Luận Văn 24 - đơn vị cung cấp Dịch vụ viết luận văn thạc sỹ uy tín, giá cả phải chăng

ĐẠI HỌC QUỐC GIA HÀ NỘI
KHOA LUẬT

BẢO VỆ QUYỀN LỢI CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG PHÁP LUẬT VIỆT NAM

***Chuyên ngành*: Luật Kinh tế**
***Mã số*: 60 38 01 07**

LUẬN VĂN THẠC SĨ LUẬT HỌC

***Người hướng dẫn khoa học*: TS. NGUYỄN THỊ LAN HƯƠNG**

HÀ NỘI

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan Luận văn là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các kết quả nêu trong Luận văn chưa được công bố trong bất kỳ công trình nào khác. Các số liệu, ví dụ và trích dẫn trong Luận văn đảm bảo tính chính xác, tin cậy và trung thực. Tôi đã hoàn thành tất cả các môn học và đã thanh toán tất cả các nghĩa vụ tài chính theo quy định của Khoa Luật Đại học Quốc gia Hà Nội.

Vậy tôi viết Lời cam đoan này đề nghị Khoa Luật xem xét để tôi có thể bảo vệ Luận văn.

Tôi xin chân thành cảm ơn!

NGƯỜI CAM ĐOAN

Nguyễn Thị Bích Ngọc

MỤC LỤC

Trang

Trang phụ bìa

Lời cam đoan

Mục lục

Danh mục các từ viết tắt

MỞ ĐẦU 1

Chương 1 **NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ VÀ BẢO VỆ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG PHÁP LUẬT VIỆT NAM** 5

1.1. **Khái niệm, vị trí pháp lý, vai trò của người nộp thuế** 5

1.1.1. Khái niệm người nộp thuế 5

1.1.2. Vị trí pháp lý của người nộp thuế trong quan hệ pháp luật thuế 6

1.1.3. Vai trò của người nộp thuế 9

1.2. **Bản chất và phân loại quyền của người nộp thuế** 10

1.2.1. Bản chất quyền của NNT trong quan hệ pháp luật thuế 10

1.2.2. Phân loại quyền của người nộp thuế 11

1.3. **Bảo vệ quyền của người nộp thuế** 17

1.3.1 Sự cần thiết phải bảo vệ quyền của người nộp thuế 17

1.3.2. Nội dung bảo vệ quyền của người nộp thuế 17

1.3.3. Các biện pháp bảo vệ quyền của người nộp thuế 27

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1 33

Chương 2 **THỰC TRẠNG PHÁP LUẬT VỀ BẢO VỆ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ Ở VIỆT NAM**

34

2.1. Thực trạng bảo vệ các quyền cơ bản của người nộp thuế theo pháp luật Việt Nam 34

2.1.1. Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế 34

2.1.2. Quyền được hưởng ưu đãi về thuế, hoàn thuế 44
2.1.3. Quyền yêu cầu được bồi thường thiệt hại 58
2.1.4. Quyền được giữ bí mật thông tin 60
2.1.5. Quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế 65
2.1.6. Quyền khiếu nại, khởi kiện, tố cáo 67
2.2. **Thực trạng bảo vệ quyền của người nộp thuế của Cơ quan quản lý thuế** 76
2.2.1. Tuân thủ thủ tục thu nộp thuế 76
2.2.2. Tuân thủ nghĩa vụ trong thực hiện quyền kiểm tra, thanh tra thuế 79
2.2.3. Xử lý vi phạm hành chính thuế 85
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 90
***Chương 3* MỘT SỐ ĐỊNH HƯỚNG NHẰM NÂNG CAO HIỆU QUẢ BẢO VỆ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG PHÁP LUẬT VIỆT NAM** 91
3.1. Căn cứ để nâng cao hiệu quả bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam 91
3.1.1. Đường lối của Đảng cộng sản Việt Nam về xây dựng và hoàn thiện pháp luật trong nền kinh tế thị trường ở nước ta 91
3.1.2. Sự chi phối của nền kinh tế thị trường Việt Nam 92
3.1.3. Chiến lược cải cách thuế giai đoạn 2011 – 2020 94
3.2. **Một số định hướng cụ thể nhằm nâng cao hiệu quả bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam** 95
3.2.1. Cần ghi nhận thành nguyên tắc đảm bảo quyền và lợi ích của người nộp thuế 95
3.2.2. Cụ thể hóa nguyên tắc pháp định trong quản lý thuế 96

3.2.3. Xây dựng và hoàn thiện các quy phạm pháp luật về thuế 97
3.2.4. Cụ thể hóa quy định của pháp luật về quyền của người nộp thuế 98
3.2.5. Quy định nghĩa vụ của công chức thuế trong Luật quản lý thuế 99
3.2.6. Hoàn thiện một số quy định cụ thể của Luật Quản lý thuế 100
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 105
KẾT LUẬN 106
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO 108

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

CP	Cổ phần
DN	Doanh nghiệp
GTGT	Giá trị gia tăng
NNT	Người nộp thuế
NSNN	Ngân sách nhà nước
QLRR	Quản lý rủi ro
QLT	Quản lý thuế
TNCN	Thu nhập cá nhân
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TP. HCM	Thành phố Hồ Chí Minh
TTĐB	Tiêu thụ đặc biệt
XHCN	Xã hội chủ nghĩa

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Điều 80 Hiến pháp 1992 quy định: *"Công dân có nghĩa vụ nộp thuế theo quy định của pháp luật"*[36]. Đến bản Hiến pháp sửa đổi được *Quốc hội nước Cộng hòa XHCN Việt Nam khóa XIII, kỳ họp thứ 6, thông qua ngày 28/11/2013 cũng quy định tại* Điều 47: "*Mọi người có nghĩa vụ nộp thuế theo luật định"*[49]. Đây là cơ sở pháp lý để Quốc hội ban hành các Luật thuế. Một cá nhân khi có thu nhập đến ngưỡng chịu thuế tự kê khai nộp thuế hoặc bị khấu trừ thuế tại nguồn trước khi nhận thu nhập. Còn Doanh nghiệp (DN) khi đăng ký kinh doanh phải nộp thuế môn bài và thực hiện nghĩa vụ nộp các loại thuế gián thu phát sinh trong quá trình kinh doanh như thuế xuất nhập khẩu, thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt… và khi kinh doanh có lãi DN phải trích một khoản lợi nhuận nộp cho Nhà nước dưới hình thức thuế thu nhập DN (TNDN). Khi kinh tế thị trường càng phát triển, DN có nhiều cơ hội kinh doanh để tạo ra thu nhập, nhưng thua lỗ phá sản là "bạn đường" của DN nên không phải lúc nào mục đích thành lập DN đều đạt được. Sự bất ổn của nền kinh tế kéo theo ý thức phòng vệ bằng việc tạo ra thu nhập nhanh chóng, lúc này, Nhà nước đã trở thành một lực lượng đối kháng về lợi ích đối với người nộp thuế (NNT) khi sử dụng quyền lực công để động viên một phần tài sản thuộc sở hữu của NNT nhằm thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình. Nhà nước đặt ra các thứ thuế để tạo nguồn thu cho NSNN, đồng thời thực hiện điều tiết kinh tế và đảm bảo công bằng xã hội, trong khi đó, các DN luôn mong muốn khoản thu về thuế ít nhất để đạt được lợi nhuận tối đa. DN tìm cách trì hoãn nộp thuế, tránh thuế, tự mình hoặc thông đồng với cán bộ thuế để trốn thuế… Còn Tổng Cục Thuế và Bộ Tài chính thường xuyên phải rà soát chính sách, pháp luật đề xuất các giải pháp để chống lại tình trạng thất

thu thuế. Vậy làm thế nào để Cơ quan Thuế bớt phải sử dụng quyền lực nhà nước để truy thu thuế, làm thế nào để NNT tự giác tuân thủ pháp luật thuế, nộp đúng nộp đủ vào NSNN? Đây là những vấn đề trăn trở của tất cả các cơ quan nhà nước ở Trung ương và địa phương và cũng chính là vấn đề cần nghiên cứu.

Để có một cái nhìn tổng quan hơn về bảo vệ quyền lợi của NNT, cũng như tìm ra được những giải pháp cho những câu hỏi nêu trên, vấn đề: "Bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam" được tác giả lựa chọn làm đề tài cho luận văn tốt nghiệp.

2. Tình hình nghiên cứu đề tài

Pháp luật thuế được đề cập thường xuyên trong nghiên cứu và giảng dạy về Nhà nước và pháp luật, đặc biệt là ngành Luật kinh tế. Trong giáo trình luật của các trường đại học *(Giáo trình Luật thuế Việt Nam)* đều có trình bày về pháp luật thuế cũng như quyền và nghĩa vụ của NNT. Đã có những công trình nghiên cứu khoa học pháp lý ở cấp độ luận án tiến sỹ về pháp luật thuế như: Vũ Văn Cương (2012), "*Pháp luật Quản lý thuế trong nền kinh tế thị trường ở Việt Nam – Những vấn đề lý luận và thực tiễn*", Luận án tiến sĩ Luật học, Đại học Luật Hà Nội, Hà Nội; Nguyễn Thị Lệ Thúy (2009), "*Hoàn thiện quản lý thu thuế của Nhà nước nhằm tăng cường sự tuân thủ thuế cuả doanh nghiệp*", Luận án tiến sỹ kinh tế, Trường ĐH kinh tế quốc dân... Ngoài ra, cũng có nhiều công trình nghiên cứu pháp luật khác đề cập đến vấn đề quyền và nghĩa vụ của NNT dưới nhiều góc độ, khía cạnh khác nhau: Nguyễn Thị Lan Hương (2012), "Sửa đổi Luật Quản lý thuế nhằm điều hòa quyền, lợi ích giữa nhà nước và người nộp thuế", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, (9), tháng 5; Nguyễn Thị Lan Hương (2011), "Ưu tiên quyền lợi của người nộp thuế khi sửa đổi Luật thuế thu nhập cá nhân", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, (14), tr.199, tháng 7; Nguyễn Thị Lan Hương (2013), "Bảo đảm công bằng và điều

chỉnh quan hệ lợi ích khi sửa đổi Luật thuế thu nhập doanh nghiệp", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, (8), tháng 4; Nguyễn Thị Lan Hương (2013), "Về bảo vệ quyền của người nộp thuế trong Luật Quản lý thuế", *Tạp chí Khoa học ĐHQGHN*, (1), tr.42-50; Dương Kim Thế Nguyên (2012), "Luật Quản lý thuế dưới góc nhìn của người nộp thuế", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp,* (12), tháng 6; Nguyễn Thị Hoài Thu (2013), "Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế", *Tạp chí khoa học pháp lý,* (2), tr.67 – 72, Trường Đại học Luật TP. HCM; Quý Trường (2011), "Luật quản lý thuế "quên" trách nhiệm của cơ quan thuế", *Tạp chí Thuế nhà nước*, (37), tháng 10.

Nhìn lại các công trình nghiên cứu trong lĩnh vực thuế thời gian qua, chưa có công trình nghiên cứu luật học nào ở cấp độ thạc sỹ nghiên cứu chuyên sâu về bảo vệ quyền của NNT trong pháp luật Việt Nam. Trên cơ sở tiếp thu, kế thừa những thành tựu khoa học của các công trình nghiên cứu đã công bố, luận văn tiếp tục tìm hiểu, bổ sung và hoàn thiện hệ thống cơ sở lý luận của pháp luật về quyền và bảo vệ quyền của NNT. Trên cơ sở đó, phân tích, tìm hiểu các nội dung cụ thể trong thực trạng pháp luật cũng như thực tiễn thi hành bảo vệ quyền của NNT để có thể đưa ra được một số định hướng góp phần nâng cao hiệu quả bảo vệ quyền của NNT trong pháp luật Việt Nam. Với cách nhìn nhận, đánh giá nêu trên, đề tài luận văn thạc sỹ: *"Bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam"* là cần thiết và có ý nghĩa thiết thực cả trên phương diện lý luận và thực tiễn.

3. Mục đích nghiên cứu

Mục đích nghiên cứu của luận văn nhằm làm rõ những vấn đề về quyền của NNT, bảo vệ quyền của NNT theo pháp luật Việt Nam, đồng thời phân tích một số khía cạnh về quyền thu thuế của Nhà nước và đánh giá thực tiễn thi hành Pháp luật Quản lý thuế (QLT) trong thời gian qua. Trên cơ sở đó, luận văn đưa ra một số định hướng nhằm nâng cao hiệu quả trong việc bảo vệ quyền của NNT ở Việt Nam.

4. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của luận văn là việc bảo vệ quyền của NNT theo pháp luật Việt Nam, đặc biệt là trong Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 (được sửa đổi, bổ sung một số điều tại Luật số 21/2012/QH13). Phạm vi nghiên cứu của luận văn là những nội dung về quyền và việc bảo vệ quyền của NNT trong pháp luật Việt Nam; đồng thời so sánh, đối chiếu với pháp luật một số nước về quyền của NNT và bảo vệ quyền của NNT.

5. Phương pháp nghiên cứu

Để thực hiện được các mục tiêu đề ra, luận văn kết hợp các phương pháp nghiên cứu như: phương pháp duy vật biện chứng, phương pháp thu thập dữ liệu, phương pháp thống kê, phương pháp so sánh nhằm làm rõ những vấn đề được nghiên cứu. Các phương pháp cụ thể được sử dụng trong quá trình nghiên cứu bao gồm: luận giải, phân tích, so sánh, đối chiếu, bình luận, tổng hợp, quy nạp…

6. Kết cấu của Luận văn

Ngoài danh mục từ viết tắt, lời nói đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo, Luận văn được kết cấu thành ba chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản về quyền của người nộp thuế và bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam

Chương 2: Thực trạng pháp luật về bảo vệ quyền của người nộp thuế ở Việt Nam.

Chương 3: Một số định hướng nhằm nâng cao hiệu quả bảo vệ quyền của người nộp thuế ở Việt Nam.

Chương 1
NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ VÀ BẢO VỆ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG PHÁP LUẬT VIỆT NAM

1.1. Khái niệm, vị trí pháp lý, vai trò của người nộp thuế

1.1.1. Khái niệm người nộp thuế

Người nộp thuế (NNT) với tư cách là một bên chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật thuế có nghĩa vụ đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế theo quy định của pháp luật. Đây là nghĩa vụ gắn liền với đối tượng nộp thuế khi thực hiện các hành vi chịu thuế.

NNT là tất cả các tổ chức, cá nhân có đủ điều kiện phải nộp một loại thuế nhất định. Pháp luật Việt Nam không quy định cụ thể khái niệm NNT mà sử dụng phương pháp liệt kê. Trong đó, NNT được đề cập đến tại các quy định sau: Điều 2 Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12 (được sửa đổi bổ sung tại Luật số 32/2013/QH13); Điều 2 Nghị định số 218/2013/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN; Điều 4 Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12 (được sửa đổi bổ sung tại Luật số 31/2013/QH13); Điều 2 Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế GTGT; Điều 4 Luật thuế TTĐB số 27/2008/QH12; Điều 2 Luật Thuế TNCN số 04/2007/QH12 (được sửa đổi bổ sung tại Luật số 26/2012/QH13; Điều 2 Nghị định số 65/2013/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế TNCN và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNCN.

Ngoài ra, NNT còn được liệt kê tại Điều 2 Nghị định số 83/2013/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật QLT và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT, theo đó NNT có thể chia thành ba nhóm:

Nhóm thứ nhất: Tổ chức, hộ gia đình, cá nhân nộp thuế, phí, lệ phí và các khoản thu khác thuộc NSNN do cơ quan quản lý thuế quản lý thu theo quy định của pháp luật.

Nhóm thứ hai: Tổ chức được giao nhiệm vụ thu phí, lệ phí thuộc NSNN.

Nhóm thứ ba: Tổ chức, cá nhân khấu trừ thuế; tổ chức, cá nhân làm thủ tục về thuế thay NNT. Bao gồm:

(1) Tổ chức, cá nhân là bên Việt Nam ký hợp đồng với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam không theo quy định của pháp luật về đầu tư và không thực hiện chế độ kế toán Việt Nam; (2) Tổ chức, cá nhân khấu trừ thuế khi chi trả thu nhập cho người có thu nhập thuộc diện nộp thuế TNCN; (3) Tổ chức làm đại lý tàu biển, đại lý cho các hãng vận tải nước ngoài có trách nhiệm khấu trừ thuế TNDN đối với hoạt động kinh doanh vận chuyển hàng hóa bằng tàu biển từ các cảng biển Việt Nam ra nước ngoài hoặc giữa các cảng biển Việt Nam; (4) Tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế; (5) Đại lý làm thủ tục hải quan đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu; (6) Tổ chức, cá nhân cung cấp dịch vụ bưu chính, dịch vụ chuyển phát nhanh quốc tế trong trường hợp nộp thay thuế cho tổ chức, cá nhân nộp thuế; (7) Tổ chức tín dụng theo quy định của Luật các tổ chức tín dụng trong trường hợp bảo lãnh nộp thuế cho tổ chức, cá nhân nộp thuế [18].

1.1.2. ***Vị trí pháp lý của người nộp thuế trong quan hệ pháp luật thuế***

Cùng với Nhà nước, NNT là một chủ thể tham gia và đóng vai trò chủ đạo trong quan hệ pháp luật thuế. Đây là chủ thể có mối quan hệ chặt chẽ, mật thiết và trực tiếp sáng tạo, quản lý các lợi ích vật chất được hình thành trong xã hội. Cũng như các chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật khác, để trở thành NNT trong quan hệ pháp luật thuế đòi hỏi các tổ chức, cá nhân phải hội

tụ đủ năng lực chủ thể, năng lực hành vi [62]. Với tư cách là một chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế, NNT có đầy đủ quyền và nghĩa vụ khi tham gia quan hệ pháp luật thuế, các quyền và nghĩa vụ này cũng chính là một phần nội dung của quan hệ pháp luật thuế.

Có hai cách đánh giá khác nhau về vị trí pháp lý của NNT phụ thuộc vào việc xác định bản chất pháp lý của quan hệ pháp luật thuế.

Thứ nhất, Theo quan niệm truyền thống lâu nay, quan hệ pháp luật thuế là quan hệ pháp luật hành chính được thiết lập giữa cơ quan nhà nước có thẩm quyền với cá nhân, tổ chức khác trong xã hội được điều chỉnh bởi hệ thống văn bản pháp luật thuế và được điều chỉnh bởi phương pháp mệnh lệnh quyền uy [62]. Dưới góc độ vật chất, quan hệ pháp luật thuế được thiết lập để tạo lập nguồn thu cho ngân sách nhà nước (NSNN). Tiền đề thiết lập quan hệ pháp luật thuế là do sự hình thành chính thể nhà nước để quản lý điều hành các hoạt động trong xã hội. Bộ phận chức năng ấy cần có nguồn vật chất hoạt động, nên thuế hình thành. Do vậy, trong quan hệ pháp luật thuế, các chủ thể tham gia với tư cách là người nộp thuế (NNT) buộc phải chuyển giao một phần lợi ích của mình cho NSNN.

Với quan niệm này, quan hệ pháp luật thuế là quan hệ bất bình đẳng, trong đó một bên là cơ quan nhà nước – với tư cách là người có quyền uy, được sử dụng quyền lực nhà nước để đòi hỏi các tổ chức, cá nhân phải có nghĩa vụ phục tùng quyền lực của mình, bằng cách tuân thủ nghĩa vụ nộp thuế theo luật định. Còn NNT, với tư cách là người có nghĩa vụ phục tùng, sẽ hoàn toàn không có cơ hội để tự vệ nếu các chủ thể quyền uy có hành vi lạm quyền và gây ra các thiệt hại cho mình. Với cách đánh giá này, NNT ở vào một vị thế yếu trong quan hệ pháp luật thuế, dù rằng trên thực tế thì công sức và đóng góp của họ cho Nhà nước là không hề nhỏ chút nào.

Cách nhìn nhận này cũng có nguy cơ "tước đi" của NNT những cơ hội

cần thiết để họ có thể công khai bày tỏ nguyện vọng của mình khi đóng thuế cho nhà nước, cũng như có cơ hội được tự vệ mỗi khi quyền lợi hợp pháp và chính đáng của họ bị cơ quan quản lý thuế xâm hại. Điều này hoàn toàn không có lợi cho Nhà nước bởi khi đó, người dân sẽ "quay lưng" lại với chính sách thuế và có động thái không phục tùng chính sách thuế mà họ cho là bất hợp lý.

Thứ hai, Theo quan điểm của Mác, quyền của con người là sự thống nhất giữa quyền và nghĩa vụ. Do vậy, trong quan hệ pháp luật thuế, NNT cũng phải có một số quyền nhất định. Vì lẽ đó, trong bối cảnh xã hội đương đại, cần đổi mới quan niệm về thuế và quan hệ pháp luật thuế, theo hướng cho rằng quan hệ pháp luật thuế không hoàn toàn là quan hệ hành chính mà thực chất nó có tính chất của một quan hệ trao đổi sòng phẳng giữa hai bên (Nhà nước và tổ chức cá nhân là NNT). Điều này đồng nghĩa với việc thay đổi vai trò của Nhà nước trong quan hệ pháp luật thuế, theo hướng chuyển từ mô hình "cơ quan cai trị" sang mô hình "cơ quan phục vụ". Với quan niệm này, chúng ta đã đề cao vị thế của NNT trong quan hệ pháp luật thuế và đảm bảo cho NNT có khả năng tự vệ trước nguy cơ bị thiệt hại do hành vi trái pháp luật của cơ quan quản lý thuế hoặc công chức quản lý thuế gây ra. Khi đó, Nhà nước và NNT sẽ ở vào vị trí bình đẳng hơn, nghĩa là Nhà nước có ít quyền hơn và NNT có nhiều quyền hơn so với cách hiểu truyền thống về quan hệ pháp luật thuế.

Có thể thấy rằng, trong bối cảnh hiện nay, việc nhìn nhận quan hệ pháp luật thuế như thế nào và xác định bản chất của nó ra sao là vấn đề có tính then chốt, ảnh hưởng quyết định đến việc xác định vị trí pháp lý của NNT cũng như việc ghi nhận các quyền và nghĩa vụ pháp lý cho NNT trong quan hệ pháp luật thuế. Nếu xác định không đúng thì sẽ dẫn đến hệ quả làm "méo mó" bản chất đích thực của quan hệ pháp luật thuế và làm cho chính sách thuế của Nhà nước trở thành gánh nặng đối với người dân.

1.1.3. Vai trò của người nộp thuế

Hiện nay các khoản thu về thuế là nguồn tài chính quan trọng để thực hiện các mục tiêu, chính sách, và các định hướng của Nhà nước. Thuế được coi là nguồn tài chính chủ yếu để cân đối cho hoạt động chi thường xuyên. Theo Luật NSNN 2002, khoản chi thường xuyên của Ngân sách Trung ương và Ngân sách địa phương được cân đối bởi các khoản thu từ thuế, phí và lệ phí; loại trừ những địa phương không đủ khả năng cân đối thu chi thường xuyên. Điều này thể hiện sự lệ thuộc của chính quyền trung ương và chính quyền địa phương vào các khoản thu về thuế. Bộ máy nhà nước hoạt động nhằm hướng tới đối tượng phục vụ là các thực thể trong xã hội trong đó có DN. Các cơ quan quản lý là các bộ, ban, ngành duy trì hoạt động bằng các khoản thu từ thuế cũng chính là chủ thể phải có trách nhiệm duy trì môi trường kinh doanh lành mạnh và công bằng để NNT có điều kiện phát triển, tăng thu nhập và làm tăng các khoản đóng góp về thuế. Từ quan hệ sử dụng các khoản thu từ thuế, có thể thấy Nhà nước thực chất đã trở thành chủ thể "phục vụ" theo đúng nghĩa hơn là chủ thể "quyền lực" [27].

Tiếp đó, các khoản thu từ thuế góp phần quan trọng giúp Nhà nước tổ chức điều hành xã hội, cung ứng các tiện ích công cộng. Do điều kiện tài chính quốc gia hạn hẹp, vay nợ trong và nước ngoài đã trở thành kênh huy động chủ yếu để đầu tư phát triển. Bức tranh tài chính trong Dự toán NSNN không thể hiện toàn bộ nghĩa vụ trả nợ của quốc gia mà chỉ phản ánh một phần các hoạt động thu chi trong năm ngân sách. Vấn đề đặt ra là nguồn tài chính nào sẽ được cân đối để trả các khoản vay nợ đến hạn?

Đầu tư công đối với các công trình không có khả năng thu hồi vốn sẽ không tạo ra lợi ích cho NSNN một cách trực tiếp, nhưng kết quả đầu tư công lại đóng vai trò tích cực kích thích phát triển kinh tế, tăng thu nhập quốc dân, tạo ra lợi ích cho NNT. Sự tăng lên về giá trị tài sản của NNT sẽ có tác động

tích cực trong tạo nguồn thu cho NSNN, đồng thời các khoản thu từ thuế trở thành nguồn tài chính để trả nợ cho các khoản vay của Nhà nước.

Tuy nhiên, Theo Tổng cục Thống kê, ước tính năm 2013, số DN gặp khó khăn phải giải thể hoặc ngừng hoạt động là 60.737 DN, tăng 11,9% so với năm 2012 [61]. DN ngừng nộp thuế và tình trạng thất nghiệp đáng báo động đang làm xói mòn lòng tin về vai trò của Nhà nước trong điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Điều đương nhiên, Nhà nước khó có thể kỳ vọng nhiều về các khoản thuế trực thu và gián thu nộp vào NSNN từ DN. Để khắc phục tình trạng này, Nhà nước cần ban hành kịp thời các chính sách kinh tế, tài chính có hiệu quả để giúp cho DN có thể tồn tại và phát triển.

1.2. Bản chất và phân loại quyền của người nộp thuế

1.2.1. Bản chất quyền của NNT trong quan hệ pháp luật thuế

Quan niệm về quyền của người nộp thuế

Trong quan hệ pháp luật nói chung thì quyền của chủ thể tham gia quan hệ pháp luật là cách xử sự mà pháp luật trao cho chủ thể được quyền lựa chọn thực hiện. Nói cách khác, quyền của chủ thể là khả năng của chủ thể xử sự theo cách thức nhất định được pháp luật cho phép [62].

NNT là một chủ thể trong quan hệ pháp luật thuế, do vậy quyền của NNT chính là khả năng của NNT được phép xử sự một cách nhất định mà pháp luật thuế ghi nhận.

Đặc trưng quyền của NNT

Quyền của NNT mang những đặc điểm chung của quyền chủ thể trong quan hệ pháp luật, đó là:

Một là, khả năng xử sự theo cách thức nhất định mà pháp luật cho phép.

Hai là, khả năng yêu cầu các chủ thể khác chấm dứt hoạt động cản trở việc thực hiện quyền nghĩa vụ của mình và yêu cầu họ tôn trọng các nghĩa vụ tương ứng phát sinh từ quyền và nghĩa vụ này.

Ba là, khả năng yêu cầu các cơ quan nhà nước có thẩm quyền bảo vệ lợi ích của mình khi các lợi ích đó bị người khác xâm hại.

Tuy nhiên, quyền của NNT trong quan hệ pháp luật thuế cũng có những đặc trưng riêng, đó là:

Thứ nhất, quyền của NNT chỉ phát sinh khi tham gia quan hệ pháp luật thuế, tức là khi tham gia vào quan hệ pháp luật thuế, NNT mới có những quyền mà pháp luật thuế trao cho. Tổ chức, cá nhân là NNT nhưng khi họ không tham gia vào quan hệ pháp luật thuế thì họ không có những quyền mà pháp luật thuế quy định.

Thứ hai, quyền của NNT thường gắn với nghĩa vụ thực thi của cơ quan nhà nước có thẩm quyền mà ở đây là cơ quan thu và quản lý thuế. Do trong quan hệ pháp luật thuế có hai chủ thể cơ bản là người nộp thuế và cơ quan thu, quản lý thuế nên quyền của chủ thể này sẽ tương ứng với nghĩa vụ của chủ thể kia và ngược lại;

Thứ ba, quyền của NNT phát sinh trên cơ sở triết lý quyền sở hữu tài sản. Nói cách khác, khi nhà nước đòi hỏi tổ chức, cá nhân – với tư cách là chủ tài sản phải nộp thuế cho mình thì chính Nhà nước phải tôn trọng các quyền năng cơ bản chủ sở hữu tài sản, đó là quyền được định đoạt đối với số tiền thuế mà mình sẽ nộp cho Nhà nước (thông qua người đại diện cho mình là Quốc hội), quyền được tự vệ khi Nhà nước xâm phạm các quyền và lợi ích chính đáng của mình ngoài số thuế và số tiền phạt phải nộp. Bởi lẽ, quyền sở hữu được xem là quyền tối cao và thiêng liêng để thực hiện quyền con người, cho nên, khi nhà nước điều tiết cũng phải tôn trọng quyền sở hữu của NNT.

1.2.2. Phân loại quyền của người nộp thuế

Có nhiều cách phân loại quyền của NNT, dựa vào các tiêu chí và cách tiếp cận nghiên cứu khác nhau mà ta có thể phân chia ra thành các loại quyền khác nhau:

1.2.2.1. Căn cứ vào việc thụ hưởng quyền

Dựa vào việc thụ hưởng quyền, ta có thể phân biệt thành hai nhóm quyền trực tiếp và quyền gián tiếp:

Quyền trực tiếp - phát sinh khi tham gia vào quan hệ pháp luật thuế

Quyền trực tiếp là quyền mà NNT có được trong quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế. Chúng được thừa nhận và bảo vệ theo những quy định của pháp luật. Tuy vậy, không thể xem việc hưởng quyền của NNT trong trường hợp này là đương nhiên, là ngang bằng về mặt lợi ích. Đây là những quyền mà Nhà nước cho NNT hưởng trên cơ sở điều chỉnh quan hệ pháp luật thuế cũng như đảm bảo hiệu quả của quá trình hành thu thuế, bảo đảm vai trò của thuế như là một công cụ điều tiết nền kinh tế, tạo sự công bằng trong xã hội. Nhà nước cho phép NNT được bảo vệ những quyền lợi chính đáng của mình, trong những trường hợp như: nộp thuế thừa so với yêu cầu của Nhà nước, lâm vào hoàn cảnh không thể tạo ra những lợi ích vật chất tương ứng để nộp thuế, bị cơ quan quản lý Nhà nước áp dụng pháp luật thuế không đúng gây thiệt hại...

Mặc dù là quyền trực tiếp, nhưng những quyền này chỉ có thể là quyền phái sinh. Nói cách khác, đây là quyền tương đối. Điều đó có nghĩa là, NNT muốn thụ hưởng những quyền này thì phải thực hiện một hoặc một số nghĩa vụ thuế và có thể phải tiến hành các thủ tục cần thiết để đề nghị cơ quan nhà nước có thẩm quyền xem xét quyết định. Trong một số trường hợp mặc dù NNT thoả mãn đầy đủ các điều kiện luật định để hưởng quyền, nhưng điều đó không có nghĩa là họ mặc nhiên được hưởng. Điều này phụ thuộc vào sự đánh giá, chấp thuận từ phía cơ quan quản lý nhà nước. Thực thi những quyền này đòi hỏi cơ quan có thẩm quyền phải xem xét chúng trong mối tương quan với việc đảm bảo của những chủ thể khác. Vấn đề là mức độ thực hiện nó ra sao để đảm bảo thực thi các quyền này, đồng thời không gây nên những tác động ngược chiều với những quyền khác. Thực thi các quyền tự nhiên chỉ bị giới

hạn trong việc bảo đảm cho các thành viên khác trong xã hội được hưởng các quyền đó, và các giới hạn này chỉ do pháp luật quy định. Pháp luật thuế vì thế cần ghi nhận và đặt ra giới hạn với cơ quan nhà nước có thẩm quyền nhằm đảm bảo thực thi quyền của NNT [19].

Quyền gián tiếp - được hưởng các tiện ích do Nhà nước cung cấp

Về nguyên tắc, Thuế là khoản thu hoa lợi cho NSNN và không có tính hoàn trả. NNT không được bồi hoàn ngang giá khi thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, họ chỉ được hưởng lợi gián tiếp từ sử dụng các dịch vụ công, tiện ích của công trình công cộng v.v…

Bộ máy nhà nước hoạt động để duy trì một xã hội có tổ chức, theo đó mọi chủ thể trong xã hội được bảo đảm duy trì đời sống vật chất và tinh thần theo những đòi hỏi khách quan, nhưng không phá vỡ sự tồn tại của các chủ thể khác. Nhà nước là người tổ chức điều hành xã hội, cung ứng các tiện ích công cộng, ban hành các thể chế pháp lý, tạo hành lang pháp lý duy trì sự tồn tại bình đẳng của các chủ thể cùng sống trong Nhà nước mình. Các chủ thể trong xã hội hưởng những lợi ích này do Nhà nước cung ứng, nên phải thực hiện nghĩa vụ thanh toán cho Nhà nước một khoản giá trị nhất định.

