



TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ Ở VIỆT NAM

TRƯỜNG HỢP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

Hà Nội, 4/2020



Nghiên cứu này là sản phẩm của Dự án “Trốn và tránh thuế thu nhập doanh nghiệp FDI tại Việt Nam,” một hoạt động của Liên minh Công bằng Thuế Việt Nam (VATJ), do tổ chức Oxfam tại Việt Nam tài trợ. Cuốn sách này được viết dựa trên quan điểm của các tác giả, không nhất thiết phản ánh quan điểm của tổ chức Oxfam Việt Nam.

ĐƠN VỊ CHỦ TRÌ

LIÊN MINH CÔNG BẰNG THUẾ VIỆT NAM (VATJ) được thành lập năm 2018. Liên minh là tập hợp các tổ chức, chuyên gia chia sẻ tầm nhìn vì một Việt Nam phát triển bền vững thông qua các chính sách thuế đảm bảo tính công bằng. Liên minh hiện có ba thành viên sáng lập bao gồm Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR), Trung tâm Hỗ trợ giáo dục và Nâng cao năng lực cho phụ nữ (CEPEW) và Tổ chức truyền thông xã hội về các vấn đề công bằng thuế Todocabi.

ĐƠN VỊ THỰC HIỆN

VIỆN NGHIÊN CỨU KINH TẾ VÀ CHÍNH SÁCH (VEPR), tiền thân là Trung tâm Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách, được thành lập ngày 7/7/2008, là viện nghiên cứu trực thuộc Trường Đại học Kinh tế - Đại học Quốc gia Hà Nội, VEPR có tư cách pháp nhân, đặt trụ sở chính tại Trường Đại học Kinh tế - ĐHQGHN, Xuân Thủy, Cầu Giấy, Hà Nội.

Mục tiêu của VEPR là thực hiện các nghiên cứu kinh tế và chính sách nhằm giúp nâng cao chất lượng ra quyết định của các cơ quan hoạch định chính sách, doanh nghiệp và các nhóm lợi ích, dựa trên sự thấu hiểu bản chất của những vận động kinh tế và quá trình điều hành chính sách vĩ mô ở Việt Nam. Hoạt động chính của VEPR bao gồm phân tích định lượng và định tính các vấn đề của nền kinh tế Việt Nam và tác động của chúng tới các nhóm lợi ích; tổ chức các hội thảo đối thoại chính sách với mục đích tạo điều kiện cho các nhà hoạch định chính sách, lãnh đạo doanh nghiệp và tổ chức xã hội cùng gặp gỡ, trao đổi nhằm đề xuất giải pháp cho các vấn đề chính sách quan trọng hiện hành; đồng thời, tổ chức các khóa đào tạo cao cấp về kinh tế, tài chính và phân tích chính sách.

Từ năm 2018, Viện được công nhận là Trung tâm Nghiên cứu Trọng điểm cấp ĐHQG.

Theo Báo cáo về Xếp hạng Think Tank Toàn cầu 2018 của Đại học Pennsylvania (Hoa Kỳ), VEPR xếp thứ 123 trong bảng xếp hạng các Think Tank có ảnh hưởng lớn nhất thế giới, và xếp thứ 56 trong khu vực Đông Nam Á và Thái Bình Dương trong lĩnh vực Phát triển Quốc tế.

NHÓM TÁC GIẢ

PGS. TS. Phạm Thế Anh (Trưởng nhóm nghiên cứu): Nhận bằng Thạc sỹ và Tiến sỹ Kinh tế tại Đại học Manchester vào các năm 2003 và 2007; Trưởng Bộ môn Kinh tế vĩ mô, Khoa Kinh tế học, Đại học Kinh tế Quốc dân (Hà Nội). PGS. TS. Phạm Thế Anh đồng thời đảm nhiệm vị trí Kinh tế trưởng của VEPR.

TS. Nguyễn Hoàng Oanh: Nhận bằng MBA tại CFVG và AIT, Thái Lan, và bằng Tiến sỹ Kinh tế tại Trường Đại học Kinh tế và Kinh doanh, CH Áo; Giảng viên kinh tế vĩ mô và kinh tế học thuế khóa tại Đại học Kinh tế Quốc dân; cộng tác viên nghiên cứu của VEPR.

ThS. Nguyễn Đức Hùng: Nhận bằng Thạc sỹ Kinh tế Phát triển của Chương trình Cao học Việt Nam Hà Lan, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân; hiện đang công tác tại Tập đoàn FPT và là cộng tác viên nghiên cứu của VEPR.

ThS. Phạm Thị Ngọc Quỳnh: Nhận bằng Thạc sỹ Quản lý Công tại Đại học Antwerp, Vương quốc Bỉ; hiện là giảng viên kinh tế vĩ mô tại Trường Đại học Kinh tế Quốc dân và là cộng tác viên nghiên cứu của VEPR.

LỜI CẢM ƠN

Nghiên cứu “**Trốn và tránh thuế ở Việt Nam: Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp**”, do Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR) thực hiện, trong khuôn khổ hoạt động của Liên minh Công bằng Thuế Việt Nam (VATJ) đã được hoàn thành nhờ sự giúp đỡ của nhiều cá nhân và tổ chức.

Trước hết, nhóm nghiên cứu xin được gửi lời cảm ơn chân thành đến tổ chức Oxfam Việt Nam, với tư cách là nhà tài trợ chính cho nghiên cứu này, đã có những hỗ trợ quý giá trong quá trình tổ chức thực hiện Dự án nghiên cứu. Nhóm nghiên cứu xin gửi lời cảm ơn tới các cá nhân là cán bộ của tổ chức Oxfam Việt Nam đã hỗ trợ nhóm trong quá trình thực hiện nghiên cứu này, đặc biệt là bà Nguyễn Thu Hương và bà Nguyễn Hồng Nga.

Chúng tôi xin gửi lời tri ân đến các chuyên gia, các nhà nghiên cứu độc lập đã tham gia tích cực vào quá trình phản biện và đóng góp ý kiến cho nghiên cứu, gồm Ông Nguyễn Văn Phụng – Vụ trưởng Vụ Quản lý Thuế Doanh nghiệp lớn, PGS.TS. Lê Cao Đoàn – Chuyên gia Kinh tế, TS. Bùi Trinh – Chuyên gia kinh tế, PGS. TS. Vũ Sỹ Cường – Phó Trưởng Bộ môn Phân tích Chính sách Tài chính – Học viện Tài chính, TS. Nguyễn Đức Thành – Tư vấn trưởng của VEPR, cùng nhiều chuyên gia khác vì những thảo luận chi tiết liên quan tới nội dung của nghiên cứu trong các buổi hội thảo và tham vấn chuyên gia.

Chúng tôi xin gửi lời cảm ơn sâu sắc đến các thành viên hỗ trợ của Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR), gồm: Nguyễn Gia Linh và Trần Long Đức. Sự tận tâm, nhiệt tình và kiên nhẫn của họ là phần không thể thiếu trong việc hoàn thiện nghiên cứu.

Dù đã rất cố gắng trong thời gian cho phép, với những sự hỗ trợ nhiệt thành của các chuyên gia và cộng sự, chúng tôi biết nghiên cứu vẫn còn nhiều hạn chế và thiếu sót. Chúng tôi rất mong nhận được sự đóng góp của quý vị độc giả để nhóm tác giả có cơ hội được học hỏi và hoàn thiện hơn trong những nghiên cứu hoặc nghiên cứu tiếp theo.

Hà Nội, ngày 25/04/2020

Thay mặt nhóm nghiên cứu

PGS. TS. Phạm Thế Anh

Kinh tế trưởng,

Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR)

MỤC LỤC

ĐƠN VỊ CHỦ TRÌ	iii
ĐƠN VỊ THỰC HIỆN.....	iii
NHÓM TÁC GIẢ.....	iv
LỜI CẢM ƠN	v
MỤC LỤC	vi
DANH MỤC HÌNH	viii
DANH MỤC BẢNG	ix
DANH MỤC HỘP	x
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT.....	xi
TÓM TẮT	12
CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU CHUNG	14
DẪN NHẬP.....	14
MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU	15
PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	15
CẤU TRÚC CỦA NGHIÊN CỨU	16
CHƯƠNG 2: TỔNG QUAN VỀ TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ VÀ KINH NGHIỆM CHÍNH SÁCH TRÊN THẾ GIỚI.....	17
KHÁI NIỆM	17
CÁC KÊNH TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ	17
TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ TRONG THẾ GIỚI 4.0	26
MỘT SỐ CHÍNH SÁCH CHỐNG TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ TRÊN THẾ GIỚI.....	29
<i>Nhóm các chính sách cải cách hệ thống thuế theo hướng thắt chặt các quy định</i>	<i>29</i>
<i>Nhóm các chính sách tăng cường tính minh bạch về thuế</i>	<i>31</i>
CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ VÀ HỆ THỐNG PHÁP LÝ VỀ QUẢN LÝ THUẾ Ở VIỆT NAM	35
DẪN NHẬP.....	35
THỰC TRẠNG TRÓN TRÁNH THUẾ Ở VIỆT NAM NHỮNG NĂM GẦN ĐÂY.....	36
CÁC CHÍNH SÁCH QUẢN LÝ THUẾ VÀ TÁC ĐỘNG ĐỐI VỚI CÁC HIỆN TƯỢNG TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ	55

<i>Nghị định 20/2017/NĐ-CP</i>	56
<i>Luật Quản lý thuế (sửa đổi) 2019</i>	65
KẾT LUẬN.....	69
PHỤ LỤC SỐ LIỆU	71
<i>Phụ lục 3.1: Tỷ lệ lãi vay/EBITDA theo ngành nghề</i>	71
<i>Phụ lục 3.2: Số lượng và tỷ trọng doanh nghiệp theo tỷ lệ nợ/vốn chủ sở hữu</i>	72
<i>Phụ lục 3.3: Số lượng và tỷ trọng doanh nghiệp theo tỷ lệ lãi vay/EBITDA</i>	73
CHƯƠNG 4: PHÂN TÍCH THỰC NGHIỆM HÀNH VI TRỐN VÀ TRÁNH THUẾ: BẢNG CHỨNG TỬ CẤP ĐỘ DOANH NGHIỆP	74
DẪN NHẬP	74
THỐNG KÊ MÔ TẢ	75
PHÂN TÍCH HỒI QUY	78
<i>Phương pháp ước lượng</i>	79
<i>Dữ liệu</i>	82
<i>Kết quả ước lượng</i>	82
<i>Ước tính mức chuyển lợi nhuận</i>	91
KẾT LUẬN.....	96
CHƯƠNG 5: KẾT LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ CHÍNH SÁCH.....	97
TÀI LIỆU THAM KHẢO	100

DANH MỤC HÌNH

Hình 3.1: Tình hình vi phạm thuế TNDN giai đoạn 2010 – 2018.....	37
Hình 3.2: Giá trị thuế thu về sau thanh kiểm tra so với thuế TNDN và Tổng thu thuế.....	38
Hình 3.3: FDI vào Việt Nam hàng năm	39
Hình 3.4: FDI vào Việt Nam theo nước xuất xứ tính đến 2018 (tỷ \$)	39
Hình 4.1: Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản và vốn chủ sở hữu (doanh nghiệp có lãi).....	78
Hình 4.2: Tỷ suất lợi nhuận và chi phí trên doanh thu (doanh nghiệp có lãi).....	78
Hình 4.3: Khung lý thuyết của phương pháp ước lượng.....	79
Hình 4.4: Phương pháp loại trừ các quan sát dị biệt	82

DANH MỤC BẢNG

Bảng 3.1: Cơ cấu thu ngân sách ở Việt Nam giai đoạn 2013-2019 (%)	35
Bảng 3.2: Thuế suất TNDN phổ thông một số nước đầu tư vào Việt Nam (%)	39
Bảng 3.3: Tổng hợp tình trạng nợ thuế giai đoạn 2014-2018.....	42
Bảng 3.4: Hệ số nợ/vốn chủ sở hữu và Chi phí lãi vay/EBITDA	61
Bảng 3.5: Tỷ trọng doanh nghiệp có chi phí lãi vay/EBITDA theo các mức độ khác nhau ..	61
Bảng 3.6: Số lượng và tỷ trọng các doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30% trung bình mỗi năm trong giai đoạn 2013 – 2016 theo ngành	62
Bảng 3.7: Số lượng và tỷ trọng các doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30% trung bình mỗi năm trong giai đoạn 2013 – 2016 theo quy mô.....	62
Bảng 4.1: Số doanh nghiệp đang hoạt động ở Việt Nam giai đoạn 2013 – 2017	75
Bảng 4.2: Tổng lao động và tài sản của các doanh nghiệp giai đoạn 2013 – 2017.....	76
Bảng 4.3: Tình hình kinh doanh của các khu vực doanh nghiệp giai đoạn 2013 – 2017.....	77
Bảng 4.4: Lợi nhuận trước thuế và thuế thu nhập bình quân một doanh nghiệp (tỷ đồng)....	77
Bảng 4.5: Kết quả hồi quy	86
Bảng 4.6: Kết quả ước lượng mức thất thu thuế từ khu vực FDI (so với DNNN) theo phương pháp ROA.....	92
Bảng 4.7: Kết quả ước lượng mức thất thu thuế từ khu vực FDI (so với DNNN) theo phương pháp ROE	92
Bảng 4.8: Kết quả ước lượng mức thuế thất thu từ khu vực NNN (so với DNNN) theo phương pháp ROA.....	93
Bảng 4.9: Kết quả ước lượng mức thuế thất thu từ khu vực NNN (so với DNNN) theo phương pháp ROA.....	93
Bảng 4.10: Mức thuế thất thu của các khu vực (tỷ đồng, phương pháp ROA).....	94
Bảng 4.11: Mức thuế thất thu (% số thu thuế TNDN, phương pháp ROA).....	95
Bảng 4.12: Mức thuế thất thu (tỷ đồng, phương pháp ROE)	95
Bảng 4.13: Mức thuế thất thu (% số thu thuế TNDN, phương pháp ROE)	95

DANH MỤC HỘP

Hộp 1: Công ty Shell thực hiện bước tiến quan trọng trong việc minh bạch thuế	33
Hộp 2: Các chính sách đang thảo luận của BEPS 2	34
Hộp 3: Metro Cash & Carry Việt Nam: Trốn thuế qua hạch toán quá cao các khoản.....	44
Hộp 4: Tổng công ty cổ phần Bia–Rượu–Nước giải khát Sài Gòn (Sabeco): Trốn thuế qua chuyển giá nội bộ.....	45
Hộp 5: GrabTaxi tại Việt Nam: Trốn thuế qua kê khai thiếu doanh thu chịu thuế và bóp méo mô hình kinh doanh	46
Hộp 6: Adidas Việt Nam: Trốn thuế qua kê khai quá nhiều chi phí trung gian đầu vào	49
Hộp 7: Công ty TNHH MTV Keangnam – Vina: Trốn thuế qua chi phí tư vấn tài chính và chi phí dàn xếp vốn vay.....	50
Hộp 8: Công ty TNHH 3A Nutrition: Trốn thuế qua kê khai chi phí bán hàng quá lớn.....	51
Hộp 9: Các doanh nghiệp trà Đài Loan tại Lâm Đồng: Trốn thuế qua chi phí lãi vay cao và giá xuất khẩu thấp.....	52
Hộp 10: Công ty TNHH Nước giải khát Coca-Cola Việt Nam: Trốn thuế qua kê khai tăng chi phí đầu vào	53
Hộp 11: ConocoPhillips UK Ltd: Trốn thuế lãi vốn thông qua chuyển tiền gián tiếp ra nước ngoài	54
Hộp 12: Tóm tắt nội dung Nghị định 20/2017/NĐ–CP	57
Hộp 13: Tóm tắt nội dung Luật Quản lý Thuế (sửa đổi) 2019	66

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

ATAD	Chỉ thị chống tránh thuế
BEPS	Chương trình chống Xói mòn cơ sở thuế và chuyển lợi nhuận
CPH	Cổ phần hóa
DNNN	Doanh nghiệp nhà nước
EBITDA	Thu nhập trước thuế, lãi vay và khấu hao
FDI	Đầu tư trực tiếp nước ngoài
GTGT	Giá trị gia tăng
KTNN	Kiểm toán Nhà nước
MNCs	Các công ty đa quốc gia
NNN	Ngoài nhà nước
OECD	Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế
ROA	Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản
ROE	Tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu
TCT	Tổng công ty
TCTK	Tổng cục Thống kê
TĐ	Tập đoàn
TMĐT	Thương mại điện tử
TNCN	Thu nhập cá nhân
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
UNCTAD	Hội nghị Liên Hiệp Quốc về Thương mại và Phát triển
UNCITRAL	Ủy ban Luật Thương mại Quốc tế của Liên Hiệp Quốc

TÓM TẮT

Trốn và tránh thuế thu nhập doanh nghiệp là một hiện tượng toàn cầu, diễn ra đặc biệt phổ biến ở các công ty đa quốc gia. Tránh thuế là hình thức doanh nghiệp thực hiện các hoạt động hợp pháp, hoặc bán hợp pháp, khai thác các lỗ hổng trong các quy định về hải quan và thuế nhằm giảm các khoản thuế phải nộp. Trốn thuế là hình thức doanh nghiệp thực hiện các hành vi bất hợp pháp để không phải thực hiện nghĩa vụ thuế.

Có nhiều kênh trốn và tránh thuế, bao gồm: chuyển giá sai (transfer mispricing); định vị chiến lược quyền sở hữu trí tuệ (strategic location of intellectual properties); chuyển nợ quốc tế (debt shifting); lợi dụng hiệp ước thuế (tax treaty shopping); trì hoãn thuế (tax deferral); hoặc đảo ngược công ty (corporate inversions), v.v.

Công nghiệp 4.0 hay nền kinh tế kỹ thuật số sản sinh ra những mô hình kinh doanh mới với đặc điểm giảm sự hiện diện vật lý của các doanh nghiệp, đồng thời nâng tầm quan trọng và tính di động của tài sản vô hình và mức độ tích hợp cao của chuỗi giá trị, do vậy đang tạo ra những thách thức lớn cho hệ thống thuế quốc tế.

Các nước trên thế giới đang có nhiều nỗ lực phòng chống hiện tượng trốn và tránh thuế với hàng loạt các cải cách hệ thống và chính sách thuế. Các chính sách này có thể được chia thành hai nhóm: (i) nhóm các chính sách cải cách hệ thống thuế theo hướng thắt chặt các quy định và; (ii) nhóm các chính sách tăng cường tính minh bạch về thuế.

Ở Việt Nam, sai phạm thuế trong những năm gần đây diễn ra không chỉ ở thuế thu nhập doanh nghiệp mà còn ở các sắc thuế khác. Các doanh nghiệp có sai phạm về thuế không chỉ là các công ty đa quốc gia mà còn thuộc sở hữu nhà nước và tư nhân trong nước. Hành vi gian lận thuế ngày càng diễn biến phức tạp, phạm vi ngày càng rộng, quy mô ngày càng lớn và thủ đoạn ngày càng tinh vi.

Việt Nam đã và đang có những thay đổi tích cực liên quan đến các quy định pháp luật về thuế để hội nhập sâu rộng hơn vào nền kinh tế khu vực và thế giới, cải thiện môi trường cạnh tranh bình đẳng và tránh thất thu thuế. Trong đó, đáng kể nhất là việc cắt giảm và đơn giản hóa thủ tục hành chính, ban hành Nghị định 20/2017/NĐ-CP và thông qua Luật Quản lý thuế (sửa đổi) 2019, đồng thời tiếp tục ký kết và áp dụng các hiệp định thuế với các nước trong khu vực và trên thế giới.

Một trong những kết quả quan trọng nhất của nghiên cứu này cho thấy chính sách thuế (thông qua các quy định về thuế suất phổ thông hay ưu đãi thuế) có vai trò quan trọng quyết định đến động cơ và hành vi trốn và tránh thuế của các doanh nghiệp. Gánh nặng thuế càng lớn thì mức độ chuyển dịch lợi nhuận (trốn và tránh thuế) càng lớn. Trong đó, phản ứng của các doanh nghiệp thuộc khu vực FDI và NNN trước những thay đổi về chính sách thuế là lớn hơn nhiều so với các DNNN.

Các công ty đa quốc gia có nhiều cơ hội, và do vậy là trốn và tránh thuế nhiều hơn so với khu vực doanh nghiệp trong nước. Sau khi kiểm soát các yếu tố khác, tỷ suất lợi nhuận (ROA và ROE) khai báo của các doanh nghiệp thuộc khu vực FDI có xu hướng thấp hơn hẳn so với các doanh nghiệp trong nước bất chấp việc họ có những yếu tố thuận lợi hơn về thị trường, công nghệ, hay có mức độ thâm dụng vốn thấp hơn hẳn khu vực DNNN.

Trung bình trong giai đoạn 2010-2017, mỗi năm mức thuế thất thu từ khu vực FDI (so với DNNN) có thể lên tới hơn 7 – 8 nghìn tỷ đồng, tương đương khoảng 3,4 – 4,0% số thu thuế TNDN. Trong khi đó, con số tương ứng của khu vực doanh nghiệp ngoài nhà nước là cao hơn đôi chút, khoảng gần 10 nghìn tỷ đồng, tương đương 4,6% số thu thuế TNDN. Tuy nhiên, nếu tính bình quân mỗi doanh nghiệp, mức thất thu thuế từ doanh nghiệp FDI cao hơn gấp vài chục lần so với doanh nghiệp ngoài nhà nước.

Mức thuế thất thu ước tính cho cả 3 khu vực doanh nghiệp có thể dao động trong khoảng 13,3 – 20,7 nghìn tỷ đồng (6,4 – 9,9% số thu thuế TNDN), gấp khoảng 3 – 4 lần con số vi phạm phát hiện hàng năm bởi các cơ quan quản lý.

Việt Nam nên tiếp tục duy trì và cải thiện những chính sách hiện có, đồng thời nghiên cứu triển khai những chính sách mới đang được áp dụng rộng rãi và khuyến cáo bởi các nước phát triển và các tổ chức quốc tế. Những chính sách đó có thể bao gồm: dần thắt chặt trần chi phí lãi vay được khấu trừ thuế của các công ty có giao dịch liên kết; các quy định nhằm chống xói mòn cơ sở thuế và chống vốn mỏng; bãi bỏ các ưu đãi thuế thái quá; tăng cường trao đổi thông tin với các nước khác, cải thiện cơ sở dữ liệu phục vụ cho mục đích quản lý thuế; thực hiện các quy định quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử, kinh doanh dựa trên nền tảng số, và các dịch vụ khác được thực hiện bởi nhà cung cấp ở nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam; đưa các vấn đề về cạnh tranh thuế, ưu đãi thuế, và phòng chống trốn và tránh thuế vào chương trình nghị sự của ASEAN nhằm nâng cao nhận thức và khởi xướng các thảo luận cấp khu vực về các chủ đề này.

CHƯƠNG 2: GIỚI THIỆU CHUNG

DẪN NHẬP

Hành vi trốn và tránh thuế của các công ty đa quốc (MNCs) là một hiện tượng toàn cầu xảy ra ở hầu hết các nước trên thế giới. Tuy nhiên, so với các quốc gia tiên tiến, hành vi này ở các nước đang phát triển thường có tác động tiêu cực lớn hơn tới sự phát triển bền vững bởi những nước này thường thiếu nguồn lực và kỹ thuật để đối phó. Ngoài ra, các nước đang phát triển cũng dễ tổn thương hơn bởi họ phụ thuộc nhiều hơn vào sự đóng góp của MNCs. Theo UNCTAD (2015), đóng góp của MNCs chiếm khoảng 23% tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp và tương đương khoảng 10% tổng thu ngân sách ở các nước đang phát triển. Tỷ lệ này khác nhau giữa các nước và vùng lãnh thổ. Ở Việt Nam, ước tính từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp cho thấy, trong giai đoạn 2013 – 2017, bên cạnh việc đóng góp lớn vào xuất khẩu và tạo việc làm, khu vực doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài còn đóng góp gần 41% tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp, nhưng lại chỉ chiếm chưa đầy 7% tổng thu ngân sách nhà nước (NSNN).

Việt Nam là một trong những quốc gia có độ mở và hội nhập lớn nhất thế giới. Số lượng các doanh nghiệp MNCs và tổng vốn đầu tư từ nước ngoài vào Việt Nam ngày càng tăng. Theo Tổng cục Thống kê (TCTK), tính lũy kế đến cuối năm 2019, cả nước có 30.827 dự án đầu tư nước ngoài còn hiệu lực với tổng vốn đăng ký 363 tỷ USD và vốn thực hiện lũy kế ước đạt 212 tỷ USD. Còn theo dữ liệu điều tra doanh nghiệp, cả nước hiện có khoảng hơn 16 nghìn doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài đang hoạt động. Trong tổng vốn đầu tư nước ngoài đăng ký còn hiệu lực thì có tới gần 30% là đến từ các thiên đường thuế như British Virgin Islands (6,0%), Cayman Islands (2,0%), Singapore (13,7%), hay Hong Kong (6,5%), v.v. Các MNCs thường được biết đến với việc sử dụng nhiều kỹ thuật tránh và thậm chí là trốn thuế. Theo UNCTAD (2015), ước tính có khoảng 30% lượng đầu tư nước ngoài trên toàn thế giới đã được trung chuyển qua một điểm trung gian (offshore hubs), thường là các thiên đường thuế, trước khi đến nơi tiếp nhận. Các kênh chuyển giá được MNCs sử dụng rất đa dạng, từ định giá sai, chuyển nợ, cho đến việc khai thác sự không tương thích về hệ thống pháp lý, hay lợi dụng các thỏa thuận thuế giữa các nước. Điều này đã dẫn đến sự thất thu thuế lớn, đặc biệt là ở các nước đang phát triển do khả năng thu thuế bị hạn chế, phụ thuộc nhiều vào các công ty đầu tư nước ngoài, và lượng đầu tư từ các thiên đường thuế ngày càng gia tăng.

Hiện tượng vi phạm thuế ở Việt Nam trong những năm gần đây diễn ra khá phổ biến không chỉ ở các MNCs, mà còn ở cả các doanh nghiệp nhà nước và tư nhân trong nước. Các sai phạm cũng không chỉ xảy ra với thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN), mà còn với nhiều sắc thuế khác như thuế giá trị gia tăng (GTGT), thuế thu nhập cá nhân (TNCN) và các sắc thuế khác. Có thể nói, hành vi gian lận thuế ngày càng diễn biến phức tạp, phạm vi ngày càng rộng, quy mô ngày càng lớn và thủ đoạn ngày càng tinh vi, gây thất thu thuế lớn. Theo Tổng cục Thuế, trong giai đoạn 2010 – 2018, công tác thanh tra kiểm tra của ngành thuế đã phát hiện có tổng số 642.423 doanh nghiệp vi phạm thuế TNDN, với tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp

thu về là 35.922,09 tỷ đồng và giảm lỗ là 185.002,2 tỷ đồng. Trong suốt giai đoạn này, số doanh nghiệp vi phạm tăng mạnh, từ 31.759 năm 2010 lên 95.936 năm 2018; lượng giảm lỗ tăng mạnh, từ 10.841,9 tỷ đồng năm 2010 lên 40.914,56 tỷ đồng năm 2018, góp phần làm tăng số thuế thu về cho NSNN từ 1.783,07 tỷ đồng (0,7% số thu từ thuế TNDN) năm 2010 lên 7.144,73 tỷ đồng (1,4% số thu từ thuế TNDN).

MỤC TIÊU NGHIÊN CỨU

Trước thực tiễn hiện nay cũng như nguy cơ về vi phạm thuế TNDN ở Việt Nam trong tương lai, nhu cầu về một nghiên cứu độc lập về hành vi trốn và tránh thuế cả về mặt định tính cũng như định lượng, để từ đó rút ra các bài học và gợi ý chính sách, là rất cần thiết. Nghiên cứu này nhằm 03 mục tiêu chính. Trước tiên chúng tôi cố gắng hệ thống hóa các kênh trốn và tránh thuế và kinh nghiệm chính sách đối phó với các hành vi này ở các nước trên thế giới. Điều này giúp Việt Nam có được những bài học tham khảo trong công tác xây dựng khung pháp lý và thực thi chính sách đối với các hành vi trốn và tránh thuế. Tiếp theo, nghiên cứu mong muốn chỉ ra được những ưu nhược điểm và các khuyến nghị về việc sửa đổi những chính sách hiện hành mà Việt Nam đang áp dụng trong nỗ lực phòng chống trốn và tránh thuế. Để làm được điều này, chúng tôi sẽ tổng hợp thực trạng vi phạm thuế và khảo sát các chính sách liên quan của Việt Nam trong thời gian gần đây. Để minh họa cho tình trạng này, một số nghiên cứu trường hợp đối với các doanh nghiệp cả trong nước và nước ngoài có vi phạm thuế tại Việt Nam sẽ được thực hiện. Tác động và tính hiệu quả của các chính sách này đối với hành vi trốn và tránh thuế sẽ được phân tích.

Cuối cùng, nghiên cứu cũng mong muốn lượng hóa được mối quan hệ giữa hành vi trốn tránh thuế với các biến số kinh tế khác. Đặc biệt, lượng thuế thất thu hàng năm do các hành vi này của các MNCs, cũng như các doanh nghiệp ngoài nhà nước, trong mối tương quan với các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) sẽ được ước tính. Dựa trên kết quả nghiên cứu, các gợi ý chính sách cho Việt Nam sẽ được đưa ra nhằm hướng tới một hệ thống thuế minh bạch, công bằng và bền vững.

PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Để phân tích hành vi trốn và tránh thuế thu nhập của các MNCs nói riêng và các doanh nghiệp nói chung ở Việt Nam, chúng tôi sử dụng cả phương pháp nghiên cứu định tính lẫn định lượng. Việc tổng hợp các kênh trốn và tránh thuế và thực tiễn chính sách trên thế giới được thực hiện thông qua phương pháp khảo sát, tra cứu, tổng hợp những nghiên cứu học thuật và các báo cáo chính sách hiện có. Bên cạnh đó, phương pháp mô tả thống kê được áp dụng khi đánh giá thực trạng vi phạm thuế cũng như tình hình hoạt động của các doanh nghiệp tại Việt Nam. Để đánh giá được những ưu nhược điểm và đưa ra các khuyến nghị đối với khung pháp lý điều chỉnh hành vi trốn tránh thuế, chúng tôi tham khảo kinh nghiệm và bài học ở các quốc gia trên thế giới dựa trên thực tiễn ở Việt Nam, đồng thời tham vấn ý kiến của các chuyên gia thông qua các hội thảo tham vấn trong quá trình thực hiện nghiên cứu.

Trong khi đó, phân tích định lượng về hành vi và ước lượng quy mô trốn tránh thuế ở Việt Nam được thực hiện dựa trên các kỹ thuật hồi quy. Chúng tôi sử dụng bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm trong giai đoạn 2013 – 2017. Mặc dù đây là bộ dữ liệu chứa đựng thông tin tốt nhất hiện có về tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp nhưng nó không tránh khỏi những thiếu sót nhất định. Những nhược điểm này sẽ được chúng tôi chỉ ra trong nội dung tương ứng ở các chương sau.

CẤU TRÚC CỦA NGHIÊN CỨU

Nghiên cứu này gồm 5 chương với cấu trúc như sau. Tiếp theo phần giới thiệu chung trong Chương 1, Chương 2 sẽ trình bày tổng quan về hành vi trốn và tránh thuế. Nội dung của chương này sẽ bắt đầu với những khái niệm và định nghĩa cơ bản về hành vi trốn và tránh thuế. Sau đó, các kênh trốn và tránh thuế cũng như các chính sách đang được các nước áp dụng trên thế giới sẽ được khảo sát và tổng hợp. Chương 3 bắt đầu với việc trình bày thực trạng vi phạm thuế ở Việt Nam. Phân tích ưu nhược điểm và các khuyến nghị sửa đổi đối với các khung pháp lý điều chỉnh hành vi trốn và tránh thuế cũng được thực hiện trong chương này. Chương 4 tập trung vào phân tích thực nghiệm hành vi trốn và tránh thuế thông qua các thống kê mô tả và kỹ thuật hồi quy. Quy mô thất thu thuế TNDN do trốn và tránh thuế sau đó sẽ được ước lượng. Cuối cùng, Chương 5 rút ra các kết luận và gợi ý chính sách chính cho Việt Nam.

CHƯƠNG 3: TỔNG QUAN VỀ TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ VÀ KINH NGHIỆM CHÍNH SÁCH TRÊN THẾ GIỚI

KHÁI NIỆM

Tránh thuế được định nghĩa là hình thức doanh nghiệp thực hiện các hoạt động hợp pháp, hoặc bán hợp pháp, khai thác các lỗ hổng trong các quy định về hải quan và thuế nhằm cắt giảm các khoản thuế phải nộp. Do đó các hoạt động này đi ngược lại với mục đích của luật thuế ([Fuest và Riedel, 2009](#) và [Franzoni, 1998](#)). Thông thường, các doanh nghiệp có thể tránh thuế bằng cách cấu trúc lại các giao dịch theo hướng làm giảm nghĩa vụ thuế như sử dụng các khoản khấu trừ thuế và tận dụng các ưu đãi thuế. Đối với các công ty đa quốc gia, hoạt động tránh thuế có thể diễn ra ở cả nước chủ nhà – nơi đặt công ty mẹ, và ở cả nước sở tại – nơi đặt các chi nhánh/công ty con. Các công ty đa quốc gia có thể tránh thuế bằng cách đặt các chi nhánh tại các quốc gia có mức thuế suất thấp, chuyển lợi nhuận từ nơi có thuế suất cao sang nơi có thuế suất thấp, hoặc khai thác sự khác biệt về quy định thuế giữa các quốc gia ([Rego, 2003](#)).

Trón thuế là hình thức doanh nghiệp thực hiện các hành vi bất hợp pháp để không phải thực hiện nghĩa vụ thuế. Các khoản thu nhập chịu thuế, lợi nhuận chịu thuế hoặc các hoạt động chịu thuế khác bị che giấu, số tiền và/hoặc nguồn thu nhập bị trình bày sai có chủ đích, hoặc lợi dụng các yếu tố giảm thuế như khấu trừ, miễn hoặc ưu đãi thuế ([Chiumya, 2006](#) và [Fuest và Riedel, 2009](#)). Hành vi trón thuế có thể xảy ra trong cả khu vực kinh tế chính thức và phi chính thức, ví dụ như không đăng ký doanh nghiệp chính thức.

Hai khái niệm tránh thuế và trón thuế đôi khi khó phân biệt trong một số trường hợp. Tuy nhiên, tránh thuế được coi là hành vi không vi phạm pháp luật, trong khi trón thuế là hành vi phạm pháp có liên quan đến các yếu tố che giấu.

CÁC KÊNH TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ

Chuyển giá sai (Transfer Mispricing)

Giá chuyển nhượng là mức giá được sử dụng trong các giao dịch nội bộ giữa các đơn vị của doanh nghiệp, hoặc giữa các chi nhánh của công ty đa quốc gia ([Rugman và Eden, 2017](#) và [Barry, 2005](#)). Các giao dịch này có thể là hàng hóa, dịch vụ, các hàng hóa vô hình hoặc dòng vốn. Giá chuyển nhượng ảnh hưởng đến lợi nhuận trước thuế mà mỗi đơn vị/chi nhánh thu được qua các giao dịch xuyên biên giới, từ đó ảnh hưởng đến mức thuế mà doanh nghiệp phải chi trả ở cả quốc gia mẹ. Xét trường hợp một công ty đa quốc gia có công ty mẹ bán hàng cho chi nhánh ở nước ngoài. Khi đó, số tiền thu được từ giao dịch này được ghi nhận là lợi nhuận để tính thuế ở công ty mẹ, đồng thời là chi phí của chi nhánh ở nước sở tại. Nếu số tiền này tăng lên, lợi nhuận trước thuế của chi nhánh tại nước sở tại giảm xuống. Nếu thuế ở nước sở tại thấp hơn ở quốc gia mẹ thì doanh nghiệp sẽ có động cơ định giá thấp các giao dịch này, nhằm chuyển lợi nhuận từ công ty mẹ sang cho chi nhánh, qua đó giảm được nghĩa vụ thuế ([Hines Jr, 1996](#)). Nghiên cứu của [Clausing \(2003\)](#) ở các doanh nghiệp Mỹ có hoạt động ngoại

thương từ năm 1997 đến 1999 cho thấy, nếu thuế suất của Mỹ càng thấp thì giá xuất khẩu áp dụng trong nội bộ doanh nghiệp càng thấp và giá nhập khẩu càng cao.

Xem xét một ví dụ với trường hợp chuỗi Starbucks toàn cầu. Cà phê được bán ở các cửa hàng Starbucks ở Anh được mua từ một công ty thương mại Starbucks ở Thụy Sĩ. Tuy nhiên, cà phê – sản phẩm của công ty thương mại tại Thụy Sĩ lại được sản xuất tại một công ty Starbucks đặt chi nhánh ở Hà Lan. Starbucks có một thỏa thuận thuế đặc biệt với Hà Lan khi nó đặt các cơ sở sản xuất cà phê ở đây. Theo đó, Starbucks đặt tại Hà Lan nhận mức thuế ưu đãi thấp hơn so với mức thuế suất phổ thông 25% áp dụng cho các công ty khác. Mức thuế suất áp dụng cho lợi nhuận từ các giao dịch quốc tế ở Thụy Sĩ là 5%. Trong khi đó, mức thuế suất cho thu nhập của doanh nghiệp ở Anh là 24%. Bằng cách tăng giá bán cà phê cho Starbucks ở Anh, Starbucks thành công trong việc chuyển lợi nhuận từ Anh sang hai nơi có mức thuế suất thấp hơn là Thụy Sĩ và Hà Lan. Đây là một trong những nguyên nhân mà Starbucks đã hoạt động ở Anh 15 năm nhưng mới đóng thuế cho Anh một lần duy nhất ([Campbell và Helleloid, 2016](#)).

Chủ yếu được thực hiện bởi các công ty đa quốc gia lớn, định sai giá chuyển nhượng thường xảy ra ở các nước có mức thuế suất rất thấp ([Davies, 2017](#)), thậm chí là các nước có mức thuế thấp và trung bình ([Liu, 2017](#)). Tuy nhiên, [Davies \(2017\)](#) bổ sung rằng, các công ty đa quốc gia không hẳn bị thu hút bởi mức thuế suất thấp ở các nước sở tại. Các nước có một môi trường thuế thuận lợi cho việc chuyển dịch lợi nhuận, sẽ khuyến khích hành vi định sai giá chuyển nhượng của các công ty hơn.

Đa số các nghiên cứu chỉ ra hành vi định sai giá chuyển nhượng còn bị tác động bởi các đặc điểm của doanh nghiệp. Nghiên cứu trên mẫu 183 doanh nghiệp Úc năm 2009 của [Richardson và cộng sự \(2013\)](#) cho thấy quy mô doanh nghiệp càng lớn thì doanh nghiệp càng có xu hướng chuyển giá sai. Ngoài ra, tỷ suất lợi nhuận của doanh nghiệp và mức độ sử dụng đòn bẩy tài chính có mối quan hệ thuận chiều với việc chuyển giá sai. Thêm vào đó, định sai giá chuyển nhượng cũng tăng lên cùng với mức độ đầu tư cho R&D ([Liu, 2017](#)) và quy mô tài sản vô hình của các doanh nghiệp ([Richardson và cộng sự, 2013](#) và [Beer và Loeprick, 2015](#)). Các tài sản vô hình, ví dụ như bản quyền và bằng phát minh sáng chế có đặc điểm rất khó định giá, do đó, giá của các tài sản này có tính linh hoạt cao và tạo cơ hội cho các công ty đa quốc gia lợi dụng để tối thiểu hóa nghĩa vụ thuế của mình ([Beer và Loeprick, 2015](#)).

Để hạn chế việc chuyển dịch lợi nhuận thông qua định giá nội bộ sai, các quốc gia thường đưa ra các quy định/lệnh định để điều chỉnh giá chuyển nhượng. Theo một báo cáo của World Bank, trong giai đoạn từ 1994 đến 2014, số quốc gia có các tài liệu quy định về chuyển giá đã tăng từ 4 lên hơn 80 ([Cooper và cộng sự, 2017](#)). Các luật định này chủ yếu dựa trên nguyên tắc giá thị trường (arm's length principles). [OECD \(2012\)](#) chỉ ra rằng nguyên tắc này đã được áp dụng cho các giao dịch quốc tế ở 41 nước được khảo sát, và cho các giao dịch trong nội bộ quốc gia ở 26/41 nước. Nguyên tắc giá thị trường quy định các giao dịch giữa các bên liên quan phải phù hợp với giao dịch giữa hai bên độc lập trong những trường hợp tương tự ([Hines Jr, 1996](#), [Barry, 2005](#) và [Cooper và cộng sự, 2017](#)). Nói cách khác, giá giao dịch nội

bộ phải giống với giá thanh toán trong các giao dịch giữa các bên không liên quan. Việc áp dụng các quy định/lệnh định về giá chuyển nhượng có tác động làm giảm hành vi dịch chuyển lợi nhuận của các công ty đa quốc gia. Kết quả này được ủng hộ bởi [Beer và Loeprick \(2015\)](#) khi nghiên cứu dựa trên bộ cơ sở dữ liệu ORBIS, và [Riedel công sự \(2015\)](#) và [Marques và Pinho \(2016\)](#) khi nghiên cứu các công ty đa quốc gia ở châu Âu.

