

**TÒA ÁN NHÂN DÂN
TỈNH KHÁNH HÒA**

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

Bản án số: **33/2019/HC-ST**

Ngày: 29/11/2019

V/v: *“Khiếu kiện quyết định hành chính trong lĩnh vực quản lý thuế về kết luận thanh tra thuế; ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập doanh nghiệp; xử lý vi phạm về thuế và giải quyết khiếu nại về thuế”*

**NHÂN DANH
NƯỚC CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
TÒA ÁN NHÂN DÂN TỈNH KHÁNH HÒA**

Thành phần Hội đồng xét xử sơ thẩm gồm có:

Thẩm phán - Chủ tọa phiên tòa: Ông Phạm Đình Thanh

Các Hội thẩm nhân dân: Bà Văn Thị Lệ Văn

Ông Trần Văn Lý

- ***Thư ký phiên tòa:*** Bà Lê Như Trung Hậu - Thư ký Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa.

- ***Đại diện Viện kiểm sát nhân dân tỉnh Khánh Hòa tham gia phiên tòa:*** Ông Nguyễn Đình Nhật - Kiểm sát viên.

Vào các ngày 27 và 29 tháng 11 năm 2019, tại trụ sở Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa, xét xử sơ thẩm công khai vụ án thụ lý 46/2018/TLST-HC ngày 23/08/2018, về việc: *“Khiếu kiện quyết định hành chính trong lĩnh vực quản lý thuế về kết luận thanh tra thuế; ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập doanh nghiệp; xử lý vi phạm về thuế và giải quyết khiếu nại về thuế”*.

Theo Quyết định đưa vụ án ra xét xử số 18/2019/QĐXXST-HC ngày 06/06/2019, Quyết định hoãn phiên tòa số 15/2019/QĐST-HC ngày 25/06/2019, Quyết định hoãn phiên tòa số 24/2019/QĐST-HC ngày 23/07/2019, Quyết định tạm ngừng phiên tòa số 09/2019/QĐST-HC ngày 22/08/2019, Thông báo ngày xét xử số 06/2019/TB-HC ngày 11/11/2019, giữa các đương sự:

* ***Người khởi kiện:*** Công ty TNHH P

Địa chỉ: Đại lộ T1, xã Đ, huyện L, tỉnh Khánh Hòa.

Người đại diện theo pháp luật: Ông M Cengiz K; chức vụ: Tổng giám đốc

Người đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện:

Ông Trần Anh H, bà Võ Thị Ngọc H1, ông Phạm Sĩ Hải Q; địa chỉ: Tòa nhà M1, đường D, Quận A, Thành phố Hồ Chí Minh;

Ông Nguyễn Minh T2, chức vụ: Quản lý tài chính; địa chỉ: Thị trấn K2, huyện K1, tỉnh Khánh Hòa. Ông H, bà H1. (Có mặt)

* ***Người bị kiện:***

1/ Cục thuế tỉnh Khánh Hòa
Trụ sở: Đường 1 khu đô thị T3, xã H2, thành phố T, tỉnh Khánh Hòa.
Đại diện theo pháp luật Ông Lương Văn N;
Người đại diện theo ủy quyền: Ông Trần Minh C; (*Theo văn bản ủy quyền số 4852/UQ-CT ngày 23/09/2019*), (Có mặt)

2/ Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa - Ông Lương Văn N
Trụ sở: Đường 1 khu đô thị T3, xã H2, thành phố T, tỉnh Khánh Hòa.
Người đại diện theo ủy quyền: Ông Trần Minh C; (*Theo văn bản ủy quyền số 734/UQ-CT ngày 19/02/2019*), (Có mặt)
Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người bị kiện: Ông Nguyễn Văn T4 (Vắng mặt)
** Người có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan:*
Công ty L1,
Trụ sở: Vương quốc Anh.
Người đại diện theo pháp luật của Công ty L1 bà N1 Jane C1. (Vắng mặt)

NỘI DUNG VỤ ÁN:

Tại đơn khởi kiện, bản tự khai, biên bản hòa giải và tại phiên tòa, đại diện theo ủy quyền của người khởi kiện ông Trần Anh H, bà Võ Thị Ngọc H1, ông Phạm Sĩ Hải Q trình bày:

Công ty TNHH P, có trụ sở chính tại Đại lộ T1, xã Đ, huyện L, tỉnh Khánh Hòa được thành lập vào ngày 10 tháng 01 năm 2014 theo Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp số 0312618916 cấp bởi Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa. Công ty hoạt động trong lĩnh vực khách sạn, ăn uống tại tỉnh Khánh Hòa và thành phố P qua 4 đơn vị trực thuộc: Công ty TNHH P - Chi nhánh Khánh Hòa (CN Khánh Hòa) chính thức hoạt động từ tháng 4 năm 2014; Công ty TNHH P - Chi nhánh B chính thức hoạt động từ tháng 12 năm 2014; Công ty TNHH P - Chi nhánh B 2 (*đã giải thể*); Công ty TNHH P - Chi nhánh K3 (*đã giải thể*).

Từ cuối tháng 4 năm 2014, Công ty nhận khách lưu trú do Công ty L1 đưa tới.

Ngày 06 tháng 9 năm 2017 và ngày 19 tháng 9 năm 2017, Cục trưởng Cục Thuế Tỉnh Khánh Hòa (*Cục Thuế Khánh Hòa*) lần lượt ban hành quyết định số 1838/QĐ-CT và quyết định số 1901/QĐ-CT về việc thanh tra thuế tại Công ty và CN Khánh Hòa. Ngày 08 tháng 3 năm 2018, Cục trưởng Cục Thuế Khánh Hòa ban hành Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT (*“Kết luận Thanh tra”*), Quyết định số 359/QĐ-CT về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp (*“Quyết định 359”*), và Quyết định số 360/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế (*“Quyết định 360”*) cùng ký ngày 08 tháng 3 năm 2018. Theo đó, ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất kinh doanh từ năm 2014 đến năm 2016 theo *“phương pháp so sánh lợi nhuận”* đối với Công ty và CN Khánh Hòa như sau:

Năm 2014: 32,65%

Năm 2015: 18,52%

Năm 2016: 19,57%

Tổng số tiền thuế TNDN, tiền chậm nộp thuế TNDN và tiền phạt mà Công ty phải nộp phát sinh từ việc ấn định “*tỷ suất thu nhập thuần*” tại Quyết định 359 là 48.158.679.966đ.

Cơ sở ban hành Kết luận Thanh tra, Quyết định 359 và Quyết định 360 là do Cục Thuế Khánh Hòa xác định Công ty có quan hệ liên kết với L1 nhưng không cung cấp được các thông tin, dữ liệu và tài liệu để chứng minh việc kê khai, hạch toán giá trị thường đối với giao dịch liên kết này.

Không đồng ý với Kết luận Thanh tra, Quyết định 359 và Quyết định 360, Công ty nộp đơn khiếu nại lần đầu đối với các quyết định hành chính này. Ngày 13 tháng 7 năm 2018, Cục trưởng Cục Thuế Khánh Hòa ban hành Quyết định 1542/QĐ-CT ngày 13 tháng 7 năm 2018 giải quyết khiếu nại lần đầu của Công ty (“*Quyết định 1542*”). Theo đó, Cục trưởng Cục Thuế Khánh Hòa không công nhận toàn bộ nội dung đơn khiếu nại của Công ty.

Nay Công ty khởi kiện yêu cầu Tòa án:

Hủy một phần Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty. Cụ thể: khoản 3.1, khoản 3.2 Điều 2 tại Mục B “*Về việc chấp hành pháp luật thuế*”; điểm b Điều 2 tại Mục B “*chênh lệch thuế TNDN*”; đoạn 1 khoản 3.1, khoản 3.2 Điều 3 tại Mục B về “*Xác định vi phạm của đơn vị về chấp hành pháp luật thuế*” và Mục C về “*Các yêu cầu và kiến nghị*”.

Hủy toàn bộ Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập cá nhân (TNDN) trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp.

Hủy một phần Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty. Cụ thể: Mục A của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN tại Mục B của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN phần lý do tại Mục C của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN của Điều 2. Ngoài ra, những nội dung liên quan đến thuế GTGT, TNCN và nhà thầu nước ngoài tại (Mục C), Công ty TNHH P không yêu cầu.

Hủy toàn bộ Quyết định số 1542/QĐ-CT ngày 13 tháng 7 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc giải quyết khiếu nại lần đầu.

Với các lý do như sau:

Cơ quan thuế đã viện dẫn Thông tư 66/2010/TT-BTC ngày 22 tháng 4 năm 2010 (“*Thông tư 66/2010*”), một văn bản hết hiệu lực theo quy định tại Luật Ban hành Văn bản quy phạm pháp luật tại thời điểm phát sinh giao dịch giữa L1 và Công ty, để ấn định thuế đối với Công ty. Theo khoản 4 Điều 156 Luật Ban hành Văn bản Quy phạm pháp luật, Cơ quan Thuế phải áp dụng Nghị định 20/2017/NĐ-CP (“*Nghị định 20/2017*”) khi thanh tra thuế Công ty vào năm 2017.

Công ty và L1 không có “*quan hệ liên kết*” như quy kết của Cơ quan Thuế. Công ty cho rằng Cơ quan Thuế đã đánh đồng khái niệm “*tiêu thụ / mua trên 50% sản lượng*” dịch vụ với khái niệm “*kiểm soát trên 50% sản lượng*” dịch vụ của Công ty; do đó đã quy kết sai về việc có quan hệ liên kết giữa Công ty và L1.

“*Tỷ suất thu nhập thuần*” trước thuế TNDN do cơ quan thuế ấn định là quá cao, trái với điểm 1.3 khoản 1 Điều 4 Thông tư 66/2010 vì cơ quan thuế đã không loại trừ các khác biệt trọng yếu về điều kiện giao dịch giữa hai đối tượng được so sánh khi ấn định thuế. Cơ quan thuế cũng không đưa ra được số liệu cụ thể để chứng minh tính hợp lý và chính xác của các tỷ suất do mình ấn định.

