

## ĐÁNH GIÁ VIỆC ĐẢM BẢO QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG HỆ THỐNG PHÁP LUẬT THUẾ VIỆT NAM HIỆN HÀNH VÀ MỘT SỐ KIẾN NGHỊ

Nguyễn Thị Thanh Tú<sup>1</sup>

**Tóm tắt:** Pháp luật tại nhiều quốc gia, đặc biệt quốc gia phát triển, vấn đề bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế rất được quan tâm và đề cao. Tại Việt Nam, quyền lợi của người nộp thuế đã được ghi nhận, ngày càng hoàn thiện trong quá trình xây dựng và phát triển hệ thống pháp luật thuế. Tuy nhiên, đảm bảo hiệu quả việc thực thi quyền của người nộp thuế trên thực tế vẫn còn nhiều tồn tại, điều này đặt ra yêu cầu tiếp tục cải cách ngành thuế, hoàn thiện pháp luật và xây dựng mạng lưới hỗ trợ cho người nộp thuế.

**Từ khóa:** Quyền của người nộp thuế, thuế, pháp luật thuế.

**Nhận bài:** 19/3/2019; **Hoàn thành biên tập:** 30/5/2019; **Duyệt đăng:** 10/7/2019.

**Abstract:** The issue of protecting rights and interests of the tax payer is concerned and highly valued in the law of many countries, especially the developed countries. In Vietnam, the rights and interests of the tax payers has been recognized and finalized in the process of building and developing the legal system on law. However, it has seen shortcomings in ensuring the effectiveness of executing the tax payers' right that requires the demand of legal reform in tax sector, finalization and establishment of the network for supporting the tax payers.

**Keywords:** the right of tax payers, tax, the law on tax.

**Date of receipt:** 19/3/2019; **Date of revision:** 30/5/2019; **Date of approval:** 10/7/2019.

Theo báo cáo nghiên cứu về bảo vệ người nộp thuế thực hiện bởi Chính Phủ Australia năm 2016, không có định nghĩa phổ biến nào chính thức được ghi nhận về “quyền của người nộp thuế”<sup>2</sup>. Tuy nhiên bản thân khái niệm “quyền” thường đề cập đến một nội dung, điều có thể được thực thi theo pháp luật trực tiếp bởi người bị ảnh hưởng do kết quả của hành động tích cực đối với người nộp thuế.

Quyền của người nộp thuế, một cách phổ biến nhất, được ghi nhận trực tiếp trong pháp luật thuế, bên cạnh đó cũng được ghi nhận trong luật chung với vai trò quyền cơ bản của công dân. Chẳng hạn, ở Australia, Hoa Kỳ người nộp thuế có quyền yêu cầu đặc quyền chuyên môn pháp lý đối với thông tin hoặc tài liệu, đây là quyền được ghi nhận trong pháp luật chung nhưng có ý nghĩa rất lớn hỗ trợ người nộp thuế nhận thức và bảo vệ quyền lợi chính đáng của mình.

Tại Việt Nam, tương tự như nhiều quốc gia trên thế giới thu - nộp thuế được thiết lập trên cơ sở pháp luật. Người nộp thuế trong quan hệ thuế - mặc dù là một bên chủ thể độc lập song được xem xét ở vị thế “tuần thủ” và thực hiện nghĩa vụ nhiều hơn. Ngay tại Hiến pháp Việt Nam (Điều 80, Hiến pháp năm 1992, Điều 47 Hiến pháp năm 2013) đã quy định “nghĩa vụ nộp thuế theo quy định của pháp luật” của công dân. Được thiết lập trên cơ sở pháp luật, quyền của người nộp thuế chính là khả năng của người nộp thuế xử sự một cách nhất định được ghi nhận trong từng đạo luật thuế và pháp luật thuế nói chung. Các quyền này bao gồm quyền trực tiếp trong quan hệ thu nộp thuế (ví dụ quyền được hướng dẫn thực hiện việc nộp thuế, cung cấp thông tin, tài liệu; quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế làm rõ về việc tính thuế, ấn định thuế; quyền được giữ bí mật thông tin; quyền được

<sup>1</sup> Thạc sỹ, Giảng viên, Trường Đại học Luật Hà Nội.

<sup>2</sup> Review into the Taxpayers's Charter and Taxpayer Protection, 12/2016, Australian Government, tr. 4



bồi thường thiệt hại do cơ quan quản lý thuế,...) và quyền gián tiếp (như quyền thụ hưởng tiền ích, phúc lợi công cộng do Nhà nước cung cấp từ nguồn thu từ thuế). Trong phạm vi bài viết chỉ tập trung nghiên cứu các quyền trực tiếp của người nộp thuế, đánh giá một số kết quả đạt được và hạn chế trong quy định hệ thống pháp luật thuế Việt Nam hiện hành trong vấn đề bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế, từ đó đưa ra một số kiến nghị.

**1. Những kết quả trong xây dựng, hoàn thiện và thực thi pháp luật về bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế tại Việt Nam**

*Thứ nhất, hệ thống pháp luật thuế ngày càng được hoàn thiện về nội dung và thủ tục theo hướng đề cao vai trò và vị thế của người nộp thuế*

Tại báo cáo Công bằng thuế Việt Nam 2017 do Viện nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR) và Oxfam thực hiện có đưa ra đánh giá: hệ thống thuế của Việt Nam được thành lập với nhiều loại thuế khác nhau phù hợp với thông lệ quốc tế. Lộ trình ban hành thuế nói chung phù hợp với tốc độ và mức độ phát triển kinh tế<sup>1</sup>. Thêm vào đó, các chính sách thuế cũng có tính đến các vấn đề phân phối lại, ưu đãi và miễn giảm thu nhập thấp, hoặc cho các doanh nghiệp mới thành lập và các dự án đầu tư áp dụng công nghệ cao, có tác động môi trường tốt hoặc được thực hiện từ xa khu vực miền núi, hải đảo. Hệ thống thuế của Việt Nam đã loại bỏ sự phân biệt thuế giữa các thành phần kinh tế khác nhau cũng như các đối tượng khác nhau trong nước và nước ngoài. Về quản lý hành chính thuế, Việt Nam đã ứng dụng ngày càng rộng rãi công nghệ thông tin trong thu thuế. Cơ sở dữ liệu điện tử, hệ thống khai báo điện tử và hồ sơ thuế điện tử... đã được phát triển, cải tiến và đưa vào sử dụng góp phần nâng cao hiệu quả và giảm thủ tục hành chính cũng như thời gian và chi phí cho cả người nộp thuế và người thu thuế.

