

**PHÁT TRIỂN CÁC HÌNH THỨC HỖ TRỢ NHẪM
BẢO VỆ QUYỀN LỢI NGƯỜI NỘP THUẾ - KINH NGHIỆM
TẠI MỘT SỐ QUỐC GIA VÀ KHUYẾN NGHỊ CHÍNH SÁCH
ĐỐI VỚI VIỆT NAM**

*NGUYỄN THỊ THANH TÚ**

Ngày nhận bài: 16/04/2020

Ngày phản biện: 29/04/2020

Ngày đăng bài: 15/05/2020

Tóm tắt:

Tại Việt Nam, phát triển các hình thức hỗ trợ người nộp thuế chưa đáp ứng được yêu cầu với sự phát triển của ngành thuế, đặc biệt trong vấn đề bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế. Bài viết nghiên cứu kinh nghiệm một số quốc gia trên thế giới như Hoa Kỳ, Canada, Mexico, Nhật Bản,... trong vấn đề bảo vệ quyền lợi người nộp thuế qua xây dựng các hình thức hỗ trợ như đại lý thuế, văn phòng thanh tra thuế... Trên cơ sở kinh nghiệm các nước, bài viết đánh giá thực tiễn và yêu cầu phát triển mạng lưới hỗ trợ người nộp thuế tại Việt Nam, từ đó đưa ra một số kiến nghị trong chính sách pháp luật và thực tiễn nhằm thúc đẩy sự phát triển các hình thức hỗ trợ người nộp thuế tại Việt Nam, góp phần bảo vệ quyền lợi người nộp thuế.

Từ khóa:

Hình thức hỗ trợ, chính sách, hỗ trợ người nộp thuế, người nộp thuế, quyền lợi người nộp thuế.

Abstract:

In Vietnam, the development of the taxpayer supporting forms has not met the demand of the tax development, especially the protection of taxpayers rights. The paper researches experiences of the United States, Canada, Mexico, Japan, etc. in taxpayers rights protection through the development of supporting forms such as tax agents, office of the inspector. The paper, bases on the experience of other countries, assesses the legal practice and the importance of developing of taxpayers supporting forms in Vietnam, thereby making some recommendations on practice and policy to promote the development of taxpayer supporting forms in Vietnam, contributing to the protection of taxpayers rights.

Keywords:

Supporting forms, taxpayer supporting, taxpayer, taxpayers rights.

* TS., Giảng viên Trường Đại học Luật Hà Nội; Email: thanhtunguyentcnh@gmail.com

1. Vai trò của hoạt động hỗ trợ người nộp thuế và các hình thức tổ chức hỗ trợ người nộp thuế tại một số quốc gia

Theo báo cáo nghiên cứu về bảo vệ người nộp thuế thực hiện bởi Chính phủ Úc năm 2016, không có định nghĩa phổ biến nào chính thức được ghi nhận về “*quyền của người nộp thuế*”¹. Tuy nhiên, quyền của người nộp thuế có thể được hiểu chính là khả năng của người nộp thuế xử sự một cách nhất định được ghi nhận trong pháp luật thuế và pháp luật chung. Các quyền này bao gồm quyền trực tiếp trong quan hệ thu nộp thuế (ví dụ quyền được hướng dẫn thực hiện việc nộp thuế, cung cấp thông tin, tài liệu; quyền yêu cầu cơ quan quản lý thuế làm rõ về việc tính thuế, ấn định thuế; quyền được giữ bí mật thông tin; quyền được bồi thường thiệt hại do cơ quan quản lý thuế...), quyền gián tiếp (như quyền thụ hưởng tiện ích, phúc lợi công cộng do Nhà nước cung cấp từ nguồn thu từ thuế).

Hình thức hỗ trợ người nộp thuế có thể hiểu là các cách thức tổ chức các mô hình nhằm hỗ trợ người nộp thuế, cơ quan quản lý nhà nước về thuế trong quan hệ thu - nộp thuế, đảm bảo tuân thủ pháp luật, nâng cao hiệu quả công tác quản lý thuế. Mô hình hỗ trợ người nộp thuế có thể là cơ quan, tổ chức hoặc các cá nhân; dưới hình thức tự nguyện hoặc là tổ chức hoặc cơ quan nhà nước có quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn rõ ràng. Vấn đề xây dựng và vận hành các hình thức hỗ trợ người nộp thuế không đồng nhất ở mỗi quốc gia, nhưng nhìn chung, mục tiêu công việc của các hình thức hỗ trợ người nộp thuế đều nhằm hỗ trợ, đảm bảo quyền lợi chính đáng của người nộp thuế, với phạm vi công việc từ làm rõ, cung cấp thông tin, xác minh số thuế, nghĩa vụ thuế, đến đại diện người nộp thuế trong hoạt động khiếu nại, tố cáo, khởi kiện với cơ quan quản lý thuế, đưa ra khuyến nghị với cơ quan quản lý thuế. Về mặt tài chính, tổ chức, cá nhân hỗ trợ người nộp thuế có thể hoạt động phi lợi nhuận, hoặc được hỗ trợ kinh phí từ Chính phủ, cơ quan thuế, trong khi tại một số quốc gia khác khuyến khích phát triển tổ chức hỗ trợ độc lập, thực hiện dịch vụ tư vấn, hỗ trợ có thu phí.

Trong vấn đề bảo vệ quyền lợi người nộp thuế, xây dựng và phát triển các hình thức hỗ trợ người nộp thuế có vai trò rất quan trọng đối với không chỉ người nộp thuế mà còn đối với cơ quan quản lý thuế. Xét từ phía người nộp thuế, hình thức hỗ trợ người nộp thuế không chỉ thực hiện vai trò “hỗ trợ” như kê khai, xác định thuế và các thủ tục liên quan mà còn đóng vai trò đại diện bảo vệ người nộp thuế trong quan hệ với cơ quan quản lý và cơ quan liên quan trong thực hiện đúng quyền và đảm bảo trách nhiệm của người nộp thuế. Lý giải cho điều này, xuất phát từ việc xem xét trên quan hệ quản lý thuế, với việc quy định thuế là nghĩa vụ của công dân², vị thế của người nộp thuế nhìn chung sẽ khó đảm bảo sự “ngang bằng” với cơ quan quản lý. Vấn đề này xuất phát từ nhiều nguyên nhân như sự phức tạp của pháp luật thuế; tính áp đặt và “*cưỡng chế*” trong thu thuế; những khó khăn hoặc chi phí trong thủ tục, trình tự

¹ Review into the Taxpayers’s Charter and Taxpayer Protection, 12/2016, Australian Government, tr.4.

