



CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THẤT THU THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP ĐỐI VỚI CÁC DOANH NGHIỆP CÓ VỐN ĐẦU TƯ TRỰC TIẾP NƯỚC NGOÀI TẠI VIỆT NAM: MỘT NGHIÊN CỨU KHÁM PHÁ

Hà Văn Khoa¹, Âu Thị Nguyệt Liên¹, Hồ Thị Hương Lan²,
Trần Đức Trí²*, Hoàng Trọng Hùng²

¹ Cục Thuế Thừa Thiên Huế, 64 Tố Hữu, Huế, Việt Nam

² Trường Đại học Kinh tế, Đại học Huế, 99 Hồ Đắc Di, Huế, Việt Nam

* Tác giả liên hệ: Trần Đức Trí <tri.tran@hce.edu.vn>

(Ngày nhận bài: 18-7-2023; Ngày chấp nhận đăng: 14-8-2023)

Tóm tắt. Mục tiêu của nghiên cứu này nhằm khám phá những yếu tố có khả năng dẫn đến thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI) tại Việt Nam. Với việc sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính thông qua phỏng vấn hai nhóm với cán bộ thuế/lãnh đạo cơ quan thuế các cấp có liên quan và 12 cuộc phỏng vấn sâu với các doanh nghiệp FDI đang hoạt động tại Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy những doanh nghiệp tồn tại theo mô hình hệ sinh thái tập đoàn (đa quốc gia), có thuê riêng các đơn vị kiểm toán thực hiện dịch vụ tư vấn thuế độc lập, và các doanh nghiệp FDI thuộc lĩnh vực sản xuất sẽ là những khó khăn cho nhà nước trong quản lý thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp ở những nhóm doanh nghiệp này. Trên cơ sở đó, nghiên cứu cũng đã đề xuất một số hàm ý chính sách cho cơ quan thuế trong việc quản lý thuế thu nhập doanh nghiệp với các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam.

Từ khoá: thất thu thuế, thuế thu nhập doanh nghiệp, doanh nghiệp FDI, nghiên cứu khám phá, Việt Nam

Factors affecting corporate income tax losses for foreign direct investment enterprises in Vietnam: An exploratory study

Hà Văn Khoa¹*, Âu Thị Nguyệt Liên¹, Hồ Thị Hương Lan²,
Trần Đức Trí², Hoàng Trọng Hùng²

¹ Thua Thien Hue Tax Department, 64 To Huu, Hue, Vietnam

² University of Economics, Hue University, 99 Ho Duc Di St., Hue, Vietnam

* Correspondence to Tran Duc Tri <tri.tran@hce.edu.vn>

(Received: July 18, 2023; Accepted: August 14, 2023)

Abstract. This study explores the factors that might influence the possibility of corporate income tax losses from foreign direct investment (FDI) enterprises in Vietnam. This study follows the qualitative approach, including two focus group interviews with tax officials/managers in many levels and 12 in-depth interviews with FDI representatives. Research findings indicate that three potential factors might cause difficulties in managing corporate income tax of FDI enterprises, including the multi-national corporation ecosystem, audit enterprises consulting independent tax, and FDI in the manufacturing sector. Some policy implications for tax authorities in FDI enterprises' income tax management in Vietnam are provided.

Keywords: tax losses, corporate income tax, FDI enterprises, exploratory study, Vietnam

1 Đặt vấn đề

Doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI) đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế. Tại Việt Nam, doanh nghiệp FDI góp phần tăng trưởng GDP bình quân đạt 8,2% trong vòng 30 năm qua, trở thành nhóm doanh nghiệp phát triển năng động nhất của nền kinh tế [1] và đóng góp cho ngân sách nhà nước tăng trưởng hàng năm [2, 3].

Đối với các nhà đầu tư, thuế là một trong những yếu tố quan trọng đối với các doanh nghiệp khi quyết định đầu tư vào một quốc gia vì nó ảnh hưởng đến chi phí và lợi nhuận của nhà đầu tư [4]. Nghiên cứu gần đây cho thấy, trốn thuế và tránh thuế hiện nay đối với doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài cần được sự quan tâm đặc biệt của cơ quan quản lý thuế, đặc biệt trong bối cảnh xói mòn cơ sở thuế toàn cầu, trong đó thuế thu nhập doanh nghiệp là một trong những loại thuế có xu hướng chuyển lợi nhuận ra nước ngoài [5]. Đặc điểm văn hóa của công ty mẹ được cho là có ảnh hưởng đến việc tránh thuế [6] hay chuyển giá là yếu tố ảnh hưởng đến tránh thuế thu nhập doanh nghiệp [7] ở doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài có dấu hiệu trốn thuế, gian lận về thuế [2, 8]. Ở Việt Nam, thuế thất thu từ khu vực FDI hàng năm có thể trong khoảng từ 7.000 tỷ đến 8.000 tỷ đồng, tương đương khoảng 3,4–4,0% số thu thuế TNDN [2]. Do vậy, việc nắm rõ các nguyên nhân dẫn đến thất thu thuế đối với các doanh nghiệp FDI là yêu cầu cần thiết cho cơ quan thuế nhằm hạn chế việc thất thu thuế từ các doanh nghiệp này và đóng góp lành mạnh vào sự tăng trưởng ngân sách hàng năm cho Việt Nam.

Các nghiên cứu trước đây về tuân thủ thuế đối với doanh nghiệp chủ yếu tập trung về thuế suất, sự phức tạp về thuế hay về thuế gián thu [9, 10], hay liên quan đến tránh thuế đối với nền kinh tế tiền mặt [11]. Các nghiên cứu liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp cũng còn rất ít hoặc chỉ nghiên cứu chính sách thuế nói chung [12]. Bên cạnh đó, đối tượng nghiên cứu chủ

yếu là doanh nghiệp nói chung [13, 14]. Hơn thế nữa, các nghiên cứu về chống thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam vẫn còn hạn chế, đặc biệt là đối với các doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài. Mặc dù thuế thu nhập doanh nghiệp của các doanh nghiệp FDI chiếm tỷ trọng chủ yếu đối với ngân sách nhà nước, số thu đối với sắc thuế này vẫn chưa tương xứng với năng lực sản xuất kinh doanh của họ [2]. Với lý do đó, bài báo này tập trung vào việc khám phá các yếu tố có thể dẫn đến thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp từ các doanh nghiệp FDI ở Việt Nam.

Cấu trúc của bài báo gồm có 5 phần: sau phần 1 giới thiệu là phần tổng hợp các lý thuyết có liên quan. Phần tiếp theo của bài báo đề cập về phương pháp nghiên cứu đã sử dụng. Phần kế đến đề cập về những khám phá và thảo luận kết quả và phần cuối cùng là kết luận và những hàm ý cho cơ quan thuế trong việc hạn chế thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam.

