

MỘT SỐ VẤN ĐỀ ĐẶT RA KHI ÁP DỤNG APA TẠI VIỆT NAM

● TRẦN THỊ LUẬN

TÓM TẮT:

Thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá tính thuế (APA) là thỏa thuận giữa cơ quan thuế và người nộp thuế về việc áp dụng chính sách thuế trong tương lai. Phương pháp APA được coi là giải pháp hữu hiệu, nhằm giảm thiểu rủi ro về giá chuyển nhượng cho nhiều đối tượng nộp thuế bằng cách đảm bảo lợi nhuận tương lai được cơ quan thuế chấp nhận ở mức hợp lý. Bài viết nêu ra một số đặc điểm cơ bản của APA và những hạn chế khi áp dụng tại Việt Nam.

Từ khóa: xác định giá tính thuế (APA), đơn phương, đa phương, thuế.

1. Vài nét cơ bản về APA

Theo Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD), phương pháp xác định giá tính thuế (APA) là thỏa thuận bằng văn bản, được thực hiện trước khi các giao dịch liên kết xảy ra, để xác định một nhóm các nhân tố (như phương pháp tính, các điều chỉnh và so sánh thích hợp, các giả định trọng yếu sẽ xảy ra trong tương lai...) làm cơ sở cho việc xác định mức giá phù hợp của những giao dịch liên kết của người nộp thuế trong một khoảng thời gian nhất định. Có thể hiểu APA là một hình thức “hợp đồng” do cơ quan thuế và người nộp thuế cùng tham gia xây dựng và các bên đều phải tôn trọng thực hiện. Cũng theo quan điểm của OECD, việc áp dụng APA trong quản lý thuế đối với các bên có quan hệ liên kết đem lại hiệu quả cao, đặc biệt là đối với những trường hợp mà cách thức quản lý thuế truyền thống bằng thanh tra, kiểm tra khó áp dụng.

1.1. Đặc điểm của APA

APA là quá trình tự nguyện: Người nộp thuế tự nguyện đề xuất APA với cơ quan thuế để bày tỏ mong muốn thực hiện APA vì những lợi ích mà APA mang lại. Ngược lại, cơ quan thuế cũng không có nghĩa vụ bắt buộc phải thực hiện APA. Cơ quan thuế có thể từ chối đề nghị đàm phán APA nếu cảm thấy chưa sẵn sàng, hoặc đề nghị của người nộp

thuế chưa phù hợp (trên cơ sở những tiêu chí được phổ biến rộng rãi). Ngoài ra, trong quá trình đàm phán hoặc thực hiện APA, các bên có thể chủ động dừng lại nếu cảm thấy những lợi ích mong muốn không đạt được.

APA đề cao sự hợp tác giữa các bên: Trong đàm phán APA đơn phương, vai trò của người nộp thuế được thể hiện rõ ràng. Sự tham gia của người nộp thuế (trực tiếp hay gián tiếp thông qua đại diện) được thể hiện ở tất cả các bước trong quá trình đàm phán: khi trình bày đề nghị và quan điểm; cung cấp tất cả những thông tin cần thiết cho cơ quan thuế; tham gia vào quá trình thẩm định của cơ quan thuế; tuân thủ các quy định tại thỏa thuận; đề xuất thay đổi, gia hạn hoặc hủy bỏ APA nếu cần thiết.

APA song phương hoặc đa phương mặc dù nhấn mạnh vai trò của các cơ quan thuế, nhưng người nộp thuế cũng được khuyến khích tham gia (trực tiếp hay gián tiếp thông qua đại diện) vào quá trình đàm phán, như: đề xuất thực hiện, tham gia đàm phán (cung cấp thông tin tại các cuộc họp, thảo luận giữa các cơ quan thuế,...) cho ý kiến về thỏa thuận song phương giữa các cơ quan thuế. Thông thường, các nước đều có những điều khoản quy định cho phép người nộp thuế tham gia

vào quá trình đàm phán APA song phương hoặc đa phương.

1.2. Nguyên tắc áp dụng APA

- APA được áp dụng trên nguyên tắc cơ quan thuế và người nộp thuế hoặc cơ quan thuế Việt Nam và cơ quan thuế đối tác và người nộp thuế cùng hợp tác, trao đổi, đàm phán về việc áp dụng các quy định pháp luật về thực hiện nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp (DN) đối với các giao dịch liên kết thuộc phạm vi APA, phù hợp với các nguyên tắc giao dịch độc lập và nguyên tắc bản chất hoạt động, giao dịch quyết định nghĩa vụ thuế.

