

# Pháp luật về ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp đối với dự án đối tác công tư

Cao Thị Thùy Như

**Tóm tắt**—Hợp tác công tư đang được xem là giải pháp để nâng cao chất lượng hệ thống cơ sở hạ tầng và dịch vụ công ở nước ta. Đảng và Nhà nước cũng đã khẳng định sẽ có chính sách ưu đãi thích hợp để phát triển mô hình đối tác công tư, trong đó có ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, giữa pháp luật đầu tư và pháp luật thuế hiện vẫn chưa có sự thống nhất về vấn đề này. Bài viết sẽ làm rõ các ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp hiện đang áp dụng đối với dự án đối tác công tư, đánh giá tính tương thích với pháp luật đầu tư và đưa ra quan điểm cá nhân về việc điều chỉnh các quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp nhằm thống nhất với Nghị định 63/2018/NĐ-CP cũng như để khuyến khích nhà đầu tư tham gia vào mô hình đối tác công tư.

**Từ khóa**—Ưu đãi, thuế thu nhập doanh nghiệp, dự án, dự án đối tác công tư, pháp luật...

## 1 GIỚI THIỆU

ĐẦU tư theo hình thức đối tác công tư (Public Private Partnership, sau đây gọi tắt là PPP) là hình thức đầu tư được thực hiện trên cơ sở hợp đồng dự án giữa cơ quan nhà nước có thẩm quyền và nhà đầu tư, doanh nghiệp dự án để xây dựng, cải tạo, vận hành, kinh doanh, quản lý công trình hạ tầng, cung cấp dịch vụ công<sup>1</sup>. Về bản chất, PPP là sự hợp tác giữa khu vực công và khu vực tư nhằm khai thác thế mạnh của mỗi bên, từ đó các bên đạt được lợi ích mà mình mong muốn với chi phí thấp nhất, hay nói cách khác là đạt hiệu quả tối ưu. Cụ thể, Nhà nước có được cơ sở hạ tầng và dịch vụ công nhưng không cần tốn quá nhiều tiền từ ngân sách, lại tận dụng được thế mạnh về kỹ thuật, công nghệ, kỹ năng quản lý của tư nhân; người dân được lựa chọn sử dụng công trình hạ

tầng và dịch vụ công với chất lượng tốt hơn; nhà đầu tư thu được lợi nhuận từ việc kinh doanh công trình hạ tầng, cung cấp dịch vụ công. Trong giai đoạn hiện nay, trước thực trạng hệ thống cơ sở hạ tầng và dịch vụ công của nước ta còn chưa hoàn thiện cộng với nguồn vốn ngân sách nhà nước hạn hẹp thì PPP đang được đánh giá là giải pháp hữu hiệu nhất để cải thiện chất lượng cơ sở hạ tầng và dịch vụ công, tạo động lực phát triển nền kinh tế đất nước. Mặc dù PPP đã được áp dụng khá phổ biến trên thế giới nhưng ở nước ta thì đây vẫn còn là một hình thức đầu tư khá mới mẻ khi chỉ vừa được thí điểm vào năm 2010 và chính thức được ghi nhận vào năm 2014. Do đó, để mô hình này phát triển và đạt hiệu quả như mong đợi, pháp luật cần có sự can thiệp ở nhiều khía cạnh, từ khung pháp luật điều chỉnh PPP đến cơ chế quản lý, kiểm tra, giám sát việc thực hiện dự án PPP trên thực tế. Trong phạm vi bài viết này, tác giả chỉ xin tiếp cận ở một khía cạnh nhỏ, đó là vấn đề ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp (thuế TNDN) đối với dự án PPP.

## 2 TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU, CƠ SỞ LÝ THUYẾT VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### 2.1 Tổng quan nghiên cứu

Đầu tư theo hình thức đối tác công tư không còn là một vấn đề mới mà nó đã được thảo luận trong khá nhiều công trình nghiên cứu ở nước ta. Có thể kể đến một số công trình nghiên cứu tiêu biểu như Luận án tiến sĩ “Hợp đồng BOT trong pháp luật hiện hành và thực tiễn áp dụng tại Việt Nam” của tác giả Nguyễn Thị Láng<sup>2</sup>, Luận án tiến sĩ “Hình thức hợp tác công tư (Public Private Partnership) để phát triển cơ sở hạ tầng giao thông đường bộ tại

Ngày nhận bản thảo: 22-08-2018, ngày chấp nhận đăng: 13-10-2018, ngày đăng 29-10-2018.

Tác giả Cao Thị Thùy Như, công tác tại trường Đại học Thủ Dầu Một (Email: nhuctt@tdmu.edu.vn).

<sup>1</sup> Khoản 1 Điều 3 Nghị định 63/2018/NĐ-CP ngày 04/5/2018 của Chính phủ về đầu tư theo hình thức đối tác công tư.