2 Cơ sở lý thuyết

2.1 Thuế thu nhập doanh nghiệp

Tổ chức tiền tệ quốc tế -IMF cho rằng có bằng chứng rõ ràng rằng chính sách thuế có tác động đến các nguồn vốn đầu tư nước ngoài, đặc biệt là nguồn vốn đầu tư trực tiếp. Thuế thu nhập doanh nghiệp là số thuế tính trên thu nhập và lợi nhuận giữ lại của doanh nghiệp, được tính theo tỷ lệ % trên tổng thu nhập chịu thuế [15]. Thuế thu nhập doanh nghiệp tại doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài được xem là sắc thuế chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu thu thuế tại Việt Nam [2]. Bên cạnh trách nhiệm thu thuế, cơ quan thuế cần phải đảm bảo sự tuân thủ thuế theo quy định của pháp luật của loại hình doanh nghiệp này [16]. Các nước đang phát triển như Việt Nam lại đối mặt với những thách thức lớn hơn các nước phát triển do cơ chế trao đổi thông tin chưa tốt, thiếu nguồn nhân lực chất lượng cao trong công tác quản lý thuế đối với các hành vi trốn thuế, tránh thuế của các công ty tập đoàn đa quốc gia với mạng lưới công ty mẹ, công ty con [17–19]. Một hướng nghiên cứu khác cho rằng doanh nghiệp càng lớn, có khả năng trả nợ sẽ cố gắng giảm phí trả nợ với mục tiêu báo cáo lợi nhuận cao nhằm không trốn thuế [20]. Xem xét thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp với cuộc đua “xuống đáy” [21] làm dấy lên lo ngại của các nhà hoạch định chính sách về cạnh tranh thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ mất đi nguồn thu của ngân sách địa phương [5]. Cụ thể là doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài được hưởng nhiều ưu đãi về thuế thu nhập doanh nghiệp theo ngành, lĩnh vực hay theo địa bàn [22].

Kinh nghiệm quốc tế cho thấy, những nước có mức thuế thấp hơn thu hút được nhiều doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài hơn các nước có mức thuế cao hơn, ví dụ như bốn nước châu Âu là Ireland, Hà Lan, Luxembourg và Thụy Sĩ, mặc dù chỉ chiếm 9% GDP của châu Âu nhưng lại thu hút được tới 38% vốn đầu tư trực tiếp của Mỹ do áp dụng mức thuế suất thấp hơn [15]. Các quốc gia thuộc Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á -ASEAN thường sử dụng công cụ về thuế với chính sách ưu đãi thuế đối với các nhà đầu tư nước ngoài, đặc biệt là thuế thu nhập doanh nghiệp [15]. Tuy nhiên, cuộc cạnh tranh xuống đáy về ưu đãi thuế trong ASEAN đã khiến mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp giảm dưới mức trung bình [23]. Trong khi đó ở Việt Nam, thuế thu nhập doanh nghiệp hướng đến tạo thuận lợi trong thu hút vốn đầu tư trực tiếp với chính sách ưu đãi thuế thu nhập doanh nghiệp cạnh tranh [1, 5, 23]. Các công ty đa quốc gia tại Việt Nam có xu hướng phân bổ nợ nội bộ giữa các chi nhánh và công ty con của mình, ví dụ sử dụng tiền lãi vay để giảm nghĩa vụ thuế thông qua các khoản vay liên công ty [2].

2.2 Tuân thủ thuế

Tuân thủ thuế là một vấn đề lớn cần quan tâm đối với nhiều nhà nghiên cứu, cơ quan thuế và người nộp thuế. Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế -OECD [24] cho rằng tuân thủ thuế là hoạt động thực thi chính sách thuế dựa trên 04 trụ cột bao gồm đăng ký thuế, kê khai thuế, nộp thuế và báo cáo nghĩa vụ thuế. Hành vi tuân thủ thuế là sự chấp hành nghĩa vụ thuế một cách đầy đủ, tự nguyện và đúng thời gian [25], chấp hành đầy đủ nghĩa vụ về thuế theo đúng luật định, bao gồm các hoạt động đăng ký thuế, kê khai thuế, tính thuế và nộp thuế [26]. Đối với một quốc gia, việc không tuân thủ thuế hay tránh thuế của cá nhân hay tổ chức đều được xem là một trong những nguyên nhân gây thất thu thuế cho nhà nước và làm suy giảm ngân sách quốc gia.

Hành vi không tuân thủ thuế được đề cập như là bỏ ngoài sổ sách, tạo giao dịch giả trong mua bán hàng hóa, ghi giá bán thấp hơn thực tế, hạch toán kế toán và kê khai thuế sai quy định [27]. Hành vi không tuân thủ thuế liên quan đến doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài như chuyển nhượng vốn góp với giá cao, hoặc kê khai giá đầu vào rất cao dẫn đến bị lỗ để trốn thuế [8]. Bên cạnh đó, một số doanh nghiệp vẫn còn tình trạng bán hàng hóa, dịch vụ không xuất hóa đơn hay thành lập doanh nghiệp để mua bán hóa đơn, thu lợi bất chính; không kê khai, kê khai không đúng nhằm trốn thuế, giảm số thuế phải nộp [28]. Các doanh nghiệp cũng sử dụng hành vi tránh thuế để tăng nguồn lực nội bộ của họ và giảm tỷ lệ vốn [29]. Hơn thế nữa, các doanh nghiệp còn thực hiện định giá sai, chuyển nợ quốc tế, lợi dụng hiệp ước thuế, định vị chiến lược quyền sở hữu trí tuệ, trì hoãn thuế hay đảo ngược công ty [2].

2.4 Chống thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài

Chống thất thu thuế đối với doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài hiện vẫn là vấn đề nan giải ở Việt Nam [8]. Thất thu nói chung trong đó có thất thu thuế là sự thu thuế không đạt mức hoặc ở dưới mức bình thường. Do đó, thất thu thuế được hiểu là hiện tượng thu về dưới mức bình thường những khoản tiền từ những tổ chức, cá nhân có tiến hành hay mở rộng các hoạt động sản xuất kinh doanh [28]. Thất thu thuế nói chung và cụ thể là thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp thường được xem xét trên hai dạng chủ yếu: Thất thu thuế tiềm năng và thất thu thuế thực [28]. Nhiều doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài ở Mỹ sử dụng phương thức tránh thuế nhằm tối thiểu hóa nghĩa vụ thuế cho Chính phủ, hay ở Trung Quốc cũng đang phải đối mặt với vấn đề lợi dụng định giá để tối đa hóa lợi nhuận, còn ở Thái Lan loại hình doanh nghiệp này thực hiện lợi dụng định giá chuyển giao để gian lận thuế [28, 30, 31].

