

# Một số vấn đề lý luận về thuế trong thương mại điện tử

PGS.TS. Nguyễn Văn Minh

Trường Đại học Thương mại

*Thương mại điện tử làm nảy sinh các vấn đề mới liên quan đến thuế cần nghiên cứu giải quyết. Bài viết tập trung vào việc phân tích một số vấn đề lý luận là cơ sở cho hoạch định chính sách thuế trong Thương mại điện tử. Đó là các vấn đề về ảnh hưởng mang tính nguyên tắc của thương mại điện tử tới thuế; vấn đề phân loại hàng hóa và dịch vụ trong TMĐT; và vấn đề liên quan tới khái niệm “cơ sở thường trú” trong TMĐT.*

**Từ khóa:** thương mại điện tử, thuế trong thương mại điện tử, dịch vụ điện tử, cơ sở thường trú

## 1. Đặt vấn đề

Thương mại điện tử (TMĐT) hiện đại ra đời từ cuối những năm 90 của thế kỷ XX. Khi các giao dịch TMĐT được tiến hành. Cũng như trong môi trường thương mại truyền thống, các vấn đề về thu thuế của Nhà nước được đặt ra. Về bản chất, các giao dịch TMĐT cũng là các giao dịch thương mại. Tuy nhiên, cách thức tiến hành các giao dịch, môi trường tiến hành giao dịch dựa trên nền tảng công nghệ thông tin- truyền thông (CNTT-TT) mới hình thành và phát triển, nhiều mô hình kinh doanh mới ra đời. Cơ cấu sản phẩm và dịch vụ mua bán và trao đổi trong TMĐT thay đổi đáng kể, làm thay đổi cơ sở thu thuế. Các vấn đề trên đòi hỏi phải có những quan điểm và cách thức tiếp cận mới đối với thuế trong TMĐT.

Thực tiễn triển khai các vấn đề thuế trong TMĐT ở nhiều quốc gia trên thế giới cho thấy đây là vấn đề phức tạp, với các quan điểm tiếp cận, các chính sách khác biệt. Hoa Kỳ có cách tiếp cận và quan điểm, chính sách riêng về thuế trong TMĐT. Ngay tại Hoa Kỳ, các bang khác nhau cũng có các quy định riêng và thực tiễn thu thuế trong TMĐT không giống nhau. Các nước thuộc Liên minh Châu Âu (EU) có cách tiếp cận và thực tiễn riêng trong vấn đề thuế trong TMĐT. Tình trạng tương tự cũng tồn tại ở các quốc gia khác và do đó đã tạo nên tính chất phức tạp và đa dạng của vấn đề thuế trong TMĐT trên thế giới mà mỗi quốc gia phải tính đến khi xây dựng các chính sách thuế đối với hoạt động TMĐT.

TMĐT đã được hình thành và phát triển khá nhanh ở Việt Nam trong mấy năm gần đây. Trên góc

độ thực tiễn, Việt Nam chưa có các chính sách và quy định cụ thể bổ sung hoặc hướng dẫn thực thi pháp luật về thuế trong môi trường TMĐT. Trên góc độ lý luận, các nghiên cứu về thuế trong TMĐT cho đến nay gần như còn bỏ ngõ. Trong tương lai gần cũng như lâu dài, nếu thiếu những chính sách, hướng dẫn và thực tiễn thu thuế hợp lý, gắn liền với các mục tiêu phát triển, phù hợp với truyền thống và tập quán, thì một mặt, có thể dẫn đến vấn đề thất thu thuế của Chính phủ, mặt khác, tạo nên sự bất bình đẳng, thiếu minh bạch trong môi trường kinh doanh, là những cản trở đối với sự phát triển TMĐT nói riêng và lĩnh vực CNTT-TT nói chung ở Việt Nam.

## 2. Tổng quan một số công trình nghiên cứu liên quan đến thuế trong TMĐT

Trên thế giới đã có nhiều nghiên cứu về thuế trong TMĐT, một số trong số đó là:

- Annette Nellen, 2003, *Overview to E-Commerce Taxation Guide to Understanding the Current Discussions and Debates*, College of Business San Jose State University. Bài viết đề cập chủ yếu đến thuế doanh thu và thuế tiêu thụ đã áp dụng phổ biến trong thương mại truyền thống tại Hoa Kỳ, và các vấn đề nảy sinh khi chuyển hệ thống thuế này sang áp dụng trong môi trường TMĐT. Bài viết cho thấy tính đa dạng và phức tạp khi triển khai đánh thuế các hoạt động TMĐT ở 50 bang của Hoa Kỳ và sự cần thiết phải tiếp tục phát triển hệ thống thuế của Hoa Kỳ cho đáp ứng được bối cảnh TMĐT và mạng Internet.

- Richard Doernberg, 2008, *Electronic Commerce and International Taxation*. Cuốn sách đề cập

tới các vấn đề cơ bản của hệ thống thuế truyền thống, các thay đổi công nghệ và phương thức giao dịch trong TMĐT tác động đến thuế trong TMĐT. Tài liệu đưa ra khuyến cáo cần có các cách tiếp cận mới nhằm thích ứng hệ thống thuế truyền thống với môi trường TMĐT.

