

Đặc thù trong giải quyết tranh chấp thuế bằng thủ tục khiếu nại ở Việt Nam

Nguyễn Thị Lan Hương*

Khoa Luật, Đại học Quốc gia Hà Nội, 144 Xuân Thủy, Cầu Giấy, Hà Nội, Việt nam

Nhận ngày 06 tháng 01 năm 2015

Chỉnh sửa ngày 26 tháng 02 năm 2015; Chấp nhận đăng ngày 20 tháng 3 năm 2015

Tóm tắt: Tranh chấp thuế là tranh chấp hành chính có liên quan đến quyết định thu thuế và quyết định xử phạt đối với người nộp thuế. Hiện nay, giải quyết tranh chấp thuế bằng khiếu nại theo Luật Khiếu nại, Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành. Cơ quan giải quyết tranh chấp thuế là Cơ quan thuế, Cơ quan Hải quan, Bộ Tài chính và cơ quan có thẩm quyền khác. Do tranh chấp về thuế có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi ích của người nộp thuế, đặc biệt là ảnh hưởng đến thực hiện quyền sở hữu tài sản của doanh nghiệp và lợi ích của người góp vốn nên thời hạn giải quyết cần được rút ngắn và khắc phục tình trạng “Luật khung” trong xác định căn cứ tính thuế và phương pháp tính thuế.

Từ khóa: Luật thuế, người nộp thuế, tranh chấp thuế, cơ quan thuế, đánh thuế.

1. Đặt vấn đề

Tranh chấp thuế là tranh chấp hành chính có liên quan đến quyết định thu thuế, quyết định xử phạt đối với người nộp thuế. Tranh chấp phát sinh do bất đồng của người nộp thuế đối với quyết định của cơ quan có thẩm quyền thu thuế và xử phạt. Và để giải quyết tranh chấp cần tuân thủ theo trình tự, thủ tục luật định để xác định đúng sai trong quyết định của cơ quan có thẩm quyền. Hiện nay, giải quyết tranh chấp về thuế theo hai thủ tục: một là thủ tục khiếu nại theo Luật Khiếu nại và thủ tục tố tụng tại tòa án theo Luật Tố tụng hành chính.

Với việc ban hành Luật khiếu nại năm 2011 và Luật Tố Tụng hành chính 2010, thủ tục giải quyết tranh chấp thuế đã rõ ràng. Trước khi ban hành hai luật này, các vụ việc tranh chấp thuế cũng đã được giải quyết theo con đường khiếu nại theo Luật Khiếu nại, tố cáo¹ và khởi kiện ra tòa án hành chính theo trình tự, thủ tục qui định trong Pháp lệnh giải quyết các vụ án hành chính². So với các tranh chấp liên quan đến quyết định hành chính, hành vi hành chính về đất đai, lao động, cạnh tranh, tranh chấp thuế

¹ Luật Khiếu nại 2011 được ban hành thay thế Luật Khiếu nại, tố cáo được ban hành năm 1998, sửa đổi năm 2004 và, 2005.

² Pháp lệnh thủ tục giải quyết các vụ án hành chính ngày được Ủy ban Thường vụ Quốc hội ban hành năm 1996 và được sửa đổi bổ sung năm 1998 và năm 2006.

* ĐT.: 84-973-590-888

Email: huongcn70@gmail.com

liên quan trực tiếp đến lợi ích của người nộp thuế trong thực hiện nghĩa vụ đối với Nhà nước, và việc tranh chấp này có thể gây ảnh hưởng xấu đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, quyền và lợi ích của doanh nghiệp và cá nhân nộp thuế. Còn việc thực hiện trách nhiệm của cơ quan có thẩm quyền thu thuế đại diện cho Nhà nước không chỉ vì lợi ích của Nhà nước mà còn phải bảo đảm công bằng trong áp dụng pháp luật đối với người nộp thuế nói chung.

Bài viết đề cập đến lý luận về tranh chấp thuế, đặc thù của qui định pháp luật về giải quyết tranh chấp bằng thủ tục khiếu nại và đề xuất một số kiến nghị hoàn thiện pháp luật về vấn đề này.

2. Tranh chấp thuế và thủ tục khiếu nại

2.1. Tranh chấp về thuế do đâu?

Nộp thuế là nghĩa vụ của tổ chức và cá nhân theo Hiến pháp và pháp luật. Nghĩa vụ nộp thuế phát sinh khi tổ chức, cá nhân mua hàng hóa, nhận cung cấp dịch vụ; phát sinh thu nhập; thực hiện hành vi xuất khẩu, nhập khẩu hàng hóa... Khoản thuế phải nộp là nghĩa vụ đơn phương của người nộp thuế không dựa trên sự thỏa thuận giữa người nộp thuế và Nhà nước. Nghĩa vụ nộp thuế còn được gọi là trái vụ của người nộp thuế đối với Nhà nước³.

Cơ quan có thẩm quyền thu thuế dựa trên căn cứ thu thuế theo các Luật thuế và trình tự thủ tục của Luật Quản lý thuế để quyết định khoản thuế phải thu. Khi người nộp thuế không tuân thủ nghĩa vụ nộp thuế thì Cơ quan có thẩm

³ Ở nước ta, thuật ngữ thông dụng được sử dụng là nghĩa vụ nộp thuế, khi người nộp thuế chưa thực hiện nghĩa vụ đóng thuế thì khoản tiền chưa nộp được gọi là “nợ thuế”. Còn ở Nhật bản, khái niệm trái vụ thuế được sử dụng khi đề cập đến nghĩa vụ nộp thuế đối với Nhà nước.

quyền ban hành quyết định ấn định, truy thu thuế và quyết định xử phạt. Tranh chấp về thuế phát sinh có liên quan đến quyết định thu thuế, xử phạt với đối tượng tranh chấp là khoản tiền mà người nộp thuế phải nộp vào Ngân sách nhà nước. Tranh chấp được hiểu là tình trạng mâu thuẫn, bất đồng và xung đột quan điểm, lợi ích giữa người nộp thuế và người có thẩm quyền thu thuế, xử phạt trong quá trình hành thu thuế và sự mâu thuẫn, bất đồng hay xung đột về lợi ích giữa các bên đến mức không thể dung hòa được⁴ [1]. Thông thường, người nộp thuế cho rằng khoản thuế hoặc tiền phạt phải nộp quá cao hoặc không đủ căn cứ thuyết phục họ, đây chính là lý do yêu cầu giải quyết khiếu nại hoặc khởi kiện.