3 Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu này sử dụng phương pháp định tính để nắm bắt được thực trạng thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp và khám phá một số nguyên nhân dẫn đến thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với nhóm doanh nghiệp FDI. Nghiên cứu tiếp cận từ cả 2 phía: góc nhìn từ các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam thông qua kỹ thuật phỏng vấn sâu (IDIs – In-depth interviews) và góc nhìn của cơ quan thuế thông qua kỹ thuật thảo luận nhóm mục tiêu (FGDs – focus group discussion). Cách tiếp cận định tính này mang tính khám phá nhiều hơn, do đó, phù hợp với tính chất sơ bộ của việc xem xét các vấn đề về thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp FDI ở Việt Nam.

Nghiên cứu đã thực hiện 12 cuộc phỏng vấn sâu với các doanh nghiệp FDI được chọn lựa mang tính đại diện vùng, miền (Bắc, Trung, Nam); lĩnh vực hoạt động (sản xuất/thương mại & dịch vụ) và quy mô doanh nghiệp (Bảng 1). Theo Lincoln và Guba [32], phỏng vấn sâu là một kỹ thuật thích hợp để thu thập dữ liệu sơ cấp trong giai đoạn khám phá. Những người cung cấp thông tin chính được chọn để phỏng vấn bao gồm các nhà quản lý hoặc những người phụ trách kế toán của doanh nghiệp (Bảng 1). Nghiên cứu đã sử dụng một phác thảo bao gồm các câu hỏi mở được chuẩn bị trước để thu thập những ý kiến từ những người cung cấp thông tin thông qua phỏng vấn sâu và phỏng vấn nhóm. Các câu hỏi xoay quanh chủ đề về thực hiện chính sách pháp luật thuế ở doanh nghiệp FDI, cách thức hạch toán các chi phí ở doanh nghiệp FDI, những thuận lợi/khó khăn khi thực hiện kế toán thuế/quản lý thuế đối với doanh nghiệp FDI ở Việt Nam cũng

Bảng 1. Đặc điểm của các đơn vị tham gia phỏng vấn sâu

Mã	Vùng miền	Lĩnh vực	Quy mô	Thời gian hoạt động	Nguồn gốc công ty mẹ	Thị trường
FDI1	Miền Trung	Sản xuất	Lớn	15 năm	Pháp	Âu, Mỹ, Canada
FDI2	Miền Trung	Sản xuất	Lớn	34 năm	Đan Mạch	Việt Nam
FDI3	Miền Trung	Sản xuất	Vừa	4 năm	Hàn Quốc	Hàn Quốc, Mỹ
FDI4	Miền Trung	Thương mại & dịch vụ	Nhỏ	3 năm	Nhật Bản	Nhật Bản
FDI5	Miền Trung	Sản xuất	Lớn	14 năm	Thái Lan	Việt Nam
FDI6	Miền Trung	Thương mại & dịch vụ	Lớn	18 năm	Singapore	Âu, Á, Mỹ
FDI7	Miền Nam	Sản xuất (gia công)	Lớn	32 năm	Đài Loan	Nhật Bản, Đài Loan, Trung Quốc, Châu Âu
FDI8	Miền Bắc	Sản xuất	Vừa	3 năm	Hàn Quốc	Hàn Quốc
FDI9	Miền Bắc	Sản xuất	Lớn	16 năm	Hàn Quốc	Hàn Quốc
FDI10	Miền Nam	Sản xuất	Lớn	49 năm ¹	Nhật Bản	Việt Nam
FDI11	Miền Nam	Sản xuất	Nhỏ	28 năm	Đài Loan	Đài Loan, Việt Nam
FDI12	Miền Bắc	Thương mại & dịch vụ	Lớn	24 năm	Trung Quốc	Khách du lịch quốc tế

Nguồn: Kết quả phỏng vấn

¹ Doanh nghiệp này chính thức trở thành doanh nghiệp FDI từ năm 2019

như những chính sách mong muốn được hỗ trợ/quản lý thuế đối với doanh nghiệp FDI ở Việt Nam từ phía Chính phủ. Trung bình mỗi một cuộc phỏng vấn được tiến hành trong vòng 60 phút và được triển khai qua hai hình thức trực tiếp hoặc gián tiếp gián tiếp qua Google Meet (tùy vào khả năng tiếp cận đối tượng và tính linh hoạt về thời gian của đối tượng tham gia phỏng vấn).

Đối với nhóm đại diện cơ quan quản lý thuế, hai cuộc thảo luận nhóm được tiến hành để nắm bắt về thực trạng thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp và cách thức quản lý thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp FDI ở Việt Nam. Cuộc thảo luận nhóm đầu tiên được tổ chức trực tiếp với 6 cán bộ Thuế miền Trung và cuộc thảo luận nhóm thứ hai là gián tiếp thông qua Google Meet với 4 cán bộ Thuế cấp trung ương và các địa phương ở miền Nam và miền Bắc. Các câu hỏi xoay quanh một số khía cạnh như: thực trạng về thuế và thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam/địa phương; công tác quản lý sắc thuế này đối với doanh nghiệp FDI và những chính sách cụ thể mà cơ quan thuế đã áp dụng trong triển khai và quản lý thuế đối với các doanh nghiệp FDI. Những thuận lợi và khó khăn trong quản lý thuế TNDN đối với các doanh nghiệp FDI. Trung bình một cuộc thảo luận nhóm được tiến hành trong vòng hai giờ đồng hồ. Thông tin về đối tượng tham gia thảo luận nhóm được tập hợp ở Bảng 2.

Phân tích dữ liệu được thực hiện chủ yếu thông qua kỹ thuật phân tích chủ đề (theme analysis) và kỹ thuật này là phù hợp cho việc phân tích các dữ liệu thu được từ phỏng vấn sâu và nhóm mục tiêu [33].

Bảng 2. Thông tin chung về cán bộ quản lý thuế tham gia phỏng vấn

Mã	Cấp quản lý	Vùng miền
CBT1	Tổng Cục Thuế	Miền Bắc
CBT2	Chi cục Thuế	Miền Nam
CBT3	Tổng Cục Thuế	Miền Bắc
CBT4	Tổng Cục Thuế	Miền Bắc
CBT5	Cục thuế	Miền Trung
CBT6	Cục thuế	Miền Trung
CBT7	Cục thuế	Miền Trung
CBT8	Cục thuế	Miền Trung
CBT9	Cục thuế	Miền Trung
CBT10	Cục thuế	Miền Trung

Nguồn: Kết quả phỏng vấn

Theo Vaismoradi và cộng sự [33], phân tích chủ đề là một phương pháp để xác định, phân tích và báo cáo về các chủ đề chính trong một tập dữ liệu nhất định. Chúng tôi bắt đầu bằng cách thực hiện các cuộc phỏng vấn chi tiết, nơi nhà nghiên cứu có thể phát triển các chủ đề thông qua việc làm quen với dữ liệu, xác định các mã ban đầu (phân loại), tìm kiếm các chủ đề rộng hơn, đánh giá các chủ đề và xác định các chủ đề [34]. Chúng tôi đã thảo luận và chấp nhận những khác biệt được tìm thấy trong dữ liệu phỏng vấn cho đến khi đạt được sự hiểu biết đầy đủ về sơ đồ mã hóa dứt khoát. Những công việc này chúng tôi thực hiện thông qua sự hỗ trợ của phần mềm phân tích dữ liệu định tính Nvivo 10.0.

