

**Chuyển giá, xói mòn cơ sở thuế và dịch chuyển lợi nhuận:
Nhìn lại vai trò FDI ở Việt Nam¹**

Đỗ Thiên Anh Tuấn
Trường Chính sách Công và Quản lý Fulbright
Đại học Fulbright Việt Nam

Tóm tắt

Cùng với những thành quả thu được trong hơn ba thập niên mở cửa và thu hút đầu tư nước ngoài, có một thách thức ngày càng nổi lên mà khu vực FDI đặt ra cho công tác quản lý thuế ở Việt Nam đó là vấn nạn chuyển giá. Bên cạnh bản chất phức tạp của chuyển giá, những hạn chế do năng lực, tổ chức quản lý thuế cùng các yếu kém khác trên phương diện thể chế và chính sách của Việt Nam đã làm cho công tác chống chuyển giá ở Việt Nam gặp rất nhiều trở ngại. Bài viết này sẽ phân tích một số khó khăn và thách thức chủ yếu trong công tác chống chuyển giá ở Việt Nam, từ đó đưa ra một số giải pháp cơ bản giúp ngăn ngừa và hạn chế hành động chuyển giá², đồng thời hỗ trợ cho công tác đấu tranh chống chuyển giá của các cơ quan thuế Việt Nam.

Từ khóa: tránh thuế, chuyển giá, nơi trú ẩn thuế, FDI, MNCs

¹ Bài viết này được chuẩn bị theo lời mời của Kiểm toán Nhà nước cho Hội thảo “*Chuyển giá – Những vấn đề đặt ra trong công tác quản lý hiện nay*” dự kiến được tổ chức vào tháng 7 năm 2018 tại Hà Nội. Bài viết đang ở dạng bản thảo để thảo luận và hoàn thiện. Bài viết thể hiện quan điểm của tác giả và không nhất thiết phản ánh quan điểm của Đại học Fulbright Việt Nam cũng như Trường Chính sách Công và Quản lý Fulbright. Đề nghị không được phép trích dẫn hay chia sẻ nếu như không được sự đồng ý bằng văn bản của tác giả.

² Hành vi chuyển giá không phải chỉ có ở những doanh nghiệp FDI, các tập đoàn MNCs mà ngay chính các doanh nghiệp nội địa trong nước cũng có chuyển giá. Tuy nhiên, bài viết này chủ yếu phân tích đối tượng DN FDI.

1. Giới thiệu bối cảnh

Chuyển giá hiện nay không còn là câu chuyện riêng hay đơn lẻ của từng quốc gia, nó đã là vấn đề mang tính hệ thống và toàn cầu, liên quan đến hầu hết các nước, từ nước đang phát triển, mới nổi cho đến các nước đã phát triển, kể cả các nước thuộc khối OECD. Ở Hoa Kỳ, chuyển giá được xem là một trong những thách thức quan trọng nhất của cơ quan thuế nội địa IRS.³ Không riêng ở Mỹ, hầu như tất cả các cơ quan thuế ở các nước OECD cũng đang phải đầu đầu chống lại các hoạt động chuyển giá đang ngày càng nghiêm trọng và phổ biến. Do tính chất phức tạp và tác động tiêu cực của chuyển giá, từ rất sớm, năm 1979 tổ chức OECD đã ban hành bản *Hướng dẫn chuyển giá dành cho các công ty đa quốc gia và quản lý thuế*. Đến nay bản hướng dẫn này đã trải qua rất nhiều lần được cập nhật, điều chỉnh để phù hợp với bối cảnh mới, trong đó phiên bản mới nhất vừa được ban hành vào năm 2017. Tại Hội nghị thượng đỉnh G20 ở Los Cabos (Mexico) năm 2012, trong tuyên bố cuối cùng của mình, các lãnh đạo G20 đã đề cập đến sự cần thiết phải có các chương trình hành động nhằm ngăn chặn sự *xói mòn cơ sở thuế và chuyển dịch lợi nhuận* (BEPS) và giao cho OECD xây dựng chương trình hành động này. Năm 2013, các lãnh đạo G20 đã thông qua Chương trình hành động BEPS tại Hội nghị thượng đỉnh ở St. Petersburg, Liên bang Nga. Một chương trình hành động chi tiết của BEPS bao gồm 15 hành động cụ thể cũng đã được nhất trí thông qua tại Hội nghị thượng đỉnh G20 ở Antalya (Thổ Nhĩ Kỳ) năm 2015.

Ở các nước ngoài khối OECD, đặc biệt là các nước đang phát triển và chuyển đổi, chuyển giá cũng là một vấn nạn đặt ra nhiều thách thức không kém đối với các cơ quan thuế. Do môi trường thuế ở những nước này nói chung còn kém minh bạch, tệ nạn tham nhũng và hối lộ khá phổ biến, đặc biệt trong ngành thuế. Bên cạnh đó, chất lượng thể chế và chính sách ở các nước đang phát triển còn nhiều bất cập, năng lực của đội ngũ quản lý thuế còn nhiều hạn chế. Đặc biệt, thuế suất thuế thu nhập cao được cho là một trong những lý do quan trọng khiến cho các doanh nghiệp nước ngoài, bao gồm các MNCs, tìm cách để chuyển giá. Mặc dù nhiều nước đã cắt giảm thuế suất thuế thu nhập để tăng tính cạnh tranh và hấp dẫn nhà đầu tư nước ngoài, đồng thời giảm động cơ chuyển giá, tuy nhiên không có một cơ chế ưu đãi thuế nào đủ hấp dẫn hơn các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại. Điều đáng ngại là cuộc đua cắt giảm thuế có nguy cơ làm xói mòn nghiêm trọng cơ sở thuế của các nước, ảnh hưởng tiêu cực đến nguồn thu ngân sách, nhu chi tiêu của chính phủ, thực hiện các chính sách phúc lợi và kiểm soát nợ công của nhiều nước. Không ai có thể phủ nhận vai trò của các nhà đầu tư nước ngoài nói chung, đặc biệt là các MNCs trong việc đóng góp vào tăng trưởng kinh tế, tạo việc làm, tăng kim ngạch xuất khẩu, cải thiện cơ sở hạ tầng, đổi mới công nghệ, kể cả việc thực hiện các trách nhiệm xã hội của doanh nghiệp (CSR) tại nước sở tại, song hành vi gian lận thuế, tránh thuế, chuyển giá của các DN FDI gặp phải sự phê phán của rất nhiều nước.

Trong cuộc chiến chống chuyển giá, mâu thuẫn nảy sinh không chỉ giữa cơ quan thuế với doanh nghiệp, tập đoàn MNCs, mà đằng sau đó còn là giữa chính phủ các nước với nhau. Để bảo vệ lợi ích cho các tập đoàn của mình, đôi khi cơ quan thuế ở một số nước không muốn hợp tác để chia sẻ thông tin và phối hợp điều tra. Điều này vô hình trung là đã dung túng cho hành vi chuyển giá của doanh nghiệp. Điều đáng nói là đang có một sự mất cân bằng quyền lực giữa cơ quan thuế các nước. Sự mất cân bằng quyền lực được tạo ra khi cơ quan thuế ở một nước có nhiều thông tin hơn hoặc tốt hơn, nhiều nguồn lực và nhân lực chuyên nghiệp hơn, kể cả quyền lực chính trị nhiều hơn nước khác. Do sự mất cân bằng quyền lực này mà các tập đoàn MNCs thường có động cơ dịch chuyển lợi nhuận và nghĩa vụ thuế sang các nước phát triển nhằm tránh các rủi ro tranh chấp pháp lý với cơ quan thuế được đánh giá có chuyên môn tốt và

³ C Mortished, 'GSK settles largest tax dispute in history for \$3.1bn' The Times, September 12, 2006, www.timesonline.co.uk/tol/life_and_style/health/article635994.ece.

rất tích cực trong việc chống lại các hành vi chuyển giá ở nước đó.⁴ Tuy nhiên, điều này không có nghĩa là các nước đang phát triển có thể tránh được các hành vi chuyển giá của các MNCs, đặc biệt trong bối cảnh các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại ngày càng phổ biến.

Ở các nước đang phát triển, các thách thức cũng không kém phần nghiêm trọng. Các nước này vừa muốn thu hút đầu tư nước ngoài thật nhiều, vừa muốn có nguồn thu thuế để tài trợ cho các nhu cầu đầu tư phát triển và các mất cân đối ngân sách triền miên. Tuy nhiên, do hệ thống thuế có nhiều bất cập và năng lực quản lý thuế hạn chế đã khiến cho nguồn thu thuế của các nước đang phát triển luôn bị thất thoát do các hành vi gian lận thuế, tránh thuế, chuyển giá làm xói mòn cơ sở thuế. Mặc dù có một số thách thức khác nhau nhưng có một điểm chung giữa hai nhóm nước phát triển và đang phát triển đó là cả hai cùng đều tập trung sự quan tâm của mình vào các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại. Nơi trú ẩn thuế (ở Việt Nam thường gọi là thiên đường thuế – tax heavens) được định nghĩa là một quốc gia hay một nơi có thuế suất thấp, do đó người dân chọn sống hoặc đăng ký thành lập công ty ở đó nhằm tránh phải nộp thuế cao ở đất nước của họ.⁵ Ngày nay, các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại rất phổ biến và đang là mối bận tâm của rất nhiều nước, từ các nước thuộc khối OECD cho đến các nước đang phát triển. Các nơi trú ẩn thuế này hầu như không hợp tác thuế hoặc chia sẻ thông tin cho quốc gia khác khiến cho công tác điều tra chống chuyển giá luôn bị bế tắc.

Bảng 1. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp (CIT) ở một số nước châu Á

2014		2018	
Quốc gia	Thuế suất	Quốc gia	Thuế suất
Cambodia	20.0%	Cambodia	20.0%
Trung Quốc	25.0%	Trung Quốc	25.0%
Ấn Độ	34.0%	Ấn Độ	30.0%
Indonesia	25.0%	Indonesia	25.0%
Nhật Bản	35.6%	Nhật Bản	23.2%
Malaysia	25.0%	Malaysia	24.0%
Philippines	30.0%	Philippines	30.0%
Thái Lan	20.0%	Thái Lan	20.0%
Việt Nam	22.0%	Việt Nam	20.0%
Singapore	17.0%	Singapore	17.0%
Trung bình	25.36%	Trung bình	23.42%

Nguồn: Tổng hợp của tác giả

Hiện chưa có ước tính nào đầy đủ về những thiệt hại kinh tế của hoạt động chuyển giá gây ra trên phạm vi toàn cầu cũng như ở từng quốc gia. Một nghiên cứu công bố năm 2012 của Mạng lưới Công lý Thuế (Tax Justice Network) cho thấy tổng tài sản mà giới siêu giàu trên thế giới che giấu ở các nơi trú ẩn thuế tính đến cuối năm 2010 ít nhất là từ 21.000 tỉ USD đến 32.000 tỉ USD. Với giả định mà Mạng lưới Công lý Thuế sử dụng, đó là suất sinh lợi của tài sản 3% và thuế lợi tức 30% thì với số tài sản bị che giấu này có thể mang lại khoản thuế thu nhập từ 190-280 tỉ USD cho các quốc gia.⁶ Tương tự, nghiên cứu của Gabriel Zucman (2014) sử dụng nhiều phương pháp ước tính khác nhau cũng cho thấy số thuế bị tổn thất năm 2013 là khoảng 190 tỉ USD. Ngoài các ước tính này còn nhiều ước tính khác ở phạm vi toàn cầu hoặc từng quốc gia, trong đó có những ước tính cho thấy các tổn thất thuế do các hành vi tránh thuế

⁴ Cơ quan thuế ở các nước như Hoa Kỳ, Canada, Úc, Nhật Bản, Anh, Pháp và một số nước Mỹ Latinh được xem là rất tích cực trong hoạt động chống chuyển giá. Thông tin này được thu thập từ các cuộc phỏng vấn không chính thức với các quan chức thuế cao cấp từ các MNCs lớn và các chuyên gia chuyển giá từ các công ty kế toán thuộc nhóm Big Four. www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3132/Corporate_responsibility_and_paying_tax.html.

⁵ Theo từ điển Collins “Tax haven definition and meaning”.

⁶ Tax Justice Network (22 July 2012) "[Revealed: Global super-rich has at least \\$21 trillion hidden in secret tax havens](#)".

gây ra thực tế không nghiêm trọng như người ta nghĩ (Deloitte 2009)⁷. Tuy nhiên dù được ước tính ở góc độ nào thì mức độ tin cậy của những báo cáo như vậy vẫn rất thấp. Lý do là vì các hành vi trốn thuế, tránh thuế, chuyển giá rất phức tạp, các số liệu luôn bị che đậy và biến tướng không dễ truy xuất, trong khi các ước tính chỉ trên cơ sở những con số khái quát cùng với các giả định thường rất thiếu cơ sở.

Bảng 2. Thuế suất thuế TNDN ở các nước OECD

2014				2018			
Quốc gia	Thuế suất	Quốc gia	Thuế suất	Quốc gia	Thuế suất	Quốc gia	Thuế suất
Hoa Kỳ	40.0%	Bồ Đào Nha	23.0%	Hoa Kỳ	21.0%	Bồ Đào Nha	21.0%
Nhật Bản	35.6%	Israel	26.5%	Nhật Bản	23.2%	Israel	23.0%
Bi	34.0%	Đan Mạch	24.5%	Bi	29.0%	Đan Mạch	22.0%
Pháp	33.3%	Áo	30.0%	Pháp	33.3%	Áo	25.0%
Ý	31.4%	Hàn Quốc	24.2%	Ý	24.0%	Hàn Quốc	25.0%
Canada	26.5%	Hy Lạp	26.0%	Canada	15.0%	Hy Lạp	29.0%
Tây Ban Nha	30.0%	Thụy Sĩ	17.9%	Tây Ban Nha	25.0%	Thụy Sĩ	8.5%
New Zealand	28.0%	Estonia	21.0%	New Zealand	28.0%	Estonia	20.0%
Mê-hi-cô	30.0%	Thổ Nhĩ Kỳ	20.0%	Mê-hi-cô	30.0%	Thổ Nhĩ Kỳ	22.0%
Úc	25.0%	Slovenia	17.0%	Úc	30.0%	Slovenia	19.0%
Đức	29.6%	Slovakia	17.0%	Đức	15.0%	Slovakia	21.0%
Luxembourg	29.2%	Ba Lan	19.0%	Luxembourg	18.0%	Ba Lan	19.0%
Na Uy	27.0%	Hungary	19.0%	Na Uy	23.0%	Hungary	9.0%
Anh	21.0%	Cộng hòa Séc	19.0%	Anh	19.0%	Cộng hòa Séc	19.0%
Thụy Điển	22.0%	Iceland	20.0%	Thụy Điển	22.0%	Iceland	20.0%
Phần Lan	20.0%	Chi-lê	20.0%	Phần Lan	20.0%	Chi-lê	25.0%
Hà Lan	25.0%	Ireland	12.5%	Hà Lan	25.0%	Ireland	12.5%
Yemen	20%	Trung bình OECD	25.32%	Yemen	20.0%	Trung bình OECD	21.73%

Nguồn: Tổng hợp của tác giả

Ở Việt Nam, vấn nạn chuyển giá trong khu vực FDI đang thu hút sự quan tâm lớn của Chính phủ, cơ quan thuế cũng như của dư luận. Tổng hợp các báo cáo của Tổng cục thuế từ năm 2011 đến 2017 cho thấy trong giai đoạn này cơ quan thuế đã tiến hành thanh tra tại hơn 13.500 lượt DN FDI. Kết quả thanh tra cho thấy tỷ lệ doanh nghiệp vi phạm các quy định về thuế nói chung và chuyển giá nói riêng là rất lớn. Kết quả thanh tra, kiểm tra đã giúp cơ quan thuế ra các quyết định xử lý với số tiền giảm lỗ lên đến gần 32.400 tỉ đồng; riêng số thuế truy thu, truy hoàn, xử phạt lên đến gần 10.000 tỉ đồng. Theo nhiều nhận định, đây chỉ là bề nổi của hiện tượng tránh thuế và chuyển giá ở Việt Nam. Hiện có rất nhiều nghi vấn chuyển giá đã được dư luận nói đến hoặc chưa được đề cập nhưng việc đấu tranh với các doanh nghiệp có nghi vấn này gặp rất nhiều khó khăn và trở ngại. Bài viết này sẽ phân tích các đặc điểm của chuyển giá, phân tích các thách thức chuyển giá ở các nước trên thế giới, đặc biệt là các nước đang phát triển, thảo luận một số khó khăn trong công tác chống chuyển giá ở Việt Nam, từ đó đưa ra một số giải pháp chính sách nhằm giảm thiểu hành vi chuyển giá và hỗ trợ cho công tác đấu tranh chống chuyển giá của cơ quan thuế Việt Nam.

2. Khái niệm chuyển giá

2.1. Hiểu về nguyên tắc “Arm’s Length Principle” (ALP)

Nguyên tắc “Arm’s Length Principle” (ALP), tạm dịch là **nguyên tắc độc lập**, là điều kiện mà ở đó các bên tham gia giao dịch được cho là cần phải có sự độc lập và bình đẳng, không có sự chi phối hay ảnh hưởng lên nhau để đảm bảo rằng các giao dịch giữa các bên đó được tiến hành một cách thực chất theo các chuẩn mực của thị trường cạnh tranh. Nói cách khác, theo nguyên tắc ALP, giá chuyển nhượng của một loại hàng hóa, dịch vụ giữa hai doanh nghiệp có liên quan phải tương đương với giá chuyển nhượng của loại hàng hóa, dịch vụ đó khi được thực hiện giữa hai doanh nghiệp độc lập trên một thị trường có tính cạnh tranh. Nguyên tắc

⁷ Xem báo cáo “Tax haven report lays emphasis on vital role of Crown Dependencies” của Deloitte (2009) trên The Times tại <https://www.thetimes.co.uk/article/tax-haven-report-lays-emphasis-on-vital-role-of-crown-dependencies-bw8jb8ltwx>.

ALP được xem là cơ sở quan trọng để xác định mức giá chuyển giao phù hợp được chấp nhận trong các giao dịch có liên kết. Nói khác đi, theo nguyên tắc ALP, một mức giá giao dịch được xem là phù hợp nếu mức giá đó nằm trong một giới hạn giá hay khoảng giá được xác định bởi các giao dịch độc lập tương tự. Nghĩa là mức giá của một giao dịch liên kết được chấp nhận khi nó tương đương với mức giá mà một người mua độc lập trả cho một người bán độc lập cho một mặt hàng giống hệt nhau theo các điều khoản về điều kiện giống hệt nhau mà không có sự cưỡng ép hay áp đặt nào.

Do tầm quan trọng của mình, Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD) đã thông qua nguyên tắc ALP trong Công ước thuế mẫu (Model Tax Convention) nhằm cung cấp khuôn khổ pháp lý cho chính phủ các nước làm cơ sở xác định giá chuyển nhượng giữa các công ty con thuộc tập đoàn đa quốc gia. Theo định nghĩa tại Chương 1, đoạn 1 của Điều 9 Công ước thuế mẫu của OECD: “[*Khi các ràng buộc được tạo ra hoặc được thiết lập giữa hai doanh nghiệp [có liên kết] trong các quan hệ tài chính hoặc thương mại có sự sai khác với các quan hệ khi được thiết lập giữa các doanh nghiệp độc lập, thì bất kỳ khoản lợi nhuận nào phát sinh, mà lẽ ra phải được tích lũy vào một trong những doanh nghiệp đó nhưng do các ràng buộc này mà đã không được tích lũy, thì có thể được tính vào lợi nhuận của doanh nghiệp đó và bị đánh thuế tương ứng.* Ngày nay, nguyên tắc ALP đã trở thành một tiêu chuẩn quốc tế được tất cả các nước OECD và cả nhiều nước không thuộc khối OECD áp dụng nhằm kiểm soát các giao dịch liên quan. Mục đích của nguyên tắc ALP là phân bổ hợp lý các cơ sở thuế của MNCs giữa các quốc gia mà họ hoạt động nhưng đảm bảo tránh đánh thuế hai lần.⁸

2.2. Khái niệm chuyển giá (transfer pricing)

Chuyển giá được hiểu là việc thực hiện chính sách giá đối với các hàng hoá, dịch vụ cũng như tài sản được giao dịch giữa các thành viên trong một tập đoàn hoặc giữa các công ty có mối liên kết với nhau không theo các tiêu chuẩn giá thị trường nhằm tối thiểu hoá số thuế thu nhập phải nộp của tập đoàn hay nhóm công ty liên kết đó. Nói khác khác, chuyển giá là việc *định giá các giao dịch* giữa các bên liên quan theo nguyên tắc độc lập ALP, ví dụ như các công ty mẹ và công ty con trong một nhóm các công ty được kiểm soát cùng một tập đoàn hoặc giữa các công ty có mối liên kết nào đó về mặt sở hữu hoặc quản lý. Các giao dịch có thể bao gồm giao dịch mua bán hàng hóa, dịch vụ, tài sản hữu hình, tài sản vô hình, cung cấp vốn và tài chính, phân bổ hay chia sẻ chi phí, v.v...

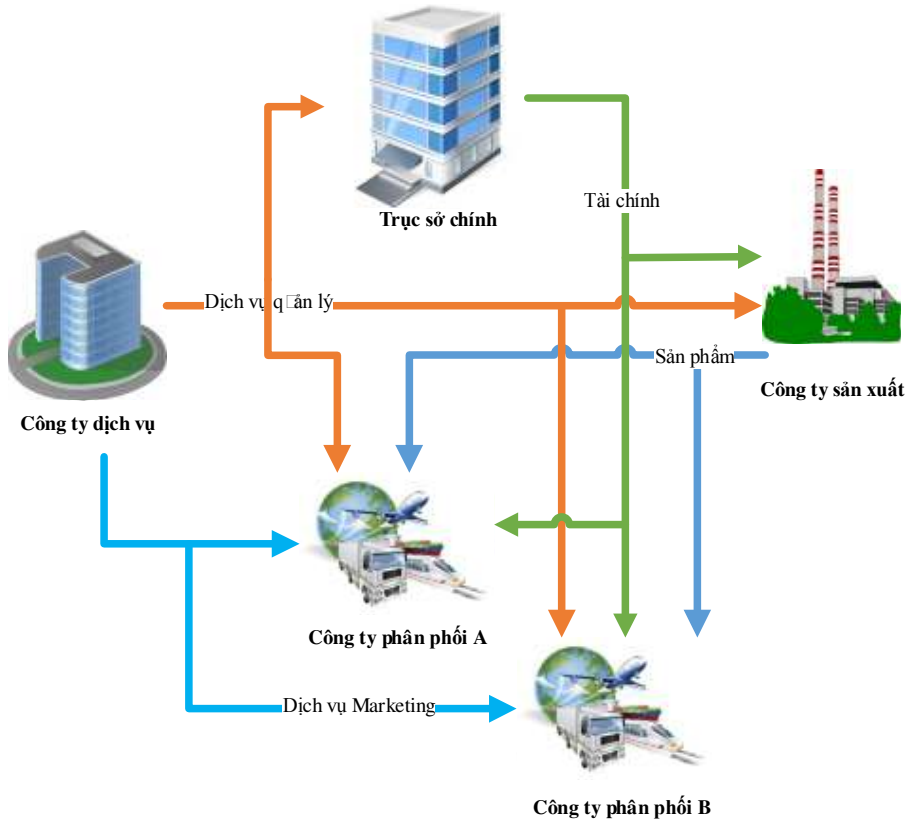
Các MNCs thường có trụ sở kinh doanh cũng như có nhiều công ty con hoặc công ty liên kết ở nhiều quốc gia trên thế giới. Các hoạt động sản xuất, phân phối và bán hàng của các MNCs thường liên quan đến nhiều công ty ở nhiều quốc gia thuộc tập đoàn thực hiện. Vấn đề thách thức là làm sao để phân bổ chi phí sản xuất cũng như doanh thu và lợi nhuận của tập đoàn cho các công ty thành viên và công ty liên kết. Về mặt hạch toán và thực hiện nghĩa vụ thuế, đòi hỏi cần phải phân tách các khoản mục doanh thu, chi phí và lợi nhuận giữa các quốc gia và giữa các pháp nhân khác nhau.

