# CƠ SỞ LÝ THUYẾT, THỰC TRẠNG VÀ MỘT SỐ ĐỀ XUẤT HOÀN THIỆN CHẾ ĐỊNH HOÀN THUẾ

**NGUYỄN VĂN TUYẾN, TRẦN ANH TUẤN**

***Trong khoa học pháp lý cũng như trong thực tiễn, vấn đề hoàn thuế đã và đang nhận được sự quan tâm của nhiều đối tượng khác nhau, đặc biệt là Nhà nước (chủ thể hoàn thuế) và tổ chức, cá nhân (với tư cách là người được hoàn thuế). Trong bài viết, tác giả nghiên cứu cơ sở lý thuyết của chế định hoàn thuế, đưa ra các ý kiến đánh giá thực trạng chế định hoàn thuế trong pháp luật Việt Nam và đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện chế định hoàn thuế trong pháp luật Việt Nam hiện nay.***

*Từ khóa: Cơ sở lý thuyết, hoàn thuế, hoàn thiện chế định hoàn thuế*

**THEORETICAL BASIS, FACTS AND PROPOSALS FOR PERFECTING TAX REFUND REGULATIONS IN VIETNAMESE LAW**

**Nguyen Van Tuyen, Tran Anh Tuan**

*In legal sciences as well as in practice, the issue of perfecting tax policies has been getting the attention of many different subjects, especially the State (tax refund subject) and organizations and individuals (as a tax refund beneficiaries). In the article, the author studies the theoretical basis of the tax refund institution, offers opinions to assess the status of tax refund institution in Vietnamese law and proposes a number of solutions to improve the tax refund institution in current Vietnamese law.*

*Keywords: Theoretical basis, tax refund, perfecting the tax refund institution*

*Ngày nhận bài: 17/6/2020*
*Ngày hoàn thiện biên tập: 26/6/2020*
*Ngày duyệt đăng: 8/7/2020*

## Cơ sở lý thuyết của chế định hoàn thuế

Trong đời sống kinh tế - xã hội ở mỗi quốc gia, nếu thuế được xem là một "nghĩa vụ bắt khả tránh" thì việc hoàn thuế cũng có thể xem là một hiện tượng có tính tất yếu khách quan, khó tránh được trong quá trình quản lý thuế nhằm đảm bảo quyền và lợi ích hợp pháp của Nhà nước cũng như của người được hoàn thuế.

Để xây dựng một chế định hoàn thuế công bằng và minh bạch theo hướng đảm bảo quyền và lợi ích hợp pháp của người được hoàn thuế, vấn đề đặt ra là cần làm rõ bản chất của việc hoàn thuế là gì và chế định hoàn thuế cần phải quy định như thế nào để phản ánh đúng bản chất của hoàn thuế.

Xét về phương diện lý thuyết, vấn đề bản chất của việc hoàn thuế có thể được làm rõ thông qua một số khía cạnh chủ yếu sau đây:

***Về khái niệm hoàn thuế***

Thực tế cho thấy, có những khó khăn nhất định trong việc tìm kiếm các định nghĩa chính thức về "hoàn thuế" trong khoa học pháp lý cũng như trong pháp luật thực định. Vì vậy, để có câu trả lời thỏa đáng cho khái niệm "hoàn thuế" và lý do tồn tại của chế định hoàn thuế trong pháp luật ở mỗi quốc gia, thiết nghĩ nên bắt đầu từ lý thuyết về "chiếm hữu tài sản không có căn cứ pháp luật" và lý thuyết về quyền của chủ tài sản đối với "người được lợi về tài sản không có căn cứ pháp luật", vốn dĩ là những quy định rất căn bản trong pháp luật dân sự.

