

Cải cách hệ thống thuế Việt Nam theo cam kết hội nhập quốc tế đến năm 2020

SỬ ĐÌNH THÀNH

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - dinhthanh@ueh.edu.vn

BÙI THÀNH TRUNG

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - trungbt@ueh.edu.vn

TRẦN TRUNG KIÊN

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - kientt@ueh.edu.vn

Ngày nhận:

27/08/2014

Ngày nhận lại:

30/01/2015

Ngày duyệt đăng:

16/03/2015

Mã số:

2014-H-S5

Tóm tắt

Hệ thống thuế VN đã được điều chỉnh phù hợp với các yêu cầu cơ bản của cơ chế kinh tế thị trường và các điều kiện pháp lý cần thiết cho việc gia nhập Tổ chức thương mại Thế giới (WTO) cũng như hội nhập quốc tế. Gần đây, Thủ tướng đã phê duyệt Chiến lược cải cách hệ thống thuế giai đoạn 2010–2020 với mục tiêu nâng tổng thu thuế lên đến 23%-24% GDP. Tuy nhiên, nghiên cứu phát hiện rằng tăng quy mô thu thuế gây bất lợi cho tăng trưởng kinh tế. Do vậy, thời gian tới VN cần vượt qua nhiều thách thức trong quá trình cải cách thuế, cụ thể là: Mở rộng cơ sở thuế, đơn giản hoá quản lý thuế theo tiêu chuẩn quốc tế, và hài hoà hệ thống thuế giữa các thành viên ASEAN.

Abstract

Từ khoá:

Cải cách thuế, hội nhập quốc tế, cạnh tranh thuế, hài hoà thuế

Keywords:

Tax reform, international integration, tax competition, tax harmonization.

Vietnam's taxation system has been adjusted to satisfying basic requirements of market mechanism and necessary legal conditions for accession to the World Trade Organization and international integration. The Vietnamese Prime Minister ratified a tax system reform strategy for 2010–2020 with ambitious target of tax revenue at 23–24% of GDP. However, the present study finds that raising tax revenue size is of no benefit to economic growth. Therefore, by 2020, Vietnam will have overcome several challenges in the process of tax reform such as broadening the tax base, simplifying the tax administration according to international standards, and harmonizing tax system grounds between ASEAN members.

1. Giới thiệu

Cải cách thuế là thay đổi cấu trúc thuế hiện hành thành một cấu trúc tốt hơn. Cải cách thuế phải lấy hệ thống thuế hiện hành làm điểm khởi đầu và thừa nhận khách quan rằng những thay đổi hiện tại là thiếu tính hệ thống. Hệ thống thuế của nhiều nước trong ba thập niên qua đã có những thay đổi lớn. Động lực cải cách ở mỗi nước là khác nhau. Triết lí cải cách thuế thay đổi khi vai trò của nhà nước thay đổi. Lí do quan trọng nhất của những cuộc cải cách thuế gần đây ở nhiều nước đang phát triển là nhằm tiến tới hình thành một hệ thống thuế đáp ứng được yêu cầu hội nhập quốc tế.

Hệ thống thuế VN đã trải qua những cải cách sâu rộng từ thập niên 1990. Chương trình cải cách thuế giai đoạn 2000–2010 được đánh giá là thành công. Hệ thống thuế phù hợp với cơ chế kinh tế thị trường và hỗ trợ cho việc gia nhập WTO. Cơ cấu thuế được hiện đại hoá, chuyển từ đánh thuế vào người có thu nhập cao sang luật thuế thu nhập cá nhân (TNCN) có tính phổ quát hơn, áp dụng luật thuế tài nguyên để định hướng sử dụng các nguồn tài nguyên hiệu quả hơn... Đồng thời, chính sách thuế cũng xem xét đến xu thế mới để cải cách thuế cho phù hợp với khu vực tư nhân đang tăng trưởng nhanh trong cấu trúc kinh tế. Kết quả là tổng thu thuế trong giai đoạn 2006–2010 đạt ở mức bình quân 23% GDP, tăng gấp đôi so với giai đoạn 5 năm trước đó; mức tăng bình quân hàng năm của thu thuế là 19,6%. Quyết định số 732/2011/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ đề ra chiến lược cải cách thuế cho giai đoạn 2010–2020 với mục tiêu tổng thu thuế đạt ở mức 23%-24% GDP. Mục tiêu này được đánh giá là rất thách thức. Tăng quy mô thu thuế có lẽ gặp phải nhiều khó khăn do sự giới hạn nguồn thu trong bối cảnh kinh tế trì trệ và cạnh tranh thuế.

Với sự thay đổi trong chiến lược phát triển nghiêng về việc phân phối nguồn lực theo quyết định của thị trường; theo đó từ bỏ phương pháp truyền thống là gia tăng nguồn thu thuế để trang trải nhu cầu lớn về chi tiêu ngân sách mà không xem xét các tác động tiêu cực của nó tới nền kinh tế (Rao, 2000). Các phương pháp hiện đại trong cải cách thuế đều nhấn mạnh đến việc giảm thiểu các tác động biến dạng của chính sách thuế để duy trì khả năng cạnh tranh của nền kinh tế trong bối cảnh hội nhập quốc tế. Câu hỏi đặt ra là những thách thức chủ yếu mà cải cách thuế của VN phải đối mặt là gì? Nghiên cứu này được thiết kế nhằm đánh giá sự tiến triển của hệ thống thuế VN xét trên góc độ tính hệ thống trong thiết kế cải cách và sự vận hành của các loại thuế. Đầu tiên, bài viết sẽ thảo luận các định hướng và nguyên tắc làm nền tảng cho việc cải cách hệ thống thuế của VN cũng như xác định các yếu tố quyết định khả năng thu thuế. Tiếp đến, phân tích

các thách thức của hệ thống thuế VN trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế, bao gồm mối quan hệ giữa thuế với tăng trưởng, quản lý thuế với sự hài hoà thuế trong khu vực ASEAN.

2. Tổng quan các nghiên cứu

2.1. *Lí thuyết thuế khoá và các mô hình cải cách thuế*

Cải cách thuế là thay đổi hệ thống thuế hiện hành sang một hệ thống tối ưu mà có thể đóng góp vào thúc đẩy kinh tế phát triển. Khi vai trò của nhà nước thay đổi thì mô hình cải cách thuế cũng thay đổi. Về lịch sử, có ít nhất ba mô hình cải cách thuế khác nhau: (1) Mô hình thuế tối ưu; (2) Mô hình thuế Harberger; và (3) Mô hình thuế trọng cung.

2.1.1. Mô hình thuế tối ưu (Optimal tax - OT)

Lí thuyết thuế tối ưu được đề xướng bởi Diamond & Mirrlees (1971) cho rằng ngoài việc giải quyết chi tiêu của chính phủ, ba mục tiêu chủ yếu của hệ thống thuế là tính hiệu quả, công bằng và đơn giản (Warburton & Hendy, 2006). Liên quan đến hiệu quả, Định lí hiệu quả sản xuất (Production Efficiency) của Diamond và Mirrlees (1971) nhấn mạnh rằng thuế đánh trên hàng hoá trung gian và giao thương quốc tế là không hợp lí vì nó làm biến dạng giá cả. Tính công bằng thuế cũng có thể đạt được nếu thuế thu nhập và tiêu dùng không gây ra tình trạng lệch lạc trong phân bổ nguồn lực. Hệ thống thuế tối ưu đề xuất nên đánh vào thu nhập. Lí tưởng nhất, thuế thu nhập cá nhân (TNCN) là thuế suất lũy tiến, bao gồm khoản lợi nhuận đầu tư vốn trên cơ sở thuế, và được tích hợp với thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) để sao cho cả quyết định lập công ty và sự lựa chọn tài trợ giữa nợ và vốn cổ phần được trung lập hơn (Auerbach, 2010).

Tuy nhiên, mô hình thuế tối ưu không thực sự hữu dụng khi ứng dụng vào trong thực tiễn cải cách thuế (Rao, 2000) vì có sự đánh đổi giữa hiệu quả và công bằng của chính sách thuế và chi phí thông tin cao trong việc thiết kế mô hình thuế tối ưu (Ahmad & Stern, 1991). Trong điều kiện thị trường cạnh tranh không hoàn hảo, chi phí thông tin và tính bất định, lí thuyết thuế tối ưu đã được điều chỉnh bằng cách nói lỏng một số giả định nhất định.

2.1.2. Mô hình thuế Harberger

Tương tự mô hình thuế tối ưu, mô hình thuế Harberger (Harberger, 1962) không chỉ là lí thuyết nền tảng vững chắc mà còn được dùng để thiết kế hệ thống thuế tối ưu. Điểm đáng chú ý của mô hình này là nhấn mạnh vào cách thức thực hành tốt nhất và sự cân

bằng giữa hiệu quả, phân phối và năng lực quản lí. Do đó, các nhà hoạch định chính sách nên tập trung vào kinh nghiệm thực tiễn tốt nhất để giảm đến tối thiểu các biến dạng do thuế gây ra và cải thiện tính khả thi của quản lí thuế và nỗ lực ngăn ngừa việc trốn và tránh thuế. Cải cách thuế phải được thiết lập nhằm giảm thiểu chi phí tuân thủ của người nộp thuế và chi phí quản lí của nhà nước (Tanzi, 2008). Theo mô hình Harberger, cải cách thuế ở những nước đang phát triển nên hướng đến thiết lập một hệ thống thuế quan thống nhất và thuế suất thuế giá trị gia tăng (GTGT) dựa trên cơ sở thuế rộng (Rao, 2000). Hiệp định chung về thuế quan và thương mại (GATT) và WTO là những lí do cơ bản cho việc cải cách thuế GTGT ở nhiều nước có tham gia kí kết. Kết quả là, thuế GTGT ngày càng trở nên quan trọng hơn ở nhiều nước trên thế giới.

