

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TƯ PHÁP

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI



NGUYỄN THỊ HỒNG NHẬT

**PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ
ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ LUẬT HỌC

Hà Nội - 2026

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TƯ PHÁP

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LUẬT HÀ NỘI



NGUYỄN THỊ HỒNG NHẬT

**PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ
ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ LUẬT HỌC

Chuyên ngành: Luật Kinh tế

Mã số: 9380107

Người hướng dẫn khoa học:

1. PGS. TS. Nguyễn Thị Ánh Vân

2. TS. Trần Vũ Hải

Hà Nội - 2026

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu khoa học độc lập của riêng tôi.

Các kết quả nêu trong Luận án chưa được công bố trong bất kỳ công trình nào khác. Các số liệu trong luận án là trung thực, có nguồn gốc rõ ràng, được trích dẫn đúng theo quy định.

Tôi xin chịu trách nhiệm về tính chính xác và trung thực của Luận án này.

Nghiên cứu sinh

Nguyễn Thị Hồng Nhật

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN

MỤC LỤC

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

PHẦN MỞ ĐẦU 1

1. Tính cấp thiết của đề tài 1

2. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu 4

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu 5

4. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu 8

5. Những đóng góp về khoa học và thực tiễn của luận án 9

6. Kết cấu của luận án 10

PHẦN TỔNG QUAN VỀ TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU THUỘC LĨNH

VỰC CỦA ĐỀ TÀI..... 11

1. Tổng quan tình hình nghiên cứu các công trình khoa học liên quan đến đề tài luận án..... 11

1.1. Những nghiên cứu trên phương diện lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử và pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử 11

1.2. Những nghiên cứu về thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử..... 18

1.3. Những nghiên cứu về giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử..... 22

2. Đánh giá về tình hình nghiên cứu 25

2.1. Những vấn đề luận án kế thừa và tiếp tục phát triển..... 25

2.2. Những vấn đề còn bỏ ngỏ hoặc giải quyết chưa thấu đáo mà luận án cần tiếp tục nghiên cứu..... 26

3. Cơ sở lý thuyết, Câu hỏi nghiên cứu, giả thuyết nghiên cứu, nội dung nghiên cứu 27

3.1. Cơ sở lý thuyết 27

3.2. Câu hỏi nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu..... 33

3.3. Nội dung nghiên cứu 35

KẾT LUẬN TỔNG QUAN 36

PHẦN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU	37
Chương 1. NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ VÀ PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ.....	37
1.1. Những vấn đề lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử ...	37
1.1.1. Những vấn đề lý luận về hoạt động thương mại điện tử.....	37
1.1.2. Những vấn đề lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	46
1.2. Những vấn đề lý luận về pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	64
1.2.1. Khái niệm pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	64
1.2.2. Đặc điểm pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	67
1.2.3. Cấu trúc nội dung pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	70
1.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	82
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	88
Chương 2. THỰC TRẠNG PHÁP LUẬT VÀ THỰC TIỄN THỰC HIỆN PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ Ở VIỆT NAM	89
2.1. Nhóm quy định pháp luật điều chỉnh chủ thể quan hệ pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	89
2.1.1. Các quy định về chủ thể quản lý thuế	89
2.1.2. Các quy định về chủ thể chịu sự quản lý thuế.....	94
2.2. Nhóm quy định pháp luật về thủ tục hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	102
2.2.1. Các quy định về quản lý đăng ký thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	102
2.2.2. Các quy định về quản lý khai thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	106
2.2.3. Các quy định về quản lý nộp thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	111

2.2.4. Các quy định về quản lý hoàn thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	118
2.3. Nhóm quy định pháp luật về giám sát và bảo đảm việc tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động thương mại điện tử	121
2.3.1. Các quy định về quản lý thông tin người nộp thuế có hoạt động thương mại điện tử	122
2.3.2. Các quy định về quản lý hoá đơn đối với hoạt động thương mại điện tử.....	128
2.3.3. Các quy định về kiểm tra thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	132
2.3.4. Các quy định về xử lý vi phạm hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	135
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	140
Chương 3. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VÀ NÂNG CAO HIỆU QUẢ THỰC THI PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ Ở VIỆT NAM	141
3.1. Định hướng hoàn thiện pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	141
3.2. Các giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	146
3.2.1. Hoàn thiện pháp luật điều chỉnh chủ thể tham gia quan hệ pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử	146
3.2.2. Hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về thủ tục hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.....	153
3.2.3. Hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động thương mại điện tử.....	167
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	179
KẾT LUẬN	180
DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

Từ viết tắt	Nghĩa đầy đủ
DN	Doanh nghiệp
DTAA	Hiệp định tránh đánh thuế hai lần
GTGT	Giá trị gia tăng
HĐĐT	Hoá đơn điện tử
HĐTM	Hoạt động thương mại
MST	Mã số thuế
NCCNN	Nhà cung cấp nước ngoài
NCS	Nghiên cứu sinh
NHTM	Ngân hàng thương mại
NNT	Người nộp thuế
NSNN	Ngân sách Nhà nước
PTĐT	Phương tiện điện tử
QLNN	Quản lý Nhà nước
QLT	Quản lý thuế
QLTTNNT	Quản lý thông tin người nộp thuế
TMĐT	Thương mại điện tử
TMTT	Thương mại truyền thống
TNCN	Thu nhập cá nhân
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TTĐB	Tiêu thụ đặc biệt
TTHC	Thủ tục hành chính
TTKDTM	Thanh toán không dùng tiền mặt
VPHC	Vi phạm hành chính

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Sự phát triển nhanh chóng của công nghệ số và mức độ phổ cập ngày càng sâu rộng của mạng internet đã tạo ra những chuyển biến lớn trong việc thực hiện các hoạt động thương mại (HĐTM). Theo đó, ngày càng nhiều cá nhân, tổ chức sử dụng internet để tiến hành một phần hoặc toàn bộ quá trình kinh doanh của mình. Việc tiến hành một phần hay toàn bộ hoạt động kinh doanh thông qua phương tiện điện tử (PTĐT) còn được gọi là thương mại điện tử (TMĐT). Thương mại điện tử đã và đang mang lại hiệu quả kinh tế đáng kể, thúc đẩy tăng trưởng, mở rộng quy mô thị trường và thay đổi thói quen tiêu dùng tại nhiều quốc gia, trong đó có Việt Nam. Đồng thời, sự gia tăng nhanh chóng về quy mô, phạm vi và hình thức của TMĐT cũng đặt ra nhiều vấn đề pháp lý mới, đòi hỏi pháp luật quản lý thuế (QLT) cần phải được hoàn thiện nhằm bao quát hết các nguồn thu ngân sách nhà nước (NSNN) từ lĩnh vực hoạt động này.

