

# ƯU ĐÃI THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TRONG LĨNH VỰC ĐẦU TƯ NÔNG NGHIỆP - BÁT CẬP VÀ HƯỚNG HOÀN THIỆN

Phạm Thị Tuyết Giang\*

**Tóm tắt:** *Pháp luật về ưu đãi các nghĩa vụ tài chính, đặc biệt là hình thức ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp không chỉ là một phần quan trọng trong tổng thể của chính sách khuyến khích đầu tư ở Việt Nam, mà còn có ý nghĩa đối với việc thu hút nguồn vốn tư nhân đầu tư phát triển lĩnh vực nông nghiệp. Bài viết đề cập những hạn chế, bất cập của quy định pháp luật về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp và đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện quy định pháp luật về lĩnh vực này.*

**Abstract:** *The law on preferential financial obligations, especially in the form of corporate income tax incentives, is an important part not only of the overarching investment policy of Vietnam but also for attracting private capital to invest in agricultural sector. The article makes mention of limitations and shortcomings of legal provisions on corporate income tax incentives for agricultural investment, and thereby certain solutions are proposed to improve the legal regulations in the field.*

## 1. Đặt vấn đề

Ưu đãi thuế được hiểu là hình thức ưu đãi mà một quốc gia, một vùng lãnh thổ dành những điều kiện, những quyền lợi đặc biệt về thuế cho các tổ chức và cá nhân nộp thuế khi đáp ứng được những điều kiện nhất định của chính sách ưu đãi<sup>1</sup>. Có thể thấy, điểm chung nhất của ưu đãi thuế là tạo ra một lợi thế so sánh về lợi ích cho đối tượng nộp thuế khi đáp ứng được những yêu cầu nhất định so với những đối tượng khác cùng tham gia vào các hoạt động đầu tư kinh doanh. Cũng như những quốc gia khác trên thế giới trong cuộc cạnh tranh thu hút vốn đầu tư, mục tiêu áp dụng chính sách ưu đãi thuế ở Việt Nam là nhằm khuyến khích các

hoạt động đầu tư theo định hướng “ưu tiên” của Nhà nước. Trải qua hơn ba thập kỷ thực hiện đường lối đổi mới, cùng với các biện pháp kinh tế khác, chính sách ưu đãi thuế, trong đó có ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) đã góp phần quan trọng trong việc tăng cường tính hấp dẫn của môi trường đầu tư trong nước, tạo ra các động lực thúc đẩy hoạt động đầu tư, kinh doanh phát triển, đẩy mạnh xuất khẩu và thúc đẩy tăng trưởng kinh tế đất nước<sup>2</sup>. Mặc dù vậy, các quy định về ưu đãi thuế TNDN thời gian qua còn tồn tại những hạn chế làm phát sinh vướng mắc trong thực tiễn áp dụng. Từ đó, đặt ra yêu cầu các nhà lập pháp cần phải tiếp tục nghiên cứu, điều chỉnh những quy định này cho phù hợp với bối cảnh mới.

\* Trường Đại học Đồng Tháp.

<sup>1</sup> Xem thêm: Lý Phương Duyên và Nguyễn Thị Thương Huyền, *Ưu đãi thuế - giải pháp tài chính hỗ trợ, phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ*, Tạp chí Nghiên cứu lập pháp, số 13 (221), năm 2012, tr.77.

<sup>2</sup> Xem thêm: Trương Bá Tuấn, *Chính sách ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp của Việt Nam: Những vấn đề đặt ra và định hướng cải cách*, Tạp chí Kinh tế tài chính Việt Nam, số 01, tháng 2, năm 2017, tr.57.

## 2. Những bất cập của quy định về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp

Nhìn chung, các quy định trong chính sách ưu đãi về thuế TNDN của Việt Nam thời gian qua đã có những bước đột phá đáng kể như: Quy định mở rộng các ngành, nghề được ưu đãi, mở rộng đối tượng dự án được hưởng ưu đãi, hạ mức thuế suất phổ thông... Qua đó, góp phần tạo ra môi trường đầu tư thuận lợi nhằm thu hút vốn đầu tư trong và ngoài nước, thúc đẩy doanh nghiệp mở rộng sản xuất kinh doanh và tăng cường xuất khẩu. Tuy nhiên, khi phân tích và đánh giá về hiệu quả của các hình thức ưu đãi thuế TNDN ở Việt Nam nói chung, trong đó có ưu đãi đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp đã cho thấy một số vấn đề còn tồn tại trong quy định của pháp luật.