Tuy nhiên, áp dụng nguyên tắc giá thị trường cũng có những hạn chế nhất định do cần quá nhiều thông tin để đưa ra sự so sánh. Một số giao dịch không tồn tại hoặc không có bên thứ ba giao dịch để xác định mức giá so sánh, hoặc các tài sản vô hình, ví dụ như bản quyền sáng chế, rất khó để định giá ([Hines, 1996](#); [Barry, 2005](#); và [Cooper và cộng sự, 2017](#)). [Cooper và cộng sự \(2017\)](#) cũng cho rằng việc thực hiện nguyên tắc này ở các nước đang phát triển sẽ gặp nhiều bất lợi hơn so với các nước phát triển do những khó khăn trong năng lực và thông tin.

Định vị chiến lược quyền sở hữu trí tuệ (Strategic Location of Intellectual Properties)

Các doanh nghiệp có xu hướng đặt các công ty con/chi nhánh của mình tại những nước mà doanh nghiệp có thể tối đa hóa được lợi nhuận. [Devereux \(1998\)](#) khi phân tích các doanh nghiệp Mỹ đặt cơ sở ở châu Âu đã chỉ ra rằng, thuế suất hữu hiệu trung bình của quốc gia có mối quan hệ ngược chiều với quyết định chọn quốc gia đó để đặt chi nhánh. Việc lựa chọn vị trí chiến lược liên quan đến quyền sở hữu trí tuệ cũng được các doanh nghiệp cân nhắc theo nguyên tắc này.

Việc khai thác quyền sở hữu trí tuệ đem lại thu nhập cho các doanh nghiệp, thông qua nhiều hoạt động như tiến hành đầu tư nghiên cứu và phát triển (R&D), tài trợ cho hoạt động R&D, thương mại hóa, cung cấp hoặc bán các sản phẩm từ hoạt động R&D. Khi các hoạt động này diễn ra ở nhiều quốc gia, như thường thấy đối với các công ty đa quốc gia, thì lợi nhuận phải được phân bổ về từng quốc gia riêng biệt để tính thuế.

Lợi nhuận từ việc khai thác quyền sở hữu trí tuệ sẽ được phân bổ theo hướng tăng lợi nhuận ở các quốc gia có mức thuế thấp và giảm ở các quốc gia có mức thuế cao. Trong nhiều trường hợp, lợi nhuận được chuyển ra khỏi quốc gia nơi mà hoạt động R&D được tiến hành ([Griffith và cộng sự, 2014](#)). Có một số cách thức mà các công ty đa quốc gia thực hiện nhằm phân phối lợi nhuận giữa các chi nhánh thuộc các quốc gia khác nhau của mình. Thứ nhất, chi nhánh đặt ở quốc gia có mức thuế thấp tài trợ cho hoạt động R&D được tiến hành ở quốc gia có mức thuế cao, và lợi nhuận từ hoạt động R&D sẽ chuyển về chi nhánh ở quốc gia có thuế thấp. Thứ hai, hai chi nhánh sẽ có thỏa thuận về chia sẻ chi phí, trong đó quy định rõ sự phân chia về lợi nhuận, chi phí cũng như rủi ro của dự án R&D giữa các chi nhánh. Thông thường, các thỏa thuận sẽ được thiết kế theo hướng sao cho quyền khai thác lợi nhuận thuộc về chi nhánh ở nước có mức thuế thấp ([Griffith và cộng sự, 2014](#)). Thứ ba, chi nhánh ở quốc gia có mức thuế cao tiến hành hoạt động R&D và bán quyền sở hữu trí tuệ cho chi nhánh ở quốc gia có mức thuế thấp với mức giá nội bộ rất thấp. Thứ tư, chi nhánh ở quốc gia có mức thuế cao cấp phép cho chi nhánh ở quốc gia có mức thuế thấp khai thác quyền sở hữu trí tuệ và nhận lại tiền bản quyền. Tuy nhiên, chi nhánh ở quốc gia có mức thuế thấp sau khi khai thác sẽ bán lại

sản phẩm hoàn thiện của hoạt động R&D cho chi nhánh kia với mức giá cao hơn. Như vậy, phần lớn lợi nhuận sẽ vẫn nằm ở quốc gia có mức thuế thấp ([Graetz và Doud, 2013](#)).

Ví dụ, công ty đa quốc gia Delta sản xuất và tiếp thị các sản phẩm tiêu dùng dựa trên công nghệ. Chi nhánh Delta ở Mỹ chịu trách nhiệm R&D và phát triển sản phẩm mới. Khi sản phẩm gần như hoàn thành, Delta ở Mỹ cấp phép cho chi nhánh Delta ở Hà Lan khai thác quyền sở hữu trí tuệ và thu được tiền bản quyền. Do sản phẩm chưa hoàn thiện nên Delta Hà Lan có thể giảm được tiền bản quyền trả cho Delta Mỹ. Delta Hà Lan chỉ cần đầu tư rất ít cho R&D để hoàn thiện sản phẩm, sau đó bán lại sản phẩm cho Delta Mỹ và các chi nhánh khác. Phần lợi nhuận đáng kể từ hoạt động R&D sẽ ở Hà Lan, nơi mà nó chỉ bị đánh thuế 5% do chính sách ưu đãi thuế. Hầu như tất cả chi phí R&D sẽ do Delta Mỹ chịu, khiến cho lợi nhuận của Delta Mỹ giảm xuống ([Graetz và Doud, 2013](#)).

Việc lựa chọn vị trí chiến lược liên quan đến quyền sở hữu trí tuệ của doanh nghiệp chịu ảnh hưởng của một số các nhân tố. Chính sách thuế nơi mà thu nhập từ hoạt động này bị chịu thuế là một trong những yếu tố quyết định. Chính sách thuế càng ưu đãi thì doanh nghiệp càng có xu hướng lựa chọn quốc gia này ([Griffith và cộng sự, 2014](#) và [Cantwell và Mudambi, 2000](#)). Ngoài ra, nghiên cứu các chi nhánh ở 74 nước của công ty đa quốc gia Nhật và Mỹ cho thấy các nước có quy mô thị trường trong nước lớn, có nguồn nhân lực dồi dào, có kỹ năng và được đào tạo và có trình độ công nghệ có xu hướng hấp dẫn các công ty đa quốc gia lựa chọn hơn. Việc thiếu các chính sách bảo vệ bằng sáng chế hoặc hạn chế thương mại không ảnh hưởng đến sự lựa chọn của các công ty đa quốc gia ([Kumar, 2001](#)).

Việc lựa chọn địa điểm chiến lược cho hoạt động R&D của các công ty đa quốc gia gây áp lực cho các quốc gia có mức thuế cao. Để hạn chế việc và di chuyển bằng sáng chế, các quốc gia như Tây Ban Nha và Ý đưa ra các luật định liên quan đến khấu trừ thuế với tiền bản quyền. Theo đó, tiền bản quyền dù phát sinh ở nước ngoài vẫn phải chịu thuế ở quốc gia mẹ. Chính phủ Đức năm 2008 đưa ra quy định về việc một phần thu nhập tương lai được tạo ra từ các tài sản vô hình và phát minh sáng chế được phát triển ở Đức, dù sau đó được dịch chuyển ra nước ngoài vẫn phải nộp thuế ở Đức. Các chính sách này sẽ làm giảm động cơ tối thiểu hóa nghĩa vụ thuế của các công ty đa quốc gia ([Karkinsky và Riedel, 2012](#)). Thêm vào đó, một số quốc gia ở châu Âu đã đưa ra chế độ các hộp sở hữu trí tuệ (Intellectual Property Box Regime – hộp IP). Theo chế độ này, mức thuế suất hữu hiệu mà doanh nghiệp phải trả cho các thu nhập từ bằng sáng chế và các hình thức sở hữu trí tuệ khác được giảm một cách rõ rệt. Ở Trung Quốc một chính sách tương tự đã được đưa ra và ở Mỹ, luật định liên quan đến việc này đang được đưa lên Quốc hội xem xét ([Evers và cộng sự, 2015](#)). Việc giảm thuế suất hữu hiệu của doanh nghiệp nhờ các hộp IP làm cho các quốc gia này trở thành một địa điểm hấp dẫn để thu được lợi nhuận từ quyền sở hữu trí tuệ. Nghiên cứu của [Griffith và cộng sự \(2014\)](#) về các công ty đa quốc gia ở 14 nước châu Âu cũng chỉ ra các hộp IP thực sự thu hút bằng sáng chế và những đối tượng phản ứng nhanh với thuế. Tuy nhiên, hiệu quả của các hộp IP này vẫn còn nhiều tranh luận khi [Evers và cộng sự \(2015\)](#) cho rằng các công ty đa quốc gia có thể chỉ lựa chọn các quốc gia có chế độ hộp IP làm địa điểm trên giấy tờ chứ không thực sự tiến hành hoạt động

R&D ở đây. Hầu hết các quốc gia khác ở châu Âu, trừ Bỉ, Hà Lan, Tây Ban Nha và Bồ Đào Nha, quy định chỉ cần các bằng sáng chế đã đạt được là đủ tiêu chuẩn của hợp IP. Đây chính là lỗ hổng để các doanh nghiệp lợi dụng để hưởng giảm thuế mà không cần tiến hành các hoạt động R&D trong thực tế.

Chuyển nợ quốc tế (International Debt Shifting)

Các công ty đa quốc gia, với đặc điểm là có chi nhánh ở nhiều quốc gia có khả năng phân bổ nợ nội bộ giữa các chi nhánh và công ty con của mình. Ở hầu hết các quốc gia, tiền lãi vay được khấu trừ khỏi thuế thu nhập doanh nghiệp. Do đó, các công ty này có thể giảm nghĩa vụ thuế thông qua các khoản vay liên công ty. Cụ thể, các công ty đa quốc gia dịch chuyển nợ từ chi nhánh ở quốc gia có thuế thấp, sang chi nhánh ở quốc gia có thuế cao để hưởng mức giảm trừ tiền lãi cao ở các nước có thuế cao ([Jog và Tang, 2001](#)).

Sự chênh lệch thuế suất giữa các quốc gia tạo động cơ cho các chi nhánh thuộc quốc gia có mức thuế cao vay tiền từ các chi nhánh ở nước có thuế thấp (sử dụng nợ nội bộ), hoặc các chi nhánh ở nước có thuế cao vay vốn từ bên ngoài ([Beer và cộng sự, 2018](#) và [Buettner và Wamser, 2013](#)). Việc dịch chuyển nợ giữa các chi nhánh ở các quốc gia khác nhau có thể làm giảm nghĩa vụ thuế trong khi tổng nợ của cả công ty có thể không bị ảnh hưởng. Khuyến khích vay nợ ở một quốc gia sẽ làm tăng việc sử dụng đòn bẩy tài chính ở quốc gia đó, đồng thời làm giảm đòn bẩy tài chính ở quốc gia khác ([Huizinga và cộng sự, 2008](#)).

Nhiều bằng chứng thực nghiệm cho thấy có sự tồn tại mối quan hệ thuận chiều giữa thuế suất của quốc gia mẹ với mức độ sử dụng nợ nội bộ. Sử dụng bộ dữ liệu cấp độ vi mô của các công ty đa quốc gia ở Đức từ năm 1996 đến 2005, [Buettner và Wamser \(2013\)](#) chứng minh rằng ở các quốc gia mẹ nếu thuế suất tăng thêm 10 điểm phần trăm thì tỷ lệ nợ/vốn của tăng thêm 2,1 điểm phần trăm. [Huizinga, Laeven và Nicodeme \(2008\)](#) phân tích các công ty đa quốc gia ở 32 nước châu Âu trong giai đoạn 1994 – 2003 và chỉ ra rằng mức độ sử dụng nợ nội bộ không chỉ có mối quan hệ thuận chiều với thuế suất của quốc gia mẹ mà còn tỷ lệ thuận với sự chênh lệch giữa thuế suất quốc gia mẹ và nước sở tại. Quan điểm này cũng được [Buettner và Wamser \(2013\)](#) ủng hộ khi phân tích các công ty đa quốc gia Đức có chi nhánh trên hơn 100 quốc gia trong khoảng thời gian 10 năm.

Ngoài ra, việc sử dụng nợ nội bộ cũng bị tác động bởi thuế suất của nước sở tại. Nợ nội bộ được sử dụng nhiều hơn bởi các công ty đa quốc gia có chi nhánh ở các nước có mức thuế thấp ([Buettner và Wamser, 2013](#)). [Fuest và cộng sự \(2011\)](#) khi phân tích số liệu của các doanh nghiệp Đức có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài cho thấy các chi nhánh của công ty đa quốc gia có xu hướng vay nợ nội bộ nhiều hơn khi thuế suất phổ thông ở quốc gia cư trú tăng lên. Tuy nhiên, thuế suất tăng ở các nước đang phát triển sẽ làm các công ty sử dụng vay nợ như lá chắn thuế nhiều hơn so với ở các nước phát triển. Nếu thuế thu nhập doanh nghiệp tăng thêm 10 điểm phần trăm thì tỷ lệ nợ/tài sản của các chi nhánh ở quốc gia phát triển tăng thêm 1,09 điểm phần trăm, trong khi tỷ lệ này ở các chi nhánh thuộc quốc gia đang phát triển là 3,26 điểm phần trăm.

Để hạn chế việc các công ty đa quốc gia trốn tránh nghĩa vụ thuế thông qua dịch chuyển các khoản vay giữa các chi nhánh và bảo vệ cơ sở thuế (tax bases), hầu hết các nước đã thực hiện quy tắc vốn mỏng (Thin capitalization rules). Mục tiêu của quy tắc này liên quan đến quy định khấu trừ chi phí lãi của các khoản vay nội bộ khỏi thu nhập chịu thuế của các công ty đa quốc gia. Quy tắc này có thể quy định mức khấu trừ dựa theo cấu trúc nợ (Quy tắc bến cảng an toàn – safe harbor rules) hoặc theo tỷ lệ tương quan giữa chi phí lãi vay và lợi nhuận (Quy tắc tước bỏ thu nhập – earning stripping rules). Nếu nợ của các công ty vượt quá các tiêu chuẩn của quy tắc vốn mỏng, các khoản chi phí lãi vay sẽ không được khấu trừ thuế. Như vậy, với quy tắc này, chính phủ có thể ngăn cản các công ty đa quốc gia phụ thuộc nhiều vào vay nợ.

Đức là quốc gia áp dụng quy tắc này từ năm 1994. Giai đoạn từ 1994 đến 2007, luật thuế ở Đức áp dụng theo quy tắc bến cảng an toàn (Safe harbor rules), từ chối giảm trừ thuế cho các khoản chi trả lãi vay nếu tỷ lệ nợ trên vốn chủ sở hữu vượt quá một tỷ lệ nhất định theo quy định. Bắt đầu từ năm 2008, Đức đã chuyển sang sử dụng quy tắc tước bỏ thu nhập (Earning stripping rules). Theo đó, chi phí lãi vay ròng nếu vượt quá 30% EBITDA của công ty sẽ không được khấu trừ khỏi cơ sở thuế ([Ruf và Schindler, 2015](#)). Nghiên cứu của [Buettner và cộng sự \(2012\)](#) và [Buslei và Simmler \(2012\)](#) đều chỉ ra rằng, dù thay đổi quy định thuế thì quy tắc vốn mỏng vẫn có tác động làm giảm tỷ lệ nợ của các công ty đa quốc gia ở Đức.

Một chính sách khác mà các chính phủ có thể áp dụng là quy tắc chi nhánh do nước ngoài kiểm soát (Controlled Foreign Corporation – CFC). Tại Đức, quy tắc CFC loại bỏ nguyên tắc miễn trừ thuế cho các khoản thu nhập thụ động (như tiền lãi) của các công ty, do đó các khoản thu nhập này đều bị chịu thuế mà không cần xét đến nơi phát sinh thu nhập ([Buettner và Wamser, 2013](#) và [Ruf và Schindler, 2015](#)). Điều này làm triệt tiêu động lực của các công ty đa quốc gia lợi dụng chênh lệch về thuế suất giữa các quốc gia mà nó kinh doanh.

Lợi dụng hiệp ước thuế (Tax Treaty Shopping)

Lợi dụng hiệp ước thuế là hình thức tránh thuế đặc biệt của các tập đoàn đa quốc gia. Nó liên quan đến việc các doanh nghiệp chuyển hướng nguồn vốn đầu tư hoặc gián tiếp hoặc trực tiếp nước ngoài (FDI) qua một nước thứ ba để đạt được thuế khấu trừ (withholding tax) theo các hiệp ước thuế đã cam kết. Hầu hết các quốc gia thường có hiệp ước thuế trên cơ sở song phương nhằm tránh đánh thuế hai lần lên khoản thu nhập có nguồn gốc nước ngoài của doanh nghiệp. Khi các công ty đa quốc gia lợi dụng hiệp ước thuế, họ có thể đạt được lợi ích thuế ở nước sở tại mà vốn dĩ họ không được hưởng ([Weyzig, 2013](#); [Kandev, 2009](#); [Weichenrieder và Mintz, 2008](#); và [Davies, 2004](#)).

Giả sử một công ty mẹ ở quốc gia A muốn thành lập công ty con tại quốc gia B. Nếu công ty con ở B có lợi nhuận và chuyển một phần lợi nhuận này về công ty mẹ ở A, thì khoản thu nhập này phải chịu mức thuế thu nhập doanh nghiệp là 15%. Tuy nhiên, cả quốc gia A và B đều ký hiệp định thuế song phương với quốc gia C, trong đó quy định mức thuế áp dụng cho các khoản thu nhập của doanh nghiệp là 5%. Khi đó, công ty mẹ ở A thay vì đầu tư trực tiếp sang quốc gia B sẽ thành lập công ty con ở C trước. Sau đó công ty con ở C mới tiến hành đầu tư sang quốc gia B. Như vậy, các khoản thu nhập phát sinh sẽ chịu mức thuế thấp hơn so với

mức thuế 15% như trường hợp ban đầu. Xét trên khía cạnh tổng thể, nghĩa vụ thuế của công ty sẽ giảm xuống.

Mức thuế suất cao khiến các doanh nghiệp có động cơ dịch chuyển dòng vốn của mình sang nước thứ ba. [Weichenrieder và Mintz \(2008\)](#) khi phân tích số liệu của Đức đã chỉ ra rằng, nếu thuế đánh vào cổ tức mà công ty con ở quốc gia sở tại trả cho công ty mẹ ở mức cao thì xác suất các công ty sử dụng một tổ chức ống dẫn (conduit) sẽ cao hơn trong trường hợp không có thuế. Một kết quả tương đồng cũng được đưa ra trong nghiên cứu của [Weyzig \(2013\)](#) khi phân tích trường hợp Hà Lan. Việc giảm thuế sẽ làm thay đổi dòng vốn FDI ra và vào Hà Lan. Cụ thể, việc chuyển hướng FDI sang Hà Lan sẽ cao hơn nếu cả quốc gia mẹ và quốc gia sở tại đều có hiệp ước thuế với Hà Lan, và thấp hơn nếu hai quốc gia này có hiệp ước thuế trực tiếp với nhau.

Sự khác biệt về thuế suất giữa các quốc gia làm nảy sinh việc lợi dụng hiệp ước thuế. Khi tồn tại hiện tượng này, cả quốc gia mẹ và quốc gia sở tại đều tìm cách ngăn chặn, đặc biệt là quốc gia sở tại ([Davies, 2004](#)). Theo [Arel-Bundock, V. \(2017\)](#), khi các chính phủ giảm thuế song phương với nhau, điều này sẽ hạn chế việc các công ty đa quốc gia sử dụng tổ chức ống dẫn qua nước thứ ba để giảm nghĩa vụ thuế.

Hoãn thuế (Tax Deferral)

Trong một số hệ thống thuế, như của Mỹ, Anh hoặc Nhật (đến trước năm 2009), lợi nhuận của các chi nhánh của công ty đa quốc gia được phép hoãn thuế, nghĩa là chỉ khi khoản lợi nhuận này chuyển về quốc gia mẹ thì mới phải thực hiện nghĩa vụ thuế ([Hines Jr, 1999](#); [Altshuler và Grubert, 2003](#); và [Egger và cộng sự, 2015](#)). Khi các chi nhánh nước ngoài của công ty đa quốc gia có lợi nhuận, công ty đa quốc gia sẽ đứng trước hai lựa chọn cho khoản lợi nhuận này. Một là chuyển khoản cổ tức, tương ứng với sự góp vốn của công ty mẹ với chi nhánh, về công ty mẹ. Hai là giữ lại phần lợi nhuận này ở nước ngoài. Việc chuyển trả cổ tức trực tiếp cho công ty mẹ (direct dividend remittances) sẽ là một lựa chọn tốn kém, đứng trên góc độ thuế vì các khoản này sẽ bị đánh thuế ở quốc gia mẹ. Trong nhiều trường hợp, mức thuế này cao hơn so với mức thuế ở các nước đặt chi nhánh. Trong khi nếu chọn giữ lợi nhuận lại, các công ty đa quốc gia có thể tránh được gánh nặng thuế ở quốc gia mẹ. Như vậy, chính sách hoãn thuế này khiến các công ty đa quốc gia có xu hướng tránh thực hiện nghĩa vụ thuế đối với các khoản thu nhập nước ngoài bằng cách giữ chúng lại ở các nước có mức thuế thấp hơn. [Hasegawa và Kiyota \(2017\)](#) chỉ ra trước năm 2009, các công ty đa quốc gia của Nhật giữ phần lớn lợi nhuận kiếm được từ các chi nhánh ở nước ngoài vì nếu phần lợi nhuận này được chuyển về Nhật thì sẽ phải chịu mức thuế rất cao, lên đến 40%.

Giả sử một chi nhánh nước ngoài của công ty đa quốc gia Mỹ kiếm được khoản lợi nhuận 500\$. Mức thuế suất ở nước sở tại là 20%. Như vậy, chi nhánh sẽ đóng 100\$ cho nước sở tại. Phần thu nhập còn lại có hai trường hợp. Nếu toàn bộ phần còn lại của thu nhập, 400\$ được chuyển về Mỹ, phần thu nhập này sẽ chịu mức thuế theo quy định của Mỹ. Nếu chi nhánh chỉ chuyển về Mỹ 100\$ và giữ lại phần còn lại, tương ứng với 300\$ để tái đầu tư. Khi đó, công ty mẹ tại Mỹ sẽ chỉ nộp thuế trên 100\$ lợi nhuận hồi hương, thậm chí được khấu trừ phần thuế

đã được chi nhánh nước ngoài nộp tại nước sở tại. Khoản thu nhập 300\$ giữ lại ở nước ngoài sẽ chưa phải thực hiện nghĩa vụ thuế tại Mỹ cho đến khi nó được chuyển về Mỹ ([Hines Jr, 1999](#)).

Có một số phương thức để các công ty đa quốc gia giữ lại thu nhập ở các chi nhánh nước ngoài, sau đó hồi hương về quốc gia mẹ để tránh được gánh nặng thuế tại quốc gia mẹ. Thứ nhất, chi nhánh ở nước ngoài có thể đầu tư vào các tài sản thụ động (passive assets) như tiền gửi, sau đó cho công ty mẹ vay lại. Như vậy, thu nhập kiếm được từ chi nhánh nước ngoài sẽ được chuyển về quốc gia mẹ dưới dạng vốn vay mà không phải chịu thuế. Thứ hai, chi nhánh ở quốc gia thuế thấp có thể đem khoản thu nhập kiếm được để đầu tư vào chi nhánh nước ngoài liên quan có mức thuế suất cao hơn. Một cách tương tự là các chi nhánh ở quốc gia có thuế thấp sẽ cho các chi nhánh ở nước có thuế cao vay. Các chi nhánh ở nước có thuế cao có thể chuyển phần doanh thu của mình về quốc gia mẹ có mức thuế hồi hương thấp, hoặc không phải chịu thuế hồi hương do ưu đãi thuế (credits) sẵn có. Thứ ba, công ty đa quốc gia sử dụng một chi nhánh ở nước có thuế suất cao làm chủ đầu tư cấp bậc cao hơn để tiến hành rút vốn cho chi nhánh ở nước có thuế suất thấp. Quốc gia có mức thuế cao nên có chính sách miễn giảm thuế hoặc áp dụng hệ thống thuế quốc gia (territorial tax system), theo đó bất kỳ khoản thu nhập/cổ tức mà chi nhánh đặt ở quốc gia này thu được từ chi nhánh có thuế thấp không bị chịu thêm thuế ở nước sở tại. Khi chi nhánh có thuế thấp hồi hương thu nhập về quốc gia mẹ thông qua chi trả cổ tức cho chi nhánh cấp bậc cao hơn, khoản cổ tức này sẽ được hưởng tín dụng thuế (credits) bao gồm cả thuế suất của cả hai chi nhánh ([Altshuler và Grubert, 2003](#)).

Mỹ là quốc gia đầu tiên đưa ra luật CFC từ năm 1962 nhằm hạn chế việc hoãn thuế với các khoản thu nhập thụ động hoặc các khoản thu nhập có tính lưu động cao. Theo đó, thuế sẽ được áp dụng ngay với các khoản thu nhập nhất định được quy định trong điều khoản phụ F. Sau đó, luật CFC được áp dụng ở nhiều quốc gia thuộc OECD với mục tiêu quan trọng nhất là ngăn chặn việc trì hoãn thuế ([Avi-Yonah và Sartori, 2011](#)). Một số nghiên cứu chỉ ra rằng thay đổi hệ thống sẽ có khả năng hạn chế được việc hoãn thuế của các công ty đa quốc gia. [Egger và công sự \(2015\)](#) phân tích trên mẫu các công ty đa quốc gia của Anh hoạt động trên 29 quốc gia châu Âu trước và sau năm 2009 khi Anh tiến hành thay đổi hệ thống thuế. Khi chuyển từ hệ thống tín dụng thuế sang miễn giảm thuế, các chi nhánh nước ngoài có xu hướng hồi hương cổ tức nhiều hơn. Tuy nhiên, [Hasegawa và Kiyota \(2017\)](#) cho rằng, tác động của việc thay đổi hệ thống thuế này đến hành vi của các công ty đa quốc gia là không thống nhất khi sử dụng dữ liệu khảo sát các công ty đa quốc gia ở Nhật từ 2007 đến 2013. Cụ thể, các công ty đa quốc gia của Nhật đã giữ lại một lượng lớn lợi nhuận ở nước ngoài từ những năm trước có xu hướng hồi hương cổ tức nhiều hơn, nhất quán với kết luận của [Egger và công sự \(2015\)](#). Tuy nhiên, sự thay đổi về hồi hương cổ tức của các chi nhánh ở các quốc gia có thuế thấp trước sự thay đổi của thuế là không rõ ràng.

Đảo ngược công ty (Corporate Inversions)

Đảo ngược công ty liên quan đến việc một công ty đa quốc gia chuyển trụ sở công ty từ quốc gia có thuế cao sang quốc gia có thuế thấp hơn thông qua hình thức sáp nhập. Các chi

nhánh của công ty ở nước ngoài sẽ mua cổ phần của công ty mẹ. Giao dịch này có tác động làm đảo ngược cấu trúc của công ty khi chi nhánh sẽ trở thành công ty mẹ, còn công ty mẹ trước đây sẽ trở thành công ty con của chi nhánh ngày xưa. Điều này sẽ đảo ngược dòng thu nhập và cổ tức. Trước khi tiến hành đảo ngược, cổ tức nhận được từ chi nhánh nước ngoài sẽ được chuyển về công ty mẹ. Tuy nhiên, sau khi tiến hành, cổ tức của công ty mẹ ngày xưa và cổ tức thu được từ hoạt động của chi nhánh nước ngoài, sẽ thuộc về chi nhánh nước ngoài, nay là công ty mẹ mới ([Contractor, 2016](#) và [Desai và Hines Jr, 2002](#)).

Động cơ chủ yếu khiến cho các công ty đa quốc gia tiến hành đảo ngược là để giảm nghĩa vụ thuế. [Desai và Hines Jr \(2002\)](#) chỉ ra rằng khi các công ty đa quốc gia Mỹ trở thành công ty thuộc sở hữu của nước ngoài, các công ty này có thể tránh được mức thuế đánh vào khoản thu nhập nước ngoài trước đây. Theo quy định của Mỹ, các khoản thu nhập của chi nhánh nước ngoài đều phải thực hiện nghĩa vụ thuế. Do đó, khi trở thành công ty nước ngoài, các khoản thu nhập này không phải chịu mức thuế suất của Mỹ nữa. Điều này đặc biệt quan trọng khi mức thuế suất của Mỹ cao hơn nhiều so với các quốc gia khác. Quan điểm này được ủng hộ bởi [Webber \(2010\)](#) và [Contractor \(2016\)](#). [Seida và Wempe \(2004\)](#) tiến hành phân tích 12 công ty tiến hành đảo ngược và chỉ ra rằng thuế suất hữu hiệu của những công ty này giảm xuống đáng kể sau khi đảo ngược. Như vậy, nhằm giảm nghĩa vụ thuế thì các doanh nghiệp có xu hướng lựa chọn các quốc gia có hai đặc điểm là thuế thu nhập doanh nghiệp thấp và áp dụng hệ thống thuế lãnh thổ (a territorial tax system) cho phép các khoản thu nhập nước ngoài không bị đánh thuế để tiến hành đảo ngược ([Marples và Gravelle, 2014](#)).

Trường hợp của công ty đa quốc gia Stanley ở Mỹ cho thấy ảnh hưởng của thuế suất đến quyết định của công ty. Vào tháng 8 năm 2002, Stanley thông báo sẽ trở thành công ty ở Bermuda và sở hữu lại công ty mẹ ở Mỹ trước đây. Các hoạt động nước ngoài của Stanley vẫn thuộc sở hữu của Mỹ nhưng sẽ được bán cho công ty thuộc Bermuda, từ đó xóa bỏ quyền sở hữu của Mỹ đối với các hoạt động này. Công ty ở Bermuda sẽ được quản lý và kiểm soát ở quốc gia Barbados nhằm hưởng các lợi thế về miễn giảm thuế từ hiệp định thuế giữa Mỹ và Barbados. Chủ tịch John Trani phát biểu rằng, việc cấu trúc lại công ty sẽ làm thuế suất hữu hiệu của công ty giảm đi từ 7 đến 9 điểm phần trăm so với mức thuế 32% hiện tại ([Desai và Hines Jr, 2002](#)).

Phân tích kỹ hơn, [Desai và Hines Jr \(2002\)](#) cho rằng các công ty lớn, với lượng tài sản nước ngoài lớn và những công ty có khoản nợ đáng kể có xu hướng chuyển ra nước ngoài nhiều hơn. Khi tiến hành việc này, doanh nghiệp có thể hưởng các lợi thế về thuế trên ba khía cạnh. Thứ nhất, các nguồn thu nhập nước ngoài không còn là đối tượng chịu thuế của Mỹ. Thứ hai, các lợi ích thuế trên các khoản lợi thu được từ vốn ở cấp doanh nghiệp và cổ đông. Thứ ba, có nhiều cơ hội để tái phân bổ lợi nhuận trên toàn thế giới theo hướng có lợi về thuế hơn.

Mỹ đã ban hành một điều khoản chống đảo ngược công ty vào năm 2004. Theo đó, nếu một công ty Mỹ tiến hành đảo ngược công ty và để công ty nước ngoài trở thành công ty mẹ, thì sẽ vẫn bị coi là công ty của Mỹ hoặc bị từ chối miễn giảm thuế nếu công ty mẹ cũ đóng góp cổ phần vào công ty mới ở một mức nhất định. Chính phủ Mỹ tiếp tục ban hành các điều chỉnh

vào năm 2014. Theo đó, các quy định này giải quyết hai vấn đề của việc đảo ngược công ty, bao gồm giới hạn việc tiếp cận thu nhập của các chi nhánh ở Mỹ và ngăn chặn các biện pháp kỹ thuật trong giao dịch nhằm giảm tỷ lệ cổ phần đóng góp của chi nhánh Mỹ với công ty mẹ nước ngoài ([Marples và Gravelle, 2014](#)).

[Marples và Gravelle \(2014\)](#) cho rằng Mỹ có hai lựa chọn chính sách để hạn chế xu thế chuyển dịch của công ty đa quốc gia. Thứ nhất là tiến hành cải cách chung về thuế và đưa ra các quy định cụ thể để đối phó với việc sáp nhập quốc tế vì động cơ thuế. Mặc dù giảm thuế có thể làm giảm động cơ đảo ngược công ty, tuy nhiên sẽ rất khó để giảm thuế suất xuống mức cần thiết để ngăn chặn sự đảo ngược do các ảnh hưởng tiêu cực đến doanh thu thuế. Thứ hai là chuyển sang hệ thống thuế lãnh thổ (Territorial tax system). Tuy nhiên, đề xuất này có thể làm gia tăng việc dịch chuyển lợi nhuận của các công ty đa quốc gia.

TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ TRONG THẾ GIỚI 4.0

Công nghiệp 4.0 là một sáng kiến được đưa ra bởi chính phủ Đức năm 2011 và được phát triển ở các nước khác như Bắc Mỹ năm 2012, Pháp và Trung Quốc năm 2015. Mục đích của sáng kiến này là chuyển đổi công nghệ sản xuất thông qua số hóa và khai thác các tiềm năng công nghệ mới. Theo nghĩa rộng, công nghiệp 4.0 đề cập đến việc áp dụng một nhóm các công nghệ trong sản xuất và các hoạt động hỗ trợ liên quan. Nói hẹp hơn, công nghệ 4.0 đề cập đến việc áp dụng các hệ thống không gian mạng thực – ảo (Cyber – physical system) để số hóa sản xuất ([Kagermann và cộng sự, 2013](#) và [Szalavetz, 2017](#)).

Nền kinh tế sử dụng công nghệ 4.0, hay còn gọi là nền kinh tế số. Các doanh nghiệp trong nền kinh tế số chủ yếu dựa vào các tài sản vô hình. Các doanh nghiệp sẽ dùng internet và các nguồn tiếp cận mở và triển khai theo yêu cầu của khách hàng cuối cùng ([Olbert và Spengel, 2017](#)). Ngoài ra, các doanh nghiệp cũng có thể sử dụng các giao dịch mạng để tránh việc thiết lập các cơ sở hữu hình ở một địa điểm cụ thể. Giới hạn về biên giới quốc gia và các khu vực địa lý bị xóa bỏ trong nền kinh tế này ([Peng, 2016](#)). Sản phẩm bắt nguồn từ rất nhiều các nhà cung cấp và hàng hóa có thể được vận chuyển từ nhiều quốc gia khác nhau.

Nền kinh tế kỹ thuật số sinh ra những mô hình kinh doanh mới như: (i) thương mại điện tử để bán hàng hóa và dịch vụ; (ii) dịch vụ thanh toán giữa người mua và người bán, sử dụng các dịch vụ trung gian hoặc các giao dịch ngân hàng xử lý ngay lập tức; (iii) quảng cáo trực tuyến sử dụng internet như một phương tiện để cung cấp thông tin đến khách hàng; (iv) điện toán đám mây, sử dụng tài nguyên ảo để cung cấp các dịch vụ như lưu trữ, máy tính, quản lý kỹ thuật số ([Peng, 2016](#)). Ví dụ điển hình của mô hình kinh doanh này là Google.

Với đặc điểm giảm sự hiện diện vật lý của doanh nghiệp, tầm quan trọng và tính di động ngày càng tăng của tài sản vô hình và mức độ tích hợp cao của chuỗi giá trị, nền kinh tế kỹ thuật số, cùng với sự phát triển của các công ty số (Digital company) tạo ra những thách thức lớn với hệ thống thuế quốc tế ([Olbert và Spengel, 2017](#)). Thứ nhất, các doanh nghiệp có thể giảm được nghĩa vụ thuế ở nước sở tại. Theo luật thuế truyền thống, nếu doanh nghiệp nước ngoài thành lập một cơ sở thường trú tại một quốc gia và tiến hành hoạt động kinh doanh thì

phải có nghĩa vụ nộp thuế. Tuy nhiên, nền kinh tế kỹ thuật số lại làm suy yếu mối liên kết giữa các hoạt động kinh tế và địa điểm cụ thể. Các doanh nghiệp có thể tiến hành hoạt động thông qua máy chủ và sử dụng kết nối internet của các sản phẩm và dịch vụ kỹ thuật số để tiến hành giao dịch. Vì trang web và các máy chủ không tạo thành điểm giao tiếp vật lý, do đó, không xác lập cơ sở thường trú. Do vậy, các luật thuế truyền thống không thể áp dụng đối với các khoản thu nhập được tạo ra thông qua phương pháp này. Kết quả là, các công ty đa quốc gia không phải thực hiện nghĩa vụ thuế ở nước sở tại mà không vi phạm luật thuế quốc tế. Thứ hai, các doanh nghiệp loại bỏ hoặc giảm bớt nghĩa vụ thuế ở quốc gia mẹ bằng cách dịch chuyển các tài sản vô hình có giá trị sang nước có chế độ thuế thấp, thông qua các kênh chuyển giá. Thứ ba, các doanh nghiệp có thể lợi dụng các hiệp ước ưu đãi thuế thông qua việc đặt những công ty vỏ bọc ở nước thứ ba ([Olbert và Spengel, 2017](#) và [Peng, 2016](#)).

Xét trường hợp công ty Apple. Apple được coi là người khổng lồ công nghệ và là công ty công nghệ có lợi nhuận cao nhất thế giới. Giống như các công ty số như Google, Amazon, Microsoft, lợi nhuận của Apple xuất phát không chỉ từ hàng hóa vật chất mà còn từ tiền bản quyền trí tuệ như bằng sáng chế cho các phần mềm. Việc bán các tài sản vô hình này có thể diễn ra ở bất cứ đâu và giúp cho các công ty số chuyển lợi nhuận về các nước có thuế thấp một cách dễ dàng. Trụ sở chính của Apple đặt tại Cupertino, California. Mức thuế suất doanh nghiệp tại đây là 8,84%. Tuy nhiên, Apple đã tránh được hàng triệu đô la tiền thuế ở California và 20 tiểu bang khác. Một trong cách thức Apple sử dụng là đặt một văn phòng ở thành phố Reno, tiểu bang Nevada cách California 200 dặm. Mức thuế suất ở Nevada là 0%. Thiết lập văn phòng tại Reno chỉ là một trong nhiều phương pháp mà Apple sử dụng để giảm nghĩa vụ thuế trên toàn cầu. Apple là người tiên phong trong việc dịch chuyển lợi nhuận thông qua các công ty con đặt ở những nơi thuế thấp trên thế giới như Ireland, Hà Lan, Luxembourg, v.v. Apple cũng bổ nhiệm các nhân viên bán hàng nước ngoài ở các nước có thuế suất cao thay mặt các chi nhánh ở nước có thuế thấp bán hàng. 70% lợi nhuận của Apple được giữ lại ở nước ngoài, nơi có mức thuế suất thấp hơn nhiều so với việc hồi hương khoản lợi nhuận này. Nếu không có những cách thức này, thì mức thuế suất hữu hiệu mà Apple phải nộp cho chính phủ Mỹ là 9,8% ([Duhigg và Kocieniewski, 2012](#)).

Một ví dụ khác đó là Amazon ở Anh (Amazon UK). Đây là một trong những nhà bán lẻ lớn nhất trên thị trường Anh với mức lợi nhuận hơn 3,3 triệu bảng Anh năm 2015. Tuy nhiên, Amazon UK không đóng thuế cho khoản lợi nhuận này. Quyền sở hữu của Amazon UK đã được chuyển nhượng cho một công ty ở Luxembourg từ năm 2006. Công ty ở Anh hiện thuộc sở hữu của Amazon EU Sarl và hoạt động của Amazon ở Anh chỉ được coi là một doanh nghiệp thực hiện đơn hàng hay tổ chức giao hàng. Tất cả các thanh toán cho sản phẩm được bán trên trang web của Amazon UK đi trực tiếp đến công ty ở Luxembourg ([Griffiths, 2012](#)).

Để xử lý các khó khăn về thuế, các quốc gia và tổ chức thế giới đã có những giải pháp nhất định. OECD và G20 đã đưa ra một dự án cải cách vào năm 2013 được gọi là dự án Chống xói mòn cơ sở thuế và dịch chuyển lợi nhuận (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS). Ý tưởng trung tâm của BEPS là đảm bảo lợi nhuận phải chịu thuế tại nơi diễn ra các hoạt động

kinh tế tạo ra lợi nhuận và tại nơi các giá trị được tạo ra ([OECD, 2014](#)). Dự án đề xuất một số kế hoạch hành động hướng đến thu hẹp khoảng trống giữa chính sách thuế đang có và nền kinh tế số. Ví dụ, trong điều kiện các tài sản vô hình ngày càng quan trọng, tính di động ngày càng tăng cao, và tính hiện diện vật lý của các doanh nghiệp đang giảm xuống, BEPS khuyến nghị các quy định liên quan đến giá chuyển nhượng cần tập trung nhiều hơn vào giá trị tạo ra (Value creation). Mục đích là nhằm đảm bảo lợi nhuận liên quan đến chuyển nhượng và sử dụng các tài sản vô hình phù hợp với các giá trị tạo ra ([OCED, 2013](#)).

