

## ƯU ĐÃI THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG NGHIÊN CỨU VÀ TRIỂN KHAI CỦA DOANH NGHIỆP VIỆT NAM

**ThS. Hoàng Văn Tuyên**  
Viện Chiến lược và Chính sách KH&CN

---

### **Tóm tắt:**

*Về bản chất, hoạt động nghiên cứu và triển khai có những đặc thù riêng, cần được khuyến khích và hưởng những ưu đãi cao nhất trong các sắc thuế. Tuy nhiên, chính sách ưu đãi thuế hiện hành ở Việt Nam đối với loại hình hoạt động đặc thù này còn nhiều hạn chế. Bài viết góp phần làm rõ thực trạng, những hạn chế của vấn đề này trong các sắc thuế đối với hoạt động nghiên cứu và triển khai của doanh nghiệp Việt Nam và một số gợi ý suy chính sách trong thời gian tới.*

**Từ khóa:** Hoạt động NC&TK; Doanh nghiệp; Ưu đãi thuế.

**Mã số:** 15081701

### **1. Giới thiệu**

Hiện nay, các sắc thuế áp dụng đối với hoạt động nghiên cứu và triển khai (NC&TK) nói chung và của doanh nghiệp nói riêng ở Việt Nam bao gồm: thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế giá trị gia tăng, thuế xuất nhập khẩu, thuế thu nhập cá nhân,... và được quy định ở nhiều văn bản quy phạm pháp luật (QPPL) khác nhau từ Luật Khoa học và Công nghệ, Luật Đầu tư, các đạo luật thuế đến các văn bản dưới luật khác. Về bản chất, hoạt động NC&TK có những đặc thù riêng, cần được khuyến khích và hưởng những ưu đãi cao nhất trong các sắc thuế. Tuy nhiên, chính sách ưu đãi thuế hiện hành ở Việt Nam đối với loại hình hoạt động đặc thù này còn nhiều bất cập. Các phần dưới đây phân tích những chính sách khuyến khích, ưu đãi về thuế đối với hoạt động NC&TK của doanh nghiệp Việt Nam thể hiện tại các văn bản QPPL (từ năm 2005) và thực tế đang diễn ra, từ đó đề xuất một số gợi ý suy chính sách trong thời gian tới.

### **2. Bản chất ưu đãi thuế đối với hoạt động nghiên cứu và triển khai**

Thuế được xem là khoản đóng góp thu nhập bắt buộc đối với các đối tượng do nhà nước quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật. Thuế là nghĩa vụ pháp lý của tổ chức, cá nhân phải chuyển một phần tài sản thuộc quyền sở hữu của mình vào ngân sách nhà nước khi có đầy đủ các yếu tố cấu thành do luật thuế quy định.

Sản phẩm NC&TK được thể hiện dưới dạng công thức, bản vẽ, bản báo cáo khoa học, bản thiết kế, vật mẫu, các giải pháp công nghệ mới, các bí quyết kỹ thuật, phương án công nghệ mới hoặc là các sản phẩm được tạo ra bởi các giải pháp nói trên như máy móc, thiết bị hàm chứa công nghệ mới,... Giá trị của sản phẩm NC&TK được cấu thành bởi các chi phí lao động hữu hình và vô hình - lao động chất xám. Tính đặc thù này vừa là lợi thế có sức mạnh thúc đẩy mọi quá trình trong nền sản xuất hàng hóa nhưng lại là khó khăn khi xem xét về giá đối với sản phẩm NC&TK, nền tảng của việc áp dụng các sắc thuế hiện hành đối với sản phẩm NC&TK.

Luật thuế quy định tổ chức và cá nhân có nghĩa vụ nộp ngân sách sau khi đã bán sản phẩm do mình tạo ra. Điều này cũng đồng nghĩa với việc thuế NC&TK chỉ phát sinh khi và chỉ khi sản phẩm NC&TK được trao đổi, được mua bán, được áp dụng vào thực tế sản xuất, kinh doanh và đời sống. Xuất phát từ các lý do trên, thuế chỉ đặt ra đối với các sản phẩm NC&TK đã được thương mại hóa (mua bán, chuyển giao, áp dụng vào sản xuất và phát sinh lãi), còn các sản phẩm chưa được thương mại hóa thì chưa có cơ sở tính thuế (*Nguyễn Văn Học, 2005*).

