



MỞ RỘNG CƠ SỞ THUẾ: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VÀ THỰC TIỄN

PGS.,TS. LÊ XUÂN TRƯỜNG - Học viện Tài chính

Số thu từ thuế phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó cơ sở thuế là một trong những yếu tố đóng vai trò quan trọng nhất. Bài viết giới thiệu vắn tắt những vấn đề lý luận về cơ sở thuế và đề xuất một số nội dung cụ thể nhằm mở rộng cơ sở thuế của Việt Nam, trong đó tập trung chủ yếu vào đề xuất giảm đối tượng không chịu thuế giá trị gia tăng, mở rộng đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và thu hẹp diện ưu đãi thuế.

Từ khóa: Cơ sở thuế, mở rộng cơ sở thuế, số thu thuế, ngân sách nhà nước, người nộp thuế, xói mòn thuế, sắc thuế

Tax revenue depends on many factors in which the tax base counts most. This paper briefly introduces the tax base's theoretical issues and suggests some recommendations to broadening the tax base in Vietnam's tax laws, focusing primarily on reducing VAT exempt items, expanding dutiable goods and services, and reducing the tax incentives.

Key words: Tax base, tax base broadening, tax revenue, statebudget

Ngày nhận bài: 23/6/2017

Ngày hoàn thiện biên tập: 15/7/2017

Ngày duyệt đăng: 20/7/2017

Những vấn đề lý luận về cơ sở thuế

Tầm quan trọng của cơ sở thuế

Cơ sở thuế là yếu tố phản ánh phần thu nhập, giá trị tài sản hoặc giá trị của hàng hóa, dịch vụ được sử dụng để xác định số thuế phải nộp của người nộp thuế (NNT). Chẳng hạn như, thu nhập tính thuế là cơ sở thuế thu nhập cá nhân, giá trị của tài sản là cơ sở thuế tài sản...

Trường hợp số thuế phải nộp được xác định trên cơ sở mức thuế tuyệt đối, số thuế phải nộp của NNT được xác định bằng cơ sở thuế nhân với thuế suất. Đối với trường hợp áp dụng mức thuế tuyệt đối, cơ sở thuế được xác định theo số lượng, khối lượng và các yếu tố vật lý khác của đối tượng đánh thuế. Chẳng hạn như, dựa trên số lít rượu bán ra và nồng độ cồn, dựa trên số lượng xe nhập khẩu

và dung tích động cơ của xe nhập khẩu... Điều này cho thấy, xác định đúng đắn cơ sở thuế có vai trò rất quan trọng với Nhà nước. Cơ sở thuế rộng hay hẹp, chặt chẽ hay không chặt chẽ sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến số thuế phải nộp của NNT và số thu ngân sách nhà nước (NSNN). Xác định cơ sở thuế còn phản ánh và hiện thực hóa các quan điểm của mỗi Nhà nước về sử dụng thuế nhằm điều tiết vĩ mô nền kinh tế - xã hội. Vì lẽ đó, trong nhiều năm trở lại đây, các quốc gia rất quan tâm đến việc mở rộng cơ sở thuế và chống xói mòn cơ sở thuế nhằm tạo điều kiện hạ thấp mức thuế mà vẫn đảm bảo số thu cho NSNN.

Các yếu tố xác định cơ sở thuế

Cơ sở thuế được xác định dựa trên các yếu tố sau: Xác định phạm vi của đối tượng đánh thuế, miễn thuế, ngưỡng đánh thuế, các khoản giảm trừ khi xác định cơ sở thuế. Cụ thể như sau:

Việc xác định phạm vi của đối tượng đánh thuế thể hiện sự lựa chọn của mỗi Nhà nước về việc có điều tiết hay không điều tiết một sắc thuế cụ thể với những đối tượng đánh thuế. Chẳng hạn, đối với thuế giá trị gia tăng (GTGT) thì việc xác định danh mục hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và không chịu thuế cho thấy, Nhà nước muốn điều tiết thuế GTGT vào những đối tượng nào và cơ sở thuế GTGT rộng hay hẹp. Hiển nhiên, danh mục hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế càng rộng thì cơ sở thuế GTGT càng hẹp và ngược lại. Đối với thuế thu nhập cá nhân (TNCN) thì cơ sở thuế rộng hay hẹp phụ thuộc vào việc lựa chọn loại thu nhập chịu thuế.