2.2. Ý nghĩa giải quyết tranh chấp bằng thủ tục khiếu nại

Tranh chấp thuế cũng giống như tranh chấp dân sự thông thường liên quan đến xác định nghĩa vụ, tuy nhiên, nghĩa vụ thuế phát sinh không có sự thỏa thuận mà là nghĩa vụ bắt buộc của người nộp thuế đối với Nhà nước.

Trong quan hệ thu nộp thuế, người nộp thuế phải chuyển giao tài sản dưới hình thức tiền mặt hoặc hiện vật cho Nhà nước. Căn cứ tính thuế là cơ sở để xác định nghĩa vụ nộp thuế và cũng là căn cứ để bảo vệ lợi ích của người nộp thuế trong quan hệ với cơ quan có thẩm quyền thu thuế. Thủ tục khiếu nại buộc cơ quan có thẩm quyền thu thuế phải xem xét lại việc kê khai thuế và các căn cứ tính thuế theo qui định pháp luật để khẳng định quyết định thu thuế hay quyết định xử phạt là đúng hay sai.

Thủ tục khiếu nại là thủ tục hành chính được đặt ra để giúp cho người khiếu nại thực

⁴ Tranh chấp thuế được hiểu là tình trạng mâu thuẫn, bất đồng và xung đột quan điểm, lợi ích giữa người nộp thuế và người thu thuế trong quá trình hành thu thuế.

hiện quyền khiếu nại đối với quyết định hành chính và hành vi hành chính của cơ quan hành chính nhà nước và người có thẩm quyền. Đối với các vụ khiếu nại về thuế, chủ thể tiến hành khiếu nại là người nộp thuế còn chủ thể bị khiếu nại là cơ quan có thẩm quyền thu thuế.

Từ phía người nộp thuế, thủ tục khiếu nại giúp cho người nộp thuế bảo vệ quyền lợi của mình trước cơ quan và cán bộ có thẩm quyền thu thuế. Luật Khiếu nại buộc cơ quan quyết định thu thuế, xử phạt phải xem xét lại quyết định của mình hoặc buộc cơ quan cấp trên của cơ quan này phải xem xét tính hợp lý, hợp pháp trong quyết định của cơ quan cấp dưới. Người nộp thuế được bảo đảm quyền bình đẳng trước pháp luật, do đó thủ tục khiếu nại cũng chính là cơ sở pháp lý bảo đảm quyền này. Với khiếu nại của người nộp thuế, cơ quan có thẩm quyền thu thuế phải xem xét lại quyết định thu thuế, quyết định xử phạt dựa trên yêu cầu của người nộp thuế, căn cứ tính thuế và căn cứ xử phạt. Thủ tục này được coi là biện pháp “cứu trợ” đối với người nộp thuế trong quan hệ với công quyền và cũng là biện pháp kiểm soát hành vi tuân thủ pháp luật của cơ quan có thẩm quyền thu.

Trong bối cảnh sửa đổi các Luật thuế và Luật Quản lý thuế nhằm nâng cao ý thức tự giác của người nộp thuế thì việc tạo ra cơ chế dân chủ trong khiếu nại làm cho người nộp thuế tin tưởng vào sự công bằng của pháp luật đồng thời giúp họ sử dụng thủ tục khiếu nại để bảo vệ quyền lợi của mình.

3. Những quy định đặc thù về giải quyết khiếu nại thuế

3.1. Nguyên tắc giải quyết khiếu nại

Giải quyết khiếu nại là việc thụ lý, xác minh, kết luận và ra quyết định giải quyết khiếu nại. Đối tượng của khiếu nại là quyết định thu

thuế hoặc quyết định xử phạt đối với người nộp thuế của cơ quan có thẩm quyền thu thuế.

Theo Luật Khiếu nại (Luật KN), nguyên tắc giải quyết khiếu nại là việc khiếu nại và giải quyết khiếu nại phải được thực hiện theo quy định của pháp luật; bảo đảm khách quan, công khai, dân chủ và kịp thời (Điều 4 Luật KN). Trong khiếu nại thuế, trình tự thủ tục giải quyết khiếu nại ngoài tuân thủ Luật Khiếu nại còn phải tuân thủ các quy định của Luật Quản lý thuế và Luật Hải quan. Giải quyết khiếu nại thuế nhằm xem xét lại quyết định của cơ quan có thẩm quyền thu thuế và cơ quan có thẩm quyền xử phạt đã ban hành. Theo đó, khi giải quyết khiếu nại về thuế, trình tự, thủ tục giải quyết theo Luật Khiếu nại nhưng nội dung xem xét là căn cứ thu thuế, căn cứ xử phạt theo các Luật thuế, Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành.

Việc luật hóa thủ tục khiếu nại trong Luật Khiếu nại 2011 là cơ sở pháp lý quan trọng để bảo đảm quyền bình đẳng giữa người nộp thuế và Nhà nước trong quan hệ thu, nộp thuế. Về nguyên tắc, pháp luật công nhận quyền khiếu nại lần đầu đối với cơ quan ra quyết định thu thuế, quyết định xử phạt, sau đó, người nộp thuế được quyền tiếp tục khiếu nại khi chưa đồng ý với quyết định khiếu nại lần đầu lên cơ quan cấp trên, hoặc được khiếu nại vượt cấp khi cơ quan có thẩm quyền không giải quyết khiếu nại lần đầu trong thời hạn Luật định. Tuy nhiên, việc khiếu nại chỉ được thực hiện tối đa không qua hai lần⁵.

