

Để đảm bảo xác định đúng nghĩa vụ nộp thuế của các doanh nghiệp, trong quá trình kiểm tra định kỳ hoặc kiểm tra báo cáo quyết toán thuế của các doanh nghiệp, nếu phát hiện có các vấn đề bất hợp lý về giá hoặc tỷ suất lợi nhuận trong các giao dịch giữa các công ty liên kết, cơ quan thuế áp dụng các biện pháp chống chuyển giá dưới đây để xác định đúng thu nhập (lợi tức) chịu thuế của doanh nghiệp:

- Phương pháp so sánh giá thị trường.

- Phương pháp sử dụng giá bán ra để xác định giá mua vào.

- Phương pháp sử dụng giá thanh toán toàn bộ để xác định lợi tức chịu thuế.

Thuật ngữ "chống chuyển giá" chỉ mới xuất hiện từ mấy năm gần đây trên một số rất ít văn bản của cơ quan thuế, được khẳng định trong Thông tư số 74 TC/TCT ngày 20.10.1997 và Thông tư 89/1999/TT-BTC ngày 16.07.1999 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện về thuế đối với các hình thức đầu tư theo Luật ĐTNN tại Việt Nam.

Đến thông tư 13/2001/TT-BTC ngày 08.03.2001, cụm từ "chống chuyển giá" được thay bằng cụm từ "biện pháp xác định giá thị trường". Thực chất đây là sử dụng các phương pháp xác định giá nhằm đối phó với các chính sách "định giá chuyển giao" (transfer pricing) của các công ty đa quốc gia nhằm giám định các doanh nghiệp có hiện tượng vận dụng chính sách định giá chuyển giao (ĐGCG) không hợp lý, cùng các biện pháp xử lý phù hợp.

I. CÁC PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH GIÁ THỊ TRƯỜNG THEO THÔNG TƯ 13/2001/TT-BTC NGÀY 08.03.2001 CỦA BỘ TÀI CHÍNH.

Ở Việt Nam, ngoài việc ban hành Bảng giá tối thiểu đối với hàng nhập khẩu để thu thuế nhập khẩu, các giải pháp về vấn đề ĐGCG bằng phương pháp xác định giá thị trường đã được đề xuất và thực hiện theo Thông tư 13/2001/TT-BTC ngày 08.03.2001 của Bộ Tài chính.

1. Phương pháp so sánh giá thị trường: Cơ quan thuế có thể sử dụng giá sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ trên thị trường để ấn định cho sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ trao đổi, buôn bán nội bộ giữa các doanh nghiệp liên kết.

Ví dụ: Một Công ty dầu nhờn của nước ngoài bán cho doanh nghiệp liên doanh A tại Việt Nam (doanh nghiệp A là doanh nghiệp liên doanh giữa công ty dầu nhờn nước ngoài đó và một công ty tại Việt Nam) 1.200 lít dầu nhờn với giá 1.500 USD, trả tiền sau 6 tháng. Cùng thời gian đó Công ty dầu nhờn nước ngoài đó bán cho

doanh nghiệp B là doanh nghiệp độc lập tại Việt Nam 1.000 lít dầu nhờn với giá 1.000 USD với điều kiện thanh toán ngay. Giả sử lãi suất tín dụng thương mại trên thị trường kỳ hạn 6 tháng là 5%. Khi xác định thu nhập của xí nghiệp liên doanh A, cơ quan thuế Việt Nam có thể xác định lại giá dầu nhờn trong hợp đồng trên căn cứ vào giá so sánh theo hợp đồng của công ty B như sau:

+ Đơn giá 1 lít dầu nhờn theo hình thức thanh toán sau 6 tháng:

$$\frac{1.000\text{USD} + 1.000\text{USD} \times 5\%}{1.000 \text{ lít dầu}} = 1,05\text{USD} / \text{lít}$$

+ Giá ấn định cho hợp đồng giữa Công ty liên doanh A và công ty dầu nhờn nước ngoài là

$$1.200 \text{ lít dầu} \times 1,05 \text{ USD/lít} = 1.260 \text{ USD.}$$

2. Phương pháp sử dụng giá bán ra để xác định giá mua vào: Trường hợp đơn vị thương nghiệp có nguồn hàng hóa mua vào do một xí nghiệp liên kết ở nước ngoài cung cấp và không thể xác định giá mua thực tế trên thị trường tự do, cơ quan thuế có

thể sử dụng giá bán ra của đơn vị thương nghiệp để xác định giá mua vào.