Thông thường các giao dịch nội bộ không tuân theo các quy tắc thị trường giống như các giao dịch giữa các bên độc lập với nhau. Người ta gọi những giao dịch bị chi phối hay không đáp ứng các chuẩn mực của thị trường cạnh tranh là những giao dịch được kiểm soát. Một khi các giao dịch bị kiểm soát thì giá trị giao dịch có thể bị khai thấp hoặc khai khổng lên và do đó làm cho doanh thu hoặc chi phí cũng như lợi nhuận không phản ánh đúng thực chất. Điều này có ý nghĩa trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế đối với các quốc gia lẫn các MNCs. Đối với các MNCs, mặc dù mục tiêu của chúng vẫn là tối đa hóa lợi nhuận nhưng là lợi nhuận chung của cả tập đoàn chứ không nhất thiết là lợi nhuận của từng công ty trong tập đoàn. Khi đó, các

⁸ Đánh thuế hai lần (double taxation) có nghĩa là một khoản thu nhập/tài sản/giao dịch tài chính khai báo bị đánh thuế ở ít nhất hai quốc gia khác nhau.

MNCs thường có xu hướng tối thiểu hóa nghĩa vụ thuế bằng cách dịch chuyển lợi nhuận sang những quốc gia có thuế suất thấp. Ngược lại, các cơ quan thuế ở từng quốc gia muốn công ty hoạt động ở đó có lợi nhuận cao và nộp thuế nhiều. Hai mục tiêu này trong nhiều trường hợp là thiếu hòa hợp khiến cho các tranh cãi này sinh giữa các cơ quan thuế với các MNCs. Để giải quyết tranh cãi này, các bên đi đến thống nhất cần phải xác định lại mức giá của các giao dịch giữa các công ty có mối liên hệ với nhau dựa trên nguyên tắc ALP như đã trình bày ở phần trên.

Hình 1: Các giao dịch phổ biến giữa các thành viên trong một tập đoàn đa quốc gia



Nguồn: Tác giả vẽ lại từ World Customs Organization 2015

Bất kỳ doanh nghiệp nào cũng vậy chứ không riêng MNCs, tìm kiếm các nơi có thuế suất thấp để gia tăng lợi nhuận sau thuế cho cổ đông là một hành động chính đáng. Điều này không phải là phi pháp và trên thực tế nó khuyến khích các sáng tạo của doanh nghiệp. Do chính sách thuế của nhiều nước là không đồng nhất nên các tập đoàn MNCs có điều kiện để chuyển dịch lợi nhuận của tập đoàn từ nơi có thuế suất cao đến nơi có thuế suất thấp. Ngày nay có một số quốc gia hoặc vùng lãnh thổ áp dụng mức thuế suất rất thấp, thậm chí không đánh thuế thu nhập được chuyển từ nơi khác về đó. Người ta gọi đây là những nơi trú ẩn thuế (tax havens). Nơi trú ẩn thuế là một địa chỉ hấp dẫn mà các MNCs tìm đến để đăng ký một pháp nhân ở đó nhưng không cần thiết phải trực tiếp hiện diện các giao dịch kinh tế, thương mại ở đó. Các MNCs vốn rất tinh vi và nhiều kinh nghiệm, họ có thể sáng tạo ra hàng loạt công cụ để tối thiểu hóa số thuế phải nộp. Các công cụ được sử dụng phổ biến bao gồm làm phát sinh các chi phí tài chính, chuyển giao công nghệ, chi phí R&D, chi phí quản lý, bán hàng, nhượng quyền thương hiệu, sử dụng quyền sở hữu trí tuệ, v.v... Không chỉ đối với thuế thu nhập doanh nghiệp, các khoản cổ tức cho cổ đông cũng được cấu trúc để tránh phải nộp thuế nhiều ở các nước có thuế suất thu nhập cá nhân cao.

Bảng 3. Các chức năng tiêu biểu của các công ty con thuộc MNCs

Chức năng	Công ty con của MNCs ở quốc gia có <u>thuế suất thấp</u>	Công ty con của MNCs ở quốc gia có <u>thuế suất cao</u>
Cho vay	Bên cho vay	Bên trả lãi do lãi vay được khấu trừ thuế thu nhập
Quyền sở hữu trí tuệ	Bên nắm giữ quyền sở hữu trí tuệ	Bên nộp tiền bản quyền
Chuyên môn kỹ thuật	Bên sở hữu chuyên môn kỹ thuật	Bên trả tiền chuyên môn kỹ thuật
Dịch vụ quản lý	Bên cung cấp dịch vụ quản lý	Bên trả phí dịch vụ quản lý
Thương hiệu	Bên sở hữu thương hiệu	Bên trả phí sử dụng thương hiệu
Chính sách cổ tức		Lợi nhuận giữ lại và tái tài trợ
Tiền mặt	Nắm giữ nhiều tiền mặt	Nắm giữ ít tiền mặt

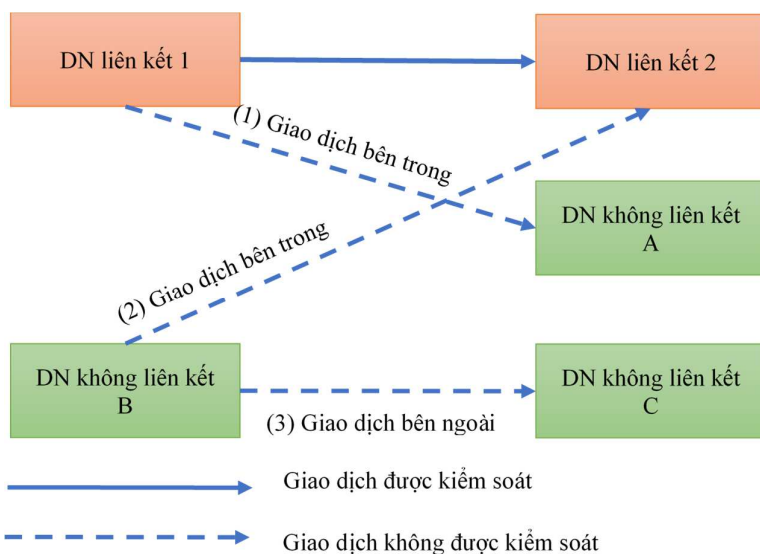
Nguồn: David McNair, Rebecca Dottey and Alex Cobham 2010

3. Các phương thức xác định giá độc lập trong giao dịch có liên kết

3.1. Phương pháp giá không kiểm soát có thể so sánh (Comparable Uncontrolled Price - CUP)

Phương pháp giá không kiểm soát có thể so sánh được sử dụng khi so sánh mức giá được xác định trong các giao dịch được kiểm soát với mức giá được xác định trong các giao dịch tương đồng nhưng không bị kiểm soát. Nói khác đi, phương pháp CUP so sánh giá của một giao dịch độc lập để suy ra mức giá của một giao dịch liên kết trong điều kiện các giao dịch có tính tương đồng có thể so sánh với nhau.

Hình 2. Phương pháp giá không kiểm soát có thể so sánh



3.2. Phương pháp giá bán lại (Resale Price Method - RPM)

Phương pháp giá bán lại được sử dụng để xác định mức giá được trả cho người bán lại đối với sản phẩm đã mua từ một doanh nghiệp liên kết và bán lại cho một doanh nghiệp độc lập. Giá mua được thiết lập sao cho lợi nhuận biên mà người bán lại kiếm được là đủ để cho phép người mua trang trải chi phí bán hàng và chi phí hoạt động của mình và tạo ra lợi nhuận phù hợp.

Hình 3. Phương pháp giá bán lại

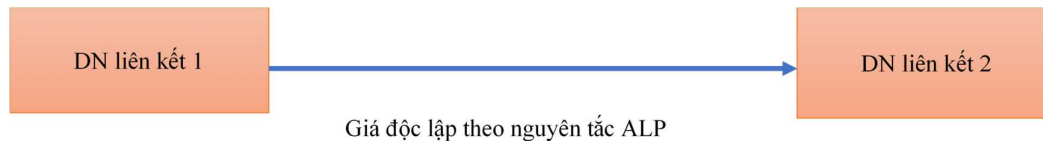


$$\text{Giá độc lập theo nguyên tắc ALP} = \text{Giá xác định được trước} - \text{Biên lợi nhuận bán lại (ví dụ 25\%)} \\ = 100 - 25 = 75$$

3.3. Phương pháp chi phí cộng (Cost Plus - C+/CP)

Phương pháp chi phí cộng được sử dụng để xác định mức giá thích hợp mà nhà cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ tính cho người mua có liên quan. Mức giá được xác định bằng cách cộng thêm vào chi phí phát sinh bởi nhà cung cấp một mức lợi nhuận gộp phù hợp như mức lợi nhuận hợp lý mà nhà cung cấp có được trong điều kiện bình thường của thị trường.

Hình 4. Phương pháp chi phí cộng



$$\text{Giá độc lập theo nguyên tắc ALP} = \text{Chi phí của DN liên kết 1} + \text{Lợi nhuận gộp (ví dụ 25\%)} \\ = 100 + 25 = 125.$$

3.4. Phương pháp so sánh lợi nhuận (Profit comparison methods - TNMM/CPM)

Phương pháp so sánh lợi nhuận (CPM) hay còn gọi là phương pháp biên lợi nhuận ròng giao dịch (TNMM) được dùng để xác định mức lợi nhuận hợp lý của các giao dịch được kiểm soát bằng cách tham chiếu đến lợi nhuận được hiện thực bởi doanh nghiệp và giao dịch độc lập có thể so sánh. Nói cách khác, phương pháp TNMM sử dụng mức lợi nhuận trong các giao dịch độc lập có thể so sánh làm cơ sở xác định mức lợi nhuận trong các giao dịch liên kết với điều kiện các giao dịch này thỏa mãn các điều kiện tương đương nhau.

Hình 5. Phương pháp so sánh lợi nhuận

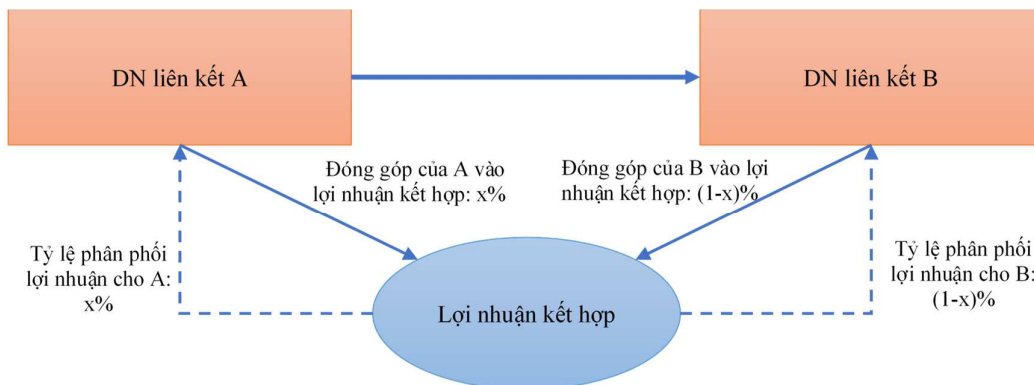


Giá bán đã biết	= 100
Giá vốn hàng bán	= ?
Lợi nhuận gộp	= ?
Chi phí hoạt động	= 20
Lợi nhuận ròng (ví dụ 5% giá bán)	= 5 (so sánh)

3.5. Phương pháp chia tách lợi nhuận (Profit-split methods -PSM)

Phương pháp chia tách lợi nhuận được sử dụng để bóc tách lợi nhuận tích hợp cho hai hay nhiều bên có liên quan đến một loạt các giao dịch hay chuỗi giá trị sản phẩm tương ứng với mức độ đóng góp nguồn lực, chi phí hay một cơ sở kinh tế nào đó được xác lập giữa các bên có liên quan nhưng theo nguyên tắc độc lập. Nói khác đi, phương pháp PSM dùng để chia tách mức lợi nhuận chung để phân phối cho các doanh nghiệp liên kết theo cách như các doanh nghiệp độc lập phân chia lợi nhuận trong các giao dịch độc lập có thể so sánh.

Hình 6. Phương pháp chia tách lợi nhuận



4. Các hình thức chuyển giá phổ biến

Có rất nhiều cách thức chuyển giá được các công ty, đặc biệt là các MNCs sử dụng, trong đó nhiều cách thức rất phức tạp và tinh vi không dễ nhận biết. Tuy nhiên nhìn chung các cách thức này có điểm chung là tìm cách tăng chi phí đầu vào hoặc/và giảm doanh thu đầu ra của công ty ở nước có thuế suất cao để tối thiểu hóa thu nhập chịu thuế. Dưới đây là một số cách thức chuyển giá phổ biến.

4.1. Tăng giá trị khoản vốn góp đầu tư

Một cách thức khá phổ biến là các công ty khi đầu tư vào một quốc gia nào đó họ tìm cách định giá thật cao tài sản đầu tư. Các doanh nghiệp FDI khi đăng ký đầu tư họ thường kê khai số vốn đầu tư rất lớn để làm cho dự án thật hoành tráng đối với nước nhận đầu tư. Tuy nhiên không phải toàn bộ số vốn đầu tư đó đều được các doanh nghiệp FDI mang tiền mặt vào. Phần lớn số vốn đó được dùng để nhập khẩu máy móc, thiết bị, công nghệ cho sản xuất. Chỉ một phần rất nhỏ vốn đầu tư được các doanh nghiệp dùng để mua nguyên vật liệu trong nước và trả lương cho người lao động. Đây cũng là lý do giải thích vì sao vốn đầu tư nước ngoài thu hút tỷ lệ thuận với thâm hụt thương mại. Điều đáng nói ở đây là giá trị máy móc, thiết bị, công nghệ thường bị kê khai không lên khiến cho việc xác định quy mô vốn đầu tư đăng ký thường không đúng. Trong khi cơ quan hải quan cũng như các cơ quan định giá của nước sở tại không phải lúc nào cũng đủ năng lực và dữ liệu để định giá chính xác các tài sản đầu tư. Khi giá trị tài sản, thiết bị được kê khai cao thì việc trích khấu hao tài sản cũng sẽ lớn. Như chúng ta biết, khấu hao sẽ tạo ra tác dụng lá chắn thuế (tax-shield), tức làm giảm nghĩa vụ thuế phải nộp của doanh nghiệp.

4.2. Tăng vay nợ và chi phí trả lãi

Cũng giống như khấu hao, lãi vay được xem là khoản chi phí hợp lệ được trừ ra khỏi thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp và do vậy cũng làm giảm bớt nghĩa vụ thuế cho doanh nghiệp. Một số nhà đầu tư nước ngoài bỏ vốn tự có rất ít và chủ yếu là đi vay nợ để tài trợ cho hoạt

động kinh doanh của họ tại nước có thuế suất thu nhập doanh nghiệp cao. Các khoản vay nợ cũng rất đa dạng, không chỉ là vay vốn từ các định chế tài chính mà còn vay nợ thương mại (trade credit) hay phát hành tín phiếu thương mại (commercial papers). Thông thường sẽ có một công ty con thuộc tập đoàn có trụ sở tại quốc gia có thuế suất thấp hoặc đơn giản chỉ là đăng ký pháp nhân ở các nơi trú ẩn thuế sẽ đứng ra dàn xếp khoản vay. Không chỉ có lãi vay, đi kèm với nó là các khoản chi phí liên quan như chi phí môi giới, chi phí bảo lãnh phát hành nợ vay, v.v... Các khoản chi phí này thực tế cũng được trả cho các công ty có liên quan với tập đoàn và được chuyển ra hải ngoại. Hầu hết tất cả các khoản chi phí này đều được hạch toán vào chi phí của công ty ở nước sở tại và do vậy sẽ làm giảm số thuế thu nhập mà công ty phải nộp cho cơ quan thuế. Ngoài trường hợp đi vay với lãi suất cao, còn một hình thức chuyển giá ngược lại đó là cho vay với lãi suất thấp hoặc không lấy lãi. Theo đó, một công ty con hoạt động ở nước có thuế suất thu nhập cao sẽ cho công ty mẹ vay không lãi suất hoặc lãi suất rất thấp. Do không phát sinh thu nhập lãi nên công ty cũng tránh được nghĩa vụ thuế đáng kể.

4.3. Mua nguyên vật liệu đầu vào với giá cao

Nhiều quốc gia đang phát triển dựa vào các nguồn tài nguyên sẵn có để thu hút đầu tư, tuy nhiên rất nhiều yếu tố đầu vào cho sản xuất khác lại không thể tự sản xuất và phải nhập khẩu. Trong khi đó, nhiều doanh nghiệp FDI tìm đến các nước đang phát triển để khai thác tài nguyên nhưng cũng có những doanh nghiệp đến đó chủ yếu để tận dụng nguồn lao động giá rẻ. Lao động giá rẻ rất thích hợp cho các mô hình kinh tế gia công, ở đó các doanh nghiệp chỉ nhập nguyên vật liệu từ các nhà cung cấp nước ngoài với giá cao về gia công, lắp ráp và xuất khẩu trở lại. Đối với các nguyên vật liệu thông thường, các cơ quan thuế có thể sử dụng giá so sánh để điều chỉnh giá nhập khẩu nhằm chống gian lận chuyển giá. Tuy nhiên, không phải lúc nào điều này cũng có thể dễ dàng. Các công ty thường tìm cách đưa vào trong các nguyên vật liệu đầu vào các yếu tố đặc biệt, ví dụ như yếu tố có tính chất độc quyền, vô hình để làm khó các cơ quan thuế trong việc tìm kiếm loại hàng hóa tương đồng nhằm so sánh giá.

4.4. Mua bản quyền công nghệ, phát minh sáng chế

Mặc dù khi một nhà đầu tư nào đó đầu tư vào một quốc gia, họ đã có sẵn công thức sản xuất nhưng họ vẫn tìm cách bóc tách công thức đó ra và chuyển sở hữu đó về cho một công ty thuộc tập đoàn nắm giữ, rồi họ đi thuê lại công thức đó và phải trả phí cho nó. Trường hợp này rất phổ biến đối với các MNCs bởi những tài sản vô hình như thương hiệu, công nghệ sản xuất, các phát minh sáng chế, v.v... thường là những tài sản quý giá nhất của tập đoàn chứ chưa hẳn là các tài sản hữu hình như trụ sở, văn phòng, nhà xưởng hay các máy móc hiện có. Theo cách thông thường, sẽ có một công ty con của thuộc tập đoàn có trụ sở ở nước có thuế suất thấp đứng ra chuyển giao công nghệ, nhượng quyền thương hiệu, công thức sản xuất... cho một công ty con khác ở nước sở tại. Do những tài sản này là tài sản vô hình, tài sản độc quyền nên việc định giá là rất khó khăn.

4.5. Trả các chi phí cao khác (quản lý, quảng cáo, bán hàng...)

Một cách thức để làm tăng chi phí khấu trừ thuế là tìm cách gia tăng các khoản chi phí phải trả cho công ty mẹ hay một công ty liên kết ở nước ngoài. Các khoản chi phí này cũng rất đa dạng và phức tạp nhưng tựu trung lại có thể chia ra hai loại là chi phí quản lý và chi phí quảng cáo, bán hàng. Lấy lý do không tìm được nhà quản lý có năng lực trong nước hoặc do những bí mật doanh nghiệp không thể thay thế bởi nhà quản lý bên ngoài, nhiều công ty con của các MNCs thuê người quản lý hay chuyên gia tư vấn từ công ty mẹ và thường trả lương hay phí tư vấn rất cao. Trong nhiều trường hợp khác, các công ty cử nhân viên sang đào tạo hay học tập tại công ty mẹ với chi phí rất cao. Tương tự, các công ty cũng thường chi những khoản tiền lớn cho hoạt động bán hàng của mình. Các khoản chi phí này được trả cho đối tác ở nước ngoài và thường được định danh với rất nhiều cái tên như hoa hồng quảng cáo hay phí tư vấn bán hàng...

Nhiều quốc gia tìm cách đưa ra các giới hạn chi phí quảng cáo, bán hàng nhưng thực tế áp dụng cũng gặp rất nhiều khó khăn và thách thức do các hành vi lách quy định rất tinh vi và phức tạp. Nói chung, những khoản chi phí này rất khó để đánh giá có hợp lý hay không bởi cơ quan thuế rất khó để áp đặt quan điểm của mình vào các vấn đề quản trị của doanh nghiệp.

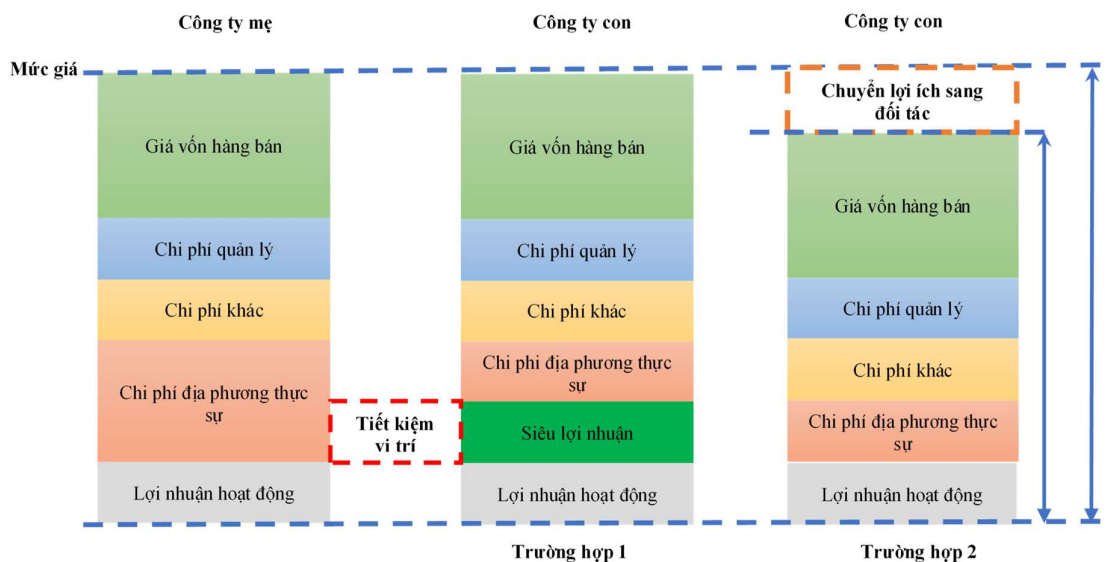
4.6. Bán hàng với doanh thu thấp

Ngược với các cách thức chuyển giá nêu trên, tức làm tăng chi phí đầu vào, các công ty cũng chuyển giá bằng cách giảm doanh thu bán hàng, từ đó cũng làm giảm lợi nhuận chịu thuế. Theo đó, các công ty sẽ bán hàng cho công ty mẹ hoặc thông qua một công ty liên kết với công ty mẹ có trụ sở ở nước có thuế suất thuế thu nhập thấp với giá khá thấp. Mức giá bán được các công ty tính toán sao cho công ty ở nước sở tại nơi có thuế suất cao không còn lợi nhuận chịu thuế, thậm chí là lỗ. Sau khi mua hàng từ công ty ở nước sở tại, hàng hóa lại được công ty ở nước có thuế suất thấp bán lại hay phân phối đi các thị trường trên thế giới. Thực tế chỉ có việc hạch toán là vòng vo còn hàng hóa có thể được xuất trực tiếp đến các thị trường tiêu thụ.

