

BẢN CHẤT CỦA THUẾ - SỰ TIẾP CẬN TỪ CÁC HỌC THUYẾT THUẾ CỔ ĐIỂN VÀ HIỆN ĐẠI

TS. NGUYỄN VĂN TUYẾN*

1. Tiếp cận vấn đề bản chất của thuế từ các học thuyết thuế cổ điển

Cho đến nay, dù đã trải qua diễn trình lịch sử khá lâu dài nhưng vấn đề bản chất của thuế vẫn còn là đề tài gây nhiều tranh luận. Điều này đã và đang có ảnh hưởng trực tiếp đến quá trình thiết kế, xây dựng và thực thi các luật thuế ở hầu hết các quốc gia, đặc biệt là ở những quốc gia đang phát triển như Việt Nam.

Theo quan niệm cổ điển về thuế, các học giả cổ điển cho rằng bản chất của thuế được thể hiện rõ nhất ở bốn điểm sau:

- a) Thuế là khoản trích nộp bằng tiền của tổ chức, cá nhân cho nhà nước;
- b) Thuế là khoản đóng góp bắt buộc dựa trên quyền lực nhà nước;
- c) Thuế là khoản thu không có hoàn trả;
- d) Thuế là khoản thu không có đối khoản trực tiếp.

Đây chính là bốn đặc trưng cơ bản của thuế theo quan niệm cổ điển và các đặc điểm này vẫn tiếp tục được thừa nhận trong xã hội ngày nay, dù rằng quan niệm này hiện tại đã có nhiều thay đổi. Có thể nhận thấy điểm hạn chế lớn nhất của quan niệm cổ điển về thuế chính là ở chỗ nó đã tuyệt đối hoá vai trò của quyền lực nhà nước trong việc xác lập và hành thu thuế, trên cơ sở nhấn mạnh

tính cưỡng chế và bắt buộc, tính không hoàn trả của thuế. Ngược lại, quan điểm này coi nhẹ vai trò và địa vị kinh tế, thành phần xã hội của người nộp thuế trong quan hệ nộp thuế với nhà nước.

Trường phái lí luận về thuế ra đời sớm nhất trong lịch sử học thuyết thuế, có lẽ là học thuyết không tương về thuế. Học thuyết này được xây dựng dựa trên ý tưởng cho rằng sự phức tạp hoá chính sách thuế với nhiều loại thuế khác nhau là không cần thiết và cần hướng tới xây dựng một loại thuế đơn nhất hay duy nhất, vừa có khả năng đảm bảo nguồn thu cho ngân sách nhà nước, vừa có thể thỏa mãn nhu cầu, đòi hỏi của hầu hết dân chúng là người đóng thuế.⁽¹⁾ Các học giả theo quan điểm này cố gắng tìm cách xây dựng học thuyết thật sự thuyết phục về thuế đơn nhất, tuy nhiên vẫn không tránh khỏi có nhiều quan điểm khác nhau về các loại thuế đơn nhất.⁽²⁾ Nói chung, tinh thần cơ bản của học thuyết về thuế đơn nhất là tìm cách đơn giản hoá đến mức tối đa các loại thuế trong hệ thống thuế quốc gia nhằm làm giảm gánh nặng thuế khoá cho dân chúng là người đóng thuế. Vào thời kì đó, học thuyết này được đa

* Khoa sau đại học
Trường Đại học Luật Hà Nội

số dân chúng ủng hộ vì họ chính là những người đóng thuế nhiều nhất và phải chia sẻ gánh nặng chi tiêu với quốc gia nhiều nhất.

