

BÀN VỀ KIỂM SOÁT NHÀ NƯỚC HOẠT ĐỘNG CHUYỂN GIÁ TRONG NỀN KINH TẾ HỘI NHẬP

PGS.TS. Nguyễn Thị Phương Hoa, Ths. Nguyễn Thị Thanh Diệp

Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: hoanp@neu.edu.vn

Hoạt động chuyển giá có xu hướng gia tăng trong nền kinh tế hội nhập do quan hệ đầu tư nước ngoài và thương mại quốc tế. Hoạt động chuyển giá có thể có những tác động xấu với nền kinh tế vĩ mô như giảm thu ngân sách nhà nước, tạo nên sự bất bình đẳng giữa doanh nghiệp thực hiện và không thực hiện nghĩa vụ thuế, tăng nhập siêu, tăng sức ép với cán cân thanh toán và tỉ giá hối đoái... Do đó, kiểm soát nhà nước hoạt động chuyển giá cần được thực hiện. Bài viết phân tích bản chất hoạt động chuyển giá, những tác động của chuyển giá, và nội dung hoạt động kiểm soát nhà nước hoạt động chuyển giá.

Từ khoá: chuyển giá, kiểm soát nhà nước

1. Mở đầu

Nền kinh tế hội nhập gia tăng cơ hội cho đầu tư nước ngoài và thương mại quốc tế. Sự khác biệt về thuế suất và môi trường kinh doanh giữa các quốc gia tạo khả năng cho các công ty xuyên quốc gia khai thác phục vụ mục tiêu lợi nhuận của công ty. Một trong những vấn đề đó là hoạt động chuyển giá. Hoạt động chuyển giá có thể gây những tác động tiêu cực đối với nền kinh tế vĩ mô như giảm thu ngân sách nhà nước, tăng nhập siêu, tăng sức ép đối với cán cân thanh toán và tỉ giá hối đoái... Do đó, kiểm soát nhà nước hoạt động chuyển giá một cách hữu hiệu là vấn đề có ý nghĩa thực tiễn cấp bách đối với quá trình hội nhập.

2. Chuyển giá và các tác động đến kinh tế vĩ mô

Giá chuyển giao là giá của hàng hoá, dịch vụ được mua bán giữa hai hay nhiều đơn vị trong cùng một công ty. Giá chuyển giao có thể được xác định bởi các bên có quan hệ liên kết với mức khác xa so với mức giá thị trường nhằm đạt được mục tiêu hay lợi ích của toàn công ty (như tối thiểu hoá mức thuế phải nộp của toàn công ty, tối đa hoá giá trị của toàn công ty, xâm nhập thị trường...), khi đó hành vi xác định giá chuyển giao được gọi là chuyển giá.

Các bên liên kết có thể dễ dàng nhất trí và thiết lập một chính sách giá mà theo đó giá chuyển giao có thể định ở mức cao hay thấp tùy vào lợi ích đạt được. Sờ dĩ như vậy là do:

Quyền tự do định đoạt trong kinh doanh: các chủ thể kinh doanh hoàn toàn có quyền quyết định giá cả của một giao dịch, có quyền mua hay bán hàng hóa dịch vụ với giá họ mong muốn.

Mối quan hệ gắn bó chung về lợi ích giữa các bên liên kết: mỗi quan hệ này khiến quyết định về giá giao dịch không làm thay đổi lợi ích toàn bộ của toàn công ty. Một bên trong quan hệ giao dịch có thể chấp nhận thua thiệt để bên kia được lợi và lợi ích chung của toàn công ty đạt được.

Quyết định chính sách giá giao dịch giữa các thành viên trong nhóm liên kết (không làm thay đổi lợi ích chung nhưng) có thể thay đổi tổng nghĩa vụ thuế của họ. Thông qua định giá chuyển giao, nghĩa vụ thuế được chuyển từ nơi bị điều tiết cao sang nơi bị điều tiết thấp. Sự khác nhau về chính sách thuế của các quốc gia là không tránh khỏi do chính sách kinh tế xã hội và mức độ phát triển là khác nhau. Do đó chuyển giá có xu hướng tăng lên cùng với sự hội nhập và mở cửa kinh tế.

Chuyển giá có thể được thực hiện theo rất nhiều cách khác nhau. Điều này làm phức tạp thêm hoạt động kiểm soát chuyển giá.

