

BẢN THUYẾT MINH NỘI DUNG THÔNG TƯ APA

I. KẾT CẤU THÔNG TƯ:

Thông tư hướng dẫn về APA được chia thành 5 Chương và 27 điều, cụ thể:

Chương I - “Quy định chung” bao gồm 5 điều, quy định về đối tượng áp dụng, phạm vi áp dụng, nguyên tắc áp dụng, giải thích từ ngữ và thẩm quyền giải quyết hồ sơ APA.

Chương II – “Trình tự, thủ tục và nội dung APA” bao gồm 10 điều, quy định về: Trình tự, thủ tục giải quyết một hồ sơ APA; Lựa chọn hình thức APA, chuyển đổi hình thức APA; lựa chọn dữ liệu thông tin để so sánh; việc tham gia của chuyên gia độc lập; việc rút đơn và dừng đàm phán APA.

Chương III – “Quản lý, giám sát tuân thủ và một số quy định khác” bao gồm 6 Điều, quy định về phí giải quyết hồ sơ APA; quyền và nghĩa vụ của NNT trong quá trình thực hiện APA; quyền và trách nhiệm của cơ quan thuế; bảo mật thông tin của NNT; điều chỉnh thu nhập chịu thuế khi thực hiện APA; trách nhiệm pháp lý của người nộp thuế trong việc cung cấp thông tin.

Chương IV – “Hiệu lực APA” bao gồm 4 điều, quy định về: hiệu lực thi hành của APA; các vấn đề liên quan đến gia hạn, sửa đổi APA, hủy bỏ và thu hồi APA;

Chương V – “Tổ chức thực hiện” bao gồm 2 điều, quy định về xử phạt vi phạm hành chính thuế khi thực hiện APA và hiệu lực thi hành của Thông tư.

II. CÁC VẤN ĐỀ CHÍNH

1. Về trình tự, thủ tục giải quyết hồ sơ APA, hiệu lực của APA và quản lý thực hiện APA

Về cơ bản, các nội dung quy định cụ thể về trình tự, thủ tục giải quyết hồ sơ APA, hiệu lực của APA và quản lý thực hiện APA được dự thảo dựa trên các khuyến nghị của OECD về thực hiện APA, đồng thời tham khảo kinh nghiệm các nước, đặc biệt là một số nước đang phát triển (cũng là nước nhận đầu tư) và mới bắt đầu áp dụng APA và có điều kiện tương đồng với Việt Nam. Các nội dung này đồng thời cũng được chỉnh sửa để phù hợp với điều kiện thực tiễn trong quản lý thuế của Việt Nam và tương thích với các quy định của Thông tư 66.

- *Về trình tự, thủ tục giải quyết hồ sơ APA (Từ Điều 6 đến Điều 11):* Trong quá trình dự thảo, cũng có ý kiến cho rằng đối với giai đoạn thẩm định và đàm phán APA cần quy định phân biệt riêng cho APA đơn phương và APA song phương/đa phương.

Tuy nhiên, ban soạn thảo cho rằng việc tách bạch giữa quy trình đối với APA đơn phương và APA đa phương/song phương chủ yếu là sẽ liên quan đến việc phân công công việc trong nội bộ cơ quan thuế nên chỉ có ý nghĩa đối với cơ quan thuế, còn quy trình là hoàn toàn tương tự từ góc độ NNT. Trong khi đó, Thông tư này là cơ sở pháp lý quy định các thủ tục cho NNT thực hiện. NNT sẽ nộp hồ sơ theo quy định và làm việc với đại diện của cơ quan thuế theo lịch trình. Còn việc phân công đơn vị nào thực hiện, quy trình như thế nào là việc nội bộ của cơ quan thuế. Do đó, không cần thiết phải đưa ra quy trình riêng cho mỗi hình thức APA trong Thông tư này. (Các nước nhìn chung cũng quy định theo hướng này).

Ngoài ra, về mặt quy trình có một nội dung khác biệt duy nhất giữa APA song phương/đa phương và APA đơn phương là vấn đề liên quan đến thủ tục thỏa thuận song phương trong trường hợp cần tiếp xúc (ban đầu) với cơ quan thuế nước đối tác trong trường hợp của APA song phương/đa phương. Nội dung này đã được quy định riêng tại Điều 19. Dự thảo Thông tư cũng đã quy định rõ người thực hiện hiện đàm phán trong trường hợp APA đơn phương và APA song phương/đa phương (Điều 10).