<sup>2</sup> Nguyễn Thị Láng (2008), *Hợp đồng BOT trong pháp luật hiện hành và thực tiễn áp dụng tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ Luật học, Trường Đại học Luật Thành phố Hồ Chí Minh.

Việt Nam” của tác giả Huỳnh Thị Thúy Giang<sup>3</sup>, sách chuyên khảo “Phương thức đối tác công - tư (PPP): Kinh nghiệm quốc tế và khuôn khổ thể chế tại Việt Nam” do tác giả Nguyễn Thị Thu chủ biên<sup>4</sup>. Ngoài ra, còn có nhiều bài báo khoa học phân tích các khía cạnh khác nhau của mô hình PPP. Liên quan trực tiếp đến vấn đề ưu đãi thuế đối với dự án PPP, bài viết “Chính sách tài chính đối với dự án đầu tư theo hình thức đối tác công - tư ở Việt Nam” của nhóm tác giả Nguyễn Thị Ngọc Huyền và Nguyễn Thị Hồng Minh<sup>5</sup> khi phân tích về thực trạng tài chính cho mô hình PPP ở nước ta đã đánh giá rằng chúng ta chưa có sự khác biệt về ưu đãi thuế giữa dự án PPP với các dự án công truyền thống, đồng thời các ưu đãi tài chính cũng chưa đầy đủ trong suốt vòng đời của dự án mà chỉ tập trung vào trong giai đoạn xây dựng. Tuy nhiên, giải pháp cụ thể nào để khắc phục bất cập trên thì bài viết chưa phân tích sâu. Đánh giá chung, hầu hết các công trình nghiên cứu đều có đề cập đến vấn đề ưu đãi đầu tư đối với dự án PPP và khẳng định rằng chúng ta cần có chính sách ưu đãi thích hợp để thu hút nhà đầu tư tham gia vào mô hình này. Riêng về ưu đãi thuế TNDN thì hầu như các công trình nghiên cứu chỉ mới đề cập sơ qua, còn các nội dung ưu đãi cụ thể như thế nào thì các công trình nghiên cứu còn bỏ ngỏ.

## 2.2 Lý thuyết nghiên cứu

Theo học thuyết về đại diện của Ronald Coase, cổ đông/chủ sở hữu phải thiết lập cơ chế đãi ngộ (compensation mechanism) thích hợp cho các nhà quản trị, đồng thời thiết lập cơ chế giám sát (supervisory mechanism) để hạn chế những hành vi tư lợi của người quản lý công ty. Rõ ràng, đối với con người kinh tế (homo economics), bên cạnh “cây gậy” – chế tài trừng phạt khi thực hiện không đúng nghĩa vụ, còn cần “củ cà rốt” – quyền lợi và những khuyến khích kèm theo khi thực hiện tốt nghĩa vụ<sup>6</sup>. Mặc dù học thuyết trên chủ yếu đề cập

đến mối quan hệ giữa các chủ thể trong nội bộ doanh nghiệp nhưng cũng có thể được vận dụng vào mối quan hệ đối tác công tư để định hướng nghiên cứu về cơ chế ưu đãi đầu tư và giám sát việc thực hiện dự án PPP, bởi mối quan hệ đối tác công tư cũng tương tự mối quan hệ đại diện/ ủy thác nên cũng cần “củ cà rốt” để khuyến khích nhà đầu tư tham gia vào mối quan hệ này nhưng đồng thời cũng cần “cây gậy” để bảo đảm họ thực hiện tốt nghĩa vụ của mình. Nói cách khác, để mô hình PPP đạt hiệu quả tối ưu thì Nhà nước cần có chế độ ưu đãi thích hợp cho nhà đầu tư song song với cơ chế kiểm tra, giám sát để nhà đầu tư thực hiện đúng hợp đồng dự án. Đây chính là nền tảng lý thuyết để tác giả tiếp tục phân tích và kiến nghị về cơ chế ưu đãi đối với dự án PPP. Đương nhiên, nhà đầu tư cần được hưởng nhiều ưu đãi, nhưng trong phạm vi bài viết này, tác giả chỉ đề cập đến một loại ưu đãi cụ thể đó là ưu đãi về thuế TNDN. Mặc dù hiệu quả của chính sách ưu đãi thuế đối với việc định hướng và thu hút đầu tư vẫn còn rất khác nhau ở các nước nhưng đây có thể được xem là một trong những hình thức ưu đãi thiết thực đối với nhà đầu tư bởi đó là yếu tố quyết định số lợi nhuận còn lại của nhà đầu tư sau khi thực hiện dự án và cũng hoàn toàn phù hợp với tinh thần của Nghị định 63/2018/NĐ-CP “Nhà đầu tư, doanh nghiệp dự án được hưởng các ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định của pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp”<sup>7</sup>.