- Việc áp dụng APA nhằm nâng cao hiệu quả công tác quản lý thuế, giảm chi phí tuân thủ pháp luật thuế, xác định giá giao dịch liên kết của người nộp thuế phù hợp với nguyên tắc phân tích, so sánh với các giao dịch độc lập và nguyên tắc bản chất hoạt động, giao dịch quyết định nghĩa vụ thuế để xác định bản chất giao dịch liên kết, nghĩa vụ thuế thu nhập DN phải nộp của người nộp thuế như trong điều kiện giao dịch giữa các bên độc lập và ngăn ngừa việc đánh thuế trùng và trốn lậu thuế, giảm thiểu tranh chấp về xác định giá của giao dịch liên kết.

- Đề nghị áp dụng APA của người nộp thuế được giải quyết trên cơ sở hồ sơ với các tài liệu, thông tin cần thiết theo quy định tại khoản 3 Điều 41 Nghị định số 126/2020/NĐ-CP do người nộp thuế cung cấp đầy đủ, chính xác, trung thực, kịp thời.

- Việc phân tích, so sánh, lựa chọn đối tượng so sánh độc lập và phương pháp được sử dụng để so sánh, xác định giá của giao dịch liên kết thuộc phạm vi áp dụng của APA được thực hiện theo quy định tại Nghị định số 132/2020/NĐ-CP.

- Việc áp dụng cơ chế APA phải đảm bảo tuân thủ nguyên tắc được quy định tại khoản 6 Điều 42 Luật Quản lý thuế.

2. Các vấn đề đặt ra khi quy định về thực hiện APA

* *Phạm vi thực hiện APA*: Theo tiêu chuẩn quốc tế, APA có thể được sử dụng để thỏa thuận về: (i) các vấn đề liên quan đến giá chuyển nhượng giữa các DN liên kết hoặc (ii) việc phân bổ lợi nhuận cho các cơ sở thường trú. (Nội dung (ii) nghĩa là: ký APA để thỏa thuận các điều kiện xác định việc kinh doanh tại nước B của một DN nước A có tạo thành cơ sở thường trú tại nước B không.

* *Ngưỡng thực hiện APA*: Đàm phán APA

thường tốn kém (thời gian, chi phí, nguồn lực...). Vì vậy, nhiều nước đưa ra quy định về ngưỡng giá trị giao dịch liên kết hoặc ngưỡng doanh thu/lợi nhuận của DN để đàm phán APA.

* *Lựa chọn giao dịch điều chỉnh*: Thông thường, người nộp thuế sẽ đề xuất các giao dịch mà họ muốn được điều chỉnh, tuy nhiên các nước cũng ban hành những quy định về giao dịch được điều chỉnh trong APA, như:

- Loại hình giao dịch: giá chuyển nhượng đối với giao dịch giữa các bên có quan hệ liên kết (phân phối, bản quyền, cung cấp dịch vụ,...); phân bổ lợi tức cho cơ sở thường trú; chia tách, sát nhập DN...

- Số lượng giao dịch được điều chỉnh: APA chỉ tập trung vào điều chỉnh một số giao dịch phức tạp của người nộp thuế với bên có quan hệ liên kết.

- Quy mô giao dịch: một số nước quy định APA chỉ thực hiện điều chỉnh những giao dịch có trị giá nhất định nhằm đảm bảo tính hiệu quả của việc đàm phán.

* *Thời gian đàm phán APA*: Đàm phán APA phức tạp và mất nhiều thời gian nhất là đối với APA song phương và đa phương. Để sử dụng nguồn lực có hiệu quả, các nước thường ban hành quy định hạn chế thời gian đàm phán APA, nếu thời gian đàm phán kéo dài quá thời gian quy định thì sẽ chấm dứt việc đàm phán (có thể quy định thời hạn đối với từng bước trong quy trình đàm phán APA).

* *Thời gian thực hiện APA*: Thông thường, thời gian thực hiện APA kéo dài từ 3 tới 5 năm. Nếu thời hạn áp dụng APA quá ngắn sẽ giảm sự ổn định trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế của người nộp thuế và không tương xứng với thời gian đàm phán, nhưng nếu thời hạn áp dụng APA quá dài thì tính chính xác của những giả định làm cơ sở cho APA sẽ giảm xuống, việc điều chỉnh giao dịch của người nộp thuế sẽ không còn phù hợp.