5. Thách thức chuyển giá ở các nước đang phát triển

Chuyển giá là một vấn đề lớn đối với nhiều quốc gia, cả quốc gia đang phát triển lẫn quốc gia đã phát triển. Mức độ hoạt động ngày càng tinh vi của các tập đoàn đa quốc gia khiến cho việc ứng phó với chuyển giá của các cơ quan thuế các nước là rất thách thức. Bên cạnh đó, các thành tựu của công nghệ thông tin, công nghệ kỹ thuật số, mức độ hội nhập kinh tế và thương mại ngày càng cao, mức độ tự do hóa và mở cửa ngày càng lớn, các liên kết chuỗi giá trị ngày càng phức tạp, sự gia tăng của các giao dịch tài sản vô hình, cùng các hợp đồng tài chính phái sinh phức tạp khiến cho việc kiểm soát chuyển giá trên thực tế trở nên thách thức hơn bao giờ hết. Các thách thức này đặc biệt lớn đối với các nước đang phát triển nơi các thị trường thường có rất nhiều khiếm khuyết, các thông tin giao dịch và thị trường thường không đầy đủ và đáng tin cậy; hệ thống cơ sở dữ liệu về người nộp thuế thường không được thu thập đầy đủ và tổ chức có hệ thống; năng lực của các cơ quan thuế thường rất kém và tổ chức theo kiểu quan liêu, kỹ năng của nhân viên thuế thường rất yếu và đặc biệt là rất thiếu kinh nghiệm; hệ thống luật pháp thường không đầy đủ và có nhiều lỗ hổng bao gồm cả luật thuế và các luật có liên quan như luật cạnh tranh, luật thực thi hợp đồng, v.v...

Hình 7. Sự hiện diện của đặc lợi nhờ vị trí ở các nước đang phát triển



Nguồn: Arun Saripalli Gaurav Haldia (2016)

Một trong những lợi thế trong việc thu hút đầu tư nước ngoài của nhiều nước đang phát triển, trong đó Việt Nam là điển hình, đó là chi phí thấp ví dụ như chi phí lao động, chi phí nguyên liệu, chi phí thuê đất, mặt bằng kinh doanh, v.v... Các lợi thế chi phí này được bù đắp một phần cho các bất lợi chi phí khác ví dụ như chất lượng cơ sở hạ tầng, dịch vụ logistics kém, chi phí thời gian, chi phí không chính thức lớn. Như vậy, nhờ tái phân bố lại vị trí hoạt động từ nơi có chi phí cao sang nơi có chi phí thấp, các nhà đầu tư nước ngoài, đặc biệt là các MNCs sẽ tiết kiệm được một khoản chi phí đáng kể, nhờ đó giúp công ty có thêm được khoản lợi nhuận tăng thêm. Thay vì nộp thuế cho khoản lợi nhuận tăng thêm này, các MNCs sẽ tìm cách chuyển lợi nhuận đó ra nước ngoài bằng các phương thức chuyển giá tinh vi. Dưới đây là một số những thách thức chuyển giá mà các nước đang phát triển thường gặp phải.

5.1. Thiếu dữ liệu so sánh

Một trong những cơ sở quan trọng để đánh giá một giao dịch có tuân thủ nguyên lý độc lập (ALP) hay không chính là so sánh nó với mức giá của một giao dịch độc lập tương tự. Thực tế cho thấy các phương thức chuyển giá truyền thống như CUP, RPM, C+ thường dựa vào mức giá so sánh của các giao dịch độc lập. Chính vì vậy, việc tìm kiếm thông tin dữ liệu để so sánh giá là một yêu cầu rất quan trọng. Tuy nhiên, ở các nước đang phát triển, trong rất nhiều ngành nghề hay lĩnh vực thường có rất ít doanh nghiệp hoạt động. Số lượng doanh nghiệp quá ít, các thông tin thị trường không được hình thành hoặc hình thành không đầy đủ sẽ khiến cho việc tìm kiếm các dữ liệu so sánh phù hợp có thể không khả thi. Trong rất nhiều trường hợp không thể tìm thấy bất kỳ một doanh nghiệp hay giao dịch độc lập nào có thể so sánh. Nhiều nước cố gắng sử dụng các thông tin từ các nước phát triển nhưng những thông tin đó có thể không liên quan hoặc ít có giá trị so sánh đối với các nước đang phát triển. Hơn nữa, ngay cả khi có thể so sánh thì chi phí tiếp cận thông tin thường rất đắt đỏ đối với các cơ quan thuế các nước đang phát triển. Ở các nước đang phát triển có độ mở kinh tế hạn chế hoặc đang trong giai đoạn đầu mở cửa, có rất nhiều nhà đầu tư tiên phong vào các ngành và lĩnh vực mà ở đó lâu nay chưa có sự hiện diện của bất kỳ nhà đầu tư nào, hoặc nếu có cũng chỉ là những doanh nghiệp nhà nước với thông tin rất kém minh bạch. Trong những trường hợp như vậy thì việc tìm kiếm các thông tin so sánh đáng tin cậy là rất khó khăn.

5.2. Sự phức tạp của vấn đề chuyển giá

Chuyển giá là vấn đề cực kỳ phức tạp và luôn luôn nảy sinh những vấn đề mới mà ngay cả những người có hiểu biết cơ bản nhưng không tiếp cận hay cập nhật thường xuyên cũng có thể gây bối rối hoặc gặp không ít trở ngại trong tiếp cận vấn đề. Các giao dịch chuyển giá thường được che đậy tinh vi, có liên quan đến rất nhiều giao dịch, nhiều bên liên quan, nhiều quốc gia, v.v... Chính vì vậy, việc xác định một giao dịch có phải là giao dịch chuyển giá hay không thường không đơn giản. Có hàng tá tài liệu và dữ liệu được các chuyên gia kế toán và pháp lý sử dụng để tạo ra các giao dịch chuyển giá và do vậy mất rất nhiều thời gian để cơ quan thuế có thể truy tìm, đọc và nhận diện được giao dịch. Chi phí tiếp cận và xử lý thông tin trong nhiều trường hợp là rất tốn kém khiến cho nhiều cơ quan thuế buộc phải từ bỏ hành động của mình. Trong nhiều tình huống đòi hỏi cần phải có sự hợp tác, phối hợp giữa cơ quan thuế của hai quốc gia nhưng nếu có một sự bất hợp tác hay thiếu thiện chí của một bên nào đó cũng có thể làm cho tiến trình bị trở ngại hoặc kéo dài một cách phi hiệu quả.

5.3. Thiếu kiến thức hoặc các kỹ năng cần thiết

Những nhân viên thuế nếu không được đào tạo và cập nhật kiến thức thường xuyên sẽ gặp rất nhiều khó khăn để nhận diện và hiểu được một tình huống chuyển giá nào đó. Ở các nước đang phát triển thì vấn đề này là khá phổ biến khi các nhân viên thuế ít được đào tạo các kiến thức về chuyển giá và chống chuyển giá. Các kinh nghiệm cũng ít được tích lũy và chia sẻ do các cơ quan thuế ở đó chủ yếu mới bắt đầu tham gia vào công tác chống chuyển giá so với các

nước phát triển. Trong khi đó, các tập đoàn đa quốc gia thường rất có kinh nghiệm trong vấn đề chuyển giá, thậm chí các tập đoàn này thường có hẳn một bộ phận với nhiều chuyên gia hàng đầu về chuyển giá được trả lương.

5.4. Sự gia tăng của thương mại điện tử và nền kinh tế số

Các thành tựu của internet và cuộc cách mạng kỹ thuật số đã làm thay đổi các phương thức trao đổi thông tin và cách thức mà khách hàng và doanh nghiệp tiến hành các giao dịch hàng hóa, dịch vụ. Sự gia tăng của các giao dịch thương mại điện tử và gần đây là các ứng dụng của nền kinh tế chia sẻ đã làm cho các định nghĩa về cơ sở thuế trở nên nhanh chóng bị lạc hậu. Các cơ quan thuế thường không bắt kịp các xu hướng chuyển dịch này hoặc các nhà lập chính sách đôi khi rất mất thời gian dành cho việc tranh cãi phạm vi và giới hạn đánh thuế. Khả năng thích ứng hạn chế, các đầu tư về công nghệ thông tin cho công tác quản lý thuế hạn chế, các khuôn khổ pháp lý về thương mại điện tử không đầy đủ... là những rào cản khiến cho các nước đang phát triển mất đi một nguồn thu thuế quan trọng.

5.5. Tiết kiệm nhờ vị trí (“location savings”)

Nhiều quốc gia đang phát triển có các chi phí đầu vào thấp ví dụ như chi phí tiền lương, chi phí sử dụng đất đai và hạ tầng công nghiệp thấp. Những nhà đầu tư nước ngoài đầu tư vào những quốc gia này sẽ tiết kiệm được một khoản chi phí nhất định và nhờ đó mang lại thêm cho họ một khoản lợi nhuận nhờ vị trí. Tuy nhiên do mức thuế thu nhập cao ở các nước đang phát triển mà các khoản lợi nhuận này bị chảy ra nước ngoài và hầu như không nộp thuế hoặc nộp thuế rất ít cho đất nước có chi phí thấp.

6. Các tác động của chuyển giá lên nền kinh tế

6.1. Xói mòn cơ sở thuế và dịch chuyển lợi nhuận

Tác động trước tiên dễ nhìn thấy nhất là chuyển giá làm xói mòn cơ sở thuế của nhiều quốc gia, đặc biệt là các quốc gia có thuế suất thu nhập doanh nghiệp cao. Nhằm tối đa hóa lợi nhuận của cả tập đoàn, các MNCs thực hiện nhiều nghiệp vụ chuyển giá nhằm tối thiểu hóa các khoản thuế phải nộp cho các quốc gia. Bằng cách chuyển dịch lợi nhuận từ những quốc gia có thuế suất cao sang những quốc gia có thuế suất thấp, các MNCs đã tiết kiệm được số thuế phải nộp đáng kể. Một nghiên cứu của Mạng lưới Công lý Thuế (Tax Justice Network) ước tính rằng khoảng 660 tỉ USD lợi nhuận doanh nghiệp toàn cầu đã được hoán chuyển trong năm 2015. Một ước tính khác của OECD trong năm 2016 cho thấy, thuế suất hiệu dụng mà các công ty đa quốc gia phải chịu thấp hơn trung bình từ 4 đến 8,5 điểm phần trăm so với các công ty thông thường khác. Trong khối OECD và G20, tỷ lệ này giao động từ 4-10% tổng doanh thu thuế, tương đương từ 100-240 tỉ USD tổng thể. Trong khi đó, theo nghiên cứu của Zucman (2015)⁹ thuộc Trường Kinh tế London, khoảng 8% tài sản của thế giới, tương đương 7.600 tỉ USD, đã ẩn vào các nơi trú ẩn thuế hải ngoại (tax havens)¹⁰ thông qua các chương trình thuế BEPS.¹¹

Để cạnh tranh với các quốc gia có thuế suất thấp, nhiều nước đã phải tìm cách cắt giảm thuế suất xuống tương đương hoặc thậm chí thấp hơn. Mức thuế suất thấp hơn sau điều chỉnh không chỉ áp dụng riêng cho các MNCs mà còn cho bất kỳ doanh nghiệp nào trong nền kinh tế. Như vậy, các doanh nghiệp khác, kể cả các doanh nghiệp nội địa cũng được hưởng lợi từ chính sách cắt giảm thuế suất này. Tuy nhiên, nhìn ở phương diện thuế thì chính sách cạnh tranh giảm thuế sẽ làm xói mòn cơ sở thuế của nhiều quốc gia. Hệ quả của sự xói mòn cơ sở thuế này là làm suy yếu nguồn thu ngân sách, ảnh hưởng đến các chính sách chi tiêu ngân sách,

⁹ Gabriel Zucman (2015), *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. University of Chicago Press. September 22, 2015.

¹⁰ Tax Havens là nơi trú ẩn thuế nhưng ở Việt Nam thường dịch là Thiên đường (Heaven) thuế.

¹¹ BEPS – Base Erosion and Profit Shifting (Chương trình Xói mòn Cơ sở thuế và Chuyển dịch lợi nhuận) là chiến lược hoạch định thuế của doanh nghiệp thường được các công ty đa quốc gia sử dụng nhằm chuyển dịch lợi nhuận từ nơi có thuế suất cao đến nơi có thuế suất thấp, vì thế làm xói mòn cơ sở thuế của các nước có thuế suất cao.

thâm hụt và nợ công. Vấn đề này ở các nước đang phát triển và mới nổi là khá nghiêm trọng. Do nguồn thu thuế từ các doanh nghiệp nội địa ở các nước đang phát triển thường khá hạn chế, các doanh nghiệp FDI nói chung và MNCs nói riêng rất được kỳ vọng. Tuy nhiên trên thực tế đóng góp nguồn thu từ khu vực FDI đối với các nước đang phát triển không như kỳ vọng. Trong khi nhu cầu chi ngân sách và đầu tư công ở các nước đang phát triển là rất lớn, đặc biệt là đầu tư cơ sở hạ tầng và logistics (các khoản đầu tư này cũng phục vụ cho các doanh nghiệp FDI), các nước này buộc phải đi vay và tạo ra các gánh nặng nợ công quá mức. Trước sức ép cạnh tranh, các nước đang phát triển cũng khó đứng ngoài cuộc đua giảm thuế suất. Tuy nhiên, do sự xuất hiện ngày càng nhiều nơi trú ẩn thuế¹² với mức thuế suất bằng 0 khiến cho nỗ lực cắt giảm thuế của nhiều nước trở nên vô nghĩa hoặc ít ý nghĩa.

6.2. Tạo môi trường kinh doanh thiếu lành mạnh và không công bằng

Trong một môi trường kinh doanh như nhau, các doanh nghiệp được đối xử thuế như nhau. Có những doanh nghiệp làm ăn minh bạch và có trách nhiệm, nộp thuế tương xứng với kết quả kinh doanh. Tuy nhiên lại có những doanh nghiệp lợi dụng những kẽ hở của chính sách thuế hoặc năng lực quản lý thuế yếu để tránh né và giảm các nghĩa vụ thuế với nhà nước. Điều này tạo ra môi trường kinh doanh không công bằng. Những doanh nghiệp tuân thủ tốt thì bị phạt (do phải nộp thuế nhiều hơn), trong khi những doanh nghiệp thiếu trung thực thì được thưởng (do chỉ phải nộp thuế ít hơn). Tất nhiên hành vi chuyển giá nếu không vi phạm các quy định của pháp luật thì chỉ được xem là hành vi tránh thuế (tax avoidance) hợp pháp chứ không phải trốn thuế (tax evasion) phi pháp. Nhìn ở góc độ quản trị tài chính doanh nghiệp thì chuyển giá hay tránh thuế là một nghệ thuật và thường được khen ngợi nhưng nhìn ở khía cạnh thuế khóa thì nó làm cho môi trường thuế trở nên thiếu lành mạnh và không công bằng.

Bảng 4. Xếp hạng top 10 các nơi trú ẩn thuế lớn nhất thế giới

<u>Xếp hạng theo</u>	<u>Hines 2010</u>	<u>ITEP 2017</u>	<u>Zucman 2018</u>
1	Luxembourg*‡	Netherlands*†	Ireland*†
2	Cayman Islands*	Ireland*†	Caribbean: Cayman Islands* & British Virgin Islands*‡Δ
3	Ireland*†	Bermuda*‡	Singapore*†
4	Switzerland*†	Luxembourg*‡	Switzerland*†
5	Bermuda*‡	Cayman Islands*	Netherlands*†
6	Hong Kong*‡	Switzerland*†	Luxembourg*‡
7	Jersey‡Δ	Singapore*†	Puerto Rico
8	Netherlands*†	BahamasΔ	Hong Kong*‡
9	Singapore*†	Hong Kong*‡	Bermuda*‡
10	British Virgin Islands*‡Δ	British Virgin Islands*‡Δ	(n.a. as "Caribbean" contains 2 havens)

¹² Các nơi trú ẩn thuế truyền thống như Bermuda, Cayman Islands, British Virgin Islands; các nơi trú ẩn thuế thông thường như Thụy Sĩ, Luxembourg, Hồng Kông; các nơi trú ẩn thuế hiện đại như Ireland, Hà Lan, Singapore.

Chuyển giá được nhiều người xem là hành vi vô trách nhiệm vì nó xem nhẹ vai trò của các bên liên quan, những bên có đóng góp vào sự thành công của doanh nghiệp như chính phủ, người lao động ở nước sở tại. Hoạt động chuyển giá thường được che đậy bằng các giao dịch không trung thực, bị méo mó, khiến cho các báo cáo tài chính của doanh nghiệp trở nên không đáng tin cậy. Các chính phủ sẽ rất khó khăn trong việc đánh giá đúng thực tế kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, làm cho việc ban hành các chính sách cũng bị méo mó. Các nhà đầu tư tiềm năng có thể có những nhìn nhận hay đánh giá sai lệch về môi trường đầu tư khi nhìn vào kết quả kinh doanh thua lỗ của các doanh nghiệp. Trên thực tế không phải nhà đầu tư tiềm năng nào cũng phân biệt được đâu là hành vi thua lỗ thực sự và đâu là hành vi thua lỗ do chuyển giá. Chính phủ cũng không thể đưa ra lời biện minh thuyết phục rằng sự thua lỗ là do chuyển giá chứ không phải do triển vọng kinh tế bởi ngay cả các cơ quan thuế của chính phủ cũng không có đủ bằng chứng tin cậy để chứng minh hành vi chuyển giá của các công ty.

Đánh thuế là yếu tố cơ bản của bất kỳ chính sách tài khóa nào. Ngoài việc huy động nguồn thu, việc đánh thuế còn thúc đẩy quá trình tái phân bổ nguồn lực. Các ngành kinh tế không được khuyến khích sẽ bị đánh thuế cao để dành ưu đãi cho những ngành kinh tế cần được khuyến khích. Những ngành hay khu vực có nhiều lợi thế cạnh tranh sẽ bị đánh thuế để tái phân phối cho những ngành hay khu vực có ít lợi thế cạnh tranh. Tương tự, những người có thu nhập cao cần phải nộp thuế tương ứng để tạo ra nguồn thu giúp chính phủ tái phân phối và cung cấp các dịch vụ cơ bản cho người dân. Nguyên tắc thuế thứ nhất của Adam Smith nhấn mạnh đến sự cần thiết của một hệ thống thuế công bằng. Đáng tiếc là hành vi chuyển giá làm tổn hại nguyên tắc này. Thay vì phải nộp thuế nhiều hơn, hành vi chuyển giá làm cho các MNCs không nộp đủ số thuế cần thiết khiến chính phủ buộc phải tìm nguồn thu ở những đối tượng khác. Đây cũng là một khía cạnh khác của đặc tính không công bằng như là một hệ quả kéo theo của hành vi chuyển giá.

Một khía cạnh nữa của đặc tính không công bằng là quyền lợi của các cổ đông thiểu số hoặc của đối tác ở nước sở tại trong các hợp đồng liên doanh. Khi các giao dịch của các công ty liên quan được sắp đặt để tối thiểu hóa lợi nhuận, cổ tức của các cổ đông thiểu số hay lợi nhuận chia cho đối tác liên doanh cũng sẽ bị giảm đi. Nói khác đi, lợi nhuận được chia hay cổ tức trả cho các cổ đông thiểu số đã không phản ánh đúng hiệu quả thực sự của doanh nghiệp. Một phần lợi nhuận mà các đối tác liên doanh hay cổ đông thiểu số bị mất đi đã được ẩn dưới dạng các chi phí đầu vào trả cho các công ty liên kết ở các nước có thuế suất thấp hoặc các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại.

6.3. Sự thất bại của chính sách công nghiệp

Có nhiều cách thức lựa chọn chính sách công nghiệp của một quốc gia, một trong số đó là hướng các doanh nghiệp nội địa đi theo các doanh nghiệp FDI, đặc biệt là các MNCs. Mục đích của việc thu hút các doanh nghiệp FDI của một quốc gia không phải chỉ để tìm kiếm nguồn thu thuế mà còn tạo cơ hội cho các doanh nghiệp trong nước đóng vai trò là nhà cung cấp các yếu tố đầu vào như nguyên liệu, tham gia vào các công đoạn của chuỗi giá trị của doanh nghiệp FDI. Tuy nhiên, không phải quốc gia nào cũng thành công trong chiến lược công nghiệp hóa kiểu này bởi thực tế cho thấy không có nhiều cơ hội dành cho các doanh nghiệp nội địa có thể tham gia vào chuỗi giá trị của các MNCs. Mặc dù có nhiều lý do giải thích cho sự thất bại này nhưng nhìn ở khía cạnh động cơ chuyển giá, các MNCs không muốn giao dịch với các đối tác bên ngoài không thuộc tập đoàn của chúng. Điều này càng có lý khi các đối tác bên ngoài đó nằm ở nước sở tại thay vì ở các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại. Ngoài vấn đề chất lượng hàng hóa và năng lực cung ứng không đảm bảo, các đối tác ở nước sở tại không phải là giải pháp chuyển giá cho các MNCs. Nói khác đi, giao dịch với các nhà cung cấp ở nước sở tại không giúp cho các MNCs tối thiểu hóa gánh nặng thuế so với giao dịch với các công ty liên kết ở các nước có thuế suất thấp.

Như vậy, chính sách công nghiệp hóa dựa vào các MNCs đứng trước rủi ro lớn là thất bại vì không phải MNC nào cũng có động cơ gắn kết với các nhà cung cấp nội địa và đưa có doanh nghiệp này đi lên. Tất nhiên cũng có những MNCs đầu tư vào những quốc gia nhằm tận dụng một số lợi thế cạnh tranh nhất định hay yếu tố đầu vào sẵn có của quốc gia đó. Để cho chiến lược công nghiệp hóa thành công, yếu tố quyết định là năng lực nội sinh của nền kinh tế, trong khi vai trò của các MNCs nên được xem là yếu tố hỗ trợ, chất xúc tác chứ không phải là điều kiện tiên quyết. Vấn đề này vượt ra ngoài phạm vi của bài phân tích này nên xin được phân tích trong một bối cảnh khác.

6.4. Nguồn lực không tối ưu hóa

Cạnh tranh là sức ép buộc doanh nghiệp phải cải thiện hiệu quả để có được lợi nhuận. Trong điều kiện đó, các doanh nghiệp phải tìm cách cắt giảm chi phí, tối ưu hóa quy trình sản xuất, đầu tư nâng cấp công nghệ, sáng tạo và đổi mới công nghệ để đạt đến các chuẩn mực tốt nhất của sản phẩm và giá cả. Cạnh tranh là cơ chế hữu hiệu làm cho việc sử dụng nguồn lực được tối ưu hóa. Tuy nhiên, một khi lợi nhuận có thể được tìm thấy ở những kẽ hở của pháp luật chứ không phải ở những cải tiến và sáng tạo thì người ta có khuynh hướng đi tìm các kẽ hở đó. Nhiều công ty thay vì đầu tư vào cải tiến quy trình, công nghệ và sáng tạo thì chúng lại bỏ tiền để thuê mướn các chuyên gia thuế, kế toán và tài chính để giúp chúng tận dụng các lỗ hổng của luật pháp nhằm tối thiểu hóa nghĩa vụ thuế, nhờ đó có thêm lợi nhuận. Ngay cả các khoản chi phí này cũng chảy ra ngoài quốc gia của nước sở tại.

Nhiều công ty cũng bỏ không ít tiền để thuê các chuyên gia pháp lý giúp họ che giấu các hồ sơ trốn thuế. Rõ ràng, những khoản chi tiêu này đáng lẽ đã có thể được sử dụng để đầu tư vào các hoạt động sáng tạo để gia tăng lợi nhuận, mang lại lợi ích cho cả công ty lẫn người lao động và chính phủ. Tất nhiên, không ai cho rằng các công ty có hoạt động chuyên giá, đặc biệt là các MNCs thì không cần phải đầu tư và sáng tạo để tăng năng lực cạnh tranh nếu như không muốn nói là ngược lại. Tuy nhiên, nhìn ở các chi phí mà các công ty đó đã bỏ ra cho hoạt động chuyển giá và các tổn thất thuế mà một quốc gia nào đó gặp phải thì có thể thấy được sự méo mó và phi hiệu quả trong phân bổ nguồn lực như thế nào.