Có thể nói hoạt động NC&TK là hoạt động cần được khuyến khích và hưởng những ưu đãi cao nhất trong các sắc thuế, bởi hoạt động này là hoạt động khám phá, phát hiện, tìm hiểu bản chất, quy luật của sự vật, hiện tượng tự nhiên, xã hội và tư duy; sáng tạo giải pháp nhằm ứng dụng vào thực tiễn, và do đó có những đặc thù riêng (chẳng hạn như tính mới, tính rủi ro, tính khách quan,...). Đầu tư cho hoạt động nghiên cứu khoa học và triển khai thực nghiệm mang tính chất đầu tư chiều sâu, chưa thể mang lại hiệu quả ngay nhưng có tầm quan trọng to lớn, đặc biệt nếu kết quả được doanh nghiệp ứng dụng nhằm tăng năng suất, hạ giá thành, nâng cao chất lượng sản phẩm, tăng tính cạnh tranh của sản phẩm.

### **3. Ưu đãi thuế đối với hoạt động nghiên cứu và triển khai của doanh nghiệp trong các văn bản quy phạm pháp luật Việt Nam**

#### ***3.1. Ưu đãi thuế trong các văn bản quy phạm pháp luật về khoa học và công nghệ***

Luật KH&CN năm 2013<sup>1</sup> và một số văn bản QPPL về KH&CN khác quy định các trường hợp được hưởng chính sách ưu đãi theo quy định của pháp luật về thuế: (i) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; (ii) Thu nhập từ sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu áp dụng tại Việt Nam; sản phẩm đang trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm; (iii) doanh nghiệp công nghệ cao, doanh nghiệp nông nghiệp ứng

<sup>1</sup> Luật KH&CN số 29/2013/QH13 ngày 18/6/2013.

dụng công nghệ cao và một số hoạt động trong lĩnh vực công nghệ cao; (iv) Dịch vụ KH&CN; (v) Máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ; (vi) Kinh phí tài trợ của tổ chức, cá nhân cho hoạt động nghiên cứu khoa học; khoản tài trợ nhận được để sử dụng cho hoạt động nghiên cứu khoa học; (vii) Chuyển giao công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên chuyển giao cho tổ chức, cá nhân thuộc địa bàn kinh tế - xã hội khó khăn, địa bàn kinh tế - xã hội đặc biệt khó khăn; (viii) Các trường hợp khác được quy định tại các luật về thuế.

### ***3.2. Ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp***

*a) Luật Thuế Thu nhập doanh nghiệp năm 2008 và các văn bản hướng dẫn thi hành<sup>2</sup>*

Các văn bản này quy định thu nhập được miễn thuế:

- Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, thu nhập từ kinh doanh sản phẩm sản xuất thử nghiệm và thu nhập từ sản xuất sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam, thời gian miễn thuế tối đa không quá 01 năm, kể từ ngày bắt đầu sản xuất sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ, sản xuất thử nghiệm hoặc sản xuất theo công nghệ mới (Khoản 2, Điều 4, Nghị định số 124/2008/NĐ-CP).
- Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, thu nhập từ kinh doanh sản phẩm sản xuất thử nghiệm và thu nhập từ sản xuất sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam, kể cả thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải (CERs), thời gian miễn thuế tối đa không quá 01 năm, kể từ ngày bắt đầu sản xuất sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ, sản xuất thử nghiệm hoặc sản xuất theo công nghệ mới, kể từ ngày được cấp chứng chỉ giảm phát thải (CERs)” (Khoản 2, Điều 1, Nghị định số 122/2011/NĐ-CP).

Tại Khoản 3, Điều 8 của Thông tư số 123/2012/TT-BTC ngày 27/7/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế TNDN năm 2008, và hướng dẫn thi hành Nghị định số 124/2008/NĐ-CP, Nghị định số 122/2011/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật thuế TNDN quy định miễn thuế:

---

<sup>2</sup> Luật Thuế Thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 ngày 03/6/2008; Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ; Nghị định số 122/2011/NĐ-CP ngày 27/12/2011.

Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; Thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm và thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam, kể cả thu nhập từ chuyển nhượng chứng chỉ giảm phát thải (CERs). Thời gian miễn thuế tối đa không quá một (01) năm, kể từ ngày bắt đầu thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; ngày bắt đầu sản xuất thử nghiệm sản phẩm; ngày bắt đầu áp dụng công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam để sản xuất sản phẩm; ngày bắt đầu được cấp chứng chỉ giảm phát thải (CERs).

- (i) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ được miễn thuế phải đảm bảo các điều kiện sau:
- Có chứng nhận đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học;
  - Được cơ quan quản lý nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận.
- (ii) Thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên được áp dụng tại Việt Nam được miễn thuế phải đảm bảo công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam được cơ quan quản lý nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận”.

*b) Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN số 32/2013/QH13<sup>3</sup> và các văn bản hướng dẫn thi hành*

Các văn bản này quy định thu nhập được miễn thuế: Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, thu nhập từ bán sản phẩm sản xuất thử nghiệm và thu nhập từ sản xuất sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam, thời gian miễn thuế tối đa không quá 01 năm, kể từ ngày bắt đầu có doanh thu từ bán sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ, sản xuất thử nghiệm hoặc sản xuất theo công nghệ mới.