Một số các biện pháp liên quan đã được các quốc gia thực hiện. Ví dụ như Anh đưa ra thuế thu nhập chuyển hướng (Diverted Profit Taxes - DPT). Mục tiêu của DPT, phù hợp với BEPS của OECD, là đảm bảo lợi nhuận bị đánh thuế ở Anh phản ánh đầy đủ các hoạt động kinh tế ở đây. Cụ thể, DPT ngăn chặn và chống lại sự chuyển dịch lợi nhuận ra khỏi Anh bởi các công ty lớn, điển hình là các công ty đa quốc gia. Các công ty có thể dịch chuyển lợi nhuận và trốn thuế ở Anh thông qua việc tránh thành lập cơ sở thường trú ở Anh và chuyển nghĩa vụ thuế doanh nghiệp sang cho một công ty nước ngoài, và sử dụng các thỏa thuận và thực thể không mang đầy đủ đặc điểm kinh tế để lợi dụng các sai lệch về thuế. DPT đưa ra mức thuế suất cho lợi nhuận của doanh nghiệp cao hơn so với mức thuế thu nhập doanh nghiệp, để khuyến khích các doanh nghiệp thay đổi hành vi trốn tránh thuế và thực hiện nghĩa vụ thuế phù hợp với các hoạt động kinh tế thực tế diễn ra ở Anh. DPT được áp dụng cho lợi nhuận phát sinh từ ngày 1 tháng 4 năm 2015 ([Devereux và Vella, 2018](#) và [HM Revenue và Customs, 2018](#)).

Úc đưa ra luật thuế chống tránh thuế quốc tế (Multinational Anti – Avoidance Law – MAAL) nhằm đảm bảo các công ty đa quốc gia phải trả phần thuế tương xứng với lợi nhuận mà họ kiếm được từ Úc. MAAL ngăn chặn các công ty đa quốc gia sử dụng các thỏa thuận giả tạo để tránh việc ghi nhận lợi nhuận cho một cơ sở thường trú tại Úc, từ đó không phải thực hiện nghĩa vụ thuế với các khoản thu nhập này ở Úc. Theo MAAL, các công ty được coi là trốn thuế phải trả lại gấp đôi những gì họ nợ cộng thêm lãi suất. MAAL áp dụng với một số các khoản thu nhập phát sinh từ tháng 1 năm 2016 ([Swire, 2018](#) và [Australian Taxation Office, 2018](#)).

Chính phủ Ấn Độ giới thiệu thuế cân bằng (Equalization levy) vào tháng 6 năm 2016 nhằm đánh thuế vào các giao dịch giữa doanh nghiệp với doanh nghiệp trong môi trường quảng cáo số. Thuế cân bằng áp dụng mức thuế 6% cho các giao dịch có giá trị trên 100.000 rupee mỗi năm được chuyển từ các công ty trên lãnh thổ Ấn Độ sang các công ty thương mại điện tử nước ngoài. Đây là một loại thuế trực tiếp, được giữ lại tại thời điểm thanh toán bởi người nhận dịch vụ. Ví dụ một cá nhân thuê Facebook chạy quảng cáo trực tuyến cho hoạt động kinh doanh phải trả cho Facebook 200.000 rupee. Theo thuế cân bằng, giao dịch giữa cá nhân này và Facebook trị giá 212.765,9 rupee. Cá nhân sẽ chi trả 200.000 rupee cho Facebook và giữ lại 12.765,9 rupee tương đương với 6% của giá trị giao dịch (212.765,9) để nộp cho chính phủ Ấn Độ ([The Economic times, 2018](#) và [Cleartax, 2019](#)).

MỘT SỐ CHÍNH SÁCH CHỐNG TRÓN VÀ TRÁNH THUẾ TRÊN THẾ GIỚI

Trong vài thập kỷ qua, các quốc gia đã áp dụng nhiều quy định khác nhau để giảm thiểu hành vi trốn và tránh thuế của các công ty đa quốc gia. Có thể chia các chính sách của các nước thành hai nhóm sau: (i) nhóm các chính sách cải cách hệ thống thuế theo hướng thắt chặt các quy định và luật thuế; và (ii) nhóm các chính sách tăng cường tính minh bạch về thuế.

Nhóm các chính sách cải cách hệ thống thuế theo hướng thắt chặt các quy định

OECD nhấn mạnh rằng, các hành động đơn phương của từng quốc gia là không đủ hiệu quả trong việc ngăn chặn và hạn chế trốn tránh thuế của các doanh nghiệp ([Needham, 2013](#)), do đó, các biện pháp mang tính đồng bộ nhằm tăng cường quy định về thuế cho các quốc gia đã được đưa ra. Ví dụ, Nghị viện châu Âu kêu gọi các nước thành viên thông qua quy tắc chống lạm dụng chung (General Anti-Abuse Rule – GAAR) năm 2012, hay chương trình hành động Chống Xói mòn cơ sở thuế và dịch chuyển lợi nhuận (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) được OECD và các nước G20 đưa ra vào năm 2013 ([Needham, 2013](#)). BEPS đưa ra 15 nhóm hành động nhằm giải quyết các khía cạnh liên quan đến hành vi trốn thuế của doanh nghiệp. Các nhóm hành động này đã được thực hiện và chuyển thành quy định trong Chỉ thị chống tránh thuế (Anti-tax Avoidance Directive – ATAD) và được áp dụng ở các nước thành viên của EU từ tháng 1 năm 2019 (Europa, 2019). Ngoài ra, OECD đã thiết lập một Diễn đàn hợp tác chung thực hiện các biện pháp BEPS có sự tham gia của 129 nước, bao gồm cả các nước thành viên và không phải thành viên của OECD và G20 ([Dueñas, 2019](#)). Mục đích chính của BEPS và ATAD nhằm xử lý những điểm không đồng nhất về quy định thuế giữa hai thể chế mà qua đó, các doanh nghiệp có thể lợi dụng để trốn tránh thuế. Nhìn chung, các chính sách, dù được áp dụng riêng lẻ ở các nước hay được áp dụng đồng bộ cho một nhóm các quốc gia, có thể được chia thành năm nhóm chính như sau.

Thứ nhất đó là quy tắc chi nhánh nước ngoài (Controlled Foreign Corporation rule – CFC rule). Quy tắc này nhằm ngăn chặn việc dịch chuyển lợi nhuận của các công ty đa quốc gia sang các chi nhánh ở nước có mức thuế suất thấp hoặc không có thuế, thông qua một số cách thức như hoãn thuế hoặc chuyển dịch nợ quốc tế, để đạt mục đích trốn và tránh thuế. Quy tắc CFC đã được áp dụng từ những năm 50 ở Mỹ, sau đó là lần lượt ở Đức, Canada, Pháp và Anh những năm 1970 – 1980. Ở Mỹ, chi nhánh nước ngoài mà cổ đông Mỹ có hơn 50% quyền kiểm soát công ty hoặc cổ phần, hoặc tập đoàn nước ngoài có cổ đông là người Mỹ sở hữu tối thiểu 10% cổ phần, khi có thu nhập phát sinh đều phải chịu thuế. Các khoản thu nhập chịu thuế bao gồm ở cả dưới dạng chủ động và bị động. Trước đây, các công ty đa quốc gia Mỹ có thể giữ khoản thu nhập kiếm được để đầu tư sang nước khác tránh thuế, thì với quy định này, Mỹ có thể hạn chế việc các công ty đa quốc gia của Mỹ trì hoãn hoặc hoãn khoản thu nhập đó ([U.S. Treasury, 2000](#)). Quy tắc CFC ở Anh áp dụng thuế cho cả khoản thu nhập chủ động và bị động của các chi nhánh nước ngoài mà công dân/tổ chức của Anh nắm giữ ít nhất 25% lợi nhuận trực tiếp hoặc gián tiếp ([Dueñas, 2019](#)). Ở các nước thành viên EU, từ năm 2019, các công ty vẫn có thể dịch chuyển lợi nhuận, nhưng phần lợi nhuận này vẫn phải thực hiện nghĩa vụ thuế ở EU nếu cổ đông đến từ EU nắm giữ 50% quyền biểu quyết/vốn, hoặc mức thuế lợi

nhuận doanh nghiệp nộp thấp hơn sự chênh lệch giữa mức thuế doanh nghiệp phải thực hiện theo quy định của nước thành viên EU và mức thuế doanh nghiệp thực sự nộp ([Dueñas, 2019](#) và [Europa, 2019](#)).

Thứ hai là quy định nhằm triệt tiêu ảnh hưởng của các dàn xếp chênh lệch thuế hỗn hợp (Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements). Các dàn xếp chênh lệch thuế hỗn hợp (Hybird mismatch arrangements) là việc các thực thể/công ty sử dụng nhằm khai thác sự khác biệt về thuế giữa hai hay nhiều khu vực pháp lý để không bị đánh thuế hai lần, bao gồm cả việc trì hoãn thuế lâu dài. Các dàn xếp này có thể giúp người nộp thuế được khấu trừ thuế cho các khoản chi trả theo quy định thuế của nước họ trong khi các khoản này lại không được tính vào thu nhập thông thường của người nhận (Khấu trừ không bao gồm – Deduction without inclusion,) hoặc các khoản thanh toán được nhận giảm trừ ở cả nước phát sinh thanh toán và nhận khoản thanh toán (Khấu trừ kép – Double deduction). BEPS khuyến nghị với hai hình thức này, các nước có thể từ chối việc khấu trừ thuế của người thanh toán hoặc tính toán các khoản thanh toán này như thu nhập thông thường của người nhận ([OECD, 2015b](#)). Dưới các khuyến nghị này, Anh, Úc và New Zealand đã ban hành các quy định nhất quán với các quy định chung của BEPS ([OECD, 2019](#)). Ở các nước thành viên thuộc EU, dưới quy định của ATAD, trong trường hợp khấu trừ kép (Double deduction), việc khấu trừ chỉ được áp dụng ở nước mà khoản thanh toán phát sinh. Còn đối với trường hợp khấu trừ không bao gồm (Deduction without inclusion), quốc gia của người chi trả nên từ chối việc khấu trừ các khoản thanh toán này ([Doitte, 2016a](#)).

Thứ ba là quy định về thuế di dời các tài sản trí tuệ (Exit taxation). Mục đích chính của biện pháp này là ngăn chặn các công ty trốn tránh thuế thông qua việc định vị chiến lược quyền sở hữu trí tuệ (Strategic Location of Intellectual Properties). Các công ty đặt tại EU có thể phát triển các sản phẩm trí tuệ/sản phẩm mới tại đây và chuyển sang các nước có thuế thấp hoặc không có thuế trước khi sản phẩm được hoàn thiện. Điều này cho phép các công ty trả mức thuế thấp hơn với chính phủ các nước thuộc EU. Tuy nhiên, quy định về thuế di dời áp dụng từ năm 2019 ở EU cho phép các nước thành viên của EU được đánh thuế vào giá trị của các sản phẩm trí tuệ trước khi nó được chuyển ra khỏi EU. Điều này làm giảm động cơ dịch chuyển tài sản trí tuệ ra nước ngoài của các công ty đa quốc gia. Ngoài ra, các nước thuộc EU và Anh còn có chính sách khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư các tài sản trí tuệ ở nước mình, được gọi là chế độ các hộp sở hữu trí tuệ (Intellectual Property Box Regime – hộp IP). Khi các doanh nghiệp tiến hành hoạt động R&D ở đây, họ sẽ được hưởng ưu đãi về thuế suất. Tuy nhiên, mức thuế suất này chỉ được áp dụng nếu các công ty tiến hành đáng kể các hoạt động R&D ở các nước này, và phải có các chi tiêu thực tế phát sinh và có đóng góp lợi nhuận vào quốc gia ([OECD, 2015a](#)).

Thứ tư là quy định về hạn chế tiền lãi vay (Interest limitation). Khi áp dụng ở EU, quy định này giúp các nước thành viên ngăn chặn được hiện tượng chuyển dịch nợ quốc tế (International Debt Shifting) của các công ty đa quốc gia. Do chi phí lãi vay thường được khấu trừ thuế ở EU, một số công ty đã sắp xếp các khoản vay “giả” giữa các công ty con của mình

theo hướng các công ty ở quốc gia có thuế thấp đóng vai trò là người cho vay. Trong khi đó, các công ty ở quốc gia có thuế cao sẽ là người đi vay. Các quy định về hạn chế lãi vay đưa ra giới hạn số tiền lãi vay ròng mà công ty được khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế, dựa trên tỷ lệ lợi nhuận của công ty. Quy định này tương tự như quy tắc vốn mỏng (Thin capitalization rules) đã được áp dụng ở Canada và Pháp từ những năm 1970, và ở Úc, Anh và Mỹ những năm 1980. Nghiên cứu của IMF về tác động của việc đưa quy tắc vốn mỏng vào áp dụng ở 8 quốc gia bao gồm Argentina, Úc, Chile, Đan Mạch, Hà Lan, New Zealand, Hàn Quốc và Anh cho thấy tỷ lệ nợ trên tài sản của doanh nghiệp do Mỹ sở hữu ở các nước trên đều giảm đều giảm ([Blouin và cộng sự 2014](#)).

Thứ năm là quy tắc chống lạm dụng chung (General Anti-Abuse Rule - GAAR). GAAR được sử dụng như một công cụ để ngăn chặn các hành vi trốn tránh thuế ở dạng không thể dự đoán trước. Ở các nước thuộc EU, GAAR cho phép các nước thành viên EU xử lý các dàn xếp giả về thuế (artificial tax arrangements) nếu chúng không thể được chứng minh bằng các nguyên nhân kinh tế, và nếu các quy tắc khác không có khả năng phát hiện các dàn xếp này ([Collier và cộng sự, 2018](#)). Ở Anh, GAAR được lần đầu tiên áp dụng vào năm 2013. Theo đó, nếu các doanh nghiệp sắp xếp thuế theo hướng lạm dụng các quy định thuế, thì cơ quan thuế của Anh có thể tăng số tiền nghĩa vụ thuế mà doanh nghiệp phải nộp. Năm 2015, chính phủ đưa ra mức phạt 60% của mức thuế phải nộp ([HM Treasury, 2019](#)). Tại Úc, quy định GAAR sửa đổi năm 2016 quy định mức phạt mới tăng gấp đôi so với trước khi sửa đổi, áp dụng với các thực thể quốc tế lớn (có mức thu nhập vượt quá 1 tỷ đô la Úc mỗi năm) sắp xếp một cách có chủ đích để tránh phân bổ lợi nhuận đến Úc và qua đó trốn tránh nghĩa vụ thuế ở Úc ([Krever và Mellor, 2016](#)).

Nhóm các chính sách tăng cường tính minh bạch về thuế

Một trong những lỗ hổng của hệ thống thuế hiện tại là sự thiếu thông tin về chế độ thuế giữa các quốc gia. Các công ty đa quốc gia không phải công bố lợi nhuận của mình hoặc nghĩa vụ thuế phải thực hiện ở trên các nước mà nó có hoạt động ([Godfrey và Ruiz Rodriguez, 2017](#)), nên họ có thể dễ dàng chuyển dịch các khoản thu nhập theo hướng có lợi về thuế hơn cho mình. Ngoài ra, do sự thiếu liên kết về thông tin giữa các nước, các công ty đa quốc gia có thể lợi dụng các hiệp ước thuế song phương để đưa ra các kế hoạch trốn tránh nghĩa vụ thuế.

Việc thiếu dữ liệu tin cậy về thuế thu nhập doanh nghiệp, nhất là của các công ty đa quốc gia, là một trong những hạn chế lớn nhất đối với hoạt động của các cơ quan quản lý thuế. Để khắc phục vấn đề này, hành động 13 của BEPS cung cấp một mẫu Báo cáo theo quốc gia (Country – by – Country report hay CbC) cho các doanh nghiệp đa quốc gia thực hiện hàng năm. Tất cả các doanh nghiệp đa quốc gia lớn phải lập báo cáo theo từng quốc gia với dữ liệu tổng hợp về phân bổ thu nhập, lợi nhuận, thuế và các hoạt động kinh tế giữa các khu vực pháp lý thuế mà nó có hoạt động kinh doanh. Cho đến nay, hơn 80 khu vực pháp lý có luật áp dụng nghĩa vụ báo cáo CbC. Hơn 2.200 mối quan hệ được thực hiện để trao đổi các báo cáo CbC giữa các khu vực pháp lý nhằm xác định giá chuyển nhượng. Điều này hàm ý lỗ hổng về thông tin liên quan đến các doanh nghiệp đa quốc gia lớn đang dần được đóng lại ([OECD, 2019](#)).

Chính phủ Anh đã đưa quy định về báo cáo CbC vào chiến lược thuế của mình nhằm tăng tính minh bạch thuế và áp dụng từ năm 2016. Cụ thể, cơ quan thuế của Anh yêu cầu minh bạch các thông tin về lợi nhuận và thuế giữa các nước, từ đó xác định được sự không đồng nhất giữa lợi nhuận được báo cáo và lợi nhuận chịu thuế và mức độ hoạt động kinh tế. Ngoài ra, cơ quan thuế cũng yêu cầu các công ty lớn công bố kế hoạch thuế của mình ([Deloitte, 2016b](#)).

Ở khu vực EU, Ủy ban châu Âu đề xuất các công ty đa quốc gia lớn công khai thuế thu nhập mà họ phải trả trong liên minh châu Âu ở từng quốc gia. Ngoài ra, các doanh nghiệp cũng được yêu cầu công bố số tiền thuế họ phải trả cho hoạt động kinh doanh diễn ra ngoài liên minh châu Âu. Yêu cầu này áp dụng với bất kỳ công ty đa quốc gia nào đang hoạt động trên thị trường EU, có sự hiện diện lâu dài và có doanh thu vượt quá 75 triệu EUR ([European Commission, 2019](#)).

Hộp 1: Công ty Shell thực hiện bước tiến quan trọng trong việc minh bạch thuế

Sự minh bạch trong thông tin thuế giúp làm sáng tỏ nghĩa vụ thuế mà các công ty đang thực hiện. Tổ chức Oxfam khuyến khích chính phủ các nước yêu cầu các công ty công khai Báo cáo thuế theo quốc gia (CbC tax report). Đây là cơ hội để các công ty công khai các thông tin liên quan đến lợi nhuận và thuế của mình. Báo cáo này rất quan trọng với các nhà đầu tư và xã hội để đánh giá sự nghiêm túc trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế của các công ty.

Công ty đa quốc gia Royal Dutch Shell Plc (Shell) trong báo cáo mới nhất của mình đã thực hiện báo cáo CbC mà OECD đưa ra. Shell hiện là công ty đa quốc gia đầu tiên thực hiện mẫu báo cáo này. Báo cáo bao gồm thông tin về lợi nhuận, việc làm và dữ liệu thuế trên các phân khúc kinh doanh khác nhau của Shell ở tất cả các chi nhánh của mình tại 99 quốc gia cùng với văn bản giải thích. Trong năm 2018, Shell tạo ra doanh thu hơn 396 tỷ đô la và đóng góp khoản thuế thu nhập là 10,1 tỷ đô la. Các thông tin này vượt xa yêu cầu của chính phủ đối với báo cáo thuế và tài chính áp dụng cho các công ty khai thác khoáng sản, dầu và khí đốt.

Daniel Mulé – cố vấn cao cấp về thuế và các ngành nghề của Oxfam Mỹ cho rằng báo cáo của Shell đã trả lời cho câu hỏi từ xã hội cũng như các nhà đầu tư về việc liệu Shell có trả mức thuế hợp lý ở các quốc gia mà nó hoạt động hay không. Những thông tin trong báo cáo giúp công chúng hiểu cách tiếp cận thuế của Shell và đánh giá xem Shell có thực hiện nghiêm túc trách nhiệm thuế hay không.

Ngoài ra, theo Niko Lusiani – cố vấn cao cấp của Oxfam Mỹ, báo cáo của Shell giúp bác bỏ ý kiến cho rằng việc thực hiện mẫu báo cáo thuế CbC là quá khó khăn. Với báo cáo của mình, Shell chứng minh mẫu báo cáo thuế CbC là khả thi ngay cả khi áp dụng với một công ty đa quốc gia lớn, với nhiều loại hình hoạt động khác nhau, ở một loạt các quốc gia và khu vực khác nhau, mà không gây ra rủi ro cạnh tranh cho công ty hay chi phí hành chính đắt đỏ.

Nguồn: <https://www.oxfamamerica.org/press/shell-takes-major-step-toward-tax-transparency-combating-oil-sector-secrecy/>

Ngoài ra, Ủy ban châu Âu còn đưa ra gói biện pháp nhằm tăng tính minh bạch về thuế vào năm 2015. Yếu tố chính của gói biện pháp này là trao đổi thông tin tự động giữa các nước thành viên về các chế tài thuế của mình. Ủy ban châu Âu đề xuất cứ ba tháng một lần, cơ quan thuế của các nước sẽ gửi một báo cáo trước đến các nước thành viên về chế tài thuế xuyên quốc gia và thỏa thuận giá chuyển nhượng mà họ đã ban hành. Việc trao đổi thông tin cho phép các quốc gia phát hiện các hành vi lợi dụng ưu đãi thuế của các công ty và thực hiện các hành động đối phó cần thiết ([European Commission, 2015](#)).

Hộp 2: Các chính sách đang thảo luận của BEPS 2

Dự án Chống xói mòn cơ sở thuế và dịch chuyển lợi nhuận (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) của OECD được công bố từ 2015. Trong dự án này (còn gọi là BEPS 1), 15 hành động được đưa ra để trang bị cho các quốc gia các quy tắc và công cụ giải quyết tránh thuế.

Trong Hành động 1 của mình, BEPS 1 xác định việc số hóa nền kinh tế làm trầm trọng hơn và dẫn đến những thách thức về thuế. Nền kinh tế số đang tăng trưởng rất nhanh và chiếm từ 15% đến 20% GDP toàn cầu. Nhiều công ty, dù không hoạt động trong ngành công nghệ thông tin, cũng đã số hóa quy trình vận hành của họ. Những vấn đề về thuế của nền kinh tế số, cụ thể là cách đánh thuế đối với các hoạt động xuyên biên giới, cách phân bổ thuế giữa các khu vực pháp lý, vượt ra ngoài BEPS 1. OECD đã kêu gọi tiếp tục làm việc với vấn đề này trong báo cáo tiếp theo của BEPS năm 2020 (BEPS 2).

Vòng đàm phán mới của BEPS 2 được triển khai vào tháng 1 năm 2020 với sự tham gia của 137 quốc gia và vùng lãnh thổ. Vòng đàm phán tập trung vào mục tiêu chấm dứt hành động chuyển lợi nhuận để giảm nghĩa vụ thuế, giảm các ưu đãi thuế không có lợi và chấm dứt các cạnh tranh về thuế suất giữa các nước. Cụ thể, hai nguyên tắc được đưa ra và có thể dẫn đến sự thay đổi quan trọng trong khung thuế toàn cầu.

Nguyên tắc 1 liên quan đến nơi đánh thuế lợi nhuận của các công ty đa quốc gia. Nguyên tắc này cho rằng cần có một sự thống nhất giữa các nước về việc liệu các công ty này có nên bị đánh thuế lợi nhuận tạo ra trên lãnh thổ của các nước, bất kể họ có hay không có cơ sở đại diện ở những nước này. Trong trường hợp xảy ra tranh chấp, cơ chế trọng tài bắt buộc liệu có cần thiết.

Nguyên tắc 2 là về chống xói mòn cơ sở thuế toàn cầu. Câu hỏi đặt ra là việc đưa ra một mức thuế suất hữu hiệu tối thiểu đối với các doanh nghiệp có cần thiết hay không. Mức thuế này sẽ được áp dụng cho toàn cầu hay cho riêng từng quốc gia. Nếu đạt được sự đồng thuận về thuế, vậy mức mức thuế tối thiểu sẽ là bao nhiêu.

Tuy nhiên, các quốc gia chưa tìm được tiếng nói chung về hai nguyên tắc trên trong vòng đàm phán. Mỹ đang hướng tới việc áp dụng một cách linh hoạt nguyên tắc 1. Nội bộ các nước trong EU cũng không có sự thống nhất toàn khối khi một số nước phản đối với Nguyên tắc 1 và một số nước muốn điều chỉnh lại Nguyên tắc 2. Đa số thành viên của Diễn đàn quản lý thuế châu Phi (ATAF) phản đối quy tắc trọng tài bắt buộc.

Như vậy, công cuộc cải cách thuế toàn cầu, hướng tới mục tiêu chấm dứt tình trạng trốn và tránh thuế của doanh nghiệp vẫn còn một chặng đường dài phía trước.

Nguồn: Oxfarm (2020).

CHƯƠNG 4: THỰC TRẠNG TRỐN VÀ TRÁNH THUẾ VÀ HỆ THỐNG PHÁP LÝ VỀ QUẢN LÝ THUẾ Ở VIỆT NAM

DẪN NHẬP

Thuế luôn là nguồn thu quan trọng và bền vững của ngân sách nhà nước (NSNN) ở hầu hết các quốc gia trên thế giới. Ở Việt Nam, tỷ trọng số thu thuế trong tổng thu ngân sách dao động trong khoảng 75 – 83% tổng thu ngân sách và viện trợ trong giai đoạn 2013 – 2019 (Bảng 3.1). Tỷ lệ này thấp hơn tương đối nhiều so với con số khoảng 90% của các nước châu Âu, và 95% của khu vực Bắc Âu. Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) là khoản thu quan trọng, chiếm khoảng 23 – 34% tổng số thu thuế của Việt Nam trong cùng giai đoạn. Đáng chú ý là tỷ trọng khoản thu này đang có xu hướng giảm trong những năm gần đây. Thuế TNDN không chỉ góp phần tạo nguồn thu cho NSNN, tái phân phối thu nhập đảm bảo công bằng xã hội, mà còn khuyến khích đầu tư, thúc đẩy sản xuất kinh doanh, do đó điều tiết hoạt động kinh tế trong từng thời kỳ phát triển kinh tế của đất nước.

Bảng 4.1: Cơ cấu thu ngân sách ở Việt Nam giai đoạn 2013-2019 (%)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	2019*
Tổng thu ngân sách và viện trợ (nghìn tỷ đồng)	827	876	996	1080	1227	1254	1423
Thu từ thuế	82,8	81,8	75,9	75,2	75,7	81,5	77,7
<i>Trong đó,</i>							
Thuế TNDN	33,9	29,0	26,5	23,3	23,4	24,6	24,7
Thuế TNCN	6,9	6,7	7,5	8,4	8,5	9,2	9,7
Viện trợ	1,35	1,27	1,22	0,75	0,66	0,64	0,21
Thu khác	15,8	16,8	22,9	24,1	23,6	25,9	22,1

*Ghi chú: * Số liệu ước tính
Nguồn: IMF Country Reports (2014, 2019)*

Thực tế cho thấy, tỷ trọng thuế TNDN trong tổng thu thuế có xu hướng giảm dần, từ 33,9% năm 2013 xuống còn khoảng 24,7% trong năm 2019, trong khi số doanh nghiệp đăng ký thành lập lại tăng rất nhanh trong giai đoạn này. Điều này có thể một phần phản ánh năng lực quản lý thuế chưa hiệu quả và trách nhiệm tuân thủ pháp luật về thuế của người nộp thuế còn thấp, gây thất thu ngân sách. Mục tiêu của phần này là đưa ra một bức tranh tổng thể về thực trạng trốn tránh thuế ở Việt Nam trong những năm gần đây. Do có vai trò quan trọng nhất (chiếm tỷ trọng lớn nhất) trong tổng thu từ thuế, nên trong chương này chúng tôi sẽ tập trung phân tích thực trạng trốn tránh thuế TNDN của khu vực doanh nghiệp.

Chương này sẽ bao gồm 2 nội dung chính. Nội dung thứ nhất mô tả thực trạng trốn tránh thuế của các doanh nghiệp ở Việt Nam giai đoạn 2010–2017 qua các báo cáo của Tổng cục Thuế, Kiểm toán Nhà nước và các nguồn số liệu thống kê chính thức về doanh nghiệp của Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (VCCI) và Tổng cục Thống kê Việt Nam, kèm theo ví dụ về một số tình huống trốn và tránh thuế điển hình. Nội dung thứ hai mô tả về sự phát triển của môi trường pháp lý về thuế, những thuận lợi và khó khăn trong việc tuân thủ thuế của các doanh nghiệp ở Việt Nam trong những năm gần đây.

THỰC TRẠNG TRỐN TRÁNH THUẾ Ở VIỆT NAM NHỮNG NĂM GẦN ĐÂY

Bất kỳ nơi nào có thuế, nơi ấy có hiện tượng trốn và tránh thuế. Đặc biệt, xu thế toàn cầu hóa và hiện đại hóa đang tạo cơ hội cho các doanh nghiệp mở rộng và hội nhập nhanh hơn vào thị trường khu vực và quốc tế, khiến cho hiện tượng trốn tránh thuế trở thành một vấn nạn vô cùng phức tạp và mang tính toàn cầu. Ở những nước đang phát triển, tốc độ phát triển thường vượt quá khả năng kiểm soát ắt sẽ tạo ra những lỗ hổng trong quản lý thuế, sự bất hợp lý trong cấu trúc thuế và những ưu đãi quá mức về thuế. Nhiều nghiên cứu thực nghiệm về vấn đề trốn thuế tại một số nước đang phát triển cho thấy, tình trạng chỉ thu được một nửa hay ít hơn số thuế thu nhập tiềm năng không phải là hiện tượng cá biệt, và tình trạng này đối với thuế gián thu cũng không khác hơn.

Ở Việt Nam trong những năm gần đây, các cơ quan kiểm toán đã phát hiện hàng loạt các sai phạm thường gặp ở các sắc thuế như thuế giá trị gia tăng (GTGT), thuế TNDN, thuế thu nhập cá nhân (TNCN) và các sắc thuế khác dẫn tới thất thu thuế lớn. Có thể nói, hành vi gian lận thuế ngày càng diễn biến phức tạp, phạm vi ngày càng rộng, quy mô ngày càng lớn và thủ đoạn ngày càng tinh vi.

Đối với thuế GTGT, người nộp thuế thường khai sai hoặc khai thiếu thuế GTGT đầu ra thông qua việc không hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản doanh thu, ghi giá bán trên hóa đơn thấp hơn giá bán thực tế, hoặc không xuất hóa đơn GTGT đối với hàng hóa dùng để biếu tặng. Những hành vi này thường xảy ra ở các doanh nghiệp hoạt động trong các lĩnh vực bán lẻ thường sử dụng tiền mặt như dịch vụ ăn uống, kinh doanh nhà hàng, khách sạn, xăng dầu, xây dựng, trang trí nội thất, kinh doanh xe gắn máy, xe điện, ô-tô, xe phục vụ công trình, ... Đồng thời, người nộp thuế thường kê khai tăng thuế GTGT đầu vào thông qua việc lập chứng từ khống để hoàn thuế GTGT, mua khống hóa đơn thuế GTGT đầu vào từ các doanh nghiệp “ma”. Hiện tượng chiếm đoạt tiền thuế này thường gặp ở các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xuất nhập khẩu nông lâm sản.

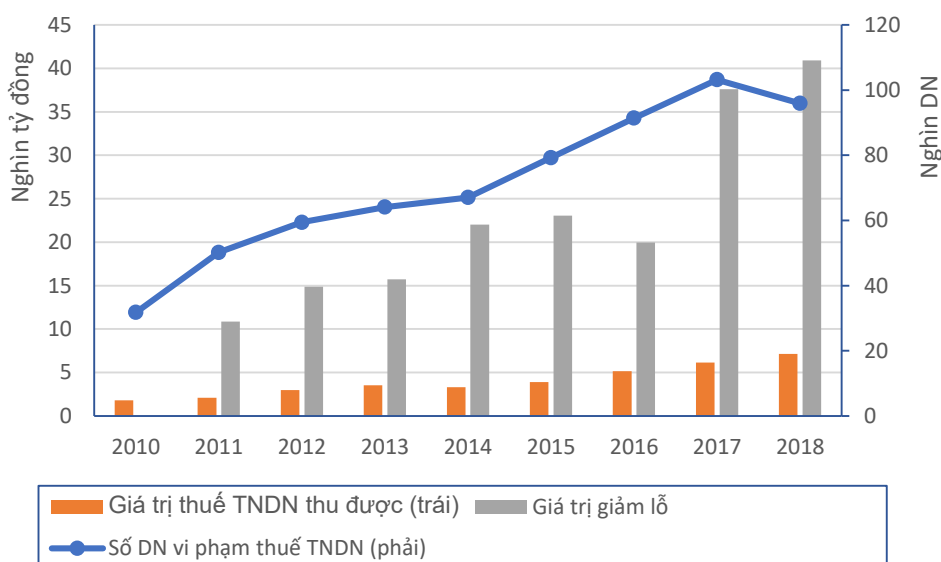
Theo Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước một số năm gần đây, tình trạng người nộp thuế kê khai thiếu doanh thu, xác định sai chi phí, từ đó tính thiếu thuế GTGT, thuế TNDN và lợi nhuận còn lại phải nộp NSNN, nợ thuế vẫn diễn ra phổ biến và không có dấu hiệu thuyên giảm. Kiểm toán Nhà nước xác định số phải nộp NSNN tăng thêm 11.365 tỷ đồng năm 2015, 19.109 tỷ đồng năm 2016 và 19.858 tỷ đồng năm 2017. Số thuế phải nộp tăng thêm ở các năm 2015, 2016 và 2017 chủ yếu tập trung ở các tập đoàn, tổng công ty và công ty nhà nước lớn như Tập đoàn Dầu khí Việt Nam (5.773 tỷ đồng), Tập đoàn Bưu chính

Viễn thông Việt Nam (2.054 tỷ đồng), Tổng Công ty Thép Việt Nam (572 tỷ đồng), Tập đoàn Điện lực Việt Nam (542 tỷ đồng), Tổng Công ty Cảng Hàng không Việt Nam (1.753 tỷ đồng), ... và các công ty lớn khác như: Tổng công ty Thương mại Sài Gòn (1.755 tỷ đồng), Tổng công ty Địa ốc Sài Gòn (1.264 tỷ đồng), Tổng công ty Thương mại XNK Thanh Lễ (1.768 tỷ đồng), Habeco (1.852 tỷ đồng), Sabeco (2.668 tỷ đồng), ... Đặc biệt, năm 2017, qua thực hiện phương pháp đối chiếu thuế 3.171 doanh nghiệp ngoài quốc doanh tại 49 địa phương, số xác định nộp NSNN tăng thêm là 1.635 tỷ đồng tại 2.921 doanh nghiệp (chiếm 92,1% doanh nghiệp đối chiếu).

Đối với thuế TNDN, người nộp thuế thường xác định thiếu hoặc không đúng doanh thu tính thuế TNDN, hạch toán vào chi phí các khoản chi phí không đúng quy định khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN bằng nhiều hình thức, kê khai các khoản miễn giảm thuế TNDN không đúng, chuyển giá hoặc kê khai mua bán lỗ, chậm nộp thuế, nợ thuế.

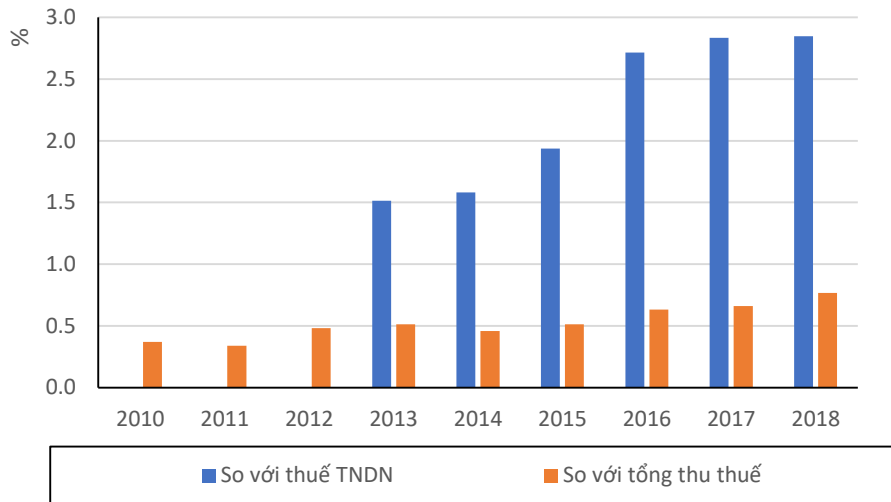
Theo số liệu mới nhất của Tổng cục Thuế, trong giai đoạn 2010 – 2018, công tác thanh tra kiểm tra của ngành thuế đã phát hiện có tổng số 642.423 doanh nghiệp vi phạm thuế TNDN với tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp thu về là 35.922,09 tỷ đồng và giảm lỗ là 185.002,2 tỷ đồng. Trong suốt giai đoạn này, số doanh nghiệp vi phạm tăng mạnh, từ 31.759 doanh nghiệp năm 2010 lên 103.211 doanh nghiệp năm 2017 và 95.936 doanh nghiệp năm 2018; lượng giảm lỗ tăng mạnh, từ 10.841,9 tỷ đồng năm 2010 lên 40.914,56 tỷ đồng năm 2018, góp phần làm tăng số thuế thu về cho NSNN từ 1.783,07 tỷ đồng (0,37% tổng thu thuế) năm 2010 lên 7.144,73 tỷ đồng (0,77% tổng thu thuế hay 2,85% số thu từ thuế TNDN) năm 2018 (Hình 3.1 và Hình 3.2).

Hình 4.1: Tình hình vi phạm thuế TNDN giai đoạn 2010 – 2018



Nguồn: Tổng cục Thuế, 2019

Hình 4.2: Giá trị thuế thu về sau thanh kiểm tra so với thuế TNDN và Tổng thu thuế

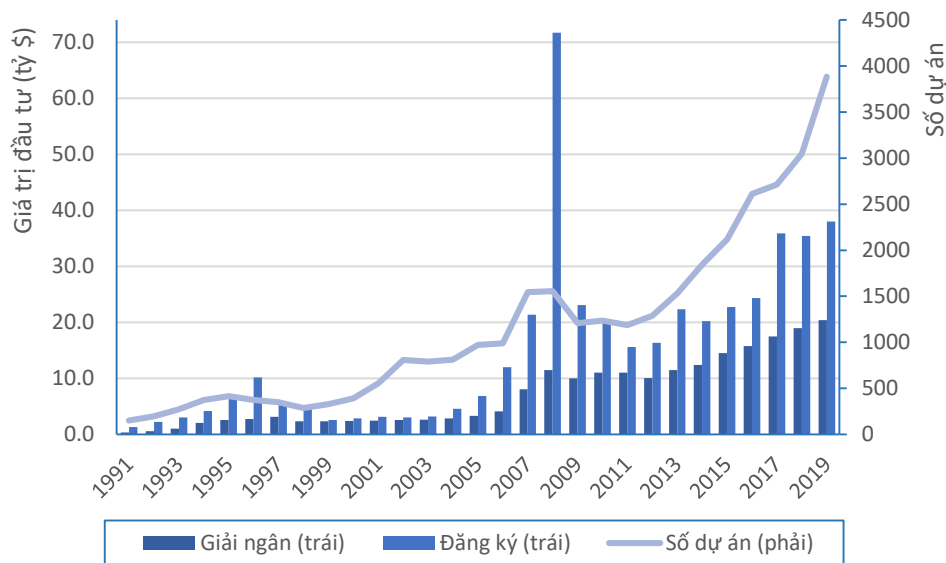


Nguồn: Tổng cục Thuế, 2019 và IMF Country Reports (2014, 2019)

Theo Báo cáo thường niên doanh nghiệp Việt Nam 2017/2018 của VCCI, trong giai đoạn 2011 – 2016, mặc dù nền kinh tế có dấu hiệu phục hồi nhưng tỷ lệ doanh nghiệp kinh doanh thua lỗ trong nền kinh tế lại có xu hướng tăng cao với mức trung bình khoảng 42,3%. Xét theo loại hình doanh nghiệp, tỷ lệ các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI) thua lỗ rất cao trong khi các doanh nghiệp FDI vẫn tiếp tục đầu tư và mở rộng sản xuất kinh doanh tại Việt Nam. Tỷ lệ các doanh nghiệp ngoài nhà nước (NNN) thua lỗ liên tục tăng trong giai đoạn 2013 – 2016 từ 44,9% lên 49,4% với đỉnh cao nhất trong các năm 2015 và 2016. Tỷ lệ các doanh nghiệp nhà nước (DNNN) thua lỗ luôn thấp nhất, tăng trong giai đoạn 2010 – 2012 lên 18,9%, rồi giảm liên tục từ 2013 đến 2016 xuống chỉ còn 15,5% do chính sách tái cơ cấu khu vực DNNN. Theo đó, các doanh nghiệp làm ăn thua lỗ đã được cổ phần hóa làm cho số lượng DNNN giảm đi đáng kể. Tuy nhiên, quá trình cổ phần hóa đã diễn ra chậm chạp và thiếu quyết liệt. Việc định giá doanh nghiệp thấp hơn giá trị thực khi cổ phần hóa thông qua định giá mua vào cao và giá bán ra thấp gây thất thoát tài sản nhà nước. Quá trình này cũng tạo cơ hội tư nhân hóa “ngầm” tài sản nhà nước, đặc biệt là đất đai và tài sản cố định. Hơn nữa, tỷ lệ sở hữu vốn nhà nước tại các doanh nghiệp đã cổ phần hóa còn rất lớn, thậm chí lên đến 80%, ảnh hưởng lớn tới hiệu quả sử dụng vốn. Thực trạng này dẫn tới hậu quả là, Chính phủ thì thất thu thuế, còn thị trường thì mất đi môi trường cạnh tranh bình đẳng.