Cùng chung ý tưởng với học thuyết không tưởng về thuế nhưng đi xa hơn, các học giả theo trường phái bài thuế đã cố gắng xây dựng trong lòng dân chúng hình ảnh về xã hội không có thuế. Đây chính là tư tưởng chủ yếu của học thuyết bài thuế hay chống thuế mà nền tảng lí luận của học thuyết này chính là quan điểm về kinh tế tự do bảo thủ.⁽³⁾ Trong thời gian khá dài, học thuyết bài thuế đã trở thành công cụ sắc bén để các đảng phái chính trị ở các nước châu Âu sử dụng nhằm lôi kéo sự ủng hộ của dân chúng đối với các đường lối chính trị của đảng mình. Hầu hết các học giả theo trường phái bài thuế đều tìm cách khuếch trương cho học thuyết của mình bằng cách làm lu mờ hoặc phủ nhận vai trò của chính phủ và nhà nước trong các hoạt động kinh tế và hoạt động xã hội. Nội dung cơ bản của quan điểm này là nếu nhà nước tỏ ra bất lực trước các đòi hỏi của thị trường thì mọi vấn đề khó khăn của thị trường phải để cho thị trường tự giải quyết và vì thế nhà nước không cần thiết phải thu nhiều thuế nữa.

Tuy vậy, cuối cùng thì những nỗ lực trong việc quảng bá vai trò của học thuyết bài thuế đã không đạt được sự thành công như mong muốn, bởi lẽ ở hầu hết các nước trên thế giới, vai trò không thể phủ nhận của thuế đã được hiến pháp ghi nhận như là nguyên tắc hiến định.

2. Tiếp cận vấn đề bản chất của thuế từ các học thuyết thuế hiện đại

Theo quan niệm hiện đại về thuế, vấn đề bản chất của thuế lại nằm ở các mục tiêu kinh tế và xã hội của thuế cũng như mối liên hệ đến địa hạt chính trị của thuế. Tuy không phủ nhận hoàn toàn các đặc trưng cơ bản của thuế theo quan niệm cổ điển nhưng các học giả hiện đại lại tìm cách chỉ ra những điểm hạn chế của quan niệm cổ điển về thuế, trên cơ sở đó cho rằng cần nhận thức lại về bản chất mối quan hệ giữa nhà nước với công dân (với tư cách là người nộp thuế) trong lĩnh vực thuế vụ, dựa trên nền tảng ý tưởng về một xã hội công bằng và dân chủ: xã hội dân sự.

Kế thừa những nhân tố tinh hoa của học thuyết cổ điển về thuế, các học giả của học thuyết thuế hiện đại đã và đang cố gắng đi tìm những chân lí mới cho sự tồn tại và phát triển của thuế trong xã hội đương đại. Trái với những gì mà các học thuyết cổ điển chủ trương theo hướng phê phán chế độ thuế, các học thuyết hiện đại về thuế lại tìm cách khẳng định vai trò không thể phủ nhận của thuế trong địa hạt kinh tế và địa hạt xã hội. Những ví dụ điển hình cho các học thuyết thuế hiện đại là học thuyết về thuế-trao đổi và sau đó là học thuyết về thuế-đoàn kết.

Học thuyết về thuế-trao đổi bắt đầu xuất hiện vào cuối thế kỉ XVII và đã trở nên phổ biến ở châu Âu vào nửa đầu thế kỉ XVIII và gần như suốt thế kỉ XIX.⁽⁴⁾