Ví dụ: Một doanh nghiệp A tại Việt Nam là doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài đầu tư từ công ty B sản xuất rượu của nước ngoài. Doanh nghiệp A độc quyền tiêu thụ sản phẩm của công ty B tại thị trường Việt Nam. Trong năm 1999 doanh nghiệp A nhập khẩu từ công ty B 10.000 lít rượu, đã nộp thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt theo ấn định của hải quan là 75.000 USD và trong năm tiêu thụ toàn bộ số rượu với doanh số quy đổi là 185.000 USD. Cuối năm 1999, cơ quan thuế xác định giá mua vào sản phẩm rượu của xí nghiệp A như sau:

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu thuần} &= \text{Doanh thu bán hàng} - \text{Thuế nhập khẩu} \\ &= 185.000 \text{ USD} - 75.000 \text{ USD} = 110.000 \text{ USD.} \end{aligned}$$

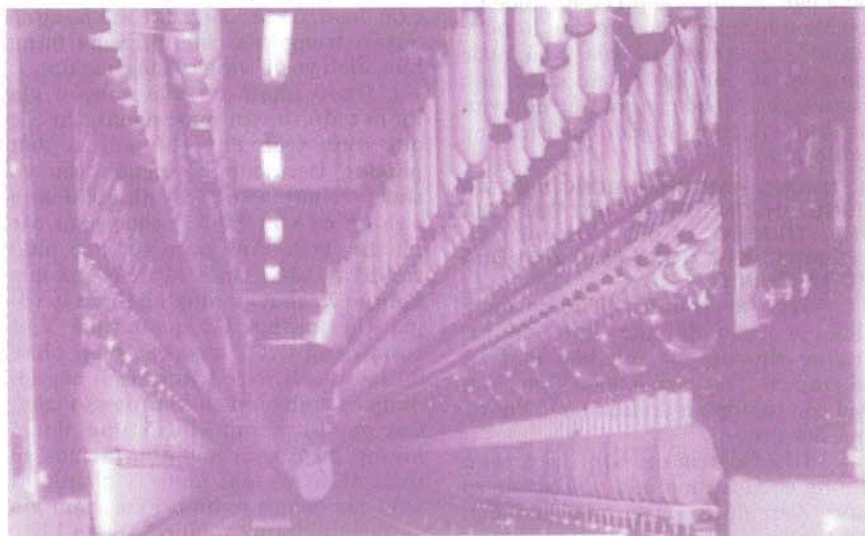
Giá bán ra (trừ thuế nhập khẩu)

$$= \frac{110.000\text{USD}}{10.000 \text{ lít}} = 11\text{USD} / \text{lít}$$

Giả sử tỷ lệ lãi gộp bình quân

BIỆN PHÁP XÁC ĐỊNH THỊ TRƯỜNG ĐỐI VỚI CÁC DOANH NGHIỆP LIÊN KẾT THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP

Thạc sĩ PHAN HIỂN MINH



ngành kinh doanh rượu là 10%.

Giá mua vào = 11 USD/lít - 11USD/lít x 10% = 9,9 USD/lít.

3. Phương pháp sử dụng giá thành toàn bộ để xác định thu nhập chịu thuế: Trường hợp một đơn vị sản xuất, chế biến bán thành phẩm và giao toàn bộ cho xí nghiệp liên kết, không có sản phẩm bán ra trên thị trường để xác định giá so sánh, cơ quan thuế có thể căn cứ vào sổ sách kế toán hạch toán chi phí của đơn vị để xác định thu nhập của đơn vị đó.

Ví dụ: Một doanh nghiệp may mặc A tại Việt Nam là liên doanh giữa một công ty B của nước ngoài và một công ty Việt Nam. Hoạt động của doanh nghiệp may mặc A là sản xuất gia công hàng may mặc và giao toàn bộ cho công ty B tại nước ngoài. Giá sử trong năm 1999, doanh nghiệp A giao cho công ty B 10.000 bộ quần áo với giá ấn định là 10 USD/bộ. Sổ sách kế toán của xí nghiệp A trong năm 1999 có số liệu sau:

+ Giá vốn hàng bán: 80.000 USD.

