

UEH Digital Repository

Book Chapter

2022

Quản lý thuế đối với thương mại điện tử: góc nhìn từ lý thuyết và bài học kinh nghiệm quốc tế

Trần Trung Kiên

UEH University

Citation:

Trần Trung K. (2022), "Quản lý thuế đối với thương mại điện tử: góc nhìn từ lý thuyết và bài học kinh nghiệm quốc tế", Trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh

Available at <https://digital.lib.ueh.edu.vn/handle/UEH/64685>

This item is protected by copyright and made available here for research and educational purposes. The author(s) retains copyright ownership of this item. Permission to reuse, publish, or reproduce the object beyond the bounds of Vietnam Law No. 36/2009/QH12 on Intellectual Property (Article 25, Sec.1, Chapter 2) or other exemptions to the law must be obtained from the author(s).

QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ: GÓC NHÌN TỪ LÝ THUYẾT VÀ BÀI HỌC KINH NGHIỆM QUỐC TẾ

Trần Trung Kiên

Khoa Tài chính công – Trường Đại học Kinh tế TP. HCM

0909073981

Email: kientt@ueh.edu.vn

Tóm tắt: Xu hướng chuyên đổi số đang dần làm thay đổi văn hóa tiêu dùng của người tiêu dùng và cách thức kinh doanh của doanh nghiệp. Mặc dù đã có những bước cải cách đầu tiên, mô hình quản lý thuế hiện nay ở Việt Nam chưa thật sự hiệu quả trong việc kiểm soát, quản lý thuế đối với sự biến chuyển này. Theo đó, bài viết hướng đến thiết lập cơ sở lý luận và đúc kết kinh nghiệm từ các quốc gia phát triển về quản lý thuế đối với thương mại điện tử. Kết hợp cùng phân tích thực trạng, tác giả đề xuất các khuyến nghị phù hợp nhằm kiểm soát, quản lý và khai thác nguồn thu từ thuế hiệu quả hơn trong bối cảnh nền kinh tế số.

1. Tổng quan nghiên cứu

Quá trình chuyển đổi số đang diễn ra nhanh chóng trên phạm vi toàn cầu (Bukht & Heeks, 2017). Theo Olbert & Spengel (2019) nhận định, số hóa đã trở thành xu hướng phát triển hàng đầu trên thế giới kể từ cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 được khởi xướng. Vì vậy, sự phát triển của thương mại điện tử (TMĐT), một trong những hình thức kinh doanh dựa trên nền tảng số phổ biến nhất, là tất yếu và đang tác động mạnh mẽ đến nhiều lĩnh vực của đời sống kinh tế xã hội tại nhiều quốc gia (Bukht & Heeks, 2017; Cassar & cộng sự, 2010). Xu hướng này đang dần làm thay đổi văn hóa tiêu dùng của người tiêu dùng và cách thức kinh doanh của doanh nghiệp (Cassar & cộng sự, 2010). Đứng trước sự phát triển nhanh chóng của TMĐT, các doanh nghiệp cần thay đổi chiến lược, quy trình sản xuất và mô hình kinh doanh phù hợp để tồn tại và phát triển (Sturgeon, 2021).

Tuy nhiên, trước bối cảnh xu hướng số hóa đang ngày càng phát triển, mô hình quản lý thuế truyền thống ở Việt Nam dần bộc lộ nhiều khó khăn, bất cập (Nguyễn Văn Thức, 2017; Phạm Việt Dũng, 2020; Phạm Trang, 2020). Mặc dù đã có những bước cải cách đầu tiên song nhìn chung công tác quản lý thuế đối với TMĐT hiện nay ở nước ta vẫn vẫn chưa hiệu quả (Phạm Trang, 2020). Tuy nhiên, nếu vượt qua thách thức này, đây là cơ hội lớn để khai thác nguồn thu, bởi xu hướng phát triển tất yếu và mạnh mẽ của hình thức kinh doanh này.

Về mặt lý thuyết, quản lý thuế đối với TMĐT là chủ đề đang được nhiều học giả, nhà kinh tế quan tâm bởi sự phát triển mạnh mẽ của xu hướng số hóa trên phạm vi toàn cầu (Garkushenko & Thiel, 2018; Moreno & Brauner, 2019; Olbert & Spengel, 2017, 2019). Tuy nhiên, các nghiên cứu về chủ đề này vẫn còn rất khiêm tốn, đặc biệt là ở

Việt Nam. Trong đó, các nghiên cứu ở Việt Nam chủ yếu là phân tích thực trạng và đề xuất các giải pháp (Nguyễn Văn Thức, 2017; Hoàng Thùy Linh, 2019; Phạm Trang, 2020; Nguyễn Thị Thom & Trần Thị Mây, 2021). Ở bài viết này, tác giả chú trọng phân tích quản lý thuế đối với TMĐT từ góc nhìn lý thuyết và đúc kết kinh nghiệm quản lý thuế đối với loại hình này từ các quốc gia tiên tiến. Kết hợp cùng phân tích thực trạng, tác giả xem xét các bằng chứng học thuật lẫn thực tiễn để đánh giá một cách toàn những thách thức về quản lý thuế cũng như cơ hội khai thác nguồn thu. Từ các cơ sở này, tác giả đề xuất các khuyến nghị phù hợp với bối cảnh nước ta hiện nay.

2. Cơ sở lý luận

2.1 Quản lý thuế đối với TMĐT

Theo Nghị định số 52/2013/NĐ-CP, Hoạt động TMĐT là việc tiến hành một phần hoặc toàn bộ quy trình của hoạt động thương mại bằng phương tiện điện tử có kết nối với mạng Internet, mạng viễn thông di động hoặc các mạng mở khác. Theo đó, hoạt động chủ yếu dựa trên nền tảng số là điểm đặc trưng cơ bản của TMĐT so với các hình thức kinh doanh truyền thống khác.