## 2.3 Câu hỏi nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu

Câu hỏi đặt ra khi thảo luận về chủ đề của bài viết đó là “Liệu rằng các ưu đãi thuế TNDN mà nhà đầu tư đang được hưởng theo pháp luật thuế hiện hành đã thống nhất với các quy định của pháp luật đầu tư hay chưa? Giải pháp nào để khắc phục tình trạng này?”. Theo khảo sát ban đầu, giả thuyết đặt ra là mặc dù phần lớn lĩnh vực khuyến khích đầu tư theo mô hình PPP quy định tại Nghị định 63/2018/NĐ-CP đã được hưởng ưu đãi thuế TNDN nhưng vẫn còn một số lĩnh vực chưa được hưởng ưu đãi. Để làm rõ câu hỏi nghiên cứu và chứng minh giả thuyết nghiên cứu, tác giả sẽ phân tích các quy định của pháp luật thuế TNDN, so sánh, đối chiếu với các quy định của Nghị định 63/2018/NĐ-CP và đưa ra một số đánh giá dựa trên quan điểm cá nhân.

<sup>3</sup> Huỳnh Thị Thúy Giang (2012), *Hình thức hợp tác công tư (Public Private Partnership) để phát triển cơ sở hạ tầng giao thông đường bộ tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ Kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.

<sup>4</sup> Nguyễn Thị Thu và các đồng tác giả (2013), *Phương thức đối tác công - tư (PPP): Kinh nghiệm quốc tế và khuôn khổ thể chế tại Việt Nam*, NXB Tri thức, Hà Nội.

<sup>5</sup> Nguyễn Thị Ngọc Huyền và Nguyễn Thị Hồng Minh (2016), “Chính sách tài chính đối với dự án đầu tư theo hình thức đối tác công - tư ở Việt Nam”, *Kinh tế và Dự báo*, 18, tr. 10-12.

<sup>6</sup> Học thuyết này được Ronald Coase đề cập trong bài viết nổi tiếng “*The Nature of the Firm*” năm 1930.

Xem thêm: Phạm Trí Hùng (2013), “Đề xuất đóng góp cho dự thảo Luật doanh nghiệp (sửa đổi) từ góc độ kinh tế học pháp luật”, *Khoa học pháp lý*, 02, tr. 16.

<sup>7</sup> Khoản 1 Điều 59 Nghị định 63/2018/NĐ-CP.

## 2.4 Phương pháp nghiên cứu

Để giải quyết nhiệm vụ nghiên cứu trên, bài viết sẽ sử dụng chủ yếu hai phương pháp: (i) phương pháp phân tích để làm rõ các quy định của pháp luật thuế và pháp luật đầu tư liên quan đến dự án PPP; và (ii) phương pháp so sánh để đánh giá sự tương thích giữa các quy định về ưu đãi thuế TNDN cho dự án PPP của pháp luật thuế so với các quy định chung về PPP của pháp luật đầu tư, từ đó làm cơ sở để đánh giá và đưa ra các kiến nghị.

## 3 KẾT QUẢ VÀ THẢO LUẬN

### 3.1 Kết quả

Theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 (sửa đổi), số thuế mà đối tượng nộp thuế phải nộp trong kỳ tính thuế bằng thu nhập tính thuế nhân (x) với thuế suất. Trong đó, thu nhập tính thuế được xác định bằng thu nhập chịu thuế trừ (-) thu nhập được miễn thuế và các khoản lỗ được kết chuyển từ các năm trước. Thu nhập chịu thuế được xác định bằng doanh thu trừ (-) các khoản chi được trừ của hoạt động sản xuất, kinh doanh cộng (+) thu nhập khác. Ngoài ra, đối tượng nộp thuế có thể trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ, nếu có thì phần trích lập này sẽ được trừ ra khỏi thu nhập tính thuế<sup>8</sup>. Có thể tóm tắt công thức chung để xác định số thuế TNDN như sau:

$$\text{Thuế TNDN} = [(\text{Doanh thu} - \text{Chi phí} + \text{Thu nhập khác}) - (\text{Thu nhập miễn thuế} + \text{Các khoản lỗ từ các năm trước chuyển sang}) - \text{Phần trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ}] \times \text{Thuế suất}$$

Trong các thành tố trên thì “doanh thu”, “chi phí”, “thu nhập khác”, “lỗ năm trước” và “phần trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ” gần như không thể hiện sự ưu đãi rõ rệt giữa các đối tượng nộp thuế, chỉ có hai thành tố “thu nhập được miễn thuế” và “thuế suất” là thể hiện rõ nét điều này. Đối với những đối tượng nộp thuế được ưu đãi, Nhà nước sẽ cho họ được miễn thuế đối với một số khoản thu nhập hoặc cho họ được áp dụng mức thuế suất thấp hơn, ngoài ra còn có thể cho họ được miễn thuế, giảm thuế trong một khoảng thời gian nhất định.

