

XÂY DỰNG BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

**KINH NGHIỆM QUỐC TẾ VÀ
KHUYẾN NGHỊ CHO VIỆT NAM**

Henrique Alencar & Nguyễn Thị Lê Thu

Hà Nội, 11/2019

MỤC LỤC

LỜI GIỚI THIỆU	5
TÓM TẮT BÁO CÁO	7
A. GIỚI THIỆU VỀ CHI TIÊU THUẾ	9
I. Tác động đến các quốc gia đang phát triển	10
II. Khuyến nghị chung về xây dựng chính sách ưu đãi thuế của các quốc gia.....	10
B. BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ	11
I. Ai nghiên cứu và công bố Báo cáo Chi tiêu thuế?	11
II. Cơ sở pháp lý của Chi tiêu thuế.....	11
III. Cơ sở pháp lý của Báo cáo Chi tiêu thuế	11
IV. Hệ thống chuẩn.....	11
V. Định nghĩa về Chi tiêu thuế	12
VI. Mục tiêu của Báo cáo Chi tiêu thuế.....	12
VII. Người hưởng lợi của Báo cáo Chi tiêu thuế.....	12
VIII. Phương pháp ước tính Chi tiêu thuế.....	12
IX. Thời gian và loại hình Chi tiêu thuế.....	12
X. Chi tiêu thuế theo sắc thuế và Tổng giá trị Chi tiêu thuế.....	12
C. CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH TOÁN VÀ ƯỚC TÍNH CHI TIÊU THUẾ ...	13
I. Phương pháp ước tính chi phí.....	14
II. Mô hình kinh tế để ước tính chi phí.....	14
D. VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ	16
I. Ưu đãi thuế đối với ngành sản xuất phim ảnh ở Massachusetts (Hoa Kỳ).....	16
II. Ưu đãi thuế đối với Tesla ở Nevada (Hoa Kỳ).....	17
E. SỰ CẦN THIẾT CỦA BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ	18
F. TRƯỜNG HỢP VIỆT NAM: KHUYẾN NGHỊ CHÍNH SÁCH VỀ CHI TIÊU THUẾ VÀ QUẢN LÝ NGUỒN THU CHÍNH PHỦ	18
I. Quy định pháp luật hiện hành liên quan đến báo cáo chi tiêu thuế ở Việt Nam.....	18
II. Tổng quan về hệ thống thuế và chi tiêu thuế của Việt Nam	19
1. Tổng quan về hệ thống thuế của Việt Nam	19
2. Các chính sách ưu đãi thuế hiện hành trong một số luật thuế	19
III. Đánh giá chi tiêu thuế ở Việt Nam.....	20
IV. Khuyến nghị về báo cáo chi tiêu thuế ở Việt Nam	22

LỜI GIỚI THIỆU

Thuế nói riêng, và chính sách tài khóa nói chung, có vai trò đặc biệt quan trọng đối với đời sống kinh tế của mỗi quốc gia, có ảnh hưởng sâu rộng tới các cộng đồng, các nhóm lợi ích, và tới từng hộ gia đình và mỗi cá nhân. Một lý do rất đơn giản là vì thuế trực tiếp tác động đến lợi ích của mỗi cá nhân, mỗi tổ chức (theo cả chiều tích cực và tiêu cực), từ đó ảnh hưởng lên hành vi của các đối tượng có liên quan. Một hệ thống thuế hoạt động hiệu quả và chi tiêu công phù hợp cho các dịch vụ thiết yếu (như y tế và giáo dục) là nền tảng cho việc thu hẹp bất bình đẳng cùng cực và xóa đói giảm nghèo. Nhưng thuế luôn phải do một ai đó chi trả. Vì vậy, việc thiết kế các sắc thuế đánh vào đâu và đánh bao nhiêu, là một việc làm không chỉ đơn thuần có ý nghĩa kinh tế, mà cả ý nghĩa chính trị. Đồng thời với quá trình đánh thuế để có nguồn thu, là việc miễn giảm thuế hoặc ưu đãi thuế cho một số đối tượng để đạt một số hiệu ứng kinh tế-xã hội nào đó. Ví dụ, giảm thuế cho những người có thu nhập thấp nhất để bớt gánh nặng kinh tế cho họ, hoặc giảm hay miễn thuế cho một số doanh nghiệp nào đó với hy vọng họ sẽ đầu tư nhiều hơn, nhờ đó tạo ra công ăn việc làm hoặc các hiệu ứng tích cực khác (như phát triển công nghệ).

Trong trường hợp một chính phủ sử dụng một số biện pháp ưu đãi thuế cho các doanh nghiệp lớn nhằm thu hút đầu tư tạo việc làm hay khuyến khích họ sáng tạo, rất có thể lại nảy sinh những hệ quả trái với kỳ vọng. Cụ thể, nếu nhà nước vẫn đang thiếu ngân sách cho các dịch vụ công, họ buộc phải cắt giảm dịch vụ công cho các nhóm trong xã hội, hoặc phải đánh thuế cao hơn ở một số nhóm xã hội khác. Cả hai trường hợp đều gây nên sự thiệt thòi cho một số bộ phận trong xã hội. Và vì thế có thể tạo thêm nhiều bất công mới. Mặc dù Oxfam và Liên minh công bằng thuế Việt Nam (VATJ) không hoàn toàn bác bỏ việc sử dụng các ưu đãi thuế, nhưng kinh nghiệm chứng minh rằng hầu hết các trường hợp sử dụng ưu đãi thuế (đặc biệt tại các nước đang phát triển) không hiệu quả và không bền vững về mặt kinh tế, gây giảm thu ngân sách từ thuế và tự đó tạo ra những méo mó không được dự tính trước.

Chi tiêu thuế là một thuật ngữ thể hiện tổng thu ngân sách bị thất thoát từ việc áp dụng các ưu đãi thuế thông qua các chính sách công. Vì thế, câu hỏi đặt ra là, việc chi tiêu khoản trợ cấp đó, có giúp thu về những lợi ích lớn hơn cho xã hội từ việc thay đổi hành vi của người được ưu đãi thuế hay không? Đây là một câu hỏi không dễ trả lời.

Bước đầu tiên để tìm kiếm câu trả lời này, và do đó là suy xét xem chính sách ưu đãi thuế đó có hợp lý hay không, hay là đang vô tình tạo ra một bất công mới, là phải tính toán được chính xác mức độ Chi tiêu thuế của quốc gia. Tính toán chi tiêu thuế cần bao gồm tất cả các quy định đặc biệt của pháp luật thuế có lợi cho các hoạt động kinh tế cụ thể hoặc các nhóm người nộp thuế. Đồng thời, việc tính toán cần dựa trên một quy trình đầy đủ với phương pháp tính toán khoa học, chính xác. Tất cả những tính toán ấy cần được phản ánh trong một Báo cáo Chi tiêu thuế.

Do vậy, việc các chính phủ xây dựng báo Báo cáo Chi tiêu thuế là rất cần thiết, nó cung cấp thông tin kinh tế mang tính hệ thống và phân tích chi phí và lợi ích của các ưu đãi thuế, giúp Chính phủ, Quốc hội và các cơ quan nghiên cứu đánh giá hiệu quả các ưu đãi thuế và từ đó có các điều chỉnh chính sách phù hợp. Thêm vào đó, một Báo cáo Chi tiêu thuế được công bố minh bạch, công khai sẽ giúp cung cấp thông tin cho các cơ quan nghiên cứu, các tổ chức phát triển và người dân về chi phí và lợi ích của các ưu đãi thuế, để cùng tham gia đóng góp ý kiến hoàn thiện chính sách.

Báo cáo nghiên cứu sau đây cung cấp một hướng dẫn cô đọng nhưng rất hệ thống về các phương pháp tính toán và ước tính chi phí ưu đãi thuế, kinh nghiệm xây dựng Báo cáo chi phí ưu đãi thuế của một số nước, để các cơ quan hoạch định chính sách và các tổ chức phát triển tham khảo khi xây dựng Báo cáo chi tiêu thuế, đồng thời khuyến nghị về xây dựng Báo cáo chi tiêu thuế cho Việt Nam.

Hai tác giả của cuốn cẩm nang hữu ích này, ông Henrique Alencar - cố vấn chính sách về công bằng Thuế tại Oxfam Novib, Hà Lan, và bà Nguyễn Thị Lê Thu, nhà nghiên cứu về tài chính công tại Viện Chiến lược và Chính sách Tài chính, Hà Nội, Việt Nam đã bỏ nhiều công sức để kết tinh trí tuệ và kinh nghiệm của họ thành kết quả mà các bạn đang cầm trên tay. Đây là một tài liệu đặc biệt hữu ích cho các nhà nghiên cứu, các cơ quan chức năng trong việc xây dựng một Báo cáo Chi tiêu thuế đầy đủ và khoa học.

Đối với Liên minh Công bằng Thuế Việt Nam (VATJ), đây là một cuốn cẩm nang gọn gàng và tiện dụng giúp chúng tôi thực hiện xây dựng các báo cáo tính toán chi tiêu thuế đối với từng loại thuế cụ thể, như báo cáo mà chúng tôi mới công bố gần đây về Chi tiêu thuế cho Thuế thu nhập doanh nghiệp là một ví dụ tiêu biểu.

Liên minh Công bằng Thuế Việt Nam xin chân thành cảm ơn hai tác giả, cùng sự hỗ trợ to lớn của Oxfam Novib và Oxfam tại Việt Nam trong việc mang những tri thức này đến cho độc giả Việt Nam.

Xin trân trọng giới thiệu cùng các bạn!

Hà Nội, ngày 5/11/2019.

PGS. TS. Nguyễn Đức Thành

Đại diện tổ chức điều phối Liên minh
Công bằng Thuế (VATJ)

Viện trưởng Viện Nghiên cứu Kinh tế và
Chính sách (VEPR)

Trường Đại học Kinh tế, Đại học Quốc gia Hà Nội.

TÓM TẮT BÁO CÁO

Trong nhiều năm qua, Việt Nam đã thực hiện nhiều chính sách ưu đãi thuế nhằm thu hút đầu tư, thúc đẩy phát triển kinh tế đồng thời đảm bảo sự phát triển đồng đều giữa các vùng. Việc sử dụng các ưu đãi thuế để thu hút các tập đoàn đa quốc gia đến Việt Nam là một chính sách công kiên định trong nhiều thập kỷ qua. Mặc dù các chính sách này có đóng góp vào sự phát triển kinh tế ở Việt Nam, hiện tại, vẫn chưa có đánh giá độc lập định kỳ và minh bạch nào về chi phí và hiệu quả thực sự của các ưu đãi thuế cho doanh nghiệp được thực hiện.

Việc chính phủ lập báo cáo chi tiêu thuế hàng năm sẽ làm sáng tỏ các chi tiết cụ thể về các ưu đãi được trao cho các tập đoàn đa quốc gia và thúc đẩy các thảo luận về cách tốt nhất để sử dụng hiệu quả các nguồn ngân sách công cơ bản.

Vai trò quan trọng của chính phủ và chính quyền địa phương là xây dựng và thực hiện các chính sách công để thu hút đầu tư và thúc đẩy phát triển kinh tế. Bên cạnh các hình thức khuyến khích khác, chính phủ của cả các quốc gia phát triển và đang phát triển đều sử dụng rộng rãi các ưu đãi thuế doanh nghiệp để thu hút các công ty đa quốc gia. Các chính phủ đưa ra một phương án tài chính tương đối thuận lợi cho một nhà đầu tư (như áp dụng mức thuế suất thấp hơn so với mức thuế suất chuẩn) vì họ cho rằng việc giảm thu ngân sách sẽ được bù đắp bằng cách tạo ra việc làm mới và tăng cường hoạt động kinh tế.

