

Chống chuyển giá thông qua thỏa thuận xác định giá trước: Kinh nghiệm của Hàn Quốc và bài học cho Việt Nam

TS. NGUYỄN THỊ TƯỜNG ANH*

Hiện nay, trong hoạt động đầu tư trực tiếp xuyên biên giới, ngày càng có nhiều vụ chuyển giá ở quy mô lớn bị phanh phui. Nhưng có một thực tế là ngay bản thân tại các nước phát triển, các hệ thống tính thuế và kiểm toán thuế hiện tại cũng khó đáp ứng được nhu cầu chống chuyển giá vì tính phức tạp của nó. Tính chất nội bộ của các giao dịch giữa các thành viên trong tập đoàn khiến cho việc định giá giao dịch theo giá thị trường trở nên vô cùng khó khăn. Thêm vào đó các giao dịch xuyên biên giới ảnh hưởng tới khoản thu của ít nhất hai cơ quan thuế độc lập và không phải lúc nào cũng có sẵn các hành lang pháp lý giúp các cơ quan này trao đổi thông tin và hợp tác thu thuế. Bài viết này nghiên cứu phương pháp xác định giá trước (APA) trong chống chuyển giá của Hàn Quốc, qua đó phần nào giúp Việt Nam rút ra bài học kinh nghiệm và có hướng áp dụng trong tương lai.

Từ khóa: Chuyển giá, Thỏa thuận định giá trước (APA), Hàn Quốc, Việt Nam.

1. Một số vấn đề lý luận về chuyển giá và APA

Hoạt động chuyển giá

Theo Andrew Lymer & Jonh Hasseldine “Chuyển giá là việc thực hiện chính sách giá với hàng hóa, dịch vụ và tài sản được chuyển dịch giữa các thành viên trong công ty đa quốc gia không theo giá thị trường nhằm tối thiểu hóa số thuế phải nộp của các công ty đa quốc gia trên toàn cầu” (Andrew Lymer & Jonh Hasseldine, 2002, tr.158).

Với các giao dịch hay hành vi chuyển giá cần hội tụ các yếu tố cơ bản sau: Mỗi quan hệ

liên kết giữa các chủ thể trong giao dịch; giao dịch chuyển giao tài sản hay dịch vụ; Yếu tố về chênh lệch thuế suất hay các vấn đề về ưu đãi thuế trong giao dịch.

Có thể xem xét hiện tượng chuyển giá qua một ví dụ đơn giản:

Công ty A tại Đài Loan sản xuất máy tính bảng với giá thành sản xuất là 400 USD /bộ, giá bán hợp lý là 440 USD / bộ, thuế suất thu nhập doanh nghiệp (TNDN) là 17%, công ty con B ở Việt Nam là nhà phân phối của công ty A và bị chi phối bởi công ty A với mức thuế suất TNDN là 25%. Chi phí bán hàng của công ty B là 20 USD/bộ và mức giá bán lẻ được thị trường chấp nhận cho máy tính bảng của công ty A là 500 USD/bộ.

* Trường Đại học Ngoại thương

Các hình thức chuyển giá tiêu biểu như sau: Nâng cao giá trị tài sản góp vốn; Nâng khống giá trị tài sản vô hình; Nhập khẩu nguyên vật liệu giá cao; Nâng cao chi phí quản lý và hành chính; Điều tiết giá mua bán hàng hóa giữa các chi nhánh; Chuyển giá thông qua cho vay trực tiếp.

Phương pháp thỏa thuận xác định giá trước (APA)

APA được hiểu một cách đơn giản là “*Một thỏa thuận giữa đối tượng nộp thuế và cơ quan thuế mà các bên đồng ý áp dụng một phương pháp định giá chuyển giao nhất định cho một số giao dịch với điều khoản cụ thể*” (Vincent & Freedman, 1996).