- Martin A. Weiss (2005), *EU tax on digitally delivered e-commerce*, CRS Report for Congress. Bài viết nói về quan điểm và thực tiễn pháp luật thuế của Liên minh Châu Âu đối với các sản phẩm được phân phối số hóa trong phạm vi không gian kinh tế Liên minh Châu Âu. Bài viết cho thấy cách tiếp cận đối với các vấn đề thuế trong TMĐT ở Liên minh Châu Âu có những khác biệt so với ở Hoa Kỳ

- Choi Yeong C. (2004), *A taxation model: the Korean Value Added Tax on electronic commerce*, HightBeam Research. Bài viết phân tích cách tiếp cận của Hàn Quốc về đánh thuế đối với các giao dịch TMĐT và đề xuất một mô hình thu thuế TMĐT. Bài viết nhấn mạnh sự cần thiết phải có các nghiên cứu cụ thể các vấn đề thuế trong TMĐT tương ứng với bối cảnh phát triển của mỗi quốc gia.

- Nguyễn Đức Ngọc, bài viết “*Hoàn thiện pháp luật thuế trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*”, trích từ đề tài NCKH cấp trường của tác giả Nguyễn Đức Ngọc về “*Hoàn thiện pháp luật thuế trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*”, trong đó, trên góc độ lý luận, đã đề cập một cách sơ lược đến một số vấn đề chung của thương mại điện tử có thể ảnh hưởng đến hệ thống pháp luật thuế Việt Nam, chưa đi sâu phân tích từng vấn đề cụ thể.

### **3. Một số ảnh hưởng mang tính nguyên tắc của TMĐT tới các vấn đề thuế**

Nét đặc trưng của Internet là đi qua mọi biên giới hữu hình và biên giới chính trị, cho phép truyền thông tri thức và thương mại tiến hành từ thành phố này tới thành phố kia, địa phương này tới địa phương kia, quốc gia này tới quốc gia kia mà không cần sắp đặt một con đường nào theo cách thức truyền thống. Địa chỉ trên Internet được thiết kế theo kiểu không phân biệt được về địa lý. Truyền tin trên Internet không nhạy cảm đối với khoảng cách vật lý và có thể truyền tới nhiều địa chỉ địa lý khác nhau.

Thị trường thế kỷ thứ 21 đòi hỏi một hệ thống thuế của thế kỷ 21 mang tính thông nhất hơn, ổn định hơn và hợp lý hơn. Việc đơn giản hóa thuế không chỉ làm cho doanh nghiệp trở nên cạnh tranh hơn, mà nó còn làm cho Chính phủ trở nên hiệu quả hơn, mang lại lợi ích cho mỗi người tiêu dùng và

mỗi công dân.

Thương mại trên Internet có thể đạt doanh thu hàng chục nghìn tỷ đô la Mỹ trong thời gian sắp tới. Để biến tiềm năng này thành hiện thực, các chính phủ cần phải chấp nhận cách tiếp cận định hướng thị trường đối với TMĐT, thuận lợi hóa việc xuất hiện một môi trường pháp lý minh bạch và có thể tiên lượng để hỗ trợ kinh doanh và TMĐT toàn cầu. Các nhà hoạch định chính sách công cần phải tôn trọng tính đặc thù của môi trường TMĐT và nhận ra rằng sự cạnh tranh rộng rãi và sự lựa chọn ngày càng tăng lên của khách hàng có thể sẽ trở thành các tính chất đặc trưng của thị trường số hóa mới.

Vậy những gì là ảnh hưởng mang tính căn bản của TMĐT tới các vấn đề thuế? Có thể xác định sáu đặc trưng của Internet có khả năng ảnh hưởng lớn đến hoạt động của các hệ thống thuế:

(1) Khả năng tạo lập các hệ thống viễn thông công cộng và tư nhân toàn cầu đảm bảo an toàn và chi phí vận hành không cao. Các cơ hội được mở ra đối với các hình thái hoạt động thương mại mới không giới hạn chỉ đối với các doanh nghiệp lớn. Các doanh nghiệp nhỏ và vừa sẽ dễ dàng hơn khi tham gia vào thương mại quốc tế. Yêu cầu về vốn tạo lập ban đầu trên Internet thường là rất thấp. Điều này dẫn tới sự mở rộng nhanh chóng phạm vi các hoạt động kinh tế xuyên quốc gia. Internet cho phép các công ty từ trước đến nay bị bó hẹp trong các thị trường nội địa khi bán hàng hóa, dịch vụ và thông tin, nay có thể hoạt động trên thị trường quốc tế. Kết quả là việc tăng các giao dịch xuyên biên giới sẽ đặt ra yêu cầu ngày càng lớn hơn đối với công tác quản lý thuế, đặc biệt đối với các cơ quan quản lý trước đây chỉ liên quan đến thương mại truyền thống nội địa.