⁵ Người nộp thuế không được quyền khiếu nại quá hai lần dựa trên căn cứ không được thực hiện khiếu nại theo Luật Khiếu nại hiện hành. Cụ thể là: hành vi hành chính bị khiếu nại lần ba; khiếu nại đã có quyết định giải quyết khiếu nại lần hai; hết thời hạn khiếu nại mà không có lý do chính đáng; việc khiếu nại đã được Tòa án thụ lý giải quyết trừ quyết định đình chỉ giải quyết vụ án hành chính của Tòa án (Điều 12 Luật KN).

3.2. Qui định về quyền khiếu nại của người nộp thuế

3.2.1. Chủ thể khiếu nại thuế

Theo Luật Khiếu nại, khiếu nại là việc công dân, cơ quan, tổ chức hoặc cán bộ, công chức theo thủ tục Luật này quy định, đề nghị cơ quan, tổ chức, cá nhân có thẩm quyền xem xét lại quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan hành chính nhà nước, của người có thẩm quyền trong cơ quan hành chính nhà nước hoặc quyết định kỷ luật cán bộ, công chức khi có căn cứ cho rằng quyết định hoặc hành vi đó là trái pháp luật, xâm phạm quyền, lợi ích hợp pháp của mình (Điều 2 Luật KN). Pháp luật quản lý thuế ngoài tuân thủ các qui định chung của Luật Khiếu nại còn cụ thể hóa quyền khiếu nại của người nộp thuế. Nghị định 83/2013/NĐ-CP hướng dẫn Luật Quản lý thuế năm 2006 sửa đổi, bổ sung năm 2012 quy định: “Người nộp thuế, tổ chức, cá nhân có quyền khiếu nại với cơ quan quản lý thuế hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền về việc xem xét lại quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan quản lý thuế, công chức quản lý thuế khi có căn cứ cho rằng quyết định hoặc hành vi đó trái pháp luật, xâm phạm quyền, lợi ích hợp pháp của mình” (Khoản 1 Điều 51).

Theo Luật Khiếu nại, người có quyền khiếu nại có thể trực tiếp khiếu nại, trong trường hợp người nộp thuế không thể trực tiếp khiếu nại có thể ủy quyền cho người thân hoặc luật sư khiếu nại hoặc người trợ giúp viên pháp lý khiếu nại để bảo vệ quyền, lợi ích hợp pháp của mình (Điều 12 Luật KN).

Trong khiếu nại về thuế, người nộp thuế là tổ chức và cá nhân có quyền khiếu nại trực tiếp hoặc ủy quyền khiếu nại. Thông thường, người nộp thuế có thể ủy quyền cho văn phòng luật sư, đại lý thuế đại diện cho mình để nộp đơn khiếu nại và làm các yêu cầu liên quan đến thủ

tục khiếu nại. Nội dung công việc ủy quyền theo Hợp đồng ủy quyền được ký kết giữa người nộp thuế và tổ chức hoặc cá nhân nhận ủy quyền.

3.2.2. Nội dung khiếu nại thuế

Đối tượng của khiếu nại về thuế là: (i) Nội dung quyết định của cơ quan hoặc người có thẩm quyền quyết định thu thuế hoặc xử phạt vi phạm pháp luật thuế và (ii) Hành vi hành chính của cơ quan có thẩm quyền thu thuế và người có thẩm quyền trong quá trình quyết định thu thuế và xử phạt.

Người nộp thuế có quyền khiếu nại khi không đồng ý với quyết định thu thuế, quyết định phạt và hành vi của cơ quan có thẩm quyền thu thuế và người có thẩm quyền theo trình tự, thủ tục qui định trong Luật khiếu nại, Luật Quản lý thuế, Luật Hải quan và các văn bản pháp luật có liên quan.

Về khiếu nại hành vi hành chính của người nộp thuế. Hành vi hành chính của cơ quan có thẩm quyền thu thuế là Cơ quan Thuế, Cơ quan Hải quan và công chức của các cơ quan này. Các chủ thể này có thẩm quyền theo qui định của pháp luật nhưng thực hiện hoặc không thực hiện nhiệm vụ, công vụ theo quy định của pháp luật (Khoản 8 Điều 2 Luật KN). Trong quá trình giải quyết khiếu nại, việc không tuân thủ theo thời hạn thụ lý giải quyết, quyết định không đúng thẩm quyền... được gọi là các hành vi hành chính thuộc đối tượng khiếu nại. Bởi vậy, cần có sự phân biệt giữa khiếu nại về nội dung của quyết định và khiếu nại về hành vi hành chính là vi phạm về thủ tục của cơ quan và cán bộ có thẩm quyền thu thuế.

- Đối với khiếu nại về nội dung

Khiếu nại về nội dung là khiếu nại quyết định nộp thuế liên quan đến căn cứ tính thuế, phương pháp tính thuế... được qui định trong các Luật thuế và các văn bản hướng dẫn thi

hành. Các luật thuế qui định cụ thể về đối tượng nộp thuế, đối tượng chịu thuế, đối tượng được miễn giảm, hoàn thuế và thuế suất làm cơ sở người nộp thuế có thể tự xác định số thuế phải nộp. Người nộp thuế có thể xác định được việc cơ quan thuế quyết định khoản thuế đúng hay sai dựa trên các căn cứ tính thuế. Tuy nhiên, vấn đề đặt ra là việc hướng dẫn, giải thích pháp luật không rõ ràng, sự không thống nhất về căn cứ tính thuế, phương pháp tính thuế là nguyên nhân dẫn đến tranh chấp. Trong trường hợp này, người nộp thuế phải đưa ra bằng chứng chứng minh về việc áp dụng pháp luật không đúng của Cơ quan có thẩm quyền thu thuế hoặc Cơ quan có thẩm quyền xử phạt.

Do cơ quan có thẩm quyền thu thuế lại chính là cơ quan giải quyết khiếu nại nên không tránh khỏi quyết định giải quyết khiếu nại dựa trên ý chí chủ quan, điều này thường dẫn tới việc người nộp thuế gửi khiếu nại lần hai hoặc khởi kiện ra tòa án hành chính. Trong nhiều trường hợp khởi kiện ra Tòa án, Tòa tuyên hủy toàn bộ quyết định thu thuế hoặc quyết định xử phạt⁶ [2-3].