Tư tưởng cốt lõi của học thuyết này được xây dựng dựa trên chủ nghĩa tự do, coi

thuế là cái giá mà người nộp thuế phải trả để đổi lấy các dịch vụ và hàng hoá công cộng do nhà nước cung ứng. Từ đó, các học giả của trường phái này cho rằng luôn tồn tại sự “thỏa thuận ngầm” hay “hợp đồng thuế” giữa nhà nước (người thu thuế) với công dân (người đóng thuế) về số tiền thuế mà họ phải nộp cho nhà nước để nhận lấy những gì được coi là dịch vụ và hàng hoá công cộng mà bản thân họ không thể tự tạo ra được. Các đại biểu nổi tiếng cho học thuyết thuế-trao đổi vào thế kỉ XVIII, XIX là John Locke, Jean - Jacques Rousseau, Adam Smith và Montesquieu, với tư tưởng về “hợp đồng thuế” hay “khế ước thuế”. Trên thực tế, học thuyết này đã từng có những ảnh hưởng rất quan trọng đến chính sách thuế của các nước châu Âu và kể cả Hoa Kỳ trong nhiều năm và điều này đã kích thích sự phát triển của nền dân chủ xã hội trong quá trình xây dựng và thực thi chính sách thuế. Tuy nhiên, học thuyết thuế-trao đổi cũng có một số hạn chế nhất định, chẳng hạn như việc không thể lí giải được vì sao có những người được hưởng thụ các dịch vụ và hàng hoá công cộng ít hơn nhưng lại phải nộp thuế nhiều hơn và ngược lại;⁽⁵⁾ hay việc người nộp thuế hầu như không có khả năng lựa chọn các hàng hoá, dịch vụ công cộng mà mình sẽ “nhận” được cũng như “giá cả” của các hàng hoá, dịch vụ đó, bởi lẽ đây là những vấn đề hầu như hoàn toàn do nhà nước quyết định. Đôi khi, rất khó hình dung được giá trị thực tế của các dịch vụ công cộng mà nhà nước sẽ cung ứng cho người

nộp thuế, chẳng hạn như vấn đề quốc phòng và an ninh, vấn đề văn hoá hay các hoạt động về tư pháp. Vì vậy mà việc xác định nghĩa vụ thuế của những người nộp thuế cũng trở nên khó khăn hơn.

Do bắt nguồn từ chủ nghĩa tự do nên những người đề xướng học thuyết thuế-trao đổi chủ trương mọi khoản thuế do nhà nước đặt ra để yêu cầu dân chúng đóng góp phải dựa trên căn bản sự tự nguyện ưng thuận của dân chúng đồng thời phải tương xứng với những gì được gọi là hàng hoá và dịch vụ công cộng mà người nộp thuế sẽ được hưởng. Tư tưởng này có ưu điểm lớn là đảm bảo cho người nộp thuế có khả năng kiểm soát được các khoản thuế mà nhà nước sẽ thu đối với mình, dựa trên nguyên tắc đánh thuế phù hợp với khả năng đóng góp của người nộp thuế. Mặt khác, học thuyết này cũng đòi hỏi nhà nước phải sử dụng số tiền thuế do dân chúng đóng góp một cách thực tế, hiệu quả, không lãng phí và có lợi cho dân. Nói cách khác, tư tưởng chủ đạo của học thuyết thuế-trao đổi chính là hướng tới sự công bằng và bình đẳng về lợi ích giữa nhà nước (người thu thuế) với công dân (người nộp thuế), dựa trên nguyên tắc trao đổi lợi ích ngang bằng.

Bên cạnh học thuyết thuế-trao đổi, còn tồn tại học thuyết khác về thuế hiện đại với tên gọi học thuyết thuế-đoàn kết.⁽⁶⁾ Học thuyết này phát triển rất mạnh vào cuối thế kỉ XIX, dựa trên tư tưởng về chủ nghĩa đoàn kết cộng đồng. Theo nghiên cứu của một số học giả phương Tây, sơ dĩ có sự xuất hiện

