

**HỘI KIỂM TOÁN VIÊN
HÀNH NGHỀ VIỆT NAM**

Số: 695 -2023/VACPA

V/v: Tham gia ý kiến dự thảo Tờ trình
sửa đổi ND 132/2020/NĐ-CP về quản lý thuế
đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết

**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Hà Nội, ngày 29 tháng 12 năm 2023

Kính gửi: - Liên đoàn Thương mại và Công nghiệp Việt Nam.

Phúc đáp Công văn số 2538/LĐTM-PC ngày 30/11/2023 của Liên đoàn Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (VCCI) về việc xin ý kiến dự thảo Tờ trình sửa đổi Nghị định số 132/2020/NĐ-CP của Chính phủ về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết (sau đây gọi là “Dự thảo”), Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) sau khi tổng hợp ý kiến của các hội viên VACPA (doanh nghiệp kiểm toán (DNKiT), kiểm toán viên (KTV) và xem xét, nghiên cứu Dự thảo, xin có ý kiến tham gia như sau:

1. Các vướng mắc về việc xác định quan hệ liên kết theo vốn vay.

Tại Điểm d và k, Khoản 2 Điều 5 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP quy định:

“Điều 5. Các bên có quan hệ liên kết

2. Các bên liên kết tại khoản 1 điều này được quy định cụ thể như sau:

...

d) Một doanh nghiệp bảo lãnh hoặc cho một doanh nghiệp khác vay vốn dưới bất kỳ hình thức nào (bao gồm cả các khoản vay từ bên thứ ba được đảm bảo từ nguồn tài chính của bên liên kết và các giao dịch tài chính có bản chất tương tự) với điều kiện khoản vay ít nhất bằng 25% vốn góp của chủ sở hữu của doanh nghiệp đi vay và chiếm trên 50% tổng giá trị các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay;

...

k) Các trường hợp khác trong đó doanh nghiệp chịu sự điều hành, kiểm soát, quyết định thực tế đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp kia...”

Về xác định quan hệ liên kết tại Điểm k và d, khoản 2, Điều 5 nêu trên, có các vướng mắc liên quan đến:

1.1. Về xác định doanh nghiệp đi vay có giao dịch liên kết và không chế chi phí lãi vay

Hoạt động vay vốn ngân hàng để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh là hoạt động phổ biến của các doanh nghiệp tại Việt Nam, đây cũng là hoạt động kinh doanh thông thường (hoạt động cấp tín dụng) của ngân hàng. Khi tổ chức tín dụng, tổ chức khác có chức năng “hoạt động ngân hàng” không tham gia điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư vào doanh nghiệp đi vay (hoặc ngược lại) thì ngân hàng và doanh nghiệp đi vay hoàn toàn độc lập. Khi đó, chi phí lãi vay của doanh nghiệp là chi phí thực tế phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh. Do đó, việc xác định doanh nghiệp đi



vay thỏa mãn quy định tại Điểm d, Khoản 2, Điều 5 là bên có giao dịch liên kết và không chế, loại chi phí lãi vay đối với các doanh nghiệp trong trường hợp này là chưa phù hợp.

1.2. Hoàn thiện hồ sơ xác định giá giao dịch liên kết.

Theo Khoản 4, Điều 18 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP, người nộp thuế có giao dịch liên kết thuộc đối tượng tại Điểm d, Khoản 2, Điều 5 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP phải đảm bảo nghĩa vụ lưu giữ và cung cấp hồ sơ xác định giá giao dịch liên kết, bao gồm: (i) Thông tin về quan hệ liên kết và giao dịch liên kết; (ii) Hồ sơ quốc gia là các thông tin về giao dịch liên kết, chính sách và phương pháp xác định giá đối với giao dịch liên kết; (iii) Hồ sơ toàn cầu là các thông tin về hoạt động kinh doanh của tập đoàn đa quốc gia, chính sách và phương pháp xác định giá giao dịch liên kết của tập đoàn trên toàn cầu và chính sách phân bổ thu nhập và phân bổ các hoạt động, chức năng trong chuỗi giá trị của tập đoàn; (iv) Báo cáo lợi nhuận liên quốc gia.

Trong trường hợp doanh nghiệp và ngân hàng về bản chất là các bên độc lập, thì các ngân hàng không có nghĩa vụ cũng như không được phép cung cấp các thông tin tài chính và hoạt động của mình cho doanh nghiệp đi vay. Vì vậy, việc người nộp thuế chuẩn bị hồ sơ toàn cầu và lập hoặc lưu bản sao báo cáo lợi nhuận liên quốc gia với các ngân hàng trên thực tế là rất khó và có thể không thực hiện được.

1.3. Chỉ tiêu để xác định “các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay”.

Nghị định số 132/2020/NĐ-CP chưa quy định các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay tính trên chỉ tiêu nào của báo cáo tài chính (BCTC) của doanh nghiệp đi vay.