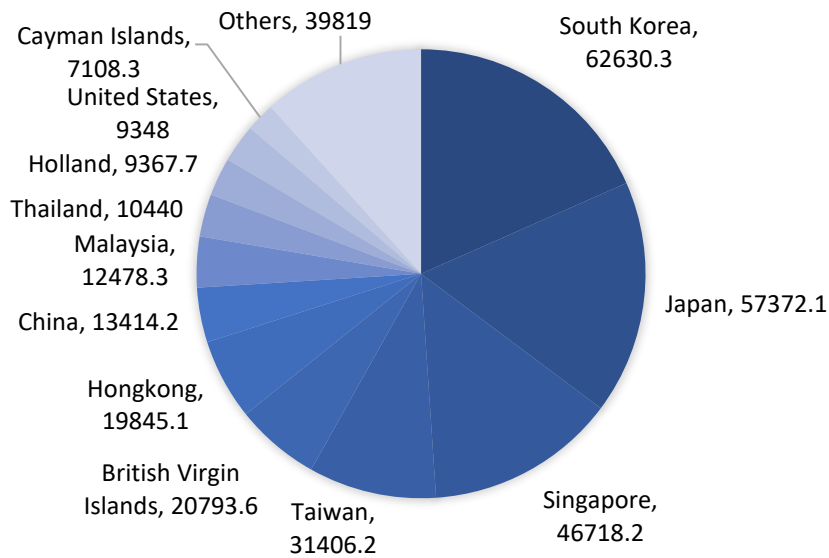
Theo báo cáo của Cục Đầu tư Nước ngoài, Việt Nam được đánh giá là một trong những nền kinh tế hội nhập nhất do hệ số tương quan giữa tiết kiệm trong nước và đầu tư thấp (-0.06) trong suốt 20 năm qua. Lượng vốn FDI chảy vào Việt Nam liên tục tăng trong giai đoạn 2010–2018 (Hình 3.3). Điều đáng chú ý là có tới khoảng 28% dòng vốn này đến từ các vùng lãnh thổ có mức thuế TNDN rất thấp hoặc bằng không trong giai đoạn vừa qua như Singapore, Hồng Kông, Quần đảo Virgin thuộc Vương Quốc Anh, Quần đảo Cayman, v.v. Do vậy, rất có thể các doanh nghiệp đa quốc gia đến từ những nước và vùng lãnh thổ kể trên có hành vi chuyển lợi nhuận từ Việt Nam sang các nơi đó nhằm giảm bớt mức thuế đáng ra phải nộp ở Việt Nam.

Hình 4.3: FDI vào Việt Nam hàng năm



Nguồn: Tổng Cục Thống kê Việt Nam

Hình 4.4: FDI vào Việt Nam theo nước xuất xứ tính đến 2018 (tỷ \$)



Nguồn: Tổng Cục Thống kê Việt Nam

Bảng 4.2: Thuế suất TNDN phổ thông một số nước đầu tư vào Việt Nam (%)

Cayman Islands	0	Holland	25
Bristish Virgin Islands	0	Thailand	20
HongKong	8.25-16.5	US	21
South Korea	22	Japan	23.2
Singapore	17	Malaysia	24
Taiwan	20	China	25

Nguồn: Tổng hợp từ PwC (2019)

Bên cạnh đó, theo Báo cáo đánh giá thực trạng hoạt động của doanh nghiệp FDI và chính sách ưu đãi tài chính của Bộ Tài chính từ 2012 đến 2017, quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp này duy trì tăng trưởng ở mức cao, tốc độ tăng doanh thu cao hơn tốc độ tăng tài sản (22%) và tốc độ tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu (14%). Lợi nhuận trước thuế năm 2017 của các doanh nghiệp FDI có báo cáo đạt 344.607,5 tỷ đồng, tăng 19,2% so với năm 2016. Một số ngành có sự gia tăng lợi nhuận trước thuế cả về số tuyệt đối và số tương đối, bao gồm: kinh doanh bất động sản (tăng 193,3%); khai thác, chế biến khoáng sản (tăng 146,3%); lĩnh vực điện tử, máy vi tính và thiết bị điện tử (tăng 40,3%), v.v. Trong khi đó, trong 16.718 doanh nghiệp FDI có báo cáo năm 2017 có 8.646 doanh nghiệp kê khai lỗ (chiếm 52%) với trị giá lỗ là 86.180 tỷ đồng, có 10.582 doanh nghiệp lỗ lũy kế (chiếm 63%) với trị giá lỗ lũy kế là 397.996 tỷ đồng, và có 2.673 doanh nghiệp lỗ mất vốn (chiếm 16%) với trị giá vốn chủ sở hữu là âm (-85.604 tỷ đồng). Trong 2.673 doanh nghiệp lỗ mất vốn năm 2017 có đến 1.590 doanh nghiệp lỗ mất vốn nhưng vẫn mở rộng sản xuất kinh doanh. Như vậy, mặc dù doanh thu và lợi nhuận trước thuế của doanh nghiệp FDI tăng đều qua các năm, nhưng tỷ lệ doanh nghiệp báo lỗ, lỗ lũy kế và lỗ mất vốn qua các năm tăng cao và chưa có dấu hiệu giảm. Số liệu phân tích báo cáo tài chính doanh nghiệp FDI giai đoạn 2012 – 2017 cũng cho thấy, số lượng doanh nghiệp FDI báo lỗ hàng năm là từ 44% đến 52% (đặc biệt năm 2017 lên cao nhất là 52% trên số lượng doanh nghiệp có báo cáo). Đáng chú ý là tốc độ tăng về số lượng doanh nghiệp báo lỗ và doanh nghiệp lỗ lũy kế đã cao, nhưng tốc độ tăng của quy mô đầu tư và hoạt động của các doanh nghiệp báo lỗ và có lỗ lũy kế cũng cao. Điều đó cho thấy tình trạng chuyển giá của khu vực doanh nghiệp FDI ngày càng gia tăng và phức tạp. Trong đó, cách thức chuyển giá điển hình mà các doanh nghiệp FDI thường áp dụng là thông qua kê khai cao giá hàng hóa, nguyên vật liệu và cung ứng các dịch vụ hành chính, kỹ thuật, pháp lý trong nội bộ tập đoàn (trường hợp của Adidas Việt Nam, Coca – Cola Vietnam, Pepsi Vietnam, ...), hoặc chuyển giá thông qua các khoản vay từ công ty mẹ, công ty liên kết với chi phí lãi vay luôn vượt quá mức thông thường để có thể chuyển lợi nhuận ra nước ngoài (trường hợp của Công ty Trà Đài Loan, Công ty trà Kinh Lộ, Keangnam Vina, v.v.).

Gần đây còn xuất hiện hiện tượng chuyển giá, chuyển lợi nhuận “ngược” từ nước ngoài vào Việt Nam của một bộ phận doanh nghiệp FDI trong nước được hưởng ưu đãi lớn về thuế suất cũng như thời gian miễn/giảm thuế TNDN. Theo nhận định của Kiểm toán Nhà nước, chính sách ưu đãi thuế của Việt Nam có phạm vi khá rộng và dàn trải, không những làm mất tính hấp dẫn của các ưu đãi đầu tư mà còn tạo cơ hội cho các doanh nghiệp chuyển giá để trốn thuế làm giảm thu NSNN. Mỗi năm, tổng số tiền mà ngân sách nhà nước ưu đãi cho các doanh nghiệp chiếm khoảng 5,5 – 6% tổng thu ngân sách, trong đó ưu đãi thuế chiếm tới trên 80%. So với các loại hình doanh nghiệp khác, doanh nghiệp FDI được hưởng nhiều ưu đãi hơn. Doanh nghiệp FDI được hưởng ưu đãi với mức thuế suất 10% trong 15 năm, miễn thuế 4 năm và giảm 50% số thuế phải nộp trong 9 năm tiếp theo. Thậm chí, một số doanh nghiệp FDI còn được áp dụng mức thuế suất 10% trong suốt thời gian thực hiện dự án. Tỷ lệ thuế TNDN được miễn, giảm của doanh nghiệp FDI trên tổng thuế TNDN được miễn giảm của tất cả các doanh nghiệp cả nước là 76%. Tỷ lệ thuế TNDN được miễn, giảm của doanh nghiệp FDI trên tổng

thuế TNDN phải nộp tính theo thuế suất phổ thông là 48%, trong khi tỷ lệ này của DNNN là 4,6% và của doanh nghiệp NNN là 14%. Lợi dụng chính sách ưu đãi thuế lớn, nhiều doanh nghiệp FDI thành lập thêm các công ty con, công ty liên kết tại các địa bàn có điều kiện kinh tế – xã hội khó khăn, sau đó áp dụng các thủ đoạn chuyển giá để chuyển lợi nhuận sang các công ty này nhằm hưởng mức thuế suất ưu đãi. Một số doanh nghiệp FDI thuộc các ngành như linh kiện điện tử, máy vi tính, thiết bị ngoại vi, sản xuất lắp ráp ô-tô, xe máy và xe có động cơ khác luôn duy trì tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên vốn chủ sở hữu (ROE) bình quân qua các năm ở mức rất cao (khoảng trên 30%) và có trụ sở đặt ở những vùng có ưu đãi rất lớn về thuế là những doanh nghiệp có điều kiện thuận lợi để chuyển giá, chuyển lợi nhuận ngược. Ví dụ điển hình cho việc được hưởng ưu đãi thuế quá mức là Dự án Công ty TNHH Samsung Electronics Việt Nam tại Bắc Ninh và Thái Nguyên.

Cùng với hiện tượng chuyển giá quốc tế, chuyển giá nội địa cũng ngày một phổ biến, gây thất thu ngân sách lớn và làm méo mó môi trường kinh doanh. Chuyển giá nội địa thường xảy ra ở những giao dịch liên kết giữa các công ty mẹ và công ty con thuộc các tổng công ty, tập đoàn lớn của nhà nước, giữa các doanh nghiệp FDI trong nước có quan hệ liên kết và được hưởng các mức ưu đãi thuế TNDN khác nhau. Kiểm toán Nhà nước trong những năm gần đây đã phát hiện nhiều doanh nghiệp nội có dấu hiệu trốn thuế thông qua hình thức chuyển giá, trong đó tiêu biểu là Tổng Công ty Cổ phần Bia–Rượu–Nước giải khát Sài Gòn (Sabeco) và Tổng Công ty Cổ phần Bia–Rượu–Nước giải khát Hà Nội (Habeco). Bằng cách thành lập các công ty con là các cơ sở kinh doanh thương mại, hai công ty này đã thực hiện bán hàng và kê khai thuế tiêu thụ đặc biệt theo giá bán của cơ sở sản xuất bán cho các công ty con, không thấp hơn 10% so với giá các công ty con bán ra, làm giảm số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp NSNN. Sau kết luận của Kiểm toán Nhà nước, Sabeco phải truy nộp vào ngân sách nhà nước 408,8 tỷ đồng và Habeco là 920 tỷ đồng. Dự án Công ty TNHH Samsung Electronics Việt Nam tại Bắc Ninh và Thái Nguyên có hiệu quả hoạt động rất cao với tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên vốn chủ sở hữu năm 2015 lần lượt là 30,1% và 61,4% và năm 2016 là 26% và 49%. Trong khi đó, các dự án sản xuất phụ trợ đi cùng lại có hiệu quả kinh tế thấp.

Một đồng ngày hôm nay có giá trị hơn một đồng ngày mai. Vì thế, nợ thuế cũng là hành vi gian lận, gây thất thu và thất thoát NSNN. Ở Việt Nam, tổng nợ thuế trong một năm được tính bằng tổng các khoản nợ thuế được ngành thuế và ngành hải quan quản lý. Theo Tổng cục Thuế, khoản nợ thuế do ngành thuế quản lý tiếp tục tăng qua các năm và diễn ra ở nhiều khoản thu, sắc thuế. Nợ thuế đến 31/12/2015 là 79.276 tỷ đồng, tăng 4,2% (3.203 tỷ đồng) so với cùng kỳ năm 2014; 40/63 địa phương có nợ thuế cuối năm 2015 tăng so với cùng kỳ năm 2014. Tính đến 31/12/2016, nợ có khả năng thu tuy có giảm 9,8%, song nợ thuế khó thu lại tăng 34%; 54/63 địa phương có mức dư nợ thuế khó thu tăng và nợ thuế chờ xử lý tăng 60,7% (chủ yếu do các khoản nợ liên quan đến đất còn vướng mắc về cơ chế, chính sách như giải phóng mặt bằng, thay đổi thiết kế dự án,... chưa được các cơ quan liên quan giải quyết). Tổng số nợ thuế đến 31/12/2017 là 82.659 tỷ đồng, tăng 0,8% (681 tỷ đồng) so với cùng kỳ của năm 2016 (82.659 tỷ đồng/81.978 tỷ đồng), trong đó nợ có khả năng thu giảm 12,5% (6.416 tỷ đồng), nợ khó thu tăng 26% (6.689 tỷ đồng) và nợ chờ xử lý tăng 9% (408 tỷ đồng). Tổng số tiền thuế nợ

do 63 cục thuế quản lý ước tính đến thời điểm 30/9/2018 là 82.961 tỷ đồng. Tiền nợ thuế không có khả năng thu hồi là 34.942 tỷ đồng, chiếm tỷ trọng hơn 42% tổng số tiền nợ thuế, tăng 3.473 tỷ đồng so với thời điểm 1/12/2017. Số liệu từ Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán Nhà nước các năm 2015, 2016 và 2017 cho thấy nợ thuế do ngành Hải quan quản lý có xu hướng giảm nhưng nợ khó thu lại tăng. Nợ thuế quá hạn đến 31/12/2015 là 6.529 tỷ đồng, giảm 8,18% (581 tỷ đồng) so với cùng kỳ năm 2014. Nợ quá hạn đến 31/12/2017 là 6.836 tỷ đồng, giảm 7,8% (578,08 tỷ đồng) so với năm 2016. Đáng lưu ý là, tiền thuế “treo” đang tồn tại từ nhiều năm và sẽ tiếp tục phát sinh, không thể xóa hoặc cưỡng chế theo quy định hiện hành. Theo số liệu thống kê của Tổng cục Thuế trong nhiều năm gần đây, trung bình có tới trên 40% tổng nợ thuế là nợ không có khả năng thu hồi do người nộp thuế đã chết, mất tích, mất năng lực hành vi dân sự, liên quan đến trách nhiệm hình sự, không xác minh được tài sản và tài sản thừa kế, đã tự giải thể, phá sản, ngừng, nghỉ và bỏ địa chỉ kinh doanh.

Bảng 4.3: Tổng hợp tình trạng nợ thuế giai đoạn 2014-2018

	12/2014	12/2015	12/2016	12/2017	9/2018
Nợ thuế do ngành Thuế quản lý					
Tổng nợ	76.073 tỷ	79.276 tỷ	81.978	82.659 t ỷ	82.961 tỷ
		(+4,2%)	(+3,4%)	(+0,8%)	
1. Nợ có khả năng thu	–	56.904,66	51.328	44.912	–
2. Nợ khó thu	–	19.199,2	25.726,92	32.415,92	–
3. Nợ không có khả năng thu hồi	–	–	–	31.469	34.942
4. Nợ chò xử lý	–	–	4.533,33	49.941,33	–
Nợ thuế do ngành Hải quan quản lý					
Tổng nợ	7.110	6.529	7.414,08	6.836	–
		(-8,18)			

Nguồn: Tổng hợp và tính toán dựa trên các Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm toán của KTNN

Trong nền kinh tế số, hoạt động thương mại điện tử (TMĐT) phát triển rất mạnh mẽ và đang có ảnh hưởng sâu rộng tới hoạt động của nền kinh tế Việt Nam. Kinh doanh TMĐT khác kinh doanh truyền thống cả về hình thức thực hiện, phạm vi hoạt động, chủ thể tham gia và phương thức thanh toán. Kinh doanh TMĐT gắn với nền tảng công nghệ thông tin và thị trường toàn cầu. Thị trường TMĐT Việt Nam đang trên đà phát triển mạnh mẽ. Sự tồn tại cùng một lúc các mô hình kinh doanh khác nhau (truyền thống, bán truyền thống và phi truyền thống) đang tạo ra một cuộc cạnh tranh bất bình đẳng giữa các doanh nghiệp trong nước và nước ngoài ngay tại thị trường Việt Nam. Đây là một thách thức rất lớn đối với các chính sách quản lý doanh nghiệp trong lĩnh vực kinh doanh TMĐT tại Việt Nam trong cuộc chiến chống thất thu thuế. Mặt khác, đây cũng là thời điểm “vàng” cho các doanh nghiệp TMĐT nước ngoài coi

Việt Nam là “thiên đường trốn thuế TNDN”. Ví dụ, Facebook và Google, hai gã khổng lồ trong lĩnh vực internet đến từ Mỹ, đã và đang thực hiện hoạt động kinh doanh quảng cáo tại Việt Nam, nhưng không thực hiện nghĩa vụ thuế ở Việt Nam. Theo số liệu dự đoán từ Công ty nghiên cứu thị trường ANTS, chỉ riêng Facebook và Google đã chiếm tới hơn 66% thị phần quảng cáo trực tuyến tại Việt Nam. Hoạt động kinh doanh không thông qua một đối tác quảng cáo ở Việt Nam và tự thu tiền về tài khoản của mình như vậy là bất hợp pháp. Tình trạng này dẫn tới hậu quả là không kiểm soát được nội dung quảng cáo, chảy máu doanh thu quảng cáo ra nước ngoài, thất thu một nguồn thuế khổng lồ cho nhà nước và làm thiệt hại thị phần của các doanh nghiệp nội dung số trong nước.

Việt Nam hiện đang thiết lập hành lang pháp lý cho các giao dịch TMĐT. Mặc dù Quốc hội đã thông qua Luật Giao dịch điện tử vào tháng 11/2005, nhưng để hoạt động kinh doanh TMĐT được kiểm soát chặt chẽ hơn mà không “làm khó” cho chủ thể tham gia hoạt động này thì còn cần phải khắc phục nhiều vướng mắc. Chẳng hạn, liên quan tới việc kiểm soát hoạt động đăng ký kinh doanh để quản lý thuế đối với loại hình kinh doanh này, Bộ Công Thương đã ra Thông tư số 47/2014/TT-BCT ngày 05/12/2014 quy định trách nhiệm đăng ký kinh doanh là của doanh nghiệp nhưng lại không quy định rõ trách nhiệm kiểm tra, giám sát của cơ quan nhà nước có thẩm quyền. Vì thế, nhiều doanh nghiệp “né” trách nhiệm đăng ký mà vẫn không bị xử lý. Ngành thuế thất thu vì không có nguồn dữ liệu doanh nghiệp điện tử để tính thuế.

Đối với thuế TNCN, hiện tượng thường gặp mà các cơ quan thanh kiểm tra thuế chỉ ra gồm: cơ quan chi trả không khấu trừ đối với các hợp đồng lao động dưới 3 tháng; cá nhân có nhiều nguồn thu nhập nhưng không để ý nên không tự quyết toán với cơ quan thuế mà ủy quyền cho cơ quan chi trả; cá nhân kê khai sai thu nhập chịu thuế, kê khai không số lượng người phụ thuộc để được khấu trừ thu nhập chịu thuế. Còn đối với các sắc thuế khác, người nộp thuế thường khai chậm so với thời điểm hoàn thành dịch vụ mua bán hàng hóa. Tuy nhiên, trong khuôn khổ của báo cáo này, chúng tôi chỉ đề cập tới sự tồn tại của hiện tượng trốn tránh thuế TNCN và các sắc thuế khác mà không đi sâu phân tích về thực trạng trốn tránh thuế của các sắc thuế này.

Sau đây là một số tình huống điển hình về hiện tượng doanh nghiệp vi phạm luật thuế ở Việt Nam:

Hộp 3: Metro Cash & Carry Việt Nam: Trốn thuế qua hạch toán quá cao các khoản

Metro Cash & Carry Việt Nam bắt đầu đi vào kinh doanh từ ngày 28/3/2002 với số vốn ban đầu là 120 triệu USD, trong đó vốn pháp định là 36 triệu USD. Sau khoảng 12 năm hoạt động, từ 2002 đến 2013, Metro Việt Nam đã trải qua 6 lần thay đổi giấy phép kinh doanh, nâng tổng vốn đầu tư lên hơn 301 triệu USD vào tháng 5/2013. Mạng lưới hệ thống bao gồm 1 trụ sở chính, 15 chi nhánh (gồm 19 trung tâm) và 1 kho trung chuyển trải dọc 16 tỉnh, thành cả nước. Tuy nhiên, trong suốt thời gian hoạt động của mình, Metro Việt Nam liên tục kê khai lỗ với số lỗ lũy kế lên đến 1.657 tỷ đồng và chỉ duy nhất năm 2010 là có lãi 173 tỷ đồng.

Mặc dù lỗ nhưng Metro Việt Nam vẫn tiếp tục mở thêm 19 điểm bán lẻ trên toàn quốc. Với dấu hiệu này, Thanh tra Tổng cục Thuế đã vào cuộc và xác định Metro Việt Nam có hành vi chuyển giá. Qua thanh tra, cơ quan này đã yêu cầu công ty điều chỉnh giảm lỗ, giảm khấu trừ và truy thu thuế với số tiền lên đến 507 tỷ đồng, đồng thời xác định công ty đã có lãi trong 2 năm 2010 và 2011 với số tiền là 234,8 tỷ đồng. Trong số đó, đáng chú ý là cơ quan thuế buộc doanh nghiệp này điều chỉnh đối với khoản chi phí nhượng quyền thương mại, các khoản chi phí không liên quan đến hoạt động kinh doanh của công ty, chi phí dự phòng giảm giá hàng tồn kho, chi phí trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi,... để giảm lỗ với số tiền lên đến 335 tỷ đồng. Ngoài ra, thủ thuật của Metro Việt Nam là thực hiện giao dịch liên kết với công ty mẹ (Metro Cash & Carry Đức) thông qua khoản điều chỉnh thuế nhà thầu và khoản điều chỉnh giảm thuế GTGT đầu vào. Khoản điều chỉnh thuế nhà thầu được doanh nghiệp áp dụng đối với các khoản chi phí bồi hoàn tiền lương trả cho công ty mẹ để trả cho các nhân viên nước ngoài làm việc tại Metro Việt Nam, tương đương với khoảng 62 tỷ đồng. Khoản điều chỉnh giảm thuế GTGT đầu vào áp dụng đối với khoản tiền thu hỗ trợ quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại từ các nhà cung cấp là 110 tỷ 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 mà Metro Việt Nam phải trả cho công ty mẹ giai đoạn 2001 – 2013 lên tới 731 tỷ đồng, đã khiến cho công ty này liên tục báo lỗ trong cả chục năm. Thanh tra bóc tách và loại khỏi chi phí hợp lý khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp đối với khoản chi phí nhượng quyền thương mại cho Công ty Metro AG (Đức) số tiền 7,5 tỷ đồng trong năm 2012–2013.

Tiếp đó, Thanh tra phát hiện trong vòng 3 năm Metro Việt Nam đã cố tình không đăng ký hoạt động nhượng quyền thương mại với Bộ Công Thương nhưng vẫn đưa vào hạch toán chi phí này. Từ đó, Thanh tra Thuế buộc phải điều chỉnh giảm chi phí này với số tiền 245 tỷ đồng.

Bên cạnh đó, khi thực hiện thương vụ chuyển nhượng thương hiệu cho Tập đoàn Berli Jucker (BJC) Thái Lan, cơ quan thuế đã chính thức thu được 1.911 tỷ đồng tiền thuế của Công ty Metro.

Hộp 4: Tổng công ty cổ phần Bia–Rượu–Nước giải khát Sài Gòn (Sabeco): Trốn thuế qua chuyển giá nội bộ

Tổng công ty cổ phần Bia–Rượu–Nước giải khát Sài Gòn (Sabeco), tiền thân là nhà máy bia Chợ Lớn thuộc hãng bia B.G.I, được thành lập vào tháng 7/2003 trên cơ sở Công ty Bia Sài Gòn và tiếp nhận các thành viên mới gồm: Công ty Rượu Bình Tây, Công ty Nước giải khát Chương Dương, Nhà máy Thủy tinh Phú Thọ và Công ty Thương mại Dịch vụ Bia–Rượu–Nước giải khát Sài Gòn. Năm 2004, Sabeco chuyển sang tổ chức và hoạt động theo mô hình công ty mẹ – công ty con theo Quyết định số 37/2004/QĐ–BCN của Bộ trưởng Bộ Công nghiệp. Mặc dù là công ty cổ phần nhưng nhà nước vẫn nắm gần 90% vốn điều lệ doanh nghiệp này và Bộ Công Thương đóng vai trò là người đại diện phần vốn Nhà nước tại Sabeco. Sabeco gồm 2 nhà máy hạch toán phụ thuộc, các công ty con và công ty liên kết. Các đơn vị sản xuất bán sản phẩm bia Sài Gòn cho công ty TNHH MTV Thương mại Bia Sài Gòn (công ty con 100% vốn của Tổng công ty). Công ty này lại tiếp tục bán sản phẩm cho 10 công ty cổ phần thương mại khu vực có vốn góp từ 90–94,92%. Các công ty thương mại khu vực sau đó bán tiếp sản phẩm cho đại lý cấp 1, cấp 2, cấp 3,... là các cơ sở kinh doanh thương mại độc lập.

Theo Kiểm toán Nhà nước, cơ sở sản xuất đã thực hiện tính, kê khai và nộp thuế tiêu thụ đặc biệt theo giá bán tại công ty TNHH MTV Bia Sài Gòn, thuộc cùng hệ thống sản xuất – tiêu thụ của Tổng công ty, không phải cơ sở kinh doanh thương mại độc lập với cơ sở sản xuất. Mô hình tổ chức sản xuất và tiêu thụ sản phẩm phức tạp này của Tổng công ty gây khó cho cơ quan thuế trong việc xác định giá ở mốc thời điểm chính xác trong chuỗi bán hàng của Sabeco để tính thuế. Kiểm toán Nhà nước kết luận, theo quy định tại Thông tư 05/2012/TT–BTC, Sabeco phải nộp thuế tiêu thụ đặc biệt dựa trên giá bán ra của các công ty thương mại khu vực – đơn vị trực tiếp bán hàng ra khỏi hệ thống của Sabeco chứ không phải giá bán của Sabeco ra Công ty Thương mại Sabeco. Theo đó, Sabeco phải nộp thêm vào ngân sách hơn 408 tỷ đồng.

Hộp 5: GrabTaxi tại Việt Nam: Trốn thuế qua kê khai thiếu doanh thu chịu thuế và bóp méo mô hình kinh doanh

“GrabTaxi được giới thiệu lần đầu tiên ở Malaysia vào năm 2012 bởi hai nhà sáng lập tốt nghiệp trường Kinh doanh Harvard. Hiện tại, GrabTaxi hoạt động ở Malaysia, Singapore, Thái Lan, Việt Nam, Indonesia và Philippines. Trong thời gian qua, GrabTaxi mở rộng khá nhiều loại hình hoạt động: vận chuyển bằng xe hơi riêng (GrabCar), xe máy (GrabBike), dịch vụ vận chuyển (GrabExpress) và gần đây nhất là dịch vụ đi chung xe (GrabHitch). Ra mắt vào năm 2012, từ một ứng dụng đặt taxi khiêm tốn, Grab đã phát triển thành một công ty vận tải lớn nhất Đông Nam Á với mạng lưới 200.000 tài xế đang hoạt động. Ứng dụng được tải về và cài đặt trên hơn 11 triệu thiết bị di động. Tính riêng năm 2015, GrabTaxi đã có khoảng 1,5 triệu lượt đặt xe mỗi ngày tại 6 thị trường ở Đông Nam Á (bao gồm cả Việt Nam) với doanh thu đạt 14,9 triệu USD.

Cùng với Uber, GrabTaxi chính thức có sự hiện diện ở Việt Nam vào năm 2014. Sự có mặt của 2 hãng này cũng đã tạo ra những sự chuyển biến nhất định trong thị trường vận tải taxi. Là một trong những mô hình điển hình của việc ứng dụng công nghệ vào cuộc sống, GrabTaxi đã tạo nên “hiện tượng” cho hàng triệu người tiêu dùng, không chỉ bởi giá rẻ. Thông qua việc sử dụng smartphone, khách hàng có thể tải ngay ứng dụng GrabTaxi trên kho ứng dụng theo từng hệ điều hành như Android, iOS, Windows Phone, BlackBerry, đăng ký tài khoản và cung cấp thông tin về địa điểm, quãng đường, lựa chọn phương tiện và hình thức ưu đãi, GPS và hiển thị chính xác tiền cước xe.

Nhanh – tiện – tiết kiệm, 3 yếu tố cơ bản có tính cạnh tranh giữa GrabTaxi với các loại taxi truyền thống đã mang lại cho người tiêu dùng nhiều lợi ích. Không chỉ đem đến cơ hội trải nghiệm ứng dụng này cho người Việt Nam, GrabTaxi còn “tung” ra những chương trình ưu đãi lớn hấp dẫn. Hình thức tặng mã khuyến mại – giảm tiền trực tiếp áp dụng cho gói giá rẻ, được người sử dụng rất ưa chuộng. Lợi thế về giá, chỉ cần nhập mã do GrabTaxi đưa ra, khách hàng sẽ được trừ trực tiếp vào số tiền thanh toán cho tài xế, dao động từ 20.000 – 40.000 đồng tùy từng loại mã và từng thời điểm. Giá cước taxi sẽ giảm từ 1/3 đến một nửa so với giá đặt xe truyền thống. Lợi thế về thời gian, người dùng hoàn toàn chủ động lựa chọn tài xế gần nhất bởi hệ thống tài xế tham gia GrabTaxi gia tăng nhanh chóng. Chỉ cần đứng ở một địa điểm có thể tìm thấy hàng chục tài xế sẵn sàng phục vụ. Hình thức này mang đến sự an toàn do tính minh bạch thông tin của tài xế và các ý kiến đánh giá của khách hàng về tài xế đó. Chưa đầy 5 phút sau khi tìm kiếm, khách hàng đã có thể bắt đầu hành trình của mình.

Theo số liệu báo cáo của Grab, tổng doanh thu của doanh nghiệp trong các năm 2014, 2015 và 2016 là 1.755 tỉ đồng và số thuế mà doanh nghiệp đã kê khai và nộp chỉ là 9,6 tỉ đồng. Grab đã liên tiếp báo lỗ vào các năm 2014, 2015 và 2016 và lỗ lũy kế đến cuối năm 2016 lên đến là 938,2 tỉ đồng. Mặc dù khoản lỗ lớn gần bằng 50 lần vốn pháp định, nhưng Grab vẫn không ngừng mở rộng thị trường, bỏ nhiều tiền của vào lĩnh vực quảng cáo và tiếp thị. Trước thực trạng này, đương nhiên một câu hỏi được đặt ra: “Liệu Grab đang lỗ thật hay lỗ giả?” Cục Thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã thanh tra việc chấp hành thuế của doanh nghiệp trong 3 năm này. Kết quả là, doanh nghiệp này đã phải nộp thêm vào ngân sách 2,961 tỉ đồng, trong đó tiền thuế nộp truy thu là 2,286 tỉ đồng.

Trong khi đó, trong cùng kỳ kinh doanh 2014 – 2016, Uber với mô hình kinh doanh tương tự Grab phải nộp tới 74,9 tỉ đồng, còn Vinasun – doanh nghiệp taxi truyền thống, cũng đã nộp 1.200 tỉ đồng vào NSNN. Vì thế, năm 2017 chứng kiến “cuộc chiến nảy lửa” giữa Taxi truyền thống và 2 hãng Taxi công nghệ Uber và GrabTaxi. Đồng thời, để bắt nhịp với thời đại công nghệ số, nhiều công ty vận tải trong nước cũng cho ra đời các ứng dụng của riêng mình như: LiveTaxi, TaxiNavi, Ahamove, Vinasun app, v.v nhằm cạnh tranh với GrabTaxi.

Ở những kỳ kinh doanh tiếp theo, Grab đã bỏ qua các đơn vị vận tải trong chuỗi cung ứng vận tải hợp đồng điện tử của mình, tiếp tục không báo cáo đầy đủ doanh thu, bỏ qua những khoản thưởng, hỗ trợ tài xế trong bảng tổng hợp hoạt động kinh doanh của Tổng Cục Thuế. Việc Grab làm sai lệch mô hình kinh doanh và cố ý không ghi doanh thu chịu thuế là hai cách để doanh nghiệp này trốn thuế.

Thực tế, doanh nghiệp kinh doanh GrabTaxi đang vận hành mô hình kinh doanh phi truyền thống. Để điều chỉnh khuôn khổ pháp lý cho phù hợp với nhu cầu thực tiễn, Thủ tướng Chính phủ chấp thuận cho thực hiện Đề án thí điểm “Triển khai ứng dụng khoa học công nghệ hỗ trợ quản lý và kết nối hoạt động vận tải hành khách theo hợp đồng” (GrabCar). Theo văn bản số 1850/TTg-KTN ngày 19/10/2015 của Văn phòng Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ cho phép Bộ Giao thông vận tải thực hiện thí điểm triển khai xe “hợp đồng điện tử”. Đề án GrabCar được triển khai thí điểm tại 5 tỉnh/thành phố: Hà Nội, Hồ Chí Minh, Đà Nẵng, Quảng Ninh và Khánh Hòa trong 2 năm và chỉ áp dụng đối với các đơn vị có giấy phép kinh doanh vận tải hành khách bằng ô-tô theo hợp đồng.

Công ty TNHH GrabTaxi là doanh nghiệp đầu tiên được cho phép triển khai dịch vụ kết nối cho loại xe chở khách dưới 9 chỗ theo hình thức hợp đồng tại Việt Nam. Theo Đề án thí điểm, GrabTaxi sẽ thường xuyên báo cáo danh sách đơn vị và các xe sử dụng phần mềm kết nối, từ đó giúp các cơ quan chức năng giám sát nghĩa vụ thuế và trách nhiệm đối với hành khách. Đề án GrabCar này không nhằm tạo ra một hình thức kinh doanh vận tải mới, mà chỉ đơn thuần là đưa ứng dụng công nghệ vào quản lý, khai thác và vận hành dịch vụ vận tải hành khách.

Theo đó, các “xe hợp đồng điện tử” được lắp thiết bị giám sát hành trình và có phù hiệu “xe hợp đồng điện tử” theo quy định của pháp luật. Giá cước vận tải của “xe hợp đồng điện tử” sẽ tương ứng với hiệu quả của nó (giảm chi phí) nhờ việc ứng dụng công nghệ thông tin, so với cách thức quản lý, vận hành truyền thống. Đề án cũng giúp việc quản lý, thu thuế tốt hơn nhờ cơ chế thanh toán trực tiếp giữa hành khách và đơn vị cung cấp dịch vụ vận tải. Ngoài ra, đề án GrabCar cũng được kỳ vọng sẽ góp phần tăng cường trật tự an toàn giao thông, giảm ùn tắc nhờ việc kiểm chế được phương tiện cá nhân lưu thông trên đường và tối ưu hóa hiệu quả sử dụng xe.

Hoạt động của GrabTaxi hiện vẫn tiếp tục đặt ra áp lực quản lý của Nhà nước đối với việc thu thuế, đảm bảo được an ninh, an toàn cho người tiêu dùng và đảm bảo cạnh tranh lành mạnh. Tuy nhiên, phải sau 17 tháng thí điểm, thị trường taxi mới bắt đầu bộc lộ nhiều bất cập dẫn đến phản ứng của các doanh nghiệp taxi truyền thống do bị sụt giảm thị phần và bất bình đẳng trong điều kiện kinh doanh. Đã có tới 36.600 taxi của Uber và Grabtaxi tham gia thí điểm (chiếm trên 90%) và các hãng taxi truyền thống ước tính đã mất 30 – 40% thị phần.

Chính phủ hiện đã đồng ý kéo dài thời gian thí điểm cho đến khi có Nghị định mới thay thế Nghị định số 86/2014/NĐ-CP ngày 10/9/2014 về kinh doanh và điều kiện kinh doanh vận tải bằng ô-tô được ban hành và có hiệu lực. Trước mắt, vẫn có nhiều câu hỏi được đặt ra đối với các cơ quan quản lý nhà nước như: thời gian thí điểm đề án “Triển khai ứng dụng khoa học công nghệ hỗ trợ quản lý và kết nối hoạt động vận tải hành khách theo hợp đồng” (GrabCar); số lượng xe tham gia thí điểm; xác định bản chất dịch vụ của Grab và Uber: cung cấp phần mềm hay kinh doanh vận tải. Các bộ quản lý chuyên ngành theo chức năng của mình cũng phải đồng thời vào cuộc, chẳng hạn Bộ Kế hoạch và Đầu tư phụ trách về điều kiện kinh doanh; Bộ Tài chính về quản lý thuế; Bộ Thông tin và Truyền thông về ứng dụng phần mềm thông minh...” (Theo Báo cáo thường niên doanh nghiệp Việt Nam 2017/18, VCCI).

Hộp 6: Adidas Việt Nam: Trốn thuế qua kê khai quá nhiều chi phí trung gian đầu vào

Adidas AG là 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 đến Việt Nam từ năm 1993 và đến năm 2009, Adidas thành lập thêm một công ty con ở Việt Nam. Từ cuối năm 2012, Adidas Việt Nam hoạt động theo giấy phép đăng ký kinh doanh là quyền phân phối bán buôn, nhưng danh mục chi phí của DN này lại xuất hiện nhiều chi phí của một DN 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. Thực tế, 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. Với việc 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 rất cao, làm cho Adidas Việt Nam luôn rơi vào tình trạng thua lỗ và không phải nộp thuế TNDN.

Hộp 7: Công ty TNHH MTV Keangnam – Vina: Trốn thuế qua chi phí tư vấn tài chính và chi phí dàn xếp vốn vay

Công ty TNHH MTV Keangnam – Vina là doanh nghiệp 100% vốn của một công ty đa quốc gia của Hàn Quốc, được thành lập từ năm 2007, hoạt động trong lĩnh vực xây dựng, kinh doanh bất động sản và dịch vụ khách sạn, văn phòng, trung tâm thương mại và căn hộ cho thuê tại Hà Nội. Từ năm 2007 đến 2011, doanh nghiệp liên tục báo lỗ hàng chục tỷ đồng mỗi năm. Năm 2011, công ty bắt đầu có doanh thu từ dự án Landmark Tower, đạt trên 5.200 tỷ đồng, nhưng lỗ hơn 140 tỷ đồng. Qua kết quả điều tra của cơ quan thuế cho thấy, tháng 5/2007, Công ty Keangnam – Vina ký hợp đồng vay vốn từ Ngân hàng Kookmin Bank, một đơn vị thành viên trong Tập đoàn Keangnam Hàn Quốc. Cho đến nay, công ty này đã vay tổng cộng 400 triệu USD từ ngân hàng này và tổng số lãi vay và chi phí tài chính của việc vay đã lên tới trên 2.000 tỷ đồng.

Công ty Keangnam – Vina đã trả lãi suất trung bình khoảng 12%/năm cho khoản vay từ Kookmin Bank. Trong khi đó, lãi suất vay vốn bằng USD tại Việt Nam trong thời gian gần đây chỉ từ 5 – 7% mỗi năm. Tháng 10/2007, Công ty Keangnam – Vina đã ký hợp đồng chìa khóa trao tay với Công ty Keangnam Enterprise – cũng là một thành viên của Tập đoàn Keangnam Hàn Quốc, để làm tổng thầu EPC. Tổng giá trị hợp đồng lên tới 871 triệu USD. Công ty Keangnam Enterprise không chỉ đảm nhiệm việc khảo sát, thiết kế dự án, cung cấp thiết bị máy móc, thi công xây dựng 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 đã được chủ đầu tư Keangnam Vina chi trả cho Keangnam Enterprise Hàn Quốc lên tới 30 triệu USD. Phí dịch vụ sắp xếp nguồn vay lên tới 20 triệu USD và các chi phí khác. Do những khoản chi phí đó, Keangnam – Vina liên tục báo lỗ và do vậy không nộp thuế TNDN. Khoản lỗ này 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 TNDN ở Việt Nam. Hàn Quốc có thuế suất TNDN lũy tiến từ 10–22%.

Hộp 8: Công ty TNHH 3A Nutrition: Trốn thuế qua kê khai chi phí bán hàng quá lớn

Công ty TNHH 3A Nutrition (3A Nutrition) được thành lập vào năm 2010, độc quyền nhập khẩu sữa ngoại với những sản phẩm dinh dưỡng của Abbott như Similac Mom, Similac Advance, Similac Advance IQ, Gain Advance, Gain Advance IQ, Gain IQ, Gain Plus Advance IQ, Grow, Grow Advance IQ, Grow School, Pediasure BA, Ensure và Glucerna. Khi mới thành lập, 3A Nutrition không phải nộp thuế vì chưa có doanh thu. Tuy nhiên, sang năm 2011, doanh thu của 3A Nutrition đạt 1.200 tỷ đồng mà chỉ nộp thuế TNDN hơn 2 tỷ đồng. Nguyên nhân là do doanh nghiệp này khai chi phí bán hàng quá lớn, khiến cho tỷ suất lợi nhuận chỉ có 1,3%, do đó tỷ suất nộp thuế trên thu nhập chỉ 0,2%. Năm 2012 và 2013, doanh số tăng lên gần 7.000 tỷ đồng/năm, với tỷ suất lợi nhuận chỉ 3,8% thì số thuế TNDN phải nộp cũng chỉ có 46 – 48 tỷ đồng (với tỷ suất thuế trên doanh thu chỉ hơn 0,6%).

Kể từ năm 2014 đến nay, 3A Nutrition liên tục báo cáo lỗ nên không phải nộp thuế TNDN, dù doanh số liên tục tăng, có năm đạt gần 10.000 tỷ đồng. Tính ra từ khi thành lập tại Việt Nam đến nay, 3A Nutrition chỉ có 3 năm có lãi với tỷ suất lợi nhuận cao nhất cũng chỉ 3,8%, sau đó doanh nghiệp chuyển sang khai lỗ và số lỗ có tỷ suất âm đến gần 5%. Trong khi lượng hàng hóa nhập khẩu vẫn không giảm, thị trường được mở rộng, hiện 3A Nutrition đã “mở rộng” hệ thống phân phối thông qua việc thành lập nhiều chi nhánh ở các tỉnh, thành như Hà Nội, Hải Phòng, Đà Nẵng, Nha Trang, Đồng Nai,... nhưng vẫn thông báo lỗ.