Tuy nhiên, ưu đãi thuế thường được cho thấy là không cần thiết, tốn kém và phần lớn thời gian không chứng minh được hiệu quả trong việc thu hút đầu tư vào các nước đang phát triển. Sự thiếu minh bạch trong các quy định, cách điều hành và quản trị vẫn hiện hữu. Ngoài ra, việc bắt cần trong cung cấp ưu đãi thuế doanh nghiệp dẫn đến các tác động tiêu cực đối với việc thu ngân sách và giảm nguồn lực tài chính cho chi tiêu của chính phủ cho các dịch vụ công cơ bản (như y tế, giáo dục và an sinh xã hội). Do doanh thu từ thuế doanh nghiệp chiếm tỉ trọng đáng kể tại các kho bạc của các nước đang phát triển - khoảng 20% tổng doanh thu của chính phủ - cùng với sự phức tạp về kỹ thuật trong việc thiết kế các ưu đãi thuế, các quốc gia đang phát triển thường phải vật lộn với các tác động ngắn hạn và dài hạn của các chính sách đó.

Chi tiêu thuế là một thuật ngữ thể hiện tổng thu ngân sách bị thất thoát từ việc áp dụng các ưu đãi thuế thông qua các chính sách công. Tính toán chi tiêu thuế cần bao gồm tất cả các quy định đặc biệt của pháp luật thuế có lợi cho các hoạt động kinh tế cụ thể hoặc các nhóm người

nộp thuế. Do tính chất khác nhau của các ưu đãi thuế (từ việc gia tăng các khoản khấu trừ đến giảm thuế suất và các kì miễn thuế hoàn toàn), việc đo lường chi tiêu thuế thực tế của chính phủ là một nhiệm vụ phức tạp.

Với mục tiêu phân bổ nguồn lực minh bạch và hiệu quả, các chính phủ đã định kỳ công bố (chủ yếu là hàng năm) để công khai toàn bộ các hạng mục chi tiêu thuế và các chi phí & lợi ích liên quan. Thông qua các *Báo cáo Chi tiêu thuế*, những chi tiêu có liên quan tới các tập đoàn có thể được xem xét kỹ lưỡng bởi nghị viện, nhà hoạch định chính sách công và xã hội dân sự.

Để thể hiện đúng bối cảnh chi tiêu thuế quốc gia, theo thông lệ quốc tế các thông tin khác nhau cần được trình bày trong Báo cáo Chi tiêu thuế, bao gồm:

- (i) Cơ quan chính phủ chịu trách nhiệm thực hiện nghiên cứu và công bố báo cáo;
- (ii) Cơ sở pháp lý quốc gia về chi tiêu thuế;
- (iii) Cơ sở pháp lý quốc gia cho báo cáo chi tiêu thuế;
- (iv) Hệ thống tham chiếu quốc gia;
- (v) Một định nghĩa rõ ràng về chi tiêu thuế theo luật pháp quốc gia;
- (vi) Mục tiêu được xác định rõ ràng của từng khoản chi tiêu thuế;
- (vii) Người nộp thuế là người thụ hưởng của mỗi khoản chi tiêu thuế;
- (viii) Phương pháp được sử dụng để ước tính chi phí và lợi ích;
- (ix) Thời hạn và tính chất của từng khoản chi tiêu thuế; và
- (x) Danh sách các khoản chi tiêu thuế theo hạng mục và tổng giá trị.

Như đã đề cập ở trên trong điểm VIII, phương pháp được chọn để ước tính và đánh giá chi phí và lợi ích của chi tiêu thuế được đánh giá là rất quan trọng cho báo cáo chi tiêu thuế. Chi tiêu thuế không thể chỉ được xem xét dựa trên các tác động tích cực mà chính phủ cân nhắc đối với chính sách công cụ thể (tăng việc làm, tăng trưởng kinh tế), mà còn phải tính đến bất kỳ tác động tiêu cực nào (giảm thu, không hiệu quả) để tạo ra một bức tranh đầy đủ. Một phân tích lợi ích chi phí thích hợp phải đào sâu hơn và không chỉ kiểm tra kết quả trực tiếp và dễ nhìn thấy của chi

tiêu thuế mà cũng cần xem xét các vấn đề theo ngữ cảnh:

- (i) Có liên quan và có đáp ứng nhu cầu thực tế không?
- (ii) Đây có phải là cách hiệu quả nhất để đạt được mục tiêu đã nêu?
- (iii) Có đáp ứng hiệu quả các mục tiêu và trong ngân sách đã lập kế hoạch không?
- (iv) Chỉ mang lại lợi ích cho người nộp thuế đã đầu tư vào khu vực này?
- (v) Có phải nó đang tạo ra sự dịch chuyển nội bộ và làm giảm hiệu quả kinh tế?
- (vi) Thu hút đầu tư hiệu quả hơn các khu vực khác trên cả nước?
- (vii) Chi phí hiệu quả hơn nếu được chuyển sang các chính sách và đầu tư công khác?
- (viii) Chính phủ cần có Những chi phí nào khác để duy trì chính sách chi tiêu thuế?

Trong khi các phương pháp truyền thống để ước tính chi phí (*doanh thu bị mất và doanh thu thu được*) vẫn được sử dụng ở một số quốc gia, thì tiến bộ công nghệ và sự sẵn có của dữ liệu tài chính ở các quốc gia phát triển đã giúp các quốc gia này tạo ra mô hình kinh tế và đo lường tác động của chi tiêu thuế cụ thể thông qua phần mềm - chẳng hạn như CGE (Cân bằng tổng thể khả toán).

Dựa trên dữ liệu kế toán cụ thể (đầu vào-đầu ra & bội số kinh tế), CGE có thể trình bày một mô hình kinh tế phát triển cao với chi phí và lợi ích của các ưu đãi tài chính mới. Tuy nhiên, do các yêu cầu cao về công nghệ và dữ liệu của phần mềm, hầu hết các nước đang phát triển không thể áp dụng thành công mô hình này. Để khắc phục tình trạng này, Quỹ tiền tệ quốc tế IMF và LHQ đã phát triển các mô hình mô phỏng vi mô (với mức độ chính xác khác nhau) có thể dễ dàng tiếp cận đối với các quốc gia đang phát triển.

Trong bối cảnh của Việt Nam, báo cáo chi tiêu thuế vẫn đang thực hiện những bước đầu tiên. Mặc dù khung pháp lý mới đã được đệ trình lên Quốc hội yêu cầu trình bày đánh giá tác động (bao gồm cả chính sách thuế mới được đề xuất), nhưng vẫn chưa có yêu cầu pháp lý đối với công bố báo cáo chi tiêu thuế hàng năm.

Việt Nam có truyền thống lâu đời trong việc đưa ra các ưu đãi thuế hào phóng để thu hút đầu tư nước ngoài, bao gồm giảm thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp, miễn thuế nhập khẩu, áp dụng mức thuế VAT ưu đãi cho các sản phẩm cụ thể và miễn thuế cho một số loại thu nhập cá nhân. Mặc dù các chính sách này đóng một vai trò quan trọng đối với sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam trong những thập kỷ qua, vẫn chưa có một khung pháp lý phù hợp cho phép đánh giá định kỳ về hiệu lực và hiệu quả của các ưu đãi. Theo báo cáo của Tổng cục Thuế Việt Nam, khoản lỗ thuế từ ưu đãi thuế doanh nghiệp năm 2016 tương đương 86% chi thường xuyên cho y tế, 35% chi thường xuyên cho giáo dục và 5,8% tổng doanh thu của năm đó - nhấn mạnh tầm quan trọng của việc đánh giá đúng các chính sách công về các ưu đãi thuế doanh nghiệp.

Để tiến lên theo hướng minh bạch và quản trị đúng đắn mọi hình thức chi tiêu thuế, chính phủ Việt Nam phải tiến tới lập báo cáo chi tiêu thuế như một chính sách công chuẩn mực. Để đạt được điều đó, bước đầu tiên là xây dựng khung pháp lý của chính phủ thiết lập yêu cầu pháp lý về báo cáo chi tiêu thuế. Bước tiếp theo sẽ là định nghĩa rõ ràng về phương pháp luận cho các báo cáo đó và phát triển cơ sở dữ liệu cho phép hoàn thiện báo cáo tổng thể.

Cuối cùng, việc nâng cao năng lực là vô cùng cần thiết để các cán bộ có trách nhiệm có thể xây dựng đúng các báo cáo hàng năm và đánh giá tác động của các đề xuất thuế - phục vụ cho xã hội dân sự (tổ chức dân sự, nhà báo và học giả) trong việc thúc đẩy một cuộc tranh luận công khai lành mạnh xung quanh việc quản lý tài chính công và sử dụng ưu đãi thuế đúng cách tại Việt Nam.

A. GIỚI THIỆU VỀ CHI TIÊU THUẾ

Chi tiêu thuế là các khoản ưu đãi của chính phủ đối với một số người nộp thuế và nằm ngoài chính sách thuế chuẩn áp dụng chung cho tất cả người nộp thuế. Tổng chi phí của một khoản chi tiêu thuế là số thu ngân sách mất đi do việc áp dụng những quy định hoặc chính sách thuế đặc biệt này. Chi tiêu thuế có thể được thể hiện dưới nhiều hình thức và thường nhằm mục tiêu hỗ trợ các lĩnh vực, doanh nghiệp hoặc cá nhân được ưu tiên. Nếu được áp dụng một cách đúng đắn và phù hợp, chi tiêu thuế có thể đóng một vai trò quan trọng trong việc thực hiện các chính sách ưu tiên của chính phủ.

Chi tiêu thuế thường được thực hiện dưới các hình thức sau: (i) các khoản giảm trừ đối với các nhóm đối tượng dễ bị tổn thương như người khuyết tật hoặc cha mẹ đơn thân; (ii) các khoản miễn giảm đối với người nộp thuế trong một khoảng thời gian nhất định hoặc không xác định thời gian; (iii) các khoản khấu trừ thuế làm giảm nghĩa vụ thuế phải nộp, thường là theo một tỷ lệ nhất định; (iv) giảm mức thuế suất so với mức thuế suất chuẩn làm giảm số thuế cuối cùng phải nộp đối với số thuế phải nộp của cá nhân hoặc doanh nghiệp; (v) giãn thời hạn nộp thuế.

Cũng giống như các chính sách khác của chính phủ, các khoản chi tiêu thuế chứa đựng cả điểm tích cực và tiêu cực đối với các nhóm đối tượng khác nhau. Về mặt tích cực, các khoản chi tiêu thuế giúp: (i) khuyến khích sự tham gia của khu vực tư nhân trong các chương trình kinh tế và xã hội; (ii) thúc đẩy quá trình ra quyết định của khu vực tư nhân hơn là quá trình ra quyết định của khu vực chính phủ nhờ làm tăng thu nhập khả dụng của người nộp thuế; và (iii) giảm yêu cầu phải có sự giám sát chặt chẽ của chính phủ đối với khoản chi tiêu này do khoản tiền này không nộp vào ngân sách sau đó được khu vực công tái đầu tư mà do người nộp thuế trực tiếp chi tiêu.¹ Tuy nhiên, các khoản chi tiêu thuế cũng thường chứa đựng những điểm tiêu cực như: (i) không hiệu lực, hiệu quả và bất bình đẳng; (ii) xói mòn cơ sở thuế; (iii) khó dự đoán tác động lên chi tiêu công; (iv) làm phức tạp hóa hệ thống luật pháp; và (v) có thể khuyến khích tham nhũng và sự chi phối chính trị của các nhóm lợi ích.²

Một sự chỉ trích khác tương đối phổ biến nhằm vào chi tiêu thuế là sự khẳng định rằng hệ thống thuế cần phải giữ được tính trung lập, tạo nguồn

thu thông qua các nguyên tắc bình đẳng, hiệu lực, hiệu quả. Một hệ thống thuế trung lập phải có cơ sở thuế rộng và đảm bảo tính công bằng theo chiều ngang.³ Do đó, với việc áp dụng các chính sách đặc biệt cho một nhóm người nộp thuế, chi tiêu thuế đi ngược lại các nguyên tắc này, tạo thêm sự phức tạp cho hệ thống thuế và phá vỡ sự công bằng theo chiều ngang.⁴

Các nước trên thế giới sử dụng chi tiêu thuế dưới dạng thu nhập mất đi nhưng là một công cụ chính sách để thúc đẩy tăng trưởng kinh tế và phát triển xã hội.