4 Kết quả nghiên cứu

4.1 Thực trạng về tuân thủ thuế và các trở ngại trong chống thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp đối với các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam: Góc nhìn từ cán bộ thuế

Kết quả phân tích dữ liệu từ thảo luận nhóm với cán bộ thuế cho thấy một bức tranh khái quát của Việt Nam về tình hình thực hiện nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp FDI và những khó khăn của cơ quan thuế trong việc chống thất thu thuế từ nhóm các doanh nghiệp này.

Chính sách Thuế TNDN hiện tại là một trong những hạn chế dẫn đến việc thất thu thuế

Có thể thấy, ưu đãi thuế là một trong những công cụ quan trọng của các nước đang phát triển nhằm thu hút đầu tư trực tiếp nước ngoài. Hiện tại ở Việt Nam, thuế suất giảm dần từ 30% xuống mức 20% đối với sắc thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng cho các doanh nghiệp FDI. Bên cạnh đó, chính sách thuế Việt Nam áp dụng mức ưu đãi thuế theo địa bàn và ngành nghề nhằm thu hút đầu tư và các vùng khó khăn/đặc biệt khó khăn cũng như ưu tiên phát triển những ngành nghề quan trọng để phát triển kinh tế xã hội. Tuy nhiên, khi áp dụng chính sách ưu đãi thuế về mặt thuế suất hay miễn giảm thuế thu nhập doanh nghiệp nhằm thu hút đầu tư nước ngoài thì cũng đồng nghĩa với việc không tạo ra công bằng giữa các doanh nghiệp cũng như ưu đãi thuế không hiệu quả và mất quyền đánh thuế của Việt Nam so với các nước. Một ý kiến từ CBT4 cho biết “*Ở Đức, thuế thu nhập doanh nghiệp là loại thuế hỗn hợp bao gồm thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thương mại, thuế tài sản (đều được đưa vào doanh thu chịu thuế) cho nên khi cộng vào tất cả là gần 30%...*” hay “*ở Hàn Quốc thì áp dụng thuế suất cao hơn Việt Nam nhiều, trong khi đó ở Việt Nam còn được ưu đãi nữa nên phần thu về từ thuế này lại càng thấp hơn*”. Bên cạnh đó, việc quản lý thuế đối với các doanh nghiệp FDI hiện tại không theo phân tầng (quy mô doanh nghiệp) mà dựa vào nguồn gốc xuất xứ của công ty mẹ nên việc kiểm soát thất thu thuế từ các doanh nghiệp FDI cũng khá khó

khăn. Một CBT1 chia sẻ rằng: *“FDI bây giờ không phân tầng mà theo xuất xứ, nghĩa là doanh nghiệp FDI từ Mỹ thì khác doanh nghiệp từ EU, Nhật Bản, Trung Quốc. Các nước Châu Á trừ Nhật Bản và Hàn Quốc thì sử dụng nhiều cách thức để trốn thuế, còn EU và Mỹ thì họ lại tinh vi hơn, chủ yếu là chuyển giá.”* Ngoài ra, chính sách ưu đãi thuế hiện nay cũng tồn tại những bất cập trên thực tế như ưu đãi của Chính phủ về sản phẩm công nghệ nhưng chưa có quy định rõ ràng và chi tiết về sản phẩm mới để tính thuế do vậy nhiều doanh nghiệp đã dựa vào sự ưu đãi này để tìm cách lách thuế. Một chia sẻ từ CBT3: *“trên thực tế một doanh nghiệp năm nay làm cái vỏ (sản phẩm), sang năm chẳng có cái gì hơn cả chỉ cải tiến một ít lại nói đây là một mã sản phẩm mới và tính là sản phẩm công nghệ”*.

Vai trò của đại lý thuế đối với cơ quan thuế còn yếu

Ở Việt Nam, các đại lý thuế tồn tại với tư cách là tư vấn thuế và làm thủ tục về thuế nhằm hỗ trợ doanh nghiệp, người nộp thuế trong việc kê khai và thực hiện nghĩa vụ thuế đối với Nhà nước. Do đó, đại lý thuế là đơn vị trung gian giữa cơ quan thuế và người nộp thuế và được xem như là cánh tay nối dài của cơ quan thuế để giúp người nộp thuế thực hiện nghĩa vụ thuế theo đúng quy định pháp luật. Tuy nhiên, hiện tại phần lớn đại lý thuế của Việt Nam chưa đáp ứng được tiêu chuẩn lựa chọn để được đại diện cho các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam với tư cách là tư vấn thuế và làm thủ tục về thuế. Do vậy phần lớn các doanh nghiệp FDI đều thuê các đơn vị tư vấn thuế là những đơn vị lớn (Big4) và lẽ đương nhiên, các đơn vị tư vấn này khi đại diện cho các doanh nghiệp thuê thì họ sẽ bảo vệ cho thân chủ của mình một cách thuận lợi nhất khi kinh doanh ở Việt Nam. Điều này cũng sẽ là hạn chế cho phía cơ quan thuế trong việc sử dụng mạng lưới giám sát và quản lý thuế đối với các doanh nghiệp này. Ý kiến của CBT2 đã chia sẻ: *“Doanh nghiệp Big4 kiểm toán tại nước ngoài muốn tư vấn thuế phải là đại lý thuế và đảm bảo đáp ứng điều kiện hành nghề mới thực hiện tư vấn thuế và làm đại lý thuế ở Việt Nam”*. Thực tế, Việt Nam chưa có ràng buộc về điều kiện này nên các doanh nghiệp Big4 kiểm toán phần lớn họ đóng vai trò trong việc bảo vệ thân chủ hơn là hỗ trợ cho cơ quan thuế. Đây chính là lỗ hổng lớn trong chính sách quản lý thuế của Việt Nam khi ban hành chính sách về tư vấn thuế của đại lý thuế đã không đưa vào điều kiện hành nghề nên các doanh nghiệp kế toán kiểm toán hầu như không đảm bảo các quy định bắt buộc hành nghề về thuế, không phải là cánh tay nối dài của cơ quan thuế trong việc tuân thủ thuế mà các doanh nghiệp kế toán kiểm toán thực hiện theo dịch vụ khách hàng bảo vệ thân chủ của mình hơn là giữ cân cân pháp lý giữa doanh nghiệp và cơ quan thuế.