Về phương diện thực tiễn, TMĐT phát triển đã làm thay đổi hình thức kinh doanh của doanh nghiệp (DN) và thay đổi thói quen tiêu dùng của người dân. Theo Hiệp hội Thương mại điện tử (VECOM), ước tính quy mô TMĐT nước ta năm 2024 đạt 32 tỷ USD và đạt tốc độ tăng trưởng 27%. Trong đó, bán lẻ hàng hóa trực tuyến đạt 22,5 tỷ USD, tăng 30% so với năm trước¹. Sự phát triển của TMĐT đã thúc đẩy sự ra đời của nhiều mô hình kinh doanh mới như livestream bán hàng, kinh tế sáng tạo, kinh doanh xuyên biên giới và các dịch vụ số do các nền tảng quốc tế cung cấp (TikTok Shop, Shopee, Amazon, Netflix hay Facebook Marketplace,...). Cùng với đó, quy mô giao dịch và số lượng chủ thể tham gia vào hoạt động TMĐT tăng lên nhanh chóng. Mặc dù vậy, TMĐT phát triển cũng đặt ra nhiều thách thức cho công tác QLT, nhất là khi phần lớn giao dịch được thực hiện trực tuyến, không gắn với hiện diện vật lý hay địa điểm kinh doanh cố định. Một số thách thức có thể kể đến như: khó khăn trong việc xác định người nộp thuế (NNT); khó xác định doanh thu thực tế; các giao dịch có giá trị nhỏ nhưng phát sinh với tần suất lớn, sử

¹ Hiệp hội Thương mại điện tử Việt Nam, 2025, Báo cáo Chỉ số Thương mại điện tử Việt Nam năm 2025, Link; <https://vecom.vn/bao-cai-chi-so-thuong-mai-dien-tu-viet-nam-2025>, ngày truy cập 27/11/2025.

dụng các hình thức thanh toán linh hoạt và xuyên biên giới đã làm nảy sinh những khó khăn trong việc truy vết dòng tiền và kiểm tra nghĩa vụ thuế; tình trạng trốn thuế, gian lận thuế thông qua không kê khai, kê khai không đúng hoặc lợi dụng tính ẩn danh của môi trường mạng diễn ra ngày càng tinh vi, gây thất thu NSNN và tạo ra sự bất bình đẳng giữa TMĐT và thương mại truyền thống (TMTT). Có thể nói rằng số thuế nộp vào NSNN từ TMĐT chưa thực sự tương xứng với tiềm năng phát triển của lĩnh vực kinh doanh mới này.

Về phương diện pháp lý, hệ thống pháp luật hiện hành điều chỉnh hoạt động TMĐT nói chung và QLT đối với hoạt động TMĐT nói riêng vẫn còn thiếu đồng bộ, chưa theo kịp thực tiễn phát triển của TMĐT. Mặc dù, một số văn bản mới được ban hành thời gian gần đây² đã bổ sung nhiều quy định liên quan đến QLT đối với hoạt động TMĐT, đặc biệt là về cơ chế thu thập, chia sẻ thông tin và trách nhiệm của sàn TMĐT trong kê khai, nộp thuế thay, song vẫn còn nhiều vấn đề chưa được giải quyết triệt để.

Pháp luật hiện hành vẫn thiếu các quy định cụ thể về quản lý thông tin người nộp thuế (QLTTNNT); cơ chế kiểm soát dòng tiền qua ngân hàng và trung gian thanh toán, tiêu chí nhận diện giao dịch TMĐT; cơ chế phối hợp liên ngành trong chia sẻ dữ liệu giữa cơ quan thuế, ngân hàng, tổ chức trung gian thanh toán khác, sàn TMĐT, đơn vị vận chuyển. Hệ quả là, cơ quan QLT thiếu căn cứ pháp lý áp dụng trong quá trình xác định nghĩa vụ thuế, kiểm soát dòng tiền phát sinh và truy vết các giao dịch được thực hiện trên môi trường số. NNT lợi dụng các quy định pháp luật chưa đầy đủ, rõ ràng để trốn tránh nghĩa vụ thuế, không kê khai, khai sai doanh thu hoặc thậm chí lợi dụng tính chất ẩn danh và phi biên giới của giao dịch điện tử để né tránh sự kiểm soát của cơ quan chức năng. Những hạn chế này không

² Luật Quản lý thuế số 38/2019/QH14 ban hành ngày 13 tháng 06 năm 2019, được sửa đổi theo Luật số 56/2024/QH15 Luật sửa đổi, bổ sung Luật chứng khoán, Luật kế toán, Luật Kiểm toán độc lập, Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Quản lý, sử dụng tài sản công, Luật Quản lý thuế, Luật Thuế thu nhập cá nhân, Luật Dự trữ quốc gia, Luật Xử lý vi phạm hành chính ban hành ngày 29 tháng 11 năm 2024 và các văn bản hướng dẫn thi hành; Luật Giao dịch điện tử số 20/2023/QH15 ban hành ngày 22 tháng 06 năm 2023; Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp số 67/2025/QH15 có hiệu lực ngày 01 tháng 10 năm 2025; Nghị định 85/2021/NĐ-CP sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định 52/2013/NĐ-CP ban hành ngày 16 tháng 05 năm 2013 của Chính phủ về TMĐT; Nghị định 117/2025/NĐ-CP ban hành ngày 09/06/2025 Quy định quản lý thuế đối với hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT, nền tảng số,...

chỉ làm gia tăng nguy cơ thất thu NSNN mà còn tạo ra sự bất bình đẳng giữa TMĐT và TMTT.

Về phương diện lý luận, mặc dù từ trước đến nay đã có nhiều công trình nghiên cứu về vấn đề QLT đối với hoạt động TMĐT, song phần lớn các nghiên cứu chỉ tiếp cận từ góc độ kinh tế học, việc tiếp cận từ khía cạnh luật học vẫn còn khá hạn chế và chưa thực sự chuyên sâu. Cụ thể, đã có một số công trình nghiên cứu pháp luật thuế trong bối cảnh TMĐT nhưng chủ yếu chỉ mới tập trung ở các nội dung về thuế TNCN, nghĩa vụ thuế của cá nhân kinh doanh trên nền tảng số, hay việc quản lý sàn giao dịch TMĐT. Các nghiên cứu mang tính hệ thống, toàn diện về pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, đặc biệt là trong bối cảnh chuyển đổi số và hội nhập quốc tế sâu rộng, còn tương đối ít và chưa đáp ứng yêu cầu thực tiễn. Trong khi đó, QLT đối với hoạt động TMĐT không chỉ là một nội dung mang tính thời sự, gắn liền với quá trình hiện đại hóa nền hành chính thuế mà còn đặt ra những vấn đề pháp lý mới mẻ, phức tạp. Những vấn đề này đòi hỏi phải có một công trình nghiên cứu chuyên sâu, tiếp cận trên nền tảng lý luận pháp luật vững chắc, nhằm góp phần hoàn thiện khuôn khổ pháp luật thuế phù hợp với thực tiễn kinh tế số đang phát triển nhanh chóng.

