

Chương trình Giảng dạy Kinh tế Fulbright

ƯỚC TÍNH ĐỘ NỔI, ĐỘ CO GIÃN, VÀ TÍNH BỀN VỮNG CỦA THUẾ Ở VIỆT NAM

Đỗ Thiên Anh Tuấn

Khi GDP tăng, liệu doanh thu thuế có tăng lên tương ứng không? Để trả lời câu hỏi này người ta sử dụng các khái niệm độ nổi và độ co giãn của thuế.

1. Độ nổi của thuế (TB - tax buoyancy)

Độ nổi của thuế cho biết khi cơ sở thuế thay đổi 1 phần trăm thì doanh thu thuế thay đổi bao nhiêu phần trăm. Thông thường cơ sở thuế thường được sử dụng là GDP hoặc một số chỉ số khác như tiêu dùng (tính cho thuế tiêu dùng như giá trị gia tăng, thuế doanh thu) hay kim ngạch xuất nhập khẩu (tính cho thuế xuất nhập khẩu). Doanh thu thuế có thể là tổng doanh thu thuế hoặc doanh thu của bất kỳ khoản thuế cụ thể nào.

Nói chung, độ nổi của thuế (TB) được tính theo công thức sau (1):

$$TB = \frac{\% \Delta \text{doanh thu thuế}}{\% \Delta \text{cơ sở thuế}} = \frac{\Delta R}{\Delta B} * \frac{B}{R}$$

Lưu ý rằng, các chỉ số sẽ tính theo giá trị thực, tức là phải được điều chỉnh lạm phát. Nếu các chỉ số được tính theo giá trị danh nghĩa thì kết quả độ nổi của thuế sẽ bị thiên lệch về 1.

Ví dụ:

Theo số liệu của Bộ Tài chính, năm 2009 và 2010, doanh thu thuế thu nhập doanh nghiệp (CIT) lần lượt là 112,072 và 143,634 nghìn tỷ đồng. Tổng sản phẩm trong nước (GDP) theo giá thực tế năm 2009 và 2010 lần lượt là 1.658,389 và 1.980,914 nghìn tỷ đồng. Như vậy, GDP danh nghĩa năm 2010 tăng gần 19,45% so với năm 2009, còn

doanh thu thuế CIT danh nghĩa năm 2010 tăng hơn 28,16% so với năm 2009. Chỉ số khử lạm phát năm 2010 so với năm 2009 là 11,86%.¹

Để tính độ nổi của thuế, trước hết chúng ta cần phải điều chỉnh lạm phát. Cụ thể, tốc độ tăng GDP thực được tính bằng cách lấy tốc độ tăng GDP danh nghĩa chia tỷ lệ lạm phát:

$$\frac{(1 + 19,45\%)}{(1 + 11,86\%)} - 1 = 6,78\%$$

Tương tự, tốc độ tăng thuế CIT thực được tính như sau:

$$\frac{(1 + 28,16\%)}{(1 + 11,86\%)} - 1 = 14,57\%$$

Như vậy, độ nổi của thuế sẽ được tính bằng:

$$TB = \frac{14,57\%}{6,78\%} = 2,15$$

Điều này có nghĩa là, khi GDP thực tăng 1% thì doanh thu thuế CIT thực tăng 2,15% năm 2010 so với năm 2009.

Nếu không điều chỉnh lạm phát thì độ nổi của thuế CIT năm 2010/2009 sẽ là:

$$TB = \frac{28,16\%}{19,45\%} = 1,45$$

Con số này cho thấy nếu không điều chỉnh lạm phát thì TB sẽ bị lệch về giá trị 1, tức là TB sẽ bị ước tính quá thấp trước sự thay đổi của cơ sở thuế.

¹ Để tính chính xác thì GDP thực cần được điều chỉnh theo chỉ số khử lạm phát (GDP deflator), còn thuế thu nhập doanh nghiệp được điều chỉnh theo chỉ số CPI. Ở đây, để đơn giản cho sự minh họa tác giả sử dụng chung chỉ số khử lạm phát.

Bảng 1. Độ nổi của thuế CIT ở Việt Nam giai đoạn 2004 – 2010

Năm	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
% GDP danh nghĩa	16.61%	17.32%	16.09%	17.39%	29.84%	11.67%	19.4%
% CIT	20.20%	33.10%	31.58%	4.77%	31.26%	-18.34%	28.2%
Chỉ số khử lạm phát	8.2%	8.2%	7.3%	8.2%	22.1%	6.0%	11.9%
% GDP thực	7.79%	8.44%	8.23%	8.46%	6.31%	5.32%	6.78%
% CIT thực	11.11%	23.02%	22.66%	-3.21%	7.47%	-22.98%	14.57%
TB có điều chỉnh lạm phát	1.43	2.73	2.75	-0.38	1.18	-4.32	2.15
TB không điều chỉnh lạm phát	1.22	1.91	1.96	0.27	1.05	-1.57	1.45

Nguồn: Tổng cục thống kê (GSO), Bộ Tài chính (MOF) và tính toán của tác giả

Trong thực tế, việc tính độ nổi của thuế như trên sẽ không thể cho chúng ta một kết luận tổng quát vì con số rất khác nhau qua các năm. Chẳng hạn như đối với thuế CIT tính ở Bảng 1 cho thấy, TB của 2 năm 2007 và 2009 là âm, trong khi đa phần những năm khác là dương. Con số -4,32 của năm 2009 cho thấy rằng so với năm 2008, khi GDP thực tăng 1% trong năm 2009 thì doanh thu thuế CIT giảm đến 4,32%. Đây chỉ là một kết quả ngắn hạn, thể hiện sự tác động của các yếu tố đặc thù phát sinh trong năm 2009 mà có thể không đại diện cho tính dài hạn của doanh thu thuế CIT. Do đó, cần phải tính toán độ nổi của thuế trong một thời kỳ dài khoảng 5 đến 10 năm để thấy được tính bền vững của doanh thu thuế trong mối tương quan với GDP. Có nhiều cách để tính độ nổi bình quân cho một thời kỳ. Sau đây là một vài cách đơn giản thường được áp dụng:

- (i) *Tính độ nổi cho từng năm rồi tính trung bình.* Cách này rất đơn giản trong tính toán nhưng có hạn chế lớn là có thể bị thiên lệch bởi có khả năng một hay một vài năm nào đó có hiện tượng tăng giảm bất thường. Ngoài ra cũng cần phải đủ số liệu cho tất cả các năm khi áp dụng cách tính này.
- (ii) *Tính tốc độ tăng doanh thu thuế và cơ sở thuế giữa năm đầu với năm cuối trong một thời kỳ nhất định.* Vấn đề gặp phải là kết quả có thể nhạy cảm với năm được chọn. Tuy nhiên, cách này cũng có một ưu điểm là nó chỉ cần dữ liệu của 2 năm.
- (iii) *Tính tốc độ tăng doanh thu và cơ sở thuế dựa trên dữ liệu trung bình của hai thời kỳ đầu và cuối* (chẳng hạn như trung bình 3 năm đầu và trung bình 3 năm cuối).

Cách tính này khắc phục được hạn chế ở cách tính thứ hai do không quá nhạy cảm với dữ liệu của chỉ năm đầu và năm cuối được chọn.

- (iv) *Hồi quy log của doanh thu thuế theo năm để có được tốc độ tăng trung bình của doanh thu thuế.* Thực hiện tương tự với cơ sở thuế. Khi đó, các tỷ lệ tăng trưởng là các hệ số của biến độc lập (biến năm) trong mô hình hồi quy. Sau đó sử dụng các tỷ lệ tăng trưởng này để tính độ nổi của thuế theo công thức đã trình bày trên.
- (v) *Hồi quy log của doanh thu thuế theo log của cơ sở thuế.* Khi đó, hệ số theo log của cơ sở thuế chính là một thước đo về độ nổi của thuế. Đây là cách tiếp cận hay, mặc dù kết quả đôi khi nhạy cảm với một vài năm bất thường hoặc khoảng thời gian được sử dụng trong mô hình. Cách này cũng cần phải có dữ liệu của tất cả các năm như cách thứ nhất và cách thứ tư.

Phần tiếp theo trình bày các cách tính khác nhau về độ nổi của doanh thu thuế của Việt Nam giai đoạn 2001 – 2010.

Bảng 2. Một số chỉ báo liên quan giai đoạn 2001 – 2010

Đơn vị: nghìn tỷ đồng

Năm	Chỉ số khử lạm phát ²	GDP danh nghĩa	GDP thực	Doanh thu thuế danh nghĩa	CPI	Doanh thu thuế thực	Ln(GDP thực)	Ln(DT thuế thực)
2000	100	441,646	441,646	72,629	100	72,629	13.00	11.19
2001	102	481,295	472,095	80,109	101	79,375	12.59	11.28
2002	106	535,762	505,521	87,078	105	82,867	12.65	11.32
2003	113	613,443	542,633	127,540	108	117,742	12.73	11.68
2004	122	715,307	584,903	154,939	119	130,244	12.80	11.78
2005	132	839,211	634,277	190,741	129	147,345	12.88	11.90
2006	142	974,266	686,471	235,080	138	170,194	12.96	12.04
2007	154	1,143,715	744,520	249,864	156	160,611	13.04	11.99
2008	188	1,485,038	791,509	360,002	187	193,014	13.10	12.17
2009	199	1,658,389	833,640	370,034	199	186,253	13.15	12.13
2010	223	1,980,914	890,191	481,262	222	216,768	13.22	12.29

Nguồn: GSO, MOF, IFS và tính toán của tác giả

² Năm cơ sở của chỉ số khử lạm phát đã điều chỉnh từ năm 1994 về năm 2000, cùng với năm cơ sở của chỉ số CPI.

a. *Tính độ nổi của thuế theo phương pháp (i)*

Trước hết, tính độ nổi của doanh thu thuế từng năm dựa trên tốc độ tăng GDP thực và doanh thu thuế từng năm:

Bảng 3. Độ nổi của doanh thu thuế giai đoạn 2001 – 2010

Năm	Tăng trưởng GDP thực	Tăng trưởng doanh thu thuế thực	Độ nổi (TB)
2001	6.89%	9.29%	1.35
2002	7.08%	4.40%	0.62
2003	7.34%	42.09%	5.73
2004	7.79%	10.62%	1.36
2005	8.44%	13.13%	1.56
2006	8.23%	15.51%	1.88
2007	8.46%	-5.63%	(0.67)
2008	6.31%	20.17%	3.20
2009	5.32%	-3.50%	(0.66)
2010	6.78%	16.38%	2.42

Nguồn: GSO, MOF và tính toán của tác giả

Các tính toán trong bảng cho thấy rằng có một vài năm TB của thuế rất cao như năm 2003 là 5,73; trong khi có một vài năm (2007, 2009) thì TB âm. Điều này có nghĩa là độ nổi của thuế trong những năm này tỷ lệ nghịch với cơ sở thuế, tức khi GDP tăng thì doanh thu thuế giảm hoặc cũng có thể ngược lại, tức là khi GDP giảm thì doanh thu thuế tăng. Kết luận này có thể gây ra những nhầm tưởng về tính bền vững của thuế trong dài hạn khi đánh giá mối tương quan với cơ sở thuế (GDP thực). Sự sụt giảm tạm thời của doanh thu thuế một vài năm có thể là do những tác động khác của chính sách vĩ mô, chẳng hạn như các chính sách về miễn, giảm, giãn thuế. Điều này xảy ra ở Việt Nam trong năm 2009 khi Chính phủ thực hiện các gói kích thích nhằm chống suy giảm kinh tế, trong đó có các chính sách miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế giá trị gia tăng cho các doanh nghiệp.³ Tuy nhiên, điều này có thể không đại diện cho những xu hướng dài hạn của doanh thu thuế. Để thấy được TB trong dài hạn, chúng ta cần tính bình quân cho cả thời kỳ 2001 – 2010. Căn cứ vào TB hàng năm ở bảng