Mặc dù chi tiêu thuế là một khái niệm rộng bao gồm tất cả các chính sách nêu trên, báo cáo này sẽ tập trung chủ yếu vào các chính sách ưu đãi thuế áp dụng cho các doanh nghiệp và nhà đầu tư. Ưu đãi thuế có thể được chia thành hai nhóm chính: ưu đãi dựa trên *đầu tư* và ưu đãi dựa trên *lợi nhuận*.

Ưu đãi dựa trên đầu tư mang lại lợi ích cho các nhà đầu tư thông qua các chính sách tín dụng thuế, khấu trừ thuế và khấu hao nhanh. Chính sách ưu đãi này được thiết kế nhằm khuyến khích đầu tư của nền kinh tế thực thông qua việc đưa ra các quy định ưu đãi mang lại lợi ích và thúc đẩy đầu tư thực tế. Vì vậy, ưu đãi dựa trên đầu tư thường bị chỉ trích là ưu ái cho các hoạt động kinh tế không hiệu quả hoặc không mang lại lợi nhuận. Tuy nhiên, bên cạnh đó, ưu đãi dựa trên đầu tư được đánh giá là tạo động lực cho các hoạt động kinh tế mới trong lĩnh vực R&D và đổi mới sáng tạo. Nhìn chung, bên cạnh việc ít bị lạm dụng và minh bạch hơn thì so với hình thức ưu đãi dựa trên lợi nhuận, việc dự đoán tổn thất về ngân sách của hình thức ưu đãi này cũng dễ dàng hơn.

Ưu đãi dựa trên lợi nhuận khuyến khích các hoạt động mang lại lợi nhuận thông qua việc giảm mức thuế suất hoặc miễn thuế. Chính sách ưu đãi này mang lại lợi ích cho người nộp thuế sau khi đã tạo ra lợi nhuận từ các hoạt động kinh tế. Do chính sách này không thực sự khuyến khích đầu tư mà chỉ mang lại lợi ích cho các hoạt động đã có lợi nhuận, nhiều ý kiến chỉ trích rằng chính sách ưu đãi dựa trên lợi nhuận tạo ra thu nhập bất thường cho nhà đầu tư hoặc doanh nghiệp, đồng thời cũng tạo ra việc dịch chuyển lợi nhuận. Tuy nhiên, hình thức ưu đãi này được coi là dễ quản lý hơn so với hình thức ưu đãi dựa trên đầu tư.

1 Chi tiêu thuế: Hiểu rõ về chi tiêu chính phủ thông qua hệ thống thuế - Bài học từ các nền kinh tế phát triển và đang chuyển đổi. *Ngân hàng Thế giới và Ngân hàng Tái thiết và Phát triển Quốc tế: Hana Polackova Brix, Christian M.A. Valencuc, Zhicheng Li Swift*. 2004, trang 3.

2 Chi tiêu thuế: Hiểu rõ về chi tiêu chính phủ thông qua hệ thống thuế - Bài học từ các nền kinh tế phát triển và đang chuyển đổi. *Ngân hàng Thế giới và Ngân hàng Tái thiết và Phát triển Quốc tế: Hana Polackova Brix, Christian M.A. Valencuc, Zhicheng Li Swift*. 2004, trang 5.

3 Công bằng theo chiều ngang là nguyên tắc theo đó người nộp thuế có hoàn cảnh như nhau phải nộp số thuế giống nhau. Trong khi đó, thuật ngữ "công bằng theo chiều dọc" nghĩa là người nộp thuế có khả năng kinh tế tốt hơn cần phải nộp thuế nhiều hơn người nộp thuế nghèo hơn.

4 Xây dựng và đánh giá ưu đãi thuế ở các nước đang phát triển - một số vấn đề và kinh nghiệm của một quốc gia. *United Nations and Inter-American Center of Tax Administration*. Tháng 3/2018, trang 77-81

I. TÁC ĐỘNG ĐẾN CÁC QUỐC GIA ĐANG PHÁT TRIỂN

Trong những thập kỷ qua, các nước đang phát triển đã áp dụng nhiều chính sách chi tiêu thuế như là một công cụ để thực hiện chính sách thu hút vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài. Tuy nhiên, do kiến thức lý thuyết về áp dụng chi tiêu thuế còn hạn chế, hiện nay các nước đang phát triển đang phải đối mặt với việc mất đi nguồn thu lớn hơn dự kiến và sự xói mòn cơ sở thuế trong các chính sách thuế gần đây. Có thể lấy trường hợp của Kenya và Nigeria làm ví dụ cho những tác động tiêu cực này.

Kenya mất tới 1,1 tỷ đô la Mỹ một năm do miễn thuế và ưu đãi thuế. Mức tổn thất tương đương với hai lần tổng chi tiêu ngân sách cho lĩnh vực y tế của đất nước này, nơi mà tỷ lệ tử vong khi sinh của sản phụ là 1/40.⁵

Nigeria chi tới 2,9 tỷ đô la Mỹ cho ưu đãi thuế, cao gấp hai lần chi tiêu ngân sách cho giáo dục, trong khi ở quốc gia này có tới sáu triệu trẻ em gái không được đến trường.⁶

II. KHUYẾN NGHỊ CHUNG VỀ XÂY DỰNG CHÍNH SÁCH ƯU ĐÃI THUẾ CỦA CÁC QUỐC GIA

Trong một báo cáo mới xuất bản về ưu đãi thuế,⁷ một liên minh của các tổ chức xã hội dân sự và các nhà lãnh đạo các doanh nghiệp đã khuyến nghị năm điểm sau đối với việc xây dựng chính sách ưu đãi thuế:

1. Chính sách ưu đãi thuế phải phù hợp với Chính sách Kinh tế Quốc gia.
2. Quy trình xây dựng chính sách phải rõ ràng, minh bạch, có sự giám sát dân chủ và sự thận trọng về chính trị.
3. Áp dụng bình đẳng cho các doanh nghiệp tương tự nhau (công bằng theo chiều ngang).
4. Chính phủ cần giám sát và đánh giá các chính sách ưu đãi thuế một cách thường xuyên nhằm đảm bảo các chính sách ưu đãi thuế đạt được mục tiêu ban đầu.
5. Chính sách ưu đãi thuế nên được áp dụng sau khi có đánh giá dựa trên bằng chứng về tác động của chính sách đối với nền kinh tế, xã hội và môi trường.



Trẻ em ở Nigeria © Tom Saater/Oxfam

5 Cạnh tranh về thuế ở Đông Phi: Cuộc đua xuống đáy? Ưu đãi thuế và thất thu ngân sách ở Kenya. *Mạng lưới công bằng thuế - Châu Phi và Action-Aid*. Tháng 5 năm 2002, trang 7.

6 Quà tặng Tây Phi: Sử dụng và lạm dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp ở các nước thuộc Cộng đồng Kinh tế Tây Phi (ECOWAS). *Mạng lưới công bằng thuế - Châu Phi và Action-Aid*. Tháng 7 năm 2015, trang 12.

7 Ưu đãi thuế ở các quốc gia Phương Nam – tóm tắt của các doanh nghiệp và xã hội dân sự. *Action-Aid, CBI, Christian Aid and Oxfam Great-Britain*. Tháng 5/2018, trang 8-9

B. BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

Khái niệm Chi tiêu thuế được sử dụng ở các nước phát triển từ những năm 1960-1970 và Báo cáo Chi tiêu thuế cũng được phát triển ngay sau đó ở các quốc gia này.

Báo cáo Chi tiêu thuế được sử dụng ở các nước đang phát triển nhằm mục đích minh bạch tài khóa và phân bổ nguồn lực một cách hiệu quả. Việc đánh giá chi tiêu thuế thường rất phức tạp, đôi khi chịu ảnh hưởng của thông lệ kế toán và báo cáo không phù hợp.

Phân loại về Báo cáo Chi tiêu thuế rất khác nhau giữa các nước, phụ thuộc vào yêu cầu của các nhà xây dựng chính sách và sự sẵn có của dữ liệu.

Theo các thông lệ quốc tế tốt⁸ và các nghiên cứu của các tổ chức quốc tế,⁹ một Báo cáo Chi tiêu thuế cần thể hiện được đầy đủ các thông tin sau:

I. AI NGHIÊN CỨU VÀ CÔNG BỐ BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ?

Thông thường, Báo cáo Chi tiêu thuế do cơ quan quản lý thuế, một vụ/cục thuộc Bộ Tài chính hoặc một vụ/cục thuộc Quốc hội công bố.

Ví dụ, theo quy định tại Luật Ngân sách Quốc hội năm 1974, Hoa Kỳ công bố báo cáo liên quan đến các chương trình Chi tiêu thuế Liên bang thông qua Văn phòng Phân tích Thuế thuộc cơ quan Ngân khố Hoa Kỳ.¹⁰ Đối với các chương trình Chi tiêu thuế địa phương/vùng, các báo cáo do Cục thuế của bang công bố theo quy định của pháp luật địa phương.¹¹ Ở Vương quốc Anh, các báo cáo này do cơ quan quản lý thuế công bố (HMRC).¹²

II. CƠ SỞ PHÁP LÝ CỦA CHI TIÊU THUẾ

Các quốc gia có những quy định khác nhau về các nội dung chi tiêu thuế. Việc quy định về ưu đãi thuế trong văn bản luật là cần thiết nhằm nâng cao tính minh bạch, đồng thời cho phép sự giám sát của cơ quan lập pháp và trách nhiệm giải trình. Một số nước đang phát triển (trong đó có Việt Nam) có sự phân tán trong quyền lực ban

hành các chính sách ưu đãi với các ưu đãi được quy định rải rác trong pháp luật về thuế hoặc pháp luật đối với một ngành kinh tế cụ thể, ví dụ như ngành dầu khí. Nếu các ưu đãi được quy định tại nhiều luật và văn bản khác nhau, việc theo dõi, đánh giá các ưu đãi này sẽ khó khăn. Thông lệ tốt là cần hợp nhất tất cả các khoản chi tiêu thuế khác nhau vào một văn bản luật duy nhất.

III. CƠ SỞ PHÁP LÝ CỦA BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

Các nước có những quy định khác nhau liên quan đến việc xây dựng và công bố Báo cáo Chi tiêu thuế. Thông thường, ở các quốc gia phát triển, Luật ngân sách hàng năm quy định việc xây dựng và công bố Báo cáo Chi tiêu thuế hàng năm. Các quốc gia khác cũng đã tạo lập cơ sở cho việc xây dựng Báo cáo Chi tiêu thuế và tần suất xây dựng Báo cáo trong các quy định pháp luật cụ thể.