Hạn chế nhất định về đội ngũ cán bộ quản lý thuế và sự phối hợp giữa các ngành có liên quan chưa chặt chẽ là một trong những trở ngại của việc chống thất thu thuế doanh nghiệp FDI

Nguồn nhân lực và đào tạo nguồn nhân lực là yêu cầu quan trọng trong quá trình cải cách hiện đại hóa của ngành thuế phù hợp với thông lệ quốc tế. Với mô hình quản lý thuế theo chức năng trong thời gian qua đã phát huy hiệu quả chuyên nghiệp của ngành thuế. Tuy nhiên vẫn còn nhiều vấn đề về nguồn nhân lực cần xây dựng phù hợp đặc biệt trong quản lý thuế đối với doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài. Bên cạnh đó, năng lực của cán bộ thuế cần phải đủ kiến thức chuyên ngành về thuế cũng như các lĩnh vực khác. Thực tế cho thấy, trong quản lý thuế đối với các doanh nghiệp FDI, đã có nhiều trường hợp cán bộ thuế còn khá lúng túng khi xử lý những doanh nghiệp sai phạm bởi sự bất đồng về ngôn ngữ, sự giới hạn hiểu biết về chuyên ngành hay lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp FDI mà họ đang quản lý hay những thủ thuật tinh vi của những doanh nghiệp FDI trong cách thức tránh thuế. Những khó khăn này được một người tham gia phỏng vấn nhóm là CBT5 chia sẻ *“khi có tranh chấp giữa cơ quan thuế và doanh nghiệp FDI mà các doanh nghiệp này chưa nghĩ ra lý do phù hợp để giải quyết là họ xin trì hoãn thời gian”* và *“họ thường dựa vào vai trò của các Hiệp hội, Đại sứ quán hay lãnh sự quán để lên tiếng bảo vệ cho họ ngay lập tức khi có những tranh chấp xảy ra mặc dù phía cơ quan thuế chưa có những động thái hay quyết định cụ thể gì liên quan”*.

Ngoài ra, một CBT7 cho biết *“giấy tờ sổ sách của người ta cũng minh bạch rõ ràng hơn doanh nghiệp Việt Nam thật nhưng mà để gọi là để cung cấp cho cơ quan thuế thôi, nhưng khi mình kiểm tra thì khó phát hiện ra lắm, vì hồ sơ mà họ sắp xếp (kể cả hợp đồng và các thứ giấy tờ khác) rất bài bản nên không dễ tìm ra sơ hở để mình đấu tranh với người ta được”* và *“một số cán bộ thuế thì không có khả năng và năng lực về chuyên ngành, có những vấn đề mình không biết thì chỉ có phối hợp với bộ ngành có liên quan, rồi trong quá trình phối hợp cũng dẫn đến mâu thuẫn giữa các bộ với nhau”*. Theo CBT6 cho biết *“trình độ đào tạo ngoại ngữ của cán bộ thuế chưa cao nên khi mà làm việc với FDI bất đồng ngôn ngữ, có phiên dịch chưa chắc người ta đã hiểu được, không hiểu được ý mà mình muốn nói”*. Thêm vào đó, một CBT8 cho biết *“trong quá trình thanh tra kiểm tra mình có thấy những thủ tục lách thuế của doanh nghiệp FDI, mình thì tìm cách bắt lỗi người ta, còn người ta thì tìm cách tránh”*.

4.2 Một số yếu tố ảnh hưởng đến thất thu thuế TNDN: Kết quả từ phỏng vấn các doanh nghiệp FDI

Doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài áp dụng mô hình hệ sinh thái tập đoàn

Doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài hình thành nhiều công ty con theo mô hình hệ sinh thái với nhiều ngành nghề bổ trợ lẫn nhau. Các công ty này mua bán hàng hóa qua lại lẫn nhau nhằm đảm bảo công tác điều hành của tập đoàn được xuyên suốt, đặc biệt giá mua vào và bán ra chịu sự kiểm soát về giá của tập đoàn. Giữa các công ty trong tập đoàn có mối quan hệ giao dịch liên kết khi thực hiện các giao dịch mua vào bán ra của mình. Một chia sẻ từ FDI5 cho biết *“công ty thường mua hàng của các công ty trong hệ thống tập đoàn để giảm chi phí và đảm bảo hóa đơn hợp pháp tránh rủi ro khi mua bên ngoài”*. Tuy nhiên, bên cạnh lợi ích về chi phí hợp lý thì người tham gia phỏng vấn này (FDI5) lại cho biết *“giá cả hàng hóa mua vào thường ấn định bởi tập đoàn và công ty mẹ, doanh nghiệp không quyết định và doanh nghiệp thực hiện báo cáo giao dịch liên kết theo quy định”*. Một FDI10 chia sẻ: *“một số giao dịch mua nguyên vật liệu đặc thù không thể mua bên ngoài được nên phải mua của doanh nghiệp giao dịch liên kết theo chỉ định”*. Bên cạnh đó, FDI8 cho rằng *“việc mua hàng hóa của doanh nghiệp vệ tinh trong hệ sinh thái mặc dù không chủ động về giá tuy nhiên thuận lợi trong việc chủ động nguồn hàng hóa đảm bảo hoạt động sản xuất của doanh nghiệp”*. Với hình thức hoạt động theo mô hình tập đoàn, hầu hết các FDI đều phải mua vào nguyên liệu hoặc bán ra sản phẩm từ những thành viên còn lại (ở các quốc gia khác hay ở Việt Nam) trong tập đoàn, và thường như vậy hạch toán chi phí mua nguyên vật liệu được kiểm soát bởi tập đoàn và không theo giá thị trường nên việc kiểm soát chi phí để làm căn cứ tính thu nhập chịu thuế chính xác của doanh nghiệp FDI là khó khăn cho cơ quan thuế. Một CBT3 chia sẻ *“việc mua hàng hóa nguyên vật liệu thường chuyển giao trong hệ sinh thái của tập đoàn không mua ngoài tập đoàn nên FDI phía Việt Nam thực hiện theo chỉ đạo của tập đoàn, không thực hiện đối chiếu với giá thị trường”* và CBT5 cho rằng *“một số nguyên vật liệu chính trong sản xuất do bên tập đoàn điều phối và chuyển về cho doanh nghiệp, doanh nghiệp báo cáo về vấn đề tài chính cho tập đoàn theo quý/năm để làm báo cáo thống nhất của tập đoàn cũng như điều chỉnh nếu có”*.