2.1.3. Mô hình thuế trọng cung

Mô hình thuế trọng cung nhấn mạnh việc thu hẹp vai trò của nhà nước, nghĩa là thu hẹp quy mô chi tiêu ngân sách, bằng cách giảm thuế suất, nhất là thuế trực thu để tối thiểu hoá các tác động tiêu cực đến tiết kiệm và đầu tư (Rao, 2000). Do đó, cải cách thuế nên tối thiểu hoá các trường hợp miễn giảm thuế để mở rộng cơ sở thuế và nhấn mạnh thu hẹp sự phân biệt của thuế suất để không làm biến dạng giá cả thị trường.

2.1.4. Mô hình thuế hiện đại

Nhằm làm cho hệ thống thuế đơn giản và minh bạch, cải cách thuế gần đây nói kết những nội dung cốt lõi của ba mô hình trên. Các quan tâm hàng đầu như hạn chế về thông tin, chính trị và quản lí được chú ý khi thiết kế và thực hiện chính sách cải cách thuế. Do đó, đề xuất về một chính sách thuế tốt cần bao gồm một cơ sở thuế rộng hơn góp phần bảo đảm tính công bằng ngang nhau, giảm chi phí quản lí, giảm thấp thuế suất, và giảm sự phân biệt thuế suất để cải thiện sự tuân thủ thuế và động lực đầu tư cũng như tiết kiệm. Việc nhấn mạnh tính công bằng ngang nhau cũng bao hàm việc tăng cường quản lí, hành thu thuế cũng như phát triển hệ thống thông tin và tự động hoá (Rao, 2000; Mirrlees & cộng sự, 2012).

2.2. *Cạnh tranh thuế và hài hoà thuế*

Hội nhập kinh tế quốc tế làm gia tăng khả năng chu chuyển của dòng vốn. Cạnh tranh thuế, một tình huống trong đó người nộp thuế khai thác những chênh lệch về thuế giữa các nước để giảm gánh nặng thuế cho mình, có thể dẫn đến giảm thấp nguồn thu thuế và mức độ kém tối ưu chi tiêu công. Một mặt, cạnh tranh thuế có nhiều tác động tích cực: Người dân có thể giữ được phần thu nhập lớn hơn nhờ gánh nặng thuế giảm đi; điều này

khuyến khích tiết kiệm, tiêu dùng, và đầu tư (Mitchell, 2009). Cạnh tranh thuế cũng thúc đẩy tự do hoá kinh tế và cải thiện chính sách thuế tốt hơn ở nhiều nước. Giới đầu tư sẽ có động lực mạnh hơn trong việc chống lại tham nhũng để tăng lợi nhuận của họ. Một hệ thống thuế đơn giản còn thu hút được lao động và vốn.

Mặt khác, cạnh tranh thuế có thể gây cản trở kết quả hoạt động kinh tế. Bàn về thương mại liên khu vực và cạnh tranh thuế, Wilson (1987) cho rằng việc đánh thuế vốn gây ra tình trạng phân phối kém hiệu quả sản lượng hàng hoá công giữa các quốc gia trong khu vực, vấn đề này đi kèm theo với loại hình thương mại kém hiệu quả. Cạnh tranh thuế giữa các nước dẫn đến một cuộc chạy đua giảm thuế và thu hẹp nguồn thu thuế như thực tiễn khối EU đã minh chứng (Bovenberg & cộng sự, 2003; Mendoza & Tesar, 2005). Cạnh tranh thuế cũng làm giảm hiệu quả của phân bổ vốn bằng việc chuyển gánh nặng thuế lên các nhân tố kém di chuyển hơn (như lao động), và làm gia tăng tính phức tạp của hệ thống thuế do chính phủ buộc phải liên tục điều chỉnh hệ thống thuế (Mitchell, 2009).

Các trở lực của cạnh tranh thuế có thể giải quyết bằng sự phối hợp giữa các quốc gia để định ra những thuế suất tương đồng mà có thể áp dụng cho mọi cá nhân chịu thuế - vấn đề này còn gọi là hài hoà thuế. Trong khối EU, hài hoà thuế đã đạt được cho những mặt hàng như nhiên liệu, cồn, thuốc lá, và sắp tới là hài hoà thuế TNCN và thuế TNDN (Mitchell, 2009). Hơn nữa, hài hoà thuế cũng là sự phối hợp giữa các quốc gia thành viên nhằm tránh mọi biện pháp thuế mà có thể khiến cho chức năng của thị trường bị biến dạng. Có thể nói việc đánh thuế liên quốc gia chặt chẽ là cần thiết cho việc hài hoà thuế và bảo đảm việc cung cấp thoả đáng các hàng hoá công.

2.3. Tổng quan về các nghiên cứu thực nghiệm

Trong ba thập niên qua đã có nhiều thay đổi trong hệ thống thuế ở nhiều quốc gia. Một trong những lí do quan trọng nhất cho cải cách thuế tại những nước đang phát triển là muốn tiến tới một hệ thống thuế đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế thị trường và bảo đảm tính cạnh tranh quốc tế (Rao, 2000). Một quốc gia với mức lợi tức cao hơn, độ tăng dân số thấp hơn, độ mở thương mại rộng hơn, tỉ lệ của nông nghiệp trong GDP thấp hơn, và chất lượng thể chế cao hơn thì thường có khả năng đánh thuế cao hơn (Le & cộng sự 2008; Bird & Gendron, 2007). Le & cộng sự (2008) nhấn mạnh các nước đang phát triển gặp khó khăn trong việc mở rộng quy mô thu thuế một cách hiệu quả và công bằng, điều này lại tùy thuộc vào khả năng thu thuế. Do đó, các nước này phải có một tầm nhìn dài

hạn cho cải cách thuế, và các chiến lược cụ thể cho cải cách thì không thể có “một khuôn mẫu phù hợp cho mọi quốc gia”.

Phân tích cải cách thuế gần đây của Thái Lan và Indonesia cho thấy một cấu trúc thuế và quản lý hiệu quả và hiệu lực là yếu tố quan trọng đối với phát triển kinh tế và bền vững tài khoá (Sujjapongse, 2005; Ikhsan & cộng sự, 2005). Chính phủ Thái Lan đã thực hiện nhiều sáng kiến (như khai thuế lợi tức, thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế quan qua mạng) để tạo thuận lợi cho việc thu thuế, đồng thời giảm tình trạng trốn thuế và tham nhũng. Chính phủ Indonesia thực hiện gia tăng nguồn thu thuế bằng cách cải thiện năng lực quản lý thuế và mở rộng cơ sở thuế. Rao (2005) cho rằng cải cách thuế cần tập trung vào việc cải thiện nguồn thu thuế, đồng thời giảm thiểu biến dạng giá cả. Cải cách quản lý thuế có thể tăng được nguồn thu thuế và tạo không gian cần thiết để điều chỉnh những cải cách trong tương lai. Cả yếu tố kinh tế chính trị lẫn yếu tố quản lý đều được xem là nguyên nhân dẫn đến cải cách thuế không thành công.

Hơn nữa, tầm quan trọng của thuế GTGT ngày càng được nâng cao do áp lực giảm dần về thuế TNDN trong bối cảnh hội nhập quốc tế (Kim, 2005). Sau khi khảo sát ảnh hưởng của việc chuyển từ hệ thống thuế kép sang hệ thống thuế thống nhất, Lin (2004) nhấn mạnh rằng việc cắt giảm thuế suất đánh vào vốn trong nước không có ảnh hưởng tới lãi suất trong nước, tỉ suất vốn/lao động, hoặc tỉ suất sản lượng/lao động nhưng lại làm tăng lượng vốn trong nước, giảm vốn nước ngoài, và gia tăng thặng dư thương mại.

Văn hoá, truyền thống và hệ thống pháp lý đóng vai trò quan trọng trong việc định hình hệ thống thuế. Trên nền tảng đó, chính phủ Trung Quốc phát triển một hệ thống thuế đơn giản, minh bạch và thân thiện với tăng trưởng hơn (Brys & cộng sự, 2013). Một nghiên cứu khác cho thấy có biên độ rộng cho các mức thuế suất cao ở các nước châu Á, ngoại trừ Nhật và Hàn Quốc, nhất là thuế TNCN (Vazquez, 2011). Áp lực thuế cao hơn có thể xuất phát từ việc đánh giá vai trò của thuế GTGT ngày càng cao và sự thu hẹp vai trò của thuế quan. Suzuki (2014) nhận thấy những thuế suất hiệu quả ở các nước nhỏ được cắt giảm xuống bằng 0, khác hẳn với những thuế suất cao hơn tại các nước lớn. Những kết quả này cho thấy rõ độ phức tạp nhiều hơn trong tương tác thuế ở các nước châu Á so với các nước châu Âu. Cải cách thuế thành công cần có sự ủng hộ chính trị liên tục và đeo đuổi các chính sách quản lý thuế hợp lý.