Chuyển giá thông qua nâng cao giá trị tài sản góp vốn. Đây là hình thức chuyển giá truyền thống. Tài sản góp vốn của các đơn vị liên kết có thể là tài sản hữu hình (máy móc thiết bị, nguyên vật liệu...) hay tài sản vô hình (bí quyết công nghệ, bản quyền,

thương hiệu...). Việc định giá cao tài sản góp vốn trong các công ty liên doanh giúp bên góp vốn có tiếng nói mạnh hơn trong các quyết định của liên doanh, được chia lợi nhuận hàng năm nhiều hơn, và thu hồi tài sản nhiều hơn khi công ty liên doanh kết thúc hoạt động. Đối với công ty 100% vốn nước ngoài, định giá cao tài sản giúp công ty khấu hao nhanh và thu hồi vốn nhanh hơn, giảm thiểu rủi ro trong đầu tư, trì hoãn nộp thuế TNDN những năm đầu.

Việc định giá xác đáng nhiều tài sản, đặc biệt là tài sản vô hình, trong các giao dịch với bên liên kết là rất khó khăn, do các tài sản có thể khác nhau về đặc tính, về chi phí sản xuất ra... Trong nhiều trường hợp, không có sản phẩm tương đồng để đối chiếu giá với giao dịch với bên liên kết. Trường hợp có sản phẩm tương đồng, các sản phẩm có thể có sự khác biệt về tính năng, công dụng, đặc điểm sản xuất và chi phí sản phẩm, do đó khó sử dụng giá để so sánh.

Chuyển giá thông qua nhập khẩu nguyên vật liệu từ công ty mẹ ở nước ngoài (hoặc từ công ty đối tác trong liên doanh) với giá cao. Đây là hình thức chuyển một phần lợi nhuận từ công ty con sang công ty mẹ thông qua việc thanh toán nguyên vật liệu nhập khẩu từ công ty mẹ với giá cao. Chi phí đầu vào của công ty con tăng lên, lợi nhuận giảm và thuế TNDN giảm. Trong khi đó công ty mẹ ở nước ngoài bán được với giá cao và doanh thu, lợi nhuận tăng.

Chuyển giá thông qua nâng chi phí hành chính và quản lý. Các công ty mẹ thường sử dụng hợp đồng tư vấn hay thuê trung gian. Các công ty liên doanh có thể nhận chuyên gia từ công ty mẹ với chi phí rất cao, trả khoản tiền lớn cho công ty mẹ ở nước ngoài cung cấp nhà quản lý, chuyên gia tư vấn. Chuyển giá cũng có thể qua hình thức đào tạo ở nước ngoài như cử chuyên viên, công nhân sang học tập thực tập tại công ty mẹ với chi phí rất cao. Loại hình tư vấn này rất khó xác định số lượng và chất lượng để xác định chi phí hợp lý. Doanh nghiệp FDI do đó có thể chuyển lợi nhuận về nước dưới danh nghĩa phí dịch vụ.

Chuyển giá thông qua tài trợ bằng nghiệp vụ vay từ công ty mẹ. Đây là hình thức dùng nguồn vốn vay từ công ty mẹ để tài trợ cho tài sản cố định, tài sản đầu tư dài hạn thay vì tăng vốn góp của công ty mẹ vào công ty con. Chi phí hoạt động tài chính nói riêng và tổng chi phí nói chung của công ty con sẽ

tăng. Nếu công ty mẹ và công ty con hoạt động ở các môi trường thuế suất khác nhau thì một phần lợi nhuận của công ty con được chuyển về công ty mẹ dưới dạng lãi vay, chi phí bảo lãnh vay vốn để tránh thuế, tránh lỗ do chênh lệch tỉ giá về sau.

Chuyển giá thông qua hạ thấp giá bán sản phẩm dịch vụ cho các công ty liên kết. Lợi nhuận của bên bán được chuyển sang bên mua thông qua việc tính thấp giá bán. Nếu bên mua ở nơi có thuế suất phải nộp thấp thì tổng nghĩa vụ thuế phải nộp của hai đơn vị này (và của toàn công ty) sẽ giảm đi.

Chuyển giá thông qua các trung tâm tái tạo hoá đơn. Trung tâm tái tạo hoá đơn đóng vai trò trung gian giữa công ty mẹ và các công ty con. Trên chứng từ, hàng hoá được bán từ công ty sản xuất qua trung tâm tái tạo hoá đơn sau đó được trung tâm này bán sang công ty phân phối với hoá đơn và chứng từ kèm theo. Trên thực tế, hàng hóa thường được chuyển thẳng từ công ty sản xuất sang công ty phân phối, không thông qua trung tâm tạo hóa đơn.