(2) Xây ra các quá trình “phi trung gian hóa”, thông qua đó, Internet loại bỏ hay làm giảm một cách đáng kể nhu cầu đối với các trung gian bán và phân phối hàng hóa, dịch vụ và cung cấp thông tin. Thương mại sử dụng Internet yêu cầu một số lượng nhỏ các đại diện, các nhà trung gian phân phối, bán hàng và các nhà trung gian chuyên nghiệp khác. Thường có sẵn các phần mềm cho phép các nhà sản xuất bán thẳng sản phẩm của mình tới người tiêu dùng cuối cùng. Tương tự như vậy, một hãng hàng không có thể bán vé máy bay của mình trực tiếp tới các hành khách. Thông tin tài chính và các thông tin khác có thể trở nên sẵn có và dễ tiếp cận mà không cần tới sự trung gian của các ngân hàng và các định chế tài chính khác. Bằng việc loại bỏ các trung gian, đặc biệt là các trung gian tài chính trước đây thường

hỗ trợ, tạo thuận lợi cho chính phủ trong việc tuân thủ kỷ luật thuế thông qua các báo cáo nghĩa vụ tài chính, Internet thúc đẩy việc trốn thuế và gian lận thuế.

(3) Việc số hóa thông tin, nghĩa là biến đổi văn bản, âm thanh, hình ảnh, video và các nội dung khác thành các chuỗi số 0 và số 1, sau đó có thể truyền dẫn điện tử, tạo nên các khó khăn trong việc xác định nguồn gốc, xuất xứ và điếm đến của cả sản xuất và tiêu dùng. “Internet là công nghệ phi biên giới”. Các máy chủ có thể được bố trí bất kỳ nơi đâu trên thế giới mà không tác động đến bản chất của các giao dịch kinh doanh dựa trên Internet. Trên quan điểm quản lý thuế, một thách thức mang tính nguyên tắc là xác định việc áp dụng các hệ thống thuế bị giới hạn về mặt địa lý trong môi trường mà công nghệ làm cho các biên giới địa lý không được thể hiện một cách cần thiết. Các đặc trưng kỹ thuật của các giao dịch qua Internet tạo nên một loạt vấn đề đối với các cơ quan thuế liên quan đến các dấu vết kiểm toán, kiểm tra các bên tham gia giao dịch, thu thập tài liệu, xác định các điểm đánh thuế phù hợp.

(4) Phạm vi tích hợp các chức năng kinh doanh (ví dụ thiết kế và sản xuất) ngày càng tăng. Các mạng nội bộ riêng hiện nay phổ biến trong các công ty đa quốc gia. OECD ước lượng ít nhất 2/3 các giao dịch Internet là ở dạng này. Sự phát triển theo hướng như vậy tạo nên sự tích hợp chặt chẽ các giao dịch trong nội bộ các công ty đa quốc gia và làm cho việc tách biệt các chức năng, các hoạt động được thực hiện bởi các doanh nghiệp có liên quan, và đi liền với đó là trách nhiệm về thuế của các doanh nghiệp đó ngày càng trở nên khó khăn.

(5) Internet cung cấp tính mềm dẻo lớn hơn trong việc lựa chọn các hình thức tổ chức mà một doanh nghiệp thực hiện các hoạt động quốc gia và quốc tế của mình. Internet dẫn tới phân đoạn hóa hoạt động kinh tế. Vị trí vật lý của hoạt động, dù xét trên góc độ người cung ứng, người cung cấp dịch vụ, người mua hay người sử dụng hàng hóa và dịch vụ ngày càng trở nên ít quan trọng hơn và việc xác định các hoạt động xảy ra ở đâu trở nên khó khăn hơn.

(6) Các nhà nghiên cứu nhấn mạnh rằng có một vài đặc trưng kỹ thuật của các hệ thống mạng nội bộ và Internet có ảnh hưởng đáng kể tới sự vận hành của các hệ thống thuế, ví dụ thiếu bất kỳ một sự kiểm soát tập trung nào trên Internet; thiếu đăng ký tập trung; khó khăn, nếu không nói là không thể theo dõi các giao dịch; sự tương quan yếu giữa tên miền máy tính (nghĩa là địa chỉ Internet) và địa chỉ

thực (nghĩa là vị trí địa lý thực tế của người nhận tin hoặc thiết bị máy tính được sử dụng để truyền và nhận thông tin).

Nhưng tác động của sự phát triển TMĐT đến quản lý thuế không hoàn toàn chỉ là tiêu cực. Nếu như Internet và TMĐT là một sự đe dọa lớn đối với quản lý thuế toàn cầu do các mối hiểm nguy mà nó tạo nên đối với các hệ thống thuế hiện đang tồn tại, thì đồng thời nó cũng mang đến các cơ hội mới. Đặc biệt, các công nghệ mới tạo nên cơ hội ngày càng rõ rệt cho việc hợp lý hóa quản lý thuế thông qua việc thay thế các tài liệu giấy tờ truyền thống bằng trao đổi dữ liệu điện tử, bằng việc đảm bảo quản lý hồ sơ điện tử đối với việc hoàn thuế và tự động hóa các công việc khác liên quan đến báo cáo thuế và chấp hành thuế. Nhiều nhóm nghiên cứu hiện đang tập trung xây dựng các phương tiện thông qua đó các công nghệ mới có thể được sử dụng để cải thiện dịch vụ và nâng cao hiệu quả quản lý thuế đối với các giao dịch mua bán xuyên quốc gia.