Xuất phát từ những lý do nêu trên, việc lựa chọn đề tài: “**Pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử**” làm đề tài luận án tiến sĩ là có ý nghĩa khoa học và thực tiễn, đảm bảo không trùng lặp với bất kỳ luận án nào khác.

Trong khuôn khổ luận án, nghiên cứu sinh (NCS) lựa chọn sử dụng thuật ngữ “hoạt động TMĐT” thay vì “hoạt động kinh doanh TMĐT” xuất phát từ lý do sau: (1) thuật ngữ hoạt động TMĐT được sử dụng trong Nghị định số 52/2013/NĐ-CP về TMĐT ban hành ngày 16 tháng 05 năm 2013 (Nghị định số 52/2013/NĐ-CP), được sửa đổi bởi Nghị định 85/2021/NĐ-CP ban hành ngày 16 tháng 05 năm 2013 của Chính phủ về TMĐT (Nghị định 85/2021/NĐ-CP) vốn là văn bản quy phạm pháp luật chuyên ngành điều chỉnh trực tiếp hoạt động TMĐT tại Việt Nam. Theo Khoản 1, Điều 3 Nghị định này, “hoạt động TMĐT” được định nghĩa là việc tiến hành một phần hoặc toàn bộ quy trình của HĐTM bằng PTĐT có kết nối mạng.

Thuật ngữ này được pháp luật chuyên ngành sử dụng một cách chính thức và nhất quán trong suốt quá trình điều chỉnh lĩnh vực TMĐT. Việc luận án sử dụng thuật ngữ “hoạt động TMĐT” là phù hợp với tinh thần tiếp cận của pháp luật chuyên ngành, đảm bảo tính hệ thống và thống nhất trong việc dẫn chiếu, phân tích và đánh giá các quy định pháp luật; (2) định nghĩa "hoạt động TMĐT" đã bao hàm bản chất kinh doanh trong đó, tức là bao gồm cả hoạt động mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ, được thực hiện thông qua PTĐT. Vì vậy, việc sử dụng thêm cụm từ "kinh doanh" là không cần thiết, thậm chí còn trùng lặp về mặt ngôn ngữ. Với cách hiểu này, luận án sử dụng thuật ngữ “hoạt động TMĐT” là theo nguyên tắc nếu có sự khác biệt giữa pháp luật chuyên ngành và pháp luật chung thì pháp luật chuyên ngành được ưu tiên áp dụng. Đây là lựa chọn có cơ sở, nhằm tạo thuận lợi cho việc xây dựng lập luận khoa học, thống nhất khái niệm trong toàn bộ nội dung luận án.

2. Mục đích và nhiệm vụ nghiên cứu

Mục đích nghiên cứu: luận án phân tích, đánh giá một cách toàn diện, có hệ thống về phương diện lý luận và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT nhằm đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam.

Nhiệm vụ nghiên cứu: để đạt được mục đích nghiên cứu trên, luận án sẽ tập trung giải quyết các nhiệm vụ nghiên cứu sau:

Thứ nhất, luận án làm rõ một số vấn đề lý luận then chốt, làm nền tảng và tạo định hướng nghiên cứu đề tài đúng trọng tâm, gồm: (1) lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT và (2) lý luận pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT. Việc nghiên cứu những vấn đề lý luận nêu trên là cơ sở quan trọng để luận án lựa chọn cách tiếp cận hợp lý nhất; xác định phạm vi nghiên cứu khả thi và những nội dung lớn, quan trọng, luận án cần tập trung nghiên cứu; đồng thời đặt nền móng để luận án có thể đánh giá sơ bộ về thực trạng pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT ở chương sau.

Thứ hai, luận án đi sâu nghiên cứu thực trạng pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT và thực tiễn thực hiện mảng pháp luật này trong thời gian vừa qua; đánh giá mức độ hiệu quả của các quy định pháp luật hiện hành về QLT đối với hoạt động

TMĐT và xác định nguyên nhân dẫn tới những khó khăn trong khâu thực thi pháp luật. Ở những nơi cần thiết, các quy định pháp luật của Việt Nam sẽ được nghiên cứu trong mối quan hệ với các quy định pháp luật tương ứng của một số quốc gia trên thế giới, nhằm rút ra các bài học kinh nghiệm hữu ích cho Việt Nam.

Thứ ba, dựa vào kết quả nghiên cứu của hai nhiệm vụ lớn nói trên và căn cứ vào các yêu cầu cụ thể của việc hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, luận án sẽ đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật cũng như các biện pháp nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu:

Để đạt được những mục đích trên, luận án tập trung vào các đối tượng nghiên cứu sau: (1) các lý thuyết về QLT đối với TMĐT; (2) một số nhóm quy định pháp luật then chốt về QLT đối với hoạt động TMĐT (sẽ được lý giải cụ thể ở phần “phạm vi nghiên cứu” dưới đây); (3) các số liệu, vụ việc, tình huống thực tiễn về QLT đối với hoạt động TMĐT; (4) một số kinh nghiệm lập pháp và hành pháp có liên quan của nước ngoài.

Phạm vi nghiên cứu:

Về nội dung, với tư cách là một luận án thuộc chuyên ngành luật kinh tế, phạm vi nghiên cứu của luận án tập trung làm rõ các vấn đề: lý luận và thực tiễn về QLT đối với hoạt động TMĐT; làm rõ các vấn đề lý luận cũng như thực trạng pháp luật, thực tiễn thực hiện các quy định pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam đặt trong mối quan hệ với kinh nghiệm (cả về lập pháp và hành pháp) có liên quan của một số nước.

Luận án không nghiên cứu toàn bộ nội dung QLT theo Luật QLT hiện hành mà chỉ tập trung nghiên cứu những quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, gắn với những đặc thù của hoạt động này. Luận án đặc biệt tập trung vào quản lý các loại thuế thu nhập và thuế tiêu dùng. Cụ thể, Luận án tập trung nghiên cứu ba mảng quy phạm pháp luật và thực tiễn thực hiện như sau:

- (1) Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT;

(2) Thủ tục hành chính (TTHC) trong QLT gắn với đặc thù của hoạt động TMĐT gồm: đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, hoàn thuế.

(3) Giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động TMĐT gồm các nhóm quy phạm pháp luật: (1) QLTTNNT đối với hoạt động TMĐT; (2) quản lý hoá đơn đối với hoạt động TMĐT; (3) kiểm tra thuế đối với hoạt động TMĐT; (4) xử lý vi phạm hành chính (VPHC) trong QLT đối với hoạt động TMĐT.