Đối với dự án PPP, hiện tại Luật Thuế thu nhập

doanh nghiệp không đưa ra ưu đãi riêng, hay nói cách khác, thuật ngữ “đối tác công tư” không xuất hiện trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế TNDN. Tuy nhiên, các dự án PPP vẫn sẽ được hưởng ưu đãi thuế TNDN nếu dự án đáp ứng các điều kiện ưu đãi về địa bàn đầu tư, lĩnh vực đầu tư hoặc các điều kiện ưu đãi khác liên quan đến quy mô dự án, số lượng lao động, loại lao động... Như vậy, Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành quy định cơ chế ưu đãi theo nguyên tắc những doanh nghiệp kinh doanh trên cùng một địa bàn, cùng một lĩnh vực, cùng quy mô hoặc cùng đáp ứng một số điều kiện ưu đãi nào đó thì sẽ được hưởng ưu đãi như nhau, không phân biệt hình thức đầu tư. Hay nói cách khác, việc nhà đầu tư tiến hành hoạt động đầu tư bằng hình thức nào (đầu tư thành lập tổ chức kinh tế, đầu tư theo hình thức hợp tác kinh doanh, đầu tư theo hình thức đối tác công tư, đầu tư bằng hình thức góp vốn, mua cổ phần, phần vốn góp tại tổ chức kinh tế) không phải là tiêu chí để xác định ưu đãi thuế TNDN.

Theo Nghị định 63/2018/NĐ-CP, mô hình PPP được khuyến khích áp dụng trong các lĩnh vực sau: (i) Giao thông vận tải; (ii) Nhà máy điện, đường dây tải điện; (iii) Hệ thống chiếu sáng công cộng; hệ thống cung cấp nước sạch; hệ thống thoát nước; hệ thống thu gom, xử lý nước thải, chất thải; công viên; nhà, sân bãi để ô tô, xe, máy móc, thiết bị; nghĩa trang; (iv) Trụ sở cơ quan nhà nước; nhà ở công vụ; nhà ở xã hội; nhà ở tái định cư; (v) Y tế; giáo dục, đào tạo, dạy nghề; văn hóa; thể thao; du lịch; khoa học và công nghệ, khí tượng thủy văn; ứng dụng công nghệ thông tin; (vi) Hạ tầng thương mại; hạ tầng khu đô thị, khu kinh tế, khu công nghiệp, cụm công nghiệp, khu công nghệ thông tin tập trung; hạ tầng kỹ thuật công nghệ cao; cơ sở ươm tạo, cơ sở kỹ thuật, khu làm việc chung hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa; (vii) Nông nghiệp và phát triển nông thôn; dịch vụ phát triển liên kết sản xuất gắn với chế biến, tiêu thụ sản phẩm nông nghiệp; và (viii) Các lĩnh vực khác theo quyết định của Thủ tướng Chính phủ<sup>9</sup>.

Đối chiếu lại với pháp luật thuế TNDN, có thể nhận thấy rằng các lĩnh vực đầu tư được hưởng ưu đãi thuế TNDN chưa bao quát hết các lĩnh vực đầu tư được khuyến khích thực hiện theo mô hình PPP. Cụ thể, pháp luật thuế TNDN có quy định ưu đãi đối với dự án đầu tư mới phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước (nhà máy nước,

<sup>8</sup> Điều 7, 11, 17 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 (sửa đổi, bổ sung 2013, 2014).

<sup>9</sup> Khoản 1 Điều 4 Nghị định 63/2018/NĐ-CP.

nhà máy điện, hệ thống cấp thoát nước; cầu, đường bộ, đường sắt; cảng hàng không, cảng biển, cảng sông; sân bay, nhà ga và công trình cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng khác do Thủ tướng Chính phủ quyết định), dự án xã hội hóa trong lĩnh vực giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hóa, thể thao và môi trường, dự án đầu tư kinh doanh nhà ở xã hội, dự án nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ, dự án thuộc lĩnh vực nông nghiệp<sup>10</sup>. Tuy nhiên, đối với dự án thuộc các lĩnh vực khác như hệ thống chiếu sáng công cộng, công viên; nhà, sân bãi thể ô tô, xe, máy móc, thiết bị; nghĩa trang; trụ sở cơ quan nhà nước; nhà ở công vụ; nhà ở tái định cư; khí tượng thủy văn; du lịch; hạ tầng thương mại; hạ tầng khu đô thị, khu kinh tế, khu công nghiệp, cụm công nghiệp, khu công nghệ thông tin tập trung; hạ tầng kỹ thuật công nghệ cao; cơ sở ươm tạo, cơ sở kỹ thuật, khu làm việc chung hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa; dịch vụ phát triển liên kết sản xuất gắn với chế biến, tiêu thụ sản phẩm nông nghiệp thì chưa được đề cập trong diện ưu đãi thuế TNDN.