² Điều 80, Hiến pháp năm 1992, Điều 47 Hiến pháp năm 2013.

giải quyết khiếu nại, tố cáo; các yếu tố chủ quan khác từ chính cơ quan quản lý thuế, công chức ngành thuế... Xét từ phía cơ quan quản lý thuế, các hình thức hỗ trợ người nộp thuế được xem là “cầu nối” giữa cơ quan quản lý và người nộp thuế hay “cánh tay nối dài” của cơ quan thuế, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý, phổ biến quy định thuế đến cộng đồng. Thông qua sự hỗ trợ người nộp thuế của các tổ chức, cá nhân có chuyên môn, nghiệp vụ như đại lý thuế, văn phòng thanh tra thuế, các sai sót, nhầm lẫn được giảm thiểu, từ đó giảm gánh nặng cho cơ quan quản lý thu thuế. Chính từ chức năng và vai trò của hoạt động hỗ trợ người nộp thuế mà việc phát triển hoạt động hỗ trợ người nộp thuế là giải pháp được đề cao trong chiến lược cải cách thuế, bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế tại nhiều quốc gia.

Dưới đây là các hình thức phổ biến được các quốc gia xây dựng và phát triển nhằm hỗ trợ, bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế.

Một là, thành lập cơ quan, tổ chức nhằm hỗ trợ người nộp thuế, tham mưu và đưa khuyến nghị với cơ quan quản lý thuế hoặc Chính phủ.

Thành lập cơ quan, tổ chức chuyên trách là giải pháp được thực hiện tại nhiều quốc gia, tuy nhiên, việc thành lập, phạm vi hoạt động các tổ chức có chức năng hỗ trợ người nộp thuế ở mỗi quốc gia có sự khác biệt nhất định.

Tại Úc, điểm cốt lõi trong đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế được xác định là thực hiện chế độ “tự khai, tự nộp” (Self-assessment). Chế độ tự khai, tự nộp được áp dụng từ năm ngân sách 1986-1987, được nhấn mạnh đã làm thay đổi cán cân quyền lực và nghĩa vụ giữa người nộp thuế và Cơ quan quản lý thuế - Văn phòng thuế Úc (Australian Taxation Office - ATO). Vấn đề bảo vệ quyền của người nộp thuế được tiếp cận trên quan điểm cần thiết phải thay đổi về luật nhằm cân bằng lại trách nhiệm giữa Cơ quan quản lý thuế và người nộp thuế. Và câu trả lời chính là xây dựng, phát triển tổ chức nhằm hỗ trợ người nộp thuế. Năm 1993, cùng với việc thành lập Ủy ban tài khoản công (JCPA - Joint Committee of Public Accounts Inquiry), cơ quan có chức năng đánh giá chính sách quản lý thuế, cân nhắc đến vai trò và trách nhiệm của người nộp thuế trong cơ chế tự khai, tự nộp thì Văn phòng thanh tra thuế (IGT - Office of the Inspector-General of Taxation, sau này còn được gọi ITGO - Office of the Inspector-General of Taxation Taxation Ombudsmans) cũng chính thức được ghi nhận trong luật và triển khai trên thực tế. IGT là tổ chức độc lập được thành lập bởi Toàn quyền Úc (Governor-General of the Commonwealth of Australia). IGT thực hiện dịch vụ hỗ trợ cộng đồng các vấn đề liên quan đến thuế, đồng thời IGT cũng thực hiện đánh giá vấn đề về thủ tục thuế và báo cáo với Chính phủ cùng với các khuyến nghị nhằm cải thiện hoạt động quản lý thuế. IGT cũng là tổ chức giải quyết các khiếu nại, điều tra khiếu nại và đại diện người nộp thuế trong hoạt động với ATO và TPB (Tax Practitioners Board- Hội đồng thực hành thuế)³. Điểm đáng lưu ý là các hoạt động dịch vụ của IGT là hoàn toàn miễn phí với tất cả người nộp thuế, đồng thời dịch vụ của IGT rất dễ tiếp cận đối với mọi cá nhân, tổ chức trong xã hội.

³ Xem <https://www.igt.gov.au/about-us>. Truy cập ngày 03/5/2020.

Tại Hoa Kỳ, vấn đề bảo vệ quyền lợi người nộp thuế rất được đề cao. Các hoạt động quản lý liên quan đến thuế được thực hiện bởi Sở Thuế vụ (IRS - The Internal Revenue Service), và ngay trong nhiệm vụ của IRS đã xác định là phục vụ đặc lực người đóng thuế ở Hoa Kỳ qua công tác giúp đỡ người nộp thuế hiểu và thi hành nhiệm vụ đóng thuế, và qua việc thực thi luật thuế công bằng và vô tư đối với mọi người⁴. Để đảm bảo tính chất đại diện của người nộp thuế, Hiệp hội Thuế Quốc gia (National Tax Association - NTA) và Dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế cũng được thành lập ((Taxpayer advocate Service - TAs) với vai trò ngày càng được đề cao. Năm 1988, Quốc hội Hoa Kỳ đã thông qua Dự luật về quyền của người nộp thuế (được biết đến như TBOR 1) với hơn 20 điều khoản có nội dung về quyền và bảo vệ người nộp thuế. Đến năm 1996 dự luật được bổ sung (TBOR 2) với nội dung đáng chú ý là quy định về Dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế TAs cho người nộp thuế. Đến năm 1998, Dự luật tiếp tục được sửa đổi bổ sung (TBOR 3) theo hướng tăng tính độc lập trong quyền khiếu nại, kháng cáo của người nộp thuế cùng với đẩy mạnh vai trò của của TAs. Dự luật cũng đưa ra các sửa đổi nhằm tăng tầm quyền và vị trí của Hiệp hội Thuế Quốc gia (National Tax Association - NTA). Tại Hoa Kỳ, TAs được điều hành bởi NTA với khẩu hiệu “your voice at the IRS” - tiếng nói của bạn tại IRS. Mục tiêu của TAs là đảm bảo mọi người nộp thuế đều được đối xử công bằng và người nộp thuế có thể biết và hiểu quyền của mình với tư cách là người nộp thuế. Các dịch vụ hỗ trợ của TAs được thực hiện miễn phí cho người nộp thuế đến khi vấn đề được giải quyết. Để bảo đảm dịch vụ và sự tiếp cận của công dân, mỗi bang phải có ít nhất một Tư vấn thuế địa phương chuyên trách thực hiện hoạt động hỗ trợ dịch vụ thuế để báo cáo đến Hiệp hội thuế Quốc gia. Theo ghi nhận tại Hoa Kỳ, cùng với sự phát triển của tổ chức hỗ trợ, có khoảng 47% trong số các tờ khai thuế thu nhập cá nhân đã được tư vấn thuế chuyên nghiệp thực hiện⁵.

