



# CHÍNH SÁCH THUẾ ĐỐI VỚI ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP VÀ ĐỊNH HƯỚNG HOÀN THIỆN

PGS., TS. LÊ XUÂN TRƯỜNG, PGS., TS. LÝ PHƯƠNG DUYÊN

*Chính phủ đã ban hành Nghị định số 16/2015/NĐ-CP về cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập, trong đó, vấn đề được quan tâm lớn nhất là tự chủ về tài chính. Trong bối cảnh ấy, chính sách thuế áp dụng đối với các đơn vị sự nghiệp công lập cần được đổi mới một cách đồng bộ, phù hợp, vừa đáp ứng được yêu cầu khuyến khích tự chủ trong các đơn vị sự nghiệp công lập, vừa đảm bảo tính cạnh tranh bình đẳng giữa các tổ chức trong nền kinh tế.*

## Thực trạng chính sách thuế đối với đơn vị sự nghiệp công lập

Theo Luật Viên chức (Luật số 58/2010/QH12) thì đơn vị sự nghiệp công lập được hiểu là “Tổ chức do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội thành lập theo quy định của pháp luật, có tư cách pháp nhân, cung cấp dịch vụ công, phục vụ quản lý nhà nước”. Cũng theo quy định tại Luật này, đơn vị sự nghiệp công lập được phân chia thành hai nhóm là: (1) Đơn vị sự nghiệp công lập được giao quyền tự chủ hoàn toàn về thực hiện nhiệm vụ, tài chính, tổ chức bộ máy, nhân sự; (2) Đơn vị sự nghiệp công lập chưa được giao quyền tự chủ hoàn toàn về thực hiện nhiệm vụ, tài chính, tổ chức bộ máy, nhân sự. Tuy nhiên, theo Nghị định số 16/2015/NĐ-CP, việc phân chia các đơn vị sự nghiệp công lập được xác định dựa trên mức độ tự chủ về tài chính của các đơn vị cả về chi thường xuyên và chi đầu tư, bao gồm 4 loại: (1) Đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm chi thường xuyên và chi đầu tư; (2) Đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm chi thường xuyên; (3) Đơn vị sự nghiệp công tự bảo đảm một phần chi thường xuyên; (4) Đơn vị sự nghiệp công do Nhà nước bảo đảm chi thường xuyên.

Mặc dù không có quy định riêng về chính sách thuế cho đơn vị sự nghiệp công lập nhưng quyền lợi và nghĩa vụ đối với ngân sách nhà nước (NSNN) của những đơn vị sự nghiệp công lập cũng được thể hiện khá rõ nét trong các luật thuế, mà cụ thể là thuế giá trị gia tăng (GTGT), thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN).

### Về thuế GTGT

*Thứ nhất*, về đối tượng nộp thuế. Luật thuế GTGT quy định tất cả các tổ chức kinh tế của tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, tổ chức xã hội, tổ chức xã hội - nghề nghiệp, đơn vị vũ trang nhân dân, tổ chức sự nghiệp và các tổ chức khác là đối tượng nộp thuế GTGT. Như vậy, đơn vị sự nghiệp công lập cũng là một trong các đối tượng chịu sự điều chỉnh của Luật thuế GTGT khi có hoạt động cung cấp hàng hóa dịch vụ.

*Thứ hai*, về đối tượng chịu thuế và không chịu thuế: Luật thuế GTGT quy định: Đối tượng chịu thuế GTGT là hàng hoá, dịch vụ dùng cho sản xuất, kinh doanh và tiêu dùng ở Việt Nam (bao gồm cả hàng hóa, dịch vụ mua của tổ chức, cá nhân ở nước ngoài), trừ các đối tượng không chịu thuế GTGT. Các nhóm hàng hóa dịch vụ không chịu thuế GTGT bao gồm 26 nhóm, trong đó bao gồm cả các dịch vụ do đơn vị sự nghiệp công lập cung cấp như: Y tế, giáo dục đào tạo; dạy nghề; dịch vụ duy trì vườn thú, vườn hoa, công viên, cây xanh đường phố, chiếu sáng công cộng; phát sóng truyền thanh, truyền hình bằng nguồn vốn ngân sách nhà nước; xuất bản, nhập khẩu, phát hành báo, tạp chí... Ngoài ra, các hoạt động có thu phí, lệ phí của Nhà nước theo pháp luật về phí và lệ phí cũng thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT

*Thứ ba*, về phương pháp xác định thuế GTGT: Đối với các đơn vị sự nghiệp công lập đáp ứng đủ điều kiện thì được áp dụng phương pháp khấu trừ. Đối với các đơn vị sự nghiệp công lập không đáp ứng được các điều kiện để áp dụng tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì số thuế GTGT được tính phương pháp tính trực tiếp, xác định dựa trên GTGT bằng tỷ lệ



% nhân với doanh thu. Tỷ lệ % để tính thuế GTGT trên doanh thu được quy định theo từng hoạt động, từ 1% áp dụng đối với việc phân phối, cung cấp hàng hoá, 5% đối với dịch vụ, xây dựng không bao thầu nguyên vật liệu và 2% đối với hoạt động kinh doanh khác.