Ngoài ra, nếu xét riêng về dự án đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng – một lĩnh vực đầu tư đang được áp dụng phổ biến theo mô hình PPP ở nước ta hiện nay và cũng là lĩnh vực được Nhà nước ưu tiên nhất – thì có thể nhận thấy các ưu đãi thuế TNDN đối với loại dự án này vẫn còn hai điểm chưa rõ. Một là, pháp luật thuế TNDN quy định ưu đãi đối với một số dự án cơ sở hạ tầng (nhà máy điện, nhà máy nước, cầu, đường bộ...) và mở rộng thêm đối với các công trình hạ tầng đặc biệt quan trọng khác do Thủ tướng Chính phủ quyết định<sup>11</sup>. Quy định này có thể được hiểu rằng dự án đầu tư phát triển công trình hạ tầng đặc biệt quan trọng (được liệt kê và những công trình khác do Thủ tướng Chính phủ quyết định) là loại dự án được hưởng ưu đãi. Thế nhưng, pháp luật thuế TNDN chưa làm rõ thế nào là “công trình hạ tầng đặc biệt quan trọng”. Và nếu nhà đầu tư thực hiện dự án đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng nhưng không phải là công trình hạ tầng đặc biệt quan trọng thì có được hưởng ưu đãi thuế TNDN hay không. Trong

khi đó, pháp luật đầu tư có những tiêu chí phân loại dự án PPP khá rõ ràng dựa trên tầm quan trọng, vốn đầu tư và lĩnh vực đầu tư của dự án. Theo đó, dự án PPP được phân thành 4 loại là dự án quan trọng quốc gia, dự án nhóm A, dự án nhóm B và dự án nhóm C<sup>12</sup>. Hai là, theo quy định của pháp luật thuế TNDN, dự án đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng đặc biệt quan trọng của Nhà nước sẽ được hưởng ưu đãi nhưng với điều kiện là dự án phải phát sinh doanh thu, thu nhập từ quá trình hoạt động<sup>13</sup>. Điều này có nghĩa rằng nếu nhà đầu tư chỉ thi công, xây dựng công trình mà không kinh doanh trên công trình thì dự án sẽ không được hưởng ưu đãi. Như vậy, dự án được thực hiện theo hợp đồng BT sẽ không được hưởng ưu đãi thuế TNDN trong trường hợp này<sup>14</sup>. Tuy nhiên, có một vấn đề chưa rõ đó là nếu nhà đầu tư không bỏ vốn xây dựng công trình mà chỉ kinh doanh, quản lý công trình (tức dự án được thực hiện theo hợp đồng O&M) thì thu nhập của nhà đầu tư phát sinh từ dự án có được hưởng ưu đãi thuế TNDN hay không, bởi theo cách hiểu thông thường thì “đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng” nghĩa là nhà đầu tư bỏ vốn để xây dựng hoặc cải tạo công trình cơ sở hạ tầng. Khảo sát các quy định khác của pháp luật thuế TNDN, chế độ ưu đãi đối với trường hợp nhà đầu tư thực hiện dự án kinh doanh, quản lý công trình hạ tầng của Nhà nước cũng chưa được đề cập. Trong khi đó, liên hệ với pháp luật đầu tư, Nghị định 63/2018/NĐ-CP quy định dự án PPP có thể là dự án xây dựng, cải tạo, vận hành, kinh doanh, quản lý công trình hạ tầng<sup>15</sup>. Đồng thời, trong các loại hợp đồng dự án, có hợp đồng O&M là loại hợp đồng mà nhà đầu tư chỉ kinh doanh, quản lý, vận hành công trình có sẵn của Nhà nước. Đây là loại hợp đồng được thực hiện để khai thác khả năng kinh doanh, quản lý của tư nhân nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng công trình (tương tự hợp đồng Franchise được áp dụng phổ biến ở một số nước trên thế giới).

Một vấn đề khác liên quan đến việc chuyển lỗ, hiện tại Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp quy định thời gian chuyển lỗ chung cho tất cả dự án đầu tư

<sup>10</sup> Điểm a, b, c Khoản 1; Điểm b, d Khoản 2; Điểm b Khoản 3 và Khoản 3a Điều 13 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp (sửa đổi)

<sup>11</sup> Điểm b Khoản 1 Điều 19 Thông tư 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 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 thu nhập doanh nghiệp (đã được sửa đổi, bổ sung bởi Thông tư số 119/2014/TT-BTC, Thông tư số 151/2014/TT-BTC, Thông tư số 96/2015/TT-BTC, Thông tư 130/2016/TT-BTC và Thông tư 25/2018/TT-BTC).