Hiện nay, trong pháp luật thực định về thuế ở Việt Nam, nhà làm luật không đưa ra bất cứ định nghĩa chính thức nào về thuật ngữ "hoàn thuế" mà chỉ quy định về các trường hợp được hoàn thuế nói chung theo Luật quản lý thuế cũng như các trường hợp được hoàn thuế theo từng luật thuế chuyên biệt. Ví dụ như: Luật Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, Luật Thuế tiêu thụ đặc biệt, Luật Thuế giá trị gia tăng, Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp, Luật Thuế thu nhập cá nhân...

Rõ ràng, sự thiếu vắng một định nghĩa chính thức về thuật ngữ "hoàn thuế" trong pháp luật thực định hiện nay đã khiến cho việc hiểu đúng về bản chất của hoàn thuế và giải thích khái niệm hoàn thuế trở nên khó khăn, thiếu sự thống nhất, từ đó dẫn đến việc các nhà làm luật có thể thiết kế các quy định không phù hợp với bản chất của hoàn thuế nói chung và

hoàn thuế đối với từng loại thuế trực thu và gián thu nói riêng.

Từ thực tiễn trên đây, có thể thấy dường như việc hoàn thuế không còn là vấn đề mới trong pháp luật thực định ở các nước, nhưng lại là vấn đề mới và rất đáng bàn luận trong khoa học pháp lý ở Việt Nam. Với quan điểm tiếp cận vấn đề này từ góc độ luật học, khái niệm hoàn thuế cần được nhận thức lại một cách đầy đủ, với các đặc trưng cơ bản sau:

*Một là,* hoàn thuế là hành vi pháp lý của Nhà nước, theo đó Nhà nước ra quyết định trả lại cho người có quyền được hoàn thuế số tiền thuế mà họ đã nộp cho Nhà nước nhưng không có cơ sở pháp lý để Nhà nước được thụ hưởng hay sở hữu số tiền thuế đó.

*Hai là,* hoàn thuế không phải là một "ân huệ" hay sự "ưu đãi" từ phía Nhà nước đối với người được hoàn thuế, lại càng không phải là một chính sách của Nhà nước nhằm thu hút đầu tư từ các nhà kinh doanh, mà thực chất chỉ là một "bổn phận" hay "nghĩa vụ" đương nhiên của Nhà nước phải làm đối với chủ thể được quyền nhận lại số tiền thuế do Nhà nước hoàn trả.

*Ba là,* hoàn thuế là một quan hệ pháp luật có tính chất dân sự, mặc dù việc Nhà nước hoàn trả tiền thuế cho người được thụ hưởng luôn được thực hiện bằng một quyết định hành chính cá biệt của Nhà nước thông qua một cơ quan nhà nước có thẩm quyền (cơ quan quản lý thuế được chỉ định bởi luật). Quan hệ pháp luật này là quan hệ tài sản phát sinh trên cơ sở nguyên tắc được ghi nhận tại Điều 247, Điều 256 Bộ luật Dân sự năm 2005 trước đây và Điều 166, Điều 236 Bộ luật Dân sự năm 2015 hiện nay về quyền đòi lại tài sản từ người chiếm hữu, được lợi về tài sản không có căn cứ pháp luật.

*Bốn là,* hoàn thuế có bản chất là quan hệ tài sản phát sinh giữa Nhà nước (chủ thể hoàn thuế) với tổ chức, cá nhân (chủ thể được hoàn thuế) nên quan hệ tài sản này chỉ phát sinh khi có sự kiện pháp lý là yêu cầu hoàn thuế (thể hiện thông qua hồ sơ đề nghị hoàn thuế) từ phía người có quyền được hoàn thuế gửi cho Nhà nước. Như vậy, để giải quyết yêu cầu hoàn thuế một cách thỏa đáng và công bằng, các quy định pháp luật về hoàn thuế cần được xây dựng một cách hợp lý, khách quan và khoa học dựa trên cơ sở lý thuyết về hoàn thuế.