Miễn thuế là một trong những hình thức ưu đãi thuế cụ thể, theo đó một phần thu nhập, giá trị tài sản hoặc giá trị hàng hóa không phải đưa vào tính thuế. Mặc dù đối tượng miễn thuế càng rộng thì cơ



sở thuế càng hẹp nhưng để đạt được những mục tiêu kinh tế - xã hội nhất định, các quốc gia vẫn áp dụng miễn thuế cho những đối tượng nhất định trong một số sắc thuế.

Ngưỡng đánh thuế cũng là yếu tố xác định cơ sở thuế. Ngưỡng đánh thuế là một mức nhất định để xác định phần cơ sở thuế vượt trên nó mới bị đánh thuế. Chẳng hạn như, ngưỡng đánh thuế GTGT và TNCN đối với cá nhân kinh doanh ở Việt Nam hiện nay là 100 triệu đồng/năm nghĩa là phần thu nhập từ kinh doanh của cá nhân vượt trên 100 triệu đồng/năm mới bị đánh thuế TNCN.

Xác định các khoản giảm trừ cũng là một phần tất yếu của cơ sở thuế. Chẳng hạn như, đối với thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN), thì việc quy định các khoản chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế có ảnh hưởng trực tiếp đến phần thu nhập chịu thuế. Từ đó, ảnh hưởng đến thu nhập tính thuế; các khoản giảm trừ đóng góp bảo hiểm, giảm trừ gia cảnh... là yếu tố trừ vào thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập tính thuế TNCN... Theo thông lệ quốc tế, có hai loại giảm trừ là: (i) Giảm trừ có tính chất kinh tế; (ii) Giảm trừ có tính chất xã hội. Giảm trừ kinh tế là giảm trừ các chi phí tạo ra thu nhập (chi phí liên quan trực tiếp đến việc tạo ra thu nhập đối với TNDN, chi phí trang trải cuộc sống của NNT TNCN - thường quy định giảm trừ cho bản thân NNT và nuôi dưỡng người phụ thuộc của NNT). Giảm trừ có tính chất xã hội là giảm trừ cho các khoản đóng góp của NNT cho các hoạt động từ thiện, nhân đạo... Riêng đối với thuế TNCN, việc giảm trừ có tính chất kinh tế có thể áp dụng một trong hai lựa chọn là giảm trừ tiêu chuẩn (mức giảm trừ cho mọi NNT như nhau) và giảm trừ gia cảnh (giảm trừ cho bản thân NNT và giảm trừ người phụ thuộc).

Tác động của mở rộng cơ sở thuế và sự lựa chọn chính sách

Cơ sở thuế rộng có tác động quan trọng đến việc đảm bảo số thu cho NSNN. Tuy vậy, cũng như nhiều sự quyết định quản lý khác, việc mở rộng cơ sở thuế cũng có tác động 2 mặt cần cân nhắc kỹ lưỡng. Cụ thể như sau:

Mở rộng cơ sở thuế có tác động tích cực trên nhiều phương diện. Tác động tích cực nhất của mở rộng cơ sở thuế là tạo nền tảng đảm bảo thu NSNN bền vững trong khi vẫn có thể hạ thấp thuế suất. Điều này có nghĩa là mở rộng cơ sở thuế có tác động phân bổ lại gánh nặng thuế giữa các chủ thể khác nhau trong nền kinh tế. Trong khi chuyển sang đánh thuế vào những chủ thể chưa thu thuế trước đó thì mở rộng cơ sở thuế cho phép giảm mức thu thuế

vào những đối tượng đã đánh thuế trước đó. Chính từ việc giảm thuế suất giúp làm giảm tác động của thuế đến những quyết định kinh tế, từ đó nâng cao hiệu quả kinh tế và năng suất của nền kinh tế (John Freebairn, 2015).