+ Chi phí giao hàng: 6.000 USD.

+ Chi phí quản lý chung: 12.000 USD.

+ Tổng giá thành toàn bộ: 98.000 USD.

Doanh nghiệp A và công ty B tại nước ngoài là hai doanh nghiệp liên kết, cơ quan thuế có thể ấn định thu nhập chịu thuế như sau:

+ Giá sử cơ quan thuế xác định được tỷ lệ thu nhập ròng bình quân ngành sản xuất may mặc là 10%.

+ Thu nhập ấn định = 98.000 USD x 10%.

Ở Việt Nam các biện pháp xác định giá thị trường trong quan hệ giữa các xí nghiệp liên kết thực sự đang là một đòi hỏi cấp bách mang tầm chiến lược. Thiết lập, củng cố và hoàn thiện được các biện pháp này, trước mắt giải quyết được các mâu thuẫn cạnh tranh hiện đang diễn ra giữa các doanh nghiệp trong nước và các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, việc thu thuế của Nhà nước cũng vô số các khúc mắc khác liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp đến vấn đề định giá chuyển giao của các công ty liên kết.

II. NHỮNG HẠN CHẾ TRONG VIỆC ÁP DỤNG PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH GIÁ THỊ TRƯỜNG THEO THÔNG TƯ 13/2001/TT-BTC NGÀY 08.03.2001 CỦA BỘ TÀI CHÍNH

(i). Các thông tin do cơ quan thuế yêu cầu để xác định giá thị trường thường có tính bảo mật về thương mại, hoặc có ở nước khác, làm cho các thông tin đó khó hoặc không thể lấy được.

(ii). Có trường hợp hoàn toàn không có việc mua bán nào có thể so sánh được để so sánh một giao dịch

giữa các công ty có quan hệ với nhau, hoặc vì hàng hóa, dịch vụ được giao dịch chỉ có một, hoặc vì ngành công nghiệp đó do một công ty đa quốc gia kiểm soát (Thí dụ: hương liệu độc quyền của Coca Cola, Pepsi Cola)

(iii). Các cơ quan thuế thường chỉ hoạt động tại một địa phương, trong khi các công ty đa quốc gia hoạt động trên toàn cầu.

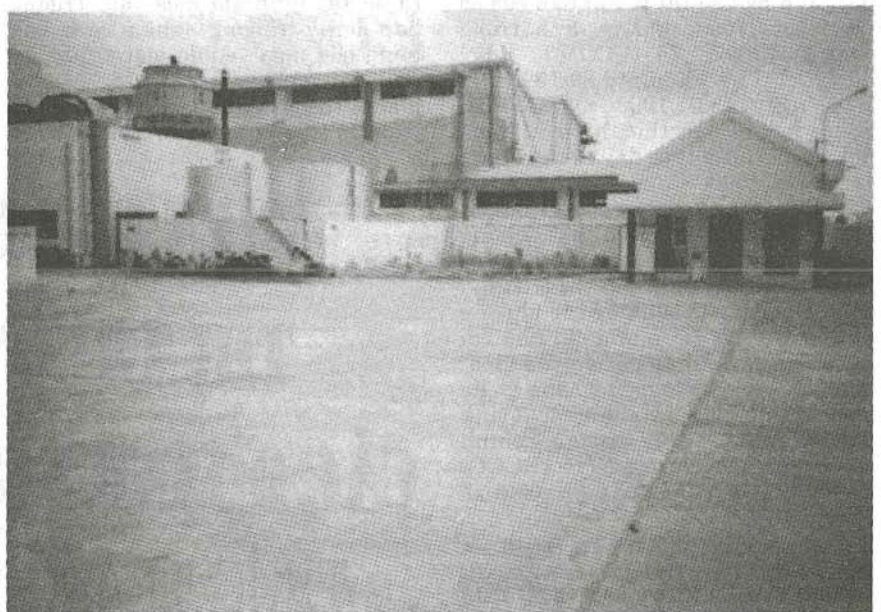
(iv). Các vấn đề về xác định giá thị trường rất phức tạp; đôi khi các viên chức thuế không có chuyên môn cần thiết để xác định giá thích hợp.