NNT thường là chủ thể tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh hay tiến hành các hoạt động khác để kiếm tìm giá trị mới như xuất nhập khẩu, hoặc thụ hưởng lợi ích vật chất từ quá trình sáng tạo, lao động hay do nắm giữ những quyền về tài sản nhất định. Họ tác động vào đối tượng chịu thuế của một sắc thuế, chịu sự điều chỉnh của sắc thuế đó và phải thực hiện nghĩa vụ cụ thể trong tổng thể nghĩa vụ thuế là đăng ký, kê khai, nộp và quyết toán thuế. Như vậy, NNT có quyền được hưởng các tiện ích và phúc lợi công cộng do Nhà nước cung cấp. Những lợi ích vật chất hay tinh thần mà Nhà nước cung cấp là những giá trị đặc biệt mà không chủ thể nào trong xã hội có khả năng thực hiện như: xây dựng các công trình công cộng (nhà hát, nhà ga, nhà thi đấu thể thao, sân

vận động, thư viện, bảo tàng…); tạo nên các công trình thuộc kết cấu hạ tầng của xã hội (đường xá, cầu cống, bến cảng, sân bay, cấp thoát nước, hè đường, chiếu sáng…); cung ứng phúc lợi xã hội (xoá đói giảm nghèo, giải quyết việc làm, phát triển hệ thống bảo hiểm xã hội, ưu đãi người có công với nước, trợ giúp xã hội cho các đối tượng bảo trợ xã hội, tạo điều kiện để người dân được hưởng thụ nhiều hơn về văn hoá, y tế và giáo dục…); ban hành pháp luật; thành lập các cơ quan quản lý, cơ quan tư pháp, bộ máy trấn áp...

Ta có thể gọi đây là quyền gián tiếp vì nó không trực tiếp phát sinh từ nội hàm của quan hệ pháp luật thuế thuần tuý. Nó thể hiện sự quay trở lại của thuế đối với đời sống xã hội. Các giá trị được phân bổ trở lại cho các chủ thể, không chỉ dành riêng cho NNT, mà được phân bổ chung trong cộng đồng phù hợp với chức năng nhiệm vụ của Nhà nước và thực tiễn kinh tế - xã hội trong từng thời kỳ. Cũng vì vậy mà thuế được xem là khoản thu không mang tính đối giá và hoàn trả trực tiếp. Bởi lẽ, không phải chủ thể nào trong xã hội cũng phải nộp thuế dù cho họ có thể là NNT. Họ chỉ phải nộp thuế khi quan hệ xã hội mà họ tham gia chịu sự điều chỉnh của sắc thuế và quan hệ ấy mang giá trị. Mặt khác, việc NNT thụ hưởng các tiện ích Nhà nước cung cấp mang tính trừu tượng vì không xác định cụ thể được hưởng bao nhiêu và hưởng như thế nào, trong khi một chủ thể khác dù không nộp thuế cho Nhà nước nhưng vẫn có thể thụ hưởng tương tự.

Nhận thức về nhóm quyền này của NNT có ý nghĩa trong việc phát huy hiệu quả công cụ thuế. Dù không được xác định cụ thể, nhưng việc ghi nhận các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước cũng như việc điều hành Ngân sách nhà nước hàng năm là cách thể hiện việc đảm bảo quyền gián tiếp của NNT.

1.2.2.2. Căn cứ vào các giai đoạn của quá trình nộp thuế

Dựa vào các giai đoạn của quá trình nộp thuế, ta có thể chia thành quyền trước khi thực hiện quan hệ nộp thuế, quyền trong quá trình nộp thuế, quyền khi có sự thay đổi điều kiện nộp thuế.

- Giai đoạn trước khi thực hiện quan hệ pháp luật thuế thì NNT có những quyền sau:

+ Quyền được hỗ trợ, hướng dẫn thực hiện việc nộp thuế; cung cấp thông tin, tài liệu để thực hiện nghĩa vụ, quyền lợi về thuế;

+ Quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế giải thích về việc tính thuế, ấn định thuế; yêu cầu cơ quan hải quan xác định trước mã số, trị giá hải quan, xác nhận trước xuất xứ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trước khi làm thủ tục hải quan theo quy định của Chính phủ; yêu cầu cơ quan, tổ chức giám định số lượng, chất lượng, chủng loại hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

+ Quyền ký hợp đồng với tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế.

- Giai đoạn trong quá trình nộp thuế NNT có những quyền sau:

+ Quyền được giữ bí mật thông tin theo quy định của pháp luật

+ Quyền được hưởng các ưu đãi về thuế, hoàn thuế theo quy định của pháp luật về thuế;

+ Quyền nhận văn bản kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế của cơ quan quản lý thuế; yêu cầu giải thích nội dung kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế; bảo lưu ý kiến trong biên bản kiểm tra thuế, thanh tra thuế.

+ Quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của mình.

+ Quyền được bồi thường thiệt hại do cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế gây ra theo quy định của pháp luật.

+ Quyền khiếu nại, khởi kiện quyết định hành chính, hành vi hành chính liên quan đến quyền và lợi ích hợp pháp của mình.

+ Quyền tố cáo các hành vi vi phạm pháp luật của công chức quản lý thuế và tổ chức, cá nhân khác.

- Còn khi có sự thay đổi điều kiện nộp thuế thì NNT có quyền tạm hoãn hoặc chấm dứt quan hệ pháp luật thuế với Nhà nước, cụ thể:

NNT có quyền tạm hoãn hoặc chấm dứt quan hệ pháp luật thuế với Nhà nước khi có sự thay đổi điều kiện nộp thuế. Cụ thể là, NNT có quyền lập và gửi hồ sơ gia hạn nộp thuế cho cơ quan quản lý thuế quản lý trực tiếp nếu thuộc một trong các trường hợp được quy định tại Điều 31 Nghị định số 83/2013/NĐ - CP:

> (1) Bị thiệt hại vật chất, gây ảnh hưởng trực tiếp đến sản xuất, kinh doanh do gặp thiên tai, hỏa hoạn, tai nạn bất ngờ - trong đó, thiệt hại vật chất là những tổn thất về tài sản của NNT, tính được bằng tiền như: máy móc, thiết bị, phương tiện, vật tư, hàng hóa, nhà xưởng, trụ sở làm việc, tiền, các giấy tờ có giá trị như tiền. (2) Phải ngừng hoạt động do di dời cơ sở sản xuất, kinh doanh theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền làm ảnh hưởng đến kết quả sản xuất, kinh doanh. (3) Chưa được thanh toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản đã được ghi trong dự toán ngân sách nhà nước. (4) Không có khả năng nộp thuế đúng hạn trong trường hợp nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất hàng hóa xuất khẩu có chu kỳ sản xuất, dự trữ dài hơn 275 ngày; và các trường hợp gặp khó khăn đặc biệt [18].

NNT có quyền chấm dứt quan hệ pháp luật thuế với Nhà nước khi thuộc trường hợp được xóa nợ tiền thuế, tiền phạt được quy định tại Điều 65 Luật QLT. Bao gồm: DN bị tuyên bố phá sản đã thực hiện các khoản thanh toán theo quy định của pháp luật phá sản mà không còn tài sản để nộp tiền thuế, tiền phạt; Cá nhân được pháp luật coi là đã chết, mất tích, mất năng lực hành vi dân sự mà không có tài sản để nộp tiền thuế, tiền phạt còn nợ; Các khoản nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt của NNT không thuộc hai trường hợp trên, đáp ứng đủ hai điều kiện:

> (1) Cơ quan QLT đã áp dụng tất cả các biện pháp cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế theo quy định nhưng không thu

đủ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt; (2) Khoản nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt đã quá mười năm, kể từ ngày hết thời hạn nộp thuế, nhưng không có khả năng thu hồi [38].

Ngoài ra, khi căn cứ vào luật áp dụng, quyền của NNT có thể chia thành: quyền theo luật nội dung và quyền theo luật thủ tục. Trong đó, quyền theo luật nội dung là quyền mang tính vật chất được quy định trong các Luật thuế cụ thể, còn quyền theo luật thủ tục được quy định tại Điều 6 Luật QLT.

1.3. Bảo vệ quyền của người nộp thuế

1.3.1 Sự cần thiết phải bảo vệ quyền của người nộp thuế

Quyền của NNT ít được quy định trong các văn bản pháp luật riêng. Khi Luật QLT ra đời, quyền của NNT mới được quy định chung tại Điều 6 của Luật, nhưng nó mới chỉ là những quy định mang tính chất chung nhất cho quá trình tham gia vào quan hệ pháp luật thuế của NNT.

Mặc dù như vậy, nhưng một khi đã được ghi nhận, thì quyền cuả NNT phải được thực thi trên thực tế chứ không thể chỉ là những quy định mang tính hình thức. Chính vì vậy, vấn đề bảo vệ quyền của NNT được đặt ra để bảo vệ quyền của NNT khi những quyền này bị xâm phạm bởi cơ quan quản lý thuế. Việc ghi nhận quyền của NNT đồng thời có những biện pháp cụ thể bảo vệ quyền của NNT sẽ khuyến khích NNT thực hiện tốt, thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ của mình và cũng là cơ sở giúp NNT có thể giải quyết các tranh chấp về quyền của NNT khi có phát sinh tranh chấp với cơ quan quản lý thuế trong quan hệ pháp luật thuế.

1.3.2. Nội dung bảo vệ quyền của người nộp thuế

1.3.2.1 Bảo vệ quyền được tiếp cận thông tin

Đối với NNT, quyền được thông tin không chỉ liên quan đến thực hiện nghĩa vụ nộp thuế mà còn liên quan đến quyền của NNT. Tuy rằng NNT không được hưởng lợi ích trực tiếp từ việc nộp thuế nhưng họ có quyền biết

tiền thuế của họ được sử dụng ra sao. Tình trạng phát hành trái phiếu chính phủ đầu tư vào cơ sở hạ tầng, hỗ trợ cho DN chưa có hiệu quả, gây thất thoát lãng phí, người dân không phải không biết mà có biết cũng chẳng thể làm được gì. Hơn ai hết những người đứng đầu các cơ quan hành chính nhà nước là những người phải hiểu rõ cần phục vụ nhân dân như thế nào, cụ thể là Chính phủ cần phải tiếp thu ý kiến của nhân dân và cộng đồng DN để đề xuất ban hành chính sách và pháp luật có hiệu quả và đảm bảo công bằng. Bên cạnh đó, cơ quan lập pháp căn cứ vào yêu cầu quản lý nhà nước và xã hội pháp điển hóa Luật tiếp cận thông tin để bảo đảm cho NNT có quyền yêu cầu Nhà nước sử dụng tiền thuế phục vụ trở lại cho NNT, góp phần phát triển kinh tế và bảo vệ lợi ích của cộng đồng nói chung.

Ngoài ra, việc triển khai thực hiện chính sách miễn giảm thuế liệu có thiết thực cho NNT hay không cũng là vấn đề cần bàn. Luật thuế nước ta theo mô hình Luật khung là một cản trở lớn cho NNT trong tiếp cận các thông tin chi tiết về quyền và nghĩa vụ nộp thuế. Với những quy định mang tính chất chuyên ngành, chỉ những người có chuyên môn mới có thể dễ dàng hiểu và vận dụng những điều khoản có lợi cho mình, còn những người khác thì sao? Tiền lệ giải thích áp dụng pháp luật thuế bằng công văn của Tổng Cục thuế cho thấy sự bất cập trong quy định pháp luật cũng như tuyên truyền phổ biến kiến thức về pháp luật thuế. Quyền thu thuế thuộc về Nhà nước, nhưng để thực hiện quyền này, Nhà nước cần phải tạo điều kiện thuận lợi trong tiếp cận thông tin tính thuế, giúp cho DN, cá nhân chủ động tính thuế và nộp thuế, tránh sự lạm dụng của cán bộ thuế gây thất thoát cho NSNN và làm cho NNT có hành vi thông đồng để trốn thuế [31].

1.3.2.2 Bảo vệ lợi ích vật chất cho NNT

Khoản 1 Điều 15 Hiến pháp 2013 quy định quyền của công dân không tách rời nghĩa vụ của công dân. Nhà nước bảo đảm các quyền của công dân,

công dân phải làm tròn nghĩa vụ của mình đối với Nhà nước và xã hội. Nghĩa vụ đóng thuế được quy định trong Điều 47 Hiến pháp 2013, trong khi không có điều khoản nào của Hiến pháp quy định có liên quan đến quyền của NNT. Trên thực tế, các Luật thuế và Luật QLT đều thể hiện tinh thần "Thuế là nguồn thu chủ yếu của NSNN", ngoài các quyền lợi phát sinh liên quan đến miễn giảm thuế theo chính sách khuyến khích thành lập DN, miễn giảm thuế cho đối tượng yếu thế và hoàn thuế theo quy định thì lợi ích của NNT từ việc sử dụng tiền thuế do mình đóng góp dường như chưa được quy định. Về nguyên tắc, thuế là khoản thu hoa lợi của NSNN và không có tính hoàn trả, nên có thể thấy rằng, xét trong quan hệ pháp luật thuế, NNT chỉ có nghĩa vụ mà không có quyền lợi vật chất [62].

Tuy nhiên, khi nghiên cứu về thủ tục thu nộp thuế cũng như pháp luật về NSNN có thể thấy NNT có thể hưởng được quyền lợi nhất định. Cụ thể là từ quy định gia hạn nộp thuế tại Điều 49 Luật QLT và Khoản 14 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT đã bổ sung gia hạn thuế trong trường hợp "*Phải ngừng hoạt động do di dời cơ sở sản xuất, kinh doanh theo yêu cầu của cơ quan nhàn ước có thẩm quyền làm ảnh hưởng đến kết quả sản xuất kinh doanh"*[50] và *"chưa được thanh toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản đã được ghi trong dự toán NSNN"* [50].

Ngoài các trường hợp gia hạn ở trên, cần xem xét quy định gia hạn thuế với tư cách là một biện pháp khuyến khích đối với các DN một cách thường xuyên hơn, không chỉ đối với các DN yếu thế (DN vừa và nhỏ) mà đối với các DN nói chung khi bị ảnh hưởng bởi các chính sách của Nhà nước. Cụ thể là, cần Luật hóa điều kiện áp dụng trường hợp: "Do chính sách của Nhà nước thay đổi làm ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả sản xuất, kinh doanh của NNT". Bởi trên thực tế, có những sự thay đổi chính sách của Nhà nước gây rất nhiều khó khăn cho hoạt động sản xuất, kinh doanh của DN. Chẳng hạn như trong

thời gian từ đầu năm 2011, Nhà nước thực hiện nhiều chính sách tài chính tiền tệ vĩ mô như tăng trần lãi suất huy động, hạn chế chi tiêu công... để nhằm kiềm chế và đẩy lùi lạm phát, tuy nhiên, chính sách được ban hành tạo lợi ích cho DN không nhiều. Với số lượng 12.000 DN giải thể, ngừng hoạt động trong 3 tháng đầu năm 2012 cho thấy sự ảnh hưởng quyết định của chính sách tài chính đối với hoạt động của DN. Trước đây, tại Khoản 1 điểm c Điều 24 Nghị định 85/2007/NĐ-CP có ghi nhận trường hợp "*Do chính sách của Nhà nước thay đổi làm ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả sản xuất, kinh doanh của NNT*"[13] được gia hạn thuế. Tuy nhiên, do quy định chưa rõ ràng về loại chính sách làm ảnh hưởng đến hoạt động sản xuất kinh doanh của DN nên khi chưa có đề xuất cụ thể của Bộ Tài chính lên Chính phủ và Quốc hội chưa đưa vào Nghị quyết thì NNT không thể được hưởng quyền này. Đến Nghị định 83/2013/NĐ – CP thì đã bỏ trường hợp gia hạn nộp thuế do chính sách của Nhà nước thay đổi nêu trên.

Luật QLT cần quy định các trường hợp áp dụng có lợi cho NNT. Nhà nước – khi chưa thu thuế được đúng hạn – vẫn có thể cân đối được nguồn tài chính từ các nguồn khác một cách linh hoạt cho mục đích chi tiêu công. Trong khi đó, đối với nhiều DN, thuế gián thu cấu thành trong chi phí sản phẩm hàng hóa (thuế nhập khẩu, thuế TTĐB, thuế GTGT…) không phải lúc nào cũng thu lại nhanh chóng như mong muốn. Bởi vậy, cho phép DN chiếm dụng tiền thuế "hợp lý" cũng là giải pháp cần được xem xét, thông qua áp dụng quy định đặc biệt về gia hạn nộp thuế, NNT có thể chuyển hóa nợ thuế thành ưu đãi tín dụng cho chính mình, nhất là khi các DN đang khó khăn trong huy động vốn như hiện nay.

Ngoài ra, cần xem xét quy định thực hiện biện pháp bảo đảm trong trường hợp gia hạn để đảm bảo chắc chắn việc nộp thuế của người được gia hạn vào NSNN. Ở Hàn Quốc, trường hợp gia hạn do nguyên nhân khách quan nằm ngoài khả năng của NNT thì không cần vật thế chấp đảm bảo khi gia hạn.

1.3.2.3 Bảo vệ quyền được hỗ trợ

Sau khi Luật QLT sửa đổi bổ sung ghi nhận quyền được hỗ trợ của NNT tại Điều 6, Tổng cục thuế Bộ Tài chính đã ban hành quyết định số 601/QĐ-TCT ngày 11/5/2012 về việc ban hành Quy trình tuyên truyền, hỗ trợ NNT. Mục đích của quy trình nhằm thống nhất, chuẩn hóa về nguyên tắc, nội dung, trình tự thực hiện công tác tuyên truyền, hỗ trợ NNT để nâng cao chất lượng, hiệu quả công tác của cơ quan thuế và hướng dẫn, giúp đỡ NNT thực hiện quyền và nghĩa vụ về thuế; Đảm bảo phân định rõ để thực hiện đúng chức năng nhiệm vụ trong công tác tuyên truyền, hỗ trợ NNT tại cơ quan thuế các cấp.

Công tác tuyên truyền, hỗ trợ NNT phải được thực hiện theo đúng thẩm quyền, phạm vi, trách nhiệm của cơ quan thuế các cấp; Tuân thủ sự chỉ đạo thống nhất theo chương trình, kế hoạch công tác của Bộ Tài chính và Tổng cục Thuế; Đảm bảo tính kịp thời và hiệu quả của công việc, đáp ứng được các nhu cầu cần hỗ trợ của NNT; Đảm bảo tính công khai, minh bạch trong công tác tuyên truyền, hỗ trợ NNT tại cơ quan thuế các cấp; Đảm bảo sự phối hợp công tác, trao đổi thông tin giữa cơ quan thuế các cấp, giữa các bộ phận trong cơ quan thuế theo chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn đã được quy định; Nội dung tuyên truyền, hỗ trợ NNT phải theo đúng quy định tại các văn bản quy phạm pháp luật về thuế và các văn bản hướng dẫn thực hiện chung, thống nhất trên toàn quốc, thuộc thẩm quyền của Bộ Tài chính và Tổng cục thuế.

Kế hoạch tuyên truyền, hỗ trợ NNT hàng năm của cơ quan thuế bao gồm 3 phần chính:

Phần thứ nhất, kế hoạch tuyên truyền về thuế: bao gồm 2 phần: kế hoạch tuyên truyền thường xuyên – là kế hoạch tuyên truyền hàng năm với các nội dung, hình thức tuyên truyền tương đối ổn định; Kế hoạch tuyên truyền trọng điểm - là kế hoạch tuyên truyền theo yêu cầu, đặc biệt khi có những thay đổi lớn về pháp luật thuế để định hướng sự quan tâm, chú ý của công luận theo các mục tiêu của ngành Thuế trong từng thời kỳ.

Phần thứ 2, kế hoạch hỗ trợ NNT bao gồm các nội dung*:* Tổ chức tập huấn cho NNT; Tổ chức đối thoại với NNT; Xây dựng và cung cấp tài liệu hỗ trợ NNT; Giải đáp vướng mắc về thuế; Điều tra, khảo sát nhu cầu hỗ trợ của NNT; Hỗ trợ khác: Cung cấp dịch vụ phục vụ NNT (phần mềm kê khai, kê khai thuế điện tử...)

Phần thứ 3, kế hoạch kiểm tra công tác tuyên truyền và hỗ trợ NNT tại cơ quan thuế các cấp: kế hoạch kiểm tra bao gồm các nội dung cơ bản sau: cơ quan được kiểm tra, thời gian kiểm tra, mục đích yêu cầu,...

Quy trình cũng quy định về việc tổ chức thực hiện các hình thức tuyên truyền, hỗ trợ NNT bao gồm: Tuyên truyền qua hệ thống tuyên giáo; Tuyên truyền qua tờ rơi, ấn phẩm, pano, áp phích; Tuyên truyền trên các phương tiện thông tin đại chúng; Tuyên truyền qua trang thông tin điện tử và các hình thức tuyên truyền khác; Tổ chức tập huấn, đối thoại với NNT; Xây dựng và cấp phát tài liệu hỗ trợ NNT; Giải đáp vướng mắc về thuế cho NNT (qua điện thoại hoặc trực tiếp tại cơ quan thuế, bằng văn bản); Tổ chức cuộc họp chuyên đề về công tác tuyên truyền hỗ trợ NNT; Khảo sát, thăm dò ý kiến về nhu cầu hỗ trợ của NNT.

Việt Nam đã học tập kinh nghiệm của Cộng hòa Pháp trong việc hỗ trợ NNT. Công cuộc cải cách về thuế từ những năm 2000 ở Pháp được coi như là cuộc cách mạng về nhận thức trong quan hệ giữa cơ quan thuế với NNT và lấy NNT là trung tâm phục vụ. Thực hiện cuộc cải cách này, trong gian đoạn thứ nhất (giai đoạn 2001 - 2003) với chủ trương "xây dựng dịch vụ phục vụ NNT chất lượng cao", nhà nước Pháp đã xác định lấy NNT là trung tâm phục vụ, trên cơ sở quy định rõ các nguyên tắc để phục vụ như thế nào là tốt, có chất lượng và được định lượng hoá cho từng công việc, từng cán bộ công chức thuế khi tiếp xúc với NNT. Tổng cục Thuế đã đưa ra 5 cam kết khi thực thi công vụ đòi hỏi cán bộ thuế phải tuân thủ. Các cam kết này được dán công khai tại cơ

quan thuế để NNT kiểm tra, giám sát, bao gồm: Phổ biến hoá việc tiếp dân, tạo điều kiện để NNT dễ dàng tiếp xúc với cơ quan thuế; Giải đáp tất cả các cuộc điện thoại của NNT hẹn gặp hay trả lời để các cuộc gọi đến đều được đáp ứng; Phục vụ tận nhà một số NNT không đến được cơ quan thuế như: gửi tờ khai, nhận tờ khai thuế (người tàn tận, ốm đau...); Thông báo kịp thời cho NNT biết những vướng mắc chưa giải đáp được, lý do, nguyên nhân cụ thể (không được im lặng); Xoá bỏ tính vô danh trong quan hệ với dân, phải có định danh rõ ràng như: nói rõ tôi là ai? Chức danh? Đang giải quyết vụ việc gì?

Giai đoạn 2 của cuộc cải cách được tiến hành từ năm 2003 - 2005, với chủ trương "Tạo thuận lợi cho bạn thực hiện nghĩa vụ thuế". Tổng cục Thuế Pháp đưa ra 9 cam kết bao gồm:

> (1) Tất cả các cuộc điện thoại đều được trả lời; (2) Trả lời thư tín nhanh nhất (trước đây để hàng năm không trả lời); (3) Lập hệ thống kiểm soát thời gian trả lời; (4) Cơ quan thuế sẵn sàng tiếp đón NNT, mở cửa liên tục để tiếp dân, công khai danh tính của người phục vụ NNT; (5) Chỉ thông qua một cửa để giải quyết công việc;
> (6) Xây dựng website phục vụ NNT; (7) Tạo điều kiện cho NNT có tờ khai ngay tại nhà do cơ quan thuế gửi đến; (8) Cơ quan thuế đều có cán bộ theo dõi khiếu kiện, đi đến tận nơi để giải quyết thắc mắc, khiếu nại về thuế; (9) Luôn luôn tìm hiểu về sự hài lòng của NNT đối với cơ quan thuế (thuê Công ty độc lập để kiểm tra, đánh giá khách quan phục vụ NNT của cán bộ thuế và cơ quan thuế) [35].

1.3.2.4 Bảo vệ quyền bí mật thông tin về người nộp thuế

Việc kiểm tra, thanh tra về thuế được tiến hành thường xuyên hoặc định kỳ liên quan đến thông tin về tài sản, hoạt động kinh doanh của DN. Theo Điều 21 Hiến pháp 2013: "*Mọi người có quyền bí mật thư tín, điện thoại, điện tín và các hình thức trao đổi thông tin riêng tư khác; Không ai được bóc mở,*

kiểm soát, thu giữ trái luật thư tín, điện thoại, điện tín và các hình thức trao đổi thông tin riêng tư của người khác"[49]. Quy định này chỉ bao hàm thông tin trên một số nguồn của cá nhân, trong khi trong đời sống sinh hoạt, sản xuất kinh doanh biết bao thông tin khác cần được bảo vệ bí mật trong đó có thông tin về thu nhập và thông tin về NNT.

Mặc dù vậy, Luật QLT đã quy định nghĩa vụ bảo mật thông tin của NNT theo Điều 73 Luật QLT, theo đó, cơ quan Thuế, công chức thuế, người đã là công chức quản lý thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải giữ bí mật thông tin của NNT theo quy định của pháp luật trừ một số trường hợp khi cơ quan có thẩm quyền yêu cầu cung cấp thông tin nhằm thực hiện các hoạt động điều tra, truy tố, xét xử và quản lý nhà nước [38]. Tuy nhiên, Luật QLT chỉ quy định liên quan đến hoạt động công vụ, vì vậy, có một vấn đề đặt ra là: Có phải mọi thông tin về NNT đều được giữ bí mật hay chỉ một nhóm những thông tin cần thiết? Trên thực tế quản lý thu thuế liên quan đến hoạt động của các cơ quan, tổ chức chi trả thu nhập thì bí mật thông tin về NNT chưa được đề cập đến. Vậy có thể công bố thu nhập thông qua công bố thông tin về NNT hay không? Và nếu không được phép thì bảo vệ bí mật thông tin này sẽ được điều chỉnh bởi luật nào? Phải chăng phạm vi bảo vệ bí mật thông tin cá nhân và DN theo Hiến pháp cần được mở rộng?

Một trong những điều kiện quan trọng để thực hiện cơ chế tự khai, tự nộp là cơ quan thuế phải có hệ thống cơ sở dữ liệu thông tin về NNT đủ mạnh để thẩm tra, xác minh, đánh giá khả năng rủi ro, tìm ra các vùng trọng điểm cần quản lý. Trong các thông tin về NNT do những chủ thể khác nhau cung cấp có thông tin mang tính đặc thù hoặc có liên quan đến bí mật nghề nghiệp, bí mật kinh doanh, bí mật đời tư. Thông thường, những thông tin có tính bí mật dường như NNT vẫn còn dè dặt cung cấp khi cơ quan quản lý thuế yêu cầu. Phần vì sợ lộ bí mật nghề nghiệp, phần vì chưa thấy đảm bảo chắc chắn

những thông tin đó không bị lạm dụng, bóp méo có ảnh hưởng đến triển vọng phát triển của mình trong tương lai và thậm chí còn ảnh hưởng đến cả những vấn đề nhạy cảm trong quá khứ. Từ thực tế tâm lý đó, NNT tìm mọi cách để giữ các thông tin, còn cơ quan quản lý thuế tìm mọi cách khai thác các thông tin kể cả từ nguồn không chính thức. Trong tình trạng đó, độ tin cậy của các thông tin mà cơ quan thuế có được ở mức nào? Nếu thông tin cơ quan quản lý thuế thu thập được mà thiếu chính xác hoặc không đầy đủ sẽ gây ảnh hưởng không nhỏ tới hoạt động kinh doanh của NNT. Sự thiếu chính xác của nguồn dữ liệu thông tin có thể dẫn đến tình trạng có DN thì liên tục bị cơ quan thuế săm soi làm phiền bởi các cuộc thanh tra, kiểm tra trong khi đó DN cần được kiểm tra, thanh tra thì vẫn có thể đứng ngoài cuộc. Vì vậy, vấn đề pháp lý đặt ra đối với việc bảo mật thông tin của NNT cần phải được làm rõ và được quy định cụ thể, chi tiết.

Theo Luật QLT, Cơ quan quản lý Thuế chỉ có quyền công khai thông tin khi NNT vi phạm nghĩa vụ như: Trốn thuế, gian lận thuế, chây ỳ không nộp thuế đúng thời hạn; Vi phạm pháp luật về thuế ảnh hưởng đến quyền lợi và nghĩa vụ của tổ chức cá nhân khác và không thực hiện các yêu cầu của cơ quan quản lý thuế theo quy định của Pháp luật [38, Điều 74]. Khoản 1 Điều 74 Luật QLT chưa xác định cụ thể như thế nào là "chây ỳ" không nộp thuế đúng hạn. Trong khi Nghị định 83/2013/NĐ-CP chỉ giải thích thêm là: "*không nộp tiền thuế đúng thời hạn sau khi cơ quan quản lý thuế đã áp dụng các biện pháp xử phạt, cưỡng chế thu nợ*" [18]. Không quy định rõ thế nào là "chây ỳ" sẽ khó xác định được trường hợp nào công khai thông tin của DN là hợp pháp, và sẽ khó xác định trách nhiệm của cơ quan công khai thông tin về NNT. Do Luật QLT chỉ quy định mang tính chất định tính nên nhiều khi việc công khai thông tin về NNT do quyết định chủ quan của Cơ quan quản lý Thuế. Chẳng hạn chây ỳ nộp thuế một lần với khoản nộp hàng

trăm tỉ đồng và chây ỳ nộp thuế nhiều lần với số tiền chây ỳ chỉ hàng chục triệu đồng, chắc chắn mức độ nguy hại của hành vi khác nhau nên quy định về công bố thông tin nợ thuế chắc chắn không giống nhau. Ngoài ra, phải quy định cụ thể về số lần thông báo để tránh việc Cơ quan quản lý Thuế tùy nghi quyết định cũng như áp dụng các biện pháp ngăn chặn ngay khi nợ thuế lần đầu nhưng với số tiền lớn [31].

1.3.2.5 Bảo vệ tính hợp pháp của các cuộc kiểm tra, thanh tra

Không phải mọi trường hợp kiểm tra thuế, thanh tra thuế đều có các căn cứ chính xác về vi phạm của NNT. Nếu tiến hành kiểm tra, thanh tra thuế không dựa trên cơ sở pháp luật sẽ dẫn đến hạn chế quyền của NNT. Điều 75 Luật QLT quy định về nguyên tắc, hoạt động kiểm tra, thanh tra thuế không được cản trở hoạt động bình thường của cơ quan, tổ chức, cá nhân NNT.

Theo quy định tại khoản 1 Điều 77 Luật QLT, kiểm tra thuế tại trụ sở cơ quan quản lý thuế là hoạt động được tiến hành thường xuyên đối với các hồ sơ thuế nhằm đánh giá tính đầy đủ, chính xác của các thông tin, chứng từ trong hồ sơ thuế và sự tuân thủ pháp luật về thuế của NNT. Kiểm tra hồ sơ thuế để xác định số thuế phải nộp, số thuế được miễn, số thuế được giảm hay hoàn, trong quá trình này thông qua kiểm tra, Cơ quan Thuế có quyền yêu cầu NNT giải trình, bổ sung thông tin, tài liệu. Kiểm tra nhằm xác định tính xác thực của hồ sơ hoặc làm cơ sở để yêu cầu NNT bổ sung hoặc ấn định mức thuế khi NNT không bổ sung hồ sơ, giải trình hoặc bổ sung hồ sơ thuế không đúng. Việc kiểm tra hồ sơ và hệ quả của nó có ảnh hưởng trực tiếp đến quyền lợi của NNT cũng như tính đúng đắn trong thực hiện công vụ của cán bộ kiểm tra thuế. Bởi vậy, quy định thời hạn ra thông báo kiểm tra, và giải trình là cơ sở pháp lý để bảo vệ quyền lợi của NNT. Theo quy định tại khoản 24 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT có hiệu lực từ ngày 1/7/2013, quyết định kiểm tra là căn cứ để tiến hành các cuộc kiểm tra, quyết định kiểm

tra thuế phải được gửi cho NNT trong thời hạn 3 ngày làm việc, kể từ ngày ký, trong thời hạn 5 ngày làm việc kể từ ngày nhận được quyết định kiểm tra thuế mà NNT chứng minh được số thuế đã khai là đúng hoặc nộp đủ số tiền thuế phải nộp thì cơ quan quản lý thuế bãi bỏ quyết định kiểm tra thuế. Tuy nhiên, hoạt động kiểm tra có thể tiến hành tại trụ sở của NNT nên không thể nói rằng không có ảnh hưởng, bởi, việc kiểm tra có liên quan đến các cá nhân và người có liên quan trong nội bộ DN. Bởi vậy, cần có quy định bảo đảm việc kiểm tra không làm ảnh hưởng đến hoạt động của DN.

Khác với kiểm tra thuế, Cơ quan Thuế tiến hành thanh tra thuế khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật, tất nhiên, chỉ sau khi thanh tra mới có thể biết được NNT có vi phạm pháp luật hay không? Để tránh tình trạng thanh tra trái pháp luật, việc thanh tra phải dựa trên quy trình, theo phạm vi thanh tra được ghi nhận trong quyết định thanh tra để đảm bảo quyền của NNT. Trong trường hợp thanh tra sai thẩm quyền, không đúng phạm vi trong quyết định thanh tra, NNT có quyền khiếu nại và khởi kiện yêu cầu bồi thường thiệt hại khi việc thanh tra gây thiệt hại đến vật chất và tinh thần của NNT [31].