³ Cụ thể, đối với chính sách thuế: giảm 30% thuế thu nhập doanh nghiệp, 50% thuế giá trị gia tăng, và miễn thuế thu nhập cá nhân trong 6 tháng đầu năm 2009.

trên, TB bình quân được tính cho giai đoạn này là 1,68. Như vậy, có thể kết luận rằng, bình quân khi GDP thực tăng 1% thì doanh thu thuế tăng 1,68%.

b. Tính độ nổi của thuế theo phương pháp (ii)

Phương pháp này có 2 cách tính: một là sử dụng phương pháp trung bình cộng giản đơn, và hai là sử dụng phương pháp bình quân nhân.

Với phương pháp bình quân cộng, cách tính đơn giản như sau:

- Tốc độ tăng GDP thực bình quân thời kỳ 2001 – 2010:

$$\frac{890.191 - 472.095}{472.095} \times \frac{1}{10} = 8,86\%$$

- Tốc độ tăng doanh thu thuế thực bình quân thời kỳ 2001 – 2010:

$$\frac{216.768 - 79.375}{79.375} \times \frac{1}{10} = 17,31\%$$

Sau đó, tính TB = 17,31% / 8,86% = 1,95.

Với phương pháp bình quân nhân, cách tính sẽ là:

- Tốc độ tăng GDP thực bình quân thời kỳ 2001 – 2010:

$$\sqrt[9]{\frac{890.191}{472.095}} - 1 = 7,30\%$$

- Tốc độ tăng doanh thu thuế thực bình quân thời kỳ 2001 – 2010:

$$\sqrt[9]{\frac{216.768}{79.375}} - 1 = 11,81\%$$

Độ nổi của thuế bằng = 11,81% / 7,30% = 1,62.

Phương pháp bình quân nhân sẽ phù hợp hơn so với phương pháp bình quân cộng khi tính tốc độ tăng trưởng bình quân thời kỳ như trên.

c. Tính độ nổi của thuế theo phương pháp (iii)

Trước hết, tính giá trị GDP thực bình quân 3 năm đầu (2001 – 2003) và 3 năm sau (2008 – 2010) của giai đoạn. Sau đó, tính tốc độ tăng GDP thực 3 năm sau so với 3 năm đầu. Tương tự tính cho doanh thu thuế thực.

Bảng 4. GDP thực và doanh thu thuế thực bình quân các 2 giai đoạn

	GDP thực bình quân	% tăng GDP	DT thuế bình quân	% tăng DT thuế
2001 – 2003	506,750		93,328	
2008 – 2010	838,446	65%	198,678	113%

Như vậy, TB tính được sẽ bằng: $113\% / 65\% = 1,72$

d. Tính độ nổi của thuế theo phương pháp (iv)

Với phương pháp này, chúng ta cần phải sử dụng 2 mô hình hồi quy kết hợp:

- Mô hình log của GDP thực theo năm:

$$\ln(\text{GDP thực}) = -131,73 + 0,0721 \cdot \text{năm}$$

$$p = 0,0000 \quad 0,0000 \quad R^2 = 0,9972$$

- Mô hình log của doanh thu thuế thực theo năm:

$$\ln(\text{DT thuế thực}) = -206,38 + 0,1088 \cdot \text{năm}$$

$$p = 0,0000 \quad 0,0000 \quad R^2 = 0,9158$$

Kết quả hồi quy này cho thấy, GDP thực của Việt Nam tăng bình quân một năm là 7,21% và doanh thu thuế thực tăng bình quân một năm là 10,88%. Như vậy, TB sẽ là $10,88\% / 7,21\% = 1,51$.

e. Tính độ nổi của thuế theo phương pháp (v)

Với phương pháp này, chúng ta sử dụng mô hình hồi quy log doanh thu thuế thực theo log GDP thực. Kết quả ước lượng như sau:

$$\ln(\text{DT thuế thực}) = -7,69 + 1,51 \cdot \ln(\text{GDP thực})$$

$$p = 0,0046 \quad 0,0000 \quad R^2 = 0,9243$$

Dựa vào kết quả này, hệ số hồi quy của $\ln(\text{GDP thực})$ chính là TB của thuế, tức 1,51.

Kết quả tính toán độ nổi của thuế theo các phương pháp được tóm tắt trong bảng 5.

Bảng 5. Độ nổi của thuế theo các phương pháp tính khác nhau giai đoạn 2001 – 2010

Phương pháp	Nội dung	TB
i	Sử dụng TB bình quân các năm	1.68
ii	Sử dụng tỷ lệ tăng trưởng giữa hai năm đầu và cuối	1.62
iii	Sử dụng tỷ lệ tăng trưởng bình quân thời kỳ cuối so với thời kỳ đầu	1.72
iv	Sử dụng tỷ lệ tăng trưởng dựa trên hồi quy	1.51
v	Hồi quy $\ln(\text{Doanh thu thuế thực})$ so với $\ln(\text{GDP thực})$	1.51
Độ nổi bình quân các phương pháp		1.61

Như vậy, mỗi phương pháp áp dụng sẽ cho kết quả khác nhau. Trong nhiều trường hợp, một vài phương pháp sẽ cho kết quả rất chênh lệch so với các phương pháp khác. Rất may đối với trường hợp trên của Việt Nam không có sự sai lệch quá lớn giữa các phương pháp. Chúng ta có thể sử dụng TB bình quân của các phương pháp trên là 1,61 để kết luận cho độ nổi của thuế thời kỳ 2001 – 2010 ở Việt Nam.