Vai trò của chính phủ VN có nhiều thay đổi kể từ khi chuyển đổi nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang kinh tế thị trường. Trong nền kinh tế mở, hệ thống thuế nên huy động nguồn thu thuế đầy đủ, đáp ứng nhu cầu chi tiêu công và giảm thiểu những biến dạng

của thuế. Hơn nữa, chính sách thuế phải phù hợp với xu thế phát triển chung của khu vực và toàn cầu nhằm tạo điều kiện thuận lợi hơn cho việc tuân thủ luật thuế trong bối cảnh khu vực tư nhân đang ngày càng lớn mạnh. Nền tảng cho cuộc cải cách này là việc gia nhập WTO đòi hỏi phải hoàn thiện khung pháp lý của thuế: Chuyển từ cách đánh thuế vào người thu nhập cao sang một luật thuế thu nhập phổ quát, và áp dụng luật thuế tài nguyên để bảo đảm công bằng xã hội, và đạt hiệu quả trong việc khai thác và sử dụng tài nguyên thiên nhiên; song song đó, guồng máy quản lý thuế cần được củng cố. Tuy nhiên, cải cách chính sách thuế vẫn còn đối mặt với những công việc quan trọng trước tiên đó là: Cần đơn giản hoá hệ thống thuế GTGT hơn nữa; khắc phục những thách thức mới xuất hiện trong thuế trực thu (như nạn trốn thuế, thương mại xuyên biên giới, chuyển giá, và giao dịch thương mại điện tử); và bảo vệ môi trường.

2.4. Mô hình thực nghiệm

Cải cách thuế là nhằm tạo ra một hệ thống thuế hiệu quả để xây dựng nền tảng cho sự phát triển thành công. Do đó, kết quả của cải cách thuế đóng góp vào việc mở rộng khả năng thu thuế. Các nguồn thu thuế tiềm năng có ảnh hưởng tới khả năng thu thuế. Khả năng thu thuế được đo lường bằng tổng thu thuế so với GDP. Một công cụ đơn giản để đánh giá khả năng thu thuế là dùng mô hình hồi quy với những biến giải thích đại diện cho các yếu tố phản ánh khả năng thu thuế (Le & cộng sự, 2008). Dựa vào nghiên cứu của Bird & cộng sự (2004), tác giả áp dụng cách tiếp cận thực nghiệm đối với nỗ lực thu thuế để kiểm định tính vững chắc của mô hình. Mô hình cơ bản là:

$$TAX_t = F(GDP_t, TRADE_t, AGR_t, POP_t) \quad (1)$$

Trong đó:

TAX: Tỷ lệ thu thuế /GDP.

GDP: GDP đầu người.

TRADE: Độ mở thương mại.

AGR: Giá trị của khu vực nông nghiệp.

POP: Tỷ lệ tăng dân số.

Giả thuyết cơ bản của mô hình là: Khả năng thu thuế được quyết định bởi các nhân tố kinh tế và đặc điểm dân số. Tập hợp các biến độc lập được kiểm định bao gồm các yếu tố trọng cung cổ điển, bao gồm: GDP đầu người, tỷ lệ tăng dân số, thương mại quốc tế, giá trị của khu vực nông nghiệp trong GDP. Dữ liệu lấy từ Ngân hàng Phát triển châu

Á (Asian Development Bank, 2014). Bảng 1 mô tả thống kê về các biến trong phương trình (1).

GDP đầu người (GDP): Biến này làm đại diện cho trình độ phát triển kinh tế. Trong nghiên cứu, GDP đầu người được đo bằng GDP theo giá cố định USD Mỹ năm 2005. Mức thu nhập càng cao tương quan mạnh với nhu cầu càng cao về hàng hoá/dịch vụ công; và thu nhập cao làm tăng khả năng đóng thuế của xã hội, nên kì vọng mức nộp và thu thuế sẽ cao hơn (Fox & Gurley, 2005). Vì thế, dấu hệ số hồi quy của GDP đầu người trong phương trình hồi quy được kì vọng là dấu dương.

Độ mở thương mại (TRADE): Biến này được đo lường bằng tổng giá trị xuất khẩu cộng tổng giá trị nhập khẩu so với GDP. Thuế đánh vào thương mại quốc tế là một trong những nguồn thu quan trọng tại các nước đang phát triển. Kì vọng có mối quan hệ cùng chiều giữa độ mở thương mại với khả năng đóng thuế, nhưng độ mạnh của mối tương quan này sẽ bị giảm dần khi nền kinh tế hội nhập càng sâu, rộng vào kinh tế thế giới (Rodrik, 1996).

Giá trị của khu vực nông nghiệp (AGR): Biến này được đo bằng tỉ trọng của nó trong GDP. Nông nghiệp vốn là khu vực khó thu thuế. Chính phủ VN miễn thuế cho phần lớn hoạt động nông nghiệp do các khó khăn trong việc thu thuế ở khu vực này hoặc vì lí do chính trị và mục tiêu công bằng xã hội. Như vậy, giá trị của khu vực nông nghiệp càng cao được kì vọng có tương quan với khả năng đóng thuế thấp hơn (Le & cộng sự, 2008).

Tỉ lệ tăng dân số (POP): Để kiểm định tác động của các đặc điểm dân số đối với thu nhập chịu thuế, tác giả sử dụng tỉ lệ tăng dân số. Bird & cộng sự (2004) giải thích rằng khi tỉ lệ tăng dân số lên cao thì hệ thống thuế có thể chậm trễ hơn trong việc theo dõi và quản lí những đối tượng chịu thuế mới phát sinh. Vấn đề này nảy sinh trầm trọng hơn khi năng lực quản lí thuế yếu kém. Như vậy, tỉ lệ tăng dân số được kì vọng có quan hệ nghịch chiều với khả năng thu thuế (Bird & cộng sự, 2004; Le & cộng sự, 2008).

Việc gia tăng thu thuế có lẽ sẽ gặp khó khăn nhiều hơn do nguồn thu thuế bị giới hạn. Hơn nữa, tăng thuế có thể kìm hãm tăng trưởng kinh tế. Rất nhiều nghiên cứu đã khảo sát quan hệ thực nghiệm giữa thuế và tăng trưởng. Barro (1991) và King & Rebelo (1990) cho rằng gia tăng nguồn thu thuế dẫn đến kìm hãm tăng trưởng, trong khi Kneller & cộng sự (1999) lại phát hiện mối tương quan không ý nghĩa giữa hai biến này. Tosun & Abizaleh (2005) nhận thấy tăng trưởng kinh tế được đo lường bằng tỉ lệ tăng GDP đầu người, có ảnh hưởng đáng kể đến thu thuế của các nước thành viên của Tổ chức Hợp tác

và Phát triển kinh tế (OECD). Mendoza & cộng sự (1994) kết luận rằng thu thuế không có ảnh hưởng ý nghĩa tới tăng trưởng kinh tế.

Trong nghiên cứu này, tác giả dùng phương pháp Johansen để kiểm định tính đồng liên kết giữa hoạt động thu thuế và tăng trưởng kinh tế theo phương trình (2) sau:

$$GDP_t = \alpha + \varphi TAX_t + \varepsilon \quad (2)$$

Kĩ thuật này cho phép tác giả kiểm định xem tổng thu thuế (TAX) có thúc đẩy tăng trưởng kinh tế (GDP) hay không. Nếu giả thuyết H_0 (không có mối quan hệ đồng liên kết giữa GDP và TAX) không bị bác bỏ, điều này hàm ý là chính sách thuế không hiệu quả. Tuy nhiên, trong trường hợp giả thuyết này bị bác bỏ với $\varphi > 0$, chính sách thuế được coi là hiệu quả. Nhưng nếu $\varphi < 0$, chính sách có thể không hiệu quả vì sự gia tăng thu thuế gây kìm hãm tăng trưởng kinh tế.

3. Cải cách thuế của VN

Bối cảnh kinh tế - xã hội trước đây đã tạo ra những tiền đề cần thiết cho các giai đoạn cải cách thuế kế tiếp. Từ khi bắt đầu cải cách kinh tế, hay “Đổi mới”, năm 1986, hệ thống thuế VN đã trải qua ba giai đoạn chủ yếu. Giai đoạn thứ nhất diễn ra đầu thập niên 1990 với việc áp dụng chế độ thuế thống nhất cho cả khu vực tư nhân lẫn quốc doanh. Giai đoạn thứ hai bắt đầu từ cuối thập niên 1990 do Hiệp định thương mại tự do ASEAN (AFTA) và việc chuẩn bị gia nhập WTO với việc áp dụng thuế GTGT và TNDN. Theo Quyết định số 201/2004/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ về việc phê duyệt chương trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010, giai đoạn thứ ba của cải cách thuế cho đến 2010 được tiến hành nhằm đơn giản hoá hệ thống thuế và hiện đại hoá quản lý thuế. Kết quả là, thuế trở thành nguồn thu chính của ngân sách quốc gia, và cũng là công cụ quản lý và điều hành hoạt động kinh tế ở tầm vĩ mô. Tỷ trọng của hoạt động thu thuế trong GDP tăng từ 11% năm 1990 lên 19% năm 2000 và vượt ngưỡng 20% vào năm 2012.