(v). Trường hợp phát hiện bất hợp lý về giá nhưng không có điều kiện áp dụng các biện pháp xác định giá thị trường, cơ quan thuế áp dụng biện pháp yêu cầu doanh nghiệp cam đoan bằng văn bản tính hợp pháp của các chứng từ đã cung cấp. Việc này không mang tính cưỡng chế mà còn lệ

nhau, mà đúng hơn là một phương tiện bảo hộ nguồn thu thuế" (Stuart Cioicarelli và Lâm Vũ Thao, 1998).

III. GIẢI PHÁP

Trước hết chúng ta cần phải công nhận rằng vấn đề ĐGCG không phải là một lĩnh vực mang tính chính xác như trong lĩnh vực khoa học. Khái niệm về ĐGCG và hầu hết những phương pháp xác định giá thị trường đều là những khái niệm mang tính chất đại cương. Do đó, khi áp dụng những khái niệm này vào thực tế cần phải có một sự linh động mới có thể mang lại kết quả phù hợp với mục đích ứng dụng của chúng trong khuôn khổ quy định của pháp luật. Vì thế, mục đích ứng dụng của các nguyên tắc trên phải là nhằm xác định giá hợp lý trong phạm vi hoạt động của doanh nghiệp là đối tượng chịu thuế, chứ không nhằm để cơ



thuộc chủ yếu vào doanh nghiệp, vì doanh nghiệp sẵn sàng làm văn bản cam đoan, do các công ty con không có quyền trong việc xác định giá hàng hóa, dịch vụ do công ty mẹ cung ứng.

Theo nhận xét của chuyên gia kiểm toán tư vấn nước ngoài, thì các quy định trên đây chỉ mới là một phương tiện bảo hộ nguồn thu về thuế: "Ngày càng có nhiều doanh nghiệp có vốn ĐTNN theo đuổi các phương thức làm giảm số thuế phải trả bằng cách thiết lập các giá của nghiệp vụ chuyển nhượng thoát ly với giá thị trường. Cơ quan thuế Việt Nam đang triển khai các biện pháp để bảo vệ NSNN tránh khỏi các lợi dụng có tính chất tiềm tàng nói trên. Các quy tắc chống chuyển giá, do đó không được xem xét như là một sự thừa nhận về mặt pháp lý chống lại việc các doanh nghiệp FDI tham gia vào các nghiệp vụ chuyển giao khác

quan thuế ấn định doanh nghiệp phải chỉ thu bao nhiêu hoặc chỉ thu như thế nào mới phù hợp. Sở dĩ phải đặt ra mục đích như thế là vì thông thường chỉ có chính những doanh nghiệp mới biết được đầy đủ thực tế về hoạt động kinh doanh của mình. Vì thế, vấn đề ĐGCG không thể là một vấn đề có thể giải quyết bằng cách áp dụng những biện pháp có tính chất đồng loạt và ràng buộc chặt chẽ đối với doanh nghiệp, mà mỗi biện pháp đưa ra áp dụng cần phải điều chỉnh sao cho phù hợp với hoàn cảnh thực tế cho mỗi trường hợp của đối tượng. Trong quá trình kiểm tra về ĐGCG, dù là đối tượng nộp thuế, tư vấn của đối tượng nộp thuế hay cơ quan thuế, đều cần phải đặt trọng tâm vào việc xác định xem có sự chênh lệch đáng kể giữa giá chuyển giao (GCG) và thực giá theo nguyên tắc khách quan hay không.

Do đó, vấn đề xác định giá tính thuế dựa trên giá trị giao dịch của hàng hóa cần được quy định rõ ràng trong luật thuế, để nhà đầu tư nước ngoài an tâm kinh doanh, chúng tôi kiến nghị.