*Việc áp dụng cơ chế tự khai, tự nộp trong quản lý thuế:*

Từ 01/7/2007, thực hiện quy định tại Luật quản lý thuế (QLT) năm 2006, cơ chế tự khai, tự nộp thuế chính thức được triển khai tại Việt Nam. Việc áp dụng cơ chế tự khai, tự nộp là vấn đề nổi bật trong quản lý thuế vào những năm đầu thập kỷ 90 trên thế giới, khi hầu hết các nước quyết định việc ban hành thuế giá trị gia tăng và đi liền theo đó là thực hiện cơ chế tự khai tự nộp. Trong số 120 nước trên thế giới áp dụng thuế giá trị gia tăng, chỉ có 16 nước còn quản lý loại thuế này không theo cơ chế tự khai tự nộp (chủ yếu là các nước thuộc Cộng đồng các quốc gia độc lập. Tại nhiều quốc gia như Mỹ, Nhật Bản, Đan Mạch, Thụy Điển, cơ chế tự khai tự nộp đã được áp dụng từ nhiều thập kỷ trước, đây được coi là giải pháp nhằm mục tiêu thực hiện dân chủ hóa hệ thống thuế<sup>4</sup>.

*Thứ hai, hoàn thiện các đạo luật thuế và ban hành Luật quản lý thuế.* Cùng với các luật thuế cụ thể được ban hành nhằm kiện toàn hệ thống thuế, năm 2006, Quốc Hội ban hành Luật quản lý thuế (chính thức có hiệu lực từ 01/01/2007). Xây dựng và thực hiện Luật QLT đã tạo bước tiến quan trọng, quy định thống nhất chính sách quản lý thu, nâng cao tính minh bạch, tạo thuận lợi cho người nộp thuế; thay đổi căn bản phương thức quản lý thuế thông qua việc áp dụng cơ chế tự khai, tự nộp như đã nêu... Được coi là đạo luật có vai trò quan trọng trong cải cách hệ thống thuế.

Luật QLT cũng chính là căn cứ pháp lý để ngành thuế thực hiện cải cách hành chính về thuế, theo đó, đã kiến nghị và đơn giản hóa 271/330 thủ tục thuế, giảm thiểu các thủ tục gây phiền hà, tốn kém về thời gian, chi phí cho người nộp thuế; Luật QLT đã định nghĩa rõ ràng về quyền và nghĩa vụ của đối tượng nộp thuế, cơ quan quản lý thuế và các tổ chức khác có liên quan. Luật quy định các quyền của người nộp thuế trong quá trình tính thuế, kiểm tra, thanh tra và khiếu nại thuế. Người nộp thuế có quyền được hưởng dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế để giúp họ hiểu rõ hơn luật pháp và các quy định

<sup>1</sup> Viện nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR), Oxfam, Báo cáo công bằng thuế Việt Nam, tr. 40.

<sup>4</sup> Bộ Tài chính, Tổng Cục thuế, "Thuế Việt Nam qua các thời kỳ" (giai đoạn 2001 - 2010), 2015, tr. 43-45.

liên quan, tiếp cận dễ dàng hơn các thông tin về thuế, cũng như được hướng dẫn thi hành pháp luật về thuế. Luật quy định bắt buộc cơ quan quản lý thuế phải bồi thường cho đối tượng nộp thuế vì những tổn thất do cơ quan thuế gây ra. Đặc biệt, để tránh tình trạng lạm dụng của cán bộ thuế, Luật quy định việc kiểm tra thuế chỉ được tiến hành định kỳ, song không quá 01 lần/01 năm. Cơ quan quản lý thuế chịu trách nhiệm trước pháp luật về đảm bảo bí mật thông tin của người nộp thuế. Quy định hài hoà giữa việc nộp thuế và hoàn thuế nhằm đảm bảo quyền lợi liên quan đến vật chất của người nộp thuế. Ví dụ, người nộp thuế chậm nộp sẽ bị phạt với mức quy định trên số tiền chậm nộp, nhưng số tiền thuế nộp thừa sẽ được hoàn trả hoặc trừ trực tiếp ngay trong kỳ tính thuế tiếp theo. Luật QLT cũng đã tạo cơ sở để tăng cường cơ chế phối hợp giữa các ngành, các cấp trong quản lý thuế; hợp động của hội đồng tư vấn thuế xã, phường ở cơ sở đã phát huy hiệu quả, góp phần đảm bảo công khai, minh bạch, công bằng, tạo điều kiện để doanh nghiệp tích lũy vốn, mở rộng sản xuất kinh doanh, tăng thu Ngân sách Nhà nước.

**Thứ ba, từng bước đảm bảo sự tuân thủ thủ tục thu nộp thuế từ phía cơ quan quản lý, đơn giản hoá thủ tục với người nộp thuế**

Trong quan hệ thu nộp thuế, về nguyên tắc, người nộp thuế có nghĩa vụ đăng ký thuế, kê khai thuế và nộp thuế, cơ quan quản lý nhà nước thực hiện việc thu thuế trên cơ sở tự nguyện, tự giác của người nộp thuế. Bởi vậy, để đảm bảo hoạt động thu thuế hiệu quả, đòi hỏi cả hai bên trong quan hệ phải tuân thủ thủ tục trên cơ sở hiểu rõ quyền và trách nhiệm của mình.