- Đối với khiếu nại về thủ tục

Việc đánh thuế phải tuân thủ theo theo trình tự thủ tục luật định. Cả người nộp thuế và cơ quan, người có thẩm quyền thu thuế phải thực hiện theo Luật Quản lý thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành. Khi có khiếu nại liên quan

đến thủ tục thu nộp thuế thì người nộp thuế là người bị thiệt hại do có hành vi vi phạm của cơ quan và người có thẩm quyền thu thuế và xử phạt. Bởi vậy, việc xem xét về tuân thủ của cơ quan và người có thẩm quyền thu thuế, xử phạt cũng chính là xem xét hành vi hành chính của các chủ thể này. Người nộp thuế có nghĩa vụ cung cấp các chứng cứ chứng minh việc vi phạm của cơ quan và người có thẩm quyền thu thuế và xử phạt.

3.3. Chủ thể giải quyết khiếu nại về thuế

Thông thường, cơ quan có thẩm quyền quyết định về thuế, xử phạt là cơ quan có nghĩa vụ tiếp nhận khiếu nại.

3.3.1. Cơ quan Hải quan

Cơ quan Hải quan có thẩm quyền quản lý thu thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế giá trị gia tăng đối với hàng nhập khẩu và thuế xuất khẩu đối với hàng xuất khẩu. Việc quản lý thu thuế xuất khẩu và nhập khẩu liên quan đến việc tính thuế, miễn giảm thuế, hoàn thuế, truy thu thuế, quyết định phạt.

Luật Hải quan được Quốc hội ban hành 2001, sửa đổi ngày 14/6/2005 ghi nhận quyền khiếu nại bên cạnh quyền khởi kiện của người nộp thuế đối với quyết định hành chính, hành vi hành chính của cơ quan hải quan và công chức hải quan khi có căn cứ cho rằng quyết định, hành vi trái pháp luật xâm phạm quyền, lợi ích hợp pháp của mình (Khoản 1 Điều 75). Đồng thời Luật này cũng ghi nhận trách nhiệm giải quyết khiếu nại của cơ quan hải quan các cấp đối với quyết định hành chính, hành vi hành chính bị khiếu nại thuộc thẩm quyền giải quyết của mình (Điều 76).

Theo Luật Hải quan hiện hành (Luật HQ), Tổ chức Hải quan bao gồm: (i) Tổng Cục hải quan là cơ quan thuộc Chính phủ; (ii) Cục Hải quan tỉnh, liên tỉnh, thành phố trực thuộc trung

⁶ Trong thời gian qua, có vụ việc khởi kiện của một hộ kinh doanh cá thể tại Tòa án Nhân dân Thành phố Hội An trong vụ kiện yêu cầu hủy bỏ quyết định ấn định thu thuế không đủ căn cứ pháp luật. Tòa án đã tuyên hủy toàn bộ Quyết định số 1741/QĐ-CCCT ngày 18/7/2011 của Chi cục trưởng Chi cục Thuế Hội An - Quảng Nam. Hay vụ khởi kiện của Công ty Maseco đối với Quyết định của Chánh thanh tra Bộ Tài chính trong việc truy thu thuế, Tòa án Nhân dân thành phố Hồ Chí Minh đã tuyên hủy quyết của Chánh thanh tra Bộ tài chính.

ương; (iii) Chi cục hải quan cửa khẩu, Đội kiểm soát hải quan và đơn vị tương đương (Điều 13 Luật HQ).

Thông thường, Chi cục Hải quan là cơ quan trực tiếp tiếp nhận tờ khai hải quan hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu. Việc kiểm tra hải quan, quyết định thuế, ấn định thuế, hoàn thuế, truy thu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu được qui định cụ thể thuộc thẩm quyền của cơ quan hải quan nói chung trong đó có phân chia phạm vi quyết định của Chi Cục Hải quan, Cục Hải quan và Tổng Cục Hải quan. Theo đó, khi người nộp thuế không đồng ý với quyết định của cơ quan ra quyết định thu thuế thì trực tiếp khiếu nại lên cơ quan đó.

Đối với quyết định phạt, cơ quan và người có thẩm quyền xử phạt hành chính trong lĩnh vực Hải quan được phân cấp bao gồm: (i) công chức hải quan đang thi hành công vụ; (ii) Đội trưởng thuộc Chi cục Hải quan, Đội trưởng thuộc Chi cục kiểm tra sau thông quan; (iii) Chi cục trưởng Chi cục Hải quan, Chi cục trưởng Chi cục kiểm tra sau thông quan, Đội trưởng Đội kiểm soát thuộc Cục Hải quan tỉnh, liên tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương, Đội trưởng Đội kiểm soát chống buôn lậu, Đội trưởng Đội thủ tục Hải quan, Hải đội trưởng Hải đội kiểm soát trên biển và Đội trưởng Đội kiểm soát bảo vệ quyền sở hữu trí tuệ thuộc Cục điều tra chống buôn lậu Tổng cục Hải quan; (iv) Cục trưởng Cục điều tra chống buôn lậu, Cục trưởng Cục kiểm tra sau thông quan thuộc Tổng cục Hải quan, Cục trưởng Cục Hải quan tỉnh, liên tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương; và (v) Tổng cục trưởng Tổng cục Hải quan (Điều 42 Luật Xử lý vi phạm hành chính).

Ngoài thẩm quyền xử phạt trong ngành Hải quan, đối với vụ việc vượt quá thẩm quyền xử phạt của Cục Trưởng Cục Hải quan tỉnh, thành phố thì Cục chuyển hồ sơ vụ vi phạm hành

chính báo cáo Chủ tịch Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố ra quyết định xử phạt, còn đối với vụ việc vượt quá thẩm quyền xử phạt của Tổng Cục Hải quan do Cục điều tra chống buôn lậu, Cục Kiểm tra sau thông quan thụ lý thì các Cục này trực tiếp chuyển hồ sơ báo cáo Chủ tịch tỉnh, thành phố ra quyết định xử phạt⁷.