John Freebairn (2015) cũng cho rằng, mở rộng cơ sở thuế giúp hệ thống thuế đáp ứng tốt hơn tiêu chí công bằng theo chiều ngang. Điều này hàm ý rằng, khi mở rộng cơ sở thuế thì những trường hợp trước đó mặc dù có cùng điều kiện hoàn cảnh như những đối tượng phải chịu thuế khác nhưng chưa phải trả thuế sẽ phải chuyển sang trả thuế. Chẳng hạn như, nếu chuyển đối tượng “máy móc chuyên dùng nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho nghiên cứu khoa học loại trong nước chưa sản xuất được”, từ đối tượng không chịu thuế GTGT sang đối tượng chịu thuế GTGT thì sẽ đảm bảo tính công bằng trong nghĩa vụ thuế giữa những người sử dụng các loại máy móc khác nhau cho mục đích nghiên cứu khoa học.

Robert A. Pierce và Carol D. Peacock (1986) cho rằng, mở rộng cơ sở thuế tiêu dùng giúp các sắc thuế phụ thuộc nhiều vào tốc độ tăng trưởng của nền kinh tế. Điều này là hiển nhiên vì thuế tiêu dùng không phụ thuộc vào hiệu quả của nền kinh tế mà phụ thuộc vào quy mô tiêu dùng của nền kinh tế. Tăng trưởng kinh tế luôn gắn với tăng quy mô tiêu dùng, kể cả xuất khẩu và tiêu dùng nội địa. Bởi vậy, cơ sở thuế tiêu dùng được mở rộng sẽ giúp đảm bảo số thu ổn định hơn, kể cả trong trường hợp hiệu quả của nền kinh tế không đạt như kỳ vọng.

Tuy vậy, vẫn có những khía cạnh được cho là mặt trái của mở rộng cơ sở thuế cần cân nhắc kỹ lưỡng khi thực hiện những sự thay đổi pháp luật nhằm mở rộng cơ sở thuế. Cụ thể: Tác động không muốn đầu tiên khi mở rộng cơ sở thuế là khả năng làm cho hệ thống thuế giảm mức độ đáp ứng về tính công bằng theo chiều dọc. Tsui Nga Ni (2007) cho rằng, mở rộng cơ sở thuế đối với thuế tiêu dùng là hợp lý vì ai cũng cần tiêu dùng nên mỗi người phải trả thuế theo mức độ tiêu dùng của mình; tuy nhiên, trong trường hợp này gánh nặng thuế sẽ đẩy sang cho người nghèo nhiều hơn. Đây chính là vấn đề phải cân nhắc khi mở rộng cơ sở thuế tiêu dùng, đặc biệt là mở rộng cơ sở thuế đối với loại thuế đánh vào hầu hết hàng hóa, dịch vụ là thuế GTGT. Thêm vào đó, việc mở rộng cơ sở thuế thu nhập bằng cách thu hẹp miễn thuế đối với những đối tượng xã hội nhất định cũng gia tăng gánh nặng thuế đối với người có thu nhập thấp. Điều này cho thấy, khi lựa chọn mở rộng cơ sở thuế cần có các giải pháp đồng bộ để xử lý vấn đề công bằng trong đánh thuế bằng cách điều chỉnh thuế suất các sắc thuế khác và chính sách chi ngân sách.



Như đã phân tích, việc xác định cơ sở thuế gắn với phạm vi đối tượng đánh thuế và không đánh thuế, xác định ngưỡng đánh thuế và chính sách miễn thuế. Chẳng hạn như, miễn thuế đối với phần thu nhập từ hoạt động kinh doanh dành riêng cho người khuyết tật có mục tiêu tạo điều kiện thuận lợi để thúc đẩy các cơ sở kinh doanh sử dụng lao động là người khuyết tật; miễn thuế cho phần thu nhập từ sản phẩm trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm có mục tiêu thúc đẩy cơ sở kinh doanh đầu tư cho nghiên cứu phát triển... Việc mở rộng cơ sở thuế bằng cách xóa bỏ những trường hợp miễn thuế trên có thể ảnh hưởng đến những chính sách kinh tế - xã hội nhất định của Nhà nước, bởi vậy, cần cân nhắc kỹ lưỡng tổng thể nhiều mặt khi mở rộng cơ sở thuế.

