**QUYỀN CỦA NGƯỜI NỘP THUẾ DƯỚI GÓC ĐỘ KHẤU TRỪ VÀ HOÀN THUẾ (KÌ I)**

Điều 47 Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam năm 2013 quy định: *"Mọi người có nghĩa vụ nộp thuế theo luật định"*. Bảo vệ quyền lợi của NNT là cần thiết nhằm tác động vào thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của các đối tượng. Theo đó, LQLT năm 2006 đã liệt kê quyền của NNT được hưởng khi thực hiện nghĩa vụ nộp thuế. Ngoài các quyền lợi phát sinh liên quan đến miễn giảm thuế theo chính sách khuyến khích, miễn giảm thuế cho đối tượng yếu thế Nhà nước đặc biệt áp dụng chính sách khấu trừ và hoàn thuế môt cách tối đa nhất, nhằm đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế bằng biện pháp mang tính kỹ thuật chính xác.

1. **Những vấn đề chung về quyền của người nộp thuế**
   1. ***Khái niệm, vai trò của NNT***

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. Pháp luật Việt Nam không quy định cụ thể khái niệm NNT mà chỉ 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].

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 đầy đủ năng lực chủ thể, năng lực hành vi. Theo quan niệm truyền thống lâu nay, quan hệ pháp luật thuế là quan hệ pháp luật hành chính được thiết lập giữa CQNN 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. Dưới góc độ vật chất, quan hệ pháp luật thuế được thiết lập để tạo lập nguồn thu cho 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 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 đằng, trong đó một bên là CQNN – 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.

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 NNT. 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” .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.

* 1. ***Khái niệm quyền của NNT***

Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam năm 1992 quy định công dân có nghĩa vụ đóng thuế theo quy định của pháp luật (Điều 80). Đến Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam năm 2013 tiếp tục ghi nhận mọi người có nghĩa vụ nộp thuế theo luật định (Điều 47). Ngoài ra, các Luật thuế do Quốc hội ban hành đã cụ thể hóa các nghĩa vụ đóng thuế của các tổ chức và cá nhân.Vì thế, khi thiết lập quan hệ pháp luật thuế, các chủ thể tham gia với tư cách là NNT thường chỉ được nhìn nhận dưới góc độ phải thực hiện nghĩa vụ mà có rất ít quyền. Vì có ít, hoặc không xác định rõ quyền của NNT khiến cho chủ thể này cảm thấy mình bị cưỡng bức, bị tước bỏ một phần lợi ích vật chất nên hệ quả là họ sẽ tìm cách để trốn tránh nghĩa vụ thuế. Ngoài ra, NNT có thể còn bị các cơ quan, cán bộ công quyền nhũng nhiễu khi thực thi quyền hành thu thuế mà nhà nước trao.

Theo quan điểm của Mác, quyền của con người là sự thống nhất giữa quyền và nghĩa vụ. **Điều 15 Hiến pháp Việt Nam 2013 cũng khẳng định** quyền công dân không tách rời nghĩa vụ công dân. Do vậy, trong quan hệ pháp luật thuế, NNT cũng phải có một số quyền nhất định. Tìm hiểu cơ sở lý luận và cơ sở pháp lý cho việc xác lập quyền của NNT có ý nghĩa trong việc bảo đảm thu thuế cho NSNN, bảo vệ lợi ích chính đáng của NNT.

Điều 4 Luật QLT khẳng định nguyên tắc nộp thuế theo quy định của pháp luật là nghĩa vụ và quyền lợi của mọi tổ chức, cá nhân; quản lý thuế phải đảm bảo công khai, minh bạch, bình đẳng và bảo đảm quyền và lợi ích hợp pháp của NNT. Cơ quan thuế thay mặt Nhà nước thực hiện quyền thu thuế. Trong hoạt động của mình, cán bộ thuế có trách nhiệm xác định chính xác số thuế phải nộp theo các trình tự thủ tục luật định. NNT được trao quyền tự định đoạt việc đóng thuế thông qua chấp hành chế độ tự kê khai, xác định số thuế phải nộp.