Với việc qui định thẩm quyền xử phạt trên đây, người nộp thuế khi bị xử phạt mà không đồng ý với quyết định xử phạt sẽ trực tiếp khiếu nại đến cơ quan ra quyết định xử phạt.

3.3.2. Cơ quan thuế

Hệ thống cơ quan thuế được tổ chức từ trung ương đến địa phương bao gồm Tổng Cục Thuế trực thuộc Bộ Tài chính, Cục thuế tỉnh thành phố trực thuộc Trung ương và các chi cục thuế thuộc quận, huyện. Các cơ quan thuế được giao quyền quản lý thuế đối với các đối tượng nộp thuế. Theo đó, quyết định thu thuế do các Cơ quan thuế ban hành do người đứng đầu ký tên hoặc ủy quyền ký tên. Khiếu nại việc ra quyết định thu thuế đối với Cơ quan thuế có thẩm quyền cũng chính là khiếu nại người có thẩm quyền ra quyết định thu thuế.

Quyền xử phạt của cơ quan thuế được tiến hành bởi (i) công chức Thuế đang thi hành công vụ; (ii) Đội trưởng Đội Thuế; (iii) Chi cục trưởng Chi cục Thuế; (iv) Cục trưởng Cục Thuế; (v) Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế (Điều 44 Luật Xử lý vi phạm hành chính).

Thẩm quyền của cơ quan giải quyết khiếu nại thuế được phân định theo phạm vi quản lý thuế. Cụ thể là:

(1) Chi cục trưởng Chi cục thuế có thẩm quyền giải quyết khiếu nại đối với quyết định

⁷ Nghị định số 127/2013/NĐ-CP ngày 15/10/2013 của Chính phủ quy định xử phạt vi phạm hành chính và cưỡng chế thi hành quyết định hành chính trong lĩnh vực Hải quan.

hành chính, hành vi hành chính của mình, của người có trách nhiệm do mình quản lý trực tiếp.

(2) Cục trưởng Cục thuế có thẩm quyền: (i) Giải quyết khiếu nại đối với quyết định hành chính, hành vi hành chính của chính mình; của người có trách nhiệm do mình quản lý trực tiếp và (ii) giải quyết khiếu nại mà Chi cục trưởng Chi cục thuế đã giải quyết nhưng còn có khiếu nại.

(3) Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế có thẩm quyền: (i) Giải quyết khiếu nại đối với quyết định hành chính, hành vi hành chính của chính mình; của người có trách nhiệm do mình quản lý trực tiếp và (ii) Giải quyết khiếu nại mà Cục trưởng Cục thuế đã giải quyết lần đầu nhưng còn có khiếu nại.

(4) Bộ trưởng Bộ Tài chính có thẩm quyền: (i) Giải quyết khiếu nại đối với quyết định hành chính, hành vi hành chính của chính mình; của người có trách nhiệm do mình quản lý trực tiếp⁸; và (ii) giải quyết khiếu nại mà Tổng cục Trưởng Tổng cục Thuế đã giải quyết lần đầu nhưng còn khiếu nại⁹.

Như vậy theo qui định trên, việc xác định thẩm quyền giải quyết khiếu nại theo nguyên tắc giải quyết khiếu nại lần đầu tại cơ quan quyết định thu thuế, xử phạt, còn giải quyết khiếu nại lần hai tại cơ quan có thẩm quyền cấp trên. Căn cứ vào thời hiệu khiếu nại, thời hạn thụ lý, thời hạn giải quyết khiếu nại, người nộp thuế thực hiện quyền khiếu nại yêu cầu cơ quan có thẩm quyền quyết định thu thuế, xử phạt xem xét lại quyết định đã ban hành.

⁸ Thanh tra Bộ Tài chính là cơ quan thuộc Bộ Tài chính có thẩm quyền xử phạt, theo đó người ra quyết định xử phạt là Chánh thanh tra là chủ thể bị khiếu nại.

⁹ Điều 59 Thông tư 28/2008/TT-BTC ngày 28/2/2011 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật quản lý thuế, hướng dẫn thi hành Nghị định 85/2007/nĐ-CP ngày 25/5/2007 và Nghị định 106/2010/NĐ-CP ngày 28/10/2010.

3.4. Các hành vi vi phạm của Cơ quan có thẩm quyền thu thuế, xử phạt bị khiếu nại

So với giải quyết bằng thủ tục tố tụng tại tòa án¹⁰, giải quyết khiếu nại đơn giản hơn nhiều. Cơ quan ra quyết định xem lại căn cứ ra quyết định để xác định đúng hay sai trong nội dung khiếu nại của người nộp thuế. Tuy nhiên, việc xử lý này không được thực hiện bởi một cơ quan độc lập nên không thể phủ nhận kết quả thông thường trong khiếu nại thuế là cơ quan giải quyết khiếu nại giữ nguyên quan điểm trong quyết định thu thuế hoặc xử phạt.

Trong trường hợp kết quả giải quyết khiếu nại lần đầu là giữ nguyên quyết định thu thuế hoặc xử phạt thì người nộp thuế có quyền khiếu nại lần hai lên cơ quan cấp trên. Hoặc lựa chọn khởi kiện ra tòa án hành chính¹¹.

Tùy thuộc vào nội dung khiếu nại, cơ quan tiếp nhận khiếu nại phải xem xét nội dung khiếu nại và trả lời trong thời hạn pháp luật qui định. Theo kinh nghiệm của Cục Thuế thành phố Hồ Chí Minh, các vụ khiếu nại xoay quanh các nội dung: (i) Thiếu căn cứ ấn định thuế, truy thu thuế, xử phạt vi phạm; (ii) Hết thời hiệu truy thu, phạt; (iii) Không tuân thủ thời hạn theo qui định về thanh tra, kiểm tra, ban hành quyết định thanh tra, kiểm tra không đúng thẩm quyền; (iv) Lỗi trong qui trình thanh tra, kiểm tra như lập biên bản kiểm tra, biên bản thanh tra; (v)

¹⁰ Việc giải quyết tranh chấp tại tòa án ngoài tham gia của thẩm phán, hội thẩm nhân dân, còn có sự tham gia của kiểm sát viên, và việc thu thập chứng cứ tuân theo các trình tự thủ tục Luật định với thời hạn giải quyết dài hơn giải quyết khiếu nại.