Tại Canada, năm 2007, nước này đã thông qua Dự luật về Quyền của Người đóng thuế để tăng trách nhiệm của Cơ quan thuế vụ Canada (CRA - Canada Revenue Agency) đối với người nộp thuế và nâng cao mức độ nhận thức của người nộp thuế về quyền của họ. Cùng với ban hành đạo luật riêng bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế, tổ chức hỗ trợ người nộp thuế đã được thành lập với tên gọi Văn phòng Thanh tra của người nộp thuế (Office of the Taxpayer Ombudsman). Nhiệm vụ của Thanh tra viên là hỗ trợ, tư vấn và thông báo cho Bộ trưởng về bất kỳ vấn đề nào liên quan đến các dịch vụ được cung cấp cho người nộp thuế và thực hiện báo cáo trực tiếp với Bộ trưởng Thuế vụ quốc gia. Các thanh tra viên thực hiện xem xét và giải quyết các khiếu nại về dịch vụ do CRA cung cấp và các cáo buộc vi phạm tám quyền dịch vụ có trong Dự luật về Quyền của Người nộp thuế. Nội dung thường được xem xét bao gồm sự chậm trễ không đáng có, thông tin sai lệch, khiếu nại về hành vi của nhân viên

⁴ Xem <https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority>. Truy cập ngày 04/5/2020.

⁵ Lý Phương Duyên, *Xã hội hóa quản lý thuế: Lý thuyết và thực tiễn áp dụng ở Việt Nam*, Nxb Tài chính, 2015, tr.79.

hoặc hiểu lầm có thể dẫn đến sai lầm của CRA. Thanh tra viên không xem xét các khiếu nại liên quan đến chính sách thuế hoặc pháp luật hoặc các vấn đề trước Tòa án.

Hoạt động của Ombudsman có vai trò rất lớn việc nâng cao nhận thức của công dân từ đó thúc đẩy thực hiện Dự luật về Quyền của Người nộp thuế. Ngoài ra, các thanh tra viên có thể đưa các khuyến nghị nhằm giúp Cơ quan thuế vụ cải thiện chính sách và thủ tục nhằm đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế tốt hơn⁶.

Tại Mexico, việc bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế ở Mexico được xác lập là trách nhiệm của Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). PRODECON độc lập với cơ quan thuế vụ Mexico, với chức năng cung cấp đánh giá phi tư pháp đối với các quyết định, hành động hoặc nghị quyết của bất kỳ cơ quan chính phủ hoặc cơ quan quản lý thuế hoặc bất kỳ loại nghĩa vụ nào khác (đóng góp an sinh xã hội, thuế hải quan, lệ phí cho công chúng)⁷. Khi thực hiện trách nhiệm của mình, PRODECON có thể cung cấp dịch vụ tư vấn miễn phí cho người nộp thuế cũng như đại diện người nộp thuế trong các hoạt động liên quan đến cơ quan quản lý thuế. Giống với Thanh tra viên tại Canada, PRODECON cũng tiếp nhận các khiếu nại từ người nộp thuế liên quan đến các hành vi được cho là xâm hại đến quyền của người nộp thuế. PRODECON sẽ có trách nhiệm đưa ra các yêu cầu với đề nghị xem xét hoặc làm rõ với cơ quan/cá nhân có trách nhiệm. Theo quy định, cơ quan/cá nhân liên quan sẽ thực hiện biện minh, làm rõ các vấn đề tranh chấp trong 72 giờ. Trong trường hợp vấn đề tranh chấp được làm rõ, PRODECON có thể đưa ra các khuyến nghị công khai (không có tính chất bắt buộc) nhằm cải thiện hệ thống. Trong trường hợp, cơ quan thuế vụ không chấp nhận đề xuất, PRODECON có quyền công khai tên của cán bộ có liên quan nhằm ngăn chặn việc tái diễn các hành vi tương tự. PRODECON trong phạm vi hoạt động cũng có thể đưa ra các khuyến nghị thay đổi luật về thuế và hải quan, điều tra các vấn đề về liên quan hệ thống thuế từ đó đưa ra các khuyến nghị để cải thiện và cũng đóng vai trò trung gian trong một cơ chế giải quyết tranh chấp thay thế - Conclusive Agreements - Thỏa thuận cuối giữa chuyên viên thuế, kế toán và người nộp thuế.

Như vậy, qua xem xét chính sách hỗ trợ người nộp thuế tại một số quốc gia có thể thấy, xu hướng chung được thực hiện là thành lập tổ chức độc lập có sự hỗ trợ từ Chính phủ thực hiện vai trò tư vấn, hỗ trợ, đại diện người nộp thuế bên cạnh đó thực hiện tư vấn, đưa khuyến nghị cho cơ quan quản lý thuế nhằm hoàn thiện các chính sách thuế.

Hai là, tạo lập cơ chế khuyến khích sự phát triển mô hình đại lý thuế.

Trong sự phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ với mô hình kinh doanh dựa trên nền tảng công nghệ, sự phát triển của các tổ chức chuyên nghiệp về thuế giữ vai trò rất

⁶ Review into the Taxpayer's Charter and Taxpayer Protections, Chương 2, tháng 2/2016, tr.27-29.