Có thể nói, TMĐT đang đặt ra nhiều thách thức đối với công tác quản lý thuế trên nhiều khía cạnh (Garkushenko & Thiel, 2018; Moreno & Brauner, 2019; Olbert & Spengel, 2019). Theo Moreno & Brauner (2019), sự ra đời và phát triển của TMĐT đã khiến chính phủ các quốc gia gặp khó khăn trong nỗ lực đánh thuế bởi không có sự hiện diện một cách hữu hình trong phạm vi đánh thuế của họ. Tương tự, Garkushenko & Thiel (2018) nhận định, mặc dù VAT được xem công cụ hữu hiệu để khai thác nguồn thu với chi phí hành chính tương đối thấp, việc sử dụng rộng rãi các kỹ thuật số hiện đại và sự phổ biến của thương mại điện tử trên toàn thế giới ảnh hưởng đáng kể

đến hiệu quả thu thuế của loại thuế này. Điều này làm gia tăng khả năng thất thu thuế hoặc rủi ro bị đánh thuế trùng, gây ra sự không công bằng giữa giao dịch truyền thống và giao dịch trực tuyến.

Lược khảo và tổng hợp từ các nghiên cứu trước (Gruber, 2013; Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021; Moreno & Brauner, 2019; OECD, 2015; Olbert & Spengel, 2017, 2019), tác giả nhận diện cách thách thức về quản lý thuế đối với TMĐT như sau:

Thách thức đầu tiên phát sinh từ chính bản chất kỹ thuật số của TMĐT (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021). Kỹ thuật số đề cập đến công nghệ mã hóa dữ liệu để truyền tải thông tin thông qua nền tảng trực tuyến. Một giao dịch phát sinh được cho là giao dịch kỹ thuật số nếu nó sử dụng công nghệ mã hóa dữ liệu, cho phép truyền dữ liệu trên toàn thế giới trong thời gian thực tế với chi phí biên gần như bằng không. Theo đó, các yếu tố kỹ thuật số này gây ra sự khó khăn cho cơ quan quản lý thuế trong việc kiểm soát, giám sát cách thức các giao dịch được thực hiện. Do đó, cơ quan quản lý thuế khó có thể đánh thuế theo cách truyền thống. Hay nói một cách khác, các yếu tố kỹ thuật số này làm tăng tính phức tạp của các hoạt động quản lý thuế và tuân thủ thuế truyền thống.

Thứ hai, sự phát triển của TMĐT gắn liền với sự mở rộng của các mô hình kinh doanh đa bên và nhiều phương thức thanh toán (Lucas-Mas & Junquera-Varela, 2021; OECD, 2015). Các mô hình này đặt ra nhiều thách thức đối với cách thức quản lý thuế truyền thống bởi khó xác thực chủ thể kinh doanh và giá trị giao dịch. Theo Lucas-Mas & Junquera-Varela (2021) các mô hình kinh doanh mới này tiềm ẩn các yếu tố kỹ thuật số có thể phá vỡ hay khó xác định cơ sở đánh thuế theo cách truyền

thống. Các yếu tố kỹ thuật số dạng này rất đa dạng như cách xác định số lượng giao dịch, loại nội dung kỹ thuật số, chiến lược kiếm tiền được áp dụng, phạm vi hoạt động, chức năng và vai trò của các bên trong giao dịch.

Thứ ba, các vấn đề về quản lý thuế trên càng phức tạp hơn khi được thanh toán bằng đồng tiền ảo hay thông qua ngân hàng ảo (Gruber, 2013). Trong nhiều trường hợp, các ngân hàng ảo buộc phải ký thỏa thuận với các ngân hàng truyền thống sở hữu máy rút tiền tự động. Điều này đảm bảo khách hàng sử dụng ngân hàng ảo có thể rút tiền mặt. Tuy nhiên, sự phụ thuộc vào hệ thống ngân hàng truyền thống này là rất nhỏ so với các công ty viễn thông với vai trò là nhà cung cấp dịch vụ viễn thông Internet bởi hình thức này phụ thuộc nhiều vào cơ sở hạ tầng của họ.

Thứ tư, trên phạm vi quốc tế, sự phát triển của các mô hình kinh doanh kỹ thuật số nói chung và TMĐT nói riêng đã dẫn đến việc các chủ thể không cư trú có thể hoạt động trên thị trường của một quốc gia (OECD, 2015). Theo đó, chính phủ của một quốc gia gặp khó khăn trong nỗ lực đánh thuế bởi sự không hiện diện một cách hữu hình của chủ thể trên lãnh thổ của quốc gia đó (Moreno & Brauner, 2019). Theo Terada-Hagiwara & cộng sự (2019), điều này dẫn đến khả năng một bộ phận các chủ thể kinh doanh thực hiện các hành vi trốn, tránh thuế bằng cách thực hiện các hoạt động kinh doanh mà không thuộc đối tượng chịu thuế của bất kỳ quốc gia nào (tránh thỏa mãn điều kiện theo các thông lệ thuế quốc tế như tạo ra sự hiện diện vật chất). Hơn nữa, việc xác định quốc gia nào được quyền đánh thuế cũng còn nhiều tranh luận bởi về cơ bản, nó khác với các quy tắc thuế quốc tế được thiết kế (Garkushenko & Thiel, 2018; OECD, 2015).

2.2 Lược khảo các nghiên cứu trước

Vì mục tiêu nghiên cứu và mẫu nghiên cứu khác nhau, các nghiên cứu thường tập trung vào từng loại thuế hay một vài khía cạnh của quản lý thuế đối với TMĐT (Agrawal & Fox, 2021; Garkushenko & Thiel, 2018; Moreno & Brauner, 2019; Olbert & Spengel, 2019; Terada-Hagiwara & cộng sự, 2019). Chẳng hạn, nghiên cứu của Moreno & Brauner (2019) và Olbert & Spengel (2019) chú trọng phân tích các thách thức đối với quản lý thuế thu nhập công ty trong khi nghiên cứu của Garkushenko & Thiel (2018) và Agrawal & Fox (2021) tập trung phân tích những khó khăn trong việc quản lý thuế VAT. Trong khi đó, nghiên cứu của Olbert & Spengel (2017) lại tập trung vào các thách thức của quản lý thuế quốc tế (International tax).

