

# GIÁ CHUYỂN NHƯỢNG - NHỮNG VẤN ĐỀ ĐẶT RA TRONG CÔNG TÁC QUẢN LÝ HIỆN NAY

HOÀNG THÙY DƯƠNG\*

**T**rong xu thế hội nhập, tăng cường giao lưu hợp tác quốc tế, Việt Nam là quốc gia thu hút nhiều vốn đầu tư nước ngoài. Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (“FDI”) ngày càng đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế Việt Nam. Trong quá trình hoạt động kinh doanh, các công ty này thường thực hiện các GDLK đáng kể, bao gồm mua nguyên vật liệu, bán thành phẩm, trả phí dịch vụ, v.v. cho công ty mẹ và các bên liên kết khác là các công ty cùng tập đoàn. Vấn đề quản lý thuế với các doanh nghiệp có GDLK là một vấn đề trọng tâm của Chính phủ và các bộ ngành nhằm mục đích tránh thất thu thuế.

Bài viết này sẽ tổng hợp cơ sở pháp lý về quản lý thuế với các doanh nghiệp có GDLK; phân tích thực trạng hoạt động kiểm soát GCN của Nhà nước trong các cuộc thanh tra, kiểm tra GCN tại doanh nghiệp; các biện pháp khác để quản lý vấn đề GCN trong GDLK và cuối cùng, đưa ra những đề xuất cho Cơ quan Thuế và doanh nghiệp Việt Nam, nhằm tạo ra một môi trường hoạt động kinh doanh minh bạch, lành mạnh, đem đến hiệu quả tối đa không chỉ đối với nguồn thu của Nhà nước mà còn đối với các công ty đã và sẽ có nhu cầu đầu tư vào Việt Nam.

**Từ khóa:** Giao dịch liên kết, giá chuyển nhượng

**Transfer price - the arise issues in current management (Dương)**

In the trend of international integration, Vietnam has become an attracting destination of foreign investment. FDI enterprises is playing an increasingly important role in the Vietnamese economy. In the course of their business operations, these companies typically carry out related party transactions, including the purchase of raw materials, semi-finished products, service fees, etc. For the parent corporations and other associated parties in the same multinational enterprises. The problem of tax administration with related party transactions of enterprises is a central issue of the Government and Ministries to avoid tax losses.

This article synthesizes the legal basis for tax administration with enterprises with related party transactions; analyzes the status of transfer pricing control activities of the State during transfer pricing inspections enterprises; Other measures to manage transfer pricing issues in related party transactions and finally, makes recommendations to the tax authorities and Vietnamese businesses, to create a transparent, healthy business environment, bringing not only for state revenues but also for companies that have and will invest in Vietnam.

**Key words:** Related party transactions, transfer price

## 1. Mở đầu

Theo số liệu thống kê của Tổng cục Hải quan, tổng kim ngạch xuất khẩu của các doanh nghiệp FDI đạt 123,93 tỷ USD, chiếm 70% tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước năm 2016, tăng trưởng từ mức 37% trong năm 2006. Các doanh nghiệp FDI ở Việt Nam hầu hết là các công ty con của các công ty thuộc các Tập đoàn đa quốc gia đặt tại các quốc gia như Hàn Quốc, Nhật Bản, Trung Quốc, Đài Loan

v.v và chủ yếu đóng vai trò sản xuất hoặc gia công trong chuỗi giá trị của Tập đoàn. Trong quá trình hoạt động kinh doanh, các công ty này thường thực hiện các GDLK đáng kể, bao gồm mua nguyên vật liệu, bán thành phẩm, trả phí dịch vụ, v.v. cho công ty mẹ và các bên liên kết khác là các công ty cùng tập đoàn.

Vấn đề quản lý thuế với các doanh nghiệp có GDLK là một vấn đề trọng tâm của Chính phủ và

\*FCPA, Phó Tổng Giám đốc, Dịch vụ Tư vấn thuế Quốc tế, KPMG Việt Nam



các bộ ngành nhằm mục đích tránh thất thu thuế. Trong những năm gần đây, Bộ Tài chính và Tổng cục Thuế đã đưa ra hàng loạt pháp lý để quản lý GCN, cũng như đẩy mạnh hoạt động thanh tra, kiểm tra vấn đề GCN tại doanh nghiệp. Về phía doanh nghiệp, các công ty phát sinh GDLK thường là doanh nghiệp FDI và các tập đoàn lớn tại Việt Nam có chuỗi giá trị phức tạp, doanh thu và chi phí tính thuế phụ thuộc nhiều vào các thỏa thuận giá trong GDLK giữa các công ty trong Tập đoàn. Việc chứng minh sự tuân thủ pháp luật về xác định GCN vì thế cũng gặp nhiều khó khăn và là một trong những rủi ro hàng đầu với các doanh nghiệp này. Thêm vào đó, Cơ quan Thuế và doanh nghiệp cũng chưa có quan điểm thống nhất về tuân thủ thuế đối với GCN, dẫn đến nhiều vướng mắc trong quá trình thanh tra, kiểm tra.