Ở góc độ chính phủ, các cơ quan thuế phải tiêu tốn không ít tiền để thực hiện các hoạt động thanh tra, kiểm tra, điều tra và xử lý các hoạt động trốn thuế và chuyển giá của các công ty. Các khoản tiền phải bỏ ra để mua các dữ liệu so sánh hay thuê các chuyên gia thuế quốc tế hỗ trợ là rất lớn. Điều đáng nói là không phải trường hợp nào cơ quan thuế cũng thành công trong việc chứng minh được các hành vi chuyển giá. Như vậy, trong khi rất khó để thu thêm được một đồng thuế thì các khoản chi phí quản lý thuế đã làm giảm hiệu quả của các hệ thống thuế.

6.5. Mất quyền kiểm soát doanh nghiệp và tài sản về tay đối tác nước ngoài

Một hình thức đầu tư vào nước sở tại trong thời kỳ đầu khi nhà đầu tư nước ngoài còn thiếu sự am hiểu về thị trường và hệ thống pháp lý trong nước đó là liên doanh với đối tác trong nước. Trong các thỏa thuận liên doanh, thông thường đối tác nước ngoài góp vốn trong khi đối tác trong nước thường góp đất. Về mặt động cơ thì cả hai bên đều muốn nâng giá trị góp vốn và đất của mình. Nếu như giá đất có thể được định giá dễ dàng nhờ vào phương pháp so sánh hoặc phương pháp thu nhập thì việc xác định giá trị tài sản góp vốn của đối tác nước ngoài không phải lúc nào cũng dễ dàng. Một tác dụng trên phương diện sở hữu và quản trị doanh nghiệp của việc kê khai cao giá trị vốn góp đầu tư đối với đối tác góp vốn trong nước trong doanh nghiệp liên doanh là nó làm sai lệch cơ cấu sở hữu của doanh nghiệp, từ đó là quyền kiểm soát của doanh nghiệp. Biểu hiện của chuyển giá là tạo ra tình trạng thua lỗ kéo dài đòi hỏi cần phải được bổ sung vốn. Khi các đối tác trong nước không thể chạy theo lộ trình bổ sung vốn buộc phải giảm tỷ lệ sở hữu của mình hoặc phải bán lại giá trị phần vốn góp cho đối tác. Kết quả là tài sản doanh nghiệp chuyển dịch dần vào tay của đối tác nước ngoài.

6.6. Góp phần làm tăng thâm hụt thương mại và các rủi ro tài chính

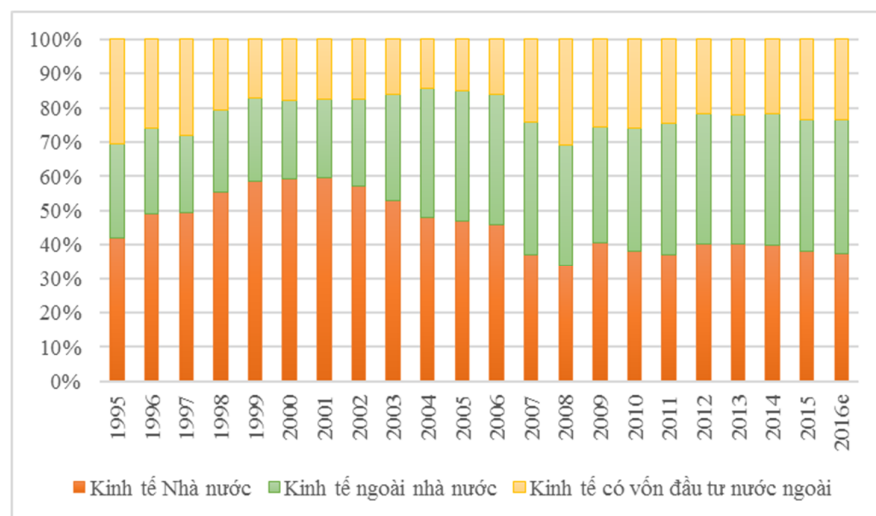
Thay vì sử dụng nguyên liệu, công nghệ và thiết bị từ các nhà cung cấp nội địa, các doanh nghiệp FDI nói chung, đặc biệt là các MNCs thường ưu tiên sử dụng các đối tác liên kết đến từ quốc gia khác. Kết quả là cầu nhập khẩu tăng lên gây sức ép lên thâm hụt cán cân thương mại. Thâm hụt thương mại cũng có nghĩa là tăng nghĩa vụ nợ nước ngoài của quốc gia. Các biến động tỷ giá trên thị trường tài chính quốc tế sẽ đặt quốc gia vay nợ vào tình trạng rủi ro tỷ giá. Để ổn định tỷ giá chính phủ thường phải sử dụng dự trữ ngoại tệ để can thiệp. Điều này có thể làm suy yếu nguồn dự trữ ngoại tệ của các quốc gia, đặc biệt là các quốc gia đang phát triển vốn thường phải rất chặt chẽ từng đồng dự trữ ngoại tệ. Cầu nhập khẩu và cầu ngoại tệ tăng cũng có nghĩa là sức ép tăng giá ngoại tệ, ảnh hưởng đến các khu vực nhập khẩu khác trong nền kinh tế.

7. Thực trạng chuyển giá và chống chuyển giá ở Việt Nam

7.1. Vai trò và những đóng góp của khu vực FDI ở Việt Nam

Sau hơn 30 năm đổi mới, Kinh tế Việt Nam đạt được nhiều thành tựu quan trọng trong đó không thể không kể đến vai trò của đầu tư trực tiếp nước ngoài. Kể từ khi thực hiện Luật Đầu tư nước ngoài đầu tiên (1987)¹³ đến nay Việt Nam đã thu hút được hơn 24.000 dự án FDI với tổng vốn đăng ký đạt 342 tỉ USD, trong đó vốn thực hiện đạt gần 155 tỉ USD, tương đương 45,3% vốn đăng ký. Tỷ trọng vốn đầu tư của khu vực FDI hiện chiếm khoảng 23% tổng vốn đầu tư toàn xã hội hàng năm – một mức tăng đáng kể so với giai đoạn suy giảm nửa đầu thập niên 2000 do hậu quả của cuộc khủng hoảng tài chính Đông Á 1997-1998. Đến nay đã có khá nhiều doanh nghiệp FDI quy mô lớn đầu tư ở Việt Nam, trong đó có cả các tập đoàn đa quốc gia (MNCs) và xuyên quốc gia (TNCs) như Adidas, Abbott, Coca-Cola, Honda, Intel, Nestlé, Pepsi, P&G, Samsung, Toyota, Unilever, v.v... Tuy nhiên, nhìn chung quy mô các dự án đầu tư FDI ở Việt Nam không quá lớn, bình quân khoảng 14,25 triệu USD vốn đăng ký một dự án, trong khi nếu tính theo vốn thực hiện thì chỉ chưa tới 6,5 triệu USD một dự án.

Hình 8. Cơ cấu vốn đầu tư của các khu vực trong nền kinh tế



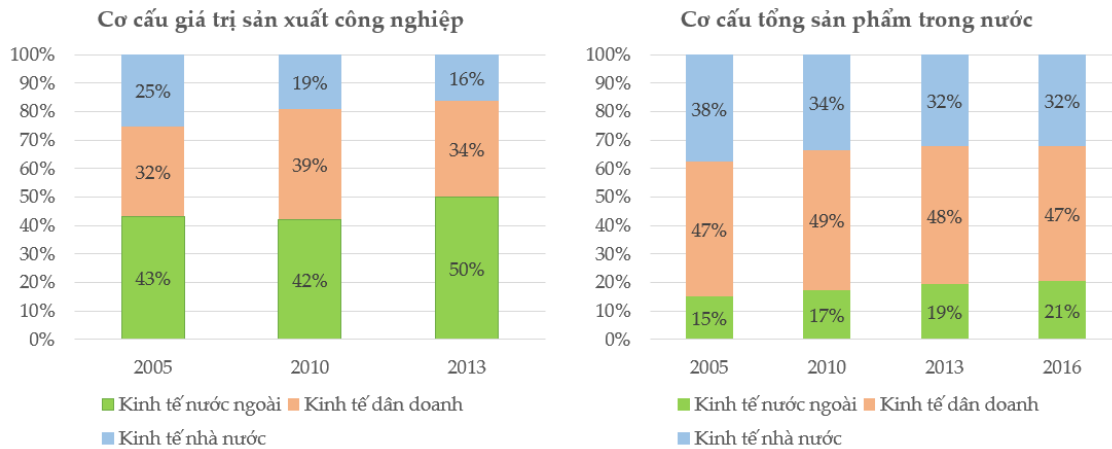
Nguồn: Tính từ số liệu của Tổng cục Thống kê

Các doanh nghiệp FDI hoạt động ở Việt Nam đã có những đóng góp hết sức quan trọng cho nền kinh tế. Cụ thể, những đóng góp trực tiếp của khu vực này có thể kể đến như hơn 21% vào tổng sản phẩm quốc nội (GDP) của nền kinh tế, gần 4,5% tổng số lực lượng lao động, đặc

¹³ Trước khi có Luật Đầu tư nước ngoài 1987 Việt Nam có Nghị định 115/CP ngày 18 tháng 4 năm 1977 về Điều lệ về đầu tư của nước ngoài ở nước Cộng hòa Xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

biệt khu vực này đóng góp đến trên 70% giá trị xuất khẩu của nền kinh tế. Bên cạnh những đóng góp trực tiếp, sự hiện diện của khu vực FDI cũng mang lại những lợi ích gián tiếp không kém phần quan trọng như tạo ra chất xúc tác cạnh tranh trong môi trường đầu tư của Việt Nam; phá vỡ phân nào thế độc quyền của các DNNN; tạo mối liên kết với các doanh nghiệp nội địa; thu hút các nhà đầu tư nước ngoài vào ngành công nghiệp hỗ trợ ở Việt Nam; hình thành nên môi trường làm việc theo hướng chuyên nghiệp; chuyển giao công nghệ và các kinh nghiệm quản trị doanh nghiệp hiện đại, v.v...

Hình 9. Đóng góp của khu vực FDI



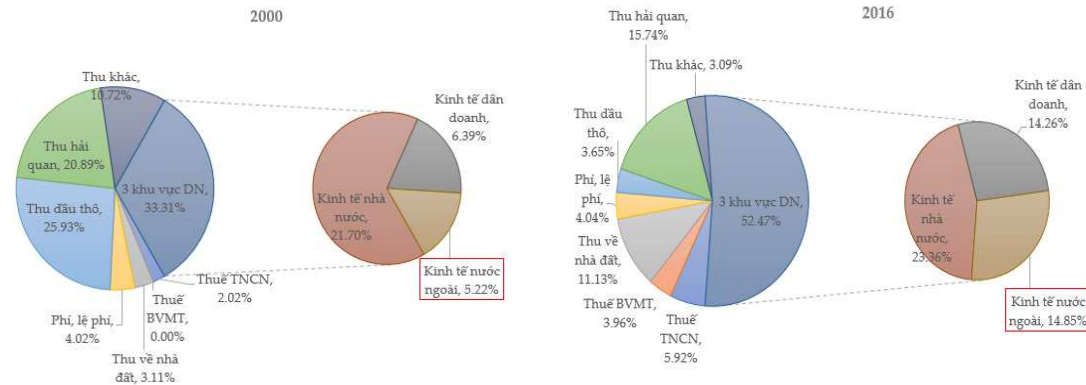
Nguồn: Tính từ số liệu của Tổng cục Thống kê

Ngoài ra, một đóng góp quan trọng khác không thể không kể đến của khu vực FDI là ngân sách. Năm 2016, khu vực này đã đóng góp khoản ngân sách lên đến xấp xỉ 15% tổng thu ngân sách của Chính phủ.¹⁴ So với thời điểm năm 2000, tỷ lệ đóng góp ngân sách của khu vực FDI mới chỉ chiếm 5% tổng thu ngân sách thì sau hơn 15 năm tỷ lệ này đã tăng lên gấp 3 lần là một kết quả khá tích cực. Tuy nhiên, không phải riêng khu vực FDI, khu vực doanh nghiệp nội địa (DNNĐ) cũng có mức tăng khá tương đồng trong cùng thời kỳ. Hiện tại, đóng góp ngân sách của khu vực FDI và khu vực DNNĐ là tương đương nhau, tức cùng chiếm xấp xỉ 15% tổng thu ngân sách hàng năm. Mặc dù vậy, nếu so với quy mô vốn đầu tư của từng khu vực thì tỷ suất thuế trên vốn đầu tư của khu vực FDI cao hơn hẳn so với khu vực DNNĐ. Cụ thể, trong năm 2016 khu vực FDI có tỷ suất thuế trên vốn đầu tư đạt 47%, tương đương với khu vực DNNN, trong khi con số tương ứng của khu vực DNNĐ khá thấp, chỉ đạt 27%.

So với khu vực DNNN thì tỷ lệ thu ngân sách từ khu vực FDI cũng như khu vực DNNĐ vẫn thấp hơn nhiều. Năm 2016, khu vực DNNN đóng góp ngân sách chiếm khoảng 23,4% tổng thu ngân sách. Tỷ lệ này tương đối cao so với nhiều năm trước đây, đặc biệt là giai đoạn giữa thập niên 2000, khi đó tỷ lệ nộp ngân sách của khu vực DNNN suy giảm nghiêm trọng chỉ còn khoảng 16% tổng thu ngân sách. Tuy nhiên, mặc dù đã khôi phục lại năng lực nộp ngân sách nhưng tình hình đối với khu vực DNNN vẫn khá bấp bênh so với hai khu vực còn lại của nền kinh tế. Cùng với khu vực kinh tế tư nhân trong nước, khu vực FDI trong ít nhất một đến hai thập niên tới vẫn tiếp tục giữ vai trò động lực không thể thiếu của tăng trưởng kinh tế Việt Nam cũng như đóng góp cho ngân sách chính phủ.

Hình 10. So sánh cơ cấu thu ngân sách năm 2000 và 2016 của Việt Nam

¹⁴ Đóng góp thuế của các khu vực bao gồm thuế GTGT, thuế TTĐB hàng SX trong nước, thuế TNDN, thuế tài nguyên, thuế môn bài. Ngoài thu thuế từ 3 khu vực kinh tế, thu ngân sách còn các khoản thu khác bao gồm thuế TNCN, thuế sử dụng đất nông nghiệp, thuế sử dụng đất phi nông nghiệp, thuế bảo vệ môi trường, lệ phí trước bạ, các khoản thu liên quan đến nhà đất, các khoản từ xuất nhập khẩu, thu xổ số và nhiều khoản thu khác. Các khoản thu của các khu vực không tính thu từ dầu thô.



Nguồn: Tính từ số liệu của Tổng cục Thống kê

Tuy nhiên, nhìn lại kết quả quá trình hơn 30 năm thu hút FDI ở Việt Nam chúng ta cũng không thể quá lạc quan và đặt cược hết thành quả kinh tế Việt Nam trong những thập kỷ tới vào khu vực này. Nhiều mục tiêu thu hút FDI đã được đặt ra từ rất sớm trong Luật Đầu tư nước ngoài 1987 nhưng đến nay vẫn chưa như kỳ vọng. Chẳng hạn như việc chuyển giao công nghệ còn thấp cả về số lượng lẫn chất lượng, hiệu ứng lan tỏa và kết dính với khu vực sản xuất trong nước rất hạn chế, nhiều dự án tập trung vào khai thác các lợi thế ưu đãi, dự án khai thác tài nguyên thô gây ô nhiễm môi trường, ảnh hưởng đến mục tiêu phát triển bền vững, số việc làm được tạo ra chưa tương xứng, đời sống người lao động chưa cao, đóng góp ngân sách hạn chế, và đặc biệt là có hiện tượng chuyển giá, trốn thuế, tránh thuế, né thuế, núp thuế trong rất nhiều doanh nghiệp đầu tư nước ngoài, kể cả các tập đoàn hàng đầu của thế giới (Đỗ Thiên Anh Tuấn 2015).

7.2. Tình trạng kê khai lỗ thường xuyên và các nghi án chuyển giá¹⁵

Mặc dù không thể phủ nhận những đóng góp của khu vực FDI trên cả phương diện kinh tế lẫn ngân sách, song điều mà Chính phủ Việt Nam rất quan ngại chính là vấn đề tránh thuế nói chung và chuyển giá nói riêng của nhiều doanh nghiệp FDI hoạt động ở Việt Nam thời gian qua. Theo các báo cáo của VCCI mỗi năm có khoảng trên từ 40-50% DN FDI kê khai lỗ, trong đó có rất nhiều doanh nghiệp lỗ liên tục trong nhiều năm, thậm chí có doanh nghiệp lỗ lũy kế đến mức âm vốn chủ sở hữu nhưng vẫn tiếp tục hoạt động bình thường, kể cả việc mở rộng quy mô kinh doanh.

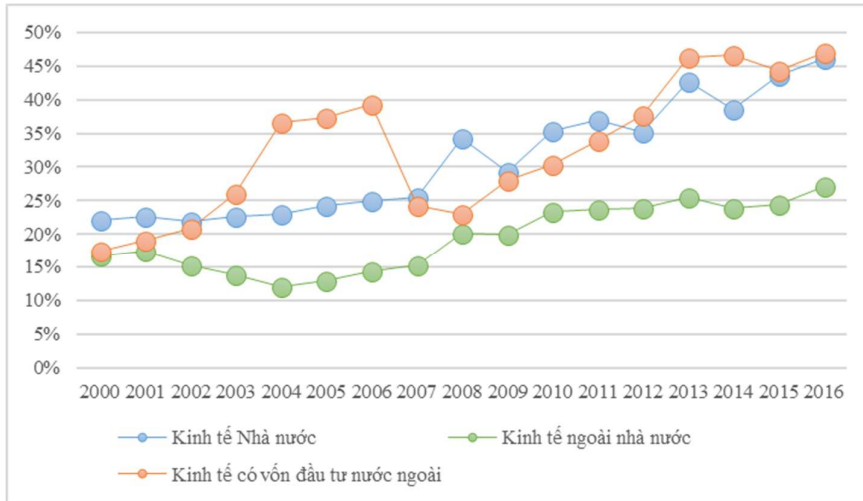
Một số địa phương thu hút nhiều DN FDI như TP.HCM, Bình Dương tỷ lệ DN FDI kê khai lỗ lên đến 50-60%, trong đó có rất nhiều DN kê khai lỗ trong nhiều năm. Năm 2010 số doanh nghiệp FDI kê khai lỗ ở Bình Dương là 754/1.490 doanh nghiệp chiếm tỷ trọng 50,6%, trong đó có 200 doanh nghiệp lỗ quá vốn chủ sở hữu. Đặc biệt hơn, ở Lâm Đồng có đến 104/111 DN FDI kê khai lỗ trong năm 2009 và nhiều năm trước đó.¹⁶ Nhiều tỉnh/thành thu hút nhiều DN FDI như Hà Nội, Vĩnh Phúc, Bắc Ninh, Quảng Ninh, Hải Phòng, Đồng Nai, Bà Rịa – Vũng Tàu, Long An... không thấy các cơ quan chức năng báo cáo tình hình kê khai lãi/lỗ của các DN FDI nhưng có thể con số cũng không thấp hơn tỷ lệ 50% con số bình quân của cả nước. Theo báo cáo gần đây nhất năm vào đầu năm 2018 của VCCI, có đến 37,9% DN FDI báo cáo lỗ trong năm 2017.¹⁷

Hình 11. Tỷ suất thuế trên vốn đầu tư của 3 khu vực kinh tế

¹⁵ Phần này sử dụng lại nhiều thông tin của tác giả Đỗ Thiên Anh Tuấn (2015) và bổ sung thêm một số thông tin cập nhật khác.

¹⁶ <https://baomoi.com/nhieu-doanh-nghiep-fdi-o-lam-dong-tron-thue/c/5973170.epi>.

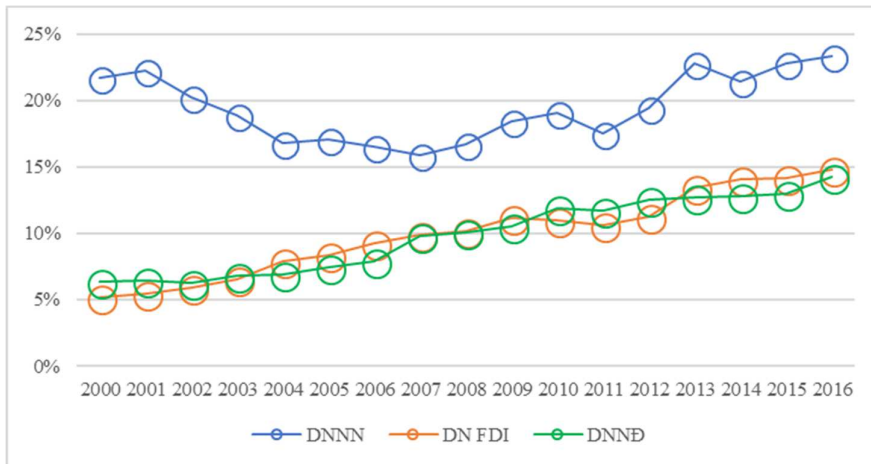
¹⁷ <https://baomoi.com/ky-luc-moi-gan-40-doanh-nghiep-fdi-bao-lo-nam-2017/c/25361111.epi>.



Nguồn: Tính toán từ số liệu Tổng cục Thống kê

Tình trạng kê khai lỗ không cá biệt trong bất kỳ ngành nghề nào nhưng thường phổ biến ở các ngành nghề như chế biến chế tạo, sản xuất hàng may mặc, da giày, sản xuất các mặt hàng gia dụng, bán lẻ, nước giải khát, v.v... Ở TP.HCM, theo thông tin của Cục thuế, các doanh nghiệp FDI trong lĩnh vực siêu thị, bán lẻ, nước giải khát đứng đầu danh sách các doanh nghiệp luôn báo lỗ. Một số báo cáo khác cho thấy có đến 90% số DN FDI hoạt động trong lĩnh vực may mặc ở TP.HCM có báo cáo tài chính lỗ trong khi hầu hết các doanh nghiệp nội địa hoạt động trong cùng ngành lại có lãi. Điều này thật mâu thuẫn khi nhìn chung các DN nội địa thường được đánh giá có năng lực và lợi thế cạnh tranh thấp hơn nhiều so với các DN FDI cùng ngành. Điều đáng chú ý là mặc dù lỗ, thậm chí lũy lũy kể đến mức âm vốn nhưng các DN vẫn tiếp tục mở rộng quy mô kinh doanh thay vì đã phải phá sản hay đóng cửa sản xuất.