### **Về thuế TNDN**

Người nộp thuế TNDN là tổ chức hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ có thu nhập chịu thuế trong đó bao gồm cả đơn vị sự nghiệp được thành lập theo quy định của pháp luật Việt Nam. Các đơn vị sự nghiệp không hạch toán riêng được hoạt động cùng cấp hàng hoá dịch vụ thuộc diện chịu thuế và hoạt động không chịu thuế thì nộp thuế TNDN tính theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hoá, dịch vụ từ 1% đối với kinh doanh hàng hoá và cao nhất là 5% đối với dịch vụ. (Riêng hoạt động giáo dục, y tế, biểu diễn nghệ thuật là 2%) và các hoạt động khác là 2%.

Về ưu đãi thuế, lĩnh vực hoạt động của các đơn vị sự nghiệp công lập bao gồm khá nhiều các lĩnh vực thuộc diện được ưu đãi thuế TNDN theo quy định của

**Các ưu đãi thuế TNDN đối với đơn vị sự nghiệp công lập có thể là: Miễn thuế đối với phần thu nhập nhận được; Ưu đãi về thuế suất (10%, 15%); Ưu đãi về thời gian miễn giảm thuế (Với mức tối đa là miễn thuế 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm).**

Luật thuế TNDN. Các ưu đãi đó có thể là: (i) Miễn thuế đối với phần thu nhập nhận được; (ii) Ưu đãi về thuế suất (10%, 15%); (iii) Ưu đãi về thời gian miễn giảm thuế (Với mức tối đa là miễn thuế 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm). Ngoài ra, các khoản tài trợ, đầu tư cho khoa học công nghệ cũng nhận được những ưu đãi nhất định khi xác định thuế TNDN phải nộp. Luật Thuế TNDN (sửa đổi) năm 2008 và Luật Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN năm 2013 dành thuế suất ưu đãi 10% cho doanh nghiệp khoa học công nghệ với điều kiện thỏa mãn những điều kiện về xã hội hóa. Những doanh nghiệp này cũng được miễn, giảm thuế có thời hạn cho thu nhập từ dự án đầu tư mới.

Như vậy, có thể thấy, chính sách thuế được quy định khá toàn diện, bao quát tất cả các hoạt động, lĩnh vực mà đơn vị sự nghiệp công lập đang thực hiện, tuy nhiên, chưa có sự phân biệt theo các loại hình đơn vị sự nghiệp công lập theo cơ chế tự chủ mới ban hành. Nghĩa vụ thuế cũng như các ưu đãi được áp dụng chung cho tất cả các đơn vị sự nghiệp công lập, không căn cứ vào mức độ tự chủ của đơn vị. Đối với thuế GTGT, do phần lớn đơn vị sự nghiệp công lập không đủ điều kiện áp dụng phương pháp khấu trừ thuế nên

thuế GTGT đầu vào khi mua hàng hóa, dịch vụ hoặc là được tính vào nguyên giá nếu hàng hóa đủ tiêu chuẩn là tài sản cố định, hoặc là không được khấu trừ, là một trở ngại lớn cho những đơn vị sự nghiệp công lập có nhu cầu đầu tư cơ sở vật chất, nâng cao chất lượng cung cấp dịch vụ. Bên cạnh đó, đối với thuế TNDN, điều kiện xã hội hóa cũng đang làm khó cho những đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ tài chính vì các đơn vị này không thuộc đối tượng được hưởng thuế suất ưu đãi đối với thu nhập từ các hoạt động xã hội hóa như giáo dục - đào tạo, dạy nghề, y tế, văn hoá, thể thao và môi trường. Thêm vào đó, chưa có quy định pháp luật rõ ràng và hợp lý để xác định chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN trong trường hợp một đơn vị sự nghiệp khoa học vừa thực hiện nhiệm vụ Nhà nước giao vừa thực hiện các dịch vụ khoa học và công nghệ.