### 2.1. Về phạm vi áp dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với dự án đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp

Theo quy định tại Điều 15 và điểm e khoản 1 Điều 16 của Luật Đầu tư năm 2014, dự án đầu tư thuộc danh mục ngành, nghề nông nghiệp tại Phụ lục I ban hành kèm theo Nghị định số 118/2015/NĐ-CP được áp dụng các hình thức ưu đãi đầu tư về thuế TNDN; thuế nhập khẩu; tiền thuê đất, tiền sử dụng đất, thuế sử dụng đất. Tuy nhiên, trên thực tế, nhiều dự án đầu tư nông nghiệp không được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo quy định trên. Nguyên nhân dẫn đến bất cập này là do việc xác định đối tượng ưu đãi đầu tư nông nghiệp giữa Luật Đầu tư năm 2014 và Luật Thuế TNDN hiện hành chưa thống nhất. Cụ thể, khi đối chiếu quy định tại điểm đ khoản 2, khoản 3 Điều 15 của Văn bản hợp nhất số 12/VBHN-BTC năm 2015 với quy định của Luật Đầu tư năm 2014

nhận thấy, nhiều ngành, nghề nông nghiệp thuộc đối tượng được hưởng ưu đãi đầu tư với hình thức ưu đãi thuế TNDN, nhưng căn cứ vào Luật Thuế TNDN thì không được ưu đãi. Mặc dù việc áp dụng từng hình thức ưu đãi cụ thể đối với dự án đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp được thực hiện theo quy định của các văn bản quy phạm pháp luật có liên quan, nhưng với cách quy định của hai văn bản trên dẫn đến sự chưa thống nhất trong quy định của pháp luật. Điều này ảnh hưởng trực tiếp đến quyền, lợi ích hợp pháp của nhà đầu tư và gây khó khăn cho cơ quan thẩm quyền khi áp dụng luật.

### 2.2. Về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp

So với các quy định trước đây, quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN hiện hành<sup>3</sup> đã được hướng dẫn khá chi tiết nhằm tạo cơ sở pháp lý trong việc quản lý nguồn thu ngân sách nhà nước, đảm bảo việc áp dụng ưu đãi được hiệu quả, công khai và phát huy tốt vai trò của chính sách khuyến khích đầu tư vào lĩnh vực nông nghiệp. Bên cạnh những điểm tiến bộ so với quy định trước đây, quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN hiện hành còn tồn tại những hạn chế sau:

*Một là, vướng mắc trong quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư tại khoản 4 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật thuế TNDN*

<sup>3</sup> Điều 18 Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật Thuế TNDN; Điều 18 Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN.

Nhằm hướng dẫn cụ thể quy định đối với điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN theo Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật Thuế TNDN, Bộ Tài chính đã ban hành Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC ngày 14/09/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN hợp nhất từ các thông tư: Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/06/2014 của Bộ Tài chính; Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/08/2014 của Bộ Tài chính; Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính và Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/06/2015 của Bộ Tài chính (sau đây gọi tắt là Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN) quy định chi tiết một số điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN khác như: *“Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế TNDN do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì các khoản thu nhập từ lĩnh vực ưu đãi đầu tư và các khoản thu nhập như thanh lý phế liệu, phế phẩm của sản phẩm thuộc lĩnh vực được ưu đãi đầu tư, chênh lệch tỷ giá liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của lĩnh vực được ưu đãi, lãi tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn, các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác cũng được hưởng ưu đãi thuế TNDN”<sup>4</sup>*. Quy định này thể hiện rõ thiện chí trong cam kết

về ưu đãi mà Nhà nước dành cho nhà đầu tư, nhưng trên thực tế việc xác định *“các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác”* chưa được quy định cụ thể trong các văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn Luật Thuế TNDN. Về vấn đề này, Ông Nguyễn Văn Phụng - Phó Vụ trưởng Vụ chính sách thuế (Bộ Tài chính) lo ngại nếu dùng cụm từ *“các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác sẽ gây khó khăn trong việc xác định các khoản thu nhập được miễn thuế”<sup>5</sup>*. Mặc dù, người viết đồng tình với quan điểm quy định theo hướng mở rộng này nhằm tăng phạm vi áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với nhà đầu tư nông nghiệp. Tuy nhiên, như thế nào là *“khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác”* và cách thức xác định tính có liên quan trực tiếp thì chưa có quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN. Bởi lẽ, theo quy định của Luật Thuế TNDN, doanh nghiệp phải tự căn cứ vào quy định của pháp luật để xác định thu nhập nào được miễn thuế khi thực hiện thủ tục miễn thuế.

Hai là, vướng mắc trong quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với dự án đầu tư mở rộng tại khoản 6 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015

So với quy định trước đây, Luật Thuế TNDN hiện hành đã áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với cả dự án đầu tư mở rộng<sup>6</sup>. Đây là một quy định mới được bổ sung, đáp ứng yêu cầu thực tiễn và khuyến khích nhà đầu tư mở rộng quy mô sản xuất, kinh

<sup>4</sup> Điểm a khoản 4 Điều 18 Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hợp nhất Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN.