⁷ Diana Bernal, "The Role of PRODECON" in the protection of taxpayer's right, tr. 2 (www.taxpayerrightconference.com)

quan trọng. Tại Anh, theo ước tính có khoảng 72.000 tổ chức đại lý thuế hiện đang hoạt động đại diện cho 12 triệu cá nhân và doanh nghiệp, trong đó có đến 86% doanh nghiệp vừa và nhỏ sử dụng dịch vụ địa lý thuế⁸. Nhật Bản được coi là nước có lịch sử lâu đời (gần 70 năm) và đạt được sự phát triển cũng như tổ chức hệ thống đại lý thuế rất thành công, hiệu quả. Thực hiện cải cách mạnh mẽ từ sau cách mạng Meiji, tiếp đó là Chiến tranh thế giới thứ hai, Nhật Bản đã áp dụng rất nhiều chính sách, biện pháp nâng cao hiệu quả hoạt động hệ thống thuế. Về mặt tổ chức, tháng 6/1949, Cơ quan Thuế Quốc gia (National Tax Agent-NTA) được thành lập, tách biệt khỏi cơ quan hành chính thuế thuộc Bộ Tài chính⁹. Để thực hiện nhiệm vụ cải cách thuế, Nhật Bản đề cao phát triển mạng lưới tư vấn, hỗ trợ thuế. Công tác tư vấn, thực hiện kê khai và ký xác nhận tờ khai ở Nhật được thực hiện qua các đại lý thuế. Quá trình hoạt động của các đại lý thuế được từng bước hoàn thiện sau 04 lần thay đổi, bổ sung Luật Đại lý thuế. Theo pháp luật Nhật Bản, những người công tác tại các đại lý thuế phải là người có chuyên môn về thuế, có lập trường độc lập và công bằng, hoạt động căn cứ vào quy định chế độ kê khai thuế, đảm bảo thực hiện nghĩa vụ đóng thuế theo quy định của pháp luật về thuế¹⁰.

Về cơ cấu, tổ chức, Đại lý thuế ở Nhật Bản gồm có Liên hiệp Đại lý thuế Nhật Bản, Hiệp hội Đại lý thuế. Về nguyên tắc, tại mỗi cục thuế có một Hiệp hội Đại lý thuế. Hiện tại trên toàn Nhật Bản có 15 Hiệp hội đại lý thuế. Trong đó đại lý thuế cá nhân có khoảng 70.000 người, đại lý thuế pháp nhân có khoản 1.300 công ty. Hệ thống đại lý thuế ở Nhật Bản được tổ chức quản lý theo từng vùng, đáp ứng nhu cầu tư vấn, hỗ trợ người nộp thuế. Hoạt động của đại lý thuế tại Nhật có sự liên hệ mật thiết với cơ quan quản lý thuế Nhà nước. Ngoài cuộc họp giữa lãnh đạo, Tổng cục Thuế và Văn phòng, Liên hiệp cũng tổ chức những cuộc họp trao đổi giữa cán bộ phụ trách của hai bên. Hội nghị của Liên hiệp Đại lý thuế cũng có sự tham gia của Thư ký Chánh văn phòng Tổng cục thuế. Tại các cuộc họp này, nếu cần thiết Tổng cục thuế có thể tiến hành giải thích (như yêu cầu hợp tác phổ cập E-tax, yêu cầu hợp tác đối với công tác quản lý hành chính thuế...), ngoài ra đại diện của hai bên cũng có thể tiến hành thảo luận liên quan đến những vấn đề còn tồn đọng, chưa giải quyết trong lĩnh vực thuế.

⁸ The future of the Tax profession, Australia Governments, Inspector- General of Taxation, 11/2018, trang 23; Xem tại https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/16/2018/12/20181101_-_The_Future_of_the_Tax_Pro.pdf

⁹ Tài liệu Hội thảo trao đổi kinh nghiệm hoạt động đại lý thuế tháng 12/2012, do Tổng Cục Thuế tổ chức phối hợp với Hội Tư vấn thuế Việt Nam và Hiệp hội Kế toán thuế công Nhật Bản, tại Tổng cục thuế.

¹⁰ Pháp luật Nhật Bản quy định khá chặt chẽ về tiêu chuẩn hành nghề, cơ chế đánh giá, kiểm tra trình độ của nhân viên đại lý thuế. Để nhận được chứng chỉ, các cá nhân phải đăng ký và vượt qua kỳ thi với hai phần thi bao quát nội dung kiến thức lớn: Phần thứ nhất, lựa chọn câu trả lời đúng với các nội dung: Kế toán tài chính, quản lý kế toán, kiểm toán và Luật Doanh nghiệp. Sau khi cá nhân vượt qua được phần thi thứ nhất mới được tham gia phần thi thứ hai, làm bài luận với các nội dung: Kế toán, kiểm toán, Luật Doanh nghiệp, Luật Thuế và tùy chọn một trong các nội dung như quản trị doanh nghiệp, kinh tế học, luật dân sự hoặc thống kê. Sau khi được cấp chứng chỉ, người hành nghề đại lý thuế phải kiểm tra kiến thức theo định kì, trường hợp không đạt sẽ bị loại (Điều 8, Đạo luật Công chứng Kế toán số 99 năm 2007).

Có thể thấy, đại lý thuế, được xem như cầu nối giữa người nộp thuế với cơ quan thuế là một trong những hình thức hỗ trợ hết sức hữu hiệu nhằm giúp cho hoạt động thu nộp thuế diễn ra nhanh gọn và hiệu quả, đặc biệt đại lý thuế là tổ chức hỗ trợ đặc lực cho người nộp thuế bảo vệ quyền và lợi ích chính đáng của mình.

Ba là, phát triển mạng lưới tình nguyện hỗ trợ người nộp thuế.

Bên cạnh phát triển các tổ chức hỗ trợ người nộp thuế độc lập, nhằm tăng cường hiệu quả hỗ trợ, Cơ quan Thuế Quốc gia Mỹ (IRS-Internal Revenue Service) thông qua phát triển mạng lưới tình nguyện viên thực hiện nhiều chương trình để giúp đỡ những người không có khả năng nhờ tư vấn thuế hoặc không tự thực hiện. Phát triển tình nguyện viên được thực hiện trên hai nhóm: Nhóm thứ nhất, IRS tài trợ cho các chương trình để tiếp cận, tập hợp và triển khai hoạt động của các tình nguyện viên. Theo đó, những tình nguyện viên được tuyển dụng từ rất nhiều lĩnh vực như các kế toán, những người đã nghỉ hưu, và cả những người quan tâm có thể giúp đỡ người nộp thuế. Chương trình hỗ trợ kê khai thuế thu nhập tình nguyện được thực hiện trên khắp nước Mỹ, IRS tổ chức tập huấn các tình nguyện viên để họ làm việc tại trung tâm mà không được hưởng bất kỳ khoản tiền công nào từ Chính phủ hay từ người nộp thuế. Nhóm thứ hai được cơ quan thuế Mỹ triển khai là hoạt động tư vấn thuế cho những người già, các trung tâm điều dưỡng để giúp đỡ những người già thực hiện nghĩa vụ của họ. Chính phủ sẽ trả cho các tổ chức này một số chi phí nhất định nhằm duy trì hoạt động nhưng nhìn chung các tình nguyện viên đều không được nhận thù lao. Theo thống kê, các chương trình tình nguyện của Hoa Kỳ đã cung cấp được 79.000 tình nguyện viên miễn phí hỗ trợ cho người nộp thuế trong việc điền tờ khai thuế năm 1990. Đánh giá của IRS, chỉ ra rằng, giá trị các dịch vụ do tình nguyện viên cung cấp trong năm 1989 trị giá khoảng 50 triệu USD¹¹.