Cùng với những thay đổi và hoàn thiện chính sách pháp luật của Nhà nước, thủ tục hành chính về thuế hiện nay đã có nhiều cải cách. Đơn giản hoá thủ tục hành chính về thuế được đặt ra (từ Nghị quyết số 57/2010/QH12 ngày 26/10/2010; Nghị quyết số 25/NQ-CP ngày 02/6/2010; Nghị quyết số 68/NQ-CP ngày 27/12/2010 của Chính

Phủ; Luật QLT sửa đổi, bổ sung năm 2012, 2014 2016) góp phần giúp cho người nộp thuế giảm thời gian, chi phí kê khai và nộp thuế. Các thủ tục hành chính về thuế ngày càng minh bạch, rõ ràng đã tạo điều kiện cho người nộp thuế nhận thức được đầy đủ quyền lợi và trách nhiệm của mình. Một số kết quả được ghi nhận nổi bật như sau: giảm tần suất kê khai thuế Giá trị gia tăng; Rút ngắn thời gian giải quyết thủ tục gia hạn nộp hồ sơ khai thuế từ 05 ngày làm việc (Điều 33, Luật quản lý thuế năm 2006) xuống 03 ngày làm việc (Điều 1 Luật QLT sửa đổi bổ sung năm 2012, 2016); Thủ tục hoàn thuế được tinh gọn hơn, bỏ “*chứng từ nộp thuế*” trong hồ sơ; Nâng cao trách nhiệm của cơ quan thuế trong thực thi nhiệm vụ, bổ sung quy định cơ quan thuế phải kiểm tra trong thời hạn 01 năm từ khi có quyết định hoàn thuế đối với một số đối tượng,... Chi số nộp thuế của Việt Nam năm 2017 tăng 81 bậc (từ thứ hạng 167 lên 86) theo xếp hạng của ngân hàng thế giới, đứng thứ 4 trong nhóm nước ASEAN, hoàn thành nhiệm vụ được giao tại Nghị quyết 19. Đây là mức tăng thứ hạng nhanh nhất trong 10 tiêu chí đánh giá môi trường kinh doanh của năm 2017<sup>5</sup>.

**Thứ tư, quyền được tiếp cận thông tin của người nộp thuế**

Quyền tiếp cận thông tin không chỉ liên quan đến thực hiện nghĩa vụ nộp thuế mà còn liên quan đến quyền của người nộp thuế. Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế được nhận biết thông qua việc người nộp thuế hiểu rõ về nghĩa vụ thuế của mình, tiếp đó là việc sử dụng số tiền thuế như thế nào. Quyền được tiếp cận thông tin của người nộp thuế được ghi nhận rõ ràng tại Luật quản lý thuế. Tương ứng với các quyền này, Điều 8 Luật QLT sửa đổi bổ sung quy định nghĩa vụ của cơ quan quản lý thuế.

Mặc dù được ghi nhận khá rõ ràng trong pháp luật, song trong thực tiễn thi hành vẫn đề đảm bảo quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế vẫn còn tồn tại một số hạn chế. Trước hết,

<sup>5</sup> Trọng Nhân, “*Thu thuế: chính sách thuế chưa bao vệ quyền lợi của người nộp thuế*”, đăng tải ngày 01/02/2018, tại <https://viettimes.vn/thu-tuong-chinh-sach-thue-chua-bao-ve-quyen-loi-cua-nguoi-nop-thuc-162773.html>.



pháp luật thuế tại Việt Nam hiện nay tương đối phức tạp, hệ thống văn bản quy định và hướng dẫn liên quan đến thuế có số lượng lớn, thường xuyên thay đổi là một cản trở lớn cho người nộp thuế trong tiếp cận các thông tin chi tiết về quyền và nghĩa vụ nộp thuế. Mặc dù một trong những nguyên tắc trong pháp luật thuế là dễ hiểu, công khai nhưng với nội dung mang tính chất chuyên ngành như thuế thì rõ ràng việc tiếp cận và hiểu đầy đủ quy định sẽ đòi hỏi người có trình độ chuyên môn nhất định. Cùng với đó, trong khi nghĩa vụ của người nộp thuế được quy định cụ thể, có trình tự, thủ tục tiền hành cùng các biện pháp chế tài đi kèm thì quy định về thực hiện quyền của người nộp thuế lại chưa thực sự chi tiết, rõ ràng, đặc biệt các hướng dẫn về trình tự thủ tục, thủ tục yêu cầu cơ quan, người có thẩm quyền cung cấp thông tin hoặc chế tài cụ thể cho chính cơ quan quản lý và cán bộ ngành thuế khi thực hiện không đúng, gây sai lệch hoặc nhầm lẫn số tiền thuế cho người nộp thuế.

#### *Thứ năm, quyền liên quan đến lợi ích vật chất của người nộp thuế*

Quyền liên quan đến lợi ích vật chất của người nộp thuế. Nhóm quyền này liên quan đến việc hưởng chính sách miễn giảm thuế, ưu đãi thuế, hoàn thuế, quyền yêu cầu được bồi thường thiệt hại.