<sup>5</sup> Nguyễn Văn Phụng, *Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp: Một số vấn đề đặt ra*, Tạp chí Tài chính, số 04, năm 2013, tr.112.

<sup>6</sup> Điều 18 Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật Thuế TNDN.

## 2. Những bất cập của quy định về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp

Nhìn chung, các quy định trong chính sách ưu đãi về thuế TNDN của Việt Nam thời gian qua đã có những bước đột phá đáng kể như: Quy định mở rộng các ngành, nghề được ưu đãi, mở rộng đối tượng dự án được hưởng ưu đãi, hạ mức thuế suất phổ thông... Qua đó, góp phần tạo ra môi trường đầu tư thuận lợi nhằm thu hút vốn đầu tư trong và ngoài nước, thúc đẩy doanh nghiệp mở rộng sản xuất kinh doanh và tăng cường xuất khẩu. Tuy nhiên, khi phân tích và đánh giá về hiệu quả của các hình thức ưu đãi thuế TNDN ở Việt Nam nói chung, trong đó có ưu đãi đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp đã cho thấy một số vấn đề còn tồn tại trong quy định của pháp luật.

### 2.1. Về phạm vi áp dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với dự án đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp

Theo quy định tại Điều 15 và điểm e khoản 1 Điều 16 của Luật Đầu tư năm 2014, dự án đầu tư thuộc danh mục ngành, nghề nông nghiệp tại Phụ lục I ban hành kèm theo Nghị định số 118/2015/NĐ-CP được áp dụng các hình thức ưu đãi đầu tư về thuế TNDN; thuế nhập khẩu; tiền thuê đất, tiền sử dụng đất, thuế sử dụng đất. Tuy nhiên, trên thực tế, nhiều dự án đầu tư nông nghiệp không được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo quy định trên. Nguyên nhân dẫn đến bất cập này là do việc xác định đối tượng ưu đãi đầu tư nông nghiệp giữa Luật Đầu tư năm 2014 và Luật Thuế TNDN hiện hành chưa thống nhất. Cụ thể, khi đối chiếu quy định tại điểm d khoản 2, khoản 3 Điều 15 của Văn bản hợp nhất số 12/VBHN-BTC năm 2015 với quy định của Luật Đầu tư năm 2014

nhận thấy, nhiều ngành, nghề nông nghiệp thuộc đối tượng được hưởng ưu đãi đầu tư với hình thức ưu đãi thuế TNDN, nhưng căn cứ vào Luật Thuế TNDN thì không được ưu đãi. Mặc dù việc áp dụng từng hình thức ưu đãi cụ thể đối với dự án đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp được thực hiện theo quy định của các văn bản quy phạm pháp luật có liên quan, nhưng với cách quy định của hai văn bản trên dẫn đến sự chưa thống nhất trong quy định của pháp luật. Điều này ảnh hưởng trực tiếp đến quyền, lợi ích hợp pháp của nhà đầu tư và gây khó khăn cho cơ quan thẩm quyền khi áp dụng luật.

### 2.2. Về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp

So với các quy định trước đây, quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN hiện hành<sup>3</sup> đã được hướng dẫn khá chi tiết nhằm tạo cơ sở pháp lý trong việc quản lý nguồn thu ngân sách nhà nước, đảm bảo việc áp dụng ưu đãi được hiệu quả, công khai và phát huy tốt vai trò của chính sách khuyến khích đầu tư vào lĩnh vực nông nghiệp. Bên cạnh những điểm tiến bộ so với quy định trước đây, quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN hiện hành còn tồn tại những hạn chế sau:

*Một là, vướng mắc trong quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư tại khoản 4 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật thuế TNDN*

<sup>3</sup> Điều 18 Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật Thuế TNDN; Điều 18 Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN.

Nhằm hướng dẫn cụ thể quy định đối với điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN theo Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật Thuế TNDN, Bộ Tài chính đã ban hành Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC ngày 14/09/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN hợp nhất từ các thông tư: Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/06/2014 của Bộ Tài chính; Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/08/2014 của Bộ Tài chính; Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính và Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/06/2015 của Bộ Tài chính (sau đây gọi tắt là Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN) quy định chi tiết một số điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN khác như: *“Doanh nghiệp có dự án đầu tư được hưởng ưu đãi thuế TNDN do đáp ứng điều kiện về lĩnh vực ưu đãi đầu tư thì các khoản thu nhập từ lĩnh vực ưu đãi đầu tư và các khoản thu nhập như thanh lý phế liệu, phế phẩm của sản phẩm thuộc lĩnh vực được ưu đãi đầu tư, chênh lệch tỷ giá liên quan trực tiếp đến doanh thu, chi phí của lĩnh vực được ưu đãi, lãi tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn, các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác cũng được hưởng ưu đãi thuế TNDN”*<sup>4</sup>. Quy định này thể hiện rõ thiện chí trong cam kết