Một số nghiên cứu phân tích các thách thức thuế ở trường hợp Trung Quốc với sự phát triển mạnh mẽ của hoạt động TMĐT. Li (2017), Yu (2018), Shi & cộng sự (2019) và Terada-Hagiwara & cộng sự (2019) đều chỉ ra sự cần thiết trong việc nâng cao hiệu quả sự hợp tác quản lý giữa cơ quan quản lý thuế với các cơ quan chính phủ có liên quan nhằm hạn chế tình trạng thất thu thuế đối với TMĐT. Chuge (2020) chỉ ra số thất thu thuế trong hoạt động TMĐT xuyên biên giới của Trung Quốc đạt gần 300 tỷ NDT (tương đương 44,6 triệu USD). Nghiên cứu của Bunn & cộng sự (2020) lược khảo chính sách thuế đối với các mô hình kinh doanh dựa trên nền tảng số ở nhiều quốc gia, trong đó, tập trung phân tích các quốc gia OECD. Tuy nhiên, vì nhiều lý do khác nhau, mô hình quản lý thuế ở các quốc gia có nhiều khác biệt (Jones & cộng sự, 2010).

Rất ít các nghiên cứu nhận diện một cách tổng quan các thách thức về quản lý thuế đối với TMĐT. Trong đó, nghiên cứu của OECD (2015) là một nghiên cứu điển hình.

Mặc dù đánh giá cao TMĐT, OECD (2015) nhận định những hậu quả và các vấn đề tiềm ẩn về thuế của TMĐT hiện nay vẫn chưa được thảo luận kỹ lưỡng.

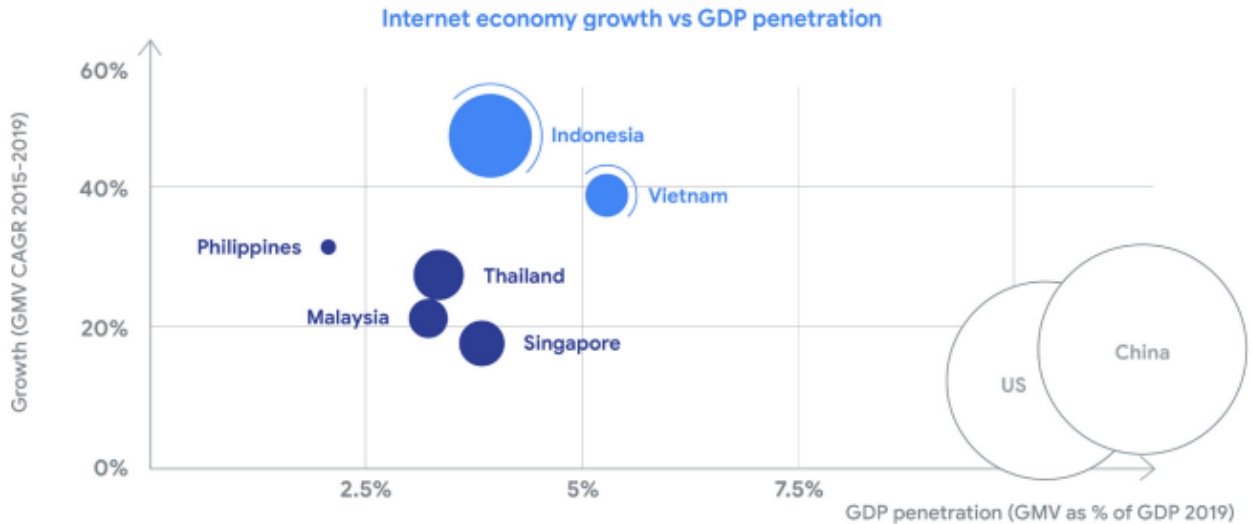
Theo đó, tổng hợp kết quả từ các nghiên cứu trên, bài viết nhận diện các thách thức về quản lý thuế đối với TMĐT bao gồm: (1) Các yếu tố kỹ thuật số làm phức tạp hóa việc kiểm soát, giám sát cách thức các giao dịch được thực hiện; (2) Sự phát triển của TMĐT sự phát triển của TMĐT gắn liền với sự mở rộng của các mô hình kinh doanh đa bên và nhiều các phương thức thanh toán ; (3) Khó kiểm soát giao dịch thông qua đồng tiền ảo; (4) Khó khăn trong việc đánh thuế chủ thể kinh doanh bởi không có sự hiện diện một cách hữu hình và tranh luận về quyền đánh thuế.

3. Phân tích thực trạng

3.1 Sự phát triển của TMĐT

So với các quốc gia Đông Nam Á, nền kinh tế số ở Việt Nam ghi nhận tốc độ phát triển kinh tế số mạnh mẽ. Theo số liệu thống kê từ báo cáo E-Conomy SEA của Google, Temasek và Bain & Company (2019), Nền kinh tế số của Việt Nam đang bùng nổ. Giá trị kinh tế số của Việt Nam đạt 12 tỷ USD vào năm 2019, chiếm khoảng 12% tổng giá trị kinh tế số các quốc gia Đông Nam Á. Tốc độ tăng trưởng hàng năm về kinh tế số của Việt Nam là 38% kể từ năm 2015 và dự kiến tăng lên 43 tỷ USD vào năm 2025, chỉ xếp sau Indonesia.