3.1. Các yếu tố quyết định khả năng thu thuế

Bảng 1 trình bày định nghĩa và thống kê mô tả cho các biến trong phương trình hồi quy tăng trưởng. Dữ liệu sử dụng trong nghiên cứu này là số liệu hàng năm trong giai đoạn 1988–2013, được thu thập từ Ngân hàng Phát triển châu Á (Asian Development Bank, 2014). Tổng thu thuế (TAX) gồm thuế trực thu và gián thu tính theo phần trăm trong GDP. Tỷ lệ tăng trưởng (GDP) được tính theo sai phân bậc 1 log của GDP đầu người. Độ mở thương mại (TRADE) là giá trị xuất khẩu cộng giá trị nhập khẩu tính theo

phần trăm trong GDP. Giá trị của khu vực nông nghiệp (AGR) là tỉ trọng nông nghiệp trong GDP. Và tỉ lệ tăng dân số là sai phân bậc 1 logarit của dân số.

Bảng 1

Thống kê mô tả các biến

Biến	Định nghĩa	Số quan sát	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất
TAX	Tổng thu thuế/GDP (%)	26	17,760	4,629	2,950	22,463
GDP	dlog của biến GDP đầu người (%)	25	0,062	0,32135	-1,419	0,377
TRADE	Tỉ lệ xuất khẩu cộng nhập khẩu trong GDP (%)	26	91,272	37,921	8,436	149,976
AGR	Tỉ lệ nông nghiệp trong GDP (%)	26	26,122	7,970	18,379	46,297
POP	dlog của biến dân số (%)	25	-7,70	772	-8,88	-6,33

Nguồn: Tác giả tính toán theo số liệu của Asian Development Bank (2014).

Kiểm định tính dừng của các biến được tiến hành trước khi ước lượng phương trình (1). Tất cả các biến đều dừng không xu hướng ở bậc (0) và ý nghĩa ở mức 1% và 5%. Kết quả thực nghiệm được trình bày trong Bảng 2 về khả năng đóng thuế. Trong Bảng 2, hệ số của toàn bộ các biến độc lập có dấu như kì vọng và có ý nghĩa thống kê. Kết quả của các kiểm định Ramsey, phương sai không đổi và đa cộng tuyến cho thấy mô hình thực nghiệm là phù hợp. Ngoại trừ, biến POP không có dấu như kì vọng. Phát hiện này hàm ý tỉ lệ tăng dân số càng cao có thể dẫn đến tổng cầu càng cao. Do đó, cơ sở thuế được mở rộng và khả năng thu thuế cao hơn. Nhìn chung, các kết quả thực nghiệm trong nghiên cứu này phù hợp với các nghiên cứu trước đây về các yếu tố quyết định khả năng thu thuế như nghiên cứu của Bird & cộng sự (2007) và Le & cộng sự (2008).

Kết quả phân tích hồi quy cho thấy trong số các biến giải thích, GDP, AGR, và TRADE tác động có ý nghĩa đến tiềm năng thu thuế ở VN. Hàm ý rằng chính sách thuế cần tạo ra môi trường hỗ trợ cho tăng trưởng kinh tế, hội nhập quốc tế và thay đổi cơ cấu GDP để củng cố tính bền vững của nguồn thu thuế.

Bảng 2**Kết quả ước lượng khả năng thu thuế**

Biến	Hệ số tương quan	Sai số chuẩn	t	P>t	[Khoảng tin cậy 95%]	
GDP	0,270	0,096	2,79	0,011 **	0,068	0,472
TRADE	0,202	0,092	2,17	0,042 **	0,008	0,395
AGR	-0,041	0,004	-8,98	0,000 ***	-0,051	-0,031
POP	1,060	3,930	2,69	0,014 **	2,370	1,870
Hằng số	4,709	0,412	11,42	0,000 ***	3,849	5,568
Số quan sát			25			
			F(4, 20) = 96,63 Prob > F = 0,0000			
R ²			0,9508			
R ² điều chỉnh			0,9410			
Kiểm định RESET của Ramsey			F(3, 17) = 0,29; Prob > F = 0,8339			
Kiểm định Breusch- Pagan tìm phương sai thay đổi			chi2(1) = 1,16; Prob > chi2 = 0,2805			
Kiểm định đa cộng tuyến			Giá trị trung bình VIF 7,71 <10			

Ghi chú: Biến phụ thuộc: Tổng thu thuế/GDP

(**), (***) biểu thị mức ý nghĩa 5% và 1% theo thứ tự.

3.2. Cấu trúc thuế hiện hành của VN và so sánh với các nước trong khu vực

3.2.1. Thuế giá trị gia tăng

Thuế GTGT hiện hành áp dụng ba mức thuế suất lần lượt là 0%, 5% và 10%. Tương tự như Luật Thuế GTGT 1999, thuế suất 0% áp dụng cho hàng hoá/dịch vụ tiểu ngạch biên giới, 26 loại hàng hoá/dịch vụ được miễn loại thuế này, trong khi thuế suất 5% được áp dụng cho 15 chủng loại hàng hoá và dịch vụ. Thuế suất tiêu chuẩn vẫn ở mức 10%. Khác với Luật thuế năm 1999, thuế suất 20% áp dụng cho 5 nhóm hàng hoá (gồm: kim loại quý, du lịch khách sạn, xổ số, vận tải biển, và dịch vụ môi giới) đã bị loại bỏ.

Có sự kết tinh trong việc áp dụng các thuế suất GTGT trong khối ASEAN. Thuế GTGT mà các nước ASEAN áp dụng thường là một thuế suất. VN và Indonesia đang nỗ lực cắt giảm thuế suất, tiến tới áp dụng thuế suất chuẩn. Một số nước như Malaysia, Myanmar và Singapore áp dụng một dạng thuế đánh vào hàng hoá và dịch vụ hoặc GST (Goods and Services Tax), trong khi Brunei không có chế độ thuế GTGT. Tình trạng có nhiều thuế suất GTGT không những khiến cho việc thu thuế gặp khó khăn mà còn tạo cơ hội cho tình trạng trốn/tránh thuế có thể xảy ra. Hơn nữa, những khác biệt về chế độ thuế GTGT giữa các nước ASEAN cũng gây thách thức lớn cho các nỗ lực hài hoà thuế.

3.2.2. Thuế thu nhập doanh nghiệp

So với thuế lợi nhuận ra đời năm 1990, Luật Thuế TNDN năm 1999 có độ bao phủ hẹp hơn và nhiều khoản miễn trừ hơn. Từ khi ra đời năm 1999, thuế TNDN đã được điều chỉnh nhiều lần nhằm mục đích loại bỏ những bất cập và cải thiện môi trường thuế thân thiện với doanh nghiệp. Luật Thuế TNDN hiện nay (được áp dụng từ năm 2009) không đối xử phân biệt đối với doanh nghiệp ở mọi khu vực.

Luật Thuế TNDN hiện hành có các đặc điểm: (1) Cơ sở thuế (bao gồm khoản lợi nhuận đầu tư vốn trên cơ sở thuế); (2) Quy định về khấu trừ đặt giới hạn cho nhiều khoản chi, như quảng cáo; (3) Thuế suất chuẩn là 22%; (4) Kinh doanh dầu lửa, khí đốt, và những vật liệu quý khác chịu thuế suất cao hơn, từ 32% đến 50%; (5) Những khuyến khích bằng thuế gồm có những thuế suất ưu đãi hoặc cắt giảm, miễn thuế hoàn toàn hoặc miễn giảm ngắn hạn, và phương pháp khấu hao nhanh áp dụng cho một số dự án cụ thể. Cơ sở thuế hiện nay được xem là tương đối nhỏ vì hầu hết các nước phát triển thu nhập chịu thuế đến từ nhiều nguồn khác nhau, gồm hoạt động kinh doanh, thương mại hoặc phi kinh doanh.

Thuế suất trung bình trên thế giới nằm trong khoảng từ 20% đến 40%, trong đó châu Âu đánh một mức thấp, chỉ có 20,6%. Kể từ khi kí kết tham gia Cộng đồng Kinh tế ASEAN (ASEAN Economic Community - AEC) vào năm 2007, một xu hướng giảm thuế TNDN đã xuất hiện trong khối này. Rất có thể thuế suất TNDN ở khu vực này sẽ xuống tới mức 20% với một ngoại lệ ở Singapore, nơi thuế suất này chỉ có 17%.

3.2.3. Thuế thu nhập cá nhân

Luật Thuế TNCN được thông qua năm 2009 đề ra 7 loại thuế suất: 5, 10, 15, 20, 25, 30, và 35%. So với Pháp lệnh thuế thu nhập đối với người có thu nhập cao năm 2007, Luật Thuế TNCN 2009 đã: (1) Mở rộng cơ sở thuế bằng cách loại bỏ phân biệt giữa dân trong nước và người nước ngoài, hoặc giữa thu nhập thường xuyên và không thường

xuyên, đồng thời loại bỏ hầu hết trợ cấp liên quan tới công việc và được miễn thuế; và (2) Giảm số trường hợp miễn thuế.

Nhìn chung, nhiều quốc gia ASEAN đã cắt giảm thuế suất TNCN sau khi ký kết hiệp định Cộng đồng Kinh tế ASEAN. Kể từ năm 2007, VN, Indonesia, Malaysia và Thái Lan đã bắt đầu cắt giảm các thuế suất TNCN biên tế cao nhất từ 40, 35, 28, và 37% xuống còn 35, 30, 26, và 35% theo thứ tự. Philippines vẫn giữ thuế suất cũ 32% trong khi Singapore vẫn ở mức thuế TNCN thấp nhất 20%. Thuế suất TNCN của các nước ASEAN dường như khác biệt nhau. Thiếu hài hoà thuế, các nước ASEAN vận dụng thuế suất TNCN để cạnh tranh với nhau.

