24/04/2012
Cập nhật 27/03/2013

ĐỖ THIÊN ANH TUẤN

CẢI CÁCH THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG Ở VIỆT NAM

I. Giới thiệu

Kỳ họp thứ 7 của Quốc hội khoá VIII (1990) đã quyết định thông qua Luật thuế doanh thu[1] với mục đích *góp phần thúc đẩy sản xuất, mở rộng lưu thông, khuyến khích phát triển nền kinh tế quốc dân, động viên một phần thu nhập của người tiêu dùng vào ngân sách Nhà nước*. Đến tháng 5 năm 1997, Luật thuế giá trị gia tăng (GTGT) đã được Quốc hội khoá IX, kỳ họp thứ 11 thông qua và có hiệu lực từ đầu năm 1999 trên cơ sở thay thế nhưng có kế thừa Luật thuế doanh thu. Sự ra đời của Luật thuế GTGT đã góp phần quan trọng trong việc tạo nguồn thu cho ngân sách Nhà nước mà còn giúp định hình một hệ thống thuế khoá Việt Nam theo hướng hiện đại. Tuy nhiên, trong quá trình thực thi, Luật thuế GTGT cũng như hệ thống tổ chức của nó đã và đang bộc lộ một số bất cập. Nghiên cứu tình huống này sẽ thảo luận những đặc điểm của hệ thống thuế GTGT ở Việt Nam, phân tích những đóng góp của nó đối với nguồn thu ngân sách cũng như vai trò điều tiết sản xuất, tiêu dùng và phân phối lại thu nhập trong nền kinh tế.

II. Bối cảnh kinh tế và tài khoá trước khi ra đời Luật thuế doanh thu

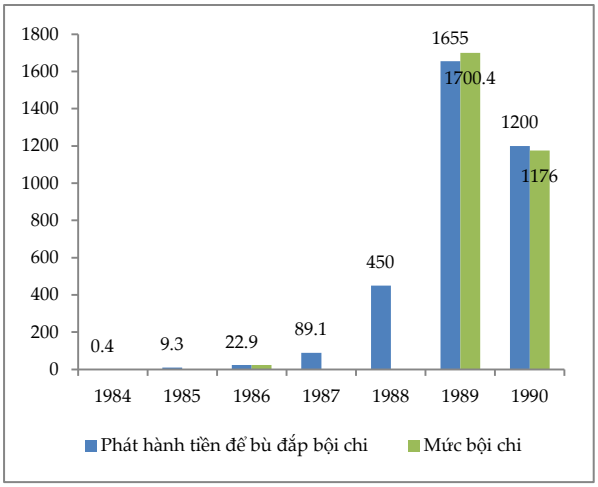
Sai lầm về tổng điều chỉnh giá - lương - tiền cuối năm 1985 đã đưa nền kinh tế Việt Nam bước vào giai đoạn hết sức khó khăn. Nền kinh tế và đời sống xã hội rơi vào tình trạng khủng hoảng nghiêm trọng với tình trạng siêu lạm phát. Chi ngân sách cho tiền lương tăng vọt, nhưng thu ngân sách lại không tăng bao nhiêu bởi vì giá vật tư không tăng như mức mà Ban Chỉ đạo cuộc cải cách đề nghị. Tiền được phát hành nhiều hơn so với kế hoạch làm bùng nổ lạm phát (xem Hình 1). Vòng xoáy điều chỉnh giá - lương - tiền ngày càng làm cho lạm phát leo thang nhanh chóng trong những năm 1986-87. Tiền phát hành ra nhiều nhưng vẫn không đủ đáp ứng nhu cầu lưu thông của nền kinh tế, không có tiền để trả lương công nhân. Vật tư cho sản xuất và hàng hoá cho tiêu dùng hết sức khan hiếm. Giá bán lương thực dù tăng 10 lần vẫn không đủ bù đắp chi phí sản xuất.[2] Đầu tư công nghiệp giảm, còn đầu tư nông nghiệp sa sút. Thực tế cho thấy cuộc cải cách giá – lương – tiền xem như đã vỡ trận.[3] Tuy nhiên, chính sự khủng hoảng này đã làm cho các lãnh đạo nhận ra rằng tiến trình cải cách không thể là một sự chắp vá mà cần phải được thực hiện một cách thực chất và triệt để hơn. Trong bối cảnh đó, Đại hội Đảng toàn quốc lần VI (tháng 12/1986) đã đưa ra những chủ trương cải cách, đổi mới mang tính lịch sử.

[1] Ra đời đồng thời cùng một quyết định với Luật thuế doanh thu còn có Luật thuế tiêu thụ đặc biệt và Luật thuế lợi tức. Luật thuế lợi tức sau này được thay thế bởi Luật thuế thu nhập doanh nghiệp có hiệu lực từ 01/01/1999.
[2] Đặng Phong (2008). Tư duy kinh tế Việt Nam - Chặng đường gian nan và ngoạn mục 1975-1989. Nhà xuất bản Tri thức, Hà Nội.
[3] Đặng Phong (2008), đã dẫn.

Nghiên cứu tình huống này được soạn bởi Đỗ Thiên Anh Tuấn dưới sự giám sát và hướng dẫn của TS. Vũ Thành Tự Anh, giảng viên của Chương trình Giảng dạy Kinh tế Fulbright. Các nghiên cứu tình huống của Chương trình Giảng dạy Fulbright được sử dụng làm tài liệu cho thảo luận trên lớp học, chứ không phải để đưa ra khuyến nghị chính sách.

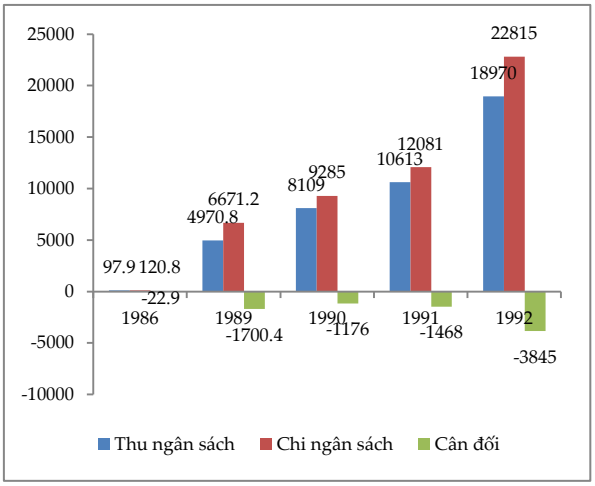
Bản quyền © 2013 Chương trình Giảng dạy Kinh tế Fulbright.

Hình 1. Phát hành tiền để bù đắp bội chi ngân sách thời kỳ 1985 – 1990 *Đvt: Tỷ đồng*



Nguồn: Bộ Tài chính

Hình 2. Cân đối ngân sách thời kỳ 1986 - 1992 *Đvt: Tỷ đồng*



Nguồn: Niên giám Thống kê (1995)

Sau Đại hội VI, Việt Nam tập trung thực hiện Ba chương trình kinh tế lớn bao gồm: lương thực – thực phẩm, hàng tiêu dùng, hàng xuất khẩu. Các hình thức ngăn sông cấm chợ, chia cắt thị trường dần được xoá bỏ. Các thành phần kinh tế ngoài quốc doanh và kinh tế tập thể được thừa nhận và bắt đầu tạo điều kiện phát triển. Mặc dù vậy, kinh tế quốc doanh vẫn được xem là có vai trò chủ đạo trong nền kinh tế, chi phối các thành phần kinh tế khác. Nền kinh tế bắt đầu có những tín hiệu tích cực, từ chỗ phải nhập khẩu lương thực thì Việt Nam đã có thể tự sản xuất được lương thực, không những chỉ đáp ứng đủ nhu cầu tiêu dùng trong nước mà còn có dự trữ và thặng dư xuất khẩu. Chính sách Khoán 10[4] được triển khai từ năm 1988 trên quy mô toàn quốc cũng đã khuyến khích người dân tăng gia sản xuất lúa gạo. Xuất khẩu tăng mạnh, thâm hụt thương mại giảm. Luật đầu tư nước ngoài được ban hành năm 1987 đã tạo ra nền tảng pháp lý hết sức quan trọng cho việc hợp tác làm ăn với nước ngoài, trở thành động lực vô cùng quan trọng cho công cuộc đổi mới và phát triển kinh tế Việt Nam. Từ năm 1989, Việt Nam bắt đầu xuất khẩu dầu thô, đem lại nguồn thu xuất khẩu lớn. Tình trạng siêu lạm phát dần được kiềm chế và hạ nhiệt.[5]

III. Hệ thống thuế doanh thu: vai trò và đặc điểm

1. Sự ra đời và vai trò của thuế doanh thu

Luật thuế doanh thu được ban hành năm 1990 cùng với hai luật thuế khác là Luật thuế tiêu thị đặc biệt (TTĐB) và Luật thuế lợi tức. Việc xây dựng và ban hành các văn bản pháp luật về thuế trong bối cảnh kinh tế đang gặp rất nhiều khó khăn được xem là một nỗ lực lớn của Chính phủ. Tuy nhiên, chính khó khăn mới là động lực để giúp có những thay đổi và cải cách. Các luật thuế nói chung và Luật thuế doanh thu nói riêng ra đời đã giúp tạo lập khuôn khổ pháp lý cho các hoạt động của nền kinh tế và nền tài khoá quốc gia. Các thực thể kinh tế xác lập được quyền lợi và nghĩa vụ tài chính của mình đối với Nhà nước và là một đối tượng trong việc hoạch định ngân sách hoạt động hàng năm. Luật thuế doanh thu ra đời được kỳ vọng sẽ góp phần thúc đẩy các hoạt động sản xuất và đầu tư của nền kinh tế, mở rộng và điều tiết các quan hệ lưu thông và phân phối hàng hoá theo hướng thị trường. Hơn nữa, thuế doanh thu với cơ sở thuế rộng được kỳ vọng sẽ mang lại nguồn thu lớn cho ngân sách, là tiền đề để thực hiện sự phân phối lại thu nhập của xã hội.

2. Những đặc điểm cơ bản của thuế doanh thu

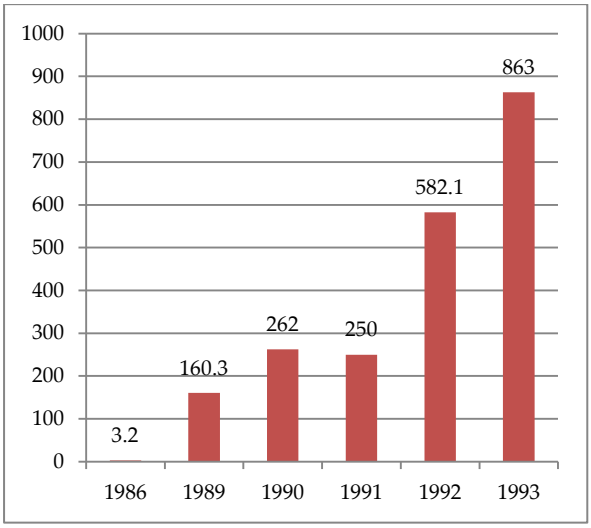
[4] Khoán 10 là một cách gọi của Nghị quyết 10 của Bộ chính trị năm 1988 về việc khoán các sản phẩm nông nghiệp cho người dân.

[5] Văn kiện Đảng Cộng sản Việt Nam: "Báo cáo chính trị của Ban Chấp hành trung ương (khóa VI) tại Đại hội Đại biểu toàn quốc lần thứ VII" do Tổng bí thư Nguyễn Văn Linh trình bày.

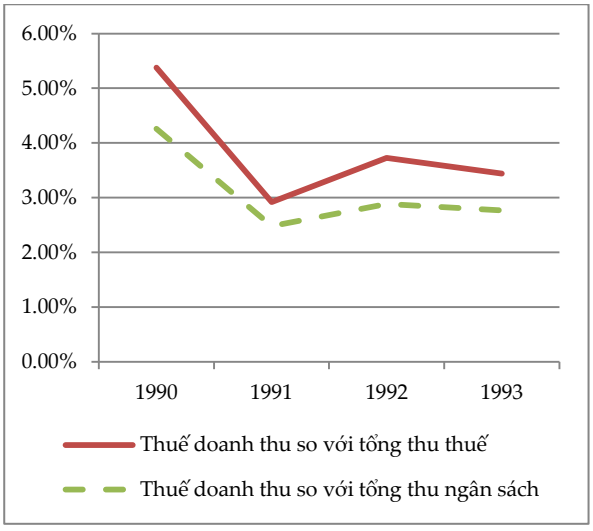
Hệ thống thuế doanh thu của Việt Nam là hệ thống thuế đa khâu, tức là đánh thuế trên mọi khâu của quá trình từ sản xuất, đến phân phối, trao đổi và tiêu dùng. Hệ thống thuế đa khâu này khác cơ bản so với hệ thống thuế đơn khâu bán lẻ ở Mỹ (xem Hộp 1). Theo quy định của Luật thuế doanh thu thì các tổ chức, cá nhân thuộc các thành phần kinh tế có hoạt động sản xuất, xây dựng, vận tải, thương nghiệp, ăn uống, dịch vụ và các hoạt động kinh doanh khác có doanh thu đều phải nộp thuế doanh thu. Tuy nhiên, Luật thuế doanh thu cũng loại trừ các hoạt động sản xuất không phải chịu thuế doanh thu như sản xuất nông nghiệp thuộc diện chịu thuế nông nghiệp, sản xuất hàng hoá thuộc diện chịu thuế TTĐB, và hoạt động sản xuất hàng hoá xuất khẩu. Luật thuế doanh thu trong quá trình thực thi đã có một số điều chỉnh nhất định nhằm sửa chữa những bất cập và hoàn thiện dần phù hợp với quá trình chuyển đổi của nền kinh tế. Các Luật thuế doanh thu sửa đổi 1993 và 1995 ra đời trong những bối cảnh và yêu cầu như vậy.

Hình 3. Thuế doanh thu thời kỳ 1986 – 1993

Đvt: Tỷ đồng



Hình 4. Tỷ trọng thuế doanh thu so với tổng thu thuế và thu ngân sách 1990 – 1993



Nguồn: Tổng cục Thống kê (1994), *Kinh tế và tài chính Việt Nam 1986 – 1992;* và Niên giám thống kê 1995.

Nhìn chung, các điều chỉnh chủ yếu tập trung vào các định nghĩa doanh thu tính thuế và các mức thuế suất. Các định nghĩa doanh thu tính thuế có một số điều chỉnh với những nội hàm quan trọng. Chẳng hạn, Luật thuế doanh thu 1990 định nghĩa doanh thu đối với hoạt động tín dụng là *tiền thu về lãi suất* do người vay trả (Mục e, Khoản 1, Điều 8), trong khi đó Luật thuế doanh thu 1993 định nghĩa lại doanh thu đối với hoạt động tín dụng là *khoản chênh lệch* giữa thu lãi tiền cho vay, thu lãi tiền gửi với trả lãi tiền đi vay, trả lãi tiền gửi (Khoản 1, Điều 1). Với việc thay đổi định nghĩa như vậy thì cơ sở tính thuế của hoạt động tín dụng cũng thay đổi theo hướng thu hẹp. Do vậy, nếu với cùng mức thuế suất và các khoản lãi không đổi thì doanh thu thuế hoạt động tín dụng cũng sẽ giảm đi. Tuy nhiên, để tránh sự giảm sút của doanh thu thuế, Luật thuế doanh thu 1993 cũng đã điều chỉnh lại mức thuế suất của một số hoạt động tín dụng (xem Bảng 1).