Bài viết này sẽ tổng hợp cơ sở pháp lý về quản lý thuế với các doanh nghiệp có GDLK, bao gồm quy định từ năm 1997 đến năm 2016 và Nghị định mới có hiệu lực từ năm 2017 đánh dấu sự nâng tầm hòa nhập của quy định pháp lý Việt Nam với thông lệ quốc tế. Tiếp theo đó, bài viết sẽ phân tích thực trạng hoạt động kiểm soát GCN của Nhà nước trong các cuộc thanh tra, kiểm tra GCN tại doanh nghiệp. Các biện pháp khác để quản lý vấn đề GCN trong GDLK, bao gồm thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá và thủ tục thỏa thuận song phương, cũng sẽ được xem xét. Cuối cùng, bài viết sẽ đưa ra những đề xuất cho Cơ quan Thuế

và doanh nghiệp Việt Nam, nhằm tạo ra một môi trường hoạt động kinh doanh minh bạch, lành mạnh, đem đến hiệu quả tối đa không chỉ đối với nguồn thu của Nhà nước mà còn đối với các công ty đã và sẽ có nhu cầu đầu tư vào Việt Nam.

## 2. Cơ sở pháp lý về quản lý giá chuyển nhượng

Quy định đầy đủ về vấn đề quản lý GCN được Bộ Tài chính ban hành lần đầu tiên với Thông tư 117/2005/TT-BTC vào ngày 19 tháng 12 năm 2005 (“Thông tư 117”) có hiệu lực từ năm 2006 đến năm 2009, trong đó đưa ra định nghĩa về nguyên tắc GTT, cũng như những hướng dẫn về phương pháp xác định giá GDLK, phân tích so sánh và nghĩa vụ tuân thủ của doanh nghiệp có GDLK.

Thông tư 66/2010/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành vào ngày 22 tháng 4 năm 2010 và có hiệu lực từ ngày 6 tháng 6 năm 2010 (“Thông tư 66”) thay thế cho Thông tư 117, đã quy định rõ hơn về việc áp dụng nguyên tắc giá thị trường.

Năm 2017 đánh dấu một bước ngoặt lớn trong quy định về vấn đề xác định giá thị trường trong GDLK tại Việt Nam. Chính phủ Việt Nam đã giao cho Bộ Tài chính đưa ra các chương trình cải cách thuế và cập nhật các quy định thuế hiện tại, có xem xét đến các chương trình hành động chống xói mòn cơ sở thuế và dịch chuyển lợi nhuận ra nước ngoài (“BEPS”) theo khuyến nghị của Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD).

Kể từ tháng 7 năm 2013, OECD ban hành 15 chương trình hành động chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển lợi nhuận ra nước ngoài (“BEPS”) được xác nhận bởi các quốc gia G20, nhằm xác định và hạn chế các kế hoạch thuế tích cực và hiện đại hóa hệ thống thuế quốc tế. Đặc biệt, chương trình hành động số 13 ban hành ngày 5 tháng 10 năm 2015 đưa ra phương pháp tiếp cận ba tầng liên quan đến việc lập Hồ sơ xác định giá GDLK cùng với kế hoạch thực hiện nhằm khuyến nghị cho các Cơ quan Thuế các nước trên thế giới trong việc quản lý doanh nghiệp thực hiện GDLK. Nhiều quốc gia đã thông qua hoặc sẵn sàng áp dụng những thay đổi về hệ thống thuế quốc tế dựa trên các khuyến nghị của OECD.

Trong bối cảnh đó, ngày 24 tháng 2 năm 2017, Chính phủ đã ban hành Nghị định 20/2017/NĐ-CP quy định về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có GDLK (“Nghị định 20”) và Thông tư 41/2017/TT-BTC (“Thông tư 41”) hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định 20 có hiệu lực từ ngày 1 tháng 5 năm 2017. Đây là lần đầu tiên sau hơn 10 năm, công tác quản lý vấn đề GCN đã được nâng tầm từ cấp độ Thông tư lên cấp độ Nghị định, thể hiện sự quan tâm của Chính phủ Việt Nam, cũng như đòi hỏi có sự phối kết hợp của tất cả các bộ ban ngành trong vấn đề quản lý GCN.

Nghị định 20 đã cân nhắc các chương trình hành động BEPS, bao gồm hành động số 4 - Hạn chế xói mòn cơ sở thu thuế thông qua việc các khoản lãi vay được trừ và các khoản thanh toán tài chính khác; hành động số 8 - Đảm bảo phân bổ GCN phù hợp với giá trị tạo ra - Tài sản vô hình; hành động số 9 - Đảm bảo phân bổ GCN phù hợp với giá trị tạo ra - Rủi ro và vốn; hành động số 10 - Đảm bảo phân bổ GCN phù hợp với giá trị tạo ra - Các giao dịch có rủi ro cao; và hành động số 13 - Xem xét lại hồ sơ xác định giá GDLK.