Chi tiết như sau:

1.1 Cơ quan thuế đã áp dụng sai quy định pháp luật để ấn định thuế đối với Công ty.

Cơ quan thuế đã dựa vào Thông tư 66/2010, một văn bản hết hiệu lực tại thời điểm phát sinh giao dịch giữa L1 và Công ty hoặc không có giá trị áp dụng tại thời điểm ban hành kết luận thanh tra và các quyết định hành chính bị kiện nêu trên. Theo khoản 4 Điều 154 và khoản 4 Điều 156 Luật Ban hành Văn bản Quy phạm pháp luật, Cơ quan Thuế phải áp dụng Nghị định 20/2017/NĐ-CP khi thanh tra thuế Công ty vào khoảng cuối năm 2017.

Thông tư 66/2010 hướng dẫn Nghị định 124/2008/NĐ-CP và Nghị định 85/2007/NĐ-CP. Tuy nhiên, tại thời điểm phát sinh giao dịch giữa L1 và Công ty (*vào khoảng tháng 4 năm 2014*), cả Nghị định 124/2008/NĐ-CP và Nghị định 85/2007/NĐ-CP đã hết hiệu lực pháp luật và bị thay thế bởi Nghị định 218/2013/NĐ-CP và Nghị định 83/2013/NĐ-CP lần lượt vào ngày 15 tháng 2 năm 2014 và ngày 15 tháng 9 năm 2013. Như vậy, theo khoản 4 Điều 154 Luật Ban hành Văn bản quy phạm pháp luật, Thông tư 66/2010 cũng hết hiệu lực pháp luật.

Ngoài ra, tại thời điểm Cơ quan Thuế tiến hành thanh tra Công ty, Nghị định 20/2017/NĐ-CP là văn bản có hiệu lực pháp luật quy định về quản lý thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết thay thế Thông tư 66/2010. Theo Nghị định 20/2017/NĐ-CP, trường hợp “*một doanh nghiệp 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*” mà Cơ quan Thuế viện dẫn đã bị loại bỏ ra khỏi các trường hợp bị coi là có “*quan hệ liên kết*”. Do Nghị định 20/2017/NĐ-CP quy định “*trách nhiệm pháp lý nhẹ hơn*” trong việc xác định quan hệ liên kết giữa L1 và Công ty nên Cơ quan Thuế có nghĩa vụ phải áp dụng Nghị định 20/2017/NĐ-CP theo quy định tại khoản 4 Điều 156 Luật Ban hành Văn bản Quy phạm pháp luật.

1.2 Công ty và L1 không có quan hệ liên kết theo các quy định pháp luật liên quan.

Cơ quan thuế tại biên bản thanh tra ngày 22 tháng 2 năm 2018 xác định Công ty có “*quan hệ liên kết*” với L1 theo quy định tại điểm (1) khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010 với lý do L1 “*kiểm soát*” trên 50% công suất phòng của Công ty.

Tuy nhiên, Công ty cho rằng giữa L1 và Công ty không có “*quan hệ liên kết*” như cơ quan thuế xác định:

Cơ quan thuế không chỉ ra được L1 đã “*điều hành, kiểm soát, góp vốn, đầu tư*” vào Công ty như thế nào để tạo thành quan hệ liên kết theo quy định tại khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010. Trường hợp của Công ty không thỏa mãn điều kiện để tạo thành “*quan hệ liên kết*” theo quy định tại khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010, Điều 7.1 của Thông tư số 39/2015/TT-BTC ngày 25 tháng 3 năm 2015 của Bộ Tài chính và các chuẩn mực kế toán ban hành bởi Bộ Tài chính vì L1 không điều hành, không kiểm soát, không góp vốn, không đầu tư vào Công ty.

Việc L1 sử dụng trên 50% công suất phòng của Công ty không tạo thành quan hệ liên kết theo quy định tại khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010 và Điều 5 Nghị định 20/2017/ND-CP ngày 24 tháng 2 năm 2017 (Nghị định 20/2017). Cụ thể như sau:

(i) Công ty không thỏa mãn điều kiện để tạo thành “*quan hệ liên kết*” vì L1 không “*điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư*” vào Công ty.

Trong quá trình thanh tra, cơ quan thuế hoàn toàn không chỉ ra được L1 đã “*điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư*” vào Công ty như thế nào để bị coi là có quan hệ liên kết với Công ty theo quy định tại khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010. Trên thực tế, cơ quan thuế chỉ dựa vào yếu tố L1 sử dụng trên 50% số lượng phòng của Công ty để cho rằng giữa hai công ty có quan hệ liên kết. Trong khi đó, việc L1 sử dụng trên 50% công suất phòng của Công ty chỉ là kết quả của giao dịch thương mại giữa L1 và Công ty mà không phải xuất phát từ việc Công ty cam kết hay L1 chỉ đạo, yêu cầu Công ty phải cam kết như vậy. Trong các hợp đồng giữa L1 và Công ty không có bất kỳ điều khoản nào thể hiện việc Công ty cam kết hay L1 yêu cầu Công Ty phải đảm bảo cung cấp cho L1 trên 50% số lượng phòng của Công ty. Do đó, không thể tạo thành quan hệ liên kết theo quy định tại khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010.

Ngoài ra, trong trường hợp của Công ty, căn cứ giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp và các thông tin đăng ký doanh nghiệp của Công ty đã cung cấp cho quý Tòa án, có thể thấy rằng giữa Công ty và L1 không tồn tại quan hệ “*điều hành, góp vốn hoặc đầu tư*”. Về quan hệ “*kiểm soát*”, giữa Công ty và L1 cũng không tồn tại quan hệ kiểm soát vì những lý do sau:

Theo Điều 7.1 của Thông tư số 39/2015/TT-BTC ngày 25 tháng 3 năm 2015 của Bộ Tài chính quy định về trị giá hải quan đối với hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu (Thông tư 39/2015), một người có quyền kiểm soát người khác quy định tại các điểm d, đ, e khoản này là người có thể hạn chế được hay chỉ đạo được một cách trực tiếp hoặc gián tiếp đối với người kia. Về mặt bản chất, Thông tư 66/2010 và Thông tư 39/2015 được ban hành nhằm mục đích chống hoạt động chuyển giá tại Việt Nam, qua đó chống thất thu thuế của Nhà Nước và cùng được ban hành bởi Bộ Tài chính. Do đó, các khái niệm liên quan trong Thông tư 66/2010 và Thông tư 39/2015 cần được hiểu và giải thích giống nhau. Như vậy, khái niệm “*kiểm soát*” trong Thông tư 66/2010 phải được hiểu và giải thích tương tự khái niệm “*kiểm soát*” trong Thông tư 39/2015. Theo đó, trong lĩnh vực thuế, “*kiểm soát*” được hiểu là việc một bên có thể hạn chế được hay chỉ đạo được bên còn lại. Trong trường hợp của Công ty, không có bất kỳ chứng cứ nào chứng minh L1 có thể hạn chế được hay chỉ đạo được hoạt động của Công ty. Quan hệ giữa Công ty và L1 chỉ đơn thuần là quan hệ thương mại được

xác lập căn cứ trên các hợp đồng liên quan. Công ty hoàn toàn có quyền từ chối cung cấp dịch vụ cho L1 nếu nhận thấy việc cung cấp dịch vụ cho L1 không mang lại hiệu quả kinh tế hoặc gây thiệt hại cho Công ty.

Theo Chuẩn mực số 07 về các nguyên tắc và phương pháp kế toán các khoản đầu tư của nhà đầu tư vào công ty liên kết được ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính “*Quyết định 234*”, “*kiểm soát*” được định nghĩa là “*quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của doanh nghiệp nhằm thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động của doanh nghiệp đó*”. Nói cách khác, kiểm soát là khi một bên tham gia, chi phối chính sách tài chính và chi phối cả hoạt động của bên kia. Định nghĩa trên cũng phù hợp với hàng loạt các định nghĩa khác về “*kiểm soát*” được quy định tại các văn bản pháp luật về kế toán như Chuẩn mực kế toán số 08 được ban hành theo Quyết định 234, Chuẩn mực kế toán số 11 được ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005, Chuẩn mực kế toán số 25 được ban hành theo Quyết định 234, Chuẩn mực kế toán số 26 được ban hành theo Quyết định 234.

Như vậy, trong lĩnh vực kế toán, khái niệm “*kiểm soát*” được hiểu là việc một doanh nghiệp có quyền chi phối, quyết định, biểu quyết các chính sách tài chính và hoạt động kinh doanh của một doanh nghiệp khác. Như trình bày ở trên, trong trường hợp của Công ty, quan hệ giữa Công ty và L1 chỉ đơn thuần là quan hệ thương mại. Công ty bán gói phòng và ăn uống cho L1. L1 không tham gia, không ra quyết định liên quan đến hoạt động hay tài chính của Công ty. Hay nói cách khác, L1 không có và không thể có các quyền chi phối, quyền quyết định, áp đặt về chính sách giá cả, chính sách bán hàng, số lượng phòng phải bán cung cấp dịch vụ và chi phối chính sách tài chính của Công ty. Do đó, không có căn cứ để xác định L1 “*kiểm soát*” Công ty.

Từ các quy định và phân tích nêu trên, Công ty cho rằng không có cơ sở để xác định giữa Công ty và L1 có quan hệ liên kết vì giữa Công ty và L1 không tồn tại bất kỳ quan hệ điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư nào theo quy định tại khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010, Điều 7.1 của Thông tư số 39/2015/TT-BTC ngày 25 tháng 3 năm 2015 của Bộ Tài chính, và các chuẩn mực kế toán ban hành bởi Bộ Tài chính.

(ii) Việc L1 tiêu thụ trên 50% số lượng phòng của Công ty không tạo thành “*quan hệ liên kết*”.