Ví dụ, đối với doanh nghiệp áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính thì giá trị “các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay” tính theo chỉ tiêu “Vay và nợ thuê tài chính dài hạn” (mã số 338) hay chỉ tiêu “Nợ dài hạn” (mã số 330) (*chỉ tiêu này được tổng hợp từ nhiều chỉ tiêu, trong đó có chỉ tiêu “Vay và nợ thuê tài chính dài hạn” (mã số 338)*) trên Bảng cân đối kế toán (Mẫu số B01-DN). Vấn đề này do chưa được quy định nên đang thực hiện chưa thống nhất cả từ phía doanh nghiệp và cơ quan quản lý Nhà nước (trong đó có cơ quan Thuế) khi đi kiểm tra. Trường hợp doanh nghiệp không phát sinh khoản mục “Vay và nợ thuê tài chính dài hạn” (mã số 338) nhưng thỏa mãn là các bên có giao dịch liên kết nếu xét trên chỉ tiêu “Nợ dài hạn” (mã số 330) thì xử lý như thế nào?

Do đó, VACPA đề nghị Ban Soạn thảo quy định và hướng dẫn để có cơ sở xác định giá trị “các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay” nhằm áp dụng nhất quán trong thực tế.

1.4. Thời điểm xác định tổng giá trị các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay.

Nghị định số 132/2020/NĐ-CP chưa quy định rõ “thời điểm xác định tổng giá trị các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay”: (i) là thời điểm phát sinh việc bảo lãnh hoặc phát sinh khoản vay; hay (ii) là thời điểm kết thúc (các) năm tài chính (do có thể hiểu việc xác định các chỉ tiêu về quan hệ liên kết liên quan đến nghĩa vụ quyết toán thuế TNDN của doanh nghiệp).

Do đó, nếu không quy định cụ thể thời điểm xác định quan hệ liên kết nên dẫn đến các trường hợp:

(1) Nếu thời điểm xác định là thời điểm kết thúc (các) năm tài chính, mà tại thời điểm đó doanh nghiệp đã trả hết nợ, không có các khoản nợ trung và dài hạn thì sẽ xác định là không có quan hệ liên kết hay vẫn xác định là có quan hệ liên kết?

(2) Nếu thời điểm xác định quan hệ liên kết là thời điểm phát sinh giao dịch thì dẫn đến vướng mắc: doanh nghiệp không lập BCTC tại thời điểm phát sinh giao dịch bảo lãnh hoặc cho vay thì chỉ tiêu “các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp đi vay” để tính căn cứ trên số liệu nào? Có thể lấy số liệu tại BCTC quý gần nhất hay không?

Vì vậy, VACPA đề nghị Ban Soạn thảo xem xét các vướng mắc về thời điểm xác định tổng giá trị các khoản nợ trung và dài hạn của doanh nghiệp và hướng dẫn áp dụng cho phù hợp.

1.5. Tiêu chí định lượng để xác định các bên có quan hệ liên kết.

Theo quy định của Thông tư cũ (*Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/04/2010 của Bộ Tài chính hết hiệu lực từ 01/05/2017*) mức kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp trên 50% sản lượng sản phẩm tiêu thụ (tính theo từng chủng loại sản phẩm) của một doanh nghiệp khác thì được xác định là các bên liên kết. Theo quy định này, doanh nghiệp sẽ thuận lợi hơn trong việc xác định các bên liên kết có phát sinh trong kỳ tính thuế và tiến hành chuẩn bị hồ sơ tuân thủ theo quy định.

Tuy nhiên, Điểm k, Khoản 2, Điều 5 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP nêu trên chưa quy định cụ thể tiêu chí định lượng để xác định các bên có quan hệ liên kết. Do đó, cả từ phía doanh nghiệp và cơ quan Nhà nước khi triển khai thực tế đều gặp các vướng mắc trong việc xác định các bên có quan hệ liên kết.

2. Liên quan đến quy định về lựa chọn đối tượng so sánh độc lập.

Tại Điều 7 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP quy định:

“*Điều 7. Lựa chọn đối tượng so sánh độc lập*

1. *Lựa chọn đối tượng so sánh độc lập nội bộ là việc lựa chọn giao dịch của chính người nộp thuế với bên không có quan hệ liên kết, đảm bảo tương đồng không có khác biệt ảnh hưởng trọng yếu đến mức giá; tỷ suất lợi nhuận hoặc tỷ lệ phân bổ lợi nhuận giữa các bên. Trường hợp không có đối tượng so sánh độc lập nội bộ tương đồng, thực hiện lựa chọn đối tượng so sánh theo điểm b và c khoản 3 điều 17 Nghị định này. Việc so sánh giữa giao dịch liên kết và giao dịch độc lập được thực hiện trên cơ sở từng giao dịch đối với từng sản phẩm tương đồng. Trường hợp không thể so sánh giao dịch theo sản phẩm, việc gộp chung các giao dịch phải đảm bảo phù hợp bản chất, thực tiễn kinh doanh và việc áp dụng phương pháp xác định giá của giao dịch liên kết được thực hiện theo quy định tại Điều 12, Điều 13, Điều 14, Điều 15 Nghị định này.*