Từ các phân tích và luận giải trên, có thể đưa ra một định nghĩa khái quát về hoàn thuế như sau: Hoàn thuế là một hành vi pháp lý của Nhà nước, theo đó Nhà nước (thông qua các cơ quan quản lý thuế) ra quyết định trả lại cho người được hoàn thuế số tiền thuế mà họ đã nộp thừa hoặc số tiền thuế mà Nhà nước đã thu nhưng không có căn cứ pháp luật.

***Về quyền được hoàn thuế và chủ thể có quyền được hoàn thuế***

Xét trên phương diện học thuật, quyền được hoàn thuế có thể nhận diện thông qua những đặc điểm sau đây:

(i) Quyền được hoàn thuế có bản chất là quyền đòi lại tài sản, bởi lẽ số tiền thuế được hoàn là một tài sản (phần thu nhập) vốn thuộc quyền sở hữu của tổ chức, cá nhân bị điều tiết thu nhập bởi Nhà nước bằng công cụ thuế.

**Bản chất của hoàn thuế chính là việc Nhà nước ra quyết định trả lại số tiền thuế đã thu nhưng không có căn cứ pháp luật cho người chịu thuế. Vì thế, về lý thuyết việc hoàn thuế phải được thực hiện theo nguyên lý, cơ chế đòi lại tài sản từ người khác đang chiếm hữu tài sản không có căn cứ pháp luật nhưng ngay tình.**

(ii) Quyền được hoàn thuế là quyền có giới hạn về thời hiệu. Sự giới hạn về thời hiệu của quyền được hoàn thuế thể hiện ở chỗ, chủ thể có quyền được hoàn thuế chỉ có thể yêu cầu Nhà nước hoàn thuế trong thời hạn tối đa là 10 năm kể từ ngày nộp tiền thuế vào ngân sách nhà nước. Quá thời hạn trên, quyền được hoàn thuế hết hiệu lực thực hiện và do đó Nhà nước được xác lập quyền sở hữu đối với số tiền thuế đã thu nhưng không có căn cứ pháp luật.

***Về cơ chế và thủ tục hoàn thuế***

Bản chất của hoàn thuế chính là việc Nhà nước ra quyết định trả lại số tiền thuế đã thu nhưng không có căn cứ pháp luật cho người chịu thuế. Vì thế, về lý thuyết việc hoàn thuế phải được thực hiện theo nguyên lý, cơ chế đòi lại tài sản từ người khác đang chiếm hữu tài sản không có căn cứ pháp luật nhưng ngay tình. Cụ thể là:

- Người có quyền được hoàn thuế (người chịu thuế) lập hồ sơ đề nghị hoàn thuế theo mẫu quy định và gửi cho cơ quan quản lý thuế có thẩm quyền. Hồ sơ đề nghị hoàn thuế phải có các tài liệu chứng minh người chịu thuế đã trả thuế cho Nhà nước bằng thu nhập của mình như thế nào và số tiền thuế đã trả cho Nhà nước là bao nhiêu, loại thuế đã trả là thuế gì. Mặt khác, người đề nghị hoàn thuế cũng phải chứng minh số thuế họ đã nộp cho Nhà nước là số thuế nộp thừa hoặc Nhà nước đã thu nhưng không có căn cứ pháp luật, do đó Nhà nước phải trả lại cho chủ tài sản

phần tài sản Nhà nước đang chiếm hữu hoặc được lợi không có căn cứ pháp luật. Đây là yêu cầu dân sự của người có quyền được hoàn thuế và yêu cầu đó phải được gửi cho người đang chiếm hữu, được lợi về tài sản nhưng không có căn cứ pháp luật (Nhà nước, thông qua các cơ quan đại diện cho Nhà nước) trong thời hạn có hiệu lực của quyền được hoàn thuế, với tư cách là quyền đòi lại tài sản.