2. Độ co giãn của thuế (TE - tax elasticity)

Độ co giãn của thuế (TE) được định nghĩa như sau (2):

$$TE = \frac{\% \Delta \text{doanh thu thuế}}{\% \Delta \text{cơ sở thuế}}$$

Như vậy, về hình thức thì công thức này không khác so với cách tính độ nổi của thuế ở phần trước. Tuy nhiên, nội hàm của nó có sự khác biệt đáng kể, đó là khi tính độ co giãn thì doanh thu thuế phải được xác định với giả định không có sự thay đổi trong các chính sách thuế của chính phủ, bao gồm cả thuế suất và cơ sở thuế. Như vậy, có thể thấy rằng, độ co giãn của thuế là một khái niệm có tính lý thuyết. Khái niệm này được xây dựng nhằm cho thấy sự thay đổi của doanh thu thuế như thế nào dưới các tác động khác nhau của nhiều yếu tố nhưng không phải là do chính sách thuế tạo ra. Nói khác đi, độ co giãn của thuế cho biết doanh thu thuế sẽ thay đổi ra sao nếu chính sách thuế hiện hành vẫn được áp dụng mà không có những điều chỉnh nào.

Với ý nghĩa đó, độ co giãn của thuế được sử dụng nhằm đánh giá tính chất co giãn tự nhiên của thuế gắn với một chính sách thuế cụ thể, chẳng hạn như một nhà hoạch định chính sách thuế muốn biết được, trong điều kiện chính sách thuế hiện hành, doanh thu thuế của quốc gia sẽ được cải thiện như thế nào nếu GDP tăng lên.

Nếu giả sử trong thời kỳ 2001 – 2010, Việt Nam không có bất kỳ những điều chỉnh nào trong các chính sách thuế cả thì độ nổi của thuế tính được ở trên cũng chính là độ co giãn của thuế. Đáng tiếc, trong thực tế, điều này rất hiếm khi xảy ra. Tức là, việc xác định độ co giãn của thuế trong thực tế sẽ khó khăn hơn so với việc xác định độ nổi của thuế bởi vì nó đòi hỏi phải xác định được nhóm đối chứng (counterfactual). Nhóm đối chứng ở đây chính là một nền kinh tế, tương ứng với nó là các mức doanh thu thuế, ở đó các chính sách thuế hiện hành vẫn được áp dụng.

Độ co giãn thường không được tính cho trường hợp tổng doanh thu thuế nhưng có thể tính cho từng sắc thuế cụ thể. Điều này là bởi vì, các chính sách thuế tính trên phương diện tổng thể thường khó ổn định, trong khi một chính sách thuế cụ thể có thể ổn định trong một thời gian nhất định. Hơn nữa, khi một chính sách thuế này thay đổi thì nó không những tác động đến doanh thu thuế của loại thuế đó mà còn ảnh hưởng đến doanh thu thuế của các loại thuế khác. Hay nói cách khác, giữa các loại thuế có thể có sự dịch chuyển qua lại, chẳng hạn giữa thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân, giữa thuế tiêu dùng và thuế tiết kiệm... Chẳng hạn, khi chính phủ tăng thuế suất thuế đầu tư vốn thì khuynh hướng tiêu dùng biên của xã hội có thể sẽ tăng lên. Điều này làm tăng cơ sở thuế tiêu dùng mà kết quả là làm tăng doanh thu thuế tiêu dùng.

Vì có những khó khăn như vậy nên cần thiết phải đưa ra một số giả định trong quá trình tính toán và những giới hạn của nó trong các kết quả đạt được. Về phương pháp, đầu tiên chúng ta sẽ xác định doanh thu thuế với giả định không có sự thay đổi trong thuế suất từ năm này qua năm khác. Sau đó sử dụng một trong 5 cách tính như đã trình bày ở phần trước để tính độ co giãn theo công thức (2).

Để minh họa cho nội dung này, chúng ta sẽ áp dụng định nghĩa độ co giãn để tính cho trường hợp thuế CIT ở Việt Nam. Bảng 1 cho thấy năm 2009 doanh thu thuế CIT thực giảm đến trên 22,98%, trong khi GDP thực tăng 5,32%. Kết quả này đã làm cho độ nổi của thuế năm 2009 so với 2008 là âm 4,32%. Tuy nhiên, cần lưu ý rằng, năm 2009 mức thuế suất thuế CIT được giảm từ mức 28% xuống còn 25%. Như vậy, bên cạnh các chính sách miễn, giảm thuế CIT của Chính phủ trong năm 2009 như đã nói ở trên, việc giảm thuế suất có thể là một nguyên nhân quan trọng khác làm cho doanh thu thuế CIT trong năm 2009 giảm so với năm 2008. Như vậy, để tính độ co giãn của thuế CIT năm 2009 so với năm 2008 chúng ta cần phải loại trừ sự sụt giảm doanh thu thuế do sự điều chỉnh giảm của thuế suất và các chính sách miễn, giảm thuế của Chính phủ.

Có một vài cách có thể được áp dụng trong trường hợp này mà kết quả tùy thuộc vào các giả định được đặt ra. Dưới đây là 2 cách đơn giản với 2 kết quả khác nhau.

Cách 1. Tính tốc độ tăng bình quân của doanh thu thuế danh nghĩa giai đoạn áp dụng mức thuế suất 28% (2004 – 2008) là 24%. Với mức tăng danh nghĩa này, sau khi trừ lạm phát năm 2009 thì mức tăng doanh thu thuế thực còn khoảng 17,12%. Tốc độ tăng GDP thực năm 2009 là 5,32%. Vậy TE được xác định bằng: $17,12\% / 5,32\% = 3,22$. Con số này có vẻ khá cao so với các năm khác. Lý do là năm 2009, dưới tác động của khủng hoảng kinh tế thế giới và những bất ổn vĩ mô trong nước đã làm cho GDP tăng trưởng thấp chỉ 5,32%; trong khi đó, giả định về doanh thu thuế vẫn tiếp tục duy trì mức tăng trưởng bình quân thời kỳ còn tăng trưởng cao trước đây.