2. Kinh nghiệm áp dụng phương pháp APA ở Hàn Quốc

Lịch sử APA của Hàn Quốc

Năm 1996, Hàn Quốc trở thành thành viên thứ 29 của Tổ chức Hợp tác và phát triển kinh tế (OECD). Luật Điều phối thuế quốc tế (LCITA) được ban hành vào cuối năm 1995 với mục đích biến hệ thống pháp luật về thuế của Hàn Quốc thành một hệ thống thuế tiêu chuẩn được quốc tế công nhận. LCITA điều chỉnh rất nhiều lĩnh vực liên quan đến thuế quốc tế, trong đó có vấn đề chuyển giá. Phần luật quản lý chuyển giá đưa ra cơ sở pháp lý để áp dụng cơ chế APA. Hàn Quốc thực hiện thành công APA đầu tiên với Mỹ vào tháng 5 năm 1995. Đến nay, cơ quan thuế của Hàn Quốc (National Tax Service-NTS) đã nhận ngày càng nhiều đơn đăng ký APA. Những nước mà Hàn Quốc đàm phán thực hiện nhiều APA nhất bao gồm Mỹ, Nhật Bản và Trung Quốc.

Hiện nay, đội ngũ chuyên quản lý APA hoạt động trực thuộc Phòng Hợp tác quốc tế Hàn Quốc trực thuộc cơ quan thuế Hàn Quốc (NTS - <https://www.nts.go.kr/eng/>). Đội ngũ APA chịu trách nhiệm nhận hồ sơ đăng ký, thẩm định và ký kết APA.

Quy trình thực hiện APA ở Hàn Quốc

Quy trình thực hiện APA ở Hàn Quốc bao gồm 1 bước không bắt buộc là bước họp trao đổi thông tin trước khi nộp hồ sơ, và 5 bước bắt buộc là chính thức nộp hồ sơ, thẩm định chi tiết, đàm phán và thỏa thuận, ký kết và báo cáo thường niên.

Thực trạng áp dụng APA ở Hàn Quốc

Số lượng APA được tiếp nhận và xử lý bởi NTS

Trong những năm đầu áp dụng quy định về APA, số lượng doanh nghiệp Hàn Quốc đăng ký thực hiện APA là rất ít. Trong suốt 11 năm đầu thực hiện từ 1997 - 2008, NTS chỉ nhận được 45 đơn đăng ký APA và xử lý xong 21 APA. Nguyên nhân của vấn đề này là do chi phí thực hiện APA trước đây là rất cao. Theo ông Gil Won Kang, một chuyên gia về chuyển giá của Hàn Quốc làm việc tại Công ty cung cấp dịch vụ nghề nghiệp (KPMG) Hàn Quốc, “*một doanh nghiệp muốn thuê công ty tư vấn thực hiện APA phải bỏ ra ít nhất 50.000 USD. Những doanh nghiệp lớn có thể phải trả từ 200.000 - 300.000 USD*”.

Chính phủ Hàn Quốc nhận biết được đây là khó khăn lớn đối với doanh nghiệp nên đã giảm bớt chi phí cho các doanh nghiệp bằng cách không thu phí thực hiện APA. Nói cách khác, các doanh nghiệp khi đăng ký APA không phải trả tiền cho các hoạt động như thẩm định, đàm phán, ký kết của các cán bộ thuế. Ở các nước khác ví dụ như Mỹ, một doanh nghiệp muốn đăng ký APA phải nộp 22.500 - 50.000 USD tiền phí cho cơ quan thuế vụ Mỹ. Tiết kiệm được số tiền này, các doanh nghiệp ở Hàn Quốc có lợi thế hơn ở các quốc gia khác trong khi đăng ký áp dụng APA, số tiền duy nhất mà doanh nghiệp phải chi để thực hiện APA là cho công ty tư vấn độc lập. Kết quả là số doanh nghiệp đăng ký thực hiện APA ở Hàn Quốc đang ngày càng tăng lên.

Bảng 1: **Tổng kết số lượng APA xử lý của NTS**
 Tính tới ngày 31/12/2015 (báo cáo thực hiện APA của NTS năm 2015)

Năm	APA đơn phương			APA song phương/ đa phương			Tổng cộng		
	Đã nhận	Đã xử lý	Đang xử lý	Đã nhận	Đã xử lý	Đang xử lý	Đã nhận	Đã xử lý	Đang xử lý
~2008	45	21	24	60	35	25	105	56	49
2009	19	13	30	13	7	31	32	20	61
2010	13	16	27	22	14	39	35	30	66
2011	19	20	26	21	7	53	40	27	79
2012	18	15	29	25	10	68	43	25	97
2013	15	11	33	30	13	85	45	24	118
2014	12	20	25	46	21	110	58	41	135
2015	16	20	21	31	18	123	47	38	144
Tổng	157	136	-	248	125	-	405	261	-

Nguồn: Korea National Tax Service, 2015, APA Annual Report.