#### **4. Vấn đề phân loại hàng hóa và dịch vụ trong TMĐT**

Hàng hóa và dịch vụ là những đối tượng chịu thuế. Làm rõ phân loại về hàng hóa và dịch vụ có ý nghĩa quan trọng trong việc xây dựng các quy định về thuế trong TMĐT, nhất là TMĐT quốc tế. Luật thuế GTGT (2008) Việt Nam không có điều khoản nào phân biệt đánh thuế giá trị gia tăng trong môi trường TMĐT và thương mại truyền thống, nghĩa là TMĐT hoàn toàn không khác biệt với thương mại truyền thống trên góc độ thuế GTGT. Các điều khoản quy định về Đối tượng chịu thuế (Điều 3), Người nộp thuế (Điều 4) và Đối tượng không chịu thuế (Điều 5), Thuế suất (Điều 8) đều áp dụng cho cả thương mại truyền thống và TMĐT.

Theo luật thuế GTGT, tất cả hàng hóa và dịch vụ, trừ các hàng hóa, dịch vụ được miễn thuế theo luật, đều chịu thuế GTGT. Theo thông lệ, thuế xuất nhập khẩu (XNK) chỉ đánh đối với hàng hóa, không đánh đối với dịch vụ. Như vậy, phân loại rõ hàng hóa và dịch vụ có ý nghĩa đặc biệt quan trọng đối với thương mại qua biên giới. Ví dụ, một đối tượng nào đó về bản chất là hàng hóa, nhưng được phân loại là dịch vụ, sẽ dẫn đến thất thu thuế nhập khẩu và giảm thuế GTGT đối với hàng nhập khẩu đó, làm giảm thu nhập từ thuế của nhà nước và các hệ quả khác.

Hàng hóa theo cách hiểu của luật thuế Việt Nam dựa trên tinh thần phân loại của Hệ thống hài hòa (Harmonized System -HS) của Tổ chức Hải quan thế giới. Trong hệ thống HS, tất cả hàng hóa đều là

các sản phẩm hữu hình (tangible products). Các sản phẩm không phải hàng hóa (phi hữu hình) được đưa vào nhóm dịch vụ (services). Phân loại hàng hóa và dịch vụ theo tinh thần hệ thống HS về cơ bản đáp ứng được yêu cầu của hệ thống thuế áp dụng trong môi trường thương mại truyền thống. Tuy nhiên, trong môi trường TMĐT, công nghệ số đặt ra những vấn đề mới cần phải cần phải xem xét, nghiên cứu và giải quyết.

Trên phương diện lý luận, có nhiều tiếp cận khác nhau trong việc hiểu khái niệm hàng hóa và dịch vụ.

Theo tiếp cận kinh tế học chung nhất, một hàng hóa là một đối tượng (subject) hay dịch vụ (service) bất kỳ làm tăng ích lợi (utility) một cách trực tiếp hay gián tiếp. Theo cách hiểu này, hàng hóa phi hữu hình bao gồm cả các dịch vụ. Như vậy, tất cả các đối tượng mua bán, trao đổi đều là hàng hóa - Phương án A (P/a A).

Theo tiếp cận kinh tế học vi mô và kế toán, hàng hóa được đối lập với dịch vụ. Một hàng hóa được xác định là một đối tượng mà việc tiêu dùng nó làm tăng ích lợi của người tiêu dùng.

Liệu một đối tượng có thể là phi hữu hình hay không? Với nghĩa hẹp nhất, một số người cho rằng tất cả các đối tượng đều là vật thể (physical), và dẫn đến định nghĩa hàng hóa là hữu hình, tất cả đối tượng phi hữu hình đều được coi là dịch vụ. Như vậy, các đối tượng mua bán, trao đổi hữu hình được coi là hàng hóa, phi hữu hình được coi là dịch vụ (Phương án B - P/a B).

Với một nghĩa thông dụng và rộng hơn, tồn tại một phương án trung gian giữa hai phương án trên, và một đối tượng có thể là hữu hình và phi hữu hình, và như vậy ta có hàng hóa hữu hình, hàng hóa phi hữu hình và dịch vụ - phương án C (P/a C).

Có thể đưa ra ví dụ về ba phương án định nghĩa nói trên:

- P/a A: (a) một cuốn sách in trên giấy, (b) một bản nhạc tải từ Internet, (c) cắt tóc - tất cả đều là hàng hóa, mặc dù (b) và (c) là phi hữu hình

- Theo P/a B: Chỉ (a) là hàng hóa, còn (b) và (c) là dịch vụ

- Theo P/a C: (a) là hàng hóa hữu hình, (b) là hàng hóa phi hữu hình, (c) là dịch vụ.

Phương án C là phù hợp với các đặc điểm của môi trường số hóa hơn cả. Các bản luận dưới đây chủ yếu dựa trên cơ sở phương án này.