Dựa trên cơ sở áp dụng các kiến nghị của OECD và chương trình hành động BEPS, Nghị định 20 đã có nhiều điểm mới so với các quy định trước đây.

*Thứ nhất*, trách nhiệm cũng như nghĩa vụ tuân thủ của doanh nghiệp liên quan đến GCN có sự thay đổi đáng kể.

Người nộp thuế có trách nhiệm lập các Mẫu 01 - kê khai các thông tin về GDLK, Mẫu 02 - Danh sách thông tin, tài liệu trong Hồ sơ quốc gia, Mẫu 03 - Danh sách thông tin, tài liệu trong Hồ sơ toàn cầu và Mẫu 04 - Báo cáo lợi nhuận liên quốc gia (“CbCR”). Các mẫu này được nộp cùng hồ sơ quyết toán thuế TNDN trong vòng 90 ngày kể từ ngày kết thúc năm tài chính.

Bên cạnh đó, người nộp thuế cần lập và lưu giữ bộ Hồ sơ xác định giá GDLK gồm có: Hồ sơ thông tin tập đoàn toàn cầu; Hồ sơ quốc gia và Báo cáo lợi nhuận liên quốc gia (“CbCR”) nếu doanh nghiệp thuộc một trong hai trường hợp: Một là, người nộp thuế là công ty mẹ tối cao tại Việt Nam có doanh thu hợp nhất toàn cầu trong kỳ tính thuế trên 18 nghìn tỷ đồng; Hai là, trường hợp công ty mẹ tối cao của người nộp thuế phải nộp CbCR ở nước sở tại. CbCR là một yêu cầu hoàn toàn mới với các doanh nghiệp có GDLK, phản ánh xu hướng thế giới hiện nay phải tăng cường quản lý xác định GCN, đấu tranh chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển lợi nhuận (BEPS) của các công ty đa quốc gia thông qua xác định GCN trên cơ sở nhất thể hóa thông tin quản lý. Trong đó, Cơ quan Thuế cho phép người nộp thuế không phải nộp CbCR trường hợp công ty mẹ tối cao không phải nộp CbCR, với điều kiện doanh nghiệp phải gửi công văn giải trình rõ lý do cho Cơ quan Thuế.

Hồ sơ xác định giá GDLK bằng tiếng Việt được lập trước thời điểm kê khai quyết toán thuế TNDN hàng năm và phải lưu giữ, xuất trình theo yêu cầu cung cấp thông tin của Cơ quan Thuế. Trong quá trình tham vấn trước khi tiến hành thanh tra, thời hạn cung cấp Hồ sơ xác định giá GDLK là không quá 30 ngày làm việc kể từ khi nhận được văn bản yêu cầu của Cơ quan Thuế. Trường hợp người nộp thuế có lý do chính đáng thì thời hạn cung cấp Hồ sơ xác định giá GDLK được gia hạn 1 lần không quá 15 ngày làm việc, kể từ ngày hết hạn. Khi Cơ quan Thuế thực hiện thanh tra, kiểm tra người nộp thuế, thời hạn cung cấp Hồ sơ xác định giá GDLK không quá 15 ngày làm việc kể từ khi nhận được yêu cầu của Cơ quan Thuế.

*Thứ hai*, lần đầu tiên thuật ngữ “nguyên tắc giao

dịch độc lập” được sử dụng thay thế cho cụm từ “giá thị trường”. Theo Nghị định 20, nguyên tắc giao dịch độc lập là nguyên tắc về việc đánh giá mức độ tương đương của các giao dịch liên kết (“GDLK”) với các giao dịch độc lập.

*Thứ ba*, Nghị định 20 cũng cân nhắc toàn bộ quá trình phát triển, gia tăng, duy trì, bảo vệ và khai thác tài sản vô hình. Như vậy, khi phân tích GCN đối với những GDLK đặc thù như giao dịch trả phí bản quyền, trả phí giấy phép, người nộp thuế cần đưa ra một phân tích đầy đủ về chức năng của mỗi công ty trong chuỗi giá trị tập đoàn.

*Thứ tư*, nguyên tắc “Bản chất quyết định hình thức” thể hiện việc phân tích xác định giá GDLK có thể vượt ra ngoài hình thức của giao dịch được thể hiện trong hợp đồng, văn bản nhằm mục đích xác định bản chất của các GDLK liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh, tạo ra giá trị cho doanh nghiệp. Đây là cơ sở để Cơ quan Thuế so sánh GDLK với các giao dịch độc lập trong điều kiện tương đồng, không phụ thuộc vào hình thức của giao dịch được thể hiện trong hợp đồng.