IV. HỆ THỐNG CHUẨN

Định nghĩa chính xác về Chi tiêu thuế phụ thuộc hoàn toàn vào hệ thống chuẩn được sử dụng để so sánh. Hệ thống chuẩn là một hệ thống thuế được xây dựng mang tính trung lập và công bằng theo chiều ngang với tầm nhìn dài hạn về xây dựng chính sách thuế dựa trên định hướng phát triển kinh tế và xã hội của đất nước. Hệ thống chuẩn là một tấm gương để phản chiếu, so sánh các ưu đãi thuế. Hệ thống thuế chuẩn cần được cân nhắc đến nhiều yếu tố, bao gồm khung thời gian xem xét, mức thuế suất áp dụng, đối tượng nộp thuế và quan trọng nhất là cơ sở thuế.¹³

Cơ sở thuế của một hệ thống thuế chuẩn có thể được định nghĩa theo ba cách: (i) một định nghĩa rõ ràng về thu nhập và tiêu dùng của người nộp thuế, theo đó có thể tính toán được thu nhập chịu thuế và cơ sở thuế quốc gia;¹⁴ (ii) tham chiếu pháp luật, với cơ sở thuế quốc gia được định nghĩa thông qua một luật hay quy định cụ thể và quy định rõ các phương pháp cần xem xét trong báo cáo chi tiêu thuế; (iii) và cách tiếp cận tương đương với một khoản trợ cấp, theo đó tất cả các quy định tài khóa có thể so sánh với các

8 Đánh giá về báo cáo chi tiêu thuế ở các nước đang phát triển. Lanre Kassim và Mario Mansour. Tháng 6/2016, trang 3-9

9 Chi tiêu thuế: Làm rõ chi tiêu chính phủ thông qua hệ thống thuế - Bài học từ các nền kinh tế phát triển và chuyển đổi. Ngân hàng Thế giới và Ngân hàng tái thiết và phát triển quốc tế: Hana Polackova Bixi, Christian M.A. Valenduc, Zhicheng Li Swift. 2004, trang 1-16

10 Cơ quan Ngân khố Hoa Kỳ - Văn phòng Phân tích Thuế. <https://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Pages/Office-of-Tax-Analysis.aspx>

11 Báo cáo về tác động của ưu đãi thuế của bang Massachusetts đối với ngành sản xuất phim năm 2013. Commonwealth of Massachusetts, *Sở thuế*. Tháng 4/2016

12 Chi tiêu thuế ở các nước OECD. OECD. 2010, trang 127

13 Đánh giá về Báo cáo Chi tiêu thuế ở các nước đang phát triển. Lanre Kassim và Mario Mansour. Tháng 6/2016, trang 5.

14 Một khái niệm thường được sử dụng là định nghĩa của Schanz-Haig-Simons về thu nhập và tiêu dùng, theo đó thu nhập được xác định là giá trị thị trường của tất cả các hàng hóa và dịch vụ do một cá nhân/tổ chức tiêu thụ, cộng với sự tăng/giảm về tài sản ròng của cá nhân/tổ chức đó. Sử dụng khái niệm về thu nhập này hoặc các khái niệm tương đương, tác giả báo cáo chi tiêu thuế có thể xác định rõ hơn thu nhập của người nộp thuế.

khoản trợ cấp trực tiếp được coi là các khoản chi tiêu thuế, và tất cả các chính sách còn lại là các khoản chi tiêu phi thuế, từ đó tạo thành một phần của hệ thống chuẩn.

Mặc dù ba phương pháp này áp dụng những phương thức khác nhau để xác định cơ sở thuế quốc gia nhưng chúng đều có chung một mục tiêu là làm rõ quy định của quốc gia về một hệ thống thuế chuẩn và sử dụng nó để so sánh với các chương trình chi tiêu thuế đang được thực thi với sự khác biệt về số thu thuế được coi là chi phí thực tế của các chính sách ưu đãi, miễn thuế.

V. ĐỊNH NGHĨA VỀ CHI TIÊU THUẾ

Chi tiêu thuế phải được định nghĩa rõ ràng trong báo cáo. Theo thông lệ quốc tế, Chi tiêu thuế được định nghĩa là sự sai lệch so với luật pháp hiện hành về hệ thống thuế chuẩn. Một số nước có định nghĩa về Chi tiêu thuế tương tự khái niệm trên, trong đó Pháp định nghĩa Chi tiêu thuế là “quy định pháp luật mà việc thực thi nó dẫn đến giảm nguồn thu ngân sách nếu so sánh với hệ thống thuế chuẩn”.¹⁵

VI. MỤC TIÊU CỦA BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

Chi tiêu thuế phải có một mục tiêu được định nghĩa rõ ràng giống như bất kỳ chi tiêu ngân sách nào khác. Nếu quy định của pháp luật không nêu rõ mục tiêu của Chi tiêu thuế, sẽ không thể đánh giá sự thành công hay thất bại trong việc thực hiện mục tiêu của Chi tiêu thuế. Chỉ khi có các mục tiêu được định nghĩa rõ ràng thì bức tranh về chính sách thuế của một quốc gia mới được phản ánh rõ ràng, đầy đủ.

VII. NGƯỜI HƯỞNG LỢI CỦA BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

Để Chi tiêu thuế minh bạch và có tính giải trình, thúc đẩy việc thảo luận của công chúng về các chính sách tài khóa, người hưởng lợi trực tiếp của chính sách phải được xác định rõ trong một Báo cáo Chi tiêu thuế. Báo cáo Chi tiêu thuế không nhất thiết nêu rõ tên các công ty hoặc cá nhân cụ thể nhưng cần phải xác định rõ các nhóm hưởng lợi ở phạm vi rộng hơn (chẳng hạn ngành cờ bạc, các công ty xuất khẩu, các cá nhân có thu nhập cao, các doanh nghiệp nhỏ và vừa...).

VIII. PHƯƠNG PHÁP ƯỚC TÍNH CHI TIÊU THUẾ

Phương pháp sử dụng để ước tính lợi ích và chi phí của Chi tiêu thuế cần được xác định và giải thích trong báo cáo. Báo cáo cũng cần mô tả được phương pháp ước tính một cách chi tiết cho dù phương pháp đó rất kỹ thuật và phức tạp. Điều này giúp các cơ quan, các tổ chức xã hội dân sự, các nhà nghiên cứu và các bên liên quan khác yêu cầu chính phủ phải có trách nhiệm giải trình trong việc đánh giá Chi tiêu thuế. Các phương pháp ước tính cụ thể sẽ được phân tích ở phần sau.

IX. THỜI GIAN VÀ LOẠI HÌNH CHI TIÊU THUẾ

Báo cáo Chi tiêu thuế phải nêu được chính sách Chi tiêu thuế đang phân tích là (i) một quy định được tiếp tục thực hiện và không có ngày kết thúc cụ thể hay (ii) một quy định chỉ áp dụng trong một khoảng thời gian cụ thể với điều khoản xác định ngày Chi tiêu thuế kết thúc.

Báo cáo cũng cần nêu được bản chất chính xác của chính sách Chi tiêu thuế đang phân tích, ví dụ như định nghĩa rõ Chi tiêu thuế thuộc nhóm chính sách thuế nào (ví dụ: miễn thuế, tín dụng thuế, giảm thuế suất hay giãn thời hạn nộp thuế).

X. CHI TIÊU THUẾ THEO SẮC THUẾ VÀ TỔNG GIÁ TRỊ CHI TIÊU THUẾ

Phân tích đầy đủ về chính sách thuế của một quốc gia đòi hỏi Báo cáo Chi tiêu thuế phải nêu được các sắc thuế chịu tác động của các chính sách Chi tiêu thuế, ví dụ VAT, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập cá nhân, thuế tiêu thụ đặc biệt hay thuế nhập khẩu.

Cuối cùng, báo cáo phải nêu được tỷ trọng ước tính của các khoản Chi tiêu thuế cụ thể trong tổng số thu nhập bị mất đi. Về lý thuyết, việc tính tổng các khoản Chi tiêu thuế cụ thể cho thấy tác động tổng thể của Chi tiêu thuế. Tuy nhiên, việc tính toán các khoản Chi tiêu thuế là một công việc phức tạp và cần được thực hiện theo từng trường hợp cụ thể. Các quốc gia không thể giả định rằng nếu một chính sách Chi tiêu thuế được áp dụng hay xóa bỏ, hành vi của người nộp thuế và các chính sách thuế liên quan sẽ không thay đổi.

15 Ngân sách Chi tiêu thuế, Khái niệm và Thách thức trong việc thực hiện. *IDB Working Paper Series*. 2010

C. CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH TOÁN VÀ ƯỚC TÍNH CHI TIÊU THUẾ

Việc đánh giá tác động tổng thể của một chính sách chi tiêu thuế cần sử dụng phương pháp phân tích lợi ích – chi phí. Nhà nghiên cứu cần tính đến các tác động tích cực của chính sách đang xem xét cũng như các tác động tiêu cực khi thực hiện chính sách đó.

Đầu tiên, cần cân nhắc một số khái niệm chung có ảnh hưởng đến việc phân tích lợi ích – chi phí.

Các khoản chi tiêu thuế tạo ra chi phí theo ba nhóm chủ yếu: (i) mất mát ngân sách trực tiếp từ khoản thuế chính phủ không thu được do chính sách chi tiêu thuế; (ii) giảm tính hiệu quả do tăng tính phức tạp của hệ thống thuế và giảm sự thống nhất của chính sách thuế; và (iii) tăng chi phí quản lý hành chính và gánh nặng tuân thủ do tăng khối lượng công việc cho cơ quan quản lý thuế và người nộp thuế do sự phức tạp trong việc áp dụng các biện pháp chi tiêu thuế.

Lợi ích của chi tiêu thuế có thể được chia thành hai nhóm chính: (i) các hoạt động kinh tế tăng lên nhờ áp dụng các biện pháp chi tiêu thuế, thể hiện sự phát triển kinh tế trực tiếp nhờ chính sách ưu đãi; và (ii) tăng thu ngân sách do thu nhập chịu thuế của các doanh nghiệp và cá nhân hưởng lợi từ sự phát triển kinh tế tăng lên.

Bên cạnh đó, lợi ích cũng cần phải được xem xét trên khía cạnh khác. Tác động kinh tế tích cực của một chính sách chi tiêu thuế có thể được chia thành ba nhóm: (i) tác động trực tiếp, chỉ bao gồm các hoạt động kinh tế được thúc đẩy trực tiếp nhờ chính sách ưu đãi thuế; (ii) tác động gián tiếp, bao gồm các hoạt động kinh tế phát sinh từ tác động trực tiếp thông qua các chuỗi cung ứng hoặc mối liên kết liên ngành, nhờ đó làm tăng nguồn thu cho ngân sách; và (iii) tác động dây chuyền, là tác động dự kiến theo hiệu ứng số nhân của thu nhập phát sinh từ các hoạt động kinh tế (tiền lương, sự phát triển kinh tế...) và số thuế thu được.

Tuy nhiên, việc phân tích lợi ích – chi phí đầy đủ của một chính sách chi tiêu thuế cần phải cân nhắc đến các khía cạnh khác ngoài các lợi ích và chi phí trực tiếp và rõ ràng liên quan đến chính sách chi tiêu thuế¹⁶. Theo đó, chi phí của một chính sách chi tiêu thuế cần được xem xét trên các khía cạnh sau:

- *Tính phù hợp* – Chính sách ưu đãi thuế có đồng bộ với các ưu tiên chính sách của quốc gia và có thực sự giải quyết được yêu cầu thực tế của đất nước?