- Cơ quan quản lý thuế tiếp nhận hồ sơ đề nghị hoàn thuế phải kiểm tra, xác minh các điều kiện được hoàn thuế và có trách nhiệm ra quyết định hoàn thuế cho người đề nghị hoàn thuế, đồng thời tổ chức thực hiện quyết định đó theo luật định.

Như vậy, có thể cho rằng, về lý thuyết, bản chất của cơ chế, thủ tục hoàn thuế chính là xác lập và thực hiện một quan hệ tài sản đặc biệt giữa chủ thể hoàn thuế là Nhà nước với chủ thể có quyền được hoàn thuế là tổ chức, cá nhân chịu thuế. Quan hệ pháp luật này về thực chất là quan hệ hoàn trả lại tài sản cho chủ tài sản do chiếm hữu, được lợi về tài sản không có căn cứ pháp luật.

## Thực trạng chế định hoàn thuế trong pháp luật Việt Nam và một số đề xuất hoàn thiện

Pháp luật thuế Việt Nam hiện nay đã có nhiều quy định về hoàn thuế nhưng thực tiễn cho thấy, chế định hoàn thuế ở Việt Nam hiện nay đã và đang bộc lộ một số điểm hạn chế, bất cập sau:

### *Về các quy định liên quan đến khái niệm hoàn thuế*

Điểm hạn chế không thể không nhắc đến là pháp luật thuế hiện nay ở Việt Nam không có quy định nào đề cập cụ thể về khái niệm hoàn thuế, ngoại trừ quy định tại Điều 57 Luật quản lý thuế về các trường hợp được hoàn thuế nói chung. Điều này cho thấy, sự lúng túng của nhà làm luật trong việc tiếp cận với lý thuyết về hoàn thuế và sử dụng lý thuyết này để thiết kế các quy định về hoàn thuế nói chung và các quy định về hoàn thuế cho từng loại thuế cụ thể nói riêng…

### *Về quyền được hoàn thuế và chủ thể được hoàn thuế*

Việc phân biệt giữa người nộp thuế và người chịu thuế trong lý thuyết thuế rõ ràng là rất quan trọng và cần thiết, vì nó sẽ giúp người làm luật xác định rõ mục tiêu của từng loại thuế là nhằm điều tiết thu nhập của chủ thể nào và chủ thể nào có nghĩa vụ nộp tiền thuế vào ngân sách nhà nước, từ đó có thể thiết kế những quy định đủ chi tiết và có tính khả thi, hiệu quả để giúp Nhà nước thu được tiền thuế như mong muốn.

Vấn đề đặt ra ở đây là, muốn xác định việc hoàn thuế cho cơ sở kinh doanh trong trường hợp này có thỏa đáng và hợp lý hay không cần phải xác định xem số tiền thuế giá trị gia tăng do cơ sở kinh doanh nộp thừa thực chất là thu nhập của ai đã được chuyển nộp vào ngân sách nhà nước dưới hình thức thuế giá trị gia tăng? Đối với tình huống trên, có trường hợp xảy ra như sau:

*Một là,* nếu số thuế giá trị gia tăng nộp thừa của cơ sở kinh doanh khi chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động chính được xác định là số thuế đầu vào do cơ sở kinh doanh này nộp cho ngân sách nhà nước thông qua việc mua các hàng hóa, dịch vụ đầu vào của cơ sở cung cấp hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng, thì việc Nhà nước quy định hoàn thuế giá trị gia tăng cho cơ sở kinh doanh này là hoàn toàn hợp lý, vì khi đó cơ sở kinh doanh có số thuế nộp thừa thực chất đóng vai trò là người chịu thuế giá trị gia tăng.