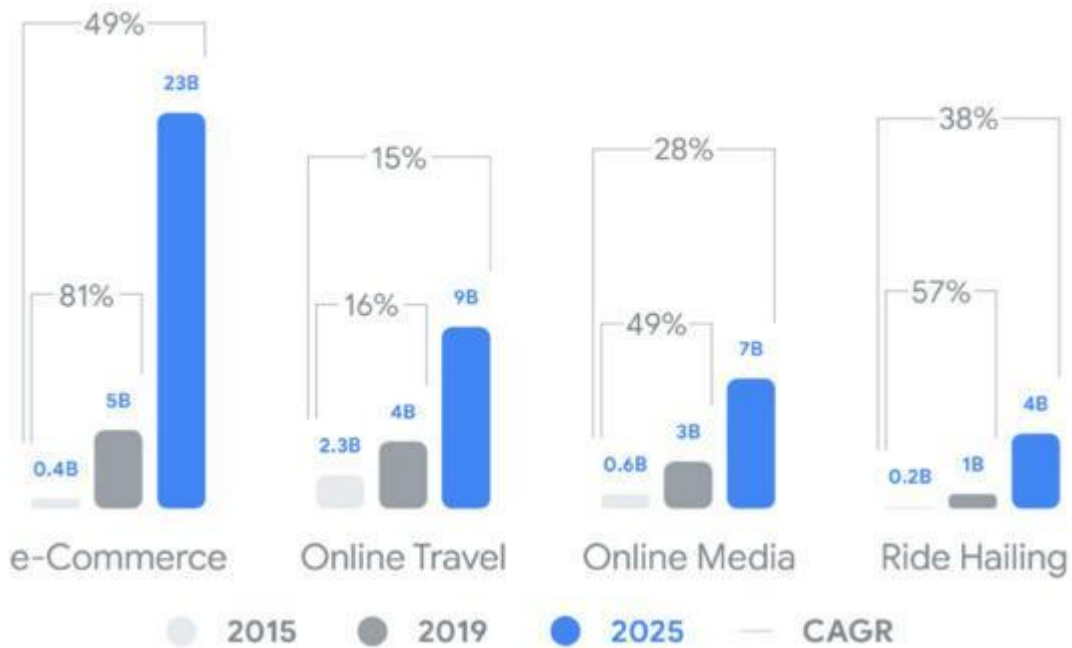
Biểu đồ 1: Tốc độ phát triển kinh tế số tại các quốc gia Đông Nam Á giai đoạn 2015-2019



Nguồn: Google, Temasek và Bains company (2019)

Phân tích cụ thể hơn thực trạng phát triển kinh tế số ở Việt Nam, báo cáo của Google, Temasek và Bains company (2019) nhấn mạnh vai trò vượt trội của mô hình kinh doanh TMĐT ở Việt Nam. Mô hình này là động lực chính tạo nên những con số ấn tượng của Việt Nam, nơi các công ty nội địa như Sendo và Tiki cạnh tranh với các đối thủ quốc tế trong khu vực như Lazada và Shopee. Sự cạnh tranh trong mô hình thương mại điện tử này cũng mở ra cơ hội kinh doanh trực tuyến cho các công ty vừa và nhỏ của Việt Nam.

Biểu đồ 2: Tỷ trọng và tốc độ phát triển của TMĐT so với các mô hình kinh doanh kỹ thuật số khác tại Việt Nam



Nguồn: Google, Temasek và Bains company (2019)

3.2 Thực trạng quản lý thuế đối với TMĐT tại Việt Nam

Trước bối cảnh nền kinh tế số bùng nổ ở Việt Nam, mô hình quản lý thuế truyền thống đang bộc lộ nhiều hạn chế. Thật đáng tiếc là đến nay vẫn chưa có một thống kê chính thức về số thu thuế từ nền kinh tế số nói chung và TMĐT nói riêng tại Việt Nam. Kết hợp cùng phân tích thực trạng và lược khảo các nghiên cứu có liên quan tại Việt Nam, các thách thức từ công tác quản lý thuế đối với TMĐT của Việt nam có thể được khái quát như sau:

Thứ nhất, chưa có một văn bản pháp luật riêng quy định rõ các nghĩa vụ thuế đối với TMĐT. Các nghĩa vụ thuế đối với TMĐT được phản ánh thông qua ba sắc thuế chính là thuế GTGT, thuế TNDN và thuế TNCN. Do đó, để có thể tuân thủ thuế một cách đầy đủ và chủ động, người nộp thuế phải am hiểu kiến thức thuế ở mức độ nhất định. Tuy nhiên, đối với hình thức kinh doanh TMĐT, một trong những chủ thể kinh doanh chính là những cá nhân, hộ kinh doanh. Cơ chế khấu trừ tại nguồn là phù hợp song chỉ khi người nộp thuế hiểu và đồng thuận với chính sách thuế thì ý thức

tuân thủ thuế mới được nâng cao và chính sách thuế lúc này mới được thực thi hiệu quả. Ngoài ra, việc chưa có quy định cụ thể đối với TMĐT như một ngành nghề tạo ra nhiều khó khăn trong việc quản lý thuế các loại hình này. Chẳng hạn, việc cấp phép kinh doanh gặp nhiều bất cập bởi các hoạt động kinh doanh kỹ thuật số chưa có trong danh mục “các ngành nghề kinh doanh”. Tuy nhiên, quy định pháp luật hiện hành cho phép kinh doanh trong các lĩnh vực, ngành nghề mà pháp luật không cấm (Tập chí tại chính Online, 2019).

Thứ hai, đối với mô hình TMĐT, các giao dịch được thực hiện trực tuyến nên các công ty và cá nhân kinh doanh không cần có sự hiện diện hữu hình như trụ sở công ty, cửa hàng như kinh doanh truyền thống. Trong nhiều trường hợp, máy chủ (server) còn đặt ở ngoài lãnh thổ Việt Nam. Điều này làm việc xác định giao dịch phát sinh trở nên rất phức tạp. Theo số liệu của Tổng Cục Thuế Việt Nam, các chủ thể là tổ chức kinh doanh tại Việt Nam thực hiện hợp đồng quảng cáo qua các nền tảng kỹ thuật số đối với các tổ chức nước ngoài đã khấu trừ nộp thay thuế năm 2019 là 1.010 tỷ VND, năm 2020 là 1.143,76 tỷ đồng VND. Tuy nhiên, con số này là rất nhỏ so với con số chưa kê khai và nộp thuế.