¹¹ Luật Tố tụng hành chính 2010 qui định quyền quyết định và tự định đoạt khởi kiện của tổ chức và cá nhân (Điều 7), ngoài ra, cho phép người khởi kiện lựa chọn khởi kiện vụ án hành chính tại tòa án hoặc khiếu nại đến người có thẩm quyền giải quyết khiếu nại khi cùng một lúc có đơn khiếu nại và vừa có đơn khởi kiện (Điều 31).

Không tổng đạt hoặc tổng đạt không hợp lệ các văn bản liên quan đến thanh tra, kiểm tra ; (vi) Ban hành quyết định xử phạt các nội dung thanh tra, kiểm tra vượt phạm vi cho phép ; (vii) Quyết định xử phạt không đúng đối tượng nhằm lẫn giữa pháp nhân và cá nhân [4].

Với lý do tranh chấp kể trên, có thể thấy rằng khi cơ quan ra quyết định thu thuế và xử phạt chưa tuân thủ qui định pháp luật về căn cứ thu thuế, thẩm quyền, trình tự thủ tục kiểm tra, thanh tra và xử phạt. Trong những trường hợp này cần xác định trách nhiệm của những người có thẩm quyền, và buộc họ phải khắc phục hậu quả gây ra cho người nộp thuế. Ngoài ra, cơ quan giải quyết khiếu nại, xử phạt cần có biện pháp kiểm tra, kiểm soát trong nội bộ để hạn chế tình trạng bất cập trong quá trình quyết định thu thuế và xử phạt dẫn đến khiếu nại.

3.5. Quy định quyền và nghĩa vụ của người khiếu nại thuế

- *Quyền được khiếu nại hai cấp*: trong khiếu nại hành chính, người nộp thuế được bảo vệ trước hành vi của cơ quan quyết định thu thuế và quyết định xử phạt. Người nộp thuế có thể khiếu nại lần hai khi khiếu nại lần đầu không được giải quyết.

Thủ tục khiếu nại hai cấp hỗ trợ cho người nộp thuế có thể khiếu nại lên cấp trên của cơ quan giải quyết khiếu nại lần đầu trong trường hợp người nộp thuế không đồng ý với quyết định giải quyết khiếu nại lần đầu. Theo Luật KN, người khiếu nại được bảo đảm được thụ lý đơn giải quyết khiếu nại lần hai (Điều 36 Luật KN).

Quyền khiếu nại hai cấp theo trình tự, thủ tục Luật định giúp cho người nộp thuế có thể được xem xét lại nhanh chóng yêu cầu của mình trong thời hạn ngắn hơn so với khởi kiện theo thủ tục tố tụng tại Tòa án hành chính. Tuy

nhiên, việc thực hiện quyền này không được bảo đảm sự khách quan trong việc xem xét khiếu nại bởi khiếu nại lần một do chính cơ quan có thẩm quyền thu thuế hoặc xử phạt giải quyết. Còn khi khiếu nại lần hai lên cơ quan cấp trên của cơ quan giải quyết khiếu nại lần một thì có thể bảo đảm tính khách quan hơn do cơ quan này không phải là cơ quan trực tiếp ra quyết định thu thuế hoặc xử phạt. Việc khiếu nại lần hai chỉ mang lại kết quả có lợi cho người nộp thuế khi Cơ quan giải quyết khiếu nại lần hai chứng minh được việc ra quyết định thu thuế hoặc xử phạt thuộc đối tượng bị khiếu nại chưa đủ căn cứ, trái với qui định của pháp luật hoặc không tuân thủ trình tự, thủ tục theo Luật Quản lý thuế.

- *Quyền được giải quyết trong thời hạn Luật định*

Thông thường, sau khi tiếp nhận đơn khiếu nại lần đầu, trong thời hạn 10 ngày, người có thẩm quyền giải quyết khiếu nại phải thụ lý giải quyết và thông báo bằng văn bản cho người khiếu nại¹², trường hợp không thụ lý giải quyết phải nêu rõ lý do (Điều 27 Luật KN).

Người nộp thuế được bảo đảm giải quyết khiếu nại trong một thời hạn nhất định tùy thuộc vào tính phức tạp của vụ việc, lần khiếu nại, địa điểm tranh chấp thuế. Cụ thể là: theo Luật Khiếu nại, thời hạn giải quyết khiếu nại lần đầu không quá 30 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết có thể kéo dài hơn nhưng không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý. Ở vùng sâu, vùng xa đi lại khó khăn thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết có thể kéo dài hơn nhưng không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý (Điều 28).

¹² Không thuộc một trong các trường hợp không được thụ lý giải quyết được quy định tại Điều 11 của Luật KN.

Cũng như khiếu nại lần đầu, khiếu nại lần hai được bảo đảm giải quyết trong thời hạn nhất định. Thời hạn giải quyết khiếu nại lần hai không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại có thể kéo dài hơn nhưng không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý. Ở vùng sâu, vùng xa đi lại khó khăn thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại có thể kéo dài hơn, nhưng không quá 70 ngày, kể từ ngày thụ lý (Điều 37).

- Quyền được tiếp cận thông tin về giải quyết khiếu nại

Quyền được tiếp cận thông tin giải quyết khiếu nại là căn cứ để người nộp thuế thực hiện quyền khiếu nại lần hai hoặc khởi kiện. Sau khi cơ quan có thẩm quyền thu ra quyết định thu thuế hoặc xử phạt, quyết định phải gửi đến người có nghĩa vụ nộp thuế. Nội dung thông báo liên quan đến kết quả giải quyết khiếu nại với nội dung giữ nguyên quyết định thuế, xử phạt, sửa đổi một phần hoặc sửa đổi toàn bộ.