Quyền của NNT cũng mang những đặc điểm chung của quyền chủ thể trong quan hệ pháp luật bao gồm khả năng xử sự theo cách thức nhất định mà pháp luật cho phép; 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 vu; 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. Bên cạnh đó, quyền của NNT trong quan hệ pháp luật thuế cũng có những đặc trưng riêng của mình, thể hiện ở những điểm sau:

*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. ***Phân loại quyền của người nộp thuế***

Để phân loại quyền của NNT thì có rất nhiều cách khác nhau. 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:

* *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 được hưởng khi thực hiện nghĩa vụ nộp thuế với CQNN. Những quyền này được Nhà nước quy định trong hệ thống pháp luật và được đảm bảo thực hiện theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, 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...

Tuy nhiên, đây chỉ là quyền tương đối, để có thể được hưởng những quyền này thì NNT phải thực hiện một hoặc một số nghĩa vụ thuế và có thể phải tiến hành các thủ tục cần thiết để đề nghị CQNN 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.

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

Thuế là khoản nộp mang tính nghĩa vụ bắt buộc của NNT đối với Nhà nước và không mang tính đối giá hoàn trả trực tiếp. 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…

Nhà nước là tổ chức điều hành xã hội, cung ứng các tiện ích công cộng, ban hành các quy định pháp luật, tạo hành lang pháp lý duy trì sự tồn tại bình đẳng của các chủ thể cùng sống trong Nhà nước mình. Khi các chủ thể thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, tạo nguồn thu cho NSNN thì Nhà nước cũng phải cung cấp các dịch vụ, đảm bảo các quyền cho mọi chủ thể nộp thuế. 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 cưỡng chế...

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 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.

* *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:

* 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.
* Phải ngừng hoạt động do di dời cơ sở sản xuất, kinh doanh theo yêu cầu của CQNN 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; và các trường hợp gặp khó khăn đặc biệt.

+ 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: 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; 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.

**2. Khấu trừ, hoàn thuế GTGT**

Trong quan hệ giữa hoàn thuế và khấu trừ thuế, hoàn thuế là hệ quả tiếp theo của khấu trừ thuế, NNT khi chưa được khấu trừ hết thì sẽ được hoàn thuế. Quyền được khấu trừ là cơ sở để thực hiện quyền yêu cầu hoàn thuế, thông thường đối với doanh nghiệp kê khai nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì sẽ được hoàn thuế khi có số thuế đầu vào (không thuộc diện phải nộp) lớn hơn số thuế đầu ra (số thuế phát sinh trong kỳ phải nộp) sẽ được hoàn thuế

***2.1. Khái niệm, đặc điểm khấu trừ thuế GTGT***

Khấu trừ thuế là trả lại thuế đầu vào của doanh nghiệp đã nộp khi đáp ứng đủ điều kiện. Trong khấu trừ thuế GTGT, Nhà nước cùng một lúc nhận một khoản thuế từ chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế phải nộp trong kỳ và hoàn trả một khoản thuế không thuộc diện được thu. Hay nói cách khác, thực chất khấu trừ thuế là việc bù trừ khoản thuế NNT phải nộp và khoản thuế NNT được hoàn trả. Mục đích của khấu trừ thuế nhằm đảm bảo công bằng, không đánh trùng thuế tại các khâu và thúc đẩy các doanh nghiệp chấp hành nghiêm chỉnh chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ. Còn dưới góc độ quản lý của cơ quan Thuế thì khấu trừ thuế là một nghiệp vụ thực hiện trong quá trình nộp thuế.

Quyền khấu trừ thuế GTGT là quyền của người nộp thuế trong yêu cầu được các cơ quan thuế hoàn lại số tiền thuế GTGT đã trả khi hàng hóa, dịch vụ được mua lại. Thuế GTGT được khấu trừ bằng cách trừ đi số tiền được khấu trừ từ thuế GTGT phải nộp trong số thuế GTGT phải nộp thường xuyên của chủ thể đó.