Thứ ba, trên phạm vi quốc tế, việc xác định nghĩa vụ thuế trong một số trường hợp kinh doanh TMĐT xuyên quốc gia là rất khó khăn và phức tạp bởi sự không hiện diện một cách hữu hình của các chủ thể kinh doanh trên lãnh thổ quốc gia về mặt địa lý. Việc xác định quốc gia nào được quyền đánh thuế cũng còn nhiều tranh luận bởi nó chưa được quy định rõ trong các quy tắc thuế quốc tế. Các nguyên tắc đánh thuế hiện hành chủ yếu xem xét “sự hiện diện vật chất” thì “sự hiện diện bằng số” lại chưa được đề cập (Terada-Hagiwara & cộng sự, 2019).

Thứ tư, vấn đề xác định việc thực hiện giao dịch thông qua các mô hình kinh doanh TMĐT ở Việt Nam càng khó khăn và phức tạp hơn khi phương thức thanh toán phổ biến ở nước ta vẫn là tiền mặt (Nguyễn Văn Thức, 2021). Việc thanh toán bằng tiền mặt làm cơ quan thuế rất khó khăn trong việc xác định doanh thu của người bán hàng. Phương thức này cũng tiềm ẩn nguy cơ trốn thuế, tránh thuế như không khai báo doanh thu, bán hàng không xuất hóa đơn.

Tóm lại, thực tiễn về quản lý thuế đối với TMĐT tại Việt Nam cho thấy nhiều điểm tương đồng với các phân tích học thuật. Các phân tích cho thấy quản lý thuế đối với TMĐT tại Việt Nam phải đối mặt với nhiều khó khăn, thách thức. Trên thực tế, Việt Nam đã có những bước cải cách nhằm quản lý thuế đối với TMĐT hiệu quả hơn. Tuy nhiên, đây chỉ là những bước đầu tiên, thực tế vẫn còn nhiều khó khăn, phức tạp (Phạm Trang, 2020).

4. Bài học kinh nghiệm về quản lý thuế đối với TMĐT tại một số quốc gia

Với sự phát triển mạnh mẽ, TMĐT là trọng tâm chính của các cuộc tranh luận về thuế tại nhiều quốc gia trên thế giới. Đúc kết từ thực tiễn quản lý thuế tại một số quốc gia trên thế giới, bài học kinh nghiệm về quản lý thuế đối với đối tượng này có thể được tóm tắt như sau:

4.1 Về soạn thảo và ban hành các văn bản pháp luật về thuế

Theo Bunn & cộng sự (2020), hầu hết các quốc gia OECD đã thực hiện hoặc cân nhắc việc thực hiện đánh thuế VAT hoặc GST đối với phần lớn các sản phẩm và dịch vụ kỹ thuật số. Mặc dù có sự khác biệt giữa các quốc gia, một cách khái quát, các giao dịch Business To Business (B2B) thường áp dụng cơ chế "tính thuế ngược" ("reverse

charge” mechanism), nghĩa là người mua kê khai thuế. Trong khi đó, cơ chế người bán kê khai thuế được áp dụng khi các giao dịch là Business-To-Consumer (B2C).

Nhiều quốc gia đang yêu cầu người bán (không có hiện diện thực tế ở quốc gia của người mua) đăng ký và nộp thuế nếu doanh số hàng năm của họ ở quốc gia này vượt quá một ngưỡng nhất định. Các quốc gia Đông Nam Á (Indonesia, Singapore, Thái Lan...) cũng đã quy định mức thuế đối với hoạt động TMĐT xuyên biên giới. Cụ thể, Cơ quan thuế tại Singapore quy định hai ngưỡng cho các nhà cung cấp kỹ thuật số nước ngoài như sau: có doanh thu toàn cầu hằng năm vượt mức 1 triệu \$ Singapore và cung cấp dịch vụ B2C vượt quá 100.000 \$ Singapore thì phải nộp thuế. Theo báo cáo của OECD (2019), ngưỡng này dao động từ 5.681\$ ở Na Uy đến 100.604 \$ ở Thụy Sĩ, trong khi các quốc gia như Mexico, Hàn Quốc hoặc Thổ Nhĩ Kỳ không quy định ngưỡng tối thiểu.

Tháng 3/2019, OECD cũng đã ban hành tài liệu “Vai trò của người tạo lập nền tảng kỹ thuật số trong việc thu thuế GTGT/thuế doanh thu đối với hoạt động kinh doanh qua mạng.” Theo đó, OECD khuyến nghị các nước yêu cầu các sàn TMĐT có trách nhiệm đầy đủ và duy nhất trong việc xác định số thuế phải nộp của các đơn hàng, thu hộ và nộp cho cơ quan thuế. Điều này đã được áp dụng thành công ở các quốc gia phát triển như Anh, Mỹ, Đức, Úc đã triển khai và thu thuế qua các sàn TMĐT. Theo luật thuế của Mỹ, các nền tảng số như Google, Facebook... có trách nhiệm thu thập thông tin thuế của các đối tượng hoạt động trên nền tảng bất kể cá nhân hay tổ chức để thực hiện khấu trừ và báo cáo cho cơ quan thuế của Mỹ (Quách Hồng Trang, 2021). Nếu như các cá nhân, tổ chức không thực hiện kê khai đúng nghĩa vụ sẽ bị khấu trừ trên tổng thu nhập trên toàn thế giới như với mức 24% mà Google

áp dụng. Đây được xem là phương pháp khá hiệu quả trong việc thu thuế của các cá nhân có thu nhập từ các hoạt động trên các nền tảng TMĐT nước ngoài.