<sup>12</sup> Khoản 2 Điều 4 Nghị định 63/2018/NĐ-CP; Điều 7, 8, 9, 10 Luật Đầu tư công 2014.

<sup>13</sup> Điểm b Khoản 1 Điều 19 Thông tư 78/2014/TT-BTC (sửa đổi).

<sup>14</sup> Tác giả đồng tình với quy định trên, bởi dự án BT là loại dự án “đòi đất lấy công trình”, nhà đầu tư được nhận lại lợi ích tương ứng ngay sau khi hoàn thành công trình để bù đắp chi phí đầu tư. Họ không kinh doanh và phát sinh lợi nhuận trực tiếp từ công trình nên rủi ro từ loại hợp đồng này gần như không có.

<sup>15</sup> Khoản 1 Điều 3 Nghị định 63/2018/NĐ-CP

là 5 năm, kể từ năm tiếp sau năm phát sinh lỗi. Tuy nhiên, trên thực tế, các dự án PPP, đặc biệt là dự án đầu tư xây dựng công trình hạ tầng quan trọng có vốn đầu tư lớn, thường có giai đoạn đầu tư xây dựng tương đối dài (khoảng 5 năm) và thời gian kinh doanh để hoàn vốn cũng khá dài (khoảng 20-30 năm). Do vậy, trong thời gian dự án chưa đi vào kinh doanh thì doanh nghiệp dự án sẽ không có thu nhập tính thuế và sẽ không chuyển được hết khoản lỗ của giai đoạn đầu tư xây dựng trong vòng 5 năm. Vậy nên, theo tác giả, với tính đặc thù của dự án PPP như trên, nếu áp dụng quy định chung của pháp luật thuế TNDN về việc chuyển lỗ thì có thể không phù hợp.

Như vậy, qua phân tích các quy định có liên quan của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và Nghị định 63/2018/NĐ-CP, có thể rút ra một số nhận định sau:

Thứ nhất, chưa có sự thống nhất hoàn toàn giữa các lĩnh vực ưu đãi đầu tư trong pháp luật thuế TNDN với các lĩnh vực được khuyến khích đầu tư theo mô hình PPP tại Nghị định 63/2018/NĐ-CP.

Thứ hai, pháp luật thuế TNDN chưa làm rõ các loại dự án cơ sở hạ tầng được hưởng ưu đãi, chưa có sự phân biệt giữa các loại dự án cơ sở hạ tầng, đồng thời chưa làm rõ trường hợp dự án kinh doanh, quản lý công trình hạ tầng có được hưởng ưu đãi hay không.

Thứ ba, thời gian chuyển lỗ theo quy định chung của pháp luật thuế TNDN là khá ngắn trong khi đặc thù của dự án PPP là thời gian đầu tư xây dựng và kinh doanh công trình khá dài.

Việc chưa thống nhất hoàn toàn giữa pháp luật thuế TNDN và pháp luật đầu tư cũng hoàn toàn dễ hiểu bởi Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp được ban hành năm 2008 và được sửa đổi, bổ sung năm 2013, 2014, trong khi đó Nghị định về PPP vừa mới được ban hành năm 2015 và thay thế vào năm 2018. Mặc dù pháp luật về PPP vẫn chưa ổn định, đang trong quá trình hoàn thiện và hướng tới ban hành Luật về đầu tư theo hình thức đối tác công tư nhưng thiết nghĩ trước mắt chúng ta cần cập nhật lại các quy định của pháp luật thuế TNDN để phần nào đáp ứng tình hình hiện tại và tương lai gần, góp phần thực hiện chủ trương của Nhà nước trong việc thu hút đầu tư vào dự án PPP thông qua công cụ thuế.

### 3.2 Thảo luận

Trên cơ sở những bất cập đã phân tích trên, theo tác giả, chúng ta cần sửa đổi, bổ sung một số quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp theo hướng: (i) cập nhật thêm một số lĩnh vực khuyến khích đầu tư theo mô hình PPP vào diện ưu đãi thuế TNDN; (ii) làm rõ các tiêu chí để xác định dự án cơ sở hạ tầng được hưởng ưu đãi thuế TNDN, đồng thời có sự phân loại theo quy định của pháp luật đầu tư để từ đó xác định mức ưu đãi phù hợp với từng loại dự án dựa trên tầm quan trọng của dự án, vốn đầu tư, thời gian thực hiện dự án và rủi ro mà nhà đầu tư có thể đối mặt khi thực hiện dự án; và (iii) kéo dài thời gian chuyển lỗ đối với một số dự án PPP.