Khác biệt giữa các doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài trong lĩnh vực sản xuất và lĩnh vực dịch vụ

Doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam với nhiều ngành nghề khác nhau. Đối với doanh nghiệp trong lĩnh vực sản xuất, phần lớn nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng chủ yếu trong chi phí của doanh nghiệp, trong khi đó đối với loại hình doanh nghiệp dịch vụ như gia công, vui chơi giải trí thì phần lớn chi phí nhân công là chủ yếu. Điều này cho thấy trong hạch

toán chi phí làm căn cứ tính thuế TNDN. Những doanh nghiệp FDI ở lĩnh vực sản xuất sẽ có nhiều cơ sở để tránh thuế hơn thông qua chi phí nguyên vật liệu mua từ tập đoàn dưới hình thức chuyển giá.

Trong lĩnh vực sản xuất, chia sẻ từ FDI10 cho biết “*chi phí nguyên vật liệu chiếm từ 50-60%*”, hay FDI8 trao đổi rằng “*chi phí nguyên vật liệu chiếm từ 45 đến 50%*”. Trong lúc đó, đối với doanh nghiệp trong lĩnh vực dịch vụ (gia công các sản phẩm từ cao su), FDI7 chia sẻ “*chi phí chủ yếu của doanh nghiệp là chi phí nhân công, các nguyên vật liệu đều do bên mua cung cấp theo tiêu chuẩn thiết kế của khách hàng*”. FDI4 cho biết “*chi phí chủ yếu là nhân công, các chi phí nguyên vật liệu khác hầu như không đáng kể và đều được mua trong nước không liên quan đến giao dịch liên kết*”. Chia sẻ này cũng khá thống nhất với chia sẻ của một FDI12 là “*đơn vị kinh doanh trong lĩnh vực casino nên chủ yếu chi phí là nhân công không có các chi phí nguyên vật liệu lớn và các chi phí khác không đáng kể.*”

Doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài thuê dịch vụ tư vấn thuế chuyên nghiệp

Doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam được phân loại theo các loại hình doanh nghiệp lớn, doanh nghiệp nhỏ và vừa và siêu nhỏ. Phần lớn các doanh nghiệp lớn và vừa có thể mạnh tập đoàn thường có bộ phận tư vấn về thuế riêng từ các doanh nghiệp Big4 kiểm toán tại Việt Nam (như KPMG Việt Nam, E&Y Việt Nam, PWC Việt Nam và Deloitte Việt Nam) và các doanh nghiệp nhỏ cũng không là ngoại lệ. Họ thuê Big4 kiểm toán làm tư vấn thuế xuyên suốt các hoạt động sản xuất kinh doanh tại Việt Nam, hầu như không có doanh nghiệp nào sử dụng đại lý thuế Việt Nam và một số doanh nghiệp Big4 vẫn chưa phải là đại lý thuế hoặc chưa tư vấn thuế với vai trò đại lý thuế. Trong lúc đó, theo quy định của pháp luật Việt Nam [35, 36], hoạt động tư vấn thuế phải được đại lý thuế cung cấp và đăng ký dịch vụ với cơ quan thuế, tuy nhiên nhiều doanh nghiệp kế toán kiểm toán vẫn cung cấp dịch vụ này mà không phải là đại lý thuế và không đăng ký với cơ quan thuế [37, 38]. FDI5 cho biết “*hàng năm tập đoàn thuê công ty kiểm toán KPMG để tư vấn về vấn đề thuế, KPMG đưa ra những cảnh báo về thuế chung cho toàn bộ tập đoàn để các đơn vị có trụ sở trên toàn Việt Nam thực hiện đúng quy định*”. Chia sẻ từ FDI3 “*tập đoàn thường sử dụng dịch vụ kiểm toán của đơn vị KPMG nên cũng yêu cầu doanh nghiệp tại Việt Nam sử dụng dịch vụ của KPMG*”. FDI11 thì cho rằng “*mặc dù tập đoàn không chỉ định thuê dịch vụ tư vấn của doanh nghiệp Big4 kiểm toán nào, tuy nhiên công ty cũng chủ động thuê dịch vụ tư vấn thuế theo doanh nghiệp Big4 kiểm toán của tập đoàn để thuận lợi cho công tác quản trị doanh nghiệp*”. Bên cạnh đó, FDI4 và FDI11 cùng có chung ý kiến “*doanh nghiệp thuộc loại hình doanh nghiệp nhỏ và vừa nên để tiết kiệm chi phí doanh nghiệp chủ động thuê doanh nghiệp kế toán kiểm toán của Việt Nam nhằm tư vấn thuế*”. Khi thảo luận về tiêu chuẩn ngành nghề kinh doanh có điều kiện tư vấn thuế và thủ tục về thuế

của đại lý thuế để lựa chọn đơn vị tư vấn thuế cho FDI tại Việt Nam, hầu hết các doanh nghiệp FDI tham gia phỏng vấn đều cho rằng “*chúng tôi thuê đội ngũ kiểm toán Big4 theo tập đoàn và mục đích thuê là để rà soát về kế toán và thuế chứ chúng tôi chưa quan tâm đến tính pháp lý của ngành nghề kinh doanh có điều kiện về thuế khi lựa chọn doanh nghiệp tư vấn thuế là đại lý thuế*”.

5 Kết luận và các hàm ý chính sách

Có thể thấy, thuế TNDN từ các doanh nghiệp FDI chiếm một vai trò quan trọng trong nguồn thu thuế của Nhà nước và có một ý nghĩa lớn trong việc duy trì nguồn ngân sách cho một quốc gia. Hiện tượng thất thu thuế nói chung và sắc thuế TNDN từ các doanh nghiệp FDI là một vấn đề rất đáng quan tâm không chỉ ở phạm vi Việt Nam mà còn là vấn đề của nhiều quốc gia khác nhau trên thế giới. Chính vì vậy, chống thất thu thuế TNDN là một trong những vấn đề ưu tiên hàng đầu mà cơ quan thuế các cấp cần quan tâm và chung tay để đẩy lùi hiện tượng này, góp phần vào việc xây dựng một nguồn ngân sách quốc gia lành mạnh và bền vững. Với ý nghĩa đó, nghiên cứu này đã dựa vào kết quả khám phá được trình bày và thảo luận ở trên để đề xuất một số hàm ý liên quan cho cơ quan thuế trong việc tăng cường các biện pháp chống thất thu đối với sắc thuế này.