Về thuế thu nhập doanh nghiệp, ngày càng có nhiều lo ngại về việc hệ thống thông lệ thuế quốc tế hiện hành không nắm bắt được đúng mức quá trình số hóa nền kinh tế (Bunn & cộng sự, 2020; OECD, 2015; Olbert & Spengel, 2017). Theo các quy tắc thuế quốc tế hiện hành, các công ty đa quốc gia thường đóng thuế thu nhập doanh nghiệp tại nơi hoạt động sản xuất diễn ra hơn là nơi người tiêu dùng tiêu thụ. Theo thông lệ này, thông qua nền kinh tế kỹ thuật số, các doanh nghiệp có được thu nhập từ người dùng ở nước ngoài nhưng không có sự hiện diện thực tế thì không phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp ở nước ngoài. Điều này đang gây ra nhiều tranh luận, đặc biệt đối với lĩnh vực kỹ thuật số. Như OECD (2019) nhận định, các giao dịch thông qua kỹ thuật số gây khó khăn cho cơ quản lý thuế trong vấn đề xác thực chủ thể giao dịch và giao dịch phát sinh.

Để giải quyết những tranh luận này, OECD đã tổ chức các cuộc đàm phán với hơn 130 quốc gia nhằm điều chỉnh hệ thống thuế quốc tế. Theo đó, vào tháng 06 năm 2021, nhóm các quốc gia G7 đã đạt một thỏa thuận thuế lịch sử để giải quyết vấn đề tranh luận của các quốc gia và việc tránh thuế của các công ty đa quốc gia bằng cách thiết lập mức thuế doanh nghiệp tối thiểu trên toàn cầu (The Guardian, 2021).

Theo Bunn & cộng sự (2020), bất chấp các cuộc đàm phán đa phương đang diễn ra, một số quốc gia đã quyết định đơn phương thiết lập một hình thức đánh thuế dịch vụ kỹ thuật số (Digital Services Taxes- DST) như một phương thức khác của việc đánh thuế thu nhập doanh nghiệp. Thay vì điều chỉnh các quy tắc thuế quốc tế hiện hành, các quốc gia này áp thuế dịch vụ kỹ thuật số DST để đánh thuế các doanh

ng nghiệp dựa trên doanh thu tạo ra từ một số dịch vụ kỹ thuật số cung cấp cho người dùng tại các quốc gia này. Cụ thể, năm 2018, Liên minh Châu Âu (EU) áp mức thuế dịch vụ kỹ thuật số DST 3% đối với doanh thu từ quảng cáo kỹ thuật số, thị trường trực tuyến và bán dữ liệu người dùng trong phạm vi Châu Âu (Bunn & cộng sự, 2020).

4.2 Về đăng ký thuế

Cơ quan thuế ở các quốc gia OECD giải quyết hầu hết các đăng ký thuế của doanh nghiệp và cả cá nhân (OECD, 2019). Về các phương thức người nộp thuế có thể thực hiện đăng ký thuế, hầu hết các quốc gia OECD đều cung cấp nhiều hơn một kênh để người nộp thuế sử dụng. Báo cáo của OECD (2019) cho thấy 80% các cá nhân đăng ký trực tuyến hoặc thông qua ứng dụng dành cho thiết bị di động.

4.3 Về xác thực chủ thể giao dịch và giao dịch phát sinh

Việc xác thực dữ liệu người nộp thuế ở các quốc gia OECD qua môi trường kỹ thuật số tương đối hiệu quả với nhiều phương thức đa dạng. Phần lớn các quốc gia OECD đều ban hành các quy trình chặt chẽ nhằm đảm bảo người mà người đang giao dịch thực sự là người nộp thuế. Để xác định vị trí của khách hàng, một số quốc gia quy định người bán phải thu thập thông tin về địa chỉ thanh toán, địa chỉ IP của thiết bị được sử dụng, chi tiết ngân hàng hoặc mã quốc gia theo số điện thoại. Cuối cùng, khi đã đăng ký, doanh nghiệp sẽ phải nộp tờ khai thuế. Ở các quốc gia như Thổ Nhĩ Kỳ hoặc Mexico, các nhà cung cấp phải báo cáo hàng tháng về thuế VAT thu được. Một số quốc gia OECD hiện đang mở rộng hình thức xác thực nhiều bước, sử dụng thông tin sinh trắc học của người nộp thuế để nhận dạng, xác thực và bảo đảm tính bảo mật.

Theo OECD (2019), phương thức xác thực thông qua chữ ký điện tử đang là phương thức phổ biến ở Châu Âu. Phương pháp cung cấp cho người nộp thuế sự đảm bảo có thể thực hiện các giao dịch trực tuyến của họ bằng cách xác thực bản thân một cách an toàn và bảo mật. Ngoài ra, nó còn đảm bảo tính toàn vẹn của dữ liệu được trao đổi và cho phép người nộp thuế ký các tài liệu thuế điện tử chính thức (ví dụ: tờ khai thuế thu nhập) cũng như các giao dịch ngân hàng. Đáng chú ý, việc xác thực các cá nhân và pháp nhân được thực hiện thông qua bởi bên thứ ba đáng tin cậy và được giám sát bởi cơ quan cấp giấy chứng nhận hoạt động theo quy định của Electronic Identification, Authentication and trust Services (eIDAS). Đây là khung pháp lý về các dịch vụ nhận dạng và ủy thác điện tử cho các giao dịch điện tử trong Liên minh Châu Âu được ban hành từ năm 2014.

4.4 Về khai thuế và nộp thuế

Các quốc gia OECD cung cấp phương thức nộp tờ khai và nộp thuế điện tử ở các cấp độ cao hướng đến sự thuận tiện và bảo mật cho người nộp thuế cũng như giảm chi phí cho cơ quan hành chính. Hai điểm tiên bộ đáng chú ý ghi nhận nỗ lực của chính quyền các quốc gia OECD trong quản lý thuế nói chung và quản lý thuế đối với nền kinh tế số nói riêng là: (1) Trao đổi dữ liệu tự động (2) cơ chế “điền trước” cho người nộp thuế cá nhân và doanh nghiệp.

Một ví dụ điển hình về chế độ trao đổi dữ liệu tự động là cơ quan quản lý thuế của Áo với chiến lược cung cấp các dịch vụ thuế “đơn giản, điện tử, hiệu quả”. Bắt đầu từ năm tài chính 2017, chế độ trao đổi dữ liệu tự động đã được thiết lập giữa các tổ chức nhận một số khoản thanh toán nhất định và cơ quan thuế nhằm loại bỏ yêu cầu

người nộp thuế phải cung cấp dữ liệu về một số khoản chi phí trong kê khai thuế của họ.