### **Thay đổi trong cơ chế quản lý đối với đơn vị sự nghiệp công lập và những vấn đề đặt ra**

Có một số thay đổi lớn ảnh hưởng đến nghĩa vụ thuế của các đơn vị sự nghiệp công lập trong thời gian tới, đó là – việc giao quyền tự chủ tài chính cho các đơn vị sự nghiệp công lập và việc áp dụng Luật phí, lệ phí mới. Những ảnh hưởng này đặt ra một số vấn đề đối với chính sách thuế hiện hành.

Một là, theo Nghị định 16/2015/NĐ-CP, nguyên tắc cơ bản nhất trong việc giao quyền tự chủ tài chính cho các đơn vị sự nghiệp công lập là - đơn vị tự chủ cao về nguồn tài chính sẽ được tự chủ cao về quản lý và sử dụng các kết quả tài chính. Cùng với chủ trương tăng cường tự chủ tài chính, hướng tới không bao cấp cho một số lĩnh vực, Thủ tướng Chính phủ cũng đã có Quyết định số 22/2015/QĐ-TTg ban hành Quyết định về chuyển đơn vị sự nghiệp công lập thành công ty cổ phần. Theo đó, các đơn vị sự nghiệp công lập trực thuộc các bộ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, UBND các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương, tập đoàn kinh tế, tổng công ty nhà nước tự đảm bảo được toàn bộ kinh phí hoạt động thường xuyên trong năm gần nhất với thời điểm thực hiện chuyển đổi hoặc có khả năng tự bảo đảm được toàn bộ kinh phí hoạt động thường xuyên sau khi chuyển đổi và thuộc danh mục chuyển đổi thành công ty cổ phần theo quyết định của Thủ tướng Chính phủ có thể thực hiện chuyển đổi thành công ty cổ phần. Đối với các đơn vị sự nghiệp công lập hoạt động trong các lĩnh vực y tế, giáo dục và đào tạo thì đẩy mạnh hoạt động theo cơ chế tự chủ, tiến tới tự chủ hoàn toàn, hạch toán như doanh nghiệp; khuyến khích liên kết hợp tác trên cơ sở bảo toàn tài sản và mục đích cung cấp dịch vụ công; thí điểm cho thuê quản lý, thuê cơ sở vật chất, thí điểm cổ phần hóa trên nguyên tắc bảo đảm tiếp tục cung cấp dịch vụ công với chất lượng tốt hơn.



Như vậy, các đơn vị sự nghiệp công lập thuộc nhóm 1 và nhóm 2 theo Nghị định 16/2015/NĐ-CP có thể được chuyển đổi thành các công ty cổ phần theo tinh thần của các văn bản pháp luật đã được ban hành. Thực hiện được việc này, các đơn vị sự nghiệp công lập sẽ được áp dụng các quy định về chính sách thuế như đối với các công ty cổ phần và được hưởng ưu đãi thuế TNDN. Tuy nhiên, với đặc thù là các đơn vị sự nghiệp công lập thường hoạt động trong lĩnh vực cung cấp các hàng hóa công cộng có ngoại ứng tích cực tốt cho xã hội như giáo dục, y tế... nhưng thời gian thu hồi vốn dài, việc đảm bảo bù đắp chi phí còn khó khăn thì cần thiết phải có những quy định vừa góp phần tạo điều kiện để các đơn vị này cung cấp dịch vụ với chất lượng cao, vừa tuân thủ pháp luật về quản lý giá của nhà nước. Đối với các đơn vị sự nghiệp công lập thuộc nhóm (3) và (4) vẫn có thể tiếp tục thực hiện những quy định thuế như đã nêu ở phần trên, nhưng cần thiết phải có những quy định rõ ràng hơn, hợp lý hơn, khuyến khích để các đơn vị này tiến tới đảm bảo đủ điều kiện để tự chủ hoàn toàn.

Hai là, Luật phí và lệ phí (Luật số 97/2015/QH13 do Quốc hội khóa 13 ban hành ngày 25/11/2015 sẽ có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2017) quy định chuyển 17 khoản phí trong Danh mục phí và lệ phí kèm theo Pháp lệnh phí và lệ phí số 38/2001/PL-UBTVQH10 sang thực hiện theo cơ chế giá do Nhà nước định giá. Với quy định này, cần thiết phải xem xét để quyết định những hàng hóa, dịch vụ này chịu thuế hay không chịu thuế GTGT, và chính sách thuế TNDN áp dụng đối với các khoản thu này sẽ được thực hiện như thế nào.