Tính chung trong cả giai đoạn từ năm 1997 - 2015, NTS đã nhận được 405 hồ sơ đăng ký APA trong đó có 248 hồ sơ đăng ký APA song phương và 157 hồ sơ đăng ký APA đơn phương. Đến nay, 262 hồ sơ đã được NTS xử lý xong và đi vào thực hiện. Những thống kê về số lượng APA hàng năm kể từ khi bắt đầu thực hiện cơ chế APA năm 1997 cho đến năm 2015 trong bảng trên chỉ rõ con số APA mà NTS nhận được và hoàn thành có xu hướng tăng dần đều. Điều này chứng tỏ không chỉ số lượng các doanh nghiệp liên kết muốn thực hiện APA tăng lên mà khả năng xử lý APA của NTS cũng ngày càng tốt hơn.

Một điều đáng chú ý nữa là số lượng APA song phương được đăng ký thực hiện là 248 APA lớn hơn hẳn so với số lượng APA đơn phương là 157 APA nhưng số lượng APA song phương đã xử lý xong là 125 APA lại thấp hơn số lượng APA đơn phương. Hiện tượng này được NTS giải thích là bởi lẽ trong APA song phương, các cơ quan thuế trực tiếp làm việc và điều chỉnh với nhau để giúp các doanh nghiệp tránh được khả năng bị đánh thuế hai lần. Do đó, các doanh nghiệp có xu hướng muốn thực

hiện đàm phán giữa hai cơ quan thuế của hai quốc gia nên quá trình thực hiện sẽ phức tạp hơn và thời gian thực hiện sẽ kéo dài hơn. Tuy nhiên, điều đó không có nghĩa là số APA song phương được thực hiện sẽ ít đi. NTS vẫn đang tập trung giải quyết các APA song phương còn lại và các APA này sẽ được hoàn thiện trong thời gian không xa.

Thời gian xử lý APA

Yếu tố thời gian cũng là một trong các yếu tố DN cân nhắc đầu tiên khi lựa chọn áp dụng phương pháp APA. Giống như hệ thống APA của các quốc gia khác, Hàn Quốc cũng vấp phải khó khăn chung là việc thực hiện APA tốn nhiều thời gian và tiền bạc khiến các DN ngần ngại đăng ký APA.

Theo thống kê của NTS, trong 10 năm đầu áp dụng APA thời gian trung bình để thực hiện một APA song phương là 33 tháng, một APA đơn phương là 21 tháng. Điều đó đồng nghĩa với việc trong thời gian đó, DN vẫn phải chịu những rủi ro bị đánh thuế hai lần, bị thanh tra chuyển giá hoặc bị phạt vi phạm. Hơn nữa, do APA bản chất là một thỏa thuận với sự thống

nhất của cả hai bên nên một vài trường hợp xấu có thể xảy ra khi DN đã chờ một khoảng thời gian dài hơn 2 năm nhưng cuối cùng vẫn không đạt được thỏa thuận do không có sự thống nhất giữa hai bên. Do đó, yếu tố thời gian thực hiện APA là một trở ngại lớn đối với NTS khi thực hiện mục tiêu áp dụng rộng rãi APA ở Hàn Quốc.

Đối mặt với khó khăn này, NTS đã đưa ra các giải pháp để đẩy nhanh quá trình xử lý APA. Trước hết, NTS đã nỗ lực tiếp nhận ý kiến và hợp tác với các bên. Ví dụ như trong quá trình đàm phán APA song phương, NTS trao đổi tài liệu và tổ chức các cuộc gặp trực tiếp thường xuyên hơn. Do đó, thời gian trung bình để hoàn thành một APA của năm 2015 đã giảm xuống chỉ còn 22 tháng, nhanh hơn 9 tháng so với thời gian trung bình của các năm trước.