Bảng 1. So sánh thuế suất thuế doanh thu ngành dịch vụ tín dụng

Ngành	Luật thuế doanh thu 1990	Luật thuế doanh thu 1993
Tín dụng ngân hàng nông nghiệp	4%	5%
Tín dụng hợp tác xã tín dụng	4%	15%
Tín dụng ngân hàng công thương, công ty tài chính	6%	15%

Tín dụng ngân hàng đầu tư	6%	25%
Tín dụng ngân hàng ngoại thương	8%	35%
Các hoạt động dịch vụ khác của ngân hàng, công ty tài chính	6%	6%

Nguồn: Trích từ Luật thuế doanh thu 1990 và 1993

Mặc dù thuế suất có sự điều chỉnh nhưng định nghĩa doanh thu tính thuế của hoạt động tín dụng theo Luật thuế doanh thu 1993 tương tự như khoản "giá trị gia tăng" của tiền lãi mà bản chất là khoản lãi gộp của ngân hàng. Đánh thuế lên khoản lãi gộp này có tính chất giống như khoản thuế thu nhập hơn so với thuế doanh thu.[6] Các tổ chức tín dụng, trong trường hợp này, đã chịu khoản thuế trùng, nghĩa là vừa phải chịu thuế doanh thu vừa chịu thuế lợi tức. Như vậy, điều hợp lý hơn sẽ là đưa khoản thu nhập này vào đối tượng của thuế thu nhập. Thực tế, đến Luật thuế doanh thu 1995 thì hoạt động tín dụng được bổ sung vào diện không chịu thuế doanh thu (Khoản 4, Điều 2).[7]

Ngoài ra, cơ sở thuế của thuế doanh thu mặc dù được định nghĩa khá rộng nhưng doanh thu tính thuế cụ thể đối với các ngành nghề vẫn không được định nghĩa rõ ràng và thiếu sự nhất quán. Đặc biệt, một số ngành nghề, nhóm hàng hoá, dịch vụ "đặc biệt" mặc dù chịu thuế doanh thu nhưng mang tính chất của thuế TTĐB. Điều này dẫn đến những lần điều chuyển đối tượng chịu thuế qua lại giữa hai văn bản luật khác nhau là thuế doanh thu và thuế TTĐB. Hơn nữa, với việc định nghĩa đối tượng tính thuế doanh thu là doanh thu, tức là toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền dịch vụ sau khi thực hiện việc bán hàng, trả hàng gia công hoặc cung ứng dịch vụ. Tại những mức thuế suất nhất định, số tiền thuế mà các cơ sở kinh doanh phải nộp chắc chắn sẽ lớn hơn nhiều so với phương án tính thuế trên phần "chênh lệch" giữa giá bán và giá mua hàng hoá hay chi phí đầu ra và đầu vào của sản xuất. Trong khi đó, theo Luật thuế TTĐB thì cơ sở kinh doanh sẽ được khấu trừ thuế đã nộp ở khâu trước, khi tính thuế TTĐB ở khâu sản xuất, chế biến sau, nếu có chứng từ hợp lệ.[8]

Sự thay đổi định nghĩa doanh thu tính thuế chỉ là một sự điều chỉnh trong cơ sở tính thuế theo luật chứ không phải về phương diện kinh tế, trừ việc loại bỏ hoạt động tín dụng ra khỏi đối tượng chịu thuế doanh thu như đã trình bày ở trên. Trong khi đó về phương diện thuế suất, các mức thuế suất thuế doanh thu của các nhóm ngành nghề luôn có những điều chỉnh, bổ sung căn bản và thường rất phức tạp.

Đầu tiên là, mức thuế suất quy định rất khác nhau giữa các nhóm ngành nghề, từ mức thấp nhất chỉ khoảng 0,5 - 1% cho đến mức cao nhất lên tới 40%. Mức thuế suất thấp thường được áp dụng cho các nhóm ngành nghề mà Nhà nước cho rằng cần được khuyến khích phát triển chẳng hạn như các dịch vụ y tế, thể dục, thể thao, văn hoá nghệ thuật, dạy nghề có mức thuế suất 0,5%; trong khi các hoạt động kinh doanh vàng, bạc, đá quý, ngoại tệ, bất động sản là 15%, thậm chí dịch vụ đại lý tàu biển lên tới 40%. Một điều có thể gây tranh luận là luật thuế đưa ra khung thuế suất hết sức chi tiết và phức tạp cho nhiều ngành nghề khác nhau. Chẳng hạn, Luật thuế doanh thu 1990 và 1993 quy định mức thuế suất đối với ngành ăn uống bình dân là 4%, còn ăn uống cao cấp lên đến 10%. Tương tự như vậy, Luật thuế doanh thu 1995 quy định mức thuế suất lên đến 20% cho hoạt động sản xuất bài lá, vàng mã; nhưng thuế suất chỉ là 8% cho sản xuất hương, nến.

Bên cạnh đó, đối với các dịch vụ như khiêu vũ, đua ngựa, đua xe, karaoke, tắm hơi, mát xa… chịu mức thuế suất cao lên đến 20 - 30%. Các dịch vụ đặc biệt này có tính chất như các dịch vụ đặc biệt hay "xa xỉ" do đó sẽ phù hợp hơn nếu chịu thuế TTĐB. Tuy nhiên, trong Luật thuế TTĐB được ban hành đồng thời với Luật thuế doanh thu thì không có các loại dịch vụ này trong danh mục hàng hoá, dịch vụ chịu thuế

[6] Lưu ý rằng, thu nhập ở đây chỉ là thu nhập gộp (gross margin) chứ không phải là thu nhập thuần trước thuế (gross profits) như là cơ sở của thuế lợi tức (sau này là thuế thu nhập doanh nghiệp).
[7] Trừ các hoạt động dịch vụ, nghiệp vụ khác của các tổ chức ngân hàng, tín dụng, công ty tài chính.
[8] Điều 2, Luật thuế TTĐB 1990.

TTĐB.[9] Trong khi đó, Luật thuế TTĐB (1990) đưa hoạt động sản xuất vàng mã vào diện chịu thuế với mức thuế suất lên đến 70%. Đến năm 1993, Luật thuế TTĐB sửa đổi lại loại vàng mã ra khỏi đối tượng chịu thuế của luật này, đồng thời chuyển sang đối tượng điều chỉnh của Luật thuế doanh thu với mức thuế suất 20%.[10]

Thứ hai là, thuế suất đối với các nhóm ngành thường được chi tiết hơn và có sự điều chỉnh tăng/giảm giữa luật thuế các thời kỳ. Chẳng hạn như ngành thương nghiệp bán lẻ hàng tiêu dùng nhập khẩu chịu mức thuế suất chung là 8% theo Luật thuế doanh thu 1990 nhưng Luật thuế doanh thu 1993 quy định mức thuế suất chung chỉ là 4%, riêng rượu bia lên đến 10%; mỹ phẩm, đầu video, xăng là 8%; còn ôtô du lịch, ti vi màu, xe gắn máy, đồ hộp, nước giải khát là 6%. Tuy nhiên, việc phân biệt giữa thuế suất giữa hàng tiêu dùng sản xuất trong nước với hàng tiêu dùng nhập khẩu không còn được duy trì trong Luật thuế doanh thu 1995. Việc xoá bỏ phân biệt này là sự cụ thể hoá một nhận thức mới được thể hiện ở Luật thuế doanh thu 1995 là không phân biệt ngành, nghề, hình thức kinh doanh, có cơ sở kinh doanh ở Việt Nam hay ở nước ngoài.

IV. Hệ thống thuế giá trị gia tăng ở Việt Nam

1. Quá trình chuyển từ thuế doanh thu sang thuế GTGT

Sau 3 năm áp dụng Luật thuế doanh thu, ngày 05/07/1993, Bộ Tài chính ban hành Quyết định số 486TC/QĐ/BTC về việc thực hiện thí điểm thuế GTGT ở một số doanh nghiệp quốc doanh thuộc các ngành có quá trình chuyển từ sản xuất đến tiêu dùng thường xuyên phải trải qua nhiều công đoạn (như sản xuất xi măng, sản xuất sợi, dệt, sản xuất đường).[11] Như vậy, trong thời kỳ này, thuế GTGT đã được áp dụng song hành với thuế doanh thu đang có hiệu lực.

Đến ngày 10/05/1997, Quốc hội khoá IX, kỳ họp thứ 11 đã quyết định thông qua Luật thuế GTGT trên cơ sở cải cách mang tính kế thừa Luật thuế doanh thu. Từ khi ra đời đến nay, Luật thuế GTGT đã trải qua nhiều lần điều chỉnh, sửa đổi và bổ sung vào các năm 2000, 2003, 2005. Luật thuế GTGT hiện đang có hiệu lực là Luật thuế GTGT được ban hành năm 2008 (hiệu lực từ 01/01/2009). Luật thuế GTGT 2008 ra đời trên cơ sở thống nhất các văn bản luật về thuế GTGT khác nhau như Luật thuế GTGT 1997, Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế GTGT năm 2003, và Điều 2 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật thuế TTĐB và Luật thuế GTGT năm 2005. Luật thuế GTGT 2008 gồm 16 Điều, quy định những vấn đề chung về thuế GTGT như phạm vi điều chỉnh, đối tượng chịu thuế, đối tượng không chịu thuế; các căn cứ và phương pháp tính thuế; việc khấu trừ, hoàn thuế; và các điều khoản thi hành. Những quy định chi tiết về việc thi hành Luật thuế GTGT được thể hiện thông qua các nghị định của Chính phủ và thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính.[12]

2. Đặc điểm của hệ thống thuế GTGT ở Việt Nam

a. Định nghĩa thuế GTGT

Đặc điểm chung của thuế GTGT ở Việt Nam là thuế GTGT dựa trên tiêu dùng,[13] với phương pháp sử dụng chủ yếu là khấu trừ, cùng với nguyên tắc đánh thuế GTGT theo nơi đến. *Thuế GTGT là thuế tính trên giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ* phát sinh trong quá trình từ sản xuất, lưu thông đến tiêu dùng. Định

[9] Luật thuế TTĐB 1990 quy định chỉ có 6 mặt hàng thuộc diện chịu thuế bao gồm thuốc hút, rượu các loại, bia các loại, pháo, bài lá, vàng mã.

[10] Từ 01/01/1999, vàng mã và một số loại hàng hoá, dịch vụ khác như vũ trường, mát xa, karaoke, casino… được điều chỉnh bởi Luật thuế TTĐB 1998. Luật thuế TTĐB hiện hành 2008 vẫn giữ quy định này.

[11] Có 11 doanh nghiệp quốc doanh đăng ký thực hiện thí điểm thuế GTGT.

[12] Xem Nghị định 123/2008/NĐ-CP ngày 08/12/2008 của Chính phủ và Thông tư 129/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 của Bộ Tài chính về hướng dẫn thi hành Luật thuế GTGT 2008.

[13] Dựa trên cơ sở của thuế, có 3 loại thuế GTGT: thuế GTGT thu nhập gộp với cơ sở thuế là GDP, thuế GTGT thu nhập ròng với cơ sở thuế là thu nhập cá nhân, và thuế GTGT tiêu dùng với cơ sở thuế là doanh thu bán lẻ.

nghĩa này rất khác so với định nghĩa về thuế doanh thu, theo đó thuế GTGT không tính trên phần *doanh thu* thu được từ việc bán hàng hay cung cấp dịch vụ mà là phần *giá trị tăng thêm* của hàng hoá, dịch vụ. Giá trị tăng thêm có thể được xác định theo nhiều phương thức tính khác nhau nhưng nguyên lý chung là bằng giá trị sản phẩm đầu ra (giá bán/doanh thu) trừ giá trị sản phẩm đầu vào (giá mua/chi phí). Điều cần lưu ý là trong khi thuế doanh thu thường được thiết kế theo hướng tiếp cận theo ngành thì thuế GTGT lại được tiếp cận theo quá trình. Nghĩa là, đối với thuế doanh thu, việc tính thuế không phụ thuộc vào quy trình sản xuất và tiêu thụ của sản phẩm. Bất kỳ hoạt động sản xuất, kinh doanh nào phát sinh doanh thu chịu thuế theo quy định đều phải nộp thuế doanh thu. Nói cách khác, do không được khấu trừ thuế doanh thu đầu vào nên các hoạt động mua hàng và bán hàng hay quá trình từ sản xuất, lưu thông, phân phối đến tiêu dùng có tính độc lập tương đối với nhau. Trong khi đó, do bản chất của thuế GTGT là thuế tính trên phần giá trị tăng thêm của hàng hoá, dịch vụ nên yếu tố đầu vào cũng giữ một vai trò quan trọng như yếu tố đầu ra. Nói cách khác, thuế GTGT đưa ra những khái niệm mới so với thuế doanh thu là khấu trừ và hoàn thuế. Các quá trình sản xuất, lưu thông và tiêu dùng là những mắt xích gắn kết với nhau rất chặt chẽ. Nhà phân phối mua sản phẩm của nhà sản xuất rồi bán lại cho người tiêu dùng sẽ được khấu trừ thuế đầu vào nhưng phải nộp thuế đầu ra. Điều này có nghĩa là nhà phân phối chỉ phải chịu khoản thuế GTGT tính trên phần giá trị tăng thêm ở khâu phân phối. Trước đó, nhà sản xuất chắc chắn đã phải nộp khoản thuế GTGT cho sản phẩm đầu ra bán cho nhà phân phối. Khoản thuế này cũng chính là khoản thuế mà nhà phân phối được chính phủ hoàn lại. Người tiêu dùng mua hàng để sử dụng cuối cùng sẽ không được hoàn thuế GTGT đầu vào. Khoản thuế GTGT đầu vào của người tiêu dùng cũng chính là khoản thuế GTGT mà nhà phân phối phải nộp cho chính phủ. Theo cách tư duy mắt xích như vậy thì người tiêu dùng cuối cùng mới chính là người phải gánh chịu khoản thuế GTGT, trong khi đó nhà phân phối và nhà sản xuất chỉ là người "nộp thay" khoản thuế này cho người tiêu dùng và sau đó được chính phủ hoàn lại. Cũng theo cách suy luận như vậy thì thuế GTGT cũng tương tự như thuế doanh thu đánh vào khâu bán lẻ hàng hóa, dịch vụ xét ở phương diện giá trị.

b. Đối tượng chịu thuế

Hàng hoá, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam là đối tượng chịu thuế GTGT. Tuy nhiên, Luật thuế GTGT loại trừ 25 nhóm đối tượng không chịu thuế và như vậy cơ sở thuế GTGT trong thực tế bị thu hẹp đáng kể. Một số nhóm đối tượng không chịu thuế theo quy định trong Luật thuế GTGT (2008) như sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi; sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng; dịch vụ y tế, dịch vụ thú y; chuyển giao công nghệ; chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ; dạy học, dạy nghề, v.v…

Có quan điểm tỏ ra hoài nghi rằng việc miễn thuế đối với một số đối tượng có thể tạo ra hành vi khuyến khích ngược, chẳng hạn như sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến. Trong trường hợp này, rõ ràng động cơ của các doanh nghiệp là khai thác tài nguyên và xuất khẩu thô thay vì dùng làm nguyên nhiên liệu cho ngành công nghiệp trong nước hoặc chế biến tài nguyên.

Tương tự, việc miễn thuế GTGT đối với hàng hóa, dịch vụ của cá nhân kinh doanh có mức thu nhập bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu chung áp dụng đối với tổ chức, doanh nghiệp trong nước có thể động cơ che dấu thu nhập hoặc khai thấp thu nhập để trốn thuế. Quy định này còn gây tranh cãi là không phù hợp với thông lệ chung, gây khó hiểu, thiếu thống nhất giữa thuế gián thu và thuế trực thu. Cụ thể, thuế GTGT là thuế gián thu nhưng lại dựa vào mức thu nhập của người kinh doanh để xác định hàng hóa dịch vụ thuộc diện chịu thuế GTGT là không hợp lý.[14] Ngoài ra, cũng với quan điểm nêu trên, thật khó để giải thích tại sao cần phải ưu đãi thuế GTGT đối với một số ngành dịch vụ tài chính như cấp tín dụng, kinh doanh chứng khoán, chuyển nhượng vốn, dịch vụ tài chính phát sinh; vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng chưa được chế tác thành sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức, v.v...

[14] Nguyễn Thị Cúc, Chủ tịch Hội tư vấn thuế: Báo cáo rà soát Luật thuế GTGT 2008.

Hộp 1. So sánh thuế doanh thu và thuế GTGT ở Việt Nam so với thuế doanh thu bán lẻ ở Mỹ

Thuế doanh thu áp dụng ở Việt Nam trước đây khác với thuế doanh thu bán lẻ tại Mỹ ở một điểm hết sức cơ bản, đó là thuế doanh thu tại Việt Nam tính trên tất cả các khâu từ sản xuất, phân phối đến tiêu dùng, trong khi thuế doanh thu tại Mỹ chỉ tính ở khâu tiêu dùng. Chính vì vậy, cơ sở của thuế doanh thu Việt Nam lớn hơn so với cơ sở thuế doanh thu ở Mỹ. Với việc chỉ đánh thuế lên doanh số bán hàng cho người tiêu dùng cuối cùng nên điều quan trọng đối với hệ thống thuế doanh thu của Mỹ là phải xác định được đâu là một giao dịch hàng hoá có tính chất tiêu dùng cuối cùng. Trong khi đó, hệ thống thuế doanh thu của Việt Nam không phải xử lý khó khăn này. Tuy nhiên, thuế doanh thu bán lẻ ở Mỹ không gặp tình trạng bất hợp lý như thuế doanh thu của Việt Nam là việc đánh thuế trùng.