1.3.3. Các biện pháp bảo vệ quyền của người nộp thuế

Các chủ thể tham gia vào bảo vệ quyền của NNT bao gồm cơ quan nhà nước có thẩm quyền và NNT. Mỗi chủ thể lại có những biện pháp bảo vệ quyền của NNT khác nhau:

1.3.3.1. Người nộp thuế

Các tranh chấp về thuế hoàn toàn có thể phát sinh do việc NNT hoặc cơ quan quản lý thuế vi phạm pháp luật về thuế và hành vi này đã xâm pham đến quyền, lợi ích chính đáng của bên kia. Đối với NNT, khi phát sinh tranh chấp liên quan đến quyền của NNT, cụ thể là khi NNT thấy rằng quyền của mình bị xâm phạm, NNT có thể lựa chọn sử dụng biện pháp khiếu nại, khởi kiện hoặc tố cáo theo quy định của pháp luật để bảo vệ quyền và lợi ích chính đáng của mình.

- Khiếu nại

Khiếu nại là việc công dân, cơ quan, tổ chức hoặc cán bộ, công chức theo thủ tục do Luật khiếu nại quy định, đề nghị cơ quan, tổ chức, cá nhân có thẩm quyền xem xét lại quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan hành chính nhà nước, của người có thẩm quyền trong cơ quan hành chính nhà nước khi có căn cứ cho rằng quyết định hoặc hành vi đó là trái pháp luật, xâm phạm quyền, lợi ích hợp pháp của mình [45].

Theo đó, NNT có quyền khiếu nại các quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế khi có căn cứ cho rằng quyết định hành chính, hành vi hành chính đó là trái pháp luật, xâm phạm đến quyền và lợi ích hợp pháp của NNT. Việc khiếu nại được thực hiện bằng đơn khiếu nại hoặc khiếu nại trực tiếp. Đơn khiếu nại được gửi đến cơ quan thuế trực tiếp quản lý thuế trong thời hạn 90 ngày kể từ ngày nhận được quyết định hành chính hoặc biết được hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế [45, Điều 9]. Tuy nhiên trong khi chờ giải quyết, NNT vẫn phải thực hiện theo thông báo hoặc quyết định xử lý của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế [38, Điều 48]. Trong thời hạn 10 ngày kể từ ngày nhận được khiếu nại về thuế thuộc thẩm quyền, cơ quan quản lý thuế phải thụ lý giải quyết. Thời hạn giải quyết khiếu nại lần đầu không quá 30 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết có thể kéo dài hơn nhưng không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý. Ở vùng sâu, vùng xa đi lại khó khăn thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết có thể kéo dài hơn nhưng không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý. Trong trường hợp người khiếu nại không đồng ý với quyết định của cơ quan giải quyết khiếu nại hoặc quá hạn giải quyết mà không được trả lời thì có quyền khiếu nại đến cơ quan thuế cấp trên trực tiếp hoặc khởi kiện vụ án hành chính tại Tòa án theo quy

định của Luật tố tụng hành chính. Trong thời hạn 10 ngày, kể từ ngày nhận được đơn khiếu nại lần hai thuộc thẩm quyền giải quyết của mình, cơ quan thuế cấp trên trực tiếp phải thụ lý giải quyết. Thời hạn giải quyết khiếu nại lần hai không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại có thể kéo dài hơn nhưng không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý. Ở vùng sâu, vùng xa đi lại khó khăn thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại có thể kéo dài hơn, nhưng không quá 70 ngày, kể từ ngày thụ lý. Hết thời hạn giải quyết khiếu nại mà khiếu nại không được giải quyết hoặc người khiếu nại không đồng ý với quyết định giải quyết khiếu nại lần hai thì có quyền khởi kiện vụ án hành chính tại Tòa án theo quy định của Luật tố tụng hành chính.

- Quyền khởi kiện:

NNT có thể khởi kiện quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế tại Tòa án theo thủ tục tố tụng hành chính được quy định tại Luật Tố tụng hành chính để bảo vệ quyền lợi của mình. NNT gửi đơn khởi kiện tới Tòa án có thẩm quyền giải quyết. Thời hạn khởi kiện là 01 năm, kể từ ngày NNT nhận được hoặc biết được quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế. Trong thời hạn 5 ngày làm việc, kể từ ngày nhận được đơn khởi kiện, Chánh án Tòa án phân công một thẩm phán xem xét đơn khởi kiện. Trong thời hạn 5 ngày làm việc, kể từ ngày được phân công, Thẩm phán phải xem xét đơn khởi kiện và các tài liệu kèm theo để thực hiện một trong các thủ tục: tiến hành thủ tục thụ lý vụ án nếu thuộc thẩm quyền giải quyết; chuyển đơn khởi kiện cho Tòa án có thẩm quyền và báo cho người khởi kiện, nếu vụ án thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án khác; hoặc trả lại đơn khởi kiện theo các trường hợp được Luật tố tụng hành chính quy định. Trong thời hạn

03 ngày làm việc, kể từ ngày thụ lý vụ án, Chánh án Toà án phân công Thẩm phán đã thực hiện việc xem xét đơn khởi kiện và thụ lý vụ án giải quyết vụ án. Thời hạn chuẩn bị xét xử là 04 tháng, kể từ ngày thụ lý vụ án. Trong trường hợp NNT không đồng ý với bản án của Tòa án sơ thẩm có thể làm đơn kháng cáo bản án của Tòa án sơ thẩm yêu cầu Tòa án cấp trên trực tiếp giải quyết lại theo thủ tục phúc thẩm.

- Quyền tố cáo

Tố cáo là việc công dân theo thủ tục do Luật tố cáo quy định báo cho cơ quan, tổ chức, cá nhân có thẩm quyền biết về hành vi vi phạm pháp luật của bất cứ cơ quan, tổ chức, cá nhân nào gây thiệt hại hoặc đe dọa gây thiệt hại lợi ích của Nhà nước, quyền, lợi ích hợp pháp của công dân, cơ quan, tổ chức.

Việc tố cáo phải được thực hiện bằng đơn tố cáo hoặc tố cáo trực tiếp. Trong thời hạn 10 ngày, kể từ ngày nhận được đơn tố cáo; cơ quan, tổ chức, cá nhân tiếp nhận đơn tố cáo phải kiểm tra, xác minh họ tên, địa chỉ của người tố cáo và quyết định việc thụ lý hoặc không thụ lý giải quyết tố cáo, đồng thời thông báo cho người tố cáo biết lý do việc không thụ lý, nếu có yêu cầu; trường hợp phải kiểm tra, xác minh tại nhiều địa điểm thì thời hạn kiểm tra, xác minh có thể dài hơn nhưng không quá 15 ngày. Nếu tố cáo không thuộc thẩm quyền giải quyết của mình thì trong thời hạn 05 ngày làm việc, kể từ ngày nhận được đơn tố cáo, người tiếp nhận phải chuyển đơn tố cáo cho cơ quan, tổ chức, cá nhân có thẩm quyền giải quyết và thông báo cho người tố cáo, nếu có yêu cầu. Thời hạn giải quyết tố cáo là 60 ngày, kể từ ngày thụ lý giải quyết tố cáo; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết là 90 ngày, kể từ ngày thụ lý giải quyết tố cáo.

1.3.3.2. Cơ quan nhà nước có thẩm quyền

Nhà nước thông qua các cơ quan của mình cũng là chủ thể có trách nhiệm trong việc bảo vệ quyền của NNT. Các cơ quan nhà nước có thẩm

quyền có trách nhiệm bảo vệ quyền của NNT bao gồm: cơ quan quản lý thuế, cơ quan ban hành các văn bản quy phạm pháp luật về thuế. Biện pháp bảo vệ quyền của NNT của các cơ quan này cũng là khác nhau.

- Cơ quan quản lý thuế:

Cơ quan quản lý thuế là một bên chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật thuế. Đây là cơ quan có trách nhiệm trực tiếp trong việc bảo vệ quyền của NNT. Cơ quan quản lý thuế bảo vệ quyền của NNT bằng các biện pháp sau:

+ Tuân thủ thủ tục thu nộp thuế

+Tuân thủ nghĩa vụ trong thực hiện quyền kiểm tra, thanh tra thuế

+Tuân thủ các quy định của pháp luật về xử phạt vi phạm hành chính thuế.

- Cơ quan ban hành các văn bản quy phạm pháp luật về thuế

Cơ quan ban hành các văn bản quy phạm pháp luật về thuế bao gồm Quốc hội là cơ quan duy nhất có quyền ban hành Luật thuế; Chính phủ và Bộ Tài chính các thông tư, nghị định hướng dẫn thi hành luật thuế. Cơ quan này bảo vệ quyền của NNT bằng biện pháp nghiên cứu, xây dựng và hoàn thiện các quy phạm pháp luật về thuế nhằm đảm bảo quyền của NNT phải được thực thi trên thực tế chứ không chỉ là những quy định mang tính hình thức; tương ứng với mỗi quyền của NNT cần quy định rõ trình tự, thủ thực hiện đồng thời quy định các niện pháp chế tài nghiêm khắc, đủ sức răn đe trong trường hợp quyền của NNT bị xâm phạm. Trên cơ sở đó, quyền của NNT sẽ được bảo vệ một cách hiệu quả.

1.3.3.3 chế tài sự vi phạm trong trường hợp quyền của người nộp thuế bị vi phạm

Các văn bản pháp luật về thuế đã quy định cụ thể quá trình nộp thuế của NNT nhưng hầu hết trong các văn bản đó lại chưa quy định việc thực hiện quá trình đó NNT có những quyền và nghĩa vụ gì mà chủ yếu tập trung vào vấn đề đối tượng chịu thuế, nộp thuế, căn cứ và phương pháp tính thuế, thuế

suất... Trong khi quyền của NNT được quy định khá sơ sài về trình tự, thủ tục thực hiện thì nghĩa vụ của NNT được quy định cụ thể, có trình tự, thủ tục tiến hành cùng các biện pháp chế tài đi kèm. Ngược lại, các chế tài sự vi phạm trong trường hợp quyền của NNT bị xâm phạm hầu như chưa được quy định. Chính điều này đã phần nào khiến những quy định về quyền của NNT trở nên hình thức. NNT còn có thể còn bị các cơ quan, cán bộ công quyền nhũng nhiễu khi thực thi quyền hành thu thuế mà nhà nước trao.

Do vậy, ta cần phải có những quy định pháp lý cụ thể hơn để bảo vệ quyền của NNT không bị xâm phạm; trước hết, cần phải ban hành các văn bản hướng dẫn thi hành quyền và nghĩa vụ cho NNT, các văn bản hướng dẫn này có thể hướng dẫn cho từng loại thuế khác nhau, cho từng quy trình nộp thuế khác nhau, song, phải đảm bảo một cách tốt nhất việc thực hiện quyền và nghĩa vụ của NNT. Không gây lúng túng cho cơ quan QLT khi gặp các trường hợp mà luật chưa quy định, hoặc quy định chưa cụ thể việc hướng dẫn thi hành. Tương ứng với mỗi quyền của NNT phải quy định nghĩa vụ của cơ quan quản lý thuế đồng thời các chế tài sự vi phạm trong trường hợp quyền của NNT bị xâm phạm cần phải được quy định chi tiết, đủ sức răn đe.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 đã đề cập đến các vấn đề chung liên quan đến quyền và bảo vệ quyền của NNT theo quy định của pháp luật hiện hành. Chương này cũng nêu lên được nội dung cũng như các biện pháp bảo vệ quyền của NNT. Dưới góc độ QLT, thu đúng, thu đủ vào NSNN là nhiệm vụ của Cơ quan QLT, nhưng gánh nặng về thuế kèm các chế tài nghiêm khắc càng làm tăng thêm sức ép và buộc NNT tìm mọi cách để trốn, gian lận hoặc tránh thuế. Khi đó, việc thực thi quyền lực nhà nước cưỡng chế thu thuế cũng không làm tăng nguồn thu, mà ngược lại còn làm "thui chột" động lực kinh doanh để nuôi dưỡng nguồn thu cho Nhà nước.

Pháp luật QLT vẫn đang coi cơ quan quản lý thuế là trung tâm, bảo đảm quyền của NNT được tạo điều kiện thuận lợi khi thực hiện nghĩa vụ nộp thuế vẫn chưa trở thành tư tưởng chủ đạo của Luật QLT. Các quy định mang tính chất đặc thù là bắt buộc, cưỡng chế, chứ chưa có quy định khuyến khích thực hiện nghĩa vụ nộp thuế. Việc hoàn thiện pháp luật cần tiếp tục đặt mục tiêu: "khuyến khích, tạo điều kiện cho NNT thực hiện tốt cơ chế tự khai, tự tính, tự nộp thuế". Muốn vậy, cơ quan QLT cần được thiết kế như là một thiết chế hỗ trợ NNT, một khi cơ chế hỗ trợ đã được thiết lập đầy đủ mà NNT vẫn vi phạm thì cơ quan QLT đóng vai trò như cơ quan giám sát, kiểm tra và xử lý vi phạm về thuế.

Chương 2
THỰC TRẠNG PHÁP LUẬT VỀ BẢO VỆ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ Ở VIỆT NAM

2.1. Thực trạng bảo vệ các quyền cơ bản của người nộp thuế theo pháp luật Việt Nam

2.1.1. Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế

2.1.1.1. *Quy định của pháp luật về quyền tiếp cận thông tin của NNT* Quyền tiếp cận thông tin trong lĩnh vực thuế là quan trọng vì nó là nền

tảng, tiền đề cho việc thực hiện các quyền còn lại của NNT. NNT không thể thực hiện các quyền của mình một khi họ không được cung cấp thông tin đầy đủ về các quyền đó. Tương tự như thế, không có thông tin, NNT không biết chính xác về nghĩa vụ của mình, việc nộp thuế vì thế cũng sẽ kém nhanh chóng, chính xác. Việc bưng bít thông tin trong lĩnh vực thuế gây trở ngại cho NNT trong việc thực hiện nghĩa vụ, đồng thời tạo kẽ hở cho quan chức ngành thuế hành thu tùy tiện, gây phiền hà, những nhiễu. Khi đó, thuế vô tình sẽ trở thành hình thức cổ súy cho tham nhũng và là gánh nặng đè lên vai NNT. Vì vậy, việc ghi nhận quyền tiếp cận thông tin nhằm hướng tới việc giúp NNT thực hiện tốt được các quyền cũng như các nghĩa vụ của mình một cách tốt nhất. Bởi lẽ, NNT chính là những người đóng góp một phần tài sản của mình cho nhà nước mà không mang tính hoàn trả đối giá nên họ cần được biết cụ thể việc đóng góp đó như thế nào.

Theo quy định tại Điều 69 Hiến pháp 1992: "*Công dân có quyền tự do ngôn luận, tự do báo chí; có quyền được thông tin; có quyền hội họp, lập hội, biểu tình theo quy định của pháp luật*"[36]. Thể chế hóa quy định của Hiến pháp 1992 về quyền tự do tiếp cận thông tin, pháp luật thuế Việt Nam ghi nhận việc tiếp cận thông tin từ cơ quan quản lý thuế là quyền của NNT.

Quyền này được quy định cụ thể tại khoản 1, 2, 6 Điều 6 Luật QLT 2006 và khoản 3 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT bao gồm:

-Được hỗ trợ, hướng dẫn thực hiện việc nộp thuế; cung cấp thông tin, tài liệu để thực hiện nghĩa vụ, quyền lợi về thuế.

-Yêu cầu cơ quan quản lý thuế giải thích về việc tính thuế, ấn định thuế; yêu cầu cơ quan hải quan xác định trước mã số, trị giá hải quan, xác nhận trước xuất xứ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trước khi làm thủ tục hải quan theo quy định của Chính phủ; yêu cầu cơ quan, tổ chức giám định số lượng, chất lượng, chủng loại hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

-Nhận văn bản kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế của cơ quan quản lý thuế; yêu cầu giải thích nội dung kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế; bảo lưu ý kiến trong biên bản kiểm tra thuế, thanh tra thuế.

Tương ứng với các quyền này, Điều 8 Luật QLT và khoản 5 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT quy định nghĩa vụ của cơ quan quản lý thuế bao gồm:

-Tuyên truyền, phổ biến, hướng dẫn pháp luật về thuế; công khai các thủ tục về thuế tại trụ sở, trang thông tin điện tử của cơ quan quản lý thuế và trên các phương tiện thông tin đại chúng.

-Cơ quan quản lý thuế có trách nhiệm giải thích, cung cấp thông tin liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế cho NNT; cơ quan thuế có trách nhiệm công khai mức thuế phải nộp của hộ gia đình, cá nhân kinh doanh trên địa bàn xã, phường, thị trấn; cơ quan hải quan có trách nhiệm xác định trước mã số, trị giá hải quan, xác nhận trước xuất xứ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trước khi làm thủ tục hải quan theo quy định của Chính phủ.

-Giao kết luận, biên bản kiểm tra thuế, thanh tra thuế cho đối tượng kiểm tra thuế, thanh tra thuế và giải thích khi có yêu cầu.

Việc cung cấp thông tin cho NNT là nghĩa vụ đồng thời cũng là quyền

lợi của cơ quan quản lý thuế: nghĩa vụ trong việc tạo mọi điều kiện thuận lợi để NNT đóng góp tài sản nuôi sống bộ máy nhà nước; quyền lợi vì suy cho cùng việc cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời đến NNT là điều kiện quan trọng giúp việc hành thu thuế dễ dàng, hiệu quả và gia tăng uy tín của chính quyền trong dân cư.

* *Quyền được hỗ trợ, hướng dẫn thực hiện việc nộp thuế; cung cấp thông tin, tài liệu để thực hiện nghĩa vụ, quyền lợi về thuế:*

Đây là quyền xuất hiện đầu tiên trước khi NNT thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của mình. Quyền này được ghi nhận tại khoản 1 Điều 6 Luật QLT 2006 và được sửa đổi tại khoản 3 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sumg một số điều của Luật QLT. Nội dung của quyền này là NNT được biết quá trình tham gia vào quan hệ pháp luật thuế mình có những quyền và nghĩa vụ gì bằng việc được hỗ trợ, hướng dẫn cung cấp thông tin tài liệu về thuế. Cơ sở của quyền này là mọi công dân có quyền được thông tin, được biết về pháp luật, biết về quyền và nghĩa vụ của mình khi tham gia vào các quan hệ xã hội, quan hệ pháp luật. Đây cũng là một cách mà Nhà nước hay sử dụng để tạo sự hiểu biết rộng rãi của mọi người về các chính sách, các quy định pháp luật của Nhà nước. Hướng dẫn nộp thuế là việc NNT được chỉ bảo cặn kẽ các bước của quá trình nộp thuế, sự hướng dẫn này thường là cơ quan thu và quản lý thuế làm cho NNT biết mình phải làm gì và làm như thế nào trong quá trình nộp thuế. Tất cả các đối tượng nộp thuế đều có quyền này nếu đối tượng nào chưa hiểu, chưa rõ thì đều được hướng dẫn và cung cấp thông tin tài liệu đầy đủ để thực hện quyền và nghĩa vụ của mình một cách tốt nhất.

* *Quyền Yêu cầu giải thích về việc tính thuế, ấn định thuế*

Trong quá trình nộp thuế, nếu có thắc mắc thì NNT có quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế giải thích rõ về việc tính thuế và ấn định thuế cho mình. Việc tính thuế và ấn định thuế này phải đúng theo quy định của pháp luật. Cơ

quan quản lý thuế có nghĩa vụ giải thích rõ việc tính thuế và áp dụng thuế của mình. Theo khoản 1 Điều 37 Luật QLT, NNT theo phương pháp kê khai bị ấn định thuế trong các trường hợp như:

> (1) không đăng ký thuế; không nộp hồ sơ khai thuế; (2) nộp hồ sơ khai thuế sau mười ngày, kể từ ngày hết thời hạn nộp hồ sơ khai thuế hoặc ngày hết thời hạn gia hạn nộp hồ sơ khai thuế; (3) không khai thuế, không nộp bổ sung hồ sơ khai thuế theo yêu cầu của cơ quan thuế hoặc khai thuế không chính xác, trung thực, đầy đủ về căn cứ thính thuế; (4) không phản ánh hoặc phản ánh không đầy đủ, trung thực, chính xác số liệu trên sổ kế toán để xác định nghĩa vụ thuế; (5) không xuất trình sổ kế toán, hóa đơn, chứng từ và các tài liệu cần thiết liên quan đến việc xác định số thuế phải nộp trong thời hạn quy định; (6) mua, bán, trao đổi và hạch toán giá trị hàng hóa, dịch vụ không theo giá trị giao dịch thông thường trên thị trường; (7) có dấu hiệu bỏ trốn hoặc phát tán tài sản để không thực hiện nghĩa vụ thuế. Việc ấn định thuế phải bảo đảm khách quan, công bằng và tuân thủ theo quy định của pháp luật về thuế [38].

Xác định trước mã số, trị giá hải quan, xác nhận trước xuất xứ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu là việc cơ quan hải quan ban hành văn bản xác định mã số, trị giá hải quan, xác nhận xuất xứ của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trước khi làm thủ tục hải quan. Đây là quy định mới trong Luật QLT và Luật Hải quan sửa đổi (có hiệu lực từ ngày 1/1/2015), nhằm giúp DN chủ động tính toán trước hiệu quả kinh doanh, giảm chi phí tuân thủ; giúp cơ quan Hải quan tăng hiệu quả quản lý khi thực hiện thủ tục thông quan cho hàng xuất nhập khẩu. Trong tất cả các Hiệp định thương mại tự do mà Việt Nam đang tham gia đều có điều khoản cho phép cơ quan Hải quan ra nước ngoài điều tra, xác minh xuất xứ hàng hóa. Tuy nhiên, Luật Hải quan hiện hành chưa có

quy định về việc cơ quan Hải quan tiến hành điều tra, xác minh xuất xứ tại nước xuất khẩu, sản xuất. Việc xác định trước về mã số, xuất xứ không chỉ để xác định trước về thuế mà còn để có cơ sở áp dụng chính sách quản lý mặt hàng, áp dụng các yêu cầu quản lý của cơ quan Hải quan. Nội dung này không thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật QLT.

Công ước Kyoto (Việt Nam đã tham gia) cũng như các cam kết quốc tế trong khuôn khổ WTO, ASEAN đều khuyến nghị cơ quan Hải quan cho phép DN được áp dụng cơ chế phân loại trước về mã số, xác định trị giá tính thuế, xuất xứ hàng hoá trước khi làm thủ tục cho hàng hoá xuất nhập khẩu. Đây là chuẩn mực quốc tế về tạo thuận lợi thương mại, giúp DN chủ động tính toán trước hiệu quả kinh doanh, giảm chi phí tuân thủ; giúp cơ quan Hải quan tăng hiệu quả quản lý khi thực hiện thủ tục thông quan cho hàng xuất nhập khẩu; hạn chế các trường hợp tranh chấp giữa DN và cơ quan Hải quan về việc áp mã, xác định giá tính thuế, xuất xứ hàng hoá khi làm thủ tục thông quan. Vì các lý do nêu trên, Luật Hải quan sửa đổi và Luật QLT sửa đổi đã bổ sung quy định về xác định trước mã số, trị giá hải quan, xác nhận trước xuất xứ hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

NNT cũng được phép yêu cầu cơ quan, tổ chức giám định số lượng, chất lượng, chủng loại hàng hóa xuất nhập khẩu để tạo cơ sở cho việc tính thuế được chính xác. Việc ấn định thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu được quy định tại Điều 39 Luật QLT. Việc ấn định thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu trong các trường hợp như sau:

> (1) người khai thuế dựa vào các tài liệu không hợp pháp để khai báo căn cứ tính thuế, tính và kê khai số thuế phải nộp; (2) không kê khai hoặc kê khai không đầy đủ, chính xác các căn cứ tính thuế làm cơ sở cho việc tính thuế; (3) người khai thuế từ chối hoặc trì hoãn, kéo dài thời hạn quy định về việc cung cấp các tài liệu liên

quan cho cơ quan hải quan để xác định chính xác số thuế phải nộp;

(4) cơ quan hải quan có đủ bằng chứng về việc khai báo trị giá không đúng với trị giá giao dịch thực tế; người khai thuế không tự tính được số thuế phải nộp [38].

Quyền yêu cầu giải thích và giám định này cũng một phần thể hiện việc NNT cần được hiểu rõ quá trình nộp thuế, tính thuế và tạo trách nhiệm cho cơ quan quản lý thuế trong việc giải thích cho NNT, làm đúng các thủ tục thu, quản lý thuế nhằm thu thuế một cách chính xác và hiệu quả nhất cho nhà nước. Có thể nói, việc ghi nhận quyền yêu cầu giải thích và giám định là hướng tới NNT nhằm tạo cho NNT có thể tránh trường hợp cơ quan thuế tính thuế không đúng cho mình.

** Quyền nhận văn bản kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế*

NNT có quyền nhận văn bản kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế của cơ quan quản lý thuế; yêu cầu giải thích nội dung kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế; bảo lưu ý kiến trong biên bản kiểm tra thuế, thanh tra thuế. Quyền này gắn liền với trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế trong việc giao kết luận, biên bản kiểm tra thuế, thanh tra thuế cho đối tượng kiểm tra thuế, thanh tra thuế và giải thích khi có yêu cầu của NNT quy định tại Khoản 8 Điều 8 Luật QLT.

Do quan hệ pháp luật thuế về bản chất là quan hệ pháp luật hành chính, nên quyền này có thể nói là quyền mang tính hành chính của NNT. Nó là một phần của quá trình thanh tra, kiểm tra. Việc thanh tra, kiểm tra của cơ quan quản lý thuế được tiến hành tại cơ quan thuế hoặc tại trụ sở của NNT; việc thanh tra, kiểm tra này phải đảm bảo các nguyên tắc của luật định. Sau khi thanh tra, kiểm tra xong NNT được nhận văn bản kết luận kiểm tra, thanh tra của cơ quan QLT, điều này tạo sự minh bạch rõ ràng cho quá trình thanh tra, kiểm tra đồng thời cũng là cơ sở cho việc áp dụng các biện pháp xử lý với NNT nếu có vi phạm. NNT có quyền yêu cầu được giải thích về nội dung kết

luận kiểm tra, thanh tra thuế, làm rõ những vấn đề khúc mắc trong bản kết luận và được bảo lưu ý kiến của mình trong bản kết luận đó. Cơ sở của quyền này nhằm tạo cho NNT tham gia một cách đầy đủ nhất vào quá trình thanh tra, kiểm tra thuế của cơ quan quản lý thuế.

Theo quy định tại Điều 76 Luật QLT, kết luận kiểm tra thuế (thanh tra thuế) được ban hành dựa trên biên bản kiểm tra (hoặc báo cáo kết quả thanh tra) của Trưởng đoàn kiểm tra (hoặc thanh tra). Căn cứ vào kết luận kiểm tra thuế, thanh tra thuế, thủ trưởng cơ quan quản lý thuế ra quyết định xử lý về thuế, xử phạt vi phạm hành chính theo thẩm quyền hoặc đề nghị người có thẩm quyền ra quyết định xử phạt vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế.

Đối với kết luận thanh tra thuế, chậm nhất là 15 ngày, kể từ ngày nhận được báo cáo kết quả thanh tra thuế, người ra quyết định thanh tra thuế phải có văn bản kết luận thanh tra thuế. Kết luận thanh tra thuế phải có các nội dung theo Điều 87 Luật QLT. Trong quá trình ra văn bản kết luận thanh tra, người ra quyết định thanh tra có quyền yêu cầu trưởng đoàn thanh tra, thành viên đoàn thanh tra báo cáo, yêu cầu đối tượng thanh tra giải trình để làm rõ thêm những vấn đề cần thiết phục vụ cho việc ra kết luận thanh tra thuế.

Kết luận thanh tra thuế được lập theo mẫu số 06/KTTT ban hành kèm theo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 6/11/2013 của Bộ Tài chính. Trong đó có 3 nội dung chính: Đặc điểm, tình hình chung của NNT; Kết quả thanh tra về việc mở, ghi chép, hạch toán trên hoá đơn chứng từ và sổ sách kế toán cũng như về việc khai thuế, nộp thuế; Các yêu cầu và kiến nghị. Kết luận thanh tra thuế phải được Thủ trưởng cơ quan quản lý thuế ký, ghi rõ họ tên và đóng dấu.

2.1.1.2. *Thực trạng bảo vệ quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế* Quyền được cung cấp thông tin trong lĩnh vực thuế được đa số quốc gia thừa nhận. Pháp luật thuế Trung Quốc và Nhật Bản cũng có quy định gần giống như Việt Nam về quyền được tiếp cận thông tin của NNT. Trong đó,

Điều 8 Luật QLT Trung Quốc quy định: NNT có quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế cho biết về pháp luật thuế, các quy định hành chính và các trường hợp liên quan đến trình tự nộp thuế [69]. Còn ở Nhật Bản, theo quy định tại Điều 1 Đạo luật tự do thông tin Nhật Bản, NNT có quyền được tiếp cận các thông tin liên quan đến thuế, cách sử dụng thuế của nhà nước, để đóng góp vào việc thúc đẩy một chính quyền công bằng và dân chủ. Tuy nhiên, việc triển khai áp dụng quyền này trên thực tế ở mỗi quốc gia là không giống nhau.

Ở nước ta, nhìn chung, quyền tiếp cận thông tin của NNT và nghĩa vụ cung cấp thông tin của cơ quan công quyền được ghi nhận khá đầy đủ.Tuy nhiên, thực tế khi nghiên cứu các quy định của pháp luật thuế hiện hành cũng cho thấy Luật thuế nước ta theo mô hình Luật khung là một cản trở lớn cho NNT trong tiếp cận các thông tin chi tiết về quyền và nghĩa vụ nộp thuế. Bên cạnh đó, trong khi nghĩa vụ của NNT được quy định cụ thể, có trình tự, thủ tục tiến hành cùng biện pháp chế tài đi kèm thì các quyền của họ lại được quy định khá sơ sài về trình tự thực hiện. Riêng với quyền tiếp cận thông tin và yêu cầu cung cấp thông tin gần như thiếu vắng hoàn toàn quy định về trình tự, thủ tục để NNT yêu cầu cơ quan, người có thẩm quyền cung cấp thông tin. Nghĩa vụ của cơ quan quản lý thuế còn chung chung, chưa rõ ràng, gần như không có quy định cụ thể chế tài trong trường hợp cán bộ ngành thuế từ chối thực hiện nghĩa vụ cung cấp thông tin hoặc giải thích, hướng dẫn, cung cấp thông tin sai dẫn đến NNT khai sai, tính thuế sai thì chế tài xử lý ra sao. Thông tin nào là thông tin được cung cấp, thông tin nào là thông tin cần bảo mật. Những vấn đề nêu trên khiến các ghi nhận tại Điều 6 Luật QLT 2006 phần nào trở nên hình thức. Vì vậy, điều đáng quan tâm là làm thể nào để triển khai áp dụng quyền này trên thực tế mà không rơi vào tình trạng chỉ có quy định hình thức. Để tránh được điều này, bên cạnh việc quy định quyền còn cần quy định cả trình tự, thủ tục thực thi quyền hành đó. NNT sẽ không

thể thực thi quyền tiếp cận thông tin nếu NNT không biết phải bắt đầu như thế nào, với các bước ra sao và ai sẽ là người có khả năng cung cấp cho NNT những thông tin chính xác mà họ muốn biết. Thêm vào đó, ghi nhận quyền của NNT cũng đồng nghĩa với ghi nhận nghĩa vụ cung cấp thông thin của cơ quan công quyền.

Với quy định tại Luật QLT số 78/2006, trên thực tế, không thể không ghi nhận rằng ngày càng có nhiều biện pháp được cơ quan quản lý thuế triển khai áp dụng nhằm đảm bảo quyền tiếp cận thông tin cho NNT. Cơ chế một cửa đã đi vào vận hành thống nhất trên cả nước từ 1/7/2007, hiện nay khi NNT có các giao dịch về thủ tục hành chính thuế như: đăng ký thuế, xác nhận số liệu về thuế, miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế, kê khai thuế... đều được thực hiện tại bộ phận "một cửa" để giúp cho việc giải quyết nhanh gọn, tránh phiền hà cho NNT nếu có công việc giao dịch với cơ quan thuế. Theo đó việc thực hiện cơ chế này nhằm hướng tới đảm bảo quyền của NNT trong quá trình làm các thủ tục về thuế và nó cũng là cách để lãnh đạo cơ quan quản lý thuế giám sát việc thực hiện nhiệm vụ của công chức thuế khi xử lý công việc.

Thông tin được cung cấp dưới nhiều dạng: báo hình, báo nói, báo viết... Các cục thuế có website thường xuyên cập nhập văn bản, chính sách ngành thuế, có mục hỏi đáp trợ giúp NNT; tại nơi nộp thuế có hướng dẫn, giải đáp trực tiếp tại bàn. Ngoài ra, các hình thức khác như hướng dẫn, giải đáp bằng văn bản, hàng tháng mở lớp tập huấn chính sách thuế cho DN mới thành lập, tổ chức "tuần lễ lắng nghe ý kiến người nộp thuế"... cũng được triển khai đều đặn với hiệu quả đáng kể.