Một số vấn đề khác liên quan đến TTHC trong QLT (gồm: ấn định thuế, miễn thuế, giảm thuế, không thu thuế; khoan tiền thuế nợ; xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt; miễn tiền chậm nộp, tiền phạt; không tính tiền chậm nộp; gia hạn nộp thuế; nộp dần tiền thuế nợ); giám sát và bảo đảm việc tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động TMĐT (gồm: cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; giải quyết khiếu nại, tố cáo về thuế), hợp tác quốc tế về thuế không thuộc phạm vi nghiên cứu của luận án bởi lý do sau đây:

Thứ nhất, các TTHC mà NNT có thực hiện hoạt động TMĐT bắt buộc phải thực hiện, theo trình tự luật định với cơ quan Nhà nước bao gồm: đăng ký thuế, khai thuế và nộp thuế. Các thủ tục còn lại chỉ phát sinh khi NNT đáp ứng điều kiện luật định, chẳng hạn thuộc diện được miễn, giảm, hoàn thuế hoặc có vi phạm, nợ thuế. Nói cách khác, các nội dung này không phải là quyền và nghĩa vụ của mọi chủ thể có hoạt động TMĐT. Riêng hoàn thuế là một nội dung có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong QLT, bởi giá trị ngân sách hoàn trả thường lớn, và là thủ tục dễ phát sinh rủi ro về gian lận, lợi dụng kẽ hở pháp luật trong môi trường số. Nếu pháp luật không quy định đầy đủ, chặt chẽ hoạt động này sẽ rất khó để bảo đảm công bằng trong thực thi nghĩa vụ thuế và ngăn ngừa hành vi trục lợi NSNN.

Bên cạnh đó, các thủ tục như đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, hoàn thuế ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng tuân thủ của NNT có thực hiện hoạt động TMĐT. Chẳng hạn, thủ tục đăng ký thuế là cơ sở để xác lập tư cách pháp lý và nhận diện người NNT. Nếu quy định rõ ràng, dễ tiếp cận, sẽ giúp chủ thể hiểu được nghĩa vụ của mình và chủ động tuân thủ. Qua đó đánh giá năng lực quản lý của cơ quan thuế trong quản lý thu, nộp thuế và xác định đúng nghĩa vụ thuế phải nộp của chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT.

Thứ hai, QLTTNNT, kiểm tra thuế, quản lý hoá đơn điện tử (HĐĐT) và xử lý VPHC thuế là những hoạt động được cơ quan QLT triển khai một cách chủ động, định kỳ hoặc theo dấu hiệu rủi ro, nhằm phát hiện, ngăn chặn và xử lý kịp thời các hành vi vi phạm nghĩa vụ thuế. Đây là những hoạt động quan trọng giúp nâng cao hiệu quả QLT, bảo đảm tuân thủ pháp luật thuế và hạn chế thất thu ngân sách, trong bối cảnh các giao dịch TMĐT được thực hiện ẩn danh, khó truy vết. Trong đó, QLTTNNT là điều kiện nền tảng cho việc xác định đối tượng chịu thuế, đối tượng nộp thuế trong hoạt động TMĐT; quản lý hóa đơn phản ánh tính minh bạch và xác thực của giao dịch TMĐT; kiểm tra thuế là công cụ chủ yếu nhằm phát hiện, điều chỉnh và ngăn ngừa hành vi vi phạm; còn xử lý VPHC thuế là hình thức bảo đảm cường chế pháp lý đối với các hành vi không tuân thủ pháp luật thuế đối với hoạt động TMĐT.

Trong khi đó, cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế, giải quyết khiếu nại và tố cáo là những hoạt động không được tiến hành thường xuyên, thường được thực hiện sau cùng, chủ yếu nhằm bảo đảm việc thực thi các quyết định hành chính thuế, cũng như bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của NNT. Các hoạt động này không tác động nhiều đến việc nhận diện, ngăn chặn hay hạn chế hành vi phạm pháp luật thuế trong QLT đối với hoạt động TMĐT, cũng không phản ánh trực tiếp bản chất phức tạp và phi vật chất của hoạt động TMĐT.

Thứ ba, mặc dù pháp luật về hợp tác quốc tế trong QLT đối với hoạt động TMĐT là nội dung có ý nghĩa quan trọng, đặc biệt trong bối cảnh các giao dịch TMĐT xuyên biên giới ngày càng gia tăng và yêu cầu phối hợp giữa các quốc gia trong việc chia sẻ thông tin, phòng chống trốn thuế trở nên cấp thiết. Tuy nhiên, do đây là những nội dung khá lớn, và là vấn đề phức tạp trong khi luận án bị giới hạn số trang, sẽ không khả thi nếu thiết kế một mục riêng trong luận án để nghiên cứu về vấn đề này. Các vấn đề về hợp tác quốc tế, trao đổi thông tin thuế, vì vậy, sẽ được nghiên cứu đan xen, lồng ghép trong các nội dung khác của luận án (khi cần thiết).

Do đó, việc cân nhắc, lựa chọn phạm vi nghiên cứu như trên nhằm bảo đảm tính khả thi trong khuôn khổ giới hạn của luận án, tránh dàn trải nội dung, giúp luận

án có thể giải quyết thấu đáo các đối tượng nghiên cứu của mình bằng cách tập trung phân tích sâu các vấn đề pháp lý nổi bật, điển hình và còn nhiều vướng mắc trong thực tiễn.

Về không gian: các vấn đề được triển khai, nghiên cứu trong luận án giới hạn chủ yếu trong phạm vi lãnh thổ Việt Nam. Tuy nhiên, luận án cũng nghiên cứu ở mức độ nhất định pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở một số quốc gia trên thế giới. Luận án không thuộc lĩnh vực nghiên cứu so sánh luật, mặc dù vậy, một số vấn đề pháp lý thuộc phạm vi nghiên cứu của Luận án vẫn được nghiên cứu, đánh giá theo hướng tham khảo và học hỏi kinh nghiệm có liên quan của nước ngoài. Luận án, vì vậy, sẽ không tiếp cận tuần tự từng bước của một công trình nghiên cứu so sánh luật (chỉ ra những điểm tương đồng, khác biệt giữa các quy định pháp luật có liên quan trong các hệ thống pháp luật khác nhau; lý giải tại sao lại có sự giống/khác nhau đó trước khi rút ra kết luận) mà chủ yếu tập trung phân tích kinh nghiệm lập pháp nước ngoài có liên quan để thấy được sự khác biệt giữa quy định pháp luật của Việt Nam và của một số quốc gia khác. Từ đó, luận án gợi ý việc chọn lọc, học hỏi và vận dụng những kinh nghiệm phù hợp với bối cảnh cụ thể ở Việt Nam hiện nay.

Về thời gian: luận án tập trung nghiên cứu các quy định pháp luật hiện hành về QLT đối với hoạt động TMĐT, làm cơ sở đánh giá thực trạng mảng pháp luật này ở Việt Nam và đề ra hướng hoàn thiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT.

4. Phương pháp luận và phương pháp nghiên cứu

4.1. Phương pháp luận

Luận án được thực hiện trên cơ sở vận dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng và chủ nghĩa duy vật lịch sử. Trong quá trình nghiên cứu, luận án cũng bám sát các quan điểm, đường lối, chính sách của Đảng và Nhà nước ta về xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật nói chung, pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT nói riêng.