Trong trường hợp này, sẽ hợp lý hơn nếu chúng ta loại trừ bớt mức tăng doanh thu thuế danh nghĩa. Nếu giả sử tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp mà chính phủ miễn và giảm cho các doanh nghiệp ước khoảng gần 10.000 tỷ đồng⁴ cũng chính là những khó khăn mà những doanh nghiệp này gặp phải dưới tác động của khủng hoảng kinh tế. Khi đó, doanh thu thuế CIT danh nghĩa trong năm 2009 được điều chỉnh còn 160,5 nghìn tỷ đồng, tức chỉ tăng danh nghĩa 16,89% so với năm 2008, tương đương mức tăng

⁴ Xem bài Ưu đãi hơn 10.000 tỷ đồng thuế thu nhập doanh nghiệp, của tác giả Hồng Anh trên VnExpress.net, tại <http://vnexpress.net/gl/kinh-doanh/2009/03/3ba0cdbf/>.

thực 10,25%. Tương ứng với mức tăng này thì TE sẽ được điều chỉnh còn $10,25\% / 5,32\% = 1,92$.

Cách 2. Doanh thu thuế CIT danh nghĩa năm 2009 là 112,072 nghìn tỷ đồng, với mức thuế suất chung được áp dụng cho năm này là 25%, chúng ta tính được cơ sở tính thuế là 448,288 nghìn tỷ đồng. Với số thuế CIT ước tính được miễn, giảm khoảng 10.000 tỷ đồng thì cơ sở thuế của số thuế được miễn, giảm này khoảng 40.000 tỷ đồng. Vậy, tính chung tổng cơ sở thuế năm 2009 khoảng 488,288 nghìn tỷ đồng, tương đương cơ sở thuế năm 2008. Với giả định thuế suất 28% vẫn duy trì trong năm 2009 thì doanh thu thuế CIT sẽ là 136,721 nghìn tỷ đồng. TE tính theo giả định này sẽ là -1,14.

Như vậy, với 2 giả định khác nhau được đưa ra, TE của CIT năm 2009/2008 có 2 kết quả rất khác nhau. Không có giả định nào được gọi là đúng mà chỉ có thể chấp nhận tính hợp lý của từng giả định, khi đó các kết quả tương ứng sẽ được chấp nhận.

3. Tính bền vững của thuế (TS - tax stability)

Một thước đo đơn giản để đánh giá tính bền vững của thuế là hệ số biến đổi (coefficient of variation – CV). CV được tính bằng cách lấy độ lệch chuẩn (SD) của doanh thu thuế chia cho giá trị trung bình của nó (M):

$$CV = SD/M$$

CV có thể được tính cho toàn bộ doanh thu thuế hoặc doanh thu của một loại thuế cụ thể. Ví dụ, tổng doanh thu thuế bình quân giai đoạn 2001 – 2010 là 148,441 nghìn tỷ đồng, độ lệch chuẩn tổng doanh thu thuế cùng giai đoạn này khoảng 46 nghìn tỷ đồng. Vậy hệ số biến đổi tổng doanh thu thuế bằng $46 / 148,441 = 0,31$ hay 31%.

Một câu hỏi thú vị khác được đặt ra là liệu doanh thu của một loại thuế cụ thể có tác động như thế nào đến tính ổn định của tổng doanh thu thuế? Để trả lời câu hỏi này, người ta sẽ so sánh hệ số biến đổi của tổng doanh thu thuế trong 2 trường hợp có bao

gồm doanh thu của loại thuế đang xem xét và không bao gồm doanh thu loại thuế đang xem xét.

Cụ thể, nếu đặt R là tổng doanh thu thuế, R_0 là tổng doanh thu thuế không bao gồm doanh thu của loại thuế được xem xét, R_T là doanh thu của loại thuế được xem xét. Như vậy chúng ta có:

$$R = R_0 + R_T$$

Suy ra, $Var(R) = Var(R_0) + Var(R_T) + 2Cov(R_0, R_T)$

Từ đó ta có:

$$CV(R)^2 = \alpha^2 CV(R_0)^2 + (1 - \alpha)^2 CV(R_T)^2 + 2\alpha(1 - \alpha) CV(R_0) CV(R_T) Corr(R_0, R_T)$$

Trong đó, $\alpha = (R_0/R)$ là tỷ trọng giữa tổng doanh thu thuế không bao gồm loại thuế đang xem xét so với tổng doanh thu thuế bao gồm cả thuế đang xem xét, $Corr(R_0, R_T)$ là hệ số tương quan giữa R_0 với R_T . Phương trình này rất hữu ích khi xem xét tác động của sự gia tăng thuế suất. Từ công thức (3), chúng ta thấy rằng một loại thuế được xem là có đóng góp vào sự ổn định của tổng doanh thu thuế khi doanh thu của loại thuế đó ổn định (do $CV(R_T)$ thấp) và/hoặc nếu nó có tương quan âm với các loại thuế khác (do $Corr(R_0, R_T) < 0$).