Từ phương pháp tính thuế bằng khấu trừ thuế GTGT đầu vào, Doanh nghiệp được phép lấy phần thuế GTGT đầu ra trừ thuế GTGT đầu vào được khấu trừ. Nếu kết quả là số dương thì đó chính là số thuế GTGT phải nộp cho Ngân sách nhà nước trong tháng hoặc quý. Nếu kết quả là một số âm thì được chuyển bù trừ vào số thuế GTGT phải nộp của tháng hoặc quý tiếp theo hay đề nghị cơ quan thuế hoàn lại theo quy định của pháp luật. Xác định nghĩa vụ thuế theo phương pháp khấu trừ hoàn toàn loại trừ khả năng tính thuế chồng lên thuế. Bởi vì, cách tính thuế dựa vào hóa đơn đảm bảo xác định thuế có cơ sở và căn cứ để kiểm tra thuế do giá tính thuế, thuế suất cũng như số thuế phải nộp được thể hiện rõ ràng trên hóa đơn. Như vậy, có thể hiểu khấu trừ thuế GTGT là việc xác định số thuế GTGT phải nộp trong kỳ tính thuế trên cơ sở thuế GTGT đầu ra và đầu vào của doanh nghiệp, cơ sở kinh doanh.

Đặc điểm khấu trừ thuế GTGT được thể hiện:

*Thứ nhất*, phần thuế GTGT được khấu trừ là số thuế được xác định một cách trực tiếp, là hiệu số thuế của các khâu trong quá trình sản xuất lưu thông mà không phải phần GTGT được xác định trực tiếp qua các khâu. Trên nguyên tắc, không phải bất cứ thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào nào cũng được khấu trừ mà chỉ có thuế GTGT của hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT mới được khấu trừ.

*Thứ hai,* căn cứ để xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ là số thuế GTGT ghi trên hóa đơn GTGT khi mua hàng hóa, dịch vụ hoặc chứng từ nộp thuế GTGT đối với hàng hóa nhập khẩu hoặc chứng từ nộp thuế GTGT thay cho phía nước ngoài theo hướng dẫn của Bộ Tài chính áp dụng đối với các tổ chức nước ngoài không có tư cách pháp nhân Việt Nam và cá nhân nước ngoài kinh doanh hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam. Trường hợp hàng hóa, dịch vụ mua vào không có hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn GTGT không đúng theo quy định của pháp luật thì chủ thể nộp thuế không được khấu trừ thuế. Như vậy, khấu trừ thuế GTGT chỉ áp dụng đối với cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và có hóa đơn GTGT của hàng hóa, dịch vụ mua vào phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Chủ thể nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp trên GTGT hoặc nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ nhưng mua hàng hóa, dịch vụ của chủ thể nộp thuế theo phương pháp trực tiếp trên GTGT (hóa đơn bán hàng thông thường) thì không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào.

Phương pháp khấu trừ là phương pháp được áp dụng phổ biến nhất, việc khấu trừ thuế GTGT đóng vai trò vô cùng quan trọng:

* Chống thất thu thuế cho Nhà nước, do xác định đúng số thuế phải nộp ở từng khâu
* Đơn giản hóa quá trình quản lý và thu thuế, do số thuế phát sinh ở các khâu được thể hiện rõ ràng qua hóa đơn, chứng từ.

- Thúc đẩy các tổ chức kinh tế hạch toán theo chuẩn mực pháp luật.

* 1. ***Khái niệm, đặc điểm hoàn thuế GTGT***

Luật thuế GTGT năm 2008, sửa đổi bổ sung năm 2016 không đưa ra định nghĩa khái niệm hoàn thuế GTGT. Tuy nhiên có thể hiểu hoàn thuế là việc Nhà nước trả lại số thuế GTGT mà NNT đã nộp khi thỏa mãn một số điều kiện nhất định. Hoàn thuế là nghĩa vụ của cơ quan Thuế, đồng thời là quyền của NNT. Hoàn thuế được thực hiện nhằm đảm bảo tính liên hoàn và trung lập của thuế GTGT. Thông thường hàng hóa luân chuyển qua các khâu không bị đánh thuế mà chỉ bị đánh thuế khi hàng hóa chuyển cho người tiêu dùng. Đứng ở góc độ doanh nghiệp, hoàn thuế là việc doanh nghiệp nhận lại một số tiền thuế nhất định theo quy định của pháp luật mà họ đã ứng trước cho nhà nước. Đứng ở góc độ của cơ quan thuế, hoàn thuế là một công đoạn trong quy trình quản lý thu thuế của cơ quan thuế.