Hộp 9: Các doanh nghiệp trà Đài Loan tại Lâm Đồng: Trốn thuế qua chi phí lãi vay cao và giá xuất khẩu thấp

Công ty Chế biến trà Ô Long Jun Chow của Đài Loan đầu tư vào Việt Nam năm 2006 với số vốn chỉ 6,344 tỷ đồng. Sau 4 năm hoạt động, tổng số lỗ lũy kế của công ty lên đến 23,903 tỷ đồng, tức gấp 3,7 lần vốn đầu tư. Tương tự, Công ty Trà Đài Loan có số vốn đầu tư đăng ký là 10,427 tỷ đồng nhưng đến năm 2009, số lỗ lũy kế đã lên đến 17,7 tỷ đồng; Công ty Trà Kinh Lộ có vốn ban đầu 26,9 tỷ đồng, sau 4 năm hoạt động, lỗ lũy kế đã lên đến hơn 56,8 tỷ đồng; Công ty King Wan Chen có vốn đầu tư là 29 tỷ đồng, nhưng thua lỗ hơn 38,3 tỷ đồng.

Để bù vốn do bị thua lỗ, công ty Trà Đài Loan được vay từ công ty mẹ lên đến 28 tỷ đồng bù cho khoản lỗ 17 tỷ đồng; Công ty Trà Kinh Lộ được vay hơn 27 tỷ đồng bù cho khoản lỗ hơn 26 tỷ đồng; Công ty King Wan Chen được vay hơn 12 tỷ đồng bù cho khoản lỗ 38,3 tỷ đồng. Các khoản vay này phải trả lãi suất rất cao và do vậy lại tránh được các khoản thuế thu nhập mới. Đây là một trong những tình huống điển hình về chuyển giá thông qua chi phí lãi vay cao. Nếu không phải là vay mượn thì các công ty cũng khai là được tặng vốn bổ sung từ công ty mẹ. Chẳng hạn, Công ty TNHH Haiyih lỗ hơn 63 tỷ đồng nhưng được công ty mẹ rót cho hơn 58 tỷ đồng vốn bổ sung.

Sau khi chế biến trà thành phẩm, các doanh nghiệp đóng gói xuất khẩu sang thị trường nước ngoài, nơi có công ty mẹ, với giá rất thấp, chỉ dao động trong khoảng 2,8–4 USD một ki-lô-gam. Trong khi đó, chi phí sản xuất một ki-lô-gam trà thành phẩm đã ở mức 8–9 USD. Sản phẩm trà được chuyển về công ty mẹ, chia nhỏ rồi mới gắn nhãn mác và bán ra thị trường với giá cao hơn gấp hàng chục lần.

Qua thanh tra, cơ quan Thuế Lâm Đồng đã phát hiện ra “chiêu bài” chuyển giá phổ biến của các doanh nghiệp trà FDI là qua “phù phép” giá xuất khẩu và chi phí lãi vay cao. Cơ quan Thuế đã hướng dẫn 17 doanh nghiệp FDI xử lý hết số lỗ lũy kế trong hạn chuyển lỗ đến cuối năm 2009 hơn 316,5 tỷ đồng. Các doanh nghiệp này cũng đã kê khai và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp với số tiền gần 8 tỷ đồng. Từ con số lỗ lũy kế 311,685 tỷ đồng, các doanh nghiệp FDI này đã phải thừa nhận sự thật về khoản lãi hơn 1.033 tỷ đồng và phải ghi giảm hết tất cả các khoản chuyển lỗ. Kể từ năm 2010, các doanh nghiệp này không được ưu đãi miễn thuế thu nhập doanh nghiệp nữa.

Hộp 10: Công ty TNHH Nước giải khát Coca-Cola Việt Nam: Trốn thuế qua kê khai tăng chi phí đầu vào

Công ty TNHH Nước giải khát Coca-Cola Việt Nam (gọi tắt là Coca-Cola Việt Nam) hoạt động tại Việt Nam từ năm 1994, đóng vai trò điều hành hoạt động, bao gồm sản xuất và phân phối các dòng sản phẩm đồ uống không cồn mang thương hiệu toàn cầu này trên thị trường Việt Nam. Coca-Cola Việt Nam đưa ra thị trường nhiều sản phẩm hướng tới nhiều phân khúc gồm đồ uống có ga như Coca-Cola, Sprite, Fanta, nước tăng lực Samurai, nước thể thao Aquarius và nước khoáng Dasani.

Trong suốt 25 năm hoạt động tại Việt Nam, mặc dù đã đóng góp vào nền kinh tế Việt Nam với việc tạo ra 2.500 việc làm trực tiếp và từ đó tạo ra 6 – 10 lần số việc làm gián tiếp từ chuỗi cung ứng, Coca-Cola Việt Nam lại không tuân thủ đầy đủ nghĩa vụ thuế đối với nước sở tại. Công ty từng bị Cục Thuế TP. HCM xếp vào vị trí số 1 trong danh sách doanh nghiệp bị nghi vấn có dấu hiệu chuyển giá do liên tục kê khai lỗ trong nhiều năm. Từ năm 2012 trở về trước, công ty liên tục kê khai lỗ với giá trị lỗ “khủng”. Tính đến cuối năm 2012, số tiền lỗ lũy kế của công ty đã lên tới 3.768 tỉ đồng, vượt cả số tiền đầu tư ban đầu của tập đoàn 2.950 tỉ đồng. Từ năm 2013, công ty bắt đầu kê khai lãi. Số lãi được kê khai cho năm 2013 là 150 tỉ đồng và năm 2014 là 350 tỉ đồng. Tuy nhiên, do được chuyển lỗ trong vòng 5 năm nên dù 2 năm này có lãi nhưng công ty vẫn chưa phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp. Theo cơ quan thuế, “bí quyết” để có thể liên tục kê khai lỗ của công ty là nâng chi phí nguyên phụ liệu, trong đó hương liệu chủ yếu được nhập trực tiếp từ công ty mẹ với giá rất cao. Chi phí nguyên phụ liệu trung bình chiếm trên 70% giá vốn, trong đó cá biệt vào năm 2006 và 2007, chi phí này lên đến 80 – 85% giá vốn.

Qua thanh kiểm tra, Tổng cục Thuế đã ra quyết định truy thu thuế từ Coca-Cola Việt Nam với số tiền hơn 471 tỉ đồng. Trong đó, số thuế GTGT bị truy thu là hơn 60 tỉ đồng, thuế TNDN là hơn 359 tỉ đồng và thuế nộp thay nhà thầu nước ngoài là gần 52 tỉ đồng. Đồng thời, cơ quan thuế cũng tính tiền chậm nộp tính đến hết ngày 16/12/2019 là 288,6 tỉ đồng và phạt vi phạm hành chính hơn 61,6 tỉ đồng. Tổng cộng số tiền Coca-Cola Việt Nam bị truy thu, phạt và chậm nộp là hơn 821,4 tỉ đồng. Ngoài ra, Coca-Cola Việt Nam phải giảm số lỗ phát sinh trong niên độ thanh tra hơn 762 tỉ đồng, xác định số lỗ của giai đoạn trước (từ 2002 – 2006) không được chuyển lỗ là hơn 202,3 tỉ đồng và giảm số thuế GTGT còn được khấu trừ (tháng 12/2015) chuyển kỳ sau là hơn 72,8 tỉ đồng.

(Theo Tuổi trẻ Online ngày 09/01/2020)

Hộp 11: ConocoPhillips UK Ltd: Trốn thuế lãi vốn thông qua chuyển tiền gián tiếp ra nước ngoài

ConocoPhillips (CP) là một công ty dầu khí đa quốc gia có trụ sở đặt tại Hoa Kỳ và có một số chi nhánh trên thế giới. Năm 2012, ConocoPhillips UK Ltd, một chi nhánh ở Vương Quốc Anh của CP, đã bán hai công ty của mình (ConocoPhillips Gama Limited và ConocoPhillips Cửu Long) cho Perenco Overseas Holding Ltd có trụ sở tại Vương Quốc Anh, một phần của công ty dầu mỏ Perenco Anh – Pháp.

Hai công ty có trụ sở đặt tại Vương Quốc Anh được chuyển sang Perenco sở hữu độc quyền lợi ích dầu mỏ đáng kể tại Việt Nam. Tổng chi phí mà Perenco trả để mua cả hai công ty là 1,3 tỉ đô-la Mỹ. Giao dịch này đem lại khoản lợi nhuận đáng kể là 896 triệu đô-la Mỹ cho CP chi nhánh ở Vương Quốc Anh.

Vì các tài sản của Việt Nam đã được đổi chủ từ CP sang Perenco thông qua hình thức chuyển tiền gián tiếp ra nước ngoài, hoạt động này đã không chịu thuế lãi vốn ở Việt Nam. Do luật tài chính Vương Quốc Anh có quy định tránh đánh thuế đối với các khoản lợi nhuận từ giao dịch bán cổ phần trong các chi nhánh nên giao dịch này cũng không phải trả thuế lãi vốn tại Vương Quốc Anh.

CP và Perenco lập luận rằng họ không có trách nhiệm thuế ở Việt Nam vì giao dịch của họ liên quan tới hợp đồng giữa hai công ty đặt trụ sở tại Vương Quốc Anh. Theo một phát ngôn viên của CP, “việc bán hàng được thực hiện giữa hai công ty được thành lập và cư trú tại Vương Quốc Anh không có nghĩa vụ thuế ở Việt Nam. Các công ty mục tiêu cũng là các công ty của Vương Quốc Anh. Do đó, giao dịch bán ở Việt Nam sẽ không phải chịu thuế.”

Tuy nhiên, Hiệp định tránh đánh thuế hai lần giữa Vương Quốc Anh và Việt Nam tuyên bố rằng các khoản lãi vốn được tạo ra từ các giao dịch liên quan tới cổ phần ghi nhận giá trị từ bất động sản đặt tại một trong các bên ký kết có thể bị đánh thuế trong phạm vi pháp lý của bên có tài sản.

Trong trường hợp cụ thể này, cơ quan quản lý thuế Việt Nam hiểu rằng luật này trao cho Việt Nam quyền đánh thuế lãi vốn lên giao dịch này – vì cổ phần được bán với giá trị là 1,3 tỉ đô-la Mỹ ghi nhận giá trị hoàn toàn từ quyền khai thác dầu mỏ ở Việt Nam.

Trên cơ sở này, chính phủ Việt Nam đã khởi xướng các thủ tục tố tụng nội bộ để đánh thuế lãi vốn đối với giao dịch giữa CP và Perenco. Dựa trên các quy tắc thuế hiện hành của Việt Nam, số thuế thu về ước tính là 179 triệu đô-la Mỹ.

Trong khi Chính phủ Việt Nam có cơ sở vững chắc theo Hiệp định tránh đánh thuế hai lần giữa Vương Quốc Anh và Việt Nam để đánh thuế khoản thu này thì vẫn còn một số vướng mắc liên quan tới luật trong nước quy định về quyền đánh thuế có hiệu lực tại thời điểm giao dịch. Năm 2015, pháp luật Việt Nam quy định rõ quyền đánh thuế lợi nhuận từ chuyển nhượng vốn ghi nhận giá trị cơ bản từ tài sản của Việt Nam đối với các công ty nước ngoài, bất kể giao dịch đó diễn ra ở đâu. Tuy nhiên, luật này – Nghị định 12/2015/NĐ-CP – có hiệu lực chỉ từ 2015 và không có quyền hồi tố.

Kể từ 2015, quyền Việt Nam đánh thuế lãi vốn đối với lợi nhuận của các công ty nước ngoài từ chuyển nhượng cổ phiếu trực tiếp hoặc gián tiếp ở Việt Nam – bất kể nơi diễn ra giao dịch ở đâu – đã được quy định rõ. Tuy nhiên, việc thiếu quy tắc ứng xử cụ thể đối với các khoản chuyển tiền gián tiếp ra nước ngoài ở thời điểm giao dịch giữa CP và Perenco diễn ra (2012) đã tạo cơ hội cho các doanh nghiệp dầu mỏ tranh cãi về việc chi trả thuế lãi vốn trong trường hợp cụ thể này.

Vào tháng 11 năm 2017, CP và Perenco đã nhờ viện trọng tài bảo vệ theo các quy định của Hiệp định Đầu tư song phương giữa Vương Quốc Anh và Việt Nam và Ủy ban Luật Thương mại Quốc tế của Liên Hiệp Quốc (UNCITRAL) để kháng nghị lại quyết định của Chính phủ Việt Nam về việc thu thuế lãi vốn. Theo thông tin được công bố gần đây, vụ tranh chấp đã được lên kế hoạch là sẽ diễn ra tại tòa án trọng tài của Liên Hiệp Quốc với các phiên điều trần dự kiến vào cuối năm 2019.

Tuy nhiên, thông tin được ConocoPhillips tiết lộ gần đây thông qua một báo cáo tài chính được công bố vào ngày 31 tháng 10 năm 2019 cho thấy tất cả các bên đã đạt được thỏa thuận ngoài tòa án. Theo báo cáo này, “vào cuối năm 2017, ConocoPhillips đã khởi xướng vụ kiện lên trọng tài UNCITRAL kháng nghị lại Việt Nam theo Hiệp ước Đầu tư song phương giữa Vương Quốc Anh và Việt Nam liên quan đến tranh chấp thuế phát sinh từ việc bán công ty Cửu Long Limited và Gama Limited năm 2012. Trong khi đang chờ trọng tài xử lý, các bên đã đạt được thỏa thuận về nguyên tắc vào tháng 10 năm 2019 để hòa giải tranh chấp này.”

Khi được liên lạc bởi Finance Unpacked để biết thêm thông tin, ConocoPhillips đã xác nhận thỏa thuận với Việt Nam và vấn đề đã được giải quyết một cách hiệu quả. Tuy nhiên, theo các điều khoản của thỏa thuận, số tiền phải trả thực tế sẽ không được tiết lộ. Kết quả là, không rõ liệu CP đã trả đủ số tiền là 179 triệu đô-la Mỹ hay ít hơn. Sự dàn xếp của ConocoPhillips đã được xã hội dân sự hoan nghênh như là bước tiến triển tích cực của thuế doanh nghiệp, đồng thời phản ánh vai trò quan trọng của truyền thông và người dân trong nỗ lực buộc các doanh nghiệp lớn phải có trách nhiệm thuế.

Nguồn: Theo Capital Gains Taxes and Offshore Indirect Transfers (Oxfam, 2019)

CÁC CHÍNH SÁCH QUẢN LÝ THUẾ VÀ TÁC ĐỘNG ĐỐI VỚI CÁC HIỆN TƯỢNG TRỐN VÀ TRÁNH THUẾ

Trong những năm gần đây, để hội nhập sâu rộng hơn vào nền kinh tế khu vực và thế giới, cải thiện môi trường cạnh tranh bình đẳng và tránh thất thu thuế, Việt Nam đã có những thay đổi tích cực liên quan đến các quy định pháp luật về thuế. Trong đó, đáng kể nhất là việc cắt giảm và đơn giản hóa thủ tục hành chính nhằm làm giảm thời gian người nộp thuế tuân thủ các nghĩa vụ thuế, rà soát và cập nhật các quy định về thuế, và gần đây nhất là việc thông qua Luật Quản lý thuế (sửa đổi), tiếp tục ký kết và áp dụng các hiệp định thuế với các nước trong khu vực và trên thế giới. Trong khuôn khổ của báo cáo này, chúng tôi sẽ trình bày cơ sở pháp lý quan trọng về quản lý thuế, bao gồm Nghị định 20/2017/NĐ-CP và Luật Quản lý thuế (sửa đổi) 2019; Đồng thời, chúng tôi sẽ cố gắng tổng hợp những đánh giá tác động ban đầu của Nghị định 20 sau hơn 2 năm kể từ khi Nghị định này có hiệu lực, đưa ra một số đề xuất sửa đổi Nghị định cho phù hợp với thông lệ quốc tế và thực tế vận dụng trong bối cảnh hiện nay ở Việt Nam, và chỉ ra những điểm mới của Luật Quản lý thuế (sửa đổi).

Nghị định 20/2017/NĐ-CP

Cơ sở pháp lý quan trọng về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết là Nghị định 20/2017/NĐ-CP (sau đây gọi tắt là Nghị định 20) kèm theo Thông tư 41/2017/TT-BTC hướng dẫn thực hiện Nghị định này. Nghị định này có hiệu lực thi hành từ ngày 01/5/2017 và thay thế Thông tư 66/2010/TT-BTC (sau đây gọi tắt là Thông tư 66) hướng dẫn cách xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết. Nghị định 20 đã đánh dấu mốc phát triển quan trọng trong hệ thống quy định pháp luật về giá giao dịch liên kết tại Việt Nam, thể hiện cam kết của Việt Nam trong việc xây dựng chính sách thuế mang tính nhất quán cao với khung chính sách thuế toàn cầu về tính minh bạch và nỗ lực chống trốn và tránh thuế.

Hộp 12: Tóm tắt nội dung Nghị định 20/2017/NĐ-CP

Nghị định 20 quy định nguyên tắc, phương pháp xác định giá giao dịch liên kết; nghĩa vụ của người nộp thuế trong kê khai, xác định giá của giao dịch liên kết và kê khai nộp thuế; và trách nhiệm quản lý nhà nước đối với người nộp thuế có phát sinh giao dịch liên kết. Theo đó, các bên có mối quan hệ liên kết là:

- Một bên tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp vào việc điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư vào bên kia; hoặc
- Các bên trực tiếp hay gián tiếp cùng chịu sự điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư của một bên khác.

Nghị định quy định việc lựa chọn phương pháp xác định giá giao dịch liên kết phải căn cứ vào đặc điểm của giao dịch liên kết, tính sẵn có của thông tin dữ liệu và bản chất của phương pháp xác định giá. Các phương pháp được quy định trong Nghị định gồm có:

- Phương pháp so sánh giá giao dịch liên kết với giá giao dịch độc lập;
- Phương pháp so sánh tỷ suất lợi nhuận của người nộp thuế với tỷ suất lợi nhuận của các đối tượng so sánh độc lập;
- Phương pháp phân bổ lợi nhuận giữa các bên liên kết.

Nghị định quy định cách xác định chi phí để tính thuế trong một số trường hợp cụ thể đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết đặc thù. Cụ thể là:

- Các giao dịch liên kết không phù hợp với giao dịch độc lập hoặc không tạo ra doanh thu cho người nộp thuế thì không được trừ vào chi phí tính thuế các chi phí thanh toán cho bên liên kết sau: Thanh toán cho bên liên kết mà không thực hiện hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc có thực hiện nhưng không tương xứng với giá trị giao dịch; thanh toán cho bên liên kết không có quyền lợi, trách nhiệm liên quan; thanh toán cho bên liên kết cư trú ở vùng không thu thuế thu nhập doanh nghiệp.
- Khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ, tổng chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ của người nộp thuế chỉ được trừ không quá 20% từ tổng lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh cộng với chi phí lãi vay, chi phí khấu hao của người nộp thuế.

Nghị định quy định người nộp thuế được miễn kê khai xác định giá giao dịch liên kết khi các bên liên kết nộp thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam với cùng mức thuế suất thu nhập doanh nghiệp với người nộp thuế. Ngoài ra, Nghị định cũng quy định các trường hợp được miễn lập hồ sơ xác định giá giao dịch liên kết.

Mục đích của Nghị định 20 là nhằm: (1) chống chuyển giá vì mục đích trốn thuế; (2) giảm rủi ro cho các doanh nghiệp có hoạt động liên kết, trong đó có doanh nghiệp FDI; và (3) làm cho thị trường minh bạch hơn.

So với Thông tư 66, Nghị định 20 đã mở rộng phạm vi diễn giải đối với một số quy định hiện hành, đồng thời đưa ra một số khái niệm, nguyên tắc mới theo Hướng dẫn của Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD) và Chương trình hành động Chống xói mòn cơ sở tính thuế và chuyển lợi nhuận (BEPS). Ví dụ, điểm mới quan trọng của Nghị định 20 là việc áp dụng nguyên tắc “*Bản chất quyết định hình thức*” để công nhận/không công nhận các giao dịch liên kết; trách nhiệm tham gia của các cơ quan cấp bộ và ngang bộ được quy định là 7 cơ quan, thay vì một cơ quan duy nhất là Bộ Tài chính (cụ thể là cơ quan thuế) như trước đây; thay đổi trong định nghĩa các bên quan hệ liên kết với các ngưỡng sở hữu vốn, ngưỡng điều hành, biểu quyết, kiểm soát doanh nghiệp,... đều cao hơn trước; bổ sung quy định về những trường hợp được miễn lập hồ sơ chuyển giá; bổ sung quy định về phương pháp xác định giá trong giao dịch liên kết; đưa ra yêu cầu về hồ sơ kê khai xác định giá giao dịch liên kết theo ba cấp nhằm thu thập được nhiều hơn thông tin về thuế của các công ty đa quốc gia; hướng dẫn về khấu trừ chi phí trong các giao dịch liên kết; bổ sung quyền ấn định thuế của cơ quan thuế trong phát sinh giao dịch liên kết; v.v.

Mặc dù Nghị định 20 tạo ra sự nhất quán với khung chính sách thuế toàn cầu, giúp cho các công ty đa quốc gia đang hoạt động tại Việt Nam thuận tiện trong việc tuân thủ các quy định về giao dịch liên kết, nhưng lại vấp phải rất nhiều phản ứng từ phía các doanh nghiệp trong nước. Theo đó, Nghị định đã làm tăng thêm gánh nặng về nghĩa vụ tuân thủ pháp luật thuế cho các công ty con tại Việt Nam và các doanh nghiệp trong nước, gây xói mòn thu nhập của các doanh nghiệp trong nước có giao dịch liên kết, trong khi có rất ít tác động đối với các doanh nghiệp FDI. Trong đó, hai bất cập lớn được chỉ ra là:

Bất cập về phương pháp kiểm toán chuyển giá

Các công ty đa quốc gia (MNCs) chiếm tỷ lệ rất lớn trong số các doanh nghiệp nộp thuế ở Việt Nam. Hầu hết các công ty này đều có giao dịch liên kết theo phạm vi điều chỉnh của Nghị định 20/2017/NĐ-CP và Thông tư 41/2017/TT-BTC. Theo đó, trong 5 phương pháp xác định hành vi chuyển giá có thể được áp dụng bởi các doanh nghiệp nộp thuế trong quá trình kiểm toán chuyển giá, phương pháp so sánh lợi nhuận được sử dụng phổ biến nhất. Phương pháp này so sánh tỷ lệ tổng lợi nhuận trên chi phí, doanh thu hoặc tài sản của doanh nghiệp nộp thuế với các công ty so sánh đã xác định.

Thực tế thực hiện quy định này của Nghị định 20 đã gây ra khó khăn nhất định đối với doanh nghiệp nộp thuế. Trong quá trình kiểm toán chuyển giá, doanh nghiệp nộp thuế thường sử dụng phân tích cụ thể bằng cơ sở dữ liệu bên ngoài để thực hiện kiểm tra giao dịch. Tuy nhiên, các phân tích được thực hiện bởi doanh nghiệp thường bị cơ quan thuế từ chối. Cơ quan thuế đề xuất sử dụng biên độ giao dịch độc lập dựa trên dữ liệu của một doanh nghiệp nộp thuế khác hoặc sử dụng dữ liệu về công ty so sánh mà chỉ cơ quan thuế mới có thể truy cập được dữ liệu này. Việc sử dụng cơ sở so sánh khác nhau này của cơ quan thuế và doanh nghiệp nộp thuế

có thể dẫn tới các quan ngại về phía doanh nghiệp nộp thuế như: (i) doanh nghiệp nộp thuế không thể bảo vệ được công ty so sánh do mình đưa ra, hoặc không được phản biện về cơ sở lựa chọn công ty so sánh của cơ quan thuế. Việc này có thể đi ngược lại với nguyên tắc doanh nghiệp nộp thuế có quyền được đối xử công bằng, được lắng nghe trước khi thực hiện bất cứ điều chỉnh chuyên giá nào; (ii) doanh nghiệp nộp thuế không thể chứng minh bản chất độc lập của giao dịch liên kết và điều đó sẽ tạo cơ hội cho cơ quan thuế có quyền tự ý định đoạt (Sách trắng 2019).

Bát cập về quy định giới hạn khấu trừ chi phí lãi vay

Liên quan đến việc chống chuyển nợ/lãi vay, Điều 3 Khoản 8 của Nghị định 20 quy định tổng chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ chỉ được khấu trừ thuế nếu không vượt quá 20% tổng lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh cộng với chi phí lãi vay và chi phí khấu hao trong kỳ (EBITDA). Trong khi các MNCs “bình chân như vại”, thì điều khoản trên của Nghị định 20 gặp khá nhiều phản ứng từ các doanh nghiệp trong nước vốn dựa nhiều vào vay nợ, đặc biệt là các tập đoàn/tổng công ty (TĐ/TCT) nhà nước có giao dịch liên kết giữa các thành viên trong cùng tập đoàn/TCT. Có thể hiểu mức trần 20% được cơ quan thuế tham khảo từ BEPS của OECD. Trong một nỗ lực chống xói mòn cơ sở thuế và chuyển lợi nhuận, OECD (2015) đã đưa ra khuyến cáo mức trần lãi vay được khấu trừ thuế dao động trong khoảng 10 – 30% đối với các nước thành viên, tùy điều kiện hoàn cảnh khác nhau. Những phản đối của doanh nghiệp có thể tóm tắt ở mấy điểm sau:

Thứ nhất, một số doanh nghiệp cho rằng mức trần lãi vay/EBITDA này là quá thấp so với “đặc thù” của Việt Nam khi họ dựa nhiều vào vay nợ. Số liệu về hệ số nợ/vốn chủ sở hữu của các doanh nghiệp Việt Nam niêm yết trên sàn chứng khoán trong năm 2018 là khoảng 1,4, trong khi của các nước OECD là xấp xỉ 1. Do vậy, các doanh nghiệp cho rằng cần phải nâng mức trần không chế lên 30% mới là hợp lý.

Thứ hai, tổng chi phí lãi vay ở Khoản 3 điều 8 được hiểu là tổng chi phí lãi vay phát sinh trong một kỳ tính thuế của doanh nghiệp có giao dịch liên kết, nhưng lại không được quy định rõ là nó có bao gồm cả chi phí lãi vay phải trả cho một bên thứ ba không liên kết (độc lập) hay không. Thắc mắc của doanh nghiệp được Tổng Cục Thuế trả lời bằng Công văn 3790/TCT-DNL. Theo công văn này, có thể hiểu là nếu một doanh nghiệp chỉ có nợ với bên không liên kết, nhưng doanh nghiệp có giao dịch liên kết với một bên khác, thì vẫn không được khấu trừ lãi vay nếu vượt ngưỡng. Trong khi đó, một doanh nghiệp khác cũng chỉ có nợ với bên không liên kết, nhưng doanh nghiệp này không có giao dịch liên kết với một bên nào khác, thì sẽ không chịu sự điều chỉnh của Nghị định 20, và do đó sẽ được khấu trừ hoàn toàn lãi vay. Tức là, một doanh nghiệp bất kể có giao dịch liên kết với ai, nhưng nếu có chi phí lãi vay ngay cả với một bên không có quan hệ gì, thì vẫn không được khấu trừ thuế nếu vượt ngưỡng.

Thứ ba, nhiều công ty trong giai đoạn đầu mới thành lập thường bị thua lỗ, tuy nhiên lại không được khấu trừ chi phí lãi vay do EBITDA của họ tính theo Nghị định 20 bằng 0 hoặc âm. Khi đó, Nghị định 20 vô tình lại làm tăng gánh nặng tài chính cho các công ty thua lỗ.

Ngoài ra, những tập đoàn lớn đầu tư vào những ngành trọng điểm đòi hỏi số vốn đầu tư lớn cũng phản đối quy định này.

Thứ tư, các doanh nghiệp cũng cho rằng Điều 3 Khoản 8 của Nghị định 20 có thể dẫn đến việc đánh thuế hai lần vào cùng một khoản thu nhập. Bên cho vay thu được tiền lãi vay và phải chịu thuế TNDN. Trong khi đó, bên đi vay cũng phải nộp thuế TNDN đối với phần chi phí lãi vay nếu vượt ngưỡng khống chế.

Vậy nên sửa Nghị định 20 như thế nào? Gần đây Bộ Tài chính đã đưa ra dự thảo sửa đổi để lấy ý kiến theo hướng nâng mức khống chế tỷ lệ lãi vay/EBITDA được khấu trừ thuế từ 20% lên 30% – mức cao nhất theo khuyến cáo của OECD. Tuy nhiên, cần lưu ý rằng Nghị định 20 không có mục đích cản trở việc vay nợ để thực hiện sản xuất kinh doanh, mà chỉ hạn chế việc vay nợ giữa các bên có liên kết nhằm chống hành vi trốn và tránh thuế. Các doanh nghiệp vẫn có thể tiếp cận các nguồn vốn từ các bên độc lập theo giá thị trường, miễn là một số nội dung của Nghị định có sự chỉnh sửa để tạo thuận lợi cho việc thực thi của các doanh nghiệp, đặc biệt là nội dung liên quan đến vay nợ từ một bên thứ ba độc lập.

Một doanh nghiệp có chịu sự điều chỉnh của Nghị định 20 hay không phụ thuộc vào hai điều kiện: (i) mức độ sử dụng đòn bẩy tài chính (tỷ lệ nợ/vốn chủ sở hữu, và do vậy là tỷ lệ lãi vay/EBITDA) và; (ii) có các giao dịch liên kết hay không. Trước tiên xét về tình trạng vay nợ, theo tính toán từ bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp các năm của Tổng cục Thống kê (TCTK), trung bình trong giai đoạn 2013 – 2017, các DNNN có hệ số nợ/vốn chủ sở hữu là khoảng 1,8, cao hơn so với khối doanh nghiệp FDI (1,6) nhưng thấp hơn so với doanh nghiệp ngoài nhà nước (1,9). Nếu xét theo ngành nghề, DNNN trong một số ngành nghề có hệ số nợ/vốn chủ sở hữu cao hơn hẳn hai khu vực còn lại như chế biến chế tạo, tài chính, xây dựng, tiện ích (điện nước). Tỷ trọng DNNN có hệ số nợ/vốn chủ > 3 cũng cao nhất so với các khu vực khác. Ví dụ vào năm 2017, số DNNN có hệ số nợ/vốn chủ > 3 là 536 doanh nghiệp, chiếm 20,1% tổng số DNNN; con số tương ứng của khu vực FDI là 2074 doanh nghiệp (chiếm 17,2% tổng số doanh nghiệp FDI), của khu vực ngoài nhà nước là 57038 doanh nghiệp (chiếm 12,8% tổng số doanh nghiệp ngoài nhà nước).

Mức độ sử dụng đòn bẩy của khu vực DNNN là rất cao. Hệ quả là, chi phí lãi vay/EBITDA của khu vực này cũng cao hơn hẳn so với khu vực FDI (11,2% so với 5,0% trung bình trong giai đoạn 2013 – 2016). Trong khi đó, khu vực ngoài nhà nước, mặc dù có hệ số nợ/vốn chủ sở hữu chỉ xấp xỉ khu vực DNNN, nhưng lại có chi phí lãi vay/EBITDA lớn nhất, có năm xấp xỉ 30% (Bảng 3.4). Điều này có thể là do khu vực này phải tiếp cận vốn vay với lãi suất cao hơn và/hoặc kém hiệu quả hơn trong hoạt động sản xuất kinh doanh vì nhiều lý do khác nhau.

Thống kê số lượng doanh nghiệp có Chi phí lãi vay/EBITDA theo các mức độ khác nhau thì có kết quả trong Bảng 3.5 dưới đây. Ví dụ, năm 2016, số doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 20% của khu vực DNNN là 396 doanh nghiệp (chiếm 16,5% tổng số DNNN), của khu vực FDI là 673 doanh nghiệp (chiếm 4,9% tổng số doanh nghiệp FDI), của khu vực ngoài nhà nước là 37956 doanh nghiệp (chiếm 8,2% tổng số doanh nghiệp ngoài nhà nước).

Bảng 4.4: Hệ số nợ/vốn chủ sở hữu và Chi phí lãi vay/EBITDA

Năm	Số lượng DN			Hệ số Nợ/Vốn chủ			Chi phí lãi vay/EBITDA		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	9699	3080	348762	1,74	2,40	2,04	4,9%	9,8%	28,6%
2014	10434	2799	375771	1,62	1,33	1,97	5,3%	11,6%	22,9%
2015	11599	2639	422683	1,59	1,27	1,85	5,0%	12,2%	-
2016	13656	2402	460168	1,50	2,01	1,86	4,7%	11,1%	29,1%
2017	14686	2341	570369	1,57	1,83	1,83			

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Bảng 4.5: Tỷ trọng doanh nghiệp có chi phí lãi vay/EBITDA theo các mức độ khác nhau

Năm	Tỷ trọng DN có lãi vay/EBITDA ≤ 10%			Tỷ trọng DN có lãi vay/EBITDA = (10%,20%]			Tỷ trọng DN có lãi vay/EBITDA = (20%,30%]			Tỷ trọng DN có lãi vay/EBITDA > 30%		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	90,4%	70,9%	94,0%	3,6%	7,4%	0,9%	1,7%	5,1%	0,8%	4,2%	16,6%	4,4%
2014	90,8%	72,9%	94,9%	3,4%	7,3%	0,8%	1,9%	5,8%	0,7%	3,9%	14,0%	3,5%
2015	91,4%	75,7%	96,1%	3,3%	7,3%	0,7%	1,7%	4,7%	0,6%	3,6%	12,3%	2,6%
2016	92,1%	76,6%	89,8%	3,0%	7,0%	1,9%	1,6%	4,7%	1,6%	3,4%	11,8%	6,6%

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Như vậy, doanh nghiệp ngoài nhà nước là khu vực doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA là lớn nhất. Tuy nhiên, đây lại là khối doanh nghiệp ít có quan hệ liên kết nhất nên ít chịu sự điều chỉnh của Nghị định 20. Trong khi đó, tỷ trọng nhóm doanh nghiệp có hệ số nợ/vốn chủ sở hữu > 3 và tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 20% trong khu vực DNNN là lớn nhất (lần lượt là gần 20,5% và 19,4% trung bình trong giai đoạn 2013 – 2016). Trong khi đó, trong cùng giai đoạn, tỷ trọng doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 20% chỉ là 5,5% trong khu vực FDI và 5,3% trong khu vực ngoài nhà nước. DNNN cũng là nhóm doanh nghiệp có nhiều hoạt động liên kết nhất thông qua mô hình tập đoàn và tổng công ty. Đây chính là lý do tại sao Nghị định 20 gặp nhiều sự phản đối từ nhóm doanh nghiệp này.

Khu vực FDI có chi phí lãi vay quốc tế/lãi vay trong nước bằng khoảng 1,2 lần trong giai đoạn 2013 – 2016. Hệ số nợ/vốn chủ sở hữu của nhóm doanh nghiệp này là thấp nhất nhưng không quá xa hai khu vực còn lại (1,6 so với 1,8). Điều này chứng tỏ khu vực FDI chủ yếu có vay nợ từ thị trường quốc tế, rất có thể là từ các công ty liên kết ở nước ngoài. Trong

năm 2016, chỉ có khoảng 4,9% số doanh nghiệp trong khu vực FDI có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 20%, và chỉ khoảng 3,4% số doanh nghiệp trong khu vực này có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30%.

Những doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30% tập trung phần lớn vào ngành chế biến chế tạo (69,4%) trong khu vực FDI; ngành xây dựng (23,1%), ngành chế biến chế tạo (26,1%) và ngành thương mại (19,3%) trong khu vực DNNN và; ngành xây dựng (20,0%), ngành chế biến chế tạo (22,1%) và ngành thương mại (40,0%) trong khu vực doanh nghiệp NNN (Bảng 3.6). Nếu xét theo quy mô, số doanh nghiệp lớn có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30% chiếm tỷ trọng 34,5% trong khu vực FDI, 48,1% trong khu vực DNNN, và chỉ khoảng 7,7% trong khu vực doanh nghiệp NNN.

Bảng 4.6: Số lượng và tỷ trọng các doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30% trung bình mỗi năm trong giai đoạn 2013 – 2016 theo ngành

	Số lượng			Tỷ trọng		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
Nông nghiệp	3	37	196	0,8%	9,7%	1,1%
Xây dựng	16	87	3503	3,9%	23,1%	20,0%
Tài chính	2	1	74	0,5%	0,2%	0,4%
Khách sạn & nhà hàng	12	7	439	2,7%	1,8%	2,5%
Chế biến chế tạo	293	99	3859	69,4%	26,1%	22,1%
Khai khoáng	2	17	169	0,4%	4,4%	1,0%
Bất động sản	24	6	224	5,8%	1,5%	1,3%
Viễn thông	6	6	71	1,4%	1,5%	0,4%
Thương mại	33	73	6994	7,7%	19,3%	40,0%
Giao thông	9	16	1174	2,1%	4,2%	6,7%
Tiện ích	2	22	130	0,4%	5,8%	0,7%
Các ngành khác	21	9	645	5,0%	2,4%	3,7%
TỔNG	422	378	17478	100%	100%	100%

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Bảng 4.7: Số lượng và tỷ trọng các doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 30% trung bình mỗi năm trong giai đoạn 2013 – 2016 theo quy mô

	Số lượng			Tỷ trọng		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
Quy mô lớn (> 200 lao động)	145	182	1157	34,5%	48,1%	7,7%

Quy mô vừa và nhỏ	277	196	16320	65,5%	51,9%	92,3%
Tổng	422	378	17477	100%	100%	100%

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Lưu ý rằng, trong số những doanh nghiệp có tỷ lệ lãi vay/EBITDA > 20% không phải doanh nghiệp nào cũng có giao dịch liên kết. Do vậy, số doanh nghiệp thực sự chịu sự điều chỉnh của Nghị định 20 trong khu vực FDI còn thấp hơn nữa. Khối này hầu như cũng không có phản ứng gì kể từ khi Nghị định 20 có hiệu lực. Do vậy, muốn chống được hành vi trốn thuế rất phức tạp của khu vực FDI, và cả khu vực doanh nghiệp trong nước hiện nay, **Chính phủ không nên nâng mức khống chế tỷ lệ lãi vay/EBITDA được khấu trừ thuế từ 20% lên 30% như đòi hỏi của một số doanh nghiệp.**

Ngoài việc hạn chế hành vi trốn và tránh thuế, việc hạn chế mức trần lãi vay được khấu trừ thuế còn làm tăng khả năng cạnh tranh của các doanh nghiệp trong nước với các doanh nghiệp FDI vốn có lợi thế hơn trong việc tiếp cận nguồn vốn trên thị trường quốc tế hoặc từ các công ty mẹ ở nước ngoài. Tương tự, nó cũng giúp làm tăng khả năng cạnh tranh của các doanh nghiệp tư nhân với DNNN vốn có lợi thế hơn về khả năng tiếp cận các nguồn vốn. Rõ ràng, việc những tập đoàn như EVN hay TKV đứng ra vay nợ rồi cho các công ty thành viên vay lại sẽ dễ dàng và hưởng lãi suất ưu đãi hơn rất nhiều so với việc từng công ty thành viên đi vay, tạo ưu thế lớn so với các doanh nghiệp tư nhân trong nước. Do vậy, việc thắt chặt trần lãi vay được khấu trừ thuế từ các giao dịch liên kết chính là góp phần làm giảm những lợi thế của FDI với doanh nghiệp trong nước, của DNNN với doanh nghiệp tư nhân, tạo sân chơi bình đẳng hơn giữa các loại hình doanh nghiệp.

Thậm chí, trong tương lai Bộ Tài chính nên có lộ trình giảm tỷ lệ này xuống thấp hơn nữa, và tiến tới loại bỏ hoàn toàn việc khấu trừ lãi vay giữa các công ty liên kết. Ngay bản thân với các khoản vay độc lập, tỷ lệ lãi vay được khấu trừ thuế cũng cần được khống chế ở một mức trần phù hợp để đảm bảo cấu trúc tài chính lành mạnh của các doanh nghiệp, và do vậy là hệ thống ngân hàng. Liên quan đến điều này, nhiều nước OECD hiện nay đã đưa ra quy định về vốn mỏng (thin capitalization) dựa trên một tỷ lệ nợ/vốn chủ sở hữu nhất định (phổ biến là 3). Bất kỳ doanh nghiệp nào có hệ số nợ/vốn chủ sở hữu vượt mức quy định thì phần lãi phải trả đối với phần vốn vay vượt quá quy định sẽ không được khấu trừ thuế. Thị trường chứng khoán không thể phát triển và doanh nghiệp không thể bớt phụ thuộc vào vốn vay tín dụng nếu Chính phủ không có những quyết sách và định hướng rõ ràng làm lành mạnh hệ thống tài chính.

Và như đã đề cập tới trong phần đầu, để giảm động cơ trốn và tránh thuế qua kênh chuyển lãi vay trong dài hạn, chính sách thuế nên xóa bỏ sự phân biệt đối xử giữa vốn vay và vốn cổ phần. Đây cũng chính là khuyến cáo của Mạng lưới Công bằng Thuế toàn cầu (Turner, 2017). Tuy nhiên, Nghị định 20 không phải là không có những điều bất hợp lý. Để tạo điều kiện cho doanh nghiệp tuân thủ tốt Nghị định và tránh được những khó khăn trong việc tuân thủ, những lưu ý/thay đổi sau nên được thực hiện.

Mức không chế trần chi phí lãi vay cần được áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp.