2. Thực trạng hoạt động hỗ trợ người nộp thuế tại Việt Nam và một số khuyến nghị chính sách

Tại Việt Nam, mặc dù chưa ban hành đạo luật riêng như Hoa Kỳ hay Canada, song vấn đề bảo vệ quyền lợi người nộp thuế ngày càng được quan tâm, trở thành một trong những mục tiêu quan trọng của cải cách thuế. Trong chính sách hỗ trợ người nộp thuế, cho đến hiện tại, Việt Nam đã xây dựng được cơ sở pháp lý và bước đầu phát triển tổ chức hỗ trợ người nộp thuế.

Trước hết, pháp luật đã tạo lập cơ sở pháp lý và từng bước phát triển mô hình đại lý thuế. Quy định về đại lý thuế được chính thức ghi nhận từ Luật Quản lý thuế năm 2006, tiếp đó nhiều văn bản quy phạm pháp luật được ban hành để điều chỉnh trực tiếp việc tổ chức, hoạt động của thiết chế trung gian này. Các văn bản đã tạo lập được cơ sở pháp lý rõ ràng hơn cho sự hình thành, phát triển theo chiều sâu và chuyên nghiệp hóa của các đại lý thuế thông qua các quy định về điều kiện thành lập; trình tự, thủ tục đăng ký kinh doanh; quyền và nghĩa vụ

¹¹ Lý Phương Duyên (2015), *Xã hội hóa quản lý thuế: Lý thuyết và thực tiễn áp dụng ở Việt Nam*, Nxb Tài chính, tr.77-78.

pháp lí cũng như quy định về việc chấm dứt hoạt động của đại lý thuế; quy định về nhân viên đại lý thuế. Cho đến nay sau gần 15 năm, chính sách pháp luật liên quan mô hình này ngày càng được hoàn thiện cùng với đó là sự phát triển của tổ chức này trong hoạt động liên quan đến thuế. Số lượng đại lý thuế tăng lên nhanh chóng, *tính đến hết năm 2018* cả nước mới chỉ có hơn 500 doanh nghiệp đại lý thuế hoạt động, trong đó tập trung tại Hà Nội 167 đại lý và hơn 200 đại lý tại Tp. Hồ Chí Minh với 1.124 nhân viên Đại lý thuế hành nghề, gần 4.000 người được cấp chứng chỉ ngành nghề đại lý thuế¹².

Cùng với đại lý thuế, Hội đồng Tư vấn thuế phường, xã cũng là tổ chức xét trong chức năng hoạt động có vai trò hỗ trợ người nộp thuế đã được hình thành tại Việt Nam. Từ năm 1995, cùng với việc ban hành Thông tư số 26TC/TCT ngày 27/3/1995 của Bộ Tài chính, cơ sở pháp lý cho việc thành lập và hoạt động của Hội đồng tư vấn thuế đã được xác lập. Sau Thông tư số 26TC/TCT nhiều văn bản điều chỉnh mô hình tổ chức này đã được Bộ Tài chính ban hành và gần đây nhất là Thông tư số 208/2015/TT-BTC ngày 28/12/2015 quy định về hoạt động của Hội đồng tư vấn thuế xã phường. Theo quy định hiện hành, thành viên Hội đồng, bên cạnh đại diện cơ quan quản lý ở địa phương đã có sự tham gia của chủ hộ kinh doanh, đại diện cho các hộ kinh doanh. Tuy nhiên, nhiệm vụ và chức năng của Hội đồng tư vấn thuế chỉ giới hạn trong hoạt động tư vấn mức thuế của hộ kinh doanh trên địa bàn; quy định chức năng, nhiệm vụ của Hội đồng tư vấn thuế chưa hướng nhiều đến việc bảo vệ, hỗ trợ người nộp thuế¹³.

Có thể thấy, mặc dù tại Việt Nam chính sách pháp luật đã tạo lập được cơ chế cho sự hình thành và phát triển các tổ chức hỗ trợ người nộp thuế, tuy nhiên các hình thức tổ chức còn hạn chế, hiệu quả hoạt động không cao, chưa đảm bảo yêu cầu ngày càng lớn trong công tác hỗ trợ người nộp thuế. Cụ thể, đầu tiên, xét trong tổ chức đại lý thuế: *Về số lượng*, tại Việt Nam với hơn 100 triệu dân, rõ ràng con số 500 doanh nghiệp đại lý thuế như hiện nay chưa đạt được kỳ vọng. So sánh với các nước, chỉ tính đến số liệu năm 2012, tại Đức đã ghi nhận tới 79.913 đại lý thuế là thể nhân và 8.416 đại lý thuế là pháp nhân, tại Nhật Bản, có 72.635 đại lý thuế là thể nhân, 2.366 đại lý thuế là pháp nhân¹⁴; *về mặt tổ chức*, đại lý thuế Việt Nam hiện nay chưa phát triển thành mạng lưới có tính kết nối. Công tác quản lý, giám sát đại lý thuế thuộc trách nhiệm của Tổng cục thuế. Hiệp hội thuế đã được hình thành song hoạt động và kết nối chưa phát huy hiệu quả; *về hoạt động*, với vai trò là tổ chức cung cấp dịch vụ độc lập, đại lý thuế thực hiện các hoạt động theo hợp đồng cung cấp dịch vụ, hỗ trợ các quyền của người nộp thuế với vai trò là tổ chức cung cấp dịch vụ. Hoạt động đại lý thuế chưa có sự gắn kết, liên hệ với cơ quan quản lý thuế, bởi vậy cũng không trở thành tổ chức có thể đưa ra khuyến nghị, hoặc trao đổi các vấn đề liên quan đến chính sách thuế với cơ quan quản lý thuế.

