

THỰC TRẠNG ĐIỀU CHỈNH THUẾ THU NHẬP CỦA VIỆT NAM TRONG ĐIỀU KIỆN HỘI NHẬP KINH TẾ QUỐC TẾ

1. Thực trạng hệ thống thuế thu nhập của việt nam

Trong quá trình đổi mới hệ thống thuế ở Việt Nam hiện nay, Nhà nước ta cũng đã cải tiến hệ thống thuế thu nhập đối với các doanh nghiệp và cá nhân như sau: *Thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân.*

Bảng 2.1: Hệ thống thuế áp dụng đối với doanh nghiệp và cá nhân

TT	Loại thuế	Hình thức ban hành	Năm ban hành	Năm áp dụng
1	Thuế TNDN	Luật	1997	1999
2	Thuế TNCN	Luật	2007	2009
	Tổng cộng			

Nguồn: [62,sdd, www.mof.org.vn].

Hệ thống thuế này áp dụng thống nhất đối với các doanh nghiệp và cá nhân trên lãnh thổ Việt Nam. Từng bước xây dựng hệ thống này là hệ thống thuế chủ yếu điều tiết các hoạt động kinh tế và dần dần xoá bỏ sự bất hợp lý cho các doanh nghiệp và cá nhân chịu thuế và nộp thuế ở Việt Nam.

Trên cơ sở đó, bộ máy quản lý thuế đối với thành phần kinh tế này đã được tổ chức lại. Hiện nay, bộ máy quản lý thuế nằm trong Bộ tài chính gồm 3 cơ quan trực thuộc chính gồm có: Tổng cục thuế, Kho bạc và Tổng cục Hải Quan.

Nói chung, Bộ Tài chính là cơ quan của Chính phủ có chức năng thống nhất quản lý Nhà nước về lĩnh vực tài chính, ngân sách, kế toán và kiểm toán; nhiệm vụ chủ yếu gồm có:

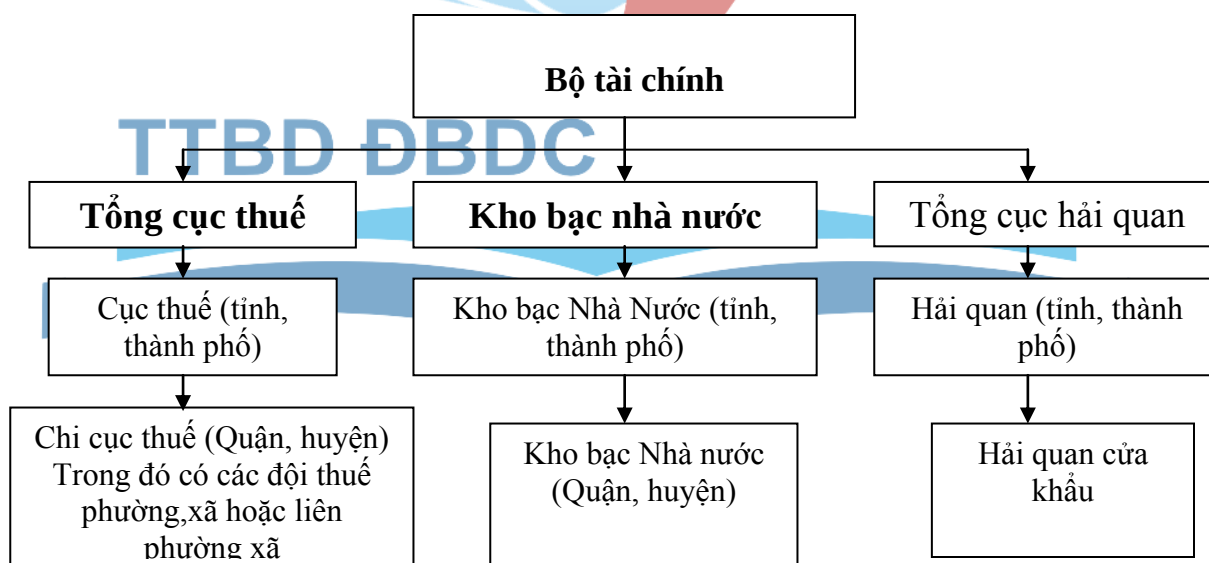
- + Xây dựng luật, hoạch định chính sách cơ chế về quản lý Tài chính.
- + Thống nhất quản lý thu thuế, thu phí và lệ phí vào ngân sách Nhà nước.
- + Hướng dẫn, tổ chức quá trình xây dựng, tổng hợp kế hoạch ngân sách Nhà

nước, quản lý ngân sách Nhà nước.

- + Điều hành chi Ngân sách Trung ương; Quản lý Quỹ Ngân sách nhà nước, Quỹ dự trữ quốc gia, Quỹ dự trữ ngoại tệ và các Quỹ tài chính khác của Nhà nước
- + Xây dựng chính sách, cơ chế quản lý tài chính doanh nghiệp.
- + Quan hệ tài chính quốc tế, Quản lý nợ nước ngoài của Chính phủ.
- + Quản lý tài sản công, quản lý vốn và tài sản thuộc sở hữu nhà nước tại doanh nghiệp.
- + Chế độ, chuẩn mực kế toán, kiểm toán.
- + Quản lý Nhà nước về Bảo hiểm, Xổ số, tín dụng Nhà nước; Tham gia quản lý thị trường tài chính
- + Thanh tra, kiểm soát các hoạt động quản lý tài chính nhà nước.

Để thực hiện được chức năng quản lý thu thuế, Bộ tài chính đã tổ chức ra các cơ quan trực thuộc và xây dựng cơ chế quản lý thuế từ cấp trung ương tới cấp địa phương. Toàn bộ các cơ quan này đã tạo thành bộ máy quản lý thuế được biểu hiện qua sơ đồ 2.1.

Sơ đồ 2.1: Bộ máy quản lý thuế Việt Nam. *Nguồn:*[62, sdd, www.mof.org.vn]



+ Đối với doanh nghiệp: Bộ tài chính phân định rõ quyền quản lý thuế và quyền thu tiền thuế thành Tổng cục thuế và kho bạc Nhà nước. Các doanh nghiệp và cá nhân xác định số thuế phải nộp và quyết toán thuế với cơ quan quản lý thuế địa phương nơi doanh nghiệp hoạt động nhưng phải trực tiếp nộp thuế tại kho bạc Nhà nước tại các địa bàn đó. Phương thức quản lý này rất rõ ràng và tránh tình trạng câu kết gian lận thuế. Riêng đối với hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu, Tổng cục Hải quan có cán bộ tính thuế và xác định thuế như thuế giá trị gia tăng, thuế xuất nhập khẩu và thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có).

+ Đối với cá nhân: Người nộp thuế phải kê khai và khấu trừ tại các nơi cư trú hoặc nơi phát sinh thu nhập. Các cơ quan chi trả thu nhập có thể tạm tính và chiết trừ trước để hoàn trả sau đối với thu nhập bất thường. Đối với các khoản thu nhập dưới mức chịu thuế thường xuyên có thể không áp dụng chiết trừ tại nơi chi trả thu nhập.

2. thực trạng điều chỉnh thuế thu nhập ở việt nam

Kể từ khi Việt Nam bắt đầu thực hiện công cuộc đổi mới kinh tế nói chung và đặc biệt là thực hiện cải cách hệ thống thuế từ năm 1990, cho đến nay, Việt Nam đã có hệ thống thuế thu nhập bao gồm thuế Thu nhập doanh nghiệp và thuế Thu nhập cá nhân. Tuy nhiên, để có được hệ thống thuế thu nhập như hiện nay, Việt Nam đã thực hiện cải cách thuế theo nhiều giai đoạn.

2.1. Thực trạng điều chỉnh nội dung thuế thu nhập

2.1.1. Quá trình điều chỉnh thuế Thu nhập đối với doanh nghiệp

a. Điều chỉnh thuế đối với doanh nghiệp giai đoạn từ năm 1990 đến trước năm 1999:

Luật thuế lợi tức được Quốc hội thông qua để áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp, các hộ và cá nhân kinh doanh thuộc mọi thành phần kinh tế, không phân biệt doanh nghiệp Nhà nước và Doanh nghiệp tư nhân, doanh nghiệp có vốn đầu tư

nước ngoài.

Bảng 2-2 : Thu thuế lợi tức từ năm 1990- 1998
(Tính đến thời điểm chuyển sang thuế TNDN)

Đơn vị tính: Tỷ đồng

NĂM	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Tổng thu	5199	8719	16303	22616	27843	37407	45739	49220	52146
Thuế Lợi tức	656	969	1709	2775	4271	5518	6534	8640	9107
Tỉ trọng (%)	12,6	11,1	10,5	12,3	15,3	14,7	14,3	17,6	17,5

Nguồn: Tổng cục Thuế

Áp dụng mức thuế suất theo tỷ lệ ngành nghề và xác định các khoản chi phí được trừ, tính thuế lợi tức bổ sung và thuế chuyển lợi nhuận ra nước ngoài.

b. Điều chỉnh thuế thu nhập doanh nghiệp giai đoạn từ năm 1999 đến trước năm 2009:

- *Giai đoạn năm 1999 đến năm 2003:*

Luật thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) đã được Quốc hội khóa IX, kỳ họp thứ 11 thông qua để thay thế cho Luật thuế lợi tức và chính thức có hiệu lực kể từ ngày 01/01/1999. Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp đã bỏ việc áp dụng mức thuế suất theo tỷ lệ ngành nghề mà quy định áp dụng chung một mức thuế suất 32%. Tuy nhiên đối với các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và các doanh nghiệp trong nước mới thành lập theo luật khuyến khích đầu tư nước ngoài và luật khuyến khích đầu tư trong nước vẫn áp dụng các mức thuế suất ưu đãi và hưởng các quy định về ưu đãi thuế riêng. Đối với các khoản chi phí được trừ cũng được nghiên cứu bổ sung phù hợp thực tế và thông lệ quốc tế.

Bảng 2-3: Thu thuế Thu nhập doanh nghiệp từ năm 1999 - 2003

Đơn vị: Tỷ đồng

NĂM	1999	2000	2001	2002	2003
Tổng thu	55333	69767	78928	87894	115459
Thuế TNDN	9009	11967	14128	16585	19539
Tỉ trọng (%)	16,3	17,2	17,9	18,9	16,9

Nguồn: Tổng cục Thuế, 2009

- Giai đoạn từ 2004 đến trước năm 2009:

Sau gần 5 năm thực hiện, Quốc hội khoá XI, kỳ họp thứ 3 thông qua Luật thuế TNDN (sửa đổi) năm 2003. Luật thuế TNDN (sửa đổi) năm 2003 đã đạt được mục tiêu sửa đổi đề ra và đánh dấu bước ngoặt quan trọng về cải thiện môi trường đầu tư, sản xuất kinh doanh, đồng thời đảm bảo nguồn động viên nhằm đáp ứng nhu cầu chi NSNN cho phát triển và bảo vệ đất nước, cụ thể:

+ Áp dụng thống nhất mức thuế suất phổ thông 28% cho tất cả các loại hình doanh nghiệp (riêng lĩnh vực dầu khí áp dụng thuế suất từ 28% đến 50%) thay cho mức 32% đang áp dụng đối với doanh nghiệp trong nước và 25% đang áp dụng đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, đồng thời bãi bỏ thuế thu nhập bổ sung áp dụng đối với doanh nghiệp trong nước có tỷ suất lợi nhuận cao; bãi bỏ thuế chuyển lợi nhuận ra nước ngoài (3%, 5%, 7%) áp dụng đối với các nhà đầu tư nước ngoài;

+ Tiếp tục ưu đãi đầu tư với mức ưu đãi cao nhất, thuận lợi nhất của Luật khuyến khích đầu tư trong nước và Luật đầu tư nước ngoài tại Việt Nam trước đây nhằm thu hút vốn đầu tư vào những ngành nghề, lĩnh vực, địa bàn theo định hướng của nhà nước.

+ Tạo thuận lợi hơn cho doanh nghiệp chủ động trong hạch toán kinh doanh: được khấu hao nhanh không quá hai lần; được tính vào chi phí hợp lý các khoản chi cho giáo dục, đào tạo; tăng tỷ lệ khống chế chi phí quảng cáo, khuyến mại, tiếp thị từ 3%, 5% và 7% phân biệt theo ngành nghề lên mức thống nhất 10%; tính đủ vào chi phí hợp lý khoản đầu tư cho nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ.

Bảng 2.4– Số thu thuế TNDN từ 2004 – 2008

Đơn vị tính: tỉ đồng

Chỉ tiêu	2004	2005	2006	2007	2008
Tổng thu	153.138	181.359	228.750	261.628	318.586
Thuế TNDN	23.322	29.147	36.035	41.700	66.290
Tỉ trọng	15,2%	16,1%	15,7%	15,9%	20,8

Nguồn: Tổng cục Thuế, 2009

+ Chuyển đổi cơ chế từ cơ quan thuế quản lý tính thuế và thông báo cho doanh nghiệp nộp thuế sang cơ chế tự khai, tự tính, tự nộp thuế và tự chịu trách nhiệm trước pháp luật.

+ Giao quyền tự chủ cho nhà đầu tư trong việc xác định các điều kiện để được hưởng ưu đãi thuế TNDN mà không cần cấp Giấy chứng nhận ưu đãi đầu tư, xoá bỏ cơ chế xin cho nên đã tạo một bước tiến lớn trong cải cách quản lý hành chính về đầu tư và thuế theo hướng rõ ràng, minh bạch giữa quyền và nghĩa vụ của nhà đầu tư với trách nhiệm của Nhà nước.

Việc chuyển đổi theo cơ chế doanh nghiệp tự khai, tự nộp, tự chịu trách nhiệm đã góp phần nâng cao hiệu quả công tác hành thu, khắc phục một phần hạn chế về nguồn lực của ngành thuế.

c. Điều chỉnh thuế Thu nhập doanh nghiệp từ 1/1/2009 đến nay

Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp sửa đổi đã được Quốc hội thông qua ngày 3/6/2008 để thi hành từ 1/1/2009. Việc sửa đổi luật thuế thu nhập doanh nghiệp lần này với những mục tiêu, yêu cầu sau:

Một là, Tiếp tục tạo môi trường đầu tư, kinh doanh thuận lợi, bảo đảm công bằng, bình đẳng trong cạnh tranh; thực hiện giảm mức thuế suất chung 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.