Tại Khoản 3, Điều 8 của Thông tư số 78/2014/TT-BTC<sup>4</sup> quy định thu nhập được miễn thuế: “Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; Thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm và thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam. Thời gian miễn thuế tối đa không quá một (01) năm, kể từ ngày bắt đầu có doanh thu bán sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ, sản xuất thử nghiệm hoặc sản xuất theo công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam.

<sup>3</sup> Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN số 32/2013/QH13 ngày 19/6/2013; Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Thuế TNDN và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN.

<sup>4</sup> Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN.

- (i) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ được miễn thuế phải đảm bảo các điều kiện sau:
- Có chứng nhận đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học;
  - Được cơ quan quản lý nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận là hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ.
- (ii) Thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên được áp dụng tại Việt Nam được miễn thuế phải đảm bảo công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam được cơ quan quản lý Nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận”.

Mặt khác, tại Khoản 1, Điều 18 của Thông tư số 78/2014/TT-BTC quy định: “các ưu đãi về thuế TNDN chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp thực hiện chế độ kế toán, hoá đơn, chứng từ và nộp thuế TNDN theo kê khai”.

Một điểm lưu ý nữa trong Luật Thuế TNDN năm 2013 (các Khoản 7 và Khoản 11, Điều 1) quy định: Áp dụng thuế suất 10% trong thời gian 15 năm đối với: Thu nhập của doanh nghiệp từ thực hiện dự án đầu tư mới thuộc các lĩnh vực: nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; Doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật Việt Nam được trích tối đa 10% thu nhập tính thuế hàng năm để lập Quỹ phát triển KH&CN của doanh nghiệp. Riêng doanh nghiệp nhà nước, ngoài việc thực hiện trích Quỹ phát triển KH&CN theo quy định của Luật này còn phải bảo đảm tỷ lệ trích Quỹ phát triển KH&CN tối thiểu theo quy định của pháp luật về KH&CN.

Như vậy, tính đến ngày 18/6/2014 với các quy định hiện hành về thuế TNDN đối với hoạt động KH&CN (trong đó có NC&TK), có thể dẫn đến một số bất cập và khó khăn triển khai áp dụng trong thực tế:

- *Thứ nhất*, với quy định tại Khoản 3, Điều 8 của Thông tư số 78/2014/TT-BTC thì có thể hiểu để có căn cứ miễn thuế, mỗi tổ chức kể cả doanh nghiệp phải có “chứng nhận đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học”<sup>5</sup> hay thậm chí từng hợp đồng<sup>6</sup> phải tiến hành đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học<sup>7</sup> (cần lưu ý rằng các văn bản ở đây dùng khái niệm đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học).
- *Thứ hai*, mỗi hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ (bất luận là hợp đồng của cơ quan nào) cần phải được cơ quan quản lý nhà nước

<sup>5</sup> Điểm đáng lưu ý không phân tích sâu trong bài viết này đó là khái niệm “phát triển công nghệ”, bao gồm cả mở rộng công nghệ và nâng cấp công nghệ (xem Vũ Cao Đàm, 2003).

<sup>6</sup> Tác giả dùng khái niệm “kinh phí thực hiện hợp đồng” thay vì “thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng”.

<sup>7</sup> Đăng ký hoạt động KH&CN của tổ chức KH&CN (được quy định tại các Điều 8 và 9 của Nghị định số 08/2014/NĐ-CP ngày 27/01/2014 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật KH&CN).

về khoa học có thẩm quyền xác nhận (cần lưu ý rằng các văn bản ở đây dùng khái niệm cơ quan quản lý nhà nước về khoa học có thẩm quyền).