¹² Theo Tổng cục Thuế Việt Nam, *Danh sách Đại lý thuế đủ điều kiện, đình chỉ kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về Thuế*, truy cập tháng 2/2019, <http://www.gdt.gov.vn>

¹³ Điều 5, 6 Thông tư số 208/2015/TT-BTC ngày 28/02/2015.

¹⁴ National tax agency report, 2012, tr.21.

Tóm lại, qua nghiên cứu kinh nghiệm của một số quốc gia trên thế giới trong phát triển mô hình tổ chức hỗ trợ nhằm bảo đảm quyền lợi của người nộp thuế, đồng thời đánh giá thực trạng phát triển tổ chức hỗ trợ người nộp thuế tại Việt Nam, một số kiến nghị, giải pháp cần xem xét trong thời gian tới như sau:

Thứ nhất, cần nâng cao tầm quan trọng của phát triển tổ chức hỗ trợ người nộp thuế trong các chính sách pháp luật và trong chiến lược cải cách ngành thuế, coi đây là một trong các giải pháp trọng tâm với nhiều lợi ích như giảm chi phí quản lý thuế, đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế, tăng hiệu quả quản lý thuế.

Kể từ năm 1990, Việt Nam đã trải qua 04 giai đoạn cải cách thuế (Giai đoạn 1 từ 1990 - 1996; giai đoạn 2 từ 1996-2000; giai đoạn 3 từ 2001-2010; giai đoạn 4 từ 2011-2020) với mục tiêu khác nhau phù hợp với điều kiện kinh tế - thị trường và xu hướng hội nhập. Tuy nhiên, trong mục tiêu cải cách, phát triển mạng lưới hỗ trợ người nộp thuế nhìn chung chưa được đề cao. Trong khi đó, tại nước ngoài như Australia, Đức, Nhật Bản, phát triển tổ chức hỗ trợ người nộp thuế được coi là trọng tâm trong cải cách thuế, song hành và có vai trò quan trọng trong đảm bảo thực hiện cơ chế tự khai tự nộp, khấu trừ tại nguồn - những giải pháp được cho là quan trọng bậc nhất nhằm đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế.

Thứ hai, quy định rõ nội dung quyền lợi của người nộp thuế, làm cơ sở để tổ chức hỗ trợ người nộp thuế thực hiện quyền đại diện hoặc hỗ trợ người nộp thuế.

Các tổ chức, cá nhân thực hiện công tác hỗ trợ người nộp thuế thực chất là thực hiện chức năng đại diện với mục tiêu đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế. Bởi vậy, hiệu quả hoạt động chịu sự tác động lớn từ mức độ ghi nhận, đảm bảo của pháp luật về quyền của người nộp thuế. Quy định rõ ràng, minh bạch về quyền của người nộp thuế sẽ tạo điều kiện cho tổ chức, cá nhân thực hiện công tác hỗ trợ người nộp thuế hiệu quả, từ đó tạo niềm tin cho người nộp thuế.

Các quyền cơ bản của người nộp thuế có thể kể đến bao gồm quyền liên quan đến thông tin, quyền lợi vật chất, quyền khiếu nại, tố cáo, khởi kiện,... các quyền này hiện nay được ghi nhận trong Luật Quản lý thuế, các đạo luật thuế và các quy định pháp luật chung. Trong thời gian tới, nhằm bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế, tạo cơ sở pháp lý cho hoạt động của các tổ chức, cá nhân thực hiện hoạt động hỗ trợ người nộp thuế, đề nghị tiếp tục hoàn thiện các quy định pháp luật thuế theo hướng nên hướng vào việc trao quyền và trách nhiệm nhiều hơn cho người nộp thuế. Vấn đề hạn chế tính chất hành chính trong quan hệ thu nộp thuế cũng cần được xem xét. Bản chất của hoạt động nộp thuế là sự chuyển dịch lợi ích vật chất từ các tổ chức, cá nhân cho Nhà nước, bởi vậy cần có sự quan tâm đặc biệt đối với người nộp thuế thay vì quan hệ hành chính. Người nộp thuế thay vì đặt ở vị thế là chủ thể bị quản lý nhằm đảm bảo hoạt động huy động vật chất của Nhà nước, cần xem xét đặt người nộp thuế ở vị thế là đối tác bình đẳng với Nhà nước, mang lại lợi ích cho Nhà nước. Trong thời gian tới, đề xuất bổ sung quy định về bảo vệ người nộp thuế vào Luật Quản lý thuế. Các nội dung quyền cần làm

rõ là quyền yêu cầu thông tin liên quan đến số thuế phải nộp, đến hoạt động thanh tra, giám sát của cơ quan thuế, quyền cung cấp thông tin trong hoạt động khiếu nại, tố cáo,...

Trong dài hạn, đề nghị xem xét ban hành đạo luật riêng về bảo vệ quyền của người nộp thuế. Nội dung này phù hợp với xu hướng các quốc gia trên thế giới, sự phát triển kinh tế, xã hội của Việt Nam.

Thứ ba, ban hành chính sách nhằm phát triển đồng bộ, đa dạng các mô hình hỗ trợ người nộp thuế phù hợp với thực trạng nền kinh tế, trọng tâm trong thời gian tới là phát triển đại lý làm dịch vụ về thuế và mạng lưới tình nguyện viên.

Tại Việt Nam, hiện nay mới phát triển mô hình đại lý thuế nhằm hỗ trợ hoặc đại diện cho người nộp thuế thực hiện thủ tục về thuế, cùng với đó là Hội đồng tư vấn thuế xã, phường. Cả hai hình thức này, theo đánh giá hiện nay hoạt động đều không đạt hiệu quả, đặc biệt Hội đồng tư vấn thuế xã phường phạm vi hoạt động rất giới hạn. Trong khi đó, kinh nghiệm các nước cho thấy, hoạt động hỗ trợ người nộp thuế được tổ chức đa dạng bao gồm: (i) Tổ chức độc lập được ghi nhận trong hệ thống thuế với chức năng hỗ trợ, đại diện người nộp thuế; (ii) Tổ chức thực hiện dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế độc lập như đại lý thuế; (iii) Mạng lưới tình nguyện viên hỗ trợ người nộp thuế.

