế TNDN được sửa đổi, bổ sung năm 2008 và sau 4 năm thực hiện đã bộc lộ một số hạn chế như quy định về xác định thu nhập chịu thuế đối với một số hoạt động kinh doanh mang tính xã hội, xác định thuế suất đối với doanh nghiệp yếu thế và ưu đãi thuế đối với một số đối tượng doanh nghiệp nhất định... Các hạn chế này đang đặt ra yêu cầu sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN.

I. Các yếu tố tác động đến việc hoàn thiện Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp

1. Thuế TNDN trong quan hệ lợi ích với chủ sở hữu và người tiêu dùng

Thuế TNDN là thuế trực thu đánh vào thu nhập của các doanh nghiệp tiến hành các hoạt động kinh doanh. Thu nhập của doanh nghiệp nhiều hay ít phụ thuộc vào tổng doanh thu từ bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ cho người tiêu dùng. Về nguyên tắc, giá hàng hóa và dịch vụ được xác định trên cơ sở lấy thu bù chi, doanh nghiệp chỉ có lãi khi tổng doanh thu bù đắp được tất cả các chi phí bỏ ra.

Trong điều kiện cạnh tranh về giá cả trên thị trường, thu nhập của doanh nghiệp phụ thuộc vào quy mô sản xuất sản phẩm hàng hóa và cung ứng dịch vụ. Khi hàng hóa với giá cả hợp lý được người tiêu dùng chấp nhận và với quy mô sản xuất lớn sẽ giúp cho doanh nghiệp tạo ra nhiều lợi nhuận và góp phần làm tăng vốn của chủ sở hữu trong doanh nghiệp và thu nhập cho chủ sở hữu. Có nghĩa là, đánh thuế TNDN tác động vào quá trình tích lũy của doanh nghiệp, lợi ích của chủ sở hữu nhưng phụ thuộc vào nhu cầu tiêu dùng hàng hóa và dịch vụ trong xã hội.

Có thể nói, do lợi ích về thuế TNDN của

* TS. Giảng viên Bộ môn Luật Kinh doanh, Khoa Luật - ĐHQG Hà Nội

Nhà nước gắn chặt chẽ với lợi ích của doanh nghiệp và chủ sở hữu cũng như người tiêu dùng, nên việc sửa đổi các quy định của Luật Thuế TNDN phải cân nhắc không chỉ đến lợi ích của doanh nghiệp và Nhà nước, mà phải cân nhắc đến lợi ích của chủ sở hữu và người tiêu dùng.

2. Kiểm soát tình trạng gian lận thuế

Mức thuế TNDN mà doanh nghiệp phải nộp bằng thuế suất nhân tổng thu nhập chịu thuế. Để giảm bớt nghĩa vụ nộp thuế, doanh nghiệp có thể gian lận bằng cách khai giảm doanh thu và tăng chi phí. Do khoản thuế TNDN chỉ được xác định sau khi kết thúc năm tài chính nên quyền thu thuế của Nhà nước chỉ được thực hiện sau khi xác định được TNDN. Doanh nghiệp có nghĩa vụ kê khai nộp thuế nên dữ liệu về thu nhập chịu thuế do doanh nghiệp tự xác định, cơ quan thuế có quyền kiểm tra trước và sau khi nộp thuế. Tuy nhiên, trên thực tế, các hành vi gian lận, trốn thuế hầu hết chỉ được phát hiện thông qua thủ tục thanh tra sau nộp thuế. Vấn đề đặt ra là làm thế nào kiểm soát được tình trạng gian lận thuế để hạn chế tối đa nguyên nhân gây thất thu ngân sách nhà nước (NSNN) từ việc hoàn thiện các quy định của Luật Thuế TNDN?

Theo pháp luật hiện hành, các doanh nghiệp không phân biệt yếu tố sở hữu, loại hình doanh nghiệp phải tuân thủ chế độ kế toán theo Luật Kế toán, ngoài ra, báo cáo tài chính của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, công ty đại chúng và các công

ty nhà nước, công ty trong lĩnh vực tài chính là đối tượng buộc phải kiểm toán. Nghĩa vụ này buộc doanh nghiệp phải hạch toán chi phí trong nội bộ chính xác làm cơ sở kê khai nộp thuế. Tuy nhiên, để làm gia tăng lợi nhuận trong đầu tư, các doanh nghiệp thường tác động làm giảm thu nhập hoặc không có thu nhập, bằng cách phổ biến là thông qua thủ đoạn lập các hợp đồng mua hàng khống, kê khống giá trị hàng hoá để làm tăng chi phí đầu vào hoặc lách luật để chuyển giá, nhằm làm tăng chi phí hoặc thông đồng để lập hóa đơn, chứng từ khống, khai giảm doanh thu.

Để hạn chế tình trạng gian lận thuế, ngoài sử dụng thẩm quyền thanh tra xử lý vi phạm của Cơ quan thuế và vai trò xét xử của Tòa án, Nhà nước cần thiết phải tạo ra cơ chế giám sát từ phía chủ sở hữu¹, chủ nợ và người tiêu dùng² nói chung cũng như tác động vào ý thức tự giác nộp thuế bằng cách tạo dựng niềm tin của người nộp thuế vào việc sử dụng tiền thuế của Nhà nước, cũng như bảo đảm lợi ích cho họ khi họ tuân thủ pháp luật.

Đặc biệt, trong bối cảnh Nhà nước khuyến khích các chủ thể đầu tư kinh doanh nhằm xã hội hóa các nguồn vốn thì việc tạo ra môi trường cạnh tranh công bằng, bình đẳng trên thực tế để doanh nghiệp làm ăn chân chính có cơ hội tìm kiếm lợi nhuận cũng chính là nhân tố tác động vào ý thức tuân thủ pháp luật thuế³, giảm bớt hành vi gian lận, trốn thuế.

1 Trong các loại hình doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp hình thành do nhiều người góp vốn, thiết lập tổ chức kiểm tra giám sát tài chính trong nội bộ chặt chẽ có ý nghĩa kiểm soát hành vi gian lận trong các giao dịch vốn nói chung và gian lận thuế nói riêng. Các quy định của Luật thuế cũng chính là giới hạn đối chiếu để kiểm soát việc tuân thủ pháp luật và bảo vệ lợi ích của chủ sở hữu, người tiêu dùng.

2 Ở nước ta, vị trí của người tiêu dùng với tư cách là người nộp thuế ở mức độ nhất định chưa có tác động nhiều đến ý thức tuân thủ pháp luật thuế của doanh nghiệp. Việc người tiêu dùng không nhận hóa đơn bán lẻ để được mua hàng giá rẻ là một trong những nguyên nhân dẫn tới sự tùy tiện của doanh nghiệp trong kê khai doanh thu bán hàng.

3 Trên thực tế, không ít các doanh nghiệp thực hiện tốt nghĩa vụ và được các Chi cục thuế biểu dương hàng năm. Có doanh nghiệp cho rằng, "đóng thuế dù ít, dù nhiều cũng là để xây dựng đất nước, đóng thuế chính là để duy trì sản xuất kinh doanh, ích nước, lợi nhà" nên không bao giờ chậm nộp thuế và chưa xảy ra sai sót về hóa đơn chứng từ.

3. Lợi ích doanh nghiệp từ địa phương quản lý thu thuế

Theo Luật NSNN, thuế TNDN đối với doanh nghiệp không phải doanh nghiệp hạch toán toàn ngành thuộc khoản thu điều tiết của ngân sách trung ương (NSTW) và ngân sách địa phương (NSDP) (Điều 30, Khoản 2). Khoản thu điều tiết về nguyên tắc được Ủy ban Thường vụ Quốc hội quyết định căn cứ vào nghị quyết của Quốc hội về dự toán NSNN và phân bổ NSTW năm đầu thời kỳ ổn định (Điều 16 Luật NSNN). Tuy nhiên, hiện nay tỉ lệ thu điều tiết không được quy định cụ thể đối với từng khoản thu thuế riêng biệt nên khó xác định lợi ích của địa phương từ khoản thu thuế TNDN.

Luật Thuế TNDN hiện hành quy định doanh nghiệp nộp thuế nơi có trụ sở chính. Trường hợp doanh nghiệp có cơ sở sản xuất hạch toán phụ thuộc hoạt động tại địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương khác với địa bàn của doanh nghiệp có trụ sở chính thì số thuế được tính nộp theo tỉ lệ chi phí giữa nơi sản xuất và nơi có trụ sở chính (Điều 12). Quy định này có ý nghĩa điều chỉnh nguồn thu thuế để thực hiện kế hoạch chi ngân sách trong năm tài chính. Còn thực tế, số thu thuộc quyền hưởng lợi của NSDP phụ thuộc vào quyết định điều tiết tổng thể của Quốc hội.

Với thực trạng phân cấp quản lý NSNN hiện hành, người nộp thuế chỉ được hưởng lợi ích từ điều chỉnh thuế suất và ưu đãi thuế chung theo Luật Thuế TNDN. Về mặt pháp luật, xét trong quan hệ với chính quyền địa phương thì doanh nghiệp chỉ có nghĩa vụ nộp thuế TNDN chung mà không được hưởng quyền lợi phát sinh từ hành vi nộp thuế ở địa phương. Sự minh bạch hóa trong phân cấp khoản thu thuế TNDN giữa NSTW và NSDP và luật hóa quan hệ quyền lợi và nghĩa vụ tài chính của doanh nghiệp và chính quyền địa phương sẽ bảo đảm thực hiện quyền tự chủ của chính quyền địa

phương, đồng thời gắn trách nhiệm của chính quyền địa phương trong bảo đảm quyền lợi của doanh nghiệp trên địa bàn.

4. Nguyên tắc công bằng, bình đẳng trong đánh thuế

Thông thường, nguyên tắc công bằng, bình đẳng được áp dụng trong đánh thuế. Các chủ thể có thu nhập ngang nhau và có điều kiện áp dụng giống nhau có nghĩa vụ nộp thuế như nhau và các chủ thể có vị trí bình đẳng trong hưởng quyền và thực hiện nghĩa vụ nộp thuế và có tính đến vị trí yếu thế của các chủ thể nộp thuế. Trên thực tế, thuế TNDN được coi là một công cụ thực hiện các chính sách kinh tế - xã hội. Nhà nước có thể quy định mức thuế suất khác nhau để áp dụng cho các doanh nghiệp có thu nhập từ hoạt động kinh doanh mang tính xã hội hoặc áp dụng biện pháp miễn, giảm thuế để khuyến khích các doanh nghiệp mở rộng quy mô kinh doanh... Ngoài ra, việc xác định thu nhập chịu thuế TNDN có liên quan mật thiết tới việc hạch toán doanh thu, chi phí trong doanh nghiệp theo các nguyên tắc kế toán nên không thể bỏ qua sự ảnh hưởng này đến việc áp dụng các nguyên tắc đánh thuế.

Có thể thấy, nguyên tắc công bằng và bình đẳng chỉ có thể được áp dụng một cách tương đối nhằm đạt được mục đích của chính sách thuế. Tuy nhiên, tất cả các quy định khi sửa đổi Luật Thuế TNDN phải dựa trên nguyên tắc công bằng, bình đẳng để điều chỉnh hợp lý quan hệ lợi ích giữa Nhà nước, các doanh nghiệp và các chủ thể liên quan.

Do các doanh nghiệp có điều kiện về vốn, ngành nghề kinh doanh khác nhau nên khi bảo đảm thực hiện nguyên tắc công bằng, bình đẳng trong áp dụng Luật Thuế TNDN, cần tính đến lợi thế về vốn cũng như lợi thế kinh doanh tạo ra doanh thu, nhằm giúp cho doanh nghiệp có khả năng thu hồi được vốn đầu tư và mở rộng hoạt động kinh

doanh và điều quan trọng là phải tính đến bối cảnh áp dụng Luật Thuế TNDN ở nước ta, khi nền kinh tế thị trường mới phát triển, ý thức tuân thủ pháp luật thuế còn chưa cao.

II. Bảo đảm quyền lợi của doanh nghiệp và quyền thu thuế của Nhà nước

1. Quy định về thuế suất

- Mức thuế suất phổ thông

Mức thuế suất theo Luật Thuế TNDN 2008 áp dụng chung là 25%, mức thuế suất này được đánh giá là tương đối hợp lý so với mức thuế suất 28% theo Luật Thuế TNDN năm 2003. Tuy nhiên, sau 4 năm áp dụng, mức thuế suất hiện hành đã bộc lộ những bất cập khi hoạt động tạo ra thu nhập của doanh nghiệp còn nhiều khó khăn và xu hướng lập pháp của các nước trong khu vực đang theo lộ trình giảm thuế để khuyến khích đầu tư⁴. Theo Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN (Dự thảo sửa đổi Luật Thuế TNDN), mức thuế suất phổ thông được đề xuất điều chỉnh giảm từ 25% xuống còn 23%.

Việc giảm thuế suất phổ thông với 2% là nhằm thực hiện Chiến lược cải cách thuế đến năm 2020. Theo đó, điều chỉnh giảm dần mức động viên theo lộ trình cho phù hợp để thu hút đầu tư và vừa đảm bảo tính cạnh tranh, hấp dẫn của đầu tư so với các nước trong khu vực. Vấn đề đặt ra là mức thuế suất phổ thông là 23% đã phù hợp với năng lực đóng thuế của doanh nghiệp Việt Nam trong bối cảnh kinh tế hiện nay hay chưa? Báo cáo tổng kết đánh giá của Chính phủ chủ yếu dựa trên con số thống kê thu thuế TNDN trên thực tế và ảnh hưởng của việc giảm thuế suất đến tạo nguồn thu

NSNN⁵, các bất cập trong áp dụng thuế suất đối với một số đối tượng và kinh nghiệm điều chỉnh thuế suất ở một số nước trong khu vực, mà chưa đánh giá các yếu tố tác động tổng thể đến quá trình tạo ra lợi nhuận như lãi suất vốn, cơ cấu thu nhập và phân chia lợi nhuận của doanh nghiệp để đưa ra mức đánh thuế gắn với đặc thù tạo ra thu nhập của các doanh nghiệp nước ta.

Tại phiên thảo luận của Ủy ban Thường vụ Quốc hội ngày 18/3/2013 về Dự thảo sửa đổi Luật Thuế TNDN, Chủ tịch Quốc hội đã gợi ý Bộ Tài chính nên tính toán và cân nhắc khả năng giảm TNDN về 20%. Chủ tịch Quốc hội cho rằng, giảm thuế sẽ khuyến khích doanh nghiệp kinh doanh và doanh nghiệp sẽ đóng thuế nhiều hơn, ngân sách thu thêm được không nhỏ. “Nếu giảm thuế suất mà chỉ tính toán ngân sách mất bao nhiêu nghìn tỷ thì chưa khách quan. Cần tính xem tác động vào sản xuất kinh doanh như thế nào”⁶. Ý kiến của Chủ tịch Quốc hội có thể bổ sung định hướng đánh thuế ở nước ta trong bối cảnh hiện nay, đó là quy định thuế suất thấp nhằm nuôi dưỡng nguồn thu của Nhà nước từ doanh nghiệp trong tương lai.

- Mức thuế suất áp dụng ưu đãi đối với doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ

Một trong những bất cập của Luật Thuế TNDN năm 2008 là đánh thuế suất phổ thông 25% mà không phân biệt quy mô doanh nghiệp, nên đã tạo ra sự bất lợi cho doanh nghiệp yếu thế⁷. Dự thảo sửa đổi Luật Thuế TNDN quy định doanh nghiệp sử dụng dưới 200 lao động, làm việc toàn bộ thời gian và có tổng doanh thu không quá 20 tỉ đồng được áp dụng thuế suất 20%.

Việc quy định mức thuế suất thấp hơn

4 Thái Lan giảm thuế suất từ 30% xuống 23% năm 2012.

5 Báo cáo tổng kết, đánh giá tình hình thực hiện Luật Thuế TNDN tháng 3/2013, trang 3-5.

6 Thanh Thanh Lan, “Chủ tịch Quốc hội muốn thuế thu nhập doanh nghiệp về 20%,” Báo điện tử Vietnamexpress; ngày 18/3/2013.

7 Trung Quốc quy định doanh nghiệp nhỏ và vừa áp dụng mức thuế suất 20% trong khi mức thuế suất phổ thông là 25%, Thái Lan quy định doanh nghiệp nhỏ và vừa áp dụng mức thuế suất 15% trong khi mức thuế suất phổ thông là 23%.

thuế suất phổ thông cho đối tượng doanh nghiệp yếu thế về quy mô doanh thu là cần thiết, góp phần tạo lập tài sản cho doanh nghiệp cũng như khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư mở rộng trong điều kiện kinh tế khó khăn. Tuy nhiên, vấn đề đặt ra là tiêu chí không chế này sẽ làm cho các doanh nghiệp dựa vào cơ cấu doanh thu để được áp dụng thuế suất ưu đãi, đồng thời sẽ gây ra tình trạng không muốn mở rộng đầu tư để tăng quy mô doanh thu do phải đóng thuế TNDN ở mức cao hơn. Về điểm này, Ban soạn thảo cần xem xét kỹ lưỡng, có thể cân nhắc phương án xác định doanh nghiệp là đối tượng hưởng ưu đãi theo ngưỡng tổng thu nhập và tổng số lao động thuê.

Việc kiến nghị sửa đổi mức thuế suất đối với doanh nghiệp vừa và nhỏ cũng cần quy định ở mức hợp lý hơn thấp hơn 20%. Ngoài ra, quy định bổ sung các điều kiện áp dụng nhằm minh bạch hóa hoạt động tài chính của doanh nghiệp, tác động vào ý thức tuân thủ pháp luật thuế, giảm tối đa tình trạng người quản lý, điều hành gian lận thuế để thu hồi vốn một phần vốn trước khi đóng thuế cho Nhà nước.

- *Mức thuế suất đối với doanh nghiệp quy mô lớn*

Tờ trình của Chính phủ về Dự thảo sửa đổi Luật Thuế TNDN đề xuất áp dụng mức thuế suất ưu đãi đối với doanh nghiệp có quy mô thu nhập lớn với lý do là trong thời gian qua, một số dự án đầu tư đáp ứng được tiêu chí về quy mô lớn và có tác động lớn tới kinh tế - xã hội của địa phương, của vùng. Ví dụ như trường hợp của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài Samsung, Nokia, LG, Canon... Tuy nhiên, theo Luật Thuế TNDN hiện hành, các doanh nghiệp này chưa được hưởng ưu đãi thuế

hoặc mức ưu đãi chưa cao, trong khi vấn đề ưu đãi thuế đối với các dự án loại này thường là một trong những tiêu chí quan trọng để nhà đầu tư quyết định việc lựa chọn đầu tư vào Việt Nam⁸.

Chính phủ đề xuất sửa đổi, bổ sung khoản 1 Điều 13 Luật Thuế TNDN về ưu đãi cho các dự án đầu tư mới đáp ứng điều kiện về quy mô đầu tư và phạm vi tác động đến kinh tế - xã hội theo quyết định của Chính phủ với mức thuế 10% trong thời hạn 15 năm và khoản 1 Điều 14 miễn tối đa không quá bốn năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá chín năm tiếp theo với các tiêu chí quy định tại Nghị định của Chính phủ dự kiến là dự án đầu tư quy mô lớn và phạm vi tác động lớn đến kinh tế - xã hội (quy mô vốn đầu tư tối thiểu từ 500 triệu USD, thực hiện giải ngân nhanh (từ 2 - 3 năm) và có tổng doanh thu đạt 5 tỷ đô la Mỹ trở lên khi đi vào sản xuất kinh doanh ổn định; dự án sử dụng trên 5.000 lao động trong một số lĩnh vực khuyến khích đầu tư như điện, điện tử...; dự án sử dụng công nghệ tiên tiến trong một số lĩnh vực khuyến khích đầu tư và có cam kết tỷ lệ nội địa hoá từ 50% trở lên; dự án có sản phẩm nằm trong chuỗi giá trị toàn cầu của các tập đoàn hàng đầu thế giới (có thể nằm trong 500 doanh nghiệp hàng đầu thế giới).

Có thể thấy, đề xuất của Chính phủ là hợp lý trong bối cảnh khuyến khích sự tồn tại và phát triển của các doanh nghiệp quy mô lớn. Ngoài ra, theo lý thuyết đánh thuế, có thể đánh thuế lũy thoái khi thu nhập càng tăng thì áp dụng mức thuế suất thấp hơn để đảm bảo công bằng cho chủ thể tạo ra nhiều thu nhập. Tuy nhiên, việc miễn giảm thuế này cần coi là trường hợp đặc biệt phải được Quốc hội hoặc Ủy ban Thường vụ Quốc hội quyết định. Ngoài ra, để khẳng định sự cần

8 Tham khảo tại 法人所得課税口実行税率口国際比較 日本財務省 4/2012 (So sánh quốc tế về thuế suất thuế TNDN) Tài liệu của Bộ Tài chính Nhật Bản tháng 4/2012, tài từ: <http://www.mof.go.jp/tax-policy/summary/corporation/084.htm> (tiếng Nhật).

thiết ưu đãi thuế đối với trường hợp này, bên cạnh tiêu chuẩn về ngưỡng doanh thu và số lượng lao động thuê, cần thiết phải bổ sung điều kiện quy mô đóng góp vào thị trường xuất khẩu và chấp hành nghiêm chỉnh pháp luật để đảm bảo công bằng trong đánh thuế, hạn chế tình trạng doanh nghiệp nước ngoài có lợi thế cạnh tranh hơn doanh nghiệp trong nước trong cùng lĩnh vực kinh doanh tại thị trường nội địa.

- Kết hợp điều chỉnh lợi ích về thuế TNDN giữa NSTW và NSĐP

Theo Luật NSNN hiện hành, khoản thu thuế TNDN ngoài doanh nghiệp hạch toán toàn ngành thuộc khoản thu điều tiết giữa NSTW và NSĐP. Tuy nhiên, theo chế độ phân cấp các khoản thu NSNN hiện hành, tỉ lệ thu điều tiết không xác định cụ thể đối với từng khoản thu thuế cho địa phương. Do đó, có thể thấy chế độ ưu đãi thuế chỉ áp dụng chung mà chưa xác định rõ quyền lợi và nghĩa vụ của doanh nghiệp ở địa phương một cách cụ thể. Thông thường, doanh nghiệp đăng ký kinh doanh tại địa phương, thực hiện các hoạt động kinh doanh tại địa phương được hưởng những lợi ích nhất định từ sử dụng công trình công cộng và dịch vụ công..., ngoài ra, bản thân doanh nghiệp cũng có quyền yêu cầu đối với địa phương với tư cách là chủ thể đóng thuế. Bởi vậy, phân cấp cụ thể lợi ích của NSTW và NSĐP khoản thu từ thuế TNDN bằng xác định mức thuế mỗi cấp được hưởng sẽ thúc đẩy chính quyền địa phương có tinh thần trách nhiệm đối với doanh nghiệp trên địa bàn. Về kinh nghiệm phân định thẩm quyền thu thuế TNDN giữa NSTW và NSĐP, có thể tham khảo kinh nghiệm lập pháp ở một số nước châu Á: ở Nhật Bản, pháp luật thuế pháp nhân phân biệt quyền đánh thuế của NSTW và NSĐP đối với TNDN, từ năm 2011, thuế pháp nhân thuộc quyền đánh thuế của trung ương là 25,5% trên thu nhập chịu thuế, còn thuế pháp nhân ở địa phương là 20,7% của

khoản thuế pháp nhân ở trung ương; còn ở Hàn Quốc, thuế pháp nhân của NSTW là 22%, thuế thu nhập pháp nhân ở địa phương là 10% của khoản thuế pháp nhân ở trung ương⁹. Ở Trung Quốc, trước năm 2007 áp dụng Luật Thuế TNDN được ban hành năm 1994 quy định thuế suất chung là 30%, ngoài ra quy định quyền đánh thuế của các địa phương với mức thuế suất 3%, theo đó, khi các địa phương khuyến khích đầu tư vào địa phương mình thì miễn đánh thuế TNDN ở địa phương. Có thể thấy, các quốc gia có căn cứ khác nhau trong xác định khoản thu thuế TNDN của mỗi cấp ngân sách, nhưng điều có thể tham khảo là mức ưu đãi thuế có thể được thực hiện bằng quyết định của chính quyền địa phương gắn với thực hiện quyền tự chủ tài chính ở địa phương.

2. Về chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại...

Theo Dự thảo sửa đổi Luật Thuế TNDN, chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại, hoa hồng môi giới, chi phí tiếp tân, khánh tiết, hội nghị, chi hỗ trợ tiếp thị, chi hỗ trợ chi phí, chiết khấu thanh toán, chi báo biểu, báo tặng của cơ quan báo chí liên quan đến hoạt động sản xuất - kinh doanh... (gọi chung là chi phí quảng cáo) nếu muốn trừ vào thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp thì phải không vượt quá 15% tổng số chi. Tuy nhiên, quy định này chưa đảm bảo công bằng khi áp dụng đánh đồng đối với các doanh nghiệp, không cân nhắc đến vị trí yếu thế của doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ và doanh nghiệp mới thành lập. Mặc dù theo thiết kế của Dự thảo, doanh nghiệp vừa và nhỏ mới thành lập, ngoài việc được áp dụng ưu đãi thuế trong địa bàn và lĩnh vực đầu tư theo Luật hiện hành, còn được hưởng thuế suất TNDN ưu đãi hơn so với thuế suất phổ thông, nhưng các quy định ưu đãi này không liên quan trực tiếp đến xác định chi phí được

(Xem tiếp trang 39)

ƯU ĐÃI THUẾ

trong Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập Doanh nghiệp năm 2008

LÊ VŨ NAM*

1. Đặt vấn đề

Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2008 (Luật Thuế TNDN năm 2008) được Quốc hội thông qua ngày 03/06/2008, có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009. Đến nay, sau 4 năm thực hiện, bên cạnh việc góp phần tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước, Luật đã trở thành một trong những công cụ để Nhà nước điều tiết các chính sách kinh tế - xã hội và “cải thiện môi trường đầu tư, khuyến khích phát triển sản xuất, kinh doanh, tạo môi trường cạnh tranh lành mạnh, bình đẳng”¹. Số liệu thống kê cho thấy, số lượng doanh nghiệp đã đăng ký thuế và đang hoạt động (tính đến ngày 31/12 mỗi năm) hàng năm đều tăng so với năm trước, cụ thể: năm 2008 là 286.401 doanh nghiệp; năm 2009 là 348.421 doanh nghiệp; năm 2010 là

423.073 doanh nghiệp; năm 2011 là 464.190 doanh nghiệp; năm 2012 là 461.134 doanh nghiệp²... Có được những kết quả như trên là nhờ Luật Thuế TNDN năm 2008 đã khắc phục được những hạn chế, bất cập trong Luật Thuế TNDN năm 2003, trong đó có các quy định về ưu đãi thuế (UĐT) TNDN.