Hai là, Tạo bước cải cách ưu đãi thuế theo hướng bảo đảm môi trường đầu tư hấp dẫn, thu hút đầu tư có chọn lọc và nâng cao chất lượng đầu tư, tác động tích cực đến phân bổ nguồn lực để phát triển địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn và một số lĩnh vực mũi nhọn đặc biệt quan trọng, đồng thời bảo đảm chính sách đơn giản, rõ ràng, minh bạch, góp phần đẩy mạnh cải cách hành chính đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế.

Ba là, Đảm bảo ổn định nguồn thu cho ngân sách nhà nước trong tương lai trung và dài hạn, trước mắt trong những năm đầu sửa đổi không làm ảnh hưởng lớn đến số thu ngân sách nhà nước.

Nội dung sửa đổi tập trung vào các vấn đề sau:

+ Về phạm vi điều chỉnh của Luật: Ngày 21 tháng 11 năm 2007, Quốc hội đã thông qua Luật thuế thu nhập cá nhân có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009, trong đó các cá nhân, hộ kinh doanh đang nộp thuế TNDN được chuyển sang nộp thuế theo Luật thuế thu nhập cá nhân. Trước đó, Luật quản lý thuế (có hiệu lực thi hành từ ngày 01/07/2007) đã quy định các nội dung về quản lý thuế bao gồm đăng ký thuế, kê khai, nộp thuế, thanh tra, kiểm tra, xử lý vi phạm thuế TNDN. Vì vậy, Luật thuế TNDN sửa đổi lần này chỉ quy định về các nội dung chính sách và phạm vi điều chỉnh không bao gồm thu nhập của cá nhân, hộ kinh doanh.

+ Về thu nhập chịu thuế: Trước đây, các doanh nghiệp được giao đất để kinh doanh nhà, cơ sở hạ tầng theo giá thấp nhưng giá bán nhà, cơ sở hạ tầng cùng với việc chuyển quyền sử dụng đất theo giá thị trường nên có lợi nhuận siêu ngạch, dẫn đến tình trạng đầu cơ đất đai. Để khắc phục hiện tượng này, thực hiện Nghị quyết Hội nghị Trung ương 3, Khóa IX của Đảng, Luật thuế TNDN (Điều 7) có quy định những trường hợp chuyển quyền sử dụng đất ngoài việc nộp thuế 28% còn chịu thuế TNDN bổ sung theo biểu thuế lũy tiến từng phần tối đa không quá 30%.

Kể từ năm 2005 khi Luật đất đai năm 2003 có hiệu lực, các trường hợp được giao đất để kinh doanh bất động sản phải thực hiện đấu giá đất hoặc đấu thầu dự án, nộp tiền sử dụng đất cho Nhà nước theo giá đất sát giá thị trường, đồng thời nghiêm cấm việc phân lô, bán nền, chuyển nhượng đất thô để xây nhà ở nên doanh nghiệp không còn lợi nhuận siêu ngạch từ chuyển quyền sử dụng đất. Mặt khác, hoạt động kinh doanh bất động sản bao gồm cả việc bán nhà, tài sản gắn với việc chuyển quyền sử dụng đất nên khó có thể xác định riêng thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất với thu nhập từ bán tài sản trên đất. Vì vậy, để phù hợp với thực tế, bỏ quy định thu bổ sung đối với chuyển quyền sử dụng đất mà áp dụng chính sách thuế TNDN đối với thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản (bao gồm cả chuyển nhượng đất và tài sản trên đất) theo thuế suất chung (25%); nếu doanh nghiệp được hưởng ưu đãi đầu tư thì thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản không được ưu đãi thuế và nếu có lỗ thì chỉ được bù trừ với lãi từ hoạt động này trong 5 năm tiếp theo mà không được bù trừ với lãi từ các hoạt động kinh doanh khác.

+ Về thu nhập miễn thuế: Luật thuế TNDN (năm 2003) quy định thu nhập được miễn thuế tại nhiều điều khác nhau như tại Điều 2 quy định miễn thuế đối với thu nhập từ nông nghiệp của hợp tác xã ; Điều 19 quy định miễn thuế đối với một số loại thu nhập từ thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, dịch vụ kỹ thuật trực tiếp phục vụ nông nghiệp,... . Ngoài ra, còn có một số loại thu nhập xét về bản chất và ý nghĩa đối với kinh tế xã hội thì cần xem xét không thu thuế, như: thu nhập của doanh nghiệp từ hoạt động góp cổ phần, liên doanh liên kết (đã nộp thuế tại đơn vị nhận vốn góp), các khoản tài trợ nhận được của tổ chức có thu nhập không chia dùng cho hoạt động từ thiện, nhân đạo, văn hoá, giáo dục, nghệ thuật, nghiên cứu khoa học và các hoạt động xã hội khác vì mục tiêu hoà bình, hữu nghị, phát triển kinh tế - xã hội; thu nhập do người sau cai nghiệm làm ra. Để phù hợp với thực tế nêu trên, bảo đảm rõ ràng, minh bạch và thể hiện được chính sách điều tiết đối với từng loại thu nhập, Luật lần này quy định rõ

thu nhập chịu thuế, thu nhập được miễn thuế (không phải tính thuế) và thu nhập tính thuế trên cơ sở sắp xếp lại các Điều 2, Điều 7, Điều 19 của Luật thuế TNDN năm 2003.

+ Về các khoản chi được trừ và các khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế: Điều 9, Luật thuế TNDN năm 2003 quy định cả chi phí được trừ và chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Cách quy định này có thuận lợi là doanh nghiệp biết các khoản chi phí để tự đối chiếu, kê khai; nhưng có bất lợi là trong thực tiễn nền kinh tế đang vận động theo cơ chế thị trường, hoạt động của doanh nghiệp theo xu hướng đa ngành, đa lĩnh vực, ngày càng phát sinh nhiều khoản chi mới không thuộc danh mục chi phí được trừ nhưng cũng không thuộc chi phí không được trừ theo quy định, dẫn đến việc hiểu và vận dụng khác nhau giữa doanh nghiệp và cơ quan quản lý nhà nước (kiểm toán, thanh tra, thuế).

Để khắc phục hạn chế này, bảo đảm rõ ràng, minh bạch, tạo thuận lợi cho doanh nghiệp 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 một cách có hiệu quả, Luật thuế TNDN sửa đổi đã quy định điều kiện để xác định khoản chi được trừ và liệt kê cụ thể các khoản chi không được trừ. Những khoản chi không được liệt kê thì đương nhiên doanh nghiệp được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Chính sách thuế TNDN đã quy định cụ thể 34 khoản chi không được trừ, trong đó quy định rõ phần nguyên giá vượt trên 1,6 tỷ đồng/ xe ô tô dưới 10 chỗ ngồi, TSCĐ là tàu bay dân dụng, du thuyền không được trích khấu hao (trừ dùng cho mục đích kinh doanh vận tải hành khách, du lịch, khách sạn). Đối với chi tài trợ ngoài tài trợ cho giáo dục theo quy định trước đây là khoản chi không được trừ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp, luật lần này có bổ sung quy định không bao gồm chi tài trợ cho y tế, chi tài trợ khắc phục hậu quả thiên tai và chi tài trợ làm nhà tình nghĩa cho người nghèo.

Đối với tổ chức có thu nhập không chia, chi phí được trừ ngoài các khoản chi liên quan đến hoạt động kinh tế phát sinh thu nhập còn bao gồm cả chi phí cho các hoạt động theo mục tiêu, tôn chỉ từ thiện, xã hội ghi trong điều lệ của tổ chức mà đã được pháp luật thừa nhận.

+ Về nơi nộp thuế TNDN: Luật thuế TNDN quy định doanh nghiệp kê khai, nộp thuế TNDN tại tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương nơi đóng trụ sở chính. Luật quản lý thuế tiếp tục kế thừa quy định này nên đã tạo thuận lợi cho doanh nghiệp trong hạch toán tập trung, điều hành nhưng thực tế quản lý cho thấy quy định này phát sinh điểm bất cập là: các doanh nghiệp có thể làm thay đổi cân đối nguồn thu giữa các địa phương khi thay đổi địa điểm đặt trụ sở chính. Xu thế thời gian qua khi kinh tế thị trường càng phát triển thì doanh nghiệp thường sẽ chọn đặt trụ sở chính tại thành phố lớn, hoặc những nơi trung tâm để có điều kiện thuận lợi hơn trong giao dịch; trong khi đó các nhà máy, cơ sở sản xuất phụ thuộc doanh nghiệp được đặt tại địa bàn các tỉnh khác. Tại những nơi này, chính quyền địa phương phải cung cấp nhiều dịch vụ phục vụ cho sản xuất – kinh doanh như: bệnh viện, trường học, nhà ở công nhân, vệ sinh môi trường, trật tự trị an, nhưng không có nguồn thu vì thuế TNDN được nộp tại nơi đóng trụ sở chính. Để khắc phục những bất cập nêu trên, đảm bảo sự hài hoà mối quan hệ giữa quyền lợi và nghĩa vụ của doanh nghiệp với các địa phương nơi doanh nghiệp mở các nhà máy, cơ sở sản xuất hoặc thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh, Dự thảo Luật sửa đổi quy định về nơi nộp thuế TNDN theo hướng kết hợp giữa nơi doanh nghiệp đặt trụ sở chính và nơi thực hiện sản xuất kinh doanh trên nguyên tắc tạo điều kiện thuận lợi nhất, không làm tăng thêm chi phí của doanh nghiệp. Việc nộp thuế chủ yếu được thực hiện tập trung tại địa phương nơi doanh nghiệp đóng trụ sở chính nhưng có phân bổ số thuế nộp cho ngân sách địa phương nơi sản xuất kinh doanh.

+ Về thuế suất : Luật thuế TNDN năm 2003 quy định thuế suất chung là 28%. Do tác động của quá trình toàn cầu hóa, cạnh tranh thu hút đầu tư nước ngoài giữa các quốc gia ngày càng gay gắt hơn, các nước trên thế giới và trong khu vực đều chú trọng thực hiện các biện pháp cải thiện môi trường đầu tư, trong đó thuế TNDN là một trong những công cụ, giải pháp chính. Xu hướng quốc tế cho thấy nhiều nước chuyển từ ưu đãi nhiều ngành, lĩnh vực sang ưu đãi theo diện rộng, khuyến khích tổng thể nền kinh tế bằng chính sách điều tiết thuế TNDN hợp lý (hạ thuế suất), chỉ tập trung ưu đãi để phát triển một số rất ít ngành mũi nhọn và vùng đặc biệt khó khăn. Ví dụ: Trung Quốc cùng với việc hạ thuế suất thuế TNDN từ 33% xuống 25% đã xóa bỏ hầu hết các ưu đãi thuế theo lộ trình 5 năm, kể cả ưu đãi trước đây đã cấp cho các doanh nghiệp đầu tư nước ngoài. Đối với lĩnh vực, Trung Quốc chỉ còn ưu tiên cho doanh nghiệp có công nghệ cao đồng thời là công nghệ mới; đối với địa bàn chỉ có ưu đãi thuế cho doanh nghiệp đầu tư vào các vùng tự trị, vùng khó khăn ở phía Tây; Mã-lai-xi-a đã hạ thuế suất thuế TNDN từ 32% xuống 28%; Phi-lip-pin cũng giảm từ 35% xuống 30%.

Vì vậy để khuyến khích tổng thể nền kinh tế, tạo thuận lợi cho cộng đồng doanh nghiệp có điều kiện tăng tích lũy, tích tụ, thêm nguồn lực để đầu tư phát triển sản xuất kinh doanh và cũng là tăng khả năng cạnh tranh với các nước trong khu vực, Luật sửa đổi với việc cải cách ưu đãi thuế.

+Về ưu đãi thuế: Để khuyến khích đầu tư phát triển sản xuất kinh doanh, Luật thuế TNDN năm 2003 đã quy định ba (03) mức thuế suất ưu đãi là 10%, 15% và 20% áp dụng trong thời gian tương ứng là 15 năm, 12 năm và 10 năm kể từ khi bắt đầu kinh doanh; Đồng thời quy định cả thời gian miễn thuế tối đa là 4 năm kể từ khi có thu nhập chịu thuế, giảm 50% số thuế phải nộp tối đa trong 9 năm tiếp theo tùy thuộc vào nhiều tiêu chí ngành nghề, lĩnh vực, địa bàn ưu đãi theo quy định của pháp luật về đầu tư. Ngoài ra, Luật còn quy định miễn thuế, giảm thuế đối với dự

án đầu tư mở rộng và một số trường hợp để tham gia thực hiện chính sách kinh tế - xã hội khác như khuyến khích ứng dụng khoa học, công nghệ, sử dụng lao động là đối tượng xã hội. Để thống nhất về chính sách, không phân biệt đối xử giữa các thành phần kinh tế, giữa đầu tư trong nước và đầu tư nước ngoài, các quy định về ưu đãi thuế hiện hành được tổng hợp và kế thừa từ tất cả các văn bản pháp luật ban hành từ lúc nền kinh tế nước ta mới mở cửa, môi trường đầu tư còn kém hấp dẫn, cơ sở hạ tầng còn khó khăn, trên nguyên tắc chọn mức ưu đãi cao nhất, thuận lợi nhất.

Các chính sách ưu đãi thuế TNDN như nêu trên đã phát huy tác dụng tích cực trong cải thiện môi trường đầu tư trong những năm đầu mới ban hành. Tuy nhiên, trước thực tế phát triển kinh tế, xã hội thì chính sách ưu đãi này ngày càng bộc lộ nhược điểm dần trải, phức tạp; chưa đáp ứng được yêu cầu là công cụ phân bổ nguồn lực để phát triển kinh tế theo vùng và lãnh thổ, nhất là các địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn.