Xét ở phương diện tạo nguồn thu thì hệ thống thuế doanh thu bán lẻ ở Mỹ tương đồng với thuế GTGT ở Việt Nam. Đối với thuế GTGT ở Việt Nam, các khâu trung gian bán hàng sẽ được hoàn thuế đầu vào nhưng phải nộp thuế đầu ra. Cứ theo tính liên hoàn như vậy thì gánh nặng thuế danh nghĩa sẽ chuyển dần qua các khâu đến người tiêu dùng cuối cùng. Như vậy, kết quả này cũng tương tự như việc chỉ đánh thuế đơn khâu lên giao dịch bán lẻ của thuế doanh thu ở Mỹ. Tuy nhiên, việc phân bổ gánh nặng thuế kinh tế khác với gánh nặng thuế theo luật định. Việc đánh thuế đơn khâu duy nhất như ở Mỹ sẽ gặp rủi ro về số thu đáng kể so với đánh thuế GTGT đa khâu. Các cơ sở chịu thuế tiềm năng cũng bị loại trừ. Cơ sở hoá đơn và kiểm toán trong trường hợp thuế doanh thu bán lẻ là không chắc chắn và khó kiểm soát. Ngược lại, việc áp dụng thuế GTGT làm phát sinh chi phí quản lý thuế cho tất cả các khâu, kể cả chi phí hoàn thuế và các hành vi trốn thuế hay tham nhũng thuế. Tuy nhiên, bất lợi này của thuế GTGT được cân bằng bởi việc áp dụng cùng một mức thuế suất cho mỗi chủ thể trong quy trình sản xuất và phân phối, không phụ thuộc vào vị trí của họ trong quy trình đó cũng như vị trí của khách hàng, làm giảm các chi phí cần có như kiểm tra và xác nhận vị trí của những khách hàng đó.

Cuối cùng, cần phải phân biệt các khái niệm: đối tượng chịu thuế, người nộp thuế theo luật và người chịu thuế. Trong khi đối tượng chịu thuế là *hàng hoá, dịch vụ* sử dụng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam thì người nộp thuế là *tổ chức hoặc cá nhân* sản xuất, kinh doanh và nhập khẩu hàng hoá, dịch vụ chịu thuế. Người tiêu dùng không phải là người nộp thuế theo luật. Điều này có nghĩa là, mặc dù hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế nhưng người tiêu dùng hàng hoá đó không phải là người nộp thuế theo quy định. Mặc dù vậy, quy định này cũng không đồng nghĩa với việc người tiêu dùng không phải là người chịu thuế. Một số phân tích rằng người tiêu dùng mặc dù không trực tiếp nộp thuế theo luật định nhưng họ mới là người chịu thuế. Nhà sản xuất đã tính cả tiền thuế vào giá bán sản phẩm và người tiêu dùng phải thanh toán luôn số tiền thuế này cùng với giá hàng hoá.

c. Giá tính thuế GTGT

Căn cứ để tính thuế GTGT là *giá tính thuế* và *thuế suất*. Giá tính thuế được xác định tuỳ theo loại hàng hoá và tính chất giao dịch nhưng tựu trung là giá chưa gồm thuế GTGT. Chẳng hạn, đối với hàng hóa, dịch vụ do cơ sở sản xuất, kinh doanh bán ra là giá bán chưa có thuế GTGT hoặc đối với hoạt động cho thuê tài sản là số tiền cho thuê chưa có thuế GTGT. Giá tính thuế đối với các hàng hoá, dịch vụ chịu cả các loại thuế khác thường bao gồm cả khoản thuế đó. Chẳng hạn, đối với hàng hóa, dịch vụ chịu thuế TTĐB là giá bán đã có thuế TTĐB, đối với hàng hóa nhập khẩu là giá nhập tại cửa khẩu cộng với thuế nhập khẩu (nếu có), cộng với thuế TTĐB (nếu có). Giá tính thuế được xác định bằng VND nhưng nếu có doanh thu bằng ngoại tệ thì phải quy đổi sang VND theo tỷ giá bình quân liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố.

d. Thuế suất

Luật thuế GTGT 2008 hiện hành quy định ba mức thuế suất 0%, 5%, và 10%. So với phiên bản đầu tiên của Luật thuế GTGT (1997) thì luật thuế mới đã bỏ mức thuế suất cao nhất 20%. Mức thuế suất 20% trước đây được áp dụng đối với các nhóm hàng hoá, dịch vụ như vàng, bạc, đá quý; khách sạn, du lịch, ăn uống, xổ số kiến thiết,… Đây là những nhóm hàng hoá, dịch vụ đã từng chịu mức thuế suất rất cao trong thời kỳ áp dụng thuế doanh thu trước đây.

Bảng 2. Mức thuế suất thuế GTGT của một số nước so sánh

Quốc gia	Thuế suất tiêu chuẩn	Thuế suất ưu đãi
Việt Nam	10%	5%, 0%
Úc	10%	0%
Trung Quốc	17%	13%, 6%, 3%
In-đô-nê-xia	10%	5%
Nhật Bản	5%	-
Hàn Quốc	10%	-
Ma-lay-xia	10%	-
New Zealand	15%	-
Phi-líp-pin	12%	-
Nga	18%	10%, 0%
Singapore	7%	-
Đài Loan	5%	-
Thái Lan	7%	-
Pháp	19.6%	5,5%, 2,1%, 7%
Đức	19%	7%, 0%
Anh	20%	5%, 0%

Nguồn: Tổng hợp

Mức thuế suất ưu đãi 0% được áp dụng đối với các hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, vận tải quốc tế. Các hàng hoá, dịch vụ không thuộc diện chịu thuế như đã nói ở trên nếu xuất khẩu thì sẽ áp dụng mức thuế suất 0%. Tuy nhiên, mặc dù được ưu đãi và khuyến khích xuất khẩu nhưng không phải bất cứ hàng hoá, dịch vụ nào được miễn thuế cũng có thể chuyển sang xuất khẩu để được áp dụng thuế suất 0% và khấu trừ thuế. Một số hàng hoá, dịch vụ không có khả năng ngoại thương như vận chuyển hành khách công cộng bằng xe buýt, xe điện hay hoạt động chuyển quyền sử dụng đất,… có lẽ sẽ không bao giờ có thể nhận được ưu đãi thuế này. Một số dịch vụ khác, mặc dù có thể ngoại thương, nhưng cũng không nhận được ưu đãi này như chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài; dịch vụ tái bảo hiểm ra nước ngoài; sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa qua chế biến.

Mức thuế suất ưu đãi 5% được áp dụng cho danh mục gồm 15 nhóm hàng hoá, dịch vụ có những thuộc tính "gần" thiết yếu và cơ bản mà theo quan điểm nhà nước cũng cần ưu đãi và khuyến khích như nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt; máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp; thiết bị, dụng cụ y tế, bông, băng vệ sinh y tế; thuốc phòng bệnh, chữa bệnh… Mức thuế suất 10% sẽ được áp dụng đối với hàng hoá, dịch vụ khác không thuộc các diện trên. Do các hàng hoá, dịch vụ khác có cơ sở thuế tiềm năng lớn hơn so với các nhóm hàng hoá, dịch vụ "ưu đãi" trên đây nên có thể xem thuế suất 10% là phổ thông và các mức thuế suất còn lại mang tính chất ưu đãi thuế của chính phủ. Tuy nhiên, không có một tiêu thức rõ ràng nào và trong thực tế rất khó để phân biệt ranh giới giữa các nhóm hàng hoá, dịch vụ chịu thuế suất 5% hay 10%. Việc phân định có thể vừa theo tên gọi hoặc theo công dụng hoặc theo tính chất của hàng hoá, dịch vụ.

e. Phương pháp tính thuế GTGT

Luật thuế GTGT quy định có hai phương pháp tính thuế GTGT: phương pháp *khấu trừ* và phương pháp *trực tiếp*. Thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ sẽ bằng số thuế GTGT đầu ra trừ số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ; số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp bằng GTGT của hàng hóa, dịch vụ bán ra nhân với thuế suất thuế GTGT.

Phương pháp khấu trừ:

Thuế GTGT = Thuế GTGT đầu ra – Thuế GTGT đầu vào

Trong đó,

Thuế GTGT đầu ra = Giá bán chưa thuế * Thuế suất GTGT

Thuế GTGT đầu vào = Giá mua chưa thuế * Thuế suất GTGT

Phương pháp trực tiếp:

Thuế GTGT = GTGT * Thuế suất thuế GTGT

Trong đó,

GTGT = Giá bán ra - Giá mua vào

Phương pháp khấu trừ chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật về kế toán, hóa đơn, chứng từ và đăng ký nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thuế. Phương pháp trực tiếp được áp dụng đối với các doanh nghiệp trong nước chưa thực hiện đầy đủ chế độ kế toán, hoá đơn chứng từ và doanh nghiệp nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam. Các hoạt động mua bán vàng, bạc, đá quý cũng áp dụng phương pháp trực tiếp.

Theo đúng nguyên lý về thuế GTGT, việc tính thuế theo bất kỳ phương pháp nào thì tổng số thuế chính phủ thu được đều như nhau. Nếu giá bán ra và giá mua vào làm căn cứ xác định GTGT ở phương pháp trực tiếp là giá chưa thuế GTGT thì hai công thức ở trên thực chất có thể biến đổi để trở về một. Tuy nhiên, giá bán ra và giá mua vào ở phương pháp trực tiếp theo hướng dẫn của Bộ Tài chính[15] là giá đã bao gồm thuế GTGT nên hai phương pháp tính thuế ở trên không nhất thiết sẽ có kết quả như nhau. Nói cách khác, phương pháp tính thuế trực tiếp này có khả năng tạo ra hiện tượng đánh trùng thuế.[16] Hơn nữa, do Luật thuế quy định nhiều mức thuế suất khác nhau, cộng với các chính sách ưu đãi thuế, thì không nhất thiết tổng doanh thu thuế sẽ như nhau theo hai cách tính thuế này.

f. Khấu trừ thuế GTGT

Theo quy định thì chỉ những doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế mới được khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Những doanh nghiệp nộp thuế theo phương pháp trực tiếp sẽ không có cơ sở để khấu trừ thuế. Điều này là bởi vì, những doanh nghiệp tính thuế theo phương pháp trực tiếp chỉ nộp khoản thuế tính trên phần GTGT của hàng hoá phát sinh ở khâu kinh doanh của mình mà thôi. Trong khi đó, đối với những doanh nghiệp tính thuế theo phương pháp khấu trừ đã phải thanh toán

[15] Xem Thông tư số 129/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 của Bộ Tài chính.

[16] Đứng ở phương diện kinh tế thì mức giá mua vào hay bán ra trong trường hợp này sẽ được điều chỉnh để phản ánh cùng một mức thuế GTGT tương đương so với trường hợp tính thuế khấu trừ.

khoản thuế GTGT khi mua hàng hoá đầu vào cho nhà cung cấp rồi lại nộp tiếp khoản thuế GTGT đầu ra do người tiêu dùng chi trả. Do đó, phần thuế GTGT đầu vào phải được hoàn lại để phản ánh doanh nghiệp chỉ phải nộp khoản thuế ròng dựa trên phần GTGT phát sinh trong khâu.

Một doanh nghiệp muốn được khấu trừ thuế GTGT đầu vào cần phải có hóa đơn GTGT mua hàng hóa, dịch vụ, hoặc chứng từ nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu. Hơn nữa, đối với các hàng hóa, dịch vụ mua từng lần có giá trị trên 20 triệu đồng còn phải có chứng từ thanh toán qua ngân hàng. Mặc dù những quy định về hóa đơn, chứng từ là cần thiết nhưng chủ yếu chỉ có ý nghĩa về mặt hạch toán kế toán hơn là khả năng chứng minh cơ sở, tính hợp lệ và nguồn gốc của hàng hóa đầu vào. Thực tế có nhiều doanh nghiệp được lập ra để mua bán hóa đơn GTGT và hợp thức hóa hàng lậu, hàng trôi nổi không có nguồn gốc rõ ràng. Chẳng hạn như đối với hàng hóa thủy sản chưa qua chế biến không chịu thuế GTGT. Nếu các doanh nghiệp mua trực tiếp của người sản xuất không có hóa đơn thì không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào nhưng khi xuất bán cho các nhà máy chế biến thủy sản thì doanh nghiệp phải kê khai và nộp thuế GTGT 5%. Hệ quả là, một số doanh nghiệp đã mua hóa đơn GTGT khống để làm cơ sở khấu trừ thuế GTGT.

Bên cạnh đó, việc yêu cầu các giao dịch trên 20 triệu đồng phải được thanh toán qua ngân hàng lại mang tính chất hành chính hơn là khả năng làm tăng tính minh bạch trong các giao dịch. Nếu cần, các doanh nghiệp có thể chia nhỏ các giao dịch để tránh các thủ tục này để tránh các thủ tục pháp lý này. Quy định này cũng gây rắc rối đối với hàng hoá, dịch vụ mua trả chậm hoặc trả góp có giá trị trên 20 triệu đồng. Trong trường hợp này thì doanh nghiệp mua hàng sẽ không có được chứng từ thanh toán qua ngân hàng để thực hiện các thủ tục khấu trừ thuế.[17] Hơn nữa, các chứng từ thanh toán qua ngân hàng chưa hẳn đã chứng minh được tính trung thực của các giao dịch và tất nhiên là không phải lúc nào tư cách của nhà cung cấp cũng được xác thực.

g. Hoàn thuế GTGT

Một doanh nghiệp tính thuế theo phương pháp khấu trừ thuế và được khấu trừ thuế cũng chưa hẳn là được hoàn thuế. Để được hoàn thuế, doanh nghiệp đó phải có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ hết trong 3 tháng liên tiếp. Bên cạnh đó, đối với các doanh nghiệp trong tháng có hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu nếu có số thuế GTGT đầu vào chưa được khấu trừ từ 200 triệu đồng trở lên thì được hoàn thuế GTGT theo tháng. Tuy nhiên, để có được khoản thuế GTGT đầu vào từ 200 triệu đồng trở lên thì doanh số mua hàng của doanh nghiệp cũng tối thiểu là 2 tỷ đồng nếu thuế suất GTGT bình quân đầu vào là 10%, 4 tỷ đồng nếu thuế suất là 5%. Đây là khoản doanh số mua hàng không hề nhỏ đối với phần lớn các doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa.

Có một vấn đề nữa cũng liên quan đến vấn đề hoàn thuế GTGT đối với các nhà thầu chính của dự án được tài trợ bởi nguồn vốn phát triển chính thức (ODA). Do các nhà thầu chính này chỉ được hoàn thuế GTGT đầu vào của các hàng hoá, dịch vụ phục vụ cho dự án ODA mà không bao gồm các hàng hoá, dịch vụ khác không thuộc dự án. Trong thực tế thì cơ quan thuế không thể kiểm soát được các hoạt động này của nhà thầu dẫn đến tình trạng hoàn thuế không đúng đối tượng. Một số ý kiến đề nghị phải có tiêu chuẩn hạch toán rõ ràng và đòi hỏi cần được tuân thủ đối với các nhà thầu chính. Một số thì đề nghị cần phải áp dụng chung một chuẩn mực khấu trừ thuế cho tất cả các doanh nghiệp không phân biệt nguồn tài trợ hay dự án có tính chất nhân đạo hay an sinh xã hội. Ngoài ra, một quy định nữa về việc hoàn thuế cũng có thể làm tăng tính tuỳ tiện và lạm dụng đó là doanh nghiệp sẽ được hoàn thuế khi có quyết định hoàn thuế của cơ quan có thẩm quyền.

[17] Nghị định 123/2008/NĐ-CP của Chính phủ quy định trường hợp chưa có chứng từ thanh toán qua ngân hàng do chưa đến thời điểm thanh toán theo hợp đồng thì doanh nghiệp vẫn được kê khai, khấu trừ thuế GTGT đầu vào. Đến thời điểm thanh toán theo hợp đồng nếu không có chứng từ thanh toán qua ngân hàng thì không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào, doanh nghiệp phải kê khai, điều chỉnh lại số thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ.