*Hai là,* nếu số số thuế giá trị gia tăng nộp thừa khi chuyển đổi sở hữu, chuyển đổi doanh nghiệp, sáp nhập, hợp nhất, chia, tách, giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động được xác định là số thuế giá trị gia tăng đầu ra do cơ sở kinh doanh nộp cho ngân sách nhà nước khi bán ra các hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng thì việc Nhà nước quy định hoàn thuế cho cơ sở kinh doanh này là không hợp lý. Do đó, số thuế giá trị gia tăng mà cơ sở kinh doanh nộp thừa vào ngân sách nhà nước trong trường hợp này, về nguyên tắc phải được Nhà nước hoàn trả lại cho người chịu thuế là tổ chức, cá nhân đã mua hàng hóa, dịch vụ chịu thuế do cơ sở kinh doanh bán ra. Nếu Nhà nước quy định hoàn trả số thuế giá trị gia tăng nộp thừa trong trường hợp này cho người nộp thuế là cơ sở kinh doanh bán ra hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng thì thực chất là chủ thể này đã "được lợi về tài sản mà không có căn cứ pháp luật".

Đây chính là nguyên nhân giải thích vì sao các cơ sở kinh doanh tìm mọi cách gian lận để được hoàn thuế giá trị gia tăng, kể cả thực hiện các hành vi như mua hóa đơn, chứng từ khống để lập hóa đơn khống đầu vào, che dấu doanh thu bán hàng thực tế bằng cách không phát hành hóa đơn, chứng từ thuế giá trị gia tăng đầu ra để chứng minh số thuế giá trị gia tăng đầu vào đã nộp lớn hơn số thuế giá trị gia tăng đầu ra, từ đó nhằm chứng minh số thuế nộp thừa để được hoàn thuế giá trị gia tăng.

Để khắc phục điểm hạn chế, bất cập này, Luật Thuế giá trị gia tăng hiện hành cần được sửa đổi theo hướng quy định nguyên tắc chung là Nhà nước chỉ

hoàn thuế giá trị gia tăng cho người chịu thuế là tổ chức, cá nhân mua hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng - với điều kiện chủ thể đó phải xuất trình được hóa đơn, chứng từ mua hàng hóa, dịch vụ đã có thuế giá trị gia tăng cho cơ quan quản lý thuế, đồng thời không quy định hoàn thuế giá trị gia tăng cho người nộp thuế như hiện nay. Theo đó, người nộp thuế giá trị gia tăng không còn động cơ, lợi ích để có thể gian lận nhằm được hoàn thuế giá trị gia tăng; còn người chịu thuế là tổ chức, cá nhân mua hàng hóa, dịch vụ chịu thuế giá trị gia tăng, do họ là chủ thể có quyền được yêu cầu hoàn thuế nên chắc chắn sẽ đòi hỏi người bán hàng hóa, dịch vụ phải phát hành hóa đơn giá trị gia tăng cho họ để họ có bằng chứng đề nghị Nhà nước hoàn thuế cho mình. Đây chính là giải pháp nhằm thúc đẩy việc tuân thủ pháp luật về kế toán từ phía các cơ sở kinh doanh và thông qua đó giúp Nhà nước kiểm soát tốt hơn các yếu tố doanh thu, chi phí và lợi nhuận của chủ thể kinh doanh trong nền kinh tế thị trường.

***Về sự phân biệt giữa khái niệm "hoàn thuế" với khái niệm "khấu trừ thuế" trong các luật thuế***

Đơn cử như trong Luật thuế giá trị gia tăng hiện hành, nhà làm luật đang có sự nhầm lẫn giữa khái niệm "khấu trừ thuế giá trị gia tăng" với khái niệm "hoàn thuế giá trị gia tăng", trong khi đây là hai khái niệm hoàn toàn khác nhau về bản chất, mặc dù giữa chúng có mối liên hệ với nhau. Điều này thể hiện ở chỗ, khấu trừ thuế giá trị gia tăng là một phương pháp tính thuế giá trị gia tăng, theo đó nhà làm luật cho phép người nộp thuế được khấu trừ số thuế giá trị gia tăng đầu vào khi tính thuế giá trị gia tăng phải nộp đối với số hàng hóa, dịch vụ chịu thuế được bán ra trên thị trường. Còn hoàn thuế giá trị gia tăng là một quan hệ tài sản theo đó Nhà nước trả lại cho người được hoàn thuế số tiền thuế giá trị gia tăng mà họ đã nộp thừa cho Nhà nước, hoặc do Nhà nước đã thu từ người nộp thuế nhưng không có căn cứ pháp luật.