Có thể khẳng định, quyền lợi liên quan đến lợi ích vật chất của người nộp thuế đã được pháp luật quy định khá đầy đủ, cụ thể và ngày càng được hoàn thiện. Luật QLT (Các điều 18, 57, 58, 63) đã quy định chi tiết về trình tự, thủ tục và trường

hợp được hoàn, miễn, giảm thuế. Đồng thời, tại các Đạo luật thuế, nội dung ưu đãi, miễn giảm và hoàn thuế cũng được quy định rõ ràng, trong một số đạo luật thuế đây là nội dung rất quan trọng<sup>6</sup>. Tuy nhiên, trên thực tế triển khai, việc bảo vệ quyền được hưởng các chính sách ưu đãi thuế và các quyền vật chất khác của người nộp thuế vẫn còn một số hạn chế. Đầu tiên, phải kể đến áp dụng chính sách ưu đãi thuế, trong đó đặc biệt là ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp. Do hiện nay, chính sách ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp chưa ổn định, thường xuyên thay đổi, quy định nhiều nội dung với thẩm quyền khác nhau, hệ quả là doanh nghiệp trong nhiều trường hợp còn lúng túng, một số doanh nghiệp bị truy thu do thay đổi chính sách. Thứ hai, về hoàn thuế, trên phương diện pháp luật, thủ tục hoàn thuế đối với doanh nghiệp mặc dù được cải thiện, rút ngắn về thời hạn giải quyết hồ sơ hoàn thuế, quy định áp dụng chế tài trong trường hợp cơ quan quản lý thuế chậm ra quyết định hoàn thuế do lỗi của cơ quan quản lý.

#### *Thứ sáu, quyền được hỗ trợ của người nộp thuế*

Khi xem xét vấn đề bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế tại các quốc gia khác trên thế giới, có thể thấy bên cạnh việc ban hành chính sách pháp luật rõ ràng, minh bạch thì việc xây dựng mạng lưới cơ quan, tổ chức và chính sách hỗ trợ người nộp thuế rất được các quốc gia này quan tâm, coi đây là một trụ cột chính trong bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Luật Thuế Thu nhập doanh Nghiệp, chương III; Luật Thuế Thu nhập Cá nhân năm 2007 sửa đổi bổ sung năm 2012, quy định về giảm trừ gia cảnh điều 19, Luật Thuế Giá trị gia tăng năm 2008, sửa đổi bổ sung năm 2013, quy định về trường hợp không thuộc diện chịu thuế điều 5, quy định hoàn thuế điều 12;...

<sup>7</sup> Australia, một loại các cơ quan được thành lập như JCPA – Joint Committee of Public Accounts Inquiry (1993) – Ủy ban tài khoản công được xác lập nhằm thực hiện đánh giá chính sách quản lý thuế, cần nhấn đến vai trò và trách nhiệm của người nộp thuế trong cơ chế tự khai, tự nộp; IGT- Office of the Inspector- General of Taxation, văn phòng được pháp luật công nhận để xem xét, đánh giá vấn đề về thủ tục thực tế và báo cáo với Chính phủ cùng với các khuyến nghị nhằm cải thiện hoạt động quản lý thuế. Tại Mỹ, từ Dự luật về quyền của người nộp thuế (được sửa đổi lần thứ 2), dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế (Taxpayer advocate Service – TAS) cho người nộp thuế đã được quy định. Tiêu chí hoạt động và nhiệm vụ của TAS là đảm bảo mọi người đóng thuế đều được đối xử công bằng. Đồng thời đảm bảo mỗi bang phải có ít nhất một Tư vấn thuế địa phương (Local Taxpayer Advocate) để báo cáo đến NTA. Cùng với TAS, Hiệp hội Thuế Quốc gia (National Tax Association – NTA) cũng được đề cao, được coi là tổ chức hoạt động độc lập, phi lợi nhuận nhằm bảo vệ người nộp thuế. Tại Canada, từ năm 2007, Văn phòng Thanh tra của người nộp thuế (Office of the Taxpayer Ombudsman) được thành lập nhằm “hỗ trợ, tư vấn và thông báo cho Bộ trưởng về bất kỳ vấn đề nào liên quan đến các dịch vụ được cung cấp cho người nộp thuế, hỗ trợ, bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế theo Dự luật về Quyền của người nộp thuế.

Có thể khẳng định, tổ chức hoặc dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế được coi là yếu tố quan trọng nhằm đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế, được các quốc gia vô cùng đề cao. Trong khi đó, tại Việt Nam, hỗ trợ người nộp thuế hiện nay chưa thực sự phát triển và thể hiện đúng vai trò. Vấn đề phát triển mạng lưới tổ chức hỗ trợ người nộp thuế như đại lý thuế, đại lý hải quan và tổ chức hỗ trợ người nộp thuế khác mới được chú trọng hơn trong một thập kỷ gần đây và thực tế chưa đạt được đúng với tầm quan trọng và vị thế của các tổ chức này. Một số bất cập trong quy định có thể kể đến như sau: phạm vi, thẩm quyền của đại lý thuế vẫn còn hạn chế, hiện nay theo quy định của Luật QLT, đại lý thuế chỉ làm thủ tục về thuế mà không được thực hiện các dịch vụ khác như dịch vụ kế toán. Quy định về các điều kiện và tiêu chí đánh giá đối với nhân viên đại lý thuế còn chưa rõ ràng, trong quá trình hoạt động còn thiếu sự kiểm soát năng lực chất lượng của người hành nghề (cấp chứng chỉ thiếu kiểm soát, không yêu cầu đánh giá lại...). Hoạt động của đại lý thuế không có khác biệt nhiều so với các tổ chức hỗ trợ tư vấn pháp lý thông thường, bên cạnh đó trách nhiệm, nghĩa vụ của đại lý thuế trong hoạt động cung ứng dịch vụ tư vấn thuế cho khách hàng chưa được xác định rõ ràng (dựa trên quan hệ uỷ quyền). Tiếp đó, Hội đồng tư vấn thuế xã, phường đã được xây dựng tại Việt Nam với mục tiêu hỗ trợ cả cơ quan quản lý nhà nước và người nộp thuế, tuy nhiên, hiệu quả hoạt động không như mong đợi. Những bất cập này đang ảnh hưởng đến sự tin tưởng của người nộp thuế đối với tổ chức hỗ trợ, đồng thời là rào cản để nhân rộng mô hình rất có ý nghĩa này tại Việt Nam.