Các nhà xây dựng chính sách phải thiết lập được một chính sách thuế tổng thể và chỉ áp dụng ưu đãi thuế nhằm nhấn mạnh hơn nữa các ưu tiên đã xác định trong chính sách tổng thể đó. Theo đó, chi tiêu thuế chỉ nên áp dụng nhằm thúc đẩy các ngành kinh tế chưa phát triển, không nên áp dụng để thu hút hơn nữa đối với một ngành kinh tế đã phát triển tốt.

- *Tính hiệu lực* – Chính sách chi tiêu thuế có đạt được mục tiêu đề ra một cách hiệu quả, trong ngân sách cho phép và không có các kết quả không mong muốn?

Tính hiệu lực là một nhân tố quan trọng cần cân nhắc đến khi đánh giá lợi ích – chi phí của một chính sách ưu đãi thuế vì mặc dù có thể đạt được các mục tiêu đề ra nhưng chi phí để thực hiện chính sách ưu đãi có thể lớn hơn nhiều so với một chính sách khác được thiết kế tốt và có thể đạt được cùng mục tiêu.

- *Tính hiệu quả* – Chi tiêu thuế có phải là biện pháp phù hợp nhất và hiệu quả nhất để đạt được các mục tiêu nếu so sánh với các phương thức thiết kế chính sách khác?

Chi tiêu thuế có thể được thực hiện dưới các hình thức khác nhau (giảm thuế suất, tín dụng thuế, miễn thuế...) để giải quyết cùng một vấn đề, do đó các nhà xây dựng chính sách và các nhà nghiên cứu cần xác định hình thức cụ thể nào có thể giải quyết hiệu quả nhất mục tiêu đã đặt ra.

- *Ưu đãi thừa* – Chính sách ưu đãi thuế có giúp thúc đẩy các khoản đầu tư mới hay chỉ mang lại lợi ích cho những người nộp thuế vẫn thực hiện đầu tư dù có chính sách ưu đãi thuế hay không?

Các nhà hoạch định chính sách cần đặt ra câu hỏi liệu chính sách ưu đãi có thực sự thúc đẩy các hoạt động kinh tế hay chỉ đơn thuần mang lại lợi ích cho một ngành kinh tế và người nộp thuế cụ thể. Nếu một chính sách ưu đãi thuế được coi là ưu đãi thừa, số thu mất đi sẽ bị lãng phí.

¹⁶ Chi tiêu thuế: Làm rõ chi tiêu chính phủ thông qua hệ thống thuế – Bài học từ các nền kinh tế phát triển và chuyển đổi. *Ngân hàng Thế giới và Ngân hàng tái thiết và phát triển quốc tế: Hana Polackova Brixli, Christian M.A. Valenduc, Zhicheng Li Swift. 2004, trang 19-33*

- *Sự dịch chuyển nội bộ* – Chính sách ưu đãi có thúc đẩy việc dịch chuyển của nguồn vốn hoặc các công ty đến các khu vực được ưu đãi mới không?

Vị trí của các công ty và dự án đầu tư thường được xác định dựa trên hiệu quả kinh tế. Nếu một công ty đã hoạt động quyết định dịch chuyển địa điểm hoạt động do chính sách ưu đãi thuế, điều này thể hiện sự mất mát về hiệu quả kinh tế và nguồn thu của chính phủ.

- *Tác động lấn át đầu tư* – Chính sách ưu đãi có thu hút nguồn vốn đầu tư vốn dĩ sẽ mang lại hiệu quả cao hơn nếu đầu tư vào các khu vực khác của đất nước?

Sự dịch chuyển của nguồn vốn đầu tư và dự án mang lại hiệu quả cao hơn ở các khu vực khác sang các khu vực mới được hưởng ưu đãi càng làm xói mòn cơ sở thuế quốc gia.

- *Chi phí cơ hội* – Nguồn thu bị mất đi do ưu đãi thuế có thể được sử dụng như là các khoản đầu tư hiệu quả hơn?

Nếu không áp dụng các điều kiện ưu đãi và miễn giảm thuế, nguồn thu bị mất đi này có thể được sử dụng có hiệu quả hơn trong các lựa chọn chính sách khác như đầu tư vào giáo dục, đào tạo nghề hoặc cơ sở hạ tầng.

- *Chi phí tăng thêm* – Liệu chính phủ có cần phải bỏ thêm các khoản chi phí khác để đảm bảo thực hiện thành công chính sách ưu đãi thuế?

Trong hầu hết các trường hợp, các chính phủ thường phải chi thêm ngân sách liên quan đến ưu đãi thuế. Điều này thể hiện rất rõ khi xem xét các chính sách ưu đãi theo địa bàn, ví dụ như chính phủ sẽ phải tăng chi tiêu từ ngân sách để đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng trong các khu kinh tế đặc biệt.

I. PHƯƠNG PHÁP ƯỚC TÍNH CHI PHÍ

Có nhiều phương pháp khác nhau để ước tính tổng chi phí của một chính sách chi tiêu thuế, trong đó có hai phương pháp truyền thống nhất là phương pháp *Nguồn thu bị mất đi* và phương pháp *Nguồn thu tăng lên*.

Phương pháp nguồn thu bị mất đi đo lường sự sụt giảm của nguồn thu từ thuế do tác động của chính sách ưu đãi thuế sau khi chính sách này đã có hiệu lực. Chi phí của chi tiêu thuế được coi là sự khác biệt giữa số thuế thu được từ những người nộp thuế được hưởng một chính sách ưu đãi cụ thể và số thuế thu được từ những người nộp thuế tương tự nhưng không được hưởng

chính sách ưu đãi. Đây là phương pháp phổ biến nhất, tương đối đơn giản và được phần lớn các quốc gia sử dụng.¹⁷

Phương pháp nguồn thu tăng lên đo lường số thu tăng lên do xóa bỏ một chính sách ưu đãi thuế trong khi chính sách đó vẫn đang có hiệu lực. Phương pháp này đòi hỏi các số liệu thống kê và dữ liệu kinh tế đầy đủ mà đôi khi không sẵn có, đặc biệt ở các nước đang phát triển, như Tài khoản Đầu vào/Đầu ra và Số nhân Thu nhập Quốc gia. Do đó, việc sử dụng phương pháp này cũng rất hạn chế.

II. MÔ HÌNH KINH TẾ ĐỂ ƯỚC TÍNH CHI PHÍ

Các nhà nghiên cứu sử dụng các mô hình kinh tế để xác định tác động của dự thảo chính sách chi tiêu thuế theo các kịch bản kinh tế trong tương lai. Phương pháp tiên tiến nhất để mô phỏng tác động của chi tiêu thuế và hành vi phản ứng của xã hội là **mô hình cân bằng tổng thể (CGE)**. CGE là mô hình được phát triển ở mức độ cao, rất toàn diện và đầy đủ. Đây là mô hình ước lượng tác động kinh tế được xây dựng trên phần mềm phức tạp và tiên tiến nhất.

CGE có thể phản ánh được các tác động kinh tế và tác động về thu ngân sách trực tiếp, gián tiếp và dây chuyền của bất kỳ chính sách ưu đãi thuế nào nếu được chạy với các dữ liệu đầu vào chính xác, đầy đủ, phù hợp. Mô hình CGE có thể phản ánh được tất cả các hành vi phản ứng trực tiếp và gián tiếp đối với sự thay đổi chính sách của chương trình chi tiêu thuế đang được xem xét.

Tuy nhiên, ngay cả một mô hình đầy đủ, toàn diện cũng có thể cho ra một đánh giá không đáng tin cậy nếu dữ liệu đầu vào không phù hợp, phản ánh được tất cả các yếu tố. Dữ liệu và quy trình phân tích cũng có thể được sử dụng để phục vụ cho mong muốn và ý đồ của các nhà làm chính sách. Do đó, sự minh bạch của quy trình phân tích, đánh giá là vô cùng quan trọng để kết quả đánh giá có tính tin cậy. Mô hình CGE thường ít được sử dụng do hạn chế về nguồn dữ liệu và thiếu số liệu thống kê kinh tế phù hợp.

Mô hình CGE dựa trên hai nhóm chỉ số kinh tế cơ bản: các tài khoản Đầu vào – Đầu ra và các Số nhân đầu ra theo ngành và toàn bộ nền kinh tế. Phương pháp thu thập dữ liệu tốt nhất cho cả hai nhóm chỉ số này là yêu cầu thêm dữ liệu kinh tế từ người nộp thuế khi họ nộp tờ khai thuế.

1 Tài khoản Đầu vào – Đầu ra là một phương pháp kinh tế lượng thể hiện sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các ngành trong nền kinh tế của một quốc gia hoặc giữa các khu vực kinh tế khác nhau.

¹⁷ Lựa chọn cách tiếp cận chính sách thuế theo hướng mở rộng cơ sở thuế và áp dụng thuế suất thấp. OECD. 2010, phụ lục A, trang 115-153

Mối quan hệ liên ngành như vậy trong một nền kinh tế giải thích việc đầu ra của một ngành có thể trở thành đầu vào của một ngành khác.

2 Phương pháp Số nhân phản ánh tác động của chi tiêu theo thời gian và sự phát triển kinh tế nhờ khoản đầu tư ban đầu của chính phủ. Phương pháp này được áp dụng cho cả chi tiêu trực tiếp của chính phủ và chi tiêu thuế. Phương pháp này dựa trên xu hướng tiêu dùng và tiết kiệm của các doanh nghiệp, cho phép các nhà nghiên cứu xác định tác động của một khoản đầu tư ban đầu đến nền kinh tế.

Gần đây, Liên hợp quốc đã đề xuất một mô hình kinh tế mới để ước lượng toàn bộ chi phí của chi tiêu thuế có tên là **mô hình Mô phỏng Vi mô**.¹⁸ Một đề xuất tương tự cũng được đưa ra gần đây bởi Quỹ Tiền tệ quốc tế¹⁹.

Mô hình mô phỏng vi mô là một phương pháp thay thế được thiết kế để đánh giá hiệu quả - chi phí. Mô hình này có thể áp dụng cho các nước đang phát triển và mang lại những kết quả tích cực (tuy nhiên, mô hình này không hiệu quả và chính xác bằng mô hình CGE). Mô hình mô phỏng vi mô đòi hỏi cần có các dữ liệu sau: (i) báo cáo tài chính và dữ liệu kê khai thuế từ các công ty đang xem xét; và (ii) số nhân thu nhập quốc gia dựa trên xu hướng tiêu dùng và tiết kiệm của các công ty đang xem xét.

Mô hình mô phỏng vi mô ước lượng tác động trực tiếp của một khoản chi tiêu thuế thông qua việc tính toán các dữ liệu sau: (i) tổng đầu tư vốn; (ii) đầu tư thừa; (iii) sự gia tăng của việc làm, thu nhập lao động và lợi nhuận chịu thuế từ các khoản đầu tư vốn bổ sung; (iv) sự gia tăng đối với nguồn thu ngân sách từ thuế thu nhập cá nhân (PIT), thuế thu nhập doanh nghiệp (CIT) và thuế tiêu dùng (VAT); và (v) sự mất mát nguồn thu do ưu đãi thừa.

Sau khi xác định tác động trực tiếp của chi tiêu thuế, mô hình tiếp tục xác định tác động gián tiếp thông qua việc phân tích các dữ liệu sau: (i) mua sắm tư liệu sản xuất trong nước từ khoản đầu tư bổ sung; (ii) tác động của tư liệu sản xuất đã được mua sắm (đầu tư và lao động); (iii) mua sắm nguyên liệu thô và nguyên liệu đã chế biến trong nước để sản xuất tư liệu sản xuất; (iv) tác động của nguyên liệu đã mua sắm (đầu tư và lao động); và (v) nguồn thu ngân sách tăng lên từ thuế thu nhập cá nhân (PIT), thuế thu nhập doanh nghiệp (CIT) và thuế tiêu dùng (VAT).