Mở rộng cơ sở thuế trong điều kiện Việt Nam hiện nay

Trên cơ sở hiện trạng của hệ thống pháp luật thuế hiện hành, điều kiện cụ thể của đất nước trong giai đoạn hiện nay và dự báo trong thời gian sắp tới, để mở rộng cơ sở thuế một cách hợp lý nhằm vừa đảm bảo số thu cho NSNN, lại vừa sử dụng thuế như một công cụ điều tiết kinh tế vĩ mô hiệu quả, có thể nghiên cứu mở rộng cơ sở thuế đối với một số loại thuế hiện hành ở Việt Nam.

Mở rộng cơ sở thuế tiêu dùng

Ngoại trừ thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, cả 3 sắc thuế tiêu dùng hiện hành của Việt Nam đều còn dư địa để mở rộng cơ sở thuế. Cụ thể như sau:

- *Về thuế GTGT*: Cơ sở thuế GTGT hiện hành của Việt Nam bị thu hẹp khá nhiều do có tới 25 nhóm hàng hóa, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT. So với thông lệ quốc tế (thường từ 4 đến 8 nhóm), số lượng hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT như vậy là quá nhiều. Tất nhiên, quy định này nhằm thực hiện các chính sách kinh tế - xã hội của Nhà nước đối với một số lĩnh vực nhất định như: một số hàng hóa, dịch vụ rất thiết yếu; sản phẩm của một số lĩnh vực rất khó khăn cần tạo điều kiện phát triển... Tuy nhiên, với danh mục đối tượng không chịu thuế GTGT rộng không chỉ làm thu hẹp cơ sở thuế, mà còn có những tác động không tốt khác như: Làm đứt đoạn tính liên hoàn của thuế GTGT và làm méo mó các quyết định kinh doanh, bởi lẽ theo quy định hiện hành cơ sở kinh doanh không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào đối với hàng hóa, dịch vụ sử dụng để sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT. Điều này dẫn đến việc “chuyển” nghĩa vụ thuế từ đối tượng này sang đối tượng khác. Chẳng hạn, với việc chuyển

phân bón từ đối tượng chịu thuế GTGT sang nhóm không chịu thuế GTGT có tác động chuyển nghĩa vụ thuế từ người sử dụng phân bón (tổ chức, cá nhân sản xuất nông nghiệp) sang các cơ sở sản xuất phân bón, vì khi đó những cơ sở này không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào của các hàng hóa, dịch vụ... sử dụng để sản xuất phân bón. Vì những lý do trên, trong thời gian tới cần nghiên cứu thu hẹp đối tượng không thuộc diện chịu thuế GTGT. Theo đó, chỉ nên giữ lại đối tượng không chịu thuế GTGT đối với các hàng hóa, dịch vụ sau: (i) Hàng hóa, dịch vụ khó xác định GTGT như dịch vụ cấp tín dụng, kinh doanh chứng khoán...; (ii) Hàng hóa, dịch vụ do Nhà nước trả tiền, chẳng hạn như: vũ khí, khí tài phục vụ quốc phòng, an ninh; phát sóng phát thanh truyền hình bằng nguồn vốn NSNN; (iii) Hàng hóa, dịch vụ thực chất không nhằm mục đích kinh doanh vì lợi nhuận; (iv) Hàng hóa, dịch vụ của những công đoạn khó quản lý thuế, chẳng hạn như sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản do người sản xuất trực tiếp bán ra. Khi thu hẹp đối tượng không chịu thuế GTGT như đề xuất cần sử dụng công cụ khác để thực hiện chính sách xã hội và điều tiết vĩ mô nền kinh tế. Theo đó, để giải quyết chính sách xã hội với những đối tượng nhất định nên điều chỉnh các chính sách an sinh xã hội, hỗ trợ tín dụng gắn với trợ giúp kỹ thuật, đầu tư vào kết cấu hạ tầng nhằm tạo thuận lợi cho môi trường sản xuất, kinh doanh...