3. So sánh thuế GTGT với thuế doanh thu trước đây

a. Về cơ sở thuế

Thuế GTGT ra đời trên cơ sở kế thừa những nền tảng về thể chế và quản lý đã được gầy dựng từ thuế doanh thu. Chính vì vậy, cơ sở thuế của thuế GTGT nói chung đều được chuyển từ thuế doanh thu trước đây nhưng có điều chỉnh cho phù hợp với đặc trưng của thuế GTGT và tình hình kinh tế trong thời kỳ mới. Nói chung, đối tượng chịu thuế của thuế doanh thu cũng là đối tượng chịu thuế GTGT. Tuy nhiên, Luật thuế GTGT quy định danh mục các đối tượng không chịu thuế rộng hơn rất nhiều so với thuế doanh thu. Theo nguyên tắc của một hệ thống thuế hiệu quả thì cơ sở thuế cần phải được mở rộng chứ không nên giảm đi theo tiến trình cải cách thuế. Tuy nhiên, chính phủ có thể có quan điểm khác liên quan đến sự cần thiết phải dành ưu đãi cho một số ngành quan trọng hoặc cũng có thể nhằm tránh những xáo trộn trong mức giá của các loại hàng hóa thiết yếu.

b. Về thuế suất

Hệ thống thuế doanh thu trước đây thiết lập một biểu thuế suất cho các nhóm ngành nghề khác nhau một cách rất công phu nhưng lại chứa đầy các bất hợp lý, phức tạp và tất nhiên là không hiệu quả. Luật thuế GTGT ban đầu (1997) rút gọn số mức thuế suất còn 3 và Luật thuế hiện hành (2008) chỉ còn 2 mức thuế suất cơ bản, không tính mức thuế suất ưu đãi 0% dành cho hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu. Việc thu hẹp các mức thuế suất là cần thiết nhằm đạt được một trong những yêu cầu của quá trình thiết kế lại hệ thống thuế là tính đơn giản, dễ quản lý. Những nỗ lực để thiết kế hệ thống thuế đa thuế suất nhằm đạt được tính công bằng cuối cùng lại không đạt được sẽ gây ra sự tốn kém chi phí quản lý và tuân thủ thuế một cách không cần thiết. Tuy nhiên, ngay cả trong trường hợp hệ thống thuế GTGT chỉ còn 3 mức thuế suất như hiện nay thì những khiếm khuyết này vẫn còn hiện hữu.

c. Về phương pháp tính thuế

Trong khi thuế doanh thu được tính trên doanh thu tiêu thụ của hàng hóa, dịch vụ cung cấp thì thuế GTGT chỉ tính trên phần GTGT của hàng hóa, dịch vụ mà thôi. Điều này có nghĩa là, *cơ sở tính thuế* của thuế GTGT đã bị thu hẹp hơn so với thuế doanh thu. Mặc dù vậy không nhất thiết là số thu của thuế GTGT cũng sẽ bị giảm tương ứng. Nếu thuế suất là một yếu tố ngoại sinh hay tự định thì chính phủ có thể tăng mức thuế suất GTGT tương ứng để bù đắp cho sự thay đổi theo hướng giảm đi của cơ sở giá trị tính thuế. Tuy nhiên, một nguyên tắc nữa của việc đánh thuế hiệu quả là thuế suất nên giảm xuống. Do tổn thất phúc lợi xã hội (DWL) của việc đánh thuế sẽ tỷ lệ thuận với bình phương mức thuế suất nên việc đề nghị gia tăng mức thuế suất có lẽ cần phải được cân nhắc thận trọng. Hơn nữa, nếu hệ thống thuế GTGT được thiết kế tốt cùng với quá trình hoàn thiện các thể chế kinh tế thị trường thì việc giảm cơ sở giá trị tính thuế có thể tạo ra các hình thức khuyến khích kinh doanh và tinh thần khởi nghiệp mới.

d. Về việc tính trùng thuế và tính liên hoàn của thuế

Thuế doanh thu đa khâu ở Việt Nam đã tạo ra hiện tượng trùng thuế. Hàng hóa mua vào đã phải chịu thuế doanh thu và đến khi bán lại sẽ tiếp tục chịu thuế doanh thu lần 2. Cách đánh thuế doanh thu này khác so với hệ thống thuế doanh thu ở Mỹ (xem Hộp 1). Tính liên hoàn của thuế theo đó cũng không có. Nghĩa là, việc đánh thuế và nộp thuế ở khâu này không ảnh hưởng trực tiếp đến việc đánh thuế và nộp thuế ở khâu sau. Trong khi đó, thuế GTGT có thể khắc phục được hiện tượng chồng thuế do chỉ tính trên phần GTGT của hàng hóa, dịch vụ mà thôi. Mỗi khâu trong quy trình sản xuất, phân phối và tiêu dùng đều có thể tạo giá trị tăng thêm và khoản thuế sẽ được thu dựa trên phần giá trị tăng thêm ở các khâu như vậy.

Tính liên hoàn của thuế GTGT được thể hiện ở chỗ khoản thuế GTGT hàng bán ra ở khâu này là cơ sở khấu trừ thuế đầu vào ở khâu sau. Cơ chế tự điều tiết và tự giám sát về giá trị hàng mua vào và bán ra

giữa các doanh nghiệp được thiết lập một cách tự động mà không nhất thiết phải có sự can thiệp của cơ quan thuế. Theo cơ chế này thì tổng số thuế GTGT chính phủ thu được ở tất cả các khâu sẽ tương đương với số thuế doanh thu chỉ tính trên hàng tiêu dùng cuối cùng như hệ thống thuế doanh thu đơn khâu ở Mỹ. Tuy nhiên, trong trường hợp này, hệ thống thuế GTGT còn mang tính trung lập. Nghĩa là, khoản thuế GTGT được chia ra ở các khâu khác nhau và nghĩa vụ nộp thuế theo đó cũng được phân tán cho nhiều chủ thể khác nhau thay vì chỉ tập trung vào khâu tiêu dùng như thuế doanh thu đơn khâu. Để đạt được kết quả này cần phải có một số giả định, chẳng hạn như không có sự gián đoạn trong đánh thuế giữa các khâu, không có những hình thức ưu đãi thuế như miễn thuế hay áp dụng mức thuế suất khác nhau giữa các khâu.

e. Về khấu trừ thuế và hoàn thuế

Một đặc trưng quan trọng nữa của thuế GTGT so với thuế doanh thu ở Việt Nam là việc khấu trừ và hoàn thuế. Các doanh nghiệp không được khấu trừ thuế doanh thu đầu vào ra khỏi số thuế doanh thu đầu ra phải nộp cho cơ quan thuế. Trong khi đó, thuế GTGT lại cho phép doanh nghiệp có được đặc quyền này, trừ nộp thuế theo phương pháp trực tiếp. Nếu số tiền thuế phải nộp nhỏ hơn số tiền thuế đầu vào được khấu trừ thì doanh nghiệp có thể được hoàn lại thuế. Cơ sở để xác định giá trị tăng thêm của hàng hóa, dịch vụ mua vào và bán ra cũng như điều kiện để được khấu trừ và hoàn thuế GTGT chính là các hóa đơn GTGT. Do vậy, trong công tác quản lý thuế GTGT, hóa đơn là một chứng từ hết sức quan trọng của cơ quan thuế.

4. Những thảo luận thêm về khía cạnh tổ chức và quản lý hoá đơn thuế GTGT

Trong quá trình áp dụng Luật thuế GTGT thường nảy sinh một số trục trặc liên quan đến công tác quản lý và lưu hành hoá đơn GTGT, việc lập hoá đơn khống để chiếm đoạt tiền hoàn thuế GTGT, các hành vi trốn thuế GTGT hoặc hợp thức hoá hàng lậu, v.v… Đứng ở góc độ các doanh nghiệp, để được khấu trừ và hoàn thuế GTGT thì doanh nghiệp phải có đầy đủ hoá đơn GTGT đầu vào hợp lệ. Do vậy, khi mua hàng thì doanh nghiệp sẽ luôn đòi hỏi hoá đơn của nhà cung cấp để có thể được hoàn thuế. Nhà cung cấp không thể không cấp hoá đơn để trốn thuế và cũng không thể ghi giảm giá trị hàng bán để giảm số thuế phải nộp trong trường hợp này. Nếu làm như vậy thì doanh nghiệp mua hàng sẽ chịu thiệt tương ứng mà chính phủ thì hầu như không bị thiệt hại gì xét trên bình diện tổng thể. Tuy nhiên, đối với khoản thuế GTGT đầu ra thì doanh nghiệp gần như không quan tâm về việc xuất hoá đơn GTGT cho người tiêu dùng. Trong khi đó, do người tiêu dùng không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào nên họ cũng không có động cơ đòi hỏi và nhận các hoá đơn GTGT.[18]

Đối với thực trạng này, một số người đề xuất cần phải nâng cao mức xử phạt đối với doanh nghiệp bán hàng không xuất hoá đơn hoặc xuất hoá đơn có giá trị thấp hơn giá thanh toán thực tế. Quy định hiện nay chỉ đưa ra mức phạt bằng hoặc tối đa gấp 1,5 lần số thuế trốn lần đầu. Nếu vi phạm lần thứ 2 trở lên có tình tiết tăng nặng thì mức phạt cũng chỉ gấp 3 lần số thuế trốn.[19] Tuy nhiên, một số người nghi ngờ tính khả thi của việc tăng mức hình thức xử phạt vì nó đòi hỏi cần phải đi đôi với việc nâng cao năng lực quản lý thuế và đạo đức của nhân viên thuế. Một số người có cách tiếp cận khác, đó là cho phép người tiêu dùng được khấu trừ thuế GTGT đầu vào khi xác định nghĩa vụ thuế thu nhập cá nhân (TNCN). Theo đề xuất này thì hoá đơn GTGT có thể được xem như một loại chứng từ chứng minh cơ sở chi phí của người chịu thuế.

[18] Nghị định 51/2010/NĐ-CP ngày 14/5/2010 của Chính phủ quy định việc bán hàng hóa, dịch vụ có tổng giá thanh toán dưới 200.000 đồng mỗi lần thì không phải lập hóa đơn, trừ trường hợp người mua yêu cầu nhận hóa đơn. Như vậy, mức giá trị tối thiểu không phải lập hoá đơn đã tăng lên gấp đôi từ 100.000 đồng trước đây.

[19] Xem Nghị định 98/2007/NĐ-CP của Chính phủ ngày 07/6/2007 về xử lý vi phạm pháp luật về thuế và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; và Nghị định 13/2009/NĐ-CP của ngày 13/2/2009 sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định 98/2007/NĐ-CP.

Cũng cần nói thêm về vấn đề quản lý hoá đơn GTGT hiện nay, đó là các doanh nghiệp đã được phép tự chủ về hoá đơn của mình. Cụ thể là, doanh nghiệp đáp ứng một số điều kiện nhất định thì có thể tự in hóa đơn để sử dụng cho việc bán hàng hóa, dịch vụ thay vì phải xin phép in hoá đơn hoặc mua hoá đơn do Bộ Tài chính phát hành như trước. Tuy nhiên, một số ý kiến lo ngại quy định này có thể làm tăng các hành vi gian lận thuế GTGT, tạo cơ hội cho các doanh nghiệp "ma" được lập ra để mua bán hoá đơn khống và chiếm đoạt tiền hoàn thuế của Nhà nước. Một hệ quả có thể nhận ra là khi một doanh nghiệp làm ăn uy tín gặp phải doanh nghiệp "ma" cùng với thứ hoá đơn kê khai không được cơ quan thuế chấp nhận thì không những doanh nghiệp này bị thiệt về kinh tế mà còn có thể bị dính líu đến các rắc rối pháp lý khác.

V. Định hướng cải cách thuế GTGT

1. Định hướng chung

Ngày 17/05/2011, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 732/QĐ-TTg về việc phê duyệt *Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011 – 2020*. Mục tiêu tổng quát của chiến lược cải cách thuế được xác định là: "Xây dựng hệ thống chính sách thuế *đồng bộ*, *thống nhất*, *công bằng*, *hiệu quả*, phù hợp với thể chế kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa; mức động viên *hợp lý* nhằm tạo điều kiện thúc đẩy sản xuất trong nước và là một trong những công cụ quản lý kinh tế vĩ mô có hiệu quả, hiệu lực của Đảng và Nhà nước. Xây dựng ngành thuế Việt Nam hiện đại, hiệu lực, hiệu quả; công tác quản lý thuế, phí và lệ phí thống nhất, minh bạch, *đơn giản*, *dễ hiểu*, *dễ thực hiện* dựa trên ba nền tảng cơ bản: thể chế chính sách thuế minh bạch, quy trình thủ tục hành chính thuế đơn giản, khoa học phù hợp với thông lệ quốc tế; nguồn nhân lực có chất lượng, liêm chính; ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại, có tính liên kết, tích hợp, tự động hóa cao."

2. Nội dung cải cách thuế GTGT giai đoạn 2011 – 2020

Theo Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2011 – 2020 của Chính phủ, việc cải cách thuế GTGT tập trung vào 5 nhóm vấn đề chính:

Thứ nhất, sửa đổi, bổ sung theo hướng giảm bớt số lượng nhóm hàng hóa dịch vụ không chịu thuế GTGT.

Thứ hai, giảm bớt nhóm hàng hóa, dịch vụ chịu thuế suất 5%. Điều này đồng nghĩa với việc tăng số nhóm hàng hoá, dịch vụ chịu thuế suất 10%.

Thứ ba, bổ sung quy định để xác định đúng cơ chế thu đối với một số loại hàng hóa, dịch vụ mới phát sinh theo sự phát triển của kinh tế thị trường.

Thứ tư, hoàn thiện phương pháp tính thuế, tiến tới cơ bản thực hiện phương pháp khấu trừ thuế.

Thứ năm, quy định về ngưỡng doanh thu để áp dụng hình thức kê khai thuế GTGT phù hợp với cơ chế kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước và thông lệ quốc tế.

PHỤ LỤC

Phụ lục 1. So sánh biểu thuế suất thuế doanh thu năm 1990 và 1995 (%)

Ngành nghề	Thuế doanh thu 1990	Thuế doanh thu 1995
I- Ngành sản xuất		
1- Điện thương phẩm	8	8
Sản xuất nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt	-	1
2- Khai thác hầm mỏ	2	2
3- Khai thác dầu mỏ, hơi đốt, vàng	8	8
4- Luyện kim loại:		
a) Luyện, cán, kéo kim loại đen, luyện cốc	2	2
b) Luyện, cán, kéo kim loại màu	4	4
c) Luyện, cán, kéo kim loại quý (vàng, bạc)	8	4
5- Sản xuất, lắp ráp cơ khí:		2
a) Máy móc, thiết bị, công cụ	1	1
b) Sản phẩm cơ khí tiêu dùng	4	2
6- Sản xuất, lắp ráp sản phẩm điện tử	8	8
Riêng máy móc, thiết bị điện tử chuyên dùng, máy vi tính	8	4
7- Sản phẩm hoá chất	6	4
8- Thuốc chữa bệnh	1	1
9- Vật liệu xây dựng	5	4
10- Khai thác lâm sản	4	-
11- Chế biến lâm sản và sản xuất đồ gỗ	5	6
12- Giấy và sản phẩm bằng giấy	4	2
Riêng bột giấy	2	1
13- Gốm, sành sứ, thuỷ tinh	4	4
14- Xay, xát, chế biến lương thực	2	2
15- Công nghiệp thực phẩm	6	6
16- Khai thác thuỷ sản	2	-
17- Chế biến thuỷ sản	3	4
18- Dệt:		
a) Chế biến sợi, dệt thủ công và bán cơ khí	4	2
b) Dệt máy: dệt vải, dệt kim	6	4
c) Sản xuất sợi len	8	4
19- Sản phẩm may mặc, giầy vải	4	4
20- Sản xuất nguyên liệu da, vải giả da	4	4
21- Sản phẩm bằng da, bằng vải giả da	6	6
22- In:		
a) In sách	2	1
In báo	2	0,5
Riêng in sách báo chính trị, sách giáo khoa, sách khoa học kỹ thuật	1	0