Hiện nay, các website cung cấp thông tin của ngành thuế thu hút lượng người truy cập ngày một đông đảo, riêng website của Tổng cục thuế tính đến thời điểm tháng 3/2013 thu hút tổng số truy cập gần 4 triệt lượt. Theo báo cáo tổng kết công tác thuế của Tổng cục thuế 2012, cơ quan thuế các cấp đã tổ chức

hàng trăm cuộc đối thoại và tổ chức nhiều "tuần lễ lắng nghe ý kiến NNT". Các cục thuế lớn như Hà Nội, Thành phố Hồ Chí Minh (TP. HCM) đều có đường dây tư vấn miễn phí cho đối tượng nộp thuế. Bên cạnh đó, ngành thuế không ngừng vận dụng công nghệ thông tin vào quá trình thu nộp thuế; đến thời điểm hiện tại đã triển khai áp dụng phương pháp kê khai bắt buộc qua mạng internet, nâng cao hiệu quả và đảm bảo tính thuận tiện cho NNT. Nhiều cơ quan, ban ngành cũng tích cực tham gia vào quá trình tuyên truyền, phổ biến thông tin pháp luật về thuế, đặc biệt là các cơ quan thông tin, báo đài.

Các biện pháp trên được triển khai một cách thường xuyên, đồng bộ, có tác dụng hỗ trợ lớn cho NNT, nâng cao hiệu quả của công tác hành thu, tiết kiệm thời gian, chi phí, tạo niềm tin và phản hồi tốt từ phía NNT. Tuy nhiên việc hướng dẫn, giải thích chính sách cho NNT vẫn còn thực hiện ở một số bộ phận khác như kiểm tra thuế, kê khai thuế và hầu hết các vướng mắc của NNT chủ yếu vẫn được đáp ứng ở các kênh này. Sự phân tán này ít nhiều đã tạo ra sự thiếu thống nhất trong quá trình hướng dẫn, giải thích chính sách cho NNT, làm thiếu tin tưởng từ phía NNT đối với bộ phận một cửa, bởi không ít trường hợp xin tư vấn chỉ để thăm dò hay đối chứng mà thôi.

Bên cạnh đó, việc bảo vệ quyền tiếp cận thông tin cho NNT tại Việt Nam còn nhiều hạn chế xuất phát từ một số nguyên nhân khách quan, chủ quan sau:

Thứ nhất, tâm lý lo ngại thông tin cung cấp có khả năng gây tổn hại cho bản thân vẫn còn tồn tại trong một bộ phận cán bộ ngành thuế, gây cản trở không nhỏ tới quá trình tiếp cận thông tin của NNT.

Thứ hai, lượng văn bản hướng dẫn trong lĩnh vực thuế quá nhiều, đa phần là các công văn, tính công khai của các văn bản này chưa cao. Mặc dù cơ quan thuế đã nỗ lực trong việc cập nhập công khai tại các website của mình, vẫn không tránh khỏi các trường hợp văn bản cập nhập chưa kịp thời,

đầy đủ gây nên khó khăn trong việc tìm kiếm văn bản cần áp dụng, chưa kể đến các trường hợp thông tin không hề được công khai, chẳng hạn thông tin thuế xuất nhập khẩu ưu đãi và ưu đãi đặc biệt.

Thứ ba, việc thiếu vắng các quy định về trình tự, thủ tục thực hiện quyền yêu cầu cung cấp thông tin khiến NNT thực thi quyền này với tâm lý "nhờ trợ giúp" từ cơ quan quản lý thuế hơn là với tâm lý của người có quyền, cán bộ ngành thuế cung cấp thông tin với tư cách thực hiện sự giúp đỡ hơn là một nghĩa vụ bắt buộc.

Thứ tư, Không có chế tài cụ thể trong trường hợp người có thẩm quyền từ chối cung cấp thông tin theo yêu cầu, đồng thời việc pháp luật chưa phân định ranh giới rõ ràng giữa thông tin được cung cấp và thông tin đươc bảo mật gây tâm lý lo lắng cho người cung cấp thông tin. Mặt khác đây lại là "lá chắn" để họ từ chối cung cấp thông tin trên thực tế.

Thứ năm, trình độ áp dụng công nghệ thông tin vào công tác quản lý thuế và công khai thông tin về thuế của nước ta chưa cao. Do đó, quá trình áp dụng thường xuyên vướng khó khăn.

Vì vậy, vấn đề đặt ra ở đây là cần có những biện pháp để hoàn thiện cơ chế bảo vệ quyền tiếp cận thông tin của NNT khi bị xâm phạm. Để đạt được điều này, một mặt cần hoàn thiện các quy định của pháp luật, một mặt cần chú trọng nâng cao trình độ chuyên môn, nghiệp vụ của công chức quản lý thuế vì họ là lực lượng giữ vai trò trực tiếp trong việc cung cấp thông tin; đồng thời phải có biện pháp để cán bộ tại bộ phận một cửa phải là người phát ngôn duy nhất của cơ quan thuế, xét về mặt tuyên truyền - hướng dẫn - giải thích chính sách thuế cho NNT.

2.1.2. Quyền được hưởng ưu đãi về thuế, hoàn thuế

Nhà nước động viên nguồn thu xã hội bằng việc thu thuế, việc thu thuế này phải đảm bảo các nguyên tắc như nguyên tắc công bằng; nguyên tắc cân

bằng giữa nhà nước và NNT; việc đánh thuế phải dễ hiểu, đạt hiệu quả. Tuy thuế là nguồn thu để đảm bảo cho NSNN nhưng Nhà nước cần phải có những chính sách hợp lý để vừa đảm bảo nguồn thu vừa không tạo ra gánh nặng về tài chính cho NNT. Chính vì vậy, nhà nước cho NNT được hưởng các ưu đãi về thuế, được hoàn thuế.

Chế độ ưu đãi thuế được hiểu là tổng hợp các quy định của pháp luật mà theo đó, chủ thể nộp thuế được hưởng những ưu tiên nhất định so với mặt bằng chung trong quan hệ về thuế với Nhà nước. Các hình thức ưu đãi thuế bao gồm: miễn thuế, giảm thuế, áp dụng mức thuế suất thấp và ân hạn thuế. Mục đích quan trọng của chế độ ưu đãi thuế chính là chia sẻ thiệt hại với NNT. Có thể nói, chế độ ưu đãi thuế mà Nhà nước dành cho NNT đã và đang phát huy tác dụng nhất là trong giai đoạn kinh tế khó khăn như hiện nay khi mà NNT gặp phải những khó khăn hoặc phải chịu thiệt hại ảnh hưởng đến khả năng nộp thuế. Chế độ ưu đãi thuế đã góp phần làm giảm áp lực tài chính cho NNT và đối tượng chịu thuế vì đôi lúc NNT không phải là đối tượng chịu thuế như trong thế GTGT hay thuế TTĐB; giúp họ bớt khó khăn về vốn, từ đó đẩy mạnh hoạt động sản xuất, phát triển kinh doanh đồng thời thu hút đầu tư. Riêng đối với thuế xuất khẩu, nhập khẩu, chế độ ưu đãi thuế ngoài mục đích chia sẻ thiệt hại với NNT còn thể hiện những mục đích khác như: đảm bảo nguyên tắc có đi có lại trong thương mại quốc tế; hạn chế "mặt trái" của thuế xuất khẩu, nhập khẩu đối với những hàng hóa không mang tính cạnh tranh với hàng hóa trong nước và cuối cùng là khuyến khích lĩnh vực xuất khẩu, nhập khẩu. Việc hưởng các ưu đãi về thuế được quy định trong từng văn bản luật thuế riêng biệt, không quy định chung trong một văn bản về thuế.

Hoàn thuế là việc Nhà nước trả lại số tiền cho NNT mà NNT đã nộp theo quy định của pháp luật. Hoàn thuế có ý nghĩa to lớn về mặt tài chính cho NNT. Các trường hợp được hoàn thuế được quy định tại Điều 57 Luật quản lý thuế bao gồm:

-Tổ chức, cá nhân thuộc diện hoàn thuế giá trị gia tăng theo quy định của Luật thuế giá trị gia tăng;

-Tổ chức, cá nhân thuộc diện hoàn thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu theo quy định của Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu;

-Cá nhân thuộc diện được hoàn thuế thu nhập cá nhân theo quy định của pháp luật về thuế thu nhập cá nhân;

-Tổ chức, cá nhân kinh doanh thuộc diện hoàn thuế tiêu thụ đặc biệt theo quy định của Luật thuế tiêu thụ đặc biệt;

-Tổ chức, cá nhân nộp các loại thuế khác có số tiền thuế đã nộp vào ngân sách nhà nước lớn hơn số thuế phải nộp.

Cũng như các trường hợp được hưởng các chế độ ưu đãi thuế, Luật QLT cũng chỉ nêu ra các trường hợp chung về các loại thuế được hoàn, còn việc hoàn thuế trong trường hợp như thế nào thì được quy định tại các văn bản luật thuế riêng.

Pháp luật thuế Việt Nam có những quy định khá rõ ràng và cụ thể về việc ưu đãi thuế, hoàn thuế trong các luật thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành. Cụ thể là: ưu đãi thuế TNDN được quy định tại chương III Luật thuế TNDN, chương IV Nghị định số 218/2013/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN, bao gồm các ưu đãi về thuế suất; ưu đãi về thời gian miễn thuế, giảm thuế; giảm thuế cho các trường hợp khác; chuyển lỗ; trích lập Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của DN và điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN. Khấu trừ và hoàn thuế GTGT được quy định tại chương III Luật thuế GTGT, chương III Nghị định số 209/2013/NĐ-CP quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT, bao gồm các vấn đề về khấu trừ thuế GTGT đầu vào, các trường hợp hoàn thuế và hóa đơn, chứng từ. Chương III Luật thuế TTĐB cũng quy định về hoàn thuế, khấu trừ thuế, giảm thuế TTĐB. Chương IV Luật Thuế Xuất khẩu, Thuế nhập khẩu quy định về miễn thuế, giảm

thuế và hoàn thuế. Tuy không quy định thành một chương riêng nhưng Luật thuế TNCN cũng có các quy định cụ thể về thu nhập được miễn thuế [39, Điều 4], giảm thuế [39, Điều 5], quản lý thuế và hoàn thuế [39, Điều 8].

2.1.2.1. *Thực trạng bảo vệ quyền được hưởng ưu đãi về thuế, hoàn thuế* Các trường hợp cụ thể được hưởng các chính sách ưu đãi thuế được quy định chi tiết trong từng văn bản luật riêng biệt chứ không được quy định trong Luật QLT. Đây là điều hoàn toàn hợp lý vì mỗi một loại thuế có một đối tượng nộp thuế khác nhau, quá trình thu nộp có thể cũng diễn ra khác nhau, do vậy việc hưởng các chính sách ưu đãi của Nhà nước đối với từng loại thuế là khác nhau.

** Miễn thuế, Giảm thuế*

- Miễn thuế là một dạng ưu đãi thuế theo quy định của pháp luật mà theo đó, chủ thể nộp thuế được miễn nộp toàn bộ số tiền thuế phải nộp được xác định trong kỳ tính thuế.

-Giảm thuế là một dạng ưu đãi thuế theo quy định của pháp luật mà theo đó, chủ thể nộp thuế sẽ được miễn một phần số tiền trong kỳ tính thuế.

Luật Quản lý thuế chỉ quy định về thủ tục miễn thuế, giảm thuế tại Mục 1 chương VIII Luật Quản lý thuế.

Đối với trường hợp NNT tự xác định số thuế được miễn, số thuế được giảm, Điều 63 Luật QLT quy định: *"Trường hợp NNT tự xác định số tiền thuế được miễn, số tiền thuế được giảm thì việc nộp và tiếp nhận hồ sơ miễn thuế, giảm thuế được thực hiện đồng thời với việc khai, nộp và tiếp nhận hồ sơ khai thuế"* [38]. Hồ sơ miễn thuế, giảm thuế bao gồm tờ khai thuế và tài liệu liên quan đến việc xác định miễn thuế, giảm thuế. Với quy định này, thủ tục miễn thuế, giảm thuế được đơn giản hóa, tạo thuận lợi cho NNT.

Trường hợp miễn thuế, giảm thuế phải do cơ quan quản lý thuế quyết định, pháp luật có quy định rõ các trường hợp miễn thuế, giảm thuế trong

từng loại thuế và hồ sơ đề nghị miễn thuế, giảm thuế mà NNT phải lập. Cơ quan quản lý thuế trực tiếp kiểm tra hồ sơ và ra quyết định miễn thuế, giảm thuế. Thời hạn giải quyết hồ sơ miễn thuế, giảm thuế là 30 ngày kể từ ngày nhận đủ hồ sơ; trường hợp cần kiểm tra thực tế để có đủ căn cứ giải quyết hồ sơ thì thời hạn ra quyết định miễn thuế, giảm thuế là 60 ngày, kể từ ngày nhận đủ hồ sơ. Quy định về thời hạn giải quyết hồ sơ miễn thuế, giảm thuế của cơ quan quản lý thuế như trên là hơi dài, quyền lợi của NNT có thể bị ảnh hưởng do phải chờ đợi.

**Áp dụng mức thuế suất thấp*

Thuế suất là một trong những căn cứ tính thuế được pháp luật quy định dựa trên đối tượng tính thuế. Nói cách khác, thuế suất là sự giả định về "phần giá trị" mà Nhà nước điều tiết thông qua thuế trong mối tương quan so sánh với đối tượng tính thuế [23].

Luật QLT không có quy định nào về thủ tục thực hiện chính sách ưu đãi áp dụng mức thuế suất thấp. Tuy nhiên, các Luật thuế đều ghi nhận hình thức ưu đãi này. Chẳng hạn như trong Luật thuế xuất khẩu, nhập khẩu, thuế suất đối với hàng nhập khẩu đã được quy định theo hướng có sự phân biệt giữa thuế suất thông thường, thuế suất ưu đãi và thuế suất ưu đãi đặc biệt. Trong đó, thuế suất ưu đãi được áp dụng cho các hàng hóa nhập khẩu có xuất xứ từ nước có thỏa thuận đối xử tối huệ quốc (MFN) trong quan hệ thương mại với Việt Nam; còn thuế suất ưu đãi đặc biệt được áp dụng đối với hàng hóa nhập khẩu có xuất xứ từ nước, nhóm nước và vùng lãnh thổ có thỏa thuận ưu đãi thương mại đặc biệt với Việt Nam theo thể chế khu vực thương mại tự do, liên minh thuế quan hoặc để tạo thuận lợi cho giao lưu thương mại biên giới và các ưu đãi đặc biệt khác. Hay như trong khoản 7 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN có quy định các trường hợp cụ thể mà DN được hưởng mức thuế suất thuế TNDN ưu đãi thấp hơn mức thuế suất thuế TNDN phổ thông.

** Gia hạn nộp thuế*

Hình thức ưu đãi gia hạn nộp thuế được hiểu là trường hợp cơ quan nhà nước có thẩm quyền ra quyết định cho phép chủ thể nộp thuế được chậm nộp tiền thuế trong một khoảng thời gian so với thời hạn nộp thuế thông thường với mục đích tạo điều kiện cho chủ thể nộp thuế trong hoạt động sản xuất, kinh doanh. Nếu như hình thức ưu đãi miễn thuế, giảm thuế và áp dụng mức thuế suất thấp, NNT được hưởng ưu đãi trực tiếp về vật chất thì đối với hình thức ưu đãi gia hạn nộp thuế, NNT được hưởng ưu đãi về thời gian nộp thuế.

Theo quy định tại Khoản 1 Điều 31 Nghị định 83/2013/NĐ-CP, việc gia hạn nộp thuế được xem xét trên cơ sở đề nghị của NNT theo một trong các trường hợp sau đây:

-Bị thiệt hại vật chất, gây ảnh hưởng trực tiếp đến sản xuất, kinh doanh do gặp thiên tai, hỏa hoạn, tai nạn bất ngờ.

-Phải ngừng hoạt động do di dời cơ sở sản xuất, kinh doanh theo yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền làm ảnh hưởng đến kết quả sản xuất, kinh doanh.

-Chưa được thanh toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản đã được ghi trong dự toán ngân sách nhà nước.

-Không có khả năng nộp thuế đúng hạn trong trường hợp nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để sản xuất hàng hóa xuất khẩu có chu kỳ sản xuất, dự trữ dài hơn 275 ngày; các trường hợp gặp khó khăn đặc biệt khác.

Như đã phân tích tại mục 1.3.2.2, ta cần có những biện pháp hoàn thiện quy định của pháp luật về các trường hợp được gia hạn thuế; một mặt đảm bảo lợi ích cho NNT; mặt khác đảm bảo quyền hành thu của cơ quan quản lý thuế được hiêu quả.

Trên thực tế, việc bảo vệ quyền được hưởng các chính sách ưu đãi thuế còn một số hạn chế, nhất là đối với hình thức ưu đãi miễn thuế TNDN. Do

chính sách ưu đãi Thuế TNDN thay đổi liên tục khiến cho nhiều DN thộc trường hợp được ưu đãi thuế TNDN trước đây nay bị truy thu và phạt tiền với số tiền lớn; ảnh hưởng đến quyền và lợi ích của NNT.

Giữa tháng 10/2013, Cục Thuế TP.HCM đã ra quyết định truy thu gần 75 tỉ đồng tiền thuế và phạt vi phạm hành chính hơn 42 tỉ đồng (giai đoạn 2009 - 2012) đối với Công ty CP nhựa Bình Minh (BMP) vì cho rằng DN này kê khai sai, dẫn đến thiếu số thuế TNDN phải nộp. Trước đó, Công ty CP nước giải khát Chương Dương (SCD) cũng bị cơ quan thuế truy thu 6,89 tỉ đồng thuế TNDN vì cho rằng kê khai giảm 50% trong năm 2009 - 2010 và phạt chậm nộp từ ngày 1/1/2009 đến ngày 28.8.2013 số tiền 3,7 tỉ đồng, tổng cộng là 10,5 tỉ đồng. Năm 2004, SCD cổ phần hóa và niêm yết trên thị trường chứng khoán vào năm 2006. Tháng 2/2007, SCD có công văn gửi Cục Thuế TP.HCM xin gộp 2 ưu đãi do có chứng khoán niêm yết trong năm 2006 trong khi đang hưởng ưu đãi giảm 50% thuế TNDN để được hưởng ưu đãi miễn thuế trong năm 2006 - 2007 và giảm 50% thuế trong năm 2008. Tháng 3/2007, Cục Thuế TP.HCM không đồng ý với việc cộng dồn 2 ưu đãi như đề xuất của SCD mà yêu cầu phải kê khai hưởng giảm 50% thuế TNDN theo luật Thuế TNDN từ năm 2006 - 2008 rồi mới tiếp tục hưởng ưu đãi giảm 50% thuế TNDN do niêm yết chứng khoán vào 2 năm tiếp theo. Theo hướng dẫn này, SCD kê khai hưởng ưu đãi giảm 50% thuế TNDN trong 2 năm 2009 - 2010. Công ty SCD đã rất thận trọng trong việc áp dụng, thực thi hướng dẫn luật nên đã có công văn hỏi cơ quan thuế thực hiện nhưng nay cơ quan thuế lại bác bỏ hướng dẫn này; ra quyết định truy thu thuế TNDN và phạt công ty khai sai. Đặc biệt, số tiền truy thu và phạt thuế lên đến 10,5 tỉ đồng, quá 10% số vốn điều lệ (85 tỉ đồng) của Công ty [67].

Tại Bắc Ninh, Cục Thuế tỉnh này cũng truy thu thuế TNDN và phạt hành chính Công ty CP Viglacera Từ Sơn (VTS) gần 3 tỉ đồng sau khi thực

hiện thanh tra công ty giai đoạn 2008 – 2012 với lý do như kết luận của cơ quan thuế là VTS kê khai, nộp thuế không đúng các quy định của chính sách ưu đãi thuế áp dụng đối với các DN niêm yết lần đầu trên thị trường chứng khoán giai đoạn 2004 – 2006. Việc truy thu thuế diễn ra trong năm 2013 trong bối cảnh DN khó tiếp cận vốn, dòng tiền eo hẹp khiến VTS đã khó khăn, lại càng khó khăn hơn. Từ chỗ có thể kinh doanh có lãi, VTS bị lỗ gần 3,6 tỷ đồng trong năm 2013, trong khi năm 2012, Công ty lãi 475 triệu đồng [67].

Một DN niêm yết khác là CTCP Sông Đà 909 (S99) cũng bị truy thu thuế, số tiền thuế mà Công ty bị Cục Thuế Hà Nội truy thu 2,77 tỷ đồng là khá lớn đối với Công ty, trong bối cảnh năm 2013, S99 cũng như nhiều DN khác phải lao đao tìm kiếm nguồn vốn trang trải cho hoạt động kinh doanh [67].

Trên thực tế, nguyên nhân khiến hàng trăm công ty bị truy thu, xử phạt thuế với số tiền lớn nói trên là do những quy định không thống nhất về ưu đãi thuế TNDN**.** Luật Thuế TNDN các năm 1997, 2003, 2008, Nghị định 124/2008/NĐ-CP và Thông tư 130/2008/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế TNDN 2008 có hiệu lực từ 1/1/2009, thì không có quy định nào về việc ưu đãi miễn thuế, giảm thuế TNDN do niêm yết chứng khoán. Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định 39/2000/QĐ-TTg để quy định tạm thời ưu đãi về thuế đối với hoạt động kinh doanh chứng khoán, nhưng Quyết định này hết hiệu lực từ ngày 27/3/2003. Để tiếp tục thúc đẩy thị trường chứng khoán phát triển, Chính phủ ra Nghị quyết số 01/2004/NQ - CP và giao Bộ Tài chính sửa đổi, bổ sung các quy định về ưu đãi thuế do niêm yết chứng khoán. Theo Công văn 11924/BTC- TCT của Tổng cục Thuế ban hành năm 2004 thì các tổ chức niêm yết lần đầu được giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 2 năm kể từ khi niêm yết. Nếu đang trong thời gian được miễn thuế TNDN theo luật Thuế TNDN thì thời gian hưởng ưu đãi do niêm yết lần đầu được tính kể từ khi kết thúc thời gian

miễn thuế TNDN. Nhưng đến tháng 9/2006, Tổng cục thuế ban hành Công văn 10997/BTC-TCT bãi bỏ ưu đãi giảm 50% thuế TNDN đối với công ty niêm yết lần đầu. Năm 2008, ưu đãi 50% cho các công ty niêm yết lần đầu lại được khôi phục theo đề nghị của Bộ Tài chính với Thủ tướng Chính phủ. Ngày 14/1/2010, Tổng cục Thuế lại ban hành công văn cho phép "gộp" cả 2 ưu đãi thuế nói trên cho các công ty niêm yết lần đầu giai đoạn 2004 - 2006. Nhưng đến ngày 19/8/2011, Tổng cục Thuế tiếp tục ra Công văn 2924/BTC- TCT với nội dung, nếu đến năm 2008 DN vẫn chưa kê khai hưởng ưu đãi giảm 50% số thuế TNDN phải nộp do có chứng khoán niêm yết lần đầu thì từ năm 2009 sẽ không được hưởng ưu đãi giảm 50% số thuế này. Chính sách ưu đãi thuế TNDN thay đổi liên tục chính là nguyên nhân dẫn đến việc các DN bị truy thu [66].

Dưới góc độ của các DN bị truy thu thuế, quyết định truy thu thuế là do cơ quan quản lý thuế nhận thấy những bất cập của chính sách thuế, nên đi đến quyết định điều chỉnh cho phù hợp. Đây là nguyên nhân dẫn tới DN bất ngờ bị truy thu thuế, mà không phải do lỗi của DN. Các DN bị truy thu thuế không những gặp khó khăn về tài chính, về nguồn vốn cho hoạt động sản xuất kinh doanh mà còn ảnh hưởng rất lớn đến uy tín, danh dự của các DN. Từ chỗ là những DN luôn chấp hành tốt chính sách, nghĩa vụ thuế, nay lại bị cơ quan quản lý thuế liệt vào danh sách các DN có sai phạm về thuế. Điều này sẽ khiến các DN bị rơi vào diện thường xuyên chịu sự kiểm tra, giám sát gắt gao của cơ quan thuế đồng thời cũng gây khó khăn cho DN trong việc tìm kiếm đối tác kinh doanh.

2.1.2.2. Thực trạng quyền được hoàn thuế

Điều 57 Luật QLT quy định chung về các trường hợp thuộc diện hoàn thuế còn việc hoàn thuế trong những trường hợp cụ thể được quy định chi tiết tại các văn bản luật thuế như đã trình bày cụ thể ở trên. Tuy nhiên, Luật QLT đã

quy định khá rõ về thủ tục hoàn thuế: hồ sơ hoàn thuế đối với từng trường hợp và nơi nộp hồ sơ hoàn thuế là tại cơ quan thuế quản lý trực tiếp hoặc tại cơ quan hải quan có thẩm quyền hoàn thuế. Cơ quan quản lý thuế phải có trách nhiệm kiểm tra hồ sơ và hoàn thuế cho NNT theo đúng thời hạn quy định.

Về thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế, đối với hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau thì chậm nhất là 06 ngày, kể từ ngày nhận được đủ hồ sơ hoàn thuế, cơ quan quản lý thuế phải quyết định hoàn thuế hoặc thông báo về việc chuyển hồ sơ sang diện kiểm tra trước, hoàn thuế sau hoặc thông báo lý do không hoàn thuế. Đối với hồ sơ thuộc diện kiểm tra trước, hoàn thuế sau thì chậm nhất là 40 ngày, kể từ ngày nhận được đủ hồ sơ hoàn thuế, cơ quan quản lý thuế phải quyết định hoàn thuế hoặc thông báo lý do không hoàn thuế. Quá thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế, nếu việc chậm ra quyết định hoàn thuế do lỗi của cơ quan quản lý thuế thì ngoài số tiền thuế phải hoàn, cơ quan quản lý thuế còn phải trả tiền lãi cho NNT. Thời gian tính trả lãi là thời gian chậm hoàn thuế theo quy định. Lãi suất để tính tiền lãi là lãi suất cơ bản do Ngân hàng nhà nước công bố và có hiệu lực tại thời điểm cơ quan quản lý thuế ra quyết định hoàn trả tiền thuế.

Nhìn chung, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật quản lý thuế đã có những điểm mới có lợi hơn cho người nộp thuế.

-Về thời hạn hoàn thuế: Khoản 18 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT đã rút ngắn thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế so với quy định tại Điều 60 Luật QLT; phù hợp với yêu cầu của Nghị quyết số 25/NQ-CP ngày 2/6/2010 về đẩy mạnh cải cách thủ tục hành chính.Theo quy định tại Điều 60 Luật QLT, Đối với hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau thì chậm nhất là 15 ngày, kể từ ngày nhận được đủ hồ sơ hoàn thuế, cơ quan quản lý thuế phải quyết định hoàn thuế hoặc thông báo về việc chuyển hồ sơ sang diện kiểm tra trước, hoàn thuế sau hoặc thông báo lý do không hoàn thuế; Đối

với hồ sơ thuộc diện kiểm tra trước, hoàn thuế sau thì chậm nhất là 60 ngày, kể từ ngày nhận được đủ hồ sơ hoàn thuế, cơ quan quản lý thuế phải quyết định hoàn thuế hoặc thông báo lý do không hoàn thuế. Như vậy, theo quy định của pháp luật hiện hành, thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế đã được rút ngắn rất nhiều [38].

-Về hồ sơ hoàn thuế: Khoản 17 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT chỉ yêu cầu: văn bản yêu cầu hoàn thuế và các tài liệu khác liên quan đến yêu cầu hoàn thuế chứ không yêu cầu phải có chứng từ nộp thuế như trước đây khoản 1 Điều 58 Luật QLT quy định. Chương VII, Thông tư 156/2013/TT-BTC cũng có quy định rõ về hồ sơ hoàn thuế đối với từng trường hợp. Như vậy, hồ sơ hoàn thuế đã đơn giản hơn, phù hợp hơn so với quy định tại Điều 58 Luật QLT.

Tuy nhiên, quy định về hoàn thuế trong pháp luật QLT cũng còn có bất cập về thủ tục hoàn thuế: Khoản 18 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT có quy định:

> Việc phân loại hồ sơ hoàn thuế được thực hiện như sau: Hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau là hồ sơ của NNT có quá trình chấp hành tốt pháp luật về thuế và có các giao dịch được thanh toán qua ngân hàng thương mại hoặc tổ chức tín dụng khác. Chính phủ quy định cụ thể việc phân loại hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau [47].

Thực tế, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT và Nghị định 83/2013/NĐ - CP không hướng dẫn việc "phân loại hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau" mà lại hướng dẫn các trường hợp thuộc diện kiểm tra hồ sơ trước khi hoàn thuế. Hơn nữa, trong các văn bản pháp luật quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật QLT chưa thấy có quy định cụ thể về các tiêu chí xác định NNT chấp hành tốt pháp luật, trừ trường hợp tại khoản 4, 5

Điều 3 Thông tư 194/2010/TT-BTC ngày 6/12/2010 của Bộ Tài chính, Hướng dẫn về thủ tục hải quan; kiểm tra, giám sát hải quan; Thuế xuất khẩu, nhập khẩu và quản lý thuế đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu có quy định về chủ hàng chấp hành tốt pháp luật thuế, chấp hành tốt pháp luật về hải quan.

Về mặt thực tiễn áp dụng, mặc dù Luật QLT hiện hành đã rút ngắn về thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế. Chế tài trong trường hợp cơ quan quản lý thuế chậm ra quyết định hoàn thuế do lỗi của cơ quan quản lý thuế cũng được quy định: *"ngoài số tiền thuế phải hoàn, cơ quan quản lý thuế còn phải trả tiền lãi cho NNT*" [47, Điều 1]. Tuy nhiên, trên thực tế, việc giải quyết hồ sơ hoàn thuế còn rất chậm mà cơ quan quản lý thuế không phải chịu chế tài luật định. Bà Trần Thị Lệ Nga - Phó cục trưởng Cục Thuế TP.HCM cũng thừa nhận có nhiều vướng mắc trong quá trình hoàn thuế GTGT cho DN khi thực hiện theo Công văn 7527/BTC-TCT ngày 12/6/2013 của Bộ Tài chính. Theo nội dung của công văn, các DN kinh doanh, xuất khẩu các mặt hàng nông, lâm, thủy, hải sản sử dụng hóa đơn bán hàng của các DN có trụ sở tại các địa phương không có nguồn nguyên liệu được phân loại DN rủi ro cao về thuế và thuộc trường hợp kiểm tra trước, hoàn thuế sau. Thực hiện theo công văn, Cục Thuế cũng phải mất thêm nhiều thời gian, tốn thêm nhiều người để xác minh trực tiếp đến tất cả khâu trung gian trong chuỗi lưu thông hàng hóa theo quy định.

Công ty cổ phần thủy đặc sản (Seaspimex) cho biết, trong lúc đang khó khăn về nguồn vốn hoạt động nhưng việc xin hoàn thuế giá trị gia tăng (GTGT) lại quá chậm khiến DN bế tắc về nguồn vốn lưu động khi số tiền thuế GTGT đóng trước từ 4-5 tỉ đồng. Trước đây cơ quan thuế chỉ kiểm tra hóa đơn, chứng từ của một đơn vị bán hàng trực tiếp cho Seaspimex để thực hiện thủ tục hoàn thuế GTGT. Nhưng theo Công văn 7527/BTC-TCT:

> Các DN xuất khẩu nông, lâm, thủy, hải sản nếu mua trực tiếp của người sản xuất hoặc chỉ qua 1 khâu trung gian thì được hoàn

thuế theo quy định; nếu mua hàng hóa qua nhiều khâu trung gian thì phải kiểm tra các khâu trung gian trước. Nếu các DN thương mại trung gian đã kê khai, nộp thuế GTGT theo đúng quy định thì mới xét hoàn thuế cho DN xuất khẩu [3].

Theo nội dung của công văn thì Cơ quan thuế sẽ phải xác minh đến tận người bán đầu tiên. Thực tế, Seaspimex mua hàng qua rất nhiều khâu trung gian. DN mua của đơn vị A nhưng A lại mua của B, B mua lại của C rồi một chuỗi kéo dài đến D, E,F… Như vậy một bộ hồ sơ hoàn thuế có liên quan đến cả gần 50 khách hàng khác. Chỉ cần có một khách hàng gặp vấn đề gì về hóa đơn, thuế thì 49 người còn lại đều phải chờ đợi mà khả năng này rất dễ xảy ra, nhất là đối với những DN thủy sản thường phải thu mua nguyên liệu từ nhiều vùng, qua nhiều khâu trung gian khác nhau [68].

Hay một vụ việc thực tế khác, từ tháng 11/2012, Công ty LP (Quận 11, TP.HCM) nộp hồ sơ xin hoàn thuế với số tiền khoảng 2 tỉ đồng. Đến tháng 3/2013, cơ quan thuế có thông báo tạm hoãn giải quyết hồ sơ lần 1 để kiểm tra, xác minh chứng từ. Sau khi xác minh, tháng 7/2013, cơ quan thuế có thông báo tạm hoãn giải quyết hồ sơ lần 2 để chờ xin ý kiến của Tổng cục Thuế về mặt chính sách. Công ty LP sản xuất ni lông xuất khẩu sang Campuchia từ năm 2005 đến nay chưa hề vi phạm pháp luật về thuế. Từ tháng 12/2012, công ty xuất khẩu tiểu ngạch sang Campuchia và bị xếp vào có rủi ro cao về thuế nên hồ sơ xin hoàn thuế hơn 10 tháng qua vẫn chưa được giải quyết. Vừa không được hoàn thuế GTGT vừa không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào, lại không thể khiếu nại mà cũng không thể khiếu kiện [68].