Hình 12. Tỷ lệ đóng góp thuế trong tổng thu ngân sách của 3 khu vực kinh tế



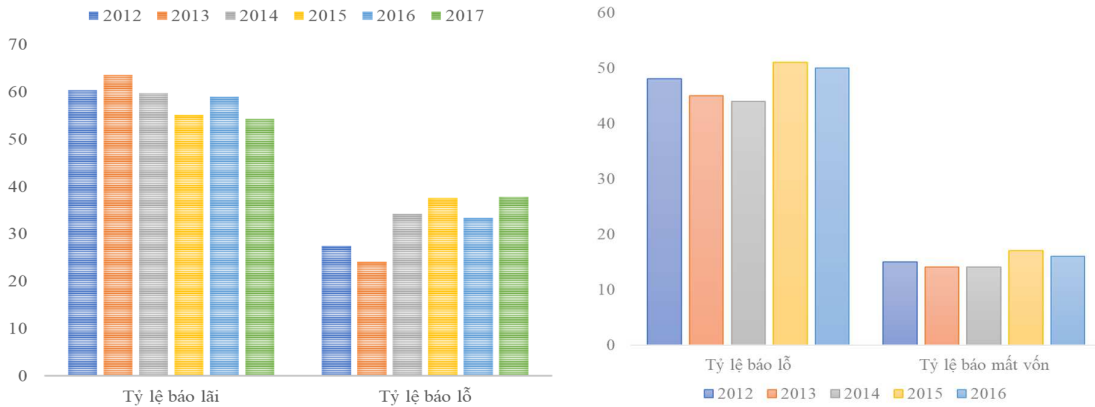
Nguồn: Tính từ số liệu của Tổng cục Thống kê

Tình huống Coca-Cola Việt Nam và Pepsi Việt Nam

Một số tình huống kê khai lỗ điển hình ở Việt Nam thời gian qua được sự chú ý của dư luận trong lĩnh vực nước giải khát là Coca-Cola và Pepsi. Với Coca-Cola, theo Cục thuế TP.HCM, từ khi bắt đầu hoạt động ở Việt Nam năm 1992, công ty này liên tục báo lỗ cho đến cuối năm 2012. Việc thua lỗ của Coca-Cola Việt Nam không phải do tăng trưởng doanh số yếu, thực tế sản lượng của công ty vẫn tăng trưởng trên 25% mỗi năm. Đến thời điểm tháng

12/2012, tổng số lỗ lũy kế của Coca-Cola Việt Nam lên đến 3.768 tỉ đồng, vượt quá số vốn đầu tư ban đầu 2.950 tỉ đồng. Như vậy, về mặt kỹ thuật thì lẽ ra Coca-Cola Việt Nam đã phải phá sản. Tuy nhiên, thay vì đóng cửa hay thu hẹp quy mô hoạt động, năm 2014 Coca-Cola tiếp tục đầu tư thêm 210 triệu USD để mở rộng kinh doanh ở Việt Nam. Điều này đặt ra cho các cơ quan thuế Việt Nam về nghi án chuyển giá của công ty này. Tuy nhiên, về mặt bằng chứng để chứng minh Coca-Cola Việt Nam chuyển giá là rất yếu. Sau nhiều nỗ lực đấu tranh của phía Việt Nam, đến năm 2013 Coca-Cola Việt Nam đã bắt đầu báo lãi và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp cho Chính phủ Việt Nam. Trường hợp Pepsi Việt Nam cũng tương tự như Coca-Cola Việt Nam. Vào Việt Nam sớm hơn Coca-Cola (năm 1991) nhưng trong suốt gần 20 năm hoạt động, Pepsi Việt Nam cũng liên tục kê khai lỗ và không phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp. Tuy nhiên, do mức tăng trưởng tiềm năng quá lớn của thị trường nước giải khát Việt Nam, Pepsi Việt Nam vẫn tiếp tục đầu tư thêm nhiều nhà máy mới ở các tỉnh/thành khác trong cả nước để mở rộng thị phần. Việc tìm các bằng chứng chứng minh Pepsi Việt Nam chuyển giá cũng khó khăn không kém so với Coca-Cola Việt Nam.

Hình 13. Tình hình báo lỗ của DN FDI (%)



Nguồn: Số liệu của VCCI

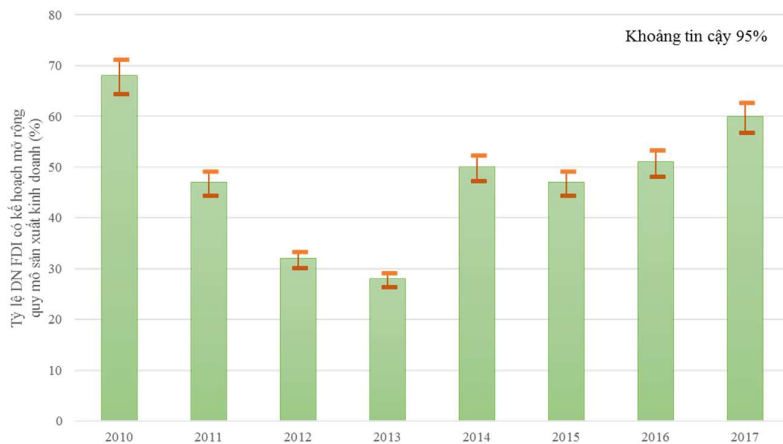
Nguồn: Cục tài chính DN, Bộ Tài chính

Tình huống Adidas

Ngoài lĩnh vực nước giải khát, lĩnh vực phân phối cũng đối diện với nghi án chuyển giá. Một trong những trường hợp điển hình có thể kể đến là Adidas. Adidas AG là một công ty đa quốc gia được thành lập vào năm 1948 tại Đức, hoạt động trong lĩnh vực thiết kế và sản xuất dụng cụ thể thao. Các sản phẩm của Adidas đã đến Việt Nam rất sớm từ năm 1993 và đến năm 2009 thì một công ty con của Adidas mới được thành lập ở Việt Nam. Từ cuối năm 2012, báo chí Việt Nam đã đăng một số bài báo nghi vấn về việc Adidas Việt Nam chuyển giá. Nhiều lập luận cho rằng Adidas Việt Nam đăng ký hoạt động kinh doanh tại Việt Nam trong vai trò là nhà phân phối bán buôn nhưng thực tế lại phát sinh chi phí của nhà bán lẻ, và đặt nghi vấn đây chính là cách mà Adidas dùng để chuyển giá theo phương thức liên kết giữa công ty mẹ và các công ty con thuộc tập đoàn Adidas nhằm né thuế thu nhập tại Việt Nam. Cụ thể, theo lãnh đạo của Cục thuế TP.HCM, Adidas Việt Nam hoạt động theo giấy phép đăng ký kinh doanh là quyền phân phối bán buôn, nhưng danh mục chi phí của doanh nghiệp này lại xuất hiện nhiều chi phí của một doanh nghiệp bán lẻ, như chi phí hỗ trợ vật dụng cho nhà bán lẻ, tiền tiếp thị quốc tế, phí quản lý vùng, tiền hoa hồng mua hàng và đặc biệt, Adidas Việt Nam không phải là nhà sản xuất, nhưng phát sinh khoản tiền bản quyền.¹⁸

Hình 14. Tỷ lệ DN FDI có kế hoạch mở rộng kinh doanh

¹⁸ Dẫn lại từ Đỗ Thiên Anh Tuấn (2015).



Nguồn: Khảo sát của VCCI

Theo tìm hiểu của báo Đầu tư,¹⁹ Adidas Việt Nam thanh toán cho Công ty Adidas AG phí bản quyền 6%, chi phí tiếp thị quốc tế 4% doanh thu ròng đối với các sản phẩm được tiêu thụ và cả giá trị sản phẩm được cấp phép. Ngoài ra, Adidas Việt Nam cũng phải trả chi phí hoa hồng mua hàng cho Adidas International Trading B.V, với tỷ lệ 8,25% giá trị mỗi giao dịch. Bên cạnh đó, theo hợp đồng dịch vụ Đông Nam Á giữa Adidas Singapore và Adidas Việt Nam, Adidas Singapore và các công ty con địa phương, trong đó có Adidas Việt Nam cung cấp một dịch vụ và thỏa thuận việc thu các khoản phí liên quan. Chính vì phát sinh quá nhiều chi phí trung gian đầu vào đã khiến cho giá thành nhập khẩu các sản phẩm Adidas tại thị trường Việt Nam bị đội lên một cách vô lý, làm cho Adidas Việt Nam luôn rơi vào tình trạng thua lỗ và không phải nộp thuế thu nhập.

Tình huống Metro Việt Nam²⁰

Metro Việt Nam bắt đầu kinh doanh ở Việt Nam từ đầu năm 2002 với số vốn ban đầu là 120 triệu USD, trong đó vốn pháp định là 36 triệu USD. Sau khoảng 12 năm hoạt động, 2002-2013, Metro Việt Nam đã 6 lần thay đổi giấy phép kinh doanh, nâng tổng vốn đầu tư tại Metro Việt Nam lên hơn 301 triệu USD vào tháng 5/2013. Điều đáng lưu ý là trong giai đoạn này, Metro Việt Nam liên tục kê khai lỗ với số lỗ lũy kế lên đến 1.657 tỉ USD và chỉ duy nhất năm 2010 là có lãi 173 tỉ đồng. Mặc dù lỗ nhưng Metro Việt Nam vẫn tiếp tục mở thêm 19 điểm bán lẻ trên toàn quốc. Từ kết quả này, cơ quan thanh tra thuế đã vào cuộc và xác định có hành vi chuyển giá, qua đó yêu cầu Metro Việt Nam điều chỉnh giảm lỗ, giảm khấu trừ và truy thu thuế với số tiền lên đến hơn 500 tỉ đồng, đồng thời xác định Metro Việt Nam đã có lãi trong 2 năm 2010 và 2011 với số tiền 234,8 tỉ đồng. Trong số này, khoản điều chỉnh giảm lỗ lớn nhất liên quan đến phí nhượng quyền thương mại, các khoản chi phí không liên quan đến hoạt động kinh doanh của Metro Việt Nam, chi phí dự phòng giảm giá hàng tồn kho, chi phí trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi, v.v... với số tiền lên đến 335 tỉ đồng. Khoản điều chỉnh thuế nhà thầu đối với các khoản chi phí bồi hoàn tiền lương trả cho Metro Cash & Carry Đức để trả cho các nhân viên nước ngoài làm việc tại Metro Việt Nam khoảng 62 tỉ đồng; điều chỉnh giảm thuế GTGT đầu vào đối với khoản tiền thu hỗ trợ quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại từ các nhà cung cấp lên đến 110 tỉ đồng. Do những khoản chi phí quá lớn và bất hợp lý được hạch toán vào chi phí của Metro Việt Nam, trong đó đáng kể nhất là chi phí nhượng quyền thương mại, đã khiến cho công ty này liên tục báo lỗ trong hàng chục năm.

¹⁹ Phần này chủ yếu sử dụng thông tin từ bài báo *Dấu hiệu chuyển giá tại Adidas Việt Nam*, đăng trên báo Đầu tư, ngày 12/12/2012.

²⁰ Số liệu trong phần này dẫn theo bài báo <https://baodautu.vn/metro-chuyen-gia-va-bai-hoc-quan-ly-d25909.html>.

Theo số liệu của Tổng cục Thuế, trong giai đoạn 2002 - 2013, chi phí nhượng quyền thương mại mà Metro Việt Nam phải trả cho công ty mẹ ở Đức đã lên tới 731 tỉ đồng. Bên cạnh đó, chi phí lương, thưởng và phụ cấp cho ban giám đốc và chuyên gia nước ngoài trả cho các cá nhân thông qua Metro Cash & Cary GmbH (MCC) tại Đức cũng là một con số rất lớn, lên tới 699 tỉ đồng. Theo Tổng cục Thuế, đây là những giao dịch liên kết mảnh lợi để Metro Việt Nam chuyển giá.

Tình huống Keangnam²¹

Công ty Keangnam Vina là một công ty bất động sản 100% vốn của Hàn Quốc. Vào Việt Nam từ tháng 7/2007, Keangnam Vina ký hợp đồng chìa khóa trao tay với Công ty Keangnam Enterprise – một công ty con thuộc tập đoàn Keangnam Hàn Quốc, làm tổng thầu EPC. Tổng giá trị của hợp đồng lên đến 871 triệu USD. Vai trò của Keangnam Enterprise không chỉ khảo sát, thiết kế, cung cấp thiết bị máy móc, thi công xây dựng dự án mà còn cung cấp cả dịch vụ tư vấn tài chính, dàn xếp vốn vay cho Keangnam Vina. Năm 2008, khoản phí tư vấn tài chính mà Keangnam Vina trả cho Keangnam Enterprise lên tới 30 triệu USD, phí dịch vụ sắp xếp nguồn vay lên tới 20 triệu USD, chi phí tư vấn quảng cáo, tư vấn cấp quyền sử dụng đất, cấp giấy phép đầu tư cũng lên đến vài triệu USD. Do những khoản chi phí đó, Keangnam Vina liên tục báo lỗ và do vậy không nộp thuế thu nhập doanh nghiệp. Khoản lỗ này tất nhiên chuyển thành khoản lãi của Keangnam Enterprise ở Hàn Quốc. Trong khi đó, Keangnam Enterprise chỉ phải nộp thuế nhà thầu cho Việt Nam với mức thuế suất thấp hơn nhiều so với thuế thu nhập doanh nghiệp Việt Nam.

Tình hình hoạt động của Keangnam Vina sau 5 năm cho thấy công ty này luôn khai báo lỗ. Theo số liệu của cơ quan thuế, tính đến thời điểm 2011 khi tòa nhà Keangnam Hanoi Landmark bắt đầu vận hành, doanh thu của công ty đạt trên 5.200 tỉ đồng nhưng công ty lại khai báo lỗ lên đến 140 tỉ đồng. Từ thực trạng này, cơ quan thuế Việt Nam đã vào cuộc thanh tra và xác định hành vi chuyển giá của Keangnam Vina. Sau thanh tra, cơ quan thuế đã yêu cầu loại trừ tất cả những khoản chi phí đầu vào bất hợp lý. Rất nhiều khoản giá vốn xây dựng bị dàn xếp bất hợp lý đã bị buộc phải điều chỉnh lại. Vì vậy, tổng giá trị hợp đồng EPC từ mức 871 triệu USD đã giảm chỉ còn 699 triệu USD. Kết quả thanh tra buộc Keangnam Vina phải thừa nhận hành vi chuyển giá và phải điều chỉnh giá lên đến 1.220 tỉ đồng. Không những vậy, Keangnam Vina còn bị truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp lên đến 95,2 tỉ đồng do điều chỉnh lại lợi nhuận của giai đoạn 2007-2011.

Tình huống các công ty chè ở Lâm Đồng

Không chỉ có các tập đoàn quốc tế lớn mới có hành vi chuyển giá, ngay cả các doanh nghiệp nước ngoài quy mô nhỏ hơn nhiều cũng chuyển giá. Một trong những tình huống điển hình này là các công ty chế biến xuất khẩu chè ở Lâm Đồng, đơn cử trong số đó là Công ty Chế biến trà Ô Long Jun Chow của Đài Loan. Công ty này đầu tư vào Việt Nam năm 2006 với số vốn chỉ 6,344 tỉ đồng. Sau 4 năm hoạt động, tổng số lỗ lũy kế của công ty lên đến 23,903 tỉ đồng, tức gấp 3,7 lần vốn đầu tư. Tương tự như Công ty Jun Chow, Công ty Trà Đài Loan có số vốn đầu tư đăng ký là 10,427 tỉ đồng nhưng đến năm 2009, số lỗ lũy kế đã lên đến 17,7 tỉ đồng. Công ty Trà Kinh Lộ cũng có vốn ban đầu 26,9 tỉ đồng, sau 4 năm hoạt động, lỗ lũy kế đã lên đến hơn 56,8 tỉ đồng. Công ty King Wan Chen, vốn đầu tư là 29 tỉ đồng nhưng kết quả cũng thua lỗ hơn 38,3 tỷ đồng. Điều cần lưu ý rằng đây không phải là thực trạng chung của ngành chè bởi cũng bởi cảnh đó, các doanh nghiệp chè Việt Nam, cả DNNN lẫn DN tư nhân đều có lãi và nộp ngân sách nhà nước. Để bù vốn do bị thua lỗ, các doanh nghiệp FDI thường được các công ty mẹ ở nước ngoài cho vay hỗ trợ. Ví dụ, Công ty Trà Đài Loan được vay từ công ty mẹ lên

²¹ Nội dung phần này tham khảo thông tin từ bài báo <http://vietnamnet.vn/vn/kinh-doanh/phi-vu-chuyen-gia-ngan-ty-bac-nhat-cua-keangnam-145777.html>.

đến 28 tỉ đồng bù cho khoản lỗ 17 tỉ đồng; Công ty Trà Kinh Lộ được vay hơn 27 tỉ đồng bù cho khoản lỗ hơn 26 tỉ đồng; Công ty King Wan Chen vay hơn 12 tỉ đồng từ công ty mẹ bù cho khoảng lỗ 38,3 tỉ đồng. Đương nhiên các khoản vay vốn này sẽ phải trả lãi và thường lãi suất lại rất cao và do vậy lại tránh được các khoản thuế thu nhập mới.

Từ thực trạng trên, cơ quan thuế của tỉnh Lâm Đồng đã tiến hành thanh tra và phát hiện giá xuất khẩu của các DN FDI này luôn thấp hơn rất nhiều so với giá thành sản xuất sản phẩm. Cụ thể, sau khi chế biến chè thành phẩm, các doanh nghiệp đóng gói xuất khẩu sang thị trường nước ngoài (nơi có công ty mẹ) với giá rất thấp chỉ từ 2,8 đến 4 USD/kg, trong khi chi phí sản xuất một kg trà thành phẩm đã lên đến 8 đến 9 USD/kg. Sau khi chuyển về công ty mẹ, sản phẩm trà được phân nhỏ rồi mới gắn nhãn mác và bán với giá cao hơn rất nhiều. Các DN FDI chè ở Lâm Đồng đã thừa nhận giá xuất khẩu thực tế là từ 5,5 đến 11,6 USD/kg, cao gấp nhiều lần số liệu mà báo cáo với cơ quan chức năng địa phương. Qua kiểm tra, cơ quan thuế Lâm Đồng đã hướng dẫn 17 DN FDI xử lý hết số lỗ lũy kế trong hạn chuyển lỗ đến hết cuối năm 2009 hơn 316,5 tỉ đồng, trong đó, Công ty TNHH Hai Yih xử lý lỗ lũy kế với số tiền là 63,6 tỉ đồng, Công ty Trà Kinh Lộ 56,8 tỉ đồng, Công ty TFB Việt Nam 47,9 tỉ đồng... Các doanh nghiệp này cũng đã kê khai và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với số tiền gần 8 tỉ đồng.²²

Ngoài những tình huống điển hình trên đây, còn rất nhiều tình huống chuyển giá khác đã được cơ quan thuế Việt Nam thanh tra và làm rõ được hành vi chuyển giá. Tuy nhiên cũng có rất nhiều trường hợp chưa phát hiện, hoặc hiện đã có nghi vấn nhưng việc thanh tra và kết luận vẫn còn rất nhiều khó khăn và thách thức.

7.3. Kiểm soát chuyển giá của cơ quan thuế Việt Nam²³

Để ứng phó với tình trạng này, trong nhiều năm, Tổng cục Thuế đã tích cực trong việc kiểm tra các doanh nghiệp FDI bị nghi ngờ có dấu hiệu chuyển giá, và kết quả thu được cũng khá tích cực. Chẳng hạn, năm 2010, cơ quan thuế đã tiến hành thanh tra tại 575 doanh nghiệp FDI, trong đó phát hiện 43 doanh nghiệp có dấu hiệu chuyển giá và xử lý 37 doanh nghiệp được kết luận là vi phạm, truy thu thuế và phạt hành chính hơn 27 tỉ đồng. Năm 2011, cơ quan thuế cũng tiếp tục thanh tra tại 1.276 doanh nghiệp kê khai lỗ và có dấu hiệu chuyển giá. Kết quả đã xử lý giảm lỗ 4.400 tỉ đồng, tiến hành truy thu và phạt hơn 1.650 tỉ đồng, tăng 4 lần so với năm 2010.²⁴ Năm 2012, cơ quan thuế đã thanh tra, kiểm tra đối với 2.161 DN lỗ, DN có dấu hiệu chuyển giá, doanh nghiệp có hoạt động giao dịch liên kết. Kết quả kiểm tra đã xác định lại doanh số của nhiều doanh nghiệp kê khai lỗ sang có lãi và kiến nghị xử lý truy thu, phạt, truy hoàn gần 747 tỉ đồng; giảm lỗ 4.776 tỉ đồng, giảm khấu trừ 144 tỉ đồng.²⁵ Đặc biệt, trong năm 2012, Tổng cục Thuế đã xây dựng chương trình thanh tra kiểm soát giá chuyển nhượng trong giai đoạn 2012-2015, đồng thời, quyết định thành lập Tổ quản lý giá chuyển nhượng. Sau 3 năm kể từ khi Tổ quản lý giá chuyển nhượng được thành lập, cơ quan này đã phát hiện nhiều vụ việc chuyển giá với giá trị điều chỉnh rất lớn.²⁶

Trong năm 2013, ngành Thuế Việt Nam tiếp tục đẩy mạnh, tập trung nhân lực vào công tác trọng tâm chống chuyển giá đối với các DN FDI có giao dịch liên kết, liên tục khai lỗ nhưng vẫn đầu tư mở rộng sản xuất, kinh doanh. Theo đó, kết quả thanh tra, kiểm tra tại 2.110 DN đã truy thu, truy hoàn, phạt hơn 988 tỉ đồng, giảm khấu trừ 136,95 tỉ đồng. Đặc biệt thanh tra thuế đã buộc DN phải giảm lỗ lên tới hơn 4.192 tỉ đồng. Theo đánh giá của thanh tra, số tiền truy

²² Các thông tin này được lấy từ <https://baomoi.com/nhieu-doanh-nghiep-fdi-o-lam-dong-tron-thue/c/5973170.epi>.

²³ Phần này có sử dụng lại các thông tin từ Đỗ Thiên Anh Tuấn (2015) và bổ sung một số phân tích mới.

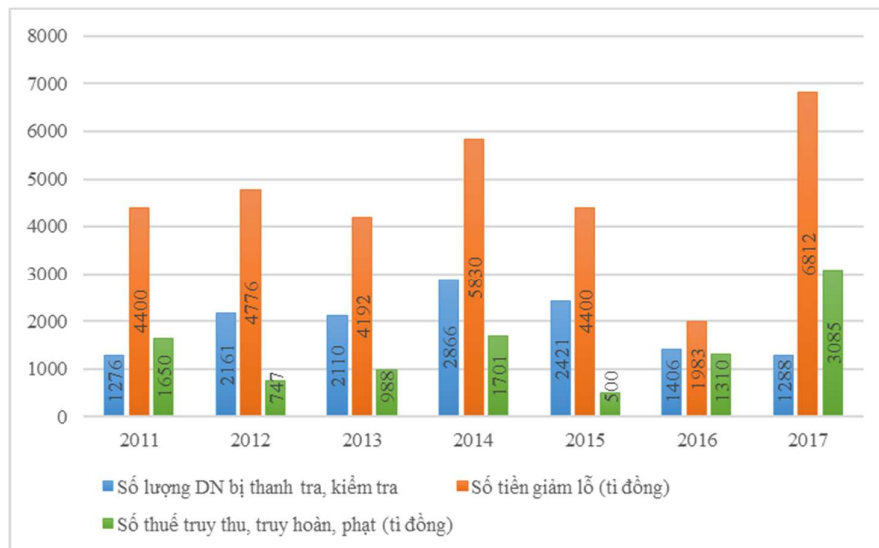
²⁴ <http://vov.vn/kinh-te/nam-2011-so-doanh-nghiep-bi-thanh-tra-chuyen-gia-tang-10-lan-196101.vov>.

²⁵ <http://dantri.com.vn/kinh-doanh/thanh-tra-gan-8-000-doanh-nghiep-co-dau-hieu-chuyen-gia-trong-3-nam-20151117065946779.htm>.

²⁶ <http://www.khoahockiemtoan.vn/762-1-ndt/chuyen-gia-trong-cac-doanh-nghiep-fdi-thuc-trang-va-giai-phap.sav>.

thu chủ yếu tập trung ở khu vực DN FDI (chiếm 40% tổng số thu), tỷ lệ số thu bình quân trên 1 DN là 1,73 tỉ đồng.