Cơ quan thuế tại biên bản thanh tra ngày 22 tháng 2 năm 2018 xác định Công ty có “*quan hệ liên kết*” với L1 theo trường hợp nêu tại điểm (1) khoản 4 Điều 3 Thông tư 66/2010 vì L1 “*kiểm soát*” trên 50% công suất phòng của Công ty. Công ty cho rằng quan điểm nêu trên của Cơ quan thuế là không có căn cứ và không phù hợp với quy định pháp luật. Cụ thể như sau:

Theo quy định tại điểm (1) khoản 4 Điều 3 của Thông tư 66/2010 do Cơ quan thuế trích dẫn được hiểu theo hai cách như sau:

Cách hiểu thứ nhất: Từ khía cạnh pháp luật về thuế, cụ thể là Thông tư 39/2015, một công ty có thể hạn chế được hay chỉ đạo được một cách trực tiếp hoặc gián tiếp trên 50% sản phẩm tiêu thụ của công ty khác thì bị coi là có quan hệ liên kết.

Cách hiểu thứ hai: Từ khía cạnh kế toán, cụ thể là các chuẩn mực kế toán Việt Nam, một công ty điều hành, góp vốn hoặc đầu tư (*để có được vai trò đáng kể trong quyền biểu quyết và quyền quyết định*) vào công ty khác hoặc kiểm soát (*có thể hạn chế được hay chỉ đạo được một cách trực tiếp hoặc gián tiếp*) chính sách tài chính và hoạt động (*bao gồm cả chính sách bán hàng/tiêu thụ sản phẩm*) của công ty khác dẫn đến việc kiểm soát (*trực tiếp hoặc gián tiếp*) trên 50% sản phẩm của công ty khác thì bị coi là có quan hệ liên kết.

Để đạt được quyền kiểm soát theo hai cách hiểu trên đây, chỉ khi nào bên mua kiểm soát chính sách tài chính và hoạt động của bên bán, tức là bên mua kiểm soát bên bán.

Tuy nhiên, Cơ quan thuế cho rằng chỉ cần một bên tiêu thụ (*mua*) trên 50% số lượng phòng của Công ty thì bị coi là có quan hệ liên kết và không xem xét đến yếu tố kiểm soát trực tiếp hay gián tiếp bên bán. Cơ quan thuế cũng không chỉ ra yếu tố kiểm soát trong giao dịch mua bán giữa Công ty và L1 được L1 thực hiện như thế nào. Công ty cho rằng cách hiểu của Cơ quan Thuế là không đúng và không phù hợp thực tế.

Từ các quy định tại khoản 4 Điều 3 của Thông tư 66/2010, bao gồm cả điểm (1) khoản 4 Điều 3 mà Cơ quan thuế trích dẫn, L1 chỉ có quan hệ liên kết với Công ty khi thỏa mãn đầy đủ hai điều kiện sau đây: (a) L1 tham gia “*điều hành, góp vốn hoặc đầu tư*” hoặc “*kiểm soát*” đối với hoạt động của Công ty và (b) L1 chiếm trên 50% sản lượng sản phẩm tiêu thụ của Công ty (*tổng số phòng ngủ đã bán được trong năm*). Như trình bày ở trên, không có cơ sở để xác định L1 “*điều hành, góp vốn hoặc đầu tư*” vào Công ty và L1 cũng không “*kiểm soát*” Công ty. Do đó, điều kiện (a) về kiểm soát đã không thỏa mãn nên không có quan hệ liên kết trong trường hợp này.

Bên cạnh đó, như trình bày ở trên, theo khoản 4 Điều 156 Luật Ban hành Văn bản Quy phạm pháp luật, Cơ quan thuế phải áp dụng Nghị định 20/2017 trong trường hợp của Công ty. Theo đó, giả sử trong trường hợp có cơ sở chứng minh được rằng L1 “*kiểm soát trực tiếp hoặc gián tiếp trên 50% sản lượng*” phòng tiêu thụ của Công ty thì L1 và Công ty cũng không có quan hệ liên kết theo quy định tại Điều 5 Nghị định 20/2017.

1.3 “*Tỷ suất thu nhập thuần*” trước thuế TNDN do cơ quan thuế ấn định là quá cao và trái quy định tại điểm 1.3 khoản 1 Điều 4 Thông tư 66/2010 vì cơ quan thuế đã không loại trừ các khác biệt trọng yếu về điều kiện giao dịch giữa hai đối tượng được so sánh khi ấn định thuế.

Cơ quan thuế đã không cung cấp được bất kỳ thông tin, tài liệu nào để chứng minh cho các giá trị “*tỷ suất thu nhập thuần*” mà cơ quan này ấn định đối với Công ty. Khi so sánh các “*tỷ suất thu nhập thuần*” với báo cáo xác định giá thị trường được lập bởi Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn X (“X”) là một đơn vị độc lập có chuyên môn và kinh nghiệm trong lĩnh vực này thì các giá trị do Cơ quan thuế ấn định với Công ty cao hơn rất nhiều so với các giá trị do X xác định. Điều này cho thấy các giá trị “*tỷ suất thu nhập thuần*” do Cơ quan thuế ấn định là không có cơ sở.

Ngoài ra, theo quy định tại điểm 1.3 khoản 1 Điều 4 Thông tư 66/2010, khi phân tích so sánh nhằm xác định “*tỷ suất thu nhập thuần*”, Cục Thuế Khánh Hòa phải loại trừ các khác biệt trọng yếu về điều kiện giao dịch. Các khác biệt

này bao gồm khác biệt về (i) đặc tính sản phẩm, (ii) chức năng hoạt động của doanh nghiệp, (iii) điều kiện hợp đồng khi thực hiện giao dịch và (iv) điều kiện kinh tế khi diễn ra giao dịch được quy định tại điểm 2.1 khoản 2 Điều 4 Thông tư 66/2010. Công ty cho rằng, trong trường hợp của Công ty, ít nhất các khác biệt về (i) chức năng hoạt động và (ii) điều kiện kinh tế khi diễn ra giao dịch đã không được Cục Thuế Khánh Hòa xem xét loại trừ. Cụ thể như sau:

(i) Về chức năng hoạt động của doanh nghiệp

Thứ nhất, đặc thù hoạt động kinh doanh khách sạn của Công ty là đi thuê khách sạn của chủ đầu tư, tiến hành cải tạo, sửa chữa lại theo tiêu chuẩn Dessolet, tuyển dụng lao động và đào tạo nhân viên để tiến hành hoạt động kinh doanh. Toàn bộ chi phí Công ty thuê các khách sạn của bên thứ ba, chi phí Công ty đầu tư cải tạo, nâng cấp các khách sạn này, v.v... không được ghi nhận là tài sản cố định của Công ty theo nguyên tắc tài chính kế toán, mà phải phân bổ các chi phí này trong thời gian không quá 3 năm. Trong khi đó, các doanh nghiệp dùng làm căn cứ so sánh được hạch toán các chi phí của họ vào tài sản cố định và có thể phân bổ trong thời gian lên đến mấy chục năm. Trong trường hợp này, chi phí cao thì đương nhiên lợi nhuận của Công ty cũng sẽ không bằng các doanh nghiệp khác là đối tượng được so sánh.

Thứ hai, Công ty được thành lập và hoạt động với ngành nghề kinh doanh là cung cấp dịch vụ xếp chỗ khách sạn, dịch vụ cung cấp đồ ăn và đồ uống. Trong khi đó, các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn khác, ngoài hoạt động cung cấp dịch vụ lưu trú và ăn uống, còn thực hiện các chức năng hoạt động khác như dịch vụ vui chơi giải trí thể dục thể thao, kinh doanh du lịch lữ hành, tổ chức sự kiện, vận chuyển khách... Điều này sẽ dẫn đến kết quả lợi nhuận của các doanh nghiệp này cao hơn rất nhiều so với Công ty.

Do đó, các khác biệt trọng yếu nêu trên giữa Công ty và các doanh nghiệp được lựa chọn so sánh phải được loại trừ. Cục Thuế Khánh Hòa đã không điều chỉnh, loại trừ các khác biệt này khi so sánh.

(ii) Về điều kiện kinh tế

Theo quy định trích dẫn ở trên, điều kiện kinh tế khi diễn ra giao dịch bao gồm cả vị trí địa lý của thị trường tiêu thụ sản phẩm và các yếu tố kinh tế tác động đến kinh doanh.

Rõ ràng có sự khác biệt khi cơ quan thuế sử dụng các cơ sở lưu trú tại thành phố T và thành phố P để so sánh với các khách sạn của Công ty nằm ở các vị trí hẻo lánh hơn. Ngoài ra các yếu tố kinh tế cũng khác biệt giữa Công ty và các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn khác như sau:

Các khách sạn của Công ty mới đưa vào hoạt động từ giữa đến cuối năm 2014 nên không thể nào có sức cạnh tranh và doanh thu tốt như những khách sạn đã có lịch sử hoạt động lâu dài với lượng khách lưu trú ổn định. Trong khi đó, trong năm 2014, cơ quan thuế ấn định tỷ suất lợi nhuận 32.65% cho những khách sạn của Công ty mới chỉ hoạt động được 1 tháng hoặc 8 tháng (*Chi nhánh B bắt đầu hoạt động từ tháng 12 năm 2014, CN Khánh Hòa bắt đầu hoạt động từ cuối tháng 4 tháng 2014*).

Năm 2015 là năm thứ hai Công ty đi vào hoạt động. Tuy nhiên, lượng khách du lịch của Công ty chủ yếu đến từ thị trường Nga bị giảm mạnh do tình hình kinh tế, chính trị của Nga bị suy thoái và biến động xuất phát từ xung đột

giữa Nga với Mỹ và Liên minh Châu Âu (EU) liên quan đến cuộc khủng hoảng Ukraine. Các doanh nghiệp hoạt động lâu năm, ổn định và khách lưu trú đến từ các thị trường khác như Trung Quốc, Châu Âu, vv.. không gặp phải tình trạng tương tự như Công ty. Trên thực tế, do ảnh hưởng nói trên, Công ty đã phải đóng cửa Chi nhánh B 2 và Chi nhánh K3 từ tháng 4 năm 2015.