Một trường hợp khác, cũng gặp rắc rối từ khi có quy định mới về việc hoàn thuế, gần 200 DN xuất khẩu của ngành tiêu đã phải "kêu cứu" khắp nơi. Trong khi đa số DN hồ tiêu là DN vừa và nhỏ nên việc tiếp cận nguồn vốn ngân hàng không dễ. Vì vậy, việc chậm được hoàn thuế GTGT khiến họ thiếu

vốn trầm trọng, phải ngưng hoạt động hoặc chỉ sản xuất cầm chừng. Cuối tháng 7/2013, Hiệp hội Hồ tiêu đã có văn bản kêu cứu gửi đến Bộ Tài chính và Tổng cục Thuế để đề nghị tiếp tục được duy trì quy trình "Hoàn trước kiểm sau". Tuy nhiên công văn trả lời của Bộ Tài chính ngày 5/9/2013 khẳng định, vẫn áp dụng theo đúng quy định của Công văn số 7527/BTC-TCT. Theo hướng dẫn của Bộ Tài chính, chỉ có các DN có tên trong danh sách xuất khẩu uy tín của Bộ Công thương sẽ được hoàn trước kiểm tra sau. Thực trạng này lại làm phát sinh chuyện các DN phải đi xin xỏ, trình bày với cơ quan thuế để chứng nhận đủ điều kiện, hồ sơ hoàn thuế rủi ro thấp để thực hiện hoàn thuế trước, kiểm tra sau [68].

Không chỉ DN phản ánh về hồ sơ hoàn thuế chậm mà bản thân công chức quản lý thuế cũng lắc đầu vì Công văn 7527/BTC-TCT. Vì với mặt hàng nông, lâm, thủy, hải sản các DN ở Hà Nội và TP. HCM chủ yếu mua gom từ các tỉnh thành lân cận để xuất khẩu và đa số mua qua nhiều khâu trung gian nên việc kiểm tra mất rất nhiều thời gian. Đứng trước áp lực phải giải quyết hồ sơ hoàn thuế đúng thời gian quy định, cán bộ thuế không còn cách nào khác là yêu cầu DN bổ sung hồ sơ, lúc giấy này, lúc giấy kia để kéo dài thời gian hoặc thông báo tạm hoãn giải quyết hồ sơ hoàn thuế để kiểm tra. Cách làm này gây phiền hà, khó khăn đối với DN nhưng nếu không làm đúng quy trình thì cán bộ thuế phải chịu trách nhiệm.

Qua những vụ việc thực tế trên, ta thấy, việc tăng cường kiểm tra DN có nguy cơ rủi ro cao là hoàn toàn phù hợp. Tuy nhiên, cần có biện pháp xử lý thỏa đáng đối với DN làm ăn chân chính, kinh doanh trong lĩnh vực có nguy cơ rủi ro về thuế cao. Nếu một công ty nào đó trong khâu trung gian bị phá sản, ngưng hoạt động và chưa nộp thuế thì các DN làm ăn chân chính này cũng phải chịu liên quan hay sao? DN không được giải quyết hồ sơ hoàn thuế sẽ gặp khó khăn về nguồn vốn và phải sử dụng các nguồn vốn vay. Trong khi

DN phải chịu lãi vay hằng ngày thì ai sẽ là người gánh chịu thiệt hại này? Theo quy định của pháp luật, việc DN bán hàng đã nộp hay còn nợ thuế GTGT đối với các hóa đơn trên, không ảnh hưởng gì đến hồ sơ hoàn thuế của DN xuất khẩu. Nay chỉ bằng một công văn của Bộ Tài chính, các Cục Thuế đã đình chỉ ngay việc giải quyết hồ sơ hoàn thuế của các DN xuất khẩu nông, lâm, thủy sản như trên chỉ vì các DN cung cấp hàng hóa còn nợ thuế GTGT là không thỏa đáng.

2.1.3. Quyền yêu cầu được bồi thường thiệt hại

Nội dung của quyền này là NNT được bồi thường thiệt hại khi bị cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế gây thiệt hại cho mình. Việc quy định quyền này cho NNT là hoàn toàn hợp lý, đảm bảo được quyền lợi chính đáng của NNT về vật chất khi có sự vi phạm của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế. Đồng thời, quy định này cũng tạo cho cơ quan quản lý thuế và công chức quản lý thuế sự cẩn trọng, chính xác hơn khi thực hiện công việc của mình, tránh hiện tượng những nhiễu, quan liêu, gây phiền hà cho NNT.

Việc bồi thường thiệt hại này được quy định tại Luật Trách nhiệm bồi thường của nhà nước và Thông tư liên tịch Số: 19/2010/TTLT-BTP-BTC-TTCP hướng dẫn thực hiện trách nhiệm bồi thường của Nhà nước trong hoạt động quản lý hành chính.

Việc bồi thường thiệt hại chỉ được thực hiện khi có các điều kiện sau:

-Có văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác định hành vi của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế là trái pháp luật bao gồm: Quyết định giải quyết khiếu nại của người có thẩm quyền đã có hiệu lực pháp luật theo quy định của pháp luật; Quyết định xử lý tố cáo của cơ quan hoặc người có thẩm quyền theo quy định của pháp luật và Bản án, quyết định của Tòa án về giải quyết vụ án hành chính đã có hiệu lực pháp luật.

- Hành vi trái pháp luật của người thi hành công vụ thuộc phạm vi trách

nhiệm bồi thường quy định tại Điều 13 của Luật Trách nhiệm bồi thường của Nhà nước.

-Có thiệt hại thực tế xảy ra: thiệt hại thực tế là thiệt hại có thực mà NNT phải gánh chịu do hành vi trái pháp luật của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế gây ra. Thiệt hại thực tế bao gồm thiệt hại về vật chất và thiệt hại do tổn thất về tinh thần.

-Có mối quan hệ nhân quả giữa thiệt hại thực tế xảy ra và hành vi trái pháp luật của cơ quam quản lý thuế, công chức quản lý thuế.

Tuy nhiên, Khi NNT cho rằng mình bị thiệt hại do quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế gây ra và muốn được Nhà nước bồi thường thì phải thực hiện thủ tục khiếu nại, khởi kiện theo quy định của pháp luật để yêu cầu người có thẩm quyền xác định hành vi của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế là trái pháp luật. Hồ sơ yêu cầu bồi thường của NNT bao gồm: đơn yêu cầu bồi thường; bản sao văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền xác định hành vi trái pháp luật của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế và tài liệu, chứng cứ có liên quan đến việc yêu cầu bồi thường. Trong thời hạn 2 năm kể từ ngày có văn bản của cơ quan có thẩm quyền xác định hành vi trái pháp luật của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế, NNT gửi hồ sơ yêu cầu bồi thường trực tiếp hoặc thông qua hệ thống bưu chính viễn thông đến cơ quan có trách nhiệm bồi thường.

Trường hợp cán bộ, công chức thuế, hải quan có hành vi vi phạm pháp luật gây thiệt hại về tiền, tài sản cho người bị thiệt hại nhưng được xác định là hoàn toàn do lỗi của người bị thiệt hại thì cơ quan quản lý thuế không phải bồi thường thiệt hại. Trường hợp người bị thiệt hại cũng có lỗi trong việc gây thiệt hại thì cơ quan QLT chỉ phải bồi thường phần thiệt hại tương ứng với mức độ lỗi của cán bộ công chức thuế, hải quan gây ra.

Cũng tương tự như ở Việt Nam, Luật Quản lý thuế Trung Quốc có quy định tại các Điều 8, Điều 39 và Điều 43 về quyền được yêu cầu nhà nước bồi thường của NNT, theo đó NNT có quyền yêu cầu nhà nước bồi thường đối với những quyết định mà cơ quan thuế đưa ra; Cơ quan thuế lạm dụng chức quyền áp dụng biện pháp cưỡng chế bất hợp pháp gây tổn hại đến NNT, hoặc người bảo lãnh của NNT phải chịu trách nhiệm bồi thường theo quy định của pháp luật [69].

Trên thực tế, tuy vấn đề bồi thường thiệt hại cho NNT đã có Thông tư liên tịch Số: 19/2010/TTLT-BTP-BTC-TTCP hướng dẫn cụ thể nhưng việc bảo vệ quyền yêu cầu được bồi thường thiệt hại của NNT vẫn còn nhiều bất cập. Do việc có được bồi thường thiệt hại hay không thì NNT phải trải qua giai đoạn khiếu nại, khởi kiện để xem xét hành vi của cơ quan thuế quản lý thuế, công chức quản lý thuế là trái quy định pháp luật và chứng minh nó gây thiệt hại cho mình. Như vậy nếu có được bồi thường thiệt hại thì NNT cũng phải chờ khá lâu điều này cũng sẽ tác động không nhỏ tới tình hình sản xuất kinh doanh của NNT.

2.1.4. Quyền được giữ bí mật thông tin

2.1.4.1. *Quy định của pháp luật về quyền được giữ bí mật thông tin* NNT có quyền được giữ bí mật thông tin theo quy định của pháp luật.

Quyền này được ghi nhận tại khoản 1 Điều 73 Luật QLT: Cơ quan quản lý thuế, công chức thuế, người đã là công chức quản lý thuế, tổ chức kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về thuế phải giữ bí mật thông tin của NNT theo quy định của pháp luật, trừ trường hợp phải cung cấp thông tin cho cơ quan điều tra, Viện kiểm sát, Tòa án; cơ quan kiểm toán nhà nước; các cơ quan quản lý thuế nước ngoài phù hợp với điều ước quốc tế mà nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam là thành viên.

Tuy nhiên, trong những trường hợp nhất định quy định tại Điều 47

Nghị định số 83/2013/NĐ- CP, cơ quan quản lý thuế cũng được công khai các thông tin vi phạm pháp luật về thuế của NNT trên phương tiện thông tin đại chúng. Cụ thể là trong 3 trường hợp sau:

-Trốn thuế, chiếm đoạt tiền thuế, mua bán hóa đơn bất hợp pháp, làm mất hóa đơn, vi phạm pháp luật về thuế rồi bỏ trốn khỏi trụ sở kinh doanh, tiếp tay cho hành vi trốn thuế, không nộp tiền thuế đúng thời hạn sau khi cơ quan quản lý thuế đã áp dụng các biện pháp xử phạt, cưỡng chế thu nợ thuế.

-Các hành vi vi phạm pháp luật về thuế của NNT làm ảnh hưởng đến quyền lợi và nghĩa vụ nộp thuế của tổ chức, cá nhân khác;

-Không thực hiện các yêu cầu của cơ quan quản lý thuế theo quy định của pháp luật, như: từ chối không cung cấp thông tin, tài liệu cho cơ quan quản lý thuế; không chấp hành quyết định kiểm tra, thanh tra và các yêu cầu khác của cơ quan quản lý thuế theo quy định của pháp luật;

- Chống, ngăn cản công chức thuế, công chức hải quan thi hành công vụ;

- Các thông tin khác được công khai theo quy định của pháp luật

2.1.4.2. Thực trạng bảo vệ quyền được giữ bí mật thông tin

Trên cơ sở xem xét các quy định của Luật QLT liên quan đến vấn đề thông tin về NNT, ta thấy Luật QLT còn có hạn chế trong việc bảo vệ quyền được giữ bí mật thông tin của NNT cần hoàn thiện, cụ thể:

Luật QLT quy định về những chủ thể có trách nhiệm phải giữ bí mật thông tin của NNT theo quy định của pháp luật nhưng lại chưa có quy định cụ thể về vấn đề này. Luật QLT quy định "giữ bí mật thông tin của người nộp thuế theo quy định của pháp luật" nhưng theo quy định nào của pháp luật thì không đề cập đến. Hiện nay có nhiều câu hỏi đặt ra cần được pháp luật giải quyết là: Việc giữ bí mật thông tin về NNT đối với cơ quan quản lý thuế là trách nhiệm đương nhiên hay phải theo yêu cầu của NNT, người cung cấp thông tin? Cơ chế bảo mật thông tin về NNT như thế nào, trong khi dữ liệu

thông tin được quản lý tập trung, được các bộ phận nghiệp vụ khác nhau khai thác sử dụng để phục vụ cho công tác quản lý thuế của mình? Trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế, cán bộ công chức thuế, người có liên quan như thế nào khi vi phạm quy định về bảo mật thông tin của NNT?

Với những bất cập của pháp luật đã dẫn đến tình trạng trên thực tế dụng đã có những vấn đề nảy sinh xung quanh việc bảo vệ bí mật thông tin của NNT. Ý định "vinh danh" những cá nhân làm công ăn lương có số thuế TNCN nộp cao của Cục thuế TP. HCM không thực hiện được bởi những người trong cuộc phản đối. Một công ty tư vấn kiểm toán quốc tế có yêu cầu Cục thuế TP. HCM không tuyên dương hay khen thưởng khách hàng của họ vì thành tích nộp thuế TNCN vì từ số thuế phải nộp được công khai, người khác sẽ biết được thu nhập của các cá nhân là khách hàng của công ty. Trường hợp chị Lê Thị Minh Hòa (văn phòng đại diện Công ty dược phẩm Alcon) cảm thấy bức xúc khi bất đắc dĩ đã trở thành mối quan tâm của xã hội khi "được" báo chí đưa tin là người đứng đầu danh sách những NNT thu nhập cá nhân cao nhất khối văn phòng đại diện nước ngoài tại TP. HCM với số thuế phải nộp gần 2,9 tỉ đồng. Với thông tin này, dễ dàng tính toán chị thu nhập 01 năm khoảng 7,27 tỉ đồng, trung bình một tháng gần 606 triệu đồng. Theo lãnh đạo một công ty kiểm toán nước ngoài thì thu nhập thực tế của mỗi cá nhân cho đến bây giờ vẫn là chuyện tế nhị. Các công ty trả lương cho ai bao nhiêu thì chỉ riêng người đó biết, ngay cả trong nội bộ công ty cũng không thể công khai để tránh sự so bì, nói gì đến việc đưa ra công chúng để bàn luận, rồi công ty đối thủ soi mói [1]. Cục thuế TP. HCM cũng đã công khai danh sách 20 nghệ sỹ nộp thuế TNCN cao nhất Việt Nam. Số tiền nộp thuế TNCN của các nghệ sỹ được công khai và so sánh với nhau. Những thông tin về số thuế TNCN phải nộp tại sao lại được công khai trên báo chí nếu cơ quan quản lý thuế không cung cấp số liệu? Một nghệ sĩ kịch nói nổi tiếng cũng từng phản

ứng khi tên của anh xuất hiện trên báo cùng tổng thu nhập cả năm và số thuế TNCN phải nộp. Nghệ sĩ này cho rằng: *"Việc công bố thu nhập của tôi trên báo chí như vậy, lỡ ra đường tôi bị ăn cướp, chặn đường, ai chịu"* [1].

Thực tế trước đây, việc cơ quan quản lý thuế công bố danh tính và mức thuế TNCN của những cá nhân có thu nhập cao đã gây ra những phản ứng trái ngược trong xã hội. Có ý kiến cho rằng, việc làm đó vi phạm các nguyên tắc tôn trọng và bảo vệ bí mật đời tư, thiết lập trong luật dân sự; Ngược lại, ý kiến khác, công chúng có quyền "tò mò" về sự sung túc của người này người nọ, bởi suy cho cùng, sự "tò mò" ấy mang ý nghĩa lành mạnh của sự ngưỡng mộ, tôn vinh của xã hội đối với những người đã và đang thành công bằng tài năng, trí tuệ của riêng mình trong xã hội, nghề nghiệp. Tuy nhiên, mọi tranh cãi lúc đó về chuyện này trên bình diện pháp lý đều vô ích, bởi luật pháp ở Việt Nam vẫn còn loay hoay trong việc xây dựng các khái niệm đời công và đời tư của con người. Vì lý do đó, chưa thể đặt vấn đề công khai các thông tin về tài sản cá nhân là hợp pháp hay không (đây là nói công dân bình thường, không nói công chức từ cấp bậc nào đó trở lên phải công khai tài sản theo quy định của Luật Phòng chống tham nhũng). Chính vì vậy, không thể xác định được trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế khi công bố danh tính và mức thuế TNCN của những cá nhân có thu nhập cao.

Theo kinh nghiệm của các nước phát triển, khi xã hội đã phổ biến ý thức tôn trọng quyền làm giàu chính đáng và quyền tư hữu, thì việc công bố tài sản và mức thuế lại có tác dụng tốt hơn là giữ bí mật về chúng, tất nhiên việc công bố này phải có sự đồng ý của đương sự. Bởi vậy, điều cần làm là phổ biến quan niệm lành mạnh về quyền sở hữu tư nhân, quyền làm giàu chính đáng, để con người tập trung sự quan tâm và nỗ lực của bản thân vào việc làm thế nào để tự mình trở nên giàu có, hơn là vào việc quan tâm đến sự giàu có của người khác. Với sự phổ biến của ý thức làm giàu chính đáng, sự

tò mò của xã hội sẽ tự điều chỉnh và trở nên có chừng mực. Người có tài sản không còn cảm thấy sức ép từ sự chú ý của công chúng và hoàn toàn thoải mái khi các thông tin về tài sản, về mức thuế đóng cho Nhà nước của mình được công bố.

Bênh cạnh đó, việc công khai thông tin NNT vi phạm pháp luật về thuế trong trường hợp "chây ỳ" không nộp thuế đúng hạn còn một số bất cập. Về nguyên tắc, NNT chậm nộp tiền thuế đúng hạn thì phải nộp đủ tiền thuế và tiền chậm nộp. Đây đã là chế tài để buộc NNT phải chấp hành pháp luật thuế, còn công khai thông tin vừa mang ý nghĩa đó nhưng lại có thể ảnh hưởng xấu đến uy tín của NNT, nên khi Luật QLT không quy định rõ thế nào là "chây ỳ" thì sẽ khó xác định được trường hợp nào công khai thông tin của NNT là hợp pháp, và sẽ khó khăn để xác định trách nhiệm của cơ quan công khai thông tin về NNT.

Trong thời gian qua, chủ tịch tập đoàn Hoàng Anh Gia Lai đã phải lên tiếng về sự "nhầm lẫn" khi người có thẩm quyền của Tổng cục Thuế trả lời báo chí việc chậm nộp thuế của Tập đoàn sẽ bị phạt, trong khi cục thuế Gia Lai đã có văn bản chấp thuận gia hạn thời gian nộp thuế của Tập đoàn này [32]. Có thể thấy sự không thống nhất về nội dung và thẩm quyền công khai thông tin. Ngoài ra, từ khảo sát nội dung công khai nợ thuế ở một số DN cho thấy, trong nội dung công khai đều có dẫn nguồn từ các chi cục thuế về tình trạng nợ, số lần thông báo tiền nợ, tiền phạt và tình trạng thực hiện biện pháp cưỡng chế... Từ khảo sát trên cho thấy, các Chi cục thuế rất nỗ lực trong thông báo nợ và cưỡng chế thu hồi, nhưng do thiếu vắng các quy định về điều kiện, nội dung, trình tự, thủ tục công khai thông tin trong Luật QLT nên bản thân NNT không thể biết được quyền và nghĩa vụ của mình khi lâm vào tình trạng nợ thuế, thay vào đó, lại bị động trước các hành vi thực hiện thẩm quyền của Cơ quan quản lý thuế.

DN còn nợ thuế là một minh chứng về khả năng khó khăn tài chính của

DN. Việc công khai thông tin ảnh hưởng đến các hoạt động huy động vốn, kinh doanh cũng như uy tín của DN trên thương trường. Nếu mục đích của Luật QLT là nhằm bảo đảm quyền thu thuế của Nhà nước và bảo đảm công bằng thì Luật cần quy định chi tiết về căn cứ để công khai thông tin nợ thuế như lãi suất, tiền phạt/tổng nợ, số lần thông báo, thẩm quyền cũng như phương tiện công bố. Điều này có ý nghĩa quan trọng giúp NNT tự kiểm soát được hành vi của mình và cũng nhằm đặt hành vi hành thu của cơ quan quản lý thuế trong khuôn khổ pháp luật, tránh việc cơ quan quản lý thuế tùy nghi quyết định cũng như áp dụng các biện pháp ngăn chặn ngay khi nợ thuế lần đầu nhưng với số tiền lớn; từ đó tránh được những hậu quả đáng tiếc do công khai thông tin về NNT gây ra.

2.1.5. Quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế

Quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế được quy định tại Điều 6 Luật QLT và được quy định cụ thể hơn tại Điều 44 Thông tư số 156/2013/TT-BTC. Tương ứng với quyền này, Khoản 6 Điều 8 Luật QLT quy định về trách nhiệm của cơ quan QLT xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT khi có đề nghị theo quy định của pháp luật.

Nội dung của quyền này là NNT có quyền đề nghị cơ quan thuế quản lý trực tiếp xác nhận việc hoàn thành nghĩa vụ thuế của từng loại thuế hoặc của tất cả các loại thuế (trừ các loại thuế ở khâu xuất nhập khẩu); hoặc đề nghị cơ quan thuế quản lý trực tiếp xác nhận số tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt còn phải nộp đến thời điểm đề nghị xác nhận. Trường hợp cá nhân, nhà thầu nước ngoài nộp thuế qua tổ chức, cá nhân có trách nhiệm khấu trừ tại nguồn thì đề nghị với cơ quan thuế quản lý trực tiếp bên khấu trừ tại nguồn xác nhận việc hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế. Việc xác nhận này là để cho NNT thực hiện một số quyền khác của mình. Chẳng hạn như xác nhận việc hoàn thành nghĩa

vụ nộp thuế trong trường hợp xuất cảnh được quy định tại Điều 40 Thông tư 156/2013/TT-BTC. Người Việt Nam xuất cảnh để định cư ở nước ngoài, người Việt Nam định cư ở nước ngoài, người nước ngoài trước khi xuất cảnh từ Việt Nam phải hoàn thành nghĩa vụ nộp thuế. NNT phải có xác nhận của cơ quan quản lý thuế về việc hoàn thành nghĩa vụ thuế trước khi xuất cảnh. Cơ quan quản lý xuất nhập cảnh có trách nhiệm dừng việc xuất cảnh của cá nhân khi có thông báo bằng văn bản hoặc thông tin điện tử từ cơ quan quản lý thuế về việc người dự kiến xuất cảnh chưa hoàn thành nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật trước khi xuất cảnh [5].

Để thực hiện quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế của mình, NNT phải có văn bản đề nghị xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế. Văn bản đề nghị phải đảm bảo các nội dung theo quy định tại Khoản 2 Điều 44 Thông tư 156/2013/TT-BTC. Trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày nhận được văn bản đề nghị xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT, cơ quan quản lý thuế có trách nhiệm ban hành văn bản xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT. Trường hợp cần kiểm tra, đối chiếu lại các thông tin về tình hình thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT, cơ quan thuế gửi thông báo cho NNT biết lý do chưa xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT [5].

Để quyền này được thực hiện một cách nhanh nhất, có thể giao nhiệm vụ này cho bộ phận một cửa, trên cơ sở hệ thống thông tin quản lý thuế của các cấp mà bộ phận một cửa có thể tra khảo và xác nhận, không nhất thiết phải giao cho phòng kê khai và kế toán thuế. Trường hợp hồ sơ đề nghị xác nhận không đúng với số liệu trong cơ sở dữ liệu của ngành thuế thì trao đổi ý kiến với phòng kê khai và kế toán thuế để xác nhận cho NNT. Bên cạnh đó, chế tài trong trường hợp cơ quan quản ly thuế chậm trễ ban hành văn bản xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT cũng cần đượt đặt ra góp phần

bảo vệ quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế xác nhận việc thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của NNT.

2.1.6. Quyền khiếu nại, khởi kiện, tố cáo

2.1.6.1. *Quy định của pháp luật về quyền khiếu nại, khởi kiện, tố cáo* Quan hệ pháp luật thuế có bản chất là quan hệ hành chính, ở đó cơ quan

quản lý nhà nước sử dụng quyền lực mà nhà nước trao cho để thực hiện nhiệm vụ của mình. Việc thực hiện nhiệm vụ đó được thể hiện dưới hình thức là các quyết định hành chính, hành vi hành chính. Những quyết định hành chính, hành vi hành chính này tác động trực tiếp tới NNT và trên thực tế, vẫn có việc lạm dụng những quyết định hành chính, hành vi hành chính gây thiệt hại cho NNT. Do đó, việc nhà nước trao quyền cho NNT quyền khiếu nại, khởi kiện những quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế; tố cáo hành vi phạm pháp luật của công chức quản lý thuế và các tổ chức, cá nhân khác là để chỉ ra cho NNT con đường pháp lý cụ thể khi có sự bất đồng, tranh chấp về quyền và nghĩa vụ với cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế theo đúng bản chất của một nước dân chủ. Quyền khiếu nại, khởi kiện, tố cáo cũng mà Luật QLT quy định cho NNT như đã phân tích cũng chính là những biện pháp mà NNT có thể sử dụng để bảo vệ quyền của mình khi bị xâm phạm. Từ đó, NNT có khả năng bảo vệ quyền và lợi ích của mình tốt hơn.

- Quyền khiếu nại

Quyền khiếu nại của NNT được quy định tại khoản 9 Điều 6 Luật QLT và được ghi nhận lại tại khoản 1 Điều 116 Luật QLT. Thẩm quyền, thủ tục, thời hạn giải quyết khiếu nại được thực hiện theo quy định của pháp luật về khiếu nại.

- Quyền khởi kiện:

Quyền khởi kiện được quy định tại khoản 9 Điều 6 Luật QLT và được ghi

nhận lại tại Điều 117 Luật QLT. NNT có thể khởi kiện quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế tại Tòa án theo thủ tục tố tụng hành chính được quy định tại Luật tố tụng hành chính.

** Quyền tố cáo*

Quyền tố cáo các hành vi vi phạm pháp luật của công chức quản lý thuế và tổ chức, cá nhân khác của NNT được ghi nhận tại khoản 10 Điều 6 Luật QLT và khoản 2 Điều 116 Luật QLT. Thẩm quyền, thủ tục, thời hạn giải quyết tố cáo được thực hiện theo quy định của Luật Tố cáo.

Pháp luật thuế ở Trung Quốc và Nhật Bản cũng có những quy định cụ thể về quyền khiếu nại, tố cáo của NNT. Cụ thể là Khoản 5 Điều 8 Luật QLT Trung Quốc quy định: NNT, người được khấu trừ thuế có quyền khiếu nại và tố cáo đối với những hành vi vi phạm pháp luật của nhân viên thuế và cơ quan thuế. Điều 13 cũng quy định: bất kì đơn vị và cá nhân nào cũng có quyền báo cáo những hành vi vi phạm pháp luật về thuế và quy định hành chính. Cơ quan tiếp nhận báo cáo phải bảo đảm bí mật cho người báo cáo. Cơ quan thuế khen thưởng theo quy định của pháp luật [69]. Còn ở Nhật Bản, theo quy định tại Điều 2, Điều 5 Luật khiếu nại Nhật Bản, NNT có quyền tiến hành khiếu nại với các cơ quan nhà nước như cơ quan thuế hoặc cục thuế quốc gia, cũng có thể khiếu nại phàn nàn về việc kiểm toán thuế. Trong trường hợp có quan điểm khác với cơ quan thuế, NNT có quyền khiếu nại với Tòa án thuế quốc gia, cơ quan thuế hoặc cục thuế.

2.1.6.2. Thực trạng về quyền khiếu nại, khởi kiện, tố cáo

Khiếu nại, khởi kiện, tố cáo chính là các biện pháp mà NNT có thể sử dụng để bảo vệ quyền của mình khi bị xâm phạm. Trong thời gian vừa qua, NTT đã tích cực sử dụng các biện pháp nêu trên để bảo vệ quyền vào lợi ích hợp pháp của mình, đã có hàng loạt vụ tố cáo hành vi nhận hối lộ, tham nhũng của công chức ngành thuế cũng như khiếu nại, khởi kiện quyết định hành

chính của cơ quan quản lý thuế. Điều này một phần làm trong sạch hoạt động quản lý của cơ quan QLT, đồng thời cũng để NNT bảo vệ được các quyền của mình cũng như yên tâm hơn trong việc nộp thuế. Đây là một số vụ việc xảy ra trên thực tế, NTT đã thi hành quyền khiếu nại, khởi kiện và tố cáo để bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của mình.

**Khiếu nại, khởi kiện*

Tháng 8/2010, bà Mai Xuân Thu, Mai Xuân Mỹ, Mai Xuân Minh (Việt Kiều Pháp) ủy quyền cho bà Nguyễn Bảo Trân và ông Trần Ty thay mặt và nhân danh họ khai nhận di sản thừa kế căn nhà số 133 trên đường Ngô Gia Tự. Đồng thời, bà Trân và ông Ty được ủy quyền thay mặt bán căn nhà trên. Sau khi hoàn tất thủ tục khai nhận di sản thừa kế, tháng 2/2013, bà Trân và ông Ty bán căn nhà với giá 10 tỉ đồng và đến Chi cục Thuế Quận 10 (Cục Thuế TP. HCM) làm thủ tục chuyển nhượng. Tháng 3/2013, Chi Cục thuế quận 10 ra thông báo yêu cầu các đồng chủ sở hữu của căn nhà là bà Thu, bà Mỹ và ông Minh nộp thuế TNCN với số tiền là 200 triệu đồng (mức thuế suất là 2% giá chuyển nhượng bất động sản theo quy định tại Điều 12, Điều 23 Luật Thuế TNCN); tương tự ông Ty và bà Trân là những người được ủy quyền bán nhà cũng phải nộp thuế TNCN với số tiền là 200 triệu đồng. Vì theo hướng dẫn của Tổng Cục thuế, bà Trân, ông Ty dù được ủy quyền nhân danh chủ sở hữu thực hiện chuyển nhượng quyền sử dụng đất cũng phải nộp thuế TNCN như chủ sở hữu. Nếu không nộp sẽ không giải quyết việc nộp thuế cho chuyển nhượng nhà. Không còn cách nào khác, bà Trân và ông Ty buộc lòng phải nộp số tiền trên. Sau khi nộp tiền, tháng bà Trân và ông Ty khởi kiện ra tòa yêu cầu trả lại 200 triệu đồng [34].

Ngày 10/9/2014 Tóa án nhân dân Quận 10 – TP. HCM đã tiến hành xét xử sơ thẩm. Theo tòa, Chi Cục thuế quận 10 chỉ được thu 200 triệu đồng tiền thuế TNCN từ việc bán căn nhà của các đồng chủ sở hữu là bà Thu, bà Mỹ,

ông Minh. Còn việc thu thêm 200 triệu đồng của hai người được ủy quyền bán nhà là vi phạm pháp luật. Chi tiết hơn, hợp đồng ủy quyền của các chủ nhà cho phía nguyên đơn là hợp pháp, không có căn cứ để xác định đó là hợp đồng mua bán nhà trá hình như lập luận của Chi cục Thuế Quận 10 đã đưa ra trong phiên tòa xét xử sơ thẩm. Kết thúc phiên tòa sơ thẩm, tòa chấp nhận đơn khởi kiện của nguyên đơn là ông Trần Ty và bà Nguyễn Bảo Trân, tuyên buộc Chi cục Thuế quận 10 (TP.HCM) phải trả lại cho phía nguyên đơn 200 triệu đồng là số tiền thuế TNCN mà họ bị buộc phải nộp khi bán căn nhà vào tháng 2/2013 theo sự ủy quyền của ba đồng chủ sở hữu [34].

Nguyên nhân dẫn đến Chi cục Thuế Quận 10 ra thông báo nộp thuế TNCN sai là do thực hiện theo Công văn số 1133/BTC-TNCN ngày 5/4/2011 của Tổng cục Thuế. Theo công văn trên thì

> Việc cá nhân có đầy đủ năng lực dân sự mà ủy quyền cho cá nhân không thuộc đối tượng miễn thuế theo quy định được toàn quyền thực hiện việc chiếm hữu, quản lý, sử dụng và định đoạt bất động sản (BĐS) của mình..., đồng thời bên được ủy quyền không nhận thù lao thì thực chất đây là hoạt động mua, bán BĐS. Do đó người ủy quyền phải có nghĩa vụ kê khai và nộp thuế TNCN [54].

Chỉ đạo này hoàn toàn sai luật. Bởi về mặt pháp lý ủy quyền không đồng nhất với mua bán, không phải là chuyển quyền sở hữu. Tai hại hơn, từ chỉ đạo này mà nhiều địa phương đã yêu cầu người bán nhà theo ủy quyền phải nộp hai khoản thuế: 1. Khoản thuế dành cho chủ sở hữu khi bán nhà; 2. Khoản thuế dành cho người được chủ sở hữu ủy quyền bán nhà. Nếu khoản 1 hoàn toàn phù hợp với quy định của Luật Thuế TNCN (khi có phát sinh việc chuyển nhượng BĐS) thì khoản 2 là vừa trái với quy định của Luật Thuế TNCN (không có căn cứ cho rằng tiền bán nhà là thu nhập của người được ủy quyền), vừa trái với Bộ Luật Dân sự (không thể suy đoán có việc né thuế để đồng nhất

hợp đồng ủy quyền với hợp đồng mua bán). Thực tế có rất nhiều vụ việc tương tự xảy ra, NNT sau khi miễn cưỡng nộp thuế để được giải quyết hồ sơ bán nhà đã chọn khởi kiện để đòi cơ quan thuế hoàn lại khoản 2. Và đáng lưu ý là hầu như đã khởi kiện là dân đều… thắng tựa như vụ kiện ở Quận 10 nêu trên.