**Thứ bảy, quyền khiếu nại, quyền khởi kiện, quyền tố cáo của người nộp thuế và quy định chế tài xử phạt**

Xuất phát từ bản chất vị trí của người nộp thuế trong quan hệ về thuế, quyền khiếu nại, khởi kiện và tố cáo của người nộp thuế có thể được xem là quyền quan trọng, tổng hợp, bao hàm các quyền của người nộp thuế. Sai lệch về số tiền nộp thuế, thời gian, thủ tục hay liên quan thông tin của người nộp thuế,... xuất phát từ phía cơ quan quản lý nhà nước đều được giải quyết trên cơ sở thực hiện quyền khiếu nại, tố cáo của người nộp thuế. Đây có thể được xem xét như biện pháp bảo vệ cuối cùng của người nộp thuế.

Tại Việt Nam, quyền khiếu nại, khởi kiện và tố cáo của người nộp thuế giống như nhiều quốc gia, được ghi nhận trong pháp luật quản lý thuế, và thực hiện theo quy định pháp luật chuyên ngành về quyền khiếu nại, tố cáo và quy định về tố tụng. Về mặt thực tiễn, người nộp thuế cũng đã thực hiện các quyền này nhằm bảo vệ lợi ích chính đáng của mình, tuy nhiên, việc thực hiện chưa thực sự phát huy được hiệu quả như một cách thức quan trọng bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế. Điều này xuất phát từ nhiều nguyên nhân, trong đó có nguyên nhân từ chính sách hỗ trợ người nộp thuế chưa phát triển và đảm bảo nhu cầu, trong khi trình tự giải quyết khiếu nại, tố cáo và tố tụng còn phức tạp, tiêu tốn nhiều thời gian, chi phí. Qua khảo sát cho thấy, người nộp thuế rất ngại tham gia vào quá trình giải quyết tranh chấp về thuế, bao gồm khiếu nại, khởi kiện cũng như tố cáo. Chỉ có 23% doanh nghiệp 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% doanh nghiệp có ý định khiếu nại lên cơ quan nhà nước có thẩm quyền khác, và chỉ 3% doanh nghiệp có ý kiến cho rằng sẽ khởi kiện ra toà án nếu quyền lợi chính đáng của họ không được cơ quan quản lý thuế giải quyết thoả đáng khi họ khiếu nại<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Nguyễn Thị Lệ Thủy, "Hoàn thiện quản lý thu thuế của Nhà nước nhằm tăng cường sự tuân thủ thuế của doanh nghiệp", Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, tr. 116, 121, 130, năm 2009.



Về vấn đề này, xem xét kinh nghiệm tại một số quốc gia trên thế giới cho thấy vấn đề cốt lõi vẫn là chính sách hỗ trợ và sự quan tâm từ phía Nhà nước. Tại Pháp, quốc gia này thành lập Ủy ban xử lý tranh chấp giữa người nộp thuế và cơ quan thuế. Ủy ban này đại diện người nộp thuế tham gia và có quyền ngang bằng với các thành viên khác trong Ủy ban khi giải quyết tranh chấp. Tại Hàn Quốc, thành lập tổ chức bảo vệ quyền lợi người nộp thuế, có tính độc lập tương đối trong cơ quan quản lý thuế. Những người bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế được đề cử từ các Cục thuế và Chi cục thuế địa phương. Tại Nhật Bản, bộ phận giải quyết khiếu nại được tổ chức tại Chi cục Thuế, Cục thuế địa phương, Tổng cục thuế (Toà án thuế quốc gia hay Cơ quan tài phán hành chính về thuế). Điểm đáng lưu ý là, để tạo thuận lợi việc giải quyết các tranh chấp, Toà án thuế quốc gia là tổ chức thuộc Tổng cục Thuế nhưng thực hiện xét xử một cách độc lập, công bằng, phán quyết của Toà án là quyết định giải quyết khiếu nại cuối cùng của cơ quan thuế.

**2. Một số vấn đề đặt ra trong việc hoàn thiện pháp luật về thuế và thực hiện pháp luật nhằm đảm bảo quyền lợi người nộp thuế**

***Thứ nhất, yêu cầu hiện đại hoá hệ thống quản lý thuế***

Để đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế, ngoài việc hoàn thiện các quy định pháp luật liên quan đến hoạt động thu, nộp và quản lý nguồn thu, hiện đại hoá ngành thuế, đảm bảo thông tin rõ ràng, minh bạch, hoạt động thu thuế thực hiện hiệu quả là một trong những điều kiện tiên quyết.

Theo tính toán chi phí hoạt động quản lý thuế hiện nay của Việt Nam chiếm đến 2% tổng thu từ thuế, đây được coi là con số cao hơn mức của các quốc gia OECD (1,5%)<sup>9</sup> hay một số nước châu Á đạt mức hiệu quả – chi phí cao hơn như Indonesia 0,58%; Malaysia 1,41%, Singapore

0,8%. Lý giải nguyên nhân của thực trạng trên là do ngành thuế Việt Nam hiện nay đang vận hành theo một mạng lưới tập trung nhiều Cục thuế và Chi cục thuế tại địa phương, cùng với những hỗ trợ chưa hiệu quả về công nghệ thông tin cho các các chức năng vận hành chính.