Xét điều kiện kinh tế - xã hội Việt Nam hiện nay, cùng với kinh nghiệm phát triển tại các quốc gia, kiến nghị cần đa dạng hóa và phát triển hơn nữa các mô hình hỗ trợ người nộp thuế, tập trung phát triển dịch vụ đại lý thuế và xây dựng mạng lưới tình nguyện viên.

(i) Phát triển dịch vụ đại lý thuế như một tổ chức hỗ trợ đặc lực nhằm bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế, đồng thời có tính gắn kết với cơ quan quản lý thuế từng bước trở thành hệ thống tổ chức có chức năng đưa khuyến nghị về chính sách và hoạt động quản lý thuế

Các quốc gia hiện nay có xu hướng thúc đẩy xã hội hóa công tác quản lý thuế. Đây là xu hướng phù hợp và cần thiết khi áp dụng cơ chế tự khai, tự nộp, khấu trừ tại nguồn, cùng với đó là tính chất phức tạp của nội dung Luật Thuế và việc kê khai thuế hay số lượng người nộp thuế tăng lên nhanh chóng, trong khi đội ngũ cán bộ thuế còn hạn chế.

Thành lập mới một tổ chức độc lập với chức năng hỗ trợ, đại diện người nộp thuế, đặc biệt tham gia giải quyết khiếu nại của người nộp thuế như IGT tại Úc, TAS tại Mĩ hay OTO tại Canada xét trong điều kiện hiện tại chưa thực sự phù hợp với Việt Nam, nhất là khi hệ thống cơ quan quản lý thuế vẫn đang trong quá trình cải cách, tinh giảm, nâng cao năng lực và hiệu quả hoạt động. Tuy nhiên, phát triển mô hình trung gian hỗ trợ người nộp thuế dưới hình thức đại lý thuế như có sự phù hợp với điều kiện, tình hình tại Việt Nam.

Xét trên thực trạng tại Việt Nam hiện nay, phát triển đại lý thuế cần phải thực hiện toàn diện cả về quy mô, thẩm quyền và tổ chức mạng lưới. Để thực hiện được mục tiêu này, một số giải pháp cần được xem xét như sau:

Trước hết, cần đẩy mạnh nâng cao chất lượng hoạt động của đại lý thuế thông qua việc tăng cường quản lý và giám sát hoạt động đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ thi cấp chứng chỉ, sử dụng chứng chỉ hành nghề dịch vụ về thuế. Cụ thể, trong thời gian tới Bộ tài chính hoặc Tổng cục thuế cần đưa ra quy định chi tiết về tiêu chí, điều kiện đối với cơ sở tiến hành hoạt động này. Bên cạnh đó, thiết lập cơ chế giám sát và xử phạt kịp thời mọi hành vi vi phạm trong hoạt động sử dụng sai mục đích chứng chỉ hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế. Kiến nghị này xuất phát từ những bất cập hiện nay trong công tác đào tạo, thi cấp chứng chỉ, sử dụng chứng chỉ hành nghề dịch vụ về thuế chưa được quản lý chặt chẽ, thiếu sự quản lý chất lượng cơ sở đào tạo, nội dung đào tạo.

Hai là, quy định chi tiết hơn về điều kiện hoạt động của đại lý thuế, đặc biệt điều kiện tài chính nhằm gia tăng uy tín, trách nhiệm của đại lý thuế đối với công việc thực hiện và với người nộp thuế. Pháp luật hiện hành xác định trách nhiệm liên đới của đại lý thuế đối với người nộp thuế và Nhà nước nhưng để đảm bảo nội dung này, cần đặt ra yêu cầu về tài chính từ khi xin thành lập. Cùng với đó, pháp luật cần đặt ra hạn chế trong phạm vi cung ứng dịch vụ của đại lý thuế trong một số trường hợp và đối tượng cụ thể như các công ti lớn, công ti hoạt động trong lĩnh vực hoặc ngành nghề có độ rủi ro cao như ngân hàng, chứng khoán hoặc các đối tượng có mối quan hệ với nhân viên hoặc chính đại lý thuế (người thân, người sở hữu vốn góp theo tỷ lệ nhất định). Vấn đề này cũng đã được đặt ra trong pháp luật nước ngoài, ví dụ Điều 24 Luật Chuyên viên kế toán thuế của Nhật Bản đã xác định chi tiết trường hợp hạn chế về dịch vụ liên quan đến các vấn đề cụ thể.

Ba là, nâng cao năng lực của hội tư vấn thuế Việt Nam, từng bước xây dựng thành tổ chức có vai trò chủ đạo trong quản lý và phát triển hệ thống đại lý thuế, có sự phối hợp chặt chẽ với cơ quan quản lý thuế trong.

Hiện nay, tại Việt Nam, công tác quản lý, giám sát đại lý thuế thuộc trách nhiệm của Tổng cục Thuế. Tuy nhiên, trong thời gian tới cần xem xét phương án từng bước xây dựng tổ chức nghề nghiệp độc lập có vai trò chủ đạo trong quản lý và phát triển hệ thống đại lý thuế. Việc tách chức năng quản lý và phát triển mô hình đại lý thuế thông qua phân cấp cho một tổ chức độc lập quản lý sẽ tạo ra cơ chế linh hoạt, khách quan hơn so với việc đặt trong sự quản lý trực tiếp của cơ quan quản lý hành chính thuộc Tổng cục Thuế. Mô hình tổ chức một đơn vị độc lập chuyên trách tổ chức, quản lý và phát triển đại lý thuế đã được ghi nhận là mô hình hiệu quả, thành công trên thế giới như kinh nghiệm tại Nhật Bản với Liên hiệp và Hiệp hội Đại lý thuế.

Nâng cao vai trò, phạm vi hoạt động của Hiệp hội Đại lý thuế cũng cần cần nhắc đến kinh nghiệm thành lập tổ chức độc lập thực hiện chức năng hỗ trợ, đại diện người nộp thuế tại Hoa Kỳ, Úc hay Canada. Liên hiệp hay Hiệp hội Đại lý không chỉ đơn thuần là một tổ chức xã hội mà cần được nâng cao thẩm quyền. Quy định cán bộ chuyên trách trong Hiệp hội có vai trò đánh giá, giám sát hoạt động liên quan đến thuế, đại diện người nộp thuế trong trường

hợp cụ thể. Xây dựng cán bộ chuyên trách như vậy không chỉ đảm bảo hơn trong việc đại diện bảo vệ quyền lợi người nộp thuế mà còn đảm bảo hoạt động quản lý nhà nước đối với thuế. Trường hợp Hiệp hội đại lý thuế ở Nhật Bản là một ví dụ cho vấn đề này. Cùng với đó, quy định cụ thể về hoạt động trao đổi giữa cơ quan quản lý thuế với Liên hiệp và Hiệp hội đại lý thuế.