- **Về hiệu lực của APA (Điều 23):** căn cứ theo quy định tại Khoản 5 Điều 36 Nghị định số 83/2013/NĐ-CP, Điều 23 quy định: APA có hiệu lực trong thời gian tối đa 5 năm; Thời điểm bắt đầu hiệu lực không trước ngày NNT nộp hồ sơ đề nghị áp dụng APA.

- **Về quản lý, giám sát thực hiện APA (Điều 17, 18):**

Trong quá trình thực hiện APA, NNT phải nộp Báo cáo thường niên, Báo cáo đột xuất, Báo cáo theo yêu cầu và phải lưu giữ các hồ sơ, chứng từ liên quan.

CQT có trách nhiệm giám sát việc thực hiện APA của NNT theo nguyên tắc quản lý rủi ro với mục đích có thể xác nhận rằng NNT đang tuân thủ theo các điều khoản của APA trong suốt thời gian của thỏa thuận.

Trong quá trình giám sát việc thực hiện APA của NNT, CQT không đánh giá hoặc thẩm định lại APA. (tức là không thực hiện thanh tra, kiểm tra để “xét lại” các nội dung đã thỏa thuận trong APA)

2. Phương pháp xác định giá thị trường và giải thích một số từ ngữ:

- Các khái niệm "Giá thị trường khách quan", "Sản phẩm", "Các bên có quan hệ liên kết" (Điều 4) được dẫn chiếu tới quy định của VBQPPL hướng dẫn thực hiện việc xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết (Thông tư số 66/2010/TT-BTC).

- Phương pháp xác định giá thị trường trong APA (Điều 3): thực hiện theo văn bản hướng dẫn về xác định giá thị trường trong giao dịch giữa các bên có quan hệ liên kết (Thông tư số 66/2010/TT-BTC).

Như vậy, việc áp dụng APA cơ bản vẫn phải được thực hiện trên nền của các quy định của văn bản pháp luật hướng dẫn về xác định giá thị trường trong giao dịch giữa các bên có quan hệ liên kết (Thông tư 66).

3. Một số đặc thù của Việt Nam

- Vấn đề chuyển giá ở VN bao gồm cả giao dịch liên kết trong nước:

Ở VN, APA (cũng như TP - giá chuyển nhượng) áp dụng cho cả giao dịch trong nước và giao dịch quốc tế trong khi nhiều nước chỉ áp dụng cho giao dịch quốc tế (liên quan đến quyền đánh thuế và phân chia quyền đánh thuế giữa các quốc gia theo nguyên tắc phân bổ lợi nhuận phù hợp với chức năng/tài sản/rủi ro) do Việt Nam có các chế độ ưu đãi thuế khác nhau đối với các doanh nghiệp hoạt động ở các địa bàn khác nhau, ngành nghề khác nhau, vì vậy thực tế có cả hiện tượng chuyển giá trong nước từ các doanh nghiệp có ưu đãi thuế sang các doanh nghiệp không được ưu đãi thuế. Đặc điểm áp dụng chuyển giá đối với giao dịch trong nước thường được áp dụng tại một số nước đang phát triển do có các cơ chế ưu đãi thuế theo vùng/địa bàn như Trung quốc, Indonesia.

Nội dung này được thể hiện ở quy định về đối tượng áp dụng (Điều 1).

- Vấn đề liên quan đến Hiệp định thuế:

Cơ sở của đàm phán APA song phương, đa phương là điều khoản Thủ tục thỏa thuận song phương (MAP) của Hiệp định thuế. Thông thường, các nước đều có hướng dẫn (nội luật) về trình tự, thủ tục thực hiện MAP-APA bao gồm thông tin về nhà chức trách có thẩm quyền, thủ tục, thời gian và nội dung yêu cầu hỗ trợ giải quyết MAP (ví dụ: NNT là đối tượng cư trú của Việt Nam khi thực hiện đầu tư ra nước ngoài hoặc có hoạt động kinh doanh phát sinh thu nhập từ nguồn nước ngoài thường rất cần sự trợ giúp của nhà chức trách có thẩm quyền của CQT Việt Nam hướng dẫn và liên hệ với CQT nước ngoài để bảo vệ quyền lợi về tránh đánh thuế trùng (có liên quan đến vấn đề giá chuyển nhượng, APA, xác định cơ sở thường trú...). Hiện nay, Thông tư 133 hướng dẫn thực hiện Hiệp định thuế chưa có quy định về MAP đối với APA, do đó nội dung cơ bản nhất về thủ tục này cần được đưa vào Thông tư hướng dẫn về APA với phạm vi hướng dẫn rất ngắn gọn, bao gồm nội dung giải trình của NNT yêu cầu hỗ trợ, thời gian xử lý và cách thức liên hệ, liên lạc giữa NNT và CQT (Điều 19).