Các quy định về UĐT TNDN trong Luật Thuế TNDN năm 2008 và trong các văn bản hướng dẫn đã góp phần tạo sự chuyển biến trong phân bổ nguồn lực, khuyến khích và thu hút đầu tư có chọn lọc để phát triển các vùng có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn và một số ngành, lĩnh vực quan trọng theo chính sách phát triển của Nhà nước. Tuy nhiên, trong bối cảnh hiện nay, khi mà mức độ hội nhập của

* TS. Khoa Luật, Trường Đại học Kinh tế - Luật, Đại học Quốc gia TP. Hồ Chí Minh

1 Báo cáo thẩm tra sơ bộ về Dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN số 1121/BC-UBTCNS13 ngày 15/03/2013 của Ủy ban Tài chính-Ngân sách của Quốc hội.

2 Xem: Luật sửa đổi, bổ sung một số điều Luật thuế TNDN: Tạo môi trường đầu tư, kinh doanh thuận lợi cho doanh nghiệp, tại: <http://tintuc.vibonline.com.vn/Home/Xay-dung-phap-luat/10314/Luat-sua-doi-bo-sung-mot-so-dieu-Luat-Thue-TNDN-Tao-moi-truong-dau-tu-kinh-doanh-thuan-loi-cho>. Truy cập ngày 04/04/2013.

nền kinh tế nước ta với kinh tế khu vực và quốc tế ngày càng sâu rộng, môi trường đầu tư và môi trường kinh doanh cần phải được tiếp tục cải thiện... thì các quy định về UĐT TNDN của Luật Thuế TNDN năm 2008 đã bộc lộ những tồn tại, hạn chế, không còn phù hợp với tình hình thực tiễn, chưa bảo đảm tính thống nhất, đồng bộ trong hệ thống pháp luật. Chính vì vậy, để khắc phục những tồn tại và hạn chế phát sinh, đồng thời triển khai một cách có hiệu quả Chiến lược cải cách thuế giai đoạn 2011-2020 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt bằng Quyết định số 732/QĐ-TTg ngày 17/05/2011 và cũng để đáp ứng yêu cầu phát triển kinh tế - xã hội của đất nước trong giai đoạn tới theo hướng đảm bảo đơn giản hoá chính sách, đáp ứng yêu cầu về cải cách thủ tục hành chính, hiện đại hoá công tác quản lý thuế và thực hiện giảm dần mức động viên, thì việc tiến hành sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN năm 2008 là hết sức cần thiết, trong đó có những quy định về UĐT TNDN. Hiện nay, Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN³ (Dự thảo) đang được lấy ý kiến đóng góp rộng rãi trong công chúng. Trong bài viết này, chúng tôi muốn làm rõ và trao đổi một số ý kiến liên quan đến những quy định về UĐT TNDN trong Dự thảo.

2. Khái quát chung về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp

Thuế TNDN là một loại thuế có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích của các doanh nghiệp. Chính vì thế Nhà nước sử dụng các chính sách ưu đãi về thuế suất (UĐVTS) và ưu đãi về thời gian miễn giảm thuế nhằm tác động đến hoạt động đầu tư vốn và tổ chức sản xuất, kinh doanh của các doanh nghiệp. Hầu hết các quốc gia trên thế giới đều xem

chính sách ưu đãi về thuế TNDN là một trong những công cụ quan trọng để thực hiện mục tiêu điều tiết kinh tế - xã hội của mình. Việt Nam là một quốc gia có các điều kiện kinh tế - xã hội đặc thù, đang trong quá trình chuyển đổi cơ cấu, các điều kiện phát triển và nguồn lực về vốn được phân bổ không đồng đều giữa các vùng, miền trong khi mục tiêu chiến lược được đặt ra là xây dựng một xã hội “dân giàu, nước mạnh, dân chủ, công bằng, văn minh” thì các chính sách, pháp luật về UĐT nói chung và UĐT TNDN nói riêng có ý nghĩa đặc biệt quan trọng.

Về mặt lý luận, UĐT TNDN là việc Nhà nước dành cho các doanh nghiệp thực hiện hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc cung ứng dịch vụ trong những lĩnh vực, địa bàn, loại hình mà Nhà nước khuyến khích phát triển những điều kiện thuận lợi hơn về thuế suất, về thời gian miễn, giảm thuế và những vấn đề khác nhằm thu hút đầu tư, hỗ trợ, giúp đỡ các doanh nghiệp đó trong quá trình hoạt động, góp phần thực hiện mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội⁴. Với tư cách là một chế định pháp luật, pháp luật về UĐT TNDN là tổng hợp các quy định do Nhà nước ban hành về các biện pháp, lợi thế nhằm giảm bớt gánh nặng về thuế thu nhập cho những doanh nghiệp hoặc nhóm doanh nghiệp dưới hình thức các UĐVTS, thời gian miễn giảm thuế và các hình thức khác trong những điều kiện nhất định so với các doanh nghiệp khác, qua đó nhằm khuyến khích và thu hút đầu tư vào những lĩnh vực, địa bàn nhất định.

Với tư cách là một công cụ góp phần điều tiết các chính sách kinh tế - xã hội, các quy định của pháp luật về UĐT TNDN đóng vai trò quan trọng trong quá trình thu hút các nguồn vốn đầu tư trong và ngoài nước, thúc

3 Toàn văn của Dự thảo xem tại: http://duthaoonline.quochoi.vn/DuThao/Lists/DT_DUTHAO_LUAT/View_Detail.aspx?ItemID=744&TabIndex=1. Truy cập ngày 04/04/2013.

4 Xem thêm: Nguyễn Thị Tú Nguyệt (2012), *Pháp luật về UĐT TNDN (Luận văn thạc sỹ, Trường Đại học Luật TP. Hồ Chí Minh)*, tr. 5.

đẩy chuyển dịch cơ cấu kinh tế tại các vùng, miền và giữa các lĩnh vực của nền kinh tế quốc dân, đồng thời khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư vào những ngành sản xuất các sản phẩm có giá trị gia tăng lớn, các ngành công nghiệp hỗ trợ, sử dụng công nghệ cao, công nghệ sinh học, dịch vụ chất lượng cao, lĩnh vực xã hội hóa, vùng có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn và đặc biệt khó khăn. Bên cạnh đó, Nhà nước thông qua các quy định pháp luật về UĐT tạo môi trường đầu tư kinh doanh thuận lợi, đảm bảo công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh; thực hiện giảm mức thuế suất chung (TSC) để khuyến khích doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích lũy, tích tụ đổi mới thiết bị, đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh. Qua đó, thúc đẩy nền kinh tế phát triển, góp phần tạo nguồn thu cho ngân sách nhà nước. Ngoài ra, các quy định về UĐT TNDN còn góp phần điều hòa thu nhập, thực hiện công bằng xã hội.

Do tính chất có chọn lọc của chế độ ưu đãi về thuế TNDN nên chỉ những doanh nghiệp đáp ứng các điều kiện nhất định mới được hưởng ưu đãi. Tại Việt Nam, doanh nghiệp muốn hưởng những ưu đãi về thuế TNDN phải đáp ứng các điều kiện quy định tại Điều 18 Luật Thuế TNDN năm 2008. Theo đó, các ưu đãi về thuế TNDN chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ theo quy định và đăng ký, nộp thuế TNDN theo kê khai. Đồng thời, doanh nghiệp phải hạch toán riêng thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được UĐT; trường hợp không hạch toán riêng được thì thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh được UĐT được xác định theo tỉ lệ doanh thu giữa hoạt động sản xuất, kinh doanh được UĐT trên tổng doanh thu của doanh nghiệp. Riêng đối với UĐVTS và thời gian miễn giảm thuế TNDN không áp dụng đối với: thu nhập khác của doanh nghiệp; thu nhập từ hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài

nguyên quý hiếm khác; thu nhập từ kinh doanh trò chơi có thưởng, cá cược theo quy định của pháp luật và trường hợp khác được Chính phủ quy định.

Có hai hình thức UĐT TNDN phổ biến là UĐVTS và ưu đãi về thời gian miễn, giảm thuế. UĐVTS là việc doanh nghiệp được hưởng ưu đãi dưới hình thức áp dụng mức thuế suất thấp hơn mức TSC trong một thời hạn nhất định. Điều 13 Luật Thuế TNDN năm 2008 liệt kê 6 trường hợp được hưởng UĐVTS áp dụng cho các doanh nghiệp thành lập và hoạt động trong những lĩnh vực, địa bàn mà Nhà nước muốn khuyến khích đầu tư với hai mức thuế ưu đãi là 20% và 10% (trong khi mức thuế suất áp dụng chung là 25%) và với thời hạn ưu đãi là 10 năm và 15 năm. Bên cạnh đó, ưu đãi về thời gian miễn, giảm thuế cũng được xem là một biện pháp để khuyến khích đầu tư và điều tiết thu nhập của doanh nghiệp. Theo hình thức ưu đãi này, doanh nghiệp thuộc đối tượng có thu nhập chịu thuế không phải nộp hoặc nộp ít hơn số thuế tương ứng với mức thuế suất đang áp dụng theo một tỷ lệ và trong một thời hạn nhất định. Theo quy định tại Điều 14 Luật Thuế TNDN năm 2008, có hai nhóm đối tượng được hưởng ưu đãi về thời gian miễn, giảm thuế. Nhóm thứ nhất bao gồm: “Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao; doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư thuộc lĩnh vực công nghệ cao, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước, sản xuất sản phẩm phần mềm; doanh nghiệp thành lập mới hoạt động trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao và môi trường được miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 9 năm tiếp theo”. Nhóm thứ hai là: “Doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã

hội khó khăn được miễn thuế tối đa không quá 2 năm và giảm 50% số thuế phải nộp tối đa không quá 4 năm tiếp theo”.

Ngoài hai hình thức ưu đãi nêu trên, Luật Thuế TNDN năm 2008 còn quy định một số hình thức khác như: chuyên lỗ (Điều 16) và trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp (Điều 17). Đồng thời, nhằm hỗ trợ các doanh nghiệp có sử dụng nhiều lao động nữ và lao động là người dân tộc thiểu số, Luật Thuế TNDN năm 2008 cũng có điều khoản mở cho phép áp dụng một số ưu đãi khác theo quy định của Chính phủ đối với các doanh nghiệp có sử dụng nhiều đối tượng lao động nêu trên.

3. Những điểm mới về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong Dự thảo

Có thể nói, Ban soạn thảo đã dành sự quan tâm đáng kể cho vấn đề UĐT TNDN. Bên cạnh việc điều chỉnh giảm mức thuế suất phổ thông từ 25% xuống còn 23%, Dự thảo đã bổ sung thêm những điều, khoản quy định về chế độ UĐT TNDN theo hướng mở rộng các lĩnh vực, ngành nghề, địa bàn ưu đãi được tập hợp từ các văn bản quy phạm pháp luật chuyên ngành nhằm đảm bảo tính thống nhất và tập trung của các quy định pháp luật về UĐT TNDN trên cơ sở vẫn giữ nguyên mức thuế suất ưu đãi (TSUĐ) quy định tại Luật Thuế TNDN năm 2008. Theo tổng hợp của Bộ Tài chính⁵, những điểm mới cơ bản bao gồm:

Thứ nhất, bổ sung vào diện áp dụng thuế suất 10% trong 15 năm, miễn thuế trong 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo đối với một số đối tượng: doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư sản vật liệu mới, năng lượng mới không sử dụng nhiên liệu hóa thạch; phát triển công nghệ sinh hoạt; bảo vệ môi trường; doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng dụng công nghệ

cao; doanh nghiệp thành lập mới từ dự án đầu tư hoặc doanh nghiệp có dự án đầu tư mới có quy mô đầu tư và phạm vi tác động rộng lớn đến kinh tế - xã hội đáp ứng điều kiện theo quy định của Chính phủ.

Thứ hai, bổ sung vào diện áp dụng thuế suất 10% đối với doanh nghiệp có thu nhập từ việc thực hiện dự án nghiên cứu phát triển, bao gồm: dự án ứng dụng công nghệ cao; dự án ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; thu nhập từ thực hiện dự án đầu tư - kinh doanh nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho thuê mua; thu nhập từ hoạt động báo in (kể cả quảng cáo trên báo) của cơ quan báo chí; thu nhập từ hoạt động xuất bản của cơ quan xuất bản theo quy định của Luật Xuất bản; thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện các dự án, như trồng, chăm sóc rừng, nuôi trồng nông, lâm, thủy sản trên đất hoang hóa hoặc vùng nước chưa được khai thác, sản xuất giống cây trồng, giống vật nuôi, sản xuất, khai thác và tinh chế muối, đánh bắt hải sản ở vùng biển xa bờ.

Thứ ba, bổ sung áp dụng thuế suất 20% đối với: tổ chức tài chính vi mô; doanh nghiệp có thu nhập từ việc thực hiện các dự án, như trồng cây dược liệu; sản xuất, tinh chế thức ăn gia súc, gia cầm, thủy sản; dịch vụ kỹ thuật trồng cây công nghiệp và cây lâm nghiệp, bảo vệ cây trồng và vật nuôi, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản; đầu tư bảo quản nông sản sau thu hoạch, bảo quản nông, thủy sản và thực phẩm; phát triển ngành nghề truyền thống.

Thứ tư, bên cạnh việc tiếp tục thực hiện chính sách ưu đãi về thuế TNDN đối với các doanh nghiệp thực hiện các dự án đầu tư mới ở những địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, khu kinh tế, khu công nghệ cao, Dự thảo cũng bổ sung quy định dành những ưu đãi về miễn, giảm thuế đối với doanh nghiệp thực hiện dự án đầu tư

5 Xem: Bộ Tài chính giới thiệu một số nội dung cơ bản về Dự thảo tại: <http://www.tapchitaichinh.vn/Phan-tich-Binh-luan/Bo-Tai-chinh-gioi-thieu-mot-so-noi-dung-co-ban-ve-Du-an-Luat-sua-doi-bo-sung-mot-so-dieu-cua-Luat-Thue-TNDN/23952.tctc>. Truy cập ngày 05/04/2013.

mới tại khu công nghiệp (trừ khu công nghiệp trên địa bàn các thành phố trực thuộc trung ương).

Ngoài ra, Dự thảo còn bổ sung quy định áp dụng mức TSUĐ 20% áp dụng cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa sử dụng dưới 200 lao động làm việc toàn bộ thời gian và có tổng doanh thu năm không quá 20 tỷ đồng (điểm 1 khoản 6 Điều 1 Dự thảo). Quy định này là muốn chia sẻ khó khăn tài chính cho các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, đặc biệt trong giai đoạn có những bất ổn của kinh tế vĩ mô hiện nay.

4. Một số nhận định và kiến nghị

Qua phân tích những điểm mới về UĐT TNDN trong Dự thảo, chúng tôi nhận thấy rằng, nhìn chung Dự thảo đã bám sát và quán triệt quan điểm, mục tiêu đã đề ra trong Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011-2020, đồng thời bảo đảm tính thống nhất, đồng bộ của hệ thống pháp luật trên cơ sở tổng hợp và đúc rút những kinh nghiệm và vướng mắc, bất cập phát sinh trong quá trình áp dụng pháp luật về thuế TNDN trong thực tế. Ban soạn thảo đã có những nỗ lực rất lớn trong việc tập hợp và thống nhất các quy định về UĐT TNDN nằm rải rác ở những văn bản pháp luật ở những cấp độ khác nhau và trong những lĩnh vực pháp luật chuyên ngành khác nhau vào trong một văn bản có hiệu lực pháp lý cao là Luật để đảm bảo tính thống nhất và tính đồng bộ, loại bỏ những mâu thuẫn, bất cập để tạo điều kiện cho việc thực thi một cách hiệu quả. Qua đó, giúp cho các chính sách và pháp luật về UĐT TNDN được ổn định và ngày càng phát huy vai trò là một trong các công cụ để Nhà nước thực hiện các chính sách kinh tế - xã hội, cải thiện môi trường đầu tư, điều tiết thu nhập và thực hiện công bằng xã hội.

Tuy nhiên, bên cạnh đó, các quy định

trong Dự thảo về UĐT TNDN cũng tạo ra không ít băn khoăn, những vấn đề cần trao đổi, góp ý thêm để hoàn thiện.

Một là, Dự thảo giảm mức TSC từ 25% theo quy định của Luật Thuế TNDN năm 2008 xuống còn 23% trong khi vẫn giữ nguyên mức TSUĐ là 10% và 20% là chưa thật sự hợp lý và công bằng. Như vậy, chỉ có các doanh nghiệp thuộc diện không được ưu đãi mới thụ hưởng những lợi ích của mức thuế suất mới, trong khi các doanh nghiệp thuộc diện được hưởng ưu đãi thì vẫn hưởng mức TSUĐ. Từ đó cho thấy, khoảng cách về lợi thế ưu đãi trong nghĩa vụ nộp thuế giữa các doanh nghiệp thông thường và các doanh nghiệp thuộc diện được hưởng UĐVTS đã được rút ngắn đáng kể. Điều này ít nhiều làm giảm tính hấp dẫn của chính sách UĐT TNDN, ảnh hưởng đến mục tiêu khuyến khích đầu tư phát triển kinh tế của Nhà nước. Chúng tôi đề nghị cần xem xét điều chỉnh giảm mức TSUĐ tương ứng với mức giảm xuống của mức TSC.

Hai là, cần cân nhắc việc áp dụng mức thuế suất 20% đối với doanh nghiệp sử dụng dưới 200 lao động làm việc toàn bộ thời gian và có tổng doanh thu năm không quá 20 tỷ đồng. Liên quan đến vấn đề này, hiện nay có hai loại ý kiến khác nhau. Loại ý kiến thứ nhất đồng ý áp dụng mức thuế suất 20% cho các doanh nghiệp có quy mô nêu trên với lập luận “nhằm bảo đảm tính cạnh tranh trong thu hút đầu tư”. Ý kiến này còn đề xuất một lộ trình cụ thể về việc áp dụng và cắt giảm mức lãi suất ưu đãi cho đối tượng này trong từng giai đoạn⁶. Loại ý kiến thứ hai phản đối việc áp dụng mức TSUĐ theo như đề xuất của Dự thảo. Họ cho rằng, mặc dù chính sách này là đáng hoan nghênh và phù hợp với thông lệ quốc tế nhưng trong điều kiện của Việt Nam hiện nay thì việc áp dụng mức TSUĐ này đối với các doanh nghiệp nhỏ và

6 Báo cáo thẩm tra sơ bộ về Dự thảo ngày 15/03/2013 của Ủy ban Tài chính-Ngân sách của Quốc hội.

vừa có thể gây ra tình trạng “bất bình đẳng” giữa các doanh nghiệp cùng hoạt động kinh doanh trong một lĩnh vực ngành nghề hoặc trên cùng một địa bàn. Mặt khác, việc ưu đãi này có thể dẫn đến nguy cơ các doanh nghiệp lớn sẽ “lách luật” để trốn thuế bằng cách tự chia thành các doanh nghiệp nhỏ, gây thất thu về thuế và như vậy có nghĩa là quy định trên không những không phát huy tác dụng mà còn mang tính “khuyến khích ngược”. Chúng tôi cho rằng, vấn đề này cần tiếp tục có những trao đổi, thảo luận một cách thấu đáo nhằm đảm bảo tính hiệu quả của pháp luật.

Ba là, việc Dự thảo mở rộng địa bàn ưu đãi đầu tư bao gồm cả khu công nghiệp (trừ khu công nghiệp trên địa bàn các thành phố trực thuộc trung ương) và tiếp tục duy trì chính sách ưu đãi đầu tư đối với các khu kinh tế (KTT) là chưa thuyết phục. Chúng tôi hoàn toàn đồng ý với ý kiến của đa số đại biểu Quốc hội trong Ủy ban Tài chính - Ngân sách của Quốc hội khi cho rằng, “số lượng các KKT được thành lập trong thời gian qua tương đối lớn⁸, thuộc địa bàn có điều kiện thuận lợi, được Nhà nước đầu tư khá lớn về hạ tầng song vẫn được hưởng mức UĐT cao nhất là chưa thật hợp lý”. Theo các đại biểu, Chính phủ cần rà soát, khảo sát, đánh giá chi tiết về tính hiệu quả của việc áp dụng chính sách UĐT đối với các KKT để sửa đổi quy định trên theo hướng các doanh nghiệp trong các KKT sẽ hưởng ưu đãi theo địa bàn mà KKT đó tọa lạc. Đây là một đề xuất rất đáng được nghiên cứu và xem xét một cách nghiêm túc. Riêng đối với quy định về áp dụng UĐT cho các khu công nghiệp cũng cần xem xét, cân nhắc

một cách thận trọng. Bởi lẽ, một trong những nguyên nhân mà các khu công nghiệp đã bị đưa ra khỏi danh mục địa bàn ưu đãi đầu tư trong Luật Thuế TNDN năm 2008 là tình trạng ưu đãi tràn lan, thiếu trọng tâm trong khi các khu công nghiệp thường đặt ở những địa bàn thuận lợi như gần bến cảng, gần thành phố, điều kiện giao thông vận chuyển hàng hóa thuận lợi... Từ đó, tạo ra một bất hợp lý là các doanh nghiệp nước ngoài thường chọn các khu công nghiệp để thành lập và thực hiện dự án đầu tư với những thuận lợi nhất định nhưng vẫn được hưởng những ưu đãi về thuế. Trong giai đoạn đầu khi chúng ta sử dụng chính sách thu hút đầu tư nước ngoài thì việc UĐT cho các khu công nghiệp là có thể hiểu được. Nhưng hiện nay, chúng ta đang thực hiện chính sách thuế công bằng và không phân biệt đối xử giữa các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế thì việc quay trở lại áp dụng ưu đãi về thuế cho các khu công nghiệp là không phù hợp với tiến trình đó.

Bốn là, Dự thảo tiếp tục duy trì hai hình thức UĐT TNDN là UĐVTS và ưu đãi về thời gian miễn giảm thuế. Điều này một mặt, có thể dẫn đến nguy cơ các doanh nghiệp “lách luật” bằng cách sau khi thời gian miễn, giảm thuế kết thúc sẽ tìm cách kê khai lỗ (hoặc thực hiện các thủ đoạn như chuyển giá chẳng hạn) hoặc tiến hành giải thể để thành lập doanh nghiệp mới; mặt khác, sẽ dẫn đến tình trạng chùng lãn giữa chế độ UĐVTS và thời gian miễn, giảm thuế. Vì vậy, Ban soạn thảo cần xem xét để chọn một trong hai hình thức ưu đãi: hoặc là ưu đãi theo thuế suất hoặc là ưu đãi theo thời gian miễn, giảm thuế ■

7 Xem thêm: Vũ Xuân Tiên, "Thuế thu nhập doanh nghiệp: Đừng vội phân biệt đối xử!", tại: http://duthaoonline.quochoi.vn/DuThao/Lists/TT_TINLAPPHAP/View_Detail.aspx?ItemID=1000. Truy cập ngày 05/04/2013.

8 Ở nước ta có 3 loại hình KKT đó là: KKT ven biển, KKT cửa khẩu và KKT quốc phòng. Hầu hết các địa phương ven biển đều thành lập KKT. Từ năm 2001 đến nay tính trên cả nước đã có khoảng 28 KKT cửa khẩu được thành lập.

9 Báo cáo thẩm tra sơ bộ về Dự thảo ngày 15/03/2013 của Ủy ban Tài chính-Ngân sách của Quốc hội, tr. 7.

MỘT SỐ GÓP Ý SỬA ĐỔI, BỔ SUNG LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

NGUYỄN THỊ HỒNG NHUNG*

Việc sửa đổi, bổ sung Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) lần này có ý nghĩa rất quan trọng trong việc thúc đẩy đầu tư và là một trong những giải pháp để giúp các doanh nghiệp vượt qua giai đoạn khó khăn hiện nay. Có rất nhiều ý kiến xoay quanh các nội dung Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN (gồm 9 nội dung). Chúng tôi nêu một vài suy nghĩ liên quan đến thuế suất thuế TNDN, quy định về trích khấu hao tài sản cố định (TSCĐ) và quy định về khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế liên quan đến tiền lương, tiền công trả cho người lao động nhưng không có hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật.

1. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp

Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN đã đề xuất việc giảm mức thuế suất thuế TNDN xuống thấp hơn 25% như hiện nay. Về vấn đề giảm mức thuế suất này, chúng tôi hoàn toàn tán thành, bởi lẽ việc thu thuế cao chưa hẳn đã làm tăng thu ngân sách nhà nước. Trong thời gian vừa qua, khi tình hình kinh tế khó khăn, số lượng các doanh nghiệp phải tạm ngừng hoạt động, giải thể hoặc phá sản tăng cao, một mặt ảnh hưởng khá nhiều đến khoản thu ngân sách trong dài hạn, mặt khác về lâu dài có thể kéo theo nhiều hệ lụy khác cho xã hội, cụ thể như số lao động thất nghiệp tăng, tệ nạn xã hội tăng, giảm phát...

Ngoài ra, việc giảm thuế suất được đã được thực hiện từ nhiều năm qua tại rất nhiều quốc gia trên thế giới, và thực tiễn đã

cho thấy, nó có ý nghĩa cực kỳ quan trọng trong việc tăng khả năng cạnh tranh kêu gọi vốn đầu tư nước ngoài. Tại châu Âu, mức thuế suất bình quân thuế TNDN của nhiều nước đã giảm từ khoảng 40% vào năm 1995 xuống còn 23% vào năm 2012. Trong khối ASEAN, nhiều nước cũng đã tiến hành giảm thuế suất thuế TNDN và các mức thuế suất này còn có khả năng tiếp tục giảm trong những năm tới (Singapore còn 17%, Malaysia còn 25%, Brunei 22%; Campuchia 20%...)¹.