Bốn là, cần áp dụng nhiều giải pháp nhằm khuyến khích sự phát triển của đại lý thuế như thực hiện tuyên truyền rộng rãi về lợi ích của việc sử dụng đại lý thuế, áp dụng ưu đãi cho đại lý thuế. Ví dụ gia hạn thời gian nộp từ khai quyết toán thuế cho các tờ khai thực hiện qua đại lý thuế so với các trường hợp khác. Đây cũng là hình thức ưu đãi mà các nước áp dụng kê khai thuế qua các đại lý thuế

(ii) Phát triển mạng lưới tình nguyện viên hỗ trợ hoạt động thuế

Với sự gia tăng nhanh số lượng đăng ký thuế tại Việt Nam, cùng với giới hạn trong ngân sách quản lý thuế, vấn đề phát triển mạng lưới tình nguyện viên hỗ trợ người nộp thuế, cùng với công tác tuyên truyền là một trong các giải pháp hiệu quả thực hiện xã hội hóa quản lý thuế, bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế. Kinh nghiệm tại Hoa Kỳ cho thấy, phát triển tình nguyện viên vừa khai thác được nguồn lực sẵn có trong xã hội, đồng thời tiết kiệm được chi phí rất lớn trong công tác tuyên truyền, phổ biến kiến thức thuế và bảo vệ người nộp thuế.

Việt Nam hiện nay với dân số đông, tỷ lệ người ngoài độ tuổi lao động lớn, tầng lớp trí thức ngày càng chiếm tỷ lệ cao là nguồn lực lớn phát triển mạng lưới tình nguyện viên hỗ trợ hoạt động quản lý thuế, hỗ trợ người nộp thuế.

Thứ tư, tăng cường công tác tuyên truyền giáo dục người nộp thuế và các chủ thể liên quan về pháp luật thuế, các hình thức hỗ trợ, lợi ích việc sử dụng các dịch vụ hỗ trợ người nộp thuế, giúp người nộp thuế lựa chọn được hình thức phù hợp với yêu cầu và điều kiện của bản thân người nộp thuế.

Việt Nam trong những năm gần đây, công tác tuyên truyền, giáo dục nhằm đảm bảo quyền liên quan đến thông tin của người nộp thuế đã được chú trọng hơn trên nhiều kênh như trang điện tử, phát sóng truyền hình, tuyên truyền, tập huấn tọa đàm cho người nộp thuế... Tuy nhiên, các hoạt động này vẫn thiếu tính hệ thống trên cả nước, hiệu quả chưa cao. Về vấn đề này, cần xem xét học tập kinh nghiệm tại Nhật Bản, các hoạt động nhằm tuyên truyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế rất được quan tâm và đẩy mạnh trên nhiều phương tiện. Như tạo lập môi trường, cung cấp hỗ trợ nhằm thúc đẩy giáo dục thuế (thành lập Hội đồng xúc tiến giáo dục thuế giữa các bộ liên quan gồm Cơ quan thuế, Bộ Nội vụ, Bộ Giáo dục Văn hóa, Thể thao, Khoa học và Công nghệ...); trang thông tin của Cơ quan thuế Nhật Bản được thiết kế với mục đích nhằm tạo sự thuận tiện cho người nộp thuế, khả năng tiếp cận dễ dàng cho mọi đối tượng; hoạt động tư vấn, hỗ trợ thuế được đẩy mạnh như Trung tâm tư vấn điện thoại (với trên 86 triệu lượt trả lời tư vấn thuế trong năm 2017);... Điểm đáng chú ý là các hoạt động này được tổng kết và báo cáo định kỳ hàng năm thực hiện bởi cơ quan thuế Nhật Bản, cho thấy mức độ quan tâm và thống nhất quản lý trong toàn ngành thuế.

Tóm lại, muốn đảm bảo được quan hệ thuế công bằng, hiệu quả, hiện đại, đảm bảo quyền lợi của người nộp thuế, vấn đề phát triển mạng lưới với đa dạng các hình thức hỗ trợ người nộp thuế là rất cần thiết. Phát triển các tổ chức cung cấp dịch vụ thuế, phát triển thành mạng lưới hỗ trợ đồng thời xây dựng tổ chức có quản lý nhằm hỗ trợ ngược lại công tác quản lý thuế của Nhà nước, cùng với đó là đẩy mạnh tuyên truyền, thu hút, xây dựng đội ngũ tình nguyện hỗ trợ trong lĩnh vực thuế nhằm làm giảm gánh nặng chi phí trong quản lý thuế, phát triển nhiều kênh có thể đại diện bảo vệ quyền lợi của người nộp thuế.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Diana Bernal, “The Role of PRODECON” in the protection of taxpayer’s right, tr.2 (www.taxpayerrightconference/com)
2. Đạo luật Công chứng Kế toán số 99 năm 2007.
3. Lý Phương Duyên (2015), *Xã hội hóa quản lý thuế: Lý thuyết và thực tiễn áp dụng ở Việt Nam*, Nxb Tài chính.
4. National tax agency report, 2012.
5. Review into the Taxpayers’s Charter and Taxpayer Protection, 12/2016, Australian Government.
6. The future of the Tax profession, Ausrtralia Governments, Inspector- General of Taxation, 11/2018, tr.23, https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/16/2018/12/20181101_The_Future_of_the_Tax_Pro.pdf
7. Tổng cục Thuế Việt Nam, *Danh sách Đại lý thuế đủ điều kiện, đình chỉ kinh doanh dịch vụ làm thủ tục về Thuế*, truy cập tháng 2/2019, <http://www.gdt.gov.vn>
8. Tài liệu Hội thảo trao đổi kinh nghiệm hoạt động đại lý thuế tháng 12/2012, do Tổng cục Thuế tổ chức phối hợp với Hội Tư vấn thuế Việt Nam và Hiệp hội Kế toán thuế công Nhật Bản, tại Tổng cục Thuế.