Đối với APA đơn phương, NTS đã đưa ra chương trình Quản trị theo mục tiêu (Management by Objective - MBO) để quản lý quá trình làm việc của mỗi cán bộ thuộc đội ngũ thực hiện APA. Nói một cách ngắn gọn, phương pháp quản trị này là việc quản lý thông qua việc xác định mục tiêu cho từng nhân viên, sau đó so sánh và hướng hoạt động của họ vào việc thực hiện để đạt được các mục tiêu đã được thiết lập trước. Mục đích của phương pháp MBO là gia tăng kết quả hoạt động của tổ chức bằng việc đạt được các mục tiêu của tổ chức thông qua các mục tiêu của nhân viên trong toàn bộ tổ chức. Theo đó, NTS giao cho cán bộ của mình những mục tiêu xác định trong quá trình xử lý APA. Các cán bộ này nhận được các dữ liệu đầu vào đủ để xác định các mục tiêu, thời gian phải hoàn thành các mục tiêu đó. Nhờ có phương pháp này mà thời gian thực hiện một APA đơn phương của đội ngũ APA đã được cải thiện. Năm 2015, thời gian trung bình thực hiện một APA đơn phương đã giảm 3 tháng, từ 20 tháng còn 17 tháng so với giai đoạn trước đó. Kết quả khả quan sau những nỗ lực của NTS thể hiện khá rõ khi đến nay, thời gian trung bình để hoàn thành một APA song phương của năm 2015 đã giảm xuống chỉ còn 24 tháng.

Những chuyển biến tích cực trong thời gian thực hiện APA đã đẩy mạnh sự phát triển hệ thống APA của Hàn Quốc và đưa quy trình APA của Hàn Quốc trở thành một trong những quy trình thực hiện trong thời gian ngắn nhất trên thế giới.

3. Bài học từ kinh nghiệm từ thực hiện APA của Hàn Quốc

Từ những nghiên cứu và phân tích về hệ thống APA Hàn Quốc ta có thể rút ra được rằng để áp dụng thành công một hệ thống APA, có ba điều kiện cần thiết phải được đáp ứng. Đó là hệ thống pháp lý, đội ngũ APA, và hệ thống cơ sở dữ liệu trực tuyến.

Hệ thống pháp lý hoàn thiện

Hệ thống quy định pháp luật hiệu quả luôn là nền tảng của sự thành công cho bất cứ cơ chế nào. Hàn Quốc đã rất thành công ở nhiệm vụ xây dựng một hệ thống pháp luật quản lý chuyển đổi giá hoàn thiện, trong đó coi APA là biện pháp trọng tâm để chống chuyển đổi giá. Chủ trương của Hàn Quốc là bằng nhiều biện pháp để thúc đẩy và khuyến khích các DN áp dụng APA. Các biện pháp chủ đạo là thông qua chiến lược quản lý chuyển đổi giá, xây dựng một hệ thống pháp luật mang tính minh bạch, linh hoạt và mang tiêu chuẩn quốc tế để tạo mọi điều kiện cho phía DN và các bên cơ quan thuế khác cùng tham gia APA.

- *Tính minh bạch.* Yếu tố minh bạch của hệ thống quy định pháp luật về APA cũng là một yếu tố vô cùng quan trọng. Nó giúp cho NTS tạo ra được một luồng thông tin đầy đủ giữa các bên tham gia thỏa thuận. Trước hết, tính minh bạch thể hiện ở sự rõ ràng và thống nhất của các quy định. Những điều luật về APA và các hướng dẫn thực hiện APA do Chính phủ Hàn Quốc ban hành đều mang tính rõ ràng và thống nhất từ cách thực hiện chương trình đến cách báo cáo hàng năm về chương trình APA. Từ đó, các DN có thể hiểu rõ những điều luật và hướng dẫn và dễ dàng xem xét phương án áp dụng APA như một phương pháp tự vệ tránh khỏi những rủi ro về chuyển đổi giá. Bên cạnh đó,

một biểu hiện khác nữa của sự minh bạch của hệ thống APA Hàn Quốc là NTS không sử dụng các cơ sở dữ liệu so sánh bí mật. Thay vào đó, trong quá trình thẩm định và đàm phán APA giữa các bên, NTS cho phép các doanh nghiệp sử dụng dữ liệu so sánh lấy từ cơ sở dữ liệu công. Điều đó giúp tạo ra sự tin tưởng cho các DN về sự công bằng và minh bạch trong hoạt động của Chính phủ.