Thứ nhất, đặc điểm của doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài áp dụng mô hình hệ sinh thái tập đoàn gồm nhiều công ty vệ tinh thực hiện mua bán qua lại lẫn nhau với sự kiểm soát của công ty mẹ là mô hình phức tạp. Do vậy cơ quan thuế cần có chính sách và quy trình quản lý thuế tốt hơn để tránh tình trạng trốn thuế, chuyển giá. Việc quản lý thuế đối với loại hình doanh nghiệp này cần có sự phối hợp với các cơ quan ban ngành có liên quan ngay từ khi bắt đầu dự án cho đến khi dự án đi vào hoạt động. Cơ quan thuế và các cơ quan chức năng cần phối kết hợp thu thập thông tin và cung cấp thông tin lẫn nhau để đảm bảo công tác quản lý thuế tối ưu hóa số thuế phải nộp của loại hình doanh nghiệp này. Bên cạnh đó, chính sách thuế và hệ thống thuế đối với loại hình doanh nghiệp này cần hoàn thiện để đảm bảo thu đủ số thuế phải thu theo quyền đánh thuế của Việt Nam đồng thời phân tích rủi ro, cảnh báo sớm để có giải pháp phù hợp trong quản lý thuế. Cơ quan thuế cần tham mưu rà soát lại chính sách thuế, đặc biệt cần có nghiên cứu kinh nghiệm quản lý thuế quốc tế về việc doanh nghiệp FDI khai lỗ liên tục nhưng vẫn mở rộng sản xuất kinh doanh để ban hành chính sách thuế hợp lý và chặt chẽ hơn nhằm tăng cường giám sát và kiểm soát được tình hình thực hiện nghĩa vụ thuế của các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam. Cần triển khai đặt hàng nghiên cứu về định mức lãi đối với các ngành nghề sản xuất kinh doanh liên quan đến thuế TNDN để doanh nghiệp FDI thực hiện tự kê khai/tự điều

chính mức độ tương ứng. Bên cạnh đó cần bổ sung vào Luật quản lý thuế căn cứ vào nguồn thông tin bên thứ ba (mô hình tập đoàn và các công ty con ở những quốc gia khác nhau) nhằm phục vụ công tác quản lý thuế.

Thứ hai, sự khác biệt giữa các doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài trong lĩnh vực sản xuất và lĩnh vực dịch vụ về vấn đề chi phí chủ yếu trong doanh nghiệp là vấn đề cơ quan thuế cần lưu tâm để có chính sách và quy trình quản lý thuế phù hợp. Đối với doanh nghiệp đầu tư trực tiếp nước ngoài trong lĩnh vực sản xuất có chi phí nguyên vật liệu lớn thì trong công tác phân tích rủi ro cần chú trọng đến chuyển giá, giao dịch liên kết. Trong lúc đó, đối với doanh nghiệp trong lĩnh vực dịch vụ, cơ quan thuế cần tập trung quản lý thuế liên quan đến tính hợp lý của các chi phí nhằm giảm chi phí quản lý thuế của cơ quan thuế.

Thứ ba, cơ quan thuế cần tham mưu ban hành chính sách thuế và quản lý thuế cũng như quy trình đảm bảo các doanh nghiệp tư vấn thuế và làm thủ tục về thuế phải đảm bảo điều kiện của đại lý thuế để công tác tư vấn thuế đúng quy định pháp luật về thuế. Đồng thời, cơ quan thuế cần tạo điều kiện cho doanh nghiệp đại lý thuế Việt Nam phát triển với nhiều điều kiện thông thoáng hơn trong tư vấn thuế để đảm bảo công bằng giữa doanh nghiệp đại lý thuế, doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trong nước và quốc tế khi tham gia vào thị trường liên quan đến chính sách pháp luật thuế tại Việt Nam. Cần đưa hoạt động tư vấn thuế trở thành danh mục kinh doanh có điều kiện và được cung cấp dịch vụ tư vấn thuế đối với tổ chức có đủ điều kiện hành nghề về thuế là đại lý thuế. Điều này đảm bảo hoạt động tư vấn thuế của doanh nghiệp kiểm toán kế toán bao gồm Big4 được quản lý chặt chẽ, việc tư vấn thuế đúng quy định pháp luật thuế và là cánh tay nối dài giữa doanh nghiệp FDI và cơ quan thuế. Bên cạnh đó, cần nghiên cứu quy định về tư vấn thuế và đại lý thuế quốc tế để đảm bảo tính tương đồng trong công tác quản lý thuế của doanh nghiệp FDI và tập đoàn của doanh nghiệp FDI.

Tóm lại, kết quả khám phá của nghiên cứu này đã cho thấy một bức tranh khái quát về quản lý thuế TNDN đối với các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam và một số yếu tố có khả năng là tác nhân thất thu thuế TNDN ở nhóm doanh nghiệp này. Bên cạnh những kết quả đó, một số giới hạn của nghiên cứu cũng được nhận ra. Nghiên cứu được thực hiện đối với doanh nghiệp FDI ở một số tỉnh/thành phố ở Việt Nam theo phương pháp định tính, nên kết quả nghiên cứu chỉ dừng lại ở việc khám phá ban đầu. Bên cạnh đó, việc tiếp cận các doanh nghiệp FDI có những hạn chế nhất định do khoảng cách địa lý, sự sắp xếp thời gian phỏng vấn và sự sẵn lòng tham gia nên số lượng các doanh nghiệp tham gia chưa có tính đồng đều giữa các vùng miền. Để có được những kết luận sâu hơn và cơ sở đề xuất các giải pháp thiết thực nhằm hạn chế việc thất thu thuế TNDN

đối với các doanh nghiệp FDI ở Việt Nam, một nghiên cứu định lượng nên được triển khai với cỡ mẫu lớn và mở rộng hơn ở nhiều địa bàn nghiên cứu tại Việt Nam để kiểm định lại các kết quả khám phá đưa ra là hết sức cần thiết. Bên cạnh đó, việc nghiên cứu những hiện tượng thất thu thuế trên các nhóm doanh nghiệp FDI khác nhau theo ngành nghề, quy mô doanh nghiệp hay những nghiên cứu liên quan đến nâng cao chất lượng đội ngũ cán bộ thuế cũng được xem là ưu tiên để góp phần tìm ra được những giải pháp tối ưu trong công tác chống thất thu Thuế TNDN đối với các doanh nghiệp FDI tại Việt Nam./.