Hình 15. Tình hình thanh tra, kiểm tra chuyên giá ở Việt Nam



Nguồn: Tác giả tổng hợp từ nhiều nguồn khác nhau

Báo cáo tổng hợp từ 63 cục thuế và hơn 100 chi cục thuế trong cả nước cho thấy vấn đề chuyên giá là rất nghiêm trọng, thanh tra đến đâu tìm thấy sai phạm đến đó. Cụ thể, trong một báo cáo về kết quả thanh tra tại 870 doanh nghiệp FDI thì có đến 720 doanh nghiệp vi phạm. Đáng chú ý, có một số địa phương có tỷ lệ vi phạm lên đến 100% doanh nghiệp thuộc mẫu thanh tra như Quảng Ngãi (27/27 doanh nghiệp thanh tra được kết luận là vi phạm), Hòa Bình (16/16), Bắc Giang (14/14), Gia Lai (15/15), Đắk Nông (7/7), An Giang (7/7). Ở TP.HCM, tỷ lệ vi phạm cũng lên đến 85%, tương đương 164 vi phạm trong số 193 doanh nghiệp bị thanh tra. Ở Hà Nội thậm chí còn cao hơn khi có đến 326 doanh nghiệp vi phạm trong số 332 doanh nghiệp bị thanh tra. Kết quả thanh tra và xử phạt vi phạm tại hai thành phố đầu tàu này đã giúp giảm lỗ tương ứng 870 và 1.500 tỉ đồng; truy thu, xử phạt và truy hoàn tương ứng 173 và 498 tỉ đồng cho Cục thuế TP.HCM và Hà Nội. Tại 1.240 DN bị kiểm tra khác trong cả nước, có tới 942 DN vi phạm. Cục thuế Bắc Giang kiểm tra 106 DN có 106 DN vi phạm, tỷ lệ này cũng xảy ra tại Đồng Nai 39/39, Gia Lai 30/30, Hải Phòng 45/45, Thái Nguyên 46/46, Quảng Ngãi 80/80...

Năm 2014, Thanh tra Tổng cục Thuế công bố báo cáo thanh tra chuyên đề về chuyên giá tại 2.866 DN, trong đó trọng tâm là chống chuyên giá đối với các DN FDI có giao dịch liên kết, có kết quả tài chính thua lỗ nhưng vẫn tiếp tục có kế hoạch mở rộng đầu tư kinh doanh tại Việt Nam. Kết quả thanh tra, kiểm tra đã giúp cơ quan thuế điều chỉnh giảm lỗ hơn 5.830 tỉ đồng, truy thu, truy hoàn và phạt gần 1.701 tỉ đồng, so với năm 2013 tăng tương ứng gần 82% và 112%. Riêng thanh tra tại 30 DN FDI có giao dịch liên kết, cơ quan thuế đã giảm lỗ trên 1.600 tỉ đồng, sau khi miễn giảm thuế do ưu đãi đầu tư, đã truy thu thuế TNDN và xử phạt vi phạm trên 600 tỉ đồng.

Năm 2015, Tổng cục Thuế cũng đã tiến hành thanh tra, kiểm tra tại 2.421 doanh nghiệp có dấu hiệu chuyên giá cơ quan chức năng truy hoàn và phạt 500 tỉ đồng.²⁷ Điều đặc biệt là năm 2015, Bộ Tài chính đã thành lập Phòng Thanh tra giá chuyên nhượng thuộc Thanh tra Tổng cục Thuế và bốn phòng thanh tra giá chuyên nhượng thuộc bốn cục thuế ở bốn địa phương nơi

²⁷ <http://giaoduc.net.vn/Kinh-te/Thanh-tra-2421-doanh-nghiep-nghi-chuyen-gia-truy-thu-hon-500-ty-dong-post164643.gd>.

có số lượng rất lớn DN FDI hoạt động là Hà Nội, TP.HCM, Đồng Nai và Bình Dương.²⁸ Trước đó, Bộ Tài chính cũng lập một phòng thanh tra giá chuyển nhượng thuộc Tổng cục Thuế. Từ sau khi chuyên nghiệp hóa và tăng cường lực lượng chuyên trách, cơ quan thuế đã tiếp tục đẩy mạnh thực hiện các hoạt động thanh tra, kiểm tra chuyên đề chuyên giá. Cụ thể, năm 2016, cơ quan thuế đã thanh tra, kiểm tra 1.406 cuộc với doanh nghiệp FDI, tổng số thuế truy thu, truy hoàn và phạt 1.310 tỉ đồng, tổng số giảm lỗ 1.983 tỉ đồng, giảm khấu trừ hơn 3 tỉ đồng. Gần đây nhất, năm 2017, cơ quan thuế đã tiến hành thanh tra, kiểm tra 1.288 doanh nghiệp, tổng số truy thu, truy hoàn, tiền phạt 3.085 tỉ đồng, giảm lỗ 6.812 tỉ đồng, giảm khấu trừ 265 tỉ đồng.²⁹

Bảng 5. Tỷ lệ ước tính DN thực hiện chuyển giá (theo kết quả hoạt động năm 2013)

TT	Phân loại theo KQHĐ	n	Tỷ lệ DN	Sai số chuẩn	Giá trị T	Giá trị P	Tỷ lệ chuyển giá ước tính (%)	
							Ước tính thấp	Ước tính cao
8	Lợi nhuận > 20%	39	64.10%	10.10%	6.4	0	48.9%	81.3%
7	Lợi nhuận 10-20%	105	44.50%	6.90%	6.4	0	33.5%	55.5%
6	Lợi nhuận 5-10%	262	12.30%	9.70%	1.3	0.23	-3.2%	27.8%
5	Lợi nhuận 0-5%	455	9.10%	4.80%	1.9	0.08	1.4%	16.8%
4	Hòa vốn	163	19.70%	15.20%	1.3	0.22	-4.6%	44.0%
3	Lỗ 5-0%	176	30.90%	17.40%	1.8	0.1	3.1%	58.7%
2	Lỗ 10-5% doanh thu	76	-2.10%	24.60%	-0.1	0.93	-41.5%	37.3%
1	Lỗ ≥ 10% doanh thu	68	-0.30%	20.40%	0	0.99	-32.9%	32.3%

Nguồn: Khảo sát và tính toán của VCCI và USAID 2014

Từ kinh nghiệm của các cuộc thanh tra, kiểm tra thuế chống chuyển giá ở Việt Nam thời gian qua có thể nhận thấy³⁰, cách thức chuyển giá phổ biến nhất của các DN FDI là nâng giá hàng hóa, nguyên vật liệu đầu vào, trong khi lại hạ thấp giá xuất khẩu đầu ra để có kết quả tài chính lỗ nhằm không phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam. Các doanh nghiệp rơi vào diện này thường hoạt động trong các lĩnh vực, ngành nghề có nhiều tài sản vô hình chẳng hạn như các bằng sáng chế độc quyền, công thức sản xuất độc quyền, công nghệ độc quyền, sản xuất các sản phẩm không phổ biến trong nước, do đó không có tiêu chí phù hợp hoặc cơ sở để so sánh đối chiếu nhằm điều chỉnh lại giá trị. Nếu các tài sản góp vốn được xem “bí kíp” công nghệ thực sự thì cũng đã đành, thế nhưng vẫn có trường hợp, như thanh tra đã phát hiện, nhiều doanh nghiệp FDI góp vốn vào DN trong nước bằng máy móc, thiết bị có trình độ công nghệ lạc hậu hoặc đã khấu hao hết nhưng vẫn được đẩy giá lên cao so với giá trị thực. Điều này đã giúp nâng không giá trị góp vốn gây bất lợi cho đối tác là DN trong nước.

Ngoài ra, nhiều doanh nghiệp FDI còn tận dụng tận dụng lợi thế có công ty mẹ ở nước ngoài, trong đó các công ty mẹ này sẽ cung cấp nguyên liệu đầu vào, đồng thời bao tiêu đầu ra của sản phẩm. Do đó việc kiểm soát giá nguyên liệu cũng như giá xuất khẩu các sản phẩm trong mối quan hệ này sẽ trở nên khó khăn hơn, đặc biệt khi các sản phẩm lại được xuất khẩu sang nước trung gian thứ ba. Điều đáng chú ý nữa là rất nhiều doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực cung cấp dịch vụ, hàng tiêu dùng thuộc các nhãn hàng lớn trên thế giới thường sử dụng chiêu thức định giá tiền bản quyền thương hiệu rất cao so với giá trị thực, qua đó giúp thu được lợi nhuận từ việc nâng không giá trị thương hiệu, trong khi phía doanh nghiệp FDI hoạt động tại Việt Nam vẫn phải chịu chi phí quảng cáo cho thương hiệu đó. Điều này khiến cho kết quả kinh doanh của doanh nghiệp FDI tại Việt Nam bị thua lỗ trong khi khoản lỗ này đã chuyển thành lợi nhuận cho doanh nghiệp sở hữu thương hiệu lớn ở nước ngoài.

²⁸ http://thanhtra.com.vn/kinh-te/tong-cuc-thue-thanh-lap-luc-luong-thanh-tra-gia-chuyen-nhuong_t114c5n95144.

²⁹ <https://baomoi.com/thanh-tra-chuyen-gia-nam-2017-truy-thu-hon-3-000-ty-giam-lo-6-800-ty/c/23965906.epi>.

³⁰ Phần này sử dụng lại thông tin từ Đỗ Thiên Anh Tuấn (2015).

8. Những khó khăn và thách thức trong công tác chống chuyển giá ở Việt Nam

Cũng là một nước đang phát triển, Việt Nam cũng gặp những khó khăn và thách thức không khác các nước đang phát triển khác trong việc thực hiện các chương trình chống chuyển giá. Từ thực tiễn công tác chống chuyển giá những năm qua ở Việt Nam, dưới đây là một số khó khăn, thách thức chủ yếu mà các cơ quan thuế Việt Nam đã và đang phải đối mặt.

8.1. Bản chất phức tạp của hành vi chuyển giá

Như đã phân tích, chuyển giá là một vấn đề vô cùng phức tạp mà không phải ai cũng có thể hiểu được nó. Các hình thức chuyển giá được thực hiện hết sức đa dạng và tinh vi khiến cho các cơ quan thuế phải rất mất nhiều thời gian và nguồn lực để có thể thu thập thông tin, đọc tài liệu, nghiên cứu và phát hiện ra được. Ở Việt Nam, vấn đề chuyển giá vẫn còn mới đối với rất nhiều nhân viên thuế ở cả trung ương lẫn địa phương. Ngay cả nhiều nhân viên thuế chuyên trách cũng cảm thấy đây là vấn đề phức tạp. Mỗi tình hình hướng chuyển giá thường gặp phải những vấn đề riêng và không hoàn toàn giống nhau. Do đó, các kinh nghiệm ứng phó chuyển giá là quan trọng nhưng cũng không hẳn là yếu tố quyết định. Ở các trường đại học Việt Nam, không có nhiều giờ giảng về chuyển giá cho sinh viên. Thậm chí, nhiều giảng viên Việt Nam cũng thiếu những kiến thức cập nhật về chuyển giá.

8.2. Hệ thống pháp lý chưa hoàn chỉnh

Hệ thống pháp lý của Việt Nam liên quan đến chống chuyển giá vẫn còn rất thiếu và nhiều lỗ hổng. Văn bản có giá trị pháp lý cao nhất liên quan đến chống chuyển giá là Nghị định 20/2017/NĐ-CP vừa được Chính phủ ban hành quy định một số nội dung về quản lý thuế đối với các doanh nghiệp có giao dịch liên kết.³¹ Nghị định 20 ra đời đã tạo một hành lang pháp lý hết sức quan trọng cho công tác chống chuyển giá của Việt Nam. Cho đến trước khi Nghị định 20 ra đời, Bộ Tài chính cũng đã ban hành một số Thông tư có liên quan nhằm hướng dẫn công tác chống chuyển giá, kiểm soát các giao dịch liên kết như Thông tư 66/2010/TT-BTC về hướng dẫn thực hiện việc xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết, Thông tư 201/2013/TT-BTC về hướng dẫn việc áp dụng thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá tính thuế (APA) trong quản lý thuế... Nói chung, các văn bản pháp lý này mới chỉ là giải pháp tạm thời, có tính chất hướng dẫn nghiệp vụ, chưa thể xem là hành lang pháp lý hoàn chỉnh và đủ mạnh để đối phó với tính chuyên nghiệp của các MNCs. Rõ ràng, việc thiếu một đạo luật riêng cho chuyển giá sẽ khiến cho công tác đấu tranh chống chuyển giá của cơ quan thuế Việt Nam trở nên khó khăn rất nhiều. Khi tranh luận với các MNCs, đại diện pháp lý của các tập đoàn này thường yêu cầu VN dẫn giải các điều khoản pháp lý của luật, trong khi các nội dung trong thông tư của Bộ Tài chính chỉ mang tính chất hướng dẫn chứ khó có thể gọi đó là quy định của luật pháp. Như vậy, từ quan điểm của doanh nghiệp thì đó là sự áp đặt quan điểm của cơ quan thuế, rất khó thuyết phục. Mặc dù sự ra đời của Nghị định 20 được xem đã tạo một hành lang pháp lý cần thiết giúp cơ quan thuế có cơ sở kiểm soát các giao dịch liên kết, đồng thời cũng giúp các doanh nghiệp hiểu và tuân thủ đúng các quy định liên quan đến việc thực hiện các giao dịch liên kết tại Việt Nam. Tuy nhiên, Việt Nam vẫn cần có một bộ luật chuyên về chuyển giá nhằm tạo cơ sở pháp lý vững mạnh cho các cơ quan thuế thực thi chức trách quản lý thuế, đồng thời thiết lập môi trường thuế rõ ràng, lành mạnh và chuẩn mực cho các DN FDI, đặc biệt là các MNCs tuân thủ.

8.3. Môi trường thể chế thiếu minh bạch khuyến khích hành vi gian lận

Môi trường thể chế của Việt Nam được cho là còn kém minh bạch. Xếp hạng chất lượng thể chế của Việt Nam 2018 ở vị trí 79/137 quốc gia theo Diễn đàn Kinh tế Thế giới (WEF). Các quy định về thuế cũng khá phức tạp làm tăng chi phí tuân thủ thuế. Theo xếp hạng môi

³¹ Bộ Tài chính cũng đã ban hành Thông tư 41/2017/TT-BTC hướng dẫn Nghị định 20.

trường kinh doanh 2018 của Ngân hàng Thế giới (WB), Việt Nam xếp thứ 86/137 quốc gia. Bình quân trong năm, DN phải mất trung bình 498 giờ để thực hiện các nghĩa vụ thuế. Tỷ suất thuế và các khoản đóng góp ngân sách chiếm 38,1% lợi nhuận của doanh nghiệp. Tỷ suất thuế cao, chi phí tuân thủ lớn, môi trường thuế kém minh bạch là những lý do khuyến khích hành vi gian lận thuế, trốn thuế, tránh thuế, trong đó có hành vi chuyển giá. Theo báo cáo của Tổng cục thuế, năm 2017, cơ quan này đã tiến hành hơn 97.200 cuộc thanh tra, kiểm tra thuế, theo đó số thuế tăng thu qua thanh tra, kiểm tra đạt gần 18.000 tỉ đồng, giảm khấu trừ hơn 1.630 tỉ đồng, giảm lỗ hơn 34.100 tỉ đồng, thuế thuế nộp vào ngân sách gần 14.400 tỉ đồng. Trước đó, năm 2016, Tổng cục thuế cũng đã thanh tra, kiểm tra tại hơn 84.472 doanh nghiệp với số thuế tăng thu được đạt 17.164 tỉ đồng, số tiền thuế nộp ngân sách 11.907 tỉ đồng. Điều này cho thấy vấn đề gian lận thuế ở Việt Nam hiện phổ biến và nghiêm trọng như thế nào. Khi gian lận thuế trở thành một hiện tượng phổ biến mà không thể xử lý tốt nó càng khuyến khích các doanh nghiệp mới và các doanh nghiệp lâu nay tuân thủ thuế tốt làm theo. Điều này khiến cho công tác quản lý thuế trở nên càng khó khăn và thách thức hơn, làm tăng chi phí quản lý thuế cũng như hao tổn các nguồn lực bỏ ra để xử lý nó.

8.4. Thiết chế pháp lý kém gây khó khăn cho công tác chống chuyển giá

Bên cạnh đó, thiết chế pháp lý của Việt Nam cũng còn yếu. Ngoài các lỗ hổng của quy định pháp luật thì năng lực xử lý, chế tài đối với các hành vi vi phạm pháp luật thuế còn nhẹ, chưa đủ sức ngăn ngừa và răn đe. Ví dụ nhiều doanh nghiệp nợ thuế kéo dài nhưng cơ quan chức năng không xử lý hình sự được. Các vụ kiện về thuế thường đi vào bế tắc, tốn kém nhưng không mang lại kết quả tích cực. Hệ thống tòa án thiếu hữu hiệu, thiếu vắng các cơ chế giải quyết tranh chấp cũng như các tranh cãi về thuế. Ngành thuế chưa có chức năng điều tra thuế mà chỉ thanh tra, kiểm tra. Các quy định của Chính phủ được cải cách theo hướng ngày càng thông thoáng nhằm tạo thuận lợi cho doanh nghiệp nhưng nhiều doanh nghiệp làm ăn không chân chính lợi dụng những chính sách thông thoáng đó để trục lợi thuế. Ví dụ như những quy định cho phép doanh nghiệp bỏ bảng kê hàng hóa dịch vụ mua vào, bán ra trong việc khai khai và hạch toán doanh thu và chi phí; chính sách hoàn thuế trước, kiểm tra sau cũng thường bị doanh nghiệp lợi dụng để gian lận.

Bên cạnh đó, theo quy định của Luật Quản lý thuế, thời hạn một lần thanh tra thuế không quá 30 ngày kể từ ngày công bố quyết định thanh tra thuế. Trong trường hợp cần thiết có thể gia hạn thời hạn thanh tra nhưng thời gian gia hạn cũng không quá 30 ngày. Từ kinh nghiệm thanh tra thuế của các cơ quan thuế những năm qua cho thấy thời gian này sẽ rất khó để cơ quan thuế chuẩn bị đủ các thông tin, dữ liệu, phân tích. Năm 2017, Thủ tướng Chính phủ ra Chỉ thị số 20/CT-TTg về việc chấn chỉnh hoạt động thanh tra, kiểm tra đối với doanh nghiệp. Theo đó, việc thanh tra, kiểm tra doanh nghiệp sẽ không được phép vượt quá 1 lần/năm.

Quy định này nhằm chấn chỉnh lại tình trạng nhiều cơ quan quản lý nhà nước lạm dụng thẩm quyền, thực hiện thanh tra doanh nghiệp một cách không đồng bộ, thiếu kế hoạch, quá mức cần thiết gây phiền hà và tốn kém cho doanh nghiệp. Mặc dù quy định này là cần thiết nhưng đối với công tác thanh tra, kiểm tra thuế chuyên giá vốn có nhiều phức tạp thì quy định cứng như vậy đôi khi cũng tạo ra nhiều khó khăn cho cơ quan thuế.

8.5. Cơ sở dữ liệu không đầy đủ

Để có cơ sở xác định các hành vi chuyển giá đòi hỏi cần phải có nhiều thông tin, tài liệu, dữ liệu hỗ trợ. Bời kinh nghiệm thực tế cho thấy thiếu dữ liệu là một trong những nguyên nhân chính dẫn đến các cuộc điều tra chuyển giá bị bế tắc. Tuy nhiên, điểm hạn chế của các nước đang phát triển là các cơ sở dữ liệu như vậy thường rất kém và Việt Nam cũng không phải ngoại lệ. Các thông tin mà cơ quan thuế Việt Nam sử dụng chủ yếu do chính doanh nghiệp tự kê khai và báo cáo, khả năng tìm kiếm các thông tin độc lập bên ngoài hoặc từ bên thứ ba là

cực kỳ khó khăn. Trong khi đó, các thông tin sẵn có về người nộp thuế thường rất sơ sài, không được thu thập đầy đủ hoặc chỉ được thu thập cho mục đích hiện tại mà không nghĩ đến nhu cầu thông tin trong tương lai. So với nhiều nước phát triển, hệ thống tổ chức thông tin dữ liệu thuế của Việt Nam vẫn còn thiếu khoa học, không thống nhất và rất không đồng bộ. Mặc dù những năm gần đây, các cơ quan thuế đã được đầu tư nâng cấp hệ thống các phần mềm quản lý cơ sở dữ liệu lớn nhưng tính chuyên nghiệp và mức độ hiệu quả trong khai thác dữ liệu vẫn còn rất khiêm tốn. Khả năng nối kết, đồng bộ hóa cơ sở dữ liệu giữa cơ quan thuế với các cơ quan liên quan khác, ví dụ Tổng cục Thống kê, là rất hạn chế. Ngoài ra, thông tin để có thể xác định được hành vi chuyển giá không phải chỉ là thông tin trong nước mà còn là thông tin ở nước ngoài. Trong nhiều trường hợp để có thông tin đòi hỏi cần phải sự hợp tác, hỗ trợ báo cáo và cung cấp số liệu từ công ty mẹ nhưng để điều tra các công ty con của họ là điều rất khó.

Cơ quan thuế Việt Nam cũng có thể đề nghị cơ quan thuế ở nước sở tại nơi công ty mẹ có trụ sở để nhờ hỗ trợ cung cấp các thông tin mà công ty mẹ báo cáo. Tuy nhiên, ngoài những lý do bảo mật thông tin theo cam kết, cơ quan thuế ở các nước cũng ít có động cơ chia sẻ và hợp tác cung cấp thông tin báo cáo tài chính, dữ liệu thuế của các công ty hoạt động trên lãnh thổ của họ cho bên thứ ba, kể cả chính phủ các nước, vì nó liên quan đến lợi ích của nhà đầu tư, của quốc gia họ nên họ được nhiên phải bảo vệ lợi ích đó. Các thông tin về người nộp thuế thường không được thu thập đầy đủ hoặc chỉ được thu thập cho mục đích hiện tại mà không nghĩ đến nhu cầu thông tin trong tương lai. Hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) vẫn còn nhiều bất cập, trong nhiều trường hợp là không tương thích với các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS, IFRS), do đó cũng gây ít nhiều khó khăn cho công tác thanh tra, kiểm toán thuế.

8.6. Thiếu kiến thức và các kỹ năng cần thiết

Vấn đề chuyển giá vốn đã phức tạp, việc thiếu kiến thức và các kỹ năng cần thiết càng khiến cho vấn đề trở nên phức tạp hơn nhiều đối với các chuyên viên thuế. Như đã nói, ở Việt Nam không phải chuyên viên phụ trách quản lý thuế nào cũng có đủ kiến thức, kinh nghiệm và kỹ năng trong việc ứng phó với các hành vi chuyển giá. Các kiến thức được giảng trong trường đại học chủ yếu thiên về lý thuyết và cũng không đủ để người học có thể vận dụng được vào thực tiễn. Hiện tại không có trường đại học nào có môn học chuyên sâu về chuyển giá, thay vào đó chủ yếu là lồng ghép vào một số môn học liên quan như quản lý thuế, kế toán tài chính, kiểm toán, v.v... Trong các cơ quan thuế ở cả trung ương và địa phương, số cán bộ thuế chuyên trách chống chuyển giá là rất ít. Nhìn chung, trình độ và kinh nghiệm của các chuyên viên thuế ở các cơ quan thuế, đặc biệt là các cơ quan thuế địa phương khá yếu. Không chỉ đòi hỏi phải có kiến thức, kinh nghiệm chuyên sâu về chuyển giá mà các chuyên viên thuế còn cần phải có kiến thức tốt về ngoại ngữ, tin học, và cả kinh tế ngành. Hiện tại hầu hết các cơ quan thuế ở Việt Nam còn thiếu rất nhiều chuyên gia thuế có đủ các yêu cầu này.