về ưu đãi mà Nhà nước dành cho nhà đầu tư, nhưng trên thực tế việc xác định *“các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác”* chưa được quy định cụ thể trong các văn bản quy phạm pháp luật hướng dẫn Luật Thuế TNDN. Về vấn đề này, Ông Nguyễn Văn Phụng - Phó Vụ trưởng Vụ chính sách thuế (Bộ Tài chính) lo ngại nếu dùng cụm từ *“các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác sẽ gây khó khăn trong việc xác định các khoản thu nhập được miễn thuế”*<sup>5</sup>. Mặc dù, người viết đồng tình với quan điểm quy định theo hướng mở rộng này nhằm tăng phạm vi áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với nhà đầu tư nông nghiệp. Tuy nhiên, như thế nào là *“khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác”* và cách thức xác định tính có liên quan trực tiếp thì chưa có quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN. Bởi lẽ, theo quy định của Luật Thuế TNDN, doanh nghiệp phải tự căn cứ vào quy định của pháp luật để xác định thu nhập nào được miễn thuế khi thực hiện thủ tục miễn thuế.

Hai là, *vướng mắc trong quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với dự án đầu tư mở rộng tại khoản 6 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015*

So với quy định trước đây, Luật Thuế TNDN hiện hành đã áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với cả dự án đầu tư mở rộng<sup>6</sup>. Đây là một quy định mới được bổ sung, đáp ứng yêu cầu thực tiễn và khuyến khích nhà đầu tư mở rộng quy mô sản xuất, kinh

<sup>4</sup> Điểm a khoản 4 Điều 18 Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hợp nhất Thông tư hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN.

<sup>5</sup> Nguyễn Văn Phụng, *Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp: Một số vấn đề đặt ra*, Tạp chí Tài chính, số 04, năm 2013, tr.112.

<sup>6</sup> Điều 18 Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 hợp nhất Luật Thuế TNDN.

doanh. Tuy nhiên, quy định về điều kiện xác định dự án đầu tư mở rộng để được hưởng ưu đãi thuế TNDN còn tồn tại bất cập và vướng mắc trong quá trình thực thi. Cụ thể, tại khoản 6 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN, quy định chỉ những dự án đầu tư mở rộng quy mô sản xuất, nâng cao công suất, đổi mới công nghệ sản xuất thuộc lĩnh vực hoặc địa bàn ưu đãi thuế TNDN nếu đáp ứng một trong ba tiêu chí theo quy định tại điểm a khoản 6 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN mới thuộc diện hưởng ưu đãi là dự án đầu tư mở rộng. Như vậy, với cách xác định “dự án đầu tư mở rộng” theo quy định của Luật Thuế TNDN làm phát sinh hai vấn đề là: (i) Phạm vi xác định dự án nào là dự án đầu tư mở rộng bị thu hẹp hơn so với Luật Đầu tư năm 2014, (ii) Cách hiểu về khái niệm dự án đầu tư mở rộng giữa quy định của Luật Đầu tư năm 2014 và Luật Thuế TNDN là chưa thống nhất. Đồng thời, tiêu chí xác định “lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN” và “địa bàn được ưu đãi thuế TNDN” được nêu tại điểm a khoản 6 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 còn tồn tại hai vấn đề: (i) Việc xác định “lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN” của dự án đầu tư mở rộng theo quy định vừa nêu chưa cụ thể, rõ ràng trong quá trình áp dụng luật. Nguyên nhân dẫn đến bất cập này là do các văn bản hướng dẫn Luật Thuế TNDN hiện hành không quy định

cụ thể danh mục các ngành, nghề hay lĩnh vực ưu đãi đầu tư theo quy định trên; (ii) Quy định “địa bàn được ưu đãi thuế TNDN” tại điểm a khoản 6 Điều 18 của Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 được xác định dựa theo danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn ban hành kèm theo Văn bản hợp nhất số 12/VBHN-BTC năm 2015 như hiện nay là chưa hợp lý và chưa thống nhất. Bởi lẽ, Luật Đầu tư năm 2014 là văn bản quy phạm pháp luật nền tảng và quy định chung về các hình thức ưu đãi đầu tư, nhưng khi áp dụng thì không căn cứ vào quy định này. Mặt khác, danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn hoặc địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn của Luật Thuế TNDN hiện hành còn chông chéo dẫn đến chưa thống nhất với danh mục được quy định của Luật Đầu tư.