Tuy nhiên, điều đáng nói là lẽ ra từ những phản ứng gay gắt của dư luận và từ các vụ cơ quan thuế liên tiếp thua kiện thì Tổng cục Thuế sẽ phải có sự điều chỉnh quy định cho phù hợp với các quy định của pháp luật. Nhưng thực tế, thay vì tồn tại trong công văn của Tổng cục Thuế (mà nhiều tòa án đều cho rằng đó không phải là văn bản quy phạm pháp luật), giờ việc thu thuế "ủy quyền BĐS" đã được "chính danh" trong Nghị định 65/2013/NĐ - CP của Chính phủ. Theo nghị định này, thu nhập từ việc ủy quyền quản lý BĐS mà người được ủy quyền có quyền chuyển nhượng BĐS hoặc có quyền như người sở hữu BĐS theo quy định của pháp luật thì phải nộp thuế TNCN [17]. Tại thời điểm này, chưa ghi nhận được việc khởi kiện cách thu "thuế chồng thuế" từ việc ủy quyền cho người khác bán nhà theo quy định của Nghị định 65/2013/NĐ – CP nên chưa rõ nếu có thụ lý thì các tòa sẽ xử như thế nào. Nhưng rõ ràng, quy định trên của Nghị định là trái với quy định của Luật Thuế TNCN và Bộ luật Dân sự.

Một vụ việc khác, liên quan đến tranh cãi của các DN niêm yết với cơ quan thuế về quyết định truy thu thuế áp dụng đối với các DN niêm yết lần đầu trên thị trường chứng khoán đã trình bày ở mục 2.1.2.1, Công ty Cổ phần Sông Đà 909 (S99) đã tiến hành khởi kiện Cục Thuế Thành phố Hà Nội. Tuy nhiên, điều đáng nói là trong số rất nhiều DN niêm yết đã và đang có nguy cơ bị truy thu thuế liên quan đến áp dụng chính sách ưu đãi thuế TNDN đối với DN niêm yết lần đầu trên thị trường chứng khoán giai đoạn 2004 – 2006 thì S99 là trường hợp đầu tiên khởi kiện cơ quan thuế và được tòa án đưa ra xét xử công khai. Trước đó, S99 đã khiếu nại quyết định truy thu thuế của Cục

thuế Thành phố Hà Nội và Cục Thuế Thành phố Hà Nội đã có Quyết định số 10498/QĐ-CT-KTNB ngày 11/4/2013 về việc giải quyết khiếu nại lần thứ nhất của S99. Không đồng ý với Quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu, S99 đã khởi kiện Cục Thuế Thành phố Hà Nội. Ngày 15/4/2014, Tòa án nhân dân TP. Hà Nội đã đưa vụ án hành chính sơ thẩm khiếu kiện Quyết định số 10498/QĐ-CT-KTNB ngày 11/4/2013 của Cục Thuế TP. Hà Nội về việc giải quyết khiếu nại lần thứ nhất của S99 ra xét xử. Kết thúc phiên tòa sơ thẩm, chủ tọa phiên tòa bất ngờ tuyên án bác yêu cầu khởi kiện của S99 về hủy Quyết định 10498/QĐ-CT-KTNB ngày 11/4/2013 của Cục Thuế TP. Hà Nội. S99 không đồng ý với phán quyết của tòa sơ thẩm. Bởi vậy, Công ty sẽ làm đơn kháng cáo lên Tòa án nhân dân Tối cao, cũng như kiến nghị các cơ quan liên quan của Quốc hội vào cuộc giám sát, để bảo vệ quyền và lợi ích cho S99, cũng như các cổ đông của Công ty. Nỗ lực theo kiện của S99 không chỉ thuần túy là vì lợi ích của DN, mà còn vì mong muốn cơ quan thuế, cũng như các cơ quan quản lý nhà nước khác cần có hành xử rõ ràng, nhất quán trong ban hành và thực thi chính sách, để tránh tác động tiêu cực đến hoạt động của các DN, ảnh hưởng đến quyền lợi của hàng vạn nhà đầu tư [65].

** Tố cáo*

Ngày 8/1/2014, Chi cục thuế Quận 1 (Cục thuế TP. HCM) có quyết định về việc "kiểm tra hoá đơn tại trụ sở NNT" tại Công ty Trách nhiệm hữu hạn (TNHH) một thành viên thương mại dịch vụ Khách sạn Ngôi Sao Giải trí (Công ty Ngôi Sao Giải Trí) có trụ sở đặt tại phường Bến Nghé (Quận 1) từ tháng 1/2013 đến tháng 12/2013. Huỳnh Trung Hiếu - phó đội trưởng Đội kiểm tra thuế thuộc Chi cục thuế quận 1 TP. HCM được phân công làm trưởng đoàn kiểm tra. Kết thúc kiểm tra, đoàn lập biên bản xác nhận công ty có những sai phạm: “Lập hóa đơn không ghi đầy đủ nội dung theo quy định; Công ty hủy không đúng quy định các hóa đơn GTGT”. Theo quy định, hành vi này có mức phạt 3,6 triệu đồng, nhưng do thấy DN chưa am hiểu về thuế

nên Hiếu "hù dọa" với hành vi vi phạm thuế này, DN sẽ bị phạt rất nặng. Thậm chí, Hiếu sẽ kiến nghị với cơ quan công an xử lý hình sự người đại diện theo pháp luật của công ty. Hiếu đòi DN "chung chi" 50 triệu đồng sẽ bỏ qua sai phạm. Bà P quyền giám đốc của công ty mặc dù rất bức xúc nhưng đã liên lạc với Hiếu để thỏa thuận lại về số tiền và địa điểm giao tiền. Sau khi "ngã giá", Hiếu đồng ý "chốt" 30 triệu đồng. Sau đó, bà P đã đến cơ quan cảnh sát điều tra công an TP. HCM trình báo toàn bộ hành vi vi phạm của Hiếu. Hiếu bị bắt quả tang khi đang nhận tiền và bị xử 8 năm tù giam. Cũng với hành vi nhũng nhiễu, vòi tiền DN, Trần Văn Báu nguyên Đội trưởng đội Kiểm tra thuế số 8 – Chi cục Thuế Quận 1 (Cục Thuế TP HCM) cũng đã bị NTT tố cáo và bị cơ quan cảnh sát điều tra bắt quả tang khi đang nhận 10 triệu đồng của đại diện công ty TNHH Cuộc Sống Của Tôi [22].

Một vụ việc khác, Cơ quan cảnh sát điều tra (PC46) cũng cho biết, đã từng nhận được đơn tố cáo của bà V.T.H, chủ DN tư nhân khách sạn M.H (Quận Tân Bình) tố cáo hành vi nhũng nhiễu của cán bộ thuế tên L. Đầu năm 2012, L điện thoại mời DN đến Chi cục thuế làm việc yêu cầu nộp hồ sơ, sổ sách theo dõi doanh số đầu vào, đầu ra của DN trong 3 năm 2009, 2010, 2011 để kiểm tra quyết toán thuế. Kế toán DN trình bày với L là hồ sơ sổ sách của DN thiết lập trên máy tính bị virus mất, không thể cung cấp đầy đủ hồ sơ và kịp thời gian. Phát hiện ra "chỗ hở" của DN, L yêu cầu DN đưa 80 triệu đồng, L sẽ "lo" vụ này và L sẽ nộp thay tiền thuế cho DN. Do số tiền khá lớn, trong khi DN hoạt động còn gặp nhiều khó khăn, kế toán DN đã nhiều lần năn nỉ và cuối cùng L chấp nhận giảm còn 60 triệu đồng. Khi L nhận được 47 triệu đồng của DN thì hành vi của L đã bị cơ quan chức năng phát hiện [22].

Qua những vụ việc trên, có thể thấy, tình trạng công chức quản lý thuế vi phạm pháp luật vẫn diễn ra hết sức phổ biến nhất là trong quá trình thanh tra, kiểm tra thuế. Quyền tố cáo giúp cho NNT phát giác và ngăn chặn kịp

thời các hành vi vi phạm pháp luật của công chức quản lý thuế nhằm bảo về quyền và lợi ích hợp pháp của NNT.

Mặc dù, NNT đã tích cực trong việc thi hành quyền khiếu nại, khởi kiện và tố cáo; tuy nhiên đôi lúc việc khiếu nại, khởi kiện, tố cáo của NNT vẫn chưa được cơ quan có thẩm quyền giải quyết một cách triệt để, việc giải quyết còn diễn ra trong thời gian dài quá thời gian luật định, chậm trễ trong công tác xử lý. Nhiều trường hợp các DN thường không muốn thực hiện quyền này vì lợi ích bị vi phạm thường không lớn và cũng không muốn bị gây cản trở trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Hoạt động khiếu nại, khởi kiện, tố cáo này được thực hiện theo Luật Khiếu nại, Luật Tố tụng hành chính, Luật tố cáo, NNT cũng chưa rõ các luật này nên việc thực hiện quyền còn gặp nhiều khó khăn.

Trên phương diện lý luận và thực tiễn hiện nay cho thấy: Giải quyết khiếu nại, khởi khiện là một chức năng quản lý thuế quan trọng nhằm đảm bảo và bảo vệ quyền lợi chính đáng cho NNT. Luật QLT và các văn bản pháp luật có liên quan đã tạo được cơ sở pháp lý cần thiết cho việc thực hiện quyền và nghĩa vụ của các chủ thể liên quan đến khiếu nại, tố cáo và giải quyết tranh chấp trong quản lý thuế.

Tuy nhiên, qua khảo sát thực tiễn cho thấy, NNT rất ngại tham gia vào quá trình giải quyết tranh chấp về thuế: khiếu nại, khởi kiện cũng như là tố cáo. Chỉ có 23% DN được hỏi cho rằng họ sẽ khiếu nại lên cơ quan quản lý thuế nếu quyền lợi hợp pháp của họ bị xâm hại; 20% DN có ý định khiếu nại lên cơ quan nhà nước có thẩm quyền khác, có 3% DN có ý kiến cho rằng sẽ khởi kiện ra tòa án nếu quyền lợi chính đáng của họ không được cơ quan quản lý thuế giải quyết thỏa đáng khi họ đã khiếu nại [59].

Tại sao NNT lại có tâm, lý e ngại khi tham gia vào quá trình khiếu nại, tố cáo, khởi kiện? Kết quản khảo sát thực tiễn cho thấy: 60,6% cho rằng, thủ

tục khiếu nại, tố cáo phức tạp; 61,7 % cho rằng, do kết quả xử lý khiếu nại là không hợp lý; 22% cho rằng, thời gian chờ đợi giải quyết quá lâu [59].

Thực tiễn cho thấy, pháp luật và cơ chế thực thi pháp luật về giải quyết khiếu nại, tố cáo trong quản lý thuế chưa được quan tâm đúng mức và NNT chưa được nhìn nhận là khách hàng. Dịch vụ đảm bảo quyền lợi cho khách hàng chưa được coi trọng không chỉ trên thực tế mà còn thể hiện ngay trong chiến lược, chính sách quản lý thuế, cụ thể:

-Trong chiến lược cải cách hệ thống thuế không có chương trình hiện đại hóa xử lý khiếu nại, tố cáo.

-Trong Luật QLT chỉ quy định chung có tính nguyên tắc về xử lý khiếu nại, tố cáo về thuế và dẫn chiếu Luật khiếu nại, Luật tố cáo.

-Trong nội bộ cơ quan thuế chưa tổ chức bộ phận chuyên môn hóa sâu giúp Thủ trưởng cơ quan thuế trong giải quyết khiếu nại, tố cáo. Việc tiếp nhận thủ tục khiếu nại, tố cáo thuộc bộ phận hành chính; giúp cho thủ trưởng giải quyết khiếu nại, tố cáo thường là bộ phận kiểm tra nội bộ và một phần thuộc về trách nhiệm của bộ phận thanh tra thuế.

-Trong bối cảnh chính sách pháp luật thuế còn chưa thực sự minh bạch, trình độ kiến thức, năng lực của cán bộ thuế còn yếu, sự hiểu biết của NNT về pháp luật thuế còn hạn chế. Hơn nữa, một phần do yếu tố tâm lý người nộp thuế cho rằng, họ là đối tượng bị quản lý, còn cán bộ, cơ quan quản lý thuế là người có quyền lực trong tay, nên họ chưa tin tưởng vào giải quyết của cơ quan có thẩm quyền, họ sợ bị cơ quan quản lý thuế và công chức quản lý thuế có trù úm sau này.

Kinh nghiệm quản lý thuế một số nước chúng ta có thể tham khảo: chẳng hạn, ở Pháp có thành lập Ủy ban xử lý các tranh chấp giữa NNTvà cơ quan thuế. Ủy ban này có đại diện của NNT tham gia và có quyền ngang bằng với các thành viên khác trong Ủy ban khi giải quyết tranh chấp. Sự tham gia

của đại diện NNT vào các Ủy ban ngang phiếu để NNT thấy tính khách quan, trung thực trong quá trình giải quyết tranh chấp, đề cao vai trò, vị trí của họ trong quản lý thuế.

Ở Hàn Quốc, có thành lập tổ chức bảo vệ quyền lợi NNT, tổ chức này có tính độc lập tương đối trong cơ quan quản lý thuế. Những người bảo vệ quyền lợi của NNT được đề cử từ các Cục thuế và Chi cục thuế địa phương, họ có nhiệm vụ thực hiện công việc này một cách độc lập và công bằng.

2.2. Thực trạng bảo vệ quyền của người nộp thuế của Cơ quan quản lý thuế

2.2.1. Tuân thủ thủ tục thu nộp thuế

Thủ tục hành chính nói chung và thủ tục hành chính thuế nói riêng hiện nay đã có nhiều cải cách đổi mới nhằm phục vụ xã hội một cách tốt nhất, tuy nhiên vẫn còn những thủ tục rườm ra, gây nhiều bất cập, cần phải tiếp tục được cải tiến. Vấn đề đơn giản hóa thủ tục hành chính về thuế được đặt ra góp phần giúp cho NNT giảm thời gian, chi phí kê khai và nộp thuế. Các thủ tục hành chính về thuế minh bạch, rõ ràng, thuận tiện sẽ giúp NNT nhận thức đầy đủ quyền lợi và nghĩa vụ của mình trong Luật QLT. Từ đó, đề cao tính chủ động, tự chịu trách nhiệm của NNT theo cơ chế tự khai, tự tính, tự nộp thuế đồng thời yêu cầu công chức quản lý thuế tuân thủ thủ tục trong việc thu nộp thuế.

Thực thi các quy định về đơn giản hóa thủ tục hành chính về thuế theo yêu cầu của Nghị quyết số 57/2010/QH12 của Quốc hội; Nghị quyết số 25/NQ-CP, Nghị quyết số 68/NQ-CP của Chính phủ; Luật sửa đổi, bổ sung một số Điều của Luật QLT đã đáp ứng được việc đơn giản hóa thủ tục hành chính thuế thể hiện ở 5 nội dung sau:.

Thứ nhất, giảm tần suất kê khai thuế GTGT từ 12 lần/năm xuống còn 4 lần/năm đối với NNT quy mô vừa và nhỏ. Chính phủ quy định tiêu chí xác

định NNT để kê khai theo quý theo quy định tại Điều 31 Luật QLT và khoản 8 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT.

Thứ hai, rút ngắn thời gian giải quyết thủ tục gia hạn nộp hồ sơ khai thuế từ 5 ngày làm việc [38, Điều 33] xuống 3 ngày làm việc [47, Điều 1].

Thứ ba, Khoản 17 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT đã bỏ "Chứng từ nộp thuế" trong hồ sơ hoàn thuế (Điều 58 Luật QLT).

Thứ tư, một số nội dung hoàn thuế có một số sửa đổi, bổ sung như: Khoản 18 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT đã rút ngắn thời hạn giải quyết đối với trường hợp "kiểm tra trước, hoàn thuế sau" từ 60 ngày xuống còn 40 ngày kể từ ngày nhận đủ hồ sơ và trường hợp "hoàn thuế trước, kiểm tra sau" từ 15 ngày làm việc xuống còn 6 ngày làm việc [38, Điều 60].

Bên cạnh đó, Luật QLT hiện hành bổ sung quy định cơ quan Thuế phải kiểm tra trong thời hạn 1 năm kể từ khi có quyết định hoàn thuế đối với 4 đối tượng có độ rủi ro cao gồm:

> (1) Cơ sở kinh doanh kê khai lỗ hai năm liên tục hoặc có số lỗ vượt quá vốn chủ sở hữu; (2) Cơ sở kinh doanh được hoàn thuế từ hoạt động kinh doanh bất động sản; kinh doanh thương mại, dịch vụ; (3) Cơ sở kinh doanh thay đổi trụ sở từ 2 lần trở lên trong vòng 12 tháng kể từ ngày có quyết định hoàn thuế trở về trước; (4) Cơ sở kinh doanh có sự thay đổi bất thường giữa doanh thu tính thuế và số thuế được hoàn trong giai đoạn 12 tháng, kể từ ngày có quyết định hoàn thuế trở về trước [47].

*Thứ năm***,** "Tờ khai quyết toán thuế" trong Hồ sơ đề nghị xóa nợ đối với trường hợp DN bị tuyên bố phá sản quy định tại Điều 66 Luật QLT được thay bằng "Quyết định tuyên bố phá sản" theo quy định tại Khoản 21 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT để đảm bảo tính thống nhất, đơn giản trong thực hiện

Gần đây nhất Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 119/2014/TT- BTC ngày 25/8/2014 (có hiệu lực từ 1/9/2014) về sửa đổi, bổ sung một số điều của 7 Thông tư đã ban trước đó để cải cách, đơn giản thủ tục hành chính về thuế. Một số thủ tục đáng chú ý về thuế được bãi bỏ trong Thông tư số 119/2014 đó là: Bỏ 12 chỉ tiêu tại các Bảng kê hóa đơn hàng hóa dịch vụ mua vào, bán ra; Bỏ quy định khai và tính thuế GTGT đối với hàng hóa, bán sản phẩm được DN tiếp tục sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh. Cùng đó, bỏ quy định mức 1 tỷ đồng về điều kiện tài sản, máy móc, thiết bị đầu tư, mua sắm đối với DN mới thành lập để đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế... Với người nộp thuế TNCN, các thủ tục được cắt giảm tối đa. Với sửa đổi lần này, tất cả DN đều được quyền lựa chọn để đăng ký tự nguyện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế GTGT, thay vì phải có đầu tư từ 1 tỷ đồng trở lên. Điều này sẽ tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng giữa DN nhỏ với DN lớn, giữa DN mới thành lập với DN đã thành lập trước đó…

Với việc thực hiện theo những cải cách, đơn giản hóa thủ tục hành chính về thuế quy định tại Thông tư thì với 450.000 DN nộp thuế trên cả nước, mỗi DN giảm khoảng 201,5 giờ kê khai, nộp thuế trên 1 năm trong tổng số 537 giờ kê khai, nộp thuế như hiện nay thì cả nước sẽ giảm được gần 120 triệu giờ kê khai, nộp thuế trên 1 năm cho các DN, tiết kiệm hàng ngàn tỷ đồng. Ngoài ra, cái được lớn nhất là DN không phải mất những chi phí không chính thức dẫn đến tăng thời cơ kinh doanh, tạo ra văn hóa kinh doanh mới, đội ngũ doanh nhân mới tập trung trí tuệ cho việc kinh doanh chứ không phải "đối phó" với những thủ tục hành chính. Việc thực thi một loạt nội dung về thủ tục hành chính về thuế sẽ giúp giải phóng rất nhiều thời gian, tiền bạc cho DN, cũng như giải quyết nhiều quyền lợi cho NNT trên toàn quốc. Hầu hết các DN có chung ý kiến: Thông tư 119/2014/TT – BTC đã gỡ bỏ một số vướng mắc mà DN thường gặp, theo hướng thuận lợi cho DN.

Có thể nói, việc sửa đổi các quy định trong Luật QLT và Thông tư

119/2014/TT-BTC đã giúp đơn giản hoá các thủ tục hành chính trong việc kê khai, nộp thuế; làm giảm khối lượng công việc, thời gian xử lý và chi phí cho cả NNT và cơ quan quản lý thuế; từ đó tạo ra cơ cấu quản lý thuế chuyên nghiệp, tổ chức bộ máy quản lý thuế hiệu quả.

2.2.2. ***Tuân thủ nghĩa vụ trong thực hiện quyền kiểm tra, thanh tra thuế*** Một trong những hoạt động thường xuyên của Cơ quan Thuế là kiểm

tra và thanh tra thuế. Về nguyên tắc, hoạt động này được thực hiện trên cơ sở phân tích thông tin, dữ liệu liên quan đến NNT, đánh giá việc chấp hành pháp luật của NNT, xác minh và thu thập chứng cứ để xác định hành vi vi phạm pháp luật về thuế. Đồng thời, không cản trở hoạt động bình thường của cơ quan, tổ chức, cá nhân là NNT và phải tuân thủ các quy định của pháp luật có liên quan [38, Điều 75].

Theo Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính, tính đến ngày 31/10/2011, tổng số NNT được cấp mã số thuế đang hoạt động trong phạm vi cả nước là 14.678.067, trong đó DN và tổ chức là 560.243, hộ cá thể là 1.665.540, cá nhân nộp thuế là 12.452.284. Tuy nhiên, trong 5 năm từ 2007-2011, Cơ quan Thuế các cấp đã tiến hành thanh tra, kiểm tra 5.659.761 hồ sơ DN tại trụ sở cơ quan Thuế đã phát hiện, truy thu và phạt tổng số tiền là 3.466 tỉ đồng. Chỉ tính riêng năm 2011 đã kiểm tra 1.828.901 hồ sơ, truy thu số tiền 774 tỉ đồng. Còn khi tiến hành kiểm tra 145.491 cuộc tại trụ sở DN đã phát hiện và truy thu 10.691 tỉ đồng, trong đó năm 2011 kiểm tra 44.109 cuộc, phát hiện và truy thu trên 4.000 tỉ đồng. Có thể nói kết quả đạt được thông qua công tác kiểm tra, thanh tra thuế là rất lớn [60].

** Kiểm tra thuế*

Luật QLT quy định cụ thể về địa điểm kiểm tra, và nội dung kiểm tra. Trong quá trình kiểm tra đòi hỏi sự hợp tác của NNT trong cung cấp thông tin, chứng từ làm cơ sở để đối chiếu so sánh với hồ sơ thuế. Cơ quan quản lý

Thuế có quyền yêu cầu NNT giải trình hoặc bổ sung thông tin, tư liệu để chứng minh số thuế đã khai là đúng, ra quyết định kiểm tra, gia hạn kiểm tra và trong thời hạn Luật định cho phép NNT hoàn chỉnh hồ sơ nộp thuế. Việc ấn định thuế chỉ được tiến hành sau khi các biện pháp cứu trợ cho NNT đã được thực hiện.

Về trường hợp kiểm tra thuế tại trụ sở của NNT, theo quy định hiện hành, việc kiểm tra thuế tại trụ sở của NTT có thể được tiến hành khi NNT không giải trình, bổ sung thông tin, tài liệu theo yêu cầu của cơ quan thuế. Tuy vậy, tại Điểm c, d Khoản 3 Điều 77 Luật QLT quy định, nếu trong trường hợp không giải trình, bổ sung tài liệu thì cơ quan thuế có hai khả năng để lựa chọn ra quyết định: ấn định số tiền thuế hoặc kiểm tra thuế tại trụ sở của NNT. Điều luật không quy định rõ về điều kiện để áp dụng một trong hai phương án trên. Chính vì vậy, nhiều người vẫn tỏ ra nghi ngại về tính thiếu minh bạch trong quyết định kiểm tra thuế tại trụ sở của NNT.

Tham khảo kinh nghiệm của các nước và khuyến nghị của các Tổ chức quốc tế, Luật QLT đã được sửa đổi theo hướng kiểm tra thuế theo tiêu chí đánh giá rủi ro qua phân tích, đánh giá việc chấp hành pháp luật của NNT; kiểm tra đối với trường hợp có phát sinh dấu hiệu vi phạm pháp luật và các trường hợp được lựa chọn theo chuyên đề, kế hoạch kiểm tra do thủ trưởng cơ quan quản lý thuế cấp trên quyết định [47, Điều 1]. Đối với các trường hợp này, cơ quan quản lý thuế thực hiện kiểm tra tại trụ sở NNT không quá một lần trong một năm.Việc sửa đổi Luật QLT theo hướng này có thể tác động vào ý thức tuân thủ pháp luật của NNT, bởi NNT chỉ bị kiểm tra khi qua phân tích, đánh giá việc chấp hành pháp luật về thuế xác định có dấu hiệu vi phạm pháp luật. Khi chấp hành nghiêm chỉnh pháp luật sẽ được loại trừ ra khỏi đối tượng bị kiểm tra, điều này đồng nghĩa với việc NNT tự làm giảm phiền hà cho mình từ việc tuân thủ pháp luật.

Công tác thanh tra, kiểm tra thuế đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao tinh thần tuân thủ pháp luật của NNT. Do số lượng NNT ngày càng

tăng trong khi số lượng cán bộ thanh tra, kiểm tra thuế có hạn, các nước quản lý thuế theo cơ chế tự khai, tự nộp thường thực hiện kiểm tra, thanh tra trên cơ sở phân tích rủi ro về NNT, tức là chỉ lựa chọn NNT có rủi ro cao nhất để tiến hành thanh tra. Để có thông tin phân tích rủi ro, cơ quan quản lý thuế rất quan tâm đến việc xây dựng hệ thống thông tin về NNT và những tiêu thức đánh giá mức độ rủi ro đối với từng nhóm NNT. Việc ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại để hỗ trợ cho việc phân tích rủi ro thuế là một trong những điều kiện quan trọng để thực hiện có hiệu quả công tác thanh tra, kiểm tra thuế trong cơ chế tự khai, tự nộp thuế.

Quản lý rủi ro (QLRR) trong quản lý thuế là việc áp dụng có hệ thống các quy định pháp luật, các quy trình nghiệp vụ để xác định, đánh giá và phân loại các rủi ro có thể tác động tiêu cực đến hiệu quả, hiệu lực quản lý thuế, làm cơ sở để cơ quan quản lý thuế phân bổ nguồn lực hợp lý, áp dụng các biện pháp quản lý hiệu quả.

Một trong những mục tiêu trọng tâm của Chiến lược cải cách thuế giai đoạn 2011-2015 là việc áp dụng phương pháp QLRR trong tất cả các khâu nghiệp vụ; Tháng 4/2014, Tổng cục Thuế đã hoàn tất Dự thảo Thông tư quy định áp dụng QLRR trong quản lý thuế. Đây sẽ là cơ sở để đánh giá việc tuân thủ pháp luật thuế của NNT trong việc đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, nợ thuế, miễn giảm thuế, hoàn thuế, kiểm tra thuế... Theo tổng cục Thuế, việc áp dụng QLRR là để phòng ngừa, phát hiện, ngăn chặn kịp thời các hành vi vi phạm pháp luật thuế, đồng thời khuyến khích, tạo thuận lợi để NNT tuân thủ pháp luật. Thông tư cũng cho phép cơ quan thuế kiến nghị, áp dụng chính sách ưu tiên hoặc áp dụng các biện pháp kiểm tra thuế, thanh tra thuế, giám sát, biện pháp quản lý thuế và các biện pháp nghiệp vụ khác trong quản lý thuế đối với NNT. Với mục tiêu trên, thông tư phân loại NNT tuân thủ pháp luật thuế theo 3 loại: NNT tuân thủ pháp luật thuế tốt, NNT tuân thủ pháp luật thuế ở mức tộ trung bình và NNT tuân thủ pháp luật thuế ở mức độ thấp.

Theo Tổng cục Thuế, trên cơ sở việc đánh giá tuân thủ pháp luật, đánh giá xếp hạng mức độ rủi ro của NNT, cơ quan thuế các cấp sẽ:

(1) áp dụng QLRR trong kiểm tra hồ sơ đăng ký thuế: căn cứ danh sách NNT có rủi ro về đăng ký thuế, áp dụng các biện pháp nghiệp vụ để kiểm tra điều kiện đăng ký thuế; (2) áp dụng QLRR trong kiểm tra hồ sơ khai thuế tại trụ sở cơ quan quản lý thuế: xác định trường hợp hồ sơ khai thuế cần kiểm tra tại trụ sở cơ quan quản lý thuế, thông tin cần kiểm tra trên hồ sơ khai thuế của NNT;

(3) xác lập danh sách NNT thuộc trường hợp kiểm tra, thanh tra tại trụ sở NNT; (4) áp dụng QLRR trong việc giải quyết hồ sơ hoàn thuế: phân loại hồ sơ hoàn thuế thuộc diện hoàn thuế trước kiểm tra sau và hồ sơ hoàn thuế thuộc diện kiểm tra trước, hoàn thuế sau; (5) áp dụng QLRR trong xử lý nợ thuế, cưỡng chế nợ thuế: phân loại NNT theo các trường hợp nợ thuế và nợ thuế cần áp dụng biện pháp cưỡng chế nợ thuế; (6) áp dụng QLRR trong quản lý việc in, phát hành và sử dụng hóa đơn: phân loại NNT thuộc đối tượng mua hoá đơn của cơ quan thuế hay thuộc đối tượng được tạo hoá đơn tự in hoặc tạo hóa đơn đặt in [6].

** Thanh tra thuế*

Thanh tra thuế khác với kiểm tra thuế, áp dụng trong các trường hợp: đối với DN có ngành nghề kinh doanh đa dạng, phạm vi kinh doanh rộng; khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật về thuế và để giải quyết khiếu nại, tố cáo hoặc theo yêu cầu của thủ trưởng cơ quan quản lý thuế các cấp hoặc Bộ trưởng Bộ Tài chính [38, Điều 81]. Việc thanh tra thuế do có ảnh hưởng trực tiếp đến DN nên đối với DN có ngành nghề kinh doanh đa dạng, phạm vi kinh doanh rộng thì thanh tra định kỳ một năm không quá một lần. Việc thanh tra cũng phải dựa trên cơ sở pháp lý đó là quyết định thanh tra do thủ trưởng cơ quan quản lý thuế các cấp có thẩm quyền ban hành.

Thanh tra thuế bao gồm thanh tra NNT và thanh tra nội bộ ngành Thuế. Thanh tra NNT là thanh tra quá trình chấp hành luật thuế của NNT. Nội dung thanh tra NNT tập trung vào 3 vấn đề cơ bản sau đây:

Thứ nhất, thanh tra việc chấp hành những quy định về đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế. Đăng ký, kê khai, nộp thuế là nghĩa vụ bắt buộc của NNT khi ra kinh doanh, nếu NNT khi kinh doanh mà không đăng ký thuế, hoặc kê khai không trung thực bị coi là hành vi vi phạm pháp luật cần phải có biện pháp chấn chỉnh kịp thời. Nội dung của công tác thanh tra chấp hành những quy định đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế gồm thanh tra việc chấp hành nghĩa vụ đăng ký kinh doanh, thanh tra tính trung thực của các tài liệu, số liệu kê khai trong đăng ký kinh doanh và đăng ký thuế về vốn, địa điểm kinh doanh, ngành nghề kinh doanh, thời gian thực tế kinh doanh... nhằm chấn chỉnh các hiện tượng gian lận trong việc kê khai đăng ký thuế.

Thứ hai, thanh tra việc chấp hành chế độ lưu giữ số liệu, tài liệu kinh doanh, nghĩa vụ bắt buộc của đối tượng nộp thuế. Đây là cơ sở pháp lý để xác định nghĩa vụ nộp thuế của NNT. Các cơ sở kinh doanh phải chấp hành lập chứng từ, sổ kế toán, lập báo cáo tài chính và báo cáo thuế theo chế độ quy định thống nhất của Nhà nước. Mọi hành vi vi phạm các chế độ quy định này đều bị coi là hành vi vi phạm pháp luật cần phải được ngăn chặn kịp thời. Nội dung thanh tra thuế trong lĩnh vực này tập trung vào kiểm tra tính hợp lý, hợp pháp của chứng từ ban đầu, kiểm tra việc chấp hành chế độ và quy trình hạch toán kế toán, việc tính thuế, xác định số thuế phải nộp, số thuế được khấu trừ, việc lập các báo cáo tài chính và báo cáo thu nộp ngân sách của NNT... Đây là nội dung phức tạp nhất, tốn nhiều thời gian công sức nhất nhưng lại có tác dụng lớn nhất trong việc phát hiện và ngăn chặn các hành vi gian lận, khai man, trốn lậu thuế đảm bảo tính nghiêm minh của pháp luật và tính công bằng trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT.

Thứ ba, thanh tra việc chấp hành nghĩa vụ nộp thuế của NNT. Nộp thuế đầy đủ và đúng hạn là nghĩa vụ của NNT. Mọi trường hợp cố tình chậm nộp hoặc chây ỳ đều là những hành vi vi phạm và có ảnh hưởng xấu đến kỷ luật thu nộp cần phải được chấn chỉnh. Việc chậm nộp tiền thuế kéo dài rất có thể là mầm mống của việc chiếm đoạt tiền thuế của Nhà nước, cho nên công tác thanh tra thuế cần phải ngăn chặn những hiện tượng này, nhất là trong điều kiện các cơ sở kinh doanh tự kê khai, tính thuế và nộp thuế vào Kho bạc Nhà nước theo quy trình quản lý thu thuế hiện nay.

Công tác thanh tra đã đem lại các tác động tích cực đến công tác QLT, cụ thể: Qua thanh tra, ngoài việc tăng thu vào NSNN khoản tiền thuế khai thiếu còn tập trung đôn đốc các khoản tiền thuế nợ đọng bị chiếm dụng vào ngân sách; Phát hiện các dạng ẩn lậu thuế để xử lý kịp thời và kiến nghị điều chỉnh bổ sung chính sách cho phù hợp với thực tế. Việc tập trung thanh tra theo các chuyên đề vừa qua đạt hiệu quả cao, việc xử lý được toàn diện, thống nhất trong cả ngành không bỏ sót nguồn thu đặc biệt là đối với những ngành nghề đang được dư luận quan tâm.