Một số ý kiến cho rằng việc không chế chi phí lãi vay không nên áp dụng cho các doanh nghiệp trong nước không có giao dịch xuyên biên giới hoặc các công ty mẹ – công ty con có cùng một mức thuế suất. Tuy nhiên, điều này chưa hẳn đã hợp lý. Bởi vì, giả sử công ty con có lỗ còn công ty mẹ có lợi nhuận, thì theo luật định công ty con không phải nộp thuế còn công ty mẹ phải nộp thuế TNDN tương ứng theo lợi nhuận kiếm được. Tuy nhiên, bằng cách chuyển lợi nhuận từ công ty mẹ sang công ty con (thông qua vay nợ), công ty con có thể sẽ bớt lỗ (vẫn không phải nộp thuế) nhưng công ty mẹ sẽ chỉ còn phải nộp một khoản thuế ít hơn bởi đã chuyển một phần lợi nhuận sang công ty con. Hơn nữa, các tập đoàn (TD) hay tổng công ty (TCT) nhà nước hiện nay gồm nhiều công ty thành viên có cấu trúc sở hữu khác nhau (có công ty TNHH MTV 100% vốn nhà nước, có công ty đã cổ phần hóa), việc điều tiết lợi nhuận từ các công ty 100% vốn nhà nước sang các công ty cổ phần hóa (CPH) một cách giả tạo có thể không chỉ giúp giảm nghĩa vụ thuế mà còn làm thất thoát tài sản của cổ đông nhà nước.

Chi phí lãi vay từ các hợp đồng vay nợ kí kết trước thời điểm Nghị định 20 có hiệu lực nên được khấu trừ toàn bộ. Những doanh nghiệp có giao dịch liên kết và vay nợ lớn có thể bị động khi Nghị định 20 ra đời. Hoạt động đi vay và cho vay lại giữa công ty mẹ và các công ty thành viên rất phổ biến ở các tập đoàn. Nghị định 20 ra đời có thể đẩy những doanh nghiệp đang có những hợp đồng vay nợ dài hạn kí kết từ năm 2017 trở về trước vào thế bị động. Với những trường hợp như vậy, chi phí lãi vay nên được miễn trừ khỏi sự điều chỉnh của Nghị định 20.

Cho phép các doanh nghiệp chuyển phần chi phí lãi vay chưa được khấu trừ vào một số năm tiếp theo (có giới hạn). Điều này giúp các doanh nghiệp mới thành lập thường chịu lỗ trong giai đoạn đầu sau thành lập có thể giảm gánh nặng tài chính, đồng thời khuyến khích các doanh nghiệp đầu tư vào những ngành đòi hỏi vốn đầu tư lớn và dài hạn. Thời hạn kết chuyển có thể là 5 năm và chỉ áp dụng với những doanh nghiệp mới thành lập hoặc có giá trị đầu tư vượt một ngưỡng nhất định.

Chi phí lãi vay từ các giao dịch độc lập nên được miễn trừ hoàn toàn và không chịu sự điều chỉnh của Nghị định 20. Tập đoàn Than khoáng sản Việt Nam và nhiều công ty khác không đồng tình với việc quy định chi phí lãi vay để tính khấu trừ thuế bao gồm cả chi phí lãi vay từ các giao dịch độc lập (Công văn 3790/TCT–DNL, Bộ Tài chính). Phản ứng này là hoàn toàn dễ hiểu bởi mục đích của Nghị định 20 nên giới hạn trong việc quản lý thuế đối với các giao dịch liên kết nhằm chống trốn và tránh thuế. Tuy nhiên, Nghị định lại đưa cả chi phí lãi vay từ các giao dịch độc lập vào diện điều chỉnh là không phù hợp. Điều này có thể cản trở doanh nghiệp trong việc huy động vốn và gây bất bình đẳng giữa các doanh nghiệp có giao dịch liên kết (bất kể với ai) và doanh nghiệp không có giao dịch liên kết. Do vậy, miễn là bên cho vay độc lập với bên đi vay, và độc lập cả với những doanh nghiệp mà bên đi vay có giao dịch liên kết thì chi phí lãi vay nên được khấu trừ hoàn toàn khỏi thu nhập chịu thuế của bên đi vay.

Cuối cùng, Nghị định 20 nên giới hạn trong mục tiêu chống chuyển giá thông qua các giao dịch liên kết. Việc chống xói mòn cơ sở thuế và chống vốn mỏng (cũng thông qua các công cụ trần chi phí lãi vay/EBITDA được khấu trừ thuế và/hoặc trần hệ số nợ/vốn chủ sở hữu) nên được đề xuất trong một quy định khác để đảm bảo quy định đó bao phủ được mọi doanh nghiệp, bao gồm công ty trong các tập đoàn đa quốc gia, tập đoàn trong nước, và cả các công ty độc lập.

Luật Quản lý thuế (sửa đổi) 2019

Luật Quản lý thuế (sửa đổi) đã được Quốc Hội chính thức thông qua vào ngày 13/6/2019 và sẽ chính thức có hiệu lực kể từ ngày 01/7/2020. Cho đến thời điểm hiện nay, Luật này chưa có hiệu lực nên vẫn còn sớm để đưa ra những đánh giá về ưu và nhược điểm của nó. Trong phần này, chúng tôi cố gắng tổng hợp một số ý kiến nhận xét của đại diện doanh nghiệp, các chuyên gia về thuế và luật về bộ luật này.

Hộp 13: Tóm tắt nội dung Luật Quản lý Thuế (sửa đổi) 2019

Luật Quản lý thuế (sửa đổi) gồm 17 chương với 152 điều quy định việc quản lý các loại thuế, cách khoản thu khác thuộc ngân sách Nhà nước. Đối tượng áp dụng của Luật gồm: người nộp thuế; cơ quan quản lý thuế; công chức quản lý thuế bao gồm công chức thuế, công chức hải quan; cơ quan Nhà nước, tổ chức cá nhân khác có liên quan.

Luật quy định các hành vi bị nghiêm cấm trong quản lý thuế như:

- thông đồng, móc nối, bao che giữa người nộp thuế và công chức, cơ quan quản lý thuế để chuyển giá, trốn thuế;
- gây phiền hà, sách nhiễu đối với người nộp thuế;
- lợi dụng để chiếm đoạt hoặc sử dụng trái phép tiền thuế;
- cố tình không kê khai hoặc kê khai thuế không đầy đủ, kịp thời, chính xác về số tiền thuế phải nộp;
- cản trở công chức quản lý thuế thi hành công vụ;
- sử dụng mã số thuế của người nộp thuế khác để thực hiện hành vi vi phạm pháp luật hoặc cho người khác sử dụng mã số thuế của mình không đúng quy định của pháp luật;
- bán hàng, cung cấp dịch vụ không xuất hóa đơn theo quy định của pháp luật, sử dụng hóa đơn không hợp pháp và sử dụng không hợp pháp hóa đơn;
- làm sai lệch, sử dụng sai mục đích, truy cập trái phép, phá hủy hệ thống thông tin về người nộp thuế.

Nhằm đẩy mạnh hiện đại hóa công tác quản lý thuế, Luật quy định:

- Nhà nước tạo điều kiện cho các tổ chức, cá nhân tham gia phát triển công nghệ và phương tiện kỹ thuật tiên tiến để áp dụng phương pháp quản lý thuế hiện đại, thực hiện giao dịch điện tử và quản lý thuế điện tử; đẩy mạnh phát triển các dịch vụ thanh toán thông qua hệ thống ngân hàng thương mại, tổ chức tín dụng khác để từng bước hạn chế các giao dịch thanh toán bằng tiền mặt của người nộp thuế;
- Cơ quan quản lý thuế xây dựng hệ thống công nghệ thông tin đáp ứng yêu cầu hiện đại hóa công tác quản lý thuế, quy định tiêu chuẩn kỹ thuật, định dạng dữ liệu về hóa đơn, hồ sơ thuế để thực hiện giao dịch điện tử giữa người nộp thuế với cơ quan quản lý thuế và giữa cơ quan quản lý thuế với các cơ quan, tổ chức, cá nhân có liên quan.

Luật quy định 5 trường hợp được xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt. Trong đó, doanh nghiệp, hợp tác xã bị tuyên bố phá sản đã thực hiện các khoản thanh toán theo quy định của pháp luật về phá sản mà không còn tài sản để nộp tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt; Cá nhân đã chết hoặc bị tòa án tuyên bố là đã chết, mất năng lực hành vi dân sự mà không có tài sản, bao gồm cả tài sản được thừa kế để nộp tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt còn nợ... sẽ được xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt.

Bên cạnh đó, Luật cũng quy định rõ các nội dung về nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm của cơ quan, tổ chức, cá nhân trong quản lý thuế; đăng ký thuế; sử dụng mã số thuế; khai thuế và tính thuế; nghĩa vụ nộp thuế; thủ tục hoàn thuế; kiểm tra thuế, thanh tra thuế; thanh tra thuế; cưỡng chế thi hành quyết định hành chính về quản lý thuế; xử lý vi phạm hành chính về quản lý thuế...

Luật này sẽ có hiệu lực thi hành từ ngày 01/7/2020. Trong đó, quy định về hóa đơn, chứng từ điện tử của Luật này có hiệu lực từ ngày 01/7/2022. Luật cũng quy định về việc khuyến khích cơ quan, tổ chức, cá nhân áp dụng quy định về hóa đơn, chứng từ điện tử của Luật này có hiệu lực trước ngày 01/7/2022.

Đối với các khoản thuế được miễn, giảm, không thu, xóa nợ thuế phát sinh trước ngày 01/7/2020 thì tiếp tục xử lý theo quy định của Luật Quản lý thuế số 78/2006/QH11 đã được sửa đổi, bổ sung một số điều theo Luật số 21/2012/QH13, Luật số 71/2014/QH13 và Luật số 106/2016/QH13.

Theo ông Sebastian Eckardt, chuyên gia kinh tế trưởng của Ngân hàng Thế giới tại Việt Nam, Luật Quản lý thuế (sửa đổi) tạo nền tảng kinh tế vĩ mô vì nó được đưa ra đúng thời điểm, có nhiều điểm mới tích cực có lợi cho người nộp thuế, hướng đến chính sách thuế minh bạch, đơn giản, bao gồm nhiều nội dung về chống chuyển giá đáp ứng được yêu cầu thực tế và phù hợp với thông lệ quốc tế. Thứ nhất, dự thảo Luật này được nhận định là được đưa ra đúng thời điểm bởi nền kinh tế Việt Nam đang tiếp tục thay đổi, hội nhập vào nền kinh tế thế giới. Vì vậy, Việt Nam có rất nhiều công ty đa quốc gia đang hoạt động với nhiều hoạt động xuyên biên giới phức tạp. Đây cũng là thời kỳ nền kinh tế số làm thay đổi cách xử lý các giao dịch. Những điều này có ảnh hưởng đến hệ thống thuế. Hơn nữa, Việt Nam duy trì tốc độ phát triển kinh tế cao, đòi hỏi môi trường pháp lý về thuế phải tiếp tục được thay đổi, hấp dẫn hơn nhằm thu hút thêm dòng vốn đầu tư. Trong bối cảnh đó, Luật Quản lý thuế rất quan trọng vì nó tạo nền tảng để hệ thống thuế hoạt động có hiệu lực, đảm bảo đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế vĩ mô với những phát triển mới (như nhiều quy định thuế quốc tế hơn) cũng như đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế số. Đồng thời, hệ thống thuế cũng cần hoạt động hiệu quả hơn đối với Chính phủ, tức là không tốn quá nhiều chi phí để vận hành hệ thống; và quan trọng hơn nữa là hiệu quả đối với người nộp thuế, giảm thiểu chi phí tuân thủ các quy định về thuế. Thứ hai, Luật này được đánh giá là phù hợp với thông lệ quốc tế vì nó gắn hệ thống pháp luật Việt Nam với các thông

lệ quốc tế, đồng thời giải quyết một số thách thức của quá trình hội nhập. Ví dụ, dự thảo đã có quy định về quản lý thuế dựa trên rủi ro và quản lý tuân thủ thuế. Đây là điểm quan trọng của một hệ thống thuế hiện đại. Dự thảo luật cũng củng cố thêm các quy định về cơ chế chuyển giá được xây dựng tại Nghị định 20. Đây cũng là vấn đề rất quan trọng trong bối cảnh có nhiều công ty đa quốc gia đang hoạt động. Ngoài ra, Luật đưa ra một số quy định về hóa đơn điện tử nhằm tận dụng những lợi thế của nền kinh tế số, nhờ đó các công ty dễ dàng tuân thủ quy định về hóa đơn hơn và cơ quan thuế cũng dễ quản lý các hoạt động kinh tế hơn, đảm bảo các quy định thuế có hiệu lực. Các quy định này cũng củng cố nền tảng để sử dụng hồ sơ thuế điện tử, thanh toán điện tử. Việt Nam đã có nhiều tiến bộ về khía cạnh này và dự thảo Luật này đã tạo nền tảng để thúc đẩy hơn nữa vấn đề này.

Các chuyên gia về thuế và luật trong nước cho rằng Luật Quản lý thuế (sửa đổi) đáp ứng được yêu cầu quản lý thuế hiện đại, góp phần chống thất thu thuế trong bối cảnh nền kinh tế số phát triển. Luật đã củng cố và thay thế các quy định của những văn bản pháp lý về thuế trước đây với nhiều điểm mới, trong đó có một số điểm quan trọng nổi bật sau đây:

Một là, kéo dài thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế TNCN. Theo quy định tại khoản 2 Điều 32 [Luật Quản lý thuế 2006](#), thời hạn nộp hồ sơ quyết toán thuế chậm nhất là ngày thứ 90 kể từ ngày kết thúc năm dương lịch, hoặc năm tài chính đối với hồ sơ quyết toán năm. Tuy nhiên, theo điểm b khoản 2 Điều 44 [Luật Quản lý thuế 2019](#), cá nhân được phép nộp hồ sơ quyết toán thuế thu nhập cá nhân chậm nhất là ngày cuối cùng của tháng thứ 4 kể từ ngày kết thúc năm dương lịch (tức là, kéo dài thêm 01 tháng so với Luật Quản lý thuế 2006). Quy định này được áp dụng với cá nhân trực tiếp quyết toán thuế.

Hai là, mở rộng quyền của người nộp thuế. Bên cạnh các quyền được quy định tại Luật quản lý thuế hiện hành, một số quyền mới được bổ sung tại Luật Quản lý thuế sửa đổi nhằm bảo đảm tốt nhất quyền lợi của người nộp thuế. Đó là, người nộp thuế:

- được biết thời hạn giải quyết hoàn thuế, số thuế không được hoàn và căn cứ pháp lý đối với số thuế không được hoàn;
- được tra cứu để xem, in toàn bộ chứng từ điện tử người nộp thuế đã gửi đến công thông tin điện tử của cơ quan quản lý thuế theo quy định của Luật mới này và của pháp luật về giao dịch điện tử;
- được sử dụng chứng từ điện tử trong các giao dịch với cơ quan quản lý thuế và các cơ quan, tổ chức có liên quan;
- không bị xử lý vi phạm về thuế, không bị tính tiền chậm nộp đối với trường hợp do người nộp thuế thực hiện theo văn bản hướng dẫn và quyết định xử lý của cơ quan thuế, cơ quan nhà nước có thẩm quyền liên quan đến nội dung xác định nghĩa vụ thuế của người nộp thuế.

Ba là, siết chặt quản lý hoạt động chuyển giá. Để ngăn chặn tình trạng trốn thuế thông qua chuyển giá, Luật nghiêm cấm các hành vi: thông đồng, móc nối, bao che giữa người nộp thuế và công chức quản lý thuế, cơ quan quản lý thuế để chuyển giá, trốn thuế. Khoản 5 Điều 42 Luật Quản lý thuế quy định nguyên tắc kê khai, xác định giá tính thuế đối với giao dịch như sau:

- kê khai, xác định giá tính thuế đối với giao dịch liên kết theo 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 phải nộp như trong điều kiện giao dịch giữa các bên độc lập;
- Giá giao dịch liên kết được điều chỉnh theo giao dịch độc lập để kê khai, xác định số tiền thuế phải nộp theo nguyên tắc không làm giảm thu nhập chịu thuế.
- Điểm đáng lưu ý là, người nộp thuế có quy mô nhỏ, rủi ro về thuế thấp được miễn thực hiện quy định kê khai, xác định giá tính thuế theo nội dung trên và được áp dụng cơ chế đơn giản hóa trong kê khai, xác định giá giao dịch liên kết.

Bên cạnh yêu cầu về báo cáo đối với công ty đa quốc gia, trong đó có báo cáo lợi nhuận liên quốc gia, cho cơ quan thuế phù hợp với thông lệ quốc tế, Luật đã tạo khung pháp lý cho việc chia sẻ dữ liệu với các cơ quan thuế của các nước khác.

Bốn là, phân loại hộ kinh doanh. Theo điều 51 của Luật Quản lý thuế 2019, “những hộ kinh doanh, cá nhân kinh doanh có quy mô về doanh thu, lao động đáp ứng từ mức cao nhất về tiêu chí của doanh nghiệp siêu nhỏ theo quy định pháp luật về hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa và vừa phải thực hiện chế độ kế toán và nộp thuế theo phương pháp kê khai. Những hộ kinh doanh có quy mô nhỏ hơn sẽ áp dụng phương pháp thuế khoán.” Đây là giải pháp quản lý tạo bình đẳng và minh bạch đối với các hộ kinh doanh, đồng thời thúc đẩy quá trình chuyển đổi hộ kinh doanh có đủ điều kiện đăng ký thành lập doanh nghiệp.

Năm là, bổ sung chức năng cung cấp dịch vụ kế toán cho đại lý thuế. Theo điểm c khoản 1 Điều 104 Luật Quản lý thuế 2019, chức năng cung cấp dịch vụ kế toán cho doanh nghiệp siêu nhỏ được bổ sung cho đại lý thuế. Đây là quy định cho phép các đại lý thuế thêm chức năng cung cấp dịch vụ kế toán ngoài việc cung cấp dịch vụ đại lý thuế đang thực hiện. Chức năng này phù hợp với Luật Hỗ trợ doanh nghiệp nhỏ và vừa, giúp những doanh nghiệp siêu nhỏ tiết kiệm chi phí vì thay vì phải thuê hai đơn vị thực hiện 02 dịch vụ (tư vấn thuế và kế toán), doanh nghiệp chỉ cần thuê một đơn vị thực hiện hai nhiệm vụ trên. Đồng thời, quy định này cũng giúp các đại lý thuế mở rộng phạm vi kinh doanh, tạo điều kiện cạnh tranh lành mạnh và phát triển.

Sáu là, lần đầu tiên quy định quản lý thuế đối với hoạt động TMĐT. Khoản 4 Điều 42 Luật Quản lý thuế 2019 về kê khai thuế quy định: Đối với hoạt động TMĐT, kinh doanh dựa trên nền tảng số và các dịch vụ khác được thực hiện bởi nhà cung cấp ở nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam thì nhà cung cấp ở nước ngoài có nghĩa vụ trực tiếp hoặc ủy quyền thực hiện đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế tại Việt Nam theo quy định của Bộ trưởng Bộ Tài chính (Khắc Niệm, 2019). Tuy đây là một trong những nội dung rất quan trọng trong công tác quản lý thuế đối với hoạt động TMĐT, nhưng nó mới chỉ mang tính chất định hướng. Chắc chắn, trong thời gian tới, Chính phủ sẽ ban hành các văn bản hướng dẫn cụ thể về nội dung quản lý đối với hoạt động TMĐT.

KẾT LUẬN

Xu thế toàn cầu hóa và hiện đại hóa đang tạo cơ hội cho các doanh nghiệp mở rộng và hội nhập nhanh hơn vào thị trường khu vực và quốc tế, khiến cho hiện tượng trốn tránh thuế trở thành một vấn nạn vô cùng phức tạp và mang tính toàn cầu. Ở Việt Nam trong những năm

gần đây, các cơ quan kiểm toán đã phát hiện hàng loạt các sai phạm thường gặp không chỉ ở thuế TNDN mà còn ở hàng loạt các sắc thuế khác. Có thể nói, hành vi gian lận thuế ngày càng diễn biến phức tạp, phạm vi ngày càng rộng, quy mô ngày càng lớn và thủ đoạn ngày càng tinh vi.

Trong giai đoạn 2010 – 2018, công tác thanh tra kiểm tra của ngành thuế đã phát hiện hàng chục nghìn doanh nghiệp vi phạm thuế TNDN với số tiền thuế thu về có thể lên tới nhiều nghìn tỷ đồng mỗi năm. Đặc biệt, hiện tượng trốn và tránh thuế có xu hướng ngày càng gia tăng. Hậu quả là, bất chấp số lượng và quy mô doanh nghiệp trong nền kinh tế tăng rất nhanh, nhưng thuế TNDN thu về tăng không tương xứng cả về số lượng cũng như tỷ trọng trong thu ngân sách nhà nước. Hiện tượng vi phạm thuế không chỉ diễn ra ở các tập đoàn đa quốc gia, mà còn ở cả các doanh nghiệp nhà nước cũng như doanh nghiệp tư nhân trong nước; không chỉ diễn ra ở các doanh nghiệp quy mô lớn mà còn ở cả các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ.

Với mức độ hội nhập của Việt Nam vào nền kinh tế thế giới ngày càng sâu, và tốc độ số hóa nền kinh tế ngày càng nhanh, thì tình trạng gian lận thuế ngày càng gia tăng với diễn biến phức tạp và thủ đoạn tinh vi hơn, vượt tầm kiểm soát của các cơ quan thuế. Thực tế cho thấy, trách nhiệm tuân thủ thuế của các chủ thể kinh tế là khá thấp cộng với năng lực quản lý thuế của các cơ quan thuế còn yếu dẫn tới thất thu ngân sách lớn, vi phạm tính cạnh tranh bình đẳng giữa các chủ thể kinh tế.

Mặc dù trong những năm gần đây, Việt Nam đã nỗ lực trong việc hình thành và củng cố hành lang pháp lý về quản lý thuế, tiến gần hơn đến các chuẩn mực quốc tế về gia tăng tính minh bạch và chống trốn và tránh thuế. Tuy nhiên, khung pháp lý hiện nay vẫn còn nhiều bất cập, thiếu đồng bộ, và chưa theo kịp với thực tế diễn biến nhanh và phức tạp. Nghị định 20/2017 nên được thay thế bằng một nghị định khác với những nội dung phù hợp hơn theo tinh thần của Luật Quản lý thuế 2019 có hiệu lực từ ngày 1/7/2020. Trong giai đoạn tiếp theo, Việt Nam cần nỗ lực nhiều hơn nữa để hoàn thiện hệ thống pháp lý về quản lý thuế, và đặc biệt là phải làm cho pháp luật đi vào cuộc sống. Bên cạnh việc tăng cường kiểm toán hoạt động, kiểm toán hiệu quả, các đánh giá tác động của các sắc thuế đến đời sống kinh tế – xã hội, tăng trưởng và phát triển bền vững của nền kinh tế cũng cần được thực hiện.

PHỤ LỤC SỐ LIỆU

Phụ lục 3.1: Tỷ lệ lãi vay/EBITDA theo ngành nghề

	Lãi vay/EBITDA			Lãi vay/EBITDA			Lãi vay/EBITDA			Lãi vay/EBITDA			Lãi vay/EBITDA		
	2013			2014			2015			2016			TB 2013-2016		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
Nông nghiệp		7%	37%	15%	11%	18%	49%	8%	21%	18%	9%	36%	27%	9%	28%
Xây dựng	16%	40%	39%	7%	35%	35%	4%	40%	33%	4%	34%	21%	8%	37%	32%
Tài chính	0%	0%	17%	5%	6%	11%	8%	0%	13%	2%	1%	17%	4%	2%	15%
Khách sạn & nhà hàng	13%	2%	66%	11%	3%	60%	16%	8%	36%	11%	6%	59%	13%	5%	55%
Chế biến chế tạo	4%	27%	28%	4%	30%	23%	3%	21%	20%	3%	19%	17%	4%	24%	22%
Khai khoáng	1%	7%	25%		7%	37%	1%	5%	23%	2%	8%	19%	1%	7%	26%
Bất động sản	21%	6%	30%	24%	2%	31%	61%	6%	32%	33%	8%	52%	35%	6%	36%
Viễn thông	18%	4%	4%	15%	1%	5%	26%	8%	7%	3%	1%	6%	16%	4%	5%
Thương mại	7%	12%	32%	7%	20%	25%	8%	11%		5%	7%	37%	7%	13%	31%
Giao thông	34%	27%	82%	18%	14%	20%	12%	14%	21%	11%	17%		19%	18%	41%
Tiện ích	8%	7%	33%	7%	13%	32%	20%	15%	33%	18%	19%	30%	13%	14%	32%
Các ngành khác	49%	3%	27%	68%	2%	8%	19%	3%	3%	20%	1%	23%	39%	2%	15%

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Phụ lục 3.2: Số lượng và tỷ trọng doanh nghiệp theo tỷ lệ nợ/vốn chủ sở hữu

Năm	Số DN có Nợ/Vốn chủ < 1			Số DN có Nợ/Vốn chủ = [1,3)			Số DN có Nợ/Vốn chủ = [3,5)			Số DN có Nợ/Vốn chủ > 5		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	5,943	1,542	156,747	2,149	889	156,880	649	282	18,159	958	367	16,976
2014	6,301	1,447	178,327	2,319	765	156,826	735	253	20,502	1,079	334	20,116
2015	7,133	1,400	206,213	2,514	709	157,337	762	230	32,648	1,190	300	26,485
2016	8,576	1,312	313,172	2,812	625	77,486	869	203	27,106	1,399	262	42,404
2017	8,823	1,285	393,297	3,133	608	96,276	1,046	192	31,385	1,684	256	49,411
TB	7,355	1,397	249,551	2,585	719	128,961	812	232	25,960	1,262	304	31,078

Năm	Tỷ lệ DN có Nợ/Vốn chủ < 1			Tỷ lệ DN có Nợ/Vốn chủ = [1,3)			Tỷ lệ DN có Nợ/Vốn chủ = [3,5)			Tỷ lệ DN có Nợ/Vốn chủ > 5		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	61,3%	50,1%	44,9%	22,2%	28,9%	45,0%	6,7%	9,2%	5,2%	9,9%	11,9%	4,9%
2014	60,4%	51,7%	47,5%	22,2%	27,3%	41,7%	7,0%	9,0%	5,5%	10,3%	11,9%	5,4%
2015	61,5%	53,1%	48,8%	21,7%	26,9%	37,2%	6,6%	8,7%	7,7%	10,3%	11,4%	6,3%
2016	62,8%	54,6%	68,1%	20,6%	26,0%	16,8%	6,4%	8,5%	5,9%	10,2%	10,9%	9,2%
2017	60,1%	54,9%	69,0%	21,3%	26,0%	16,9%	7,1%	8,2%	5,5%	11,5%	10,9%	8,7%
TB	61,2%	52,9%	55,6%	21,6%	27,0%	31,5%	6,8%	8,7%	6,0%	10,4%	11,4%	6,9%

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Phụ lục 3.3: Số lượng và tỷ trọng doanh nghiệp theo tỷ lệ lãi vay/EBITDA

Số lượng	Lãi vay/EBITDA <= 10%			Lãi vay/EBITDA = (10%,20%]			Lãi vay/EBITDA = (20%,30%]			Lãi vay/EBITDA > 30%		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	8,771	2,184	327,817	352	227	2,990	169	157	2,696	407	512	15,259
2014	9,479	2,041	356,589	359	205	3,181	194	161	2,708	402	392	13,294
2015	10,601	1,999	406,227	382	192	3,042	200	124	2,609	416	324	10,806
2016	12,578	1,839	413,407	405	167	8,805	212	112	7,405	461	284	30,551
TB	10,357	2,016	376,010	375	198	4,505	194	139	3,855	422	378	17,478

Tỷ trọng	Lãi vay/EBITDA <= 10%			Lãi vay/EBITDA = (10%,20%]			Lãi vay/EBITDA = (20%,30%]			Lãi vay/EBITDA > 30%		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	90.4%	70.9%	94.0%	3.6%	7.4%	0.9%	1.7%	5.1%	0.8%	4.2%	16.6%	4.4%
2014	90.8%	72.9%	94.9%	3.4%	7.3%	0.8%	1.9%	5.8%	0.7%	3.9%	14.0%	3.5%
2015	91.4%	75.7%	96.1%	3.3%	7.3%	0.7%	1.7%	4.7%	0.6%	3.6%	12.3%	2.6%
2016	92.1%	76.6%	89.8%	3.0%	7.0%	1.9%	1.6%	4.7%	1.6%	3.4%	11.8%	6.6%
TB	91.2%	74.0%	93.7%	3.3%	7.2%	1.1%	1.7%	5.1%	0.9%	3.8%	13.7%	4.3%

Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

CHƯƠNG 5: PHÂN TÍCH THỰC NGHIỆM HÀNH VI TRỐN VÀ TRÁNH THUẾ: BẢNG CHỨNG TỪ CẤP ĐỘ DOANH NGHIỆP

DẪN NHẬP

Hành vi trốn và tránh thuế của các công ty đa quốc (MNCs) là một hiện tượng toàn cầu xảy ra ở hầu hết các nước trên thế giới. Tuy nhiên, so với những nước phát triển, việc chuyển lợi nhuận ra khỏi các nước đang phát triển thường có tác động tiêu cực lớn hơn tới sự phát triển bền vững bởi những nước này thường thiếu nguồn lực và kỹ thuật để đối phó. Ngoài ra, các nước đang phát triển cũng dễ tổn thương hơn bởi họ phụ thuộc nhiều hơn vào đóng góp của MNCs. Theo UNCTAD (2015), đóng góp của MNCs chiếm khoảng 23% tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp và tương đương khoảng 10% tổng thu ngân sách ở các nước đang phát triển. Tỷ lệ này khác nhau giữa các nước và vùng lãnh thổ. Ở Việt Nam, ước tính từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp cho thấy, trong giai đoạn 2013 – 2017, bên cạnh những đóng góp rất lớn vào xuất khẩu và tạo việc làm, khu vực doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài còn đóng góp tới gần 41% tổng số thu thuế thu nhập doanh nghiệp, nhưng lại chỉ chiếm chưa đầy 7% tổng thu ngân sách nhà nước.

MNCs thường được biết đến với việc sử dụng nhiều kỹ thuật tránh và thậm chí là trốn thuế. Cũng theo UNCTAD (2015), ước tính có khoảng 30% lượng đầu tư nước ngoài trên toàn thế giới đã được trung chuyển qua một điểm trung gian (offshore hubs), thường là các thiên đường thuế, trước khi đến nơi tiếp nhận. Các kênh chuyển giá được MNCs sử dụng cũng rất đa dạng, từ định giá sai, chuyển nợ, cho đến việc khai thác sự không tương thích về hệ thống pháp lý hay lợi dụng các thỏa thuận thuế giữa các nước. Điều này đã dẫn đến sự thất thu thuế lớn, đặc biệt là ở các nước đang phát triển do khả năng thu thuế bị hạn chế, phụ thuộc nhiều vào các công ty đầu tư nước ngoài và lượng đầu tư từ các thiên đường thuế ngày càng gia tăng.

Trong chương này, để phân tích hành vi trốn và tránh thuế thu nhập của MNCs tại Việt Nam chúng tôi sử dụng bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm trong giai đoạn 2013 – 2017. Do chúng ta không thể quan sát trực tiếp được hành vi trốn và tránh thuế, nên hầu hết các phương pháp định lượng đều chỉ có thể cố gắng làm sáng tỏ các khía cạnh của hành vi trốn và tránh thuế một cách gián tiếp thông qua việc so sánh thuế suất hữu hiệu hoặc tỷ suất lợi nhuận giữa MNCs như Johanson và cộng sự (2017), hay Palanský và Janský (2017). Ngoài ra, việc không quan sát được hành vi trốn và tránh thuế một cách trực tiếp cũng khiến việc xác định cụ thể các kênh trốn và tránh thuế mà các doanh nghiệp có thể sử dụng trở nên khó khăn.

Trước tiên, chúng tôi sẽ thực hiện các phân tích thống kê đơn giản về tình hình hoạt động và kết quả sản xuất kinh doanh của các khu vực doanh nghiệp, bao gồm doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (FDI), doanh nghiệp nhà nước (DNNN) và doanh nghiệp ngoài nhà nước (NNN). Sự khác biệt về tình hình hoạt động và kết quả sản xuất kinh doanh giữa các khu vực doanh nghiệp này sẽ cho những gợi ý ban đầu về hành vi chuyển lợi nhuận hay trốn và tránh thuế. Tiếp theo, các kỹ thuật phân tích định lượng phức tạp hơn sẽ được áp dụng để phân

tích hành vi trốn và tránh thuế (một cách gián tiếp). Cuối cùng, chúng tôi cố gắng ước tính con số lợi nhuận và doanh thu thuế mất đi do hành vi trốn và tránh thuế của các khu vực doanh nghiệp, trong đó tập trung vào MNCs.

THÔNG KÊ MÔ TẢ

Trong giai đoạn 2013 – 2017, số lượng doanh nghiệp đang hoạt động ở Việt Nam tăng khá đều đặn qua các năm với tốc độ trung bình khoảng 11,5%/năm, từ gần 362 nghìn doanh nghiệp năm 2013 lên tới hơn 432 nghìn doanh nghiệp năm 2017. Ngoại trừ, số lượng và tỷ trọng của DNNN có xu hướng giảm dần do quá trình cổ phần hóa thì các doanh nghiệp FDI và NNN đều có xu hướng tăng và tỷ trọng khá ổn định. Doanh nghiệp NNN chiếm tới khoảng 96,7%, trong khi các doanh nghiệp FDI chiếm khoảng 2,7% còn DNNN chỉ chiếm 0,6%, tổng số các doanh nghiệp của nền kinh tế trong giai đoạn này. Một đặc điểm đáng chú ý khác đó là có tới 98% các doanh nghiệp trong nền kinh tế Việt Nam là các doanh nghiệp vừa và nhỏ (dưới 200 lao động). Tỷ trọng các doanh nghiệp vừa và nhỏ trong mỗi khu vực FDI, DNNN và NNN lần lượt là 77%, 60% và 99%.

Bảng 5.1: Số doanh nghiệp đang hoạt động ở Việt Nam giai đoạn 2013 – 2017

Năm	DN FDI		DNNN		DN ngoài NN		Tổng	
2013	9699	2,7%	3080	0,9%	348762	96,5%	361541	100%
2014	10434	2,7%	2799	0,7%	375771	96,6%	389004	100%
2015	11599	2,7%	2639	0,6%	422683	96,7%	436921	100%
2016	13656	2,9%	2402	0,5%	460168	96,6%	476226	100%
2017	14686	2,5%	2341	0,4%	570369	97,1%	587396	100%
Trung bình	11473	2,7%	2725	0,6%	418224	96,7%	432422	100%

Nguồn: Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

FDI và DNNN là những khu vực doanh nghiệp chiếm ưu thế trong việc sử dụng lao động và vốn. Mặc dù chỉ chiếm tỷ trọng rất nhỏ trong nền kinh tế, nhưng các doanh nghiệp FDI và DNNN lần lượt sử dụng tới khoảng 28,6% và 9,5% tổng số lao động trong giai đoạn 2013 – 2017. Mỗi khu vực doanh nghiệp này cũng chiếm xấp xỉ 21% tổng tài sản của toàn bộ khu vực doanh nghiệp. Như vậy có thể thấy, FDI là những doanh nghiệp thâm dụng lao động trong khi DNNN là những doanh nghiệp thâm dụng vốn. Nếu xét bình quân một doanh nghiệp, rõ ràng FDI và DNNN có ưu thế vượt trội hơn hẳn doanh nghiệp NNN về sử dụng lao động cũng như tiếp cận vốn.

Bảng 5.2: Tổng lao động và tài sản của các doanh nghiệp giai đoạn 2013 – 2017

Năm	Tổng lao động				Tổng tài sản			
	Triệu người	FDI (%)	DNNN (%)	NNN (%)	Triệu tỷ đồng	FDI (%)	DNNN (%)	NNN (%)
2013	11,2	25,8	12,9	61,3	17,9	18,4	32,6	49,0
2014	11,4	27,7	10,7	61,6	15,8	20,8	21,7	57,4
2015	12,2	29,3	9,4	61,3	19,2	20,5	19,1	60,4
2016	13,0	30,3	7,3	62,4	19,0	24,0	16,1	60,0
2017	13,4	30,1	7,1	62,8	24,3	21,4	16,5	62,1
Trung bình	12,2	28,6	9,5	61,9	19,3	21,0	21,2	57,8

Nguồn: Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Tỷ lệ các doanh nghiệp mở rộng sản xuất kinh doanh thông qua thuê tuyển thêm lao động hoặc mở rộng đầu tư trong mỗi khu vực là khá lớn. Khu vực FDI dẫn đầu về tỷ lệ các doanh nghiệp tăng quy mô lao động với tỷ lệ khoảng 46% trong giai đoạn 2013 – 2017. Khu vực DNNN theo sau với gần 37%; khu vực NNN đứng sau cùng nhưng cũng có tới hơn ¼ số doanh nghiệp thuê tuyển thêm lao động trong cùng giai đoạn. Tình hình mở rộng đầu tư còn tích cực hơn khi trung bình có tới gần 2/3 số DNNN có tăng vốn đầu tư trong giai đoạn 2013 – 2017. Tỷ lệ doanh nghiệp tăng vốn đầu tư trong mỗi khu vực FDI và NNN cũng lên tới xấp xỉ 55%. Xét về kết quả kinh doanh, khu vực DNNN có kết quả kinh doanh vượt trội so với hai khu vực còn lại với khoảng 82% báo lãi hàng năm. Trong khi đó, mặc dù vượt trội về quy mô lao động lẫn vốn nhưng tỷ lệ doanh nghiệp FDI báo lỗ/lãi chỉ tương đương với khu vực doanh nghiệp NNN.

Cụ thể hơn, trong giai đoạn 2013 – 2017, trung bình mỗi năm các doanh nghiệp trong nền kinh tế tạo ra khoảng 812,5 nghìn tỷ đồng lợi nhuận trước thuế. Trong đó, đóng góp của khu vực doanh nghiệp FDI là vào khoảng 41% và khá ổn định qua các năm. Trong khi đó, tỷ trọng lợi nhuận của hai khu vực DNNN và NNN lại có xu hướng trái chiều nhau. Trong khi đóng góp vào tổng lợi nhuận của DNNN giảm từ 35% vào đầu giai đoạn xuống còn hơn 14% vào cuối giai đoạn, thì đóng góp của doanh nghiệp NNN lại tăng từ gần 28% lên hơn 41% trong cùng thời kỳ. Xu hướng tương tự cũng diễn ra đối với đóng góp về thuế thu nhập của mỗi khu vực doanh nghiệp. Điều này một phần là do số lượng DNNN bị thu hẹp lại sau quá trình cổ phần hóa.

Bảng 5.3: Tình hình kinh doanh của các khu vực doanh nghiệp giai đoạn 2013 – 2017

Năm	Tỷ lệ DN tăng quy mô lao động (%)			Tỷ lệ DN tăng vốn đầu tư (%)			Tỷ lệ DN báo lãi (%)			Tỷ lệ DN báo lỗ (%)		
	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN	FDI	DNNN	NNN
2013	46,8	39,4	24,7	50,8	68,3	79,4	52,0	81,3	52,7	47,4	17,3	43,7
2014	39,8	38,7	19,9	61,5	66,4	26,4	51,8	80,6	50,7	46,6	17,8	44,4
2015	48,5	36,7	25,9	53,1	62,8	75,2	52,1	81,8	49,0	46,9	16,9	42,5
2016	45,9	36,0	32,4	56,1	68,9	31,7	52,2	83,8	51,5	47,6	15,6	47,2
2017	48,6	33,3	31,0	52,7	62,5	64,2	53,1	80,9	43,9	42,9	16,3	48,4
Trung bình	45,9	36,8	26,8	54,8	65,8	55,4	52,2	81,7	49,5	46,3	16,8	45,2

Nguồn: Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Nếu xét bình quân một doanh nghiệp, DNNN có kết quả kinh doanh tích cực nhất trong các khu vực doanh nghiệp. Trung bình mỗi DNNN có lợi nhuận trước thuế gấp hơn 2,3 lần và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp lớn gấp khoảng 3,1 lần doanh nghiệp FDI. Trong khi đó, do có quy mô nhỏ và yếu thế trong việc sử dụng lao động và vốn, nên lợi nhuận và thuế bình quân của mỗi doanh nghiệp NNN là rất thấp, chỉ bằng khoảng 1% lợi nhuận và 0,7% số thu thuế của DNNN. Tuy nhiên, lợi nhuận và thuế phải nộp bình quân một doanh nghiệp NNN lại có xu hướng tăng nhanh qua các năm. Lợi nhuận và thuế của khu vực này tăng lần lượt khoảng 7,3% và 23,3% mỗi năm trong giai đoạn 2013 – 2017, gấp 2 – 3 lần các con số của khu vực FDI. Trong khi đó, lợi nhuận và thuế bình quân một doanh nghiệp của khu vực DNNN lại có xu hướng giảm.