- *Về thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB)*: Có thể nghiên cứu bổ sung vào đối tượng chịu thuế TTĐB đối với một số hàng hóa, dịch vụ sau: Điện thoại di động, camera, nước hoa, mỹ phẩm, dịch vụ kinh doanh game, dịch vụ thẩm mỹ. Nước hoa và dịch vụ thẩm mỹ nên được bổ sung vào diện chịu thuế TTĐB, vì loại hàng hóa, dịch vụ này thuộc nhóm khá cao cấp, qua đó, giúp mở rộng điều tiết thuế vào thu nhập của một bộ phận dân cư có thu nhập từ mức khá trở lên. Đối với các hàng hóa, dịch vụ còn lại trong đề xuất trên tuy không phải là hàng hóa, dịch vụ cao cấp song cũng không phải là hàng hóa, dịch vụ rất thiết yếu, cần phải đưa vào diện chịu thuế TTĐB để hướng dẫn sản xuất và tiêu dùng hợp lý. Trong đó, điện thoại di động tuy là hàng hóa thiết yếu phục vụ nhu cầu thông tin liên lạc nhưng đưa vào diện chịu thuế TTĐB để điều tiết thu nhập của một bộ phận dân cư có thu nhập từ khá trở lên, có nhu cầu và khả năng thu nhập thường xuyên sử dụng các sản phẩm thế hệ mới.

- *Về thuế bảo vệ môi trường (BVMT)*: Trong thời gian tới, có thể nghiên cứu bổ sung vào diện chịu thuế BVMT đối với pin, ắc quy, các loại thuốc bảo quản thực vật, vì đây là những hàng hóa mà



quá trình sản xuất và sử dụng gây ô nhiễm môi trường, cần đánh thuế BVMT để hướng dẫn sản xuất và tiêu dùng hợp lý. Ngoài ra, cùng với quá trình phát triển của nền kinh tế, cần tiếp tục khảo sát để đánh giá và bổ sung vào diện chịu thuế BVMT những mặt hàng khác mà quá trình sản xuất và tiêu dùng gây hại cho môi trường nhưng không thể hoặc quá tốn kém, khi đo lường chất gây ô nhiễm môi trường.

Mở rộng cơ sở thuế thu nhập

- Về thuế TNDN: Theo quy định pháp luật hiện hành, đối tượng ưu đãi thuế TNDN (Thu nhập miễn thuế, thuế suất ưu đãi và các đối tượng được miễn thuế, giảm thuế có thời hạn) khá rộng nhằm cả mục tiêu điều tiết kinh tế và chính sách xã hội. Trong thời gian tới, cần nghiên cứu thu hẹp diện ưu đãi thuế TNDN. Theo đó, nên bỏ ưu đãi vì mục tiêu xã hội trong chính sách thuế TNDN. Đồng thời, rà soát và chỉ giữ lại ưu đãi thuế TNDN vì mục tiêu điều tiết và phân bổ nguồn lực kinh tế đối với những trường hợp đặc biệt có ý nghĩa quan trọng cho phát triển kinh tế. Các chính sách xã hội nên được thực hiện bằng các công cụ kinh tế khác để vừa mở rộng cơ sở thuế, vừa đảm bảo tính đơn giản nhằm tạo điều kiện nâng cao hiệu quả quản lý thuế.

Mở rộng cơ sở thuế có tác động tích cực trên nhiều phương diện. Tác động tích cực nhất của mở rộng cơ sở thuế là tạo nền tảng đảm bảo thu NSNN bền vững trong khi vẫn có thể hạ thấp thuế suất.