Trong thời hạn 03 ngày làm việc, kể từ ngày có quyết định giải quyết khiếu nại, người giải quyết khiếu nại lần đầu có trách nhiệm gửi quyết định giải quyết khiếu nại cho người khiếu nại (Điều 32 Luật KN).

- Bảo đảm lợi ích của vật chất của người nộp thuế

Khi có sự bất đồng với quyết định thu thuế hoặc xử phạt, người nộp thuế vẫn phải thực hiện nghĩa vụ nộp thuế song hành cùng với thực hiện quyền khiếu nại. Nội dung này được ghi nhận trong Luật Quản lý thuế 2006 (Luật QLT) về trách nhiệm của người nộp thuế trong việc nộp số thuế ấn định: “Người nộp thuế phải nộp số thuế ấn định theo thông báo của cơ quan quản lý thuế. Trường hợp không đồng ý với số thuế do cơ quan quản lý thuế ấn định thì người

nộp thuế vẫn phải nộp số thuế đó, đồng thời có quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế giải thích hoặc khiếu nại, khởi kiện về việc ấn định thuế” (Điều 41).

Khi có quyết định giải quyết khiếu nại, cơ quan quản lý thuế phải hoàn trả số tiền thuế, số tiền phạt thu không đúng cho người nộp thuế, bên thứ ba trong thời hạn mười lăm ngày, kể từ ngày nhận được quyết định xử lý của cơ quan quản lý thuế cấp trên hoặc cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật (Điều 118 Luật QLT).

Có nghĩa là, đối với khiếu nại thuế, trong trường hợp cơ quan giải quyết khiếu nại giải quyết nhanh chóng sẽ bảo đảm quyền lợi vật chất cho người nộp thuế. Trong trường hợp việc khiếu nại đúng, người nộp thuế sẽ không bị kéo dài thời hạn phải tạm nộp tiền thuế, tiền phạt, hoặc bớt thời gian và chi phí cho khiếu nại lần hai hoặc khởi kiện.

4. Những vấn đề rút ra từ nghiên cứu

4.1. Cần có hướng dẫn riêng về thời hạn giải quyết khiếu nại thuế

Như trên đã đề cập, do cơ quan giải quyết khiếu nại lần một đồng thời là cơ quan thu thuế hoặc xử phạt nên kết quả giải quyết khiếu nại thường giữ nguyên quyết định thu thuế hoặc xử phạt, trong khi đó người nộp thuế có bất đồng vẫn phải thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, nộp phạt theo qui định. Hiện nay, việc giải quyết khiếu nại thuế mặc dù dựa trên các Luật thuế và Luật Quản lý thuế nhưng do tình trạng “luật khung” nên việc áp dụng đều phải có văn bản qui định chi tiết của Chính phủ, hướng dẫn của Bộ tài chính và Tổng Cục thuế. Với tình trạng này, có thể nói việc cơ quan có thẩm quyền thu thuế cấp trên bác quyết định của Cơ quan cấp dưới ít

xảy ra hơn do có cùng quan điểm đánh thuế. Trong khi Luật Khiếu nại quy định: “Hết thời hạn giải quyết khiếu nại quy định tại Điều 37 của Luật Khiếu nại¹³ mà khiếu nại không được giải quyết hoặc người khiếu nại không đồng ý với quyết định giải quyết khiếu nại lần hai thì có quyền khởi kiện vụ án hành chính tại Tòa án theo quy định của Luật Tố tụng hành chính (Điều 42). Với quy định trên đây, nếu người nộp thuế tuân thủ các thủ tục khiếu nại theo hai cấp sau đó mới khởi kiện ra tòa sẽ gây tổn kém về chi phí cho người nộp thuế. Với những đặc thù về đối tượng tranh chấp thuế quy định rút ngắn thời hạn giải quyết khiếu nại của Cơ quan thuế và Cơ quan Hải quan.

4.2. Xử lý trách nhiệm của cơ quan và người có thẩm quyền thu thuế

Trách nhiệm của cơ quan có thẩm quyền thu thuế suy cho cùng là trách nhiệm của người có chức vụ cụ thể. Quá trình ra quyết định thu thuế, xử phạt là quá trình áp dụng các quy định pháp luật thuế trong một vụ việc cụ thể. Cơ quan và cán bộ có thẩm quyền quyết định hành chính và hành vi hành chính là người thi hành công vụ theo ủy quyền của Nhà nước nên việc áp dụng sai pháp luật xảy ra không chỉ gây thiệt hại cho người nộp thuế mà còn gây thiệt hại cho cả Nhà nước để hoàn tất việc xử lý khiếu nại. Từ thực trạng không ít vụ việc khiếu nại lần đầu và khiếu nại lần hai không làm thay đổi quyết định thu thuế, xử phạt nên nhiều doanh nghiệp

¹³ Theo Luật Khiếu nại, thời hạn giải quyết khiếu nại lần hai không quá 45 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại có thể kéo dài hơn nhưng không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý. Ở vùng sâu, vùng xa đi lại khó khăn thì thời hạn giải quyết khiếu nại không quá 60 ngày, kể từ ngày thụ lý; đối với vụ việc phức tạp thì thời hạn giải quyết khiếu nại có thể kéo dài hơn, nhưng không quá 70 ngày, kể từ ngày thụ lý (Điều 37).

phải kiện ra tòa và kết quả là doanh nghiệp đã thắng kiện¹⁴ [5], có thể thấy rằng cần làm rõ trách nhiệm của các chủ thể liên quan trong quá trình ra quyết định thu thuế, xử phạt và giải quyết khiếu nại khi các quyết định này bị tòa án tuyên hủy. Để hạn chế tình trạng này pháp luật cần quy định rõ trách nhiệm vật chất đối với người có thẩm quyền thực hiện hành vi hành chính và người đứng đầu tổ chức thu thuế khi quyết định thu thuế, xử phạt thiếu căn cứ, không tuân thủ trình tự, thủ tục theo Luật Quản lý thuế dẫn đến khiếu nại. Đây là cơ sở để nâng cao trách nhiệm trong quản lý thu thuế, bảo đảm quyền của người nộp thuế và hơn thế nữa bảo đảm quyền bình đẳng trước pháp luật của người nộp thuế.