*Thứ năm*, sửa đổi định nghĩa về các bên có quan hệ liên kết. Cụ thể, mối quan hệ liên kết trong trường hợp kiểm soát đầu vào và đầu ra được loại bỏ (cụ thể là một doanh nghiệp cung cấp trực tiếp hoặc gián tiếp trên 50% tổng giá trị nguyên vật liệu, vật tư hoặc sản phẩm đầu vào) bị loại bỏ.

*Thứ sáu*, Nghị định 20 quy định về các GDLK không được khấu trừ thuế. Cụ thể, những GDLK không phù hợp với bản chất của các giao dịch độc lập sẽ được xem là chi phí không được trừ vào chi phí tính thuế trong kỳ.

Ngoài ra, tổng chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ của người nộp thuế nếu vượt quá 20% tổng lợi nhuận trước thuế chưa trừ khấu hao và lãi vay (EBITDA) của người nộp thuế sẽ không được xem là chi phí được trừ cho mục đích tính thuế TNDN. Đây là biện pháp để hạn chế tình trạng một số tập đoàn đa quốc gia góp vốn dưới hình thức cho vay để được hạch toán khấu trừ chi phí lãi vay, tập trung lãi vay vào các quốc gia có mức thuế TNDN cao để chuyển lợi nhuận sang các quốc gia khác.

*Thứ bảy*, Nghị định 20 giải thích về việc sử dụng dữ liệu nội bộ và cơ sở dữ liệu (“CSDL”) thương mại/được công bố đại chúng. Theo đó, việc sử dụng đối tượng so sánh độc lập từ CSDL của Cơ quan Thuế chỉ được sử dụng cho mục đích đánh giá rủi ro. Thêm vào đó, trong quá trình thanh tra về GCN, nếu người nộp thuế không nộp Mẫu kê khai hoặc không xuất trình Hồ sơ xác định giá GDLK trong thời hạn quy định, Cơ quan Thuế sẽ có quyền tuyệt đối trong việc ấn định giá và/hoặc lợi nhuận của người nộp thuế dựa trên CSDL của Cơ quan Thuế. Về phía người nộp thuế, CSDL thương mại và các thông tin công bố công khai là những nguồn thông tin có thể sử dụng để xác định giá GDLK. Tuy nhiên, Nghị định chưa nêu rõ trường hợp CSDL thương mại và thông tin công bố công khai sẽ được ưu tiên sử dụng trong quá trình thanh tra về GCN; chỉ trong trường hợp người nộp thuế không đưa ra những phân tích đúng đắn từ các CSDL này hoặc không lưu giữ hồ sơ xác định giá GDLK thì Cơ quan Thuế mới sử dụng CSDL nội bộ để ấn định.

Cuối cùng, song song với việc đưa ra quy định về nghĩa vụ tuân thủ của các doanh nghiệp có GDLK, Nghị định 20 và Thông tư 41 đưa ra cơ sở rõ ràng hơn để Cơ quan Thuế thực hiện ấn định thuế.

Nhìn chung, Nghị định 20 thể hiện sự hội nhập của pháp luật Việt Nam về quản lý GCN với thông lệ quốc tế, cũng như hiện đại hóa hệ thống quản lý thuế theo hướng rõ ràng, minh bạch hơn, tạo thuận lợi cho người nộp thuế trong quá trình tự tuân thủ, cũng như hạn chế thất thu thuế cho Nhà nước. Tuy nhiên, quy định mới cũng đưa ra yêu cầu tuân thủ cho doanh nghiệp, cũng như đặt ra yêu cầu có sự hướng dẫn cụ thể hơn từ phía cơ quan thuế để tạo ra sự minh bạch, rõ ràng trong quá trình thực hiện của doanh nghiệp.

### 3. Hoạt động kiểm soát GCN của Nhà nước

Bên cạnh việc xây dựng cơ sở pháp lý, trong những năm gần đây, Cơ quan Thuế đã dành nhiều nguồn lực vào hoạt động kiểm soát GCN của các doanh nghiệp có GDLK thông qua hoạt động thanh tra GCN. Hoạt động thanh tra GCN được thực hiện trong các cuộc thanh tra thuế hoặc thanh tra chuyên đề về GCN.



Cơ quan Thuế đã triển khai rất nhiều nỗ lực và nguồn lực để thực thi và quản lý việc tuân thủ các quy định về quản lý GCN trong GDLK cả ở cấp trung ương và cấp địa phương, với việc thành lập các phòng thanh tra GCN chuyên trách. Tổng cục Thuế đã ban hành Quyết định số 1574/QĐ-TCT và số 1575/QĐ-TCT có hiệu lực từ ngày 1 tháng 9 năm 2015 quy định chi tiết chức năng nhiệm vụ của Phòng thanh tra GCN thuộc Thanh tra Tổng cục Thuế, Cục Thuế các tỉnh, thành phố Hà Nội, Hồ Chí Minh, Bình Dương và Đồng Nai. Đây là bước phát triển đáng chú ý, đưa việc thanh tra GCN lên một giai đoạn mới.