Đối với cơ quan quản lý: Năng lực quản lý chiến lược của Tổng cục thuế đang được tăng cường đáng kể, tuy nhiên, để đảm quyền lợi của người nộp thuế, tiếp tục nâng cao hiệu quả quản lý là yêu cầu tất yếu nhằm thực hiện tốt, toàn diện các nhiệm vụ quản lý, tuyên truyền, giải quyết khiếu nại, tố cáo liên quan đến thu nộp thuế. Từ lý do này, Tổng Cục thuế vẫn cần thiết phải được nâng cao năng lực quản lý, tổ chức. Điều này đặc biệt đòi hỏi sự phát triển hơn nữa về hiệu quả phân tích và lập kế hoạch như xây dựng năng lực phân tích về số thuế còn có thể thu được, khoảng cách thuế, dự báo doanh số thu, từ cải thiện khuôn khổ và công cụ kiểm tra giám sát hoạt động của các cơ quan thuế cấp dưới văn phòng tại địa phương cũng như giám sát hoạt động của các văn phòng Cục thuế cấp tỉnh và Chi cục thuế cấp huyện. Tăng cường năng lực đòi hỏi phải gia tăng lực lượng cán bộ ở Tổng Cục thuế. Trong khi một số hệ thống quản lý thuế hiện đại phân bổ 10% tổng số nhân sự của ngành cho văn phòng trung ương, con số này ở Việt Nam chỉ là 1,1%<sup>10</sup>. Số lượng này chưa đủ để tiến hành hiệu quả tất cả các công việc lập kế hoạch, giám sát và phân tích.

***Thứ hai, hoàn thiện một số quy định cụ thể của Luật QLT và pháp luật thuế chuyên ngành theo hướng nâng cao quyền và trách nhiệm của người nộp thuế, quy định rõ ràng nghĩa vụ của cơ quan quản lý thuế, tiến tới ban hành đạo luật riêng về bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế***

Trong khi nhiều nước trên thế giới ban hành Đạo luật riêng bảo vệ quyền lợi người nộp thuế như Hoa Kỳ, Canada. Tại Việt Nam quyền của

<sup>9</sup> Ngân hàng thế giới. Cải cách thuế ở Việt Nam hướng tới một hệ thống hiệu quả và công bằng hơn, 2011, tr.80

<sup>10</sup> Ngân hàng thế giới. Cải cách thuế ở Việt Nam hướng tới một hệ thống hiệu quả và công bằng hơn, 2011, tr.91.

người nộp thuế vẫn được quy định trong nhiều đạo luật, Luật QLT, các đạo luật thuế và các luật chung như về khiếu nại, tố cáo, bảo mật thông tin. Điều này gây ra những rào cản và hạn chế nhất định trong thực thi và bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế. Từ thực tế này, trong thời gian tới, đề xuất bổ sung quy định về bảo vệ người nộp thuế vào Luật QLT, nâng cao trách nhiệm của cơ quan quản lý.

*Về phía người nộp thuế*, các quy định pháp luật nên hướng vào việc trao quyền và trách nhiệm nhiều hơn cho người nộp thuế. Nội dung hạn chế tính chất hành chính trong quan hệ thu nộp thuế cũng cần được xem xét bởi lẽ bản chất của hoạt động nộp thuế là sự chuyển dịch lợi ích vật chất từ các tổ chức, cá nhân cho Nhà nước, bởi vậy cần có sự quan tâm đặc biệt đối với người nộp thuế. Hiện nay người nộp thuế vẫn được đặt ở vị thế là chủ thể bị quản lý nhằm đảm bảo hoạt động của Nhà nước. Tuy nhiên, xem xét người nộp thuế ở vị thế là đối tác bình đẳng với Nhà nước, mang lại lợi ích cho Nhà nước. Từ quan điểm này, trong xây dựng và hoàn thiện pháp luật thuế, cần tiếp tục bổ sung và quy định rõ ràng hơn quyền của người nộp thuế, đặc biệt trong Luật QLT. Chẳng hạn: Người nộp thuế được quyền yêu cầu cơ quan thuế xem xét tính chính xác về số thuế phải nộp trước khi người nộp thuế nộp tiền vào ngân sách; được quyền từ chối quyết định thanh tra, kiểm tra thuế nếu có sự trùng lặp về nội dung, thời kỳ quyết định thanh tra, kiểm tra về thuế trước đó hoặc có nội dung ngoài phạm vi đã nêu trong quyết định. Trong quá trình giải quyết hoàn thuế, hay khiếu nại, tố cáo, người nộp thuế được quyền biết thông tin về tiến độ giải quyết. Đối với bất cập trong quy định về mức xử lý đối với hành vi chậm nộp, Luật QLT cần cụ thể hoá để phân định mức độ nặng nhẹ trong xử lý theo số lần chậm nộp, mức độ chậm nộp và thời hạn chậm nộp.

*Về phía cơ quan quản lý và công chức ngành thuế*. Đứng vai trò là đối tượng đại diện Nhà nước trực tiếp thực hiện các công việc liên quan đến thu nộp thuế và đảm bảo thu đúng, đủ số thuế theo quy định, trong quá

trình công tác, cán bộ, công chức ngành thuế không tránh khỏi những sai sót trong xử lý nghiệp vụ, có thể dẫn tới thiệt hại cho Nhà nước và người nộp thuế. Từ thực tiễn hoạt động của cơ quan quản lý có hai vấn đề đặt ra để xem xét nâng cao trách nhiệm của cán bộ công chức quản lý thuế:

*Một là*, xuất phát từ vị thế, vai trò của cơ quan quản lý và cán bộ ngành thuế được pháp luật hiện hành xác lập. Pháp luật cần được xây dựng trên cơ sở bình đẳng giữa các nhóm đối tượng thay vì dành ưu tiên hay có lợi hơn cho một nhóm đối tượng (trừ trường hợp vì mục tiêu xã hội, an sinh). Xuất phát từ vai trò, tầm quan trọng và yêu cầu huy động nguồn vật chất vào ngân sách thuế nhằm đảm bảo hiệu quả thu thuế, điều này ít nhiều tạo nên quyền hơn của cơ quan quản lý thuế, công chức ngành thuế với người nộp thuế;