Công nghệ số, mạng Internet và TMĐT dẫn đến sự xuất hiện những vấn đề mới cần giải quyết trong

lĩnh vực phân loại hàng hóa, dịch vụ. Một vấn đề rất quan trọng là “các số” được truyền dẫn qua Internet (gọi là các truyền dẫn điện tử- electronic transmissions) có thể được phân loại thành hàng hóa, dịch vụ hay cái gì đó tương tự. “Truyền dẫn điện tử” là một khái niệm mang tính tập hợp, trong mỗi trường hợp mang bản chất khác nhau:

- Đối với một số truyền dẫn điện tử nhất định, trường hợp hàng hóa hữu hình, ví dụ thiết bị máy móc, nguyên vật liệu, cuốn sách, bộ quần áo,... được đặt mua, được thanh toán hoặc được mua bán qua phương tiện điện tử, nhưng được vận chuyển bằng phương tiện hữu hình, thì đây là hàng hóa theo nghĩa truyền thống và tất cả các thỏa thuận và quy định về thuế quan hiện có (ví dụ: GATT) đều có thể áp dụng, hoàn toàn như trong thương mại truyền thống.

- Tương tự, việc cung cấp các dịch vụ truyền thống (như dịch vụ tài chính, kế toán, du lịch, dịch vụ máy tính, đào tạo, viễn thông,...) qua các phương tiện điện tử có thể được tiếp tục điều chỉnh bởi các thỏa thuận và quy định về thương mại dịch vụ truyền thống (ví dụ: GATS).

- Vấn đề cần tranh luận và nghiên cứu kỹ liên quan đến truyền dẫn điện tử các dữ liệu (các sản phẩm nội dung) có vật đối hữu hình tương ứng, ví dụ sách, âm nhạc, phim ảnh, video, phần mềm. Trước kia, các sản phẩm này lưu trữ và vận chuyển một cách hữu hình, qua các vật mang tin như sách, đĩa mềm, đĩa cứng và băng từ. Khi các vật mang tin hữu hình di chuyển qua biên giới, chúng chịu thuế hải quan. Hiện nay, cùng với việc di chuyển trong các vật mang tin hữu hình như vừa nói trên, các sản phẩm nội dung được gửi bằng các file dữ liệu qua các mạng viễn thông, đi qua nhiều biên giới giữa các quốc gia và trong phần lớn các trường hợp chưa kiểm soát được. Các dữ liệu đó được tải xuống, được lưu trữ trong các vật mang tin, các máy tính hoặc được in ra. Chúng có thể được các cá nhân sử dụng trực tiếp hoặc gửi đến các nhà bán lẻ để phân phối.

Tiếp cận khái niệm hàng hóa và dịch vụ trên quan điểm WTO cho rằng: một trao đổi có thể trở thành một hàng hóa khi sản phẩm cuối cùng có thể chuyển thành dạng hữu hình (tangible) hoặc một sản phẩm vật thể (physical), một trao đổi có thể trở thành một dịch vụ khi sản phẩm cuối cùng ở dạng phi hữu hình (intangible), nghĩa là nó không thể biến thành một sản phẩm vật thể. Theo tiếp cận này thì các sản phẩm nội dung (được trao đổi, di chuyển phi hữu hình trên mạng) có thể phân loại là hàng hóa, vì nó đáp ứng yêu cầu là có thể được lưu trữ và chuyển

thành dạng hữu hình (một cuốn sách, một đĩa CD, một cuộn băng từ...). Như vậy, một sản phẩm nội dung được mua bán, trao đổi và vận chuyển ở dạng số hóa có thể được coi là hàng hóa phi hữu hình (intangible goods), một dạng sản phẩm phi hữu hình nằm ở khoảng trung gian giữa hàng hóa và dịch vụ theo nghĩa truyền thống.

Khái niệm hàng hóa phi hữu hình (intangible goods) chưa được thống nhất chấp nhận trong phạm vi quốc tế, chưa được phản ánh trong danh mục HS: các hàng hóa phi hữu hình chưa có tên và mã số trong hệ thống này.

Về bản chất, nếu coi các sản phẩm phi hữu hình nói trên là dịch vụ, các sản phẩm đó sẽ không phải chịu thuế quan khi nhập khẩu, trong khi các hàng hóa hữu hình - vật đối của chúng (ví dụ một cuốn sách, một đĩa CD, một cuộn băng từ... chứa dữ liệu) chịu đánh thuế quan nhập khẩu. Vừa không chịu thuế quan nhập khẩu, và gần như trốn được thuế GTGT trong nước, cộng với chi phí thấp do không cần vận chuyển, chi phí vận chuyển và lưu trữ thấp hoặc gần như bằng không, thời gian phân phối nhanh, các hàng hóa phi hữu hình tương ứng có lợi thế cạnh tranh rất lớn. Câu hỏi là, trong trường hợp này, luật thuế có đảm bảo được tính trung lập và tính bình đẳng trong đánh thuế hay không? Khi TMDT phát triển, điều này có làm xói mòn cơ sở thuế và giảm doanh thu thuế quốc gia từ các sản phẩm nói trên hay không?