Do ưu đãi dần trải vừa theo ngành nghề, lĩnh vực, vừa theo địa bàn¹ nên các nhà đầu tư, đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài, đều tập trung chủ yếu vào các Khu công nghiệp, Khu chế xuất hoặc những địa bàn thuận lợi tại thành phố Hồ Chí Minh, Hà Nội, Hải Phòng, Đồng Nai, Bình Dương, Bà Rịa Vũng Tàu, Vĩnh Phúc, Hải Dương, Hưng Yên, Bắc Ninh.

Nhằm khắc phục tính dần trải, phức tạp, bảo đảm chính sách ưu đãi thuế phát huy tác dụng là công cụ tạo sự chuyển biến trong phân bổ nguồn lực khuyến khích đầu tư vào các địa bàn 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, Luật thuế TNDN sửa đổi đã cải cách ưu đãi thuế theo nguyên tắc giữ mức ưu đãi thuế cao nhất để không ảnh hưởng đến môi trường đầu tư nhưng duy trì khoảng cách chênh

lệch đủ lớn so với mức ưu đãi thấp hơn; thu hẹp diện ưu đãi theo ngành nghề, lĩnh vực tạo tính hấp dẫn của mức ưu đãi cao, cụ thể như sau:

Áp dụng mức ưu đãi cao nhất về thuế TNDN (thuế suất 10% trong 15 năm và miễn thuế tối đa trong 4 năm, giảm 50% số thuế tối đa trong 9 năm tiếp theo) đối với các doanh nghiệp mới thành lập, hoạt động tại địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; doanh nghiệp mới thành lập, hoạt động trong các lĩnh vực mũi nhọn gồm: công nghệ cao, nghiên cứu và phát triển, các lĩnh vực đang được khuyến khích đẩy mạnh xã hội hoá (giáo dục - đào tạo, y tế, văn hoá - nghệ thuật, thể thao) và bảo vệ môi trường. Đối với các trường hợp đặc biệt thì có thể được hưởng thuế suất 10% trong thời gian dài hơn theo quy định của Chính phủ.

Áp dụng mức thuế suất 20% trong thời gian 10 năm, miễn thuế tối đa 2 năm và giảm 50% tối đa 4 năm tiếp theo đối với doanh nghiệp mới thành lập, hoạt động tại các địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn như hiện hành. Đồng thời bỏ mức thuế suất 15% là mức thuế suất hiện hành chủ yếu áp dụng đối với các dự án thuộc lĩnh vực khuyến khích đầu tư thực hiện tại địa bàn có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn để vừa đơn giản, vừa tạo sức hấp dẫn của các mức ưu đãi 10% và 20% như nêu trên.

Các trường hợp đầu tư mở rộng, đầu tư theo chiều sâu sẽ được trích khấu hao nhanh hơn so với mức thông thường thay thế cho việc giảm thuế hiện nay để bảo đảm tính khả thi và minh bạch.

Thời gian bắt đầu tính ưu đãi thuế là năm đầu tiên có thu nhập nhưng không quá 3 năm kể từ khi có doanh thu.

Ngoài ra, Luật còn quy định ưu đãi mới cho tất cả các doanh nghiệp: được trích đến 10% thu nhập trước khi tính thuế hàng năm để lập Quỹ phát triển khoa học và công nghệ, như quy định tại Điều 45 của Luật chuyển giao công nghệ nhằm

tạo thuận lợi, khuyến khích doanh nghiệp chủ động đầu tư phát triển, ứng dụng công nghệ mới, đổi mới thiết bị.

Xét về mặt tổng thể, việc thiết kế thuế suất và các ưu đãi thuế nêu trên đảm bảo duy trì được chính sách ưu đãi hiện hành (thậm chí còn ưu đãi cao hơn), tạo được động lực khuyến khích mới cho toàn bộ nền kinh tế như Chương trình cải cách thuế đến năm 2010 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt sau khi Bộ Chính trị có ý kiến. Bên cạnh đó, hệ thống chính sách ưu đãi này khắc phục được các hạn chế, tồn tại của chính sách thuế thu nhập trước đây về tính phức tạp, dàn trải và hạn chế trong việc ưu tiên phân bổ nguồn lực cho vùng đặc biệt khó khăn. Đồng a đổi lần này đã hạ mức thuế suất chung từ 28% xuống 25% đồng thời, hệ thống ưu đãi này bảo đảm cải thiện được môi trường đầu tư, kinh doanh của nước ta phù hợp với xu thế của các nước trên thế giới và trong khu vực, nâng cao tính cạnh tranh của cộng đồng doanh nghiệp và nền kinh tế.



TTBD ĐBDC



Bảng 2.5 – Số thu thuế TNDN năm 2009 – 2010

Đơn vị tính: tỉ đồng

Chỉ tiêu	2009	Dự toán 2010
Tổng thu	330.156	361.000
Thuế TNDN	61.919	79.940
Tỉ trọng	18.8%	21.1%

Nguồn: Tổng cục Thuế, 2009

2.1.2. Quá trình điều chỉnh thuế thu nhập cá nhân

a. Điều chỉnh thuế thu nhập đối với cá nhân giai đoạn từ năm 1990 đến trước năm 2009:

Ở Việt Nam, cùng với quá trình chuyển sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa và thực hiện nền kinh tế mở, sản xuất kinh doanh trong nước và đầu tư nước ngoài đều tăng mạnh, đời sống kinh tế xã hội có những bước chuyển biến đáng kể. Tuy nhiên, kèm theo đó là sự phát sinh chênh lệch về mức sống ngày càng rõ rệt, tiền lương, tiền công của người lao động giữa các đơn vị, nhất là khu vực kinh tế quốc doanh và khu vực có vốn đầu tư nước ngoài có sự khác biệt ngày càng lớn.. Trong bối cảnh đó, hệ thống chính sách thuế được cải cách bước 1 (năm 1990), bên cạnh Luật Thuế lợi tức áp dụng đối với cơ sở sản xuất, kinh doanh, Quốc hội uỷ quyền cho Hội đồng Nhà nước ban hành Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao ngày 27/12/1990 và có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/04/1991, nhằm động viên sự đóng góp của những cá nhân có thu nhập cao. Trong quá trình thực hiện đến nay Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao đã có năm lần sửa đổi, bổ sung vào tháng 6/1994, tháng 2/1997, tháng 7/1999, tháng 5/2001 và tháng 3/2004. Các lần sửa đổi Pháp lệnh thuế TNCN nêu trên đã mở rộng phạm vi thu thuế thu nhập cá nhân sang các khu vực hưởng lương khác tại các doanh nghiệp trong nước và một số cơ quan của nhà

nước, cá nhân có thu nhập cao, tăng cường công tác quản lý thu nộp thuế, nhưng chủ yếu các lần sửa đổi vẫn là sửa mức khởi điểm tính thuế, thuế suất, giãn cách thu nhập chịu thuế giữa các bậc thuế của biểu thuế. Thuế TNCN nước ta có đóng góp ngày càng tăng vào tổng số thu từ thuế cho NSNN.

Sau hơn 20 năm thực hiện chủ trương đổi mới, hệ thống chính sách thuế nước ta đã được hình thành và từng bước hoàn thiện qua các lần cải cách. Hệ thống chính sách thuế hiện hành đã tương đối hoàn chỉnh.... Riêng đối với thu nhập của cá nhân thì chưa được điều chỉnh bởi một sắc thuế thống nhất mà đang được điều chỉnh tại 3 sắc thuế khác nhau: Thu nhập từ hoạt động kinh doanh nộp thuế thu nhập như doanh nghiệp với mức 28%; Thu nhập từ tiền lương, tiền công nộp thuế thu nhập theo pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao theo biểu thuế lũy tiến từng phần từ 10%-40% và Thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất nộp thuế chuyển quyền sử dụng đất theo Luật thuế chuyển quyền sử dụng đất với các mức 2% và 4%. Việc áp dụng chính sách thuế đối với thu nhập của cá nhân như trên là phù hợp với tình hình kinh tế - xã hội nước ta trong những năm đầu đổi mới và chưa hội nhập sâu vào kinh tế quốc tế.

Tuy nhiên, trong thời kỳ cuối của giai đoạn này, cùng với nhiệm vụ thực hiện kế hoạch 5 năm phát triển kinh tế - xã hội giai đoạn 2006 - 2010, các thị trường tài chính, tiền tệ, vốn, lao động, bất động sản, khoa học công nghệ đã có sự phát triển mạnh mẽ hơn. Nền kinh tế tiếp tục tăng trưởng nhanh tạo điều kiện cho các tổ chức, cá nhân có cơ hội đầu tư, sản xuất kinh doanh, có thêm nhiều nguồn thu nhập khác nhau, như thu nhập từ kinh doanh, từ tiền lương, từ dịch vụ và đầu tư tài chính... Bên cạnh đó, cùng với lộ trình hội nhập về kinh tế khu vực và thế giới thì số người nước ngoài đến làm ăn sinh sống tại Việt Nam và số người Việt Nam có thu nhập từ nước ngoài cũng tăng lên. Sự đa dạng và gia tăng thu nhập của cá nhân trong xã hội sẽ kéo theo khoảng cách chênh lệch về thu nhập giữa các tầng lớp dân cư ngày càng lớn (trong thời gian từ năm 1993 đến năm 2004 khoảng cách này đã tăng từ 3,7 lần, đến 13,5 lần).

Trước tình hình trên, chính sách thuế hiện hành đối với thu nhập của cá nhân đã bộc lộ một số hạn chế: chưa thực sự đảm bảo công bằng, bình đẳng về nghĩa vụ thuế vì cùng là thu nhập của cá nhân, nhưng thu nhập từ kinh doanh không được trừ khởi điểm mà nộp thuế theo mức 28%; thu nhập từ tiền công, tiền lương trên mức khởi điểm 5 Tr.đ/tháng mới phải nộp thuế và áp dụng thuế suất lũy tiến từng phần từ 10% đến 40%; còn áp dụng biểu thuế khác nhau giữa người Việt nam và người nước ngoài, người trong nước phải nộp thuế cao hơn người nước ngoài. Chính sách thuế hiện hành cũng chưa phù hợp với thông lệ quốc tế: chưa có một chính sách thuế điều tiết thống nhất đối với thu nhập của cá nhân. Việc duy trì các chính sách thuế hiện hành đối với thu nhập của cá nhân sẽ hạn chế việc khuyến khích cá nhân tích cực lao động, đầu tư phát triển sản xuất kinh doanh, làm giàu chính đáng. Vì vậy, vấn đề bức thiết đặt ra vào cuối giai đoạn này là việc hoàn thiện hệ thống chính sách thuế TNCN nhằm góp phần tạo môi trường đầu tư thuận lợi, tạo động lực thúc đẩy phát triển kinh tế - xã hội, thực hiện có hiệu quả các cam kết quốc tế đồng thời hạn chế những tác động tiêu cực phát sinh trong kinh tế thị trường và hội nhập.

Bảng 2.6 - Thuế Thu nhập đối với người có thu nhập cao
(Tính đến thời điểm thay đổi sang thuế TNCN)

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	1991	1995	2000	2005	2008
Tổng thu	8719	37497	69767	181359	318586
Thuế Thu nhập	62	520	1831	4234	12940
Tỉ trọng	0,7%	1,4%	2,6%	2,3%	4,1%

(Nguồn: Tổng cục Thuế)

b. Điều chỉnh thuế Thu nhập cá nhân từ 1/1/2009 đến nay:

Ngày 21/11/2007, Quốc hội ban hành Luật Thuế thu nhập cá nhân và chính thức có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2009, thay thế cho *Thuế thu nhập với*

người có thu nhập cao trước đây. Luật thuế TNCN mới quy định người nộp thuế là cá nhân người Việt Nam, người nước ngoài có thu nhập chịu thuế bao gồm cả cá nhân tự kinh doanh và chủ hộ gia đình hoặc người đại diện hộ gia đình. Việc chuyển cá nhân, hộ kinh doanh hiện đang nộp thuế thu nhập doanh nghiệp và mở rộng thêm các đối tượng có thu nhập từ đầu tư vốn và tài sản vào nộp thuế thu nhập cá nhân sẽ đảm bảo công bằng trong điều tiết thu nhập của cá nhân và phù hợp với thông lệ quốc tế.

Luật thuế TNCN chính thức có hiệu lực, đánh dấu bước phát triển quan trọng của sắc thuế này. Theo đó, khái niệm thuế TNCN ở Việt Nam cũng dần được bổ sung đầy đủ hơn: Thuế TNCN là loại thuế trực thu đánh vào thu nhập thực nhận được của các cá nhân trong một kỳ tính thuế nhất định thường một năm, từng tháng hoặc từng lần, không phân biệt nguồn gốc phát sinh thu nhập.

Luật thuế TNCN quy định, người nộp thuế thu nhập cá nhân bao gồm cá nhân cư trú và cá nhân không cư trú có thu nhập chịu thuế.

Kế thừa qui định trước đây của Thuế thu nhập với người có thu nhập cao, một trong những điểm mấu chốt của Luật thuế TNCN mới là việc phân loại người nộp thuế TNCN theo tiêu thức *Cá nhân cư trú và Cá nhân không cư trú*. Tiêu thức này được sử dụng làm tiêu thức phân loại xuyên suốt, áp dụng cho các nội dung khác trong Luật thuế.

* Theo quy định của Luật thuế TNCN, *Cá nhân cư trú* là cá nhân đáp ứng một trong các điều kiện:

+ Có mặt tại Việt Nam từ 183 ngày trở liên tính trong một năm dương lịch hoặc trong 12 tháng liên tục.

+ Có nơi ở đăng ký thường trú theo quy định của pháp luật về cư trú hoặc có nhà thuê để ở tại Việt nam theo hợp đồng thuê nhà mà tổng thời gian của các hợp đồng thuê từ 90 ngày trở lên.

Như vậy, khác với quy định trước đây của Thuế thu nhập với người có thu nhập cao, tiêu thức xác định cá nhân cư trú có bổ sung thêm điều kiện cá nhân có nơi ở thường xuyên tại Việt Nam bao gồm có nơi ở đăng ký thường trú theo qui định của *Luật Cư trú* hoặc có nhà thuê để ở tại Việt nam theo hợp đồng thuê nhà mà tổng thời gian của các hợp đồng thuê từ 90 ngày trở lên. Đây là điểm mới của Luật thuế TNCN áp dụng trong trường hợp cá nhân không là đối tượng cư trú của nước nào nhưng có hợp đồng thuê nhà tại VN mà tổng các hợp đồng từ 90 ngày trở lên sẽ là đối tượng cư trú tại VN.