Cuối cùng, tác động dây chuyền được ước tính bằng cách nhân Tổng thu nhập được tạo ra (cả trực tiếp và gián tiếp), sau khi trừ đi số thu mất đi, với Hệ số nhân Thu nhập Quốc gia.

¹⁸ Xây dựng và đánh giá ưu đãi thuế ở các nước đang phát triển – một số vấn đề và kinh nghiệm của một quốc gia. *United Nations and Inter-American Center of Tax Administration*. Tháng 3/2018, trang 103-114

¹⁹ Lựa chọn cho các nước có thu nhập thấp về chính sách ưu đãi thuế đối với đầu tư hiệu lực, hiệu quả. *Quỹ Tiền tệ quốc tế, OECD, Liên hợp quốc và Ngân hàng Thế giới*. Tháng 10/2015, trang 17-21

D. VÍ DỤ VỀ BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

I. ƯU ĐÃI THUẾ ĐỐI VỚI NGÀNH SẢN XUẤT PHIM ẢNH Ở MASSACHUSETTS (HOA KỲ)

Bang Massachusetts ở Hoa Kỳ áp dụng chính sách ưu đãi thuế nhằm thu hút đầu tư đối với ngành sản xuất phim và thúc đẩy sự phát triển của ngành phim ảnh và phim truyền hình.²⁰ Từ năm 2007, khi sửa đổi quy định pháp luật hiện hành, hàng năm Sở thuế Massachusetts phải công bố báo cáo chi tiêu thuế.²¹

Gói ưu đãi thuế nhằm thu hút đầu tư vào ngành sản xuất phim ở Massachusetts bao gồm các chính sách sau: (i) tín dụng thuế tương đương 25% chi phí sản xuất của một bộ phim; (ii) tín dụng thuế tương đương 25% chi phí tiền lương của một bộ phim; (iii) miễn hoàn thuế thuế doanh thu. Chính sách tín dụng thuế có thể được sử dụng để giảm nghĩa vụ thuế thường xuyên, trong trường hợp vẫn còn tín dụng thuế chưa được sử dụng thì người nộp thuế có thể nhận một khoản hoàn thuế bằng tiền mặt tương đương 90% giá trị hoặc chuyển nhượng/bán tín dụng thuế cho người nộp thuế cá nhân khác. Kết quả của chính sách hoàn thuế đối với khoản tín dụng chưa sử dụng là trong thực tế, chính sách ưu đãi này có thể dẫn đến việc chi trả bằng tiền mặt rất lớn từ nguồn thu thuế của bang cho các nhà sản xuất phim.

Để tính toán tổng số chi tiêu thuế, Sở thuế Massachusetts sử dụng các thông tin thống kê trong đó có các thông tin về chính sách ưu đãi trong suốt năm 2013 như sau:

- Tổng số tín dụng thuế phát sinh, khai báo và chi trả trong năm tài khóa;
- Ước tính sản lượng ngành sản xuất phim ảnh trong trường hợp không có ưu đãi thuế;
- Tổng số chi trả cho nhân viên có khai báo được hưởng ưu đãi thuế;
- Tiền lương của người cư trú và người không cư trú tại Massachusetts;
- Chi phí đối với hoạt động kinh doanh tại Massachusetts và ngoài Massachusetts;

- Số việc làm mới được tạo ra bởi các hoạt động sản xuất có khai báo được ưu đãi thuế, bao gồm cả người cư trú và người không cư trú tại Massachusetts;

- Mức tăng chi tiêu ròng ở Massachusetts do kết quả của chính sách ưu đãi thuế

Việc phân tích những dữ liệu trên cho phép Sở thuế đi đến các kết luận sau:

- Do dữ liệu bao gồm “Ước tính sản lượng ngành sản xuất phim ảnh trong trường hợp không có ưu đãi thuế”, thực tế Massachusetts đã tính toán yếu tố ưu đãi thừa của chính sách ưu đãi này. Do việc sản xuất, đầu tư của ngành phim ảnh vẫn có thể được thực hiện tại Massachusetts mà không cần có chính sách giảm thuế hay tín dụng thuế, số thu ngân sách mất đi do ưu đãi thuế có thể được coi là khoản thu mất đi một cách lãng phí do chính sách ưu đãi.
- Do nghiên cứu đánh giá ba nhóm dữ liệu về hoạt động kinh tế của cả cá nhân, doanh nghiệp cư trú và không cư trú ở Massachusetts, kết quả cho thấy tác động trực tiếp tích cực chỉ giới hạn đối với chính sách ưu đãi áp dụng cá nhân, doanh nghiệp trong phạm vi bang, còn chính sách ưu đãi đối với cá nhân, doanh nghiệp ngoài phạm vi bang không mang lại kết quả tích cực.
- Luật ngân sách của Massachusetts quy định rằng chính quyền bang phải quản lý ngân sách hàng năm sao cho không để xảy ra tình trạng thâm hụt ngân sách. Do đó, nếu chi tiêu trong năm tới tăng lên thì các nhà lập pháp phải thực hiện tăng thuế lên một mức tương ứng để cân bằng thụ chi. Do tín dụng thuế có thể được hoàn và chuyển nhượng cho người nộp thuế khác, chính quyền bang phải cân nhắc quy mô và giá trị của khoản tín dụng thuế và phải có những điều chỉnh chính sách phù hợp để cân bằng các khoản chi này. Vì vậy, nghiên cứu này đã đưa ra kết quả rõ ràng và trực tiếp của việc tăng thuế trong năm do chính sách ưu đãi thuế này. Điều này rất quan trọng và cho người nộp thuế thấy rõ rằng chính sách chi tiêu thuế đi kèm với chi phí có liên quan và sự dịch chuyển về gánh nặng thuế giữa những người nộp thuế.

Nghiên cứu này ở Massachusetts được coi là có chất lượng cao do đề cập đến một số khía cạnh

²⁰ Xây dựng và đánh giá ưu đãi thuế ở các nước đang phát triển – một số vấn đề và kinh nghiệm của một quốc gia. *United Nations and Inter-American Center of Tax Administration*. Tháng 3/2018, trang 92-95

²¹ Báo cáo về tác động của ưu đãi thuế của bang Massachusetts đối với ngành sản xuất phim năm 2013. *Commonwealth of Massachusetts, Sở thuế*. Tháng 4/2016

và vấn đề mà người nộp thuế cần tính đến khi lựa chọn duy trì hay xóa bỏ ưu đãi thuế. Báo cáo này dường như không bị tác động về chính trị là phải đánh giá chính sách ưu đãi thuế hoàn toàn mang lại kết quả tích cực giống như một số báo cáo khác mà dưới đây là một ví dụ.

II. ƯU ĐÃI THUẾ ĐỐI VỚI TESLA Ở NEVADA (HOA KỲ)

Tesla là một công ty đa quốc gia nổi tiếng trên thế giới về sản xuất xe điện, hệ thống tích năng và pin mặt trời. Công ty này vốn đặt trụ sở tại bang California và mới quyết định xây dựng nhà máy pin lớn nhất thế giới tên là Gigafactory để sử dụng cho xe điện và hệ thống tích năng của mình. Tesla được nhiều nước trên thế giới và năm bang ở Hoa Kỳ đề nghị cho hưởng ưu đãi thuế và cuối cùng đã chọn Nevada để xây dựng nhà máy. Năm 2014, chính quyền bang Nevada công bố một báo cáo chi tiêu thuế trong đó phân tích các con số xung quanh việc thực hiện nhà máy và số thu mất đi do chính sách ưu đãi.²²

Theo số liệu của Tesla, chi phí xây dựng nhà máy là 1 tỷ đô la trong giai đoạn 3 năm, chi phí đầu tư cho máy móc thiết bị là 19 tỷ đô la trong giai đoạn 10 năm, và nhà máy sẽ trực tiếp tạo ra 6.500 việc làm mới.

Gói ưu đãi thuế do bang Nevada áp dụng cho Tesla bao gồm miễn thuế hoàn toàn đối với: (i) Thuế tài sản đến năm 2024; và (ii) Thuế doanh thu bang và địa phương đối với vật liệu và dụng cụ xây dựng trong 20 năm. Bên cạnh đó, Nevada cũng sẽ áp dụng chính sách tín dụng thuế có thể chuyển nhượng được đối với Tesla như sau: (i) 75 triệu đô la Mỹ cho 6.000 việc làm; và (ii) 120 triệu đô la cho 3,5 tỷ đô la đầu tư ban đầu.²³

Theo báo cáo chi tiêu thuế do chính quyền bang Nevada xây dựng, việc thực hiện nhà máy Gigafactory của Tesla ở Nevada sẽ có các tác động kinh tế sau: (i) tác động trực tiếp tạo ra 6.500 việc làm và nguồn thu hàng năm là 370 triệu đô la; (ii) tác động gián tiếp và dây chuyền tạo ra 6.400/12.600 việc làm và nguồn thu hàng năm 334 triệu/953 triệu đô la; và (iii) tổng số 12.900/22.700 việc làm gián tiếp và nguồn thu 700 triệu/1,3 tỷ đô la. Về tác động đến nguồn thu trong tương lai, nhà máy sẽ có tác động trực tiếp tạo ra 460 triệu đô la trong 20 năm và tác động gián tiếp và dây chuyền từ 776 triệu – 1,48 tỷ đô la trong cùng giai đoạn.

Tuy nhiên, báo cáo chi tiêu thuế này được cho rằng bị ảnh hưởng bởi yếu tố chính trị và có vấn đề về chất lượng do chỉ tập trung vào các kết quả

tích cực và thiếu phân tích các khía cạnh tiêu cực của gói ưu đãi thuế. So sánh với báo cáo trên đây của bang Massachusetts thì báo cáo của bang Nevada có chất lượng thấp hơn và cổ thuyết phục người nộp thuế ở Nevada về quyết định của chính quyền. Một báo cáo phân tích nghiêm túc cần phải cân nhắc các khía cạnh sau:

1 Chính sách ưu đãi thừa: Ban đầu Tesla chỉ yêu cầu được ưu đãi 500 triệu đô la tín dụng thuế, trong khi đó cuối cùng chính quyền bang Nevada đã áp dụng một gói ưu đãi có trị giá lên tới 1,25 tỷ đô la. Ngoài lợi ích tài chính do chính quyền bang Nevada cung cấp, bang Nevada cũng có tất cả các điều kiện thuận lợi khác mà Tesla tìm kiếm như: có vị trí địa lý thuận lợi, gần với trụ sở chính của công ty ở California; có nhiều năng lực để Tesla có thể tận dụng được pin mặt trời để cung cấp điện cho nhà máy; có tài nguyên thiên nhiên cho việc sản xuất pin Lithium; quy định của pháp luật về lao động thuận lợi, ít nảy sinh các vấn đề về tiền lương, ảnh hưởng của nghiệp đoàn và đình công; cơ sở hạ tầng; và lực lượng lao động có trình độ.

2 Báo cáo của chính quyền bang Nevada cho rằng không có chi phí tăng thêm liên quan đến gói chính sách ưu đãi thuế này ngoài số thuế được miễn giảm, ưu đãi nêu trên. Tuy nhiên, rõ ràng cần có phân tích về chi phí cơ hội của nguồn thu bị mất đi cũng như việc thực hiện tăng thuế đối với các công ty trong cùng giai đoạn (chuyển gánh nặng thuế sang các công ty nhỏ và vừa) và nhu cầu phát triển cơ sở hạ tầng để đáp ứng sự tăng lên của dân số ở khu vực có nhà máy của Tesla.