- *Thứ ba*, trong trường hợp khi hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ được ký kết giữa một cơ quan quản lý Nhà nước về KH&CN có thẩm quyền (thường gọi là bên A) và một (hoặc nhiều) tổ chức thực hiện hợp đồng (thường gọi là bên B) thì bên B nếu muốn được miễn thuế đối với kinh phí thực hiện hợp đồng phải thêm “bản” xác nhận hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ của cơ quan quản lý Nhà nước về khoa học có thẩm quyền. Trong trường hợp bên B là hai tổ chức thực hiện trở lên, trong đó có một tổ chức không có “chứng nhận đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học” thì vấn đề này được xử lý thế nào?
- *Thứ tư*, trường hợp nếu tổ chức thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ không đáp ứng 02 điều kiện tối thiểu trên thì tổ chức vẫn phải chịu thuế TNDN và với mức thuế suất bao nhiêu phần trăm trên tổng kinh phí thực hiện hợp đồng?
- *Thứ năm*, phải chăng thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm trong thời kỳ sản xuất thử nghiệm được miễn thuế không cần điều kiện ràng buộc?
- *Thứ sáu*, thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên được áp dụng tại Việt Nam được miễn thuế phải đảm bảo công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam được cơ quan quản lý Nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận. Vấn đề ở đây cần có văn bản quy định cụ thể về thẩm quyền xác nhận công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam?
- *Thứ bảy*, phải chăng mọi “sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học...”<sup>8</sup> có thể bán, tạo doanh thu và việc “bóc tách” doanh thu này như thế nào?
- *Thứ tám*, “thời gian miễn thuế tối đa không quá một (01) năm, kể từ ngày bắt đầu thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ...” (được quy định tại Thông tư số 123/2012/TT-BTC) đã được sửa đổi thành “thời gian miễn thuế tối đa không quá 01 năm, kể từ ngày bắt đầu có doanh thu từ bán sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ...”. Tuy nhiên, đến đây lại xuất hiện sự không thống nhất “hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ” với “hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ” (được quy định tại Thông tư số 78/2014/TT-BTC). Điểm

---

<sup>8</sup> Một khía cạnh khác không phân tích trong bài này đó là, trong những trường hợp khi việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và triển khai thực nghiệm bị thất bại (nghiên cứu khoa học có tính rủi ro...).

rất quan trọng nữa là không thể áp đặt nghĩa vụ thuế đối với hoạt động NC&TK chỉ căn cứ vào hợp đồng ký kết mà phải căn cứ thời điểm xuất hóa đơn thanh toán hợp đồng và đối với hoạt động KH&CN (nếu còn chịu thuế) thời điểm phát sinh thuế là thời điểm chuyển giao kết quả cho bên đặt hàng kèm theo quyết toán.

- Thứ chín, cơ quan quản lý Nhà nước về khoa học có thẩm quyền cấp nào trong việc xác nhận hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ?
- Thứ mười, đối với một tổ chức NC&TK, việc thực hiện chế độ kế toán, hóa đơn, chứng từ theo quy định và nộp thuế TNDN theo kê khai được hiểu thế nào? Tổ chức NC&TK phải hạch toán theo chế độ kế toán doanh nghiệp? Hay trong cùng tổ chức NC&TK có hai hình thức hạch toán (hạch toán doanh nghiệp và hạch toán đơn vị sự nghiệp)? Nếu một tổ chức NC&TK không hạch toán kế toán theo chế độ doanh nghiệp thì không đủ điều kiện để được hưởng các ưu đãi thuế?

*c) Nghị định số 91/2014/NĐ-CP và văn bản hướng dẫn thi hành<sup>9</sup>*

Sửa đổi Khoản 3, Điều 4 của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP quy định được miễn thuế: “Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ theo quy định của pháp luật về KH&CN, được miễn thuế trong thời gian thực hiện hợp đồng và tối đa không quá 03 năm kể từ ngày bắt đầu có doanh thu từ thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; thu nhập từ bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng ở Việt Nam theo quy định của pháp luật và hướng dẫn của Bộ Khoa học và Công nghệ, được miễn thuế tối đa không quá 05 năm kể từ ngày có doanh thu từ bán sản phẩm; thu nhập từ bán sản phẩm sản xuất thử nghiệm trong thời gian sản xuất thử nghiệm theo quy định của pháp luật”.

Sửa đổi, bổ sung Khoản 3, Điều 8 của Thông tư số 78/2014/TT-BTC: “3. Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ theo quy định của pháp luật về KH&CN được miễn thuế trong thời gian thực hiện hợp đồng nhưng tối đa không quá 03 năm kể từ ngày bắt đầu có doanh thu từ thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ;

Thu nhập từ bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng ở Việt Nam theo quy định của pháp luật và hướng dẫn của Bộ Khoa học và

---

<sup>9</sup> Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01/10/2014 của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về thuế; Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 91/2014/NĐ-CP ngày 01/10/2014 của Chính phủ về việc sửa đổi, bổ sung một số điều tại các Nghị định quy định về thuế.

Công nghệ được miễn thuế tối đa không quá 05 năm kể từ ngày có doanh thu từ bán sản phẩm;

Thu nhập từ bán sản phẩm sản xuất thử nghiệm trong thời gian sản xuất thử nghiệm theo quy định của pháp luật.

- (i) Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ được miễn thuế phải đảm bảo các điều kiện sau:
  - Có chứng nhận đăng ký hoạt động nghiên cứu khoa học;
  - Được cơ quan quản lý Nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận là hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ.
- (ii) Thu nhập từ doanh thu bán sản phẩm làm ra từ công nghệ mới lần đầu tiên được áp dụng tại Việt Nam được miễn thuế phải đảm bảo công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam được cơ quan quản lý Nhà nước về khoa học có thẩm quyền xác nhận”.