Do chưa có được sự thống nhất nói trên, đồng thời chưa có phương tiện kiểm soát hữu hiệu các truyền dẫn điện tử (electronic transmissions) trên phương diện đánh thuế, nên WTO, tại Hội nghị Bộ trưởng năm 2005 diễn ra ở Hồng Kông, đã nhất trí thông qua lệnh ngừng tạm thời (cho tới Hội nghị lần sau) đánh thuế hải quan đối với các truyền dẫn điện tử hàng hóa phi hữu hình. Tại các Hội nghị bộ trưởng tiếp theo của WTO, do trong chương trình nghị sự có nhiều vấn đề nổi cộm khác, vấn đề phân loại và đánh thuế đối với hàng hóa phi hữu hình tiếp tục bị bỏ ngỏ chờ bàn luận và giải quyết.

Trong bối cảnh chưa có sự thống nhất về khái niệm hàng hóa phi hữu hình, nhiều quốc gia không đánh thuế nhập khẩu đối với các hàng hóa này vì coi chúng là dịch vụ, thì một số quốc gia khác (ví dụ Thái Lan) đã đánh thuế nhập khẩu đối với chúng, vì phân loại chúng là hàng hóa.

### 5. Khái niệm “cơ sở thường trú” trong TMDT

Một khái niệm liên quan đến nhiều luật thuế (Luật thuế GTGT, Luật thuế thu nhập, Luật thuế

XNK..) là khái niệm “cơ sở thường trú”.

Trong khoản 3, Điều 2 (Người nộp thuế), của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) Việt Nam có quy định các đối tượng được coi là cơ sở thường trú của doanh nghiệp nước ngoài là cơ sở sản xuất, kinh doanh mà thông qua cơ sở này, doanh nghiệp nước ngoài tiến hành một phần hoặc toàn bộ hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam mang lại thu nhập, bao gồm:

a) Chi nhánh, văn phòng điều hành, nhà máy, công xưởng, phương tiện vận tải, hầm mỏ, mỏ dầu, khí hoặc địa điểm khai thác tài nguyên thiên nhiên khác tại Việt Nam;

b) Địa điểm xây dựng, công trình xây dựng, lắp đặt, lắp ráp;

c) Cơ sở cung cấp dịch vụ, bao gồm cả dịch vụ tư vấn thông qua người làm công hay một tổ chức, cá nhân khác;

d) Đại lý cho doanh nghiệp nước ngoài;

đ) Đại diện tại Việt Nam trong trường hợp là đại diện có thẩm quyền ký kết hợp đồng đứng tên doanh nghiệp nước ngoài hoặc đại diện không có thẩm quyền ký kết hợp đồng đứng tên doanh nghiệp nước ngoài nhưng thường xuyên thực hiện việc giao hàng hoá hoặc cung ứng dịch vụ tại Việt Nam.

Về cơ bản, nội hàm khái niệm “cơ sở thường trú” trong pháp luật Việt Nam không có sự khác biệt lớn với pháp luật quốc tế. Tuy nhiên, trong quy định về “cơ sở thường trú” nói trên của Luật TNDN không có quy định về các trường hợp cơ sở kinh doanh của doanh nghiệp nước ngoài không được coi là cơ sở thường trú. Các luật và văn bản dưới luật của Việt Nam cũng chưa có các quy định liên quan tới “cơ sở thường trú” trong môi trường thương mại điện tử.

Liên quan đến phương hướng giải quyết các vấn đề nêu trên, cần nghiên cứu, tham khảo Công ước mẫu về thuế (Model Tax Convention) của Tổ chức Hợp tác và Phát triển kinh tế (OECD), một văn bản luật được sử dụng rộng rãi làm cơ sở cho nhiều hiệp định thuế quốc tế, trong đó có các quy định về các trường hợp ngoại lệ mà một cơ sở kinh doanh của doanh nghiệp không được coi là cơ sở thường trú:

a) Sử dụng các phương tiện chỉ nhằm mục đích bảo quản, trưng bày hoặc phân phối sản phẩm và hàng hóa thuộc doanh nghiệp đó;

b) Duy trì tồn kho sản phẩm và hàng hóa thuộc doanh nghiệp đó chỉ nhằm mục đích bảo quản, trưng bày hoặc phân phối;

c) Duy trì tồn kho sản phẩm và hàng hóa thuộc

doanh nghiệp đó chỉ nhằm mục đích chế biến bởi một doanh nghiệp khác;

d) Duy trì một vị trí kinh doanh cố định chỉ nhằm mục đích mua sản phẩm và hàng hóa, hoặc thu thập thông tin cho doanh nghiệp;

e) Duy trì một vị trí kinh doanh cố định chỉ nhằm mục đích thực hiện bất kỳ một hoạt động mang tính chất chuẩn bị hoặc hỗ trợ nào khác cho doanh nghiệp;

f) Duy trì một vị trí kinh doanh cố định chỉ dành cho bất kỳ một kết hợp nào các hoạt động được nhắc tới ở mục (a) cho tới (e), đảm bảo rằng hoạt động tổng thể của vị trí kinh doanh cố định, kết quả của sự kết hợp này, mang tính chất chuẩn bị hoặc hỗ trợ.

