

HOÀN THIÊN QUY ĐỊNH PHÁP LUẬT VỀ QUẢN LÝ THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG ĐỐI VỚI DỊCH VỤ KỸ THUẬT SỐ CUNG CẤP TỪ TỔ CHỨC NƯỚC NGOÀI

NGUYỄN CHIẾN THẮNG* -
NGUYỄN TIẾN KIÊN**

Kinh doanh dịch vụ kỹ thuật số (hay còn gọi là thương mại số), hiện đang tăng trưởng mạnh và chiếm tỷ lệ cao trong giá trị thương mại điện tử toàn cầu. Sự tăng trưởng của thương mại số một mặt tạo ra nhiều mô hình và cơ hội kinh doanh mới trong kỷ nguyên kinh tế số, mặt khác cũng tạo ra những thách thức không nhỏ đối với các chính phủ trong việc quản lý thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ kỹ thuật số để bảo vệ cơ sở thuế, tăng thu ngân sách quốc gia.
Từ khóa: Thuế giá trị gia tăng; dịch vụ kỹ thuật số xuyên biên giới; tổ chức nước ngoài.

Digital services (also known as digital commerce) is currently growing strongly and accounts for a high proportion of the value of global e-commerce. The growth of digital commerce on the one hand creates many new business models and opportunities in a digital economy, on the other hand poses challenges for governments in management of the value added tax for digital services to protect tax bases and increase national budget revenue.

Keywords: Value added tax; cross-border digital services; foreign organization.

NGÀY NHẬN: 11/12/2020

NGÀY PHẢN BIỆN, ĐÁNH GIÁ: 10/01/2021

NGÀY DUYỆT: 18/02/2021

1. Về đặc điểm của dịch vụ kỹ thuật số cung cấp từ tổ chức nước ngoài

Thuật ngữ “Dịch vụ kỹ thuật số” (DVKTS) xuất hiện phổ biến trong thời gian gần đây, gắn liền với sự phát triển của của cách mạng công nghiệp 4.0 và thương mại điện tử. DVKTS được hiểu là hoạt động cung cấp các sản phẩm từ nhà cung cấp đến người tiêu dùng bằng phương thức điện tử trên môi trường mạng, được thực hiện hoàn toàn tự động, chỉ có sự can thiệp tối thiểu của con người vào quá trình cung cấp¹. Ví dụ: cung cấp trực tuyến các trò chơi; sách điện tử; phần mềm; ứng dụng; lưu trữ web và các

dịch vụ đám mây khác; các dịch vụ phát sóng (TV và radio) hoặc vệ tinh, cũng như các dịch vụ thoại và dữ liệu trực tuyến...

Theo đó, hoạt động cung cấp DVKTS bởi tổ chức nước ngoài (TCNN) là việc cung ứng dịch vụ của TCNN thành lập tại quốc gia/vùng lãnh thổ này cho khách hàng là cá nhân tiêu dùng hoặc đối tượng kinh doanh tại quốc gia/vùng lãnh thổ khác².

Từ khái niệm trên, có thể hiểu hoạt động cung cấp DVKTS bởi TCNN có các đặc trưng như sau:

* *Tổng Cục Thuế*

** *ThS, Tổng Cục Thuế*

Thứ nhất, 100% thanh toán trong các giao dịch mua DVKTS là thanh toán không dùng tiền mặt: trong giao dịch mua DVKTS xuyên biên giới, các bên tham gia vào giao dịch không phải gặp gỡ nhau trực tiếp để đàm phán ký kết; không phát sinh quá trình vận chuyển qua công ty logistics hay quá trình cung cấp dịch vụ từ bên thứ ba, nên không thể áp dụng hình thức thanh toán tiền COD (cash on Delivery: thu tiền khi giao hàng) để ủy quyền cho bên thứ ba thu hộ tiền khi giao hàng hay hoàn thành việc cung cấp dịch vụ.