Tài liệu tham khảo

1. Dương Thị Tuyết Nhung, Đào Thị Tuyết (2020), Chính sách thuế đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam qua các thời kỳ, *Tạp Chí Công Thương*, 29–30(12/2020), 1–8.
2. Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR) (2020), *Trốn thuế và tránh thuế ở Việt Nam - Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp*, Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR), Viện Nghiên cứu Kinh tế và Chính sách (VEPR).
3. Bộ Tài Chính (2022), Báo cáo kết quả tổng hợp, phân tích BCTC năm 2021 của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Chính, B. T., Ed. Bộ Tài Chính: Bộ Tài Chính.
4. Purwanto, T. A., Safitri, M. (2018), Analysis of company tax compliance related to foreign investment: Case study in Indonesia, *KnE Social Sciences*, 1020–1031.
5. Karpowicz, A., Majewska, E. (2018), Corporate income tax revenue determinants: How important is the tax rate?, *Economic and Social Development: Book of Proceedings*, 361–369.
6. Yoo, J. S., Lee, Y. J. (2019), National culture and tax avoidance of multinational corporations, *Sustainability*, 11(24), 6946.
7. Adegbite, T. A., Bojuwon, M. (2019), Corporate tax avoidance practices: an empirical evidence from nigerian firms, *Studia Universitatis Babeş-Bolyai*, 64(3), 39–53.
8. Văn Gia, Chống thất thu thuế tại doanh nghiệp FDI: Vẫn còn khó khăn, Availabe online: (accessed on 1/12/2022).
9. Robinson, Z., De Beer, J. (2021), Revisiting corporate income tax determinants in Southern Africa, *Development Southern Africa*, 38(4), 564–579.
10. Aronmwan, E. J., Okaiwele, I. M. (2020), Measuring tax avoidance using effective tax rate: Concepts and implications, *The Journal of Accounting and Management*, 10(1).

11. Wang, F., Xu, S., Sun, J., Cullinan, C. P. (2019), Corporate tax avoidance: A literature review and research agenda, *Journal of Economic Surveys*.
12. Perret, S., Brys, B. Taxation and investment in colombia. Availabe online: <http://dx.doi.org/10.1787/5js1pz3d0j8r-en> (accessed on 1 May).
13. Mahdi, S., Sharbanoo, K., Hossein, T. (2019), Tax avoidance and corporate risk: Evidence from a market facing economic sanction country, *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(4), 45–52.
14. Kusbandiyah, A., Norwani, N. M., Jusoh, M. A. (2020), Aggressive tax avoidance determinant factors of cg rankings 100 public companies by indonesian institute for corporate directorship, *Advances in Business Research International Journal*, 6(1), 35–40.
15. Nguyễn Văn Thuận, Nguyễn Thị Kim Chi, Trần Xuân Hằng, Nguyễn Minh Hằng (2021), Tác động của chính sách thuế đến đầu tư trực tiếp nước ngoài tại các quốc gia ASEAN, *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính-Marketing*, 61(Tháng 2/2021), 31–47.
16. Trần Ngọc Linh (2022), Cơ sở lý luận về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, *Tạp chí Tài chính Doanh nghiệp*, (Tháng 4/2022), 1–10.
17. Nguyễn Minh Hà, Bùi Quan Trọng (2013), Chuyển giá và thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp FDI tại TP. HCM, *Tạp chí phát triển kinh tế*, 267(Tháng 1/2013), 54–64.
18. Nhật Minh, Nền kinh tế càng mở, tình trạng ‘né’ thuế càng dễ xuất hiện. Availabe online: (accessed on 16/7).
19. Bộ Tài Chính, Doanh nghiệp FDI ưu đãi nhiều, đóng góp ít. Availabe online: https://mof.gov.vn/webcenter/portal/btcvn/pages_r/1/tin-bo-tai-chinh?dDocName=MOFUCM147956 (accessed on 16/6/2023).
20. Dewi, R. R., Gunawan, I. D. (2019), The implications of CSR and GCG on tax avoidance, *Jurnal Akuntansi*, 23(2(May/2019)), 195–212.
21. Laudage, S. (2020), *Corporate tax revenue and foreign direct investment: Potential trade-offs and how to address them*, Discussion Paper.
22. Nguyễn Thị Việt Nga (2019), Bàn về chính sách ưu đãi đầu tư của Việt Nam đối với doanh nghiệp FDI, *Tạp chí Tài chính*, 10/2019.
23. Hàn Tín, Chống cạnh tranh về thuế thu nhập doanh nghiệp trong ASEAN để thu hút FDI. Availabe online: <https://baodautu.vn/chong-can-tranh-ve-thue-thu-nhap-doanh-nghiep-trong-asean-de-thu-hut-fdi-d146188.html> (accessed on 16/8/2022).

24. OECD, *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, Available online: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (accessed on).
25. Toàn, B. N. (2017), Các yếu tố ảnh hưởng đến hành vi tuân thủ thuế thu nhập của doanh nghiệp - Nghiên cứu thực nghiệm trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh, *Hue University Journal of Science: Economics and Development*, 126(5A), 77–88.
26. Hoàng, N. B. (2017), Các nhân tố ảnh hưởng đến tính tuân thủ thuế của người nộp thuế thu nhập cá nhân: Nghiên cứu trường hợp chi cục thuế quận 11, Tp. HCM, *Tạp chí Khoa học Đại học Văn Hiến*, 5(4), 13–25.
27. Lê Xuân Trường, Nguyễn Đình Chiến (2013), Nhận diện các hành vi gian lận thuế, *Tạp chí Tài chính*, 9(2013).
28. Tô Văn Tuấn (2020), Giải pháp chống thất thu thuế thu nhập doanh nghiệp trên địa bàn thành phố Hải Phòng, Học viện Tài chính, Học viện Tài chính.
29. Asiri, M., Al-Hadi, A., Taylor, G., Duong, L. (2020), Is corporate tax avoidance associated with investment efficiency?, *The North American Journal of Economics and Finance*, <https://doi.org/10.1016/j.najef.2020.101143>, 101143.
30. Dương Văn An (2016), Chuyển giá trong DN có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI)- kinh nghiệm quốc tế và bài học cho Việt Nam Viện Hàn lâm Khoa học xã hội Việt Nam, Học viện Khoa học xã hội.
31. Bộ Tài chính (2011), *Tài liệu tham khảo kinh nghiệm quốc tế về quản lý thuế*.
32. Lincoln, Y., Guba, E. (1985), *Naturalistic Inquiry* London Sage Publications.
33. Vaismoradi, M., Turunen, H., Bondas, T. (2013), Content analysis and thematic analysis: Implications for conducting a qualitative descriptive study, *Nursing & health sciences*, 15(3), 398–405.
34. Braun, V., Clarke, V., (2006), Using thematic analysis in psychology, *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77–101.
35. Quốc Hội (2019), Luật số: 38/2019/QH14 Luật Quản Lý Thuế.
36. Bộ Tài Chính (2021), *Thông tư số 10/2021/TT-BTC hướng dẫn quản lý hành nghề dịch vụ làm thủ tục về thuế*.
37. Phạm Nguyệt Thảo (2022), Một số vấn đề pháp lý về hoạt động đại lý thuế, *Tạp chí Công Thương*, 13(Tháng 6/2022).

38. Hà Linh (2021), Đại lý thuế cần xây dựng thương hiệu và đạo đức hành nghề, *Tạp chí Tài chính Doanh nghiệp*, (Tháng 7/2021).