Xét về bản chất, hoàn thuế GTGT thể hiện qua các trường hợp sau:

*Một là*, Nhà nước trả lại cho NNT phần tiền thuế mà họ đã ứng ra khi mua hàng hóa, dịch vụ (số tiền thuế này đã được người bán hàng nộp vào ngân sách nhà nước) nhưng chưa được khấu trừ hết; hay nói cách khác là chưa thu lại được qua việc bán hàng hóa, dịch vụ. Trạng thái chưa được khấu trừ hết này phát sinh từ nguyên nhân sau:

- Do thuế suất của hàng hóa, dịch vụ bán ra thấp hơn so với hàng hóa, dịch vụ mua vào. Điển hình là hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu với thuế suất 0% khi bán ra. Khi đó, số thuế GTGT đầu ra bằng không; hay nói cách khác, đối tượng nộp thuế không thu lại được đồng thuế GTGT nào của người mua. Trong khi đó, hầu hết các hàng hóa, dịch vụ mua vào đều có mức thuế suất lớn hơn 0% (ở Việt Nam hiện nay là 5% và 10%). Lúc này, số thuế phải nộp của DN là số âm, thể hiện số thuế đã trả thay cho người tiêu dùng khi mua hàng hóa, dịch vụ không thu lại được từ người mua hàng. Lý do không thu lại được là do Nhà nước thực hiện theo đánh thuế theo điểm đến - không thu thuế GTGT đầu ra đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Do vậy, trong trường hợp này, việc Nhà nước hoàn thuế cho cơ sở có hàng hóa xuất khẩu là đương nhiên.

- Do trong kỳ kinh doanh, số lượng hàng hóa, dịch vụ bán ra ít hơn so số lượng hàng hóa, dịch vụ mua vào nhiều. Theo luật thuế GTGT, thuế GTGT đầu vào phát sinh tháng nào được kê khai, khấu trừ hết trong tháng đó, không kể hàng hóa đã xuất dùng hay còn để tồn kho. Lúc này, số thuế GTGT đầu vào mà cơ sở kinh doanh đã ứng ra khi mua hàng hóa, dịch vụ nhưng chưa thu lại được qua việc bán hàng hóa, dịch vụ. Do vậy, việc Nhà nước hoàn thuế GTGT cho đối tượng nộp thuế thể hiện việc trả lại phần thuế đã ứng trước, giúp cơ sở kinh doanh không bị ứ đọng vốn. Do giá bán hàng hóa của cơ sở kinh doanh thấp hơn giá mua vào của hàng hóa vì một lí do nào đó. Khi bán hàng hóa, dịch vụ, cơ sở kinh doanh chỉ thu lại được một phần tiền thuế đã ứng ra khi mua hàng hóa, dịch vụ. Còn một phần tiền thuế giá trị gia 10 tăng tương ứng với phần bán lỗ không thu lại được. Khi đó, Nhà nước hoàn thuế lại cho DN thể hiện thuế GTGT chỉ tính trên phần GTGT của hàng hóa, dịch vụ; phần thuế đã trả quá GTGT ở khâu mua hàng được trả lại cho cơ sở kinh doanh.

*Hai là*, Nhà nước trả lại cho đối tượng nộp thuế số thuế GTGT đã nộp thừa vì những lí do nhất định, chẳng hạn như tính toán nhầm lẫn, kê khai sai hay kết thúc hoạt động kinh doanh (giải thể, phá sản, chia tách, sáp nhập...). Trong trường hợp này, cơ sở kinh doanh đã nộp thuế nhiều hơn số thuế phải nộp theo luật định nên họ có quyền yêu cầu hoàn lại số thuế nộp thừa.