Thứ hai, tính chắc chắn thu được tiền ngay sau khi hoàn thành việc cung cấp DVKTS: trong kinh doanh thương mại điện tử, hoạt động cung cấp hàng hóa hay dịch vụ khác thường gặp không ít những khó khăn trong việc thu tiền khi hàng hóa đã quyền sở hữu hay quyền sử dụng hàng hóa cho người mua; hay việc cung cấp dịch vụ khác đã hoàn thành cho người mua. Nhưng đối với hoạt động cung cấp DVKTS thì chỉ khi người bán nhận được thông báo chắc chắn đã thu được tiền từ người mua và khi đó người bán mới tiến hành cung cấp DVKTS cho người mua.

Thứ ba, tính không hoàn trả và không bồi hoàn: phần lớn các DVKTS sau khi mua từ người bán thì người mua không thể hoàn trả lại dịch vụ và nhận lại tiền khi họ cho rằng DVKTS đó số không đúng như quảng cáo giới thiệu hoặc không còn muốn sử dụng DVKTS đó (chẳng hạn: trẻ con ấn nút mua nhầm game). Chỉ có một số ít nhà cung cấp dịch vụ số cho phép hoàn trả nhưng chỉ trong thời gian ngắn tính từ thời hạn thanh toán nhưng thực tục và thời hạn giải quyết rất phức tạp (chẳng hạn như Google Store chỉ cho phép hoàn trả sau 2 giờ tính từ thời hạn thanh toán)³. Khi DVKTS được cung cấp bị lỗi về nội dung hay không thể hoạt động sau một thời gian sử dụng, người tiêu dùng chỉ có thể phản ánh đến nhà cung cấp hoặc nhà phát

triển dịch vụ số để chờ nhận được bản nâng cấp sửa lỗi hoặc nhận được những phản hồi về cách khắc phục do lỗi từ thiết bị của người tiêu dùng gây ra.

Thứ tư, trách nhiệm chịu và phải trả các khoản thuế và phí (không phải thuế thu nhập) đối với các giao dịch mua DVKTS thường được xác định cho người tiêu dùng: người bán thường không bị xác định trách nhiệm phải thu các khoản thuế và phí (không phải thuế thu nhập), thường trong các điều khoản cung cấp DVKTS trên ứng dụng (hay chợ ứng dụng; hay website cung cấp DVKTS) của nhà cung cấp, người tiêu dùng phải có trách nhiệm tuân thủ các luật về thuế hiện hành của quốc gia nơi người tiêu dùng cư trú. Tuy nhiên, trong các điều khoản cung cấp DVKTS nói trên không ràng buộc trách nhiệm phải thu của nhà cung cấp.

Thứ năm, các TCNN cung ứng DVKTS không thành lập và hiện diện tại Việt Nam. Các hoạt động cung ứng DVKTS diễn ra trong môi trường mạng hay diễn ra trong môi trường phi biên giới nên các chủ thể khi tham gia vào giao dịch cung ứng DVKTS không cần phải di chuyển tới bất kỳ địa điểm nào mà vẫn có thể tiến hành giao dịch điện tử. Do đó, các TCNN cung ứng DVKTS không thành lập và hiện diện tại Việt Nam mà vẫn có thể kinh doanh và phát sinh thu nhập từ các tổ chức, cá nhân tại Việt Nam.

Những đặc điểm trên cho thấy, hoạt động cung ứng DVKTS của TCNN đặt ra những thách thức không nhỏ trong việc quản lý thuế nói chung và thuế giá trị gia tăng (GTGT) nói riêng đối với loại dịch vụ này. Cụ thể là:

(1) Xác định giá trị tính thuế của các hoạt động cung cấp DVKTS xuyên biên giới.

Đối với hàng hóa nhập khẩu, việc xác định giá trị tính thuế được quản lý bởi cơ quan Hải quan. Song đối với các DVKTS

xuyên biên giới, việc xác định giá trị tính thuế là khó khăn, bởi bản chất của loại dịch vụ này là vô hình và không thể chịu sự kiểm soát biên giới giống như hàng hóa.

(2) Xác định đối tượng đánh thuế.

Không nên đánh thuế người tiêu dùng bởi như vậy sẽ cản trở người dùng dịch vụ. Nhưng cũng khó có thể đánh thuế các TCNN như Facebook hay Google, Netflix vì các công ty này không ở Việt Nam. Chính vì thế, trong thời gian qua, trên các phương tiện đại chúng đề cập đến các công ty công nghệ lớn không hiện diện tại Việt Nam nhưng có “doanh thu ở Việt Nam vài ngàn tỷ như Facebook. Google vẫn không đóng thuế”⁴.