Ngành nghề	Thuế doanh thu 1990	Thuế doanh thu 1995
b) In và hoạt động khác trong ngành in	6	4
23- Dụng cụ thí nghiệm, y tế giáo dục, đồ chơi trẻ em, giấy vở học sinh	1	0,5
24- Dụng cụ thể dục, thể thao, nhạc cụ và phụ tùng	2	1
25- Thức ăn gia súc	2	-
26- Hàng mỹ nghệ (tiêu thụ nội địa)	8	8
27- Hàng mỹ phẩm các loại	10	10
28- Sản xuất, chế biến khác	4	4
29- Kinh doanh nông nghiệp không thuộc diện nộp thuế nông nghiệp	2	2
II- Ngành xây dựng		
1- Có bao thầu nguyên vật liệu	3	4
2- Không bao thầu nguyên vật liệu (bao gồm cả khảo sát, thiết kế, xây dựng nhà xưởng, đường sá, cầu cống, hầm lò, nề mộc, trang trí nội thất ...	5	
III- Ngành vận tải		
1- Vận tải hàng hoá	2	2
Riêng vận tải bằng phương tiện thô sơ ở miền núi, hải đảo	1	0,5
2- Vận tải hành khách; hàng không	4	4
IV- Ngành thương nghiệp		
1- Bán buôn các ngành hàng	1	2
2- Bán lẻ lương thực, thực phẩm, thuốc chữa bệnh, nguyên vật liệu, chất đốt, thiết bị, dụng cụ thí nghiệm, dụng cụ y tế, giáo dục, đồ chơi trẻ em	1	1
3- Bán lẻ vàng bạc	2	1
4- Bán lẻ hàng khác sản xuất trong nước	2	2
5- Bán lẻ hàng tiêu dùng nhập khẩu khác	8	2
6- Xuất khẩu	1	1
7- Đại lý bán hàng, bán hàng ký gửi uỷ thác mua hàng (tính trên hoa hồng)	4	15
8- Cung ứng tầu biển	4	
V- Ngành ăn uống		
1- Quán hàng ăn uống bình dân	4	6
2- Cửa hàng ăn uống cao cấp (có tiện nghi tốt)	10	10
VI- Ngành dịch vụ		
Dịch vụ sửa chữa thuộc các ngành nghề	-	4
1- Sửa chữa cơ khí, phương tiện vận tải, máy kéo	2	2
-Sữa chữa đồ điện, điện tử, điện lạnh	-	6
2- Dịch vụ khoa học, kỹ thuật, bưu điện	4	2
Dịch vụ bưu điện, bưu chính, viễn thông	-	6
Dịch vụ tư vấn pháp luật	-	4
3- Tín dụng ngân hàng	6	-
4- Cầm đồ, bảo hiểm	4	4
Riêng: Bảo hiểm học sinh, bảo hiểm vật nuôi, cây trồng	-	0
5- Xếp dỡ hàng hoá, cho thuê kho, bến bãi	4	4
6- Dịch vụ giáo dục, dạy nghề, văn hoá, nghệ thuật, y tế, thể dục thể thao, tư	4	-

Ngành nghề	Thuế doanh thu 1990	Thuế doanh thu 1995
vấn pháp luật		
Riêng: Biểu diễn nghệ thuật (xiếc, tuồng, chèo, cải lương, kịch nói, múa rối, ca múa nhạc…), chiếu phim nhựa	-	0
Dịch vụ y tế, thể dục, thể thao, văn hoá, nghệ thuật, dạy nghề	-	0,5
7- Chụp, in, phóng ảnh	6	6
8- Sửa chữa thiết bị điện tử, tủ đá, tủ lạnh, máy điều hoà nhiệt độ	6	6
9- Chiếu vidéo, quảng cáo, in băng, thu băng, sang băng	8	8
10- Cho thuê cửa hàng, đồ dùng phòng cưới, hội trường, xe hơi	8	10
Riêng cho thuê nhà	10	10
11- Kinh doanh khách sạn, phòng ngủ, dịch vụ du lịch, tham quan	10	10
Riêng kinh doanh nhà trọ	-	6
12- Dịch vụ uốn tóc, may đo, nhuộm, giặt là, tẩy hấp	6	6
13- Mỹ viện	8	10
14- Dịch vụ khác	4	4
Riêng: Dịch vụ vệ sinh, thoát nước đường phố, tang lễ	-	0
15- Dịch vụ đặc biệt:		
a) Khiêu vũ	30	30
-Đua ngựa	30	20
Karaoke, tắm hơi, mát xa	-	20
Kinh doanh sân gôn	-	20
b) Phát hành xổ số	30	30
Riêng: xổ số kiến thiết các tỉnh miền núi và các hình thức xổ số cào biết kết quả ngay, xổ số lô tô	-	20
c) Đại lý tầu biển	40	30
Môi giới	-	15
Quảng cáo	-	10

Nguồn: Luật thuế doanh thu 1990 và 1995

Phụ lục 2. Đối tượng không thuộc diện chịu thuế GTGT 1997

1. Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thuỷ sản chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường của các tổ chức, cá nhân tự sản xuất và bán ra;
2. Sản phẩm muối;
3. Hàng hóa, dịch vụ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt không phải nộp thuế giá trị gia tăng ở khâu đã chịu thuế tiêu thụ đặc biệt;
4. Thiết bị, máy móc, phương tiện vận tải chuyên dùng thuộc loại trong nước chưa sản xuất được mà cơ sở có dự án đầu tư nhập khẩu để làm tài sản cố định theo dự án đó;
5. Chuyển quyền sử dụng đất thuộc diện chịu thuế chuyển quyền sử dụng đất;
6. Nhà ở thuộc sở hữu nhà nước do Nhà nước bán cho người đang thuê;
7. Dịch vụ tín dụng, quỹ đầu tư;
8. Bảo hiểm nhân thọ; bảo hiểm học sinh; bảo hiểm vật nuôi, cây trồng và các loại bảo hiểm không nhằm mục đích kinh doanh;
9. Dịch vụ y tế;

10. Hoạt động văn hoá, triển lãm và thể dục thể thao không nhằm mục đích kinh doanh; biểu diễn nghệ thuật; sản xuất phim; phát hành và chiếu phim nhựa, phim vi-đi-ô tài liệu;
11. Dạy học, dạy nghề;
12. Phát sóng truyền thanh, truyền hình theo chương trình bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước;
13. In, xuất bản và phát hành: báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách in bằng tiếng dân tộc thiểu số; tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động; in tiền;
14. Dịch vụ phục vụ công cộng về vệ sinh, thoát nước đường phố và khu dân cư; duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; dịch vụ tang lễ;
15. Duy tu, sửa chữa, xây dựng các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà tình nghĩa bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân và vốn viện trợ nhân đạo;
16. Vận chuyển hành khách công cộng bằng xe buýt;
17. Điều tra, thăm dò địa chất, đo đạc, lập bản đồ thuộc loại điều tra cơ bản của Nhà nước;
18. Tưới, tiêu nước phục vụ sản xuất nông nghiệp; nước sạch do tổ chức, cá nhân tự khai thác để phục vụ cho sinh hoạt ở nông thôn, miền núi, hải đảo, vùng sâu, vùng xa;
19. Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh;
20. Hàng nhập khẩu trong các trường hợp sau: hàng viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại; quà tặng cho các cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân; đồ dùng của các tổ chức, cá nhân nước ngoài theo quy chế miễn trừ ngoại giao; hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế;
21. Hàng hoá chuyển khẩu, quá cảnh, mượn đường qua Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu và tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu;
22. Hàng hóa, dịch vụ cung ứng trực tiếp cho vận tải quốc tế và các đối tượng tiêu dùng ngoài Việt Nam;
23. Chuyển giao công nghệ;
24. Vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng chưa được chế tác thành các sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức hay sản phẩm khác;
25. Một số sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên khoáng sản khai thác chưa qua chế biến do Chính phủ quy định cụ thể;
26. Hàng hóa, dịch vụ của những cá nhân kinh doanh có mức thu nhập thấp. Mức thu nhập thấp do Chính phủ quy định.

Phụ lục 3. Đối tượng không chịu thuế GTGT năm 2008

1. Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, thủy sản nuôi trồng, đánh bắt chưa chế biến thành các sản phẩm khác hoặc chỉ qua sơ chế thông thường của tổ chức, cá nhân tự sản xuất, đánh bắt bán ra và ở khâu nhập khẩu.
2. Sản phẩm là giống vật nuôi, giống cây trồng, bao gồm trứng giống, con giống, cây giống, hạt giống, tinh dịch, phôi, vật liệu di truyền.
3. Tưới, tiêu nước; cày, bừa đất; nạo vét kênh, mương nội đồng phục vụ sản xuất nông nghiệp; dịch vụ thu hoạch sản phẩm nông nghiệp.
4. Sản phẩm muối được sản xuất từ nước biển, muối mỏ tự nhiên, muối tinh, muối i-ốt.
5. Nhà ở thuộc sở hữu Nhà nước do Nhà nước bán cho người đang thuê.
6. Chuyển quyền sử dụng đất
7. Bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm người học, bảo hiểm vật nuôi, bảo hiểm cây trồng và tái bảo hiểm.
8. Dịch vụ cấp tín dụng; kinh doanh chứng khoán; chuyển nhượng vốn; dịch vụ tài chính phát sinh, bao gồm hoán đổi lãi suất, hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng tương lai, quyền chọn mua, bán ngoại tệ và các dịch vụ tài chính phát sinh khác theo quy định của pháp luật.
9. Dịch vụ y tế, dịch vụ thú y, bao gồm dịch vụ khám bệnh, chữa bệnh, phòng bệnh cho người và vật nuôi.
10. Dịch vụ bưu chính, viễn thông công ích và In-ter-net phổ cập theo chương trình của Chính phủ.

11. Dịch vụ phục vụ công cộng về vệ sinh, thoát nước đường phố và khu dân cư; duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; dịch vụ tang lễ.
12. Duy tu, sửa chữa, xây dựng bằng nguồn vốn đóng góp của nhân dân, vốn viện trợ nhân đạo đối với các công trình văn hóa, nghệ thuật, công trình phục vụ công cộng, cơ sở hạ tầng và nhà ở cho đối tượng chính sách xã hội.
13. Dạy học, dạy nghề theo quy định của pháp luật.
14. Phát sóng truyền thanh, truyền hình bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước.
15. 15. Xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí, bản tin chuyên ngành, sách chính trị, sách giáo khoa, giáo trình, sách văn bản pháp luật, sách khoa học – kỹ thuật, sách in bằng chữ dân tộc thiểu số và tranh, ảnh, áp phích tuyên truyền cổ động, kể cả dưới dạng băng hoặc đĩa ghi tiếng, ghi hình, dữ liệu điện tử; in tiền.
16. Vận chuyển hành khách công cộng bằng xe buýt, xe điện.
17. Máy móc, thiết bị, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ; máy móc, thiết bị, phụ tùng thay thế, phương tiện vận tải chuyên dùng và vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để tiến hành hoạt động tìm kiếm, thăm dò, phát triển mỏ dầu, khí đốt; tàu bay, dàn khoan, tàu thủy thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu tạo tài sản cố định của doanh nghiệp, thuê của nước ngoài sử dụng cho sản xuất, kinh doanh và để cho thuê.
18. Vũ khí, khí tài chuyên dùng phục vụ quốc phòng, an ninh.
19. Hàng hóa nhập khẩu trong trường hợp viện trợ nhân đạo, viện trợ không hoàn lại; quà tặng cho cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức chính trị xã hội – nghề nghiệp, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội – nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân; quà biếu, quà tặng cho cá nhân tại Việt Nam theo mức quy định của Chính phủ; đồ dùng của tổ chức, cá nhân nước ngoài theo tiêu chuẩn miễn trừ ngoại giao; hàng mang theo người trong tiêu chuẩn hành lý miễn thuế. Hàng hóa, dịch vụ bán cho tổ chức, cá nhân nước ngoài, tổ chức quốc tế để viện trợ nhân đạo, viên trợ không hoàn lại cho Việt Nam.
20. Hàng hóa chuyển khẩu, quá cảnh qua lãnh thổ Việt Nam; hàng tạm nhập khẩu, tái xuất khẩu; hàng tạm xuất khẩu, tái nhập khẩu; nguyên liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng hóa xuất khẩu theo hợp đồng sản xuất; gia công xuất khẩu ký kết với bên nước ngoài; hàng hóa, dịch vụ được mua bán giữa nước ngoài với các khu phi thuế quan và giữa các khu phi thuế quan với nhau.
21. Chuyển giao công nghệ theo quy định của Luật chuyển giao công nghệ; chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ theo quy định của Luật sở hữu trí tuệ; phần mềm máy tính.
22. Vàng nhập khẩu dạng thỏi, miếng chưa được chế tác thành sản phẩm mỹ nghệ, đồ trang sức hay sản phẩm khác.
23. Sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa chế biến theo quy định của Chính phủ.
24. Sản phẩm nhân tạo dùng để thay thế cho bộ phận cơ thể của người bệnh; nạng, xe lăn và dụng cụ chuyên dùng khác cho người tàn tật.
25. Hàng hóa, dịch vụ của cá nhân kinh doanh có mức thu nhập bình quân tháng thấp hơn mức lương tối thiểu chung áp dụng đối với tổ chức, doanh nghiệp trong nước.

Phụ lục 4. Thuế suất theo quy định của Luật thuế GTGT 1997

1. Mức thuế suất 0% đối với hàng hóa xuất khẩu;
2. Mức thuế suất 5% đối với hàng hoá, dịch vụ:
   a) Nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt;
   b) Phân bón, quặng để sản xuất phân bón; thuốc trừ sâu bệnh và chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng;
   c) Thiết bị và dụng cụ y tế; bông và băng vệ sinh y tế;
   d) Thuốc chữa bệnh, phòng bệnh;

e) Giáo cụ dùng để giảng dạy và học tập;
f) Đồ chơi cho trẻ em; sách khoa học - kỹ thuật, sách văn học nghệ thuật, sách phục vụ thiếu nhi, sách pháp luật, trừ sách văn bản pháp luật quy định tại khoản 13 Điều 4 của Luật này;
g) Sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thuỷ sản chưa qua chế biến gồm cả con giống, cây giống, hạt giống, trừ đối tượng quy định tại khoản 1 Điều 4 của Luật này;
h) Lâm sản (trừ gỗ, măng) chưa qua chế biến; thực phẩm tươi sống;
i) Sản phẩm bằng đay, cói, tre, nứa, lá;
j) Bông sơ chế từ bông trồng ở trong nước;
k) Thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác;
l) Dịch vụ khoa học, kỹ thuật;
m) Dịch vụ trực tiếp phục vụ sản xuất nông nghiệp;

3. Mức thuế suất 10% đối với hàng hoá, dịch vụ:
a) Dầu mỏ, khí đốt, than đá, quặng và sản phẩm khai khoáng khác;
b) Điện thương phẩm;
c) Sản phẩm điện tử, cơ khí, đồ điện;
d) Hóa chất, mỹ phẩm;
e) Sợi, vải, sản phẩm may mặc, thêu ren;
f) Giấy và sản phẩm bằng giấy;
g) Đường, sữa, bánh, kẹo, nước giải khát và các loại thực phẩm chế biến khác;
h) Sản phẩm gốm, sứ, thủy tinh, cao su, nhựa, gỗ và sản phẩm bằng gỗ; xi măng, gạch, ngói và vật liệu xây dựng khác;
i) Xây dựng, lắp đặt;
j) Vận tải, bốc xếp;
k) Dịch vụ bưu điện, bưu chính, viễn thông;
l) Cho thuê nhà, kho tàng, bến bãi, nhà xưởng, máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải;
m) Dịch vụ tư vấn pháp luật;
n) Chụp, in, phóng ảnh; in băng, sang băng, cho thuê băng; quay vi-đi-ô, chiếu vi-đi-ô; sao chụp;
o) Uốn tóc, may đo quần áo, nhuộm, giặt là, tẩy hấp;
p) Các loại hàng hóa, dịch vụ khác không quy định tại khoản 1, khoản 2, khoản 4 Điều này, trừ hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt ở khâu sản xuất, khâu nhập khẩu;

4. Mức thuế suất 20% đối với hàng hoá, dịch vụ:
a) Vàng, bạc, đá quý do cơ sở kinh doanh mua vào,bán ra;
b) Khách sạn, du lịch, ăn uống;
c) Xổ số kiến thiết và các loại hình xổ số khác;
d) Đại lý tàu biển;
e) Dịch vụ môi giới.