Mặc dù hoàn toàn đồng ý với việc giảm thuế suất thuế TNDN, nhưng chúng tôi lại không tán thành việc Bộ Tài chính đưa ra hai mức thuế suất khác nhau để áp dụng cho doanh nghiệp. Đó là giảm thuế suất thuế TNDN từ 25% xuống còn 23% đối với các doanh nghiệp phổ thông. Riêng đối với

* TS. Khoa Luật, Trường ĐH Kinh tế - Luật Đại học Quốc gia TP. Hồ Chí Minh.

1 Theo <http://www.baomoi.com/Cai-cach-chinh-sach-thue-thu-nhap-doanh-nghiep/126/9087973.epi>

doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, sử dụng dưới 200 lao động làm việc toàn bộ thời gian và có doanh thu năm không quá 20 tỷ đồng, thì áp dụng thuế suất 20%. Theo lập luận của Bộ Tài chính, việc giảm mức thuế suất như nêu trên là phù hợp với xu hướng chung của các nước trong khu vực và đáp ứng nhu cầu thu hút đầu tư, tạo điều kiện để doanh nghiệp tăng tích tụ, thúc đẩy sản xuất kinh doanh, nhất là doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa là những đối tượng có nhiều khó khăn, chịu nhiều tác động trước những khó khăn của nền kinh tế². Giải thích thêm cho việc đưa ra hai mức thuế suất như vậy mà chưa đưa hẳn về một mức thuế suất chung là 20%, Bộ Tài chính cho rằng, nếu giảm ngay 25% xuống 20% cho năm nay thì ngân sách sẽ giảm 20.442 tỷ đồng, dẫn đến mất cân đối ngân sách³.

Chúng tôi nhìn vấn đề này ở một góc độ hoàn toàn khác. Việc đưa ra hai mức thuế suất khác nhau như trên đã tạo ra một sự phân biệt đối xử không cần thiết và không hẳn sẽ tạo ra được sự chuyển biến tích cực cho nền kinh tế. Vô hình trung, chúng ta đang khuyến khích việc phát triển các doanh nghiệp nhỏ và vừa, tạo ra một nền kinh tế nhỏ lẻ, sức cạnh tranh không cao, nhất là khi các doanh nghiệp lớn - để được hưởng lợi từ chính sách về thuế nêu trên - sẽ chia, tách ra thành nhiều doanh nghiệp với quy mô vốn nhỏ, số lượng lao động ít, hoạt động kinh doanh manh mún, không tập trung, và do vậy, sẽ khó cạnh tranh được với các tập đoàn lớn trên thế giới, nơi đòi hỏi một phương thức quản trị hiện đại, nguồn lực dồi dào về vốn lẫn lao động...

Hơn nữa, các doanh nghiệp nhỏ và vừa, với số lượng chiếm khoảng 87% số doanh nghiệp hiện nay⁴, thì việc thu thuế với mức thuế suất chênh lệch 3% (23% & 20%) cho phần doanh nghiệp còn lại (chiếm khoảng 13%) có làm cho ngân sách thực sự không bị ảnh hưởng nhiều hơn so với việc thu thuế thống nhất với mức thuế suất 20% cho tất cả các doanh nghiệp? Chúng ta hiện chưa tính đến việc này, nhưng việc đồng loạt giảm thuế suất xuống một mức thống nhất có thể tạo được sự đồng thuận trong lòng dân, cho doanh nghiệp, kích thích nền kinh tế. Các doanh nghiệp có thể sẽ kinh doanh hiệu quả hơn, tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước.

Chúng tôi đề xuất một mức thuế suất duy nhất áp dụng cho cả doanh nghiệp phổ thông lẫn doanh nghiệp nhỏ và vừa, đó là thuế suất ở mức 20%. Vì nếu giảm thuế suất xuống 23%, xét trong tương quan so sánh với các nước trong khu vực như đã nêu, chúng ta sẽ thiếu đi tính cạnh tranh trong thu hút đầu tư. Trong phiên thảo luận của Ủy ban Thường vụ Quốc hội ngày 18/3/2013 về Dự thảo sửa đổi Luật Thuế TNDN, Chủ tịch Quốc hội cũng đã nói: “Nếu là Bộ trưởng Bộ Tài chính, tôi sẽ cho giảm ngay xuống mức 20%”⁵.

Với mức thuế suất duy nhất đề xuất là 20% áp dụng không phân biệt cho tất cả các doanh nghiệp với quy mô khác nhau, theo chúng tôi, một mặt có thể khắc phục được đáng kể hiện tượng chuyển giá đang khá phổ biến ở các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài⁶, hạn chế khả năng chia tách doanh nghiệp nhằm hưởng lợi từ thuế suất khác

2 Theo <http://baodientu.chinhphu.vn/Home/Du-kien-giam-thue-thu-nhap-doanh-nghiep/201212/156732.vgp>

3 Theo chinhphu.vn

4 <http://www.tinmoi.vn/chu-tich-quoc-hoi-muon-thue-thu-nhap-doanh-nghiep-ve-20-011256383.html>

5 Theo http://www.baoyenbai.com.vn/11/93449/Chu_tich_Quoc_hoi_La_Bo_truong_toi_se_giam_thue_xuong_20.htm

6 <http://www.vinaret.com.vn/tin-thi-truong-hang-hoa-viet-nam.gplist.319.gpopen.211707.gpside.1.gpnewtitle.kien-nghi-giam-thue-thu-nhap-doanh-nghiep-con-20.asmx>



nhau, mặt khác có thể thúc đẩy mạnh mẽ hoạt động đầu tư giúp mang lại nhiều lợi ích khác to lớn hơn cho nền kinh tế - xã hội mà không hẳn số tiền thuế thu được từ việc thu thuế ở mức chênh lệch (3% cho 13% số lượng doanh nghiệp còn lại) có thể làm được (tạo việc làm cho người lao động, chuyên giao và đổi mới công nghệ, phát triển du lịch...).

2. Quy định về khấu hao tài sản cố định

Một vấn đề có liên quan mật thiết đến thuế TNDN là quy định về tài sản cố định (TSCĐ) và trích khấu hao TSCĐ. Mặc dù những vấn đề này không được quy định trực tiếp trong Luật Thuế TNDN, nhưng lại có ảnh hưởng không nhỏ đến chính sách thuế này.

Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ được quy định cụ thể và chi tiết tại Thông tư 203/2009/TT-BTC của Bộ Tài chính, được ban hành căn cứ vào Luật Thuế TNDN năm 2008 và Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế TNDN. Tại Điều 3, khoản 1 của Thông tư này, Bộ Tài chính đã quy định về tiêu chuẩn nhận

biết TSCĐ. Theo đó, TSCĐ là tài sản có thời gian sử dụng trên 01 năm và phải có giá trị từ 10 triệu đồng trở lên. Thiết nghĩ, với tình hình kinh tế hiện nay, việc quy định giá trị tài sản là 10 triệu đồng nhằm xác định TSCĐ để từ đó đưa vào quản lý và trích khấu hao trong thời gian dài là không còn hợp lý và gây khó khăn cho doanh nghiệp. Cụ thể, đối với những doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI), giá trị tài sản mua

sắm rất lớn, đa số đều trên 10 triệu đồng. Nếu tuân theo quy tắc về khấu hao TSCĐ như ở Việt Nam hiện tại, thì có lẽ bất kỳ tài sản gì của doanh nghiệp FDI đều được xem là TSCĐ (từ cái đơn giản nhất là bàn, ghế...), nên phải được đưa vào quản lý và trích khấu hao, chứ không được đưa vào chi phí được trừ ngay vào thu nhập chịu thuế. Nếu như vậy, doanh nghiệp phải tốn chi phí và nhân lực để quản lý tất cả các tài sản này trong một khoảng thời gian không phải là ngắn (ít nhất là 2 năm).

Cũng cần phải nói thêm, mặc dù có quy định doanh nghiệp hoạt động có hiệu quả kinh tế cao được trích khấu hao nhanh nhưng không quá 2 lần mức khấu hao xác định theo phương pháp đường thẳng, và khi thực hiện khấu hao nhanh, doanh nghiệp phải đảm bảo kinh doanh có lãi (khoản 2.2 d, Điều 6, Thông tư 123/2012/TT-BTC ngày 27/7/2012 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế TNDN số 14/2008/QH12 và hướng dẫn Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008, Nghị định số 122/2011/NĐ-CP ngày 27/12/2011 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế TNDN). Tuy nhiên,

Thông tư lại không chỉ rõ như thế nào là hoạt động có hiệu quả kinh tế cao để được áp dụng chế độ khấu hao nhanh. Và hơn nữa, việc áp dụng quy định này lại mang tính chất “cục bộ” (có điều kiện), không đại trà, nên đa số các doanh nghiệp kinh doanh có lãi cũng sẽ khó được hưởng lợi từ quy định này.

Chúng tôi thấy rằng, để giảm thuế TNDN nhằm kích thích đầu tư và sản xuất, kinh doanh, ngoài hình thức giảm thuế suất thuế TNDN là hình thức trực tiếp và dễ thấy nhất, một hình thức khác mang tính chất gián tiếp, khó nhìn thấy hơn, nhưng cũng góp phần không kém vào việc thúc đẩy doanh nghiệp mở rộng sản xuất kinh doanh và đầu tư là quy định về cách tính thuế, trong đó có liên quan đến khấu hao TSCĐ. Như vậy, thay đổi quy định về TSCĐ để trích khấu hao là một việc làm hết sức cần thiết, nhằm đơn giản hóa hoạt động quản lý của doanh nghiệp và đảm bảo lợi nhuận sau thuế của doanh nghiệp sát hơn với thực tế, giúp doanh nghiệp sớm tái đầu tư, nhanh chóng đổi mới trang thiết bị và công nghệ. Đồng thời, chúng tôi cũng đề xuất, mức giá trị tài sản để được xem là TSCĐ có thể nâng lên mức 20 triệu đồng/tài sản.

3. Khoản chi liên quan đến tiền lương và tiền công của người lao động

Theo quy định tại khoản 2k, Điều 9, Luật Thuế TNDN, tiền lương, tiền công, các khoản hạch toán khác để trả cho người lao động không có hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật thì không được tính vào chi phí hợp lệ để trừ vào thu nhập chịu thuế. Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN vẫn giữ nguyên quy định này. Thiết nghĩ, quy định trên hoàn toàn đúng, nhằm tránh tình trạng gian lận thuế khi tính toán chi phí được trừ vào thu nhập chịu thuế. Tuy nhiên, điều đáng nói ở đây là quy định này đã không có trường hợp loại trừ cho những doanh nghiệp với ngành

ngành đặc thù thường xuyên sử dụng nhân công có thời hạn dưới 3 tháng, theo hợp đồng lao động miệng, và do vậy không có hóa đơn chứng từ cho việc trả công này. Điển hình là những doanh nghiệp hoạt động trong ngành xây dựng. Ngoài những người lao động làm việc thường xuyên, có hợp đồng lao động bằng văn bản, các doanh nghiệp ngành nghề này vẫn phải thường thuê mướn các lao động tạm thời có thời gian dưới 3 tháng. Theo Điều 16, khoản 2 Bộ luật Lao động năm 2012, việc giao kết hợp đồng lao động bằng miệng đối với những người lao động làm việc tạm thời có thời hạn dưới 3 tháng là hợp pháp. Tuy nhiên, Luật Thuế TNDN lại không thừa nhận sự hợp pháp này khi quy định tất cả việc trả công cho người lao động phải có hóa đơn chứng từ hợp lệ theo quy định của pháp luật mới được tính vào chi phí hợp lệ được trừ vào thu nhập chịu thuế.

Vì vậy, theo chúng tôi, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN nên có quy định ngoại lệ dành cho đối tượng doanh nghiệp với những loại ngành nghề đặc thù, nhằm tạo sự công bằng giữa các ngành nghề qua chính sách thuế và pháp luật có liên quan. Hơn nữa, việc phủ định lẫn nhau giữa các văn bản pháp luật càng làm cho hệ thống pháp luật của Việt Nam thiếu tính nhất quán, gây khó khăn trong việc áp dụng và thực thi. Chúng tôi đề xuất, việc quy định ngoại lệ cho các doanh nghiệp đặc thù này có thể được thể hiện ở việc cho phép các doanh nghiệp này sử dụng một mức khoán chi phí khấu trừ hợp lý để trả công cho người lao động tạm thời mà không cần hóa đơn, chứng từ. Mức khoán chi phí được khấu trừ này có thể cố định cho tất cả các doanh nghiệp đặc thù cùng ngành nghề, không phân biệt quy mô, nhưng cũng có thể là các mức chi phí khấu trừ khác nhau áp dụng cho các doanh nghiệp cùng ngành nghề với quy mô khác nhau ■

Vì sao thuế Thu nhập Doanh nghiệp vẫn cao?

TRƯƠNG THANH ĐỨC*

Nếu chỉ dựa vào thuế suất để cho rằng, thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam cao hay thấp là không thuyết phục. Vì đằng sau thuế suất còn rất nhiều con số và sự kiện khác loại trừ chi phí hợp lý, dẫn đến tăng, giảm thu nhập. Do đó, còn nhiều nội dung của Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp (Dự thảo luật) cần được xem xét.

Thuế suất vẫn quá cao

Dự thảo luật giảm thuế suất phổ thông từ 25% xuống 23% và đối với một số doanh nghiệp vừa và nhỏ thì giảm xuống 20%. Theo Tờ trình của Chính phủ, thì mức thuế suất phổ thông sẽ không cao hơn các nước trong khu vực. Tuy nhiên, theo chúng tôi, thuế suất này vẫn còn rất cao, vì bên cạnh con số đó là rất nhiều quy định trói buộc, loại trừ chi phí, tăng thu nhập nộp thuế, giảm thu nhập thực chất.

Cũng như Luật hiện hành, Dự thảo luật tiếp tục nhắc lại một loạt khoản chi không được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Đó là việc không chế lãi suất đi vay; không chế chi phí theo tỷ lệ vốn vay so với vốn chủ sở hữu; không chế định mức tiêu hao nguyên, nhiên vật liệu; đặc biệt là việc không chế tỷ lệ chi phí quảng cáo, khuyến mại... Những quy định loại trừ chi phí này có thể đẩy doanh nghiệp vào tình trạng lãi giả, lỗ thật.

"Không thể hiểu nổi, có những thời điểm, lãi suất cho vay của ngân hàng trên 20%/năm, nhưng điều luật này lại chỉ tính chi phí đi vay bên ngoài của doanh nghiệp không quá 13,5%/năm, vì dựa vào lãi suất cơ bản hơn 2 năm nay vẫn án binh bất động ở con số chết 9%/năm."

Chẳng hạn, quy định rất bất hợp lý từ nhiều năm qua lại tiếp tục xuất hiện trong Dự thảo luật về việc không được hạch toán vào chi phí: "Phần chi trả lãi tiền vay vốn sản xuất, kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế, vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố". Khi doanh nghiệp không thể vay được tiền ngân hàng với lãi suất thấp, muốn duy trì hoạt động thì phải chấp nhận vay các nguồn khác với lãi suất cao hơn nhiều, nhưng lại bị lạnh lùng loại trừ. Không những thế, Ngân hàng Nhà nước đã bỏ rơi lãi suất cơ bản trong nhiều năm, cho dù lãi suất đó cao hơn hay chỉ bằng một nửa lãi suất cho vay thông thường. Không thể hiểu nổi, có những thời điểm, lãi suất cho vay của ngân hàng trên 20%/năm, nhưng điều luật này lại chỉ tính chi phí đi vay bên ngoài của doanh nghiệp không quá 13,5%/năm, vì dựa vào lãi suất cơ bản hơn 2 năm nay vẫn án binh bất động ở con số chết 9%/năm. Thậm chí, chính các ngân hàng nhiều khi cũng còn phải đi vay nhau với lãi suất cao hơn nhiều so với giới hạn này. Vay nhiều vốn, vay với lãi suất cao, thì thu thuế tăng thêm từ thu nhập của người cho vay, chứ không nên "chặn" cả chi phí đầu vào của bên vay vốn.

Tương tự là quy định không được tính vào chi phí đối với "Chi phí trả lãi tiền vay

* LS. Chủ tịch Công ty Luật BASICO - Trọng tài viên VIAC

vốn tương ứng với khoản vay vượt quá 4 lần vốn chủ sở hữu, riêng các tổ chức tín dụng, ngân hàng thì tỷ lệ này không quá 10 lần vốn chủ sở hữu; đối với một số ngành, lĩnh vực, doanh nghiệp đã có quy định của pháp luật về tỷ lệ tối thiểu vốn chủ sở hữu trên tổng vốn đầu tư thì thực hiện theo quy định đó”. Thế là một khoản chi hoàn toàn hợp lý, cần thiết, nhưng vẫn cứ ngang nhiên bị loại khỏi chi phí và bị đối xử như là một khoản chi bất hợp pháp. Chưa kể, trong nhiều trường hợp, pháp luật quy định giới hạn huy động vốn so với vốn chủ sở hữu để bảo đảm mục tiêu quản lý an toàn doanh nghiệp của chủ sở hữu, nêu trên mức đó thì phải được cấp cao hơn quyết định, chứ sao lại chuyển hóa chi phí thành thu nhập? Luật đã không cho tính chi phí vốn tự có, tức là không coi vốn đầu tư của cổ đông (nhà đầu tư) là chi phí giống như vốn vay ngân hàng, lại còn phủ nhận cả chi phí rõ ràng là đi vay.

“Quan trọng là các chi phí có thật hay không, chứ không phải là chi bao nhiêu, vì chi phí hợp lệ, hợp pháp của doanh nghiệp này thì cũng chính là thu nhập của doanh nghiệp hoặc cá nhân khác. Đã yêu cầu các khoản được tính vào chi phải hợp pháp, thì cũng cần nói lỏng con số “chết”, trói chân trói tay doanh nghiệp.”

Dự thảo luật nâng tỷ lệ không chế “phần chi quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại, hoa hồng môi giới; chi tiếp tân, khánh tiết, hội nghị; chi hỗ trợ tiếp thị, chi hỗ trợ chi phí liên quan trực tiếp đến hoạt động sản xuất, kinh doanh” từ 10% lên 15%, nhưng vẫn còn quá thấp. Như vậy, các khoản chi này dù có đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp, hợp lệ 100%, nhưng cũng chưa chắc đã được tính vào chi phí. Đây là điều rõ ràng trái với nguyên tắc cơ bản của hạch toán kinh doanh, phủ nhận thực tế hoàn toàn cần thiết và chính đáng, đó là không phải sản xuất mà bán hàng mới là yếu tố quyết định thành bại trong nền kinh tế thị trường. Và trong trường hợp đó, có khi kinh doanh bị lỗ vốn, nhưng vẫn bị pháp luật coi là có lãi và phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp. Do đó, cần phải

bỏ giới hạn này hoặc nếu không bỏ thì cũng phải nâng tỷ lệ không chế lên ít nhất là 50%. Quan trọng là các chi phí có thật hay không, chứ không phải là chi bao nhiêu, vì chi phí hợp lệ, hợp pháp của doanh nghiệp này thì cũng chính là thu nhập của doanh nghiệp hoặc cá nhân khác. Đã yêu cầu các khoản được tính vào chi phải hợp pháp, thì cũng cần nói lỏng con số “chết”, trói chân trói tay doanh nghiệp. Trong trường hợp này, việc giảm thu nhập ở doanh nghiệp này đồng nghĩa với việc tăng thu nhập ở doanh nghiệp khác và đặc biệt là góp phần làm giảm tình trạng lách luật không đáng có.

Một khoản khác tiếp tục bị loại trừ khỏi chi phí cũng cần phải xem lại, đó là “Chi trả lãi tiền vay vốn tương ứng với phần vốn điều lệ còn thiếu”, là “Tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân; thù lao trả cho sáng lập viên doanh nghiệp không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất, kinh doanh”... Nếu doanh nghiệp cứ chi trả vô tội vạ cho ai đó, thì cá nhân sẽ phải nộp thuế thu nhập cá nhân, có khi lên đến 35% (trong khi thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ có 25%)? Cũng không hiểu tại sao lại xuất hiện cụm từ “sáng lập viên doanh nghiệp”, vì chỉ có những người quản lý và kiểm soát doanh nghiệp mới nhận thù lao, chứ sáng lập viên thì sao lại “nhảy” vào đây mà nhận. Và cổ đông sáng lập trong Luật Doanh nghiệp có phải là sáng lập viên không, rồi sau 3 năm sẽ hết tư cách cổ đông sáng lập theo luật, thì khoản thù lao này có được tính vào chi phí hay không?

Ngoài ra, còn một số khoản chi khác còn tiếp tục bị loại trừ trong các nghị định, thông tư hướng dẫn thi hành, chẳng hạn như tiền ăn ca không được vượt quá bao nhiêu, hay chi phí trang phục cũng bị khống chế rất chặt chẽ.

Sau khi đã loại trừ hàng loạt chi phí như trên để tính ra thu nhập chịu thuế, tiếp đến các quy định nhằm giảm bớt rất nhiều thu nhập của chủ sở hữu. Đó là việc tự nguyện hay bắt buộc phải trích lập, đóng góp rất nhiều khoản từ thu nhập như Quỹ phát triển khoa học và công nghệ, Quỹ đầu tư phát triển, Quỹ dự phòng tài chính, Quỹ phúc lợi,

Quý khen thưởng... nếu như muốn phát triển doanh nghiệp một cách bài bản, lâu dài. Lợi nhuận sau đó mới trả cho chủ sở hữu. Và rồi đến lượt người nhận cổ tức lại tiếp tục phải nộp thuế thu nhập cá nhân cho riêng khoản này, với mức đồng loạt 5%. Như vậy, lợi nhuận thực sự của những người bỏ vốn sản xuất, kinh doanh để làm ra lợi nhuận đã bị “cắt xén” rất lớn, thậm chí bình quân trong nhiều năm sẽ còn thấp hơn cả lãi suất tiền gửi ngân hàng.

Nếu cứ thu đúng, thu đủ thuế thu nhập và luôn thu trước tất cả các khoản trên theo Luật thuế hiện hành, thì tiếp tục nguy cơ doanh nghiệp hầu như không còn nguồn vốn để lại để tái đầu tư, người lao động thì chẳng mấy trông mong vào Quý phúc lợi, khen thưởng, đặc biệt là người bỏ vốn đầu tư và phải chịu mọi rủi ro cũng không còn được bao nhiêu.

Nếu vẫn quy định đánh thuế như trên, thì thuế suất 25% hiện nay và 23% dự kiến vẫn là quá cao. Cần phải giảm thuế suất phổ thông xuống mức 20%. Đánh thuế nặng sẽ dẫn đến tình trạng gia tăng trốn thuế, nhất là với khả năng quản lý còn khá yếu kém trên thực tế. Nhà nước giảm thuế suất, thì doanh nghiệp sẽ hạch toán thu nhập trung thực hơn. Các luật thuế nói chung, luật thuế thu nhập doanh nghiệp nói riêng, phải thay đổi được thực trạng như hiện nay theo lời “thú tội” của quá nhiều doanh nhân, đó là nếu nộp thuế nghiêm chỉnh đúng như luật thì không bao giờ kinh doanh có lãi.

Nhiều quy định vẫn chưa hợp lý

Bên cạnh những quy định loại trừ, bóc tách chi phí như trên, còn khá nhiều quy định khác cùng nhằm tăng nộp thuế cho Nhà nước, giảm lợi tức cho nhà đầu tư, cũng chưa hợp lý. Đó là quy định chỉ chấp nhận

“Hợp pháp là bởi việc ấn định cứng nhắc của pháp luật, nhưng nhiều khi lại không hợp lý và ra rời thực tế. Đó là một trong những nguyên nhân quan trọng đẩy người ta lao vào hợp pháp hóa bằng cách: Mua bán hóa đơn, chế biến chứng từ khống, chấp nhận giao dịch giả...”

việc miễn thuế, giảm thuế cho doanh nghiệp lỗ tối đa 3 năm kể từ khi hoạt động. Giải thích điều này là để khắc phục việc lợi dụng chính sách ưu đãi để trục lợi là giải thích không hợp lý. Thế thì có công bằng không, trong khi thời hiệu xử phạt vi phạm hành chính thông thường chỉ có 1 năm, nhưng Điều 110 của Luật Quản lý thuế lại kéo dài thời hiệu xử phạt đối với hành vi vi phạm luật thuế lên tới 5 năm? Rồi lý giải quy định này nhằm “định hướng cho các nhà đầu tư xác định phương án chắc chắn” cũng là không thuyết phục, vì trong kinh doanh, thì triết lý lại là sự rủi ro tăng theo lãi suất.

Việc áp dụng thuế suất thấp hơn thuế suất phổ thông 3% đối với doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa là rất hợp lý. Tuy nhiên, cần xem lại phạm vi quá hạn chế nếu chỉ áp dụng đối với các doanh nghiệp sử dụng dưới 200 lao động và có tổng doanh thu hằng năm dưới 20 tỷ đồng. Như vậy thì quá nhiều doanh nghiệp quy mô vừa, lợi nhuận rất thấp (cả về con số tuyệt đối lẫn tỷ suất) vẫn phải nộp thuế như đối với doanh nghiệp lớn.

Hợp pháp là bởi việc ấn định cứng nhắc của pháp luật nhưng nhiều khi lại không hợp lý và ra rời thực tế. Đó là một trong những nguyên nhân quan trọng đẩy người ta lao vào hợp pháp hóa vi phạm bằng cách: Mua bán hóa đơn, chế biến chứng từ khống, chấp nhận giao dịch giả...

Văn bản hướng dẫn “đá” luật

Theo giải trình của Chính phủ, Dự thảo luật đã được bổ sung nhiều nội dung để “đảm bảo chính sách rõ ràng, minh bạch”. Tuy nhiên, trong thực tế nhiều năm qua có khá nhiều nội dung không được đề cập đến trong luật, kể cả việc giao thẩm quyền, nhưng vẫn cứ được quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành trong các nghị định, thông tư. Chẳng hạn đối với hoạt động được hưởng mức thuế suất thu nhập 10% như báo in, xuất bản hay “các khoản chi của hoạt động kinh doanh: ngân hàng, bảo hiểm, xổ số, chứng khoán và một số hoạt động kinh doanh đặc thù khác”. Như vậy, sự “rõ ràng, minh bạch” dường như chỉ để có cơ sở hơn cho các cơ quan nhà nước, chứ từ trước đến

nay, dù không “rõ ràng, minh bạch” thì người nộp thuế cũng cứ phải chấp hành.