* *Phí*:

- Một số nước (Áo, Canada, Đan Mạch, Đức, Hungary, Ba Lan, Thụy Điển, Mỹ,...) quy định người nộp thuế phải trả một khoản phí nhất định khi đề nghị đàm phán APA. Khoản phí này được coi là khoản phải trả cho cơ quan thuế để bù đắp một phần chi phí phát sinh hoặc đảm bảo tính nghiêm túc trong đề xuất đàm phán APA của người nộp thuế. Tuy nhiên, cũng có nhiều nước không quy định phải nộp phí (Úc, Bỉ, Hàn Quốc, Malaysia, Nhật, Trung Quốc,...).

- Có 3 cách tính phí:

+ Phí cố định áp dụng đối với tất cả các đối tượng.

+ Tính tỷ lệ % theo giá trị giao dịch liên kết.

+ Theo chi phí phát sinh trong quá trình đàm phán.

** Bảo mật thông tin do người nộp thuế cung cấp:*

Theo quy định, khi đàm phán APA, người nộp thuế có trách nhiệm cung cấp đầy đủ các tài liệu cần thiết khi cơ quan thuế yêu cầu. Tuy nhiên, để bảo vệ người nộp thuế, các nước cũng ban hành quy định: việc đàm phán APA thành công hay thất bại thì cơ quan thuế cũng không được sử dụng những thông tin do người nộp thuế cung cấp để sử dụng cho việc thanh tra người nộp thuế.

** Khả năng đề nghị đàm phán APA khuyết danh:*

Nhiều nước có quy định cho phép người nộp thuế có thể đăng ký ẩn danh (chứa tiết lộ tên chính thức hoặc thông qua công ty tư vấn) khi đề nghị hợp trước khi nộp hồ sơ chính thức nhằm bảo vệ người nộp thuế trong trường hợp đề xuất đàm phán APA không được chấp nhận. Ví dụ: Trung Quốc, Hàn Quốc, Pháp, Đức, Nhật Bản, Singapore, Anh, Mỹ,...

** Quy trình đơn giản cho các DN nhỏ và vừa:* Để tiết kiệm thời gian, chi phí, giảm thủ tục hành chính cho DN vừa, nhỏ hoặc siêu nhỏ (SMEs), một số nước đưa ra quy trình đàm phán APA giản đơn áp dụng đối với SMEs.

** Nộp báo cáo thực hiện APA hàng năm:* Hầu hết các nước đều có quy định các DN thực hiện APA phải nộp báo cáo hàng năm.

** Điều chỉnh, hủy bỏ, rút lại, thu hồi APA:* Hầu hết các nước đều có quy định về điều kiện để điều chỉnh, hủy bỏ, rút lại, thu hồi APA đã ký.

3. Hạn chế khi áp dụng APA tại Việt Nam

3.1. Đối với cơ quan thuế

(i) Việc thực hiện APA đơn phương có thể đem lại nhiều rủi ro cho cơ quan thuế hơn là đối với APA song phương hoặc đa phương. Những rủi ro này có thể là:

- Rủi ro về tham nhũng: khác với APA song phương hoặc đa phương, APA đơn phương chỉ bao gồm đại diện của cơ quan thuế và người nộp thuế. Do kết quả đàm phán ảnh hưởng trực tiếp tới lợi ích của người nộp thuế, nên rất dễ dẫn đến việc người nộp thuế thông đồng với cán bộ đàm phán APA để thay đổi các điều khoản thỏa thuận nhằm đem lại lợi ích cho họ.

- Tạo ra sự bất đồng giữa các cơ quan thuế và không làm giảm rủi ro của việc đánh thuế trùng:

APA là thỏa thuận giữa cơ quan thuế và người nộp thuế trong cùng 1 quốc gia. Tuy nhiên, kết quả đàm phán lại ảnh hưởng tới DN liên kết và cơ quan thuế ở quốc gia khác. Việc điều chỉnh giá giao dịch liên kết của người nộp thuế không tương xứng giữa các quốc gia, do đó người nộp thuế vẫn có thể bị đánh thuế tại cả 2 quốc gia hoặc sẽ dẫn đến tranh chấp về quyền đánh thuế giữa 2 cơ quan thuế.