Đối với qui định nơi ở thường xuyên tại VN, Luật thuế TNCN và các văn bản quy định chi tiết, hướng dẫn đưa ra quy định nơi ở thường xuyên của cá nhân cư trú phải phù hợp với qui định của Luật cư trú (đối với người VN) và Pháp lệnh Xuất nhập cảnh(đối với người nước ngoài).

* Luật thuế TNCN cũng quy định đơn giản, *Cá nhân không cư trú* là cá nhân không đáp ứng được một trong các điều kiện của quy định về *cá nhân cư trú*.

+ *Về Phạm vi điều chỉnh đối với người nộp thuế*

Bổ sung quy định về người nộp thuế của *Thuế thu nhập với người có thu nhập cao trước đây*, Luật thuế TNCN hiện hành quy định người nộp thuế là cá nhân người Việt Nam, người nước ngoài có thu nhập chịu thuế, bao gồm cả cá nhân tự kinh doanh và hộ kinh doanh hoặc người đại diện hộ kinh doanh (*trước đây nộp thuế TNDN*). Việc chuyển cá nhân, hộ kinh doanh trước đây nộp thuế TNDN và mở rộng thêm các loại thu nhập từ đầu tư vốn, chuyển nhượng vốn và từ tài sản vào diện nộp thuế TNCN sẽ đảm bảo công bằng trong điều tiết thu nhập của cá nhân và phù hợp với thông lệ quốc tế.

Như vậy, diện nộp thuế theo Luật thuế TNCN hiện hành là rất rộng. Tuy nhiên do đặc tính của thuế TNCN là điều tiết dựa trên khả năng thu nhập và yếu tố gia cảnh của người nộp thuế nên theo quy định hiện hành, không phải tất cả cá nhân có thu nhập đều phải nộp thuế. Ngoài các cá nhân, hộ gia đình có thu nhập

thuộc diện được miễn thuế, chỉ thực hiện điều tiết đối với những cá nhân, hộ gia đình có thu nhập đến mức phải kê khai, nộp thuế.

Việc các cá nhân kinh doanh, làm công ăn lương được điều chỉnh bởi 2 sắc thuế khác nhau trước đây (là *Thuế TNDN* và *Thuế TN với người có thu nhập cao*) đã thể hiện việc động viên chưa bình đẳng về thuế đối với thu nhập của các cá nhân. *Ví dụ*, theo quy định trước đây: với mức thu nhập là 10 triệu đồng thì các cá nhân kinh doanh phải nộp số thuế là 2,8 triệu đồng còn các cá nhân làm công ăn lương thì nộp số thuế 0,5 triệu đồng. Như vậy sẽ không khuyến khích người dân tự bỏ vốn kinh doanh, làm lợi cho cá nhân và xã hội.

Trong điều kiện kinh tế xã hội ngày càng phát triển, cá nhân không chỉ làm công ăn lương mà còn tham gia các hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ, hành nghề độc lập như bác sĩ, nha sĩ mở phòng mạch, dược sĩ mở nhà thuốc, luật sư mở văn phòng, giáo viên mở các trung tâm đào tạo, cá nhân cung cấp các dịch vụ tư vấn, tài chính, thiết kế, khảo sát... Do mỗi loại thu nhập có một chính sách điều tiết thuế khác nhau, chưa có một chính sách thuế áp dụng chung cho thu nhập từ kinh doanh, hành nghề độc lập, thu nhập từ làm công nên việc thu thuế của các cá nhân này còn chưa đầy đủ. Nhà nước chỉ thu được thuế đối với phần thu nhập từ tiền lương, tiền công và thu nhập của những cá nhân kinh doanh tuân thủ pháp luật, dẫn đến không công bằng giữa các cá nhân nộp thuế.

Với yêu cầu phát triển của đất nước trong giai đoạn hội nhập kinh tế quốc tế, việc ban hành Luật Thuế thu nhập cá nhân để đảm bảo thống nhất, bình đẳng giữa mọi cá nhân có thu nhập là yêu cầu khách quan. Theo đó, việc mở rộng cá nhân thuộc nộp thuế TNCN, đảm bảo mức điều tiết về thuế sẽ góp phần động viên các cá nhân đầu tư vốn, mở rộng sản xuất, kinh doanh để gia tăng của cải cho xã hội, khuyến khích làm giàu chính đáng.

+ Về Thu nhập chịu thuế thu nhập cá nhân

Trong thực tế, thu nhập của cá nhân được hình thành từ nhiều nguồn (tiền lương, tiền công, tiền thu lao...) và dưới nhiều hình thức khác nhau (tiền mặt, hiện vật...). Với mục tiêu được quán triệt rõ ràng khi xây dựng Luật thuế TNCN là khoan sức dân, điều tiết thuế công bằng, bình đẳng, khuyến khích người dân làm giàu hợp pháp. Luật thuế TNCN quy định thuế thu nhập cá nhân được áp dụng thống nhất để điều chỉnh các loại thu nhập của cá nhân thay vì mỗi loại thu nhập được điều chỉnh bởi một sắc thuế như trước đây.

** Các điểm mới của Luật thuế TNCN so với thuế thu nhập với người có thu nhập cao trước đây là:*

+ Đưa thu nhập từ lợi tức cổ phần, lợi tức từ các hình thức góp vốn kinh doanh, thu nhập từ chuyển nhượng vốn (bao gồm cả mua bán chứng khoán) hiện đang tạm thời chưa thu vào diện chịu thuế. Sở dĩ đưa thu nhập này vào thu nhập chịu thuế TNCN vì trong những năm qua, số lượng người đầu tư vào thị trường này chưa nhiều, hiện nay, số các doanh nghiệp cổ phần hoá tăng thêm, số người đầu tư vào lĩnh vực này cũng không ngừng tăng lên do vậy đưa vào thu thuế để kiểm soát thu nhập của cá nhân đối với các loại thu nhập này, qua đó động viên một phần vào Ngân sách Nhà nước.

+ Đưa thu nhập từ lãi nhận được từ các hoạt động cho các tổ chức, doanh nghiệp, hộ gia đình, nhóm cá nhân kinh doanh vay theo hợp đồng vay vào thu nhập chịu thuế.

+ Đưa thu thuế đối với thu nhập từ thừa kế và quà tặng. Chính sách thuế TNCN trước đây chưa thu đối với loại thu nhập này, nhưng qua nghiên cứu kinh nghiệm của các nước thì việc đưa thu nhập này sẽ kiểm soát được việc chuyển dịch tài sản, đảm bảo công bằng xã hội, khuyến khích mọi người lao động tự tạo ra thu nhập, không trông chờ, ỷ lại người khác. Để phù hợp với thực tiễn, Luật chỉ đưa vào thu nhập chịu thuế một số loại tài sản phải đăng ký quyền sở hữu như bất động sản, cổ phiếu, các tài sản phải đăng ký quyền sở hữu. Riêng đối với thừa kế, quà

tặng là bất động sản giữa vợ với chồng; cha đẻ, mẹ đẻ với con đẻ; cha nuôi, mẹ nuôi với con nuôi; cha chồng, mẹ chồng với con dâu; cha vợ, mẹ vợ với con rể; ông nội, bà nội với cháu nội; ông ngoại, bà ngoại với cháu ngoại; anh, chị em ruột với nhau thì được miễn thuế.

Luật thuế TNCN quy định thu nhập chịu thuế gồm 10 loại thu nhập. Mỗi loại thu nhập có phương pháp xác định thu nhập tính thuế và áp dụng biểu thuế phù hợp, cụ thể:

Thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh(1): thu nhập từ các hoạt động sản xuất kinh doanh nông nghiệp, lâm nghiệp, ngư nghiệp, diêm nghiệp, công nghiệp, xây dựng, thương mại và dịch vụ của các cá nhân tự kinh doanh và cá nhân là chủ hộ hoặc người đại diện hộ kinh doanh. Theo quy định trước đây thì khoản thu nhập này thuộc diện điều chỉnh của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp. Luật thuế TNCN đưa loại thu nhập này vào diện điều chỉnh của Luật thuế TNCN nhằm thực hiện điều tiết bình đẳng thu nhập của cá nhân không phân biệt thu nhập từ kinh doanh hay thu nhập từ tiền lương, tiền công.

Thu nhập chịu thuế từ kinh doanh được xác định bằng doanh thu trừ các khoản chi phí hợp lý liên quan đến việc tạo ra thu nhập chịu thuế từ kinh doanh trong kỳ tính thuế. Việc xác định doanh thu, chi phí dựa trên cơ sở các định mức, tiêu chuẩn, chế độ và chứng từ, sổ sách kế toán theo qui định của pháp luật.

Thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công(2): là tổng số tiền lương, tiền công và các khoản thu nhập khác có tính chất tiền lương, tiền công mà người lao động nhận được từ người sử dụng lao động bằng tiền và không bằng tiền. Bên cạnh đó, thu nhập từ tiền lương tiền công còn được hiểu là bao gồm các khoản phụ cấp, trợ cấp, các khoản thù lao, thưởng và các khoản lợi ích khác mà người sử dụng lao động trả hoặc trả thay cho người lao động. Tuy nhiên, theo quy định hiện hành, cá nhân, người lao động cũng được trừ đi một số khoản trước khi xác định thu nhập chịu thuế từ tiền lương tiền công bao gồm: Các khoản phụ cấp, trợ cấp theo quy

định của pháp luật về người có công, quốc phòng, an ninh, theo quy định của Bộ Luật lao động, Luật bảo hiểm xã hội...; Các khoản tiền thưởng, tiền thưởng kèm danh hiệu của Nhà nước hoặc được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền công nhận theo quy định.

** Điểm lưu ý đối với các khoản thu nhập được trừ hoặc không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế từ tiền lương, tiền công:* Các khoản phụ cấp, trợ cấp được trừ khỏi thu nhập, về nguyên tắc, các khoản phụ cấp này phải được tính phù hợp với qui định của Bộ Lao động và các cơ quan chuyên ngành khác. Trường hợp các mức phụ cấp, trợ cấp chưa có qui định cụ thể thì lấy mức phụ cấp, trợ cấp qui định của đối với khu vực Nhà nước làm căn cứ để tính trừ. Các trường hợp chi trả các khoản phụ cấp, trợ cấp cao hơn phải tính vào thu nhập chịu thuế. Đối với các khoản lợi ích vật chất khác phải tính vào thu nhập chịu thuế: Các khoản chi mà xác định được cá nhân trực tiếp hưởng ví dụ như thẻ sân golf, thẻ tennis ghi rõ tên cá nhân hoặc giao cho một cá nhân sử dụng thì tính vào thu nhập của cá nhân đứng tên hoặc cá nhân sử dụng. Trường hợp, không xác định được cụ thể cá nhân sử dụng thì không tính vào thu nhập của người lao động như: đơn vị thuê sân tập cho cán bộ công chức, ai có nhu cầu đến luyện tập. Tương tự như các trường hợp: Sử dụng xe đưa đón công nhân, thuê giáo viên về dạy khiêu vũ, yoga... *Đối với thu nhập từ kinh doanh, thu nhập từ tiền lương, tiền công được trừ các khoản đóng góp bắt buộc theo quy định như BHXH, BHYT và giảm trừ gia cảnh trước khi tính thuế.*

Thu nhập chịu thuế từ đầu tư vốn bao gồm(3): Tiền lãi cho vay (không bao gồm lãi tiền gửi từ ngân hàng, tổ chức tín dụng); lợi tức cổ phần; thu nhập từ đầu tư vốn (bằng tiền và không bằng tiền) dưới các hình thức khác, trừ thu nhập từ lãi trái phiếu Chính phủ.

Thu nhập chịu thuế từ chuyển nhượng vốn (4) (bao gồm cả chuyển nhượng phần vốn góp trong các tổ chức kinh tế và chuyển nhượng chứng khoán): được xác

định trên cơ sở giá bán, giá mua và các khoản chi phí hợp lý liên quan đến việc tạo ra thu nhập từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng chứng khoán.

Thu nhập chịu thuế từ chuyển nhượng bất động sản(5) bao gồm: chuyển nhượng nhà ở, tài sản gắn với đất và quyền sử dụng đất, quyền thuê đất, thuê mặt nước, được xác định trên cơ sở giá chuyển nhượng bất động sản theo từng lần chuyển nhượng, giá mua bất động sản và các chi phí liên quan; trừ một số trường hợp chuyển nhượng bất động sản không thuộc diện chịu thuế theo quy định.

Thu nhập chịu thuế khác, là phần thu nhập vượt trên 10 triệu đồng/lần phát sinh đối với từng loại thu nhập, bao gồm:

+ *Thu nhập từ trúng thưởng(6):* trúng thưởng xổ số, trúng thưởng khuyến mại, cá cược, casino, trúng thưởng trong các cuộc thi, trò chơi...

+ *Thu nhập từ tiền bản quyền(7):* là thu nhập từ chuyển nhượng, chuyển giao quyền sử dụng các đối tượng của quyền sở hữu trí tuệ theo Luật Sở hữu trí tuệ, từ chuyển giao công nghệ theo Luật chuyển giao công nghệ.

+ *Thu nhập từ nhượng quyền thương mại(8):* là thu nhập từ các hợp đồng nhượng quyền thương mại theo quy định của pháp luật về nhượng quyền thương mại. Theo đó, bên nhượng quyền cho phép và yêu cầu bên nhận quyền tự tiến hành các hoạt động mua bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ theo các điều kiện của bên nhượng quyền.

+ *Thu nhập từ nhận thừa kế(9):* tài sản theo di chúc hoặc theo pháp luật về tài sản thừa kế là bất động sản, phương tiện phải đăng ký quyền sở hữu, sử dụng, phân vốn góp trong các tổ chức kinh tế, chứng khoán

+ *Thu nhập từ quà tặng(10):* là phần thu nhập nhận được từ các tổ chức trong và ngoài nước đối với các loại tài sản là bất động sản, phương tiện phải đăng ký quyền sở hữu, sử dụng, phân vốn góp trong các tổ chức kinh tế, chứng khoán.