Sử dụng cách định nghĩa này, chúng ta tính được hệ số biến đổi của doanh thu các loại thuế ở Việt Nam giai đoạn 2003 – 2010 trong bảng sau:

Bảng 6. Doanh thu thuế trung bình, độ lệch chuẩn và hệ số biến đổi của các loại thuế giai đoạn 2003 – 2004

Thuế	Trung bình (nghìn tỷ đồng)	Độ lệch chuẩn	CV
Thuế TNDN	60,550.48	10,893.71	0.18
Thuế TNCN	5,432.65	3,114.36	0.57
Thuế nhà đất	479.11	137.44	0.29
Thuế môn bài	583.81	56.46	0.10
Lệ phí trước bạ	3,321.06	1,439.00	0.43
Thuế GTGT	44,700.19	13,460.93	0.30

Thuế TTĐB hàng SX trong nước	12,257.04	2,662.11	0.22
Thuế tài nguyên	13,388.33	3,485.99	0.26
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	74.25	40.20	0.54
Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu	24,484.25	8,874.99	0.36
Tổng doanh thu thuế	165,271.19	33,198.80	0.20

Nguồn: MOF và tính toán của tác giả

Bảng 6 cho thấy giai đoạn 2003 – 2010, doanh thu các loại thuế môn bài, thu nhập doanh nghiệp khá bền vững, thể hiện qua hệ số CV khá thấp so với các loại thuế khác cũng như so với tổng doanh thu thuế. Trong khi đó, các loại thuế như thuế thu nhập cá nhân, thuế sử dụng đất nông nghiệp, lệ phí trước bạ rất thiếu bền vững. Bảng 7 dưới đây sẽ cho thấy sự tác động của các loại thuế đến tính bền vững chung của tổng doanh thu thuế như thế nào.

Bảng 7. Tổng doanh thu thuế và tính bền vững của thuế sau khi loại trừ các loại thuế

Loại trừ thuế	Trung bình (nghìn tỷ đồng)	Độ lệch chuẩn	CV
Thuế TNDN	104,720.70	26,632.42	0.25
Thuế TNCN	159,838.53	30,395.04	0.19
Thuế nhà đất	164,792.08	33,089.53	0.20
Thuế môn bài	164,687.37	33,228.85	0.20
Lệ phí trước bạ	161,950.12	31,898.48	0.20
Thuế GTGT	120,570.99	21,179.60	0.18
Thuế TTĐB hàng SX trong nước	153,014.15	30,888.11	0.20
Thuế tài nguyên	151,882.86	33,438.07	0.22
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	165,196.93	33,236.15	0.20
Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu	140,786.94	27,419.42	0.19

Nguồn: MOF và tính toán của tác giả

Nhìn vào bảng 7 cho thấy, sau khi loại trừ doanh thu của một số loại thuế thì hệ số biến đổi của tổng doanh thu thuế có thể tăng hơn hoặc giảm hơn so với khi không loại trừ. Cụ thể, hệ số biến đổi của tổng doanh thu thuế tăng lên khi loại trừ thuế thu nhập doanh nghiệp hay thuế tài nguyên; trong khi việc loại các thuế giá trị gia tăng hay thuế thu nhập cá nhân lại làm cho hệ số biến đổi của tổng doanh thu thuế giảm đi. Điều này có nghĩa là, thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế tài nguyên có đóng góp vào tính bền vững chung của thuế trong giai đoạn 2003 – 2010; trong khi đó, thuế giá trị gia tăng và thuế thu nhập cá nhân làm giảm tính bền vững chung của thuế.

Tài liệu tham khảo

Jonathan Haughton (1998), *Estimating tax buoyancy, elasticity and stability*. Eager/PSGE – Excise Project, Methodological Note 1.

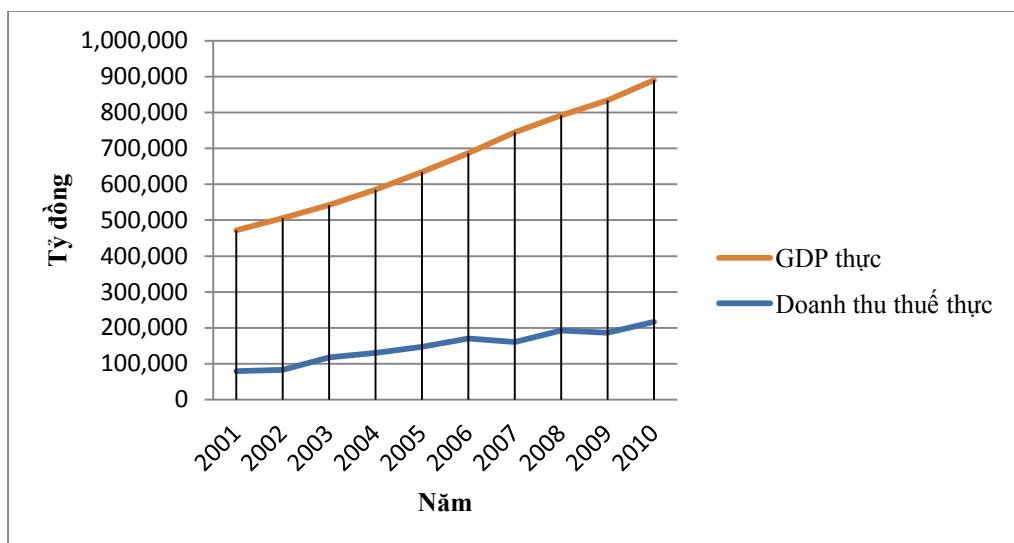
Jay. K. Rosengard (2008), bài giảng Kinh tế học về thuế, Chương trình Giảng dạy Kinh tế Fulbright.

Harvey S. Rosen và Ted Gayer (2007), *Tài chính công*, ấn bản lần 8: McGraw-Hill/Irwin, New York.

Richard A. và Peggy B. Musgrave (1989), *Lý thuyết và thực tiễn tài chính công*, ấn bản lần 5: McGraw Hill, New York.