3.2.4. Thuế tiêu thụ đặc biệt

Hàng hoá/dịch vụ được xem là bất lợi về môi trường hay xã hội và hàng xa xỉ phải chịu thuế tiêu thụ đặc biệt (TTĐB) với thuế suất từ 10% đến 65%. Các thuế suất TTĐB cho xăng dầu và dịch vụ sân golf lần lượt là 10% và 15%, tương đối thấp so với thuế suất đánh vào những hàng hoá hay dịch vụ khác như bài lá và hàng mã. Hiện nay, mức thuế TTĐB 10% đánh vào xăng là chấp nhận được do áp lực giá dầu thế giới và lạm phát. Tuy nhiên, về lâu dài, thuế suất phải được nâng lên ngang với mức ở các nước khác.

Thuế TTĐB là một vấn đề quan trọng cho các nước ASEAN khi AEC đã xác lập năm 2015. Việc hài hoà hoá thuế TTĐB cần được bàn bạc thấu đáo. Loại thuế này được gọi tên khác nhau ở các nước ASEAN: “Thuế TTĐB” tại VN, “Thuế doanh thu hàng xa xỉ” ở Indonesia, và “Thuế rượu” và “Thuế thuốc lá” ở Thái Lan. Nói chung, 5 loại hàng hoá gồm: thuốc lá, rượu vang, xe, rượu mạnh, và bia đều chịu thuế TTĐB ở hầu hết các nước. Những hàng hoá khác chỉ bị đánh thuế ở một số nước. Ví dụ, nước uống không cồn chịu thuế TTĐB ở Campuchia, Lào, Malaysia, và Thái Lan, nhưng lại không chịu thuế này tại VN.

3.2.5. Thuế xuất - nhập khẩu, hay thuế mật dịch

Mọi giao dịch thương mại giữa các quốc gia đều phải chịu thuế xuất - nhập khẩu. Một yếu tố quyết định đánh thuế này vào hàng nhập khẩu là xuất xứ: (1) Hàng hoá nhập từ nước hưởng quy chế tối huệ quốc sẽ được áp dụng thuế suất ưu đãi; (2) Hàng hoá nhập từ những nước có hiệp định thương mại với VN được hưởng thuế nhập khẩu ưu đãi đặc biệt; và (3) Hàng hoá nhập từ những nước khác sẽ chịu thuế suất chuẩn. Yếu tố quyết định khác của thuế quan là cách phân loại hàng hoá: (1) Nguyên liệu đầu vào

hưởng nhóm thuế suất thấp nhất; (2) Hàng hoá trung gian chịu nhóm thuế suất cao hơn kế tiếp; và (3) Hàng tiêu dùng thuần túy chịu nhóm thuế suất cao nhất.

Những quy tắc quốc tế cho thương mại xuyên biên giới là do WTO thiết lập. Một quan tâm lớn sau khi gia nhập WTO và kí kết hiệp định AEC là việc cắt giảm thuế xuất - nhập khẩu. Về bản chất, việc cắt giảm hay xóa bỏ thuế xuất - nhập khẩu là không thể tránh khỏi khi tham gia bất kì hiệp định tự do thương mại nào. Theo yêu cầu của AEC, Hiệp định thuế quan ưu đãi có hiệu lực chung (Common Effective Preferential Tariff - CEPT) trong khuôn khổ Hiệp định tự do thương mại ASEAN (AFTA), các thành viên ASEAN phải xóa bỏ toàn bộ thuế nhập khẩu vào năm 2010 đối với nhóm ASEAN-6, và năm 2015 đối với nhóm ASEAN-4 (gồm Campuchia, VN, Lào và Myanmar). Nông sản chưa chế biến được đưa vào danh sách hàng nhạy cảm và hàng nhạy cảm cao độ, mà các nước thành viên có được khoảng thời gian dài hơn (nhưng cũng không lâu lắm) để xóa bỏ thuế quan đối với các mặt hàng này. Từ đó, câu hỏi đặt ra là liệu nguồn thu có bị giảm sút do việc cắt giảm và xóa bỏ thuế xuất - nhập khẩu và có được bù đắp bằng sự gia tăng thương mại và chi tiêu được tạo ra từ tự do thương mại hay không. Vì thế, việc chuyển sang đánh thuế trên tiêu dùng và doanh thu là cần thiết.

3.2.6. Thuế tài nguyên

Đạt được mục tiêu bền vững cho phát triển kinh tế là rất quan trọng vì nó ngăn được việc lạm dụng tài nguyên thiên nhiên. Hơn nữa, việc thu thuế tài nguyên có vai trò quan trọng hơn trong việc tạo nguồn thu cho ngân sách khi các loại thuế khác như thuế xuất - nhập khẩu và thuế TNDN đang có xu hướng giảm dần. Ngoài ra, việc thu thuế tài nguyên có đóng góp lớn hơn khi tình hình xuất khẩu dầu mỏ và ô nhiễm môi trường tăng lên. Thuế suất thuế tài nguyên thay đổi từ 1% tới 40%.

Tài nguyên thiên nhiên được chia thành bốn loại: khoáng sản, sản phẩm rừng tự nhiên, nước thiên nhiên, thủy sản tự nhiên, và dầu khí. Các khoáng sản, cả khoáng kim loại và phi kim loại, chịu thuế suất từ 5% đến 30%. Mức thuế suất cho hầu hết sản phẩm rừng tự nhiên là trong khoảng 10% tới 30%. Trong nhiều loại tài nguyên, thuế suất tài nguyên cho dầu mỏ có thể tới mức cao nhất (40%). Hầu hết sản phẩm thuộc loại thủy sản tự nhiên và tài nguyên nước hưởng thuế suất thấp hơn nhiều, trong khoảng 1% tới 10%. Trong 4 loại tài nguyên trên, khoáng sản chỉ chịu thuế tài nguyên trong khi dầu và khí thiên nhiên bị chịu thuế hai lần. Ngoài thuế tài nguyên, dầu và khí thiên nhiên còn chịu thuế ở cấp công ty.

3.2.7. Cải cách quản lý thuế

Hoạt động quản lý thuế cũng được hiện đại hoá cho phù hợp với các quy định mới về thuế. Luật Quản lý thuế năm 2006 được kỳ vọng sẽ góp phần nâng cao tính minh bạch và liêm chính của Tổng cục Thuế. Luật này tạo khung pháp lý để bảo đảm sự tuân thủ thuế của khu vực tư nhân đang phát triển mạnh và ngăn ngừa lạm dụng quyền lực của cán bộ thuế.

Một số đặc điểm đáng kể của luật này là: (1) Trách nhiệm của người nộp thuế, cơ quan thuế và các tổ chức có liên quan được định nghĩa rõ ràng; (2) Người nộp thuế được cung cấp một mã số thuế duy nhất; (3) Đối xử công bằng cho việc nộp thuế và hoàn thuế; và (4) Có hướng dẫn sử dụng thông tin từ bên thứ ba để nâng cao chất lượng kiểm toán và thực thi luật. Những thay đổi này góp phần cải thiện tính đơn giản và hiệu quả trong quy trình kiểm tra và thu thuế.

Hơn nữa, việc triển khai dự án Hiện đại hoá quản lý thuế (Tax Administration Modernization Project - TAMP) từ năm 2007 đến nay là một tiền đề khá quan trọng cho việc hiện thực các mục tiêu của Luật Quản lý thuế. Ưu tiên của dự án này là tập trung phát triển hệ thống thông tin mà có thể cải thiện việc thu thuế và thực hành thu thuế tại VN.

4. Những thách thức cho cuộc cải cách thuế tại VN

4.1. Tổng thu thuế và tăng trưởng kinh tế

Liệu tổng thu thuế (TAX) có đóng góp đến tăng trưởng kinh tế (GDP) hay không? Tác giả tiến hành kiểm định để xem xét liệu có tồn tại mối quan hệ cân bằng dài hạn giữa tăng trưởng GDP thực với tăng trưởng thu thuế hay không bằng cách sử dụng kỹ thuật đồng liên kết của Johansen. Bảng 1 trình bày thống kê mô tả của các biến. Kiểm định nghiệm đơn vị Dickey-Fuller (ADF) được dùng để xem xét mức độ liên kết và quan hệ dài hạn giữa tăng trưởng GDP và tăng trưởng thu thuế. Hai biến này dừng bậc gốc, $I(0)$, với mức ý nghĩa 1%. Kiểm định ADF cho thấy các biến này dừng bậc gốc, nghĩa là, chúng liên kết ở bậc zero, $I(0)$. Kết quả kiểm định đồng liên kết chứng tỏ giả thuyết H_0 bị bác bỏ ở mức 5% (Bảng 3). Phương trình đồng liên kết được ước lượng bằng vector đồng liên kết $GDP_t = 0,501 - 0,206 \cdot TAX_t$. Vì $\phi < 0$, hàm ý rằng tăng trưởng của thu thuế gây kìm hãm tăng trưởng kinh tế.