Các yếu tố trên rõ ràng không xảy ra với các doanh nghiệp đã đi vào hoạt động lâu năm và ổn định. Do đó, cần phải xem xét điều chỉnh loại trừ. Tuy nhiên, không có căn cứ tài liệu nào thể hiện Cục Thuế Khánh Hòa đã điều chỉnh loại trừ các khác biệt này khi tiến hành so sánh.

Để chứng minh “*tỷ suất thu nhập thuần*” do cơ quan thuế ấn định là quá cao, Công ty đã thuê Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn X xác định giá thị trường cho các giao dịch giữa Công ty và L1. Theo đó, công ty kiểm toán này đã sử dụng cùng phương pháp với cơ quan thuế và ban hành báo cáo số 1.020/18/TV-AC ngày 5 tháng 5 năm 2018 xác định: (i) năm 2014, Công ty mới đi vào hoạt động, doanh thu và tỷ lệ thuê phòng chưa cao, chưa bù đắp được chi phí hoạt động nên không thực hiện so sánh với tỷ suất lợi nhuận của ngành, (ii) năm 2015, tỷ suất thu nhập thuần của thị trường là 8.474% (*trong khi cơ quan thuế xác định 18.52%*), (iii) năm 2016, tỷ suất thu nhập thuần của Công ty cao hơn của thị trường nên không cần phải điều chỉnh.

Liên quan đến việc nộp Phụ lục thông tin giao dịch liên kết theo Mẫu số 03-7/TNDN và Báo cáo Xác định Giá thị trường cho Cơ quan Thuế, Công ty xin khẳng định ngay từ khi bắt đầu các giao dịch với L1 và từ đầu của quá trình thanh tra, Công ty luôn xác định với Cơ quan Thuế giữa Công ty và L1 không có quan hệ liên kết. Tuy nhiên, để Công ty tập trung kinh doanh và sớm giải quyết dứt điểm vụ việc, Công ty theo yêu cầu của Đoàn Thanh tra đã lập các tài liệu này để nộp cho Cơ quan Thuế và thuê đơn vị tư vấn độc lập là Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn X lập Báo cáo Xác định giá thị trường. Sau khi Công ty nộp các tài liệu này theo yêu cầu của Cơ quan Thuế thì Cơ quan Thuế ban hành các quyết định ấn định thuế và xử phạt. Điều này được chứng minh cụ thể qua các sự việc như sau:

- Các Phụ lục thông tin giao dịch liên kết theo Mẫu số 03-7/TNDN của các năm 2014, 2015 và 2016 được Công ty kê khai vào ngày 13 tháng 9 năm 2017, tức là sau khi Cơ quan Thuế ban hành quyết định thanh tra về giao dịch liên kết của Công ty và bản giao quyết định này cho Công ty.

- Sau quá trình thanh tra, Công ty đã nộp đơn khiếu nại ngày 20 tháng 3 năm 2018 và ngày 17 tháng 4 năm 2018 đối với Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 “*Kết luận Thanh tra*”, Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp “*Quyết định 359*” và Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế “*Quyết định 360*”. Tại hai đơn khiếu nại này, Công ty đều khẳng định L1 không phải là bên liên kết với Công ty. Do mục đích tập trung kinh doanh như đề cập ở trên, Công ty vào các ngày 11 tháng 4 năm 2018 và ngày 16 tháng 5 năm 2018 đã rút các đơn khiếu nại nói trên.

- Tại văn bản số 017/CV-PGVN ngày 14 tháng 5 năm 2018 của Công ty nộp kèm Báo cáo Xác định giá thị trường, Công ty cũng nêu rõ (i) Báo cáo Xác định giá thị trường được lập theo yêu cầu của Đoàn thanh tra và (ii) việc xác định L1 là bên liên kết của Công ty cũng là xác định của Đoàn thanh tra tại biên bản làm việc ngày 15 tháng 9 năm 2017 và biên bản thanh tra thuế ngày 22 tháng 2 năm 2018. Công ty không hề thừa nhận Công ty và L1 có quan hệ liên kết.

Do yêu cầu khiếu nại của Công ty không được Cơ quan Thuế xem xét giải quyết thấu đáo, hợp tình, hợp lý, Công ty đã tiến hành khởi kiện vì về bản chất, theo các quy định pháp luật liên quan, Công ty và L1 không có quan hệ liên kết và theo đó Cơ quan Thuế không có cơ sở để ấn định thuế đối với Công ty.

Công ty cũng xin nhấn mạnh rằng việc Công ty cho rằng mình không có quan hệ liên kết với L1 được thể hiện nhất quán trong các văn bản gửi các cơ quan nhà nước có liên quan, bao gồm cả Cơ quan - Cảnh sát Điều tra Bộ Công an (C44).

Công ty cho rằng, sự thật là không có quan hệ liên kết thì trong mọi trường hợp *(kể cả khi Công ty thừa nhận hoặc không thừa nhận)* Cơ quan Thuế phải tôn trọng sự thật này. Công ty đã nộp các hợp đồng dịch vụ giữa Công ty và L1 từ năm 2014 đến 2016 thể hiện L1 không kiểm soát Công ty và Công ty cũng không cam kết chịu bất kỳ sự kiểm soát nào từ L1.

Về Báo cáo Xác định Giá thị trường:

Trước hết Công ty tin rằng có đầy đủ cơ sở và căn cứ theo quy định pháp luật và tình hình thực tế để X, một doanh nghiệp có chuyên môn và kinh nghiệm, đưa ra các kết luận trong báo cáo xác định giá thị trường khi phân tích so sánh. Việc Công ty đưa ra các ý kiến dưới đây trong phạm vi hiểu biết của mình để phản bác quan điểm của Cơ quan Thuế về các vấn đề liên quan đến Báo cáo Xác định Giá thị trường không đồng nghĩa với việc Công ty đồng ý mình có quan hệ liên kết với L1.

- Cơ quan Thuế cho rằng trong Báo cáo Xác định Giá thị trường, tổng doanh thu năm 2015 của Công ty chỉ bao gồm doanh thu của Chi nhánh Khánh Hòa và Chi nhánh B mà không bao gồm doanh thu của Chi nhánh K3 và Chi nhánh B 2 là không phù hợp. Công ty hiểu rằng việc loại trừ doanh thu nói trên được thực hiện do Chi nhánh B 2 chỉ hoạt động trong khoảng 6 tháng, tức một khoảng thời gian rất ngắn, còn Chi nhánh K3 thậm chí chưa hoàn thành việc đầu tư và nâng cấp để đưa vào vận hành và tình hình hoạt động của hai chi nhánh này cũng không hiệu quả, đây là những yếu tố ảnh hưởng đến khả năng sinh lời của Công ty tạo nên sự khác biệt trọng yếu về chức năng hoạt động giữa Công ty và các công ty được lựa chọn để so sánh, cần phải được loại trừ theo điểm 1.3 khoản 1 Điều 4 và điểm 2.4 khoản 2 Điều 4 Thông tư 66/2010.

- Cơ quan Thuế cho rằng việc lấy mẫu để lập Báo cáo Xác định giá thị trường *(cụ thể là trong 7 doanh nghiệp do Công ty lựa chọn để khảo sát, so sánh thì chỉ có 2 doanh nghiệp hoạt động tại thành phố Nha Trang và không có doanh nghiệp nào hoạt động tại thành phố Phan T)* là trái quy định tại tiết b.1 điểm b khoản 4 Điều 25 Thông tư 156/2013/TT-BTC ngày 6 tháng 11 năm 2013. Công ty không đồng ý với kết luận này của Cơ quan Thuế vì khoản 4 Điều 25 Thông tư 156/2013/TT-BTC ngày 6 tháng 11 năm 2013 là quy định về ấn

định thuế, không phải là quy định về xác định giá thị trường trong giao dịch liên kết. Do đó, việc Cơ quan thuế áp dụng quy định này là không phù hợp. Tuy nhiên, giả sử áp dụng quy định trên trong việc xác định giá thị trường trong giao dịch liên kết, thì Công ty vẫn tuân thủ quy định của pháp luật. Căn cứ quy định nêu trên, Công ty hiểu rằng trong trường hợp không có thông tin về mặt hàng, ngành nghề, quy mô của người nộp thuế cùng địa phương thì có thể lấy thông tin của người nộp thuế kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, cùng quy mô tại địa phương khác.

Cơ quan Thuế cho rằng việc Công ty không điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận năm 2014 đúng với giá trị trung vị là 16,605% theo Báo cáo Xác định Giá thị trường với lý do năm 2014 là giai đoạn mới thành lập, doanh thu chưa ổn định, phát sinh nhiều chi phí, kinh doanh chưa hiệu quả là không phù hợp. Công ty cho rằng kết luận trên của Cơ quan Thuế là không chính xác. Chi nhánh Khánh Hòa đưa vào hoạt động từ tháng 4 năm 2014, Chi nhánh B đưa vào hoạt động từ tháng 12 năm 2014, Chi nhánh B 2 được đưa vào hoạt động từ cuối quý 1 năm 2015, và Chi nhánh K3 thậm chí còn chưa được đưa vào hoạt động. Do đó, Công ty không thể nào có sức cạnh tranh và doanh thu tốt như những khách sạn đã có lịch sử hoạt động lâu dài với lượng khách lưu trú ổn định. Đây là yếu tố ảnh hưởng đến điều kiện kinh tế liên quan đến “*mức độ cạnh tranh trên thị trường*” quy định tại điểm 2.1 khoản 2 Điều 4 Thông tư 66/2010 cần phải được loại trừ khi phân tích so sánh. Do đó, Công ty cho rằng việc Báo cáo Xác định Giá thị trường trong năm 2014 không thực hiện so sánh với tỷ suất lợi nhuận của ngành với lý do Công ty mới đi vào hoạt động, doanh thu và tỷ lệ thuê phòng chưa cao, chưa bù đắp được chi phí hoạt động là phù hợp với quy định về việc loại trừ các khác biệt trọng yếu của điều kiện giao dịch quy định tại điểm 2.1 khoản 2 Điều 4 Thông tư 66/2010,

Việc Cơ quan Thuế ấn định tỷ suất lợi nhuận 32.65% cho những khách sạn của Công ty mới chỉ hoạt động được 1 tháng hoặc 8 tháng (*chi nhánh B bắt đầu hoạt động từ tháng 12 năm 2014, CN Khánh Hòa bắt đầu hoạt động từ cuối tháng 4 tháng 2014*) rõ ràng là không phù hợp và không đúng với quy định của Thông tư 66/2010.