Năm 2015, Bộ Tài chính đã thành lập một Phòng Thanh tra giá chuyên nhượng thuộc Thanh tra Tổng cục Thuế và bốn phòng thanh tra giá chuyên nhượng tại bốn cục thuế ở bốn địa phương lớn của cả nước là Hà Nội, TP.HCM, Đồng Nai, Bình Dương. Tuy nhiên nhìn chung lực lượng cán bộ chuyên trách ở các phòng này vẫn còn thiếu về số lượng và yếu về trình độ, kinh nghiệm so với khối lượng công việc khổng lồ cũng như các yêu cầu nhiệm vụ đặt ra. Ngoài bốn địa phương đã có bộ phận chuyên trách chống chuyển giá, rất nhiều địa phương khác cũng có rất nhiều DN FDI hoạt động và cũng đối mặt với rất nhiều nghi án chuyển giá đòi hỏi cần có những chuyên viên thuế có năng lực xử lý. Tuy nhiên, do thiếu hụt nhân lực cùng với nhiều kiến thức và kỹ năng cần thiết mà công tác chống chuyển giá ở nhiều cơ quan thuế trong cả nước gặp rất nhiều khó khăn và trở ngại.

8.7. Doanh nghiệp lớn là “bất khả xâm phạm”

Đấu tranh chống chuyển giá đã phức tạp, đấu tranh với những doanh nghiệp lớn càng khó khăn và phức tạp hơn nhiều. Điều này là bởi vì các doanh nghiệp lớn luôn có tiềm lực tài chính và nhân lực rất mạnh. Họ có một đội ngũ chuyên gia cực kỳ am hiểu về kế toán, tài chính, thuế và luật để có thể tạo ra vô vàn các giao dịch liên kết phức tạp và lập nên các báo cáo tài chính rất công phu đủ che mắt các cơ quan thuế. Khi đối diện với các cuộc thanh tra thuế, họ có thể thuê các chuyên gia thuế với chi phí đắt đỏ để tranh luận với các nhân viên thuế địa phương và thường thì họ dành phần thắng. Ở Việt Nam, tình huống Coca-Cola, Pepsi, Adidas, Metro... đã cho thấy điều đó. Ngoài các MNCs, TNCs hoạt động ở Việt Nam, chuyển giá cũng không phải là vấn đề xa lạ với các doanh nghiệp trong nước, cả doanh nghiệp nhỏ lẫn doanh nghiệp lớn, các tập đoàn đa ngành, đa lĩnh vực. Việc đấu tranh với các doanh nghiệp này cũng gặp không ít các khó khăn và thách thức so với các DN FDI.

Ngoài vấn đề tiềm lực tài chính và nhân lực, các tập đoàn MNCs, TNCs hoạt động ở Việt Nam còn dành được sự quan tâm và ưu ái rất nhiều của Chính phủ, các bộ ngành và địa phương. Việc thanh tra, kiểm tra đối với hoạt động của các tập đoàn này ít nhiều cũng bị trở ngại bởi các rào cản vô hình đó. Chỉ khi có những bằng chứng khá rõ ràng, có cơ sở và vấn đề đủ nghiêm trọng thì cơ quan thuế mới có thể tiến hành thanh tra, kiểm tra, song tất cả đều phải lên kế hoạch cẩn trọng, cụ thể và phải báo trước. Mặc dù các tập đoàn quốc tế đầu tư ở Việt Nam nhìn chung đều tuân thủ rất tốt luật pháp của Việt Nam, thậm chí có nhiều tập đoàn còn hình thành nên nhiều chuẩn mực kinh doanh tốt, đóng góp tích cực vào việc hoàn thiện các chính sách và quy định của luật pháp Việt Nam, tuy nhiên trên phương diện thuế khóa, xét về bản chất lợi ích, không phải tập đoàn nào cũng có động cơ tuân thủ tốt mọi nghĩa vụ thuế với nhà nước. Sự quan tâm của Chính phủ hay chính quyền địa phương đối với các tập đoàn lớn là cần thiết nhưng sự ưu ái và dễ dãi quá mức đôi khi cũng khiến cho công tác thanh tra, kiểm tra thuế đối với các tập đoàn này cũng gặp ít nhiều khó khăn và thách thức vô hình.

8.8. Sự phát triển của thương mại điện tử và nền kinh tế số

Tính đến đầu năm 2018, theo thống kê của tổ chức We Are Social, ở Việt Nam có khoảng 64 triệu người dùng Internet. Tổng số thuê bao di động của Việt Nam tính đến cuối năm 2017 là gần 120 triệu, trong đó riêng các thuê bao 3G là 41,5 triệu (Tổng cục Thống kê). Theo tổ chức Nielsen Việt Nam, tỷ lệ người dùng điện thoại thông minh smartphone so với người dùng điện thoại phổ thông trong năm 2017 ở Việt Nam là 84% và dự kiến sẽ tăng 20% trong năm 2018. Rõ ràng đây là những nền tảng rất quan trọng cho sự phát triển của thương mại điện tử và nền kinh tế số. Theo nghiên cứu của Trung tâm kinh doanh toàn cầu của Đại học Tufts (Mỹ), Việt Nam xếp hạng 48/60 quốc gia có tốc độ chuyển đổi kinh tế số hóa nhanh trên thế giới, đồng thời xếp hạng 22 về tốc độ phát triển số hóa. Tương tự, theo Báo cáo Chỉ số Thương mại điện tử Việt Nam năm 2018 của Hiệp hội Thương mại Điện tử Việt Nam (VECOM), tốc độ tăng trưởng thương mại điện tử năm 2017 đạt trên 25%, đặc biệt đối với lĩnh vực bán lẻ trực tuyến có tốc độ tăng trưởng doanh thu năm 2017 đạt trên 35%.³² Điều này cho thấy Việt Nam đang ở trong nền kinh tế số và thương mại điện tử đang là ngành có triển vọng tăng trưởng tốt nhất trong vài thập niên tới.

Rõ ràng, sự phát triển của thương mại điện tử và nền kinh tế số là xu hướng phát triển tất yếu trong cuộc cách mạng công nghiệp 4.0. Nhiều mô thức kinh doanh và giao dịch thương mại mới được sáng tạo ra, ví dụ như các ứng dụng chia sẻ Uber, Grab, công nghệ blockchain... làm cho công tác quản lý thuế ở Việt Nam trở nên rất thách thức hơn bao giờ hết. Chẳng hạn như tình huống Cục thuế TP.HCM thực hiện truy thu 53,3 tỉ đồng thuế của Uber, yêu cầu Grab phải kê khai nộp thuế đối với việc chuyển nhượng vốn và thị phần của Uber tại Việt Nam, trả thay nợ của Uber và việc Uber B.V kiện cơ quan thuế TP.HCM ra tòa cho thấy sự không rõ ràng và phức tạp của vấn đề quản lý thuế đối với các hình thức kinh doanh mới này như thế

³² <http://www.vecom.vn/tai-lieu/tai-lieu-trong-nuoc/bao-cao-chi-so-thuong-mai-dien-tu-viet-nam-2018>.

nào. Sự mới mẻ đôi khi là xa lạ trong các mô thức kinh doanh mới đang ngày càng du nhập và phổ biến hơn ở Việt Nam khiến cho các cơ quan thuế cảm thấy như bị tụt lại, không nắm bắt kịp với các xu hướng này để có thể thiết kế được một cơ chế quản lý thuế hiệu quả sao cho không làm cản trở quyền tự do kinh doanh và sự sáng tạo.

8.9. *Nền kinh tế tiền mặt*

Theo thống kê của NHNN, tỷ trọng tiền mặt trong tổng phương tiện thanh toán ở Việt Nam hiện nay khoảng 11,5%, giảm đáng kể so với 19% cách đây 10 năm. Kết quả này phản ánh nỗ lực của Chính phủ cũng như NHNN trong việc xây dựng một nền kinh tế tiến đến không dùng tiền mặt. Tuy nhiên, thước đo này có vẻ như không phản ánh được thực trạng sử dụng tiền mặt vốn được nhìn nhận vẫn còn hết sức phổ biến. Nếu sử dụng thước đo số lượt giao dịch thay cho giá trị giao dịch thì tỷ lệ các giao dịch sử dụng tiền mặt trong nền kinh tế sẽ còn ở mức rất cao. Việc sử dụng tiền mặt để thanh toán cho các hàng hóa, dịch vụ đầu ra đầu vào sẽ khiến cho công tác quản lý thuế gặp rất nhiều khó khăn vì thiếu cơ sở để kiểm tra, kiểm chứng. Hiện nay các luật thuế Việt Nam đã có một số quy định yêu cầu phải giao dịch qua ngân hàng mới được xem là hợp lệ để được khấu trừ thuế, ví dụ như khoản 1 Điều 9 Luật thuế TNDN sửa đổi 2013 quy định đối với hoá đơn mua hàng hoá, dịch vụ từng lần có giá trị từ hai mươi triệu đồng trở lên phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt mới được xem là đủ điều kiện được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Tuy nhiên, luật lại có những trường hợp ngoại lệ khiến cho nhiều DN lợi dụng những ngoại lệ này để lách luật.

9. **Một số cách thức kiểm soát rủi ro chuyển giá ở các nước**

9.1. *Yêu cầu cung cấp tài liệu (Documentation)*

Tài liệu đầy đủ sẽ giúp cơ quan thuế dễ dàng trong việc phân tích hành vi chuyển giá của doanh nghiệp, nhờ đó giúp giải quyết nhanh chóng các tranh chấp chuyển giá. Có nhiều nguồn thông tin để cơ quan thuế có thể tiếp cận khi điều tra các hành vi chuyển giá, trong đó một nguồn cực kỳ quan trọng đó là từ chính doanh nghiệp. Các cơ quan thuế các nước có thẩm quyền yêu cầu doanh nghiệp cung cấp các thông tin, tài liệu, báo cáo liên quan đến tình hình tài chính, hoạt động kinh doanh, quản trị của doanh nghiệp, đặc biệt là các giao dịch thương mại, giao dịch vốn với các đối tác có nghi ngờ là giao dịch liên kết. Các tài liệu do doanh nghiệp cung cấp vừa có ý nghĩa thông tin vừa có ý nghĩa pháp lý. Nó giúp cho cơ quan thuế có thông tin để đánh giá tính chất của các giao dịch liên kết, nhưng đồng thời nó cũng là căn cứ pháp lý để xác định trách nhiệm của người nộp thuế. Loại thông tin, tài liệu, mức độ, tính chính xác, sự trung thực, thời gian và phạm vi cung cấp, kể cả các hình thức chế tài khi doanh nghiệp không cung cấp thông tin tài liệu đầy đủ và trung thực cũng được quy định cụ thể để tránh lạm dụng. Ngược lại, các ràng buộc về trách nhiệm bảo mật và chia sẻ tài liệu cho bên thứ ba đối với cơ quan thuế cũng được xác lập chặt chẽ nhằm bảo vệ quyền tài sản cũng như thông tin quan trọng cho doanh nghiệp.

Việc yêu cầu người nộp thuế cung cấp tài liệu không chỉ có ý nghĩa cung cấp thông tin mà còn làm giảm động cơ gian lận thuế của họ. Khi bị yêu cầu cung cấp tài liệu, người nộp thuế sẽ cảm thấy trách nhiệm của họ tăng lên. Ngay cả khi không chắc có hành vi chuyển giá, các thông tin kê khai không trung thực cũng đã là một hành vi phạm pháp. Các tài liệu cung cấp cho cơ quan thuế cũng chính là các bằng chứng có tiềm năng chống lại chính doanh nghiệp. Chính vì vậy điều này cũng sẽ khuyến khích doanh nghiệp có trách nhiệm cung cấp thông tin trung thực cũng như tuân thủ tốt nghĩa vụ thuế. Việc yêu cầu cung cấp tài liệu cũng sẽ làm tăng chi phí tuân thủ thuế đối với người nộp thuế. Do đó, các nước cũng đưa ra một số giới hạn về thời hạn và phạm vi tài liệu cung cấp giúp giảm bớt chi phí tuân thủ cho doanh nghiệp.

9.2. *Bến cảng an toàn (“Safe Harbours”)*

Một số quốc gia áp dụng quy tắc “bền vững an toàn”, theo đó nếu doanh nghiệp đáp ứng tốt một số tiêu chí nhất định sẽ được miễn tuân thủ một số quy định cụ thể liên quan đến chính sách kê khai và nộp thuế của doanh nghiệp. Quy tắc này nhằm khuyến khích các doanh nghiệp tuân thủ thuế tốt, nhờ giảm được chi phí tuân thủ và cả chi phí quản lý thuế của các cơ quan thuế. Theo quy tắc “bền vững an toàn”, các doanh nghiệp đáp ứng một số điều kiện có thể được lựa chọn một phương pháp nộp thuế nhất định đơn giản như kê khai một mức lợi nhuận nằm trong một khoảng cho phép, hoặc một tỷ lệ lợi nhuận trên vốn hay doanh thu. Mặc dù các doanh nghiệp có quyền lựa chọn sử dụng hay không sử dụng quy tắc “bền vững an toàn” nhưng cơ quan thuế cũng có quyền từ chối một số trường hợp doanh nghiệp không đủ điều kiện sử dụng quy tắc. Việc sử dụng quy tắc “bền vững an toàn” có thể gặp phải một số rủi ro ví dụ như sự chủ quan trong việc thiết lập các thông số và các khoảng lợi nhuận, vấn đề công bằng và đồng nhất giữa các doanh nghiệp khác nhau, không tương thích với nguyên tắc ALP, cơ hội cho việc lập kế hoạch trốn thuế và rủi ro tiềm ẩn của việc đánh thuế hai lần. Việc có áp dụng quy tắc “bền vững an toàn” hay không tùy thuộc vào các phân tích lợi ích và chi phí của việc tuân thủ quy tắc so với các phương án thay thế.

9.3. Quy tắc các công ty nước ngoài có kiểm soát (CFC)

Một số quốc gia áp dụng quy tắc được gọi là Các tập đoàn nước ngoài có kiểm soát (CFC). Theo quy tắc CFC, thu nhập của các công ty ở nước ngoài được kiểm soát bởi các chủ sở hữu thường trú trong nước sẽ thuộc đối tượng bị đánh thuế. Nói khác đi, một số khoản thu nhập của các công ty con hay công ty liên kết phát sinh ở nước ngoài nhưng được cho là thuộc sở hữu của một công ty trong nước sẽ bị nước này đánh thuế trước khi khoản thu nhập đó được phép hồi hương hay được dịch chuyển đến các nước có thuế suất thấp hoặc các nơi trú ẩn thuế ở hải ngoại. Theo luật thuế của nhiều quốc gia, cổ tức của cổ đông sẽ không bị đánh thuế cho đến khi cổ tức đó được chia cho cổ đông dưới dạng cổ tức tiền mặt.³³ Tận dụng quy định này, nhiều công ty đã tạo ra các thực thể pháp lý ở hải ngoại và tìm cách dịch chuyển cổ tức này ra nước ngoài dưới rất nhiều hình thức khác nhau ví dụ như thu nhập đầu tư, thu nhập từ tiền thuê, tiền bản quyền, doanh thu bán hàng hóa dịch vụ... Nhờ vậy các cổ đông trong nước đã trì hoãn thuế cho đến khi công ty ở hải ngoại trả cổ tức cho họ. Tuy nhiên, cổ tức này thực tế là đã bị trì hoãn vô thời hạn do thu nhập đã được dùng để cho vay các chủ sở hữu mà không tuyên bố trả cổ tức. Áp dụng quy tắc CFC, thu nhập của cổ đông nơi phát sinh thu nhập sẽ phải chịu thuế ở nước sở tại cho đến khi nó được dịch chuyển ra ngoài đến nước có thuế suất thấp rồi dịch chuyển trở lại dưới các hình thức tinh vi khác nhau.

9.4. Kiểm soát vốn mỏng (Thin Capitalisation)

Khi cơ cấu vốn của doanh nghiệp chủ yếu được tài trợ bằng nợ thay vì vốn chủ sở hữu, người ta gọi đó là tình trạng vốn mỏng (thinly capitalized). Theo các lý thuyết về cơ cấu vốn, ví dụ như lý thuyết Miller & Modigliani (M&M), trong thị trường không hoàn hảo, giá trị doanh nghiệp phụ thuộc vào cơ cấu vốn. Cụ thể, giá trị doanh nghiệp có vay nợ bằng giá trị doanh nghiệp không vay nợ cộng với giá trị hiện tại của lá chắn thuế (tax shield).³⁴ Mặc dù lý thuyết này vẫn còn tranh cãi nhưng nhiều nhà quản trị tài chính vẫn tin vào lý thuyết này và họ tìm cách gia tăng đòn bẩy tài chính. Do lãi vay được trừ ra khỏi thu nhập tính thuế trong khi cổ tức thì không được phép khấu trừ thuế thu nhập doanh nghiệp. Tác dụng chắn thuế của lãi vay khiến cho các công ty rất thích đi vay nợ để tài trợ đầu tư thay vì phát hành thêm vốn cổ phần. Việc sử dụng nợ vay quá mức không chỉ làm tăng rủi ro tài chính mà còn làm phát sinh rủi ro đạo đức (moral hazards). Để kiểm soát tình trạng này, một số quốc gia đưa ra giới hạn trần vay

³³ Một số công ty tránh thuế cổ tức tiền mặt đã trả cổ tức bằng cổ phiếu. Các cổ đông chỉ phải nộp thuế thu nhập khi các cổ phiếu này được bán đi.

³⁴ Xem Franco Modigliani and Merton H. Miller (1958), The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment, *The American Economic Review*, Vol. 48, No. 3 (June 1958), pp. 261-297.

nợ so với vốn tự có. Quy định này có bản chất tựa như quy định về hệ số an toàn vốn tối thiểu (CAR) áp dụng cho các ngân hàng thương mại nhưng đơn giản hơn nhiều.

9.5. Thỏa thuận giá trước (APA)

Thỏa thuận giá trước (APA) là một thỏa thuận giữa cơ quan thuế với thực thể nộp thuế về việc xác định trước giá chuyển giao của các giao dịch được kiểm soát trong một khoảng thời gian xác định dựa trên một bộ tiêu chí phù hợp ví dụ như phương pháp xác định giá, tiêu chí lựa chọn các công ty hay giao dịch độc lập để so sánh, nguyên tắc áp dụng các điều chỉnh giá, và nhiều giả định cần thiết khác. APA được áp dụng vào đầu thập niên 1990 ở Nhật và Mỹ, sau đó nhiều quốc gia khác cũng sử dụng APA như một công cụ hữu hiệu nhằm giải quyết các tranh cãi về xác định nghĩa vụ thuế giữa cơ quan thuế và các công ty. Năm 1995, OECD đã đề cập đến phương pháp này trong bản hướng dẫn về chuyển giá cho các công ty đa quốc gia và quản lý thuế, sau đó được cập nhật bổ sung trong các bản hướng dẫn 1999, 2010 và gần đây nhất là 2017.³⁵ APA không phải là một quy định bắt buộc mà chỉ là một nguyên tắc mang tính tự nguyện giữa các bên. Các thỏa thuận APA thường có thời gian hiệu lực từ 3-5 năm. APA được xem là một phương pháp khá hữu hiệu trong việc kiểm soát các giao dịch liên kết của các MNCs. Đối với MNCs, việc áp dụng APA cho phép công ty chủ động trong việc điều chỉnh các giao dịch nội bộ của mình phù hợp với các điều khoản đã cam kết mà không phải báo cáo hay bị quy là các hành vi chuyển giá và chịu sự thanh tra, kiểm tra của cơ quan thuế. Nhờ những ưu điểm của mình mà hiện nay phương pháp APA được rất nhiều nước sử dụng. Tuy nhiên, phương pháp APA cũng có nhiều điểm hạn chế, chẳng hạn như để có được một thỏa thuận APA với doanh nghiệp thường phải trải qua thời gian đàm phán khá dài, có thể mất từ một đến ba năm. Các giả định và điều khoản thỏa thuận giá được xác định trước trong APA nhưng chúng có thể không phù hợp nữa do các điều kiện kinh tế đã thay đổi.

10. Một số giải pháp giúp hạn chế và hỗ trợ cho công tác chống chuyển giá ở Việt Nam

10.1. Không thu hút FDI bằng mọi giá

Cho đến nay Việt Nam đã thu hút rất nhiều nhà đầu tư nước ngoài, cả những nhà đầu tư nhỏ lẻ lẫn các tập đoàn quốc tế lớn. Khi nguồn lực ngày càng khan hiếm hơn (ví dụ như đất đai, tài nguyên, môi trường, lao động...) đòi hỏi Việt Nam cần phải có sự chọn lọc hơn trong việc thu hút đầu tư nước ngoài thay cho chiến lược thu hút đầu tư đại trà của những thập niên trước. Bên cạnh việc đặt ra các tiêu chuẩn cao trong thu hút đầu tư, ví dụ như tiêu chuẩn về quy mô dự án, trình độ sản xuất, trình độ công nghệ, trình độ sử dụng lao động, các chuẩn mực về sản phẩm, các tiêu chuẩn về môi trường, v.v... Việt Nam cũng cần đặt ra các điều kiện song phẳng với doanh nghiệp FDI liên quan đến các nghĩa vụ thuế khi hoạt động ở Việt Nam. Thay vì o bế quá mức, nhượng bộ và dành quá nhiều ưu đãi thuế, đã đến lúc Việt Nam cần phải khẳng định lại vị thế của mình, không chấp nhận thu hút FDI bằng mọi giá. Các doanh nghiệp FDI đầu tư vào Việt Nam nhờ tận dụng các lợi thế kinh doanh (location savings) ở Việt Nam để có được lợi nhuận thì DN phải có trách nhiệm nộp thuế cho Việt Nam. Cần xem đây là một nguyên tắc mới trong thu hút đầu tư ở Việt Nam cả ở tầm quốc gia lẫn địa phương.

10.2. Không nhân nhượng quá mức với các tập đoàn lớn

Trong rất nhiều trường hợp, cả ở cấp độ trung ương lẫn địa phương, vì muốn thu hút được những nhà đầu tư lớn mà chính phủ hay chính quyền địa phương thường có những quan điểm hoặc hành động nhân nhượng quá mức với các tập đoàn lớn, đặc biệt là các tập đoàn đa quốc gia. Điều này có thể ít nhiều ảnh hưởng đến cách mà chúng ta đối xử thuế, cả trong thiết kế chính sách lẫn trong công tác quản lý thuế đối với những tập đoàn này. Với những lý do như bí mật kinh doanh, tuân thủ quy tắc và nội quy nghiêm ngặt của tập đoàn, các cơ quan liên quan

³⁵ Xem định nghĩa của OECD (2017) trong bản “*Hướng dẫn chuyển giá cho các công ty đa quốc gia và quản lý thuế*” trang 214 và Phụ lục II Chương IV.

khi tiến hành kiểm tra, thanh tra, giám sát các hoạt động nói chung của các tập đoàn này, trong đó có chính sách tài chính, kế toán, thuế của công ty thường gặp một số trở ngại nhất định. Ngoài ra, cũng do tâm lý sẽ gặp phải các trở ngại này, mà thực tế không hẳn đã có, nhiều cơ quan liên quan cũng ngại va chạm với các tập đoàn này một cách không cần thiết. Đặc biệt, đối với những tập đoàn mà ở đó lãnh đạo tập đoàn đã từng hoặc thường xuyên có những tiếp xúc với lãnh đạo cấp cao của Chính phủ hay chính quyền địa phương thì có vẻ như có một rào cản “vô hình” nào đó khiến cho các cơ quan liên quan rất ngại va chạm với những tập đoàn như vậy. Mặc dù điều này không quá phổ biến nhưng đang là một thực tế xảy ra. Thời gian qua, trong nhiều hoạt động xúc tiến đầu tư ở nhiều địa phương, Thủ tướng thường lặp lại nhiều lần quan điểm Chính phủ không hoan nghênh các nhà đầu tư kinh doanh ở Việt Nam nhưng lợi dụng các kẽ hở của luật pháp để trục lợi, trốn hoặc tránh thuế, chuyển giá, v.v... Thiết nghĩ đây là thông điệp rất mạnh mẽ và cần thiết gửi đến các doanh nghiệp, đặc biệt là các tập đoàn đa quốc gia với mong muốn các doanh nghiệp này ứng xử thuế một cách có trách nhiệm hơn ở Việt Nam trong điều kiện Chính phủ luôn quan tâm dành ưu đãi và tạo nhiều điều kiện thuận lợi nhất cho doanh nghiệp hoạt động.