4.2. Phương pháp nghiên cứu

Để đạt được nhiệm vụ nghiên cứu đã đặt ra, nhiều phương pháp nghiên cứu khác nhau được sử dụng. Cụ thể:

Phương pháp phân tích, tổng hợp, khái quát hóa, diễn giải và quy nạp là những phương pháp quan trọng, được sử dụng chủ yếu và xuyên suốt trong các chương của luận án. Các phương pháp này giúp làm rõ những vấn đề lý luận pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT; đánh giá thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT, từ đó chỉ ra những hạn chế, bất cập của pháp luật cũng như những khó khăn vướng mắc trong quá trình thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT. Đồng thời, các phương pháp phân tích, tổng hợp và khái quát hóa được sử dụng để xây dựng giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam.

Phương pháp chứng minh được sử dụng thông qua việc khai thác các số liệu thực tiễn để phân tích và làm rõ những đánh giá về thực trạng pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT trong Chương 2 của luận án. Theo đó, luận án khai thác và phân tích các số liệu thứ cấp được thu thập từ những nguồn chính thức, có độ tin cậy cao do các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền công bố, bao gồm: Báo cáo tổng kết của Bộ Tài chính, Báo cáo của Cục Thuế và các Báo cáo thường niên về TMĐT của Bộ Công Thương qua các năm.

Phương pháp so sánh luật học được sử dụng chủ yếu tại Chương 2 của luận án, khi nghiên cứu pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở một số quốc gia trên thế giới trong mối liên hệ với các quy định pháp luật tương ứng của Việt Nam. Trên cơ sở đó, luận án đề xuất việc tiếp thu có chọn lọc và vận dụng phù hợp các kinh nghiệm lập pháp của nước ngoài vào điều kiện thực tiễn của Việt Nam hiện nay.

5. Những đóng góp về khoa học và thực tiễn của luận án

Luận án là một công trình nghiên cứu nghiêm túc, toàn diện, trực tiếp, mang tính chuyên sâu và có tính mới, là kết quả nghiên cứu đề tài: “*Pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT*”. Các kết quả nghiên cứu của luận án sẽ góp phần làm sáng tỏ thêm nhiều vấn đề lý luận, thực trạng pháp luật cũng như thực tiễn thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Cụ thể:

Thứ nhất, về mặt lý luận, luận án bổ sung làm rõ thêm một số vấn đề lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT; lý luận pháp luật về QLT đối với hoạt động

TMĐT như: phân tích và làm rõ khái niệm, đặc điểm, cấu trúc nội dung pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; phân tích các yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Thứ hai, luận án phân tích, đánh giá thực trạng pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT và thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT; chỉ ra những kết quả đạt được, những tồn tại, hạn chế về pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cũng như những khó khăn, vướng mắc trong thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT.

Thứ ba, luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật và những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT. Một số giải pháp hoàn thiện pháp luật có thể kể tới như: hoàn thiện quy định về chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; hoàn thiện pháp luật về TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT; hoàn thiện pháp luật giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật của chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT, trong đó bao gồm cả những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT.

Luận án sẽ là tài liệu tham khảo cho việc nghiên cứu, giảng dạy, học tập trong lĩnh vực pháp luật QLT, đặc biệt là pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT tại các cơ sở đào tạo luật và kinh tế ở nước ta.

6. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục chữ viết tắt, danh mục tài liệu tham khảo, phần tổng quan về tình hình nghiên cứu, luận án được kết cấu thành 3 chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử và pháp luật về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử.

Chương 2: Thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử ở Việt Nam.

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử ở Việt Nam

PHẦN TỔNG QUAN VỀ TÌNH HÌNH NGHIÊN CỨU THUỘC LĨNH VỰC CỦA ĐỀ TÀI

1. Tổng quan tình hình nghiên cứu các công trình khoa học liên quan đến đề tài luận án

Từ trước đến nay, có khá nhiều công trình nghiên cứu về QLT đối với hoạt động TMĐT, có thể chia các công trình nghiên cứu liên quan đến QLT đối với TMĐT thành các nhóm sau:

1.1. Những nghiên cứu trên phương diện lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử và pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

1.1.1. Nghiên cứu về thương mại điện tử

Thứ nhất, các nghiên cứu về khái niệm thương mại điện tử

Khái niệm TMĐT được đề cập trong nhiều nghiên cứu trong nước cũng như ngoài nước, được tiếp cận dưới nhiều góc độ khác nhau, phụ thuộc vào mục đích nghiên cứu của các học giả.

Đa phần các công trình nghiên cứu đều tiếp cận khái niệm TMĐT theo nghĩa rộng và nghĩa hẹp. Theo nghĩa rộng nhất, TMĐT đề cập đến việc sử dụng đến các phương tiện và công nghệ điện tử để tiến hành HĐTM. Trong cuốn “*Economics of Electronic Commerce*”³ tác giả định nghĩa TMĐT và bản chất của các sản phẩm kỹ thuật số nhằm mục đích làm rõ tác động kinh tế của phương tiện kinh doanh mới. Trong nghiên cứu, tác giả nhấn mạnh các khía cạnh kinh tế và định nghĩa TMĐT là một thị trường mới, cung cấp những loại hàng hóa mới. Trong nghiên cứu của TS. Nguyễn Hoài Anh và Ths. Ao Thu Hoài⁴, khái niệm TMĐT được tiếp cận khá rộng, bao gồm cả việc quản lý, điều hành kinh doanh thương mại của các thành viên trên thị trường thông qua PTĐT chứ không phải chỉ bao gồm việc thực hiện các HĐTM bằng PTĐT.

Tiếp cận theo nghĩa rộng, có nhiều quan điểm cho rằng khái niệm TMĐT được hiểu tương đương với kinh doanh điện tử. Trong cuốn *Giáo trình Thương mại điện*

³ Soon-yong Choi, Andrew Whinston, Dale Stahl (1997) *Economics of Electronic Commerce*, Macmillan Computer Publishing, page 13.