Như vậy, hoạt động chuyển giá có những tác động xấu với nền kinh tế như giảm thu NSNN, tăng giá trị nhập khẩu (máy móc thiết bị, nguyên vật liệu...) dẫn đến nhập siêu, tạo ra sự bất bình đẳng giữa doanh nghiệp thực hiện tốt và doanh nghiệp không thực hiện tốt nghĩa vụ thuế. Do đó, cần thực hiện kiểm soát nhà nước để ngăn chặn hoạt động chuyển giá của doanh nghiệp.

3. Nội dung kiểm soát nhà nước về giá chuyển giao

Mục đích kiểm soát nhà nước đối với giá chuyển giao trong các giao dịch với bên liên kết là theo dõi, phát hiện, ngăn chặn những trường hợp vi phạm tính giá chuyển giao, từ đó kiến nghị tăng thu NSNN và xử phạt răn đe, tạo môi trường bình đẳng, minh bạch và nâng cao hiệu lực của quản lý nhà nước.

Thực hiện kiểm soát nhà nước về tính giá chuyển giao bao gồm các nội dung công việc: xây dựng và ban hành qui định pháp lý đối với giá chuyển giao và hoạt động chuyển giá (qui định đối tượng, phương pháp tính giá chuyển giao, qui định thực hiện khai báo giá chuyển giao thực tế trong giao dịch với các bên có quan hệ liên kết...); thực hiện giám sát, kiểm tra, thanh tra tình hình chuyển giá thực tế của các doanh nghiệp; và thực hiện các biện pháp xử phạt đối với các vi phạm phát hiện.

3.1. Xây dựng và ban hành các qui phạm pháp lý điều tiết hoạt động chuyển giá

Xây dựng và ban hành văn bản pháp qui góp phần

tạo dựng khuôn khổ pháp lý cho kiểm soát nhà nước đối với hoạt động chuyển giá. Văn bản pháp lý cần thể hiện rõ quan điểm của Nhà nước (thể hiện trong Luật) đối với kiểm soát hoạt động chuyển giá, qui định phương pháp tính giá chuyển giao, trách nhiệm báo cáo của đơn vị có giao dịch với bên liên kết, cách thức giám sát, kiểm tra, thanh tra của cơ quan chức năng nhà nước, chế tài xử phạt.

Trong các phương pháp tính giá chuyển giao được qui định, doanh nghiệp lựa chọn phương pháp tính phù hợp với thực tế đơn vị. Việc qui định phương pháp tính giá chuyển giao hạn chế khả năng đơn vị tùy chọn phương pháp tối đa hóa lợi ích của đơn vị mà tạo ra hoạt động chuyển giá.

Giá chuyển giao có thể được tính theo giá thị trường của sản phẩm hàng hoá so sánh được, giá thỏa thuận hoặc giá xác định trên cơ sở chi phí của sản phẩm dịch vụ được chuyển giao.

Giá thị trường của sản phẩm, dịch vụ so sánh được có ưu điểm là làm cho việc tính giá sản phẩm, dịch vụ chuyển giao trở nên dễ dàng, nhanh chóng. Tuy nhiên, trong nhiều trường hợp, không tồn tại giá thị trường của sản phẩm, dịch vụ tương tự so sánh được. Cũng có thể tồn tại giá thị trường, nhưng giá đó không hợp lý (khi có độc quyền bán hoặc độc quyền mua). Trong những trường hợp như vậy, giá thỏa thuận được sử dụng để tính giá chuyển giao. Giá thỏa thuận là mức giá mà bên mua và bán thống nhất với nhau về sản phẩm, dịch vụ được chuyển giao. Giá thỏa thuận xác định theo nguyên tắc thuận mua vừa bán nên thỏa mãn yêu cầu của giá. Tuy nhiên, bất đồng về giá thỏa thuận dễ nảy sinh và kéo dài, dẫn đến hoạt động của đơn vị bị đình trệ. Tính chủ quan trong giá thỏa thuận cũng có thể rất cao, nhất là khi bên mua ở vị thế độc quyền mua, hoặc bên bán ở vị thế độc quyền bán.