Mặc dù đạt được một số kết quả tích cực, cũng cần nhận thấy rằng các hiện tượng vi phạm các quy định về thuế rất lớn Nếu hoạt động thanh tra không kịp thời sẽ không ngăn chặn và xử lý được hành vi vi phạm. Bởi vậy, hoạt động thanh tra phải được tiến hành đúng đối tượng, đúng thời điểm để tránh việc tẩu tán tài sản, gây khó khăn cho việc truy thu thuế. Trong thời gian qua, không ít DN có vốn đầu tư nước ngoài lạm dụng những bất cập của pháp luật thuế Việt Nam đã tiến hành chuyển giá làm cho giá hàng hóa không phản ánh đúng giá trị, làm cho DN lỗ "thực" và không phải nộp thuế, hành vi này tạo ra sự bất công bằng trong hoạt động kinh doanh cũng như làm thất thu NSNN. Ngoài ra, còn có nhiều trường hợp DN có vốn đầu tư nước ngoài lợi dụng được hưởng lợi từ ân hạn thuế đã nhập rất nhiều hàng hóa vào Việt Nam

để bán, chây ỳ không nộp thuế và bỏ về nước [31]. Những hành vi trên đây tồn tại trong một thời gian dài nhưng gần đây mới được thanh tra và được đề xuất phương án xử lý. Đây không chỉ là vấn đề bất cập trong quy định của pháp luật mà còn là nguyên nhân chủ quan từ phía cơ quan quản lý thuế; cụ thể là những nguyên nhân như:

Một là, chưa có quy trình phân loại kiểm tra một cách có hệ thống, khoa học để nhằm phát hiện đối tượng có nhiều khả năng trốn thuế, lậu thuế để tiến hành thanh tra, do vậy hiệu quả của thanh tra thuế chưa thật cao.

Hai là, nhìn chung vẫn còn một bộ phận cán bộ thanh tra thuế chưa thật sự đáp ứng yêu cầu của tình hình hiện nay, bộ phận thanh tra thuế mỏng về số lượng. Bên cạnh đó, trình độ cán bộ làm công tác thanh tra thuế cũng còn nhiều hạn chế nên hiệu quả công tác thanh tra thuế chưa hiệu quả.

Ba là, việc tiến hành xử lý các trường hợp vi phạm theo quyết định của thanh tra thuế chưa đủ sức răn đe, quyền hạn của bộ phận thanh tra thuế còn ít nên cũng ảnh hưởng tới hiệu quả của công tác thanh tra thuế.

2.2.3. Xử lý vi phạm hành chính thuế

Về mặt lý thuyết, vi phạm hành chính trong lĩnh vực thuế là hành vi làm trái các quy định pháp luật hành chính trong lĩnh vực thuế, do tổ chức, cá nhân thực hiện một cách cố ý hoặc vô ý, xâm hại đến những lợi ích được pháp luật hành chính bảo vệ nhưng chưa đến mức xử lý hình sự và phải chịu trách nhiệm hành chính [62].

Trong cơ chế tự khai, tự nộp, chế tài xử lý vi phạm pháp luật thuế không phải là mục tiêu chính của quản lý thuế mà chỉ là một công cụ nhằm khuyến khích sự tuân thủ. Trên bình diện tổng thể của quản lý thuế, xử lý vi phạm pháp luật thuế mang nặng tính "răn đe" để hướng đối tượng nộp thuế thực hiện sự tuân thủ pháp luật thuế. Nếu mọi trường hợp không tuân thủ pháp luật thuế đều được phát hiện, xử lý chính xác, nghiêm khắc, kịp thời thì

có tác dụng phòng ngừa, thúc đẩy các đối tượng nộp thuế hướng đến sự tuân thủ pháp luật thuế. Ngược lại, nếu hệ thống thúc đẩy và xử phạt yếu sẽ là điều kiện làm lan nhanh sự không tuân thủ pháp luật thuế. Bởi vậy, việc quy định những nội dung xử lý vi phạm pháp luật thuế trong pháp luật QLT là cần thiết. Việc xử lý vi phạm pháp luật về thuế có ý nghĩa quan trọng để hạn chế tình trạng thất thu NSNN, đảm bảo môi trường cạnh tranh công bằng trước một thức tế là các vi phạm pháp luật thuế diễn ra thường xuyên và dưới nhiều dạng hành vi khác nhau như gian lận trong kê khai, thông đồng trốn thuế, giả mạo hóa đơn, chứng từ …

Khi không tuân thủ nghĩa vụ theo các Luật thuế và Luật QLT, NNT bị coi là vi phạm, tùy theo mức độ sẽ bị xử lý theo pháp luật. Để xem xét một cá nhân, DN có vi phạm pháp luật thuế hay không, Cơ quan thuế được trao thẩm quyền xác định hành vi vi phạm các thủ tục thuế; chậm nộp tiền thuế; khai sai dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn; gian lận, trốn thuế. Điều 9 Luật QLT quy định quyền hạn của Cơ quan Thuế gắn với nghĩa vụ quản lý thu thuế. Có thể phân chia làm hai nhóm quyền hạn: (1) Nhóm quyền yêu cầu hỗ trợ thu thuế: yêu cầu cung cấp thông tin về việc xác định nghĩa vụ nộp thuế và (2) Nhóm quyền có sử dụng quyền lực: kiểm tra thuế, thanh tra thuế, ấn định thuế, cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế, xử lý vi phạm pháp luật về thuế và áp dụng biện pháp ngăn chặn.

Với quyền hạn được Luật QLT ghi nhận, cơ quan thuế thực hiện việc thu thuế trên cơ sở tự nguyện, tự giác của NNT. Cơ quan thuế không chỉ làm các thủ tục xác định khoản thuế phải nộp mà còn là cơ quan giải thích pháp luật thuế. Do đặc thù của các Luật thuế và Luật QLT chỉ là luật khung nên để xác định một người chịu mức thuế bao nhiêu cần phải đi tìm các căn cứ tính thuế. Nhiều khi Nghị định của Chính phủ mới là căn cứ xác định cụ thể đối tượng nộp thuế và đối tượng chịu thuế, các chính sách ưu đãi, trong khi đó để xác định chính xác số thuế phải nộp phải tìm đến Thông tư hướng dẫn của Bộ

Tài chính và các Công văn trả lời của Tổng cục Thuế. Sự rườm rà của pháp luật, sự thiếu nhiệt tâm của Cơ quan quản lý thuế và công chức quản lý thuế thuế khiến cho NNT thường mất nhiều thời gian và chi phí để làm thủ tục nộp thuế và tuân thủ pháp luật thuế. Luật QLT tạo thuận lợi cho DN trong áp dụng các quy định về gia hạn nộp thuế trong một số trường hợp bất khả kháng và do thực hiện các chính sách của Nhà nước [38, Điều 49] cho phép hoàn thuế trước, kiểm tra hồ sơ sau bên cạnh thực hiện thủ tục kiểm tra trước hoàn thuế sau [38, Điều 60]. Tuy nhiên, ngoài những trường hợp dự kiến theo quy định pháp luật, không ít DN vẫn trì hoãn nộp thuế do nhiều lý do khác nhau, bởi trì hoãn nộp thuế có thể tạo lợi ích cho chính bản thân DN, nên cho dù họ có bị áp dụng mức phạt cao nhưng vẫn có lợi hơn so với trả lãi suất vay vốn cho ngân hàng. Cụ thể là, lãi suất cho vay của ngân hàng từ giữa năm 2011 đến tháng 4 năm 2012 nhiều thời điểm lên tới 20-24%/năm, nhiều DN có vay được cũng không thể có lãi. Bởi vậy, tình trạng nợ thuế do ý chí chủ quan của NNT vẫn gia tăng.

Để có giải pháp cho tình trạng nợ thuế nêu trên, ngày 20/11/2012, Quốc hội đã thông qua Luật sửa đổi bổ sung một số điều của Luật QLT, bắt đầu có hiệu lực từ ngày 1/7/2013, theo đó tăng mức xử phạt đối với hành vi khai sai thuế dẫn đến thiếu số tiền thuế phải nộp hoặc tăng số tiền thuế được hoàn, tăng mức xử lý đối với hành vi chậm nộp tiền thuế và siết chặt các biện pháp cưỡng chế thuế chống gian lận, trốn thuế, tẩu tán tài sản.

Đối với hành vi chậm nộp tiền thuế, Điều 106 Luật QLT: "Xử phạt đối với hành vi chậm nộp tiền thuế được Khoản 32 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT sửa lại thành "Xử lý đối với hành vi chậm nộp tiền thuế. Sửa đổi quy định như vậy nhằm thể hiện rõ bản chất đây là biện pháp kinh tế trong quản lý áp dụng đối với NNT có hành vi chậm nộp tiền thuế mà không phải biện pháp xử phạt hành chính. NNT phải nộp số tiền lãi tính trên số

tiền nộp chậm này được xác định một cách tự động trong tờ khai thuế, số tiền lãi tính trên số tiền nộp chậm này cũng được coi là một khoản chi phí được trừ khi tính thuế thu nhập. Điều này phù hợp với kinh nghiệm của các nước và Công ước Kyoto. Trước đây, mức phạt chậm nộp quy định tại Điều 106 Luật QLT là 0,05% mỗi ngày tính trên số tiền thuế chậm nộp; còn theo quy định tại Khoản 32 Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT:

> NNT chậm nộp tiền thuế so với thời hạn quy định, thời hạn gia hạn nộp thuế, thời hạn ghi trong thông báo của cơ quan quản lý thuế, thời hạn trong quyết định xử lý của cơ quan quản lý thuế thì phải nộp đủ tiền thuế và tiền chậm nộp theo mức lũy tiến 0,05%/ngày tính trên số tiền thuế chậm nộp đối với số ngày chậm nộp không quá 90 ngày; 0,07%/ngày tính trên số tiền thuế chậm nộp đối với số ngày chậm nộp vượt quá 90 ngày [47].

Việc tăng mức xử lý từ 0,05%/ngày trên số tiền chậm nộp (tương đương 18,25%/năm) lên 0,07%/ngày trên số tiền chậm nộp (tương đương 25,55%/năm) có thể coi là giải pháp trước mắt để hạn chế tình trạng chây ỳ nộp thuế, đồng thời góp phần nâng cao kỷ cương trong lĩnh vực quản lý thuế thông qua việc nâng cao chế tài xử lý đối với các trường hợp nợ đọng tiền thuế. Trong bối cảnh hiện nay với mặt bằng lãi suất ngân hàng đã giảm đáng kể, tính đến tháng 9/2013 mức lãi suất cho vay trung bình đã giảm một nửa còn khoảng 10%, thậm chí một số gói tín dụng ưu đãi lãi suất chỉ còn từ 7- 9%/năm, trả lãi suất vay vốn cho ngân hàng không còn là nỗi "ám ảnh" của DN. Như vậy, tính bình quân mức xử lý chậm nộp tiền thuế gấp gần ba lần mức lãi suất ngân hàng, do đó có được tính răn đe, đôn đốc DN nộp thuế đúng hạn. Ngoài ra, lãi suất cao như vậy để DN không chiếm dụng tiến thuế vào mục đích kinh doanh, vì nếu DN chiếm dụng tiền thuế để kinh doanh sau đó lại phải nộp tiền chậm nộp với mức cao như vậy thì DN vay ngân hàng sẽ là biện pháp hợp lý hơn.

Mặt khác, trong giai đoạn khó khăn hiện nay của DN khi mà Chính phủ đề ra nhiều biện pháp để cứu DN thì việc áp dụng cách tính tiền thuế nộp chậm có thể lên tới 25,55%/ năm là quá cao đối với "sức khỏe" của DN. Bởi hiện tại, các DN đã cạn vốn, nguồn cung tín dụng khó tiếp cận, hàng sản xuất ra không bán được cùng với đó ngân hàng luôn siết chặt và khó có thể vay được vốn, hóa đơn xuất ra nhưng chậm thu được tiền về… thì làm sao DN có tiền để trả mức xử lý chậm nộp thuế cao như vậy. Nếu tiền chậm nộp quá nhiều sẽ khiến các DN phải tìm cách luồn lách, tiêu cực với cán bộ thuế dẫn đến việc công tác kiểm tra, kiểm soát sẽ rất khó khăn.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 đã phân tích và đánh giá các quy định của pháp luật hiện hành và thực trạng pháp luật về bảo vệ quyền của NNT. Có thể nói, để đảm bảo hoạt động thu, nộp thuế đúng pháp luật, Nhà nước nào cũng tăng cường các hoạt động quản lý đối với NNT. Để đảm bảo thúc đẩy ý thức tự tuân thủ pháp luật của NNT, cần có hệ thống các văn bản pháp luật thuế đầy đủ, rõ ràng, phù hợp; có các chế tài đủ mạnh để trừng phạt các vi phạm pháp luật thuế và có tác dụng răn đe đối với cả NNT và cơ quan quản lý thuế.

Các quy định pháp luật về quyền của NNT đôi lúc vẫn còn chung chung, chưa có được sự hướng dẫn cụ thể, rõ ràng từ phía cơ quan chức năng nên không chỉ gây bất lợi cho NNT mà còn gây sự lúng túng trong quá trình quản lý thuế của cơ quan thuế và công chức quản lý thuế, bên cạnh đó cũng có sự thiếu đồng bộ khi thực hiện các chính sách thuế. Từ thực tiễn đó, để nâng cao hiệu quả của hệ thống pháp luật thuế nói chung và pháp luật về bảo vệ quyền của NNT nói riêng cần có những đánh giá và thay đổi mang tính đồng bộ và toàn diện, với những giải pháp cụ thể. Điều này sẽ được trình bày cụ thể tại Chương 3 của Luận văn.

Chương 3

MỘT SỐ ĐỊNH HƯỚNG NHẰM NÂNG CAO HIỆU QUẢ BẢO VỆ QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG PHÁP LUẬT VIỆT NAM

3.1. Căn cứ để nâng cao hiệu quả bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam

3.1.1. Đường lối của Đảng cộng sản Việt Nam về xây dựng và hoàn thiện pháp luật trong nền kinh tế thị trường ở nước ta

Pháp luật nói chung và pháp luật về thuế nói riêng là sự thể chế hóa, cụ thể hóa và là công cụ đưa các chủ trương, đường lối, chính sách của Đảng vào cuộc sống. Đường lối, chủ trương, chính sách được ghi nhận trong các văn kiện của Đảng là kim chỉ nam cho việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật trong nền kinh tế thị trường ở nước ta. Cụ thể, Nghị quyết số 48-NQ/TW về Chiến lược xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật Việt Nam đến năm 2010, định hướng đến năm 2020 là căn cứ cơ bản để đánh giá thực trạng và định hướng cho việc hoàn thiện pháp luật về thuế cũng như pháp luật về quyền và bảo vệ quyền của NNT trong nền kinh tế thị trường ở nước ta hiện nay.

Trong lĩnh vực tài chính công, Nghị quyết số 48 – NQ/TW chỉ rõ:

> Hoàn thiện pháp luật về tài chính công, xác định rõ nguồn thu và cơ cấu chi của ngân sách trung ương và ngân sách địa phương, thống nhất chế độ chi tiêu; Tiếp tục cải cách pháp luật về thuế theo hướng dần ổn định, đơn giản hơn, mức thuế phù hợp, có tính đến các chế định kinh tế quốc tế và khu vực cũng như các điều ước quốc tế có liên quan [2].

Trong việc hoàn thiện các quy định về thủ tục hành chính, Nghị quyết chỉ rõ: "*Đơn giản hóa và công khai, minh bạch các thủ tục hành chính, đặc biệt là các thủ tục hành chính liên quan trực tiếp đến quyền và lợi ích hợp pháp của người dân và DN. Đẩy mạnh xã hội hóa một số dịch vụ công"*[2].

Trong lĩnh vực thanh tra, kiểm tra:

> Hoàn thiện pháp luật về tổ chức và hoạt động thanh tra, kiểm tra, bảo đảm mọi hoạt động quản lý nhà nước đều chịu sự thanh tra, kiểm tra của Chính phủ, đồng thời khắc phục tình trạng công tác thanh tra, kiểm tra gây khó khăn, phiền hà cho hoạt động của các cơ quan hành chính và doanh nghiệp [2].

Trong hoạt động khiếu nại, tố cáo:

> Hoàn thiện pháp luật về khiếu nại, tố cáo, bảo đảm mọi quyết định và hành vi hành chính trái pháp luật đều được phát hiện và có thể bị khởi kiện trước toà án; đổi mới thủ tục giải quyết khiếu nại, tố cáo và thủ tục giải quyết các vụ án hành chính theo hướng công khai, đơn giản, thuận lợi cho dân, đồng thời bảo đảm tính thông suốt, hiệu quả của quản lý hành chính [2].

Trong việc hoàn thiện pháp luật về tổ chức bộ máy quản lý nhà nước, Nghị quyết khẳng định:

> Xây dựng và hoàn thiện pháp luật về tổ chức, cán bộ và hoạt động của các cơ quan hành chính nhà nước phù hợp với mục tiêu, yêu cầu cải cách hành chính nhà nước... Xây dựng tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp cho từng loại cán bộ, công chức và hệ thống tiêu chuẩn đánh giá, khen thưởng, kỷ luật đối với cán bộ, công chức [2].

3.1.2. Sự chi phối của nền kinh tế thị trường Việt Nam

Hoàn thiện pháp luật nói chung và pháp luật về thuế ở Việt Nam nói riêng luôn phụ thuộc vào điều kiện kinh tế xã hội cụ thể. Khi định ra các giải pháp cho việc hoàn thiện pháp luật thuế, ta phải dựa vào những đặc điểm hình thành, phát triển của nền kinh tế thị trường ở nước ta hiện nay, chỉ có như vậy pháp luật thuế mới bảo đảm được tính phù hợp, tính khả thi trong thực tiễn. Ở mức độ khái quát có thể nhận thấy nền kinh tế thị trường ở nước ta có những đặc điểm chủ yếu sau:

Thứ nhất, nền kinh tế thị trường ở nước ta phát triển trên cơ sở nền kinh tế sản xuất nhỏ, chủ yếu là sản xuất nông nghiệp, thương mại, công nghiệp chưa thực sự phát triển [10]. Chủ thể kinh doanh ở nước ta hiện nay nhiều về số lượng, đa dạng về loại hình, phần nhiều là các DN vừa và nhỏ, đối tượng này thường chấp hành chế độ hóa đơn chứng từ, hạch toán và lưu giữ sổ sách kế toán không đầy đủ, sự hiểu biết pháp luật và ý thức tôn trọng pháp luật nói chung và pháp luật thuế nói riêng còn hạn chế. Đặc điểm này gây ra nhiều khó khăn cho việc quản lý thuế ở nước ta. Thực tế này đòi hỏi việc hoàn thiện pháp luật về thuế phải tính đến thực tế khách quan này. Theo kinh nghiệm của một số nước và ở nước ta thời gian vừa qua, đặc điểm hoạt động của NNT là yếu tố tác động đến hành vi tuân thủ pháp luật thuế.

Thứ hai, nền kinh tế thị trường ở nước ta là nền kinh tế thị trường định hướng XHCN. Đặc điểm này đòi hỏi khi đề ra các giải pháp hoàn thiện pháp luật về thuế cần phải xử lý nhiều mối quan hệ kinh tế xã hội phức tạp, không phải đơn thuần là giải quyết các vấn đề kinh tế, tài chính mà bao giờ cũng gắn với những thay đổi lớn căn bản về xã hội, phải bảo đảm thống nhất giữa tăng trưởng kinh tế với công bằng và tiến bộ xã hội. Chính điều đó làm cho pháp luật về nội dung các sắc thuế trở nên phức tạp, với nhiều quy định về ưu đãi, miễn, giảm thuế và nhiều quy định có tính cá biệt như: phải có chính sách ưu đãi khuyến khích phát triển kinh tế, xã hội ở vùng có điều kiện kinh tế xã hội khó khăn và đặc biệt khó khăn... Trong khi đó, pháp luật quản lý thuế bị chi phối bởi pháp luật quy định về nội dung các sắc thuế. Bởi vậy, việc hoàn thiện pháp luật về thuế không thể theo hướng đơn giản hóa một cách đơn thuần mà phải đảm bảo sự đồng bộ với hoàn thiện pháp luật quy định về nội dung các sắc thuế và cả bộ phận pháp luật khác có liên quan.

Thứ ba, Nền kinh tế thị trường ở nước ta hiện nay đang ở giai đoạn hình thành, phát triển nên không tránh khỏi tình trạng pháp luật thiếu đồng bộ. Trong khi đó, quá trình hội nhập kinh tế quốc tế diễn ra nhanh chóng và sâu

rộng. Đặc điểm này đặt ra nhiều vấn đề cần được quan tâm trong hoàn thiện pháp luật về thuế ở nước ta. Vấn đề đặt ra là phải đảm bảo thể chế kinh tế thị trường ở nước ta vừa phải phù hợp với điều kiện thực tiễn vừa đáp ứng được yêu cầu hội nhập. Để đạt được mục tiêu này, chúng ta có thể học hỏi kinh nghiệm trong pháp luật về thuế của những nước đi trước.

3.1.3. Chiến lược cải cách thuế giai đoạn 2011 – 2020

Quyết định số 732/QĐ-TTg của Thủ tướng ngày 17/5/2011 đã phê duyệt chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011-2020. Việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế cũng chính là thực hiện cho được mục tiêu của Chiến lược cải cách thuế giai đoạn 2011-2020, đó là: Xây dựng hệ thống chính sách thuế đồng bộ, thống nhất, công bằng, hiệu quả, phù hợp với thể chế kinh tế thị trường định hướng XHCN; mức động viên hợp lý nhằm tạo điều kiện thúc đẩy sản xuất trong nước và là một trong những công cụ quản lý kinh tế vĩ mô có hiệu quả, hiệu lực của Đảng và Nhà nước. Xây dựng ngành thuế Việt Nam hiện đại, hiệu lực, hiệu quả; Công tác quản lý thuế, phí và lệ phí thống nhất, minh bạch, đơn giản, dễ hiểu, dễ thực hiện dựa trên ba nền tảng cơ bản: Thể chế chính sách thuế minh bạch, quy trình thủ tục hành chính thuế đơn giản, khoa học, phù hợp với thông lệ quốc tế; Nguồn nhân lực có chất lượng, liêm chính; Ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại, có tính liên kết, tích hợp, tự động hóa cao. Để đạt được mục tiêu của chiến lược cải cách hệ thống thuế, việc hoàn thiện các quy định pháp luật về thuế phải đảm bảo các yêu cầu sau:

(1) Bảo đảm thực hiện định hướng cải cách thuế giai đoạn 2011 – 2020

(2) Điều chỉnh hợp lý quan hệ lợi ích giữa cơ quan QLT và NNT

(3) Khắc phục những bất cập của pháp luật thuế

Để đảm bảo các yêu cầu trên, cần tập trung hoàn thiện 3 vấn đề cốt yếu sau:

Một là, mở rộng cơ sở tính thuế. Thông qua mở rộng phạm vi đối tượng chịu thuế, đối tượng nộp thuế, thu hẹp phạm vi ưu đãi, miễn giảm thuế bằng

cách giảm bớt các miễn, giảm thuế không thiết thực, không công bằng, xóa bỏ những quy định khác biệt về nghĩa vụ nộp thuế giữa các đối tượng, tách dần chính sách xã hội ra khỏi chính sách thuế, qua đó đảm bảo tính công bằng của hệ thống chính sách thuế;

Hai là, giảm mức thu thuế đối với các đối tượng nộp thuế, thông qua từng bước giảm số lượng và mức thuế suất, qua đó đảm bảo tính hiệu quả của hệ thống chính sách pháp luật về thuế, góp phần thúc đẩy phát triển sản xuất;

Ba là, đơn giản hoá và nâng cao hiệu quả công tác quản lý thu thuế**.** Thông qua cải cách các quy trình, thủ tục về kê khai, nộp thuế và quản lý thuế, đảm bảo tính đơn giản, minh bạch, công khai, tạo điều kiện thuận lợi cho đối tượng nộp và cơ quan quản lý thu thuế [56].

3.2. Một số định hướng cụ thể nhằm nâng cao hiệu quả bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật Việt Nam

3.2.1. Cần ghi nhận thành nguyên tắc đảm bảo quyền và lợi ích của người nộp thuế

Trong cuộc sống hàng ngày hoạt động tiêu dùng của người dân tạo ra nguồn thu thuế cho Nhà nước. Nền kinh tế có phát triển, thu nhập và tiêu dùng của người dân có tăng thì Nhà nước mới có nguồn thu ổn định. Từ những phân tích ở trên có thể thấy không chỉ Luật QLT mà cả Hiến pháp cũng cần phải quy định quyền và lợi ích của NNT. Quyền này gắn với nghĩa vụ nộp thuế và đồng thời hỗ trợ bảo đảm quyền tự do kinh doanh của DN cũng như quyền được sinh tồn của cá nhân.

Bộ Tài chính và Tổng Cục thuế dựa trên kết quả thu thuế và nguyên nhân vi phạm để sáng kiến lập pháp, nhưng có thể thấy các đề xuất nghiêng về phía góp phần tạo nguồn thu cho NSNN và xây dựng pháp luật phù hợp với thông lệ quốc tế. Có thể nói đây là hai tiêu chí quan trọng để sửa đổi Luật thuế, tuy nhiên, điều quan trọng hơn là cần đưa Luật thuế vào cuộc sống trong

bối cảnh nền kinh tế chưa ổn định, các chính sách ưu đãi của Nhà nước còn hướng tới một bộ phận DN nhà nước thì sự đánh đồng các DN đều có nghĩa vụ nộp thuế như nhau là không thỏa đáng. Bởi vậy, các biện pháp ưu đãi thuế phải được áp dụng linh hoạt để các chủ thể nộp thuế đều có quyền được hưởng lợi từ chính sách ưu đãi. Ngoài ra, Luật QLT cần cụ thể hóa để phân định mức độ nặng nhẹ trong xử phạt theo số lần chậm nộp, mức chậm nộp và thời hạn chậm nộp để buộc người nộp thuế phải tuân thủ nghĩa vụ và hạn chế tối đa thất thu NSNN.

3.2.2. Cụ thể hóa nguyên tắc pháp định trong quản lý thuế

Ở Nhật Bản, Theo quy định tại Điều 29, 30. 84 Hiến pháp Nhật Bản ghi nhận nguyên tắc "Không có thuế mà không có pháp luật", theo đó NNT có quyền từ chối trả những khoản thuế trái pháp luật vì vi phạm các quyền sở hữu của người dân [71].

Còn ở Việt Nam, các Luật thuế do Quốc hội thông qua quy định nghĩa vụ nộp thuế của các tổ chức, cá nhân. Có nghĩa là Nhà nước chỉ có thể thu thuế khi khoản thu đó được quy định trong luật. Còn Luật QLT là luật thủ tục để quản lý các loại thuế và các khoản thu khác thuộc NSNN. NNT và Cơ quan thuế là hai đối tượng chịu sự điều chỉnh của Luật QLT. NNT có nghĩa vụ đăng ký thuế, kê khai thuế, nộp thuế, có quyền yêu cầu hoàn thuế, giảm thuế, miễn thuế, gia hạn thuế.Trong khi đó, Cơ quan thuế có quyền ấn định thuế, quyết định hoàn thuế, giảm thuế, miễn thuế, gia hạn thuế, xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp và tiền phạt. Đặc biệt, cơ quan quản lý thuế còn có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra thuế, cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế và xử lý vi phạm pháp luật thuế. Quyền năng này của Cơ quan thuế nhân danh quyền lực nhà nước để thực hiện, nhưng cũng không nằm ngoài sự điều chỉnh của pháp luật; mọi quyết định của Cơ quan quản lý thuế phải dựa trên cơ sở pháp luật. Các chủ thể tham gia thực hiện thẩm quyền thu thuế là cơ quan

thuế, hải quan, công chức thuế phải hiểu rõ trách nhiệm quản lý thu thuế. Trình tự, thủ tục thu thuế, quản lý thuế rõ ràng sẽ hạn chế được việc lạm dụng thẩm quyền giải thích pháp luật cũng như quyết định trái pháp luật của cơ quan quản lý thuế. Điều 4 Luật QLT cũng quy định trong nguyên tắc quản lý thuế là xác định trách nhiệm của các cơ quan, tổ chức, cá nhân tham gia quản lý thuế. Tuy nhiên, nguyên tắc này chỉ được thực hiện khi quy trình thu, nộp, quản lý thuế rõ ràng, minh bạch.

Ngoài ra, lợi ích của NNT cũng chỉ có thể được bảo vệ bằng Luật QLT khi các điều kiện ấn định thuế, gia hạn thuế, hoàn thuế… được áp dụng gắn với quyền lực thực tế của NNT. Hay có thể nói, Luật QLT không chỉ coi là công cụ thực hiện quyền thu thuế mà đồng thời phải coi là công cụ để bảo vệ quyền của NNT trong quá trình nộp thuế và giám sát thực hiện quyền thu thuế. Thực chất, lợi ích của Nhà nước chỉ đạt được khi NNT tuân thủ các quy định Luật QLT. Sự tự giác nộp thuế sẽ góp phần làm giảm chi phí hành thu, bởi vậy, Luật QLT cần quy định chi tiết quyền và lợi ích của NNT trong quá trình thu nộp thuế để giảm thiểu sự bất lợi và làm tăng lợi ích kinh tế từ hành vi tuân thủ pháp luật của NNT.

3.2.3. Xây dựng và hoàn thiện các quy phạm pháp luật về thuế

Mặc dù DN là đơn vị kinh doanh có các bộ phận phụ trách tài chính, kế toán, thuế am hiểu kiến thức chuyên môn, nhưng do các văn bản pháp luật còn được hiểu và thực hiện khác nhau giữa các Bộ, Ngành khiến cho nhiều trường hợp DN phải nộp thuế oan. Mặc dù hàng năm, Bộ Tài Chính và Tổng cục Thuế nhiều đợt tổ chức đối thoại với DN về Thuế và Hải quan, nhưng không phải tất cả các vấn đề bất cập đều được giải quyết do liên quan đến sửa đổi Luật, Nghị định và Thông tư. Không thể phủ nhận Luật pháp bao giờ cũng lạc hậu hơn so với thực tiễn cuộc sống, tuy nhiên, nếu Luật đề ra nguyên tắc áp dụng có lợi cho NNT khi các quy định dưới luật chưa giải thích kịp thì vẫn

có thể đảm bảo quyền lợi cho NNT. Để tạo tiền đề áp dụng Pháp luật thuế một cách khách quan, nên trao quyền cho cơ quan tư pháp giải thích pháp luật dựa trên nguyên tắc đánh thuế.

3.2.4. ***Cụ thể hóa quy định của pháp luật về quyền của người nộp thuế*** Điều này có nghĩa là các quy định pháp luật nên hướng vào việc trao

các quyền và trách nhiệm nhiều hơn cho NNT. Chúng ta cũng có thể dần dần tiến tới việc dân sự hóa quan hệ nộp thuế chứ không nên duy trì tính chất hành chính quan hệ này như hiện nay. Bởi lẽ, suy cho cùng thì nộp thuế là sự chuyển dịch lợi ích vật chất từ các tổ chức, cá nhân cho Nhà nước nên cần phải có sự quan tâm đặc biệt đối với họ, không nên coi các chủ thể này là đối tượng quản lý mà họ chính là những đối tác của Nhà nước, những đối tác mang lại lợi ích cho nhà nước.

Những quy đinh pháp luật về quyền của NNT nên thấm nhuần tư tưởng này, vì đây sẽ là nền tảng cho những cải cách mang tính chất đột phá trong hoạt động áp dụng pháp luật thuế. Trao thêm quyền tự chủ cho NNT đồng thời tăng thêm trách nhiệm cho họ và nâng cao ý thức về việc nộp thuế, không nên áp đặt quá nhiều sự quản lý bằng hành chính như vậy vừa gây khó khăn cho việc thu nộp thuế vừa tạo ra sự tiêu cực cho quá trình này.

Thuế là một khoản nộp bắt buộc mà các thể nhân và pháp nhân có nghĩa vụ phải thực hiện đối với Nhà nước, phát sinh trên cơ sở các văn bản pháp luật do Nhà nước ban hành, không mang tính chất đối giá và hoàn trả trực tiếp cho đối tượng nộp thuế. Chính vì không được hoàn trả trực tiếp, nên khi thực hiện đầy đủ nghĩa vụ nộp thuế, NNT phải được đối xử như những người có công, được tuyên dương công trạng. Muốn vậy, cơ quan QLT cần được thiết kế như là một thiết chế hỗ trợ đối tượng nộp thuế, giúp cho họ có đủ đều kiện thuận lợi nhất cho việc nộp đúng, đủ, và thuận tiện trong việc nộp thuế. Một khi cơ chế hỗ trợ đã được thiết lập đầy đủ mà NNT vẫn vi phạm, thì

cơ quan QLT đóng vai trò như cơ quan giám sát, kiểm tra và xử lý vi phạm về thuế. Như vậy, việc QLT cần thiết được thiết lập trên quan điểm xem NNT là đối tượng được phục vụ của cơ quan thuế. Cơ quan thuế đóng vai trò là cơ quan hỗ trợ, giúp đỡ, và cuối cùng là giám sát.