- *Tính linh động và hướng về lợi ích của doanh nghiệp.* Hệ thống pháp luật về APA được xây dựng và liên tục có những cập nhật sửa đổi mới tạo mọi điều kiện thuận lợi cho các doanh nghiệp nhằm mục đích thúc đẩy APA. Việc bảo vệ quyền lợi của các doanh nghiệp được quy định bởi Điều khoản số 9 trong Nghị định thi hành LCITA. Điều này chỉ rõ rằng mọi đơn đăng ký APA và những thông tin mà doanh nghiệp cung cấp cho NTS đều là tuyệt mật, doanh nghiệp có quyền rút hoặc thay đổi yêu cầu APA bất cứ lúc nào để xin sự chấp thuận cuối cùng của NTS. Trong trường hợp doanh nghiệp quyết định rút đơn đăng ký APA, mọi thông tin đã nộp sẽ được trả lại cho DN. Đặc biệt, sau khi đã đàm phán xong mọi điều khoản, APA không ràng buộc về mặt pháp lý đối với cả hai bên mà chỉ ràng buộc pháp lý đối với NTS. Nghĩa là nếu mức giá chuyển giao của doanh

nh nghiệp nằm trong khoảng đã thỏa thuận với NTS thì NTS không được quyền điều chỉnh. Tuy vậy, doanh nghiệp không bị bắt buộc phải đạt được tất cả những điều kiện của APA. Nếu có sự thay đổi trong điều kiện thị trường hoặc hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp dẫn đến những thay đổi trong các giả định đã được thông qua của APA, những điều khoản của APA sẽ được xem xét lại.

- *Có chiến lược trong quản lý chuyển giá.* Một mặt, Hàn Quốc áp dụng chính sách thanh tra kiểm toán đối với chuyển giá cực kỳ gay gắt. Mặt khác, chính sách xem xét thực hiện APA của Hàn Quốc đối với các doanh nghiệp lại tỏ ra vô cùng linh hoạt. Điều đó khiến các doanh nghiệp nhận ra lợi thế khi áp dụng APA và chọn phương án APA thay vì chịu kiểm toán chuyển giá hàng năm.

- *Tiêu chuẩn quốc tế.* Hàn Quốc đã xây dựng một hệ thống quy định mang tiêu chuẩn quốc tế cao. Mọi phương pháp xác định giá chuyển giao hay quy định về tài liệu, chứng từ đều thống nhất với những hướng dẫn của OECD. Điều đó giúp các MNC hoạt động tại Hàn Quốc và các cơ quan thuế nước ngoài khác dễ dàng hơn trong việc tiếp nhận thông tin, hiểu về luật pháp từ đó đi đến thúc đẩy việc hợp tác và xúc tiến nhanh quá trình làm việc giữa các bên♦

Tài liệu tham khảo:

1. OECD (2010): *OECD transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*.
2. Nguyễn Quang Tiến (2012): *Quản lý thuế đối với hoạt động chuyển giá: Thực trạng và giải pháp*, Tạp chí Tài Chính số 3/2012.
3. KPMG (2014): *Global transfer pricing review*.
4. Korea National Tax Service (2015): *APA Annual Report*.
5. Korea Ministry of Strategy and Finance (2010): *Korea Taxation*.
6. Korea Ministry of Strategy and Finance (1995): *Law for the Coordination of International Tax Affairs*.
7. F.Vincent and LM. Freedman (1996): *Transfer pricing in Canada: An overview*.
8. Ernst and Young (2010): *Global transfer pricing survey – Addressing the challenges*.
9. Cools, M. and Slagmulder, R. (2009): *Tax compliant, transfer pricing and responsibility accounting*. KULeuven.
10. Bộ Tài Chính (2012): *Tờ trình Ủy ban Thường vụ Quốc Hội về dự án Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Quản lý Thuế*.
11. Andrew Lymer & Jonh Hasseldine, *The International Taxation System*, ISBN 1-4-2-7157-4, Kluwer Academic.
12. “Why KIS-line” https://en.kisline.com/eng/intro/ek_intro04.jsp.