Trong khi đó, theo báo cáo của OECD (2019), cơ chế điền trước được áp dụng ở 12 quốc gia. Sự sẵn có của hệ thống hóa đơn điện tử hiệu quả cho phép cơ quan quản lý thuế không chỉ “điền trước” tờ khai thuế thu nhập cá nhân mà còn hướng đến “điền trước” (đầy đủ) các tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp và VAT. Nhiều cơ quan hành chính báo cáo các chiến lược để mở rộng phạm vi “điền trước” ra ngoài lĩnh vực thuế. Ví dụ, cơ chế “điền trước” ở Bồ Đào Nha hiện nay thực hiện với cả các khoản thuế và phúc lợi như chi phí chăm sóc sức khỏe và giáo dục.

Về thanh toán nghĩa vụ thuế, các quốc gia của OECD cũng đưa nhiều phương thức thanh toán thuế đa dạng. Ở Canada, công dân có nhiều lựa chọn khác nhau về cách thức nộp thuế (ngân hàng trực tuyến, thanh toán trực tuyến bằng thẻ ghi nợ hoặc thẻ tín dụng, thiết lập ghi nợ ủy quyền trước, thanh toán tại các tổ chức tài chính hoặc gửi séc qua thư). Trong đó, điều thú vị là thanh toán thuế cũng được thực hiện bằng cách sử dụng mã phản hồi nhanh được cá nhân hóa (QR).

4.5 Về kiểm tra, thanh tra thuế và trao đổi thông tin người nộp thuế xuyên biên giới

Shi & cộng sự (2019), Li (2017) và Yu (2018) đều chỉ ra sự cần thiết của cơ chế phối hợp giữa cơ quan quản lý thuế với các cơ quan chính phủ có liên quan, nhất là với cơ quan hải quan trong công tác thanh tra, kiểm tra thuế đối với TMĐT xuyên biên giới tại Trung Quốc.

Trong khi đó, báo cáo của OECD (2019) ghi nhận, mặc dù các hình thức kiểm tra thuế thực tế vẫn là hoạt động kiểm tra chính ở các quốc gia OECD, các mô hình đánh giá rủi ro hiện đại và chất lượng nguồn dữ liệu tốt đang cung cấp cho các cơ

quan thuế những cách thức hiệu quả hơn trong việc thực hiện một số nghiệp vụ chuyên ngành.

Theo đó, nguồn dữ liệu bên ngoài (trao đổi thông tin quốc tế) đóng vai trò quan trọng (OECD, 2019).

5. Kết luận và hàm ý chính sách

Như vậy, các phân tích trên cho thấy, quản lý thuế đối với TMĐT ở Việt Nam phải đối diện với nhiều thách thức. Đối sánh giữa các bằng chứng học thuật và thực tiễn về quản lý thuế đối với nền kinh tế số tại Việt Nam, nghiên cứu phát hiện nhiều điểm tương đồng. Các thách thức được báo cáo trong các nghiên cứu học thuật cũng xuất hiện trong thực tế quản lý thuế đối với mô hình kinh doanh này ở Việt Nam. Điểm khác biệt đáng chú ý là thực trạng quản lý thuế đối với TMĐT số ở nước ta càng khó khăn hơn khi phương thức thanh toán bằng tiền mặt vẫn là phổ biến.

Mặc dù vậy, vượt qua thách thức là cơ hội. Ở góc độ quản lý thuế, chúng ta cần nhìn nhận TMĐT vừa là thách thức vừa là cơ hội. Phân tích thực tế cho thấy xu hướng phát triển của TMĐT là tất yếu và đang bùng nổ ở Việt Nam. Vì vậy, các giải pháp về quản lý thuế không hướng đến kìm hãm sự phát triển tất yếu này mà phải hướng đến việc kiểm soát, quản lý và khai thác hiệu quả nguồn thu này. Từ cơ sở này, tác giả đề xuất một số nhóm giải pháp về quản lý thuế đối với TMĐT như sau:

(1) Áp dụng kỹ thuật số vào công tác quản lý thuế và nâng cấp cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin đủ khả năng giám sát, kiểm soát và quản lý thuế hiệu quả đối với các mô hình kinh doanh TMĐT.

Như Lucas-Mas & Junquera-Varela (2021) luận giải, các đặc điểm của TMĐT có những “yếu tố phá vỡ thuế” như nội dung được mã hóa, giao dịch môi trường internet

và phương thức thanh toán đa dạng. Vì vậy, để quản lý thuế đối với TMĐT hiệu quả, cách thức quản lý thuế cũng phải được “số hóa”, hiện đại hóa để bắt kịp xu hướng này.

Ngoài ra, cơ quan thuế hiện nay chưa kiểm soát hiệu quả số lượng giao dịch phát sinh, doanh thu đối với các mô hình kinh doanh kỹ thuật số, cụ thể là các hình thức mua bán trực tuyến, quảng cáo trực tuyến hay trò chơi điện tử trực tuyến,... Theo đó, cơ quan thuế cần hiện đại hóa cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin đủ mạnh, đặc biệt là khả năng xử lý dữ liệu lớn (big data) để giám sát, kiểm soát và quản lý thuế hiệu quả khi các doanh nghiệp này kết nối cơ sở dữ liệu đến cơ quan thuế.

(2) Hoàn thiện khuôn khổ pháp luật về chính sách thuế, quản lý thuế một cách cụ thể và toàn diện đối với các mô hình kinh doanh kỹ thuật số.

Nhà nước cần quy định rõ hơn các chính sách thuế, cách thức quản lý thuế đối với các mô hình kinh doanh kỹ thuật số, tiến tới ban hành một văn bản pháp luật quy định cụ thể về nghĩa vụ thuế, cách thức tuân thủ thuế đối với các mô hình kinh doanh này.