2. Pháp luật Việt Nam về quản lý thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ kỹ thuật số

Tại Việt Nam, hoạt động cung cấp DV KTS bởi các TCNN thường được biết đến dưới dạng cung cấp các sản phẩm, nội dung số như: các ứng dụng, trò chơi được cung cấp trên các chợ điện tử của APP store, CH Play được cài đặt vào các thiết bị di động; xem truyền hình trực tuyến trên các nền tảng ứng dụng Netflix, HBO; mua (thuê) phim, nghe nhạc trên các nền tảng ứng dụng Spotify, Google play phim, Google play âm nhạc,...; hay các dịch vụ quảng cáo số của của Google Admod, Facebook,... Nhờ vào sự phát triển của công nghệ thông tin trong bối cảnh cách mạng công nghiệp 4.0, người tiêu dùng Việt Nam dùng có thể tìm kiếm được nhiều loại hình giải trí để thỏa mãn cho các nhu cầu cá nhân của mình. Song, ở góc độ quản lý nhà nước, điều này đang đặt ra rất nhiều thách thức đối với Chính phủ Việt Nam về phương diện quản lý thuế.

Quy định của pháp luật về thuế tại Việt Nam, nghĩa vụ về thuế GTGT của các TCNN cung cấp DVKTS được thực hiện tại Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 06/8/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế

áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam.

Tuy nhiên, pháp luật về quản lý thuế GTGT đối với lĩnh vực này vẫn còn nhiều vướng mắc, bất cập và còn những khoảng trống về chính sách trong việc xác định người nộp thuế, đăng ký thuế, kê khai, nộp thuế, xử phạt đối với TCNN trong mô hình hoạt động cung cấp DVKTS của TCNN vào Việt Nam.

Một là, về xác định người nộp thuế: trong mô hình cung cấp DVKTS giữa TCNN với cá nhân tiêu dùng tại Việt Nam, mặc dù pháp luật về thuế GTGT của Việt Nam quy định hàng hóa, dịch vụ tiêu dùng tại Việt Nam là đối tượng chịu thuế GTGT, song chưa có quy định về trách nhiệm, nghĩa vụ nộp thuế đối với giao dịch cung cấp DVKTS xuyên biên giới giữa nhà cung cấp nước ngoài cho cá nhân tiêu dùng tại Việt Nam.

Quy định hiện tại theo hướng: người tiêu dùng cuối cùng mua dịch vụ là người nộp thuế phải có nghĩa vụ khấu trừ, tự khai tự nộp thuế GTGT trên dịch vụ họ mua từ tổ chức ngoài nước ngoài là không phù hợp. Vì mức độ tuân thủ tự nguyện của cá nhân người tiêu dùng là rất thấp, số lượng giao dịch lớn nhưng số thuế phát sinh của từng giao dịch mua/bán không cao, nên việc thanh tra, kiểm tra sẽ không mang lại hiệu quả hoặc cơ quan thuế sẽ khó theo dõi các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch nhỏ lẻ khi sự phối hợp trao đổi thông tin giữa các bộ, ngành có liên quan đến quản lý thuế đối với thương mại điện tử xuyên biên giới chưa có chế tài cụ thể.

Hai là, về đăng ký, kê khai, nộp thuế: trong mô hình này, khi xác định người nộp thuế là TCNN cung cấp DVKTS cho người tiêu dùng tại Việt Nam thì các quy định hiện hành về đăng ký thuế, các thủ tục tiến hành kê khai và cách thức nộp thuế là không phù

hợp. Cụ thể là, vì các TCNN không hiện diện và thành lập tại Việt Nam nên không thể đáp ứng được các quy định về hồ sơ, tài liệu yêu cầu theo quy định: như giấy phép đăng ký kinh doanh, chữ ký số, nộp tiền bằng đồng Việt Nam hoặc được mở tài khoản ngân hàng Việt Nam mà không hiện diện và thành lập tại Việt Nam.