Phụ lục 5. Thuế suất theo quy định của Luật thuế GTGT 2008

1. Mức thuế suất 0% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ xuất khẩu, vận tải quốc tế và hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế giá trị gia tăng quy định tại Điều 5 của Luật này khi xuất khẩu, trừ các trường hợp chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài; dịch vụ tái bảo hiểm ra nước ngoài; dịch vụ cấp tín dụng, chuyển nhượng vốn, dịch vụ tài chính phát sinh; dịch vụ bưu chính, viễn thông; sản phẩm xuất khẩu là tài nguyên, khoáng sản khai thác chưa qua chế biến quy định tại khoản 23 Điều 5 của Luật này.
2. Mức thuế suất 5% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ sau đây:
a) Nước sạch phục vụ sản xuất và sinh hoạt;
b) Phân bón; quặng để sản xuất phân bón; thuốc phòng trừ sâu bệnh và chất kích thích tăng trưởng vật nuôi, cây trồng;
c) Thức ăn gia súc, gia cầm và thức ăn cho vật nuôi khác;

d) Dịch vụ đào đắp, nạo vét kênh, mương, ao hồ phục vụ sản xuất nông nghiệp; nuôi trồng, chăm sóc, phòng trừ sâu bệnh cho cây trồng; sơ chế, bảo quản sản phẩm nông nghiệp;
e) Sản phẩm trồng trọt,chăn nuôi, thủy sản chưa qua chế biến, trừ sản phẩm quy định tại khoản 1 Điều 5 của Luật này;
f) Mủ cao su sơ chế; nhựa thông sơ chế; lưới, dây giềng và sợi để đan lưới đánh cá;
g) Thực phẩm tươi sống; lâm sản chưa qua chế biến, trừ gỗ, măng và sản phẩm quy định tại khoản 1 Điều 5 của Luật này;
h) Đường; phụ phẩm trong sản xuất đường, bao gồm gỉ đường, bã mía, bã bùn;
i) Sản phẩm bằng đay, cói, tre, nứa, lá, rơm, vỏ dừa, sọ dừa, bèo tây và các sản phẩm thủ công khác sản xuất bằng nguyên liệu tận dụng từ nông nghiệp; bông sơ chế; giấy in báo;
j) Máy móc, thiết bị chuyên dùng phục vụ cho sản xuất nông nghiệp, bao gồm máy cày, máy bừa, máy cấy, máy gieo hạt, máy tuốt lúa, máy gặt, máy gặt đập liên hợp, máy thu hoạch sản phẩm nông nghiệp, máy hoặc bình bơm thuốc trừ sâu;
k) Thiết bị, dụng cụ y tế, bông, băng vệ sinh y tế; thuốc phòng bệnh, chữa bệnh; sản phẩm hóa dược, dược liệu là nguyên liệu sản xuất thuốc chữa bệnh, thuốc phòng bệnh;
l) Giáo cụ dùng để giảng dạy và học tập, bao gồm các loại mô hình, hình vẽ, bảng, phấn, thước kẻ, com-pa và các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học;
m) Hoạt động văn hóa, triển lãm, thể dục, thể thao; biểu diễn nghệ thuật, sản xuất phim; nhập khẩu, phát hành và chiếu phim;
n) Đồ chơi cho trẻ em; sách các loại, trừ sách quy định tại khoản 15 Điều 5 của Luật này;
o) Dịch vụ khoa học, công nghệ theo quy định của Luật khoa học và công nghệ.

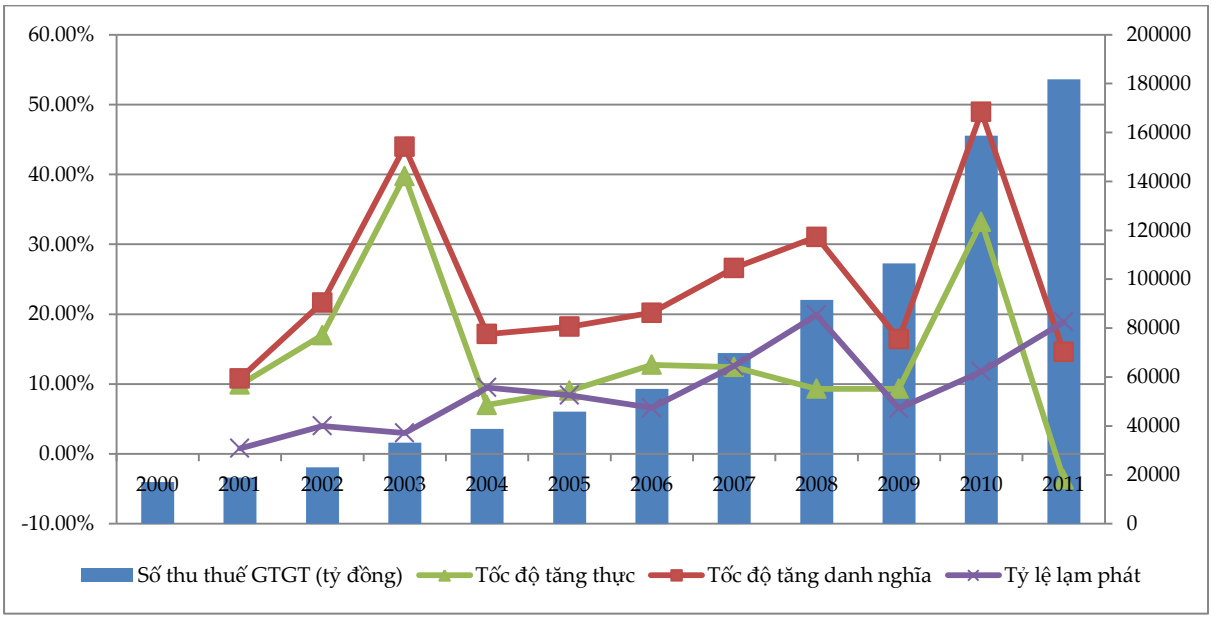
3. Mức thuế suất 10% áp dụng đối với hàng hóa, dịch vụ không quy định tại khoản 1 và khoản 2 Điều này.

Phụ lục 6. Độ nổi của thuế GTGT so với một số loại thuế khác

Độ nổi	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Bình quân
Thuế TNDN	1.21	2.64	2.83	(0.83)	1.50	(4.38)	2.16	1.06
Thuế TNCN	1.11	1.24	1.78	3.21	7.22	0.74	9.46	1.23
Thuế nhà đất	1.42	0.95	0.98	0.74	0.92	9.84	(2.18)	1.10
Thuế môn bài	(2.97)	0.18	0.30	(0.15)	(0.71)	1.80	(0.82)	0.97
Thuế GTGT	**0.86**	**1.02**	**1.54**	**1.47**	**1.48**	**1.75**	**4.91**	**1.13**
Thuế TTĐB hàng SX trong nước	4.03	1.55	0.31	(1.38)	1.24	4.38	2.47	1.11
Thuế tài nguyên	8.09	1.44	2.12	(3.99)	1.69	(6.31)	3.42	1.04
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	(2.77)	(0.79)	(2.57)	(4.16)	(0.02)	(6.60)	(3.72)	0.78
Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu	(1.55)	0.07	0.50	(2.32)	17.74	3.68	(2.10)	1.07
Tổng doanh thu các loại thuế	1.36	1.56	1.88	(0.67)	3.20	(0.66)	2.42	1.09

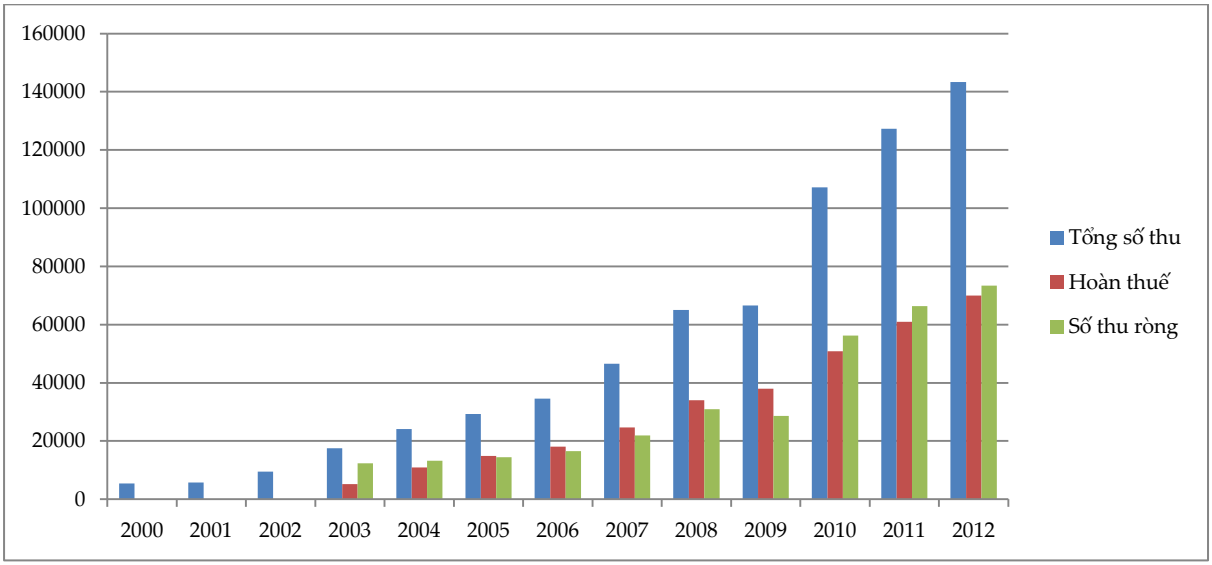
Nguồn: Tính toán từ số liệu của Bộ Tài chính

Phụ lục 7. Số thu và tốc độ tăng hàng năm của thuế GTGT



Nguồn: Bộ Tài chính

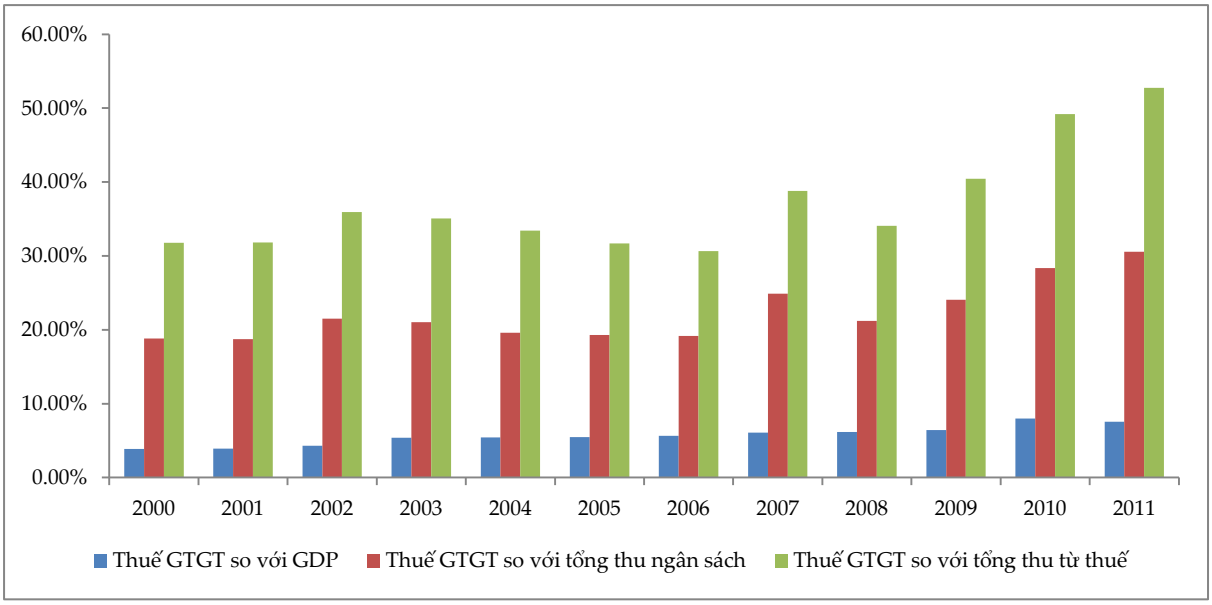
Phụ lục 8. Số thu thuế và hoàn thuế GTGT hàng hoá nhập khẩu (tỷ đồng)



Nguồn: Bộ Tài chính

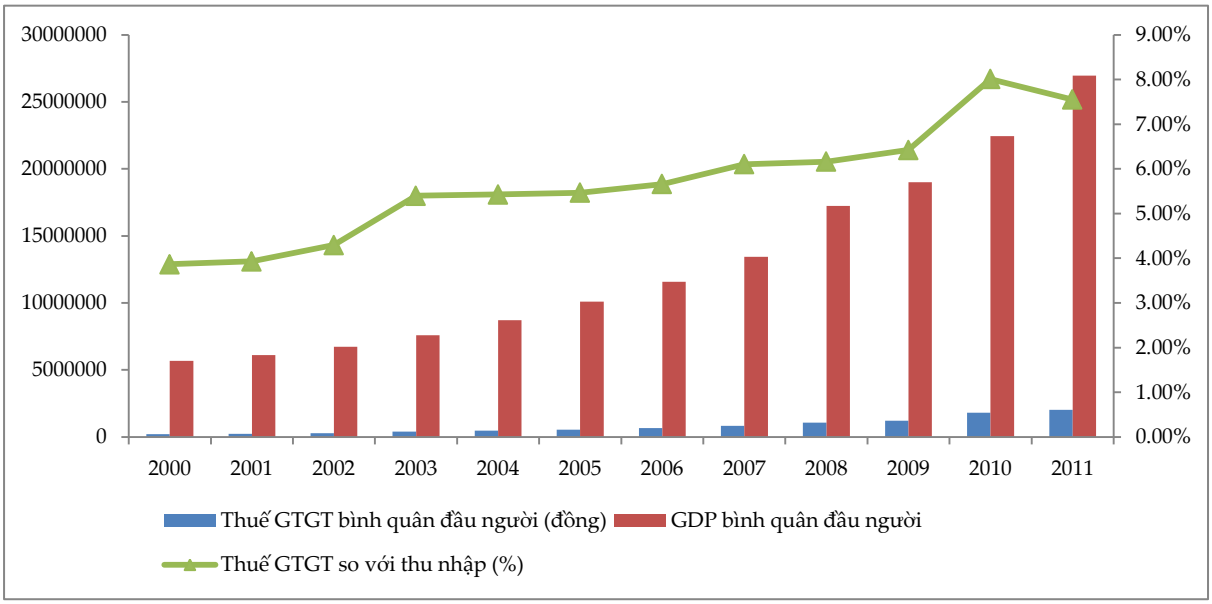
Ghi chú: Số liệu các năm 2010, 2011 là ước thực hiện; năm 2012 là số dự toán.