Hay Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành cũng không hề đề cập đến một trong những khoản chi hợp lý để xác định thuế thu nhập là chi “trang phục” cho người lao động. Đến cả hai Nghị định của Chính phủ cũng bỏ qua việc này. Nhưng cuối cùng, lại tự dung xuất hiện quy định không chế khoản chi và mức chi này tại thông tư. Quy định trái Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật này dẫn đến tình trạng thông tư mới thật sự là văn bản quyết định vấn đề và đôi khi có giá trị thực tế “cao” hơn cả luật.

Như vậy, có nguy cơ Quốc hội không còn thẩm quyền “quy định, sửa đổi hoặc bãi bỏ các thứ thuế” theo Điều 84 Hiến pháp năm 1992 mà chỉ còn quy định về khung thuế. Nếu cứ để tiếp diễn tình trạng này, thì khó tránh khỏi nghịch lý, cứ theo thông tư, nghị định là đủ mà không cần biết luật quy định gì.

Ngoài ra, một số nội dung của các Nghị định hiện hành cũng như Dự thảo Nghị định quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành kèm theo Dự luật cũng có những điểm không hợp

lý, mà trước đây chúng tôi đã chỉ ra, nhưng vẫn chưa được tiếp thu. Ví dụ, quy định về khoản chi là “tiền phạt, tiền bồi thường do vi phạm hợp đồng kinh tế”, trong khi thực chất phải là mọi khoản phạt, bồi thường hợp đồng (thương mại, dân sự, lao động...), chứ không chỉ có hợp đồng kinh tế. Chưa kể khái niệm “hợp đồng kinh tế” cũng đã rất lỗi thời cùng với sự chấm dứt hiệu lực của Pháp lệnh Hợp đồng kinh tế từ năm 1996 và không còn được đề cập đến trong quy định của Luật Thương mại cũng như các đạo luật liên quan.

Cuối cùng, về kỹ thuật lập pháp, quá bất hợp lý với việc lựa chọn cách thức sửa đổi quá nhiều, mà lại không phải là làm hẳn một đạo luật mới thay thế. Dự luật sửa đổi 11 điều, có tới 4.400 chữ, trong khi Luật hiện hành có tổng số 20 điều và chỉ với 3.850 chữ. Tương tự như vậy là Dự thảo Nghị định được trình kèm theo Dự thảo Luật, cùng với một Nghị định trước đó lại dùng tới 12.750 chữ để sửa đổi, bổ sung nội dung Nghị định đầu tiên chỉ có 10.150 chữ, để rồi tạo ra ba Nghị định đan xen nhằng nhịt với nhau vô cùng rắc rối, phức tạp. Cuối cùng lại phải hợp nhất văn bản, mà phần “coi nói” rõ ràng lẫn át phần chính ■

BẢO ĐẢM...

(Tiếp theo trang 25)

trừ. Có thể thấy, phương án xác định chi phí được trừ theo hướng điều chỉnh hợp lý phù hợp với chi phí thực tế về quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại... của doanh nghiệp bỏ ra, chưa được đề cập. Vấn đề vẫn tiếp tục tồn tại là doanh nghiệp chưa được khấu trừ hết chi phí sẽ tìm mọi cách để được trừ hết bằng cách gian lận hóa đơn chứng từ chi phí, còn doanh nghiệp không có cách nào điều chỉnh phù hợp với định mức khấu trừ thì phải chấp nhận chịu thiệt do thuế TNDN thực chất đánh vào lợi nhuận thực thu. Về vấn đề này, Ban soạn thảo cần phải đưa ra các phương án và đánh giá mức độ đảm bảo công bằng

trong áp dụng đối với doanh nghiệp theo một số tiêu chí nhất định. Theo kinh nghiệm của Trung Quốc, tại Nghị định hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN 2007, chi phí khánh tiết liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh được khấu trừ 60%/tổng chi phí, nhưng không được quá 0,5% doanh thu trong năm tài chính (Điều 42). Còn chi phí quảng cáo khấu trừ không quá 15% trong năm tài chính, phần vượt quá thì được khấu trừ sang năm sau, trừ trường hợp đặc biệt theo quy định của cơ quan thuế và cơ quan tài chính. Từ kinh nghiệm này, Dự thảo sửa đổi Luật thuế TNDN - bên cạnh phương án khấu trừ chi phí theo tỉ lệ %/tổng chi phí - cần đưa ra phương án khấu trừ chi phí/tổng doanh thu và đánh giá sự tác động đến việc đảm bảo công bằng cho các doanh nghiệp ■

HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

BÀNH QUỐC TUẤN*

Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp năm 2008 (Luật thuế TNDN 2008) được Quốc hội khóa XII ban hành ngày 03/6/2008, bắt đầu có hiệu lực từ 01/01/2009. Đến nay, sau hơn 4 năm áp dụng, trước những biến đổi của tình hình kinh tế - xã hội, việc sửa đổi, bổ sung các quy định của đạo luật này nhằm tiếp tục hoàn thiện pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp đang trở thành một yêu cầu cấp thiết, góp phần tạo điều kiện thuận lợi thúc đẩy sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam¹.

1. Kết quả đạt được sau hơn 4 năm áp dụng Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp 2008

Luật thuế TNDN 2008 đã đáp ứng được mục tiêu, yêu cầu cải cách chính sách thuế. Các kết quả cụ thể nổi bật trên các mặt sau:

Một là, tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp: Luật thuế TNDN 2008 đã hạ mức thuế suất phổ thông từ 28% xuống 25%², được đánh giá là mức thuế suất tương đối phù hợp với mặt bằng chung của các nước trong khu vực và thế giới. Luật thuế TNDN 2008 cũng đã bỏ quy định thu bổ sung theo biểu lũy tiến đối với thu nhập từ hoạt động chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất; quy định nguyên tắc xác định các khoản chi được trừ và liệt kê các khoản chi không được trừ khi

xác định thu nhập chịu thuế TNDN. Theo đó, doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ các khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và không nằm trong số các khoản chi không được trừ (Điều 9 Luật thuế TNDN 2008). Với quy định này, Luật thuế TNDN 2008 đã tiếp tục tạo môi trường đầu tư, sản xuất kinh doanh thuận lợi, đảm bảo công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh giữa các thành phần kinh tế; thực hiện giảm mức thuế chung để doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích lũy, tích tụ đổi mới thiết bị, đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh.

Hai là, khuyến khích và thu hút đầu tư: Việc sửa đổi quy định về ưu đãi thuế đã góp phần tạo sự chuyển biến trong phân bổ

* **Khoa Luật, Trường Đại học Kinh tế - Luật, Đại học Quốc gia TP. Hồ Chí Minh**

1 Trong bài viết này, tác giả có sử dụng một số dữ liệu trong Báo cáo thực tập tốt nghiệp của sinh viên Nguyễn Đức Phú Quý (K09502 Trường Đại học Kinh tế - Luật).

2 Khoản 1 Điều 10 Luật Thuế TNDN 2003 quy định: "Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp đối với cơ sở kinh doanh là 28%".

nguồn lực, khuyến khích và thu hút đầu tư có chọn lọc để phát triển các vùng có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn và một số ít ngành, lĩnh vực quan trọng theo chính sách phát triển của Nhà nước. Những nội dung mới của Luật thuế TNDN 2008 như: chỉ còn quy định 2 mức thuế suất ưu đãi là 10%, 20% trong thời hạn tương ứng 15 năm, 10 năm, bỏ mức thuế suất ưu đãi 15% trong 12 năm và bỏ việc áp dụng ưu đãi đối với doanh nghiệp mới thành lập trong khu công nghiệp và một số ngành thuộc danh mục lĩnh vực ngành nghề ưu đãi đầu tư (Điều 13 Luật thuế TNDN 2008). Thu hẹp diện áp dụng mức ưu đãi cao nhất (chỉ áp dụng đối với các doanh nghiệp mới thành lập, hoạt động tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội đặc biệt khó khăn; hoạt động trong các lĩnh vực mũi nhọn gồm đầu tư phát triển nhà máy nước, nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt; cảng hàng không, cảng biển, cảng sông; sân bay, nhà ga và công trình cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng khác; các lĩnh vực đang được khuyến khích đẩy mạnh xã hội hoá là giáo dục đào tạo, y tế, văn hoá - nghệ thuật, thể thao và bảo vệ môi trường tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn. Đối với các trường hợp đặc biệt thì có thể được hưởng thuế suất 10% trong 30 năm)....

Ba là, tăng nguồn thu cho ngân sách nhà nước(NSNN): Luật thuế TNDN 2008 đã góp phần đảm bảo sự gia tăng vững chắc

nguồn thu cho NSNN từ thuế. Từ năm 2009 đến năm 2011, mặc dù nền kinh tế trong nước gặp nhiều khó khăn do ảnh hưởng của khủng hoảng kinh tế thế giới và có sự điều chỉnh giảm mức động viên thuế suất từ 28% xuống còn 25% nhưng số thu thuế TNDN vẫn tăng trưởng, là một trong những nguồn thu thuế chủ yếu, chiếm tỷ trọng lớn trong nguồn thu của NSNN, góp phần bảo đảm nguồn thu quan trọng của NSNN.

Trong giai đoạn 2009 - 2012, số thu thuế TNDN (không kể thu từ dầu thô) đạt mức bình quân khoảng 90 nghìn tỷ đồng/năm với mức tăng trưởng bình quân hàng năm khoảng 25%.

Bốn là, góp phần hoàn thiện hệ thống chính sách thuế: Thực tế cho thấy, việc áp dụng Luật thuế TNDN 2008 so với Luật thuế TNDN 2003 thì các khoản chi phí được trừ khi tính thuế, thu nhập chịu thuế (TNCT) đã có nhiều chuyển biến tích cực theo hướng ngày càng công khai, minh bạch, đơn giản, đồng bộ với hệ thống pháp luật có liên quan và phù hợp với thực tiễn. Đặc biệt, về các ưu đãi thuế, Luật thuế TNDN 2008 đã đơn giản hóa chính sách ưu đãi, thu hẹp diện ưu đãi theo ngành, lĩnh vực, tiếp tục khuyến khích và thu hút đầu tư có chọn lọc theo hướng đầu tư vào các ngành nghề mũi nhọn như công nghệ cao, nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước, sản xuất sản phẩm phần mềm, lĩnh vực giáo

Bảng 1: Tổng hợp số thuế TNDN từ năm 2008 - 2011 (đơn vị tính: tỷ đồng)

Năm	Tổng thu nội địa	Tổng số thuế TNDN	Thuế TNDN (trừ dầu thô)/Tổng thu NS (trừ dầu thô)	Tốc độ tăng số thu thuế TNDN so với năm 2008
2008	322.853	103.627	24,4	
2009	331.655	89.188	19,3	86,1
2010	434.526	119.900	22,5	115,7
2011	541.013	153.595	22,4	148,2

Nguồn: Tạp chí Tài chính số phát hành ngày 13/12/2012

dục đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hóa, thể thao, môi trường và đầu tư vào địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn, đặc biệt khó khăn, đảm bảo cho sự phát triển cân đối, đồng đều giữa các vùng, miền, ngành nghề, lĩnh vực đầu tư trong nền kinh tế chung của đất nước.

Năm là, đảm bảo tính phù hợp giữa pháp luật trong nước với thông lệ quốc tế và cam kết quốc tế: Luật thuế TNDN 2008 áp dụng thống nhất một mức thuế suất phổ thông 25%, áp dụng thống nhất mức ưu đãi thuế đối với tất cả các loại hình doanh nghiệp không phân biệt giữa các thành phần kinh tế trong và ngoài nước; quy định nguyên tắc xác định các khoản chi được trừ và liệt kê các khoản chi không được trừ khi xác định TNCT, TNDN; phạm vi áp dụng chỉ điều chỉnh đối với các tổ chức sản xuất, kinh doanh có thu nhập, còn các hộ gia đình, cá nhân kinh doanh có thu nhập thuộc đối tượng điều chỉnh của Luật thuế Thu nhập cá nhân... Với việc giảm mức thuế suất phổ thông từ 28% của Luật thuế TNDN 2003 xuống còn 25% là phù hợp với thực tế thời gian qua và là mức trung bình so với các nước trong khu vực, bằng với Trung Quốc. Tuy nhiên, thời gian gần đây, các nước có xu thế cải cách thuế theo hướng giảm dần mức thuế suất phổ thông để tạo sự hấp dẫn, tăng tính cạnh tranh, thu hút đầu tư. Malaysia giảm từ 28% năm 2005 xuống mức 27% năm 2007 và mức 26% năm 2008 và từ năm 2009 đến nay là 25%. Thái Lan giảm từ 30% xuống 23% năm 2012³.

Để thực hiện các cam kết quốc tế trong hiệp định tránh đánh thuế hai lần, Luật thuế TNDN 2008 đã có quy định về việc xác định cơ sở thường trú và phương pháp xác định TNCT theo nguyên tắc ưu tiên áp dụng các điều khoản của hiệp định nếu khác với quy định của nội luật. Căn cứ vào đó, Chính phủ đã quy định cụ thể đối với việc tính thuế thu nhập nhận được ở nước ngoài. Đến nay, nước ta đã tham gia nhiều cam kết quốc tế ở cấp Chính phủ có liên quan đến thuế TNDN như: xác định nghĩa vụ thuế đối với doanh nghiệp nước ngoài để bảo đảm quyền thu

thuế của Việt Nam, quy định về tránh đánh thuế hai lần...

Sáu là, góp phần xử lý tốt mối quan hệ mang tính hệ thống giữa các văn bản pháp luật về thuế: Các quy định của Luật thuế TNDN 2008 về cơ bản tương đồng và phù hợp với các đạo luật thuế khác trong hệ thống pháp luật Việt Nam. Xem xét mối quan hệ giữa Luật thuế TNDN 2008 với các đạo luật thuế khác như Luật thuế Giá trị gia tăng 2008 cho thấy nội dung của hai văn bản pháp luật thể hiện rõ tính hệ thống và bổ trợ lẫn nhau. Mối quan hệ giữa hai đạo luật về cơ bản tốt hơn nhiều so với việc xử lý mối quan hệ giữa thuế doanh thu và thuế lợi tức trước đây.

2. Một số hạn chế của Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp 2008

2.1. Thuế suất và xác định thu nhập chịu thuế

Là “linh hồn của đạo luật thuế” thuế suất luôn là vấn đề trọng tâm mà một đạo luật thuế hướng đến cũng như là tâm điểm của mọi cuộc cải cách, sửa đổi các đạo luật thuế. Mức thuế suất 25% quy định tại Điều 10 Luật thuế TNDN 2008 còn cao so với mặt bằng Việt Nam cũng như các nước trong khu vực. Vì vậy, về cơ bản, mức thuế suất của Luật Thuế TNDN 2008 vẫn chưa tạo điều kiện tối đa cho cơ sở kinh doanh tích lũy vốn tái sản xuất mở rộng, đặc biệt trong giai đoạn tình hình kinh tế gặp nhiều khó khăn như hiện nay. Đối với ưu đãi thuế, những quy định tại Điều 13 Luật thuế TNDN 2008 là cần thiết nhưng trong thực tế, vẫn còn một số lĩnh vực cần khuyến khích đầu tư nhưng chưa thuộc lĩnh vực được ưu đãi thuế như đối với tổ chức tài chính vi mô; đầu tư xây dựng nhà ở xã hội để bán, cho thuê, cho mua lại; hoạt động báo in của cơ quan báo chí; hoạt động xuất bản; lĩnh vực xã hội hóa hoặc việc ưu đãi thuế đối với dự án mở rộng đầu tư.

Đối với vấn đề xác định TNCT, Điều 3 Luật thuế TNDN 2008 có quy định về TNCT, tuy nhiên chưa bao quát được các khoản thu nhập mới phát sinh trong kỳ tính

3 Bộ Tài chính, "Dự thảo Báo cáo kinh nghiệm cải cách chính sách thuế thu nhập doanh nghiệp của một số nước trên thế giới", tháng 11/2012.

thuế như thu nhập từ chuyển nhượng dự án đầu tư; chuyển nhượng quyền thăm dò, khai thác, chế biến khoáng sản; chuyển nhượng quyền góp vốn, quyền tham gia dự án đầu tư; chuyển nhượng, cho thuê quyền sở hữu công nghiệp (tên thương mại, nhãn hiệu), thu nhập từ lợi thế kinh doanh. Ngoài ra, các khoản thu nhập không phát sinh thường xuyên, bản chất gần giống như thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản, do vậy phải kê khai nộp thuế riêng và do cùng tính chất nên được bù trừ lãi - lỗ của các hoạt động này với nhau, nhưng không được bù trừ vào thu nhập, hoặc lỗ của các hoạt động kinh doanh chính của doanh nghiệp. Mặt khác, cũng tại khoản 2 Điều 3 quy định khoản “hoàn nhập dự phòng” là thu nhập khác khi xác định TNCT. Xét về bản chất kinh tế thì dự phòng là một khoản được tính trước vào chi phí được trừ khi xác định lãi - lỗ của doanh nghiệp trong một kỳ kinh doanh, mang tính phòng ngừa rủi ro, bảo đảm cho doanh nghiệp có nguồn trang trải khi phát sinh sự kiện rủi ro. Nếu thực tế không phát sinh rủi ro, thì khoản dự phòng đã trích lập được điều chỉnh giảm chi phí thì mới phù hợp.

Đối với thu nhập được miễn thuế, Điều 4 Luật thuế TNDN 2008 quy định 7 khoản thu nhập miễn thuế và về cơ bản những trường hợp này là hợp lý. Tuy nhiên, có nhiều khoản thu nhập lẽ ra phải miễn thuế nhưng được quy định như: thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giám phát thải; thu nhập từ hoạt động tín dụng đầu tư phát triển; thu nhập từ hoạt động tín dụng đầu tư theo chức năng, nhiệm vụ của quỹ đầu tư phát triển địa phương... Đối với thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giám phát thải thì ở nhiều nước như Thái Lan, Malaysia, Nam Phi, Trung Quốc đều miễn thuế để khuyến khích doanh nghiệp bỏ vốn đầu tư sử dụng công nghệ cao, công nghệ sạch, công nghệ mới thân thiện với môi trường. Hoặc việc bổ sung quy định miễn thuế đối với phần lợi nhuận không chia của cơ sở giáo dục đại học tư thực là cần thiết, bởi khoản 3 Điều 66 Luật Giáo dục đại học năm 2012 đã có quy định các cơ sở giáo dục đại học phải dành ít

nhất 25% để đầu tư phát triển cơ sở giáo dục đại học cho các hoạt động giáo dục, xây dựng cơ sở vật chất, mua sắm trang thiết bị, đào tạo, bồi dưỡng giảng viên, viên chức, cán bộ quản lý giáo dục, phục vụ cho hoạt động học tập và sinh hoạt của người học hoặc cho các mục đích từ thiện, thực hiện trách nhiệm xã hội và đã quy định rõ phần thu nhập này được miễn thuế TNDN. Do vậy, để đảm bảo minh bạch chính sách và đồng bộ với quy định của Luật Giáo dục đại học thì cần bổ sung quy định miễn thuế đối với phần thu nhập để lại để đầu tư phát triển cơ sở giáo dục đại học tư thực.

Mặt khác, hiện tại các khoản chi được trừ, không được trừ khi xác định TNCT lại đang vừa thừa, vừa thiếu. Điển hình như Luật thuế TNDN 2008 không có quy định về vốn mông (tình trạng doanh nghiệp hoạt động chủ yếu dựa vào vốn đi vay). Nhiều doanh nghiệp có khoản vốn vay vượt gấp nhiều lần vốn chủ sở hữu, thậm chí có trường hợp doanh nghiệp vốn chủ sở hữu chỉ chiếm 1%/tổng vốn đầu tư trong khi vốn vay chiếm tới 99%. Điều này dẫn đến nguy cơ mất an toàn tài chính doanh nghiệp, rủi ro về nợ xấu, đồng thời gây thất thu cho NSNN do việc sử dụng vốn vay nhiều, dẫn tới chi phí tiền lãi phải trả càng tăng (theo quy định hiện hành, khoản lãi tiền vay này được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế TNDN, do đó số thuế doanh nghiệp phải nộp sẽ giảm đi). Hiện tượng “tránh thuế” theo cách tận dụng “vốn mông” của doanh nghiệp ngày càng trở nên phổ biến, không chỉ ở Việt Nam mà cả trên thế giới. Do đó, để đảm bảo phản ánh đúng chi phí lãi vay phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, đảm bảo an toàn tài chính cho doanh nghiệp và nền kinh tế, góp phần chống chuyển giá, thì cần có quy định khống chế mức tỷ lệ vốn vay so với vốn chủ sở hữu được tính vào chi phí được trừ khi xác định TNCT TNDN⁴.

2.2. Chính sách ưu đãi thuế

Về cơ bản, Luật thuế TNDN 2008 đã dành nhiều điều luật điều chỉnh vấn đề ưu đãi thuế (từ Điều 13 - Điều 18) với nhiều nội

4 Xem thêm: Bộ Tài chính, “Thông tin báo chí về Dự án Luật sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN”, Hà Nội, 13/12/2012.

dung ưu đãi như ưu đãi về thuế suất, ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế, chuyển lỗ... Đồng thời, Luật thuế TNDN 2008 cũng quy định chính sách ưu đãi thuế TNDN theo hướng thu hẹp về lĩnh vực, ngành nghề nhằm tạo điều kiện thuận lợi trong việc xác định các chính sách ưu đãi thuế. Những quy định này thể hiện sự quan tâm đúng mức của Nhà nước đối với các doanh nghiệp nộp thuế. Đặc biệt, trong giai đoạn nền kinh tế gặp nhiều khó khăn, những quy định này đã góp phần chia sẻ với doanh nghiệp gánh nặng thuế, tạo điều kiện cho doanh nghiệp duy trì hoạt động sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, những quy định về chính sách ưu đãi thuế của Luật thuế TNDN 2008 vẫn còn nhiều hạn chế cần phải khắc phục trong thời gian tới. Cụ thể:

- Quy định của Luật thuế TNDN 2008 mới hướng vào việc khuyến khích đầu tư lập doanh nghiệp mới mà chưa tạo động lực khuyến khích các doanh nghiệp đang hoạt động bỏ thêm vốn đầu tư, do vậy, chưa phát huy hết hiệu quả phân bổ nguồn lực trong đầu tư để đáp ứng yêu cầu về phát triển kinh tế theo vùng và lãnh thổ, nhất là thu hút đầu tư vào các địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn. Bên cạnh đó, Luật thuế TNDN 2008 cũng không có quy định ưu đãi thuế đối với đầu tư mở rộng, ưu đãi thuế đối với doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, nên chưa tạo động lực khuyến khích thu hút đầu tư, góp phần vào việc phân bổ nguồn lực có hiệu quả.

- Luật thuế TNDN 2008 còn lồng ghép nhiều chính sách xã hội vào các điều khoản ưu đãi miễn, giảm thuế như quy định về miễn, giảm thuế cho các doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động nữ, doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động là người dân tộc thiểu số... (Điều 15 Luật thuế TNDN 2008). Những quy định này chẳng những không mang lại lợi ích cho các chính sách thuế mà còn gây phức tạp trong quản lý và làm giảm đi tính trung lập và tính thuần khiết kinh tế của chúng, dễ dẫn đến các hiện tượng lợi dụng để trốn thuế.

2.3. Xác định chi phí khấu trừ để tính thu nhập chịu thuế

Điều 9 Luật thuế TNDN 2008 đã quy định tương đối cụ thể về các khoản chi được trừ và không được trừ khi xác định TNCT. Tuy nhiên, xem xét cụ thể các khoản này chúng ta thấy một số quy định về các khoản chi phí được trừ và không được trừ chưa thật sự phù hợp với tình hình phát triển kinh tế trong thời gian tới, chưa góp phần vào việc kiểm soát thu nhập, chi phí của doanh nghiệp. Cụ thể: (i) chưa có quy định về không chế tỷ lệ vốn vay so với vốn chủ sở hữu (vốn mỏng) được tính vào chi phí; (ii) chưa có quy định về điều kiện tính vào chi phí phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt; (iii) quy định về định mức tiêu hao nguyên, nhiên vật liệu, về các khoản chi của doanh nghiệp tham gia tài trợ cho hoạt động xã hội; về tỷ lệ không chế chi phí quảng cáo, khuyến mại không còn phù hợp với thực tiễn. Cụ thể: Luật thuế TNDN 2008 quy định không tính vào chi phí được trừ đối với “Phần chi quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại, hoa hồng môi giới; chi tiếp tân, khánh tiết, hội nghị; chi hỗ trợ tiếp thị, hỗ trợ chi phí, chiết khấu thanh toán; chi báo biểu, báo tặng của cơ quan báo chí liên quan trực tiếp đến hoạt động sản xuất kinh doanh vượt quá 10% tổng số chi được trừ; đối với doanh nghiệp thành lập mới là phần chi vượt quá 15% trong 3 năm đầu, kể từ khi được thành lập”. Nhưng hiện nay có nhiều ý kiến, nhất là doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI) cho rằng, tỷ lệ không chế chi phí quảng cáo, khuyến mại hiện hành không còn phù hợp với thực tế và thông lệ quốc tế. Do vậy, cần được điều chỉnh cao hơn so với hiện tại để doanh nghiệp có nguồn tăng cường quảng bá, giới thiệu, đẩy mạnh tiêu thụ sản phẩm, chiếm lĩnh thị trường. Ngoài ra, cũng cần nhận thấy rằng một số khoản chi về bản chất là chi phí tài chính, như chi chiết khấu thanh toán nhưng theo luật hiện hành đang được xếp vào khoản chi quảng cáo, khuyến mại thuộc diện không chế chi phí cũng không phù hợp, nên cần rà soát để loại bỏ khỏi diện chi phí không chế⁵.