Có thể nói, Nghị định số 91/2014/NĐ-CP đã có điểm thay đổi theo hướng tích cực đó là “Thu nhập từ việc thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ theo quy định của pháp luật về KH&CN, được miễn thuế trong thời gian thực hiện hợp đồng”. Tuy nhiên, thật đáng tiếc Thông tư số 151/2014/TT-BTC không những không làm rõ nội hàm đối tượng hưởng ưu đãi thuế theo hướng tích cực của Nghị định mà quay về bất cập “có hữu”, đặc biệt là từ “nhưng” trong đoạn 1 Điều 3 của Nghị định số 91/2014/NĐ-CP và không khác mấy so với Thông tư số 78/2014/TT-BTC.

Bên cạnh đó, Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành<sup>10</sup> chưa thay đổi điều khoản nào về ưu đãi thuế TNDN đối với hoạt động NC&TK.

### ***3.3. Ưu đãi thuế giá trị gia tăng trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế giá trị gia tăng***

#### ***a) Luật Thuế GTGT năm 2008 và các văn bản hướng dẫn thi hành<sup>11</sup>***

Đối tượng không chịu thuế GTGT: Máy móc, thiết bị, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ;...

<sup>10</sup> Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật số 71 năm 2014 Luật sửa đổi bổ sung một số điều của các luật về Thuế; Thông tư số 96/2015/TT-BTC ngày 22/6/2015 Hướng dẫn về thuế thu nhập doanh nghiệp tại Nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/02/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về Thuế và sửa đổi bổ sung một số điều của các Nghị định về thuế và sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014, Thông tư số 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014, Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính.

<sup>11</sup> Luật Thuế GTGT số 13/2008/QH12 ngày 03/6/2008; Nghị định số 123/2008/NĐ-CP ngày 08/12/2008 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế GTGT; Thông tư số 06/2012/TT-BTC ngày 11/01/2012.



Thuế suất 0% áp dụng đối với: "... hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế giá trị gia tăng quy định tại Điều 5 của Luật Thuế GTGT khi xuất khẩu, trừ các trường hợp chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài;..."

Thuế suất 5% áp dụng đối với hàng hoá, dịch vụ: Giáo cụ dùng để giảng dạy và học tập, bao gồm các loại mô hình, hình vẽ, bảng, phấn, thước kẻ, compa và các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học; Dịch vụ KH&CN theo quy định của Luật KH&CN.

*b) Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế GTGT sửa đổi số 31/2013/QH13 ngày 19/6/2013 và các văn bản hướng dẫn thi hành*

Đối tượng không chịu thuế GTGT: Máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư thuộc loại trong nước chưa sản xuất được cần nhập khẩu để sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học, phát triển công nghệ.

Thuế suất 0% áp dụng đối với: ... hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế giá trị gia tăng quy định tại Điều 5 của Luật Thuế GTGT năm 2013 khi xuất khẩu, trừ các trường hợp chuyển giao công nghệ, chuyển nhượng quyền sở hữu trí tuệ ra nước ngoài;...

Thuế suất 5% áp dụng đối với hàng hoá, dịch vụ: Giáo cụ dùng để giảng dạy và học tập, bao gồm các loại mô hình, hình vẽ, bảng, phấn, thước kẻ, compa và các loại thiết bị, dụng cụ chuyên dùng cho giảng dạy, nghiên cứu, thí nghiệm khoa học; Dịch vụ KH&CN theo quy định của Luật KH&CN (theo Khoản 15, Điều 10 Thông tư số 219/2013/TT-BTC: Dịch vụ KH&CN là các hoạt động phục vụ, hỗ trợ kỹ thuật cho việc nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; các hoạt động liên quan đến sở hữu trí tuệ; chuyển giao công nghệ, tiêu chuẩn, quy chuẩn kỹ thuật, đo lường, chất lượng sản phẩm, hàng hóa, an toàn bức xạ, hạt nhân và năng lượng nguyên tử; dịch vụ về thông tin, tư vấn, đào tạo, bồi dưỡng, phổ biến, ứng dụng thành tựu KH&CN trong các lĩnh vực kinh tế - xã hội theo hợp đồng dịch vụ KH&CN quy định tại Luật KH&CN, không bao gồm trò chơi trực tuyến và dịch vụ giải trí trên internet).

*c) Nghị định số 91/2014/NĐ-CP và văn bản hướng dẫn thi hành; Luật số 71/2014/QH13 sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và văn bản hướng dẫn thi hành*

Các văn bản này chưa thay đổi điều khoản nào của các văn bản QPPL thuế GTGT về ưu đãi thuế GTGT đối với hoạt động NC&TK.