⁴ Nguyễn Hoài Anh và Ao Thu Hoài (2011), *Thương mại điện tử*, NXB Thông tin và Truyền thông, Hà Nội, tr14

*tử căn bản 2008*⁵ do TS. Trần Văn Hòe chủ biên, khái niệm TMĐT được hiểu theo nghĩa rộng, là các hoạt động kinh tế nhằm mục tiêu sinh lợi của các chủ thể kinh doanh trên thị trường. Vì vậy, TMĐT cũng được hiểu tương đương với kinh doanh điện tử. Một số nghiên cứu thì cho rằng, khái niệm kinh doanh điện tử có phạm vi rộng hơn so với TMĐT. Thương mại điện tử bắt đầu từ việc mua bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ thông qua PTĐT, mạng viễn thông. Khi các DN ứng dụng công nghệ thông tin vào mọi hoạt động của mình từ bán hàng, marketing, sản xuất, đào tạo,... khi đó TMĐT phát triển thành kinh doanh điện tử⁶. Trong cuốn *Giáo trình Internet TMĐT* của Học viện tài chính cho rằng kinh doanh điện tử đề cập đến định nghĩa rộng hơn về TMĐT, không chỉ bao gồm mua bán hàng hoá, dịch vụ mà còn thực hiện tất cả các loại hình kinh doanh trực tuyến như phục vụ khách hàng, cộng tác với đối tác kinh doanh, thực hiện giao dịch điện tử trong tổ chức. Tuy nhiên, giáo trình sử dụng ý nghĩa rộng nhất của TMĐT, vốn tương đương với định nghĩa rộng nhất về kinh doanh điện tử.

Tiếp cận theo nghĩa hẹp, các nghiên cứu cho rằng, TMĐT là việc mua bán hàng hóa dịch vụ thông qua mạng điện tử, mạng viễn thông⁷. Luận án *của tác giả Phạm Nữ Mai Anh*⁸ cũng sử dụng khái niệm TMĐT theo nghĩa hẹp. Giao dịch TMĐT theo cách tiếp cận này bao gồm các đơn hàng được nhận hoặc đặt qua bất kỳ ứng dụng nào trên nền tảng internet trong các giao dịch tự động, loại trừ các đơn hàng qua điện thoại, fax hay email.

Một số các nghiên cứu còn đưa ra cách tiếp cận khái niệm TMĐT dưới góc độ truyền thông, góc độ quy trình kinh doanh, góc độ dịch vụ và góc độ trực tuyến. Khái niệm TMĐT trong *Giáo trình Thương mại điện tử căn bản 2008* do TS. Trần Văn Hòe chủ biên cũng được xem xét dưới nhiều góc độ khác nhau như: dưới góc độ số hóa, dưới góc độ các lĩnh vực kinh doanh, dưới góc độ kinh doanh viễn thông, dưới góc độ trợ giúp trực tuyến, dưới góc độ kinh doanh dịch vụ.

⁵ Trần văn Hòe (2008), Trường Đại học Kinh tế quốc dân, *Thương mại điện tử căn bản*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội, tr 7-10.

⁶ Trường Đại học Ngoại thương (2013), *Giáo trình Thương mại điện tử căn bản*, NXB Bách khoa, Hà Nội, tr 17.

⁷ Soon-yong Choi, Andrew Whinston, Dale Stahl (1997) tldd, page 13.

⁸ Phạm nữ Mai Anh (2019), *Quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính, tr36-37.

Qua tổng hợp các công trình nghiên cứu, NCS nhận thấy khái niệm TMĐT đã được phân tích khá cụ thể, với nhiều cách tiếp cận khác nhau theo nghĩa rộng và nghĩa hẹp. Theo nghĩa rộng, nhiều tác giả cho rằng, TMĐT là việc sử dụng PTĐT để tiến hành các HĐTM. Một số nghiên cứu khác lại đồng nhất TMĐT với kinh doanh điện tử, cho rằng TMĐT bao gồm cả hoạt động quản lý, điều hành của các chủ thể kinh doanh. Tuy nhiên, theo quan điểm của NCS, kinh doanh điện tử có phạm vi rộng hơn TMĐT. Kinh doanh điện tử bao gồm toàn bộ quá trình sử dụng công nghệ thông tin vào các khâu của hoạt động kinh doanh như sản xuất, bán hàng, dịch vụ khách hàng và quản lý nội bộ DN. Trong khi đó, TMĐT chỉ tập trung vào các HĐTM có sử dụng PTĐT. Vì vậy, có thể coi TMĐT là một bộ phận của kinh doanh điện tử, TMĐT được hiểu là việc sử dụng các PTĐT để tiến hành HĐTM chứ không bao gồm những hoạt động khác trong kinh doanh như quản lý điều hành. Theo nghĩa hẹp, TMĐT được hiểu là các HĐTM thực hiện qua internet, bao gồm mua bán hàng hóa và cung ứng dịch vụ trực tuyến. Đây cũng là cách tiếp cận mà NCS sử dụng trong luận án, phù hợp với nội dung QLT đối với hoạt động TMĐT.

Thứ hai, các nghiên cứu về đặc điểm của TMĐT và phân tích những tác động của TMĐT tới các vấn đề về thuế và quản lý thuế

Các nghiên cứu ngoài nước đều chỉ ra điểm đặc trưng cơ bản của TMĐT là tính phổ biến về công nghệ. Hoạt động TMĐT luôn được thực hiện một cách nhanh chóng, trong TMĐT, biên giới giữa quốc gia gần như được xóa mờ. Nghiên cứu với tựa đề “*Economics of Electronic Commerce*”⁹ đã phân tích những đặc điểm của thị trường TMĐT. Từ đó, nghiên cứu chỉ ra sự khác biệt so với thị trường sản phẩm truyền thống. Điểm đặc trưng của TMĐT là tính phổ biến của công nghệ. Nghiên cứu cũng cho thấy sự khác biệt cốt lõi của lĩnh vực TMĐT và các lĩnh vực điện tử thông thường. Một thị trường gồm ba thành phần: người chơi (hoặc đại lý), sản phẩm và quy trình. Người tham gia thị trường là người bán, người mua, trung gian và các bên thứ ba khác. Sản phẩm là hàng hóa được trao đổi. Sự tương tác giữa các tác nhân trên thị trường liên quan đến sản phẩm và các hoạt động thị trường khác là quá trình. Cùng quan điểm với nghiên cứu này, nghiên cứu của tác giả Christian

⁹ Soon-yong Choi, Andrew Whinston, Dale Stahl (1997) tldđ, page 14, page 17.

Schulze năm 2006¹⁰ cũng chỉ ra những đặc trưng của TMĐT là HĐTM thực hiện bằng máy tính có kết nối mạng viễn thông; hoạt động TMĐT luôn gắn liền với công nghệ, được thực hiện thông qua các mạng viễn thông. Điều này dẫn đến là trong TMĐT không có biên giới; TMĐT có nhiều hình thức kinh doanh khác nhau. Như vậy, các nghiên cứu trên đã chỉ ra được một số đặc trưng cơ bản của hoạt động TMĐT dựa trên đặc điểm về chủ thể, hình thức hoạt động.