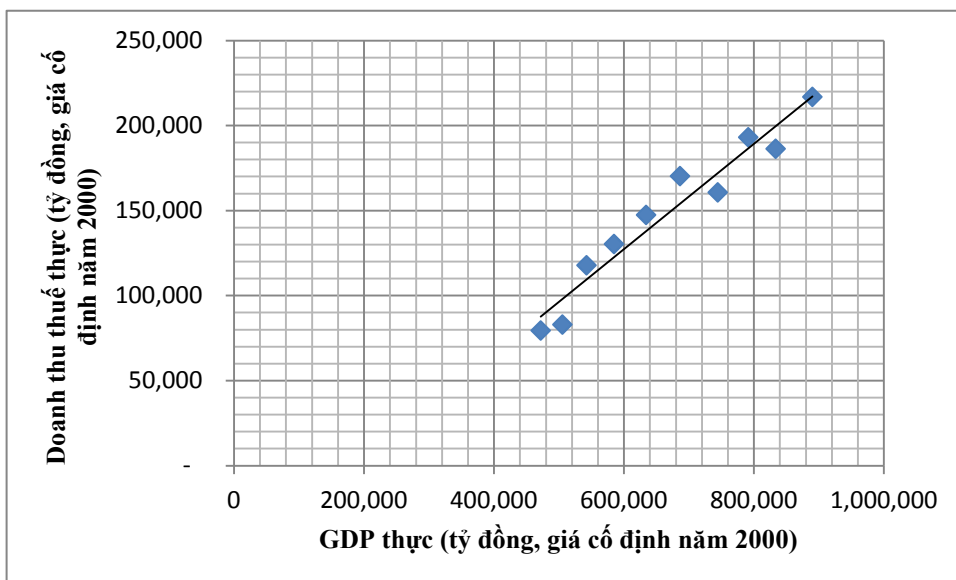
Phụ lục

Phụ lục 1. GDP thực và doanh thu thuế thực giai đoạn 2001 – 2010



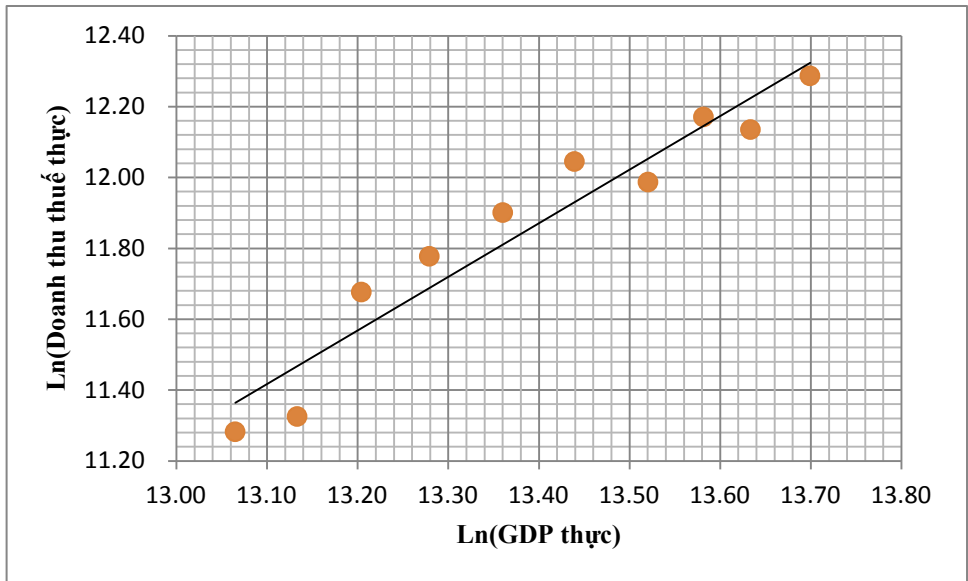
Nguồn: Bộ Tài chính (MOF) và Tổng cục Thống kê (GSO)

Phụ lục 2. Tương quan giữa GDP thực và doanh thu thuế thực giai đoạn 2001 – 2010



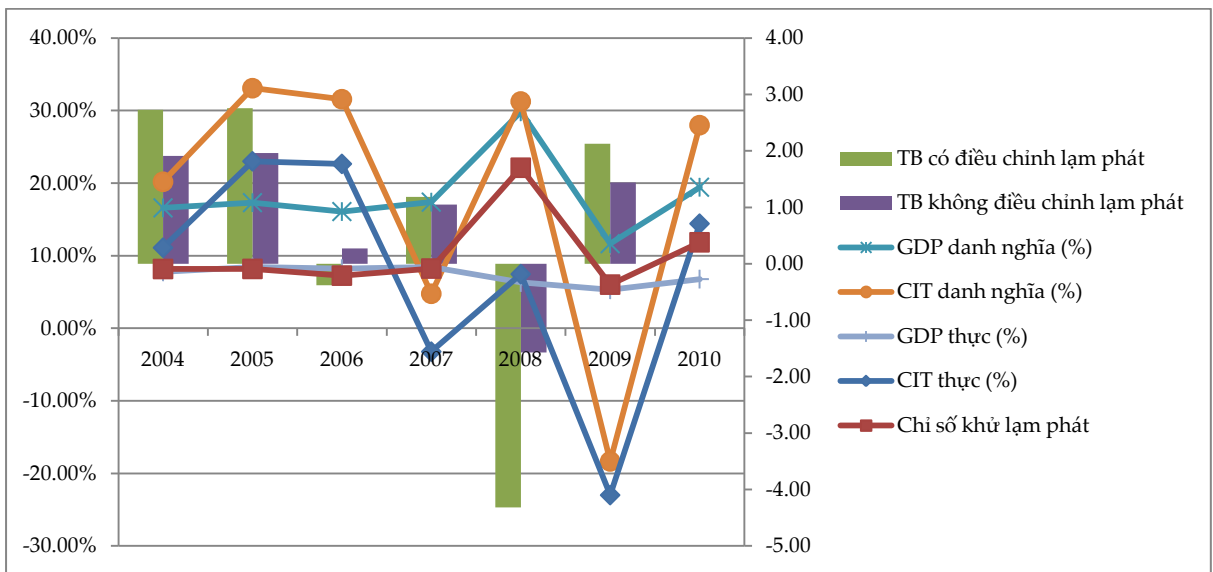
Nguồn: MOF

Phụ lục 3. Log của doanh thu thuế thực so với Log của GDP thực



Nguồn: MOF

Phụ lục 4. Tăng trưởng GDP và doanh thu thuế giai đoạn 2001 – 2010



Nguồn: IFS, GSO, MOF và tính toán của tác giả

Phụ lục 5. Hệ số tương quan giữa doanh thu các loại thuế so với tổng doanh thu các loại thuế khác giai đoạn 2003 – 2010