Công ty cũng xin lưu ý rằng việc Cơ quan Thuế đưa ra ý kiến yêu cầu Công ty phải điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận năm 2014 đúng với giá trị trung vị là 16,605% theo Báo cáo Xác định Giá thị trường cho thấy Cơ quan Thuế cũng đồng ý với giá trị trung vị được đưa ra trong Báo cáo Xác định Giá thị trường. Trong khi đó, Cơ quan Thuế lại ấn định tỷ suất lợi nhuận với mức 32.65% đối với Công ty. Đây là con số gấp đôi con số được tính toán và đưa ra trong Báo cáo Xác định Giá thị trường. Điều này càng chứng minh các tỷ suất lợi nhuận do Cơ quan Thuế ấn định với Công ty là không có cơ sở và không đáng tin cậy.

Tại văn bản trình bày, biên bản hòa giải và tại phiên tòa, đại diện theo ủy quyền của người bị kiện là ông Trần Minh C trình bày:

Cục thuế tỉnh Khánh Hòa và Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa không chấp nhận yêu cầu khởi kiện của người khởi kiện.

Thực hiện theo chỉ đạo của Tổng cục Thuế tại Công văn số 68/TCT-TTr ngày 28/6/2017 về việc tổ chức thanh tra, kiểm tra các doanh nghiệp có dấu hiệu

vi phạm pháp luật thuế theo đề nghị của cơ quan Cảnh sát điều tra - Bộ Công an tại Công văn số 1944/CSĐT(C44-P4) ngày 13/6/2017.

Ngày 06/9/2017, Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 1838/QĐ-CT về việc thanh tra thuế tại Công ty TNHH P (*gọi tắt là Công ty*); nội dung: thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế, kiểm tra việc thực hiện in, phát hành và sử dụng hóa đơn theo Nghị định số 51/2010/NĐ-CP ngày 14/5/2010 của Chính phủ; thời kỳ thanh tra: từ ngày 02/01/2014 đến ngày 31/12/2016. Ngày 19/9/2017, Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 1901/QĐ-CT về việc bổ sung nội dung thanh tra thuế tại Công ty TNHH P, theo đó bổ sung nội dung thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế tại Công ty TNHH P - Chi nhánh Khánh Hòa, thời kỳ thanh tra: từ ngày 02/4/2014 đến ngày 31/12/2014.

Ngày 08/3/2018, Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 08/3/2018 về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp cho năm 2014, 2015, 2016 của Công ty, từ căn cứ đó xác định truy thu thuế thu nhập doanh nghiệp, tiền phạt và tiền chậm nộp kèm theo tại Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 08/3/2018: Công ty TNHH P (36.341.828.059đ) và Công ty TNHH P - Chi nhánh Khánh Hòa (11.816.851.900đ).

Ngày 17/1/2018, Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa nhận được đơn khiếu nại lần 1 đề ngày 16/5/2018 của Công ty TNHH P, theo đó Công ty không đồng ý một phần nội dung của các Quyết định nêu trên, cụ thể là nội dung xem xét lại việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất kinh doanh (*gọi tắt là tỷ suất lợi nhuận*) đối với Thuế TNDN bị truy thu, các khoản tiền phạt và tiền chậm nộp.

Từ năm 2014 đến năm 2016, Công ty L1 có trụ sở tại nước Anh kiểm soát trên 50% sản lượng tiêu thụ (*công suất phòng*) của Công ty TNHH P, căn cứ quy định tại tiết 1 điểm 4.3 khoản 4 Điều 3 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính, Công ty TNHH P có giao dịch liên kết với Công ty L1.

Trước khi công bố Quyết định thanh tra thuế, Công ty thực hiện kê khai Phụ lục thông tin giao dịch liên kết Mẫu số 03-7/TNDN (*được ban hành kèm theo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính*) cho giai đoạn 2014-2016. Theo kê khai của Công ty, Công ty có quan hệ liên kết với Công ty L1 tại Anh và Công ty cho rằng giá trị ghi nhận theo sổ sách kế toán không chênh lệch với giá trị xác định lại theo giá thị trường nên không thực hiện điều chỉnh lợi nhuận.

Mặt khác, trong quá trình thanh tra thuế, Đoàn thanh tra thuế đã yêu cầu nhiều lần nhưng Công ty không cung cấp được các thông tin, dữ liệu và tài liệu chứng minh về giao dịch liên kết, căn cứ quy định tại điểm c khoản 2 Điều 9 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính, Công ty thuộc trường hợp cơ quan thuế ấn định thu nhập chịu thuế.

- Theo quy định tại Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính, Đoàn Thanh tra thuế đã tiến hành các bước để ấn định thuế như sau:

+ Đoàn Thanh tra thuế áp dụng Phương pháp 4 (*Phương pháp so sánh lợi nhuận: Tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập doanh nghiệp trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh*) để xác định giá thị trường đối với giao dịch liên kết giữa Công ty TNHH P với Công ty L1.

+ Đoàn thanh tra thuế đã lựa chọn trên nhiều doanh nghiệp tại địa bàn, sau khi loại suy các yếu tố khác biệt đã lựa chọn ra 08 doanh nghiệp có chức năng hoạt động từ năm 2014 đến năm 2016 phù hợp nhất với chức năng hoạt động của Công ty TNHH P: kinh doanh khách sạn, hạng khách sạn 4 sao bao gồm 04 doanh nghiệp tại Thành phố T và 04 doanh nghiệp tại Thành phố P, Đoàn thanh tra lựa chọn tỷ suất để ấn định lại thu nhập chịu thuế TNDN năm 2014-2016 đối với hoạt động kinh doanh của Công ty TNHH P và Công ty TNHH P - Chi nhánh Khánh Hòa theo tỷ lệ là số trung vị của các doanh nghiệp đã khảo sát.

+ Kết quả, tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh ấn định cho năm 2014: 32,65%, năm 2015: 18,52%, năm 2016: 19,57%.

Trên cơ sở đó, Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa đã ban hành Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 08/3/2018 để ấn định tỷ suất lợi nhuận và Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 08/3/2018 để truy thu, xử phạt thuế đối với Công ty.

Về kết quả giải quyết khiếu nại của Cục Thuế:

Căn cứ vào Đơn khiếu nại đề ngày 16/5/2018 của Công ty TNHH P và các hồ sơ, tài liệu bổ sung của Công ty, cụ thể: Báo cáo xác định giá thị trường niên độ tài chính 2014-2016 do Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn X lập ngày 05/5/2018 (*gọi tắt là Báo cáo xác định giá thị trường*); Căn cứ vào kết quả thanh tra thuế tại Công ty TNHH P, Cục Thuế đã tiến hành giải quyết khiếu nại lần đầu của Công ty với kết quả như sau:

Các hành vi vi phạm theo quy định đối với nghĩa vụ thuế phải nộp của Công ty:

- Từ năm 2014 đến năm 2016, Công ty L1 có trụ sở tại nước Anh kiểm soát trên 50% sản lượng tiêu thụ (*công suất phòng*) của Công ty TNHH P, căn cứ quy định tại tiết 1 điểm 4.3 khoản 4 Điều 3 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính, Công ty TNHH P có giao dịch liên kết với Công ty L1.

Trước khi công bố Quyết định thanh tra thuế, Công ty thực hiện kê khai Phụ lục thông tin giao dịch liên kết Mẫu số 03-7/TNDN (*được ban hành kèm Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính*) cho giai đoạn 2014-2016 nhưng không kèm theo báo cáo xác định giá thị trường. Theo kê khai của Công ty, Công ty có quan hệ liên kết với Công ty L1 tại Anh và Công ty cho rằng giá trị ghi nhận theo sổ sách kế toán không chênh lệch với giá trị xác định lại theo giá thị trường nên không thực hiện điều chỉnh lợi nhuận.

Mặt khác, trong quá trình thanh tra thuế, Công ty không cung cấp được các thông tin, dữ liệu và tài liệu chứng minh về giao dịch liên kết, căn cứ quy định tại điểm c khoản 2 Điều 9 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22 tháng 04 năm 2010 của Bộ Tài chính, Công ty thuộc trường hợp cơ quan thuế ấn định thu nhập chịu thuế.

Tại Báo cáo xác định giá thị trường bổ sung khi khiếu nại, Công ty cũng đã ghi nhận việc Công ty TNHH P và L1 là các bên liên kết trong năm 2014 -

2016 và Công ty điều chỉnh tăng thu nhập chịu thuế năm 2015: 31.333.790.304đ so với thu nhập chịu thuế theo sổ sách kế toán.

Như vậy, giữa số liệu kê khai của Công ty tại Phụ lục thông tin giao dịch liên kết Mẫu số 03-7/TNDN trước thời điểm công bố Quyết định thanh tra thuế với Báo cáo xác định giá thị trường có sự không tương đồng về xác định thu nhập chịu thuế từ giao dịch liên kết.