Bảng 3

Kiểm định Johansen để tìm đồng liên kết

Maximum rank	Likelihood	Eigenvalue	Thống kê Trace	Critical value 5%
0	50,102		36,624	15,41
1	61,411	0,610	14,006	3,76
2	68,414	0,442		
Johansen normalization restriction imposed				
Hệ số beta	Hệ số tương quan	Sai số chuẩn	z	P>z
GDP	1			
TAX	-0,206	0,069	-2,99	0,003
Hàng số	0,501			

Để củng cố phát hiện trên, quan hệ giữa tăng trưởng kinh tế (GDP) và tổng thu thuế (TAX) được kiểm định thêm bằng phương trình phi tuyến tính (3) với hai biến kiểm soát: tỉ lệ thâm hụt ngân sách/GDP (BDEF) và giá trị của khu vực nông nghiệp (AGR).

$$GDP_t = \alpha_t + \beta_1 TAX + \beta_2 TAX^2 + \beta_3 BDEF + \beta_4 AGR + \varepsilon_t \quad (3)$$

Kết quả ước lượng cho thấy hệ số hồi quy của TAX² (TAX bình phương) mang dấu âm và có ý nghĩa. Điều này hàm ý rằng có mối quan hệ phi tuyến tính giữa tăng trưởng kinh tế với quy mô thu thuế (Bảng 4). Nhìn chung, tăng quy mô thu thuế tăng không thúc đẩy tăng trưởng kinh tế.

Bảng 4

Hồi quy tăng trưởng kinh tế và tổng thu

Các biến	Hệ số tương quan	Sai số chuẩn	t	P>t
TAX	0,0190	0,006 0	3,03	0,007 **
TAX ²	-0,0003	0,0001	-2,46	0,023 **
BDEF	0,0006	0,0010	0,56	0,579

Các biến	Hệ số tương quan	Sai số chuẩn	t	P>t
AGR	0,0030	0,0010	3,50	0,002 **
Hằng số	-0,2370	0,0890	-2,65	0,015 **
Hệ số R ²			0,3693	
Kiểm định RESET của Ramsey	Prob > F = 0,2698			
Kiểm định Breusch-Pagan tìm phương sai thay đổi	Prob > chi2 = 0,6844			

Ghi chú: Biến phụ thuộc: Tăng trưởng kinh tế

** biểu thị mức ý nghĩa 5%.

4.2. Những hạn chế của quản lý thuế tại VN

Bằng chứng thực nghiệm cho thấy việc tăng thuế cản trở tăng trưởng kinh tế; do đó, cải cách thuế cần phải được thiết kế một cách cẩn trọng để không cản trở đầu tư tư nhân. Các công ty đa quốc gia lợi dụng tính phức tạp và mơ hồ của luật thuế để giảm thiểu nghĩa vụ thuế của họ. Vấn đề này càng trở nên nghiêm trọng hơn tại các nước đang phát triển - nơi mà hoạt động quản lý thuế còn kém hiệu quả và thiếu rõ ràng. Về lý thuyết, sự thất thoát thuế thường do: (1) Việc trốn thuế, trong đó người nộp thuế cố gắng giấu phần nào nghĩa vụ thuế của họ; và (2) Việc tránh thuế, trong đó người nộp thuế khai thác lỗ hổng trong luật thuế để hạ thấp nghĩa vụ thuế của họ.

Chi phí của việc tuân thủ thuế bao gồm những khoản cần thiết cho việc hoạch định thuế và các công việc hành chính liên quan. So với đồng nghiệp tại các nước khác, các công ty VN mất nhiều chi phí để tuân thủ các quy định về thuế. Báo cáo hoạt động kinh doanh của Ngân hàng Thế giới (World Bank Group, 2014) đưa ra bảng xếp hạng về tình hình nộp thuế của nhiều quốc gia. Theo đó, một doanh nghiệp hoạt động tại VN tốn khoảng 872 giờ/năm để làm việc với nhân viên và cơ quan thuế, trong khi con số này ở Thái Lan, Indonesia và Singapore lần lượt là 264, 259 và 82 giờ/năm. Hơn nữa, số lần nộp thuế hàng năm ở VN ở mức 32 lần, khá cao so với 5 lần/năm ở Singapore. Thứ hạng của VN về việc nộp thuế dường như không thay đổi trong giai đoạn 2007–2013 mặc dù có nhiều thay đổi trong hệ thống thuế và quản lý thuế. Quản lý thuế của VN được đánh giá là kém hiệu quả vì chi phí thu thuế cao, tham nhũng và mức độ tuân thủ thấp. Sự phức tạp của luật thuế, khả năng tùy tiện cao độ của nhân viên thuế, và hình phạt quá nhẹ là những yếu tố tạo cơ hội cho tham nhũng trong quản lý thuế.

Nạn tham nhũng nặng nề là một vấn đề nghiêm trọng với các nước ASEAN. Báo cáo của Tổ chức Minh bạch Quốc tế (Transparency International - TI) cho biết trong giai đoạn 2006–2011, hầu hết các nước ASEAN có chỉ số cảm nhận tham nhũng (Corruption Perception Index - CPIx) lớn hơn 2 và thứ hạng của họ là khoảng 100 trên 164. CPIx của VN không thay đổi nhiều, từ hạng 112 năm 2006 tới 111 năm 2011. Kết quả là thương lượng trong nộp thuế là phần quan trọng trong việc kinh doanh tại VN.

Tóm lại, những thách thức không phải nằm ở tổng thu thuế giảm xuống mà ở chỗ làm sao giải quyết rò rỉ/thất thoát trong luật thuế và chi phí tuân thủ pháp luật. Nói cách khác hoạt động quản lý thuế phải được hiện đại hoá và đơn giản hoá nhằm giảm thiểu chi phí tuân thủ thuế của các cá nhân và doanh nghiệp, từ đó mới góp phần thu hút thêm nguồn vốn đầu tư.

4.3. Cạnh tranh và hài hoà thuế trong khối ASEAN

Kể từ 1997, hội nhập kinh tế trong khối ASEAN tăng mạnh với nhiều hiệp định như Hiệp định thương mại tự do (FTA), các thủ tục thoả thuận song phương (MAP), và các thoả thuận xác định giá trước (APA), và chương trình thuế quan ưu đãi có hiệu lực chung (CEPT) cho Khu vực tự do thương mại ASEAN (AFTA)... Hội nhập kinh tế đòi hỏi cải cách thuế và hài hoà thuế; tuy nhiên, công cuộc này bị ảnh hưởng nghịch chiều bởi những hàng rào pháp lý, thể chế và văn hoá. Velayos & cộng sự (2008) đề xuất nhiều cấp độ hài hoà thuế mà nó rất quan trọng cho ASEAN.

4.3.1. Cấp độ hội tụ

AFTA và nhiều hiệp định thương mại nội vùng khác là những ví dụ về tự do hoá thương mại và hệ thống tài chính trong khu vực này. Những hiệp định ấy cần phải có những hệ thống thuế hội tụ, hiệu quả và không phân biệt đối xử. VN và các nước ASEAN đã và đang phải trải qua nhiều thách thức để làm cho hệ thống thuế tích hợp hơn.

Chính sách về chuyển giá, một ví dụ về hội tụ thuế của Velayos & cộng sự (2008), là mối quan tâm lớn ở VN. Những quy định về chuyển giá được ban hành năm 2006 nhưng có vẻ kém hiệu quả. Với những thủ tục thoả thuận song phương và thoả thuận định giá trước có hiệu lực từ đầu 2013, chế độ chuyển giá VN đã trở nên bao quát hơn.

Xét về các hiệp định thương mại tự do, đã có nhiều thay đổi hướng tới cấp độ hội tụ thuế tại VN, như việc ký kết 8 hiệp định và đang đàm phán 7 hiệp định khác. Các hiệp định này sẽ có ảnh hưởng lớn đến các doanh nghiệp VN (như xảy ra tình trạng cạnh tranh gay gắt, thương mại xuyên biên giới gia tăng, và thâm hụt thương mại) do cắt giảm

thuế quan. Hơn nữa, VN phải đơn giản hoá hệ thống pháp luật theo các cam kết quốc tế (Chirathivat & Srisangnam, 2013).

4.3.2. Cấp độ hợp tác

Hợp tác trong lĩnh vực thuế ở ASEAN là cần thiết cho việc cải thiện việc thực thi hiệp định tránh đánh thuế trùng, đối phó với nạn tránh thuế và thiết kế việc đánh thuế doanh nghiệp. Rất có thể các hiệp định song phương về tránh đánh thuế trùng giữa các nước thành viên sẽ không hoàn tất như kế hoạch của Hiệp định khung Cộng đồng Kinh tế ASEAN (AEC). VN và Indonesia có liên kết chéo rộng lớn về mặt thuế, trong khi các nước còn lại thì không. Trong thực tế, các nước ASEAN thường thiết lập quan hệ với các nước ngoài khối (Büttner & cộng sự, 2013). Sự hợp tác trong khối ASEAN tùy thuộc vào khả năng thương lượng của các nước thành viên. Về lâu dài, ASEAN cần có sự hợp tác rộng lớn hơn về mặt thu thuế. Một diễn đàn đối thoại, việc trao đổi và học hỏi lẫn nhau, cũng như các cơ hội cho giáo dục và đào tạo trong lĩnh vực thuế là rất cần thiết.

4.4. *Cấp độ phối hợp, cấp độ tương thích, cấp độ tiêu chuẩn hoá*

Các cấp độ hài hoà thuế cao hơn này diễn ra không đồng đều trong cộng đồng ASEAN. Hiện nay, chỉ nhóm ASEAN-6 (gồm Brunei, Indonesia, Malaysia, Philippines, Singapore, và Thái Lan) là đã phê chuẩn việc cắt giảm thuế quan. Những nước này đã giảm thuế quan đánh trên hàng hoá trong Danh mục cắt giảm thuế ngay theo CEPT xuống còn từ 0% tới 5% (Chirathivat & Srisangnam, 2013). Những nước còn lại (Campuchia, Lào, Myanmar, và VN) đang trong tiến trình cắt giảm. Cách thức này hàm ý việc tiêu chuẩn hoá không thể xảy ra trong một thời gian ngắn. Các nước ASEAN cần làm hài hoà không chỉ thuế quan, mà cả các thuế GTGT và TTĐB. Mạng lưới các hiệp định tránh đánh thuế trùng hiện nay cần được hoàn tất.