5 Xem thêm: Bộ Tài chính, “Báo cáo tổng kết đánh giá tình hình thực hiện Luật Quản lý thuế”, Hà Nội, 27/02/2012.

3. Một số kiến nghị góp phần sửa đổi Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp 2008

3.1. Mục tiêu, yêu cầu của việc sửa đổi Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp 2008

Thuế là một trong các nguồn thu cơ bản của NSNN và việc động viên nguồn thu thuế đến mức độ nào cũng là một trong những vấn đề cơ bản quyết định thái độ hoạt động của các chủ thể kinh doanh cũng như sự phát triển của nền kinh tế. Vì vậy, việc sửa đổi bất kỳ đạo luật thuế nào cũng phải được tiến hành một cách thận trọng và phải hướng đến những mục tiêu nhất định, phù hợp với yêu cầu phát triển của nền kinh tế. Trong giai đoạn sắp tới, xuất phát từ những yêu cầu của thực tiễn tình hình kinh tế - xã hội, việc sửa đổi Luật thuế TNDN 2008 một mặt cần phải đảm bảo sự phù hợp của quy định pháp luật với tình hình thực tiễn, mặt khác, cần đảm bảo được nguồn thu đối với NSNN, hạn chế những biến động lớn về tài chính sẽ ảnh hưởng đến các kế hoạch phát triển kinh tế vĩ mô. Từ đó, việc sửa đổi cần chú ý đến các mục tiêu, yêu cầu sau đây⁶:

Thứ nhất, kiên trì mục tiêu dài hạn đã đặt ra khi ban hành Luật thuế TNDN 2008. Cụ thể: Tiếp tục tạo môi trường đầu tư và kinh doanh thuận lợi, bảo đảm công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh; thực hiện giảm mức thuế suất chung để doanh nghiệp có thêm nguồn lực tài chính, tăng tích lũy, tích tụ đổi mới thiết bị, đẩy mạnh đầu tư phát triển, nâng cao năng lực cạnh tranh. Tiếp tục cải cách ưu đãi thuế nhằm tạo sự chuyển biến trong phân bổ nguồn lực, khuyến khích và thu hút đầu tư có chọn lọc để phát triển các vùng có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn và một số ít ngành, lĩnh vực quan trọng theo chính sách phát triển của Nhà nước trong giai đoạn tới.

Thứ hai, chỉ tập trung sửa đổi, bổ sung những vấn đề bất cập so với thực tế, đảm bảo tính thống nhất của hệ thống pháp luật và có tính ổn định; việc sửa đổi sẽ tác động giảm thu NSNN trong vài năm đầu nhưng

phải đảm bảo ổn định và tăng trưởng nguồn thu NSNN trong trung và dài hạn. Đối với những cải cách lớn về thuế TNDN cần có thời gian tổng kết thực tiễn, nghiên cứu kinh nghiệm lập pháp của các nước và quan trọng nhất, tránh gây ra những biến động lớn về nguồn thu NSNN.

Thứ ba, việc sửa đổi luật phải đảm bảo theo hướng đơn giản, minh bạch, dễ hiểu, dễ thực hiện, tạo thuận lợi cho người nộp thuế và góp phần thúc đẩy cải cách hành chính và hiện đại hoá công tác quản lý thuế. Để đạt được điều này, Luật thuế TNDN 2008 cần đặt trong mối quan hệ tương quan với các đạo luật thuế khác và quan trọng nhất là Luật Quản lý thuế đã được sửa đổi, bổ sung năm 2012 để đảm bảo tính thống nhất của hệ thống pháp luật.

Thứ tư, góp phần nâng cao khả năng cạnh tranh so với các nước trong khu vực, các nước có điều kiện tương đồng với nước ta, phù hợp với xu thế cải cách thuế và thông lệ quốc tế. Về vấn đề này, thuế suất chính là nội dung cơ bản nhất. Việc quyết định áp dụng các mức thuế suất một mặt phải phù hợp với tình hình kinh tế - xã hội Việt Nam, mặt khác phải tương thích với mặt bằng chung về thuế suất TNDN của các nước trong khu vực Asean cũng như thế giới để đảm bảo sức cạnh tranh của doanh nghiệp Việt Nam cũng như góp phần thúc đẩy quá trình hội nhập quốc tế của Việt Nam.

3.2. Những đề xuất góp phần hoàn thiện Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp 2008

Thuế suất: Mục tiêu chính hiện nay của thuế TNDN là khuyến khích đầu tư, đổi mới công nghệ, nâng cao khả năng cạnh tranh, nên việc giảm thuế suất thuế TNDN là một yêu cầu tất yếu. Vấn đề là giảm thuế suất hiện hành xuống như thế nào là tối ưu nhất. Tại Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN, Bộ Tài chính đã đề xuất giảm thuế suất chung từ mức 25% hiện hành xuống còn 23%, riêng doanh

6 Xem thêm: Bộ Tài chính, "Thông tin báo chí về Dự án Luật sửa đổi, bổ sung Luật Thuế TNDN", Hà Nội, 13/12/2012.

ngiệp quy mô vừa và nhỏ được áp dụng mức thuế suất 20%⁷. Theo Luật thuế TNDN 2008, mức thuế suất phổ thông là 25% được áp dụng cho mọi loại hình doanh nghiệp, không phân biệt giữa các thành phần kinh tế trong và ngoài nước. Thực tế, đây là mức thuế suất trung bình so với nhiều quốc gia trên thế giới và trong khu vực. Tuy nhiên, để giảm chi phí cho doanh nghiệp, giúp cộng đồng doanh nghiệp vượt qua khó khăn, nhất là cộng đồng doanh nghiệp vừa và nhỏ đã phải chịu nhiều áp lực trong kinh doanh suốt hai năm qua, Bộ Tài chính đã quyết định kiến nghị đẩy sớm lộ trình giảm thuế TNDN. Điều này cũng phù hợp với xu thế hội nhập của tài chính Việt Nam; phù hợp với lộ trình trong Chiến lược cải cách thuế với mục tiêu đặt ra đến năm 2020 là thuế suất chỉ còn 20%.

Từ khi ban hành Luật thuế TNDN đến nay, thuế suất thuế TNDN liên tục được Bộ Tài chính và Chính phủ kiến nghị điều chỉnh theo hướng ngày một hạ thấp. Nếu như thuế suất thuế TNDN của năm 1997 là 32% áp dụng đối với các doanh nghiệp trong nước và thuế suất 25% áp dụng đối với các doanh nghiệp FDI thì đến năm 2003, thuế suất thuế TNDN đã được áp dụng thống nhất một mức là 28% đối với cả doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp FDI; đến năm 2008, thuế suất thuế TNDN tiếp tục được điều chỉnh giảm từ 28% xuống mức 25%, áp dụng thống nhất với cả doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp FDI.

Việc điều chỉnh giảm mức thuế suất thuế TNDN về 20 - 23%, theo các chuyên gia kinh tế là phù hợp với xu hướng cải cách thuế trên thế giới và nhất là phù hợp với bối cảnh kinh tế nước ta. Một là nền kinh tế bị ảnh hưởng lớn của khủng hoảng và suy thoái kinh tế toàn cầu đang cần phải phục hồi để phát triển mạnh trong các năm sắp tới theo chiến lược phát triển kinh tế - xã hội đã được Đại hội XI của Đảng đề ra. Theo nguyên lý thông thường, một trong những giải pháp quan trọng để phục hồi nền kinh tế đang suy

giảm là giảm thuế. Vì vậy, kiến nghị giảm mức thuế suất thuế TNDN như nói trên là kịp thời và rất phù hợp. Vì vậy, khi thuế TNDN về mức 20 - 23%, Việt Nam sẽ tăng thêm tính cạnh tranh trong thu hút đầu tư cả với doanh nghiệp trong nước cũng như doanh nghiệp FDI. Thuế suất 20% cũng là tương đồng với nhiều nước đang phát triển. Thông qua việc giảm thuế TNDN về 20 - 23%, còn góp phần ngăn chặn việc chuyển lợi nhuận qua giá. Nếu Việt Nam thực hiện giảm thuế suất thuế TNDN, một số doanh nghiệp liên kết sẽ ngừng các giao dịch liên kết, qua đó, vừa hạn chế được việc chuyển lợi nhuận qua giá, vừa giúp các cơ quan quản lý có thể phân tích tìm ra một số doanh nghiệp liên kết để theo dõi và ngăn ngừa các hành vi chuyển lợi nhuận qua giá trong tương lai.

Một vấn đề đặt ra là giảm thuế suất thuế TNDN từ 25% xuống 20 - 23% có làm giảm số thu của NSNN không? Thực tế đã chứng minh và sẽ khẳng định việc giảm suất thuế TNDN từ 25% xuống 20 - 23% sẽ không dẫn đến giảm số thu thuế TNDN. Bởi vì việc giảm thuế sẽ thu hút thêm được nhiều doanh nghiệp trong nước thành lập mới và doanh nghiệp FDI đầu tư vào Việt Nam; khuyến khích các doanh nghiệp đang kinh doanh đẩy mạnh sản xuất, tăng thêm doanh thu và thu nhập, cho nên diện nộp thuế và số thuế nộp đều có cơ hội tăng lên cao hơn. Việc giảm mức thuế suất cũng trực tiếp góp phần làm cho công tác thu nộp thuế trở nên dễ chịu hơn, số vi phạm và số thuế gian lận, nợ đọng cũng vì thế mà có xu hướng giảm bớt, dẫn đến số thu thuế vào NSNN có điều kiện tăng cao hơn.

Điều này cũng đã được kiểm nghiệm trong thực tế hơn 20 năm qua. Từ năm 1990 đến năm 2010, Việt Nam liên tục điều chỉnh giảm thuế suất thuế TNDN nhưng số thu thuế TNDN vào NSNN luôn hoàn thành vượt mức được giao, số thu năm sau tăng cao hơn năm trước. Số thu thuế TNDN nộp vào NSNN năm 2001 là 14.128 tỷ đồng,

7 Khoản 6 Điều 1 Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN.

năm 2002 là 16.585 tỷ đồng (tăng so với năm trước là 17,4%); năm 2003 là 19.539 tỷ đồng (tăng 17,8%); năm 2004 là 23.322 tỷ đồng (tăng 19,4%); năm 2005 là 29.000 tỷ đồng (tăng 25%); năm 2006 là 36.000 tỷ đồng (tăng 23,6%); năm 2007 là 41.700 tỷ đồng (tăng 15,7%), năm 2008 là 66.000 tỷ đồng (tăng 59%), năm 2009 là 57.600 tỷ đồng (giảm 13%) và năm 2010 là gần 80.000 tỷ đồng (tăng 38,7%). Số thu năm 2010 gấp gần 3 lần số thu năm 2005 và gấp gần 6 lần số thu năm 2001⁸. Do vậy, việc kiến nghị giảm mức thuế suất thuế TNDN từ 25% xuống 20 - 23% trong tình hình hiện nay vẫn có thể kỳ vọng tăng thu cho NSNN trong tương lai.

Chính sách ưu đãi thuế: Vấn đề quy định miễn giảm đối với đơn vị mới thành lập đã bị một số chủ thể kinh doanh lợi dụng. Khi thời hạn hưởng chế độ miễn giảm thuế kết thúc, họ chuyển sang kê khai không có lãi hoặc thành lập doanh nghiệp mới. Luật thuế TNDN 2008 mặc dù có quy định không áp dụng miễn giảm thuế đối với các cơ sở sáp nhập, chia tách, chuyển đổi hình thức hoạt động nhưng vẫn bị lách bằng hình thức thành lập mới.

Thuế TNDN có nhiều quy định khuyến khích, hỗ trợ thông qua chế độ miễn giảm, nhưng đồng thời cũng dùng biện pháp giảm thuế suất để ưu đãi đầu tư. Điều đó dẫn đến tình trạng phức tạp, chông lán giữa chế độ miễn giảm và chế độ ưu đãi bằng thuế suất. Quy định như vậy vừa gây khó khăn cho việc áp dụng, vừa làm giảm hiệu quả thu ngân sách. Ngoài ra, ưu đãi và miễn, giảm thuế TNDN được quy định trong nhiều văn bản như Luật Khuyến khích đầu tư trong nước, Luật Đầu tư nước ngoài và các văn bản hướng dẫn nên có sự trùng lặp và không nhất quán trong việc thực hiện chính sách điều tiết.

Vi vậy, cần phải có sự thống nhất chế độ miễn giảm thuế bằng cách chỉ quy định chế

độ miễn giảm trong Luật thuế TNDN. Ở các luật chuyên ngành khác như Luật Đầu tư nước ngoài, Luật Khuyến khích đầu tư trong nước chỉ nên ghi nguyên tắc ưu đãi, hoặc chỉ đơn giản là danh mục các ngành nghề cần ưu đãi. Loại bỏ quan điểm như lâu nay là nếu đầu tư bị giảm sút, hoặc khi ban hành luật chuyên ngành lại có quy định ưu đãi riêng. Điều đó làm mất đi ý nghĩa của chế độ miễn giảm, mục đích điều tiết của thuế TNDN và cào bằng ưu đãi. Do vậy, cần rà soát lại văn bản luật thuế TNDN hoặc những luật chuyên ngành liên quan để loại bỏ những nội dung trùng lặp này, đảm bảo sự thống nhất về mặt hình thức và logic hơn về mặt nội dung.

Mặt khác, chúng ta cần cân nhắc và chọn lựa nội dung miễn giảm thuế TNDN. Các nước Đông Nam Á (Indonesia, Malaysia, Thái Lan) đã chứng minh rằng việc điều tiết hoạt động đầu tư thông qua chế độ miễn giảm là rất khó khăn và hạn chế, vì thực tế miễn giảm chỉ có ý nghĩa khi có thu nhập⁹. Do đó, miễn giảm là yếu tố hấp dẫn nhưng không phải là yếu tố quyết định đầu tư. Như vậy, thay vì hỗ trợ các doanh nghiệp mới thành lập bằng biện pháp miễn giảm thuế, ta nên chuyển sang biện pháp hỗ trợ tài chính khác. Ngoài ra, cần có sự phối hợp giữa cơ quan chức năng đặc biệt là cơ quan đăng ký kinh doanh và cơ quan thuế trong việc kiểm soát các doanh nghiệp mới thành lập, tránh tình trạng lợi dụng quy định miễn thuế cho doanh nghiệp mới thành lập, hoặc thành lập ở những vùng kinh tế ưu đãi nhưng thực tế mọi hoạt động lại diễn ra trên địa bàn các địa phương khác để trốn tránh thuế.

Xác định chi phí khấu trừ để tính TNCT: Căn cứ xác định chi phí là điểm dễ bị lợi dụng để tránh thuế hay ảnh hưởng đến nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp. Hoàn thiện nội dung pháp luật về xác định chi phí tính thu nhập phải giải quyết được mối quan hệ giữa nội dung kinh tế trong hoạt động sản xuất,

8 Xem thêm: Bộ Tài chính, "Báo cáo tổng kết đánh giá tình hình thực hiện Luật Quản lý thuế", Hà Nội, 27/02/2012.

9 Phan Thị Thành Dương, "Một số vấn đề hoàn thiện pháp luật thuế TNDN", Tạp chí Khoa học pháp lý (Trường ĐH Luật TP. HCM), tháng 12/2012.

kinh doanh và nội dung quản lý nhà nước đối với hoạt động thu ngân sách nhà nước. Hiện nay nhà nước quản lý các khoản chi bằng hình thức khống chế mức chi. Điều này dễ trở nên chủ quan và mang tính áp đặt, không thể áp dụng linh hoạt giữa các ngành nghề khác nhau (như chi phí tiếp thị, quảng cáo). Nếu quy định chi tiết thì gây phức tạp, không tránh khỏi bất hợp lý. Vì vậy, thay vì đưa ra mức khống chế, chúng ta nên đưa ra nguyên tắc nhất định phù hợp với mỗi loại chi phí. Bất kỳ chủ thể kinh doanh nào cũng muốn tìm lợi nhuận, muốn đánh giá được hiệu quả kinh doanh thì phải phản ánh trung thực trên báo cáo tài chính. Như vậy muốn biết khoản chi của doanh nghiệp có là hiện thực hay không có thể căn cứ vào sổ sách, chứng từ kế toán. Để làm được điều này trong thời điểm hiện nay, nên áp dụng các biện pháp sau đây: (i) tăng mức độ xử phạt để đủ sức răn đe đối với hành vi vi phạm về thuế; (ii) tăng cường quản lý số tiền mua bán được thanh toán thông qua hệ thống ngân hàng. Muốn vậy phải có cơ chế khuyến khích, ràng buộc các chủ thể mở và thanh toán qua ngân hàng (mới được quyết toán thuế, hoàn thuế, nhận tiền...); (iii) áp dụng thống nhất phương pháp tính thuế, tiến tới không còn hình thức khoán thuế để tránh

trường hợp một số hóa đơn chứng từ của chủ thể kinh doanh áp dụng hình thức khoán thuế không cần sử dụng và sẽ chuyển cho đối tượng nộp thuế theo phương pháp thông thường dùng để kê khai chi phí; (iv) cần có cơ chế khuyến khích người mua hàng là người tiêu dùng nhận hóa đơn mua hàng. Có ý kiến nên mở số trúng thưởng trên số seri của tờ hóa đơn. Đây có thể xem là một cách khuyến khích nhưng không giải quyết được căn nguyên của vấn đề. Các quy định nghĩa vụ thuế phải có cơ chế tác động tiêu cực đến lợi ích vật chất của người tiêu dùng nếu họ không lấy hóa đơn mua hàng. Có như thế, người tiêu dùng mới nhận thức được sự cần thiết của việc tập hợp hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ. Ở các nước phát triển, hóa đơn chứng từ là cơ sở tính chi phí sinh hoạt, tiêu dùng được chước giảm khi tính thuế thu nhập cá nhân. Vì vậy, nên xem xét đưa quy định này vào nội dung của Luật Thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao; (v) cần nghiên cứu đưa thêm một số khoản lỗ và chi phí vào danh mục chi phí được khấu trừ để bảo vệ quyền lợi của các chủ thể nộp thuế: như chi phí thu tiền phạt, chi phí mua bán chứng khoán, chi phí cho hoạt động liên doanh, chi phí mua bán ngoại tệ, lỗ do chuyển nhượng tài sản cố định... ■



VẤN ĐỀ TRÁNH THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

LÊ THỊ THU THỦY*

ĐỖ MINH TUẤN**

Việt Nam đang từng bước khẳng định vị thế của mình trong nền kinh tế quốc tế, với chính sách khuyến khích đầu tư và chính sách thuế ngày càng hấp dẫn, đã và đang thu hút được những dòng vốn đầu tư lớn ở cả trong và ngoài nước, góp phần thúc đẩy nền kinh tế phát triển mạnh mẽ. Tuy nhiên, một bộ phận không nhỏ các doanh nghiệp lợi dụng chính sách ưu đãi của Nhà nước đã có hành vi tránh thuế gây thiệt hại đáng kể cho ngân sách nhà nước và toàn bộ nền kinh tế quốc dân. Vì vậy, trong giai đoạn hiện nay, Việt Nam cần tiếp tục nghiên cứu tìm ra giải pháp phòng, chống hành vi tránh thuế, bao gồm cả hành vi tránh thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN).

1. Khái niệm và bản chất của tránh thuế

Theo cách hiểu thông thường thì tránh thuế là việc tận dụng những lỗ hổng, sơ hở của pháp luật về thuế để làm lợi cho người nộp thuế. “Ngày 22/12/2009, báo điện tử VnExpress có nêu một vụ tránh thuế khá hay. Đó là trường hợp lách luật tránh thuế hợp pháp của Google (Mỹ) ở Anh. Theo đó, doanh thu từ quảng cáo tại Anh của hãng này trong năm 2008 đạt 1,6 tỉ bảng Anh. Đáng lẽ, Google phải đóng thuế TNDN 450 triệu bảng, nhưng thực tế Công ty không đóng thuế này mà chỉ đóng một số loại thuế khác với một khoản khiêm tốn là 141.519 bảng. Đó là do Google lách luật thành công qua việc chọn đặt trụ sở chính cho văn

phòng châu Âu của họ ở Dublin, Ireland thay vì ở Anh. Nhờ đó, doanh thu từ hoạt động quảng cáo tại Anh được đưa về Ireland để chịu thuế với mức khá thấp (từ 12,8-15%). Trong khi đó, ở Anh, mức này lên tới 28-30%. Ở trường hợp này, cơ quan thuế của Anh không thể làm gì được do những gì Google làm là tránh thuế hợp pháp chứ không phải trốn thuế. Và vì Google không làm sai luật của Anh, nên cơ quan thuế không thể áp dụng biện pháp chế tài”¹. Như vậy, theo cách hiểu thông thường thì tránh thuế là một hành vi nhằm giảm số thuế phải nộp một cách hợp pháp và do đó không phải chịu chế tài do cơ quan quản lý thuế (QLT) áp dụng. Ngược lại, trốn thuế là hành vi vi

* PGS., TS. Khoa Luật - Đại học Quốc gia Hà Nội

** ThS. Công ty Luật Châu Á

1 LS. Nguyễn Hữu Phước, Trốn thuế hay tránh thuế, <http://nhipcaudautu.vn/article.aspx?page=1&id=3513-tron-thue-hay-tranh-thue>, 26/03/2013.

phạm pháp luật thuế để không nộp thuế hoặc giảm số thuế phải nộp. Hay nói cách khác, trốn thuế là hành vi không nộp thuế hoặc giảm số thuế phải nộp một cách bất hợp pháp. Vì vậy, người thực hiện hành vi trốn thuế phải chịu trách nhiệm pháp lý như bị xử lý vi phạm hành chính, truy cứu trách nhiệm hình sự, bị truy thu thuế...

Tuy nhiên, khi mà hiện tượng tránh thuế trở nên quá phổ biến, các quốc gia và cộng đồng quốc tế phải có thái độ nghiêm túc đối với hành vi tránh thuế. Vì tránh thuế nếu diễn ra phổ biến sẽ gây ra tình trạng sụt giảm ngân sách nhà nước, bất công trong phân bổ nguồn lực của xã hội, ảnh hưởng tiêu cực cho nền kinh tế. Ví dụ, hàng năm khu vực EU mất khoảng 1.000 tỷ euro do hành vi trốn thuế và tránh thuế gây ra². Vấn đề này đòi hỏi các quốc gia và cộng đồng quốc tế phải làm rõ bản chất của hành vi tránh thuế để từ đó đưa ra giải pháp phù hợp để phòng chống.

Các hành vi tránh thuế phổ biến trên thế giới bao gồm: (1) Chuyển hóa thu nhập: chuyển hóa thu nhập thông thường thành lợi tức vốn; chuyển đổi lợi tức vốn thành thu nhập thông thường; chuyển đổi tiền thanh toán hàng hóa, dịch vụ thành khoản vay không có lãi hoặc không xác định; (2) Vốn mông: sử dụng tỷ lệ vốn vay cao so với vốn chủ sở hữu để hưởng lợi về thuế; thay thế phí bản quyền hoặc phí bằng các khoản đầu tư để hưởng lợi về thuế; chuyển nhượng quyền sở hữu pháp lý trong khi vẫn nắm giữ quyền sở hữu kinh tế (thực tế); chuyển nhượng thu nhập hoặc tài sản cho một công ty bị kiểm soát được hưởng miễn thuế; chuyển nhượng thu nhập hoặc tài sản cho một công ty bị kiểm soát chịu thuế thấp hơn; (3) Chuyển giá: chuyển thu nhập cho chi nhánh hoặc công ty con ở nước có thuế thấp;

chuyển thu nhập cho chi nhánh hoặc công ty con ở nước có hiệp định tránh đánh thuế hai lần; chuyển thu nhập cho chi nhánh hoặc công ty con ở nước có ưu đãi thuế hoặc miễn giảm thuế; phân bổ chi phí cho chi nhánh hoặc công ty con ở nước có thuế suất cao³.

Hiện nay, trên thế giới tồn tại hai quan điểm khác nhau về hành vi tránh thuế. Quan điểm thứ nhất xuất phát từ hệ thống pháp luật Châu Âu lục địa (gọi là quan điểm Châu Âu lục địa), tiêu biểu là Đức, Hà Lan và Pháp và phương thức tiếp cận thứ hai xuất phát từ hệ thống thông luật (quan điểm Anglo Saxon), tiêu biểu là Mỹ, Anh và Australia.

1.1. Cách tiếp cận của Châu Âu lục địa về tránh thuế

Ở Châu Âu lục địa, học thuyết “*fraus legis*” (lợi dụng pháp luật) của La Mã được sử dụng là cơ sở cho các biện pháp chống tránh thuế. Theo học thuyết này, việc thực hiện các quyền phát sinh từ hợp đồng hay pháp luật sẽ được coi là lợi dụng pháp luật nếu trái với nguyên tắc thiện chí và ngay tình (*good faith*)⁴. Đây là lý thuyết trong lĩnh vực chuyển sang áp dụng cho lĩnh vực thuế thuộc luật công, nên các quốc gia Châu Âu áp dụng rất thận trọng kể cả trong các quy định của pháp luật, cũng như trong thực tiễn xét xử. Thực tế cho thấy rõ ràng có hành vi tránh thuế có thể chấp nhận được và có hành vi tránh thuế không thể chấp nhận được (hành vi tránh thuế không chính đáng). Các quy phạm pháp luật chống tránh thuế được ban hành để ngăn ngừa các hành vi lợi dụng chính sách ưu đãi thuế. Kể cả quy phạm pháp luật và thực tiễn tòa án đều đưa ra các tiêu chuẩn để xác định hành vi tránh thuế không được chấp nhận. Để xem xét một hành vi tránh thuế có thuộc trường hợp

² EU gets tough on tax evasion- 11/12/2012, nguồn: http://ec.europa.eu/news/economy/121211_en.htm, 28/3/2013.

³ Ray A. August, Don Mayer, Michael Bixby, *International Business Law*, 5th edition, Prentice Hall, 2008, tr. 696.