Về kết quả xác minh Đơn khiếu nại của Công ty:

Báo cáo xác định giá thị trường, Công ty TNHH P đã xác định một số điểm như sau:

- Tổng doanh thu năm 2015 của Công ty không đúng theo Báo cáo tài chính. Theo giải trình của Công ty, Tổng doanh thu năm 2015 chỉ lấy doanh thu của Chi nhánh Khánh Hòa và Chi nhánh B, không lấy doanh thu của 02 Chi nhánh K3 và Chi nhánh B 2 và 02 chi nhánh này hoạt động không hiệu quả trong năm 2015. Cách giải trình của Công ty theo Báo cáo xác định giá thị trường là không phù hợp vì Chi nhánh K3 và Chi nhánh B 2 hạch toán phụ thuộc Công ty TNHH P, do đó Tổng doanh thu của Công ty TNHH P phải bao gồm cả doanh thu của 02 Chi nhánh trên.

- Công ty lựa chọn khảo sát là các doanh nghiệp hoạt động trong ngành dịch vụ lưu trú và dịch vụ cung cấp đồ ăn thức uống khác, qua đó lựa chọn được 07 doanh nghiệp thỏa mãn các tiêu chí để căn cứ so sánh. Tuy nhiên, trong số 07 doanh nghiệp được lựa chọn chỉ có 02 doanh nghiệp hoạt động tại địa bàn Thành phố T, không có doanh nghiệp nào hoạt động tại địa bàn Thành phố P dẫn đến chưa đúng theo quy định tại khoản 4 Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính quy định về căn cứ ấn định thuế, việc thu thập thông tin để ấn định thuế phải lựa chọn người nộp thuế kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, cùng quy mô tại địa phương, trong trường hợp tại địa phương không có thông tin về mặt hàng, ngành nghề, quy mô của người nộp thuế thì lấy thông tin của người nộp thuế kinh doanh cùng mặt hàng, ngành nghề, cùng quy mô tại địa phương khác.

- Năm 2014: Công ty không điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận đúng với giá trị trung vị là 16,605% theo Báo cáo xác định giá thị trường đã lập với lý do: năm 2014 là giai đoạn mới thành lập, doanh thu chưa có tính ổn định, phát sinh nhiều chi phí, kinh doanh chưa có hiệu quả.

Tuy nhiên, căn cứ vào các quy định hiện hành, không có quy định nào hướng dẫn về vấn đề năm đầu Công ty kinh doanh chưa có hiệu quả nên không điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận mặc dù tỷ suất lợi nhuận của Công ty thấp hơn giá trị trung vị của thị trường, do đó việc Công ty không điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận là không phù hợp.

Như vậy, căn cứ Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính và Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính, việc xác định giá thị trường của công ty là chưa phù hợp với quy định.

Về việc ấn định thuế, xác định số thuế phải nộp theo quy định có giao dịch liên kết của Đoàn Thanh tra thuế:

- Đoàn thanh tra thuế lựa chọn 08 doanh nghiệp khảo sát đều phù hợp với tiêu chí về quy mô, địa bàn và nguồn dữ liệu được lựa chọn đúng theo quy định tại khoản 4 Điều 25 Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài

chính và điểm 1.1 khoản 1 Điều 7 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22 tháng 04 năm 2010 của Bộ Tài chính.

- Trong giao dịch với Công ty L1, Công ty TNHH P là bên bán dịch vụ, các tỷ suất lợi nhuận của Công ty thấp hơn giá trị trung vị của biên độ giá trị thường chuẩn nên được Đoàn Thanh tra thuế điều chỉnh về giá trị trung vị đúng theo quy định tại điểm 1.2 khoản 1 Điều 5 và điểm c khoản 3 Điều 9 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22 tháng 04 năm 2010 của Bộ Tài chính.

Về căn cứ pháp lý để giải quyết khiếu nại của Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa:

- Căn cứ quy định tại Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính:

+ Tại điểm 1.2 khoản 1 Điều 5 quy định về nguyên tắc điều chỉnh giá trị của giao dịch liên kết căn cứ vào biên độ giá thị trường chuẩn.

+ Tại điểm 1.1 khoản 2 Điều 7 quy định về lựa chọn dữ liệu.

+ Tại điểm c khoản 2 Điều 9 quy định về ấn định thu nhập chịu thuế đối với doanh nghiệp có giao dịch liên kết.

+ Tại điểm c khoản 3 Điều 9 quy định về giá trị phù hợp nhất khi cơ quan thuế ấn định thuế có liên quan đến biên độ giá thị trường chuẩn.

- Căn cứ quy định tại Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06/11/2013 của Bộ Tài chính:

Tại khoản 4 Điều 25 quy định về căn cứ ấn định thuế. 3.4. Kết quả giải quyết khiếu nại của Cục Thuế:

Căn cứ vào kết quả xác minh đã nêu trên và quy định của pháp luật, Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa đã ban hành Quyết định số 1542/QĐ-CT ngày 13/7/2018 về việc giải quyết khiếu nại lần đầu đối với Công ty, theo đó không công nhận nội dung đơn khiếu nại của Công ty TNHH P.

Về việc thành lập Công ty TNHH P:

Căn cứ Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp Công ty TNHH hai thành viên trở lên số 0312618916 (*đăng ký lần đầu ngày 10/01/2014*), đăng ký thay đổi lần thứ 06 ngày 26/8/2015 do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa cấp thì Công ty TNHH P được thành lập bởi Công ty PM (*chiếm 95% vốn điều lệ*) và bà Hoàng Thị Phong Thu (*chiếm 5% vốn điều lệ*).

Căn cứ tài liệu do cơ quan Thuế thu thập tại Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa thì:

- Công ty PM là Công ty TNHH một thành viên có vốn Điều lệ là 6,6 tỷ đồng do PM MANAGEMENT là chủ sở hữu (*100% vốn đầu tư nước ngoài*), có trụ sở tại Ai Cập.

- Tại bản giải trình khả năng đáp ứng điều kiện của nhà đầu tư ngày 20/10/2014 của PM MANAGEMENT nộp cho Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa thì Công ty tự xác định như sau: *“Nhà đầu tư là một Công ty quản lý, kinh doanh khách sạn được thành lập năm 2004 là một Công ty cùng tập đoàn của Pegas Touristik. Chúng tôi kết hợp là một tập đoàn quản lý khách sạn và khu nghỉ dưỡng, độc đáo bởi ý tưởng, địa điểm và kiến trúc”*.

“Nhà đầu tư là một Công ty cùng tập đoàn của Pegas Touristik, được thành lập năm 1994 và hiện nay là một trong những nhà điều hành tua du lịch hàng đầu tại thị trường Nga. Pegas Touristik là một Công ty nổi tiếng với ngũ nhân sự chuyên nghiệp và dịch vụ đáng tin cậy”.

Từ những thông tin thu thập trên, Cục Thuế khẳng định Công ty TNHH P cùng tập đoàn của Công ty Pegas Touristik.

- Qua tra cứu tại “*Trang Web giới thiệu thương hiệu, đăng ký thương hiệu của Chính phủ Vương Quốc Anh*”:

<https://www.gov.uk/topic/intellectualproperty/trade-marks;>

Từ kết quả tra cứu nhãn hiệu PEGAS tại trang Web trên nhận thấy: nhãn hiệu số 1 của Pegas Touristik đã được đăng ký và bảo hộ ở Anh Quốc từ ngày 30/7/2013 đến ngày 30/7/2023, là nhãn hiệu đăng ký toàn cầu và thuộc độc quyền của Pegas Touristik. Những đơn vị nào sử dụng nhãn hiệu này trong quá trình hoạt động kinh doanh là thuộc tập đoàn Pegas Touristik.

Tại các tài liệu ký kết Hợp đồng giữa Công ty L1 và Công ty TNHH P do Công ty TNHH P cung cấp trong quá trình cơ quan Thuế tiến hành thanh tra tại đơn vị thì Công ty L1 có trụ sở tại: 1YU England tầng 1, International House 21 Hannover Street, Lon Don, W1S khi lập tất cả các hợp đồng kinh tế với Công ty TNHH P đều sử dụng nhãn hiệu này.

Như vậy, Cục Thuế khẳng định Công ty L1 cùng tập đoàn của Công ty Pegas Touristik.

Từ những căn cứ và thông tin thu thập như trên, Cục Thuế khẳng định Công ty L1 và Công ty TNHH P là hai bên có quan hệ liên kết. Nội dung này để khẳng định rõ thêm kết luận của cơ quan Thuế trong quá trình thanh tra thuế tại Công ty TNHH P là hoàn toàn chính xác.

Người có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan là Công ty L1, người đại diện theo pháp luật của Công ty L1 bà N1 Jane C1 – Giám đốc trình bày (Bản tự khai và yêu cầu được xác nhận bởi N1 Jane C1 vào ngày 29/08/2019 tại số 6 Hay's Lane, Luân Đôn SE1 2HB, Anh):

Bà N1 Jane C1 là giám đốc duy nhất của Công ty L1, một Công ty trách nhiệm hữu hạn tư nhân được thành lập hợp lệ và tồn tại theo quy định của pháp luật nước Anh và xứ Wales, được đăng ký tại Cơ quan đăng ký doanh nghiệp nước Anh và xứ Wales số 05723529. Tại phiên tòa ngày 22 tháng 8 năm 2019 liên quan đến vụ kiện hành chính số 46/2016/TLST-HC tại Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa, Công ty L1 bác bỏ cáo buộc về việc Công ty L1 và Công ty TNHH P có “*quan hệ liên kết*” dựa vào những căn cứ sau:

Mặc dù Công ty L1 có hợp đồng với Công ty TNHH P về việc đặt phòng. Tuy nhiên, mối quan hệ này đơn thuần là quan hệ thương mại. Công ty L1 không có quyền căn cứ vào những hợp đồng đó để kiểm soát sản lượng sản phẩm tiêu thụ của Công ty TNHH P; không có điều khoản hoặc điều kiện nào trong bất kỳ hợp đồng nào giữa Công ty L1 và Công ty TNHH P buộc Công ty L1 phải đặt một số lượng phòng cụ thể hoặc một số lượng phòng tối thiểu tại Công ty TNHH P. Ngoài ra, Công ty L1 cũng không có bất kỳ quyền hay sự lựa chọn nào được bảo đảm bởi hợp đồng để được giữ trên 50% công suất phòng (*việc đặt phòng sẽ tùy thuộc vào tình trạng phòng còn trống*) hoặc để hạn chế Công ty TNHH P nhận đặt phòng từ các cá nhân và công ty khác; Công ty L1 không có bất kỳ quyền kiểm soát nào đối với Công ty TNHH P. Công ty L1 không có quyền quyết định hoặc biểu quyết các chính sách tài chính hay các hoạt động kinh doanh của Công ty TNHH P; Công ty L1 không thực hiện, và cũng không cam kết thực hiện bất kỳ hoạt động góp vốn đầu tư nào tại Công ty

TNHH P. Công ty L1 cũng không đóng bất kỳ vai trò gì trong quá trình ra quyết định hay quá trình quản lý của Công ty TNHH P.