Có thể nói quy định trong các văn bản thuế GTGT tồn tại một số bất cập:

- Xác định máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư thuộc loại trong nước đã sản xuất được để làm cơ sở phân biệt với loại trong nước chưa sản xuất được

cần nhập khẩu sử dụng trực tiếp cho hoạt động nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ;

- Hiện nay, phần lớn các doanh nghiệp đều tiến hành nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và cần được hoàn thuế đầu vào. Mặt khác nếu miễn thuế GTGT đối với sản phẩm KH&CN thì theo quy định của Luật Thuế GTGT, các nhà khoa học không được khấu trừ thuế đầu vào trong khi vẫn phải mua vật tư, nguyên vật liệu, thiết bị, văn phòng phẩm; thuế thiết bị, phương tiện đi lại theo hóa đơn có thuế GTGT. Đây chính là khoản thiệt thòi lớn cho các nhà khoa học. Sẽ hoàn toàn khác nếu như áp dụng mức thuế suất 0% đối với sản phẩm của hoạt động nghiên cứu khoa học và triển khai thực nghiệm (N.V.Học, 2005).

### ***3.4. Ưu đãi thuế xuất nhập khẩu trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế xuất nhập khẩu***

Luật Thuế Xuất khẩu, Thuế Nhập khẩu (XNK) năm 2005, Luật Hải quan năm 2005 và các văn bản hướng dẫn thi hành.

*Miễn thuế đối với các trường hợp:* (i) Miễn thuế nhập khẩu đối với hàng hóa nhập khẩu để sử dụng trực tiếp vào hoạt động nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ, bao gồm: máy móc, thiết bị, phụ tùng, vật tư, phương tiện vận tải trong nước chưa sản xuất được, công nghệ trong nước chưa tạo ra được; tài liệu, sách, báo, tạp chí khoa học và các nguồn tin điện tử về KH&CN; (ii) Nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để sản xuất của dự án thuộc Danh mục lĩnh vực đặc biệt khuyến khích đầu tư được miễn thuế nhập khẩu trong thời hạn 05 năm, kể từ khi bắt đầu sản xuất. Một số trường hợp điển hình thuộc Danh mục lĩnh vực được ưu đãi về thuế nhập khẩu theo Nghị định số 87/2010/NĐ-CP ngày 13/8/2010: Ứng dụng công nghệ cao, công nghệ mới chưa được sử dụng tại Việt Nam; ứng dụng công nghệ sinh học (mục 12); Nghiên cứu, phát triển và ươm tạo công nghệ cao (mục 15);..., nghiên cứu công nghệ thông tin,... (mục 21); Đầu tư vào nghiên cứu và phát triển (NC&TK) chiếm 25% doanh thu trở lên (mục 22).

*Xét miễn thuế:* Hàng hóa nhập khẩu là hàng hóa chuyên dùng trực tiếp phục vụ: nghiên cứu khoa học (trừ trường hợp quy định tại khoản 13, Điều 12, Nghị định số 87/2010/NĐ-CP) được xét miễn thuế nhập khẩu.

Tuy nhiên, Nghị định này tồn tại một số bất cập:

*Thứ nhất*, có sự khác nhau về nội hàm của khái niệm sử dụng tại Điều 12 (nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ) và Điều 13 (nghiên cứu khoa học)?

*Thứ hai*, cho đến nay chưa có quy định cụ thể tiêu chí xác định dự án thuộc Danh mục lĩnh vực được ưu đãi về thuế nhập khẩu tại Phụ lục I (ban hành kèm theo Nghị định số 87/2010/NĐ-CP).

*Thứ ba*, nguyên liệu, vật tư, linh kiện nhập khẩu để sản xuất của dự án mục 22 (Phụ lục I, ban hành kèm theo Nghị định số 87/2010/NĐ-CP) được hiểu như thế nào, khác gì so với quy định tại Khoản 8, Điều 16?

### ***3.5. Ưu đãi thuế thu nhập cá nhân trong các văn bản quy phạm pháp luật về thuế thu nhập cá nhân***

Trong tất cả các văn bản QPPL về thuế thu nhập cá nhân (Luật Thuế Thu nhập cá nhân năm 2007 và các văn bản hướng dẫn thi hành; Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế Thu nhập cá nhân năm 2012 và các văn bản hướng dẫn thi hành) không đề cập đến bất kỳ ưu đãi nào và cho bất kỳ đối tượng nào về thuế thu nhập cá nhân đối với phần thu nhập từ thực hiện hợp đồng NC&TK<sup>12</sup>.