4. Một số vấn đề cần tập trung cho ý kiến

4.1. Vấn đề thu phí (Điều 16)

Quá trình thẩm định, đàm phán hồ sơ APA tốn kém về thời gian, nhân lực và chi phí (mua cơ sở dữ liệu, chi công tác phí, chi phí thuê phiên dịch, thuê cộng tác viên...) của cơ quan thuế nhưng không đảm bảo tất cả các hồ sơ APA đều đi đến ký kết. Vì vậy, một số nước (Áo, Canada, Đan Mạch, Đức, Hungary, Ba Lan, Thụy Điển, Mỹ...) quy định NNT phải nộp một khoản phí khi nộp hồ sơ đề nghị áp dụng

APA chính thức để đảm bảo bù đắp chi phí cơ quan thuế phải bỏ ra. Khoản phí này còn để đảm bảo sự nghiêm túc của NNT khi đề nghị APA và hạn chế các trường hợp APA không phù hợp (chưa thật sự cần thiết).

Tuy nhiên, trong trường hợp của Việt Nam có thể coi đàm phán APA là một trong những hoạt động thuộc trách nhiệm quản lý Nhà nước, một trong những dịch vụ công mà CQT cung cấp cho NNT nên không yêu cầu NNT phải nộp phí. Cũng có một số nước không thu phí.

Hơn nữa, Việt Nam đang trong giai đoạn đầu áp dụng APA, việc quy định thu phí cũng sẽ chưa có cơ sở để xác định phù hợp. Vì vậy, trong giai đoạn hiện nay Thông tư không quy định về thu phí giải quyết hồ sơ APA. Sau này, tùy theo số lượng hồ sơ phát sinh thì có thể cân nhắc về khả năng thu phí phù hợp.

4.2. Vấn đề thẩm quyền (Điều 5)

Theo thông lệ quốc tế, việc quyết định thẩm quyền giải quyết APA như thế nào tùy thuộc vào mức độ tin cậy và năng lực quản lý. Mô hình phổ biến là: CQT có bộ phận giải quyết APA riêng (đối với những nước đã phân quyền cho cơ quan thuế vùng/ địa phương giải quyết hồ sơ); bộ phận MAP riêng (được tập trung ở Trung ương); trường hợp tách riêng nhiệm vụ APA/MAP thì mọi tiến độ giải quyết hồ sơ đều phải được thường xuyên thông báo giữa 2 nhóm. Đồng thời để đảm bảo tính khách quan và thống nhất trong lưu hành APA thì sẽ có bộ phận phê duyệt/kiểm duyệt – ví dụ: Bộ phận chuyên trách ở cấp Trung ương của CQT hoặc được ủy quyền riêng của Bộ trưởng Bộ tài chính.

Thêm vào đó, cũng cần phải phân định rõ chức năng của các bộ phận liên quan đến giải quyết APA: ví dụ: ai thẩm định/đánh giá hồ sơ, ai duyệt phương án, ai đàm phán, ai giám sát thực hiện.

Tại khoản 3, khoản 4 điều 36 Nghị định số 83/2013/NĐ-CP đã quy định:

“3. Tổng cục Thuế tiếp nhận đề nghị ký kết APA, trao đổi, đàm phán với NNT hoặc cơ quan thuế nước ngoài có liên quan; tổ chức giám sát thực hiện APA.

4. Bộ Tài chính quy định cụ thể việc áp dụng APA trong quản lý thuế, phê duyệt và giao Tổng cục Thuế ký kết APA”.

APA cũng như chuyên giá là vấn đề rất phức tạp và còn mới mẻ ở VN. Vì vậy, việc giải quyết hồ sơ APA phải đặt ở cấp cơ quan thuế Trung ương với sự phối hợp của cơ quan thuế địa phương. Tuy nhiên, để đảm bảo tính khách quan và đủ thẩm quyền theo quy định của Pháp lệnh ký kết và thực hiện thỏa thuận quốc tế thì phương án đàm phán, ký kết, sửa đổi, gia hạn, thu hồi, huỷ bỏ APA cần phải được Bộ Tài chính phê duyệt.