### *2.3. Về phạm vi các thu nhập được miễn thuế thu nhập doanh nghiệp*

Bên cạnh mặt tích cực của quy định mở rộng phạm vi thu nhập được miễn thuế và đối tượng nhà đầu tư được miễn thuế TNDN, trong bối cảnh thực hiện “Đề án tái cơ cấu ngành nông nghiệp theo hướng nâng cao giá trị gia tăng và phát triển bền vững”, có thể thấy việc áp dụng quy định này trên thực tế còn những hạn chế nhất định. Bởi lẽ, chỉ có thu nhập của một số ngành, nghề nông nghiệp được liệt kê tại Điều 4 của Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 và thực hiện ở địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn mới thuộc trường hợp được miễn thuế TNDN theo quy định về ưu đãi đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp. Như vậy, tiêu chí xác định thu nhập của doanh nghiệp đầu tư nông nghiệp được

miễn thuế TNDN phải thỏa mãn cả điều kiện về tiêu chí ngành, nghề đầu tư và địa bàn đầu tư. Đồng thời, các khoản thu nhập này còn phải đáp ứng điều kiện “*về tỷ lệ giá trị nguyên vật liệu là nông sản, thủy sản trên chi phí sản xuất hàng hóa, sản phẩm từ 30% trở lên và sản phẩm, hàng hóa từ chế biến nông sản, thủy sản không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt*”<sup>7</sup>. Ngoài ra, doanh nghiệp cần phải xuất trình những loại giấy tờ nào để được xem là căn cứ chứng minh việc xác định tỷ lệ theo quy định trên là đúng. Bởi lẽ, hiện nay, chưa có văn bản hướng dẫn và quy định cụ thể việc xác định “*về tỷ lệ giá trị nguyên vật liệu là nông sản, thủy sản trên chi phí sản xuất hàng hóa, sản phẩm từ 30% trở lên và sản phẩm, hàng hóa từ chế biến nông sản, thủy sản không thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt*” là do doanh nghiệp tự xác định hay cơ quan có thẩm quyền xác định. Như vậy, trên thực tế nhà đầu tư nông nghiệp muốn được ưu đãi theo quy định này là rất khó vì phải đáp ứng khá nhiều điều kiện và phải xuất trình các giấy tờ chứng minh. Từ các phân tích trên, có thể nhận thấy, quy định này chưa thật sự phù hợp với tinh thần chung của chính sách thu hút vốn đầu tư vào lĩnh vực nông nghiệp hiện nay.

Mặt khác, quy định xác định tiêu chí về “*địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn*” tại Điều 4 của Văn bản hợp nhất số 04/VBHN-VPQH năm 2013 còn chưa cụ thể, rõ ràng. Nghĩa là, việc xác định địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn của quy định trên là dựa vào danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội

đặc biệt khó khăn được ban hành kèm theo Văn bản hợp nhất số 12/VBHN-BTC năm 2015 hay theo danh mục tại Phụ lục II của Nghị định số 118/2015/NĐ-CP. Bởi lẽ, trong quy định của các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN, có nhiều điều khoản quy định về việc xác định địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn, địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn được hưởng ưu đãi thuế TNDN theo quy định của pháp luật thuế TNDN, nhưng các địa bàn này không thống nhất với danh mục địa bàn có điều kiện kinh tế - xã hội khó khăn được ưu đãi đầu tư theo quy định của Luật Đầu tư đã được phân tích ở phần trên. Và hiện nay, các văn bản dưới luật điều chỉnh về thuế TNDN chưa hướng dẫn cụ thể quy định này. Điều đó dẫn đến những khó khăn trong quá trình áp dụng quy định pháp luật của cơ quan có thẩm quyền và ảnh hưởng đến quyền lợi của nhà đầu tư.

#### **2.4. Về việc áp dụng chung những ưu đãi các ngành, nghề của lĩnh vực đầu tư khác cho lĩnh vực đầu tư nông nghiệp và về mức thuế suất phổ thông làm căn cứ ưu đãi giảm thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam**

Là một trong các lĩnh vực pháp luật có liên quan trực tiếp đến chính sách thu hút vốn đầu tư vào nông nghiệp, các ưu đãi theo quy định của Luật Thuế TNDN năm 2008 và Luật sửa đổi một số điều của Luật Thuế TNDN năm 2013 có nhiều đổi mới với nhiều chính sách ưu đãi, khuyến khích doanh nghiệp đầu tư phát triển. Theo đánh giá của nhiều nhà nghiên cứu, mức độ ưu đãi thuế ở Việt Nam hiện hành là khá cao và đa dạng mức thuế suất áp dụng ưu đãi, cụ thể là<sup>8</sup>: 10% trong 15 năm, 20% trong 10

<sup>7</sup> Khoản 1 Điều 4 Văn bản hợp nhất số 12/VBHN-BTC năm 2015 hợp nhất Nghị định quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN.