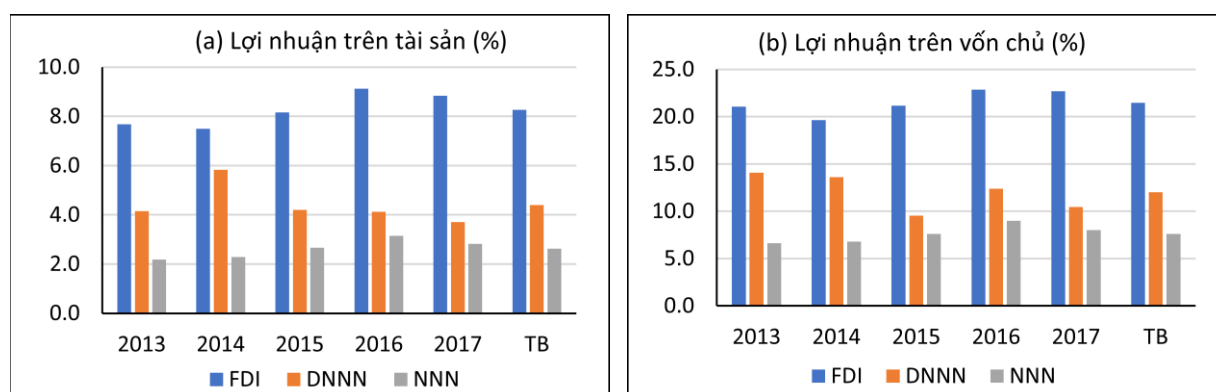
Bảng 5.4: Lợi nhuận trước thuế và thuế thu nhập bình quân một doanh nghiệp (tỷ đồng)

Năm	FDI		DNNN		NNN	
	LNTT	Thuế	LNTT	Thuế	LNTT	Thuế
2013	26,17	2,65	78,62	12,99	0,55	0,05
2014	23,74	2,82	71,77	9,90	0,55	0,05
2015	27,66	2,56	58,33	6,58	0,73	0,05
2016	30,37	3,19	52,24	7,13	0,78	0,07
2017	31,32	3,76	63,65	9,20	0,75	0,10
Giá trị trung bình	27,85	3,00	64,92	9,16	0,67	0,06
Tăng trưởng trung bình	3,9%	8,4%	-3,8%	-5,8%	7,3%	23,3%

Nguồn: Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Trong khi đó, nếu chỉ xét các doanh nghiệp báo lãi, tỷ suất lợi nhuận từ tài sản (ROA) và vốn chủ (ROE) của khu vực FDI cao hơn hẳn so với hai khu vực còn lại. ROA và ROE bình quân của FDI trong giai đoạn 2013 – 2017 lần lượt là 8,3% và 21,5%, cao gần gấp đôi và gấp ba lần các con số tương ứng của khu vực DNNN và NNN. Các chỉ số này trong mỗi khu vực doanh nghiệp không có sự biến động đáng kể trong những năm gần đây. Tuy nhiên, tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu (ROS) của khu vực FDI chỉ xấp xỉ khu vực DNNN, hàm ý khu vực này tạo ra nhiều doanh thu nhưng cũng đi kèm chi phí lớn. Khu vực NNN vẫn là nơi có hiệu quả kinh doanh thấp nhất xét trên cả ROA, ROE hay ROS do khu vực này có quá nhiều các doanh

Hình 5.1: Tỷ suất lợi nhuận trên tài sản và vốn chủ sở hữu (doanh nghiệp có lãi)



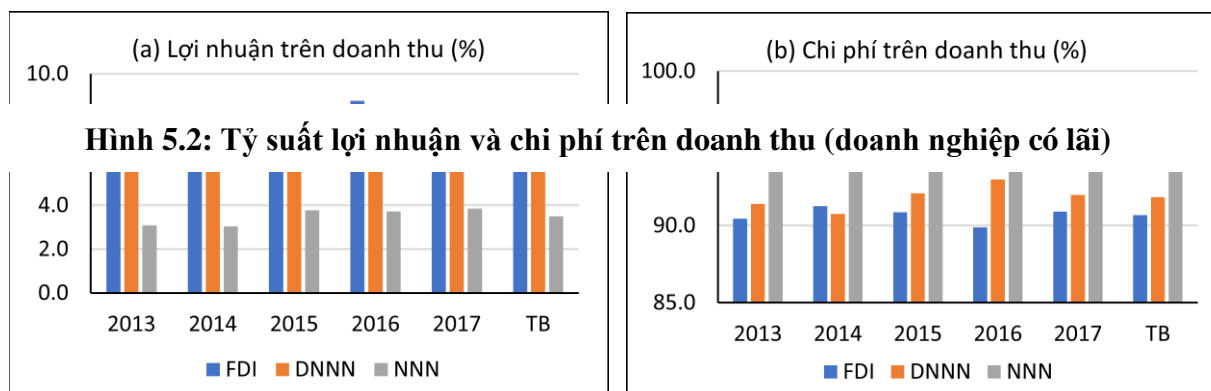
nh nghiệp nhỏ và siêu nhỏ.

Nguồn: Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

Nguồn: Tính toán từ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của TCTK

PHÂN TÍCH HỒI QUY

Do có sự khác biệt về hệ thống thuế giữa các nước nên MNCs có xu hướng chuyển lợi nhuận từ nơi có thuế suất cao sang nơi có thuế suất thấp hơn. Việc chuyển lợi nhuận có thể được thực hiện qua nhiều cách khác nhau bao gồm: (i) sử dụng vay nợ cao để tài trợ cho đầu tư, do vậy tăng mức thuế được khấu trừ nhờ chi trả lãi vay (debt shifting); (ii) định vị/phân bổ tài sản vô hình (location of intangibles) và; chuyển giá (transfer pricing) giữa các công ty liên



Hình 5.2: Tỷ suất lợi nhuận và chi phí trên doanh thu (doanh nghiệp có lãi)

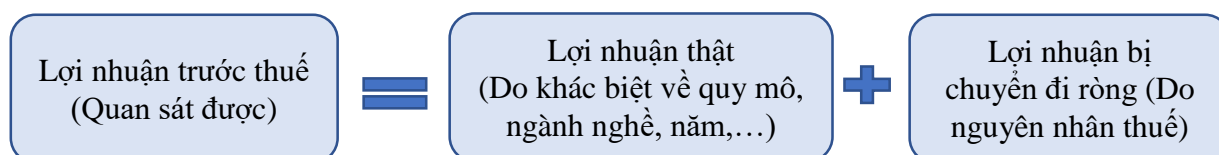
kết ở bên ngoài Việt Nam, v.v. Thêm vào đó, quá trình toàn cầu hóa và hội nhập cũng làm tăng cơ hội tránh thuế đồng thời gây bất bình đẳng giữa MNCs với các doanh nghiệp trong nước. Trong phần này, chúng tôi cố gắng trả lời câu hỏi liệu MNCs có tận dụng sự khác biệt về hệ thống thuế giữa các nước để giảm nghĩa vụ thuế phải nộp ở Việt Nam hay không.

Phương pháp ước lượng

Trong khoảng gần 30 năm qua đã có nhiều nghiên cứu về mối quan hệ giữa hành vi chuyển lợi nhuận và thuế ở nhiều của MNCs trên thế giới. Một số nghiên cứu phân tích mối quan hệ giữa thuế suất hoặc chênh lệch thuế suất (giữa nước chủ nhà và nước chủ đầu tư) với tỷ suất lợi nhuận trên tài sản, vốn chủ sở hữu hoặc doanh thu như Grubert và Mutti (1991), Johanson và cộng sự (2017), hoặc với lợi nhuận trước thuế và lãi như Hines và Rice (1994), Becker và Riedel (2012) hay Beer và Loeprick (2013). Trong khi đó, một số khác lại tập trung cụ thể hơn vào các kênh chuyển lợi nhuận thông qua việc đánh giá tác động của thuế hoặc sự khác biệt về thuế đối với các quyết định về định vị tài sản vô hình như Dischinger và Riedel (2011) và Griffith và các cộng sự (2014), đối với vay nợ nội bộ như Buettner và Wamser (2013), hay đối với giá xuất khẩu như Vicard (2015).

Tương tự như các nghiên cứu ở trên, phương pháp định lượng của chúng tôi sẽ dựa trên khung lý thuyết của Grubert và Mutti (1991) và Hines và Rice (1994). Các nghiên cứu này cho rằng, lợi nhuận trước thuế quan sát được của một công ty đa quốc gia sẽ bằng lợi nhuận thật (true profit) cộng với phần lợi nhuận bị chuyển đi ròng (net shifted profit) bởi lý do thuế. Lợi nhuận thật phụ thuộc vào các yếu tố như quy mô, ngành nghề, năm và các đặc điểm khác của một doanh nghiệp. Trong khi đó, phần lợi nhuận bị chuyển đi ròng là không quan sát được, và nó phụ thuộc vào sự khác biệt về hệ thống thuế giữa các nước.

Hình 5.3: Khung lý thuyết của phương pháp ước lượng



Dựa trên ý tưởng này, phân tích thực nghiệm sẽ được thực hiện dựa trên cách tiếp cận vi mô, sử dụng dữ liệu ở cấp độ doanh nghiệp giống như nhiều nghiên cứu khác như Huizinga và Laeven (2008), Buettner và Wamser (2013), Beer và Loeprick (2014), Vicard (2015), hay Johansson và cộng sự (2017).

Chúng tôi tiếp tục sử dụng bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm trong giai đoạn 2013 – 2017 để thực hiện phân tích hồi quy. Khác với hầu hết các nghiên cứu trước đây chỉ tập trung vào MNCs, mẫu nghiên cứu của chúng tôi bao phủ tất cả các doanh nghiệp với mọi loại hình sở hữu (FDI, DNNN và NNN). Điều này là bởi một số lý do sau. Thứ nhất, như bằng chứng cung cấp ở chương trước, hành vi trốn tránh thuế không chỉ xảy ra ở MNCs mà nó còn diễn ra ở cả khu vực doanh nghiệp trong nước. Do vậy, việc đưa cả khu vực doanh nghiệp trong nước vào trong mẫu nghiên cứu sẽ giúp chúng ta có cái nhìn rộng hơn về vấn đề nghiên cứu,

đồng thời không làm mờ đi điểm nhấn vào MNCs. Ngoài ra, do cơ sở dữ liệu không cung cấp thông tin về công ty mẹ, công ty liên kết hoặc nước chủ đầu tư của MNCs nên chúng tôi không thể xác định được sự khác biệt về thuế giữa các nước, và do vậy tác động của nó đối với hành vi trốn và tránh thuế của MNCs. Thay vào đó, chúng tôi sẽ tập trung so sánh sự khác biệt trong hành vi của MNCs với các khu vực doanh nghiệp trong nước, để từ đó ước tính mức chuyển lợi nhuận tương đối giữa các khu vực doanh nghiệp.

Biến phụ thuộc phản ánh khả năng sinh lời trong các phương trình hồi quy là tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên tài sản (ROA) và tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên vốn chủ sở hữu (ROE) giống như trong các nghiên cứu của Grubert và Mutti (1991) hay Johansson và cộng sự (2017). Về mặt lý tưởng, mẫu số của các thước đo này phải độc lập hoàn toàn với hành vi chuyển lợi nhuận và phản ánh hoạt động thật của doanh nghiệp để không triệt tiêu tác động của việc chuyển lợi nhuận trên tử số. Nhìn chung, tỷ suất lợi nhuận trên tài sản, hoặc tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu, là những thước đo phản ánh hoạt động kinh tế thật tốt hơn so với thước đo tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu vốn bản thân nó bị ảnh hưởng bởi hành vi chuyển giá.

Các biến giải thích cho lợi nhuận quan sát được (ROA, ROE) bao gồm các biến giải thích cho phần lợi nhuận bị chuyển đi ròng và các biến giải thích cho phần lợi nhuận thật. Nhiều nghiên cứu trước đây ước lượng hành vi trốn và tránh thuế dựa trên chênh lệch thuế suất TNDN phổ thông giữa nước sở tại và nước chủ đầu tư (Dischinger và Riedel, 2011; Becker và Riedel, 2012; Beer và Loeprick, 2013; Buettner và Wamser, 2013; Vicard, 2015; Johanson và cộng sự). Tuy nhiên, như đã nhắc đến ở trên, do bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của Việt Nam không cung cấp thông tin về công ty mẹ, công ty liên kết hoặc nước chủ đầu tư nên việc tính toán chênh lệch thuế suất TNDN là không thể thực hiện được. Thay vào đó, chúng tôi sử dụng thuế suất thu nhập doanh nghiệp phổ thông (Statutory Tax Rates - STR) giống như trong Grubert và Mutti (1991), Hines và Rice (1994), Huizinga và Laeven (2008), Dischinger và Riedel (2011), Becker và Riedel (2012), Buettner và Wamser (2013), Griffith và cộng sự (2014), hay Gravelle (2014). Mức thuế suất phổ thông tác động tới hành vi chuyển lợi nhuận bởi nó có thể khiến MNCs thay đổi nguồn vay nợ, chuyển nhượng tài sản hoặc sản phẩm theo mức giá bị thao túng. Mức thuế phổ thông càng cao, động cơ chuyển lợi nhuận càng lớn. Trong giai đoạn 2013 – 2016, Việt Nam đã hai lần thay đổi thuế suất TNDN, từ mức 25% trước đó xuống còn 22% kể từ 1/1/2014, và xuống tiếp còn 20% kể từ 1/1/2016. Bất kể sự khác biệt thế nào giữa thuế suất trong nước và quốc gia chủ đầu tư, việc đưa mức thuế suất này vào mô hình có thể trả lời câu hỏi liệu chính sách cắt giảm thuế của Việt Nam có giúp làm giảm hành vi trốn tránh thuế, và do vậy đem lại các lợi ích kinh tế và tổng thu thuế hay không.

Ngoài thuế suất phổ thông, Việt Nam cũng áp dụng nhiều mức thuế suất ưu đãi trong một khoảng thời gian nhất định đối với các doanh nghiệp tùy thuộc vào quy mô, lĩnh vực và địa bàn hoạt động. Để tính đến tác động của những ưu đãi thuế này, chúng tôi đưa thêm biến thuế suất hữu hiệu vào mô hình như Gravelle (2014) hay Beer và cộng sự (2018). Thuế suất hữu hiệu (ETR) được tính bằng thuế phải nộp chia cho lợi nhuận. ETR phản ánh những lợi ích và trợ cấp mà doanh nghiệp nhận được và do vậy làm giảm nghĩa vụ nộp thuế. Do đó, nó phản

ánh chính xác hơn gánh nặng thuế đối với doanh nghiệp so với thuế suất phổ thông. Mức độ ưu đãi thuế được thể hiện bằng chênh lệch giữa thuế suất phổ thông và thuế suất hữu hiệu (STR – ETR).

Do cơ hội trốn và tránh thuế giữa các khu vực doanh nghiệp khác nhau nên chúng tôi đưa biến giả phản ánh cấu trúc sở hữu của các doanh nghiệp vào trong phương trình ước lượng. Dấu và mức ý nghĩa thống kê của tham số ước lượng được của biến này sẽ giúp chúng ta so sánh được mức độ chuyển lợi nhuận giữa các khu vực doanh nghiệp. Tuy nhiên, bên cạnh việc phản ánh tác động của các yếu tố không quan sát được đến khả năng chuyển lợi nhuận (ví dụ như chính sách thuế ở nước chủ đầu tư), nó cũng có thể phản ánh sự khác biệt về hiệu quả sản xuất kinh doanh giữa các khu vực doanh nghiệp.

Các nhân tố quyết định lợi nhuận thật của doanh nghiệp bao gồm quy mô, hoạt động mở rộng đầu tư và lao động, ngành nghề kinh doanh, và năm. Khả năng sinh lời có thể tăng hoặc giảm theo quy mô tùy thuộc vào có tồn tại lợi thế kinh tế theo quy mô hay không. Hành vi mở rộng đầu tư và lao động được kỳ vọng có ảnh hưởng tới tỷ suất lợi nhuận bởi doanh nghiệp chỉ thực hiện những hoạt động này khi nó đem lại lợi ích cho chính họ. Tỷ suất lợi nhuận cũng thay đổi giữa các ngành nghề bởi nhiều lý do, ví dụ như do sự khác biệt về mức độ thâm dụng lao động, mức độ cạnh tranh hay cấu trúc thị trường lao động. Hiệu ứng cố định theo năm cũng được kiểm soát nhằm phản ánh sự biến động kinh tế giữa các năm trong giai đoạn nghiên cứu. Tương tác giữa biến phản ánh loại hình sở hữu với các biến giải thích khác cũng được đưa vào phương trình ước lượng nhằm phản ánh sự khác biệt giữa các khu vực theo các đặc điểm. Nói tóm lại, phương trình ước lượng cơ bản sẽ có dạng như sau:

$$Profit_{it} = \alpha + \beta_1 \times str_{it} + \beta_2 \times d \times (str - etr)_{it} + \gamma X_{ijt} + \delta_i + \sigma_t + \epsilon_{it} \quad (4.1)$$

trong đó,

- ✓ $Profit_{it}$ (Profitability) là tỷ suất lợi nhuận được tính bằng ROA (Lợi nhuận trước thuế/Tổng tài sản) hoặc ROE (Lợi nhuận trước thuế/Vốn chủ sở hữu) của doanh nghiệp i trong năm t ;
- ✓ str_{it} (Statutory tax rate) là thuế suất TNDN phổ thông của doanh nghiệp i trong năm t ;
- ✓ d là biến giả (dummy) có giá trị bằng 1 với doanh nghiệp có lợi nhuận dương và bằng 0 với các doanh nghiệp khác;
- ✓ $(str_{it} - etr_{it})$ là chênh lệch giữa thuế suất phổ thông (str_{it}) và thuế suất hữu hiệu (etr_{it}) của doanh nghiệp i trong năm t ;
- ✓ X_{ijt} là véc-tơ biến giải thích phản ánh các đặc điểm của doanh nghiệp (sở hữu, quy mô tài sản và lao động, có mở rộng đầu tư hoặc thuê tuyển thêm lao động, ngành nghề, năm,...);
- ✓ δ_i và σ_t đo lường các hiệu ứng cố định.

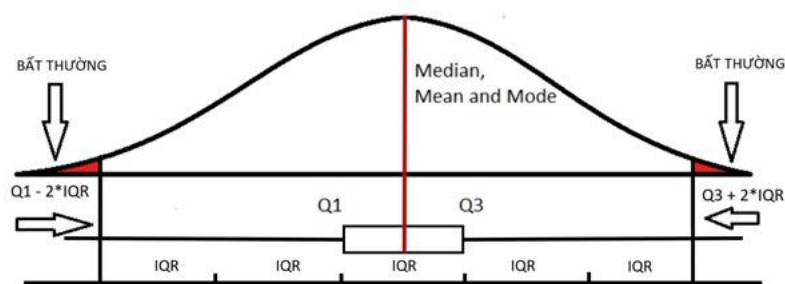
Ngoài phương trình cơ bản trên, chúng tôi cũng ước lượng các phương trình mở rộng bằng việc thêm vào các biến tương tác giữa biến phản ánh cấu trúc sở hữu (FDI và NNN) với các biến giải thích khác trong mô hình. Việc làm này là nhằm xác định được sự khác biệt về lợi nhuận khai báo, hay lợi nhuận bị chuyển đi, giữa MNCs với các khu vực doanh nghiệp khác theo các đặc điểm khác nhau. Sau khi có kết quả ước lượng, chúng tôi sẽ tính toán và so sánh mức chuyển lợi nhuận có thể có giữa các khu vực doanh nghiệp tương tự như cách làm của Huizinga và Laeven (2008) và Jansky và Palansky (2017).

Dữ liệu

Như đã nhắc ở trên, chúng tôi tiếp tục sử dụng bộ dữ liệu điều tra doanh nghiệp trong 5 năm, từ 2013 đến 2017. Mặc dù đây là bộ dữ liệu tốt nhất sẵn có tuy nhiên nó cũng không tránh khỏi những hạn chế nhất định. Thứ nhất, thông tin cung cấp trong cơ sở dữ liệu này là lợi nhuận kế toán chưa hợp nhất (đối với các tập đoàn hoặc tổng công ty). Lợi nhuận kế toán có thể khác với lợi nhuận chịu thuế vì nhiều lý do, ví dụ như do khác biệt về thời gian ghi nhận thu nhập hoặc chi phí, định nghĩa về thu nhập hoặc do lợi nhuận chịu thuế bao gồm cả phần lỗ trong quá khứ được kết chuyển. Tuy nhiên, điều quan trọng là lợi nhuận kế toán thường biến động cùng chiều, và do vậy nó có thể là thước đo phù hợp đại diện cho lợi nhuận chịu thuế. Ngoài ra, do bộ dữ liệu không chứa thông tin về địa chỉ của công ty mẹ, các chi nhánh hay nước chủ đầu tư của các công ty đa quốc gia đang hoạt động tại Việt Nam, nên chúng tôi không thể xác định được sự khác biệt về thuế – một động cơ quan trọng của việc dịch chuyển lợi nhuận. Do vậy, mức thuế suất phổ thông và thuế suất hữu hiệu ở Việt Nam sẽ được sử dụng để thay thế.

Để loại trừ các quan sát dị biệt (outliers) của các biến ROA và ROE chúng tôi sử dụng phương pháp IQR (Interquartile Range). Cụ thể, chúng tôi lấy mẫu trong khoảng từ $Q_1 - k \cdot IQR$ đến $Q_3 + k \cdot IQR$, với $IQR = Q_3 - Q_1$ và $k = 2$. Ngoài ra, đối với các biến giải thích có nhiều điểm dị biệt như *etr* chúng tôi cũng thực hiện loại trừ 1% các điểm dị biệt ở hai đuôi phân phối. Kết quả cuối cùng chúng tôi thu được 1.253.096 quan sát trong hồi quy với ROA và 1.190.677 triệu quan sát trong hồi quy với ROE.

Hình 5.4: Phương pháp loại trừ các quan sát dị biệt



Kết quả ước lượng

Kết quả ước lượng được trình bày trong Bảng 4.5. Các hồi quy (1) và (2) được thực hiện với biến phụ thuộc ROA, còn hồi quy (3) và (4) được thực hiện với biến phụ thuộc ROE.

Hồi quy (1) và (3) không có các biến tương tác giữa biến sở hữu (*fdi* và *nonSOE*) với các biến khác, còn hồi quy (2) và (4) có đầy đủ các biến tương tác. Kết quả nhìn chung cho thấy tỷ suất lợi nhuận được báo cáo bởi các doanh nghiệp khá nhạy cảm với thuế suất TNDN phổ thông (*str*) và mức ưu đãi thuế (*str – etr*). Hệ số ước lượng được của biến *str* mang dấu âm và có nghĩa thống kê ở mức 1% với mọi hồi quy ủng hộ giả thuyết cho rằng khi gánh nặng thuế trong nước càng cao thì động cơ chuyển dịch lợi nhuận (trốn và tránh thuế) càng lớn. Tương tự như vậy, hệ số ước lượng được của biến phản ánh ưu đãi thuế hay chênh lệch giữa thuế suất phổ thông và thuế suất hữu hiệu mang dấu dương và có ý nghĩa thống kê ở mức 1% trong mọi hồi quy. Điều này hàm ý, trong số những doanh nghiệp báo lãi, doanh nghiệp nào nhận được ưu đãi thuế càng nhiều thì có xu hướng khai báo lãi càng lớn (thật). Kết quả này cũng hàm ý hành vi trốn và tránh thuế có thể diễn ra ở mọi loại hình doanh nghiệp, phù hợp với những công bố chính thức về vi phạm thuế của các cơ quan quản lý trong thời gian vừa qua.

Cụ thể hơn, kết quả hồi quy (2) và (4) chỉ ra rằng cắt giảm thuế suất phổ thông (*str*) 1 điểm phần trăm có thể làm tăng tỷ suất lợi nhuận (cả ROA và ROE) được báo cáo bởi các doanh nghiệp khoảng 0,067 điểm phần trăm. Trong khi đó, cắt giảm 1 điểm phần trăm mức thuế suất ưu đãi (*str – etr*) làm giảm tỷ suất lợi nhuận khai báo khoảng 0,046 – 0,049 điểm phần trăm. Hệ số ước lượng được của biến *str* cao gấp khoảng 1,35 – 1,45 lần hệ số của biến (*str – etr*) dẫn đến một hàm ý quan trọng đó là, trong điều kiện các yếu tố khác không đổi, trong giai đoạn nghiên cứu, việc cắt giảm thuế suất phổ thông (giảm *str*) đồng thời cắt giảm mức ưu đãi thuế (giảm chênh lệch giữa (*str – etr*)), có thể làm tăng tỷ suất lợi nhuận khai báo, và do vậy là thu thuế TNDN.

Cơ hội chuyển lợi nhuận giữa các khu vực doanh nghiệp là khác nhau với ưu thế thuộc về các công ty đa quốc gia. Để phản ánh sự khác biệt này giữa các khu vực doanh nghiệp chúng tôi đưa các biến giả phản ánh khu vực FDI (*fdi*) và khu vực ngoài nhà nước (*nonSOE*) vào trong phương trình hồi quy để so sánh với khu vực DNNN. Hệ số ước lượng được của biến *fdi* mang dấu âm và có ý nghĩa thống kê ở mức 1% trong mọi hồi quy. Trong khi đó, hệ số ước lượng được của biến *nonSOE* chuyển từ dấu âm và có ý nghĩa thống kê trong các hồi quy không có các biến tương tác, sang dấu dương nhưng không có ý nghĩa thống kê trong các hồi quy có các biến tương tác. Điều này hàm ý, trong điều kiện các yếu tố khác như nhau, khu vực NNN có tỷ suất sinh lời khai báo không khác với khu vực DNNN (do khả năng/cơ hội trốn và tránh thuế là giống nhau). Trong khi đó, khu vực FDI có tỷ suất lợi nhuận khai báo thấp hơn hẳn khu vực DNNN và thậm chí là khu vực NNN. Kết quả này là khá ngạc nhiên bởi khu vực FDI vốn có lợi thế hơn về tiếp cận công nghệ, nguồn vốn giá rẻ từ bên ngoài, thị trường xuất khẩu, đất đai, v.v. so với các khu vực khác trong nền kinh tế. Do vậy, đáng lẽ ra khu vực phải có hiệu quả sản xuất kinh doanh tốt hơn. Ngoài ra, Bảng 4.1 và Bảng 4.2 cũng cho thấy khu vực FDI cũng có mức độ thâm dụng vốn thấp hơn hẳn so với khu vực DNNN, nên tỷ suất lợi nhuận tính theo tài sản hoặc vốn chủ sở hữu thường sẽ cao hơn so với khu vực DNNN, do vậy hệ số của biến *fdi* đáng lẽ phải mang dấu dương. Kết quả ngạc nhiên này có thể ngầm hàm ý việc cố tình khai báo thấp và thực hiện chuyển dịch lợi nhuận diễn ra mạnh hơn trong khu vực FDI so với các loại hình doanh nghiệp khác.

Đáng chú ý, hệ số của biến tương tác giữa *fdi* và *nonSOE* với *str* đều mang dấu âm và có ý nghĩa thống kê ở mức nghĩa 1% trong mọi hồi quy hàm ý các khu vực FDI và NNN có tỷ suất lợi nhuận được báo cáo phản ứng mạnh hơn đối với sự thay đổi của thuế suất phổ thông so với khu vực DNNN. Hay nói cách khác, việc tăng (giảm) thuế suất phổ thông làm giảm (tăng) tỷ suất lợi nhuận khai báo của các doanh nghiệp FDI và NNN nhiều hơn so với DNNN. Trong điều kiện các yếu tố khác không đổi, 1 điểm phần trăm tăng thêm của thuế suất phổ thông có thể khiến khu vực FDI khai báo ROA và ROE thấp hơn khoảng 0,088 – 0,089 điểm phần trăm so với khu vực DNNN. Tương tự như vậy, 1 điểm phần trăm tăng thêm của thuế suất phổ thông cũng có thể khiến khu vực NNN khai báo ROA thấp hơn 0,057 điểm phần trăm, còn ROE thấp hơn 0,192 điểm phần trăm so với khu vực DNNN.

Tương tự như vậy, biến tương tác giữa *fdi* hay *nonSOE* với biến phản ánh ưu đãi thuế, (*str – etr*), của các doanh nghiệp báo lãi mang dấu dương và có ý nghĩa thống kê ở mức 1% trong tất cả các phương trình ước lượng. Điều này một lần nữa cho thấy khu vực FDI và NNN có tỷ suất lợi nhuận được báo cáo phản ứng mạnh hơn đối với ưu đãi thuế so với khu vực DNNN. Tức là, việc tăng (giảm) ưu đãi thuế sẽ khiến các doanh nghiệp FDI và NNN báo lãi cao (thấp) hơn so với DNNN. Cụ thể, 1 điểm phần trăm ưu đãi thuế tăng thêm có thể khiến khu vực FDI báo cáo ROA và ROE cao hơn lần lượt là 0,090 và 0,135 điểm phần trăm so với khu vực DNNN. Trong khi đó, các mức chênh lệch tương ứng giữa khu vực NNN với DNNN lần lượt là 0,030 và 0,081 điểm phần trăm.

Bằng chứng này hàm ý khi thuế suất thực nộp (hữu hiệu) càng thấp (ưu đãi thuế càng lớn) thì một mặt doanh nghiệp càng ít có động cơ trốn và tránh thuế hơn, nhưng mặt khác doanh nghiệp có thể có động lực nâng cao hiệu quả hoạt động lớn hơn để hưởng thành quả tạo ra. Và những động cơ này là mạnh hơn ở các khu vực FDI và NNN bởi kết quả sản xuất kinh doanh gắn liền với lợi ích (sở hữu) của họ. Tuy nhiên, với việc sử dụng các biến giải thích khác trong mô hình liên quan đến vốn, lao động và các hiệu ứng cố định liên quan đến ngành nghề, năm và doanh nghiệp thì chúng tôi giả định rằng những thay đổi về hiệu quả hoạt động đã được kiểm soát. Tác động của việc thay đổi thuế suất đến tỷ suất lợi nhuận khai báo của doanh nghiệp chủ yếu được thực hiện thông qua các hoạt động chuyển lợi nhuận hay trốn và tránh thuế.

Nhìn chung, kết quả của các biến tương tác giữa cấu trúc sở hữu (*fdi* hay *nonSOE*) với các biến thuế (*str* và *etr*) cho thấy phản ứng khai báo lợi nhuận (hay trốn và tránh thuế) trước các gánh nặng hoặc ưu đãi về thuế của các doanh nghiệp không thuộc sở hữu nhà nước là mạnh hơn so với các doanh nghiệp nhà nước.

Các biến kiểm soát đối với lợi nhuận thật được đưa vào mô hình bao gồm: *log(totalassets)* phản ánh quy mô tài sản; (đo lường bằng log của giá trị tổng tài sản); *labor_size* phản ánh quy mô lao động (biến giả, bằng 1 nếu doanh nghiệp có quy mô lao động > 200); *labor_increase* phản ánh quyết định thuê tuyển thêm lao động (biến giả, bằng 1 nếu doanh nghiệp có tuyển thêm lao động trong năm); *investment* phản ánh quyết định mở rộng đầu tư (biến giả, bằng 1 nếu doanh nghiệp có tăng vốn đầu tư trong năm); các biến giả phản ánh sự khác biệt về ngành nghề (ngành chế biến chế tạo làm cơ sở); biến giả phản ánh hiệu ứng cố

định theo thời gian (năm 2013 được sử dụng làm cơ sở). Ngoài ra, hiệu ứng cố định theo doanh nghiệp cũng được kiểm soát. Kết quả ước lượng đưa đến một số kết luận chính như sau. Thứ nhất, tỷ suất lợi nhuận của các doanh nghiệp tỷ lệ nghịch với quy mô tài sản, $\log(\text{totalassets})$, nhưng lại tỷ lệ thuận với quy mô lao động, labor_size . Thứ hai, các quyết định tăng vốn đầu tư hoặc tuyển dụng thêm lao động hầu hết đều dẫn đến sự gia tăng tỷ suất lợi nhuận thật của doanh nghiệp. Thứ ba, ngoại trừ ưu thế của các doanh nghiệp FDI theo quy mô tài sản (biến tương tác giữa fdi với $\log(\text{assets})$ mang dấu dương và có ý nghĩa thống kê) thì chúng tôi không tìm thấy bằng chứng vượt trội nào khác của khu vực này theo các đặc điểm khác nhau so với các khu vực doanh nghiệp trong nước. Bên cạnh đó, kết quả cũng chỉ ra rằng, ngoại trừ thương mại và ngành “khác,” ngành chế biến chế tạo có tỷ suất lợi nhuận thấp hơn hầu hết các ngành khác (trong đó ngành khai khoáng có tỷ suất lợi nhuận là lớn nhất). Cuối cùng, hiệu ứng cố định năm chỉ ra rằng lợi nhuận của các doanh nghiệp có xu hướng giảm trong giai đoạn 2013 – 2015 nhưng lại có xu hướng tăng trở lại trong những năm 2016 và 2017. Điều này là phù hợp với diễn biến môi trường kinh tế vĩ mô của Việt Nam trong giai đoạn này.

Bảng 5.5: Kết quả hồi quy**BIẾN PHỤ THUỘC: ROA = EBT/Total Assets; ROE = EBT/Equity**

	(1)	(2)	(3)	(4)
BIẾN GIẢI THÍCH	ROA	ROA	ROE	ROE
Statutory tax rate	-0.1255*** (0.0136)	-0.0669*** (0.0170)	-0.2573*** (0.0284)	-0.0666* (0.0356)
d*(statutory tax rate - effective tax rate)	0.0765*** (0.0002)	0.0461*** (0.0024)	0.1309*** (0.0004)	0.0494*** (0.0051)
FDI (ownership, dummy)	-0.4850*** (0.1312)	-1.8283*** (0.7064)	-0.7766*** (0.2903)	-7.1358*** (1.5275)
nonSOE (ownership, dummy)	-0.4681*** (0.0718)	0.3705 (0.4986)	-1.0391*** (0.1538)	1.6679 (1.0347)
Log(TotalAssets)	-0.1831*** (0.0029)	-0.2107*** (0.0386)	-0.3805*** (0.0059)	-0.4762*** (0.0805)
Labor_size (dummy, No. of workers > 200)	0.3070*** (0.0288)	0.3415*** (0.1153)	0.8786*** (0.0622)	0.9104*** (0.2480)
Labor_Increase (dummy)	0.1695***	0.1760***	0.3233***	0.3823***

	(0.0042)	(0.0543)	(0.0088)	(0.1147)
Investment (dummy)	0.1009***	0.2114***	0.1118***	0.1749
	(0.0050)	(0.0594)	(0.0103)	(0.1250)
FDI*(statutory tax rate)		-0.0884***		-0.0894***
		(0.0133)		(0.0284)
FDI*d*(statutory tax rate - effective tax rate)		0.0897***		0.1353***
		(0.0029)		(0.0063)
FDI*Log(TotalAssets)		0.2587***		0.7270***
		(0.0564)		(0.1240)
FDI*Labor_Increase (dummy)		0.0407		0.0235
		(0.0658)		(0.1400)
FDI*Investment (dummy)		-0.0488		0.1360
		(0.0722)		(0.1539)
FDI*Labor_size		-0.0580		-0.4374
		(0.1591)		(0.3504)
nonSOE*(Statutory tax rate)		-0.0573***		-0.1918***
		(0.0100)		(0.0211)

nonSOE*d*(Statutory tax rate - Effective tax rate)		0.0297***		0.0814***
		(0.0024)		(0.0051)
nonSOE*Log(TotalAssets)		0.0274		0.0957
		(0.0386)		(0.0805)
nonSOE*Labor_Increase (dummy)		-0.0074		-0.0620
		(0.0545)		(0.1150)
nonSOE*Investment (dummy)		-0.1114*		-0.0626
		(0.0596)		(0.1254)
nonSOE*Labor_size		-0.0424		-0.0169
		(0.1171)		(0.2520)
Agriculture	0.2655***	0.2722***	0.1367	0.1504
	(0.0651)	(0.0650)	(0.1345)	(0.1345)
Construction	0.0486**	0.0491**	0.0472	0.0476
	(0.0212)	(0.0212)	(0.0439)	(0.0439)
Finance	0.2407**	0.2434**	0.5047**	0.5104**
	(0.1089)	(0.1088)	(0.2225)	(0.2224)
Hotels & Restaurants	-0.1300**	-0.1300**	-0.0972	-0.0945

	(0.0512)	(0.0512)	(0.1073)	(0.1073)
Mining	1.9945***	1.9517***	4.3634***	4.3248***
	(0.3897)	(0.3894)	(0.8112)	(0.8111)
Others	-0.0657***	-0.0651***	-0.1915***	-0.1906***
	(0.0224)	(0.0224)	(0.0464)	(0.0464)
Real Estates	0.2832***	0.2835***	0.3893***	0.3907***
	(0.0429)	(0.0429)	(0.0888)	(0.0888)
Telecom	0.1362***	0.1378***	0.2712***	0.2731***
	(0.0505)	(0.0505)	(0.1034)	(0.1033)
Trade	-0.0409**	-0.0399**	-0.1521***	-0.1513***
	(0.0171)	(0.0170)	(0.0356)	(0.0356)
Transportation	-0.0473	-0.0467	-0.0990	-0.0982
	(0.0313)	(0.0313)	(0.0652)	(0.0652)
Utilities	0.0656	0.0676	0.0176	0.0214
	(0.0710)	(0.0709)	(0.1469)	(0.1468)
2014.year	-0.1592***	-0.1559***	-0.4202***	-0.4157***
	(0.0411)	(0.0411)	(0.0856)	(0.0855)

2015.year	-0.1918***	-0.1872***	-0.3924***	-0.3880***
	(0.0411)	(0.0410)	(0.0855)	(0.0855)
2016.year	0.0471	0.0505	0.2739*	0.2820**
	(0.0680)	(0.0679)	(0.1416)	(0.1416)
2017.year	0.1745**	0.1766***	0.5342***	0.5404***
	(0.0680)	(0.0680)	(0.1416)	(0.1416)
Constant	4.1596***	3.2936***	9.3401***	6.6447***
	(0.3486)	(0.6048)	(0.7265)	(1.2582)
Observations	1,253,096	1,253,096	1,190,677	1,190,677
R-squared	0.6554	0.6560	0.6417	0.6419
Enterprise FE	YES	YES	YES	YES
Year FE	YES	YES	YES	YES
Industry FE	YES	YES	YES	YES

Standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Ước tính mức chuyển lợi nhuận

Tiếp theo chúng tôi sử dụng kết quả hồi quy ở trên để ước tính mức chuyển lợi nhuận (trốn và tránh thuế) và lượng thuế thất thu từ khu vực FDI so với khu vực DNNN. Như đã trình bày trong cơ sở lý thuyết, mức chuyển lợi nhuận của các FDI thuộc vào sự khác biệt về thuế (thể hiện qua các biến str và etr) và các cơ hội/kênh chuyển lợi nhuận mà các doanh nghiệp FDI có thể có mà chúng ta không thể quan sát được (thể hiện qua biến fdi). Do vậy, trước tiên chúng tôi sẽ tính mức chênh lệch tỷ suất sinh lời (gap) giữa các doanh nghiệp FDI và DNNN dựa trên các biến str , etr và fdi . Tuy nhiên, biến fdi có thể không hoàn toàn phản ánh việc dịch chuyển lợi nhuận mà phản ánh những đặc tính khác dẫn đến tỷ suất lợi nhuận thấp hơn của khu vực FDI. Để tính đến điều này, chúng tôi sẽ tính toán cận dưới (min) và cận trên (max) của mức chênh lệch tỷ suất sinh lời giữa hai khu vực trong từng năm. Cụ thể, từ phương trình (4.1) ta có,

$$mingap_{ft} = \hat{\beta}_1 \times \overline{str}_{ft} \times fdi + \hat{\beta}_2 \times d \times (\overline{str}_{ft} - \overline{etr}_{ft}) \times fdi \quad (4.2)$$

và

$$maxgap_{ft} = \hat{\beta}_1 \times \overline{str}_{ft} \times fdi + \hat{\beta}_2 \times d \times (\overline{str}_{ft} - \overline{etr}_{ft}) \times fdi + \hat{\gamma}_f fdi, \quad (4.3)$$

trong đó, $\hat{\beta}_1, \hat{\beta}_2$, và $\hat{\gamma}_f$ là các tham số ước lượng từ Phương trình (4.1); các biến str_{ft} và $(str - etr)_{ft}$ lần lượt là thuế suất phổ thông và mức ưu đãi thuế trung bình của khu vực FDI trong năm t . Tiếp theo, mức chuyển lợi nhuận ròng từng năm của khu vực FDI có thể được tính bằng tích số giữa mức chênh lệch tỷ suất sinh lời này với tổng tài sản (hoặc vốn chủ sở hữu) của khu vực FDI.

$$\min(\text{Mức chuyển lợi nhuận ròng})_{ft} = mingap_{ft} \times (\text{Tổng tài sản})_{ft} \quad (4.4)$$

$$\max(\text{Mức chuyển lợi nhuận ròng})_{ft} = maxgap_{ft} \times (\text{Tổng tài sản})_{ft}. \quad (4.5)$$

Mức chuyển lợi nhuận ròng sau đó được nhân với mức thuế suất hữu hiệu của khu vực FDI để có được mức thất thu thuế do hành vi chuyển lợi nhuận của khu vực này (so với khu vực DNNN). Kết quả tính toán được trình bày trong Bảng 4.6 (ước lượng với ROA) và Bảng 4.7 (ước lượng với ROE) theo cả giá trị tuyệt đối và theo so sánh với thu thuế TNDN và tổng thu thuế.