1. Biện pháp xác định giá thị trường theo Hiệp định tránh đánh thuế 2 lần

Muốn tổ chức tốt công tác ngăn ngừa việc ẩn lậu thuế thu nhập (lợi tức) thì điều trước tiên quan trọng là xem xét hai doanh nghiệp có mối liên kết với nhau hay không? Bởi vì một khi các doanh nghiệp này có mối quan hệ đặc biệt như vậy thì việc chuyển giá giữa chúng sẽ gây thất thoát cho ngân sách nhà nước trong việc tránh thuế, trốn thuế. Điều 9 của Hiệp định tránh đánh thuế hai lần đã quy định và chỉ rõ thế nào là hai doanh nghiệp liên kết. Trên thực tế việc xác định các doanh nghiệp này có mối liên hệ với nhau hay không là rất khó. Điều này phụ thuộc rất nhiều vào luật pháp của mỗi nước và điều khoản trao đổi thông tin cung cấp tài liệu của hai cơ quan thuế của hai nước.

Theo quy định tại Điều 9 của hiệp định tránh đánh thuế hai lần, khi các nghiệp vụ kinh tế xảy ra giữa hai xí nghiệp liên kết ký kết các hợp đồng mua, bán, trao đổi hàng hóa, cung cấp dịch vụ, chuyển giao công nghệ, hợp đồng tín dụng, thanh toán tiền lãi cổ phần, lãi từ tiền cho vay thực hiện không trên cơ sở giá thị trường như áp dụng trong trường hợp các nghiệp vụ kinh tế giữa hai doanh nghiệp độc lập, cơ quan thuế của một nước sẽ có quyền tính toán và ấn định lại giá cả ghi trên các hợp đồng phù hợp với giá cả thực tế trên thị trường để xác định lợi tức chịu thuế của một xí nghiệp tại nước ký kết đó.

Thông thường để chuyển lợi tức từ công ty con ở Việt Nam về công ty mẹ ở nước ngoài, công ty này có thể thực hiện một số cách như sau nhằm để trốn thuế hoặc tìm cách chuyển lợi nhuận về nước, nơi có mức thuế suất thấp hơn ở Việt Nam:

- Công ty mẹ ở nước ngoài cung cấp nguyên liệu, hàng hóa, dịch vụ cho công ty con ở Việt Nam với giá cao hơn giá thị trường.

- Công ty con tại Việt Nam trả cho công ty mẹ tại nước ngoài tiền bản quyền, tiền nhân hiệu thương mại hàng hóa và các tài sản vô hình khác với giá cao hơn mức thông thường. Ngoài ra, công ty con còn xuất trở lại hàng hóa cho công ty mẹ và các công ty con khác tại các nước có thuế suất thấp với giá thấp (thông thường là thấp hơn giá thành) để làm lợi hai đầu cho công ty mẹ.

- Công ty mẹ ở nước ngoài cho công ty con ở Việt Nam vay tiền với lãi suất cao hơn lãi suất thông thường.

2. Quy định đối với doanh nghiệp được coi là liên kết

- a. Căn qui định bằng luật pháp:
 - + Thế nào là các mối quan hệ của các doanh nghiệp được coi là liên kết.
 - + Thế nào là hợp đồng giao dịch mua bán không theo giá thị trường.

- b. Đối với các doanh nghiệp được coi là liên kết, ngoài các báo cáo theo qui định luật thuế thu nhập doanh nghiệp hàng năm, cần qui định phải báo cáo thêm các nghiệp vụ có liên quan đến doanh nghiệp liên kết như:

- + Thuê nhà, văn phòng, xây dựng, mua bán xe, máy móc, thiết bị, công cụ, dụng cụ, và hàng tiêu dùng với doanh nghiệp có liên kết.

- + Quyền sử dụng tài sản vô hình như: chuyển quyền sở hữu, các khoản dự phòng tiền quyền sử dụng đất, bản quyền, thương hiệu, phát minh sáng chế và quyền sở hữu công nghiệp, kỹ thuật đặc biệt, thiết kế cho doanh nghiệp có liên kết.

- + Các nghiệp vụ tài trợ vốn như: cho vay, bảo lãnh cho vay ngắn, dài hạn, mua bán các chứng khoán và tất cả khoản trả trước hoặc trả chậm có tính lãi đối với doanh nghiệp có liên kết.