3 Ước tính tiêu cực về thuế tài sản, do báo cáo coi tất cả 6.500 nhân viên mới của Tesla là cư dân mới chuyển đến Nevada từ các bang khác. Tuy điều này không thường xảy ra, nó cũng cho thấy hầu hết các cá nhân hưởng lợi từ nhà máy của Tesla sẽ không phải là người nộp thuế ở Nevada, và điều này thể hiện các kết luận sau: (i) Sự thay thế việc làm ở bang, điều này sẽ không tạo ra việc làm hay nguồn thu mới; (ii) Những người này không phải là cư dân của bang, lợi ích của họ sẽ mâu thuẫn với lợi ích của cư dân Nevada và không tạo ra nguồn thu mới.

Như đã nêu ở phần trên, tính khách quan, không thiên vị là yêu cầu cơ bản để xây dựng một báo cáo chi tiêu thuế đúng đắn, tin cậy. Các báo cáo bị chi phối quá lớn bởi yếu tố chính trị sẽ bỏ qua những yếu tố quan trọng cần được cân nhắc, tính đến bởi người nộp thuế cư trú, quan chức chính phủ và các nhà nghiên cứu.

²² Văn phòng Phát triển Kinh tế của Thống đốc bang Nevada, 2014

²³ Xây dựng và đánh giá ưu đãi thuế ở các nước đang phát triển – một số vấn đề và kinh nghiệm của một quốc gia. *United Nations and Inter-American Center of Tax Administration*. Tháng 3/2018, trang 96-103

E. SỰ CẦN THIẾT CỦA BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ

Báo cáo Chi tiêu thuế là một chính sách mang lại nhiều kết quả tích cực xét trên phương diện chính sách tài khóa quốc gia, đặc biệt là đối với các quốc gia đang phát triển. Nếu thực hiện có hiệu quả yêu cầu này, Việt Nam có thể phân tích được những thành công và thất bại của từng chính sách cũng như tổng thể các chính sách ưu đãi, miễn thuế áp dụng đối với các doanh nghiệp và các nhà đầu tư. Thông qua công cụ minh bạch là báo cáo chi tiêu thuế, các chính trị gia và dân chúng có thể biết được nguồn thu mất đi do chi tiêu thuế có mang lại kết quả tích cực như mong muốn không, hay chính sách miễn thuế đó không thành công và cần phải bị xóa bỏ.

Tuy nhiên, để Báo cáo Chi tiêu thuế mang lại hiệu quả, Báo cáo phải được xây dựng và công bố một cách khách quan, không bị ảnh hưởng bởi ý chí chính trị. Trong ví dụ về trường hợp của Tesla và Nevada nêu trên, báo cáo chỉ thực sự có đầy đủ giá trị khi cơ quan xây dựng báo cáo đánh giá cả tác động tích cực và tiêu cực của một chính sách ưu đãi/miễn thuế mà không bị ảnh hưởng bởi một kết quả đã định trước. Nếu không, báo cáo sẽ bị bóp méo và đưa ra các kết luận sai lầm, không phân tích đúng tình hình tài khóa của Chính phủ.

F. TRƯỜNG HỢP VIỆT NAM: KHUYẾN NGHỊ CHÍNH SÁCH VỀ CHI TIÊU THUẾ VÀ QUẢN LÝ NGUỒN THU CHÍNH PHỦ

I. QUY ĐỊNH PHÁP LUẬT HIỆN HÀNH LIÊN QUAN ĐẾN BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM

Chi tiêu thuế là một thuật ngữ tương đối mới ở Việt Nam, chưa được nhắc đến trong các văn bản quy phạm pháp luật mà mới chỉ xuất hiện trong một vài báo cáo nghiên cứu. Luật Ngân sách Nhà nước, văn bản quy phạm pháp luật cao nhất trong lĩnh vực tài chính – ngân sách, quy định hệ thống các báo cáo về thu – chi ngân sách cần xây dựng và công khai hàng năm để cơ quan lập pháp và nhân dân giám sát, tuy nhiên trong đó không có quy định về báo cáo chi tiêu thuế.

Mặc dù không có quy định về việc xây dựng báo cáo chi tiêu thuế hàng năm, luật pháp Việt Nam vẫn yêu cầu ước tính chi tiêu thuế khi xây dựng một chính sách thuế mới trình Quốc hội thông qua. Điều 64 Luật ban hành văn bản quy phạm pháp luật quy định các dự án luật khi trình Quốc hội phải kèm theo báo cáo đánh giá tác động chính sách. Yêu cầu về nội dung của báo cáo này được quy định chi tiết tại Điều 6 Nghị định số 34/2016/NĐ-CP ngày 14/5/2016 như sau:

- Tác động về kinh tế được đánh giá trên cơ sở phân tích chi phí và lợi ích đối với một hoặc một số nội dung về sản xuất, kinh doanh, tiêu dùng, môi trường đầu tư và kinh doanh, khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp, tổ chức và cá nhân, cơ cấu phát triển kinh tế của quốc gia hoặc địa phương, chi tiêu công, đầu tư công và các vấn đề khác có liên quan đến kinh tế.
- Tác động về xã hội được đánh giá trên cơ sở phân tích, dự báo tác động đối với một hoặc một số nội dung về dân số, việc làm, tài sản, sức khỏe, môi trường, y tế, giáo dục, di lại, giảm nghèo, giá trị văn hóa truyền thống, gắn kết cộng đồng, xã hội và các vấn đề khác có liên quan đến xã hội.
- Tác động về giới được đánh giá trên cơ sở phân tích, dự báo các tác động kinh tế, xã hội liên quan đến cơ hội, Điều kiện, năng lực thực hiện và thụ hưởng các quyền, lợi ích của mỗi giới.
- Tác động của thủ tục hành chính được đánh giá trên cơ sở phân tích, dự báo về sự cần thiết, tính hợp pháp, tính hợp lý và chi phí tuân thủ của thủ tục hành chính để thực hiện chính sách.

- Tác động đối với hệ thống pháp luật được đánh giá trên cơ sở phân tích, dự báo khả năng về thi hành và tuân thủ của các cơ quan, tổ chức, cá nhân, tác động đối với tổ chức bộ máy nhà nước, khả năng thi hành và tuân thủ của Việt Nam đối với các điều ước quốc tế.

Theo các quy định này, khi trình một đề xuất về chính sách thuế lên Quốc hội cũng cần có báo cáo đánh giá tác động chính sách kèm theo. Báo cáo này phải trả lời được các câu hỏi sau:

- Dự án luật sẽ tác động như thế nào đến toàn bộ nền kinh tế?

(Tùy thuộc vào mỗi chính sách thuế, báo cáo có thể nhấn mạnh đến tác động của chính sách thuế đối với tăng trưởng kinh tế, đầu tư, chỉ số giá tiêu dùng hay hoạt động thương mại...).

- Dự án luật sẽ tác động như thế nào đến các doanh nghiệp, cá nhân và người nộp thuế?
- Dự án luật sẽ tác động như thế nào đến nguồn thu ngân sách?
- Dự án luật sẽ tác động như thế nào đến việc cải cách thủ tục hành chính?
- Dự án luật sẽ tác động như thế nào đến bình đẳng giới?

Thông thường, tác động của một chính sách thuế rất phức tạp và đa chiều. Trong nhiều trường hợp, rất khó để xác định chính sách đó là tốt hay không tốt và các chính phủ phải lựa chọn giữa nhiều mục tiêu ưu tiên khác nhau. Việc trả lời cho các câu hỏi trên sẽ giúp các nhà xây dựng chính sách đưa ra quyết định dựa trên cơ sở phân tích lợi ích – chi phí.

Theo quy định về đánh giá tác động chính sách nêu trên, một dự án luật trong đó có chính sách ưu đãi thuế cũng phải được đánh giá trên nhiều khía cạnh khác nhau. Trong đó, đánh giá tác động đối với nguồn thu ngân sách là một yếu tố quan trọng cần được thận trọng cân nhắc, xem xét gắn với tình hình tài khóa của chính phủ.

II. TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG THUẾ VÀ CHI TIÊU THUẾ CỦA VIỆT NAM

1. Tổng quan về hệ thống thuế của Việt Nam

Hệ thống thuế Việt Nam bao gồm 9 sắc thuế sau:

- a) Thuế giá trị gia tăng (VAT)
- b) Thuế tiêu thụ đặc biệt
- c) Thuế thu nhập doanh nghiệp

- d) Thuế thu nhập cá nhân
- e) Thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu
- f) Thuế sử dụng đất nông nghiệp
- g) Thuế sử dụng đất phi nông nghiệp
- h) Thuế bảo vệ môi trường
- i) Thuế tài nguyên

Ngoài các sắc thuế trên còn có các nguồn thu ngân sách khác như phí và lệ phí, tiền cho thuê đất, thuê mặt nước, tiền sử dụng đất... Trong giai đoạn 2016-2017, các nguồn thu trên tạo thành nguồn thu ngân sách Nhà nước với tỷ trọng so với GDP hàng năm khoảng 25%, trong đó khoảng 22,7% là nguồn thu từ thuế. Trong số các khoản thu nêu trên, thuế giá trị gia tăng là nguồn thu quan trọng nhất chiếm tỷ trọng khoảng 24% tổng thu ngân sách, tiếp đó là thuế thu nhập doanh nghiệp (bao gồm cả thuế thu nhập của các doanh nghiệp dầu khí) và tiền sử dụng đất với tỷ trọng lần lượt là 17% và 10%²⁴.

2. Các chính sách ưu đãi thuế hiện hành trong một số luật thuế

Trong quá trình phát triển nền kinh tế, Việt Nam đã áp dụng nhiều chính sách ưu đãi về thuế nhằm thu hút đầu tư, hỗ trợ người nộp thuế đồng thời đạt được các mục tiêu về an sinh xã hội. Chính sách ưu đãi thuế được quy định trong hầu hết các luật thuế, trong đó bao gồm các chính sách ưu đãi chủ yếu sau:

- a) Ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các ngành, lĩnh vực khuyến khích đầu tư (sản xuất nông nghiệp, nghiên cứu khoa học, công nghệ thông tin, sản xuất phần mềm, các ngành công nghiệp hỗ trợ, các lĩnh vực xã hội hóa...) và các địa bàn khuyến khích đầu tư theo các hình thức: miễn thuế, giảm thuế, áp dụng mức thuế suất ưu đãi thấp hơn thuế suất phổ thông. Các dự án có quy mô lớn (có vốn đầu tư từ 6.000 tỷ đồng trở lên) cũng được hưởng chính sách ưu đãi. Một số khoản chi thêm liên quan đến lao động nữ, lao động là người dân tộc thiểu số; khoản trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp được tính vào thu nhập chịu thuế; quy định về chuyển lỗ... Chính sách ưu đãi thuế có thể có thời hạn hoặc không có thời hạn. Các mức thuế suất ưu đãi bao gồm 17%, 15% và 10%, trong khi mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp phổ thông là 20%.
- b) Ưu đãi về thuế thu nhập cá nhân được thực hiện dưới hình thức miễn thuế đối với một số loại thu nhập (thu nhập từ chuyển nhượng bất động sản giữa các thành viên trong gia đình, chuyển nhượng bất động sản là nhà ở duy

²⁴ Nguồn: Tính toán từ số liệu thống kê ngân sách của Bộ Tài chính được công khai trên website www.mof.gov.vn.

nhất; thu nhập từ nhận thừa kế, quà tặng là bất động sản giữa các thành viên trong gia đình; thu nhập từ sản xuất nông nghiệp; lãi tiền gửi...) và giảm thuế đối với người nộp thuế gặp khó khăn khách quan như thiên tai, hỏa hoạn, tai nạn, bệnh hiểm nghèo.

c) Mức thuế suất VAT thấp (5%) được áp dụng đối với 14 nhóm hàng hóa, dịch vụ (nước sạch, sản phẩm ngành nông nghiệp, sản phẩm chăm sóc sức khỏe, dụng cụ giảng dạy, học tập...) trong khi mức thuế suất phổ thông là 10%.

d) Miễn thuế nhập khẩu đối với 23 nhóm hàng hóa, dịch vụ nhập khẩu (nguyên vật liệu nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu, máy móc

nhập khẩu để tạo tài sản cố định cho các dự án thuộc lĩnh vực và địa bàn khuyến khích đầu tư...).

e) Miễn thuế sử dụng đất nông nghiệp và thuế sử dụng đất phi nông nghiệp đối với một số loại đất và một số người nộp thuế (đất sử dụng cho nghiên cứu khoa học, đất giao cho hộ nghèo, đất sử dụng cho các dự án trong các lĩnh vực và địa bàn khuyến khích đầu tư...).

f) Miễn, giảm tiền thuê đất đối với các dự án thuộc lĩnh vực và địa bàn khuyến khích đầu tư.

g) Miễn, giảm phí và lệ phí đối với trẻ em, người cao tuổi, người khuyết tật và hộ nghèo.