<sup>8</sup> Pham, DM, Le, TM & Shukla GP (2011), *Legal Framework for Tax Administration*, Shukla, GP,

năm (từ ngày 01/01/2016 áp dụng thuế suất 17%), 10% trong suốt thời gian hoạt động dự án hay 15% đối với một số thu nhập từ hoạt động đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp; miễn thuế 04 năm và giảm 50% số thuế TNDN phải nộp trong 09 năm tiếp theo; cho phép chuyên lỗ (trong vòng 05 năm); hoàn thuế cho lợi nhuận tái đầu tư... Sự thay đổi mạnh mẽ này đã có những tác động nhất định đến tình hình thu hút vốn đầu tư vào các ngành, lĩnh vực kinh tế ở Việt Nam nói chung và lĩnh vực nông nghiệp nói riêng.

Mặc dù vậy, trong bối cảnh thực hiện Nghị quyết số 26-NQ/TW về nông nghiệp, nông dân, nông thôn<sup>9</sup> và “Đề án tái cơ cấu ngành nông nghiệp theo hướng nâng cao giá trị gia tăng và phát triển bền vững” đã đặt ra yêu cầu mới trong chính sách ưu đãi thuế TNDN ở Việt Nam. Trên cơ sở phân tích, đánh giá hiệu quả của chính sách này đối với việc thu hút vốn đầu tư vào nông nghiệp, nhiều nhà nghiên cứu cơ bản đã chỉ ra hai vấn đề còn tồn tại đó là:

*Thứ nhất*, theo TS. Đặng Kim Sơn: “Các quy định về ưu đãi thuế TNDN hiện hành chỉ phù hợp với doanh nghiệp đầu tư kinh doanh trong lĩnh vực khác mà chưa thực sự phù hợp với các doanh nghiệp đầu tư vào nông nghiệp. Bởi lẽ, đặc điểm của ngành nông nghiệp là thời gian đầu tư ban đầu cao, chậm thu hồi vốn và hiệu suất sinh lời thấp. Do đó, nếu áp dụng những ưu đãi này cho lĩnh vực nông nghiệp thì chưa tạo được

*điểm hấp dẫn đối với nhà đầu tư, đặc biệt là nguồn vốn đầu tư trực tiếp từ nước ngoài (FDI)*<sup>10</sup>.

*Thứ hai*, Việt Nam tuy đã có những bước thay đổi, giảm thuế suất thuế TNDN xuống còn 20% (từ ngày 01/01/2016) tương đương với mức trung bình hiện nay của các quốc gia châu Á. Tuy nhiên, nếu so với nhiều quốc gia, vùng lãnh thổ - nơi mà có nhiều doanh nghiệp FDI đến đầu tư như Singapore, Hồng Kông, Đài Loan, Ma-cao, Thái Lan, thì với mức thuế suất thuế TNDN 20% của Việt Nam như hiện nay là tương đối khá cao<sup>11</sup>. Điều này có thể tạo ra động lực thúc đẩy các doanh nghiệp FDI chuyển lợi nhuận cho công ty mẹ ở nước ngoài, thông qua cơ chế chuyển giá<sup>12,13</sup>.

### 3. Một số kiến nghị định hướng hoàn thiện quy định pháp luật về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp

Để góp phần khuyến khích và thu hút vốn đầu vào nông nghiệp trong bối cảnh thực hiện “Đề án tái cơ cấu ngành nông

Pham, DM, Engleschalk, M & Le TM (ed.), *Tax Reform in Vietnam: Toward a More Efficient and Equitable Tax System*, World Bank, Washington DC, 2011, p. 36.

<sup>9</sup> Nghị quyết số 26-NQ/TW ngày 05/08/2008 của Ban chấp hành Trung ương khóa X về nông nghiệp, nông dân và nông thôn.

<sup>10</sup> Văn Lâm, *Khuyến khích đầu tư vào nông nghiệp: Cần thay đổi cách làm chính sách*, [http://www.mof.gov.vn/webcenter/portal/vclvcsc/r/m/tsk/dtm/tskdmn\\_chitiet?dDocName=MOF158581&dID=79489&\\_afrlLoop=20494309225085489#!%40%40%3FDfD%3D79489%26\\_afrlLoop%3D20494309225085489%26dDocName%3DMOF158581%26\\_adf.ctrl-state%3D1czbr9s2nr\\_4](http://www.mof.gov.vn/webcenter/portal/vclvcsc/r/m/tsk/dtm/tskdmn_chitiet?dDocName=MOF158581&dID=79489&_afrlLoop=20494309225085489#!%40%40%3FDfD%3D79489%26_afrlLoop%3D20494309225085489%26dDocName%3DMOF158581%26_adf.ctrl-state%3D1czbr9s2nr_4), truy cập ngày 10/01/2019.

<sup>11</sup> Nguyễn Thị Lan Hương, *Chính sách ưu đãi thuế đối với hoạt động đầu tư nước ngoài*, Tạp chí Tài chính, kỳ 2, tháng 04/2016, tr.43-44.