### **Định hướng hoàn thiện chính sách thuế đối với đơn vị sự nghiệp công lập**

Đối với các đơn vị sự nghiệp công lập, quan điểm phát triển trong thời gian tới là: Nâng cao hiệu quả hoạt động và chất lượng dịch vụ, thực hiện tốt chính sách xã hội của Nhà nước và đảm bảo công bằng giữa các đối tượng cung cấp hàng hóa, dịch vụ trong toàn bộ nền kinh tế. Đối với chính sách tài chính nói chung và đặc biệt là chính sách thuế nói riêng, cũng phải hướng đến các mục tiêu sau: (1) Đảm bảo để các đơn vị sự nghiệp thích nghi được đối với lộ trình giảm tiến tới xóa bỏ bao cấp của Nhà nước; (2) Thúc đẩy nâng cao chất lượng dịch vụ công và sử dụng dịch vụ công một cách tiết kiệm; (3) Thực hiện tốt các chính sách xã hội của nhà nước đối với một số lĩnh vực quan trọng của đời sống. Để đảm bảo các định hướng và mục tiêu trên, chính sách thuế đối với các đơn vị sự nghiệp công lập trong thời gian tới cần cân nhắc các vấn đề sau:


*Thứ nhất*, xem xét để sớm ban hành các quy định về thuế GTGT đối với danh mục các sản phẩm, dịch vụ chuyển từ phí sang giá dịch vụ do Nhà nước định

giá, nhằm tạo điều kiện cho các đơn vị sự nghiệp công lập cung cấp những sản phẩm dịch vụ này một cách tốt nhất và chủ động trong việc thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước.

*Thứ hai*, ngoài đối tượng doanh nghiệp xã hội hóa, cần bổ sung vào diện áp dụng thuế suất thuế TNDN ưu đãi 10% đối với các đơn vị sự nghiệp công lập tự chủ 100% kinh phí chi thường xuyên và tự chủ 100% kinh phí trong trường hợp chưa đủ điều kiện để vận dụng cơ chế tài chính như doanh nghiệp hoặc chuyển đổi sang công ty cổ phần.

*Thứ ba*, cần sửa đổi, bổ sung văn bản hướng dẫn Luật Thuế TNDN theo hướng quy định rõ hơn cách thức xác định chi phí được trừ đối với các đơn vị sự nghiệp công lập có thực hiện đồng thời cả nhiệm vụ nghiên cứu Nhà nước giao và các hoạt động dịch vụ. Theo đó, ngoài 2 cách lựa chọn hiện hành, nên bổ sung quy định cho phép phân bổ chi phí, kể cả trường hợp phân bổ tổng chi phí và phân bổ từng khoản chi phí với quy định rõ ràng và hợp lý về tiêu chí phân bổ.

*Thứ tư*, đối với thu nhập từ cung cấp các dịch vụ do Nhà nước quản lý giá không thuộc Danh mục phí và lệ phí theo Luật Phí và lệ phí phải được coi là thu nhập chịu thuế TNDN và có thể áp dụng thu thuế TNDN bằng cách tính theo tỷ lệ phần trăm trên doanh thu.

*Thứ năm*, những dịch vụ nằm trong Danh mục Phí và lệ phí theo Luật Phí và lệ phí thì tiếp tục không chịu thuế theo quy định tại Luật Phí và lệ phí. Tuy nhiên, trong dài hạn, cần soát xét lại và giảm bớt danh mục các khoản phí, lệ phí, chuyển sang cơ chế giá dịch vụ để đảm bảo sự công bằng giữa các đơn vị trong việc cung cấp dịch vụ và tiến xa hơn có thể thu hút được vốn đầu tư từ các thành phần kinh tế khác trong việc cung cấp các dịch vụ, tiến tới nâng cao chất lượng dịch vụ công cho toàn xã hội. 

### **Tài liệu tham khảo:**

1. Nghị định số 16/2015/NĐ-CP; Quyết định số 22/2015/QĐ-TTg; Luật viên chức số 58/2010/QH12; Luật phí và lệ phí số 97/2015/QH13;
2. Alfred Le Peng Cheng (2010): *Evaluation of Science and technology policy mechanism with decision support system: The case of Taiwan*;
3. International council for Scientific and Technical information – ICSI; (1997): *Mechanism for prioritisation of State expenditure on science and technology*;
4. Kurt Lambeck (2006): *Australia's Science and Technology priorities for global engagement*;
5. Tô Văn Trường (2011): "Suy nghĩ về đổi mới cơ chế quản lý khoa học", *Tạp chí Tia sáng*.