⁴ Tabet Grauberg, *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*, *Juridica International XVI/2009*, mục 1.1, nguồn: <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194>.

không được chấp nhận hay không phải dựa vào hai yếu tố: yếu tố chủ quan và yếu tố khách quan. Yếu tố đầu tiên mà luật của các nước Châu Âu công nhận đó là “yếu tố chủ quan” (subjective element). Nghĩa là cần phải xem xét mục đích của người nộp thuế. Theo quan điểm của các luật gia Châu Âu, nếu một giao dịch không có mục đích kinh doanh thì hình thức áp dụng cho giao dịch là không đúng và có những dấu hiệu của lợi dụng pháp luật⁵. Yếu tố khách quan (objective element) yêu cầu xét xem liệu kết quả của giao dịch có trái với tinh thần của luật thuế hay không. Ở cấp EU, đối với hành vi lợi dụng quyền tự do thành lập, Tòa án Châu Âu cũng dựa vào hai yếu tố chủ quan và khách quan để xác định hành vi tránh thuế không chính đáng “vì vậy Tòa án chú trọng đến sự quan trọng của yếu tố chủ quan trong lợi dụng pháp luật: nội dung của quy định này là mục đích đạt được lợi về thuế. Nếu chỉ điều kiện này được thỏa mãn, và động cơ này là lý do duy nhất khiến cho người nộp thuế thành lập một cơ sở hoạt động đầy đủ, quy định chống lẩn tránh phù hợp với luật của EU. Tuy nhiên, như vậy là chưa đủ: cơ quan QLT của nước mang quốc tịch phải chỉ rõ ràng trong ngữ cảnh cụ thể, người nộp thuế không có mục tiêu mà nguyên tắc tự do thành lập theo đuổi”⁶. Điều này được hiểu là người nộp thuế mặc dù không có mục tiêu thành lập một cơ sở hoạt động ở nước thành viên sở tại nhưng vẫn lập vì mục đích hưởng lợi về thuế từ nước sở tại, giảm thiểu thuế phải nộp ở nước thành viên mang quốc tịch.

Phát triển từ nguyên lý chung này, thực tiễn tòa án của Đức xây dựng bốn tiêu chí để xác định hành vi tránh thuế không chính

đáng: *Thứ nhất* là, hình thức pháp lý của giao dịch do người nộp thuế lựa chọn không phù hợp. Một giao dịch được coi là không phù hợp nếu một bên thứ ba độc lập sẽ không tham gia giao dịch với cùng điều kiện như vậy. *Thứ hai*, hình thức giao dịch do người nộp thuế lựa chọn rõ ràng tạo ra nhiều lợi thế thuế hơn so với hình thức giao dịch đúng. *Thứ ba*, không có căn cứ được chấp nhận nào cho việc lựa chọn hình thức trên. *Thứ tư* là tiêu chí chủ quan là người nộp thuế có mục đích thực tế là giảm thiểu nghĩa vụ thuế⁷.

Hiến pháp Hà Lan và luật thuế cũng không có định nghĩa cụ thể về hành vi trốn thuế, tránh thuế. Tuy nhiên, học thuyết *fraus legis* và các quy định về chống lợi dụng pháp luật được áp dụng phổ biến ở Hà Lan là cơ sở để chống tránh thuế. “*Fraus legis* chỉ được áp dụng khi lý do mang tính quyết định (mục đích duy nhất hoặc quan trọng nhất) là tiết kiệm một khoản thuế (Hà Lan) đáng kể. Cách thức mà giao dịch được xác lập phải gây ra hậu quả trái với mục tiêu và mục đích của pháp luật. Hơn nữa, giao dịch này không có mục đích thực tế nào ngoài mục đích tiết kiệm thuế”⁸. Việc vận dụng học thuyết *fraus legis* còn phải tuân theo những nguyên tắc sau: (1) *Fraus legis* không được áp dụng khi mà tránh thuế là hậu quả của lỗ hổng vốn có trong hệ thống pháp luật. (2) Tuy nhiên, nếu hành vi chưa được dự liệu trước nhưng gây ra sự giảm thuế mà không được chấp nhận bởi số đông thì học thuyết *fraus legis* vẫn có thể được áp dụng. (3) Nếu động cơ kinh doanh đáng kể cho một sự kiện pháp lý được chỉ rõ (ngoài động

5 Tabet Grauberg, *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*, *Juridica International XVI/2009*, 1.1, <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194>.

6 Gregg, Marco—“*Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*” [2008] *eJITaxR 2*; (2008) 6(1) *eJournal of Tax Research 23*, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2008/2.html>.

7 Tabet Grauberg, *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*, *Juridica International XVI/2009*, 2.1.1, <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194>.

8 Karen B. Brown (Editor), *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, *Ius Gentium: Comparative Perspectives on law and justice 12*, Springer 2012, p.234.

cơ giảm thuế) thì học thuyết *fraus legis* cũng không được áp dụng⁹.

Pháp cũng dựa vào lý thuyết chung về lợi dụng pháp luật để hình thành và phát triển các biện pháp chống tránh thuế. Quan điểm của Pháp về tránh thuế được thể hiện trong Điều 64 của Bộ luật Thủ tục thuế của Pháp: “Theo Điều 64, cơ quan QLT có quyền: 1) từ chối nội dung pháp lý có mục đích che giấu thu nhập và 2) đưa ra giao dịch với mục đích mới phù hợp với nội dung thực sự của nó”¹⁰.

Nói tóm lại, các nước Châu Âu lục địa cho rằng tránh thuế có bản chất là một hành vi lợi dụng pháp luật hoặc lợi dụng quyền. Tuy nhiên, chỉ có các hành vi có mục đích duy nhất là giảm nghĩa vụ thuế hoặc hưởng lợi về thuế mà không có mục đích kinh doanh và hậu quả của hành vi là trái với mục đích của pháp luật thuế mới bị coi là hành vi tránh thuế không chính đáng và phải được xử lý. Hầu hết các nước thuộc hệ thống luật Châu Âu lục địa đều pháp điển hóa quy chế chung về chống tránh thuế trong các đạo luật thuế của nước mình.

1.2. Cách tiếp cận của các nước thuộc hệ thống thông luật về tránh thuế

Các nước theo hệ thống thông luật cũng dựa vào hai yếu tố là khách quan và chủ quan. Theo đó, yếu tố khách quan đòi hỏi một sự kiện xảy ra phải gây ra kết quả là tránh thuế. “Biểu hiện và cấu trúc của các sự kiện cũng như kết quả có thể khác nhau, nhưng quan trọng nhất là các quy tắc về chống tránh thuế chung đòi hỏi hình thức của các giao dịch hoặc phương tiện phải tạo ra lợi thế thuế. Trừ trường hợp có giao dịch

này, nếu không sẽ có lợi thế thuế, trừ khi có một số lợi thế thuế được mô tả hoặc xác định như thế nào đó, sẽ không có sự liên quan giữa sự thay đổi của một sự kiện thuế và do vậy không có cơ sở, kể cả trong luật và chính sách, để áp dụng quy chế chung về chống tránh thuế”¹¹. Như vậy, yếu tố thứ nhất đòi hỏi phải có sự liên hệ trực tiếp giữa phương tiện hoặc giao dịch với lợi thế thuế đạt được. Yếu tố chủ quan xem xét mục đích tránh thuế là mục đích duy nhất hoặc là mục đích chủ yếu của giao dịch. Tuy nhiên, các nước thuộc hệ thống luật án lệ không đòi hỏi hành vi tránh thuế phải thỏa mãn đủ cả hai yếu tố.

Pháp luật và thực tiễn của Anh về tránh thuế được phát triển từ hai học thuyết, đó là học thuyết giao dịch giả cách liên quan (*sham-transaction-related doctrine*). Học thuyết được hình thành từ bản án của Tòa án trong vụ *IRC v. Duke of Westminster* [1935] All ER 259 (H.L.). Theo học thuyết này thì các bên được tự do xác lập các giao dịch kinh doanh miễn là giao dịch này không phải là giả tạo và tạo ra kết quả tài chính¹². Sau đó, thực tiễn án lệ của Anh lại phát triển một học thuyết mới, được áp dụng phổ biến trong giai đoạn hiện nay, gọi là học thuyết Ramsay. Học thuyết này hình thành từ quyết định của Thượng nghị viện trong vụ *W.T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Comm’rs*, [1982] A.C. 300, 302–03 (H.L.). “Trong vụ Ramsay, Thượng viện cho rằng các bước tiến hành trước trong một kế hoạch tránh thuế có thể được tập hợp lại và được coi như là trong một tổng thể nếu người nộp thuế cũng có mục đích như vậy”¹³. Như vậy, theo nguyên lý của học thuyết Ramsay, hay còn

9 *Sđd*, tr.234.

10 Tabet Grauberg, *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*, *Juridica International XVI/2009*, 2.1.1, <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194>.

11 Orow, Nabil; Teo, Eu-Jin, “Duties General Anti-Avoidance Rules” [2004] *JIA Tax 8*; (2004) 7(2) *Journal of Australian Taxation* 251, 2.1.1, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/JIA Tax/2004/8.html>.

12 Tabet Grauberg, *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*, *Juridica International XVI/2009*, 2.2.2, <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194>.

13 Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, *Kluwer Law International*, 2003, p.175.

được gọi là học thuyết “giao dịch thành phần” (step-transaction), thì các giao dịch thành phần không có những nội dung kinh tế riêng biệt và có cùng mục đích thực tế theo khía cạnh thuế, cần phải được xem xét tổng thể trong cùng một giao dịch chung. Học thuyết Ramsay có phần tương thích với nguyên tắc về nội dung và hình thức kinh tế, vì để xác định mục đích kinh doanh, cần phải xem xét hoàn cảnh thực tế phù hợp với nội dung kinh tế ẩn dưới việc đánh thuế¹⁴. Mặc dù cho đến nay, Vương quốc Anh chưa có quy chế chung về chống tránh thuế được thể hiện trong một đạo luật, nhưng quan điểm của Nghị viện và Chính phủ Anh được thể hiện trong nhiều tài liệu. “Tránh thuế là việc lách các quy định của hệ thống thuế để hưởng lợi về thuế mà hành vi này Nghị viện chưa dự liệu. Thường liên quan đến các giao dịch giả tạo hoặc tự tạo mà không có mục đích thương mại hoặc mục đích thương mại không quan trọng so với mục đích hưởng lợi về thuế. Hành vi này được thực hiện trong phạm vi hành lang của từ ngữ chứ không phải là tinh thần của luật. Tránh thuế không giống với kế hoạch thuế hợp pháp. Kế hoạch thuế hợp pháp liên quan đến việc sử dụng chính sách giảm thuế cho mục đích mà các khoản ưu đãi này hướng tới. Ví dụ, yêu cầu giảm thuế đối với khoản đầu tư vốn, tiết kiệm trong chương trình miễn thuế ISA hoặc tiết kiệm hưu trí bằng việc góp vốn vào quỹ hưu trí như là những hình thức hợp pháp của kế hoạch thuế.”¹⁵

Luật Thuế thu nhập năm 2007 của New Zealand có đưa ra định nghĩa về tránh thuế trên cơ sở mục đích hoặc kết quả tránh thuế. Theo đó, tránh thuế là: (a) trực tiếp hoặc gián tiếp thay đổi phạm vi tính thuế thu

nhập; (b) trực tiếp hoặc gián tiếp giảm nghĩa vụ thuế thu nhập hiện hành hoặc tương lai của bất kỳ người nào; (c) trực tiếp hoặc gián tiếp hủy bỏ, chấm dứt hoặc giảm nghĩa vụ thuế hiện hành hoặc tương lai¹⁶.

Mặc dù vấn đề chống tránh thuế đã diễn ra trong thực tiễn, và được phản ánh trong án lệ, những mãi đến năm 2010, Mỹ mới ban hành quy tắc chung về chống tránh thuế. Điều 7701(0) của Bộ Luật thuế Hoa Kỳ (IRC Section 7701(0)) dựa trên học thuyết tính chất kinh tế (economic substance) đã được sử dụng trong án lệ. Một giao dịch chỉ được coi là có tính chất kinh tế khi: (1) Giao dịch làm thay đổi, một cách có ý nghĩa (ngoài ảnh hưởng về thuế thu nhập liên bang), vị trí kinh tế của người nộp thuế; và (2) người nộp thuế có mục đích kinh doanh là chủ yếu (ngoài gây ảnh hưởng về thuế thu nhập liên bang) khi tham gia giao dịch này. Như vậy, theo quan điểm của Mỹ, một giao dịch làm lợi về thuế mà không có tính chất kinh tế không được chấp nhận. “Thuật ngữ “học thuyết tính chất kinh tế” để chỉ một học thuyết án lệ mà một khoản lợi về thuế theo tiêu mục A liên quan đến một giao dịch không được chấp nhận nếu giao dịch này không có tính chất kinh tế hoặc thiếu mục đích kinh doanh”¹⁷.

Dù không xuất phát từ học thuyết “fraus legis”, nhưng các nước thuộc hệ thống thông luật cũng xây dựng các căn cứ xác định một hành vi tránh thuế trên cơ sở yếu tố chủ quan và khách quan. Quan điểm chung của các nước thuộc hệ thống luật Anglo Saxon là tránh thuế được coi là hành vi vi phạm tinh thần của luật pháp và không thể được chấp nhận. Trái với tránh thuế, kế hoạch thuế hợp pháp được chấp nhận trong hệ thống pháp luật này.

14 Tabet Grauberg, *Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law*, *Juridica International XVI/2009*, 2.2.2, <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194>.

15 Antony Seely (Business & Transport Section), *Tax avoidance: a General Anti-Abuse Rule*, *Commons Library Standard Note, Standard Note SN06265*, 20 March 2013, p.6, <http://www.parliament.uk/briefing-papers/SN06265>, 30/03/2013.

16 Mục YA1, tiểu phần YA, Phần A Luật Thuế thu nhập năm 2007 của New Zealand.

17 Điều 7701(o)(5)(A) Bộ luật của Hoa Kỳ, nguồn: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>.

2. Cơ chế chống tránh thuế

2.1. Cơ chế chung ngăn ngừa và xử lý tránh thuế

Quy chế chung về chống tránh thuế được nhiều nước pháp điển hóa trong các đạo luật. Bằng cách này, khái niệm về tránh thuế được ghi nhận trong luật và là cơ sở pháp lý để cơ quan thuế tiến hành xử lý hành vi tránh thuế. Ở các nước thuộc hệ thống luật Châu Âu lục địa, tránh thuế không chính đáng được coi là vi phạm pháp luật và bị xử lý. Ở Pháp, người thực hiện hành vi lợi dụng luật thuế có thể sẽ bị phạt từ 40-80% số thuế lần tránh¹⁸. Trong khi đó, các nước thuộc hệ thống luật án lệ hình thành và áp dụng cơ chế báo cáo và xử lý vi phạm. Đây là một cơ chế rất hiệu quả trong việc ngăn ngừa và xử lý các hành vi tránh thuế.

Xuất phát từ quan điểm cho rằng, việc tiếp cận sớm thông tin sẽ giúp cho cơ quan thuế có thể ngăn ngừa và kiểm tra được các giao dịch giảm thuế bất hợp pháp. Việc nắm chắc thông tin cũng giúp cho việc xử lý vi phạm cũng thuận lợi, dễ dàng. Các luật gia thuộc hệ thống luật án lệ rất chú trọng đến một chủ thể có vai trò rất lớn trong các giao dịch và kế hoạch tránh thuế, đó là người khởi xướng.

Điều 290-60 Luật QLT năm 1953 của Australia quy định: “Một chủ thể là người khởi xướng kế hoạch khai thác thuế nếu: (a) chủ thể bán kế hoạch này hoặc thúc đẩy sự phát triển của kế hoạch hoặc lợi ích của nó; và (b) chủ thể hoặc bên liên kết của chủ thể nhận (trực tiếp hoặc gián tiếp) sự đền bù liên quan đến việc bán hoặc thúc đẩy đó; và đề cập đến tất cả các vấn đề liên quan, là điều hợp lý khi kết luận rằng chủ thể này có vai trò lớn liên quan đến việc bán hoặc thúc đẩy này”. Một người chỉ đơn thuần tư vấn về kế hoạch tránh thuế không được coi là người

khởi xướng. Một người lao động không được coi là có vai trò quan trọng trong việc bán hoặc thúc đẩy trên nếu chỉ cung cấp thông tin hoặc dữ liệu được chuẩn bị bởi người khác. Tương tự như định nghĩa trên, Điều 237.1(1) Luật Thuế thu nhập Canada cũng xác định người khởi xướng là người bán hoặc phát hành hoặc thúc đẩy việc bán, phát hành hoặc mua kế hoạch giảm thuế hoặc thực hiện với tư cách là người đại diện hoặc người tư vấn trong việc bán hoặc phát hành, hoặc thúc đẩy bán, phát hành hoặc mua kế hoạch giảm thuế hoặc với tư cách là người được đại diện hoặc người đại diện nhận sự đền bù liên quan đến kế hoạch giảm thuế. Người khởi xướng chính là người sáng tạo ra các thủ thuật, kế hoạch tránh thuế và cung cấp kế hoạch này cho người nộp thuế. Người khởi xướng thường là các đại lý thuế, các công ty kế toán, kiểm toán, công ty luật, các công ty tư vấn về tài chính khác và các chuyên gia luật, tài chính, kế toán. Đây là những người am hiểu sâu sắc về pháp luật thuế, do vậy họ có tìm ra được những lỗ hổng của pháp luật thuế để đưa ra những giải pháp lẩn tránh. Sự tham gia của những người này giúp ích cho người nộp thuế rất nhiều, nhưng lại gây không ít khó khăn cho cơ quan QLT. Vì vậy, pháp luật của các nước thuộc hệ thống luật Anglo Saxon quản lý về việc thực hiện nghiệp vụ tư vấn kế hoạch giảm thuế của những người này rất chặt chẽ. Pháp luật của Mỹ buộc người khởi xướng phải đăng ký với cục thuế nội địa và duy trì danh sách người sử dụng kế hoạch giảm thuế. Nếu người khởi xướng vi phạm nghĩa vụ báo cáo thì sẽ bị xử phạt rất nghiêm khắc. Ngoài ra, Điều 6700 của Bộ luật Thuế Hoa Kỳ đưa ra chế tài xử lý người khởi xướng kế hoạch giảm thuế có tính chất lợi dụng bị xử phạt tới mức 50% khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động này. Đối với người nộp thuế có

18 Karen B. Brown (Editor), *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, *Ius Gentium: Comparative Perspectives on law and justice* 12, Springer 2012, p.20.

hành vi tránh thuế thì phải chịu phạt tương ứng với 20% thu nhập tránh thuế, trường hợp giao dịch giảm thuế không được công bố thì chịu phạt 40% thu nhập tránh thuế¹⁹. Luật của Canada cũng buộc người khởi xướng phải đăng ký với cơ quan thuế để được cấp mã số cho kế hoạch giảm thuế và không được bán kế hoạch giảm thuế nếu không có mã số. Ngoài ra, người khởi xướng phải có nghĩa vụ nộp báo cáo hàng năm trong đó phải có thông tin của người sử dụng kế hoạch giảm thuế. Vi phạm nghĩa vụ báo cáo hoặc nghĩa vụ đăng ký sẽ phải chịu phạt theo quy định của pháp luật. Vương quốc Anh cũng quy định nghĩa vụ báo cáo thuộc về người khởi xướng (kể cả người nộp thuế trong một số trường hợp cụ thể). Vi phạm nghĩa vụ báo cáo sẽ bị phạt ban đầu là 5.000 bảng và tiếp đến là 600 bảng/ngày²⁰.

2.2. Chống vốn mỏng

Vốn mỏng chủ yếu được biểu hiện ở tình trạng mà một công ty tìm kiếm nguồn vốn thông qua vay vốn thay vì tăng vốn chủ sở hữu. Mặc dù là một trong những hình thức tránh thuế phổ biến, nhưng không thể áp dụng quy chế chung về chống tránh thuế để xử lý đối với vốn mỏng. Bởi vì huy động vốn để mở rộng hoặc duy trì hoạt động sản xuất kinh doanh là nhu cầu của doanh nghiệp. Do vậy, việc vay vốn hay tăng vốn chủ sở hữu đều có mục đích kinh doanh, và mục đích kinh doanh khó có thể được coi là mục đích phụ được. Rõ ràng trong cấu trúc vốn mà vốn vay chiếm tỷ trọng cao hơn so với vốn chủ sở hữu thì doanh nghiệp sẽ được lợi về thuế. Mặc dù vậy, nếu doanh nghiệp lợi dụng cấu trúc vốn mềm dẻo, ngân sách nhà nước sẽ bị sụt giảm tương ứng với số thuế mà người nộp thuế được hưởng lợi. Vì vậy, có hai cách tiếp cận để chống lại vốn mỏng.

Cách thứ nhất, luật cố định một tỷ lệ tối đa giữa vốn vay và vốn chủ sở hữu. Nếu vượt quá tỷ lệ cố định này thì phần vốn vay vượt mức quy định được đối xử như là vốn góp dưới góc độ thuế. Tức là, lãi trả cho phần vốn vay này không được tính vào chi phí tính thu nhập chịu thuế. Đây là cách đơn giản, dễ áp dụng cho cơ quan thuế. Tuy nhiên cách này tạo ra sự cứng nhắc khi mà nhu cầu vốn của từng doanh nghiệp là rất đa dạng.

Cách thứ hai, tiếp cận theo nguyên tắc thị trường (*arm's length approach*). Theo cách thức này, cơ quan thuế sẽ tiến hành so sánh việc vốn hóa của người nộp thuế với bên thứ ba. Qua đó, cơ quan thuế đánh giá đúng bản chất của hoạt động vốn hóa của người nộp thuế theo nguyên tắc thị trường. Trên cơ sở so sánh các chỉ tiêu như yếu tố kinh tế, yếu tố thương mại... để trả lời câu hỏi với điều kiện như vậy thì liệu một bên thứ ba có làm như vậy hay không? Tức là kiểm tra xem cấu trúc vốn hiện hành và lãi trả có phù hợp với nguyên tắc thị trường hay không? Nếu phù hợp với nguyên tắc thị trường, vấn đề vốn mỏng không đặt ra. Mặc dù đây là cách thức hợp lý, nhưng lại ít được áp dụng ở nhiều nước. “Thứ nhất, cách thức này được coi là mang tính chủ quan, và khó có thể bảo đảm sự rõ ràng cho các cổ đông không cư trú... Thứ hai, mặc dù cách thức tiếp cận theo nguyên tắc thị trường thừa nhận sự khác nhau về điều kiện thương mại giữa các ngành, nhưng không có hướng dẫn rõ ràng về việc tập quán nào được thừa nhận trong phạm vi mỗi ngành. Vì vậy, việc xác định một tỷ lệ giữa vốn vay và vốn chủ sở hữu trong phạm vi một ngành có thể mang đậm tính chủ quan và không thể hiện được gì ngoài sự dự đoán”²¹.

19 Điều 6662 (a) và Điều 6662 (b)(6) Bộ Luật thuế Hoa Kỳ.

20 Karen B. Brown (Editor), *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance, Ius Gentium: Comparative Perspectives on law and justice 12, Springer 2012, p.21.*

Để dung hòa giữa hai cách trên, còn có cách thứ ba là áp dụng cách xác định tỷ lệ cố định và nguyên tắc thị trường. Cách thức này nhằm khắc phục nhược điểm của hai cách thức nêu trên. “Vì vậy, để có được cách thức tốt nhất chống vốn mỏng, IFA đề xuất việc kết hợp cả hai cách thức, nguyên tắc thị trường và tỷ lệ cố định. Nghĩa là, một tỷ lệ vốn vay trên vốn chủ sở hữu vẫn tồn tại, nhưng chỉ sử dụng như một sự tham khảo và có thể thay đổi nếu một người nộp thuế cụ thể có thể chứng minh tỷ lệ vốn chủ sở hữu và vốn vay tại thời điểm đó là phù hợp với ngữ cảnh như vậy”²².

2.3. Chống chuyển giá

Chuyển giá gắn với hoạt động của công ty đa quốc gia. Bởi công ty đa quốc gia là một tổ chức kinh doanh với nhiều công ty liên kết, chi nhánh hoạt động ở nhiều quốc gia khác nhau. Mỗi quốc gia có chính sách thuế khác nhau, và có sự cạnh tranh thuế với nhau, dẫn đến việc công ty đa quốc gia sẽ tìm cách tận dụng lợi thế thuế của mỗi nước để làm lợi cho mình theo hướng tiết kiệm các khoản thuế phải nộp. Với đặc trưng nêu trên, công ty đa quốc gia có thể hoàn toàn sắp đặt các giao dịch nội bộ giữa các công ty liên kết để đạt được mục tiêu chung. Và, công ty đa quốc gia đã tạo ra các giao dịch nội bộ nhằm chuyển thu nhập về công ty liên kết ở quốc gia có thuế thu nhập thấp và/hoặc chuyển chi phí về công ty liên kết ở quốc gia có thuế thu nhập cao. Giao dịch như trên được gọi là chuyển giá. Chuyển giá được thực hiện giữa các công ty liên kết thông qua các giao dịch mua bán, li-xăng, cung cấp dịch vụ,... Chuyển giá gây thiệt hại lớn cho ngân sách nhà nước và nền kinh tế quốc dân. Vì vậy, chống chuyển giá được các nước và các tổ chức quốc tế như OECD, UN rất quan

tâm. Trong luật các nước như Mỹ, Pháp, Anh, Australia, Trung Quốc,... chuyển giá là một chế định độc lập so với quy chế chung về chống tránh thuế.

Cơ sở để xây dựng và phát triển cơ chế chống chuyển giá là nguyên tắc thị trường (arm's length principle). Điều 9 của Hiệp định thuế mẫu của OECD định nghĩa về nguyên tắc thị trường như sau: “khi các điều kiện được xác lập hoặc đặt ra bởi hai doanh nghiệp trong quan hệ thương mại hoặc tài chính khác với các điều kiện được xác lập bởi hai doanh nghiệp không có quan hệ liên kết, dẫn đến một trong các doanh nghiệp này không được hưởng một khoản lợi nhuận mà đáng lẽ nó được hưởng, thì khoản lợi nhuận này sẽ được tính cho doanh nghiệp này và phải chịu thuế theo quy định”. Pháp luật của nhiều nước mặc dù có đề cập đến thuật ngữ “nguyên tắc thị trường” nhưng không đưa ra định nghĩa như thế nào là nguyên tắc thị trường. Ngay trong pháp luật của Mỹ, mặc dù cơ sở của cơ chế chống chuyển giá là nguyên tắc thị trường, nhưng không có văn bản quy phạm pháp luật nào định nghĩa thế nào là nguyên tắc thị trường. Tuy vậy, nguyên tắc thị trường được hiểu là nguyên tắc sử dụng ứng xử của các bên độc lập làm tiêu chí để xác định việc phân bổ thu nhập và chi phí trong các giao dịch quốc tế giữa các công ty liên kết. Nó đòi hỏi các điều kiện trong giao dịch giữa các bên liên kết, như giá cả, chi phí, lợi nhuận phân chia,... phải được xác lập một cách khách quan như giữa các bên không có quan hệ liên kết. Từ đó, pháp luật các nước đưa ra các tiêu chí, phương pháp xác định giá thị trường trong các giao dịch giữa các bên liên kết. Phương pháp xác định giá thị trường bao gồm: phương pháp so sánh giá giao dịch độc lập;

21 Hanlon, Dean — “Thin Capitalisation Legislation and the Australia/United States Double Tax Convention: Can They Work Together?” [2000] JIATax 2; (2000) 3(1) Journal of Australian Taxation 4, 3.1, <http://www.austlii.edu.au/cgi-bin/sinodisp/au/journals/JIATax/2000/2.html?stem=0&synonyms=0&query=Thin%20Capitalisation>.