- + Các dịch vụ như: nghiên cứu thị trường, tiếp thị, quản lý, nghiên cứu khoa học, các dịch vụ kế toán tài chính và pháp luật, ... cho doanh nghiệp có liên kết

- c. Trong vòng một tháng sau khi nhận được các mẫu biểu báo cáo của doanh nghiệp liên kết, cơ quan thuế phải thực hiện việc xem xét những dữ liệu tài chính của doanh nghiệp như: doanh thu, giá hàng bán, chi phí, tỷ lệ lãi; tập hợp, đánh giá, so sánh các báo cáo tài chính thường niên; phân tích các khoản thu, chi cho đơn vị thành viên; so sánh các hoạt động điều hành, sau đó tập hợp những thông tin cơ bản của doanh nghiệp và phân tích tổng hợp điều kiện hoạt động sản xuất kinh doanh qua nhiều năm của doanh nghiệp.

- d. Cần tiến hành kiểm tra đối với những doanh nghiệp liên kết có những dấu hiệu sau:

- + Những quyết định về hoạt động và sản xuất bị kiểm soát bởi một công ty thành viên khác.

- + Có những giao dịch lớn với công ty thành viên.

- + Báo cáo lỗ từ hai năm hoạt động trở lên.

- + Báo cáo lãi biên tế hay lỗ biên tế không phù hợp với mức độ hoạt động, phát triển của công ty.

- + Mức biến động lãi, lỗ qua từng năm không tự nhiên.

- + Có những giao dịch với đơn vị thành viên trong vấn đề thiết lập thỏa thuận về thuế.

- + Tỷ lệ lãi thấp hơn tiêu chuẩn ngành.

- + Tỷ lệ lãi thấp hơn các đơn vị

thành viên.

- + Trả phí không thể điều chỉnh được cho các thành viên.

- + Tránh thuế trong thời gian miễn giảm thuế và hậu quả là làm giảm lợi nhuận rất lớn do chuyển lỗ từ thời kỳ ấy, hoặc doanh nghiệp tránh thuế bằng những phương pháp khác.

3. Cơ chế thỏa thuận giá định trước (Advance Pricing Agreement-APA)

APA là một thỏa thuận đạt được trong môi trường hợp tác. Một số các lợi ích mà APA đem lại cho doanh nghiệp là:

- Theo phương thức "tự khai, tự chịu trách nhiệm" doanh nghiệp liên kết phải kê khai các giá trị giao dịch với các doanh nghiệp thành viên và giải trình sự lựa chọn phương pháp xác định giá thị trường với cơ quan thuế.

- Đảm bảo tính ổn định đối với một phương thức xác định giá thị trường phù hợp doanh nghiệp và do đó tăng cường tính dự đoán được trách nhiệm thuế đối với các giao dịch quốc tế của doanh nghiệp.

- Giảm thiểu đáng kể hoặc hủy bỏ các khả năng bị đánh thuế trùng trong tương lai nếu các đối tượng được áp dụng hiệp định tránh đánh thuế hai lần.

- Đảm bảo tất cả lợi nhuận được phân bổ và đánh thuế đúng đắn.

- Hạn chế việc kiểm tra tốn kém thời gian đối với các vấn đề định giá chuyển giao quan trọng có thể phát sinh khi kiểm tra về xác định giá thị trường và giảm thiểu khả năng cho việc kiện tụng bị kéo dài.

- Giúp cho doanh nghiệp trong việc dự đoán chi phí, và các trách nhiệm thuế.

- Giảm việc lưu trữ hồ sơ do doanh nghiệp sẽ biết trước các dữ kiện họ cần phải lưu giữ để chứng minh cho việc xin xác nhận APA.

Tổ chức Hợp tác và phát triển kinh tế OECD có khuyến cáo: việc DGCG đòi hỏi có sự phán đoán, nhận định đối với cả 2 bên cơ quan quản lý thuế và người đóng thuế. Do đó, cơ quan thuế Việt Nam cần quy định cơ chế thỏa thuận giá định trước như một số quốc gia đã thực hiện nhằm tạo một cơ chế giám sát đối với FDI, nhất là từ năm 2000 Nhà nước đã cho phép chi nhánh thương nhân và doanh nghiệp du lịch nước ngoài được phép kinh doanh sinh lợi trực tiếp ở Việt Nam do Bộ Thương mại cấp phép không qua Luật Đầu tư nước ngoài (Nghị định 45/2000/NĐ-CP ngày 06/04/2001 của Chính phủ về văn phòng đại diện, chi nhánh của thương nhân nước ngoài và của doanh nghiệp du lịch nước ngoài) ■