Ba là, về danh mục ngành nghề được phép kinh doanh: một số hoạt động kinh doanh trong lĩnh vực này chưa có trong danh mục các ngành nghề kinh doanh (mặc dù theo quy định của pháp luật hiện hành, các tổ chức, cá nhân được phép kinh doanh trong những ngành nghề, lĩnh vực mà pháp luật không cấm), ví dụ: kinh doanh tiền điện tử, tiền “ảo”, “tài sản kỹ thuật số” trên mạng, cung cấp dịch vụ quảng cáo trên các ứng dụng phần mềm, kết nối vận tải bằng phương tiện điện tử. Điều này vô hình chung đã gây khó khăn cho công tác tổ chức thực hiện pháp luật về quản lý thuế đối với DV KTS của cơ quan thuế trong việc phân loại đúng ngành nghề, thu nhập để thực hiện xác định nghĩa vụ thuế.

3. Một số đề xuất về hoàn thiện pháp luật về quản lý thuế giá trị gia tăng đối với dịch vụ kỹ thuật số cung cấp bởi tổ chức nước ngoài tại Việt Nam

Để bảo đảm pháp luật về quản lý thuế GTGT đối với DVKTS cung cấp bởi TCNN sát hợp với thực tiễn và phục vụ hiệu quả công tác quản lý thuế, cần có các quy định bổ sung về việc xác định tiêu dùng tại Việt Nam, cụ thể là:

Thứ nhất, cần quy định rõ các DVKTS thuộc phạm vi áp dụng. Nên có một Phụ lục trình bày định nghĩa về các dịch vụ viễn thông, truyền hình và dịch vụ điện tử thuộc phạm vi áp dụng.

Thứ hai, cần quy định rõ nhà cung cấp được xác định như thế nào khi cung cấp cho

khách hàng tại Việt Nam. Thông thường, việc này được xác định thông qua trụ sở (đối với doanh nghiệp) hoặc nơi cư trú (đối với cá nhân). Quy định cần được thiết kế theo hướng có thể áp dụng một cách cơ học đối với các giao dịch tự động và số lượng lớn. Cần cung cấp hướng dẫn chi tiết dành cho các nhà cung cấp nước ngoài và tin tưởng vào các thông tin họ thu thập định kỳ trong quá trình kinh doanh. Các chỉ dấu có thể áp dụng vào mục đích này bao gồm vị trí của điện thoại cố định được sử dụng để sử dụng dịch vụ; trong trường hợp dịch vụ di động, là mã quốc gia của SIM trong điện thoại của khách hàng, địa chỉ thanh toán và thông tin chi tiết về ngân hàng của khách hàng. Trong trường hợp dịch vụ không được cung cấp thông qua một thiết bị chuyên dụng (như điện thoại cố định hoặc bộ giải mã), nhà cung cấp nước ngoài được yêu cầu có hai bằng chứng khác nhau về nơi cư trú của khách hàng.

Thứ ba, quy định rõ trách nhiệm đăng ký thuế, kê khai thuế và nộp thuế GTGT của các nhà cung cấp nước ngoài cung cấp DVKTS vào Việt Nam. Trong đó, họ phải tuân thủ việc đăng ký thuế GTGT với cơ quan thuế; kê khai định kỳ đối với các giao dịch bán cho người tiêu dùng tại Việt Nam và nộp thuế GTGT áp dụng cho các giao dịch đó.

Thứ tư, quy định về quy trình thực hiện các nghĩa vụ đăng ký thuế; kê khai định kỳ và nộp thuế GTGT của các nhà cung cấp DVKTS từ nước ngoài được thực hiện thông qua một cổng trực tuyến (vì các nhà cung cấp nước ngoài không hiện diện tại Việt Nam nên quá trình thực hiện phải trực tuyến hoàn toàn).

Thứ năm, cùng với việc cụ thể hóa các quy định về yêu cầu, điều kiện, quy trình kê khai và thực hiện nộp thuế GTGT đối với các giao dịch cung cấp DVKTS của TCNN, cần bổ sung các quy định về các biện pháp ngăn chặn và xử phạt việc không tuân thủ.