Phụ lục 9. Doanh thu thuế GTGT so với GDP, tổng thu ngân sách, và tổng thu thuế



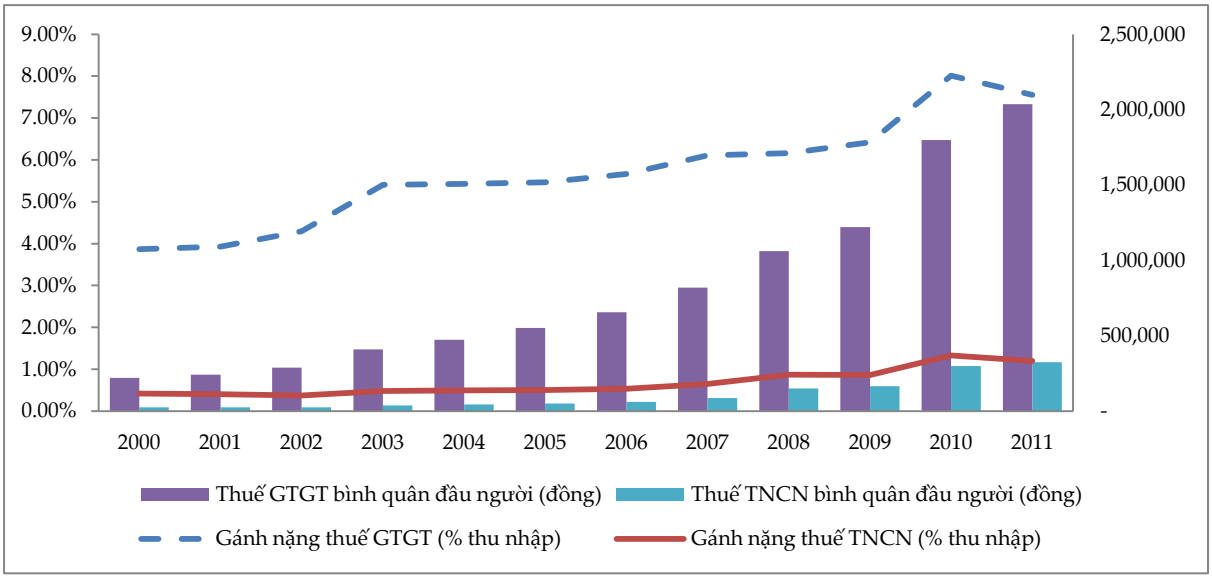
Nguồn: Bộ Tài chính

Phụ lục 10. Thuế GTGT so với thu nhập quốc dân



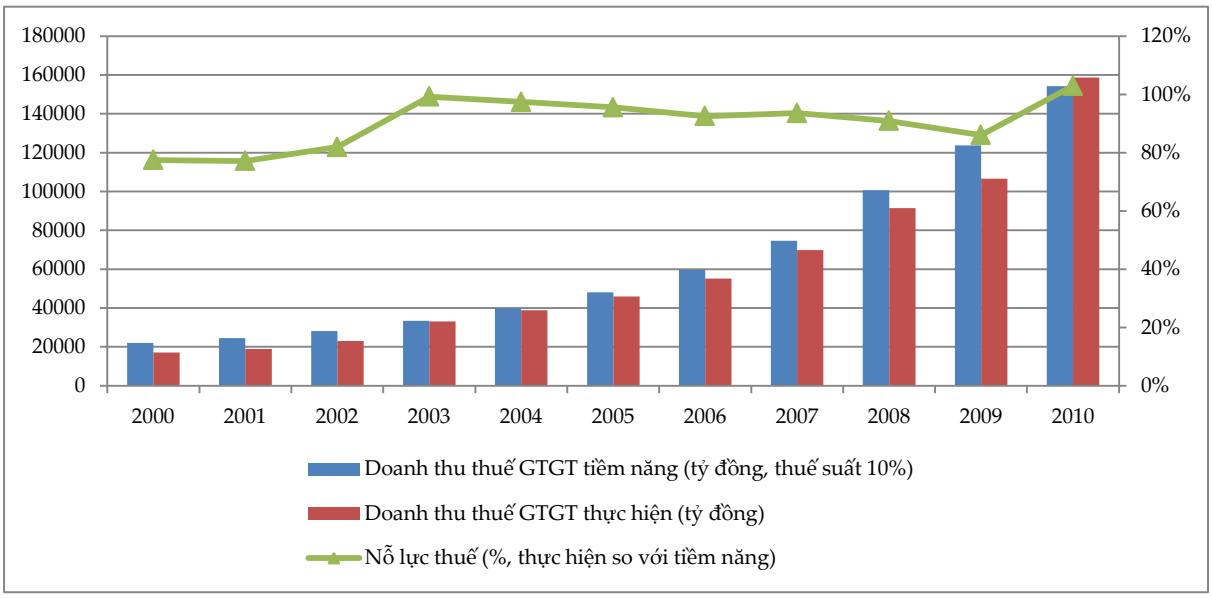
Nguồn: Tính toán từ số liệu của Bộ Tài chính và Tổng cục Thống kê

Phụ lục 11. Gánh nặng thuế GTGT so với thuế Thu nhập cá nhân



Nguồn: Tính toán từ số liệu của Bộ Tài chính và Tổng cục Thống kê

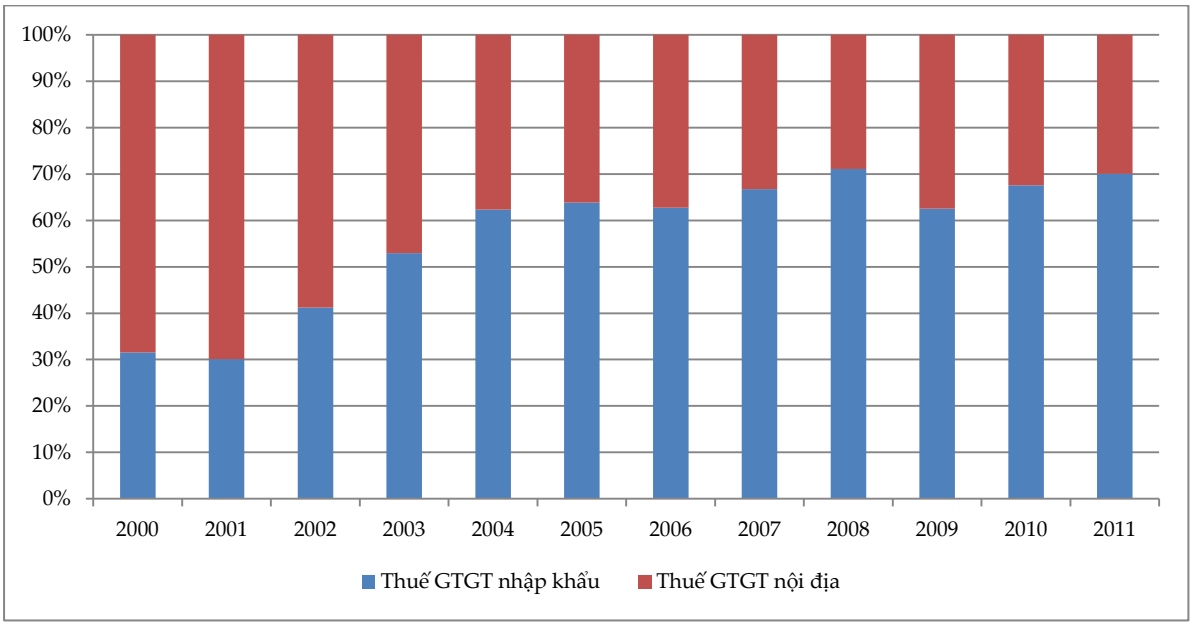
Phụ lục 12. Nỗ lực thuế GTGT



Nguồn: Tính toán từ số liệu của Bộ Tài chính và Tổng cục Thống kê

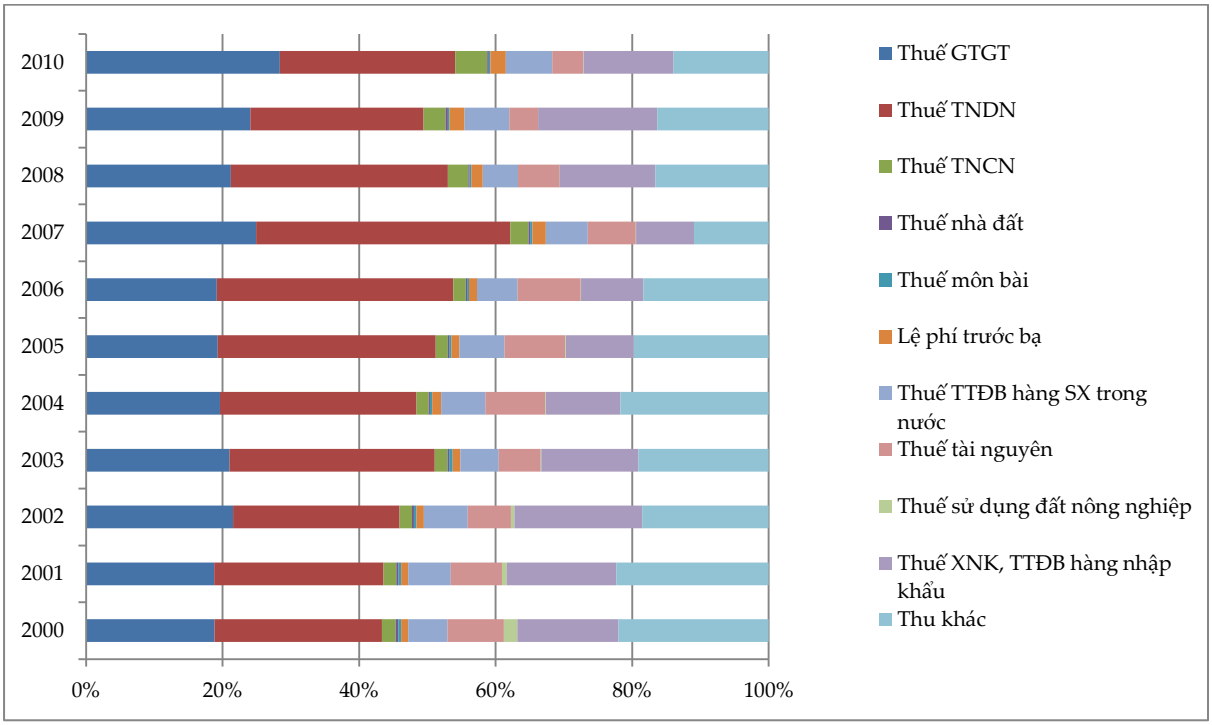
Ghi chú: Doanh thu thuế GTGT tiềm năng tính theo mức thuế suất 10% trên tổng mức bán lẻ hàng hóa và doanh thu dịch vụ tiêu dùng các năm.

Phụ lục 13. Cơ cấu nguồn thu thuế GTGT nhập khẩu so với nội địa



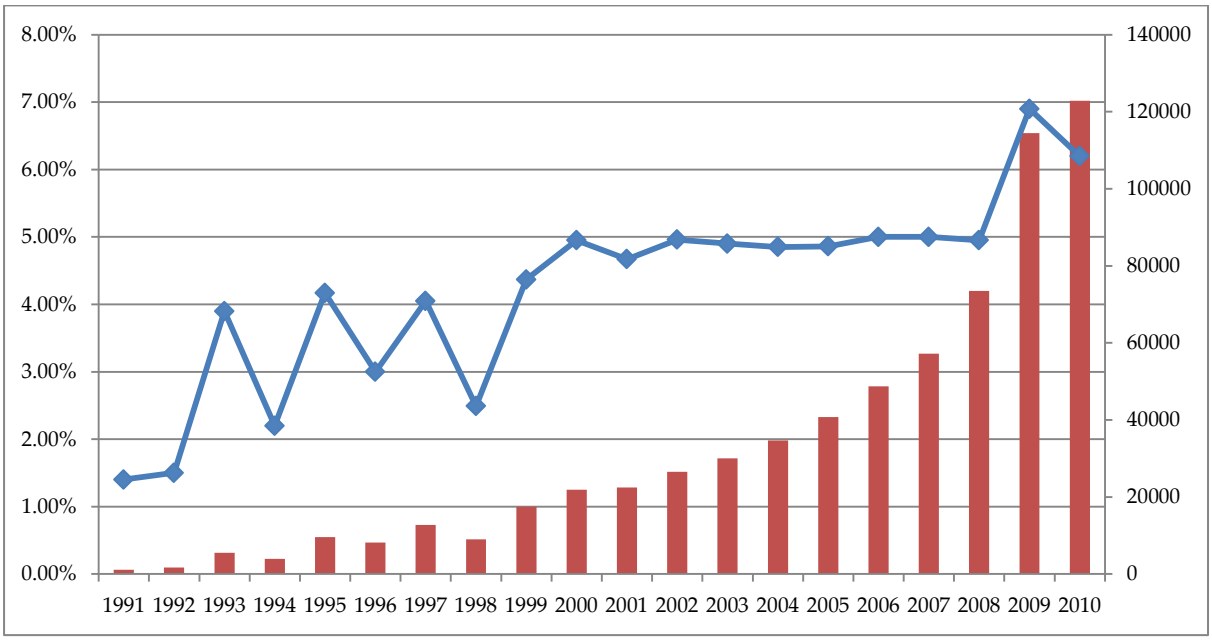
Nguồn: Bộ Tài chính

Phụ lục 14. Cơ cấu các nguồn thu ngân sách giai đoạn 2000 – 2010.



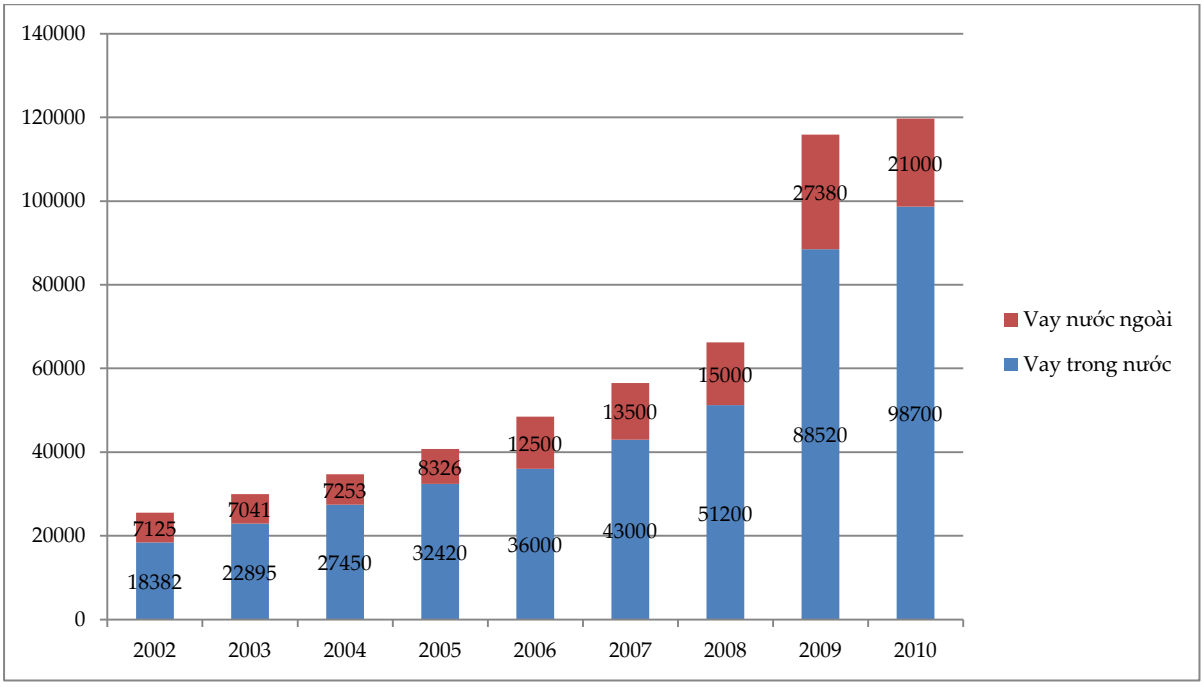
Nguồn: Bộ Tài chính

Phụ lục 15. Mức bội chi (tỷ đồng) và tỷ lệ bội chi so với GDP (%)



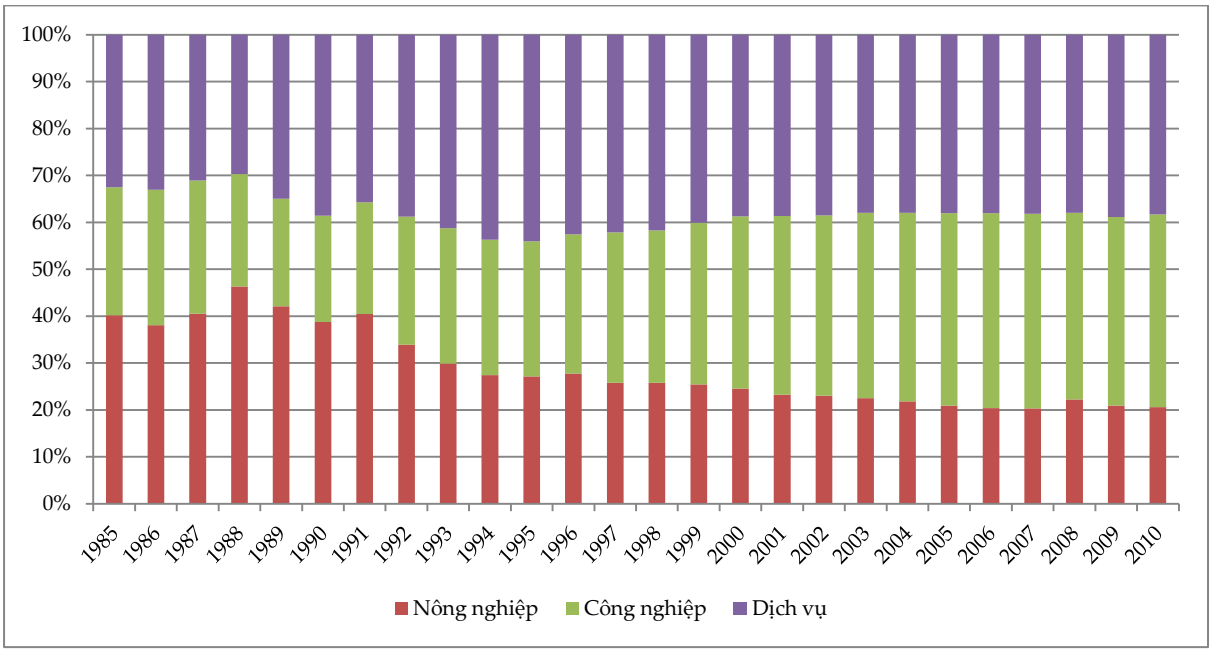
Nguồn: Bộ Tài chính

Phụ lục 16. Xử lý bội chi thời kỳ 2002 – 2010 (tỷ đồng)