Với định hướng trên, quan điểm cá nhân của tác giả về nội dung sửa đổi, bổ sung cụ thể như sau:

Thứ nhất, Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và các văn bản hướng dẫn thi hành cần bổ sung một số lĩnh vực đầu tư vào diện ưu đãi thuế TNDN, bao gồm hệ thống chiếu sáng công cộng, công viên; nhà, sân bãi để ô tô, xe, máy móc, thiết bị; nghĩa trang; trụ sở cơ quan nhà nước; nhà ở công vụ; nhà ở tái định cư; khí tượng thủy văn; du lịch; hạ tầng thương mại; hạ tầng khu đô thị, khu kinh tế, khu công nghiệp, cụm công nghiệp, khu công nghệ thông tin tập trung; hạ tầng kỹ thuật công nghệ cao; cơ sở ươm tạo, cơ sở kỹ thuật, khu làm việc chung hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa; dịch vụ phát triển liên kết sản xuất gắn với chế biến, tiêu thụ sản phẩm nông nghiệp. Các lĩnh vực này có thể được bổ sung bằng cách lồng ghép vào những lĩnh vực tương tự. Chẳng hạn, bổ sung dự án hạ tầng thương mại; hạ tầng khu đô thị, khu kinh tế, khu công nghiệp, cụm công nghiệp, khu công nghệ thông tin tập trung; hạ tầng kỹ thuật công nghệ cao vào nhóm các dự án cơ sở hạ tầng. Hay bổ sung dự án cơ sở ươm tạo, cơ sở kỹ thuật, khu làm việc chung hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa bên cạnh dự án đầu tư xây dựng - kinh doanh cơ sở ươm tạo công nghệ cao, ươm tạo doanh nghiệp công nghệ cao; bổ sung dự án nhà ở tái định cư bên cạnh nhà ở xã hội. Trên cơ sở đó, dự án thuộc những lĩnh vực mới bổ sung sẽ được hưởng ưu đãi bằng với mức ưu đãi đang áp dụng với những dự án thuộc lĩnh vực tương tự.

Thứ hai, đối với dự án cơ sở hạ tầng, cần có ưu đãi đối với tất cả dự án cơ sở hạ tầng nhưng có sự phân biệt giữa các loại dự án dựa trên tầm quan trọng, quy mô dự án, cũng như phân biệt dự án xây

dựng công trình hạ tầng với dự án cải tạo, vận hành, kinh doanh, quản lý công trình hạ tầng. Điều này một mặt để thống nhất và bao quát các loại hợp đồng dự án tại Nghị định 63/2018/NĐ-CP, mặt khác để đưa ra mức ưu đãi thích hợp cho từng loại dự án. Theo tác giả, cần phân biệt dự án cơ sở hạ tầng thành 3 loại: (i) dự án công trình hạ tầng thuộc loại dự án trọng quốc gia và dự án nhóm A theo Luật Đầu tư công 2014 mà trong đó nhà đầu tư tài trợ vốn xây dựng công trình (tức được thực hiện theo các loại hợp đồng BOT, BTO, BLT, BTL, BOO hoặc các loại hợp đồng tương tự khác); (ii) dự án đầu tư xây dựng công trình hạ tầng thuộc dự án nhóm B, nhóm C và dự án cải tạo công trình hạ tầng; và (iii) dự án vận hành, kinh doanh, quản lý công trình hạ tầng (tức được thực hiện theo hợp đồng O&M). Trong đó, mức ưu đãi sẽ giảm dần lần lượt theo từng loại dự án. Lý do là đối với loại dự án thứ (i) thì nguồn vốn nhà đầu tư bỏ ra thường rất lớn và có thể phần nhiều là vốn tín dụng, thời gian thực hiện dự án dài, rủi ro nhà đầu tư phải đối mặt cũng cao hơn so với các loại dự án khác. Còn đối với loại dự án thứ (iii) thì nhà đầu tư không bỏ vốn xây dựng mà chỉ vận hành, kinh doanh trên công trình có sẵn của Nhà nước, do đó rủi ro nhà đầu tư phải đối mặt là thấp nhất.

Thứ ba, cần xem xét kéo dài thời gian chuyển lỗ đối với một số dự án PPP và xem như đây là một hình thức ưu đãi đầu tư. Theo tác giả, việc kéo dài thời gian chuyển lỗ chỉ nên áp dụng đối với dự án công trình hạ tầng có giai đoạn xây dựng (tức được thực hiện theo loại hợp đồng B-x-x) và thời gian xây dựng từ 5 năm trở lên. Thời gian chuyển lỗ đối với số lỗ phát sinh trong giai đoạn xây dựng có thể được kéo dài thêm khoảng 3 năm từ năm dự án bắt đầu vào giai đoạn kinh doanh. Còn trong giai đoạn kinh doanh thì dự án đã phát sinh doanh thu, chúng ta vẫn nên áp dụng quy định chuyển lỗ chung của pháp luật thuế TNDN (5 năm) để đảm bảo tính công bằng với các dự án đầu tư khác.