Với những lý do được nêu ở trên, Công ty L1 không có ý định tham gia vào việc giải quyết vụ kiện này và mong muốn không tham dự bất kỳ thủ tục tố tụng nào liên quan đến vụ kiện này, mặc dù Công ty L1 được quyền tham gia. Công ty L1 kính đề nghị quý Tòa án cho phép được vắng mặt trong tất cả các thủ tục tố tụng tại các Tòa án trong tương lai, bao gồm nhưng không giới hạn ở phiên tòa, phiên họp đối thoại hay bất kỳ buổi làm việc nào liên quan đến vụ kiện.

Đại diện Viện kiểm sát nhân dân tỉnh Khánh Hòa tham gia phiên tòa phát biểu: Thẩm phán, Thư ký phiên tòa, Hội đồng xét xử đã tuân thủ đúng và đầy đủ các quy định của Luật tố tụng hành chính về thụ lý vụ án, lập hồ sơ, thu thập chứng cứ, tiến hành đối thoại, tổng đạt các văn bản tố tụng, các trình tự, thủ tục về phiên tòa sơ thẩm. Các đương sự, người tham gia tố tụng khác đã thực hiện đầy đủ các quyền, nghĩa vụ theo quy định của Luật tố tụng hành chính. Đại diện Viện kiểm sát đề nghị Hội đồng xét xử sơ thẩm căn cứ vào điểm a khoản 2 Điều 193 Luật tố tụng hành chính năm 2015; bác yêu cầu khởi kiện của Công ty TNHH P.

NHẬN ĐỊNH CỦA TÒA ÁN:

Sau khi nghiên cứu các tài liệu có trong hồ sơ vụ án được thẩm tra tại phiên tòa, Hội đồng xét xử nhận định:

[1]. Về thủ tục tố tụng:

Trong nội dung yêu cầu khởi kiện, Công ty TNHH P có khiếu kiện Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 08/3/2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế TNDN trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp. Tuy nhiên, tại phiên ngày 20/08/2019, người khởi kiện Công ty TNHH P đã có ý kiến thay đổi, bổ sung thêm người bị kiện Cục thuế tỉnh Khánh Hòa là chủ thể có thẩm quyền ban hành Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 08/3/2018. Căn cứ khoản 2 Điều 49 Luật Quản lý Thuế, khoản 2 Điều 9 Thông tư 66/2010/TT-BTC ngày 22/4/2010 của Bộ Tài chính, khoản 2 Điều 12 Nghị định 20/2017 ngày 24/02/2017 quy định thẩm quyền ấn định thuế thuộc về cơ quan quản lý thuế, cụ thể là Cục Thuế tỉnh Khánh Hòa. Do đó, Hội đồng xét xử xác định Cục thuế tỉnh Khánh Hòa tham gia tố tụng với tư cách người bị kiện.

Người có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan là Công ty L1 có yêu cầu xét xử vắng mặt (*Bản tự khai và yêu cầu được xác nhận bởi N1 Jane C1 vào ngày 29/08/2019 tại số 6 Hay's Lane, Luân Đôn SE1 2HB, Anh*). Người bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của người bị kiện là Ông Nguyễn Văn T4 - Trưởng phòng nghiệp vụ Dự toán Pháp chế - Cục thuế tỉnh Khánh Hòa có đơn xin xét xử vắng mặt. Tòa án tiến hành xét xử vắng mặt bà N1 Jane C1, ông Nguyễn Văn T4 theo quy định tại khoản 1, khoản 3 Điều 158 Luật tố tụng Hành chính.

Căn cứ vào khoản 1 và khoản 2 Điều 3, khoản 3 Điều 32 Luật tố tụng hành chính thì Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa (*Điều 1 của Nghị quyết 02/2011/NQ-*

HĐTP ngày 29/07/2011 của Hội đồng Thẩm phán Tòa án nhân dân Tối cao), Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Quyết định số 1542/QĐ-CT ngày 13 tháng 7 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa và Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa là các quyết định hành chính nên thuộc thẩm quyền giải quyết của Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa.

Ngày 8/03/2018 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT, đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty; Ngày 8 tháng 3 năm 2018 Cục thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 359/QĐ-CT, về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập doanh nghiệp (*TNDN*) trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp; ngày 8 tháng 3 năm 2018 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 360/QĐ-CT về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty; ngày 13 tháng 7 năm 2018 Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành Quyết định số 1542/QĐ-CT, về việc giải quyết khiếu nại lần đầu. Đến ngày 23/08/2018 Tòa án tiến hành thụ lý vụ án Hành chính số 46/2018/TLST-HC thì vụ án vẫn trong thời hiệu khởi kiện theo quy định tại điểm a khoản 2 Điều 116 Luật tổ tụng hành chính.

[2]. Về nội dung vụ án:

Xét yêu cầu của Công ty TNHH P về việc:

Hủy một phần Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty. Cụ thể: khoản 3.1, khoản 3.2 Điều 2 tại Mục B “*Về việc chấp hành pháp luật thuế*”; điểm b Điều 2 tại Mục B “*chênh lệch thuế TNDN*”; đoạn 1 khoản 3.1, khoản 3.2 Điều 3 tại Mục B về “*Xác định vi phạm của đơn vị về chấp hành pháp luật thuế*” và Mục C về “*Các yêu cầu và kiến nghị*”.

Hủy toàn bộ Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập cá nhân (*TNDN*) trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp.

Hủy một phần Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty. Cụ thể: Mục A của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN tại Mục B của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN phần lý do tại Mục C của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN của Điều 2. Ngoài ra, những nội dung liên quan đến thuế GTGT, TNCN và nhà thầu nước ngoài tại (Mục C), Công ty TNHH P không yêu cầu.

Hủy toàn bộ Quyết định số 1542/QĐ-CT ngày 13 tháng 7 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc giải quyết khiếu nại lần đầu.

* *Hội đồng xét xử xét thấy:*

Về trình tự, thủ tục, thời hạn và thẩm quyền ban hành các quyết định hành chính nêu trên của Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa là đúng theo các quy định của pháp luật. Tuy nhiên, về nội dung của các quyết định nêu trên là chưa đúng, vì các lý do như sau:

Đối với cơ cấu sở hữu của Công ty TNHH P: Theo giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp (GCNĐKDN) số 0312618916 do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa cấp lần đầu ngày 10/01/2014 và đăng ký thay đổi lần thứ 06 ngày 26/08/2015 thì Công ty TNHH P thuộc sở hữu của Công ty TNHH Pegas Misr Việt Nam (Pegas Misr) và bà Hoàng Thị Phong Thu (Ngày 26/08/2015 thì Công ty TNHH Pegas Misr Việt Nam mới trở thành thành viên góp vốn của Công ty TNHH P theo thông báo số 1511/SKHĐT-HTĐT ngày 21/08/2015 của Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa); theo GCNĐKDN số 4201634162 do Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh Khánh Hòa cấp lần đầu ngày 13/01/2015, đăng ký thay đổi lần 1 ngày 08/11/2018 thì Pegas Misr thuộc sở hữu 100% của Pegas Misr for Tourism Project Management là một Công ty được thành lập tại Ai Cập theo quyết định thành lập số 360868 do Cairo Investment Commercial Registry Office cấp ngày 06/06/2004. Theo Quyết định số 67/2 năm 2013 của Cục trưởng cục Đầu tư và Quản lý khu trung lập về việc cấp phép sửa đổi điều lệ thì Pegas Misr for Tourism Project Management thuộc sở hữu của các thành viên: ông Ramzam Okbanar, Công ty Quản lý các dự án Du lịch Pegas Ai Cập, Zafer Eraa và Vigena Kovacevic Yara. Cơ cấu sở hữu của Công ty L1 (L1): Theo biên bản xác nhận sở hữu ngày 20/11/2018 do cơ quan có thẩm quyền cấp, L1 thuộc sở hữu 100% của PGS Otelcelik Turizm Ticaret Anonim Sirketti. Theo tài liệu cấp ngày 22/03/2019 của văn phòng Đăng ký Thương mại của nước Cộng hòa Thổ Nhĩ Kỳ thì PGS Otelcelik Turizm Ticaret Anonim Sirketti tại Thổ Nhĩ Kỳ thuộc sở hữu của hai cá nhân: Ramazan Akpinar và Ali Eren Adanir. Ngày 28/10/2019 Cục thuế tỉnh Khánh Hòa có công văn số 5440/CT-TTKT4 về việc cung cấp tài liệu chứng cứ xác định “quan hệ liên kết” giữa Công ty L1 và Công ty TNHH P nhưng không đúng theo quy định tại Điều 82 Luật Tổ tụng hành chính nên không có căn cứ để xem xét, đánh giá. Do đó, không có cơ sở để xác định Công ty L1 “điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư” vào Công ty TNHH P là cũng phù hợp với lời khai của người có quyền lợi và nghĩa vụ liên quan bà N1 Jane C1.