*Hai là*, khả năng phát sinh sai phạm xuất phát từ ý chí chủ quan của cán bộ, công chức. Thực hiện công việc gắn với nguồn vật chất của Nhà nước, việc phát sinh rủi ro nghề nghiệp là điều có thể xảy ra như sự thông đồng, tiếp tay cho người nộp thuế trốn thuế, gian lận thuế hay hành vi nhũng nhiễu, tiêu cực của cán bộ, công chức đối với người nộp thuế. Từ thực tiễn này, pháp luật thuế cần phải quy định và hướng dẫn rõ ràng hơn nữa trách nhiệm và nghĩa vụ của cơ quan quản lý, công chức ngành thuế, hải quan. Cùng với đó, cần quy định nguyên tắc giám sát thi hành công vụ của cán bộ, công chức, quy định chế tài xử phạt nghiêm khắc khi công chức ngành thuế, hải quan có hành vi vi phạm; Cần quy định rõ cơ sở và phạm vi cho một số hoạt động quản lý thuế như quy định rõ sự hợp tác giữa cơ quan thuế và cơ quan hải quan, quy định về mức kháng nghị khi thực hiện quyền kháng nghị của đối tượng nộp thuế đối với quyết định của cơ quan thuế.

Trong dài hạn, đề nghị xem xét ban hành đạo luật riêng về bảo vệ quyền của người nộp thuế. Nội dung này phù hợp với xu hướng các quốc gia trên thế giới, sự phát triển kinh tế, xã hội của Việt Nam.



*Thứ ba, xây dựng và phát triển mạng lưới hỗ trợ người nộp thuế, nâng cao hiệu quả hoạt động giải quyết tranh chấp liên quan đến thuế*

Qua nghiên cứu kinh nghiệm một số quốc gia trên thế giới, xây dựng và phát triển mạng lưới hỗ trợ người nộp thuế là nội dung rất quan trọng trong đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế. Tuy nhiên, nội dung này ở Việt Nam chưa được đề cao, do vậy giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động tổ chức hỗ trợ người nộp thuế phải chú trọng các vấn đề sau:

*Một là, quy định chi tiết hơn về điều kiện thành lập và hoạt động đối với đại lý thuế, đại lý hải quan, đặc biệt quy định về điều kiện tài chính. Pháp luật hiện hành xác định trách nhiệm liên đới của đại lý thuế đối với người nộp thuế và Nhà nước nhưng để đảm bảo nội dung này, cần đặt ra yêu cầu về tài chính từ khi xin thành lập.*

*Hai là, cần tăng cường quản lý giám sát hoạt động đào tạo bồi dưỡng nghiệp vụ thi cấp chứng chỉ, sử dụng chứng chỉ hành nghề dịch vụ về thuế. Song hành với nâng cao tiêu chí, điều kiện đối với cơ sở đào tạo, nâng cao trách nhiệm giám sát và chế tài xử lý trong quá trình xây dựng cơ chế quản lý, giám sát cũng cần chú ý không tác động, ảnh hưởng đến sự nhân rộng và phát triển mô hình hỗ trợ về thuế đối với người nộp thuế.*

*Ba là, cần ghi nhận trong pháp luật, cụ thể là Luật QLT về vị trí, tầm quan trọng, quyền và trách nhiệm của các tổ chức này. Tăng thẩm quyền cho đại lý thuế, đại lý hải quan nhằm bước tới phát triển thành tổ chức hỗ trợ hiệu quả nhất cho người nộp thuế.*

*Bốn là, tăng cường hiệu quả hoạt động của Hội đồng tư vấn xã, phường, thị trấn. Với mục tiêu thành lập nhằm đến người nộp thuế, tạo cơ chế công khai, minh bạch, bởi vậy dù hoạt động mô hình hiện nay chưa phát huy hiệu quả cao, song việc duy trì và củng cố mô hình này là cần thiết. Kiến nghị, trong Luật QLT nên bổ sung quy định tăng thẩm quyền, trách nhiệm của Hội đồng tư vấn trong thực*

hiện nhiệm vụ, chức năng đối với cơ quan quản lý Nhà nước và đối với người nộp thuế, cần bổ sung thêm chức năng tuyên truyền, hỗ trợ người nộp thuế.

*Cuối cùng, nâng cao năng lực của Hội tư vấn thuế Việt Nam từng bước xây dựng thành tổ chức có vai trò chủ đạo trong quản lý và phát triển hệ thống đại lý thuế. Cần nhắc xây dựng trung tâm dịch vụ người nộp thuế, xây dựng chương trình thông tin và dịch vụ mới. Thường xuyên thu nhập phản hồi của người nộp thuế. Khuyến khích người nộp thuế tham gia vào quy trình lập kế hoạch, chiến lược của Tổng Cục thuế.*

Trong giải quyết tranh chấp liên quan đến hoạt động thu nộp thuế, từ quan điểm nghiên cứu, thực tiễn tại Việt Nam, và kinh nghiệm thế giới cho thấy, giải pháp quan trọng là phát triển mạng lưới hỗ trợ người nộp thuế, cải cách hệ thống cơ quan thuế như các kiến nghị nêu trên. Đồng thời, tăng cường hoạt động thanh tra, kiểm tra trong chính hệ thống.