2. *Dữ liệu tài chính, kinh doanh của các đối tượng so sánh phải đảm bảo độ tin cậy để sử dụng cho mục đích kê khai, tính thuế, phù hợp với các quy định về kế toán, thống kê và thuế. Thời điểm phát sinh giao dịch của các đối tượng so sánh độc lập phải cùng thời điểm phát sinh với giao dịch liên kết hoặc có năm tài chính cùng với năm tài chính của người nộp thuế, trừ trường hợp đặc thù cần thiết mở rộng thời gian so sánh theo quy định tại Điều 9 Nghị định này. Định dạng dữ liệu phải đảm bảo có*

thể so sánh, tính toán được các mức giá tại thời điểm giao dịch hoặc trong cùng kỳ tính thuế; dữ liệu so sánh về tỷ suất lợi nhuận hoặc tỷ lệ phân bổ lợi nhuận phải đảm bảo ít nhất là ba kỳ tính thuế liên tục. Đối với các giá trị tỷ suất, tỷ lệ tương đối, người nộp thuế làm tròn số đến chữ số thứ hai sau dấu thập phân. Trường hợp số tương đối được lấy từ các số liệu công bố không có số tuyệt đối đi kèm và không sử dụng nguyên tắc làm tròn này thì lấy theo số liệu đã công bố có trích dẫn nguồn.”

Theo quy định nêu trên, doanh nghiệp phải lựa chọn dữ liệu so sánh về tỷ suất lợi nhuận hoặc tỷ lệ phân bổ lợi nhuận phải ít nhất là ba kỳ tính thuế liên tục là chưa phù hợp với các doanh nghiệp mới thành lập. Vì vậy, VACPA đề nghị Ban Soạn thảo nghiên cứu, bổ sung để doanh nghiệp mới thành lập có cơ sở thực hiện.

3. Liên quan đến quy định về phân tích, so sánh, loại trừ các yếu tố khác biệt trong yếu.

Tại khoản 6, Điều 10 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP quy định:

“6. Phân tích, so sánh, loại trừ các yếu tố khác biệt trọng yếu là phân tích loại trừ khác biệt về mặt định tính và định lượng đối với thông tin hoặc số liệu tài chính có ảnh hưởng trọng yếu đến yếu tố làm căn cứ xác định giá giao dịch liên kết theo từng phương pháp xác định giá giao dịch liên kết quy định tại Điều 13, Điều 14, Điều 15 Nghị định này. Khác biệt định lượng là khác biệt xác định bằng số tuyệt đối về chu kỳ kinh doanh, số năm thành lập, hoạt động của doanh nghiệp hoặc số tương đối như khác biệt về chỉ tiêu tài chính theo đặc thù ngành nghề đầu tư hoặc chức năng hoạt động, khác biệt về vốn lưu động; khác biệt định tính là các thông tin được xác định căn cứ vào từng phương pháp xác định giá giao dịch liên kết quy định tại Điều 13, Điều 14, Điều 15 Nghị định này.”

Hiện nay, trong các văn bản quy phạm pháp luật chưa có quy định cụ thể liên quan đến thực hiện các loại trừ khác biệt về mặt định lượng nói chung và khác biệt về vốn lưu động nói riêng. Trong khi đó, Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế (OECD) có đề cập cụ thể cách thực hiện điều chỉnh vốn lưu động trong hướng dẫn xác định giá giao dịch liên kết. Các hướng dẫn điều chỉnh định lượng được xem là rất cần thiết nhằm tăng độ tin cậy trong quá trình phân tích so sánh và đang được áp dụng rộng rãi trong các quy định quốc tế về tuân thủ giá giao dịch liên kết.

Vì vậy, VACPA đề nghị Ban Soạn thảo nghiên cứu vướng mắc nêu trên để bổ sung hướng dẫn cho phù hợp với thông lệ quốc tế, trong đó có hướng dẫn của OECD.

4. Liên quan đến định nghĩa về “Người nộp thuế thực hiện kinh doanh với chức năng đơn giản” để được miễn kê khai, miễn lập Hồ sơ xác định giá giao dịch liên kết.