- *Thu nhập được miễn thuế thu nhập cá nhân:* Luật thuế TNCN hiện hành quy định thu nhập được miễn thuế gồm 14 loại thu nhập.

(1). *Các khoản thu nhập miễn thuế trong lĩnh vực sản xuất nông, lâm, ngư, diêm nghiệp*: Kế thừa các quy định trước đây của Thuế thu nhập với người có thu nhập cao và để tiếp tục thực hiện chủ trương quan tâm, hỗ trợ của Nhà nước đối với các tầng lớp dân cư trong các lĩnh vực nông lâm, ngư, diêm nghiệp còn khó khăn, gặp rủi ro cao, thu nhập còn thấp và các đối tượng chính sách xã hội, Luật thuế TNCN quy định các khoản thu nhập trong lĩnh vực sản xuất nông, lâm, ngư, diêm nghiệp được miễn thuế.

(2). *Các khoản thu nhập miễn thuế mang tính đãi ngộ, hỗ trợ và thực hiện chính sách xã hội*: Luật thuế TNCN cũng quy định rõ các khoản thu nhập mang tính chất khuyến khích, đãi ngộ, chính sách xã hội của Nhà nước thì được miễn thuế. Quy định này cũng là sự kế thừa chính sách thuế thu nhập trước đây.

(3). *Miễn thuế cho các khoản thu nhập từ chuyển nhượng, thừa kế, chuyển giao tài sản giữa cá nhân trong gia đình*: Cũng trên cơ sở kế thừa chính sách thuế thu nhập trước đây và để phù hợp với thực tế phong tục tập quán của người Việt Nam.

(4). *Miễn thuế thu nhập cá nhân từ hoạt động huy động vốn của Chính phủ*: Luật thuế TNCN còn quy định miễn thuế đối với Thu nhập từ lãi trái phiếu Chính phủ, công trái, tín phiếu Kho bạc nhà nước, phù hợp với chính sách hiện hành do đây là khoản vốn Nhà nước huy động trong dân cư để đầu tư các công trình trọng điểm theo chương trình phát triển của đất nước. Mức lãi suất đối với trái phiếu Chính phủ, tín phiếu, trái phiếu Kho bạc do Nhà nước quy định thường thấp hơn lãi suất thương mại. Khác với việc huy động vốn của các ngân hàng, tổ chức tín dụng là hoạt động kinh doanh tiền tệ. Các nước trong khu vực cũng không thu đối với thu nhập này, như Trung Quốc, Malaysia...

(5). *Tạm thời chưa thu thuế TNCN (miễn thuế) đối với phần thu nhập từ tiền gửi tiết kiệm, từ hợp đồng bảo hiểm nhân thọ*. Phần thu nhập của cá nhân từ lãi tiền gửi tiết kiệm, lãi từ bảo hiểm nhân thọ của các cá nhân cũng được miễn thuế TNCN. Tạm thời chưa thu thuế để phù hợp hơn với thu nhập của đại bộ phận dân cư nước ta hiện

nay. Về nguyên tắc cũng như theo thông lệ quốc tế, thu nhập từ lãi tiền gửi và lãi từ bảo hiểm nhân thọ phải nộp thuế thu nhập cá nhân. Tuy nhiên, Luật thuế TNCN hiện cho miễn thuế do số thuế nhỏ, công tác thu và quản lý còn gặp khó khăn vì cá nhân có thể chia nhỏ thành nhiều sổ để tránh phải nộp thuế.

- Giảm thuế thu nhập cá nhân

Tương tự như các Luật thuế TNDN, thuế GTGT, người nộp thuế gặp khó khăn do thiên tai, hoả hoạn, tai nạn cũng được giảm thuế TNCN. Tuy nhiên so với qui định hiện nay về thuế TNCN và so với các Luật thuế khác, Luật thuế TNCN đưa ra khái niệm giảm thuế TNCN đối với đối tượng nộp thuế bị bệnh hiểm nghèo, đây là một điểm mới của Luật thuế TNCN, mang tính nhân văn, tạo điều kiện cho người nộp thuế có khả năng chữa trị bệnh.

Cách xác định số thuế miễn giảm đơn giản, dễ tính, tạo điều kiện để người nộp thuế có thể tự tính số thuế của mình được giảm. Số thuế được giảm được xác định căn cứ vào tổng số thuế TNCN mà người nộp thuế phải nộp trong năm tính thuế bao gồm: số thuế đã nộp hoặc đã khấu trừ theo biểu lũy tiến toàn phần, số thuế TNCN phải nộp đối với thu nhập từ kinh doanh, tiền lương tiền công và mức độ thiệt hại thực tế.

Số thuế giảm được xác định theo nguyên tắc:

+ Số thuế phải nộp trong năm tính thuế lớn hơn mức độ thiệt hại thì số thuế được giảm bằng mức độ thiệt hại.

+ Số thuế phải nộp trong năm tính thuế nhỏ hơn mức độ thiệt hại thì số thuế được giảm bằng số thuế phải nộp.

Luật quy định biểu thuế lũy tiến từng phần áp dụng đối với thu nhập từ kinh doanh và thu nhập từ tiền lương, tiền công. Theo đó tỷ lệ điều tiết thuế được tăng dần từ bậc thu nhập bậc 1 đến bậc thu nhập thứ 7, với mức thuế suất áp dụng cho thu nhập bậc 1 là 5% và bậc thu nhập cao nhất là 35%. Biểu thuế toàn phần áp dụng đối với từng loại thu nhập chịu thuế còn lại.

Bảng 2.7 – Số thu thuế TNCN năm 2009 – 2010

Đơn vị tính: tỉ đồng

Chỉ tiêu	2009	Dự toán 2010
Tổng thu	297650	358400
Thuế TNCN	13059	18460
Tỉ trọng	4,4%	5,2%

Nguồn: Tổng cục Thuế

Đối với cá nhân không cư trú, Luật quy định cá nhân không cư trú chỉ chịu thuế đối với những thu nhập phát sinh tại Việt Nam và việc nộp thuế chủ yếu được thực hiện theo phương pháp khấu trừ thuế tại nguồn.

2.2. Thực trạng các phương pháp và công cụ điều chỉnh thuế thu nhập

Như ở chương I chúng ta đã đề cập đến: có nhiều phương pháp điều chỉnh thuế thu nhập khác nhau. Xét về cách thức tác động có phương pháp điều chỉnh trực tiếp và phương thức điều chỉnh gián tiếp. Có phương pháp hành chính và phi hành chính. Biện pháp kinh tế và biện pháp phi kinh tế. Phương pháp chủ động và phương pháp thụ động.

Qua đánh giá các giai đoạn cải cách thuế thu nhập trong thời gian qua ta thấy xu hướng áp dụng phương pháp chủ động. Như chúng ta đã biết, phương pháp chủ động đưa ra các chính sách thuế thu nhập điều chỉnh dựa trên các nghiên cứu và kiểm nghiệm thực tế. Khi ban hành hướng dẫn điều chỉnh các luật thuế thu nhập áp dụng cách này. Mặt khác, điều chỉnh chính sách thuế thu nhập nhằm sửa chữa và chỉnh lại những bất cập của thuế thu nhập thường là do những phát sinh trên thực tiễn xảy ra. Ví Dụ, tại thời điểm năm 2003, sau 5 năm thực hiện luật thuế Thu nhập doanh nghiệp (từ 1999 đến 2003), Chính phủ đã sơ kết đánh giá tình hình thực hiện Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp để trình Quốc hội sửa đổi bổ sung Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp. Trong đó có nhiều điểm sửa đổi quan trọng được rút ra qua quá trình tổng kết đánh giá như thống nhất mức thuế suất, thời gian ưu đãi giữ doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, quy định

các khoản chi phí hợp lý phù hợp thông lệ quốc tế, chuyển sang cơ chế tự khai, tự tính, tự nộp thuế.

Tuy nhiên, cũng có những lần điều chỉnh kết hợp cả phương pháp chủ động và thụ động. Phương pháp chủ động hay thụ động thường giao thoa trong các chính sách điều chỉnh thuế thu nhập. Sử dụng cả hai phương pháp này sẽ có những chính sách điều chỉnh thuế thu nhập hợp lý hơn. Ví dụ vào năm 2007, khi Việt Nam trở thành thành viên UTO, chúng ta phải thực hiện cam kết bãi bỏ các ưu đãi của Chính phủ Việt Nam trong khuyến khích xuất khẩu. Do đó, chúng ta đã phải ban hành Nghị định 24/2007/NĐ-CP của Chính phủ và Thông tư 134/2007/TT-BTC của Bộ Tài chính trong đó bãi bỏ các ưu đãi về thuế suất và thời gian miễn giảm thuế đối với doanh nghiệp xuất khẩu. Tuy nhiên, trong quá trình nghiên cứu ban hành chính sách thuế để thực hiện cam kết, chúng ta cũng đã chủ động rà soát những vấn đề còn chưa phù hợp để tiếp tục hoàn thiện, Ví dụ đã chủ động rà soát lại danh mục các ngành nghề, địa bàn ưu đãi đầu tư nhằm đảm bảo khuyến khích phân bổ nguồn lực một cách hợp lý.

Bảng số 2.8: Tổng hợp các công cụ điều chỉnh thuế thu nhập ở Việt nam thời gian qua

TT	Loại văn bản	2005	2006	2007	2008	2009
1	Luật	02	01	01	01	
2	Nghị định		01	03	03	
3	Quyết định, Nghị quyết		01		04	10
4	Thông tư	01	03	05	05	21
5	Chỉ thị				01	
6	Công văn BTC	09	06	02	08	25
	Tổng cộng	12	12	11	22	56

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp

Đặc biệt, khi ban hành thông tư 134/2007/TT-BTC, có 1 điểm thay đổi rất quan trọng tạo thuận lợi cho người nộp thuế đó là chỉ quy định những khoản chi phí không được trừ, còn lại những khoản chi phí của doanh nghiệp nếu đảm bảo 2 điều kiện : có hoá đơn, chứng từ, dùng cho sản xuất kinh doanh sẽ đều được tính vào chi phí hợp lý khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

2.3. Thực trạng quy trình điều chỉnh thuế thu nhập của Việt nam

Như đã phân tích ở chương I, điều chỉnh chính sách thuế thu nhập phải dựa vào rất nhiều các khảo sát, các ý kiến để lựa chọn những nội dung phù hợp trước khi ban hành các văn bản điều chỉnh. Bản thân các chính sách thuế thu nhập luôn mang tính lịch sử nên trong những giai đoạn nhất định sẽ nảy sinh nhiều vấn đề tồn tại cần xử lý. Vì vậy, theo định kỳ các cơ quan quản lý đều có những sơ kết hay tổng kết việc thực hiện chính sách thuế thu nhập nhằm điều chỉnh cho kịp thời. Mặt khác, những trường hợp có những bức xúc hay bất cập về chính sách thuế thu nhập thường được các cơ quan hữu quan thu thập thông tin để điều tra chỉnh lý. Dù xuất phát từ những nguồn khác nhau những quy trình để điều chỉnh chính sách thuế phải thống nhất và chuẩn tắc.

Để điều chỉnh chính sách thuế thu nhập cá nhân, cụ thể là ban hành Luật thuế Thu nhập cá nhân vào năm 2007 để thực hiện từ năm 2009, Việt Nam cũng đã dựa vào các bước sau đây để điều chỉnh thuế thu nhập:

- Bước 1: Ngay từ năm 2006, Chính phủ đã thành lập ban soạn thảo Luật thuế Thu nhập cá nhân và đã tổ chức tổng kết 15 năm thực hiện Pháp lệnh thuế Thu nhập đối với người có Thu nhập cao.

- Bước 2: Phân tích và đánh giá việc thực hiện chính sách thuế thu nhập đối với cá nhân.

- Bước 3: Xác định mục tiêu điều chỉnh, phương pháp và nội dung điều chỉnh chính sách thuế Thu nhập cá nhân trên cơ sở ban hành Luật thuế Thu nhập cá nhân thay cho Pháp lệnh thuế Thu nhập đối với người có thu nhập cao.

- Bước 4: Xây dựng chương trình và lộ trình thực hiện: Từ việc đưa ra kế hoạch dự kiến trình Quốc hội thông qua năm 2007 đến dự kiến thời gian và các điều kiện cần chuẩn bị để thực hiện từ 1/1/2009.

- Bước 5: Soạn thảo dự thảo Luật thuế Thu nhập cá nhân.

- Bước 6: Trình Quốc hội cho ý kiến vào tháng 12/2006. Quốc hội thảo luận đóng góp ý kiến. Chính phủ tiếp thu hoàn thiện và đưa ra lấy ý kiến nhân dân.

- Bước 7: Tổng hợp tiếp thu ý kiến đóng góp của nhân dân, trình Quốc hội thông qua tháng 6/2007 Luật thuế thu nhập cá nhân.

Như vậy, nếu theo quy trình ban hành Luật như nêu trên chúng ta thấy về cơ bản đã thực hiện đúng các bước cần thiết. Tuy nhiên, đối với các văn bản ban hành dưới hình thức Thông tư thì các bước thực hiện cũng rút gọn và linh hoạt hơn. Ví dụ, cuối năm 2008, đầu năm 2009 nền kinh tế thế giới bị khủng hoảng tài chính. Nền kinh tế Việt Nam cũng bị ảnh hưởng nghiêm trọng. Trước tình hình đó, Chính phủ đã ban hành Nghị quyết 30/NQ-CP về các giải pháp chống suy giảm kinh tế. Căn cứ Nghị quyết này, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 03/2009/TT-BTC về giảm, giãn thuế Thu nhập doanh nghiệp đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa. Do đây là giải pháp về chính sách đột xuất, phải ban hành trong thời gian ngắn (1 tuần) do đó các quy trình ban hành cũng đã được rút gọn tối đa. Chủ yếu chỉ tập trung phân tích đối tượng bị ảnh hưởng của cuộc khủng hoảng Tài chính là các doanh nghiệp nhỏ và vừa để từ đó đề xuất phương án giảm 30% thuế Thu nhập doanh nghiệp, phần còn lại cho phép giãn thời hạn nộp 9 tháng đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa. Đây là giải pháp điều chỉnh chính sách tình thế, tuy nhiên, qua quá trình thực hiện cho thấy chính sách này đã phát huy hiệu quả kịp thời.