3.2.5. ***Quy định nghĩa vụ của công chức thuế trong Luật quản lý thuế***

Phải khẳng định rằng, công chức ngành tài chính, đặc biệt là thuế, hải quan đóng vai trò quan trọng trong thực hiện quyền thu thuế của Nhà nước và bảo đảm công bằng xã hội. Công chức thuế tiếp nhận hồ sơ khai thuế, trực tiếp ấn định thuế, thanh tra, kiểm tra thuế. Việc tuân thủ đúng trình tự, thủ tục và trách nhiệm nghề nghiệp của công chức ngành thuế, hải quan sẽ góp phần nâng cao ý thức hợp tác của NNT vì lợi ích chung của Nhà nước và xã hội.

Công chức thuế, hải quan trong quá trình thực hiện công việc không thể tránh khỏi những sai sót trong xử lý nghiệp vụ, có thể dẫn tới thiệt hại cho Nhà nước hoặc NNT. Tuy nhiên, điều đáng quan tâm là làm thế nào hạn chế được tình trạng công chức thuế, hải quan thông đồng, tiếp tay cho NNT trốn thuế, gian lận thuế và làm thế nào để xác định chính xác các vụ việc hoàn thuế sai, tính thuế sai là do nguyên nhân nào, lỗi của ai? Ngoài ra, khi Luật QLT sửa đổi tăng mức xử lý trên số tiền thuế chậm nộp cao hơn nhiều lãi suất ngân hàng, đối tượng vi phạm sẽ quay sang mua chuộc cán bộ thuế và để ngăn ngừa việc đó là rất khó. Có thể thấy một thực tế rằng việc thất thu thuế không chỉ do đối tượng nộp thuế mà có cả nguyên nhân quan trọng từ cơ quan quản lý thuế. Không ít công chức quản lý thuế thiếu trách nhiệm, cố ý làm trái, có hành vi nhũng nhiễu, tiêu cực khiến đối tượng nộp thuế bất hợp tác. Bởi vậy, ngoài cụ thể hóa quy định nghĩa vụ của công chức quản lý thuế trong Luật QLT, cần quy định nguyên tắc giám sát thi hành công vụ của cán bộ công chức trong Hiến pháp, đồng thời quy định những chế tài xử phạt nghiêm khắc khi công chức ngành thuế, hải quan có hành vi vi phạm.

Tổng cục thuế đã ban hành Đề án Tăng cường phòng ngừa, ngăn chặn những hành vi gây phiền hà, nhũng nhiễu, thông đồng của cán bộ, công chức thuế đối với NNT Kèm theo Quyết định số 898 /QĐ-TCT ngày 18/6/2010 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế nhằm mục đích phòng ngừa, ngăn chặn kịp thời hành vi gây phiền hà, nhũng nhiễu, thông đồng của cán bộ, công chức ngành thuế (Tổng cục Thuế, Cục Thuế, Chi cục Thuế) khi thi hành công vụ; từng bước xây dựng lực lượng cán bộ, công chức thuế chuyên sâu, chuyên nghiệp, có phẩm chất, đạo đức nghề nghiệp, tận tâm với công việc, có hành vi ứng xử văn minh, lịch sự khi thi hành công vụ, đáp ứng yêu cầu quản lý thuế trong quá trình cải cách và hội nhập quốc tế; góp phần nâng cao uy tín của ngành thuế trong quá trình phát triển và hội nhập của đất nước.

Đề án đã đưa ra nhiều giải pháp hữu hiệu để phòng chống các hành vi gây phiền hà, nhũng nhiễu, thông đồng. Đặc biệt là giải pháp về theo dõi, giám sát, kiểm tra hành vi công vụ của công chức thuế.

3.2.6. Hoàn thiện một số quy định cụ thể của Luật Quản lý thuế

3.2.6.1. Quyền tiếp cận thông tin

Trong thời kỳ hội nhập, phát triển như hiện nay, vấn đề đảm bảo quyền tiếp cận thông tin của NNT đang ngày càng trở thành yêu cầu cấp thiết. Vì vậy, cần có những biện pháp để hoàn thiện cơ chế bảo đảm thực thi quyền tiếp cận thông tin của NNT trong lĩnh vực thuế:

-*Thứ nhất,*, nhanh chóng ban hành Luật tiếp cận thông tin nhằm tạo cơ sở pháp lý chung cho việc tiếp cận thông tin nói chung và quyền tiếp cận thông tin trong lĩnh vực thuế nói riêng. Dự thảo Luật Tiếp cận thông tin đã được đưa ra thảo luận khá sôi nổi vào năm 2009 nhưng do nhiều nguyên nhân khách quan, chủ quan, hiện nay văn bản vẫn còn nằm trong dự án của Quốc hội và chưa được thông qua. Việc ban hành Luật Tiếp cận thông tin hiện nay là cần thiết và cấp bách, trong đó cần đặc biết chú trọng việc phân định ranh

giới giữa thông tin cần công khai và thông tin cần bảo mật, đảm bảo quyền tiếp cận thông tin đi kèm với quyền bảo mật thông tin. Đồng thời, cần chú trọng các quy định về nguyên tắc, thủ tục áp dụng quyền và chế tài tương ứng đối với các tổ chức, cá nhân vi phạm.

-*Thứ hai*, nhanh chóng ban hành các quy định về trình tự, thủ tục thực hiện quyền tiếp cận thông tin, bảo đảm tính hợp lý, tính khả thi, tính dễ dàng thuận tiện.

-*Thứ ba*, quy định rõ ràng, cụ thể nghĩa vụ của cơ quan quản lý thuế và công chức quản lý thuế. Kèm theo nghĩa vụ là chế tài tương ứng trong trường hợp người có thẩm quyền từ chối thực hiện cung cấp thông tin hoặc cung cấp thông tin sai lệch, không chính xác. Chế tài phải đảm bảo tính nghiêm khắc, tính răn đe, phòng ngừa vi phạm.

-*Thứ tư*, cùng với quyền tiếp cận thông tin là yêu cầu bảo mật thông tin. Do đó, pháp luật thuế cần có sự phân định rạch ròi giữa nguồn thông tin được phép tiếp cận và các thông tin mang tính bí mật nhà nước. Sự phân định này phải được công khai đến NNT, tránh trường hợp cán bộ ngành thuế viện lý do thông tin bảo mật để bưng bít thông tin cũng như vô tình tiết lộ các thông tin mật gây tổn hại quốc gia. Đây là yêu cầu cơ bản, quan trọng cần được cân nhắc kỹ khi phân định.

-*Thứ năm*, nâng cao hơn nữa trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế trong việc đa dạng hóa các kênh cung cấp thông tin. Đẩy mạnh việc cung cấp thông tin trên các phương tiện mang tính đại chúng cao, dễ truyền tải các thông tin, chính sách đến NNT như: báo, đài, cổng thông tin điện tử... Tuy nhiên cũng bởi tính đại chúng cao, nguồn thông tin do các cơ quan này cung cấp cần được đảm bảo tính trung thực, chính xác. Muốn vậy, cũng cần quy định chế tài cụ thể, nghiêm khắc khi họ cung cấp các thông tin sai lệch, phiến diện.

Cùng với các giải pháp nói trên, cần chú trọng nâng cao trình độ chuyên môn, nghiệp vụ của công chức quản lý thuế vì họ là lực lượng giữ vai

trò trực tiếp trong việc cung cấp thông tin, tránh tình trạng cung cấp thông tin không chính xác, không nhất quán do không nắm vững thông tin và các quy định về nghĩa vụ cung cấp thông tin. Cần lưu ý đến vấn đề trao đổi, học hỏi kinh nghiệm từ các quốc gia khác, nhất là các quốc gia có trình độ quản lý thuế tiên tiến. Từ đó, đảm bảo những điều kiện thuận lợi để NNT tiếp cận kịp thời, đầy đủ, chính xác các nguồn thông tin khi thực hiện nghĩa vụ thuế đảm bảo hiệu quản của công tác hành thu thuế.

3.2.6.2. Hệ thống thông tin về người nộp thuế và bảo mật thông tin của người nộp thuế

Tầm quan trọng của hệ thống thông tin về NNT trong quản lý thuế đã được khẳng định trên cả phương diện lý luận và thực tiễn. Tuy nhiên, pháp luật QLT ở nước ta hiện nay vẫn còn một số bất cập liên quan đến thông tin về người NNT cần được hoàn thiện để có được cơ sở dữ liệu thông tin đầy đủ, chính xác về NNT; nâng cao năng lực, hiệu quả và công tác quản lý thuế.

Thứ nhất, để hệ thống thông tin về NNT đảm bảo độ tin cậy cần thiết, cần quy định rõ trách nhiệm của của các chủ thể trong cung cấp thông tin về NNT. Đồng thời, pháp luật cần quy định rõ hơn trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế trong việc việc tiếp nhận, quản lý sử dụng thông tin về NNT, trách nhiệm phối hợp cung cấp trao đổi thông tin về NNT với các cơ quan liên quan nhằm phòng chống các hành vi vi phạm pháp luật về thuế. Đây là khâu yếu của nước ta trong thời gian qua và cũng là một trong những nguyên nhân dẫn đến tình trạng nhiều đối tượng nộp thuế trốn lậu thuế với số lượng lớn, có hệ thống nhưng cơ quan thuế chưa kịp phát hiện để xử lý.

Thứ hai, những thông tin về NNT mà cơ quan quản lý thuế thu thập được phải kịp thời, đảm bảo độ chính xác, tin cậy cao, có như vậy việc phân tích, đánh giá, phân loại đối tượng quản lý mới chính xác, bảo đảm việc quản lý đúng và trúng đối tượng cần quản lý chặt chẽ, các đối tượng thực hiện tốt

pháp luật không bị "làm phiền". Để đáp ứng yêu cầu này, pháp luật phải quy định rõ trách nhiệm của người cung cấp thông tin là phải đảm bảo chính xác, trung thực thông tin mà họ cung cấp, đồng thời pháp luật cần quy định rõ các biện pháp xử lý đối với những trường hợp cung cấp thông tin không trung thực, không chính xác. Ngoài ra, cơ quan quản lý thuế khi tiếp nhận các nguồn thông tin cung cấp cũng phải có trách nhiệm kiểm tra, đánh giá tính trung thực, chính xác của thông tin được cung cấp.

Thứ ba, thông tin về NNT khá đa dạng, được cung cấp, khai thác từ nhiều nguồn khác nhau để phục vụ cho công tác quản lý thuế. Trong những thông tin về NNT có những thông tin thông thường có thể công khai, có những thông tin nhạy cảm chỉ công khai khi cần thiết và có những thông tin bí mật nghề nghiệp, bí mật đời tư không công bố, không công khai. Những thông tin bí mật này cần phải được bảo mật một cách chặt chẽ. Việc bảo đảm bí mật thông tin nghề nghiệp được coi là vấn đề sống còn đối với NNT, vì vậy, bảo mật thông tin là trách nhiệm của cơ quan quản lý thuế và cán bô công chức thi hành nhiệm vụ. Pháp luật cần quy định rõ trách nhiệm đối với cơ quan thuế trong giữ bí mật thông tin của NNT, chỉ rõ trường hợp nào cơ quan quản lý thuế được cung cấp thông tin cho các cơ quan khác khi có yêu cầu. Đồng thời, pháp luật cần quy định rõ trách nhiệm bồi thường thiệt hại hoặc truy tố trong trường hợp để lộ thông tin bí mật nghề nghiệp của NNT một cách có chủ ý. Chỉ có như vậy, NNT và các chủ thể có liên quan mới cung cấp thông tin cho cơ quan thuế một cách cởi mở và cơ quan thuế mới có nguồn thông tin đa chiều nhằm phục vụ tốt công tác quản lý thuế của mình.

3.2.6.3. Về thủ tục hoàn thuế

Như đã phân tích tại mục 2.1.3.2 của Luận văn, Khoản 1 Điều 18 Luật Quản lý thuế có quy định việc phân loại hồ sơ hoàn thuế nhưng lại không hướng dẫn việc "phân loại hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước, kiểm tra sau" mà

chỉ đưa ra các trường hợp thuộc diện kiểm tra hồ sơ trước khi hoàn thuế. Vì vậy, Luật QLT cần có quy định cụ thể hướng dẫn việc "phân loại hồ sơ thuộc diện hoàn thuế trước kiểm tra sau" mà cụ thể là cần có quy định cụ thể về các tiêu chí xác định NNT chấp hành tốt pháp luật.

3.2.6.4. Về kiểm tra, thanh tra thuế

Cần quy định tiêu chí rõ ràng về trường hợp nào thì thủ trưởng cơ quan quản lý thuế trực tiếp ấn định thuế, trường hợp nào thì ra quyết định kiểm tra thuế tại trụ sở của NNT ở điểm c, d khoản 3 Điều 77 Luật Quản lý thuế.

Để đảm bảo cho việc kiểm tra thuế trở nên minh bạch hơn cần có các quy định hướng dẫn chi tiết điều kiện để ra quyết định kiểm tra thuế tại trụ sở và ấn định thuế. Việc phân biệt này có thể dựa vào tiêu chí sau:

-Ấn định thuế sẽ áp dụng cho các trường hợp không kê khai thuế; không sử dụng hóa đơn, chứng từ khi mua, bán hàng hóa dịch vụ, không hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào sô kế toán;

-Kiểm tra thuế khi đối tượng nộp thuế kê khai, hạch toán không chính xác, trung thực, sử dụng hóa đơn, chứng từ không đúng quy định của pháp luật.

3.2.6.5. Xử lý vi phạm pháp luật thuế

Như trên đã đề cập đến sự bất cập trong quy định về mức xử lý đối với hành vi chậm nộp tiền thuế. Luật QLT cần cụ thể hóa để phân định mức độ nặng nhẹ trong xử lý theo số lần chậm nộp, mức chậm nộp và thời hạn chậm nộp một mặt răn đe NNT tuân thủ nghĩa vụ nộp thuế; mặt khác cần đảm bảo hài hòa lợi ích cho NNT trong điều kiện kinh tế khó khăn như hiện nay.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 luận văn đã đưa ra các kiến nghị và giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống pháp luật về bảo vệ quyền của NNT. Lý luận và thực tiễn đã chỉ ra rằng, ở bất kỳ quốc gia nào trên thế giới, đối với đời sống kinh tế - xã hội, thuế đóng vai trò là công cụ quan trọng của Nhà nước để quản lý, điều tiết sản xuất kinh doanh cũng như phân phối tiêu dùng, thúc đẩy kinh tế phát triển. Có được một hệ thống chính sách thuế phù hợp, đồng bộ, hoàn thiện và luôn theo kịp sự vận động phát triển của thực tiễn là điều kiện cần thiết và cấp bách. Theo tinh thần đó, Đảng và Nhà nước ta trong quá trình vận hành, đổi mới nền kinh tế đất nước đã luôn luôn chú trọng đến cải cách để đi tới hoàn thiện hệ thống thuế.

Khi hệ thống văn bản pháp luật được hoàn thiện, có tính đồng bộ và chặt chẽ sẽ góp phần tạo ra một hành lang pháp lý thông thoáng và hiệu quả cho các chủ thể tham gia vào quan hệ pháp luật thuế, đặc biệt trong giai đoạn công nghiệp hóa hiện đại hóa và hội nhập sâu rộng như Việt Nam hiện nay.

Luận Văn 24 - đơn vị cung cấp Dịch vụ viết luận văn thạc sỹ uy tín, giá cả phải chăng

KẾT LUẬN

Thuế là nguồn thu mang tính bắt buộc và là nguồn lực không thể thiếu cho mỗi Nhà nước trong quá trình thực hiện các chức năng quản lý của mình đối với xã hội. Luật QLT và các văn bản pháp luật liên quan cần phải quán triệt tinh thần "Thuế là tài sản của nhân dân và được sử dụng vì lợi ích của nhân dân". Khía cạnh thứ nhất của Luật QLT là đảm bảo thu đúng, thu đủ các loại thuế để đảm bảo nguồn lực công. Khía cạnh thứ hai của Luật QLT là đảm bảo các loại thuế khi thực thi phải mang tính ổn định, tránh sự xung đột đến quyền và lợi ích hợp pháp của NNT. Việc quản lý thuế cần thiết được thiết lập trên quan điểm xem NNT là đối tượng được phục vụ của cơ quan thuế.

Cơ quan Lập pháp và Cơ quan Hành pháp có trách nhiệm ban hành và sửa đổi chính sách, pháp luật thuế phù hợp với yêu cầu thực tiễn, hỗ trợ quá trình thu nộp thuế theo đúng pháp luật trên tinh thần tôn trọng và bảo vệ lợi ích của NNT. Sự bất cập trong quy định pháp luật và thiếu cơ chế giải thích pháp luật một cách khách quan và đảm bảo công bằng sẽ làm mất niềm tin của người dân và DN vào Nhà nước. Bởi vậy, hoàn thiện pháp luật QLT trên tinh thần tôn trọng quyền của NNT sẽ góp phần đưa trật tự kinh doanh trong khuôn khổ pháp luật và hạn chế tối đa những hành vi sai trái của người có chức vụ, công chức, viên chức ngành Thuế, Hải quan.

Tuy nhiên không phải một văn bản pháp luật nào cũng hoàn thiện được mãi, do sự thay đổi của điều kiện mà các quy định pháp luật sẽ không còn phù hợp với thực tiễn, điều đó có nghĩa các quy định pháp luật về quyền của NNT cũng cần được thay đổi, bổ sung cho phù hợp với hoàn cảnh. Đặc biệt khi chúng ta tham gia vào các tổ chức kinh tế, thực hiện mở cửa thị trường thì việc nghiên cứu, đánh giá để đưa ra các quy định mới là việc cần thiết. Điều này sẽ giúp cho việc tăng cường và ổn định nguồn thu NSNN, tránh tình trạng

không thực hiện nghĩa vụ thuế của người có nghĩa vụ. Thiết nghĩ các cơ quan quản lý Nhà nước nên thường xuyên tổ chức đối thoại, lắng nghe ý kiến của NNT để những quy định pháp luật về quyền và nghĩa vụ của NNT được thực hiện một cách tốt nhất.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

TIẾNG VIỆT

1 Báo Vn economy điện tử (2007), *"Ai nộp thuế cao nhất Việt Nam"*, website http://vneconomy.vn/tai-chinh/ai-nop-thue-cao-nhat-viet-nam-71976.htm ngày 1/3/2007.

2 Bộ Chính trị (2004), *Nghị quyết số 48-NQ/TW của Bộ Chính trị ngày 24/5/2005 Về chiến lược xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật Việt Nam đến năm 2010, định hướng đến năm 2020*, Hà Nội.

3 Bộ Tài Chính (2013), *Công văn 7527/BTC-TCT ngày 12/6/2013 của Bộ Tài chính về việc tăng cường công tác thanh tra, kiểm tra thuế đối với các doanh nghiệp có dấu hiệu rủi ro cao về thuế,* Hà Nội.

4 Bộ Tài chính (2013), *Thông tư số 166/TT-BTC của Bộ Tài chính ngày 15/11/2013 quy định chi tiết về xử phạt vi phạm hành chính thuế*, Hà Nội.

5 Bộ Tài chính (2013), *Thông tư số 156/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính ngày 06/11/2013 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật QLT; Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật QLT và Nghị định số 83/2013/NĐ- CP ngày 22/7/2013 của Chính phủ,* Hà Nội.

6 Bộ Tài Chính (2014), *Dự thảo Thông tư quy định về áp dụng quản lý rủi ro trong quản lý thuế*, website http://www.mof.gov.vn/portal/ page/portal/mof_ vn/Suggestion_Legal?p_detail=1&p_topic_id=8126.

7 Bộ Tài chính (2014), *Thông tư số 119/2014/TT – BTC ngày 25/8/2014 sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 156/2013/TT-BTC; Thông tư số 111/2013/TT-BTC; Thông tư số 219/2013/TT-BTC; Thông tư số 08/2013/TT-BTC; Thông tư số 85/2011/TT-BTC; Thông tư số 39/2014/TT-BTC và Thông tư số 78/2014/TT-BTC để cải cách, đơn giản các thủ tục về thuế*, Hà Nội.

8 Bộ Tư pháp, Bộ Tài chính, Thanh tra chính phủ (2010), *Thông tư liên tịch số 19/2013/TTLT – BTP – BTC – TTCP ngày 26/11/2010 hướng dẫn thực hiện trách nhiệm bồi thường của Nhà nước trong hoạt động quản lý hành chính*, Hà Nội.

9 Mạnh Bôn (2014), "*Công khai danh tính người nợ thuế: Không vi hiến",* website http://www.tapchitaichinh.vn,ngày10/04/2014.

10 Bùi Ngọc Cường (2004), "*Một số vấn đề về quyền tự do kinh doanh trong pháp luật kinh tế hiện hành ở Việt Nam*", Sách chuyên khảo, tr.157, NXB Chính trị Quốc gia, Hà Nội.

11 Vũ Văn Cương (2009), "*Thông tin về người nộp thuế trong pháp luật quản lý thuế ở nước ta hiện nay*", website http://luattaichinh. wordpress. com, ngày 16/6/2009.

12 Vũ Văn Cương (2012), "*Pháp luật Quản lý thuế trong nền kinh tế thị trường ở Việt Nam – Những vấn đề lý luận và thực tiễn*", Luận án tiến sĩ Luật học, Đại học Luật Hà Nội, Hà Nội.

13 Chính phủ (2007), *Nghị định số 85/2007/NĐ-CP của Chính phủ ngày 22/5/2007 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế*, Hà Nội.

14 Chính phủ (2013), *Nghị định số 129/2013/NĐ-CP của Chính phủ ngày 16/10/2013 quy định về xử phạt vi phạm hành chính về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế*, Hà Nội.

15 Chính phủ (2013), *Nghị định số 209/2013/NĐ-CP của Chính phủ ngày 18/12/2013 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều Luật Thuế GTGT*, Hà Nội.

16 Chính phủ (2013), *Nghị định số 218/2013/NĐ-CP của Chính phủ ngày 26/12/2013 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN*, Hà Nội.

17 Chính phủ (2013), *Nghị định số 65/2013/NĐ-CP của Chính phủ ngày 27/6/2013 quy định chi tiết một số điều của Luật thuế TNCN và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNCN,* Hà Nội.

18 Chính phủ (2013), *Nghị định số 83/2013/NĐ-CP của Chính phủ ngày 22/7/2013 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế,* Hà Nội.

19 Phan Thị Thành Dương (2005), "Một số vấn đề pháp lý về quyền của đối tượng nộp thuế", *Tạp chí Khoa học pháp lý* (1), Đại học Luật Thành phố Hồ Chí Minh.

20 Hữu Đạo (2014), "*Lời kết cho truy thu thuế doanh nghiệp niêm yết*", website http://tinnhanhchungkhoan.vn/thuong-truong/loi-ket-cho-truy-thu-thue-doanh-nghiep-niem-yet-98765.html, ngày 12/7/2014.

21 Hữu Đạo (2014), "*Nên dừng truy thu thuế doanh nghiệp niêm yết*", website https://www.shs.com.vn/News/2014226/528090/nen-dung-truy-thu-thue-doanh-nghiep-niem-yet.aspx, ngày 26/2/2014

22 Thúy Hà (2014), "*Những kiểu làm "khó" của cán bộ thuế đối với doanh nghiệp*", website http://www.cand.com.vn/News/ PrintView. aspx?ID=239677 ngày 2/8/2014.

23 Trần Vũ Hải (2009), *"Tìm hiểu thuật ngữ pháp luật tài chính công"*, tr.208, NXB Tư pháp, Hà Nội.

24 Thu Hằng (2014), "*Công khai Doanh nghiệp có rủi ro về thuế*", website http://thuvienphapluat.vn, ngày 21/3/2014.

25 Nguyễn Thị Thanh Hoài (2013), "Tăng cường công tác thanh tra thuế ở Việt Nam", *Tạp chí Tài chính*, (5).

26 Phạm Trí Hùng (2012), "Dự thảo Luật sửa đổi, bổ sung Luật Quản lý thuế - Nhìn từ góc độ người nộp thuế" *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp,* (12) tháng 6.

27 Nguyễn Thị Lan Hương (2011), *"Yếu tố tác động đến sự hình thành ý thức tuân thủ pháp luật thuế"*, Văn hóa pháp luật – Những vấn đề lý luận cơ bản và Ứng dụng chuyên ngành, tr.517, NXB Đai học Quốc gia, Hà Nội.

28 Nguyễn Thị Lan Hương (2012), "Sửa đổi Luật Quản lý thuế nhằm điều hòa quyền, lợi ích giữa nhà nước và người nộp thuế", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, (9), tháng 5.

29 Nguyễn Thị Lan Hương (2011), "Ưu tiên quyền lợi của người nộp thuế khi sửa đổi Luật thuế thu nhập cá nhân", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, (14), tr.199, tháng 7.

30 Nguyễn Thị Lan Hương (2013), "Bảo đảm công bằng và điều chỉnh quan hệ lợi ích khi sửa đổi Luật thuế thu nhập doanh nghiệp", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, (8), tháng 4.

31 Nguyễn Thị Lan Hương (2013), "Về bảo vệ quyền của người nộp thuế trong Luật Quản lý thuế", *Tạp chí Khoa học ĐHQGHN*, (1), tr.42-50.

32 Vũ Lê (2012), "*Bầu Đức: nói tôi trây ỳ hàng trăm tỷ đồng thuế là sai*", website http://kinhdoanh.vnexpress.net/tin-tuc/vi-mo/bau-duc-noi-toi-chay-i-hang-tram-ty-dong-thue-la-sai-2718658.html, ngày 11/3/2012.

33 Đức Luận (2014), "*Nên cho doanh nghiệp niêm yết hưởng trọn vẹn ưu đãi thuế*", website http://tinnhanhchungkhoan.vn/doanh-nghiep/nen-cho-doanh-nghiep-niem-yet-huong-tron-ven-uu-dai-thue-89172.html, ngày 16/2/2014.

34 Ngân Nga (2014), "*Thu thuế sai chi cục thuế phải trả lại dân 200 triệu đồng",* website http://plo.vn/phap-luat-chu-nhat/thu-thue-sai-chi-cuc-thue-phai-tra-lai-dan-200-trieu-dong-495140.html, ngày 10/9/2014.

35 Dương Kim Thế Nguyên (2012), "Luật Quản lý thuế dưới góc nhìn của người nộp thuế", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp,* (12), tháng 6.

36 Quốc hội (1992), *Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam 1992*, Hà Nội.

37 Quốc hội (2005), *Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu số 45/2005/QH11, ngày 14/6/2005 của Quốc hội khóa XI, kỳ họp thứ 7*, Hà Nội.

38 Quốc hội (2006), *Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11, ngày 29/11/2006 của Quốc hội khóa XI, kỳ họp thứ 10,* Hà Nội.

39 Quốc hội (2007), *Luật thuế TNCN số 04/2007/QH12, ngày 21/11/2007 của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 2*, Hà Nội.

40 Quốc hội (2008), *Luật thuế GTGT số 13/2008/QH12, ngày 3/6/2008 của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 3*, Hà Nội.

41 Quốc hội (2008), *Luật thuế TNDN số 14/2008/QH12, ngày 3/6/2008 của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 3*, Hà Nội.

42 Quốc hội (2008), *Luật thuế TTĐB số 27/2008/QH12, ngày 14/11/2008 của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 4*, Hà Nội.

43 Quốc hội (2009), *Luật Trách nhiệm bồi thường của nhà nước Số 35/2009/QH12 ngày 18/6/2009 của Quốc hội khóa XII, kỳ hợp thứ 5*, Hà Nội.

44 Quốc hội (2010), *Luật Tố tụng hành chính Số 64/2010/QH12 ngày 24/11/2010 của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 8*, Hà Nội.

45 Quốc hội (2011), *Luật Khiếu nại số 02/2011/QH13 ngày 11/11/2011 của Quốc hội khóa XIII, kỳ họp thứ 2*, Hà Nội.

46 Quốc hội (2011), *Luật Tố cáo số 03/2011/QH13 ngày 11/11/2011 của Quốc hội khóa XIII, kỳ họp thứ 2*, Hà Nội.

47 Quốc hội (2012), *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý thuế (Luật số 21/2012/QH13, ngày 20/11/2012 của Quốc hội khóa XIII, kỳ họp thứ 4)*, Hà Nội.

48 Quốc hội (2012), *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNCN (Luật số 26/2012/QH13, ngày 22/11/2012 của Quốc hội khóa XIII, kỳ họp thứ 4),* Hà Nội.

49 Quốc hội (2013), *Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam 2013,* Hà Nội.

50 Quốc hội (2013), *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT (Luật số 31/2013/QH13, ngày 19/6/2013 của Quốc hội khóa XIII, kỳ họp thứ 5),* Hà Nội.

51 Quốc hội (2013), *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TNDN (Luật số 32/2013/QH13, ngày 19/6/2013 của Quốc hội khóa XIII, kỳ họp thứ 5*), Hà Nội.

52 Tổng Cục Hải Quan (2012), *"Tăng cường kiểm tra thuế tại trụ sở của người nộp thuế*", website http://www.baohaiquan.vn, ngày 11/6/2012.

53 Tổng cục thuế (2010), *Quyết định số 898 /QĐ-TCT ngày 18/6/2010 của Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế về việc ban hành đề án Tăng cường phòng ngừa, ngăn chặn những hành vi gây phiền hà, nhũng nhiễu, thông đồng của cán bộ, công chức thuế đối với người nộp thuế*, Hà Nội.

54 Tổng cục Thuế (2011), *Công văn số 1133/BTC-TNCN ngày 5/4/2011 của Tổng cục Thuế về việc vướng mắc về Thuế TNCN đối với chuyển nhượng BĐS,* Hà Nội

55 Tổng cục Thuế (2014), "*Hội nghị tổng kết công tác thuế năm 2013, giải pháp thực hiện nhiệm vụ công tác thuế năm 2014*", Website http://www.gdt.gov.vn ngày 14/1/2014.

56 Đỗ Ngọc Tú (2012), "*Tiếp tục hoàn thiện hệ thống pháp luật về thuế*", Cổng thông tin điện tử viện nghiên cứu lập pháp http://vnclp.gov.vn, ngày 09/06/2012.

57 Thủ tướng chính phủ (2011), *Quyết định số 732/QĐ-TTg của Thủ tướng ngày 17/5/2011 về việc phê duyệt chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011-2020,* Hà Nội.

58 Nguyễn Thị Hoài Thu (2013), "Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế", *Tạp chí khoa học pháp lý,* (2), tr.67 – 72, Trường Đại học Luật TP. HCM.

59 Nguyễn Thị Lệ Thúy (2009), "*Hoàn thiện quản lý thu thuế của Nhà nước nhằm tăng cường sự tuân thủ thuế cuả doanh nghiệp*", Luận án tiến sỹ kinh tế, Trường ĐH kinh tế quốc dân, tr. 116,121,130.

60 Hữu Trọng (2012), "Luật quản lý thuế: Quản lý rủi ro, chống chuyển gía và trì hoãn nộp thuế", *Tạp chí Thông tin Tài chính*, (8).

61 Nguyễn Trung (2013), "*Gần 61.000 doanh nghiệp giải thể, ngừng hoạt động trong năm 2013*", website http://vtv.vn/trong-nuoc/gan-61000-doanh-nghiep-giai-the-ngung-hoat-dong-trong-nam-2013-115544.htm, ngày 23/12/2013.

62 Trường Đại học Luật Hà Nội (2008), *Giáo trình Luật thuế Việt Nam*, NXB Công an nhân dân.

63 Trường Đại học Luật Hà Nội (2009), *Giáo trình Lý luận nhà nước và pháp luật*, NXB Công an nhân dân.

64 Quý Trường (2011), "Luật quản lý thuế "quên" trách nhiệm của cơ quan thuế", *Tạp chí Thuế nhà nước*, (37), tháng 10.

65 Tân Văn (2014), "*Sông Đà 909 sẽ kiện cục thuế Hà Nội đến cùng*", website http://baodautu.vn/song-da-909-se-kien-cuc-thue-ha-noi-den-cung.html, ngày 17/1/2014.

66 Tân Văn (2014), "*Truy thu thuế doanh nghiệp niêm yết – cần câu trả lời rõ ràng*", website http://epress.motthegioi.vn/truy-thu-thue-doanh-nghiep-niem-yet-can-cau-tra-loi- rorang/20140217091654553p0c144.htm, ngày 17/2/2014.

67 Thanh Xuân (2013), "*Doanh nghiệp bị truy thu thuế oan*", website http://www.thanhnien.com.vn/pages/20131108/doanh-nghiep-bi-truy-thu-thue-oan.aspx, ngày 8/11/2013..

68 Thanh Xuân, Mai Phương (2013), *"Khốn đốn với hoàn thuế*", website http://www.thanhnien.com.vn/pages/20130923/khon-don-voi-hoan-thue.aspx, ngày 24/9/2013.

TIẾNG NƯỚC NGOÀI

69 中华人民共和国税收征收管理法 (2005), (Luật Quản lý thuế Cộng hòa Nhân dân Trung Hoa), Website http://www.gov.cn/banshi/2005-08/31/content_ 146791.htm.

70 **山根治公認会計士・税理士**, "**税務調査の注意点**" (2010), ("*Ghi chú của một kiểm toán thuế*" - Osamu Yamane - kế toán công chứng & kế toán thuế), website http://tax.ma-bank.net/faq.php?id=q2, ngày 6/4/2010.

71 **日本国憲法** (1986), (Hiến pháp Nhật Bản), website http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S21/S21KE000.html