5. Kết luận và gợi ý

5.1. *Kết luận*

Sau hơn 20 năm cải cách thuế, khả năng thu thuế đã được cải thiện. Việc tăng nguồn thu thuế có liên quan đến tiềm năng cấu trúc và kinh tế của hệ thống thuế. Tổng thu thuế đã tăng và đóng góp tích cực cho sự cân bằng tài khoá. Hệ thống thuế đã được hiện đại hoá và tương đối phù hợp với thông lệ quốc tế. Cấu trúc thuế của VN đã tiến từ tình trạng chủ yếu dựa vào các sắc thuế đánh vào thương mại và sản xuất, sang thuế đánh vào tiêu dùng. Trong bối cảnh kinh tế nhiều biến động, có lẽ đây là một giải pháp hợp

lí. Các sắc thuế gián thu tạo nguồn thu ổn định hơn. Số thu thuế đánh vào ngoại thương và TNDN đã giảm trong khi thuế GTGT tăng rõ rệt. Loại thuế này ít làm méo mó thị trường hơn các thuế đánh vào sản xuất. Có lẽ cách tiếp cận thân thiện với tăng trưởng là động lực quan trọng cho sự thay đổi này.

Khả năng thu thuế của hệ thống thuế VN vẫn do những nhân tố kinh tế quyết định. Mức thu nhập cao hơn, độ mở thương mại rộng hơn và tỉ trọng thấp hơn của nông nghiệp trong GDP có thể dẫn tới khả năng thu và tổng thu thuế cao hơn. Tuy nhiên, hệ thống thuế VN gặp nhiều thách thức lớn. Thứ nhất, các kết quả thực nghiệm cho thấy sự gia tăng thu thuế gây kìm hãm tăng trưởng kinh tế. Mục tiêu đạt tổng thu thuế ở mức 23-24% GDP vào năm 2020 có thể xem là đầy tham vọng. Tổng thu thuế trung bình của VN so với GDP là thuộc mức cao nhất trong khối ASEAN và trên thế giới. Cơ hội để tăng tổng thu hơn nữa có vẻ rất nhỏ bé vì nhiều nguồn thu không bền vững và có thể sụt giảm hoặc biến mất trong những năm tới, nhất là các loại thuế đánh vào thương mại quốc tế. Thứ hai, cải cách quản lí thuế tại VN nằm trong thứ hạng thấp về môi trường thuế. Nạn tham nhũng trong lĩnh vực thuế là một thách thức khác gây khó khăn cho việc tuân thủ luật thuế. Cuối cùng, sự hợp tác lỏng lẻo giữa các thành viên ASEAN cũng là trở ngại cho cải cách thuế trong tương lai của VN. Hội nhập kinh tế đòi hỏi thay đổi chính sách thuế và cần đến hài hoà thuế hơn nữa trong khối ASEAN, nhưng các rào cản pháp lí, định chế và văn hoá có tác động bất lợi đến thái độ đối với thay đổi trong hệ thống thuế. Điều này có thể khiến VN tụt hậu hơn trong việc hiện đại hoá và hội nhập quốc tế.

5.2. Một số gợi ý chính sách

Tầm nhìn của chính phủ VN muốn là VN sẽ trở thành một quốc gia công nghiệp vào năm 2020. Điều này có thể đạt được. Tuy nhiên, có nhiều vấn đề cần thay đổi từ nay đến đó để cụ thể hoá tầm nhìn này. Thứ nhất, cải cách cấu trúc thuế để có thể tạo ra một hệ thống thuế có cơ sở rộng hơn, qua đó cho phép Chính phủ áp dụng mức thuế suất thấp nhưng vẫn gia tăng được nguồn thu thuế một cách hợp lý. Nghiên cứu của Giannopoulos (2009) liên quan đến trường hợp của Chính phủ Malaysia (cũng đúng với trường hợp của VN) kết luận rằng: “Tự do hoá thương mại tăng lên và giảm bớt lệ thuộc vào các sắc thuế mật dịch, như thuế nhập khẩu, sẽ gia tăng áp lực hơn nữa đối với việc giám sát nguồn thu (tương tự như trường hợp của Singapore, Trung Quốc, VN...). Chính phủ Malaysia chịu sự cạnh tranh gay gắt trong việc thu hút nguồn vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài để thúc đẩy sự phát triển. (...). Điều này cũng tạo thêm áp lực đối với tổng thu, bên cạnh tác động tiêu cực từ nền kinh tế trì trệ và lợi nhuận doanh nghiệp suy giảm”.

Vì lí do này, trong cấu trúc thuế, các sắc thuế gián thu sẽ cao hơn thuế trực thu để tạo điều kiện thân thiện cho đầu tư, kinh doanh, và thu thuế bền vững. Một số sắc thuế chính cũng cần được điều chỉnh. Thuế GTGT nên được cải cách từng bước cho đến khi áp dụng được một thuế suất duy nhất vào năm 2020. Thuế TTĐB đánh vào thuốc lá, rượu, bia và xe hơi sẽ được giảm xuống để bảo đảm sự ổn định của thị trường nội địa và hội nhập quốc tế. Thuế xuất khẩu cần được sắp xếp lại để khuyến khích sản xuất hàng xuất khẩu có giá trị gia tăng cao đồng thời hạn chế việc xuất khẩu nguyên liệu và khoáng sản. Thuế nhập khẩu phải được cắt giảm, với số mức thuế suất giới hạn hơn và rào cản thương mại được tháo gỡ để đáp ứng các cam kết quốc tế. Thuế TNDN cũng sẽ được tái cấu trúc để giúp các doanh nghiệp tăng vốn và sản lượng, đồng thời cải thiện sức cạnh tranh. Thuế TNCN sẽ dựa trên một cơ sở thuế bao quát hơn.

Thứ hai, hoạt động quản lí thuế cũng cần được hiện đại hoá theo tiêu chuẩn quốc tế với những thủ tục hành chính đơn giản hơn. Tổng thu thuế, phần lớn dựa vào mức độ hiệu quả của quản lí thuế (Mansor & Tayib, 2012). Nạn tham nhũng, và các chi phí hành chính và tuân thủ có thể được cắt giảm đáng kể khi thuế được quản lí tốt (James, 2012). Kết quả quản lí thuế có thể cải thiện được thông qua việc thúc đẩy những nỗ lực như: (1) Thực thi luật pháp; (2) Sự gắn bó hoặc hợp tác giữa cơ quan thuế và các ban ngành khác; (3) Hoạt động của cơ quan thuế; và (4) Hợp tác trong khu vực.

(1) Việc thực thi các luật thuế đóng một vai trò quan trọng trong mọi cuộc cải cách thuế. Cải cách thuế sẽ không đi được tới đâu trừ phi những điều được đưa vào luật được các giới chức thực thi. Ba nguyên tắc của việc thực thi luật thuế là tính đơn giản, tính minh bạch và khả năng giải trình. Đầu tiên, tính đơn giản là nguyên tắc hàng đầu của mọi cải cách thuế mà tập trung vào tạo điều kiện thuận tiện giúp người nộp thuế tuân thủ luật thuế. Tính đơn giản của hệ thống thuế đòi hỏi: (1) Cơ sở thuế phải được mở rộng đồng thời cũng hạ thấp thuế suất trên mỗi đơn vị hàng hoá hoặc thu nhập; và (2) Việc quản lí thuế phải được đơn giản hoá, việc này dựa trên ba trụ cột chính, cụ thể là thủ tục hành chính đơn giản, nguồn nhân sự có năng lực, và thông tin về thuế tự động được tích hợp cao độ.

Tiếp đến, tính minh bạch và khả năng giải trình thường đi đôi với nhau. Tính minh bạch bao hàm độ rõ ràng của các quy định về thuế và việc quản lí thuế trong khi khả năng giải trình liên quan tới trách nhiệm của các cơ quan thuế trong việc đưa ra lời giải thích về các hành động của họ cho các đối tượng có liên quan, như công chúng và giới truyền thông. Để đạt được một hệ thống thuế có trách nhiệm và sẵn sàng đáp ứng hơn,

Tổng cục thuế phải cải tiến trang thông tin điện tử (Website) của mình để người nộp thuế dễ dàng tiếp cận nhiều loại thông tin và thuận tiện cho họ khi gọi khiếu nại. Hơn nữa, quy trình thiết kế luật thuế phải trung thành với một nguyên tắc cơ bản để các bên liên quan có thể kiểm tra được tính nhất quán của các luật thuế. Ngoài ra, Chính phủ cũng cần nâng cao việc thẩm tra và đối phó với những hoạt động kinh doanh phi pháp; đấu tranh chống buôn lậu, gian lận thương mại, thao túng thị trường và cạnh tranh bất chính, đồng thời tạo điều kiện thuận tiện cho hoạt động kinh doanh và sản xuất của cá nhân cũng như tổ chức. Việc phát hiện và xử lý nghiêm khắc các cán bộ thuế, công chức cũng như người nộp thuế vi phạm pháp luật cũng rất cần thiết.