Về giám sát thực hiện APA, do Cục thuế là cơ quan trực tiếp quản lý NNT nên Cục thuế phải trực tiếp giám sát thực hiện APA (hơn nữa, Điều 17 dự thảo Thông tư đã quy định Báo cáo APA thường niên được nộp cùng hồ sơ quyết toán

thuế TNDN, tức là nộp cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý). Tổng cục Thuế chịu trách nhiệm tổ chức giám sát thực hiện APA.

Với các lý do nêu trên, Tổng cục Thuế đã dự thảo Điều 5 quy định về thẩm quyền như sau:

“Bộ Tài chính phê duyệt phương án đàm phán, ký kết, sửa đổi, gia hạn, thu hồi, huỷ bỏ APA.

Tổng cục Thuế là đơn vị tổ chức tiếp nhận, xử lý hồ sơ, tiến hành đàm phán, ký kết APA trên cơ sở phê duyệt của Bộ Tài chính và tổ chức giám sát việc thực hiện APA.

Cục thuế tham gia vào quá trình đàm phán, xử lý hồ sơ và giám sát việc thực hiện APA phù hợp với chức năng quản lý của Cục thuế”.

Việc tổ chức thực hiện trong ngành thuế theo thẩm quyền và chức năng nhiệm vụ cụ thể của từng cấp sẽ được cụ thể hóa thành quy trình quản lý nội bộ (do Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế ban hành) để đảm bảo tính linh hoạt trong phân cấp giải quyết và phù hợp với bối cảnh đàm phán về APA (có liên quan đến Hiệp định thuế). Ví dụ: việc tổ chức đàm phán, ký kết APA có thể được tổ chức theo cách tương đương (ngang) cấp với CQT nước ngoài hoặc đại diện pháp lý của NNT.

4.3. Vấn đề vận dụng APA để xử lý giai đoạn trước APA

Quá trình thực hiện điều chỉnh các khoản bù trừ (khi tính thu nhập chịu thuế) theo các biên độ giá/tỷ suất lợi nhuận đã cam kết trong APA cũng có hệ quả liên quan đến nghĩa vụ thuế của giai đoạn trước khi thực hiện APA. Ví dụ: NNT có thể bị lỗ, số lỗ này chưa được kiểm tra, thanh tra (để xác định tính hợp lý) và đang thuộc diện “rủi ro về TP”. Như vậy, nếu NNT “lợi dụng” TP và APA để thực hiện chuyển lỗ thì mặc dù giai đoạn thực hiện APA là có lãi nhưng thực tế không có số thu (do bù trừ lãi lỗ trong kỳ chuyển lỗ là 5 năm).

Để xử lý vấn đề trên, CQT có thể tiến hành thanh tra, kiểm tra tuân thủ về TP cho giai đoạn trước APA tuy nhiên việc thanh tra TP là không đơn giản và tốn kém nguồn lực, do đó nhiều nước đã sử dụng giải pháp thay thế là cho phép CQT được áp dụng “hồi tố” nguyên tắc của APA cho giai đoạn trước APA khi chức năng, tài sản, rủi ro của doanh nghiệp là ổn định trong suốt thời gian đó (ví dụ: DN thực hiện chức năng gia công sản phẩm, hoạt động ổn định năm nhưng giai đoạn trước APA bị lỗ do chưa thực hiện nguyên tắc giá thị trường đối với giao dịch liên kết thì CQT và NNT có thể “mở rộng” thời gian áp dụng APA cho giai đoạn quá khứ trên cơ sở “vận dụng” biên độ giá/lợi nhuận của giai đoạn thực hiện APA để điều chỉnh thu nhập chịu thuế cho khoảng thời gian trước đó).

Theo quy định hiện tại Việt Nam không cho phép áp dụng hồi tố cho giai đoạn trước khi nộp hồ sơ áp dụng APA, do đó Tổng cục Thuế đưa vào Thông tư

nội dung mang tính chất khuyến nghị NNT nên tự nguyện kê khai điều chỉnh nghĩa vụ thuế trước khi CQT thực hiện kiểm tra, thanh tra theo khoản 4 Điều 21 của Luật Quản lý thuế (có thể coi đây là quy định “mềm” cho phép NNT được chủ động “vận dụng” phương pháp tính giá như quy định tại APA để tự điều chỉnh (giảm lỗ) cho giai đoạn trước APA để vừa đạt được mục đích số thu trong thời gian áp dụng APA vừa giảm áp lực phải thực hiện kiểm tra, thanh tra chuyển giá cho thời gian quá khứ)./.