Về kết quả của các cuộc thanh tra, theo số liệu thống kê của Tổng cục Thuế, trong năm 2016, Cơ quan Thuế đã tiến hành thanh tra 84.472 công ty, truy thu 17.164 tỷ đồng tiền thuế. Trong đó, thanh tra GCN là 329 trường hợp, với số thuế bị truy thu và tiền phạt chậm nộp là 607,52 tỷ đồng, điều chỉnh giảm lỗ 5.612,21 tỷ đồng<sup>1</sup>. Hoạt động thanh tra của Cơ quan Thuế dự kiến sẽ mạnh mẽ hơn trong những năm tới, nhằm đạt được mục tiêu của kế hoạch tài khóa là giảm thâm hụt ngân sách xuống mức có thể chấp nhận (3,5% GDP vào năm 2020 theo Kế hoạch tài chính quốc gia do Quốc hội phê duyệt theo Nghị quyết số 25/2016/QH14).

Thông thường, đối tượng bị thanh tra GCN là các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp trong nước có GDLK, hoặc các doanh nghiệp chủ chốt trong ngành. Nhìn chung, có ba trường hợp thường bị thanh tra GCN.

*Thứ nhất*, các doanh nghiệp không tuân thủ các quy định về xác định GTT, ví dụ như không có đầy đủ hồ sơ tài liệu về xác định GTT, không nộp mẫu kê khai về GDLK đúng thời hạn. Đây sẽ là cơ sở để Cơ quan Thuế ấn định thuế đối với các doanh nghiệp này.

*Thứ hai*, các doanh nghiệp có kết quả kinh doanh không tốt, ví dụ như lỗ liên tục trong nhiều năm hay lợi nhuận rất thấp; lợi nhuận bị thay đổi đột ngột so với các năm hoạt động trước đây; lợi nhuận đột ngột giảm sau thời kì được hưởng ưu đãi thuế; tỷ suất lợi nhuận thấp hơn mức trung bình của ngành trong khi các bên này lại phát sinh giao dịch chủ yếu với bên liên kết. Đây là dấu hiệu để Cơ quan Thuế thanh tra, kiểm tra sự tuân thủ trong chính sách xác định giá GDLK của các doanh nghiệp này so với các doanh nghiệp cùng ngành trên thị trường.

*Thứ ba*, những doanh nghiệp có mô hình hoạt động tập trung tại những thiên đường thuế hoặc lãnh thổ có thuế suất thấp hoặc các doanh nghiệp

<sup>1</sup>Nguồn: Thông tin tổng hợp, Cổng thông tin điện tử Bộ Tài chính ([http://www.mof.gov.vn/webcenter/portal/thanhtrabtc/r/m/page1/ttttttt1\\_chitiet?dDocName=MOFUCM095496&\\_afLoop=21592434215182439#!%40%40%3F\\_afLoop%3D21592434215182439%26dDocName%3DMOFUCM095496%26\\_adf.ctrl-state%3D12mmzgsrpd\\_4](http://www.mof.gov.vn/webcenter/portal/thanhtrabtc/r/m/page1/ttttttt1_chitiet?dDocName=MOFUCM095496&_afLoop=21592434215182439#!%40%40%3F_afLoop%3D21592434215182439%26dDocName%3DMOFUCM095496%26_adf.ctrl-state%3D12mmzgsrpd_4))

phát sinh các giao dịch đặc thù như giao dịch trả phí bản quyền, hỗ trợ kỹ thuật hay trả phí dịch vụ nội bộ tập đoàn cũng sẽ thuộc đối tượng bị Cơ quan Thuế thanh tra, kiểm tra.

Trên thực tế, có nhiều vấn đề vướng mắc nảy sinh trong các cuộc thanh tra, kiểm tra GCN.

*Thứ nhất*, Cơ quan Thuế chưa có quy trình thanh kiểm tra chuyên biệt đối với thanh tra GCN, dẫn đến việc thực hiện không đồng nhất giữa các địa phương. Hơn nữa, do không có quy trình chuyên biệt nên hiện nay các cuộc thanh tra GCN được thực hiện theo quy trình thanh tra thuế trong Luật quản lý thuế, trong đó quy định về thời hạn thanh tra tối đa 30 ngày là không phù hợp với mức độ phức tạp trong các cuộc thanh tra GCN. Theo thông lệ quốc tế, một số nước OECD đã đề xuất thời hạn thanh tra GCN kéo dài lên đến 90 ngày. Thêm vào đó, nguồn lực về chất lượng và số lượng của đội ngũ cán bộ quản lý GCN còn hạn chế. Về mặt số lượng, ngoài Tổng cục Thuế và bốn Cục Thuế lớn có phòng thanh tra GCN để đảm nhận chức năng thanh tra, các Cục Thuế khác hiện chưa bố trí nguồn lực chuyên môn để quản lý vấn đề này; nhiệm vụ này được thực hiện mang tính chất kiêm nhiệm tại các phòng thanh tra, kiểm tra do đó thiếu tính chuyên sâu và không thực sự hiệu quả. Về mặt chất lượng, mức độ hiểu biết của cán bộ thuế về GCN còn mới dừng ở cấp độ cơ bản, kiến thức về kinh tế ngành và quản lý GCN còn hạn chế, dẫn đến khó khăn trong việc phân tích hồ sơ xác định GCN trong công tác thanh tra, kiểm tra.