Đối với các công ty tạo nền tảng mua bán trực tuyến (sàn TMĐT), chính phủ cần quy định rõ cơ chế khấu trừ tại nguồn và yêu cầu các doanh nghiệp này phải kết nối cơ sở dữ liệu của mình đến cơ quan thuế. Bởi đặc điểm đa bên và đa hình thức thanh toán của TMĐT, cơ chế phối hợp, trao đổi dữ liệu với ngân hàng thương mại, các bên trung gian thanh toán (ví điện tử), các hãng giao nhận hàng hóa cần phải được quy định và hướng dẫn cụ thể.

(3) Tiếp tục cải cách hành chính theo đơn giản hóa và tận dụng kỹ thuật số như kê khai, nộp thuế trực tuyến, cổng thông tin trực tuyến để các tổ chức, cá nhân (bao gồm các doanh nghiệp nước ngoài) thuận tiện trong việc tuân thủ thuế.

Thực tế cho thấy, khấu trừ tại nguồn đang là cách thức hiệu quả trong bối cảnh quản lý thuế đối với TMĐT hiện nay (cần phải có những hướng dẫn cụ thể và thiết thực hơn). Dù vậy, về lâu dài, việc tuân thủ thuế một cách chủ động của các chủ thể kinh doanh trên sàn TMĐT là điều cần thiết mà trước tiên là đối với các nhà cung cấp nước ngoài.

(4) Chú trọng phát triển, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực chuyên trách vừa có chuyên môn về thuế vừa có chuyên môn về công nghệ thông tin, tiến đến thành lập các bộ phận chuyên trách quản lý các loại hình này.

Một chính sách chỉ thực sự tốt khi nó được thực thi một cách hiệu quả (Rosengard, 2012). Để các cải cách được thực thi hiệu quả, nguồn lực con người đóng vai trò rất quan trọng. Thực tế hiện nay cho thấy, cán bộ công chức thuế các cấp đa phần được đào tạo chuyên môn về tài chính. Vì vậy, để quản lý thuế hiệu quả đối với các loại hình kinh doanh kỹ thuật số, cơ quan thuế cần chú trọng công tác đào tạo, bồi dưỡng kiến thức về nền tảng số, TMĐT cho các cán bộ thuế, tiến đến thành lập các bộ phận chuyên trách quản lý các loại hình này.

(5) Đẩy mạnh đàm phán với các quốc gia trong khu vực và quốc tế nhằm đề ra các quy tắc chung về quản lý thuế, xác định quyền đánh thuế đối với các giao dịch, thu nhập phát sinh từ các mô hình kinh doanh kỹ thuật số.

Như đã phân tích, các quy ước thuế quốc tế hiện nay chưa bắt kịp sự thay đổi phát sinh từ các mô hình kinh doanh kỹ thuật số. Vì vậy, để hạn chế các tranh chấp này, Việt Nam cần đàm phán với các quốc gia trong khu vực và quốc tế nhằm đề ra thỏa thuận chung về quản lý thuế, xác định quyền đánh thuế đối với các giao dịch, thu nhập phát sinh từ các mô hình kinh doanh này trên phạm vi quốc tế. Từ cơ sở quy tắc chung

được đồng thuận này, nhà nước ban hành các quy định pháp luật cụ thể về quản lý thuế đối với các mô hình này một cách toàn diện và thống nhất trên phạm vi quốc tế.

Tài liệu tham khảo

Agrawal, D. R., & Fox, W. F. (2021). Taxing Goods and Services in a Digital Era. *National Tax Journal*, 74(1).

Bukht, R., & Heeks, R. (2017). Defining, conceptualising and measuring the digital economy. *Development Informatics working paper*(68).

Cassar, C., Heath, D., & Micallef, L. (2010). What is digital economy? Unicorns, transformation and the internet of things. *Deloitte Article*.

Google ,Temasek, Bain company. (2019). *e-Conomy SEA*. Google ,Temasek, Bain company.

Garkushenko, O. N., & Thiel, M. (2018). VAT in conditions of transition to the digital economy: lessons for Ukraine. *Economy of Industry*(4 (84)), 42-71.

Lucas-Mas, C. O., & Junquera-Varela, R. F. (2021). *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*: World Bank Publications.

Moreno, A. B., & Brauner, Y. (2019). Taxing the Digital Economy Post BEPS... Seriously. *Colum. J. Transnat'l L.*, 58, 121.

OECD. (2015). *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*. Retrieved from Paris:

- Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: challenge accepted. *World tax journal*, 9(1), 3-46.
- Olbert, M., & Spengel, C. (2019). Taxation in the Digital Economy—Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. *ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper*(19-010).
- Rosengard, J. K. (2012). The tax everyone loves to hate: principles of property tax reform. *Harvard Kennedy School wp*,(10).
- Sturgeon, T. J. (2021). Upgrading strategies for the digital economy. *Global Strategy Journal*, 11(1), 34-57.
- Tạp chí Tài chính Online . (2019, 05 29). *Tạp chí Tài chính Online* . Retrieved from <https://tapchitaichinh.vn/su-kien-noi-bat/giai-phap-nao-quan-ly-thue-trong-nen-kinh-te-so-307722.html>
- Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K., & Wang, J. (2019). Taxation Challenges in a Digital Economy—The Case of the People’s Republic of China.
- Nguyễn Văn Thức (2021). Quản lý thuế trong nền kinh tế số. *Tạp chí Tài chính*.
- Thời báo tài chính Việt Nam. (2021, 04 27). *Thời báo tài chính Việt Nam-Cơ quan của Bộ tài chính*. Retrieved from <http://thoibaotaichinhvietnam.vn/pages/quoc-te/2021-04-27/gia-tri-nen-kinh-te-so-trung-quoc-va-asean-co-the-dat-9500-ty-usd-103044.aspx>
- Phạm Trang (2020). Nền kinh tế số và thách thức thu thuế. *Tạp chí Kinh tế Sài Gòn Online*.