22 Tlđđ, mục 3.3.

phương pháp giá bán lại; phương pháp giá cộng vốn lãi; phương pháp so sánh lợi nhuận; phương pháp tách lợi nhuận. Ngoài ra, pháp luật các nước còn quy định các công cụ khác nhằm chống chuyển giá, như cơ chế về nghĩa vụ công khai thông tin giao dịch liên kết của người nộp thuế, thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá tính thuế (APA), quyền ấn định giá giao dịch theo giá thị trường, quyền truy thu số thuế bị lẩn tránh,...

3. Pháp luật Việt Nam về tránh thuế thu nhập doanh nghiệp

3.1. Pháp luật hiện hành về tránh thuế TNDN

Tránh thuế mặc dù là một thuật ngữ có vẻ còn mới lạ trong các văn bản quy phạm pháp luật của Việt Nam và trong các giáo trình về luật thuế của Việt Nam, nhưng trên thực tiễn tránh thuế đã diễn ra rất phổ biến ở Việt Nam, biểu hiện dưới hình thức chuyển giá, vốn mỏng, báo cáo lỗ để không phải nộp thuế TNDN và được chuyển lỗ về nhiều hình thức tránh thuế tinh vi khác.

Hiện tượng chuyển giá đã được báo chí đề cập rất nhiều trong thời gian vừa qua, trong đó có đề cập đến một loạt các công ty đa quốc gia lớn như Coca Cola, Keangnam, Metro,... trước nghi vấn chuyển giá. Các doanh nghiệp FDI thường chuyển giá bằng cách nâng giá trị tài sản góp vốn nhằm tăng mức khấu hao tài sản cố định để giảm số thuế TNDN phải nộp. “Liên doanh khách sạn Thăng Long (thành phố Hồ Chí Minh) giá trị thiết bị khai báo là 496.906 USD, giá trị thẩm định khai khống là 190.006 USD, chiếm tỷ lệ 40,43%... Công ty ô tô Hòa Bình (Hà Nội) giá trị thiết bị khai báo là 5.823.818 USD, giá trị thẩm định khai khống 1.602.298 USD,...”²³. Một cách thức

phổ biến khác là lợi dụng nền công nghiệp phụ trợ của Việt Nam còn kém phát triển, các doanh nghiệp FDI cố ý nhập nguyên liệu đầu vào từ công ty liên kết ở nước ngoài với giá rất cao nhằm tăng chi phí, giảm lợi nhuận đồng nghĩa với việc giảm thuế TNDN phải nộp ở Việt Nam. Ngược lại, công ty FDI lại bán đầu ra cho công ty liên kết ở nước ngoài với giá rất rẻ, nhằm giảm thiểu lợi nhuận, dẫn đến giảm thuế số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp. Ngoài ra, chuyển giá còn được thực hiện thông qua các hợp đồng chuyển giao công nghệ, li-xăng quyền sở hữu trí tuệ với mức phí bản quyền rất cao giữa công ty mẹ ở nước ngoài với công ty FDI ở Việt Nam. Trong các hợp đồng chuyển giao công nghệ này, phía nước ngoài đòi hưởng 8% tiền bán sản phẩm trong thời gian bán sản phẩm vài chục năm²⁴.

Hiện tượng các doanh nghiệp có tỷ lệ nợ vay trên vốn chủ sở hữu cao cũng rất phổ biến ở Việt Nam. Các doanh nghiệp lựa chọn cấu trúc vốn như thế này vừa nhằm tăng chi phí để giảm thu nhập chịu thuế, cũng vừa tận dụng vốn của người khác mà không phải tái đầu tư bằng nguồn vốn chủ sở hữu. Hiện nay, việc tỷ lệ phần vốn vay cao hơn rất nhiều so với vốn chủ sở hữu chưa bị hạn chế bởi pháp luật, do vậy vốn mỏng vẫn là hành vi tránh thuế hợp pháp ở Việt Nam.

Cả doanh nghiệp FDI cũng như các doanh nghiệp trong nước đều tận dụng những sơ hở và những ưu đãi trong pháp luật thuế TNDN của Việt Nam để tìm cách giảm nghĩa vụ thuế. “Theo “gương” các doanh nghiệp nước ngoài, một số doanh nghiệp Việt Nam cũng cố ý “đẩy” chi phí đầu vào lên cao và lợi dụng tối đa các ưu đãi của Chính phủ đối với các doanh nghiệp

23 Đoàn Văn Trường, *Tuyển tập thẩm định giá trị các loại tài sản vô hình, quyền sở hữu trí tuệ, định giá công nghệ và giá chuyển giao bên trong các công ty đa quốc gia*, Nxb Khoa học kỹ thuật, 2011, tr.395.

24 *Tlđđ*, tr.395.

mới thành lập, như ưu đãi về thời gian được phép lỗ, các chi phí liên quan đến quảng cáo, marketing,...”²⁵. Thực tế, nhiều giám đốc doanh nghiệp chỉ đạo nhân viên mỗi lần mua sắm hàng, đi ăn uống, nghỉ ngơi,... đều mang hóa đơn VAT về nộp cho doanh nghiệp. Chiêu thức này chính là cách làm tăng chi phí cho doanh nghiệp để giảm thu nhập chịu thuế. Ngoài ra, các doanh nghiệp trong nước thành lập mô hình tập đoàn (có từ hai công ty quan hệ liên kết với nhau) nhằm mục đích tránh thuế. “Một số ông chủ lợi dụng các chính sách ưu đãi của mỗi địa phương theo từng mặt hàng để lập các công ty “con”. Ví dụ như Công ty A hoạt động lĩnh vực thương mại tại Hà Nội. Tuy nhiên, ở tỉnh Thanh Hóa lại có chính sách ưu đãi cho các công ty hoạt động lĩnh vực xuất nhập khẩu mà Công ty A đang giao dịch. Như vậy, Công ty A sẽ lập một công ty “con” ở tỉnh Thanh Hóa để được hưởng các chính sách ưu đãi về miễn, giảm thuế của Nhà nước. Giá vốn hàng hóa của Công ty A khi nhập hàng qua công ty “con” sẽ được đẩy lên cao để tạo chi phí đầu vào cao, lợi nhuận trước thuế giảm dẫn đến tiền thuế TNDN phải nộp cho Nhà nước cũng ít đi. Còn doanh thu mà Cty “con” có được do bán hàng hóa cho Cty A sẽ được xử lý bằng chứng từ để cân đối lại chi phí,... sao cho phù hợp với chính sách ưu đãi thuế của tỉnh Thanh Hóa. Đây là hình thức điển hình đang được kế toán các công ty lợi dụng nhằm “lách” thuế, làm thất thu ngân sách nhà nước, gây khó khăn trong việc kiểm tra và phát hiện sai phạm”²⁶. Ngoài ra, việc thành lập mô hình tập đoàn theo kiểu công ty vệ tinh, cũng giúp cho công ty mẹ lách luật thuế rất hiệu quả. “Còn một số ông chủ khác lại muốn tạo lập nhiều công ty như vậy

nhằm “đào” chi phí cho nhau, “làm giá” để tạo ra các khoản “lãi ảo”, nâng quy mô hoạt động của công ty theo kiểu “tập đoàn” (nhiều công ty kinh doanh theo hình thức đa lĩnh vực). Việc thành lập một công ty “con” là đơn vị sản xuất, cung cấp đầu vào cho một công ty “mẹ” sẽ đẩy cao chi phí đầu vào, giá vốn hàng hóa cho công ty “mẹ”. Các công ty “con” được thành lập theo kiểu trên sẽ là nguồn cung cấp sản phẩm đầu vào cho công ty “mẹ”, làm tăng số tiền ghi trên các hóa đơn giá trị gia tăng (GTGT) đầu vào, nhằm xử lý chi phí, giảm lợi nhuận của công ty “mẹ” để “lách” thuế. Mặt khác, khi thành lập thêm các công ty “con”, công ty “mẹ” sẽ dễ dàng hơn khi xử lý chứng từ và cân đối chi phí”²⁷.

Có thể nói, thực tiễn thuế ở Việt Nam đã và đang xuất hiện các hành vi tận dụng những lỗ hổng và những ưu đãi của pháp luật thuế nói chung, thuế TNDN nói riêng để giảm thiểu nghĩa vụ thuế, hay nói cách khác là được hưởng lợi về thuế. “Trong lĩnh vực thuế TNDN, có thể là (i) đăng ký trích khấu hao nhanh tài sản cố định trong trường hợp dự kiến có lãi nhiều hay ngược lại đăng ký trích khấu hao chậm nếu đang trong thời gian được ưu đãi miễn giảm thuế TNDN; (ii) chọn đăng ký phương thức khấu hao thích hợp tùy theo dự kiến doanh nghiệp sẽ có lãi hay bị lỗ (phương thức đường thẳng; theo số dư giảm dần có điều chỉnh; hay theo số lượng, khối lượng sản phẩm); (iii) đăng ký chuyên lỗ trong vòng 5 năm vào những năm tài chính mà doanh nghiệp dự kiến sẽ có lãi lớn để dùng số lỗ đó giảm thu nhập chịu thuế; (iv) doanh nghiệp đi vay tiền chịu lãi để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh và đưa tiền lãi đó vào chi phí để giảm thu nhập chịu thuế thay vì yêu cầu cổ đông,

25 Hà Linh, Thuế với những chiêu trò “lách” luật- Kỳ4: “Làm giá”... nhằm “lách” luật, nguồn: <http://phapluatxahoi.vn/20120926081144812p1001c1049/thue-voi-nhung-chieu-tro-lach-luatky4-lam-gia-nham-lach-luat.htm>, 31/3/2013.

26 Hà Linh, Thuế với những chiêu trò “lách” luật- Kỳ5: “Chồng chéo”... để “lách” thuế, nguồn: <http://phapluatxahoi.vn/20120927083430160p1001c1049/thue-voi-nhung-chieu-tro-lach-luatky5-chong-cheo-de-lach-thue.htm>, 31/03/2013.

27 Tidd.

thành viên góp vốn tự đi vay tiền để góp vốn điều lệ (tiền lãi từ tiền vay phục vụ cho việc góp vốn vào doanh nghiệp không được xem là chi phí hợp lý)”²⁸.

Luật QLT năm 2006 đã được sửa đổi, bổ sung năm 2012, cũng như Luật Thuế TNDN năm 2008 không có quy định nào đề cập đến hành vi tránh thuế. Điều 108 Luật QLT quy định về hành vi trốn thuế và gian lận thuế. Điều 108 Luật QLT không phân định rõ thế nào là hành vi trốn thuế, thế nào là hành vi gian lận thuế. Nhưng đặc điểm chung của hành vi trốn thuế và gian lận thuế là hành vi trái pháp luật về thuế. Như vậy, trong nhiều trường hợp, Điều 108 Luật QLT không thể là căn cứ để xử lý hành vi tránh thuế.

Mặc dù chưa chính thức quy định về hành vi tránh thuế, nhưng trong các quy định của Luật Thuế TNDN đã có xu hướng ngăn ngừa hành vi tránh thuế, như quy định chỉ chấp nhận khoản chi liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh và có hóa đơn, chứng từ hợp lệ là khoản chi được trừ khi tính thu nhập chịu thuế tại Điều 9.1 của Luật Thuế TNDN năm 2008. Ngoài ra, Điều 9.2 của Luật Thuế TNDN có liệt kê một số khoản chi không được trừ khi tính thu nhập chịu thuế. Quy định này được các nhà làm luật đưa ra với mục đích ngăn ngừa tình trạng doanh nghiệp lợi dụng các khoản chi để giảm thiểu nghĩa vụ thuế, gây thiệt hại cho ngân sách nhà nước.

Chuyên giá đã được quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế từ rất sớm. Đầu tiên phải kể đến Thông tư 74/1997/TT-BTC hướng dẫn về thuế đối với nhà đầu tư nước ngoài. Hiện nay vấn đề chuyên giá đã được quy định trong Luật QLT năm 2006 và Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 hướng dẫn thực hiện việc xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết. Các khái niệm cơ bản, phương pháp xác

định giá thị trường trong giao dịch liên kết, biện pháp xử lý chuyên giá được quy định tại thông tư này. Trong khi đó, Luật QLT năm 2006 chỉ quy định mang tính nguyên tắc về thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá tính thuế (APA). Mặc dù, đã có nhiều nội dung tương thích với hướng dẫn của OECD, nhưng các quy định pháp luật về chống chuyên giá của Việt Nam vẫn còn bộc lộ một số hạn chế như: (1) nội dung của các quy định hiện hành còn chưa phù hợp trong việc xác định giá chuyên giao trong các giao dịch cung cấp dịch vụ nội bộ giữa các công ty liên kết; (2) các quy định hiện hành chưa cung cấp đủ cơ sở pháp lý để xác định giá chuyên giao trong các giao dịch chuyển nhượng, chuyển giao tài sản vô hình, đặc biệt là công nghệ và quyền sở hữu trí tuệ. Ngoài ra, quy định của pháp luật hiện hành còn thiếu những cơ chế để bảo đảm quyền trao đổi thông tin của cơ quan thuế Việt Nam với cơ quan thuế nước ngoài trong xử lý hành vi chuyên giá.

Nói tóm lại, trong luật thực định của Việt Nam cho đến nay, vấn đề tránh thuế chưa được đề cập và giải quyết cụ thể. Đây chính là một lỗ hổng rất lớn để các doanh nghiệp tự do lợi dụng những chính sách ưu đãi của pháp luật thuế mà hưởng lợi, gây thiệt hại cho ngân sách nhà nước, tạo ra sự bất công trong phân bổ nguồn lực của toàn xã hội.

3.2. Một số đề xuất liên quan đến chống tránh thuế TNDN

3.2.1. Ban hành quy chế chung về tránh thuế

Dưới góc độ kinh tế, tránh thuế là một hiện tượng gây ảnh hưởng lớn đến ngân sách nhà nước. Dưới góc độ đạo đức, hành động này cũng không phù hợp.

Pháp luật cần phải chính thức quy định và điều chỉnh hành vi tránh thuế. Bởi vì

28 LS. Nguyễn Hữu Phước, *Trốn thuế hay tránh thuế*, <http://nhipcadautu.vn/article.aspx?page=1&id=3513-tron-thue-hay-tranh-thue>, 26/03/2013.

hành vi này, mặc dù thực hiện những quyền mà pháp luật quy định, nhưng việc thực hiện có tính chất lợi dụng, trái với đạo đức xã hội và xâm phạm đến lợi ích chung của cộng đồng. Vì vậy, học tập kinh nghiệm của các nước châu Âu lục địa và tiếp thu những điểm hợp lý trong hệ thống luật Anglo Saxon, pháp luật Việt Nam nên xây dựng chế định tránh thuế từ việc xác định hành vi tránh thuế là hành vi lợi dụng pháp luật với đủ yếu tố khách quan và yếu tố chủ quan. Tuy nhiên, không phải hành vi lợi dụng pháp luật nào cũng được coi là tránh thuế mà pháp luật nên xây dựng khái niệm hành vi tránh thuế như sau:

Tránh thuế là hành vi của người nộp thuế lợi dụng các quy định của pháp luật thuế, xác lập, thay đổi hoặc chấm dứt một hoặc một số giao dịch hoặc phương tiện với mục đích duy nhất hoặc chủ yếu là hưởng lợi về thuế (bao gồm giảm thuế, miễn thuế, hoàn thuế và các khoản lợi từ thuế khác) và kết quả là người nộp thuế hưởng lợi về thuế từ việc xác lập, thay đổi hoặc chấm dứt một hoặc một số giao dịch hoặc phương tiện này. Người nộp thuế được coi là chỉ có mục đích duy nhất hoặc chủ yếu là hưởng lợi về thuế nếu không đưa ra được chứng cứ chứng minh mục đích chính đáng của việc xác lập, thay đổi hoặc chấm dứt một hoặc một số giao dịch hoặc phương tiện tạo ra lợi về thuế.

Khái niệm này cần được đưa vào trong luật QLT như là một quy chế chung về chống tránh thuế. Hành vi tránh thuế được coi là hành vi trái với nguyên tắc cơ bản của pháp luật và được xử lý theo quy định của pháp luật. Việc chính thức ban hành quy chế chung về chống tránh thuế, sẽ là cơ sở pháp lý quan trọng để cơ quan QLT ngăn ngừa, xử

lý các hành vi cố ý lợi dụng sự thông thoáng, ưu đãi trong chính sách thuế, đặc biệt đối với thuế TNDN. Việc xác định rõ hành vi tránh thuế, cũng nhằm phân tách rõ hành vi này với hành vi tiết kiệm thuế hợp pháp của người nộp thuế - là hành vi tiết kiệm thuế nhưng không có đầy đủ những đặc điểm của hành vi tránh thuế. Quy chế chung về chống tránh thuế cũng cần đưa ra cơ chế minh bạch, báo cáo thông tin liên quan đến các giao dịch, công cụ giảm thuế. Đồng thời, vai trò, thẩm quyền và trách nhiệm của người tư vấn và cung cấp dịch vụ thuế cũng cần được quy định cụ thể trong quy chế chung về chống tránh thuế. Cuối cùng, các quy định hiện nay về điều kiện được công nhận là chi phí được trừ khi tính thu nhập chịu thuế cần tiếp tục duy trì, vì đây là những cơ sở pháp lý quan trọng ngăn chặn hành vi khai tăng chi phí để giảm thu nhập chịu thuế. Giải pháp này vẫn còn phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh Việt Nam hiện nay.

Việt Nam ban hành quy chế chung về chống tránh thuế là phù hợp với xu hướng chung của thế giới, giúp cho luật thuế thu nhập của Việt Nam ngày càng tương tích với hệ thống luật thuế thu nhập của thế giới, tạo thuận lợi cho nhà đầu tư nước ngoài đầu tư vào Việt Nam và doanh nghiệp Việt Nam đầu tư ra nước ngoài. Quy chế chung về chống tránh thuế cũng đã được Trung Quốc đưa vào Điều 47 của Luật thuế TNDN năm 2007 của Trung Quốc. Theo quy định này, giao dịch tránh thuế là giao dịch không có mục đích kinh doanh mà tạo ra sự giảm thuế TNDN²⁹.

3.2.2. Ban hành quy chế chống vốn mòng

Hiện nay, chúng ta nên lựa chọn phương án xác định tỷ lệ cố định. Phương án này

29 KPMG, PRC Corporate income tax law, 2008, Điều 47, tr.10.

cũng được Trung Quốc lựa chọn³⁰. Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN năm 2008 (Dự thảo) đưa ra phương án như sau: “Chi phí trả lãi tiền vay vốn tương ứng với khoản vay vượt quá 4 lần vốn chủ sở hữu, riêng các tổ chức tín dụng, ngân hàng thì tỷ lệ này không quá 10 lần vốn chủ sở hữu; đối với một số ngành, lĩnh vực, doanh nghiệp đã có quy định của pháp luật về tỷ lệ tối thiểu vốn chủ sở hữu trên tổng vốn đầu tư thì thực hiện theo quy định đó”. Theo phương án này, tỷ lệ vốn vay/vốn chủ sở hữu tối đa là 4 lần trong trường hợp thông thường, đối với tổ chức tín dụng thì tỷ lệ này không quá 10 lần, đối với tổ chức trong lĩnh vực khác mà pháp luật có quy định thì tuân theo quy định đó về tỷ lệ. Trường hợp vượt quá tỷ lệ luật quy định thì phần lãi trả cho phần vốn vay vượt mức quy định không được trừ khi tính thu nhập chịu thuế. Về tỷ lệ thì rõ ràng Dự thảo đưa ra những tỷ lệ rất rộng so với thế giới nhằm tạo điều kiện cho các doanh nghiệp có thời gian chuẩn bị cơ cấu lại vốn, cũng như tạo điều kiện cho doanh nghiệp được tiếp tục vay vốn vượt quá khó khăn trong giai đoạn kinh tế khó khăn. Tuy nhiên, cũng cần tạo một cơ chế linh hoạt cho chính doanh nghiệp và cơ quan thuế, đó là nên cho phép doanh nghiệp có nhu cầu vay vốn để phục vụ sản xuất kinh doanh được phép vay vượt tỷ lệ luật định và khoản lãi tính cho phần vay vượt tỷ lệ luật định được trừ để tính thu nhập chịu thuế với điều kiện doanh nghiệp phải đăng ký với cơ quan thuế, giải thích đầy đủ lý do của đề xuất này và phải được cơ quan thuế cho đăng ký. Cơ quan thuế chỉ được cho đăng ký khi mục đích vay vốn là chính đáng, năng lực tài chính của doanh nghiệp tốt, doanh nghiệp chưa có lịch sử nợ thuế, chậm thuế và cũng chưa vi phạm nghĩa vụ trả nợ đối

với các chủ nợ. Các quy định này nhằm bảo đảm tính chính đáng của việc vay vốn, thái độ tuân thủ pháp luật thuế của doanh nghiệp và khả năng trả nợ của doanh nghiệp, nhằm tránh rủi ro cho các bên bao gồm cả Nhà nước.

3.2.3. Hoàn thiện cơ chế chống chuyển giá

Pháp luật về chống chuyển giá phải được tiếp tục hoàn thiện theo hướng hài hòa được lợi ích của quốc gia với lợi ích của các tập đoàn đa quốc gia, đồng thời cũng phải bảo đảm hài hòa giữa chính sách thuế với chính sách đầu tư của Nhà nước, nhưng cũng không để Việt Nam trở thành một thiên đường tránh thuế. Ngược lại, chính sách chống chuyển giá không được là rào cản các nhà đầu tư đưa vốn, công nghệ và kỹ năng vào thị trường Việt Nam. Pháp luật về chống chuyển giá phải là một bộ phận không tách rời của khung pháp lý về thuế TNDN. Điều đó có nghĩa là các quy định pháp luật về chống chuyển giá phải được xây dựng trên cơ sở các quy định về luật thuế TNDN. Vì vậy, trước hết, những nguyên tắc cơ bản của pháp luật về chống chuyển giá như bên liên kết, giao dịch liên kết, nguyên tắc thị trường, phương pháp xác định giá thị trường và các công cụ chống chuyển giá cần được quy định trong luật doanh nghiệp. Hiện nay, các quy định về chống chuyển giá chủ yếu nằm trong Thông tư số 66/2010/TT-BTC của Bộ Tài chính, do vậy tính hiệu lực không cao. Cần tiếp tục hoàn thiện các quy định của pháp luật về xác định giá chuyển giao trong các giao dịch cung cấp dịch vụ nội bộ và các giao dịch liên quan đến tài sản vô hình. Cần quy định hành vi chuyển giá là hành vi trái với nguyên tắc cơ bản của pháp luật và do vậy phải chịu các chế tài xử lý như truy thu thuế, phạt vi phạm hành chính ■

30 Tidd, Điều 46, tr.10.

TRAO ĐỔI VỀ MỘT SỐ VẤN ĐỀ TRONG LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

PHAN THỖY TƯỜNG VI*

Bài viết trao đổi một số vấn đề về Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) năm 2008 và các nội dung sửa đổi, bổ sung trong Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN (Dự thảo Luật).

1. Người nộp thuế

Điều 2 Luật thuế TNDN 2008 quy định những chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế TNDN. Tuy nhiên, xét về mặt khái niệm và nội dung, điều luật có một số vấn đề cần trao đổi thêm.

Thứ nhất, việc sử dụng cụm từ “người nộp thuế” tại Điều 2 cần phải xem xét lại.

Trước đây, Luật thuế TNDN 2003 quy định về “đối tượng nộp thuế TNDN” tại Điều 1. Khi Luật thuế TNDN 2008 thay thế Luật thuế TNDN 2003 thì cụm từ “người nộp thuế” được sử dụng tại Điều 2 Luật thuế TNDN 2008 thay cho “đối tượng nộp thuế” trong Luật thuế TNDN 2003. Việc thay đổi thuật ngữ là để tương thích với quy định trong Luật Quản lý thuế 2006¹. Về mặt lý

luận, tổ chức, cá nhân chỉ có nghĩa vụ thuế khi họ thực hiện hành vi pháp lý theo như quy định tác động lên đối tượng chịu thuế được quy định trong Luật thuế². Vì vậy, những chủ thể này được gọi là “đối tượng nộp thuế”. Khái niệm đối tượng nộp thuế không đồng nhất với khái niệm chủ thể thực hiện hành vi nộp tiền thuế vào ngân sách nhà nước³. Bởi, đối tượng nộp thuế có thể chuyển giao nghĩa vụ thuế của mình sang cho chủ thể khác thực hiện giùm trên cơ sở thoả thuận giữa những chủ thể này với nhau. Như vậy, Luật Quản lý thuế quy định tại Khoản 1 Điều 2 về người nộp thuế có nội hàm rộng hơn khái niệm đối tượng nộp thuế, bao gồm luôn cả những chủ thể không có nghĩa vụ thuế theo luật định nhưng lại thực hiện thay nghĩa vụ thuế cho chủ thể là đối

* **Th.S Giảng viên Khoa Luật, ĐH Kinh tế - Luật, Đại học Quốc gia TP. Hồ Chí Minh**

1 Sau khi Luật Quản lý thuế 2006 có hiệu lực từ ngày 01/07/2007, các sắc thuế được ra đời sau thời điểm này đều sử dụng thuật ngữ “người nộp thuế”.

2 Ví dụ: tổ chức, cá nhân thực hiện hành vi xuất khẩu, nhập khẩu hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế của thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu 2005 có nghĩa vụ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo Điều 4 của Luật thuế này. Hay như tổ chức, cá nhân thực hiện hành vi sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ chịu thuế và tổ chức, cá nhân nhập khẩu hàng hoá chịu thuế là chủ thể có nghĩa vụ thuế giá trị gia tăng (GTGT- theo Điều 3 Luật thuế GTGT 2008).