*Thứ hai*, Cơ quan Thuế và doanh nghiệp cũng có những quan điểm không thống nhất về việc lựa chọn các đối tượng độc lập được lựa chọn để so sánh làm cơ sở xác định GCN.

*Từ góc độ Cơ quan Thuế*, đoàn thanh tra sử dụng CSDL nội bộ để làm căn cứ ấn định thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp, bao gồm các doanh nghiệp độc lập báo cáo theo chế độ quy định gửi cho Cơ quan Thuế, trong đó số lượng các công ty niêm yết công khai dữ liệu tài chính còn hạn chế. Vì thế, việc sử dụng dữ liệu này để ấn định, điều chỉnh thường không có cơ sở rõ ràng, làm giảm tính minh bạch, gây tranh cãi giữa người nộp thuế và Cơ quan Thuế trong quá trình thanh tra, kiểm tra của Cơ quan

Thuế. Cơ quan Thuế cần công bố các thông tin minh bạch về các công ty, giao dịch được lựa chọn để phân tích so sánh. Tuy nhiên, khó khăn của Cơ quan Thuế là phải thực hiện bảo mật thông tin của người nộp thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế. Việc CSDL thương mại chưa được Cơ quan Thuế sử dụng cũng gây ra những tranh cãi về sự nhất quán về thông tin, đặc biệt đối với các Đoàn thanh tra của Cục Thuế tại các địa phương.

*Từ góc độ người nộp thuế*, doanh nghiệp thường sử dụng các nguồn thông tin được công bố công khai hoặc các CSDL thương mại, trong đó phần lớn là sử dụng số liệu của các công ty nước ngoài, do số lượng các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam còn hạn chế. Tuy nhiên, trong giai đoạn từ 2012 đến 2015, cơ quan Thuế có xu hướng không chấp nhận các công ty tương đương được lựa chọn để so sánh là công ty nước ngoài trong Hồ sơ xác định GTT của doanh nghiệp cũng như nghi ngờ việc sử dụng CSDL thương mại. Đây là vấn đề gây khó khăn cho doanh nghiệp trong việc chứng minh sự tuân thủ với các quy định về quản lý GCN. Một thay đổi tích cực trong thời gian gần đây, đặc biệt là từ năm 2017, là cơ quan Thuế đã chấp nhận phân tích so sánh dựa trên CSDL thương mại trong trường hợp những phân tích này là chặt chẽ, khách quan. Điều này đã thể hiện tinh thần của Cơ quan Thuế trong việc công nhận CSDL thương mại, cũng như chứng minh vai trò của việc lập và lưu giữ Hồ sơ xác định GTT với doanh nghiệp.

*Thứ ba*, doanh nghiệp có thể thường gặp khó khăn trong việc chứng minh vai trò của các giao dịch liên quan đến tài sản vô hình và dịch vụ tới hoạt động sản xuất kinh doanh. Như đã đề cập ở trên, Cơ quan Thuế thường tập trung vào các giao dịch đặc thù, áp dụng nguyên tắc “Bản chất quyết định hình thức” qua đó không chấp nhận các GDLK do không phù hợp với nguyên tắc giao dịch độc lập hoặc không tạo ra lợi ích kinh tế và giá trị gia tăng trực tiếp cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Ngoài ra, một vấn đề gây tranh cãi trong các cuộc thanh tra thời gian gần đây là mặc dù Nghị định 20 có hiệu lực từ năm 2017, trên thực tế Cơ quan Thuế đã áp dụng nguyên tắc này cho cả các GDLK phát sinh trước thời điểm có hiệu lực của Nghị định 20.

*Thứ tư*, với những doanh nghiệp hoạt động trong nhiều phân khúc, cách tiếp cận của Cơ quan Thuế trong việc ấn định điều chỉnh có thể rất linh hoạt. Cụ thể, Cơ quan Thuế có thể sử dụng dữ liệu giao dịch trên giao dịch hay số liệu theo phân khúc thay vì sử dụng số liệu trên toàn công ty cho mục đích điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận của người nộp thuế. Vấn đề vướng mắc trong việc sử dụng các số liệu này nằm ở tính hợp lý trong cách thức phân bổ chi phí giữa các giao dịch hoặc phân khúc. Trước đây, nguyên tắc phân bổ chi phí cho mục đích xác định giá GDLK không được quy định một cách rõ ràng, vì thế việc lựa chọn cách thức phân bổ là vấn đề nội bộ của từng doanh nghiệp, và các doanh nghiệp thường phân bổ theo doanh thu hoặc chi phí theo quy định tại Luật thuế TNDN. Tuy nhiên, Nghị định 20 đã tạo ra cơ sở thống nhất hơn cho các doanh nghiệp thông qua việc nêu rõ quy tắc phân bổ các loại chi phí này được xác định dựa trên doanh thu.