Tại Điểm c, Khoản 2, Điều 19 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP quy định:

“c) Người nộp thuế thực hiện kinh doanh với chức năng đơn giản, không phát sinh doanh thu, chi phí từ hoạt động khai thác, sử dụng tài sản vô hình, có doanh thu dưới 200 tỷ đồng, áp dụng tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế thu nhập doanh nghiệp (không bao gồm chênh lệch doanh thu và chi phí của hoạt động tài chính) trên doanh thu thuần, bao gồm các lĩnh vực như sau:

- *Phân phối: Từ 5% trở lên;*
- *Sản xuất: Từ 10% trở lên;*

- Gia công: Từ 15% trở lên.

Trường hợp người nộp thuế theo dõi, hạch toán riêng doanh thu, chi phí của từng lĩnh vực thì áp dụng tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) trên doanh thu thuần tương ứng với từng lĩnh vực.

Trường hợp người nộp thuế theo dõi, hạch toán riêng được doanh thu nhưng không theo dõi, hạch toán riêng được chi phí phát sinh của từng lĩnh vực trong hoạt động sản xuất, kinh doanh thì thực hiện phân bổ chi phí theo tỷ lệ doanh thu của từng lĩnh vực để áp dụng tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế TNDN trên doanh thu thuần tương ứng với từng lĩnh vực.

Trường hợp người nộp thuế không theo dõi, hạch toán riêng được doanh thu và chi phí của từng lĩnh vực hoạt động sản xuất, kinh doanh để xác định tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế TNDN tương ứng với từng lĩnh vực thì áp dụng tỷ suất lợi nhuận thuần chưa trừ chi phí lãi vay và thuế TNDN trên doanh thu thuần của lĩnh vực có tỷ suất cao nhất.

Trường hợp người nộp thuế không áp dụng theo mức tỷ suất lợi nhuận thuần quy định tại điểm này thì phải lập Hồ sơ xác định giá giao dịch liên kết theo quy định."

Hiện nay, các văn bản quy phạm pháp luật về Thuế chưa có quy định cụ thể về định nghĩa "Người nộp thuế thực hiện kinh doanh với chức năng đơn giản". Điều này gây khó khăn cho doanh nghiệp khi tự xác định hoạt động kinh doanh của mình có được xem là đơn giản hay không? Trên thực tế, nhiều doanh nghiệp và cơ quan Thuế gặp vướng mắc do có nhiều cách hiểu khác nhau về vấn đề này.

Vì vậy, VACPA đề nghị Ban Soạn thảo hướng dẫn chi tiết và có ví dụ minh họa về "người nộp thuế thực hiện kinh doanh với chức năng đơn giản" để doanh nghiệp và các cơ quan Nhà nước có liên quan thực hiện thống nhất trong công tác thanh kiểm tra và kiểm toán.

5. Về xác định chi phí để tính thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết

(Quy định tại Khoản 3, Điều 16 của Nghị định số 132/2020/NĐ-CP).

Khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN, nhiều doanh nghiệp đã tiến hành loại một số chi phí không liên quan hoặc có rủi ro cao nhằm giảm thiểu rủi ro về thuế TNDN, dẫn đến làm tăng thuế TNDN trong kỳ. Các chi phí này có thể bao gồm các chi phí phát sinh với bên liên kết mà doanh nghiệp tự đánh giá không thỏa mãn các quy định về chi phí được khấu trừ theo quy định tính thuế TNDN, từ đó có sự khác biệt giữa tỷ suất lợi nhuận của doanh nghiệp theo quyết toán thuế TNDN và tỷ suất lợi nhuận của doanh nghiệp theo sổ kê toán. Hiện nay, doanh nghiệp đang gặp vướng mắc trong việc lựa chọn số liệu phân tích và tính toán tỷ suất lợi nhuận khi tiến hành phân tích tỷ suất lợi nhuận và chuẩn bị hồ sơ tuân thủ về giá giao dịch liên kết. Cụ thể, doanh nghiệp sẽ lựa chọn số liệu chưa điều chỉnh (theo BCTC) hay số liệu đã điều chỉnh (theo kê khai thuế TNDN)? Bên cạnh đó, doanh nghiệp và các cơ quan Thuế còn phát sinh vướng mắc liên quan đến việc có cần kê khai và phân tích theo Nghị định số 132/2020/NĐ-CP về các giao dịch liên kết bị loại khi xác định thuế TNDN hay không?

Vì vậy, VACPA đề nghị Ban Soạn thảo có quy định để khắc phục các vướng mắc này của doanh nghiệp.

Trên đây là ý kiến tham gia của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) về nội dung dự thảo Tờ trình sửa đổi Nghị định số 132/2020/NĐ-CP của

Chính phủ về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết để Liên đoàn Thương mại và Công nghiệp Việt Nam xem xét và tổng hợp ý kiến gửi Ban Soạn thảo để xem xét, hoàn thiện dự thảo trước khi trình Chính phủ.

Trân trọng!

Nơi nhận:

- Như trên;
- VPĐD VACPA tại TP HCM;
- Lưu VP VACPA HN (CM).