của học thuyết thuế-đoàn kết là bởi vì chính việc chủ trương coi quan hệ thuế có tính chất “sòng phẳng” như quan hệ thị trường (theo tinh thần của học thuyết thuế-trao đổi) đã dẫn đến những hậu quả về mặt chính trị và xã hội mà nhà nước không thể giải quyết được, chẳng hạn như vấn đề suy giảm quyền lực nhà nước trong thuế, vấn đề giải quyết việc làm và trợ cấp xã hội cho những người không có khả năng tài chính để đóng thuế, vấn đề thất thu thuế và việc cưỡng chế thi hành nghĩa vụ thuế... Khác với chủ đề tư tưởng của học thuyết thuế-trao đổi là dựa trên sự trao đổi ngang giá về lợi ích giữa nhà nước với người nộp thuế, tư tưởng cốt lõi của học thuyết về thuế-đoàn kết lại đòi hỏi người nộp thuế phải chấp nhận hi sinh một phần lợi ích của mình cho nhà nước vì lợi ích chung của cộng đồng, bằng cách nộp thuế cho nhà nước theo sự ấn định thuế của nhà nước.⁽⁷⁾ Mặt khác, học thuyết này cũng đòi hỏi nhà nước phải ấn định nghĩa vụ thuế của người dân sao cho phù hợp với khả năng tài chính của họ và không đẩy họ vào tình trạng bần cùng sau khi nộp thuế. Điều đó cũng có nghĩa là nghĩa vụ thuế sẽ lũy tiến theo cùng với mức độ gia tăng của các khoản thu nhập của người nộp thuế. Học thuyết này có xu hướng “cào bằng” nghĩa vụ của những người đóng thuế nếu khả năng nộp thuế của những người đó là giống nhau. Nói cách khác, học thuyết về thuế-đoàn kết hầu như không quan tâm đến vấn đề nhu cầu của người nộp thuế (nghĩa là không cần biết người nộp thuế mong muốn nhận được lợi ích gì sau khi nộp thuế) mà chỉ quan tâm đến

khả năng đóng thuế của họ như thế nào. Chính điều này khiến cho vai trò của quyền lực nhà nước trong thuế trở nên mạnh mẽ hơn và do đó khả năng cưỡng chế thi hành nghĩa vụ thuế cũng tốt hơn. Mặt khác, học thuyết thuế-đoàn kết cũng góp phần nâng cao ý thức và trách nhiệm xã hội của mỗi người dân đối với nhà nước, với cộng đồng thông qua việc hoàn thành nghĩa vụ thuế theo quy định của pháp luật. Trong chừng mực nào đó, học thuyết thuế-đoàn kết dường như phù hợp hơn với bối cảnh của nền kinh tế hiện đại, khi mà sự phân hoá giàu nghèo trong xã hội ngày càng trở nên sâu sắc do sự phát triển mạnh mẽ của kinh tế thị trường, cùng với yêu cầu giải quyết nhanh chóng, triệt để các hậu quả xấu về phương diện xã hội của các nền kinh tế mở.

Trong lịch sử học thuyết thuế, ngoài hai học thuyết cơ bản nói trên về thuế hiện đại, người ta còn biết đến một học thuyết khác về thuế, với tên gọi là học thuyết về thuế-bù đắp.

Thực ra, học thuyết này không hẳn có nhiều điểm mới so với hai học thuyết cơ bản nêu trên mà chỉ là sự kết hợp và phát triển những tinh hoa hợp lý trong quan điểm khoa học của học thuyết thuế-trao đổi và học thuyết thuế-đoàn kết. Học thuyết thuế-bù đắp dựa trên ý tưởng “*nếu như nhà nước không sửa chữa những sự bất công do các cơ chế thị trường vận hành gây ra thì vẫn có một số lượng nhất định những người bị loại khỏi thị trường lao động mà nhà nước có nghĩa vụ phải giúp đỡ*”.⁽⁸⁾ Nói cách khác, tư tưởng chủ đạo của học thuyết thuế-bù đắp là coi thuế như sự trao đổi lợi ích giữa nhà

nước và người nộp thuế nhưng nếu sự trao đổi đó không đảm bảo lợi ích chính đáng cho tất cả mọi người dân, trong đó có những người nghèo thì cần thiết phải có sự hi sinh, tương trợ của những người có khả năng đóng thuế đối với nhóm người không có khả năng đóng thuế, dựa trên tinh thần đoàn kết và tương trợ cộng đồng.