10.3. Không cấp ưu đãi thuế đại trà

Hầu hết các chính sách thuế của Việt Nam đưa ra quá nhiều ưu đãi thuế dành cho nhà đầu tư nhưng thiếu các ràng buộc hay tiêu chí phù hợp để được nhận các ưu đãi đó. Ví dụ như Luật khuyến khích đầu tư của Việt Nam đưa ra các ưu đãi cho nhà đầu tư nhưng phần lớn đều dựa vào các tiêu chí đầu vào, ví dụ như đầu tư vào địa bàn có điều kiện kinh tế – xã hội khó khăn, thay vì sử dụng kết quả đầu ra ví dụ như số lao động thực tế sử dụng, thu nhập bình quân của người lao động, trình độ sử dụng công nghệ, kim ngạch xuất khẩu... làm thước đo và điều kiện nhận ưu đãi. Do cấp phát quá nhiều ưu đãi đại trà khiến cho cơ sở thuế bị xói mòn nghiêm trọng. Nhiều địa phương kém phát triển thu hút đầu tư nhưng do ưu đãi thuế đã không thu được đồng thuế nào, trong khi đó ngân sách trung ương buộc phải cấp bù ngân sách cho những địa phương như vậy.

Theo Bộ Tài chính, số tiền ưu đãi thuế ngày càng lớn, riêng thuế TNDN năm 2016 Nhà nước ưu đãi đã đạt mức trên 46.800 tỉ đồng (khoảng 2 tỉ USD), riêng khối FDI là 35.500 tỉ đồng. Tính chung 3 năm (2014-2016), số tiền ưu đãi thuế cho doanh nghiệp đã lên đến trên 117.000 tỉ đồng. Tính bình quân, khu vực FDI đang được miễn giảm, nhận được tổng ưu đãi tới 91,9% tổng số thuế TNDN phải nộp. Trong khi đó các DN dân doanh của Việt Nam chỉ được ưu đãi tổng 17,8% số thuế phải nộp, còn khối doanh nghiệp Nhà nước chỉ được 4,8%.³⁶ Mặc dù các ưu đãi thuế có thể được áp dụng nhằm khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư hiệu quả và có đóng góp cho tăng trưởng kinh tế, tạo việc làm và cải thiện thu nhập của người dân nhưng về mặt dài hạn, tất cả mọi doanh nghiệp đều phải nộp thuế. Đó là nguyên tắc công bằng liên thời gian của thuế.

10.4. Hoàn thiện khung pháp lý về chuyển giá

Như đã phân tích, khung pháp lý chống chuyển giá ở Việt Nam hiện còn nhiều bất cập, rời rạc và rất thiếu giá trị pháp lý. Điều này đã gây khá nhiều khó khăn cho cơ quan thuế trong việc đưa ra các lập luận pháp lý nhằm đấu tranh với các hành vi chuyển giá của các doanh nghiệp. Khung pháp lý thiếu và yếu cũng làm cho các doanh nghiệp khó nắm được các quy định chuyển giá nào được phép hoặc không được phép để có thể tuân thủ đúng. Do vậy, Việt Nam cần sớm ban hành Luật Chống chuyển giá nhằm thiết lập cơ sở pháp lý đủ mạnh và hiệu lực nhằm hỗ trợ cho công tác đấu tranh chống chuyển giá của cơ quan thuế Việt Nam, đồng thời tạo khuôn khổ pháp lý thống nhất, rõ ràng và minh bạch để các doanh nghiệp có cơ sở tuân thủ. Các khuôn khổ pháp lý chống chuyển giá ở Việt Nam cần được xây dựng và hoàn thiện

³⁶ <https://tuoitre.vn/uu-dai-tren-35-300-ti-thue-thu-nhap-cho-doanh-nghiep-ngoai-20171120093626404.htm>.

dựa trên các quy tắc, thông lệ và thực tiễn của thế giới gắn với bối cảnh Việt Nam, hạn chế các khác biệt hóa trong các quy định vì điều này có thể gây khó khăn cho vấn đề hợp tác quốc tế về chống chuyển giá.

10.5. Nâng cao năng lực quản lý nhà nước về kinh tế, thuế

Nền kinh tế vận hành theo hướng thị trường ngày càng tinh vi và phức tạp hơn đòi hỏi năng lực quản lý kinh tế của các cơ quan quản lý nhà nước cũng cần phải được nâng lên một cách tương xứng. Hay nói khác đi, năng lực kỹ trị là một yêu cầu rất quan trọng đặt ra khi bối cảnh nền kinh tế nay đã khác trước rất nhiều và đang ngày càng chuyển mình mạnh mẽ vào các dòng chảy của các siêu xu hướng toàn cầu, các khuynh hướng và mô thức phát triển mới của thế giới, đặc biệt là cuộc cách mạng công nghiệp 4.0. Trong điều kiện đó, nếu năng lực quản trị nhà nước không được nâng lên thì cũng có nghĩa sự phát triển của nền kinh tế sẽ bị kéo tụt lại để tương thích với dạng năng lực quản lý ở trình độ thấp đó. Trên thực tế, do thiếu hiểu biết và năng lực thích nghi hạn chế đối với các mô thức kinh doanh mới, các cơ quan quản lý nhà nước đã tạo ra các rào cản hay hạn chế hoạt động, hoặc bảo hộ cạnh tranh với các mô thức kinh doanh truyền thống. Như vậy, thay vì nâng mình lên thì các cơ quan này đã kéo sự phát triển đi xuống để ngang bằng với năng lực quản lý của mình. Rõ ràng nếu điều này là phổ biến và lâu dài thì sẽ làm cho nền kinh tế bị tụt lại phía sau so với các nền kinh tế khác. Thay vào đó, cần phải thống nhất quan điểm rằng sự ra đời của các mô thức kinh doanh mới là một xu hướng tất yếu và trong hầu hết trường hợp là tích cực. Nhà nước cần phải ủng hộ xu hướng đó, đồng thời phải thúc đẩy quá trình tự nâng cấp mình. Đối với cơ quan thuế cũng như vậy. Năng lực thiết kế và thực thi các chính sách quản lý thuế cũng cần phải không ngừng được cập nhật và tự nâng cấp để có thể đáp ứng được yêu cầu trong mọi tình huống và bối cảnh mới.

10.6. Hoàn thiện chuẩn mực kế toán Việt Nam

Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) được xây dựng và hoàn thiện dựa trên và hướng đến các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và hệ thống báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). Tuy nhiên, do được vận dụng có chọn lọc để phù hợp với đặc điểm và trình độ phát triển của nền kinh tế nên vẫn còn nhiều khiếm khuyết và chưa thống nhất với chuẩn mực kế toán của quốc tế. Những khiếm khuyết hay sự thiếu hòa hợp này gây ra nhiều điểm mù, khó hiểu, bất tiện trong quá trình tổ chức hạch toán kế toán và báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Do có những khác biệt về quan điểm và nguyên tắc kế toán nên đương nhiên các báo cáo về lợi nhuận cũng khó tránh khỏi sự sai khác. Điều này có thể gây ra một số tranh cãi không cần thiết giữa cơ quan thuế với doanh nghiệp, làm tăng chi phí tuân thủ thuế và cả chi phí quản lý thuế. Do ngày càng nhiều doanh nghiệp nước ngoài đầu tư ở Việt Nam, trong đó có rất nhiều công ty đa quốc gia và công ty xuyên quốc gia nên việc hòa hợp các chuẩn mực kế toán trong nước với quốc tế là một yêu cầu quan trọng phù hợp với xu thế hội nhập đang hết sức sâu rộng hiện nay ở Việt Nam.

10.7. Khuyến khích minh bạch, trách nhiệm công vụ và chế tài hữu hiệu

Minh bạch trong công tác quản lý thuế nói chung, đặc biệt là công tác hành thu thuế sẽ giúp giảm được các hành vi gian lận thuế do sự thông đồng thuế gây ra. Các nhân viên quản lý thuế có một quyền năng nhất định đối với người nộp thuế và do vậy dễ bị lạm dụng để trục lợi cá nhân. Ở Việt Nam không thiếu các trường hợp đã được phát hiện và xử lý như việc nhân viên thuế thông đồng với doanh nghiệp nhằm giúp doanh nghiệp giảm bớt một phần nghĩa vụ thuế và bỏ túi phần còn lại. Điều này làm suy giảm niềm tin vào sự liêm chính và công bằng của hệ thống thuế, khuyến khích các hành vi gian lận thuế.

10.8. Giảm chi phí tuân thủ thuế và chế tài hữu hiệu

Chi phí tuân thủ thuế quá cao cũng là một yếu tố làm giảm động cơ tuân thủ thuế của doanh nghiệp. Trong rất nhiều trường hợp, để tuân thủ đầy đủ nghĩa vụ thuế doanh nghiệp phải bỏ ra

khá nhiều chi phí chính thức lẫn không chính thức, bao gồm cả chi phí thời gian. Chính vì vậy, nhiều doanh nghiệp đã lựa chọn đánh đổi, tức chấp nhận không tuân thủ thuế để tiết kiệm các khoản chi phí này. Hành vi này còn được “khuyến khích” bởi mức chế tài cho các hành vi không tuân thủ thuế còn thấp. Xác suất bị phát hiện là thấp, nếu bị phát hiện thì xác suất bị phạt cũng thấp, rồi nếu bị phạt thì mức phạt cũng thấp nên giá trị tổn thất do hành vi vi phạm thuế của doanh nghiệp lại càng rất thấp. Chính vì vậy, động cơ thông thường là không tuân thủ thuế và chấp nhận bị phạt nếu bị phát hiện. Đối với hành vi chuyển giá cũng như vậy. Để giảm động cơ chuyển giá, một mặt cần phải giảm chi phí tuân thủ thuế cho doanh nghiệp, ví dụ như giảm các thủ tục, quy định rườm rà và phức tạp; giảm thời gian kê khai và nộp thuế cho doanh nghiệp. Đồng thời, chế tài đối với các hành vi vi phạm pháp luật thuế cũng cần được tăng cường. Chế tài phải đủ mức răn đe và trừng phạt thích đáng đối với các hành vi vi phạm, đồng thời có ý nghĩa ngăn ngừa các hành vi dự kiến vi phạm.

10.9. Sử dụng quy tắc bến cảng an toàn (safe harbours)

Tham khảo kinh nghiệm của một số quốc gia áp dụng quy tắc “bến cảng an toàn”, Việt Nam cũng có thể xây dựng một số tiêu chí để khuyến khích các hành vi tuân thủ thuế tốt của doanh nghiệp. Theo đó, các doanh nghiệp đáp ứng một số tiêu chí hay điều kiện có thể được lựa chọn một phương pháp nộp thuế nhất định đơn giản như kê khai một mức lợi nhuận nằm trong một khoảng cho phép, hoặc một tỷ lệ lợi nhuận trên vốn hay doanh thu. Điều này vừa giúp giảm chi phí tuân thủ thuế của doanh nghiệp vừa giảm chi phí quản lý thuế của cơ quan thuế. Theo nguyên tắc, các doanh nghiệp có quyền lựa chọn sử dụng quy tắc này nhưng cơ quan thuế cũng bảo lưu quyền từ chối các trường hợp doanh nghiệp không đủ điều kiện sử dụng quy tắc hoặc cũng có thể yêu cầu một số doanh nghiệp áp dụng quy tắc này.

Hình 16. 15 hành động BEPS của OECD

Action 1: Giải quyết các thách thức của nền kinh tế số	Action 2: Thỏa thuận trung hòa nghĩa vụ thuế	Action 3: Tăng cường giám sát công ty đầu tư ra nước ngoài (CFC rules)	Action 4: Giới hạn khấu trừ lãi vay, xói mòn cơ sở thuế và các công cụ tài chính	Action 5: Ứng xử với các quy tắc thuế tiêu cực một cách hữu hiệu hơn, khuyến khích tính minh bạch và thực chất
Action 6: Ngăn chặn việc lạm dụng hiệp định	Action 7: Ngăn chặn giả tạo hồ sơ thường trú	Action 8: Phát triển các quy tắc nhằm ngăn chặn BEPS thông qua việc dịch chuyển giá trị tài sản vô hình giữa các thành viên tập đoàn	Action 9: Phát triển các quy tắc nhằm ngăn chặn BEPS thông qua việc dịch chuyển rủi ro hoặc phân bổ lại vốn thặng dư giữa các thành viên tập đoàn	Action 10: Phát triển các quy tắc nhằm ngăn chặn BEPS thông qua việc thiết lập các giao dịch không hoặc rất hiếm khi xảy ra với bên thứ ba
Action 11: Thiết lập các phương pháp luận để thu thập và phân tích dữ liệu về BEPS và các hành động giải quyết	Action 12: Yêu cầu công bố thông tin một cách đầy đủ	Action 13: Tái xem xét các tài liệu, hồ sơ chuyển giá, thiết lập các giải trình	Action 14: Thiết lập cơ chế giải quyết khiếu nại một cách hiệu quả	Action 15: Thiết lập các cơ chế và công cụ đa phương

10.10. Mở rộng và khuyến khích áp dụng APA

Mặc dù bản thân nguyên tắc APA vẫn có nhiều hạn chế nhất định nhưng đây vẫn là một trong số ít những phương thức được áp dụng phổ biến ở rất nhiều nước nhằm hạn chế hành vi chuyển giá của các DN FDI, đặc biệt là các tập đoàn MNCs. Ở Việt Nam, từ năm 2013, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 201/2013/TT-BTC hướng dẫn áp dụng APA trong quản lý thuế. Từ thực tiễn áp dụng thời gian qua đã nảy sinh một số hạn chế như được thảo luận ở một số diễn đàn. Dù được ban hành từ cách đây 5 năm nhưng do là nguyên tắc tự nguyện nên số doanh nghiệp áp dụng APA với cơ quan thuế hiện vẫn còn rất ít so với số lượng hàng chục nghìn DN FDI đang hoạt động ở Việt Nam. Có một số lý do khiến cho doanh nghiệp chưa mạnh dạn tham gia APA đó là thủ tục và quy trình đàm phán APA phức tạp và kéo dài, gây tốn kém thời gian và chi phí nhưng hiệu quả không rõ ràng; doanh nghiệp cân nhắc giữa lợi ích và chi phí của

APA và họ thấy chưa có lợi để tham gia; vấn đề bảo mật thông tin cũng là điều khiến doanh nghiệp hết sức e ngại, v.v... Ngay cả bản thân cơ quan thuế cũng gặp phải một số khó khăn, ví dụ như năng lực và kinh nghiệm đàm phán của cán bộ thuế còn yếu, thiếu khuôn khổ hợp tác với cơ quan thuế các nước, vấn đề tham nhũng và đạo đức của cán bộ thuế... Để mở rộng và khuyến khích áp dụng APA, từ phía các cơ quan thuế cần nỗ lực khắc phục các hạn chế từ phía nội tại của mình. Đối với các DN FDI cần có chính sách khuyến khích tham gia APA bằng các lợi ích cụ thể, giảm chi phí tuân thủ.

10.11. Tổ chức tốt hệ thống cơ sở dữ liệu thuế, tài chính, kinh tế

Cơ quan thuế cần tăng cường đầu tư mạnh cho việc nâng cấp và hoàn thiện hệ thống cơ sở dữ liệu về người nộp thuế nói chung, các dữ liệu phục vụ cho công tác điều tra chống chuyển giá nói riêng. Điều quan trọng là cần phải đảm bảo hệ thống cơ sở dữ liệu được xây dựng và vận hành trên một nền tảng công nghệ hiện đại với một tầm nhìn dài hạn vài chục năm tới. Cơ sở dữ liệu cần đảm bảo tính đồng bộ và thống nhất trong toàn hệ thống, có khả năng tương thích và tích hợp với cơ sở dữ liệu của các cơ quan khác như Tổng cục Hải quan, Tổng cục Thống kê, Ngân hàng Nhà nước, Bộ Công thương, v.v... Mặc dù khả năng tích hợp được cơ sở dữ liệu với các cơ quan khác sẽ gặp khó khăn do hệ thống cơ sở dữ liệu ở các cơ quan nhà nước thường không thống nhất. Tuy nhiên trong bối cảnh Chính phủ đang đẩy mạnh thực hiện đề án chính phủ điện tử thì sự tích hợp dữ liệu sớm muộn cũng sẽ phải được thực thi. Ngoài ra, cần chủ động hợp tác với các công ty chuyên cung cấp cơ sở dữ liệu lớn trên thế giới như Dun & Bradstreet; các công ty xếp hạng tín nhiệm như S&P, Moody's, Fitch; các công ty kiểm toán lớn của thế giới như Deloitte, PwC, EY, KPMG, Arthur Andersen, v.v...

10.12. Thiết lập thêm các bộ phận chuyên trách về chống chuyển giá ở các địa phương/vùng

Ngoài bốn bộ phận chuyên trách chống chuyển giá đã được thiết lập ở bốn cục thuế thuộc bốn địa phương (Hà Nội, TP.HCM, Đồng Nai, Bình Dương), Bộ Tài chính cũng cần cân nhắc thành lập thêm các bộ phận chuyên trách tương tự như vậy ở các địa phương khác cũng có số lượng và quy mô DN FDI lớn và phức tạp như Vĩnh Phúc, Bắc Ninh, Đà Nẵng, Long An... tùy theo nhu cầu và thách thức thực tế của từng địa phương. Xây dựng quy chế và quy trình làm việc cụ thể, tăng cường thẩm quyền và trách nhiệm của bộ phận chuyên trách phù hợp với tính chất phức tạp và nhạy cảm của công việc. Điều cũng không kém phần quan trọng là các bộ phận này ở các địa phương khác nhau có thể cùng phối hợp, hợp tác trong một số hoạt động đấu tranh chống chuyển giá, chia sẻ kinh nghiệm lẫn nhau.

10.13. Nâng cao năng lực cho cán bộ thuế, trao thêm thẩm quyền và trách nhiệm giải trình

Cần có chiến lược nâng cao năng lực cho cán bộ thuế nói chung, cả cán bộ thuế chuyên trách chống chuyển giá lẫn không chuyên trách. Thực hiện đào tạo, đào tạo lại kiến thức chuyển giá cho cán bộ thuế một cách định kỳ, thường xuyên cập nhật các hành vi và xu hướng chuyển giá trên thế giới và cả ở Việt Nam. Hợp tác với các trường đại học uy tín, các công ty kiểm toán lớn có kinh nghiệm để đào tạo và bổ sung kiến thức cho cán bộ thuế. Chọn lựa những cán bộ có tiềm năng đi đào tạo ở nước ngoài, tham gia các khóa học ngắn hạn về quản lý thuế và chuyển giá ở các nước trên thế giới, đặc biệt ở Hoa Kỳ và châu Âu. Khuyến khích và tạo điều kiện cho các bộ thuế tham gia các diễn đàn, hội thảo trong nước và quốc tế có liên quan đến chuyển giá để có thêm hiểu biết và kinh nghiệm cần thiết. Ngoài năng lực chuyên môn về chuyển giá, các cán bộ thuế cũng cần được trang bị các kỹ năng mềm như kỹ năng giao tiếp, đàm phán, thương lượng, kỹ năng giải quyết vấn đề, giải quyết tranh chấp; cập nhật, bồi dưỡng các kiến thức về kinh tế vĩ mô, kinh tế ngành, trình độ ngoại ngữ...

Cơ quan thuế cũng cần được trao thêm thẩm quyền điều tra hành vi gian lận thuế ngoài thẩm quyền thanh tra, kiểm tra thuế hiện nay. Đi kèm với thẩm quyền được tăng cường thì

trách nhiệm giải trình của cơ quan thuế cũng cần được nâng lên tương xứng để tránh lạm quyền, đảm bảo việc thực thi đúng trách nhiệm công vụ, minh bạch và tránh vụ lợi.

10.14. Hợp tác chống chuyển giá

Chính phủ, Bộ Tài chính cũng như cơ quan thuế Việt Nam cần đẩy mạnh hợp tác với Chính phủ, Bộ Tài chính và cơ quan thuế các nước trong công tác chống chuyển giá trên nguyên tắc bảo vệ lợi ích quốc gia và hài hòa lợi ích của các bên có quyền và lợi ích liên quan. Các khuôn khổ hợp tác cần được thiết lập một cách bài bản, từ tầm nhìn, chiến lược cho đến các chương trình và kế hoạch hành động hợp tác cụ thể. Ngoài việc hợp tác với cơ quan thuế các nước theo các hiệp định hợp tác chống chuyển giá chính thức, cơ quan thuế Việt Nam cũng cần chủ động hợp tác với các chuyên gia thuế quốc tế có kinh nghiệm và uy tín trong một số tình huống phức tạp; đặc biệt có thể hợp tác với các công ty kiểm toán lớn như KPMP, EY, PwC, Deloitte... nhằm nhận được sự hỗ trợ về mặt chuyên môn, nhân lực, kỹ thuật, thông tin... từ các đối tác có kinh nghiệm này.

10.15. Nguồn lực cho chống chuyển giá

Chống chuyển giá làm tiêu tốn nguồn lực đáng kể cho các cơ quan thuế, do vậy cần phải có nguồn lực bổ sung để tài trợ cho công tác này. Nguồn lực để tài trợ cho công tác chống chuyển giá đương nhiên phải do ngân sách nhà nước tài trợ thông qua kinh phí hoạt động của cơ quan thuế. Nguồn lực này thường không đủ để trang trải các chi phí và trong nhiều trường hợp nó là lý do làm cho công tác chống chuyển giá bị ách tắc, không hiệu quả. Để khuyến khích hiệu quả, Chính phủ nên cân nhắc trích một phần nguồn truy thu thuế được phát hiện từ chính các hành vi chuyển giá để bổ sung nguồn kinh phí cho công tác chống chuyển giá. Nguồn tiền này dùng để mua cơ sở dữ liệu, trả phí thuê tư vấn, chuyên gia thuế, chuyên gia luật và bổ sung thu nhập cho đội ngũ chuyên trách.

Tài liệu tham khảo

- Andrew Lymer and John Hasseldine (2002), 'The International Taxation System', Kluwer Academic Publishers.
- Arun Saripalli and Gaurav Haldia (2016), Location Savings – Basic concept and guidance, February 2016.
- David McNair, Rebecca Dottey and Alex Cobham (2010), Transfer Pricing, and the Taxing Rights of Developing Countries. Tax Justice Network Africa Research Conference in Nairobi in April 2010.
- Đỗ Thiên Anh Tuấn (2015), Chuyên giá trong các DN FDI ở Việt Nam. Tình huống nghiên cứu của Chương trình Giảng dạy Kinh tế Fulbright.
- Emmanuel Budu Addo (2012), Effects of transfer pricing beyond tax revenue loss: a threat to economic development. ActionAid Ghana.
- Franco Modigliani and Merton H. Miller (1958), The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment, The American Economic Review, Vol. 48, No. 3 (June 1958), pp. 261-297.
- Gabriel Zucman (2014). "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits". Journal of Economic Perspectives. 28 (4): 121–48.
- OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
- OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. July 2017.
- PwC (2012), International Transfer Pricing 2013/14.
- Tax Justice Network (2012) "Revealed: Global Super-rich has at least \$21 trillion hidden in secret tax havens". 22 July 2012.
- UN (2017), Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017.
- UNCTAD (1999), Transfer Pricing. UNCTAD Series on issues in international investment agreements. UN New York and Geneva 1999.
- VCCI (2017), Báo cáo 1114/PTM-VP báo cáo kết quả thực hiện Nghị quyết số 35/NQ-CP của Chính phủ về hỗ trợ và phát triển doanh nghiệp đến năm 2020.
- WB Group (2016), Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners. Authors: Joel Cooper, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra.
- WCO (2015), Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. World Customs Organization. June 2015.
- World Transfer Pricing (2017) – The Comprehensive guide to the world's leading transfer pricing firms.