Cũng cần lưu ý rằng chế độ ưu đãi đối với dự án PPP chỉ nên áp dụng đối với những dự án đầu tư mới để thu hút đầu tư, đồng thời nhà đầu tư phải đáp ứng các điều kiện ưu đãi chung<sup>16</sup> và chỉ được hưởng ưu đãi đối với thu nhập phát sinh từ dự án PPP. Ngoài ra, nếu trong cùng một thời gian, nếu dự án PPP được hưởng nhiều mức ưu đãi thì nhà đầu tư được quyền lựa chọn áp dụng mức ưu đãi

có lợi nhất<sup>17</sup>.

#### 4 KẾT LUẬN

PPP là mô hình thật sự cần thiết để phát triển hệ thống cơ sở hạ tầng, dịch vụ công ở nước ta và sẽ có khuynh hướng được áp dụng đa dạng hơn trong thời gian tới. Nhằm phát huy bản chất tốt đẹp của PPP và khuyến khích các nhà đầu tư có năng lực tham gia phát triển hệ thống cơ sở hạ tầng và dịch vụ công thông qua mô hình này thì cần thiết phải có những chính sách ưu đãi, hỗ trợ, trong đó có chính sách ưu đãi về tài chính thông qua công cụ thuế. Điều này cũng phù hợp với vai trò của thuế “là công cụ để điều tiết vĩ mô nền kinh tế”, hướng người dân thực hiện những hoạt động mang lại lợi ích cho xã hội và hạn chế những hoạt động có tác động tiêu cực. Đương nhiên, chính sách ưu đãi cũng cần đi kèm với việc lựa chọn những dự án phù hợp và cơ chế giám sát chặt chẽ, tránh tình trạng nhà đầu tư lợi dụng mô hình PPP để trục lợi.

#### TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 (sửa đổi, bổ sung 2013, 2014)
- [2] Luật Đầu tư công 2014
- [3] Nghị định 63/2018/NĐ-CP ngày 04/5/2018 của Chính phủ về đầu tư theo hình thức đối tác công tư
- [4] Thông tư 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 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 thu nhập doanh nghiệp (đã được sửa đổi, bổ sung bởi Thông tư số 119/2014/TT-BTC, Thông tư số 151/2014/TT-BTC, Thông tư số 96/2015/TT-BTC, Thông tư 130/2016/TT-BTC và Thông tư 25/2018/TT-BTC)
- [5] Huỳnh Thị Thúy Giang (2012), Hình thức hợp tác công tư (Public Private Partnership) để phát triển cơ sở hạ tầng giao thông đường bộ tại Việt Nam, Luận án tiến sĩ Kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- [6] Nguyễn Thị Láng (2008), Hợp đồng BOT trong pháp luật hiện hành và thực tiễn áp dụng tại Việt Nam, Luận án tiến sĩ Luật học, Trường Đại học Luật Thành phố Hồ Chí Minh.
- [7] Nguyễn Thị Thu và các đồng tác giả (2013), Phương thức đối tác công - tư (PPP): Kinh nghiệm quốc tế và khuôn khổ chế độ tại Việt Nam, NXB Tri thức, Hà Nội.
- [8] Nguyễn Thị Ngọc Huyền và Nguyễn Thị Hồng Minh (2016), “Chính sách tài chính đối với dự án đầu tư theo hình thức đối tác công - tư ở Việt Nam”, Kinh tế và Dự báo, 18, tr. 10-12.
- [9] Phạm Trí Hùng (2013), “Đề xuất đóng góp cho dự thảo Luật doanh nghiệp (sửa đổi) từ góc độ kinh tế học pháp luật”, Khoa học pháp lý, 02, tr. 14-19.

<sup>16</sup> Điều kiện ưu đãi chung được quy định tại Điều 18 Thông tư 78/2014/TT-BTC (sửa đổi).

<sup>17</sup> Khoản 4 Điều 18 Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp 2008 (sửa đổi)

# Law on corporate income tax incentives for public private partnership projects

Cao Thi Thuy Nhu

Thu Dau Mot University

Corresponding author: [nhuctt@tdmu.edu.vn](mailto:nhuctt@tdmu.edu.vn)

Received: 22-08-2018; Accepted: 13-10-2018; Published: 29-10-2018

***Abstract***—Public private partnership is considered as a solution to improve the quality of infrastructure and public services in our country. The Party and State have also affirmed that appropriate incentives are needed to develop this model, including corporate income tax incentives. However, there is still disagreements between the investment law and the tax law on this issue. The paper will clarify the current corporate income tax incentives for public

private partnership projects, assess compatibility with the investment law, thereby presenting personal perspectives about the revision of Corporate Income Tax Law to be consistent with Decree 63/2018/NĐ-CP so as to attract investors to engage in the model.

***Keywords***—Incentives, corporate income tax, project, public private partnership project, law...