Theo tinh thần cách hiểu trên, vận dụng vào môi trường TMĐT, một website trên Internet bản thân chưa cấu thành nên một cơ sở thường trú. Một website được tạo nên bởi phần mềm và dữ liệu, không phải là tài sản hữu hình, và như vậy không thể coi là một “địa điểm kinh doanh” để dẫn tới kết luận đây là cơ sở thường trú. Tuy nhiên, một máy chủ (server) có thể đạt tới mức độ được coi là cơ sở thường trú vì nó là tài sản hữu hình và yêu cầu phải có một địa điểm vật lý, và địa điểm đó có thể trở thành “địa điểm kinh doanh cố định”, không phụ thuộc vào máy chủ đó được doanh nghiệp vận hành máy chủ thuê hay sở hữu nó. Sự hiện diện của đội ngũ nhân viên kinh doanh tại địa điểm nơi bố trí máy chủ là không bắt buộc cần thiết đối với việc tạo nên một cơ sở thường trú. Nếu như máy chủ không được doanh nghiệp sử dụng, mà nó được vận hành bởi một nhà cung ứng web, thì máy chủ đó không có khả năng tạo nên một cơ sở thường trú, vì doanh nghiệp không kiểm soát được hoạt động của máy chủ và đó không phải là địa điểm kinh doanh của doanh nghiệp.

Một thiết bị máy tính chỉ có thể tạo nên một cơ sở thường trú nếu như đáp ứng yêu cầu được bố trí cố định. Không quan trọng là máy chủ đó có thể bị di chuyển, quan trọng hơn là máy chủ đó có bị di chuyển hay không. Một máy chủ cần phải ở lại một chỗ trong một khoảng thời gian đủ cần thiết (ví dụ theo OECD tối thiểu là 12 tháng) để cấu thành nên một cơ sở thường trú.

Sự tồn tại của thiết bị máy tính, ngay cả khi tại một địa điểm cố định, sẽ không tạo nên một cơ sở thường trú, khi doanh nghiệp chỉ thực hiện qua thiết bị đó các dịch vụ mang tính chất chuẩn bị và hỗ trợ. Những chức năng cụ thể nào được coi là các dịch vụ chuẩn bị và hỗ trợ cần phải được quyết định dựa trên cơ sở xem xét từng trường hợp cụ thể, với cách nhìn

tổng thể tất cả các hoạt động được doanh nghiệp thực hiện qua thiết bị máy tính đó.

OECD cho rằng các hoạt động thực hiện qua thiết bị máy tính dưới đây được coi là hoạt động mang tính chuẩn bị và hỗ trợ:

- Đảm bảo kết nối truyền thông giữa các nhà cung ứng và các khách hàng;

- Quảng cáo hàng hóa và dịch vụ;

- Chuyển tiếp thông tin tới máy chủ ảnh xạ nhằm mục đích đảm bảo an ninh và tăng hiệu quả;

- Thu thập dữ liệu về thị trường cho doanh nghiệp;

- Cung cấp thông tin.

Khi các hoạt động được thực hiện qua thiết bị máy tính đó là cốt yếu và quan trọng đối với doanh nghiệp nói chung, thì các hoạt động vượt quá ý nghĩa là các hoạt động chuẩn bị và hỗ trợ và tạo nên một cơ sở thường trú. Các doanh nghiệp cần lưu ý rằng bất kỳ các hoạt động cốt lõi nào của doanh nghiệp được thực hiện qua một máy chủ đều có thể dẫn đến tình trạng là máy chủ đó được phân loại là cơ sở thường trú của doanh nghiệp (theo Hiệp định thuế mẫu của OECD), và như vậy điều này dẫn tới việc cơ sở đó sẽ phải tuân thủ các quy định về đánh thuế của chính quyền thuế tại địa phương nơi máy chủ lưu trú.

Khi xem xét trường hợp “nhà bán lẻ điện tử -e-tailer”, một doanh nghiệp bán hàng qua Internet cho thấy: chỉ riêng sự việc nhà bán lẻ điện tử sử dụng máy chủ để thực hiện một phần nào đó các hoạt động kinh doanh của mình thì vẫn chưa đủ để chỉ ra rằng việc sử dụng máy chủ đó là vượt quá mục đích tiến hành các dịch vụ chuẩn bị và hỗ trợ. Quan trọng là phải xem xét bản chất của các hoạt động được thực hiện tại địa điểm đó trong tương quan với hoạt động kinh doanh được doanh nghiệp thực hiện. Ví dụ, nếu như máy chủ được sử dụng để vận hành một website chỉ dùng để quảng cáo, cung cấp thông tin, hoặc trình bày danh mục hàng hóa của doanh nghiệp, thì máy chủ đó không tạo nên một cơ sở thường trú. Tuy nhiên, nếu website có khả năng thực hiện các chức năng của một hoạt động bán hàng điển hình (ví dụ xử lý thanh toán của khách hàng và xử lý phân phối tự động qua máy chủ), nó có thể dẫn đến việc máy chủ tạo nên một cơ sở thường trú phục vụ các mục đích thuế.