Các biện pháp này bao gồm: hình phạt tài chính đối với việc không thông báo trách nhiệm pháp lý; kê khai chậm; nộp chậm và khai báo sai. Tuy nhiên, vì người nộp thuế ở bên ngoài lãnh thổ, cần có các hình phạt bổ sung. Ví dụ, hình phạt nặng nhất có thể là cấm kinh doanh tại thị trường địa phương, cắt đứt mối quan hệ với người tiêu dùng trong nước (việc này bao gồm chặn quyền truy cập tới website của nhà cung cấp và chặn email của nhà cung cấp gửi đến khách hàng trong nước).

Thứ sáu, để phát hiện sự không tuân thủ pháp luật về thuế GTGT đối với việc cung cấp DVKTS bởi TCNN, cần thiết phải bổ sung các quy định về việc sử dụng thông tin của bên thứ ba. Ví dụ: các nhà cung cấp nước ngoài có thể không có sự hiện diện thực tế tại Việt Nam nhưng các tương tác của họ với khách hàng ở đó sẽ để lại dấu vết tài chính và điện tử.

Để xác định các nhà cung cấp có khả năng không tuân thủ, cơ quan thuế Việt Nam (cấp Tổng cục) cần được trao quyền truy cập một số hoặc tất cả nguồn dữ liệu như: (1) Thông tin từ báo cáo thuế và hoạt động thanh kiểm tra liên quan đến các doanh nghiệp của các nhà cung cấp trực tuyến nước ngoài; (2) Chi tiết về các nhà cung cấp trực tuyến đã đăng ký với các cơ quan khác của Chính phủ; (3) Thông tin từ các đối tác hiệp định thuế về các nhà cung cấp trực tuyến có trụ sở tại nước/vùng lãnh thổ của họ; (4) Thường xuyên rà soát thị trường ảo để xác định các nhà cung cấp nước ngoài dường như cung cấp dịch vụ cho người tiêu dùng địa phương chưa đăng ký để nộp thuế; (5) Thông tin từ các ngân hàng và công ty thẻ tín dụng về thanh toán xuyên biên giới (việc thường xuyên thanh toán cho các đơn vị nước ngoài là nhà cung cấp trực tuyến sẽ là một chỉ dấu rõ ràng về trách nhiệm pháp lý); (6) Thông tin từ các nhà cung cấp dịch vụ in-

ternet (ISP) có thể xác định các trường hợp bán hàng cho người tiêu dùng địa phương. Điều này có thể đòi hỏi phải tìm kiếm nội dung e-mail được gửi hoặc nhận từ một địa chỉ IP nước ngoài chứa các từ khóa như “hóa đơn”, “biên lai”, “dịch vụ”,...

Như vậy, việc quản lý thuế nói chung và quản lý thuế GTGT nói riêng đối với DVKTS do TCNN cung cấp là vấn đề mới và phức tạp, đòi hỏi cơ quan quản lý thuế tiếp tục nghiên cứu, xây dựng và đề xuất các quy định pháp luật theo hướng thu đúng, thu đủ và tạo sự bình đẳng trong vấn đề thuế giữa các công ty trong nước và công ty nước ngoài, theo đúng tinh thần của *Luật Quản lý thuế năm 2019* □

Chú thích:

1, 2. Nguyễn Chiến Thắng (chủ nhiệm). *Mở rộng cơ sở thuế GTGT đối với dịch vụ kỹ thuật số xuyên biên giới*. Đề tài khoa học cấp Bộ, tháng 01/2021.

3. *Tìm hiểu về việc hoàn tiền trên Google Play*. <https://support.google.com>, truy cập ngày 10/01/2021.

4. *Doanh thu ở Việt Nam vài ngàn tỷ, Facebook, Google vẫn không đóng thuế*. <https://laodong.vn>, ngày 28/6/2019.

Tài liệu tham khảo:

1. *Thông tư số 103/2014/TT-BTC ngày 06/8/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện nghĩa vụ thuế áp dụng đối với tổ chức, cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập tại Việt Nam*.

2. OECD (2017), *Mechanisms for effective collection of VAT/GST when the supplier is not located In the Jurisdiction of taxation*, OECD Publishing.

3. OECD/G20 (2018) BEPS Project, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*.

4. OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing.

5. OECD (2015), *International Taxation and Global Forum*, OECD Publishing.

6. *Luật Quản lý thuế năm 2019*.