<sup>12</sup> Xem thêm Lê Xuân Trường, *Chống chuyển giá ở Việt Nam - Tiếp tục hoàn thiện khung pháp lý và các điều kiện*, Tạp chí Tài chính, số 04, năm 2012, tr.128.

<sup>13</sup> Nguyễn Thị Lan, *Quản lý chống chuyển giá: Kết quả bước đầu*, <http://tapchitaichinh.vn/nguyen-cuu-trao-doi/trao-doi-binh-luan/quan-ly-chong-chuyen-gia-ket-qua-buoc-dau-81175.html>, truy cập ngày 10/12/2018.

ngiệp theo hướng nâng cao giá trị gia tăng và phát triển bền vững”, người viết đề xuất một số kiến nghị định hướng hoàn thiện quy định pháp luật về ưu đãi thuế TNDN trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp, cụ thể:

**Một là**, trong lĩnh vực thuế TNDN cần sớm ban hành văn bản hướng dẫn phạm vi áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với dự án đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp. Theo đó, các văn bản hướng dẫn Luật Thuế TNDN cần quy định thống nhất với quy định của Luật Đầu tư năm 2014 trong phạm vi xác định dự án nào là dự án đầu tư thuộc ngành, nghề nông nghiệp để được ưu đãi thuế TNDN.

**Hai là**, qua vấn đề đã được phân tích ở phần trên trong quy định về điều kiện áp dụng ưu đãi thuế TNDN đối với dự án đầu tư mở rộng, thiết nghĩ cần thống nhất quy định về cách hiểu cũng như tiêu chí để xác định dự án đầu tư mở rộng. Theo đó, cần sửa đổi, bổ sung quy định về cách xác định dự án đầu tư mở rộng mà Luật Thuế TNDN hiện hành đang quy định. Nên chăng, khi sửa đổi, bổ sung quy định này cần hướng theo cách quy định dự án đầu tư mở rộng của Luật Đầu tư năm 2014. Điều này vừa phù hợp với chính sách thu hút đầu tư của Đảng và Nhà nước ta, hạn chế được tình trạng chồng lấn, mâu thuẫn giữa các văn bản quy phạm pháp luật. Đồng thời, qua đó, đảm bảo quyền lợi chính đáng của nhà đầu tư trong thực tiễn áp dụng. Mặt khác, đối với quy định về tiêu chí xác định “lĩnh vực ưu đãi thuế TNDN” và “địa bàn được ưu đãi thuế TNDN” của dự án đầu tư mở rộng theo quy định của Luật Thuế TNDN, cần sớm ban hành văn bản hướng dẫn chi tiết. Theo đó, nên ban hành danh mục các ngành, nghề hay lĩnh vực ưu đãi đầu tư thống nhất với

quy định của Luật Đầu tư. Bởi lẽ, cho đến nay Luật Đầu tư là văn bản quy phạm pháp luật nền tảng điều chỉnh các hoạt động trong lĩnh vực đầu tư ở Việt Nam.

**Ba là**, thiết nghĩ các Bộ, ngành chủ quản về đầu tư, mà trực tiếp là Bộ Tài chính, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, Bộ Kế hoạch và Đầu tư sớm phối hợp ban hành văn bản hướng dẫn chi tiết cách xác định “các khoản thu nhập có liên quan trực tiếp khác” tại điểm a khoản 4 Văn bản hợp nhất số 26/VBHN-BTC năm 2015 để làm cơ sở pháp lý cho doanh nghiệp thực hiện đúng quy định. Đối với chủ thể quản lý, điều này tạo điều kiện cho việc áp dụng quy định pháp luật về ưu đãi thuế TNDN được minh bạch và đồng bộ, góp phần hiện thực hóa những cam kết của Nhà nước trong chính sách thu hút đầu tư nông nghiệp. Thông qua đó, góp phần đáng kể vào việc cải thiện môi trường đầu tư ở Việt Nam nói chung, đặc biệt là quy định pháp luật về ưu đãi đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp ngày càng được khơi thông và hiệu quả.

**Bốn là**, hiện nay, việc quy định và áp dụng chung các hình thức ưu đãi thuế TNDN cho các ngành, nghề đầu tư như hiện nay vẫn chưa tạo được đòn bẩy để thu hút nhà đầu tư vào lĩnh vực nông nghiệp. Vì lẽ đó, nếu có thể trong thời gian tới, cần định hướng xây dựng hệ thống các quy định về ưu đãi đầu tư dành riêng cho lĩnh vực nông nghiệp sao cho vừa phù hợp với đặc thù riêng của lĩnh vực này, nhưng vẫn tuân thủ các cam kết quốc tế về đầu tư mà Việt Nam đã ký kết. Từ đó, góp phần hiện thực hóa các quy định của chính sách về khuyến khích đầu tư vào nông nghiệp, nông thôn mà Đảng và Nhà nước ta đã đề ra.