Kết quả cho thấy quy mô chuyển lợi nhuận, và do vậy là lượng thuế thất thu nhìn chung đang có xu hướng tăng theo thời gian theo cả giá trị tuyệt đối và theo tỷ lệ trong thuế TNDN. Nếu tính theo phương pháp ROA, quy mô thất thu thuế dao động trong khoảng 1,4 – 3,3% số thu thuế TNDN trong năm 2013 đã tăng lên tới 1,9 – 4,9% số thu thuế TNDN trong năm 2017. Tương tự như vậy, lượng thuế thất thu tăng từ 0,3 – 2,7% lên 0,5 – 4,0% số thu thuế TNDN theo phương pháp ROE trong cùng giai đoạn. Tuy nhiên, nếu so sánh với tổng thu thuế thì mức độ thất thu thuế lại khá ổn định qua các năm. Điều này một phần là do tỷ trọng của thuế TNDN trong tổng thu thuế có xu hướng giảm khi Việt Nam hạ thấp thuế suất TNDN từ 25% trong năm 2013, xuống còn 22% trong năm 2014, và 20% kể từ năm 2016. Tuy nhiên, mặt khác kết quả đó cũng có thể hàm ý mức độ vi phạm thuế TNDN trong nền kinh tế đang tăng nhanh.

Bảng 5.6: Kết quả ước lượng mức thất thu thuế từ khu vực FDI (so với DNNN) theo phương pháp ROA

	Giá trị (tỷ đồng)		% Số thu thuế TNDN		% Tổng số thu thuế	
	min	max	min	max	min	max
2013	3.165	7.697	1,4%	3,3%	0,5%	1,1%
2014	2.621	6.685	1,3%	3,2%	0,4%	0,9%
2015	3.079	7.856	1,5%	3,9%	0,4%	1,0%
2016	3.340	8.720	1,8%	4,6%	0,4%	1,1%
2017	4.197	10.656	1,9%	4,9%	0,5%	1,1%
Trung bình	3.280	8.323	1,6%	4,0%	0,4%	1,1%

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Bảng 5.7: Kết quả ước lượng mức thất thu thuế từ khu vực FDI (so với DNNN) theo phương pháp ROE

	Giá trị (tỷ đồng)		% Số thu thuế TNDN		% Tổng số thu thuế	
	min	max	min	max	min	max
2013	644	6.239	0,3%	2,7%	0,1%	0,9%
2014	500	4.894	0,2%	2,4%	0,1%	0,7%
2015	823	8.139	0,4%	4,1%	0,1%	1,1%
2016	838	7.833	0,4%	4,1%	0,1%	1,0%
2017	991	8.660	0,5%	4,0%	0,1%	0,9%
Trung bình	759	7.153	0,4%	3,4%	0,1%	0,9%

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Trung bình trong giai đoạn 2013 – 2017, nếu sử dụng phương pháp ước lượng với ROA, mức thất thu do hành vi chuyển lợi nhuận của FDI (so với DNNN) nằm trong khoảng 3280 – 8323 tỷ đồng/năm, tương đương với khoảng 1,6 – 4,0% số thu thuế TNDN và 0,4 – 1,1% tổng số thu thuế hàng năm của Việt Nam. Trong khi đó, nếu sử dụng phương pháp ước lượng với ROE, các con số tương ứng sẽ thấp hơn đôi chút, lần lượt vào khoảng 759 – 7153 tỷ đồng/năm, tương đương 0,4 – 3,4% số thu thuế TNDN và 0,1 – 0,9% tổng số thu thuế hàng năm trong giai đoạn nghiên cứu.

Tương tự như vậy, chúng tôi cũng thực hiện ước lượng quy mô thất thu thuế từ khu vực NNN do hành vi trốn và tránh thuế. Kết quả cụ thể được trình bày trong Bảng 4.8 và Bảng 4.9. Lưu ý rằng các bảng này không trình bày giá trị min và max do hệ số ước lượng được của

biến *nonSOE* trong các hồi quy 2 và 4 là không có ý nghĩa thống kê. Toàn bộ hành vi chuyển lợi nhuận được giải thích qua các biến tương tác giữa *nonSOE* với các biến liên quan đến thuế (*str* và *etr*).

Có thể thấy kết quả ước tính là khá tương đồng với nhau giữa hai phương pháp ROA và ROE. Quy mô thuế thất thu theo giá trị tuyệt đối và theo tỷ trọng so với thuế TNDN từ khu vực NNN (so với DNNN) cùng chung xu hướng tăng theo thời gian giống như khu vực FDI. Kết quả này là đồng nhất với công bố về vi phạm thuế trong thời gian qua từ cơ quan thuế (xem Bảng 3.1 trong Chương 3). Cụ thể, trong giai đoạn 2013 – 2017, lượng thuế thất thu từ các doanh nghiệp NNN tăng khoảng gấp đôi, từ hơn 8 nghìn tỷ đồng năm 2013 lên khoảng 14 – 16 nghìn tỷ đồng năm 2017. Trong khi đó, tỷ trọng thuế thất thu so với thu thuế TNDN cũng tăng mạnh, từ 3,5 – 3,6% lên 6,5 – 7,3% trong cùng giai đoạn. Nếu so với khu vực doanh nghiệp FDI thì tổng mức thuế thất thu do hành vi trốn tránh thuế từ khu vực NNN có thể cao hơn đôi chút. Tuy nhiên, do số lượng doanh nghiệp NNN lớn gấp khoảng 36 lần số lượng doanh nghiệp FDI nên nếu tính bình quân một doanh nghiệp thì tình hình trốn và tránh thuế của khu vực FDI lớn và phổ biến hơn hẳn.

Bảng 5.8: Kết quả ước lượng mức thuế thất thu từ khu vực NNN (so với DNNN) theo phương pháp ROA

	Giá trị (tỷ đồng)	% Số thu thuế TNDN	% Tổng số thu thuế
2013	8.122	3,5%	1,2%
2014	6.196	3,0%	0,9%
2015	7.798	3,9%	1,0%
2016	10.409	5,5%	1,3%
2017	15.855	7,3%	1,7%
Trung bình	9.676	4,6%	1,2%

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Bảng 5.9: Kết quả ước lượng mức thuế thất thu từ khu vực NNN (so với DNNN) theo phương pháp ROA

	Giá trị (tỷ đồng)	% Số thu thuế TNDN	% Tổng số thu thuế
2013	8.388	3,6%	1,2%
2014	6.521	3,1%	0,9%
2015	8.832	4,4%	1,2%
2016	11.593	6,1%	1,4%
2017	14.042	6,5%	1,5%
Trung bình	9.875	4,8%	1,2%

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Cuối cùng, để xác định mức thuế thất thu từ mỗi khu vực chúng ta cần tính được mức thuế thất thu từ khu vực DNNN. Để tính được con số này chúng tôi sử dụng số vi phạm thuế được phát hiện bởi các cơ quan thuế qua công tác thanh kiểm tra với hai giả định sau: (i) mức thuế vi phạm của mỗi khu vực tỷ lệ thuận với tổng tài sản hoặc vốn chủ sở hữu và; (ii) cơ quan quản lý thuế xác định được đầy đủ mức thuế vi phạm của các DNNN bởi số lượng doanh nghiệp trong khu vực này là rất nhỏ (hiện chỉ còn hơn hai nghìn doanh nghiệp), và động cơ trốn và tránh thuế của khu vực này không lớn và phức tạp như hai khu vực FDI và NNN. Dựa trên các giả định này, kết hợp dữ liệu trình bày trong các Bảng 4.6 – 4.9 với dữ liệu vi phạm thuế qua các năm (Hình 3.1 – 3.2), mức vi phạm thuế của từng khu vực doanh nghiệp qua các năm được tính toán và trình bày trong các Bảng 4.10 – 4.12 dưới đây.

Kết quả cho thấy, trong giai đoạn 2013 – 2017, mức thuế thất thu, cả về giá trị và tỷ trọng trong thuế TNDN, đang có xu hướng tăng kể từ năm 2014. Mức thuế thất thu do hành vi trốn và tránh thuế mỗi năm trong giai đoạn này ước vào khoảng 15,6 – 20,7 nghìn tỷ đồng (7,5 – 9,9% số thu thuế TNDN) theo phương pháp ROA, và 13,3 – 19,7 nghìn tỷ đồng (6,4 – 9,5% số thu thuế TNDN) theo phương pháp ROE. Những con số này lớn gấp khoảng 3 – 4 lần con số vi phạm phát hiện hàng năm bởi các cơ quan quản lý. Trong đó, mức thất thu thuế mỗi năm từ khu vực FDI có thể lên tới 8,0 – 9,0 nghìn tỷ đồng, tương đương 4,0 – 4,5% số thu thuế TNDN, còn mức thất thu thuế của khu vực NNN có thể lên tới 10,5 nghìn tỷ đồng, xấp xỉ 5% số thu thuế TNDN hàng năm.

Bảng 5.10: Mức thuế thất thu của các khu vực (tỷ đồng, phương pháp ROA)

Năm	DNNN	FDI		NNN	Tổng	
		min	max		min	max
2013	1.144	4.309	8.841	9.267	14.721	19.252
2014	715	3.336	7.401	6.912	10.964	15.028
2015	740	3.818	8.595	8.538	13.095	17.873
2016	824	4.163	9.544	11.233	16.220	21.600
2017	1.017	5.213	11.673	16.871	23.101	29.560
Trung bình	888	4.168	9.211	10.564	15.620	20.663

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Bảng 5.11: Mức thuế thất thu (% số thu thuế TNDN, phương pháp ROA)

Năm	DNNN	FDI		NNN	Tổng	
		min	max		min	max
2013	0,49%	1,86%	3,81%	3,99%	6,35%	8,30%
2014	0,34%	1,60%	3,56%	3,32%	5,27%	7,22%
2015	0,37%	1,91%	4,30%	4,27%	6,55%	8,94%
2016	0,44%	2,20%	5,05%	5,94%	8,58%	11,43%
2017	0,47%	2,40%	5,38%	7,77%	10,65%	13,62%
Trung bình	0,42%	2,00%	4,42%	5,06%	7,48%	9,90%

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Bảng 5.12: Mức thuế thất thu (tỷ đồng, phương pháp ROE)

Năm	DNNN	FDI		NNN	Tổng	
		min	max		min	max
2013	1.038	1.683	7.278	9.426	12.148	17.743
2014	838	1.338	5.732	7.359	9.535	13.929
2015	869	1.693	9.008	9.701	12.263	19.579
2016	763	1.601	8.595	12.355	14.719	21.713
2017	996	1.987	9.656	15.038	18.021	25.690
Trung bình	901	1.660	8.054	10.776	13.337	19.731

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

Bảng 5.13: Mức thuế thất thu (% số thu thuế TNDN, phương pháp ROE)

Năm	DNNN	FDI		NNN	Tổng	
		min	max		min	max
2013	0,45%	0,73%	3,14%	4,06%	5,24%	7,65%
2014	0,40%	0,64%	2,76%	3,54%	4,58%	6,70%
2015	0,43%	0,85%	4,50%	4,85%	6,13%	9,79%
2016	0,40%	0,85%	4,55%	6,54%	7,79%	11,49%
2017	0,46%	0,92%	4,45%	6,93%	8,30%	11,84%
Trung bình	0,43%	0,80%	3,88%	5,18%	6,41%	9,49%

Nguồn: Tính toán của nhóm tác giả

KẾT LUẬN

Chương này cố gắng đi tìm bằng chứng thực nghiệm về hành vi trốn và tránh thuế TNDN trong nền kinh tế Việt Nam trong những năm gần đây. Thống kê mô tả chỉ ra rằng có nhiều dấu hiệu cho thấy hiện tượng trốn và tránh thuế của MNCs diễn ra phổ biến và với mức độ nghiêm trọng hơn các công ty trong nước. Các MNCs dẫn đầu về tỷ lệ doanh nghiệp tăng quy mô lao động nhưng tỷ lệ doanh nghiệp báo lãi (lỗ) chỉ tương đương khu vực doanh nghiệp ngoài nhà nước vốn yếu thế hơn hẳn về tiếp cận vốn, công nghệ, thị trường xuất khẩu,... Bên cạnh đó, mặc dù có tỷ suất lợi nhuận trên tài sản hoặc vốn chủ sở hữu là lớn nhất, nhưng MNCs có tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu chỉ tương đương DNNN. Điều này hàm ý khu vực có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tạo ra nhiều doanh thu nhưng cũng đi kèm chi phí lớn.

Kết quả phân tích định lượng là khá nhất quán và cho thấy hành vi trốn và tránh thuế có thể xảy ra ở mọi loại hình doanh nghiệp. Các biến phản ánh mức thuế suất phổ thông hay ưu đãi thuế có vai trò quan trọng quyết định đến mức chuyển lợi nhuận, và do vậy là lợi nhuận khai báo, của các doanh nghiệp. Gánh nặng thuế càng lớn thì mức độ chuyển dịch lợi nhuận (trốn và tránh thuế) càng lớn. Trong đó, phản ứng của các doanh nghiệp thuộc khu vực FDI và NNN trước những thay đổi về chính sách thuế là lớn hơn nhiều so với các DNNN. Đặc biệt, giá trị ước lượng được của các tham số liên quan đến thuế suất phổ thông và mức ưu đãi thuế đưa đến một hàm ý đó là, trong điều kiện các yếu tố không đổi, việc chính phủ cắt giảm thuế suất phổ thông từ 25% xuống còn 20% trong giai đoạn 20013 – 2016 có thể khiến các doanh nghiệp khai báo tỷ suất lợi nhuận cao hơn (ít trốn và tránh thuế hơn), và do vậy làm tăng thu ngân sách từ thuế TNDN.

Bên cạnh đó, kết quả ước lượng ủng hộ khá chắc chắn giả thuyết cho rằng khu vực FDI có nhiều cơ hội, và do vậy là trốn và tránh thuế nhiều hơn so với khu vực doanh nghiệp trong nước. Sau khi kiểm soát các yếu tố có thể ảnh hưởng đến lợi nhuận thật, kết quả ước lượng chỉ ra rằng tỷ suất lợi nhuận (ROA và ROE) khai báo của MNCs có xu hướng thấp hơn hẳn so với các doanh nghiệp trong nước bất chấp việc họ có những yếu tố thuận lợi hơn về thị trường, công nghệ, hay có mức độ thâm dụng vốn thấp hơn hẳn khu vực DNNN. Các kết quả ước lượng khác đều phù hợp với lý thuyết và thực tiễn ở Việt Nam trong giai đoạn nghiên cứu.

Mức chuyển lợi nhuận và thất thu thuế được tính toán cho các khu vực FDI và NNN trong mối tương quan với khu vực DNNN. Kết quả tính toán cho thấy quy mô thuế thất thu ngày càng tăng cao về giá trị tuyệt đối cũng như khi so sánh với thu thuế TNDN. Trung bình trong giai đoạn 20103 – 2017, mỗi năm mức thuế thất thu từ khu vực FDI (so với DNNN) có thể lên tới hơn 7 – 8 nghìn tỷ đồng, tương đương khoảng 3,4 – 4,0% tổng số thu thuế TNDN. Trong khi đó, con số tương ứng của khu vực doanh nghiệp NNN là cao hơn đôi chút, khoảng gần 10 nghìn tỷ đồng, tương đương 4,6% tổng số thu thuế TNDN. Tuy nhiên, nếu tính bình quân mỗi doanh nghiệp, mức thất thu thuế từ doanh nghiệp MNC cao hơn gấp vài chục lần so với doanh nghiệp ngoài nhà nước.

CHƯƠNG 6: KẾT LUẬN VÀ KHUYẾN NGHỊ CHÍNH SÁCH

Xu thế toàn cầu hóa và hiện đại hóa đang tạo cơ hội cho các doanh nghiệp mở rộng và hội nhập nhanh hơn vào thị trường khu vực và quốc tế, khiến cho hiện tượng trốn và tránh thuế trở thành một vấn nạn vô cùng phức tạp và mang tính toàn cầu. Ở Việt Nam trong những năm gần đây, các cơ quan quản lý đã phát hiện hàng loạt các sai phạm thường gặp không chỉ ở thuế TNDN mà còn ở hàng loạt các sắc thuế khác. Có thể nói, hành vi gian lận thuế ngày càng diễn biến phức tạp, phạm vi ngày càng rộng, quy mô ngày càng lớn và thủ đoạn ngày càng tinh vi.

Mô tả thống kê các chỉ số hoạt động của các khu vực doanh nghiệp chỉ ra nhiều bằng chứng cho thấy hiện tượng trốn và tránh thuế ở các công ty đa quốc gia có thể diễn ra phổ biến và với mức độ nghiêm trọng hơn các công ty trong nước. Các công ty đa quốc gia dẫn đầu về tỷ lệ doanh nghiệp tăng quy mô lao động nhưng tỷ lệ doanh nghiệp báo lãi (lỗ) chỉ tương đương khu vực doanh nghiệp ngoài nhà nước vốn yếu thế hơn hẳn về tiếp cận vốn, công nghệ, thị trường xuất khẩu, v.v. Bên cạnh đó, mặc dù có tỷ suất lợi nhuận trên tài sản hoặc vốn chủ sở hữu là lớn nhất, nhưng các công ty đa quốc gia có tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu chỉ tương đương DNNN. Điều này hàm ý khu vực có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tạo ra nhiều doanh thu nhưng cũng đi kèm chi phí lớn.

Kết quả từ các phân tích định lượng khẳng định thực trạng chỉ ra trong kết luận của các cơ quan quản lý thuế đó là hành vi trốn và tránh thuế có thể xảy ra ở mọi loại hình doanh nghiệp, từ các DNNN đến các công ty đa quốc gia hay công ty tư nhân, và có xu hướng ngày càng gia tăng. Trong đó, mức thuế suất phổ thông hay mức ưu đãi thuế có vai trò quan trọng quyết định đến mức lợi nhuận bị che giấu. Cụ thể, gánh nặng thuế càng lớn thì mức độ trốn và tránh thuế càng cao.

Bên cạnh đó, phản ứng của các doanh nghiệp thuộc khu vực FDI và NNN trước những thay đổi về chính sách thuế là lớn hơn nhiều so với các DNNN. Trong giai đoạn 2013 – 2017, trong điều kiện các yếu tố khác không đổi, việc cắt giảm thuế suất phổ thông từ 25% xuống còn 20% có thể dẫn đến sự gia tăng tỷ suất lợi nhuận khai báo, và do vậy là thu thuế TNDN trong toàn nền kinh tế.

Kết quả phân tích định lượng cũng ủng hộ khá chắc chắn giả thuyết cho rằng khu vực FDI có nhiều cơ hội, và do vậy là trốn và tránh thuế nhiều hơn so với khu vực doanh nghiệp trong nước. Trung bình trong giai đoạn 20103 – 2017, mức thuế thất thu mỗi năm từ khu vực FDI cao hơn so với DNNN lên tới hơn 7 – 8 nghìn tỷ đồng, tương đương khoảng 3,4 – 4,0% tổng số thu thuế TNDN. Trong khi đó, con số tương ứng của khu vực doanh nghiệp NNN là cao hơn đôi chút so với khu vực FDI, khoảng gần 10 nghìn tỷ đồng, tương đương 4,6% tổng số thu thuế TNDN. Tuy nhiên, nếu tính bình quân mỗi doanh nghiệp, mức thất thu thuế từ doanh nghiệp FDI cao hơn gấp vài chục lần so với doanh nghiệp NNN. Tổng mức thuế thất thu mỗi năm ước tính cho cả 3 khu vực doanh nghiệp có thể dao động trong khoảng 13,3 – 20,7 nghìn tỷ đồng (6,4 – 9,9% số thu thuế TNDN), gấp khoảng 3 – 4 lần con số vi phạm phát hiện hàng năm bởi các cơ quan quản lý.

Với những kết quả nghiên cứu chính ở trên, chúng tôi cho rằng Việt Nam cần có những điều chỉnh chính sách quan trọng để phòng và chống hành vi trốn và tránh thuế, tạo môi trường kinh doanh bình đẳng giữa các khu vực doanh nghiệp, đồng thời hướng tới một hệ thống ngân sách bền vững. Những chính sách đó có thể bao gồm:

Thứ nhất, kết quả nghiên cứu và thực tiễn chỉ ra rằng hiện tượng vi phạm thuế TNDN ngày càng nghiêm trọng và diễn ra không chỉ trong khu vực doanh nghiệp FDI mà còn ở cả khu vực doanh nghiệp trong nước. Do vậy, Việt Nam nên nhanh chóng nghiên cứu và áp dụng các biện pháp chống trốn và tránh thuế hiện đang áp dụng ở các nước tiên tiến trên thế giới, đặc biệt là các quy định trong Chỉ thị chống tránh thuế (Anti-tax Avoidance Directive – ATAD) đang được áp dụng ở các nước thành viên của EU, hoặc các biện pháp theo khuyến cáo của các tổ chức quốc tế như Chương trình Chống Xói mòn Cơ sở Thuế và Dịch chuyển Lợi nhuận (BEPS) hay Mạng lưới Công bằng Thuế Toàn cầu, v.v. Bên cạnh đó, việc tăng cường công tác thanh kiểm tra, tăng mức xử phạt, và nâng cao trình độ chuyên môn của các cán bộ thuế cũng rất cần thiết nhằm đảm bảo việc tuân thủ thuế của các doanh nghiệp.

Thứ hai, liên quan đến chính sách chống chuyển lợi nhuận thông qua vay nợ, hiện nay các nước tiên tiến trên thế giới đã có sự đồng thuận trong việc sử dụng công cụ trần chi phí lãi vay/EBITDA được khấu trừ thuế. Tùy theo đặc thù của mỗi nước mà mức trần quy định này có thể dao động từ 10 đến 30%. Tuy nhiên, xu hướng chung là các nước sẽ thắt chặt tỷ lệ này hơn nữa và tiến dần tới việc loại bỏ hoàn toàn chi phí lãi vay từ các công ty liên kết được phép khấu trừ thuế. Dựa trên những kết quả phân tích trong Chương 3, chúng tôi cho rằng việc áp dụng mức trần 20% đối với tất cả các loại hình doanh nghiệp ở Việt Nam là phù hợp. Để giảm động cơ trốn và tránh thuế qua kênh chuyển lãi vay trong dài hạn, Việt Nam cũng nên có lộ trình thắt chặt tỷ lệ này đồng thời phối hợp chặt chẽ với các nước trong việc phòng chống trốn và tránh thuế, xóa bỏ sự phân biệt đối xử giữa vốn vay và vốn cổ phần như khuyến cáo của Mạng lưới Công bằng Thuế Toàn cầu.

Tuy nhiên, để tạo thuận lợi cho doanh nghiệp, Việt Nam nên điều chỉnh một số ràng buộc trong Nghị định 20. Nội dung điều chỉnh nên bao gồm: (i) chi phí lãi vay từ các hợp đồng vay nợ kí kết trước thời điểm Nghị định 20 có hiệu lực nên được khấu trừ toàn bộ để tránh sự bị động của các doanh nghiệp; (ii) Cho phép các doanh nghiệp chuyển phần chi phí lãi vay chưa được khấu trừ vào một số năm tiếp theo (có giới hạn), thời hạn kết chuyển có thể là 5 năm và chỉ áp dụng với những doanh nghiệp mới thành lập hoặc có đầu tư lớn vượt một con số nhất định và; (iii) Chi phí lãi vay từ các giao dịch vay nợ độc lập nên được miễn trừ hoàn toàn và không chịu sự điều chỉnh của Nghị định 20. Những thay đổi này chúng tôi cho rằng nên được thực hiện trong một nghị định khác, thay thế cho Nghị định 20, theo tinh thần của Luật Quản lý thuế 2019 có hiệu lực từ ngày 1/7/2020.

Thứ ba, Việt Nam nên triển khai nghiên cứu thực hiện các quy định nhằm chống xói mòn cơ sở thuế và chống vốn mỏng. Nghị định 20 chỉ nên điều chỉnh hành vi vay nợ của các doanh nghiệp có giao dịch liên kết, tuy nhiên để đảm bảo cấu trúc tài chính lành mạnh của các doanh nghiệp và hệ thống ngân hàng trong dài hạn, hành vi vay nợ của các doanh nghiệp độc lập cũng cần được khống chế. Quy định giới hạn về vay nợ phải bao phủ được mọi loại hình

doanh nghiệp, bất kể thuộc sở hữu nhà nước hay tư nhân, các tập đoàn đa quốc gia hay tập đoàn trong nước, các công ty độc lập hay có giao dịch liên kết, v.v. nhằm đảm bảo môi trường kinh doanh bình đẳng.

Thứ tư, bên cạnh tăng cường trao đổi thông tin với các nước khác, Việt Nam cần cải thiện cơ sở dữ liệu phục vụ cho mục đích quản lý thuế thông qua việc yêu cầu tất cả các công ty đa quốc gia lớn hàng năm phải lập báo cáo theo từng quốc gia với dữ liệu tổng hợp về phân bổ thu nhập, lợi nhuận, thuế và các hoạt động kinh tế giữa các khu vực pháp lý thuế mà nó có hoạt động kinh doanh. Bên cạnh đó, Việt Nam cũng cần triển khai thực hiện các quy định quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử, kinh doanh dựa trên nền tảng số, và các dịch vụ khác được thực hiện bởi nhà cung cấp ở nước ngoài không có cơ sở thường trú tại Việt Nam. Điều này góp phần tạo môi trường kinh doanh bình đẳng và chống thất thu cho ngân sách nhà nước.

Cuối cùng, trong vai trò là chủ tịch ASEAN trong năm 2020, Việt Nam nên bổ sung các vấn đề về cạnh tranh thuế, ưu đãi thuế, và phòng chống trốn và tránh thuế vào chương trình nghị sự của ASEAN nhằm nâng cao nhận thức và khởi xướng các thảo luận cấp khu vực về các chủ đề này. OECD nhấn mạnh rằng, các hành động đơn phương của từng quốc gia là không đủ hiệu quả trong việc ngăn chặn và hạn chế trốn và tránh thuế của các doanh nghiệp. Do đó, các biện pháp mang tính đồng bộ nhằm tăng cường quy định về thuế cho các quốc gia cần phải được thực hiện.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Altshuler, R., và Grubert, H. (2003). Repatriation taxes, repatriation strategies and multinational financial policy. *Journal of Public Economics*, 87(1), 73-107.
- Arel-Bundock, V. (2017). The unintended consequences of bilateralism: Treaty shopping and international tax policy. *International Organization*, 71(2), 349-371.
- Australian Taxation Office (2018). A strong domestic tax regime. <https://www.ato.gov.au/general/tax-and-corporate-australia/a-strong-domestic-tax-regime/>
- Avi-Yonah, R. S., và Sartori, N. (2011). US Subpart F Legislative Proposals: A Comparative Perspective. U of Michigan Law và Econ Research Paper, (12-003).
- Barry, F. (2005). FDI, transfer pricing and the measurement of R&D intensity. *Research Policy*, 34(5), 673-681.
- Becker Johannes, Nadine Riedel (2012). Cross-border tax effects on affiliate investment — Evidence from European multinationals. *European Economic Review* 56 (2012) 436–450.
- Beer, S. and J. Loepnick (2014). Profit shifting: drivers of transfer (mis)pricing and the potential of countermeasures. *International Tax and Public Finance*, No. 1.
- Beer, S., de Mooij, R., và Liu, L. (2018). International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots. *Journal of Economic Surveys*.
- Beer, S., và Loepnick, J. (2015). Profit shifting: drivers of transfer (mis) pricing and the potential of countermeasures. *International Tax and Public Finance*, 22(3), 426-451.
- Blouin, J., Huizinga, H., Laeven, M. L., và Nicodème, G. (2014). Thin capitalization rules and multinational firm capital structure. *International Monetary Fund*.
- Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2019). Sách trắng doanh nghiệp Việt Nam 2019.
- Bộ Tài chính (2019). Báo cáo đánh giá thực trạng hoạt động của DN có vốn đầu tư nước ngoài và chính sách ưu đãi đầu tư hiện nay.
- Buettner, T., Overesch, M., Schreiber, U., và Wamser, G. (2012). The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. *Journal of Public Economics*, 96(11-12), 930-938.
- Buettner, T., và Wamser, G. (2013). Internal debt and multinational profit shifting: Empirical evidence from firm-level panel data. *National Tax Journal*, 66(1), 63.
- Buettner, Thiess and Wamser, Georg (2013). Internal Debt and Multinational Profit Shifting: Empirical Evidence From Firm-Level Panel Data. *National Tax Journal*, 66:1, pp. 63-95;
- Buslei, H., và Simmler, M. (2012). The impact of introducing an interest barrier: evidence from the German corporation tax reform 2008.

- Campbell, K., và Helleloid, D. (2016). Starbucks: Social responsibility and tax avoidance. *Journal of Accounting Education*, 37, 38-60.
- Cantwell, J., và Mudambi, R. (2000). The location of MNE R&D activity: the role of investment incentives. *MIR: Management International Review*, 127-148.
- Clausing, K. A. (2003). Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices. *Journal of Public Economics*, 87(9-10), 2207-2223.
- Clevertax (2019). Equalisation levy. <https://cleartax.in/s/equalisation-levy>
- Collier, R., Kari, S., Ropponen, O., Simmler, M., và Todtenhaupt, M. (2018). Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Merits and Problems.
- Contractor, F. J. (2016). Tax avoidance by multinational companies: Methods, policies, and ethics.
- Cooper, J., Fox, R., Loepnick, J., và Mohindra, K. (2017). Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners. The World Bank.
- Công văn số 3790/TCT-DNL ngày 5/10/2018 của Bộ Tài chính V/v trả lời kiến nghị của các doanh nghiệp liên quan đến việc thực hiện Nghị định số 20/2017/NĐ-CP;
- Chiumya, C. (2006). Counteracting tax evasion in Malawi: An analysis of the methods and a quest for improvement.
- Davies, R. B. (2004). Tax treaties and foreign direct investment: Potential versus performance. *International Tax and Public Finance*, 11(6), 775-802.
- Davies, R. B., Martin, J., Parenti, M., và Toubal, F. (2018). Knocking on tax haven's door: Multinational firms and transfer pricing. *Review of Economics and Statistics*, 100(1), 120-134.
- Deloitte (2016a). EU developments: Anti-tax Avoidance Directive.
- Deloitte (2016b). Responsible Tax: Key tax transparency developments in 2015/2016.
- Desai, M. A., và Hines Jr, J. R. (2002). Expectations and expatriations: Tracing the causes and consequences of corporate inversions (No. w9057). National Bureau of Economic Research.
- Devereux, M. P., và Griffith, R. (1998). Taxes and the Location of Production: Evidence from a Panel of US Multinationals. *Journal of public Economics*, 68(3), 335-367.
- Devereux, M. P., và Vella, J. (2018). Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform. *Intertax*, 46(6), 550-559.
- Dischinger Matthias, Nadine Riedel (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics* 95 (2011) 691–707;
- Dueñas, S. (2019). CFC rules around the world. Tax Foundation. Fiscal fact. No.659

Duhigg, C., và Kocieniewski, D. (2012). How Apple sidesteps billions in taxes. *The New York Times*, 28, 1-5.

Dữ liệu điều tra doanh nghiệp hàng năm của Tổng cục Thống kê (GSO);

Dự thảo Luật quản lý thuế sửa đổi tạo nền tảng cho kinh tế vĩ mô. *Tạp chí Tài chính*. Truy cập tại: <http://tapchitaichinh.vn/su-kien-noi-bat/du-thao-luat-quan-ly-thue-sua-doi-tao-nen-tang-cho-kinh-te-vi-mo-300407.html>

Egger, P., Merlo, V., Ruf, M., và Wamser, G. (2015). Consequences of the new UK tax exemption system: evidence from micro-level data. *The Economic Journal*, 125(589), 1764-1789.

Eurocham (2019). *Sách trắng 2019 – Các vấn đề thương mại & đầu tư và kiến nghị*. Ấn bản thứ 11.

European Commission (2015). Corporate tax avoidance. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en

European Commission (2019a). The Anti Tax Avoidance Directive. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en

European Commission (2019b). Introducing public country-by-country reporting for multinational enterprises- Questions and Answers. https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1351_en.htm

Evers, L., Miller, H., và Spengel, C. (2015). Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax and Public Finance*, 22(3), 502-530.

Franzoni, L. A. (1998). Tax evasion and tax compliance. Available at SSRN 137430.

Fuest, C., Hebous, S., và Riedel, N. (2011). International debt shifting and multinational firms in developing economies. *Economics letters*, 113(2), 135-138.

Fuest, C., và Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), 1-69.

Godfrey, C., và Ruiz Rodriguez, S. (2017). *Stopping the Scandals: Five ways governments can end tax avoidance*.

Graetz, M. J., và Doud, R. (2013). Technological innovation, international competition, and the challenges of international income taxation. *Colum. L. Rev.*, 113, 347.

Gravelle, J. (2014). *International Corporate Tax Rate Comparisons and Policy Implications*. Congressional Research Service, Washington D.C.

Griffith, R. H. Miller and M. O'Connell (2014). Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economics* 112.

- Griffith, R., Miller, H., và O'Connell, M. (2014). Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economics*, 112, 12-23.
- Griffiths, I. (2012). Amazon:£ 7bn sales, no UK corporation tax. *The Guardian*, 4.
- Grubert, H. and J. Mutti (1991). Tariffs and transfer pricing in multinational corporate decision making. *Review of Economics and Statistics*, Vol. 73, No 2, pages 285-293;
- Hasegawa, M., và Kiyota, K. (2017). The effect of moving to a territorial tax system on profit repatriation: Evidence from Japan. *Journal of Public Economics*, 153, 92-110.
- Hines Jr, J. R. (1996). Tax policy and the activities of multinational corporations (No. w5589). National Bureau of Economic Research.
- Hines Jr, J. R. (1999). Lessons from behavioral responses to international taxation. *National Tax Journal*, 305-322.
- Hines, J. and E. Rice (1994). Fiscal paradise: foreign tax havens and American business. *Quarterly Journal of Economics*, MIT Press, Vol. 109(1), pages 149-82;
- HM Revenue và Customs (2018). Diverted profit tax: Guidance
- HM Treasury. (2019). Tacking tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance.
- Huizinga, H. and L. Laeven (2008). International profit shifting within multinationals: a multi-country perspective. *Journal of Public Economics*. No 92, p. 1164-1182;
- Huizinga, H., Laeven, L., và Nicodeme, G. (2008). Capital structure and international debt shifting. *Journal of financial economics*, 88(1), 80-118.
- Jansky, Petr; Palansky, Miroslav (2017). Estimating the Scale of Profit Shifting and Tax Revenue Losses Related to Foreign Direct Investment. Charles University, Institute of Economic Studies. Working Paper, No. 25/2017;
- Jog, V., và Tang, J. (2001). Tax reforms, debt shifting and tax revenues: multinational corporations in Canada. *International Tax and Public Finance*, 8(1), 5-25
- Johansson Åsa, Øystein Bieltvedt Skeie, Stéphane Sorbe and Carlo Menon (2017). Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database. Organisation for Economic Co-operation and Development. Economics Departments Working Papers No. 1355;
- Kagermann, H., Helbig, J., Hellinger, A., và Wahlster, W. (2013). Recommendations for implementing the strategic initiative INDUSTRIE 4.0: Securing the future of German manufacturing industry; final report of the Industrie 4.0 Working Group. Forschungsunion.
- Kandev, M. (2009). Treaty shopping after prevost car: what does the future hold. Toronto: InternationalFiscal Association (Canadian branch).
- Karkinsky, T., và Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. *Journal of international Economics*, 88(1), 176-185.

Kiểm toán Nhà nước (2017). Báo cáo Tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2017.

Kiểm toán Nhà nước (2018). Báo cáo Tổng hợp kết quả kiểm toán năm 2018.

Krever, R. và Mellor, P. (2016). Australia: General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – a key element of tax systems in the post-BEPS world. Trong Lang, M và cộng sự. (Eds.), General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – a key element of tax systems in the post-BEPS world (pp.45-64). Publisher: IBFD Publications

Kumar, N. (2001). Determinants of location of overseas R&D activity of multinational enterprises: the case of US and Japanese corporations. *Research policy*, 30(1), 159-174.

Khắc Niệm (2019). Luật Quản lý thuế 2019: 5 nội dung đáng chú ý nhất. Báo điện tử Luật Việt Nam. Truy cập tại: <https://luatvietnam.vn/thue-phi/5-diem-moi-cua-Luat-quan-ly-thue-2019-565-21558-article.html>

Liu, L., Schmidt-Eisenlohr, T., và Guo, D. (2017). International transfer pricing and tax avoidance: Evidence from linked trade-tax statistics in the UK. FRB International Finance Discussion Paper, (1214).

Marples, D. J., và Gravelle, J. G. (2014). Corporate expatriation, inversions, and mergers: Tax issues.

Marques, M., và Pinho, C. (2016). Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe. *Accounting and Business Research*, 46(7), 703-730.

Needham, C. (2013). Corporate tax avoidance by multinational firms. Strasburg: European Parliament.

Ngân Giang (2018). Những vụ chuyển giá kinh điển ở Việt Nam. Báo điện tử Infonet. Truy cập tại: <https://infonet.vn/nhung-phi-vu-chuyen-gia-kinh-dien-o-viet-nam-post268869.info>

Nghị Định 20/2017/NĐ-CP ngày 24/02/2017 của Chính phủ quy định về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết;

OECD (2012). Multi-country analysis of existing transfer pricing simplification measures. Paris: Centre for Tax Policy and Administration, OECD.

OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD (2014). Explanatory Statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf

OECD (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial

Oxfam (2019). Capital Gains Taxes and Offshore Indirect Transfers Report.

Payments, ACTION 4: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2015a). Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2015b). Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes.

OECD (2019). Action 13 Country-by-country reporting.

Olbert, M., và Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: challenge accepted. *World tax journal*, 9(1), 3-46.

Peng, W. (2016). Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy. *Modern Economy*, 7(03), 345.

Rego, S. O. (2003). Tax-avoidance activities of US multinational corporations. *Contemporary Accounting Research*, 20(4), 805-833.

Richardson, G., Taylor, G., và Lanis, R. (2013). Determinants of transfer pricing aggressiveness: Empirical evidence from Australian firms. *Journal of Contemporary Accounting và Economics*, 9(2), 136-150.

Riedel, N., Zinn, T., và Hofmann, P. (2015). Do transfer pricing laws limit international income shifting? Evidence from Europe. University of Bochum, CESinfo Munich, DIW Berlin, NoCet và Oxford University CBT.

Ruf, M., và Schindler, D. (2015). Debt shifting and thin-capitalization rules—German experience and alternative approaches. *Nordic Tax Journal*, 2015(1), 17-33.

Rugman, A. M., và Eden, L. (2017). *Multinationals and transfer pricing*. Routledge.

Seida, J. A., và Wempe, W. F. (2004). Effective tax rate changes and earnings stripping following corporate inversion. *National Tax Journal*, 805-828.

Swire, M. Australia expands Multinational Anti-avoidance Law. https://www.tax-news.com/news/Australia_Expands_Multinational_AntiAvoidance_Law____76638.html

Szalavetz, A. (2017). Industry 4.0 in ‘factory economies’.

Turner George (2017), *Shifting profits and dodging taxes using debt*, the Tax Justice Network;

The Economic Times (2018). Google and other digital service providers generate over Rs 56 cr in equalisation levy. <https://economictimes.indiatimes.com/tech/internet/google-and-other-digital-service-providers-generate-over-rs-560-cr-in-equalisation-levy/articleshow/63933584.cms>

U. S. Treasury (2000). *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations A Policy Study*. Office of Tax Policy. ANNEX.

- UNTACD (2015). *World Investment Report 2015: Reforming International Investment Governance*. United Nations Conference on Trade and Development. United Nations Publication. ISBN 978-92-1-112891-8;
- VCCI (2018). Báo cáo thường niên doanh nghiệp Việt Nam 2017/18. Truy cập tại: <http://vbis.vn/bao-cao-thuong-nien-doanh-nghiep-viet-nam-2017-18.html>
- VCCI và USAID (2015). Chỉ số năng lực cạnh tranh cấp tỉnh của Việt Nam năm 2015 (PCI 2015).
- VCCI và USAID (2018). Chỉ số năng lực cạnh tranh cấp tỉnh của Việt Nam năm 2018 (PCI 2018).
- Vicard Vincent (2015). Profit shifting through transfer pricing: evidence from French firm level trade data. BANQUE DE FRANCE. Working Papers No. 555;
- Webber, S. (2010). Escaping the US tax system: From corporate inversions to re-domiciling. Copenhagen Research Group on International Taxation–Corit, 1-52.
- Weichenrieder, A. J., và Mintz, J. (2008). What determines the use of holding companies and ownership chains. Centre for Business Taxation Working Paper WP08/03. Oxford University, Oxford, UK.
- Weyzig, F. (2013). Tax treaty shopping: structural determinants of Foreign Direct Investment routed through the Netherlands. *International Tax and Public Finance*, 20(6), 910-937.



□ CÁC BÀI NGHIÊN CỨU KHÁC

Báo cáo Chi tiêu thuế ở Việt Nam: Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp

Xã hội công dân Việt Nam dưới góc nhìn thể chế

Báo cáo Chỉ số Công khai Ngân sách tỉnh 2018

Đánh giá tác động của tăng thuế giá trị gia tăng lên tổng thể nền kinh tế và phúc lợi hộ gia đình

Báo cáo Mức độ Công bằng thuế Việt Nam 2017

Báo cáo Thường niên Kinh tế Việt Nam 2018: Hiệu thị trường lao động để tăng năng suất

Báo cáo Tăng trưởng tiền lương và năng suất lao động ở Việt Nam

LIÊN HỆ

Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách

Trường Đại học Kinh tế, Đại học Quốc Gia Hà Nội

Địa chỉ: Phòng 707, nhà E4
144 Xuân Thủy, Cầu Giấy
Hà Nội, Việt Nam

Tel: (84-24) 3 754 7506 - 704/714

Fax: (84-24) 3 754 9921

Email: info@vepr.org.vn

Website: www.vepr.org.vn

Bản quyền © VEPR 2009 - 2020