Cuối cùng, việc xác định sự tuân thủ các nguyên tắc về GCN của các doanh nghiệp chịu tác động của những yếu tố khách quan ngoài GCN đến hoạt động sản xuất kinh doanh còn nảy sinh những quan điểm không thống nhất, đặc biệt với các doanh nghiệp thường phát sinh lỗ trong những năm đầu hoạt động.

#### **4. Các biện pháp khác để quản lý giá trong GDLK**

Những quy định mới về xác định GCN cùng với những vấn đề thực tiễn trong hoạt động thanh tra, kiểm tra đòi hỏi doanh nghiệp và Cơ quan Thuế cần có những biện pháp giải quyết trong việc tuân thủ với các quy định về GCN hiện hành. Luật Quản lý Thuế sửa đổi, có hiệu lực từ năm 2013, đưa ra những quy định liên quan đến Phương pháp thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá (“APA”) và Thủ tục thỏa thuận song phương (“MAP”) qua đó đem lại những biện pháp khác giúp Cơ quan Thuế và doanh nghiệp có thêm những lựa chọn để ứng phó với sự gia tăng của các vấn đề tranh chấp, khiếu nại liên quan đến GCN.

Quy định về APA được ban hành với Thông tư 201/2013/TT-BTC của Bộ Tài Chính ngày 20 tháng 12 năm 2013. Thỏa thuận APA là thỏa thuận bằng văn bản giữa Cơ quan Thuế với người nộp

thuế hoặc giữa Cơ quan Thuế với người nộp thuế và Cơ quan Thuế các nước, vùng lãnh thổ mà Việt Nam đã ký Hiệp định thuế cho một thời hạn nhất định, trong đó xác định cụ thể các căn cứ tính thuế, phương pháp xác định giá tính thuế hoặc giá tính thuế theo giá thị trường. APA được xác lập trước khi người nộp thuế nộp hồ sơ khai thuế TNDN.

Các hình thức thỏa thuận APA bao gồm thỏa thuận APA đơn phương được đàm phán và ký kết giữa Cơ quan Thuế Việt Nam và người nộp thuế đứng đơn để nghị áp dụng APA, và thỏa thuận APA song phương/đa phương được đàm phán và ký kết giữa Cơ quan Thuế Việt Nam, người nộp thuế và một hoặc nhiều Cơ quan Thuế đối tác có liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế của người nộp thuế đứng đơn để nghị áp dụng APA trên cơ sở Hiệp định thuế.

Hiện tại, có trên mười (10) trường hợp đang tiến hành đàm phán APA tại Việt Nam. Đa số những APA này đều là các thỏa thuận APA đơn phương. Các thỏa thuận này đang được tiến hành tại các bước tham vấn trước khi nộp hồ sơ, thẩm định hồ sơ, trao đổi và đàm phán.

Bên cạnh đó, vấn đề khiếu nại hành chính trong thanh tra GCN, thủ tục tư pháp và thủ tục thỏa thuận song phương (MAP) cũng được người nộp thuế và Cơ quan Thuế nhìn nhận như một biện pháp nhằm giải quyết vấn đề đánh thuế trùng liên quan đến điều chỉnh GCN trong GDLK. Bộ Tài chính đã ban hành Quy định về MAP thông qua Thông tư 205/2013/TT-BTC có hiệu lực từ ngày 6 tháng 2 năm 2014.

Hiện tại, Việt Nam đã và đang giải quyết tất cả bảy (07) trường hợp về MAP, sáu (06) trong số đó đến từ Hàn Quốc và trường hợp còn lại đến từ Nhật Bản. Đa phần các trường hợp giải quyết thông qua MAP tập trung vào hai (02) điểm trọng tâm là vấn đề xác định cơ sở thường trú và kết quả giải quyết tranh chấp trong vấn đề GCN.

Việt Nam đã chính thức tuyên bố thực hiện cam kết đối với bốn chuẩn mực BEPS tối thiểu sẽ tạo môi trường thuận lợi cho cả người nộp thuế và Cơ quan Thuế trong vấn đề đẩy mạnh các trường hợp liên quan đến MAP trên cả bình diện chiều rộng (số lượng) và chiều sâu (tính đa dạng của các vấn đề được đưa vào MAP).

Tuy nhiên, trên thực tế, quy trình giải quyết khiếu nại thường kéo dài, thủ tục tư pháp chưa rõ ràng và việc thực hiện thủ tục MAP theo hiệp định tránh đánh thuế hai lần chưa mang lại hiệu quả như mong muốn. Giải pháp cơ bản và có hiệu quả để hạn chế tranh chấp là người nộp thuế cần tuân thủ và chuẩn bị sẵn sàng cho các cuộc thanh tra, kiểm tra, đồng thời người nộp thuế cần thể hiện sự hợp tác với Cơ quan Thuế trong suốt quá trình thanh tra.