3. kết quả điều chỉnh thuế thu nhập của việt nam đáp ứng các yêu cầu chuẩn mực quốc tế trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế

3.1. Điều chỉnh thuế thu nhập đáp ứng các quy định của tổ chức thương mại thế giới

Việt Nam đã là thành viên của WTO nên khi xây dựng hệ thống thuế thu nhập xem xét tới sự ảnh hưởng bởi các nguyên tắc của tổ chức này. WTO tuy không có các nguyên tắc quy định trực tiếp đối với hệ thống thuế thu nhập của các nước nhưng những nguyên tắc chung của WTO vẫn ảnh hưởng sâu rộng đối với hệ thống thuế thu nhập của các thành viên.

Nguyên tắc đầu tiên và cũng là nguyên tắc quan trọng nhất của WTO đó là “*Nguyên tắc không phân biệt đối xử*” nó được thực hiện thông qua hai chế độ. Đó là chế độ đối xử tối huệ quốc và chế độ đối xử quốc gia. Hai nguyên tắc có ảnh hưởng đến việc điều chỉnh và hoàn thiện hệ thống thuế thu nhập của nước ta hiện nay.

Cả hai chế độ đối xử tối huệ quốc MNF (Most – favoured – nation treatment) và đối xử quốc gia NT (National treatment) đều cùng nói lên quy định là cần phải có sự đối xử bình đẳng giữa các nước thành viên, giữa các thể nhân, các pháp nhân trong luật thuế thu nhập. Để phù hợp với nguyên tắc này của WTO, luật thuế thu nhập Việt Nam đã phải có những thay đổi nhất định, cụ thể là:

Đối với luật thuế thu nhập doanh nghiệp thì luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 3, số 14/2008/QH12 ngày 03 tháng 06 năm 2008, luật này có hiệu lực thi hành từ ngày 01 tháng 01 năm 2009, đã có điều chỉnh như sau:

Thứ nhất, thuế suất chung áp dụng cho các doanh nghiệp là 25% thay cho mức cũ 28%. Việc giảm thuế suất này nhằm mục đích tạo mặt bằng về thuế so với nhiều nước trong khu vực, tạo môi trường kinh doanh thuận lợi, góp phần thu hút đầu tư trong nước và nước ngoài. Các hoạt động tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu

khí có thuế suất từ 32% đến 50%, tùy vào từng dự án.

Thứ hai, đối với các khoản ưu đãi, luật thuế áp dụng mức cao nhất là 10% trong vòng 15 năm, miễn thuế tối đa không quá 4 năm và giảm 50% trong 9 năm tiếp theo đối với các doanh nghiệp mới thành lập, hoạt động trên địa bàn đặc biệt khó khăn. Hàng năm, tất cả các doanh nghiệp được trích 10% thu nhập trước khi tính thuế để lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ.

Việc giảm thuế suất và sắp xếp lại ưu đãi trên ảnh hưởng đến ngân sách nhà nước khoảng 5.000 tỷ đồng mỗi năm. Song về lâu dài, với chính sách ưu đãi đồng bộ và môi trường đầu tư thuận lợi, sắc thuế này sẽ tạo nguồn thu ổn định. Trong năm 2006, chỉ tính riêng 45 tập đoàn kinh tế, tổng công ty nhà nước, vốn kinh doanh đã được tích lũy thêm 5.300 tỷ đồng, quỹ đầu tư phát triển tăng gần 13.000 tỷ đồng và quỹ dự phòng tài chính để phòng ngừa rủi ro trong kinh doanh tăng khoảng 2.000 tỷ đồng.

Đối với luật thuế thu nhập cá nhân, trước 1/1/2009, Việt Nam áp dụng Pháp lệnh Thuế thu nhập cao, sắc thuế này không phổ biến và khác xa so với bản chất thuế thu nhập cá nhân. Pháp lệnh Thuế thu nhập cao kể từ khi ban hành, trải qua gần 20 năm thực hiện đã được sửa đổi, bổ sung nhiều lần theo hướng giảm thuế, đồng thời tăng mức khởi điểm chịu thuế (từ trên 3.000.000 đồng/tháng lên hơn 5.000.000 đồng/tháng đối với người Việt Nam và bỏ mức thuế suất 50% đối với cả người Việt Nam và người nước ngoài cư trú tại Việt Nam), song thuế suất vẫn còn cao (từ 10% đến 40%).

Như vậy, vẫn còn sự phân biệt giữa người Việt Nam với người nước ngoài làm việc và có thu nhập tại Việt Nam. Cụ thể, đối với người Việt Nam, mức khởi điểm chịu thuế hiện hành là trên 5.000.000 đồng/tháng và số thu nhập trên 40.000.000 đồng/tháng phải chịu thuế suất 40%. Trong khi đó, người nước ngoài cư trú tại Việt Nam thì mức khởi điểm chịu thuế là 8.000.000 đồng/tháng và số thu nhập trên 80.000.000 đồng/tháng mới phải chịu thuế suất 40%. Điều chỉnh này sẽ

được tính đến trong lộ trình cải cách chính sách thuế sắp tới.

Với “*Nguyên tắc không phân biệt đối xử*” của WTO và Pháp luật Thuế thu nhập cao càng ngày càng bộc lộ những nhược điểm khó có thể khắc phục, xuất phát từ đó mà Luật thuế thu nhập cá nhân vừa được Quốc hội thông qua có nhiều điểm mới, phù hợp với tiến trình đổi mới quản lý kinh tế của nhà nước, với quá trình hội nhập kinh tế của đất nước và phù hợp với trình độ phát triển kinh tế - xã hội của nước ta hiện nay. Với việc ban hành Luật thuế quan trọng này, hệ thống thuế của chúng ta đang hướng đến phù hợp hơn với hệ thống thuế các nước, hướng tới một hệ thống thuế công bằng và hiện đại hơn.

Ngoài “*Nguyên tắc không phân biệt đối xử*”, WTO còn có các nguyên tắc như: “*Nguyên tắc tự do hóa thương mại*”; “*Nguyên tắc tạo môi trường cạnh tranh công bằng*”; “*Nguyên tắc minh bạch hóa*”; “*Nguyên tắc hỗ trợ các nước đang phát triển và kém phát triển*”. Những nguyên tắc này cũng cần phải được xem xét để điều chỉnh Luật thuế thu nhập của nước ta không trái với các nguyên tắc đó nhằm tạo ra một hệ thống thuế thu nhập thật sự có hiệu quả và phù hợp với điều kiện nền kinh tế hội nhập.

Khi đã là thành viên của WTO nghĩa là phải tuân thủ tất cả những nguyên tắc chung của tổ chức. Cụ thể là, Việt Nam không thể tùy tiện dùng những biện pháp thuế quan phi thuế quan để bảo hộ hay hỗ trợ các doanh nghiệp trong nước. Những biện pháp sử dụng phải được sự chấp thuận và theo quy định của tổ chức. Việt Nam không thể dùng những ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp để khuyến khích xuất khẩu một lĩnh vực một ngành nghề nào đó chẳng hạn như ngành dệt may. WTO là một tổ chức ra đời với mục đích dỡ bỏ các hàng rào thương mại để tiến tới một nền thương mại hóa toàn cầu. Các nước tham gia vào tổ chức này sẽ phải có sự cắt giảm thuế và dần dỡ bỏ các hàng rào phi thuế quan theo lộ trình nhất định. Nguồn thu thuế xuất khẩu và nhập khẩu là một trong những nguồn thu chính của ngân sách Nhà nước sẽ giảm dần khi Việt Nam là thành viên của WTO. Do đó,

việc hoàn thiện hệ thống thuế thu nhập để thuế thu nhập cá nhân để hệ thống thuế thu nhập trở thành nguồn thu chính trong ngân sách Nhà nước là một đòi hỏi tất yếu phù hợp với xu thế thời đại. Hiện nay ở các nước phát triển thuế thu nhập cá nhân ngày càng chiếm tỉ trọng lớn trong tổng thu ngân sách Nhà nước: Mỹ (51,35%), Nhật (68,9%), Canada (52,71%), Australia (61,36%), Niuzilan (58,72%)... Một hệ thống thuế thu nhập hoàn thiện phù hợp với các nguyên tắc cũng như những quy định về thuế quan, hàng rào phi thuế quan sẽ mang lại nguồn ngân sách ổn định và bền vững góp phần mang lại sự công bằng xã hội giảm khoảng cách giàu nghèo.

Khi đã là thành viên tổ chức thương mại thế giới, Việt nam chắc chắn cũng phải điều chỉnh hệ thống thuế thu nhập theo xu thế này. Việc giảm các hàng rào thuế quan đối với hàng hóa và dịch vụ làm tăng áp lực thu ngân sách thông qua các luật thuế khác. Một trong những hệ thống thuế quan trọng bậc nhất là hệ thống thuế thu nhập sẽ đáp ứng được yêu cầu này. Mặc dù, về cơ bản các cá nhân và tổ chức nộp thuế ở Việt Nam chưa quen với hệ thống thuế trực thu và có nhiều quan điểm trái ngược nhau nhưng về xu thế chung phải điều chỉnh tăng nguồn thu qua hệ thống thuế thu nhập. Vì vậy, trở ngại lớn nhất khi cam kết gia nhập WTO đối với điều chỉnh thuế thu nhập đảm bảo nguồn thu cho ngân sách Nhà nước một cách công bằng hợp lý. Những vấn đề lớn đặt ra cho việc điều chỉnh chính sách thuế thu nhập khi Việt nam ra nhập WTO thời gian qua gồm :

Một là: Gấp rút nghiên cứu và ban hành hệ thống thuế thu nhập hoàn chỉnh và thống nhất. Từ năm 1999 đã ban hành được hệ thống thuế thu nhập doanh nghiệp thay cho thuế lợi tức nhưng đến năm 2008 mới hoàn thành xong luật thuế thu nhập cá nhân để thực hiện từ đầu năm 2009. Mặc dù trước đây đã có pháp lệnh thuế đối với người có thu nhập cao nhưng hiệu quả chưa nhiều và không có ảnh hưởng rộng lớn. Thời gian hoàn thành hệ thống thuế thu nhập của Việt nam đến nay coi như hoàn thành về cơ bản và phù hợp với thông lệ quốc tế hơn nhưng còn có nhiều ý

kiến về hệ thống thuế này. Trong thời gian hoàn thành được hệ thống thuế thu nhập, Việt nam đã tham gia tổ chức thương mại quốc tế nên có thể coi quá trình hoàn thiện hệ thống thuế thu nhập của nước ta đã được chuẩn bị trước và mang tính chủ động khi hội nhập. Tuy nhiên, việc ra nhập WTO rồi mới ban hành luật thuế thu nhập cá nhân vẫn là chậm hơn so với yêu cầu. Do đó, đối với việc chuyển đổi nguồn thu chính từ các luật thuế trong nước thay cho các luật thuế đối ngoại còn bị thụ động và phải chuẩn bị gấp gáp. Việc nội dung thuế thu nhập có được hoàn chỉnh hay mức thuế suất đã hợp lý với thực trạng nền kinh tế Việt nam còn chưa được kiểm chứng. Tuy nhiên, đây là một bước tiến bộ về điều chỉnh hệ thống thuế thu nhập của Việt Nam.

Hai là: Áp lực tăng nguồn thu cho ngân sách thay cho các khoản giảm trừ khi cam kết gia nhập tổ chức thương mại thế giới đè nặng nên hệ thống thuế thu nhập của Việt Nam, đặc biệt là đối với thuế thu nhập cá nhân đã ban hành và thực hiện từ năm 2009. Đáng lẽ việc điều chỉnh này được thực hiện trước khi gia nhập WTO sẽ có thời gian kiểm chứng và điều chỉnh chủ động hơn là khi phải cam kết cắt giảm mới lo điều chỉnh hệ thống thuế. Trờ ngại này đè nặng nên các cơ quan ban hành, thực hiện và quản lý thuế. Khi nhu cầu phát triển kinh tế ngày càng đòi hỏi ngân sách lớn hơn nhưng lại phải cam kết cắt giảm các dòng thuế và giảm các rào cản thương mại.

Nguyên tắc tương đồng:

Trong quy định về thuế thu nhập của Việt Nam hiện nay vẫn cho rằng công ty tư nhân và công ty hợp danh là đối tượng điều chỉnh của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp. Nếu như vậy các chủ doanh nghiệp này sẽ bị đánh thuế hai lần trên một loại thu nhập. Đây là một trong những nhược điểm khá rõ của hệ thống thuế thu nhập nước ta, gây ra sự bất công bằng cho các cá nhân kinh doanh. Bởi vì, đã là cá nhân có thu nhập chịu thuế thì dù thu nhập từ bất kì nguồn nào cũng đều được đối xử như nhau, tức là đều chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Theo như Luật thuế thu

nhập doanh nghiệp các cá nhân kinh doanh phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với thuế suất chung bằng với các doanh nghiệp (thông thường là những đơn vị kinh doanh có quy mô lớn). Việc áp dụng thuế suất như với các doanh nghiệp là quá cao đối với hộ cá nhân kinh doanh. Hơn nữa, quy định này trái với thông lệ quốc tế, vì hầu hết các nước đều đưa cá nhân kinh doanh vào diện nộp thuế thu nhập cá nhân. Ta thấy, chủ hộ kinh doanh cá thể, chủ doanh nghiệp tư nhân phải chịu trách nhiệm vô hạn về nghĩa vụ tài sản đối với việc kinh doanh của mình. Trong khi, 2 đối tượng này vừa chịu thuế thu nhập doanh nghiệp lại vừa có thể bị tính thuế thu nhập cá nhân. Do đó, một khoản lợi nhuận của doanh nghiệp vừa có thể phải đóng thuế này lại trả một khoản thuế khác. Để tránh tình trạng này, ta chỉ cần áp dụng 1 lần thuế thu nhập cá nhân đối với doanh nghiệp tư nhân, bỏ khoản thu nhập doanh nghiệp như đang tính hiện nay với họ.