Trong những năm gần đây, học thuyết về thuế-bù đắp nhận được sự ủng hộ của rất nhiều học giả thuộc lĩnh vực tài chính công và ngày càng có vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy sự hoàn thiện của hệ thống thuế quốc gia.

3. Những ảnh hưởng của các học thuyết thuế cổ điển và hiện đại đối với quá trình phát triển hệ thống thuế ở Việt Nam

Có thể khẳng định rằng sự ra đời của các học thuyết cổ điển cũng như hiện đại về thuế trên thực tế đã có những tác động quan trọng đến quá trình hình thành, phát triển và vận hành của các hệ thống thuế trên thế giới.

Đối với Việt Nam, tất cả những gì chúng ta đã chứng kiến về hệ thống thuế trong thời kì nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung và những cải cách thuế gần đây khi chuyển đổi nền kinh tế theo hướng thị trường đã cho thấy những bằng chứng về sự ảnh hưởng của các học thuyết thuế cổ điển cũng như hiện đại đến quá trình hình thành và phát triển hệ thống thuế ở Việt Nam.

Một cách khái quát, dù chưa có những thay đổi lớn về quan điểm tiếp cận trong chính sách thuế hiện nay nhưng những ảnh hưởng của các học thuyết thuế đến hệ thống

thuế hiện hành ở Việt Nam là điều không thể phủ nhận. Sự ảnh hưởng này được thể hiện trên những khía cạnh chủ yếu sau đây:

Thứ nhất, sự truyền bá các học thuyết thuế cổ điển và hiện đại đã trở thành hiện thực ở Việt Nam trong hơn mười năm trở lại đây. Ngày nay, các tài liệu nghiên cứu chính thống về lĩnh vực thuế của nhiều học giả nổi tiếng trên thế giới đã và đang được lưu hành rộng rãi ở Việt Nam dưới nhiều hình thức khác nhau. Đây chính là bằng chứng thể hiện sự tác động của các học thuyết thuế đối với tiến trình đổi mới và cải cách toàn diện nhưng đầy khó khăn thử thách của Việt Nam sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa.

Thứ hai, sự ảnh hưởng rõ ràng nhất của các học thuyết thuế đến hệ thống thuế hiện hành ở Việt Nam có lẽ là những ảnh hưởng đối với quá trình cải cách thuế, đặc biệt là cải cách hành chính thuế theo hướng cải thiện dần mối quan hệ nhạy cảm giữa nhà nước với người nộp thuế. Đã từ lâu, người ta vẫn quan niệm rằng thuế giống như là nghĩa vụ “bất khả tránh” đối với mọi công dân và tổ chức, rằng quan hệ thuế là quan hệ hành chính mà ở đó Nhà nước là người có “quyền” thu thuế, còn các tổ chức, cá nhân là người có “nghĩa vụ” đóng thuế, bất luận thái độ và tâm lí của người nộp thuế ra sao. Quan niệm này đã dẫn đến tình trạng không bình thường của xã hội dân sự - đó là tình trạng không bình đẳng giữa Nhà nước với công dân, theo đó Nhà nước có thể tự ý xây dựng các chính sách thuế có lợi cho mình nhiều hơn và bất lợi cho những người đóng thuế

nhiều hơn, dù rằng về nguyên tắc, các chính sách thuế của Chính phủ đều do Quốc hội với tư cách là đại diện nhân dân biểu quyết thông qua. Ngày nay, những đổi mới trong cách tiếp cận dưới tác động của các học thuyết thuế hiện đại đã làm cho chính sách thuế hiện hành ở Việt Nam có nhiều điểm tiến bộ, phù hợp hơn với xu hướng phát triển chung của các chính sách thuế đương đại. Đáng kể nhất đó là việc ban hành Luật quản lí thuế năm 2006 theo hướng giảm dần tính mệnh lệnh hành chính trong quan hệ thuế và trao quyền chủ động nhiều hơn cho người nộp thuế trong việc thi hành nghĩa vụ thuế với Nhà nước. Đặc biệt, việc ghi nhận trong luật pháp về quyền đối kháng của người nộp thuế (bao gồm quyền khiếu nại và khởi kiện về thuế đối với cơ quan thuế) cũng như nghĩa vụ bồi thường của Nhà nước cho người nộp thuế khi họ bị thiệt hại do hành vi thu thuế không đúng luật của cơ quan thuế chính là bằng chứng thể hiện sự ảnh hưởng của học thuyết thuế-trao đổi đối với tiến trình cải cách hành chính thuế ở Việt Nam.