### 5. Kết luận và đề xuất

Qua hơn hai mươi năm khi vấn đề GDLK lần đầu tiên được đề cập, và hơn mười năm khi văn bản đầu tiên về quản lý GCN được đưa ra, hiện nay quá trình xây dựng hành lang, cơ sở pháp lý về GCN đã được đưa lên một tầm cao mới cũng như phù hợp hơn với yêu cầu thực tiễn cũng như hòa nhập sâu sắc hơn với các thông lệ quốc tế. Tuy nhiên, quy định mới cũng tạo ra gánh nặng tuân thủ lớn cho doanh nghiệp. Thêm vào đó, những hạn chế trong công tác quản lý GCN và triển khai các biện pháp khác để quản lý GCN hiện nay gây ra sự thiếu minh bạch và môi trường kinh doanh kém thuận lợi cho doanh nghiệp.

Để xây dựng một hệ thống quản lý thuế hiện đại, hiệu quả, minh bạch, cần thiết phải có sự phối hợp và thực hiện hiệu quả các giải pháp từ phía doanh nghiệp lẫn Cơ quan Thuế.

Về phía doanh nghiệp, trong bối cảnh GCN đang là mối quan tâm hàng đầu trong các chương trình nghị sự của Chính phủ về đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam, các cơ quan quản lý cần thực hiện các chính sách quản lý GCN thận trọng, và xem xét quy trình nội bộ về quản lý GDLK trong quá trình đưa ra quyết định đầu tư. Để hạn chế rủi ro, doanh nghiệp cần tuân thủ các quy định về việc lập và lưu giữ Hồ sơ xác định giá GDLK và các kê khai đầy đủ các GDLK và đề cao vấn đề chất lượng trong việc chuẩn bị những tài liệu này. Bên cạnh đó, doanh nghiệp cần đánh giá cấu trúc doanh nghiệp và các rủi ro tiềm ẩn liên quan đến nguyên tắc mới, cũng như xem xét APA như một lựa chọn thay thế cho các quy định về việc lập Hồ sơ xác định giá GDLK theo Nghị định 20.

Về phía cơ quan Thuế, cần thiết xây dựng quy trình thanh tra, kiểm tra GCN bài bản, xem xét tăng

thời gian của mỗi cuộc tranh tra, kiểm tra lên 90 ngày (thay vì 30 ngày như hiện nay), xây dựng, áp dụng hệ thống CSDL nội bộ, và CSDL thương mại minh bạch, thống nhất giữa các cơ quan chức năng của Việt Nam để tăng cường sự phối hợp đồng bộ cho mục đích quản lý rủi ro cũng như trong quá trình tiến hành các hoạt động thanh tra, kiểm tra vấn đề GCN.

Bên cạnh đó, cần thiết có sự tăng cường trong công tác đào tạo, phát triển nguồn nhân lực cho ngành Thuế, trong đó chú trọng đào tạo kỹ năng liên quan đến vấn đề quản lý GCN theo chuẩn mới.

Trong xu thế hội nhập nhằm tăng cường thu hút đầu tư và giảm thiểu các thủ tục hành chính, việc có nhìn nhận đúng đắn từ cả hai phía doanh nghiệp và Cơ quan Thuế cũng như đảm bảo tính minh bạch thông tin, tính tiến bộ của luật pháp cũng như tính đạo đức, tuân thủ của doanh nghiệp sẽ là những yếu tố quan trọng, quyết định cho sự phát triển chung. Hơn nữa, việc tuân thủ tự nguyện của người nộp thuế là vấn đề cốt lõi cho sự thành công của công tác quản lý thuế. Điều này phụ thuộc vào sự minh bạch trong các quy định và việc thực hiện quản lý GCN.

### TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Thông tư 201/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 20 tháng 12 năm 2013;
2. Thông tư 205/2013/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 6 tháng 2 năm 2014;
3. Thông tư 117/2005/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 19 tháng 12 năm 2005;
4. Thông tư 66/2010/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 22 tháng 4 năm 2010;
5. Nghị định 20/2017/NĐ-CP của Chính phủ ban hành ngày 24 tháng 2 năm 2017;
6. Thông tư 41/2017/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 28 tháng 4 năm 2017;
7. Hướng dẫn của OECD về xác định giá thị trường.
8. Số liệu thống kê, Tổng cục Hải quan, [https://www.customs.gov.vn/Lists/ThongKeHaiQuan/ViewDetails.aspx?ID=1038&Category=Phân tích định kỳ&Group=Phân tích](https://www.customs.gov.vn/Lists/ThongKeHaiQuan/ViewDetails.aspx?ID=1038&Category=Phân%20tích%20định%20kỳ&Group=Phân%20tích).

Ngày nhận bài: 29/6/2018  
Ngày duyệt đăng: 13/7/2018