## **4. Một số kết luận và khuyến nghị**

Như vậy có thể nói rằng những quy định về thuế đã được thể hiện trong nhiều văn bản luật cũng như dưới luật nói lên phần nào định hướng ưu đãi về thuế đối với doanh nghiệp tiến hành các hoạt động NC&TK và rộng hơn là hoạt động KH&CN. Những ưu đãi về thuế trong các văn bản này phần nào tạo điều kiện doanh nghiệp đầu tư hoạt động NC&TK. Tuy nhiên, trong các văn bản QPPL về thuế đối với hoạt động NC&TK nói chung và NC&TK của doanh nghiệp nói riêng vẫn còn tồn tại nhiều hạn chế, bất cập xét trên một số khía cạnh:

### ***a) Trên phương diện đặc thù của hoạt động KH&CN***

Về bản chất kinh phí cho việc thực hiện hợp đồng KH&CN (rộng hơn rất nhiều so với hoạt động nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ như đã đề cập trong các văn bản qui phạm pháp luật) không phải chịu thuế TNDN bởi trong suốt quá trình nghiên cứu cơ bản, nghiên cứu ứng dụng, triển khai thực nghiệm, tạo vật mẫu, tạo quy trình mẫu, sản xuất thử,... không phát sinh lợi nhuận. Mặt khác, mọi chi phí (nhân lực, nguyên vật liệu, thiết bị,...) phục vụ cho việc thực hiện hợp đồng đã phải chịu các loại thuế khác nhau.

### ***b) Quy định trong các văn bản luật pháp về thuế thể hiện nhiều bất cập cũng như sự không thống nhất trong các văn bản này***

<sup>12</sup> Tin hiệu đáng mừng “Giảng viên trong các cơ sở giáo dục đại học được hưởng ưu đãi về thuế TNCN đối với phần thu nhập từ hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ thuộc lĩnh vực ưu tiên, trọng điểm và các hợp đồng thực hiện tại miền núi, vùng sâu, vùng đặc biệt khó khăn theo quy định của pháp luật (Điểm a, Khoản 1, Điều 10, Nghị định số 99/2014/NĐ-CP ngày 25/10/2014 của Chính phủ).

Như phần trên đã điểm ra các bất cập về các quy định trong các văn bản quy phạm hướng dẫn thực thi Luật Thuế TNDN hiện hành. Bên cạnh đó còn là sự không thống nhất giữa các quy định trong các văn bản quy phạm khác nhau về ưu đãi thuế TNDN, chẳng hạn như: "...kể từ ngày bắt đầu sản xuất sản phẩm theo hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ, sản xuất thử nghiệm hoặc sản xuất theo công nghệ mới..." (Điều 4, Khoản 2, Nghị định số 124/1008/NĐ-CP và Điều 1, Khoản 2, Nghị định số 122/2011/NĐ-CP) so với "...kể từ ngày bắt đầu thực hiện hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ; ngày bắt đầu sản xuất thử nghiệm sản phẩm; ngày bắt đầu áp dụng công nghệ mới lần đầu tiên áp dụng tại Việt Nam để sản xuất sản phẩm..." (quy định tại Điều 8, Khoản 3 của Thông tư số 123/2012/TT-BTC); sự không thống nhất trong cùng một văn bản "hợp đồng nghiên cứu khoa học và phát triển công nghệ" với "hợp đồng nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ" (quy định tại Thông tư số 78/2014/TT-BTC);

Bên cạnh sự không thống nhất, mâu thuẫn trong các văn bản chính sách ưu đãi hoạt động NC&TK vừa nêu, chính sách thuế (thời kỳ từ năm 2005 đến nay) còn thay đổi, điều chỉnh, bổ sung quá nhanh.

### *c) Thực tế đang diễn ra*

Thực tế tại nhiều doanh nghiệp đã chỉ ra những khó khăn khi tiếp cận với các chính sách ưu đãi về thuế. Điều này cho thấy những vấn đề bất cập từ việc ban hành đến việc thực thi chính sách ưu đãi thuế. Bên cạnh đó, nhiều nhà quản lý nhà nước đánh đồng hoạt động KH&CN với các hoạt động sản xuất - kinh doanh và dịch vụ thông thường khác,... mà chưa coi lao động KH&CN là một loại hình lao động đặc thù và chưa có quan niệm đúng về giá trị sản phẩm do loại hình lao động này mang lại. Vấn đề này cũng được đề cập trong một điều tra của Cục Phát triển thị trường và doanh nghiệp KH&CN: đa số các doanh nghiệp KH&CN gặp khó khăn khi tiếp cận với các ưu đãi về thuế. Bên cạnh đó, sự thiếu đồng bộ giữa các quy định về doanh nghiệp KH&CN với các quy định về ưu đãi thuế trong hệ thống luật thuế thu nhập doanh nghiệp khiến doanh nghiệp gặp nhiều khó khăn khi làm thủ tục hưởng ưu đãi về thuế (*Phạm Đức Nghiệm, 2014; Mai Hà và cs., 2015*).