(ii) Về bản chất, các điều khoản của APA được dựa trên dự báo và kỳ vọng của các bên về các sự kiện xảy ra trong tương lai. Tuy nhiên, trong trường hợp những giả định này không chính xác hoặc không phù hợp, hoặc không đủ, sẽ dẫn đến những sai sót trong việc điều chỉnh giao dịch của người nộp thuế.

(ii) Thực hiện APA đòi hỏi rất lớn về nguồn dữ liệu, bởi đây là cơ sở cho việc thẩm định đề nghị APA của cơ quan Thuế. Theo kinh nghiệm quốc tế, APA yêu cầu các thông tin chi tiết về người nộp thuế và các ngành công nghiệp đặc thù nhiều hơn thông tin do người nộp thuế cung cấp. Về bản chất, người nộp thuế không muốn công khai những thông tin nhạy cảm về công việc kinh doanh của họ, hoặc bản thân người nộp thuế cũng không có khả năng cung cấp những thông tin được phân tích chuyên sâu về thị trường. Do đó, cơ quan Thuế cần phải xây dựng cho mình những kênh thu thập thông tin khác về người nộp thuế và thị trường.

3.2. Đối với người nộp thuế

(i) APA là một quá trình tự nguyện, tuy nhiên khi tham gia vào APA, người nộp thuế có nghĩa vụ phải giải trình và cung cấp các tài liệu có liên quan đến công việc kinh doanh của họ theo yêu cầu của cơ quan thuế. Trường hợp các yêu cầu này quá rườm rà hoặc phức tạp hoặc cán bộ thuế lạm quyền, sách nhiễu sẽ tạo nên những khó khăn rất lớn cho người nộp thuế.

(ii) Trong trường hợp việc đàm phán APA thất bại thì rất dễ dẫn đến khả năng cơ quan thuế sử dụng các biện pháp chống chuyển giá khác với người nộp thuế như thanh tra chuyển giá và sử dụng luôn những thông tin do người nộp thuế cung cấp khi đề nghị đàm phán APA để chống lại họ.

(iii) Bảo mật thông tin cũng là một rủi ro rất lớn đối với DN. Thông thường người nộp thuế tham gia vào APA sẽ phải cung cấp nhiều thông tin nhạy cảm cho cơ quan Thuế, nếu không có những quy định về việc bảo mật thông tin sẽ dẫn đến việc tiết lộ thông tin cho bên thứ 3 ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Quốc hội (2008), *Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp* ngày 03/6/2008.
2. Quốc hội (2013), *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp* ngày 19/6/2013.
3. Quốc hội (2014), *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các Luật về Thuế* ngày 26/11/2014.
4. Chính phủ (2020), *Nghị định số 126/2020/NĐ-CP* ngày 19/10/2020 quy định chi tiết một số điều của Luật Quản lý thuế.
5. Chính phủ (2020), *Nghị định số 132/2020/NĐ-CP* ngày 05/11/2020 quy định về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết.
6. Chính phủ (2017), *Nghị định số 87/2017/NĐ-CP* ngày 26/7/2017 quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính.
7. Bộ Tài chính (2021), *Thông tư số 45/2021/TT-BTC* ngày 18/6/2021 hướng dẫn áp dụng cơ chế thỏa thuận trước về phương pháp xác định giá tính thuế (APA) trong quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết, hiệu lực từ ngày 03/8/2021.

Ngày nhận bài: 20/2/2022

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 22/3/2022

Ngày chấp nhận đăng bài: 15/4/2022

Thông tin tác giả:

ThS. TRẦN THỊ LUẬN

Khoa Kế toán

Trường Đại học Kinh tế - Kỹ thuật công nghiệp

SOME ISSUES RELATING TO THE IMPLEMENTATION OF ADVANCE PRICING AGREEMENT IN VIETNAM

● Master. **TRAN THI LUAN**

Faculty of Accounting

University of Economic and Technical Industries

ABSTRACT:

An advance pricing agreement (APA) is an ahead-of-time agreement between a taxpayer and a tax authority on an appropriate transfer pricing methodology. The APA is considered an effective solution to reduce the transfer price risk for many taxpayers by ensuring that their future profits are accepted by the tax authorities at a reasonable level. This paper presents some basic characteristics of an APA and some limitations when it is applied in Vietnam.

Keywords: advance pricing agreement (APA), unilateral, multilateral, tax.