Nhà máy may ở Việt Nam © Sam Tarling/Oxfam

III. ĐÁNH GIÁ CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM

Việt Nam có lịch sử lâu dài về chi tiêu thuế áp dụng đối với các lĩnh vực và địa bàn ưu tiên nhằm đáp ứng yêu cầu phát triển của đất nước và đảm bảo sự phát triển đồng đều giữa các vùng. Trước năm 2004, chi tiêu thuế dưới hình thức áp dụng mức thuế suất ưu đãi thấp hơn còn được áp dụng đối với các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài nhằm thu hút vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài. Các chính sách chi tiêu thuế đã có nhiều đóng góp cho tăng trưởng kinh tế, thúc đẩy đầu tư, thu hẹp khoảng cách giữa các vùng, đồng thời đảm bảo an sinh xã hội. Tuy nhiên, tính hiệu lực và hiệu quả của các chính sách chi tiêu thuế chưa được thường xuyên phân tích, làm rõ với các phương pháp phù hợp.

Để đánh giá hiệu quả của các chính sách chi tiêu thuế, cần trả lời một số câu hỏi sau:

- Chính sách chi tiêu thuế đó có cần thiết để đạt được mục tiêu đề ra hay không?
- Chính sách chi tiêu thuế đó có mang lại những kết quả mong muốn không (ví dụ sự phát triển của các lĩnh vực và địa bàn ưu tiên, tạo thu nhập cho người dân tại các địa bàn đó...)?
- Chi phí và lợi ích của chính sách chi tiêu thuế đó là gì?
- Chi phí cơ hội của chi tiêu thuế?
- Tác động dài hạn của chi tiêu thuế (xói mòn cơ sở thuế, hiệu quả kinh tế...)?

Mặc dù gần đây những câu hỏi này đã được các nhà nghiên cứu và xây dựng chính sách quan tâm

nhưng chưa có câu trả lời thấu đáo do Việt Nam chưa có khung pháp lý đầy đủ cho việc đánh giá chi tiêu thuế cũng như phương pháp đánh giá chi tiêu thuế. Quy định của pháp luật hiện hành chỉ yêu cầu đánh giá trước chi tiêu thuế dưới hình thức báo cáo đánh giá tác động khi trình một dự án luật thuế. Tuy nhiên, báo cáo này thường được xây dựng trên cơ sở định tính hơn là định lượng. Tác động của dự án luật đối với đầu tư, việc làm, tiết kiệm, sản xuất và đối với nền kinh tế nói chung thường được đánh giá về mặt lý thuyết hơn là nghiên cứu thực nghiệm. Tác động đối với nguồn thu ngân sách được đánh giá trên cơ sở định lượng tuy nhiên đôi khi chưa toàn diện do thiếu dữ liệu đầu vào và mô hình dự báo phù hợp. Do chưa có quy định của pháp luật về đánh giá chi tiêu thuế sau khi chính sách được thực hiện, việc đánh giá này chưa được thực hiện thường xuyên và mang tính bắt buộc. Dữ liệu về nguồn thu bị mất đi do chi tiêu thuế không có sẵn hoặc không được phản ánh trong hệ thống báo cáo. Khung phân tích về chính sách ưu đãi thừa, phân tích lợi ích – chi phí, chi phí cơ hội và hiệu quả của chính sách ưu đãi thuế chưa được xây dựng đầy đủ. Do đó, cho đến nay chưa có đánh giá toàn diện, đầy đủ về tác động và hiệu quả tổng thể của chi tiêu thuế ở Việt Nam. Điều này ảnh hưởng đến không chỉ tính minh bạch của hệ thống thuế và trách nhiệm giải trình của các cơ quan có liên quan mà còn đến tính hiệu quả của chính sách thuế với tư cách là công cụ điều tiết nền kinh tế.

Số liệu thống kê về đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Việt Nam cho thấy tác động của ưu đãi thuế đến các lĩnh vực và địa bàn ưu tiên dường như còn hạn chế do các công ty nước ngoài có xu hướng tập trung tại các địa bàn đã phát triển²⁵ và các lĩnh vực mang lại lợi nhuận cao. Trong số các doanh nghiệp được hưởng ưu đãi thuế, các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất phần mềm, khoa học và công nghệ và công nghệ cao đang dẫn đầu với phần lớn chi tiêu thuế được phân bổ cho một số ít các công ty lớn. Kết quả khảo sát gần đây của Grant Thornton về triển vọng đầu tư tư nhân ở Việt Nam cho thấy, 69% các ý kiến trả lời cho rằng sự gia tăng của tầng lớp trung lưu và thu nhập khả dụng là yếu tố quan trọng nhất thúc đẩy đầu tư ở Việt Nam; 60% ý kiến cho rằng tăng trưởng kinh tế cao và ổn định và chỉ có 13% ý kiến cho rằng ưu đãi và trợ cấp của chính phủ là yếu tố quan trọng nhất.²⁶ Thực tế này gợi ý rằng Việt Nam cần xem xét lại một cách cẩn trọng các chính sách ưu đãi thuế hiện hành, đánh giá tính hiệu quả của ưu đãi thuế trong việc đạt được các mục tiêu của đất nước và thu hút đầu tư. Các chính sách ưu đãi thuế không cần thiết hoặc không hiệu quả cần được cắt giảm hoặc xóa bỏ nhằm đảm bảo tính trung lập và hiệu quả của hệ thống thuế. Bên cạnh đó, báo cáo chi tiêu thuế cần được xây dựng một cách toàn diện, thường xuyên để đảm bảo tính minh bạch và giải trình của hệ thống thuế.



Những tòa nhà mới xây ở Hà Nội © Sam Tarling/Oxfam

25 Các dự án ở các tỉnh, thành phố phát triển như Hà Nội, thành phố Hồ Chí Minh, Bà Rịa – Vũng Tàu, Đồng Nai, Bắc Ninh, Hải Phòng ... chiếm 83% tổng số dự án và 67% tổng vốn đầu tư; trong khi đó các dự án ở các khu vực kém phát triển (Tây Nguyên, các tỉnh miền núi phía Bắc) chỉ chiếm 4% tổng số dự án và 5% tổng vốn đầu tư.

26 Grant Thornton (2018), “Đầu tư tư nhân ở Việt Nam: Kỳ vọng tăng trưởng”.

IV. KHUYẾN NGHỊ VỀ BÁO CÁO CHI TIÊU THUẾ Ở VIỆT NAM

Do báo cáo chi tiêu thuế là một vấn đề mới ở Việt Nam, một số vấn đề sau cần phải cân nhắc để việc thực hiện báo cáo chi tiêu thuế mang tính khả thi.

- **Khung pháp lý.** Để chi tiêu thuế minh bạch hơn và sẵn có để cơ quan lập pháp và nhân dân có thể giám sát giống như các khoản chi tiêu chính phủ khác, cần quy định báo cáo chi tiêu thuế phải được xây dựng và trình cùng với các tài liệu ngân sách năm.²⁷ Việc bổ sung báo cáo chi tiêu thuế trong tài liệu ngân sách năm sẽ giúp cơ quan lập pháp có được tổng quan về tổng chi tiêu ngân sách hàng năm, bao gồm cả chi trực tiếp và chi gián tiếp, từ đó giúp đánh giá hiệu quả cũng như chi phí cơ hội của chi tiêu thuế. Để có thể thực hiện được điều này, cần quy định tại Điều 47 Luật Ngân sách Nhà nước báo cáo chi tiêu thuế là một phần trong hồ sơ dự toán ngân sách năm trình Quốc hội. Khi đã được quy định trong luật, Chính phủ và Bộ Tài chính sẽ ban hành các hướng dẫn chi tiết và xây dựng cơ sở dữ liệu cho việc báo cáo chi tiêu thuế và thực hiện báo cáo chi tiêu thuế hàng năm.
- **Phương pháp và dữ liệu.** Như đã nêu, ở Việt Nam hiện nay chưa có phương pháp đầy đủ, toàn diện để đánh giá chi tiêu thuế. Kinh nghiệm của các quốc gia khác cho thấy chi tiêu thuế cần được đánh giá trên cơ sở phân tích lợi ích – chi phí, trong đó một số các yếu tố cần được xem xét như sự phù hợp, tính hiệu lực, hiệu quả của chi tiêu thuế cũng như tác động trực tiếp, gián tiếp và tác động dây chuyền.

Một mô hình có thể phản ánh tất cả các tác động đó của chi tiêu thuế như mô hình CGE là một lựa chọn tốt cho đánh giá chi tiêu thuế. Tuy nhiên, trong bối cảnh cơ sở dữ liệu cho mô hình CGE chưa sẵn có hoặc chưa đầy đủ như hiện nay, chính phủ có thể bắt đầu thực hiện báo cáo chi tiêu thuế bằng việc ước tính số thu mất đi, một phương pháp phổ biến nhiều quốc gia đã và đang áp dụng do đơn giản, dễ thực hiện. Để ước tính số thu mất đi, cơ quan quản lý thuế cần ban hành các hướng dẫn cụ thể, đồng thời xây dựng hệ thống báo cáo có thể ghi chép tất cả các dữ liệu về chi tiêu thuế theo sắc thuế và theo khoản mục như miễn thuế, giảm thuế, tín dụng thuế, thuế suất ưu đãi...

- **Nâng cao năng lực.** Kiến thức và hướng dẫn về chi tiêu thuế và báo cáo chi tiêu thuế cần được phổ biến đến các cơ quan quản lý thuế, quản lý ngân sách ở cả cấp trung ương và các cấp chính quyền địa phương. Ở cấp trung ương, các cán bộ phụ trách việc đánh giá tác động của chính sách thuế và xây dựng báo cáo chi tiêu thuế cần được trang bị kiến thức chuyên sâu và phương pháp đánh giá chi tiêu thuế và các mô hình phân tích dự báo.

²⁷ Hiện nay, Luật Ngân sách Nhà nước yêu cầu các tài liệu sau phải được trình Quốc hội tại kỳ họp tháng 11 hàng năm: đánh giá việc thực hiện ngân sách năm hiện hành; ước tính tổng thu năm sau; ước tính tổng chi năm sau; Kế hoạch tài chính 05 năm quốc gia; Kế hoạch tài chính – ngân sách nhà nước 03 năm quốc gia; báo cáo nợ công; báo cáo tình hình tài chính của các quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách...



TÀI LIỆU KHÔNG BÁN