3 Giáo trình Luật thuế, Trường Đại học Luật TP. Hồ Chí Minh, Nxb. Hồng Đức, quý IV, 2012, tr. 52.

tượng nộp thuế. Đối chiếu với Khoản 1 Điều 2 Luật thuế TNDN 2008⁴ thì người nộp thuế thực chất chính là đối tượng nộp thuế. Vì vậy, để hiểu đúng nội hàm khái niệm của thuật ngữ, chúng tôi đề nghị nên sử dụng lại thuật ngữ “đối tượng nộp thuế” trong Dự thảo Luật.

Thứ hai, Luật Doanh nghiệp 2005 đã tạo nên cơ sở pháp lý để xác định các loại hình doanh nghiệp ở Việt Nam⁵. Trong khi đó, như quy định tại Khoản 1 Điều 2 Luật thuế TNDN 2008 thì người nộp thuế không chỉ có doanh nghiệp được thành lập theo quy định của Luật Doanh nghiệp 2005 mà còn có các chủ thể khác. Việc xác định doanh nghiệp là người nộp thuế như Luật thuế TNDN thực chất chính là các chủ thể kinh doanh là tổ chức⁶. Như vậy, ở đây có sự không thống nhất giữa các văn bản pháp luật dẫn đến sự mâu thuẫn ngay chính trong Luật thuế TNDN 2008. Nếu đúng với tên gọi của sắc thuế này thì Nhà nước chỉ đánh thuế lên thu nhập của những chủ thể là “doanh nghiệp” nhưng phạm vi điều chỉnh của sắc thuế lại rất rộng, đối với cả các chủ thể kinh doanh. Như vậy, yếu tố “kinh doanh” mới là cơ sở quyết định nghĩa vụ thuế của chủ thể chứ không phải tư cách pháp lý của chủ thể có là doanh nghiệp hay không.

Tên gọi của mỗi loại thuế luôn gắn liền với tên gọi của mỗi đạo luật thuế điều chỉnh sắc thuế đó. Vì vậy, cách đặt tên cho đạo luật thuế có ý nghĩa quan trọng, bởi nó phản ánh khái quát rằng loại thuế này tác động vào cái gì? Do vậy, tên gọi luật thuế cần giúp cho

mọi người khi nghe đến tên của sắc thuế có thể hình dung được đối tượng mà sắc thuế muốn điều chỉnh. Do đó, chúng tôi cho rằng, các nhà lập pháp nên xem xét lại việc đặt tên cho loại thuế này là “Thuế thu nhập kinh doanh” cho phù hợp với phạm vi điều chỉnh của nó, thay cho tên gọi “thuế thu nhập doanh nghiệp”.

2. Chi phí được trừ và không được trừ

Một trong những điểm mới tiến bộ của Luật thuế TNDN 2008 so với Luật thuế TNDN 2003 là việc quy định điều kiện xác định các khoản chi được trừ và liệt kê cụ thể các khoản không được trừ tại Điều 9. Theo đó, những khoản chi còn lại không liệt kê trong Luật thì đương nhiên doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Việc sử dụng phương pháp loại suy như vậy sẽ giúp doanh nghiệp dễ dàng chủ động trong hạch toán kinh doanh, thực hiện tốt cơ chế tự khai, tự nộp, tự xác định nghĩa vụ thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế 2006. Sự thay đổi này phù hợp với thực tế của nền kinh tế đang vận động theo cơ chế thị trường khi mà ở đó hoạt động của doanh nghiệp diễn ra ngày càng phong phú, đa dạng và phức tạp theo xu hướng đa ngành, đa lĩnh vực nên phát sinh nhiều khoản chi mới không thuộc danh mục chi phí được trừ, cũng không thuộc danh mục chi phí không được trừ theo Luật thuế TNDN 2003, dẫn đến việc hiểu và vận dụng khác nhau giữa doanh nghiệp và cơ quan quản lý nhà nước.

4 Khoản 1 Điều 2 Luật thuế TNDN 2008 quy định người nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là tổ chức hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ có thu nhập chịu thuế theo quy định của Luật này (sau đây gọi là doanh nghiệp), bao gồm: Doanh nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam; Doanh nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật nước ngoài (sau đây gọi là doanh nghiệp nước ngoài) có cơ sở thường trú hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam; Tổ chức được thành lập theo Luật Hợp tác xã; Đơn vị sự nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam; Tổ chức khác có hoạt động sản xuất, kinh doanh có thu nhập.

5 Luật Doanh nghiệp 2005 quy định có 5 loại hình doanh nghiệp trong nền kinh tế quốc dân là: doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên, công ty trách nhiệm hữu hạn hai thành viên trở lên, công ty cổ phần, công ty hợp danh. Còn loại hình hợp tác xã được quy định trong đạo luật riêng là Luật Hợp tác xã 2012. Hợp tác xã có được xem là doanh nghiệp hay không đang là vấn đề tranh luận, tuy nhiên về mặt pháp lý thì hợp tác xã không nằm trong phạm vi đối tượng áp dụng của Luật Doanh nghiệp 2005.

6 Chủ thể kinh doanh là khái niệm về mặt lý luận để chỉ các tổ chức, cá nhân thực hiện hành vi kinh doanh.

Tuy nhiên, điều kiện để được khấu trừ những khoản chi phí phát sinh hợp lý của doanh nghiệp theo Khoản 1 Điều 9 chưa được ghi cụ thể về thể nào là khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật. Khắc phục điều này, Dự thảo Luật bổ sung quy định về điều kiện khoản chi được trừ phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt đối với những hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên. Đồng thời, Dự thảo Luật có loại trừ các trường hợp không bắt buộc phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt để đảm bảo tính khả thi, phù hợp với thực tiễn do hạ tầng công nghệ và mạng lưới ngân hàng còn chưa thật đồng đều giữa các vùng miền. Điểm mới bổ sung thể hiện tính thống nhất giữa các văn bản Luật thuế. Cụ thể là trong quy định về những điều kiện khấu trừ thuế giá trị gia tăng đầu vào tại Khoản 2 Điều 12 Luật thuế Giá trị gia tăng 2008 có điều kiện là phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng đối với hàng hoá, dịch vụ mua vào, trừ hàng hoá, dịch vụ mua từng lần có giá trị dưới hai mươi triệu đồng. Để tránh việc lợi dụng quy định về mức giới hạn buộc phải thanh toán qua ngân hàng các chủ thể đối phó bằng việc chia nhỏ khoản thanh toán ra thành nhiều lần với mức giá trị thấp hơn so với quy định của pháp luật đối với quan hệ giao dịch cùng với một nhà cung cấp hàng hoá, dịch vụ nhằm nâng không thuế giá trị gia tăng đầu vào để được khấu trừ, Nghị định 123/2008/NĐ-CP ngày 08/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế Giá trị gia tăng (Nghị định 123) đã ghi nhận tại Khoản 2 Điều 9 trường hợp mua hàng hoá, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới hai mươi triệu đồng, nhưng mua nhiều lần trong cùng ngày có tổng giá trị trên hai mươi triệu đồng thì chỉ được khấu trừ thuế đối với trường hợp có chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Đây là một quy

định hết sức hợp lý nhưng chỉ ở tầm nghị định. Do đó, để đi đến tính thống nhất giữa các quy định của pháp luật thuế, theo chúng tôi, nhà làm luật nên ghi nhận thẳng vào trong nội dung sửa đổi Luật thuế TNDN thêm nội dung trên của Nghị định 123.

Cụ thể, bổ sung thêm vào điểm b Khoản 1 Điều 9 Luật thuế TNDN như sau: “Các khoản chi có đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật. Đối với hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt, trừ các trường hợp không bắt buộc phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt theo quy định của Chính phủ. Trường hợp chi phí mua hàng hoá, dịch vụ của một nhà cung cấp có giá trị dưới 20 triệu đồng, nhưng mua nhiều lần trong cùng ngày có tổng giá trị trên 20 triệu đồng thì chỉ được tính vào chi phí được trừ nếu có chứng từ thanh toán qua ngân hàng”.

Những quy định liên quan đến chi phí trả lãi vay. Theo nội dung của Dự thảo Luật thì có ba điểm quy định về lãi tiền vay không được tính vào chi phí được trừ và trường hợp ngoại lệ, cụ thể tại điểm e, k và o của Khoản 2 Điều 9 Luật thuế TNDN⁷. Về góc độ kinh tế, đây đều là những khoản chi phí mà doanh nghiệp phải chịu, đó là khoản chi trả lãi từ việc đi vay của các chủ thể khác nhưng xét về mặt pháp lý, những khoản lãi tiền vay này có những vấn đề cần làm sáng tỏ:

Thứ nhất, việc xác lập chi phí trả lãi tiền vay vốn tương ứng với phần vốn điều lệ còn thiếu tại điểm k không được đưa vào chi phí được trừ là hoàn toàn hợp lý. Khi thành lập doanh nghiệp, việc góp vốn điều lệ là bao nhiêu hoàn toàn do ý chí của chủ doanh nghiệp quyết định dựa trên khả năng kinh tế của chủ doanh nghiệp. Điều này thể hiện quyền tự do kinh doanh của công dân và tổ chức là tự mình quyết định số vốn góp khi

7 Xem thêm Khoản 5 Điều 1 trong Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN.

tham gia thành lập hay đầu tư vào doanh nghiệp. Nhưng việc cam kết góp vốn lại trở thành nghĩa vụ ràng buộc giữa các chủ doanh nghiệp với nhau và với doanh nghiệp. Việc góp vốn điều lệ ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động kinh doanh⁸ và trách nhiệm của chủ doanh nghiệp với các khoản nợ và nghĩa vụ thanh toán của doanh nghiệp⁹. Để đảm bảo cho quyền và lợi ích của các chủ thể khác khi xác lập giao dịch với doanh nghiệp, Luật Doanh nghiệp 2005 có quy định về nghĩa vụ cam kết góp vốn và trách nhiệm của chủ doanh nghiệp trong trường hợp góp không đúng, không đủ số vốn góp như đã cam kết¹⁰. Do đó, việc doanh nghiệp phát sinh tiền lãi do đi vay để thực hiện nghĩa vụ góp vốn tương ứng phần còn thiếu không được tính vào chi phí được trừ là đương nhiên.

Thứ hai, cũng là tiền lãi phải trả khi đi vay nhưng khoản tiền lãi vay quy định tại điểm e và điểm o lại có cùng bản chất với nhau là tiền lãi đi vay để thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh. Vì vậy, chúng tôi cho rằng, nên gộp chung quy định tại điểm o và nội dung quy định tại điểm e của Khoản 2 Điều 9 trong Dự thảo Luật vào một khoản. Đối với quy định tại điểm e là Nhà nước muốn định hướng doanh nghiệp nên đi vay vốn tại các tổ chức tín dụng, tránh tình trạng doanh nghiệp đi vay vốn bên ngoài với mức lãi suất quá cao. Do đó, trong Luật chỉ cho phép mức trần chi phí mà doanh nghiệp phải trả lãi vay không phải của tổ chức tín dụng bằng 150% lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước công bố. Nói một cách khác, quy định trong Luật thuế TNDN đã gián tiếp hạn chế “tín dụng đen”, góp phần cho sự ổn định của hệ thống tín dụng quốc gia. Trong khi đó, quy định tại điểm o là để gián tiếp kiểm

soát việc kinh doanh bằng vốn đi vay của doanh nghiệp.

Thứ ba, nhu cầu mở rộng quy mô kinh doanh của doanh nghiệp là tất yếu trước xu thế của nền kinh tế thị trường khi mà các doanh nghiệp không chỉ kinh doanh một lĩnh vực, một ngành nghề. Tuy nhiên, việc lấy vốn ở đâu để mở rộng kinh doanh là một điều vô cùng quan trọng, không chỉ ảnh hưởng đến chính bản thân doanh nghiệp mà còn ảnh hưởng dây chuyền đối với các chủ thể khác và nền kinh tế. Tình trạng nợ xấu hiện nay trong bối cảnh nền kinh tế rơi vào khủng hoảng kinh tế chung của toàn cầu có một phần nguyên nhân nội tại là do thực trạng doanh nghiệp kinh doanh chủ yếu bằng vốn đi vay. Nhằm góp phần hạn chế tình trạng này, làm giảm nguy cơ nợ xấu trong lĩnh vực tín dụng ngân hàng, Dự thảo Luật đã đưa ra quy định mức trần chi phí được trừ đối với khoản lãi phát sinh mà doanh nghiệp đi vay để kinh doanh tại điểm o Khoản 2 Điều 9. Đây là một điểm mới tiến bộ trong nội dung sửa đổi của Luật thuế TNDN. Chúng tôi đồng ý với nội dung sửa đổi này, tuy nhiên vẫn có vấn đề băn khoăn là: (i) dựa vào cơ sở nào để nhà làm luật đưa ra mức trần khoản chi phí lãi tiền vay là gấp 4 lần hay 10 lần vốn chủ sở hữu mà không phải là con số khác; (ii) với quy định như Dự thảo Luật thì tỷ lệ vốn vay so với vốn chủ sở hữu vẫn còn cao, nếu như doanh nghiệp đi vay với mục đích sử dụng làm vốn lưu động thì có thể chấp nhận được vì tốc độ luân chuyển của dòng vốn lưu động cao hơn so với khoản vay trung và dài hạn, nhưng nếu doanh nghiệp lại đưa đồng vốn đi vay này vào mục đích sử dụng trung và dài hạn sẽ rất dễ đưa đến rủi ro cho tình hình tài chính của doanh nghiệp vì phải phát sinh

8 Khoản 6 Điều 4 Luật Doanh nghiệp 2005 quy định “Vốn điều lệ là số vốn do các thành viên, cổ đông góp hoặc cam kết góp trong một thời hạn nhất định và được ghi vào Điều lệ công ty”. Do đó, vốn điều lệ là số vốn tối thiểu của chủ sở hữu bảo đảm cho sự tồn tại và hoạt động của doanh nghiệp.

9 Đối với doanh nghiệp có chế độ trách nhiệm hữu hạn thì phần vốn góp rất quan trọng vì nó là cơ sở để xác lập trách nhiệm của chủ sở hữu doanh nghiệp.

10 Xem thêm Điều 39, 65, 80 và 131 Luật Doanh nghiệp 2005.

tăng tỷ trọng chi phí đầu vào, nhất là chi phí trả lãi vay cao.

3. Thuế suất và ưu đãi thuế

Trọng tâm của nội dung sửa đổi thuế TNDN lần này chính là việc điều chỉnh mức thuế suất phổ thông xuống để phù hợp với tình hình kinh tế khó khăn chung của nền kinh tế và cuộc khủng hoảng kinh tế toàn cầu. Bên cạnh đó, việc hạ mức thuế suất phổ thông từ 28% xuống 23% như Dự thảo Luật là để tương thích với mức thuế suất của các quốc gia trong khu vực.

Xét về hình thức kết cấu của Luật thuế TNDN 2008, chúng ta dễ dàng nhận thấy có điểm khác biệt rất rõ so với kết cấu của Luật thuế TNDN 2003, chính là có hẳn một chương (Chương 3) mang tên là “Ưu đãi thuế TNDN”. Về mặt kỹ thuật lập pháp, đó chính là sự sắp xếp lại những nội dung về ưu đãi thuế nằm trong Chương IV của Luật thuế TNDN 2003 (Chương IV: Miễn thuế, giảm thuế TNDN) và bổ sung thêm những quy định về thuế suất ưu đãi, chuyên lỗ và trích lập Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp thành một chương trong Luật thuế TNDN 2008. Nếu chỉ dừng lại về mặt hình thức, thì đây là một điểm mới tiến bộ trong Luật thuế TNDN 2008 so với luật cũ vì khi đọc Luật thuế, người đọc dễ dàng nhận biết được những chính sách ưu đãi thuế của Nhà nước dành cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, chúng ta cần hiểu rõ hơn bản chất về ưu đãi thuế suất và chính sách ưu đãi miễn, giảm thuế để thấy rằng việc sắp đặt những nội dung này vào chung một chương trong Luật thuế như hiện nay có phù hợp không?

Thứ nhất, thuế suất là linh hồn của sắc thuế, thông qua nó chúng ta biết được mức độ điều tiết của Nhà nước lên đối tượng chịu thuế (ở đây là thu nhập chịu thuế). Bên cạnh đó, trong những loại thuế trực thu (thuế TNDN, thuế thu nhập cá nhân) thì mối quan tâm hàng đầu của đối tượng nộp thuế là thuế suất vì nó ảnh hưởng trực tiếp đến tài chính và khả năng nộp thuế của họ. Bản chất đặc

trung của loại thuế trực thu là Nhà nước điều tiết một cách trực tiếp lên thu nhập của đối tượng nộp thuế; vì vậy, một trong những nguyên tắc khi ban hành chính sách thuế đối với loại thuế này là nguyên tắc “công bằng” - công bằng theo chiều dọc và chiều ngang: cùng hoàn cảnh thì đối tượng nộp thuế phải nộp thuế như nhau, đó là công bằng theo chiều ngang; chủ thể nào có thu nhập nhiều hơn thì phải nộp thuế nhiều hơn là công bằng theo chiều dọc. Do đó, trong chính sách thuế TNDN luôn tồn tại nhiều mức thuế suất, nhưng trong đó, mức thuế suất áp dụng phổ biến cho hầu hết các đối tượng nộp thuế là mức thuế chính hay còn gọi là thuế suất phổ thông.

Ngoài ra, Nhà nước sẽ áp dụng mức thuế suất thấp hơn mức thuế suất phổ thông cho những đối tượng nộp thuế có thu nhập thấp hơn so với mặt bằng xã hội do hoạt động trong những lĩnh vực, ngành nghề tạo ra thu nhập không cao như những ngành nghề khác (nông nghiệp, y tế, giáo dục, môi trường) hoặc do những đối tượng nộp thuế mới thành lập nên chưa phát sinh thu nhập nhiều hoặc do đầu tư vào những địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội còn nhiều khó khăn. Mức thuế suất thấp chính là sự ưu đãi của Nhà nước dành cho những chủ thể đặc biệt này, nhưng phải nhận rõ rằng, sự ưu đãi này thật sự không hoàn toàn đem lại tác động tích cực cho doanh nghiệp vì cuối cùng doanh nghiệp vẫn phải nộp thuế. Trong khi đó, chính sách ưu đãi về miễn, giảm thuế có sức tác động tích cực rất lớn đến doanh nghiệp, nhất là trong lúc tình hình kinh tế khó khăn, doanh nghiệp rất cần có thêm nguồn lực tài chính để tiếp tục sản xuất, kinh doanh. Thay vì phải vừa đi vay phải trả lãi, vừa phải lo nộp thuế cho Nhà nước càng làm tăng thêm gánh nặng cho doanh nghiệp, Nhà nước đã chia sẻ bằng cách giảm hoặc miễn hẳn số thuế phải nộp và doanh nghiệp sẽ bớt đi nỗi lo về tài chính. Giảm hoặc miễn hẳn số thuế phải nộp còn kích thích hoạt động tái đầu tư của doanh nghiệp. Đây thật sự là ưu đãi mà doanh nghiệp trông chờ từ Nhà nước.

Thứ hai, ở một khía cạnh khác, việc tiếp cận chính sách ưu đãi thuế trong Luật thuế TNDN hiện nay có nhiều cách hiểu khác nhau khi áp dụng những quy định tại Chương 3 trong Luật thuế. Có những đối tượng nộp thuế vừa rơi vào trường hợp được hưởng thuế suất thấp, vừa được hưởng chế độ miễn, giảm thuế thì những chủ thể này sẽ được hưởng ưu đãi thuế như thế nào? Có cách hiểu rằng, nếu đối tượng nộp thuế đáp ứng được điều kiện trong cả hai trường hợp trên thì đương nhiên họ được hưởng cả hai sự ưu đãi này. Nhưng cơ quan quản lý nhà nước lại cho rằng, doanh nghiệp có quyền lựa chọn áp dụng mức ưu đãi thuế có lợi nhất nếu trong cùng một thời gian mà doanh nghiệp được hưởng nhiều mức ưu đãi thuế khác nhau. Cách hiểu này được ghi nhận trong văn bản hướng dẫn Luật thuế TNDN 2008 là Nghị định 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế TNDN (Nghị định 124). Vậy giữa hai cách hiểu trên, đâu mới là hiểu đúng bản chất vấn đề giữa thuế suất ưu đãi và ưu đãi miễn, giảm thuế?

Như đã trình bày, cho dù doanh nghiệp có được hưởng thuế suất ưu đãi thấp hơn mức thuế phổ thông thì doanh nghiệp vẫn phải thực thi nghĩa vụ nộp thuế cho Nhà nước; trong khi đó, nếu được miễn thuế thì trên thực tế, nghĩa vụ nộp thuế sẽ không phải thực hiện. Bên cạnh đó, doanh nghiệp chỉ thật sự được miễn thuế khi doanh nghiệp đã xác định được số tiền thuế phải nộp, hay doanh nghiệp phải có thu nhập tính thuế để tính ra số tiền thuế cụ thể là bao nhiêu, từ đó có văn bản đề nghị cơ quan thuế xem xét cho việc miễn nộp khoản tiền thuế này. Ở góc độ tài chính của doanh nghiệp, doanh nghiệp phải có thu nhập ròng (thu nhập có được từ doanh thu trừ đi chi phí) thì mới tính đến việc miễn thuế; trong khi đó, việc hưởng thuế suất thấp chỉ dựa trên cơ sở doanh nghiệp có doanh thu. Đây là hai vấn đề rất khác biệt trong kế toán doanh nghiệp nên việc doanh nghiệp được hưởng thuế suất thấp không liên quan đến việc có được miễn thuế hay không. Vì vậy, doanh nghiệp không

phải lựa chọn áp dụng mức ưu đãi thuế có lợi nhất cho mình như cách hiểu của cơ quan quản lý nhà nước trong Nghị định 124/CP, nếu doanh nghiệp vừa được hưởng ưu đãi thuế suất vừa được hưởng chính sách miễn, giảm thuế song song, nếu như đáp ứng được điều kiện của cả hai sự ưu đãi. Có hai cách hiểu khác nhau như vậy về việc áp dụng mức độ ưu đãi thuế TNDN là do gộp chung quy định về thuế suất ưu đãi và chế độ miễn, giảm thuế vào trong cùng một chương như trong Luật thuế TNDN 2008, trong khi Luật lại không định rõ việc áp dụng những chính sách ưu đãi này như thế nào trong trường hợp doanh nghiệp đều đáp ứng được điều kiện được hưởng cả hai ưu đãi về thuế suất và miễn, giảm thuế.

Từ những phân tích trên, chúng tôi cho rằng, nên đưa những quy định liên quan về thuế suất, bao gồm mức thuế suất phổ thông, thuế suất ưu đãi và mức thuế suất cao hơn thuế suất phổ thông vào chung một điều khoản về “thuế suất” mà không nên quy định như trong bố cục hiện nay của Luật thuế TNDN 2008.

Tóm lại, không thể phủ nhận những mặt tích cực của Luật thuế TNDN là đã góp phần cải thiện môi trường đầu tư, khuyến khích phát triển sản xuất, kinh doanh, tạo môi trường cạnh tranh lành mạnh, bình đẳng cũng như góp phần vào nguồn thu ngân sách nhà nước. Tuy nhiên, sửa đổi thuế TNDN là thật sự cần thiết trong bối cảnh kinh tế - xã hội hiện nay ở Việt Nam. Thuế TNDN cùng với thuế giá trị gia tăng là hai loại thuế chiếm vị trí quan trọng trong hệ thống thuế. Mặc dù bản chất khác nhau, nhưng cả hai đều có phạm vi điều tiết rất rộng trong xã hội và tạo nên nguồn thu chủ yếu cho ngân sách nhà nước. Vì vậy, việc sửa đổi thuế TNDN cần phải nghiên cứu kỹ từ nhiều góc độ xã hội, kinh tế, pháp lý, phát huy được những mặt tích cực cũng như hạn chế những bất cập của sắc thuế này để có thể vừa đảm bảo nguồn thu ngân sách vừa làm hài hoà lợi ích của đối tượng nộp thuế, tạo động lực cho sự phát triển chứ không phải triệt tiêu ý chí tìm kiếm lợi nhuận vì gánh nặng từ thuế ■

VĂN PHÒNG QUỐC HỘI
TẠP CHÍ NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP

Số 27A - phố: Võng Thị - quận: Tây Hồ -TP: Hà Nội
ĐT: 080.43364; Fax: 080.48486; Email: nclp@qh.gov.vn

PHIẾU MUA TẠP CHÍ
Năm : 2013

Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp xuất bản mỗi tháng 02 kỳ 64 trang vào các ngày 05 và 20 hàng tháng. Đề đăng ký mua ấn phẩm của Tạp chí trong năm 2013 xin đề nghị Độc giả điền vào mẫu dưới đây và gửi tới Tạp chí (qua bưu điện, fax)

Cơ quan/cá nhân đặt mua:

Tên và địa chỉ người nhận tạp chí :

Người liên hệ đặt và thanh toán:

Điện thoại:..... Fax:..... Email:.....

TÊN ẤN PHẨM	ĐƠN GIÁ 1 ẤN PHẨM	MỖI THÁNG 2 ẤN PHẨM	CẢ NĂM 24 ẤN PHẨM	SỐ LƯỢNG ĐẶT ẤN PHẨM	THÀNH TIỀN
NGHIÊN CỨU LẬP PHÁP	19.500đ	39.000đ	468.000đ		

• Tổng giá trị (viết bằng chữ).....
.....

• Phương thức thanh toán:

tiền mặt chuyển khoản chuyển qua bưu điện séc

• TÀI KHOẢN: Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp, 27A Võng Thị, Tây Hồ, Hà Nội. số 0011.000.467.735 tại sở giao dịch Ngân hàng thương mại cổ phần ngoại thương Việt Nam : 31-33 Ngô Quyền - Hoàn Kiếm - Hà Nội.

Chú ý: Khi chuyển tiền thanh toán, xin thông báo qua điện thoại, fax hoặc gửi qua bưu điện bản sao phiếu chuyển tiền. Trường hợp cần trao đổi thêm, xin liên hệ với đồng chí Phùng Khánh Toàn ĐTCQ: 08043364; DD: 0913519875.

, ngày tháng năm 20

Đơn vị đặt mua