Rõ ràng, với quy định trên đây, nhà làm luật đã có ý đồng nhất khái niệm "hoàn thuế giá trị gia tăng" với khái niệm "khấu trừ thuế thuế giá trị gia tăng", trong khi đó về thực chất thì pháp luật chỉ nên quy định cho phép người nộp thuế được khấu trừ trước số thuế giá trị gia tăng đầu vào sẽ được khấu trừ sau đó, chứ không nên quy định là cho phép người nộp thuế được hoàn thuế giá trị gia tăng, bởi lẽ, việc người nộp thuế có số thuế giá trị gia tăng đầu vào chưa được khấu trừ không đồng nghĩa với việc người nộp thuế đã có số thuế giá trị gia tăng nộp thừa nên phải được hoàn thuế.

Mặt khác, thuế giá trị gia tăng vốn dĩ là loại thuế gián thu khá đặc thù, có những điểm khác biệt đáng kể so với các loại thuế gián thu khác như: Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế tài nguyên… cụ thể, (i) Thuế giá trị gia tăng chỉ đánh trên phần giá trị tăng thêm của hàng hóa, dịch vụ chịu thuế qua mỗi lần luân chuyển trong chuỗi phân phối sản phẩm từ khâu sản xuất đến người tiêu dùng cuối cùng; (ii) Thuế giá trị gia tăng đánh trên tất cả các khâu từ sản xuất đến tiêu dùng và thuế ở khâu sau không đánh chồng lên thuế ở khâu trước.

Để khắc phục điểm hạn chế, bất cập trên đây, Luật Thuế giá trị gia tăng hiện hành nên được sửa theo hướng không quy định trường hợp nêu trên là một trong những trường hợp thuộc diện được hoàn thuế giá trị gia tăng, mà nên chuyển sang điều luật khác quy định về khấu trừ thuế giá trị gia tăng.

**Tài liệu tham khảo:**

1. *Nguyễn Cần (thẩm phán), Nguyễn Bá Trạc (chuyên viên thuế vụ), Toàn bộ luật thuế mới diễn giải - Loại sách đại chúng hóa luật lệ thuế khóa, xuất bản tại Sài Gòn năm 1973, trang 53, 154, 182;*
2. *Trần Thúc Linh (thẩm phán), Danh từ pháp luật lược giải, Nhà sách Khai Trí, 62 Lê Lợi, Sài Gòn, xuất bản ngày 7/6/1964, trang 571;*
3. *Michel Bouvier, Nhập môn Luật thuế đại cương và lý thuyết thuế, sách tham khảo, NXB Chính trị Quốc gia, Hà Nội 2005, trang 27;*
4. *Gia Huy, Gian lận hoàn thuế ngày càng gia tăng, bài viết đăng trên báo Nhân dân (phiên bản điện tử): http://www.nhandan.com.vn/tphcm/tin-chung/item/21776702-gian-lan-hoan-thue-ngay-cang-gia-tang.html;*
5. *Các website: investopedia.com, antg.cand.com.vn.*

**Thông tin tác giả:**
*TS. Nguyễn Văn Tuyến, Trường Đại học Luật Hà Nội*
*ThS. Trần Anh Tuấn, Vụ Chính sách thuế, Bộ Tài chính*
*Email: trananhtuan@mof.gov.vn*

THUẾ NHÀ NƯỚC

Tiền thuế là của dân,
do dân đóng góp
để phục vụ lợi ích của nhân dân