4.3. Hoàn thiện pháp luật nhằm hạn chế nguyên nhân dẫn đến tranh chấp

Trên thực tế, rất nhiều vụ việc tranh chấp liên quan đến việc hướng dẫn thi hành pháp luật, chẳng hạn như thời hạn hưởng ưu đãi, đối tượng chịu thuế, phương pháp tính thuế... Trong nhiều vụ tranh chấp, giá trị tranh chấp rất lớn có khi lên tới hàng chục, hàng trăm tỉ đồng. Tòa án hành chính có thể là chủ thể giúp người nộp thuế bảo vệ quyền lợi của mình trước Cơ quan thu thuế hoặc xử phạt. Nhìn chung, các phán quyết của Tòa án thể hiện tính khách quan hơn bởi trình tự, thủ tục tố tụng tại tòa án, ngoài ra, Tòa án cũng có vị trí trung lập trong xác định nội dung tranh chấp và xem xét tính phù

¹⁴ Vụ kiện của Công ty cổ phần dịch vụ Phú Nhuận (MASECO) đối với Chánh Thanh tra của Bộ Tài chính về xử phạt truy thu thuế 7,17 tỉ đồng. Ngày 11/3/2014 Tòa án Nhân dân thành phố Hồ Chí Minh đã tuyên Công ty MASECO thắng kiện. Trong vụ việc này, MASECO đã phải trả 7,17 tỉ đồng tiền thuế thu nhập doanh nghiệp bị truy thu tại thời điểm có quyết định truy thu và sau khi Tòa tuyên Thanh tra Bộ Tài chính phải hủy quyết định truy thu và trả lại cho doanh nghiệp 7,17 tỉ đồng.

hợp của văn bản hướng dẫn so với văn bản pháp luật cao hơn. Từ những phán quyết của tòa án, cơ quan có thẩm quyền qui định chi tiết và hướng dẫn thi hành cần phải tiếp thu để hoàn thiện pháp luật thuế. Khi Luật nội dung hoàn thiện chắc chắn sẽ giảm bớt những vụ khiếu nại thuế cũng như các vụ khiếu kiện tại Tòa án. Để làm được điều này, cần có đội ngũ các chuyên gia tinh thông về kiến thức pháp lý, chuyên môn về thuế để chuẩn hóa các qui phạm pháp luật trong văn bản có hiệu lực cao làm cơ sở thống nhất áp dụng pháp luật. Ngoài ra, cần phải hạn chế tối đa tình trạng các qui định của pháp luật thuế trái với các nguyên tắc đánh thuế.

5. Kết luận

Có thể nói tranh chấp thuế được giải quyết theo thủ tục hành chính có sự khác biệt so với các tranh chấp hành chính khác. Quyền của người nộp thuế khiếu nại không chỉ được qui định trong Luật Khiếu nại mà còn được qui định trong Luật Quản lý thuế, Luật Hải quan và văn bản hướng dẫn thi hành. Việc giải quyết khiếu nại bằng thủ tục khiếu nại đơn giản nhưng khó bảo đảm tính khách quan, đặc biệt trong bối cảnh, cơ quan giải quyết khiếu nại cuối cùng thường là những cơ quan ban hành văn bản và hướng dẫn áp dụng pháp luật. Bởi

vậy, khi pháp luật không qui định cụ thể, rõ ràng thì người nộp thuế khó có thể được bảo vệ quyền lợi trước pháp luật.

Thủ tục khiếu nại hành chính là cần thiết có thể chấn chỉnh hành vi của Cơ quan có thẩm quyền thu thuế và người có thẩm quyền đối với quyết định hành chính và hành vi hành chính tuy nhiên, cần thiết phải qui định chế tài nghiêm khắc đối với cơ quan và người có thẩm quyền ban hành quyết định thu thuế và xử phạt trái pháp luật và có hành vi không tuân thủ qui định pháp luật trong giải quyết khiếu nại. Có như vậy, người nộp thuế mới được bảo đảm vị trí bình đẳng trong quan hệ với cơ quan và người có thẩm quyền thu thuế.

Tài liệu tham khảo

- [1] Giáo trình Luật thuế Việt Nam, NXB CAND, 2012.
- [2] “Bị DN kiện, chi cục Thuế buộc phải thu hồi quyết định sai”. Báo Công an Nhân dân, ngày 1/3/2012.
- [3] “Bộ Tài chính truy thu sai”, Lê Nga, ngày 12/3/2014. Tải từ <http://www.thanhnien.com.vn>.
- [4] “Kinh nghiệm giải quyết tranh chấp, tố tụng về thuế tại Cục Thuế TP Hồ Chí Minh” K. Hoa, tải từ : www.taichinhdientu.vn ngày 8/3/2011.
- [5] “Doanh nghiệp thắng kiện Chánh thanh tra Bộ Tài chính”, Võ Đức Phúc, tải từ <http://danviet.vn> ngày 12/3/2014.

The Features in Resolving Tax Disputes under the Administrative Procedure

Nguyễn Thị Lan Hương

VNU School of Law, Hanoi, 114 Xuân Thủy Street, Cầu Giấy, Hanoi, Vietnam

Abstract: A tax dispute is a kind of administrative dispute relating to a tax collected decision and a punish decision applied to the Taxpayers. This dispute may be resolved within in the competence of the Taxation Authorities and Punishment Authorities and under administrative procedure according to the Administrative Appeal Law 2011, the Tax Administrative Law and the related legal documents. In a case of the tax complaints, tax amount paid by Taxpayers is a forced duty to the State and í decided by conditions of the tax laws. In order to protect the right and interests of the Taxpayers, it is nesaary to reform the proceduce for settlement and to define clearly the levied conditions in the related tax laws.

Keywords: Tax law, taxpayers, tax dispute, taxation authorities, tax levy.