Để hạn chế tính chủ quan trong định giá thỏa thuận, giá tính trên cơ sở chi phí được đưa ra. Theo đó, giá chuyển giao của sản phẩm, dịch vụ bằng chi phí của sản phẩm, dịch vụ cộng với phần lợi nhuận mong muốn. Chi phí của sản phẩm, dịch vụ có thể là chi phí toàn bộ hay chi phí trực tiếp. Chi phí trực tiếp được sử dụng khi việc sản xuất sản phẩm, cung ứng dịch vụ cho bên liên kết thực hiện trên cơ sở máy móc thiết bị đang dư thừa công suất, không cần đầu tư thêm. Ngược lại, nếu cần đầu tư thêm thì chi phí toàn bộ nên được sử dụng. Lợi nhuận mong muốn được hạn chế ở mức hợp lý. Phương pháp này giúp doanh nghiệp bù đắp được những hao phí

nguồn lực bỏ ra trong quá trình sản xuất sản phẩm và cung ứng dịch vụ; cho thấy giá chuyển giao có căn cứ khoa học, hạn chế sự tùy tiện trong việc tăng hay hạ giá cho các giao dịch với bên liên kết. Nhược điểm của phương pháp này là phức tạp về tính toán, đôi khi mất thời gian.

Qui định về bên liên kết. Để kiểm soát khả năng công ty mẹ có thể mở ra các công ty con ở một (hay nhiều) nước thứ ba phục vụ cho mục tiêu chuyển giá, định nghĩa về giao dịch với bên liên kết cần được xác lập.

Các phương pháp tính giá chuyển giao được ban hành cần được hiệu lực hoá bằng cách thức thực hiện. Doanh nghiệp cần thực hiện khai báo hàng năm các giao dịch với bên liên kết, những thông tin về bên liên kết, và mức giá chuyển giao sử dụng. Thỏa thuận định giá trước (APA- Advance Pricing Agreement) là sự thỏa thuận giữa doanh nghiệp và cơ quan thuế về phương pháp tính giá chuyển giao được sử dụng. APA có giá trị trong một vài năm, có tác dụng hạn chế sự tùy tiện của doanh nghiệp khi chọn phương pháp tính giá giữa các năm, từ đó tạo thuận lợi cho cơ quan thuế khi kiểm tra doanh nghiệp. APA có thể là thỏa thuận song phương giữa doanh nghiệp và cơ quan thuế nước sở tại nếu hoạt động với bên có quan hệ liên kết là trong phạm vi quốc gia; trường hợp giao dịch qua biên giới, APA là thỏa thuận đa phương giữa doanh nghiệp và các cơ quan thuế của các quốc gia, vùng lãnh thổ có liên quan đến giao dịch.

3.2 Thực hiện giám sát, kiểm tra, thanh tra hoạt động chuyển giá

Các văn bản pháp lý về kiểm soát nhà nước hoạt động chuyển giá ban hành cần được giám sát về sự tuân thủ. Giám sát có thể do cơ quan chức năng nhà nước như cơ quan thuế, cơ quan hải quan thực hiện, thực hiện theo cách thức tự kiểm tra, thanh tra việc chấp hành của doanh nghiệp hoặc kiểm tra gián tiếp thông qua kết quả của kiểm toán.

Việc kiểm tra trực tiếp của cơ quan thuế có thể thực hiện theo cách kiểm tra tại trụ sở cơ quan chức năng các hồ sơ kê khai của các doanh nghiệp, và kiểm tra tại doanh nghiệp. Kiểm tra tại cơ quan chức năng có thể tiến hành trên một diện rộng các doanh nghiệp kê khai, trong khi đó kiểm tra tại trụ sở doanh nghiệp thường được tiến hành đối với những giao dịch có dấu hiệu vi phạm nghiêm trọng, được nhận định từ kết quả kiểm tra hồ sơ kê khai của doanh nghiệp hoặc từ các thông tin thu thập từ các

nguồn khác nhau. Chủ thể của hoạt động thanh tra kiểm tra có thể là cơ quan thuế, phối hợp với các cơ quan có liên quan như cơ quan Hải quan, cơ quan công an, cơ quan quản lý về đầu tư nước ngoài... Kiểm tra tại cơ quan thuế có thể thực hiện định kỳ trên cơ sở yêu cầu doanh nghiệp khai báo hàng kỳ (hàng năm) các giao dịch với bên liên kết.

Kiểm tra tại trụ sở cơ quan thuế tập trung vào xem xét đánh giá sự tuân thủ các qui định và tính hợp thức của thông tin, chứng từ, tài liệu dùng trong xác định giá chuyển giao; kiểm tra sự phù hợp của phương pháp tính giá chuyển giao được lựa chọn; kiểm tra những dấu hiệu của hoạt động chuyển giá như mua sắm các yếu tố đầu vào cao (tài sản cố định, nguyên vật liệu, dịch vụ nhân sự, hành chính...) từ bên có quan hệ liên kết, bán sản phẩm với giá thấp cho bên có quan hệ liên kết làm lợi nhuận trong kỳ giảm mạnh...