Mặt khác, trên cơ sở phân tích những điểm còn hạn chế của quy định về mức thuế suất phổ thông làm căn cứ ưu đãi giảm thuế suất thuế TNDN và từ thực tế quản lý nhà nước về thuế hiện nay, nên chẳng giảm thêm mức thuế suất phổ thông của thuế TNDN. Bởi lẽ, điều này vừa để tăng tính cạnh tranh quốc gia trong thu hút đầu tư nước ngoài, giảm bớt “động cơ” chuyển giá của các doanh nghiệp FDI; đồng thời tăng thêm tính hấp dẫn trong chính sách ưu đãi thuế TNDN đối với các nhà đầu tư. Về vấn đề này, bên cạnh nhiều quan điểm lo ngại nếu hạ mức thuế suất phổ thông thuế TNDN và tăng các ưu đãi thuế TNDN sẽ làm giảm nguồn thu ngân sách nhà nước từ thuế TNDN<sup>14</sup>, phần lớn các nhà nghiên cứu về chính sách tài chính của Việt Nam đều đồng quan điểm nên hạ mức thuế suất phổ thông thuế TNDN được thực hiện theo lộ trình như trước đây<sup>15</sup>. Cụ thể, theo TS. Nguyễn Thị Lan Hương, “mức thuế suất phổ thông thuế TNDN tối ưu là 18,5%”<sup>16</sup>. Người viết đồng quan điểm nên hạ mức thuế suất phổ thông thuế TNDN trong giai đoạn tới theo một lộ trình xác định trước, vì những lý do sau: (i) Giảm thuế suất thuế TNDN xuống mức 18,5% sẽ không gây tác động giảm thu ngân sách nhà nước đột ngột, mà còn làm cho tổng số thu thuế tăng lên. Bởi việc giảm thuế sẽ làm giảm số thu thuế trong ngắn hạn, nhưng làm tăng tích lũy, tăng đầu tư, giảm sự gian lận thuế, trốn thuế bằng nhiều hình thức<sup>17,18</sup>; (ii) Việt Nam là quốc gia cần

vốn cho đầu tư phát triển, việc giảm thuế suất thuế TNDN sẽ tạo ra môi trường kinh doanh năng động, nhất là đối với việc thu hút nguồn lực đầu tư nước ngoài vào lĩnh vực nông nghiệp<sup>19</sup> và (iii) Giảm thuế là một biện pháp hạn chế động cơ chuyển giá. Quan sát các nước có cùng mức phát triển trong khu vực và trên thế giới thì mức thuế suất thấp (18,5%) sẽ làm giảm tối đa động cơ “chuyển giá” nhằm trốn thuế của các doanh nghiệp FDI<sup>20</sup>.

#### 4. Kết luận

Nông nghiệp là một lĩnh vực sản xuất đặc thù bởi phụ thuộc rất lớn vào các yếu tố tự nhiên, vốn đầu tư ban đầu lớn, thời gian đầu tư lâu dài, tỷ lệ rủi ro cao, nhưng lợi nhuận thu về chậm. Vì vậy, việc nghiên cứu và hoàn thiện các quy định pháp luật về ưu đãi thuế TNDN dành cho nhà đầu tư trong lĩnh vực nông nghiệp không chỉ tạo ra điều kiện và mời chào các nguồn vốn trong dân cư, đặc biệt là các doanh nghiệp đầu tư vào lĩnh vực sản xuất, kinh doanh này, mà còn góp phần đảm bảo cho tiến trình cải thiện môi trường đầu tư trong nước. Tuy nhiên, pháp luật về ưu đãi thuế TNDN trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp được xem là một chế định phức tạp trong khoa học pháp lý. Trong phạm vi bài viết, tác giả chỉ hệ thống một số bất cập và vướng mắc cơ bản của quy định pháp luật hiện hành về ưu đãi thuế TNDN trong lĩnh vực đầu tư nông nghiệp; qua đó, góp phần thực hiện Nghị quyết số 26-NQ/TW của Ban chấp hành Trung ương Đảng khóa X về nông nghiệp, nông dân, nông thôn.

<sup>14</sup> Chính phủ, *Tờ trình về dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN năm 2013 và Tờ trình về dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế năm 2014*.

<sup>15</sup> Nguyễn Văn Phụng, *ltdđ*, tr.113.

<sup>16</sup> Nguyễn Thị Lan Hương, *ltdđ*, tr.46.

<sup>17</sup> Nguyễn Thị Lan Hương, *ltdđ*, tr.46.

<sup>18</sup> Nguyễn Văn Phụng, *ltdđ*, tr.112-113.

<sup>19</sup> Nguyễn Văn Phụng, *ltdđ*, tr.114.

<sup>20</sup> Nguyễn Thị Lan Hương, *ltdđ*, tr.45.