Một số doanh nghiệp tiếp nhận các thiết bị để lập phòng NC&TK do đối tác "cho mượn" hoặc chỉ chuyển đổi địa điểm từ nước ngoài về Việt Nam chứ không có yếu tố "hình thành tài sản". Việc chuyển giao này không phải làm thủ tục nhập khẩu, mua bán tài sản nên không có cơ sở để xác định thuế vì thế gặp nhiều khó khăn khi làm thủ tục hải quan (*Hoàng Văn Tuyên, 2014*).

#### d) Trước xu thế quốc tế

Trong các nước có nền KH&CN phát triển thì kinh phí đối với hợp đồng thực hiện hoạt động KH&CN luôn được miễn thuế. Bên cạnh đó, để tăng cường hoạt động KH&CN của doanh nghiệp khu vực tư nhân rất nhiều quốc gia, kể cả các quốc gia phát triển và đang phát triển đã áp dụng các hình thức như khấu trừ thuế (*tax allowance*), tín dụng thuế (*tax credit*) và bù thuế (*Dahlman, 2010; Van Pottelsberghe, 2003; OECD, 2002*). Một số quốc gia còn áp dụng khấu trừ lũy kế tùy theo mức tăng đầu tư vào KH&CN hằng năm của doanh nghiệp. So sánh với nước ngoài, đặc biệt là các nước trong khu vực (Singapore, Malaysia, Thái Lan và Philippine) thì có thể nói Việt Nam chưa đưa ra bất kỳ khuyến khích thuế đặc biệt nào cho NC&TK (*Yoon, 2005*).

Từ những hạn chế và bất cập vừa nêu, để có thể khuyến khích hoạt động NC&TK của doanh nghiệp Việt Nam thông qua công cụ thuế, cần:

- Rà soát các quy định trong các văn bản luật pháp về thuế đối với hoạt động NC&TK (rộng hơn là hoạt động KH&CN), khắc phục những điểm bất cập cũng như sự không thống nhất trong các văn bản trên cơ sở đặc thù của hoạt động KH&CN và xu thế quốc tế như vừa đề cập trên đây.
- Nghiên cứu thí điểm xây dựng chính sách khuyến khích doanh nghiệp đầu tư cho NC&TK thông qua công cụ thuế như tín dụng thuế (*tax credit*), khấu trừ thuế (*tax allowance*), khuyến khích tăng bậc thang cho các doanh nghiệp mà có tỷ lệ đầu tư cho NC&TK so với doanh thu tăng dần qua các năm). Đây có thể được xem là chính sách quan trọng nhất mà hầu hết các nước đã áp dụng, kể cả các nước trong khu vực như Singapore, Malaysia, Thái Lan và Philippine./.

#### TÀI LIỆU THAM KHẢO

##### Tiếng Việt:

1. Vũ Cao Đàm. (2003) *Đổi mới chính sách tài chính cho hoạt động KH&CN*. Tài liệu trình bày tại hội thảo “Đổi mới cơ chế quản lý hoạt động KH&CN”, Hà Nội.
2. Nguyễn Văn Học. (2005) *Một số vấn đề về chính sách thuế đối với KH&CN*. Nội san Viện Chiến lược và Chính sách KH&CN, số 11 tháng 12/2005, tr.19-23.
3. Phạm Đức Nghiệm. (2014) *Một số giải pháp đẩy mạnh phát triển doanh nghiệp KH&CN ở các địa phương*. Tạp chí KH&CN Việt Nam, số 7/2014.
4. Hoàng Văn Tuyên. (2014) *Một số vấn đề về thuế thu nhập doanh nghiệp đối với hoạt động KH&CN ở Việt Nam hiện nay*. Tạp chí khoa học và công nghệ Việt Nam. Số 23.
5. Mai Hà, Hoàng Văn Tuyên, Đào Thanh Trường. (2015) *Doanh nghiệp Khoa học và Công nghệ: từ lý luận đến thực tiễn*. H.: Nxb. Khoa học và Kỹ thuật.

6. Phạm Thị Tường Vân. (2015) *Quyết phát triển khoa học và công nghệ trong doanh nghiệp*. Tạp chí Tài chính, số 5/2015.

**Tiếng Anh:**

7. OECD. (2002) *Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues*. Paris: OECD.
8. Van Pottelsberghe, B., S. Nysten & E. Megally. (2003) *Evaluation of current fiscal incentives for business R&D in Belgium*. WP-CEB 03/011. Universite Libre de Bruxelles.
9. Yoon, J. (2005) *Comparative analysis of R&D tax policies, paper presented at the Technology and Policy Training program*. Seoul, Korea, 2005.
10. Dahlman C. (2010) *Strengthening the Research and Development Base*. In WB (ed.), 2010, "Innovation policy: A guide for developing countries", Washington D.C., USA