*Ba là*, Nhà nước trả lại cho tổ chức, cá nhân mua hàng với số thuế GTGT đã trả khi mua hàng hóa, dịch vụ trong trường hợp việc tiêu dùng của cá nhân, tổ chức không thuộc diện chịu thuế hoặc hưởng ưu đãi (như người nước ngoài mang hộ chiếu hoặc giấy tờ nhập cảnh do cơ quan có thẩm quyền nước ngoài cấp được hoàn thuế đối với hàng hoá mua tại Việt Nam mang theo người khi xuất cảnh). Trường hợp này thể hiện việc Nhà nước không thu thuế GTGT một đối tượng tiêu dùng nào đó. Nếu việc không thu thuế vào những đối tượng này thực hiện thông qua việc không thu vào người bán hàng để người bán hàng bán cho người mua hàng với giá không thuế GTGT thì rất khó quản lý. Để đảm bảo đúng đối tượng không thu thuế GTGT, Nhà nước thực hiện hoàn thuế theo số thuế ghi trên hóa đơn GTGT khi mua hàng hóa, dịch vụ. Như vậy, hoàn thuế GTGT là hệ quả của số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết hoặc số thuế đã nộp thừa trong một hay nhiều kỳ tính thuế. Nhà nước sẽ thực hiện hoàn trả số thuế GTGT đã nộp vượt quá của chủ thể nộp thuế nhưng trên cơ sở đề nghị của các tổ chức, cá nhân. Tổ chức, cá nhân để được hoàn thuế phải xác định số tiền thuế được hoàn theo từng trường hợp và thực hiện các thủ tục hoàn thuế theo qui định Luật thuế GTGT và LQLT.

Hoàn thuế GTGT có ý nghĩa rất lớn không chỉ đối với các cơ quan, tổ chức, doanh nghiệp, mà còn có ý nghĩa trong sự phát triển chung của nền kinh tế. Có thể thấy vai trò của việc hoàn thuế GTGT thể hiện như sau:

*Thứ nhất*, Hoàn thuế GTGT giúp phát huy tính tự giác của các chủ thể nộp thuế. Bởi điều kiện để được hoàn thuế GTGT là chủ thể nộp thuế bắt buộc phải thực hiện đầy đủ chế độ hóa đơn chứng từ, ghi rõ thuế đầu vào, đầu ra để CQNN có thẩm quyền làm căn cứ xét hoàn thuế. Do đó, Hoàn thuế GTGT đã góp phần hoàn thiện đội ngũ kế toán cho doanh nghiệp, thúc đẩy các doanh nghiệp tự giác thực hiện đầy đủ các yêu cầu, thủ tục về thuế với cơ quan có thẩm quyền.

*Thứ hai*, Hoàn thuế GTGT còn có thể tạm thời giúp đỡ các chủ thể nộp thuế về mặt tài chính khi họ gặp khó khăn, nhất là đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ, thường xuyên gặp khó khăn về tài chính.

*Thứ ba*, Hoàn thuế GTGT góp phần khuyến khích hoạt động xuất khẩu phát triển. Việc hoàn thuế đầu vào tức là hàng hóa xuất khẩu được hưởng thuế 0%, việc này giúp tạo điều kiện để các doanh nghiệp trong nước có thể cạnh tranh với hàng hóa trên thị trường quốc tế.

*Thứ tư*, Hoàn thuế GTGT còn có ý nghĩa rất lớn đối với các doanh nghiệp sử dụng vốn ODA, góp phần thúc đẩy thu hút đầu tư nước ngoài, giải quyết khó khăn cho các doanh nghiệp. Việc đẩy mạnh thu hút vốn đã thể hiện vai trò của hoàn thuế GTGT nói riêng, thuế GTGT nói chung trong tiến trình hội nhập thế giới.

Hoàn thuế được coi là biện pháp kích thích hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, hoạt động xuất khẩu; bảo đảm công bằng cho các chủ thể tuân thủ pháp luật. Các quy định về điều kiện, thủ tục hoàn thuế bảo đảm thuận lợi cho quản lý thuế, đồng bảo bảo vệ quyền lợi của NNT thuộc đối tượng hoàn thuế.