Các nghiên cứu trong nước chỉ ra những đặc trưng của TMĐT dựa trên phân biệt TMĐT và TMTT. Trong hệ thống giáo trình và sách chuyên khảo về TMĐT, các nghiên cứu chỉ ra đặc trưng của TMĐT so với TMTT là trong TMĐT biên giới quốc gia dần được xóa mờ; TMĐT luôn có sự tham gia của ít nhất ba chủ thể, trong đó có một chủ thể không thể thiếu được là nhà cung cấp dịch vụ mạng;¹¹ *Giáo trình Thương mại điện tử căn bản* của Trường Đại học Ngoại thương¹² bên cạnh chỉ ra những điểm đặc trưng nêu trên, còn phân tích những điểm đặc trưng khác như trong TMĐT, hệ thống thông tin chính là thị trường, các bên có thể truy cập vào hệ thống thông tin của nhau thông qua internet để tìm kiếm thông tin và kí kết hợp đồng,....

Một số luận án như *Luận án của tác giả Đào Anh Tuấn*¹³, *Luận án của tác giả Phí Mạnh Cường*¹⁴, *Luận án của tác giả Lê Văn Thiệp*¹⁵, *Luận án của tác giả Phạm Nữ Mai Anh*¹⁶ cũng chỉ ra những điểm khác nhau về hình thức thực hiện, về phạm vi giao dịch, về chủ thể tham gia, về thông tin giao dịch của hoạt động TMĐT so với hoạt động TMTT. Bên cạnh đó, luận án của tác giả Phạm Nữ Mai Anh còn chỉ ra một số điểm khác biệt giữa hai hoạt động này như về vốn sản xuất, kinh doanh và chi phí hoạt động; sự khác biệt về sản phẩm thực hiện giao dịch thương mại; sự khác biệt về phương thức thanh toán; và vấn đề an ninh thương mại.

¹⁰ Christian Schulze (2006), *Electronic Commerce and Civil Jurisdiction, with Special Reference to Consumer Contracts*, link: [Electronic Commerce and Civil Jurisdiction, with Special Reference to Consumer Contracts Special Volumes on Commercial Private International Law 18 South African Mercantile Law Journal 2006 \(heinonline.org\)](https://heinonline.org), truy cập ngày 17/11/2022.

¹¹ Nguyễn Hoài Anh và Ao Thu Hoài (2011), *tlđđ*, tr 15-26.

¹² Trường Đại học Ngoại thương (2013), *tlđđ*, tr 28.

¹³ Đào Anh Tuấn (2013), *Quản lý nhà nước về thương mại điện tử*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế quốc dân, tr 21-22.

¹⁴ Phí Mạnh Cường (2022), *Pháp luật về thương mại điện tử ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ Luật học, Trường Đại học Luật Hà Nội, tr 59-62.

¹⁵ Lê Văn Thiệp (2016), *Pháp luật thương mại điện tử ở Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ Luật học, Học viện khoa học xã hội, tr 27-29.

¹⁶ Phạm nữ Mai Anh (2019), *tlđđ*, tr 37-39.

Có thể thấy, các nghiên cứu trên đã làm rõ điểm đặc trưng của hoạt động TMĐT trên cơ sở phân tích những điểm khác biệt giữa TMĐT và TMTT. Qua đó, các nghiên cứu phân tích được những ưu thế của TMĐT so với TMTT. Hoạt động TMĐT đã tận dụng được các ưu điểm và cấu trúc của TMTT đồng thời bổ sung tính mềm dẻo được đưa ra bởi các mạng điện tử. Những nghiên cứu nói trên đã cung cấp cơ sở lý luận phong phú về đặc trưng của hoạt động TMĐT.

Ngoài ra, với những điểm đặc trưng của TMĐT, nên TMĐT có những tác động lớn đến các vấn đề về thuế và QLT. Nghiên cứu của tác giả Nguyễn Văn Minh¹⁷ chỉ ra sáu ảnh hưởng mang tính nguyên tắc của TMĐT đến các vấn đề về thuế như: việc tăng các giao dịch xuyên biên giới đặt ra yêu cầu ngày càng lớn đối với công tác QLT; các đặc trưng kỹ thuật của các giao dịch qua internet tạo nên một loạt vấn đề với cơ quan thuế liên quan đến dấu vết kiểm toán, kiểm tra các bên tham gia giao dịch, thu thập tài liệu, xác định các điểm đánh thuế phù hợp;... Sự phát triển của TMĐT đặt ra không ít thách thức trong việc xác định nghĩa vụ thuế cũng như QLT đối với hoạt động TMĐT. Đây là những nội dung mà NCS sẽ phát triển hơn trong luận án, trên cơ sở chỉ ra những điểm đặc trưng của hoạt động TMĐT, đánh giá những tác động của TMĐT tới các vấn đề về thuế và QLT, từ đó đề xuất các giải pháp QLT đối với hoạt động này cho phù hợp.

1.1.2. Nghiên cứu về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Cho đến nay, đã có khá nhiều công trình trong nước và ngoài nước nghiên cứu các vấn đề lý luận về QLT. Các nghiên cứu đã làm rõ những vấn đề lý luận như: khái niệm QLT, nội dung cơ bản của QLT, một số vấn đề lý luận về QLT đối với TMĐT, cụ thể:

Về khái niệm QLT: khái niệm QLT được các tác giả tiếp cận dưới nhiều góc độ khác nhau. Tiếp cận ở góc độ tuân thủ pháp luật của NNT và cơ quan QLT, trong cuốn Handbook on tax Administration cho rằng “*QLT là một nhiệm vụ quan trọng của Chính phủ bao gồm việc thực hiện luật thuế, quản lý hoạt động của hệ thống thuế.* Theo cách hiểu này, *QLT bao gồm hành vi tuân thủ pháp luật của cả*

¹⁷ Nguyễn Văn Minh (2012), Một số vấn đề lý luận về thuế trong thương mại điện tử, *Tạp chí Kinh tế phát triển*, Số 178, tháng 04 năm 2012

*NNT và cơ quan QLT*¹⁸. QLT bao gồm hai nội dung cơ bản là thực hiện luật thuế và quản lý hoạt động của hệ thống thuế. Định nghĩa cũng nhấn mạnh việc tuân thủ pháp luật thuế, tham gia vào quá trình QLT không chỉ có cơ quan thuế mà còn có cả NNT. QLT cũng được hiểu là “*việc tạo điều kiện để tự nguyện thực hiện nghĩa vụ thuế, trong trường hợp không tuân thủ pháp luật thì áp dụng các biện pháp thích hợp*¹⁹”. Định nghĩa đề cập đến khía cạnh cưỡng chế trong QLT. Việc xác định rõ rằng trong trường hợp không tuân thủ thì “áp dụng các biện pháp thích hợp” giúp đảm bảo tính nghiêm minh của pháp luật, và răn đe các hành vi gian lận thuế.

Đối với các nghiên cứu trong nước, các nghiên cứu đều cho rằng QLT là một nội dung của quản lý Nhà nước (QLNN) về thuế. *Giáo trình Luật thuế Việt Nam*, Trường Đại học Luật Hà Nội chỉ ra QLT là một trong những nội dung không thể tách rời của hoạt động QLNN²⁰. Tác giả Nguyễn Thị Lan Hương²¹ cho rằng: “*QLT là một hoạt động của quản lý thu ngân sách Nhà nước*”. Trong luận án của tác giả Vũ Văn Cương, QLT được hiểu theo nghĩa rộng, là tất cả các hoạt động của Nhà nước liên quan đến thuế²².