Theo nguyên tắc không phân biệt đối xử của WTO, thì cần phải có một mức thuế suất chung cho doanh nghiệp trong nước và doanh nghiệp nước ngoài, cũng như giữa cá nhân trong nước và cá nhân nước ngoài. Mặc dù từ năm 2003 Luật thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam đã được điều chỉnh, theo điều chỉnh này mức thuế suất của các doanh nghiệp trong nước từ 32% xuống còn 28%, các doanh nghiệp nước ngoài từ mức thuế suất 25% lên 28%. Tuy nhiên, với bối cảnh nền kinh tế Việt Nam hiện nay, muốn thu hút được đầu tư nước ngoài nhiều hơn nữa thì việc giảm thuế suất thuế thu nhập xuống 25% theo như Luật thuế thu nhập doanh nghiệp mới dự định sẽ có hiệu lực vào ngày 01 tháng 01 năm 2009 là hợp lý, mức thuế này phù hợp với mặt bằng chung so với các nước trong khu vực.

Theo Luật thuế thu nhập cá nhân điều chỉnh thuế suất theo hướng giảm thuế suất cao nhất, thấp nhất, và tăng bậc thuế suất; thống nhất biểu thuế đối với người Việt Nam và người nước ngoài.

Theo Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao, thu nhập thường xuyên chịu thuế theo biểu thuế lũy tiến từng phần với bốn mức thuế suất, thấp nhất

là 10% và cao nhất là 40%. Đối với thuế thu nhập từ kinh doanh và từ tiền lương, tiền công, Luật thuế thu nhập cá nhân vẫn áp dụng biểu thuế lũy tiến từng phần nhưng mức thuế suất thấp nhất giảm xuống còn 5% và mức thuế suất cao nhất giảm xuống còn 35% với số lượng bậc thuế nâng lên thành 7 và áp dụng chung cho cả người Việt Nam và người nước ngoài (cụ thể như bảng 2.8)

Bảng 2.9: Biểu thuế lũy tiến từng phần

Bậc thuế	Thu nhập tính thuế/năm (triệu đồng)	Thu nhập tính thuế/tháng (triệu đồng)	Thuế suất (%)
1	Đến 60	Đến 5	5
2	Trên 60 đến 120	Trên 5 đến 10	10
3	Trên 120 đến 240	Trên 10 đến 20	15
4	Trên 240 đến 420	Trên 20 đến 35	20
5	Trên 420 đến 660	Trên 35 đến 55	25
6	Trên 660 đến 960	Trên 55 đến 80	30
7	Trên 960	Trên 80	35

Nguồn: Luật thuế thu nhập cá nhân của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 2, số 04/2007/QH12 ngày 21 tháng 11 năm 2007

Với biểu thuế mới này, tuy việc tính toán có phức tạp hơn (do tăng số lượng bậc thuế) nhưng lại đảm bảo công bằng hơn trong điều tiết thu nhập do chênh lệch về thuế suất giữa các bậc thuế giảm đi. Việc hạ thuế suất cao nhất và thấp nhất xuống thể hiện tinh thần mở rộng diện đánh thuế nhưng mức độ điều tiết cũng giảm đi, huy động sự đóng góp của nhiều người nhưng với mức độ vừa phải, thực hiện "góp gió thành bão". Mặc khác, việc giảm mức thuế suất cao nhất sẽ góp phần khuyến khích người lao động tích cực lao động và sản xuất, kinh doanh, khuyến khích người dân làm giàu chính đáng.

Đối với các khoản thu nhập còn lại, Luật thuế thu nhập cá nhân quy định biểu

thuế lũy tiến toàn phần.

Ngoài ra, Luật còn quy định thuế suất cụ thể cho từng loại thu nhập áp dụng đối với cá nhân không cư trú với các mức thuế suất từ 1% đến 10% tính trên toàn bộ thu nhập phát sinh ở Việt Nam (không được trừ chi phí).

Việc thực hiện Luật thuế thu nhập sẽ bị ảnh hưởng đến vấn đề chuyển lợi nhuận của các nhà đầu tư nước ngoài. Nếu sau khi doanh nghiệp nước ngoài thực hiện nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp, thì khoản lợi nhuận chuyển về nước sẽ chịu thuế vẫn là vấn đề chưa được quy định rõ.

Bảng 2.10: Biểu thuế lũy tiến toàn phần

STT	Loại thu nhập tính thuế	Thuế suất (%)
1	Thu nhập từ đầu tư vốn	5
2	Thu nhập từ bản quyền, nhượng quyền thương mại	5
3	Thu nhập từ trúng thưởng	10
4	Thu nhập từ thừa kế, quà tặng	10
5	Thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản - Trường hợp không xác định được thu nhập tính thuế thì áp dụng thuế suất tính trên giá bán	25
		2
6	Thu nhập từ chuyển nhượng vốn - Đối với chuyển nhượng chứng khoán áp dụng thu thuế theo từng phần	20
		0.1

Nguồn: Luật thuế thu nhập cá nhân của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 2, số 04/2007/QH12 ngày 21 tháng 11 năm 2007

Theo thông tư hướng dẫn thực hiện quy định về chuyển lợi nhuận ra nước ngoài của các tổ chức kinh tế hoặc cá nhân nước ngoài thu được từ việc tham gia đầu tư vốn dưới các hình thức quy định của Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam thì lợi nhuận được chuyển ra nước ngoài hàng năm là số lợi nhuận nhà đầu tư nước ngoài được chia của năm tài chính sau khi hoàn thành nghĩa

vụ thuế theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, cộng với các khoản lợi nhuận khác thu được trong năm như lợi nhuận từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng tài sản, các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp được hoàn trả lại cho nhà đầu tư theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp; trừ đi các khoản nhà đầu tư nước ngoài đã sử dụng hoặc cam kết sử dụng để tái đầu tư tại Việt Nam, các khoản lợi nhuận nhà đầu tư nước ngoài đã sử dụng để trang trải các khoản chi của nhà đầu tư cho hoạt động sản xuất kinh doanh hoặc cho nhu cầu cá nhân của nhà đầu tư tại Việt Nam, các khoản lợi nhuận đã tạm chuyển trong năm.

Theo Luật thuế thu nhập cá nhân của Việt Nam có bổ sung một số thu nhập chịu thuế. Trước đây lợi nhuận từ chuyển nhượng vốn, chuyển nhượng tài sản... được miễn thuế thu nhập cá nhân nhưng giờ lại được quy định là những khoản thu nhập chịu thuế. Như vậy, việc chuyển lợi nhuận của cá nhân các nhà đầu tư nước ngoài sẽ phải có sự điều chỉnh. Đồng thời Luật thuế thu nhập cá nhân của Việt Nam cũng phải xem xét tới Hiệp định chống đánh thuế hai lần đã ký với các nước để có sự điều chỉnh phù hợp để việc chuyển lợi nhuận của các nhà đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam diễn ra thuận lợi mà vẫn đảm bảo theo Luật định.

Như vậy, WTO đã quy định không được sử dụng các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp như một khoản trợ cấp cho các doanh nghiệp. Theo các cam kết của Việt Nam trong WTO, các khoản trợ cấp liên quan đến thành tích xuất khẩu và khuyến khích nội địa hóa dưới hình thức ưu đãi thuế thu nhập sẽ bị cấm. Như điều 9 Mục H của thông tư 134/2007/TT-BTC có quy định: *Cơ sở kinh doanh đã được cấp giấy phép đầu tư, giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, giấy chứng nhận đầu tư trước ngày nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam chính thức trở thành thành viên của Tổ chức Thương mại thế giới (ngày 11 tháng 1 năm 2007) mà có thu nhập từ hoạt động kinh doanh (trừ hoạt động dệt, may) đang hưởng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về tỷ lệ xuất khẩu theo quy định tại các văn bản pháp luật về đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, về khuyến khích đầu tư trong nước, về thuế thu nhập doanh nghiệp và văn bản pháp luật về đầu tư thì tiếp tục hưởng ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định tại các văn bản pháp luật trên nhưng thời gian được hưởng ưu đãi không quá năm 2011. Bãi bỏ các nội dung hướng dẫn về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều*

kiện về sử dụng nguyên liệu trong nước, ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp do đáp ứng điều kiện về xuất khẩu của hoạt động dệt, may quy định tại các văn bản do Bộ Tài chính và các ban ngành ban hành kể từ kỳ tính thuế 2007. Việc áp dụng thuế thu nhập như một khoản trợ cấp cho thành tích xuất khẩu sẽ dẫn tới sự thiếu công bằng giữa các doanh nghiệp được hưởng trợ cấp và các doanh nghiệp không được hưởng, giữa các doanh nghiệp xuất khẩu và các doanh nghiệp không xuất khẩu. Hay ưu đãi về thuế thu nhập cho các doanh nghiệp sử dụng nhiều nguyên liệu trong nước. Đây sẽ là bất lợi đối với các doanh nghiệp sử dụng phần lớn các nguyên vật liệu trong sản xuất là những nguyên vật liệu nhập ngoại, và sẽ là thuận lợi cho các doanh nghiệp có nguồn nguyên liệu sẵn có trong nước. Sự thiếu công bằng này là trái với nguyên tắc tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng trong WTO.

3.2. Điều chỉnh thuế thu nhập phù hợp với chuẩn mực kế toán quốc tế

Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) là điều kiện để đảm bảo các doanh nghiệp, tổ chức trên toàn thế giới áp dụng nguyên tắc kế toán thống nhất trong công tác báo cáo tài chính (BCTC). Bộ tài chính đã xây dựng các chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS), về cơ bản dựa trên IFRS (Chuẩn mực báo cáo tài chính Quốc tế). Việt Nam ngày càng mở cửa, hội nhập và đã trở thành thành viên của WTO, các doanh nghiệp trong nước cũng như các doanh nghiệp nước ngoài đầu tư vào Việt Nam sẽ phải lập báo cáo tài chính theo VAS hoặc theo IFRS. Khi đó việc tính thuế thu nhập phụ thuộc rất lớn việc thực hiện các chuẩn mực kế toán. Nếu các doanh nghiệp, cá nhân cùng áp dụng các chuẩn mực kế toán thì sẽ rất thuận lợi cho cơ quan quản lý thuế trong việc xác định thuế thu nhập và phù hợp với nền kinh tế thế giới trong điều kiện hội nhập ngày nay. Nhưng khi các doanh nghiệp Việt Nam tuân thủ IFRS sẽ phải đối mặt với những thách thức sau:

- Năng lực về VAS cả đội ngũ nhân viên và sự đầu tư vào các hệ thống để có thể đáp ứng được các yêu cầu thông tin mới của VAS mới còn yếu.
- Để VAS tiến lại gần IFRS thì phải đòi hỏi xây dựng một đội ngũ nhân viên

kế toán và tài chính có năng lực. Đây là nhiệm vụ của Bộ tài chính và không phải là một công việc dễ dàng vì IFRS được coi là rất phức tạp, ngay cả những nền kinh tế phát triển.

- Cần xây dựng hệ thống nhân viên kế toán có năng lực trong mỗi doanh nghiệp, để có thể lưu trữ toàn bộ dữ liệu liên quan đến các giao dịch, đảm bảo việc xử lý giao dịch đầy đủ, chính xác và đưa ra được các phân tích tài chính chi tiết.

- Hội đồng quản trị doanh nghiệp cần phải hỗ trợ bộ phận kế toán và cần phải thiết lập hệ thống và quy trình để đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực kế toán áp dụng.

Nói chung, việc thực hiện các chuẩn mực kế toán quốc tế của các doanh nghiệp Việt Nam gặp rất nhiều thử thách. Thử thách không chỉ đặt ra cho bản thân các doanh nghiệp mà còn đặt ra cho chính các cơ quan quản lý Nhà nước. Muốn xây dựng được một hệ thống thuế thu nhập hoàn thiện và rõ ràng thì cần phải xây dựng một khung pháp lý trong lĩnh vực kế toán cho các doanh nghiệp theo những quy tắc nhất định và chuẩn mực. Đối với cơ quan chức năng của Nhà nước, hệ thống chuẩn mực kế toán là một trong những cơ sở để kiểm tra, kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của kế toán và những người có liên quan đồng thời thông qua đó nhằm nâng cao chất lượng nghề nghiệp của chính các cơ quan quản lý này. Vì vậy, đội ngũ cán bộ thuế, thanh tra tài chính... phải thường xuyên bồi dưỡng nâng cao kiến thức nghiệp vụ kế toán, thường xuyên mới đáp ứng được yêu cầu của công việc.

Ngày nay, sức ép và sự giám sát càng cao của công chúng và các cơ quan quản lý, trong việc chuyển đổi sang IFRS cần nhiều thời gian, doanh nghiệp không thể bỏ qua vấn đề này nếu muốn thành công trong môi trường cạnh tranh. Việc lập lộ trình để áp dụng IFRS, bao gồm nâng cao nhận thức, đào tạo và xây dựng hệ thống là cấp bách và bắt buộc. Đây cũng là yêu cầu cần thiết để các cơ quan chức năng Nhà nước xây dựng được một hệ thống thuế thu nhập phù hợp với nền kinh tế

hội nhập khi Việt Nam đã là thành viên chính thức của WTO.

3.3. Điều chỉnh thuế thu nhập đáp ứng nguyên tắc của hiệp định tránh đánh thuế hai lần song phương và đa phương

Hiện nay, Việt nam đã phê chuẩn Hiệp định tránh đánh thuế hai lần đối với hơn 40 nước trên thế giới. Các hiệp định này tạo điều kiện cho tổ chức hay người có thu nhập không phải chịu thuế chồng lên thuế. Phần lớn các quốc gia tham gia ký Hiệp định với Việt nam đều đã thực thi. Cụ thể các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần như bảng 2.10.