- Về thuế TNCN: Có hai vấn đề quan trọng cần làm để mở rộng cơ sở thuế TNCN: (i) Nghiên cứu giảm bớt một số khoản thu nhập được trừ không tính vào thu nhập chịu thuế và các khoản thu nhập miễn thuế để vừa mở rộng cơ sở thuế vừa đảm bảo công bằng trong điều tiết thu nhập. (ii) Nên duy trì mức giảm trừ gia cảnh hiện nay trong một thời gian thích hợp trong tương lai. Việc điều chỉnh mức giảm trừ gia cảnh trong thời gian tới khi đáp ứng điều kiện theo quy định của Luật Thuế TNCN nên theo hướng mở rộng phạm vi điều tiết sang người có thu nhập trung bình gắn với điều chỉnh biểu thuế để gánh nặng thuế không dồn quá nhiều vào nhóm dân cư có thu nhập trung bình khá. Cần lưu ý rằng, mức giảm trừ bản thân NNT phổ biến mà các nước áp dụng chỉ bằng khoảng 0,5 lần đến 1 lần GDP bình quân đầu người theo ngang giá sức mua. Trong khi đó, mức giảm trừ bản thân hiện nay của Việt Nam tương đương 2,7 lần GDP bình quân đầu người

danhs nghĩa và bằng khoảng 1,4 lần GDP đầu người ngang giá sức mua.

Mở rộng cơ sở thuế tài sản

Dư địa mở rộng cơ sở thuế tài sản hiện nay ở Việt Nam chủ yếu nằm ở thuế đối với bất động sản. Theo đó, hiện nay Việt Nam mới đánh thuế sử dụng đất nông nghiệp và thuế sử dụng phi nông nghiệp mà chưa đánh thuế đối với nhà và công trình kiến trúc trên đất (bất động sản). Việc nghiên cứu đánh thuế bất động sản với một ngưỡng miễn thuế nhất định để không đánh thuế vào người có thu nhập thấp là một khả năng nên xem xét mở rộng cơ sở thuế tài sản.

Kết luận

Để mở rộng cơ sở thuế cần nghiên cứu sửa đổi, bổ sung một cách toàn diện nội dung các sắc thuế trong hệ thống thuế. Trong đó, mở rộng đối tượng đánh thuế trên cơ sở cắt bớt danh mục hàng hóa, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế GTGT; bổ sung một số hàng hóa, dịch vụ vào diện chịu thuế TTĐB, thuế BVMT và thu hẹp diện ưu đãi thuế của các sắc thuế là những nội dung có ý nghĩa quan trọng tác động đến khả năng mở rộng cơ sở thuế. Tuy nhiên, cùng với việc mở rộng cơ sở thuế, cần nghiên cứu điều chỉnh các chính sách kinh tế - xã hội khác nhằm khóa lấp những khoảng trống mà chính sách thuế bỏ lại khi điều chỉnh để mở rộng cơ sở thuế, đồng thời, cần tăng cường chống xói mòn cơ sở thuế. Theo đó, trong thời gian tới Việt Nam nên nghiên cứu để cụ thể hóa và áp dụng những khuyến nghị của Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế trong BEPS. Đặc biệt, cần chú trọng đến việc sửa đổi các quy định pháp luật để đảm bảo tính minh bạch và giảm bớt các trường hợp ngoại lệ, giảm bớt các quy định giao quyền cho cơ quan hành pháp hướng dẫn thi hành. Việc nâng cao hiệu quả ứng dụng kỹ thuật quản lý rủi ro vào mọi hoạt động quản lý thuế trong bối cảnh tiếp tục đẩy mạnh cải cách hành chính thuế cũng là một yêu cầu thiết yếu để vừa chống xói mòn cơ sở thuế, vừa tạo môi trường đầu tư và kinh doanh thuận lợi.

Tài liệu tham khảo:

1. John Freebairn (2015), *Income tax reform: Base Broadening to Fund Lower Rates*, University of Melbourne;
2. OECD (2013), *Action plan on base erosion and profit shifting*, OECD Publishing;
3. Robert A. Pierce and Carol D. Peacock (1986), "Broadening the Sales Tax Base: Answering One Question Leads to Others", *Florida State University Law Review*, Volume 14, Issue 3;
4. Tsui Nga Ni (2007), *Broadening the Tax Base*, taxreform@fstb.gov.hk.