### **Kết luận**

Trải qua quá trình xây dựng, hoàn thiện với 04 lần cải cách, hệ thống pháp luật thuế tại Việt Nam ngày càng được kiện toàn, đảm bảo mục tiêu huy động nguồn vật chất cho Nhà nước, phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế, tái phân phối thu nhập, phù hợp yêu cầu hội nhập và xu hướng của thế giới. Dân chủ hoá hoạt động thuế, nâng cao vị thế người nộp thuế thông qua việc xác lập quyền của người nộp thuế ngày càng được thể hiện trong nội dung pháp luật. Tuy nhiên, nhìn nhận toàn diện, trích lời Thủ tướng Nguyễn Xuân Phúc chỉ đạo trong Hội nghị triển khai nhiệm vụ công tác ngành thuế gần đây để đánh giá toàn diện nội dung này như sau: *"Ta bảo vệ quyền lợi người nộp thuế còn nhiều vấn đề, quyền cơ quan quản lý lớn như phong tỏa tài khoản, đình hỏa đơn... nhưng quyền người nộp thuế, chủ yếu là doanh nghiệp, người dân thì ít. Chính sách thuế của ta luôn được giải thích theo hướng có lợi cho cơ quan quản lý; doanh nghiệp, người dân kêu cũng vẫn bị áp đút"...*

*(Xem tiếp trang 41)*



các hình phạt cần được quy định tương ứng trong từng Chương đối với từng chủ thể bị kết án).

- Đối với 04 điều thuộc Chương VII trong BLHS năm 2015 (các điều 46-49) thì chỉ bổ sung thêm 01 Điều luật mới hoàn toàn với tên gọi “Khái niệm và hệ thống các biện pháp tư pháp hình sự” (gồm 02 khoản) đề cập đến: 1) ĐNPL của khái niệm biện pháp tư pháp hình sự và; 2) Chi ra vị trí các quy phạm về 03 hệ thống các biện pháp tư pháp hình sự tương ứng với 03 chủ thể (người lớn, NCTN và pháp nhân) là thuộc các chương nào trong Dự thảo Phần chung BLHS tương lai.

- Những KGLP cụ thể đối với 04 điều mới của chế định lớn về các BPCCh hình sự. Vì những KGLP cụ thể này đã được đề cập trong 01 cuốn SCK khác<sup>4</sup> do Nhà xuất bản ĐHQGHN vừa mới in vào tháng 10/2018 và do vậy, để tránh sự trùng lặp không cần thiết nên ở đây sẽ không viện dẫn ra nữa.

#### Kết luận chung:

Tóm lại, trên cơ sở nghiên cứu những vấn đề lý luận về các BPCCh hình sự (gồm hình phạt và biện pháp tư pháp hình sự) trong nghiên cứu này có thể đi đến một số kết luận chung dưới đây:

<sup>4</sup> Xem cụ thể hơn: Các KGLP cụ thể tương ứng tại 02 điều 61-62 Mục 11 “Hình phạt” và 02 điều 76-77 Mục 12 thuộc Chương ba, *Lê Cẩm* (Chủ biên), *Pháp luật hình sự Việt Nam từ thế kỷ X đến nay...*, (Sách chuyên khảo), NXB Đại học Quốc gia Hà Nội, 2018, các tr.556-559 và 568-569.

## ĐÁNH GIÁ VIỆC ĐẢM BẢO QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ TRONG ...

(Tiếp theo trang 32)

Từ thực tiễn này, trong thời gian tới, cần thiết có sự nỗ lực hơn nữa từ chính ngành thuế và từ cả hệ thống quản lý nhà nước, trong đó có các nhà hoạch định chính sách nhằm hoàn thiện pháp luật, đảm bảo quyền của người nộp thuế trong quan hệ với Nhà nước./

#### TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Luận văn thạc sỹ Luật học “Bảo vệ quyền của người nộp thuế trong pháp luật thuế Việt Nam” Nguyễn Thị Bích Ngọc.

2. Nguyễn Thị Hoài Thu, Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế, Tạp chí Khoa học Pháp lý, 2012.

3. Phan Thị Thành Dương, “Một số vấn đề pháp lý về quyền của đối tượng nộp thuế”, Tạp chí khoa học pháp lý, Đại học Luật Thành phố

Hồ Chí Minh, 2005.  
CCTP ở Việt Nam hiện nay, việc nghiên cứu những vấn đề lý luận về các BPCCh hình sự với tư cách là chế định lớn thứ năm của Phần chung PLHS bao gồm 02 chế định nhỏ độc lập thuộc nó (hình phạt và biện pháp tư pháp hình sự) là cần thiết khi chúng được thể hiện rõ trên các bình diện lập pháp (1), lý luận (2) và thực tiễn (3) như đã được phân tích trong bài này.

*Hai là*, khi nghiên cứu 02 chế định nhỏ đã nêu thuộc chế định lớn về các BPCCh hình sự chúng ta cần có sự nhận thức khoa học đúng đắn và sâu sắc nó trên các bình diện khác nhau tương ứng đã được phân tích ở trên.

*Ba là*, mặc dù đã được pháp điển hóa đến lần thứ ba nhưng các quy phạm trong Phần chung BLHS năm 2015 về 02 chế định nhỏ đã nêu trong chế định lớn về các BPCCh hình sự dù sao vẫn còn một số nhược điểm nhất định cần phải được tiếp tục nghiên cứu, suy ngẫm và khắc phục mà trong bài viết này đã phân tích và lý giải, lập luận và chỉ ra định hướng của việc tiếp tục hoàn thiện từng quy phạm cụ thể tương ứng có liên quan./

Hồ Chí Minh, 2005.

4. Nguyễn Thị Lan Hương, “Sửa đổi Luật Quản lý thuế nhằm điều hoà quyền, lợi ích giữa Nhà nước và người nộp thuế”. Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp, 2012.

5. Dương Kim Thế Nguyễn, “Luật Quản lý thuế dưới góc nhìn của người nộp thuế”, Tạp chí Nghiên cứu lập pháp, số tháng 6 năm 2012.

6. Quý Trường, “Luật Quản lý thuế quyền trách nhiệm của cơ quan thuế”, Tạp chí thuế Nhà nước, số tháng 10 năm 2013.

7. Review into the Taxpayers’s Charter and Taxpayer Protection, 12/2016, Australian Government.

8. Richard A Musgrave, “The theory of public finance: a study in public economy”, 1959, tr. 12.