Cơ sở pháp lý Cục thuế tỉnh Khánh Hòa xác định có “quan hệ liên kết” để Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa ban hành các quyết định nêu trên là theo quy định tại tiết 1 điểm 4.3 khoản 4 Điều 3 Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/04/2010 của Bộ Tài chính về việc: “*Hướng dẫn thực hiện việc xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết*” được ban hành dựa trên một số căn cứ trong đó có Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật thuế TNDN và Nghị định số 85/2007/NĐ-CP ngày 07/06/2007 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Quản lý thuế; theo quy định tại khoản 1 Điều 20 của Nghị định số 218/2013/NĐ-CP ngày 26/12/2013 “*Nghị định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 15 tháng 02 năm 2014 và áp dụng cho kỳ tính thuế từ năm 2014 trở đi; Bãi bỏ Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11 tháng 12 năm 2008 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn*

thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp”; theo quy định tại khoản 1 Điều 54 của Nghị định số 83/2013/NĐ-CP ngày 22/07/2013 “*Nghị định này có hiệu lực thi hành từ ngày 15 tháng 9 năm 2013 và thay thế Nghị định số 85/2007/NĐ-CP ngày 25 tháng 5 năm 2007 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật quản lý thuế*”; theo quy định tại khoản 4 Điều 154 Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2015 “*Văn bản quy phạm pháp luật hết hiệu lực thì văn bản quy phạm pháp luật quy định chi tiết thi hành văn bản đó cũng đồng thời hết hiệu lực*”; theo quy định tại khoản 1 Điều 6 của Thông tư số 41/2017/TT-BTC ngày 28/04/2017 “*Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày Nghị định số 20/2017/NĐ-CP có hiệu lực thi hành. Bãi bỏ Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22 tháng 04 năm 2010 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện việc xác định giá thị trường trong giao dịch kinh doanh giữa các bên có quan hệ liên kết và Mẫu số 03-7/TNDN ban hành kèm theo Thông tư số 156/2013/TT-BTC ngày 06 tháng 11 năm 2013 của Bộ Tài chính*”; theo quy định tại Điều 14 của Nghị định số 20/2017/NĐ-CP ngày 24/02/2017 “*Nghị định này có hiệu lực thi hành từ ngày 01 tháng 5 năm 2017*” và tại Điều 5 của Nghị định số 20/2017/NĐ-CP quy định “*Các bên có quan hệ liên kết*” thì trường hợp “*Một doanh nghiệp 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*” đã bị loại bỏ ra khỏi các trường hợp bị coi là có “*quan hệ liên kết*”; theo quy định tại khoản 4 Điều 156 Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2015 “*Trong trường hợp văn bản quy phạm pháp luật mới không quy định trách nhiệm pháp lý hoặc quy định trách nhiệm pháp lý nhẹ hơn đối với hành vi xảy ra, trước ngày văn bản có hiệu lực thì áp dụng văn bản mới*”. Do đó, việc Công ty L1 có ký các hợp đồng tiêu thụ (sử dụng) trên 50% sản phẩm, dịch vụ của Công ty TNHH P không đủ cơ sở để xác định các bên có “*quan hệ liên kết*”.

Đối với mẫu số 03-7/TND ngày 13/09/2017 mà Công ty TNHH P kê khai và nộp cho Cục thuế tỉnh Khánh Hòa ngày 13/09/2017 được thực hiện sau khi có Quyết định số 1838/QĐ-CT ngày 06/09/2017 về việc thanh tra thuế tại Công ty; Báo cáo xác định giá thị trường được lập theo yêu cầu của Đoàn thanh tra tại biên bản thanh tra ngày 22/02/2018, Công ty thực hiện với mục đích là để tập trung kinh doanh và sớm giải quyết dứt điểm vụ việc. Công ty cũng đã có công văn số 016/CV-PGVN ngày 09/05/2018, công văn số 07/2019/CV/PGVN ngày 17/06/2019 gửi đến cơ quan Cảnh sát điều tra - Bộ công an (C44-P4) để phản hồi về các ý kiến liên quan đến dấu hiệu trốn thuế của Công ty. Mặt khác, ngày 10/04/2019 Tòa án đã ban hành công văn số 90/CV-TA về việc đề nghị cơ quan Cảnh sát điều tra - Bộ công an (C44-P4) cung cấp các tài liệu, chứng cứ liên quan đến việc có dấu hiệu trốn thuế của Công ty TNHH P. Đến ngày 16/05/2019 thì Tòa án có nhận được công văn số 2172/CSĐT(C01-P4) ngày 14/05/2019 của cơ quan Cảnh sát điều tra - Bộ công an phúc đáp nhưng không cung cấp được bất cứ tài liệu, chứng cứ liên quan đến dấu hiệu trốn thuế của Công ty TNHH P. Do đó, không có cơ sở để xác định Công ty TNHH P tự thừa nhận có “*quan hệ liên kết*” với Công ty L1.

Từ các nhận định nêu trên thì Hội đồng xét xử xét thấy có đủ cơ sở để xác định Công ty TNHH P và Công ty L1 không có “*quan hệ liên kết*”. Do đó, yêu

cầu của Công ty TNHH P về việc hủy các quyết định nêu trên được ban hành dựa trên “*quan hệ liên kết*” là có căn cứ nên cần phải chấp nhận toàn bộ yêu cầu của người khởi kiện Công ty TNHH P.

[3]. Giữ nguyên Quyết định áp dụng biện pháp khẩn cấp tạm thời số 01/2019/QĐ-BPKCTT ngày 22/08/2019 của Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa.

[4]. Về án phí: Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa mỗi người bị kiện phải chịu 300.000đ (*Ba trăm ngàn đồng*) án phí hành chính sơ thẩm;

Vì các lẽ trên;

QUYẾT ĐỊNH:

Căn cứ vào điểm b khoản 2 Điều 193; khoản 1 Điều 348 và Điều 206 Luật tổ tụng hành chính năm 2015.

Căn cứ khoản 2 Điều 49 Luật quản lý thuế năm 2019;

Căn cứ Điều 5; khoản 2 Điều 12 của Nghị định số 20/2017/NĐ-CP ngày 24/02/2017 của Chính phủ;

Căn cứ tiết 1, điểm 4.3, khoản 4, Điều 3; khoản 2 Điều 9 của Thông tư số 66/2010/TT-BTC ngày 22/04/2010 của Bộ Tài chính;

Căn cứ khoản 4 Điều 154; khoản 4 Điều 156 Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2015

Căn cứ vào Nghị quyết số 326/2016/UBTVQH14 ngày 30 tháng 12 năm 2016 Quy định về mức thu, miễn, giảm, thu, nộp, quản lý và sử dụng án phí và lệ phí Tòa án;

*** Tuyên xử:**

- Chấp nhận toàn bộ yêu cầu khởi kiện của người khởi kiện Công ty TNHH P.

+ Hủy một phần Kết luận thanh tra thuế số 1164/KL-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty. Cụ thể: khoản 3.1, khoản 3.2 Điều 2 tại Mục B “*Về việc chấp hành pháp luật thuế*”; điểm b Điều 2 tại Mục B “*chênh lệch thuế TNDN*”; đoạn 1 khoản 3.1, khoản 3.2 Điều 3 tại Mục B về “*Xác định vi phạm của đơn vị về chấp hành pháp luật thuế*” và Mục C về “*Các yêu cầu và kiến nghị*”.

+ Hủy toàn bộ Quyết định số 359/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc ấn định tỷ suất thu nhập thuần trước thuế thu nhập cá nhân (*TNDN*) trên tổng chi phí từ hoạt động sản xuất, kinh doanh liên quan đến số tiền thuế phải nộp.

+ Hủy một phần Quyết định số 360/QĐ-CT ngày 8 tháng 3 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc xử lý vi phạm về thuế qua thanh tra việc chấp hành pháp luật thuế đối với các nội dung liên quan đến thuế TNDN ấn định đối với Công ty và Chi nhánh Khánh Hòa của Công ty. Cụ thể: Mục A của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN tại Mục B của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN phần lý do tại Mục C của Điều 1; các nội dung liên quan đến thuế TNDN của Điều 2. Ngoài ra, những nội dung liên quan đến thuế GTGT, TNCN và nhà thầu nước ngoài tại (Mục C), Công ty TNHH P không yêu cầu.

+ Hủy toàn bộ Quyết định số 1542/QĐ-CT ngày 13 tháng 7 năm 2018 của Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa về việc giải quyết khiếu nại lần đầu.

- Giữ nguyên Quyết định áp dụng biện pháp khẩn cấp tạm thời số 01/2019/QĐ-BPKCTT ngày 22/08/2019 của Tòa án nhân dân tỉnh Khánh Hòa.

- *Về án phí*: Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa mỗi người bị kiện phải chịu 300.000đ (*Ba trăm ngàn đồng*) án phí hành chính sơ thẩm;

Hoàn lại cho Công ty TNHH P 300.000đ (*Ba trăm ngàn đồng*) tiền tạm ứng án phí Hành chính sơ thẩm đã nộp theo biên lai số AA/2016/0000656 ngày 21/8/2018 của Cục thi hành án dân sự tỉnh Khánh Hòa;

- *Về quyền kháng cáo*: Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Cục trưởng Cục thuế tỉnh Khánh Hòa, Công ty TNHH P được quyền kháng cáo bản án sơ thẩm trong hạn 15 ngày, kể từ ngày tuyên án. Công ty L1 được quyền kháng cáo bản án sơ thẩm trong hạn 15 ngày kể từ ngày nhận được bản án hoặc từ ngày bản án được niêm yết công khai để đề nghị Tòa án nhân dân cấp cao tại Đà Nẵng xét xử theo trình tự phúc thẩm.

Nơi nhận:

- Các đương sự;
- VKSND tỉnh Khánh Hòa;
- Cục THADS tỉnh Khánh Hòa;
- Lưu: Tòa DS, VP, HS.

**TM. HỘI ĐỒNG XÉT XỬ SƠ THẨM
THẨM PHÁN – CHỦ TỌA PHIÊN TÒA
(Đã ký)**

Phạm Đình Thanh