Kiểm tra thanh tra tại trụ sở doanh nghiệp tập trung xác minh các vấn đề nghi vấn được lựa chọn. Nội dung thanh tra tập trung vào đánh giá thông tin của doanh nghiệp, về các bên có quan hệ liên kết, phương pháp và cách tính giá chuyển giao, các tài liệu, chứng từ minh chứng. Thanh tra giá chuyển giao có thể tiến hành với đơn vị khác trong cùng ngành để thu thập thông tin so sánh xác minh cho vấn đề nghi vấn. Trên cơ sở phát hiện, thanh tra có thể ra Quyết định truy thu thuế, Quyết định xử phạt vi phạm hành chính.

Bên cạnh hoạt động giám sát theo hình thức kiểm tra thanh tra được thực hiện trực tiếp bởi cơ quan chức năng nhà nước (như cơ quan thuế, Hải quan, an ninh...), hoạt động giám sát có thể thực hiện gián tiếp theo cách sử dụng kết quả kiểm toán. Kiểm toán là việc xác minh và bày tỏ ý kiến về hoạt động (chuyển giá) được kiểm toán bằng các phương pháp kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ do kiểm toán

viên có trình độ chuyên môn thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực. Kiểm toán viên có nghiệp vụ chuyên môn, đặc biệt có sự am hiểu về hoạt động tài chính và kế toán, nên ở vị trí tốt để đánh giá tính tin cậy của các thông tin về nghiệp vụ mua bán nội bộ. Kiểm toán hoạt động chuyển giá cần được giao cho kiểm toán độc lập, do kết quả của kiểm toán nội bộ không có tính khách quan. Kiểm toán nhà nước chỉ tiến hành đối với tiền, tài sản và ngân sách nhà nước do đó kiểm toán nhà nước có thể thực hiện đối với hoạt động chuyển giá của các doanh nghiệp có phần vốn góp của Nhà nước. Kiểm toán hoạt động chuyển giá có thể thực hiện kết hợp trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính, hoặc thực hiện riêng trong một cuộc kiểm toán hoạt động chuyển giá riêng biệt.

3.3. Thực hiện kiểm sát đối với hoạt động chuyển giá

Xây dựng và thực hiện các chế tài xử phạt hành vi vi phạm tính giá chuyển giao của doanh nghiệp. Chế tài xử phạt hành vi vi phạm trong tính giá chuyển giao nhằm thu hồi lợi ích kinh tế cho Nhà nước bị doanh nghiệp chiếm dụng thông qua hành vi vi phạm; và nhằm răn đe hành vi vi phạm của doanh nghiệp. Chế tài xử phạt có thể thực hiện theo cách yêu cầu truy thu phần thuế doanh nghiệp chiếm dụng do vận dụng sai giá chuyển giao, phạt đối với hành vi vi phạm về khai báo, về tính giá, về nộp thuế bổ sung muộn... Nguyên tắc chung là mức phạt cần lớn hơn so với lợi ích kinh tế doanh nghiệp có được từ hành vi vi phạm để ngăn chặn doanh nghiệp có xu hướng thực hiện hành vi vi phạm. Do có nhiều loại vi phạm khác nhau về tính giá chuyển giao, cần xác định cụ thể và đầy đủ các loại chế tài đối với các hình thức vi phạm. Tùy theo mức độ vi phạm, có thể áp dụng hình thức xử lý hành chính hay xử lý hình sự. □

Tài liệu tham khảo:

1. Anthony et al. (2003) *Management Control Systems*, Harvard University Publisher
2. Belkaoui, A. (1986) *Handbook of Management Control*, Westport, USA
3. Bộ Tài chính (2005) *Thông tư 117/2005/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*, Hà Nội
4. Caves, R. (2007) *Multinational Enterprise and Economic Analysis*, Cambridge University Press, USA
5. Hongren, Charles T. and Srikant M. Datar and George Foster (2006) *Cost Accounting: A Management Emphasis*, 12th edition, Prentice Hall, New Jersey.
6. IRS (2008) *Tax Director's Guide to International Transfer Pricing*, USA
8. OECD (2001) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, OECD Publisher
9. Robert Feinschreiber (2003) *Transfer Pricing International: A Country-by-Country Guide*, USA.