Liên quan với các nhà cung ứng dịch vụ độc lập (Independent Service Provider -ISP), OECD cho rằng các tổ chức này không có khả năng tạo nên cơ sở thường trú. Vì các ISPs không được phép ký kết

hợp đồng thay mặt các doanh nghiệp vận hành qua các hệ thống mạng của họ, do vậy họ chỉ là các tác nhân hoạt động độc lập, và thường thực hiện hoạt động lưu trữ các website của nhiều doanh nghiệp. Như vậy, các nhà cung ứng đó không được coi là các cơ sở thường trú. Hơn nữa, vì một ISP hoặc website không phải là một “cá nhân”, nên chúng cũng không được tính là các cơ sở thường trú theo nguyên tắc đại diện của doanh nghiệp.

Tóm lại, theo các phân tích đã trình bày trên thì:

- Một website TMĐT không tạo nên một cơ sở thường trú;

- Một máy chủ có thể tạo nên một cơ sở thường trú khi:

+ Được bố trí tại một địa điểm vật lý xác định trong một giai đoạn thời gian đủ dài nhất định (ví dụ theo quan điểm của OECD là 12 tháng);

+ Doanh nghiệp sử dụng máy chủ đó để tiến hành các hoạt động kinh doanh cốt lõi (chứ không phải là các hoạt động chuẩn bị hoặc phụ trợ cho kinh doanh) của doanh nghiệp.

- Một ISP không tạo nên cơ sở thường trú của doanh nghiệp, vì ISP chỉ lưu trữ website, chứ không vận hành và kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp.

## 6. Kết luận và đề xuất

TMĐT đã hình thành và phát triển khá nhanh chóng ở Việt Nam. Các giao dịch mua bán trong TMĐT, nếu không được quản lý phù hợp, sẽ dẫn đến vấn đề thất thu thuế đối với Nhà nước và sự thiếu

minh bạch, không công bằng trong tương quan giữa thương mại truyền thống và TMĐT. Để có được các chính sách và các quy định pháp luật, cũng như tổ chức một hệ thống thực thi thuế thích hợp trong môi trường TMĐT, cần có sự quan tâm và các nỗ lực nghiên cứu của nhiều người, trên nhiều góc độ.

Phát triển, bổ sung, hoàn thiện hệ thống thuế nhằm mục đích vận dụng có hiệu quả hệ thống thuế này trong môi trường TMĐT Việt Nam là công việc rộng lớn và phức tạp. Để thực hiện vấn đề trên, trước hết cần nâng cao và thống nhất được nhận thức về một số vấn đề lý luận mang tính cốt lõi liên quan đến thuế trong TMĐT. Những nội dung trình bày trong bài viết nói trên là một trong các cố gắng đầu tiên nghiên cứu một số vấn đề lý luận liên quan đến thuế trong TMĐT.

Hệ thống pháp luật thuế Việt Nam (bao gồm hệ thống các luật và các văn bản dưới luật chưa có các quy định liên quan đến thuế trong TMĐT. Trước khi xây dựng các quy định nói trên, cần tiếp tục có các nghiên cứu, trao đổi, thảo luận, đi đến thống nhất một số vấn đề lý luận cốt lõi là cơ sở của hoạch định chính sách thuế trong TMĐT, trong đó các vấn đề về ảnh hưởng của TMĐT tới hệ thống thuế trong bối cảnh Việt Nam, phân loại hàng hóa, đặc biệt là hàng hóa phi hữu hình và dịch vụ, và vấn đề “cơ sở thường trú” trong TMĐT. □

### Tài liệu tham khảo:

1. Luật thuế Giá trị gia tăng của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 3, số 13/2008/QH12 ngày 3/6/2008.
2. Luật thuế tiêu thụ đặc biệt của Quốc hội khóa XII, kỳ họp thứ 4, số 27/2008/QH12 ngày 14 tháng 11 năm 2008, Luật thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu số 45/2005/QH11 ngày 14 tháng 06 năm 2005.
3. Mukul G. Asher and Ramkishan S. Rajan (2001), *Globalization and tax systems: Implications for developing countries with reference to Southeast Asia*.
4. Jean Philippe Chetcuti (2002), *Taxation of e-commerce: the challenge of e-commerce to the definition of a permanent establishment: a OECDs Response*.
5. Arthur J. Cockfield (2002), *Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: how Internet is changing Tax law*, Connecticut Law Review.
6. E-stat (2010), *U.S Department of commerce, economics and statistics administration. Sales and Use Tax Considerations*, State and Local Tax Bulletin.
7. Global Internet Policy Initiative (2005), *Taxation of E-Commerce*.
8. Walter Hellerstein (2002), *Electronic Commerce and the challenge for tax administration*, University of Georgia School of Law.
9. Inland Revenue Authority of Singapore (2010), *GST treatment for e-Commerce transactions*.
10. Institute for Self-Reliance (2007), *Internet Sales Tax Fairness - European Union*.
11. Marvin Kirsner (2009), *The Front Line of the E-Commerce Tax Battle*, E-Commerce Times.