(2) Mức độ gắn kết nghĩa là việc tham gia của các Cục thuế và cơ quan khác là rất cần thiết cho việc bảo đảm tuân thủ luật thuế của doanh nghiệp cũng như cá nhân. Tình trạng bất tuân thủ luật ở mức độ cao hiện nay là do người nộp thuế tìm được nhiều cơ hội và khe hở trong hệ thống thuế để tránh né phần lớn nghĩa vụ thuế của họ. Sự hợp tác giữa các bên liên quan trong hệ thống thuế không những làm giảm những cơ hội bất tuân thủ luật mà còn làm tăng hiệu quả quản lý thuế. Sự gắn kết của các cơ quan khác như ngân hàng sẽ giúp nhân viên thuế dễ thu thuế từ các doanh nghiệp và cá nhân hơn. Các ban ngành nên xem xét việc đánh đổi giữa tính công bằng và tính hiệu quả của luật thuế, những khoản miễn trừ thuế chỉ tồn tại khi mà chi phí tuân thủ luật thấp hơn lí do công bằng.

(3) Hoạt động của các cơ quan thuế có thể ảnh hưởng tới thiện chí chấp hành luật của người nộp thuế (James, 2012). VN phải phát triển công nghệ thông tin trong nhiều hoạt động chức năng như khai thuế, đóng thuế và tìm hiểu thông tin. Ngoài công nghệ, các viên chức thuế và nhân viên khác cần được huấn luyện để cải thiện cung cách phục vụ và trợ giúp người nộp thuế một cách đúng mực. Hơn nữa, cơ quan thuế cần hợp lí hoá hơn nữa các thủ tục và rút ngắn thời gian cần thiết ở tất cả các khâu; ví dụ thời gian để lập doanh nghiệp mới không thể quá 6 ngày; thời gian cho doanh nghiệp hoàn tất thủ tục đóng thuế phải bằng thời gian trong bình của nhóm ASEAN-6 (171 giờ/năm)...

(4) Nhu cầu dài hạn là làm hài hoà cơ sở hệ thống thuế như các chính sách khuyến khích thuế, các hệ thống thuế GTGT, và thuế TTĐB... VN và các nước ASEAN phải thực thi một cách nhất quán và hiệu quả các cam kết giao thương quốc tế■

Tài liệu tham khảo

- Ahmad, E., & Stern, N. (1991). *The theory and practice of tax reform in developing countries*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Asian Development Bank. (2014). *Key Indicators for Asia and the Pacific 2014*. Retrieved from <http://www.adb.org/publications/key-indicators-asia-and-pacific-2014>
- Auerbach, A. (2010). Directions in tax and transfer theory. In *Melbourne Institute - Australia's future tax and transfer policy conference* (full report), 63-71. Melbourne, Australia: Melbourne Institute of Applied Economic and Social Research.
- Barro, R. J. (1991). Economic growth in a cross-section of countries. *Quarterly Journal of Economics*, 106, 407-41.
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2004). *Societal institutions and tax effort in developing countries* (International Studies Program Working Paper, 04-06). Atlanta, Georgia: Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Bird, R., & Gendron, P.-P. (2007). *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Bovenberg, L., Cnossen, S., & Mooij, R. d. (2003). Introduction: Tax coordination in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 10(6), 619-624.
- Brys, B., Matthews, S., Herd, R., & Wang, X. (2013). *Tax policy and tax reform in the People's Republic of China* (OECD Taxation Working Papers, No. 18). Paris, France: OECD Publishing.
- Büttner, W., Dutzler, B., Eckardt, U., Hallerberg, M., Kobetsky, M., Koh, H.-J., van Kommer, V, Korte, N., Kosters, Lautenbacher, U., Scholz, A., Seehof, A., Templin, A., & Webers, B. (2013). *Mapping taxation in selected Asian developing countries*. Bonn, Germany: Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit.
- Chirathivat, S., & Srisangnam, P. (2013). *The 2030 architecture of Association of Southeast Asian Nations free trade agreements* (ADB Working Paper, 419). Tokyo, Japan: Asian Development Bank Institute.
- Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971a). Optimal taxation and public production I: Production efficiency. *American Economic Review*, 61(1), 8-27.
- Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971b). Optimal taxation and public production II: Tax rules. *American Economic Review*, 61(3), 261-278.
- Fox, W. F., & Gurley, T. (2005). An exploration of tax patterns around the world. *Tax Notes International: Special Reports*, 37(9), 793-807.
- Giannopoulos, N. (2009). 101 things to be done before 2020: Tax reform. *Borneo Post*. Retrieved from http://www.swinburne.edu.my/media/campus_beyond/2009/beyond_details090805.htm

- Harberger, A. C. (1962). The incidence of the corporation income tax. *The Journal of Political Economy*, 70(3), 215-240.
- Ikhsan, M., Trialdi, L., & Syahrial., S. (2005). Indonesia's new tax reform: Potential and direction. *Journal of Asian Economics*, 16(6), 1029-1046.
- James, S. (2012). Behavioural economics and the risks of tax administration. *eJournal of Tax Research*, 10(2), 345-363.
- Kim, J. (2005). Tax reform issues in Korea. *Journal of Asian Economics*, 16(6), 973-992.
- King, R. G., & Rebelo, S. (1990). Public policy and economic growth: Developing neoclassical implications. *Journal of Political Economics*, 98(5): S126-S150.
- Kneller, R., Bleaney, M. F., & Gemmell, N. (1999). Fiscal policy and growth: Evidence from OECD countries. *Journal of Public Economics*, 74(2), 171-90.
- Le, T. M., Moreno-Dodson, B., & Rojchaichaninthorn, J. (2008). *Expanding taxable capacity and reaching revenue potential: Cross-country analysis*. Washington, DC: World Bank.
- Lin, S. (2004). China's capital tax reforms in an open economy. *Journal of Comparative Economics*, 32(1), 128-147 .
- Mansor, M., & Tayib, M. (2012). Tax administration performance management: Towards an integrated and open system approach. *International Journal of Trade, Economics & Finance*, 3(2), 136-142.
- Mendoza, E. G., Razin, A., & Tesar, L. L. (1994). Effective tax rates in marcoeconomics: Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption. *Journal of Monetary Economics*, 34(3), 297-323.
- Mendoza, E. G., & Tesar, L. L. (2005). Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the EU. *Journal of Monetary Economics*, 52(1), 163-204.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Malcolm, G, Johnson, P., Myles, G., & Poterba, J. (2012). The Mirrlees Review: A proposal for systematic tax reform. *National Tax Journal*, 65(3), 655-684.
- Mitchell, D. J. (2009). *The Economics of tax competition - Harmonization vs. liberalization*. Adam Smith Institute. Retrieved August 20, 2014, from www.adamsmith.org/sites/default/.../tax-competition.pdf
- Rao, M. G. (2000). Tax reform in India: Achievements and challenges. *Asia Pacific Development Journal*, 7(2), 59-74.
- Rao, M. G. (2005). Tax system reform in India: Achievements and challenges ahead. *Journal of Asian Economics*, 16(6), 993-1011.
- Rodrik, D. (1996). *Why do more open economies have bigger governments?* (Working Paper, 5537). Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research.

- Sujjapongse, S. (2005). Tax policy and reform in Asian countries: Thailand's perspective. *Journal of Asian Economics*, 16(6), 1012-1028.
- Suzuki, M. (2014). Corporate effective tax rates in Asian countries. *Japan and the World Economy* 29, 1-17.
- Tanzi, V. (2008, February). Theory and practice of tax policy and reform in a globalizing era. Paper presented at the international symposium on Tax Reform in Globalization Era: World Trend and Japan's Choice. Tokyo, Japan.
- Thủ tướng chính phủ VN. (2004). *Quyết định số 201/2004/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ về việc phê duyệt chương trình cải cách hệ thống thuế đến năm 2010*, ban hành ngày 06/12/2004. Truy cập từ <http://thuvienphapluat.vn/archive/Quyết-dinh-201-2004-QĐ-TTg-chuong-trinh-cai-cach-he-thong-thue-den-2010-vb52604.aspx>
- Thủ tướng chính phủ VN. (2011). *Quyết định số 732/2011/QĐ-TTg của Thủ tướng chính phủ đề ra chiến lược cải cách thuế cho giai đoạn 2010-2020*, ban hành ngày 17/05/2011. Truy cập từ <http://thuvienphapluat.vn/van-ban/Thue-Phi-Le-Phi/Quyết-dinh-732-QĐ-TTg-phe-duyet-Chien-luoc-cai-cach-he-thong-thue-124157.aspx>
- Tosun, M. S., & Sohrab, A. (2005). Economic growth and tax components: An analysis of tax changes in OECD. *Applied Economics*, 37(19), 2251-63.
- Vazquez, J. M. (2011). *Taxation in Asia*. Manila, the Philippines: Asian Development Bank.
- Velayos, F., Barreix, A., & Villela, L. (2008). Regional integration and tax harmonization: Issues and recent experiences. In V. Tanzi, A. Barreix, & L. Villela (Eds.), *Taxation and Latin American integration*, 79-128. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Warburton, R., & Hendy, P. (2006). *International comparison of Australia's taxes*. Canberra, Australia: The Treasury.
- Wilson, J. D. (1987). Trade, capital mobility, and tax competition. *Journal of Political Economy* 95(4), 835-856.
- World Bank Group. (2014). *Doing Business Report 2014 Regional Profile: East Asia and the Pacific (EAP)*. Retrieved from http://www.doingbusiness.org/reports/~/_/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Profiles/Regional/DB2014/DB14-East-Asia-Pacific.pdf