Các hiệp định tránh đánh thuế hai lần được Việt nam ký kết và phê chuẩn tạo tiền đề cho các doanh nhân và người lao động tham gia hoạt động kinh doanh thương mại. Phần thu nhập đã chịu thuế ở quốc gia đã ký Hiệp định với Việt Nam sẽ không phải nộp thuế thu nhập lần thứ hai nữa. Người nộp thuế có thể lựa chọn nộp thuế thu nhập ở nơi công tác hay nơi cư trú. Quá trình hội nhập kinh tế quốc tế thúc đẩy quan hệ kinh tế và nguồn lao động di cư lớn hơn. Các công ty cũng muốn đầu tư và hoạt động ở các quốc gia đã ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần. Những người lao động xuất khẩu và các doanh nhân làm thuê cũng luôn lựa chọn những quốc gia đã có thỏa ước tránh đánh thuế hai lần để làm việc. Vì vậy, Việt nam đã và đang tích cực hơn nữa để tham gia ký kết Hiệp định tránh đánh thuế hai lần nhằm tạo điều kiện cho các công ty và người lao động có nhiều cơ hội mở rộng giao thương và tăng cơ hội việc làm. Đến nay, Việt nam đã xem xét và thụ lý rất nhiều các hồ sơ xin tránh đánh thuế hai lần.

Bộ Tài Chính đã ban hành Thông tư 95/1997/TT/BTC ngày 29/12/1997 của Bộ Tài chính hướng dẫn và giải thích nội dung các điều khoản của Hiệp định tránh đánh thuế hai lần giữa Việt nam và các nước đã ký kết và có hiệu lực thi hành tại Việt Nam và Thông tư số 37/2000/TT/BTC của Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung Thông tư 95/1997/TT/BTC ngày 29/12/1997. Nội dung có quy định rõ như sau:

- Tổng số tiền thuế của một đối tượng nộp thuế cho năm tính thuế có liên

quan trên 500.000.000 đồng VN; hoặc Đối với các đối tượng nộp thuế có địa điểm kinh doanh tại nhiều tỉnh, thành phố; hoặc đối tượng nộp thuế có các giao dịch, hợp đồng nội bộ không theo nguyên tắc giá thị trường giữa các chủ thể kinh doanh độc lập.

Bảng 2.11: Các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần Việt Nam cam kết

TT	Tên nước	Ngày ký	Hiệu lực ngày
01	Ôxtrâylia	13/10/1992 Hà Nội	30/12/1992
02	Pháp	10/02/1993 Hà Nội	01/7/1994
03	Thái Lan	23/12/1992 Hà Nội	29/12/1992
04	Nga	27/5/1993 Hà Nội	21/3/1996
05	Thụy Điển	24/3/1994 Stockholm	08/8/1994
06	Hàn Quốc	20/5/1994 Hà Nội	11/9/1994
07	Anh	09/4/1994 Hà Nội	15/12/1994
08	Xinh-ga-po	02/3/1994 Hà Nội	09/9/1994
09	Ấn Độ	07/9/1994 Hà Nội	02/02/1995
10	Hung-ga-ri	26/8/1994 Budapest	30/6/1995
11	Ba Lan	31/8/1994 Vác-sa-va	28/01/1995
12	Hà Lan	24/01/1995 Hague	25/10/1995
13	Trung Quốc	17/5/1995 Bắc Kinh	18/10/1996
14	Đan Mạch	31/5/1995 Copenhagen	24/4/1996
15	Na uy	01/6/1995 Oslo	14/4/1996
16	Nhật Bản	24/10/1995 Hà Nội	31/12/1995
17	Đức	16/11/1995 Hà Nội	27/12/1996
18	Rumani	08/7/1995 Hà Nội	24/4/1996
19	Ma-lai-xi-a	07/9/1995 KualaLumpur	13/8/1996
20	Lào	14/01/1996 Viên-chăn	30/9/1996

TT	Tên nước	Ngày ký	Hiệu lực ngày
21	Bỉ	28/02/1996 Hà Nội	25/6/1999
22	Lúc-xăm-bua	04/3/1996 Hà Nội	19/5/1998
23	Udobêkixtăng	28/3/1996 Hà Nội	16/8/1996
24	Ucraina	08/4/1996 Hà Nội	22/11/1996
25	Thụy Sĩ	06/5/1996 Hà Nội	12/10/1997
26	Mông Cổ	09/5/1996 Ulan Bator	11/10/1996
27	Bun-ga-ri	24/5/1996 Hà Nội	04/10/1996
28	I-ta-li-a	26/11/1996 Hà Nội	20/02/1999
29	Bê-la-rút	24/4/1997 Hà Nội	26/12/1997
30	Séc	23/5/1997 Praha	03/02/1998
31	Ca-na-đa	14/11/1997 Hà Nội	16/12/1998
32	In-đô-nê-xi-a	22/12/1997 Hà Nội	10/02/1999
33	Đài Bắc	06/4/1998 Hà Nội	06/5/1998
34	An-giê-ri	06/12/1999 An-giê	Chưa có hiệu lực
35	Mi-an-ma	12/5/2000 Yangon	12/8/2003
36	Phần Lan	21/11/2001 Hensinki	26/12/2002
37	Phi-líp-pin	14/11/2001 Manila	29/9/2003
38	Ai-xơ-len	03/4/2002 Hà Nội	27/12/2002
39	CHDCND Triều Tiên	03/5/2002 Bình Nhưỡng	12/8/2007
40	Cu Ba	26/10/2002 La Havana	26/6/2003
41	Pa-kít-xtăng	25/3/2004 Islamabad	04/02/2005
42	Băng la đét	22/3/2004 Dhaka	19/8/2005
43	Tây Ban Nha	07/3/2005 Hà Nội	22/12/2005
44	Xây-sen	04/10/2005 Hà Nội	07/7/2006

TT	Tên nước	Ngày ký	Hiệu lực ngày
45	Xri-Lan ca	26/10/2005 Hà Nội	28/9/2006
46	Ai-cập	06/3/2006 Cai-rô	Chưa có hiệu lực
47	Bru-nây	16/8/2007 Ban-đa Xê-ri Bê-ga-oan (Bru-nây)	01/01/2009
48	Ai-len	10/3/2008 Dublin	Chưa có hiệu lực
49	Ô-man	18/4/2008 Hà Nội	01/01/2009
50	Áo	02/6/2008 Viên	Chưa có hiệu lực
51	Xlô-va-ki-a	27/10/2008 Hà Nội	29/7/2009
52	Vê-nê-xu-ê-la	20/11/2008 Ca-ra-cát	26/5/2009
53	Ma-rốc	24/11/2008 Hà Nội	Chưa có hiệu lực
54	Hồng Kông	16/12/2008 Hà Nội	12/8/2009
55	UAE	16/02/2009 Dubai	Chưa có hiệu lực
56	Ca-ta	08/3/2009 Đô ha	Chưa có hiệu lực
57	Cô-oét	10/3/2009 Cô-oét	Chưa có hiệu lực
58	Ix-ra-en	04/8/2009 Hà Nội	Chưa có hiệu lực

Nguồn: Tổng Cục thuế - Bộ tài chính (15/3/2010)

Đối tượng nộp thuế phải nộp hồ sơ đề nghị cơ quan thuế tỉnh, thành phố nơi đối tượng nộp thuế đăng ký nộp thuế đề nghị khấu trừ số thuế đã nộp tại nước ngoài vào thuế phải nộp tại VN.

- Về cơ chế kê khai và nộp thuế: Theo quy định của Hiệp định, trường hợp một đối tượng cư trú của VN thấy rằng việc nộp thuế của mình không phù hợp với những quy định của Hiệp định thì đối tượng đó có thể khiếu nại lên các cơ quan có thẩm quyền để được giải quyết. Việc áp dụng cơ chế tự khai, tự nộp và quy định nhằm đơn giản hóa thủ tục áp dụng Hiệp định tránh đánh thuế hai lần theo Thông tư 60 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế tạo

rất nhiều thuận lợi cho người nộp thuế.

Vấn đề vướng mắc, phức tạp về thủ tục hành chính trong việc áp dụng Hiệp định tránh đánh thuế hai lần (Hiệp định) như đã nêu, đã được Thông tư số 60/2007/TT-BTC (Thông tư 60) ngày 14/2/2007 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế khắc phục bằng việc đơn giản hóa thủ tục áp dụng Hiệp định. Phù hợp với cơ chế "tự khai, tự nộp", Thông tư 60 quy định, đối tượng thuộc diện được miễn, giảm thuế theo Hiệp định chỉ thực hiện việc thông báo được miễn, giảm thuế cho cơ quan thuế trước khi tiến hành hoạt động (thực hiện hợp đồng nhà thầu, hợp đồng lao động...) tại Việt Nam. Thời gian thực hiện việc thông báo là 15 ngày trước khi thực hiện hợp đồng, hoặc tại tờ khai thuế của kỳ tính thuế đầu tiên của năm, tùy loại thuế được miễn, giảm. Thông tư 60 cũng hướng dẫn cụ thể hồ sơ, thủ tục thông báo miễn, giảm thuế đối với thuế thu nhập cá nhân, thuế nhà thầu nước ngoài, thuế cước. Như vậy, các đối tượng thuộc diện miễn, giảm thuế theo Hiệp định không phải nộp thuế trước, rồi sau đó mới xin hoàn thuế như trước đây. Sau đó, Tổng cục Thuế ban hành thêm công văn số 2279/TCT-HTQT ngày 16/6/2008 nhằm cụ thể hóa cơ chế kê khai, khấu trừ và hướng dẫn kiểm tra theo luật quản lý thuế như sau:

+ Đối với hồ sơ thông báo miễn, giảm thuế theo Hiệp định, người nộp thuế không phải nộp giấy xác nhận của tổ chức, cá nhân Việt Nam ký kết hợp đồng về thời gian hoạt động theo hợp đồng và thực tế hoạt động tại Việt Nam như trước đây. Điều này là do theo cơ chế tự khai, tự nộp, người nộp thuế nộp hồ sơ thông báo thuộc diện miễn, giảm thuế trước thời điểm thực hiện hợp đồng, vì vậy không cần giấy xác nhận về thời gian thực hiện hợp đồng tại Việt Nam;

+ Tại thời điểm nộp hồ sơ thông báo thuộc diện miễn, giảm thuế theo Hiệp định, nếu người nộp thuế chưa nộp giấy chứng nhận cư trú thì có thể nộp trong vòng quý 1 của năm tiếp theo;

+ Theo cơ chế tự khai, tự nộp, người nộp thuế phải tự chịu trách nhiệm đối

việc kê khai, nộp thuế của mình. Do đó, cơ quan thuế sẽ không có thông báo hay quyết định miễn, giảm thuế đối với các hồ sơ thông báo thuộc diện miễn thuế, giảm thuế theo Hiệp định. Người khai thuế tự quyết định và chịu trách nhiệm về việc nộp hay không nộp thuế vào ngân sách nhà nước.

Những vấn đề đối với việc tránh đánh thuế hai lần khi thực hiện ở Việt nam nổi lên hiện nay như sau:

Một là: Mẫu và thủ tục yêu cầu miễn thuế thu nhập từ hoạt động chuyển nhượng vốn theo Hiệp định tránh đánh thuế hai lần. Đặc biệt trong giai đoạn hiện nay việc mua bán và sáp nhập doanh nghiệp, chuyển nhượng chứng khoán đang diễn ra khá mạnh mẽ nhưng chưa được hướng dẫn cụ thể khi thời điểm thực hiện luật thuế thu nhập cá nhân đang đến gần. Nhiều chủ đầu tư nước ngoài xin rút vốn khỏi Việt nam qua hình thức bán lại vốn cổ phần thường rất khó khăn khi phải kê khai miễn giảm thuế phần thu nhập này. Một số quốc gia trên thế giới có thể áp dụng cơ chế tạm thu và hoàn trả nhưng khá phức tạp. Nếu áp dụng cơ chế xử lý một lần dứt điểm thì cần phải soạn ban hành mẫu và thực tục kê khai miễn giảm thuế thu nhập từ chuyển nhượng vốn theo các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

Hai là: Các thủ tục và giấy chứng nhận số thuế đã nộp ở Việt Nam, hoặc/ và số thuế đã được miễn giảm theo quy định của Pháp Luật Việt Nam. Những ưu đãi này có thể được miễn giảm trừ khi nộp tại quốc gia đã ký Hiệp định với Việt nam sẽ tạo điều kiện cho việc thực thi Hiệp định được chuẩn xác hơn.

Ngoài ra, việc hướng dẫn các mẫu và thủ tục xin xác nhận số thuế đã nộp, miễn nộp, không phải nộp của các cá nhân nước ngoài cũng chưa được cải thiện đáng kể. Thời gian thụ lý hồ sơ và trả kết quả thường bị kéo dài do cán bộ chuyên trách và đủ năng lực còn thiếu. Một số ít cán bộ giỏi chuyên môn và nghiệp vụ thường bị quá tải về công việc trong xử lý trả lời công văn giấy tờ. Vì vậy, để thực hiện tốt các cam kết về tránh đánh thuế hai lần Việt nam vẫn tiếp tục phải cải cách thủ tục hành chính và hợp lý hóa lực lượng cán bộ thuế hiện có. Một trở ngại lớn

về việc thực thi các cam kết tránh đánh thuế hai lần là trình độ ngoại ngữ của các cán bộ thuế còn hạn chế và chưa đa dạng. Các cá nhân nộp thuế và các văn phòng nước ngoài đã có đủ các nước trên thế giới hoạt động ở Việt Nam với ngôn ngữ cơ bản là Tiếng Trung, Anh và tiếng Pháp. Tuy nhiên, số lượng các cán bộ thuế đủ khả năng giao tiếp bằng tiếng Anh để phổ biến, giải thích và giao dịch bằng tiếng Anh cũng rất hạn chế nên các ngôn ngữ khác hầu như thiếu cán bộ có khả năng sử dụng. Qua báo cáo thăm dò các cá nhân nước ngoài có liên quan đến thủ tục về thuế đều phải làm qua phiên dịch. Sự chuẩn xác hoặc am hiểu chuyên môn không có nên gây ra sự bức xúc của các cá nhân nước ngoài. Các cá nhân nước ngoài luôn có ý thức thực hiện những quy định về pháp luật thuế nhưng họ khó được giao tiếp trực tiếp với các cán bộ thuế chuyên trách để thực hiện. Mặc dù vậy, bản chất về chuyên môn và nghiệp vụ thuế luôn buộc họ phải chấp hành đúng đắn và công bằng nhưng quá trình thực hiện vẫn chưa được cải thiện nhiều khi thực thi các Hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