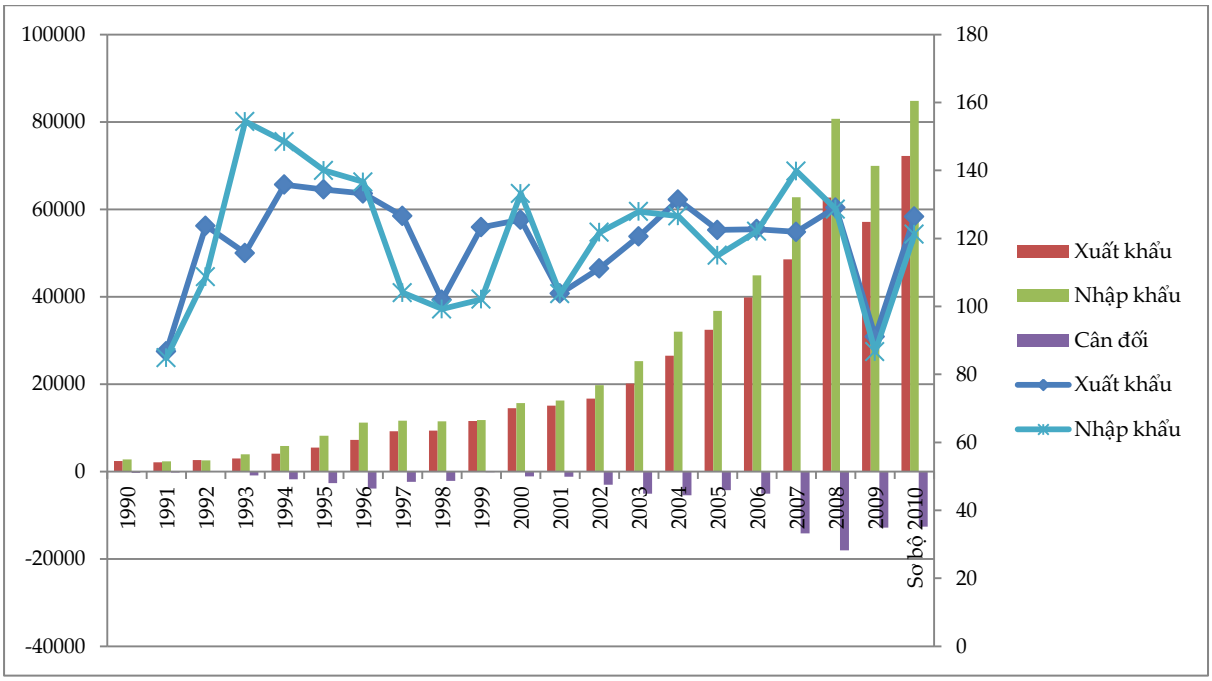
Nguồn: Bộ Tài chính

Phụ lục 17. Giá trị gia tăng trong các khu vực (% GDP)



Nguồn: Chỉ báo Phát triển Thế giới (WDI), Ngân hàng Thế giới

Phụ lục 18. Kim ngạch XNK (triệu USD) và chỉ số phát triển (%, năm trước = 100)



Nguồn: Tổng cục Thống kê

Phụ lục 19. Vốn đầu tư của các thành phần kinh tế theo giá thực tế (tỷ đồng)

	Tổng số	Chia ra		
		Kinh tế Nhà nước	Kinh tế ngoài nhà nước	Khu vực có vốn đầu tư nước ngoài
1995	72447	30447	20000	22000
1996	87394	42894	21800	22700
1997	108370	53570	24500	30300
1998	117134	65034	27800	24300
1999	131171	76958	31542	22671
2000	151183	89417	34594	27172
2001	170496	101973	38512	30011
2002	200145	114738	50612	34795
2003	239246	126558	74388	38300
2004	290927	139831	109754	41342
2005	343135	161635	130398	51102
2006	404712	185102	154006	65604
2007	532093	197989	204705	129399
2008	616735	209031	217034	190670
2009	708826	287534	240109	181183
Sơ bộ 2010	830278	316285	299487	214506

Nguồn: Tổng cục Thống kê

Phụ lục 20. Số doanh nghiệp và số hộ kinh doanh cá thể phi nông nghiệp 2000 – 2010

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Khu vực DNNN	5,759	5,355	5,363	4,845	4,597	4,086	3,706	3,494	3,287	3,364
Khu vực DN ngoài nhà nước	35,004	44,314	55,237	64,526	84,003	105,167	123,392	147,316	196,776	238,932
DN tập thể	3,237	3,646	4,104	4,150	5,349	6,334	6,219	6,689	13,532	12,249
DN tư nhân	20,548	22,777	24,794	25,653	29,980	34,646	37,323	40,468	46,530	47,839
Cty hợp danh	4	5	24	18	21	37	31	53	67	69
Cty TNHH	10,458	16,291	23,485	30,164	40,918	52,505	63,658	77,647	103,091	134,407
CTCP có vốn Nhà nước	305	470	558	669	815	1,096	1,360	1,597	1,812	1,740
CTCP không có vốn Nhà nước	452	1,125	2,272	3,872	6,920	10,549	14,801	20,862	31,744	42,628
Khu vực có vốn đầu tư nước ngoài	1,525	2,011	2,308	2,641	3,156	3,697	4,220	4,961	5,626	6,546
100% vốn nước ngoài	854	1,294	1,561	1,869	2,335	2,852	3,342	4,018	4,612	5,412
Liên doanh	671	717	747	772	821	845	878	943	1,014	1,134
Số hộ kinh doanh cá thể phi nông nghiệp (nghìn cơ sở)			2,619	2,712	2,914	3,053	3,300	3,748	3,969	3,986

Nguồn: Tổng cục Thống kê

Phụ lục 21. Thuế suất GTGT của các nước OECD (%)

Năm áp dụng		Thuế suất tiêu chuẩn													Thuế suất ưu đãi	Thuế suất đặc biệt trong một số lĩnh vực
		1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011		
Úc	2000	-	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	0.0	-
Áo	1973	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	10.0/12.0	19.00
Bỉ	1971	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	0.0/6.0/12.0	-
Canada	1991	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	6.0	5.0	5.0	5.0	5.0	0.0	12.0/13.0/13.5/15.0
Chi lê	1975	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	-	-
Cộng hòa Séc	1993	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	20.0	20.0	10.0	-
Đan Mạch	1967	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	0.0	-
Estonia	1991	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	20.0	20.0	20.0	9.0	-
Phần Lan	1994	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	23.0	0.0/9.0/13.0	-
Pháp	1968	20.6	20.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	2.1/5.5	-
Đức	1968	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	7	-
Hy Lạp	1987	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	6.5/13.0	5.0/ 9.0/16.0
Hungary	1988	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	20.0	20.0	20.0	20.0	25.0	25.0	5.0/18.0	-
Iceland	1989	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	25.5	25.5	0.0/7.0	-
Ireland	1972	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.5	21.0	21.0	0.0/4.8/9.0/13.5	-
Israel	1976	17.0	17.0	17.0	17.0	18.0	18.0	17.0	16.5	15.5	15.5	15.5	16.0	16.0	-	0.00
Ý	1973	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	4.0/10.0	-
Nhật Bản	1989	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	-	-
Hàn Quốc	1977	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	0	-
Luxembourg	1970	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	3.0/6.0/12.0	-
Mê hi cô	1980	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	16.0	16.0	0.0	11
Hà Lan	1969	17.5	17.5	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	6.0	-

Năm áp dụng		Thuế suất tiêu chuẩn													Thuế suất ưu đãi	Thuế suất đặc biệt trong một số lĩnh vực
		1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011		
New Zealand	1986	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	15.0	0	-
Na Uy	1970	23.0	23.0	24.0	24.0	24.0	24.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	0.0/8.0/14.0	-
Ba Lan	1993	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	23.0	5.0/8.0	-
Bồ Đào Nha	1986	17.0	17.0	17.0	17.0	19.0	19.0	19.0	21.0	21.0	21.0	20.0	20.0	23	6.0/13.0	4.0/8.0/14.0
Cộng hòa Slovak	1993	23.0	23.0	23.0	23.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	20.0	10	-
Slovenia	1999	-	19.0	19.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	8,5	-
Tây Ban Nha	1986	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	18.0	4.0/8.0	-
Thụy Điển	1969	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	0.0/6.0/12.0	-
Thụy Sĩ	1995	6.5	7.5	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	8.0	0.0/2.5/3.8	-
Thổ Nhỉ Kỳ	1985	15.0	17.0	17.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18	1.0/8.0	-
Anh	1973	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	15.0	17.5	20.0	0.0/5.0	-
Bình quân		17.9	17.8	17.8	17.9	17.9	17.9	17.8	17.7	17.8	17.7	17.7	18.0	18.5		

Nguồn: OECD tax database

Phụ lục 22. Ngưỡng doanh thu chịu thuế GTGT của các nước OECD

Quốc gia	Bản tệ	Ngưỡng đăng ký thuế						Kỳ đăng ký tối thiểu
		Ngưỡng chung		Ngưỡng dành cho khu vực dịch vụ		Ngưỡng dành cho tổ chức phi lợi nhuận		
		Bản tệ	USD	Bản tệ	USD	Bản tệ	USD	
Úc	AUD	75 000	48 199			150 000	96 398	1 năm
Áo	EUR	30 000	34 281					5 năm
Bỉ	EUR	5 580	6 118					Không
Canada	CAD	30 000	23 056			50 000	38 427	1 năm
Chi lê	CLP	Không						
Cộng hòa Séc	CZR	1 000 000	67 190					1 năm
Đan Mạch	DKK	50 000	5 762					Không
Estonia	EUR	16 000	26 076					Không
Phần Lan	EUR	8 500	8 461					Không
Pháp	EUR	80 000	87 503	32 000	35 001			2 năm
Đức	EUR	17 500	20 544					5 năm
Hy Lạp	EUR	10 000	12 804	5 000	6 402			5 năm
Hungary	HUF	5 000 000	33 913					2 năm
Iceland	ISK	1 000 000	6 807					Không
Ireland	EUR	75 000	77 623	37 500	38 811			Không
Israel	IS	70 605	15 787					
Ý	EUR	30 000	35 440					Không
Nhật Bản	JPY	10 000 000	81 895					2 năm
Hàn Quốc	KRW	24 000 000	26 344					Không
Luxembourg	EUR	10 000	10 201					5 năm
Mê hi cô	MXN	Không						
Hà Lan	EUR	1 345	1 551					Không
New Zealand	NZD	60 000	37 502					Không
Na Uy	NOK	50 000	5 188			140 000	14 527	2 năm
Ba Lan	PLN	150 000	73 430					1 năm
Bồ Đào Nha	EUR	10 000	13 971					Không

Quốc gia	Bản tệ	Ngưỡng đăng ký thuế						Kỳ đăng ký tối thiểu
		Ngưỡng chung		Ngưỡng dành cho khu vực dịch vụ		Ngưỡng dành cho tổ chức phi lợi nhuận		
		Bản tệ	USD	Bản tệ	USD	Bản tệ	USD	
Cộng hòa Slovak	EUR	49 790	85 567					1 năm
Slovenia	EUR	25 000	36 407					5 năm
Tây Ban Nha	EUR	Không						
Thụy Điển	SEK	30 000	3 213					
Thụy Sĩ	CHF	100 000	59 870			150 000	89 806	1 năm
Thổ Nhỉ Kỳ	TRY	Không						
Anh	GBP	73 000	103 838					Không

Nguồn: OECD tax database

Phụ lục 23. So sánh các trường hợp đánh thuế

Trường hợp 1. Đánh thuế các khâu với thuế suất như nhau

	Sản xuất	Bán sỉ	Bán lẻ	Thuế GTGT
	10%	10%	10%	
Giá bán (chưa thuế)	100	200	300	
Thuế GTGT đầu ra	10	20	30	
Giá bán có thuế	110	220	**330**	
Giá mua (chưa thuế	0	100	200	
Thuế GTGT đầu vào	0	10	20	
Hoàn thuế GTGT	0	10	20	
Thuế GTGT phải nộp	10	10	10	**30**

Trường hợp 2. Đánh thuế các khâu với thuế suất khác nhau

	Sản xuất	Bán sỉ	Bán lẻ	Thuế GTGT
	10%	10%	5%	
Giá bán (chưa thuế)	100	200	300	
Thuế GTGT đầu ra	10	20	15	
Giá bán có thuế	110	220	**315**	
Giá mua (chưa thuế	0	100	200	
Thuế GTGT đầu vào	0	10	20	
Hoàn thuế GTGT	0	10	20	
Thuế GTGT phải nộp	10	10	-5	**15**

Trường hợp 3. Đơn vị bán lẻ với thuế suất 0%

	Sản xuất	Bán sỉ	Bán lẻ	Thuế GTGT
	10%	10%	0%	
Giá bán (chưa thuế)	100	200	300	
Thuế GTGT đầu ra	10	20	0	
Giá bán có thuế	110	220	**300**	
Giá mua (chưa thuế	0	100	200	
Thuế GTGT đầu vào	0	10	20	
Hoàn thuế GTGT	0	10	20	
Thuế GTGT phải nộp	10	10	-20	**0**

Trường hợp 4. Miễn thuế khâu bán lẻ

	Sản xuất	Bán sỉ	Bán lẻ	Thuế GTGT
	10%	10%	Miễn	

Giá bán (chưa thuế)	100	200	300	
Thuế GTGT đầu ra	10	20	0	
Giá bán có thuế	110	220	**300**	
Giá mua (chưa thuế	0	100	200	
Thuế GTGT đầu vào	0	10	0	
Hoàn thuế GTGT	0	10	0	
Thuế GTGT phải nộp	10	10	0	**20**

Trường hợp 5. Miễn thuế khâu bán sỉ

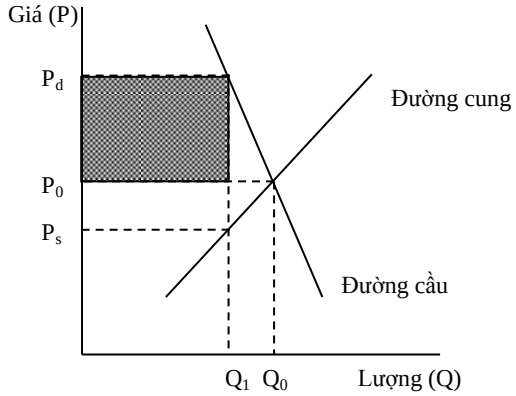
	Sản xuất	Bán sỉ	Bán lẻ	Thuế GTGT
	10%	Miễn	10%	
Giá bán (chưa thuế)	100	200	300	
Thuế GTGT đầu ra	10	0	30	
Giá bán có thuế	110	200	**330**	
Giá mua (chưa thuế	0	100	200	
Thuế GTGT đầu vào	0	0	0	
Hoàn thuế GTGT	0	0	0	
Thuế GTGT phải nộp	10	0	30	**40**

Trường hợp 6. Miễn thuế ở khâu sản xuất

	Sản xuất	Bán sỉ	Bán lẻ	Thuế GTGT
	Miễn	10%	10%	
Giá bán (chưa thuế)	100	200	300	
Thuế GTGT đầu ra	0	20	30	
Giá bán có thuế	100	220	**330**	
Giá mua (chưa thuế	0	100	200	
Thuế GTGT đầu vào	0	0	20	
Hoàn thuế GTGT	0	0	20	
Thuế GTGT phải nộp	0	20	10	**30**

Phụ lục 24. Phân bổ gánh nặng thuế

a. Gánh nặng thuế người tiêu dùng chịu lớn hơn nếu cầu kém co giãn.



b. Gánh nặng thuế người tiêu dùng chịu nhỏ hơn nếu cầu kém co giãn.