Thuế TNDN (CIT)	0.47
Thuế TNCN (PIT)	0.89
Thuế nhà đất	0.79
Thuế môn bài	(0.53)
Lệ phí trước bạ	0.90
Thuế GTGT (VAT)	0.83
Thuế TTĐB hàng SX trong nước	0.86
Thuế tài nguyên	(0.12)
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	(0.93)
Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu	0.56

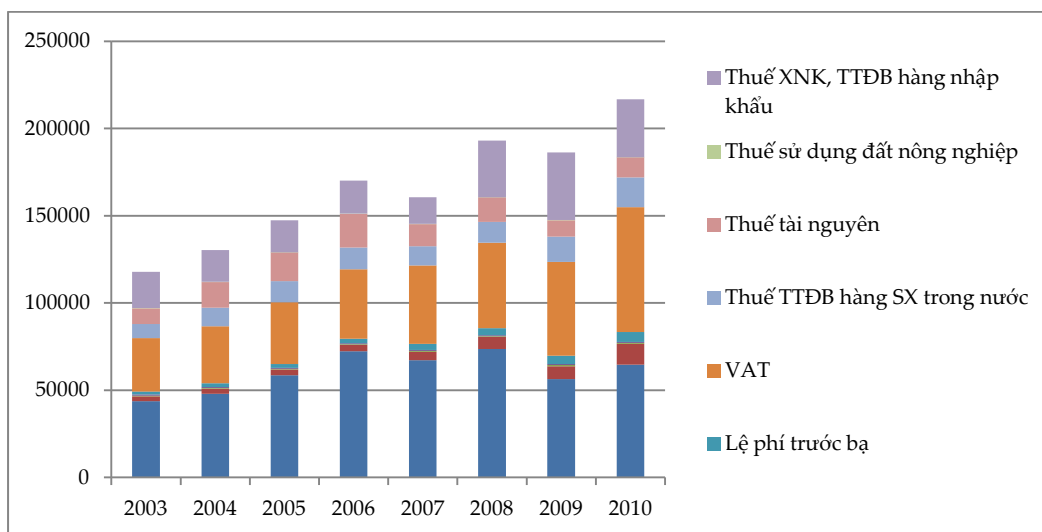
Nguồn: tính toán của tác giả

Phụ lục 6. Độ nổi các loại thuế ở Việt Nam, 2004 – 2010 (TB bình quân phương pháp i)

Loại thuế	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TB bình quân
Thuế TNDN (CIT)	1.21	2.64	2.83	(0.83)	1.50	(4.38)	2.16	0.74
Thuế TNCN (PIT)	1.11	1.24	1.78	3.21	7.22	0.74	9.46	3.54
Thuế nhà đất	1.42	0.95	0.98	0.74	0.92	9.84	(2.18)	1.81
Thuế môn bài	(2.97)	0.18	0.30	(0.15)	(0.71)	1.80	(0.82)	(0.34)
Lệ phí trước bạ	3.93	(0.17)	1.54	5.77	1.42	4.35	2.46	2.76
Thuế GTGT (VAT)	0.86	1.02	1.54	1.47	1.48	1.75	4.91	1.86
Thuế TTĐB hàng SX trong nước	4.03	1.55	0.31	(1.38)	1.24	4.38	2.47	1.80
Thuế tài nguyên	8.09	1.44	2.12	(3.99)	1.69	(6.31)	3.42	0.92
Thuế sử dụng đất nông nghiệp	(2.77)	(0.79)	(2.57)	(4.16)	(0.02)	(6.60)	(3.72)	(2.95)
Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu	(1.55)	0.07	0.50	(2.32)	17.74	3.68	(2.10)	2.29
Tổng doanh thu thuế	1.36	1.56	1.88	(0.67)	3.20	(0.66)	2.42	1.30

Nguồn: tính toán của tác giả

Phụ lục 7. Cơ cấu thuế ở Việt Nam giai đoạn 2003 – 2010 (tính theo giá trị thực)



Nguồn: Bộ Tài chính

Phụ lục 8. Hệ số tương quan giữa các loại thuế

	Thu ế TN DN	Thu ế TN CN	Thu ế nhà đất	Thu ế môn bài	Lệ phí trước bạ	Thu ế GT GT	Thuế TTĐB hàng SX trong nước	Thuế tài nguyên ên	Thuế sử dụng đất NNo	Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu
Thuế TNDN	1.00									
Thuế TNCN	0.40	1.00								
Thuế nhà đất	0.28	0.79	1.00							
Thuế môn bài	(0.6 3)	(0.3 3)	(0.27)	1.00						
Lệ phí trước bạ	0.43	0.95	0.90	(0.39)	1.00					
Thuế GTGT	0.47	0.99	0.83	(0.37)	0.97	1.00				
Thuế TTĐB hàng SX trong nước	0.43	0.86	0.83	(0.52)	0.85	0.89	1.00			
Thuế tài nguyên	0.51	(0.3 3)	(0.39)	(0.56)	(0.37)	7)	(0.01)	1.00		
Thuế sử dụng đất NNo	(0.6 5)	(0.8 4)	(0.86)	0.56	(0.94)	0)	(0.82)	0.13	1.00	
Thuế XNK, TTĐB hàng nhập khẩu	0.17	0.77	0.85	(0.10)	0.79	0.73	0.66	(0.48)	(0.66)	1.00
Tổng doanh thu thuế	0.71	0.91	0.80	(0.53)	0.91	0.93	0.88	(0.02)	(0.93)	0.73

Nguồn: Bộ Tài chính và tính toán của tác giả