Thứ ba, trong chính sách thuế hiện hành ở Việt Nam, nghĩa vụ thuế được quy định không phải theo xu hướng “cào bằng” mà có sự phân biệt giữa người có thu nhập cao với người có thu nhập thấp và người không có thu nhập theo hướng người có khả năng tài chính tốt hơn sẽ phải đóng thuế nhiều hơn.⁽⁹⁾ Quy định này đã phần nào phản ánh đúng quan điểm chủ đạo của học thuyết thuế-bù đắp, nghĩa là kêu gọi sự sẻ chia, giúp đỡ của những người có khả năng đóng thuế cho những người không có khả năng đóng thuế

trên tinh thần đoàn kết xã hội và tương trợ cộng đồng./.

(1). Xem: Michel Bouvier, *Nhập môn luật thuế đại cương và học thuyết thuế*, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 286.

(2). Vào thế kỉ thứ XVII, XIX, có nhiều trường phái khác nhau về thuế đơn nhất, chẳng hạn như quan điểm về loại thuế đơn nhất đánh trên đất đai của những người theo trường phái trọng nông; quan điểm về loại thuế đơn nhất đánh trên vốn hoặc quan điểm về thuế đơn nhất đánh vào hành vi tiêu dùng của dân chúng. Xem: Michel Bouvier, Sđd, tr. 288 - 295.

(3). Xem: Michel Bouvier, Sđd, tr. 302.

(4). Xem: Michel Bouvier, Sđd, tr. 328.

(5). Vấn đề này cũng được tác giả Philip E. Taylor bàn đến trong tác phẩm *Tài chính công*, Trung tâm nghiên cứu Việt Nam phiên dịch và xuất bản năm 1963, tr. 269.

(6). Theo Giáo sư Michel Bouvier, nếu như học thuyết về thuế-trao đổi coi trọng sự cân bằng lợi ích giữa nhà nước với công dân trong quan hệ nộp thuế, dựa trên nguyên tắc trao đổi công bằng giữa hai bên thì ngược lại, học thuyết về thuế-đoàn kết lại coi trọng “sự hi sinh” từ phía người nộp thuế đối với cộng đồng, dựa trên ý thức tương trợ lẫn nhau và đoàn kết cộng đồng.

Xem: - Michel Bouvier, *Nhập môn luật thuế đại cương và học thuyết thuế*, Sđd, tr. 335.

- Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, *Tài chính công*, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội 2005, tr. 717.

(7). Tương tự như đối với học thuyết về thuế-trao đổi, quan điểm coi thuế như là sự hi sinh bằng nghĩa vụ tài chính của người nộp thuế cho lợi ích cộng đồng cũng được tác giả Philip E. Taylor đề cập và phân tích trong tác phẩm *Tài chính công*, Trung tâm nghiên cứu Việt Nam phiên dịch và xuất bản năm 1963, tr. 271.

(8). Xem: Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, *Tài chính công*, Nxb. Chính trị quốc gia, Hà Nội, 2005, tr. 720.

(9). Có thể thấy rõ quan điểm này trong các quy định hiện hành về đối tượng nộp thuế và thuế suất của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, Luật thuế thu nhập cá nhân hay Luật thuế tiêu thụ đặc biệt.