Nhìn chung, các định nghĩa về QLT được đề cập trong các công trình nghiên cứu nêu trên đều thống nhất cho rằng QLT là một nội dung quan trọng của QLNN về thuế. Các định nghĩa này đã phản ánh đúng bản chất của QLT là hoạt động mang tính quyền lực Nhà nước, nhằm tổ chức thực hiện pháp luật thuế, đảm bảo nguồn thu cho NSNN. Các định nghĩa cũng thể hiện sự đa dạng trong cách tiếp cận. Một số tác giả nhìn nhận QLT dưới góc độ tuân thủ pháp luật của các chủ thể nộp thuế và cơ quan QLT, nhấn mạnh đến quá trình tác động qua lại giữa Nhà nước và NNT thông qua việc sử dụng các công cụ, phương pháp để đạt được sự tuân thủ tự nguyện; một số tác giả nhìn nhận QLT dưới góc độ thực thi các luật thuế và khía cạnh thu NSNN. Những nội dung trên là cơ sở lý luận quan trọng, làm nền tảng để

¹⁸ Matthijs Alink Victor van Kommer (2011), *Handbook on tax Administration*, IBFD, page 68.

¹⁹ Alla Abramova, Kostiantyn Shaposhnykov, Arturzhavoronok, Pavlo Liutikov, Illia Skvirskiy, Oleksandr Lukashev (2021), *The Ecosystem of VAT Administration in E-Commerce: Case of the Eastern Europe Countries*, Estudios de Economía Aplicada, page 3.

²⁰ Trường Đại học Luật Hà Nội, (2024), *Giáo trình Luật thuế*, NXB Tư pháp, Hà Nội, tr 27.

²¹ Nguyễn Thị Lan Hương (2015), *Pháp luật thuế lý luận, lịch sử, thực trạng và so sánh*, Nxb Chính trị quốc gia, Hà Nội, tr 245.

²² Vũ Văn Cương (2012), *Pháp luật quản lý thuế trong nền kinh tế thị trường ở Việt Nam - Những vấn đề lý luận và thực tiễn*, Luận án tiến sĩ Luật học, Trường Đại học Luật Hà Nội, tr 12.

NCS vận dụng trong quá trình nghiên cứu và phát triển các luận điểm khoa học trong luận án của mình.

Về nội dung QLT, hầu hết các học giả nghiên cứu nội dung QLT dựa trên quy định tại Điều 3 Luật QLT năm 2006. Các nội dung này được quy định theo trình tự thời gian gồm đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, ấn định thuế; hoàn thuế, miễn thuế, giảm thuế; xóa nợ tiền thuế, tiền phạt; QLTTNNT; kiểm tra thuế; cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; xử lý vi phạm pháp luật về thuế; giải quyết khiếu nại, tố cáo về thuế. Luật QLT có hiệu lực thi hành năm 2019 đã có những thay đổi theo hướng bổ sung thêm các nội dung về QLT. Từ đó, đặt ra yêu cầu nghiên cứu các nội dung QLT để phù hợp quy định pháp luật thuế hiện hành.

Các nghiên cứu lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT hiện còn hạn chế, mới được đề cập trong một số công trình như luận án tiến sĩ của Phạm Nữ Mai Anh²³ và đề tài cấp học viện của Hoàng Thị Hải Yến²⁴. Luận án của Phạm Nữ Mai Anh đã phân tích những nội dung cơ bản như khái niệm, đặc điểm, yêu cầu và nội dung QLT đối với TMĐT, qua đó có những đóng góp nhất định về mặt lý luận. Tuy nhiên, một số nội dung quan trọng vẫn chưa được làm rõ, đặc biệt là đặc trưng của QLT trong TMĐT so với TMTT và các nguyên tắc QLT trong môi trường số. Đây là những yếu tố mang tính định hướng cho việc xây dựng, hoàn thiện và thực thi pháp luật thuế trong bối cảnh chuyển đổi số. Do đó, luận án này sẽ tập trung phân tích rõ đặc điểm QLT đối với TMĐT trên cơ sở so sánh với TMTT, đồng thời làm sáng tỏ các nguyên tắc QLT trong TMĐT. Việc xác định các đặc điểm và nguyên tắc này nhằm chỉ ra những yêu cầu đặt ra đối với hệ thống pháp luật hiện hành, qua đó đề xuất hướng hoàn thiện pháp luật để nâng cao hiệu quả QLT trong hoạt động TMĐT.

1.1.3. Các nghiên cứu về pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Lý luận pháp luật QLT được nghiên cứu trong một số cuốn giáo trình và sách chuyên khảo. Cụ thể, trong Giáo trình *Luật thuế Việt Nam*²⁵ của Trường Đại học

²³ Phạm nữ Mai Anh (2019), *tlđđ*.

²⁴ Hoàng Thị Hải Yến (2022), *Pháp luật quản lý thuế trong hoạt động thương mại điện tử tại Việt Nam*, Báo cáo tổng hợp kết quả nghiên cứu đề tài khoa học cấp học viện năm 2022, Học viện Phụ nữ Việt Nam.

²⁵ Trường Đại học Luật Hà Nội (2024), *tlđđ*.

Luật Hà Nội, các tác giả không nghiên cứu các nội dung cụ thể của pháp luật QLT mà đi sâu nghiên cứu pháp luật về từng loại thuế. *Giáo trình Luật thuế*²⁶ Trường Đại học Luật Thành phố Hồ Chí Minh và sách chuyên khảo của Tiến sĩ Nguyễn Thị Lan Hương²⁷ phân tích pháp luật QLT dựa trên các nội dung của hoạt động QLT như pháp luật về đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế; pháp luật về cưỡng chế thi hành nghĩa vụ nộp thuế;... Các tài liệu này là nguồn tham khảo hữu ích, cung cấp nền tảng kiến thức cần thiết về pháp luật QLT. Đặc biệt, những cơ sở lý luận đó đóng vai trò quan trọng trong việc định hướng và tạo tiền đề cho việc nghiên cứu các vấn đề chuyên sâu, liên quan đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Các nghiên cứu lý luận về pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT hiện còn khá hạn chế, trong đó công trình tiêu biểu có thể kể đến là Đề tài nghiên cứu cấp Học viện của Hoàng Thị Hải Yến.²⁸ Đề tài này bước đầu đề cập đến khái niệm và nội dung pháp luật QLT đối với TMĐT, song mới dừng ở việc xác định khái niệm mà chưa phân tích rõ đặc điểm pháp luật QLT trong lĩnh vực này. Các nội dung như đăng ký, kê khai thuế, QLTTNNT, thanh tra, kiểm tra và tuyên truyền hỗ trợ cũng chưa phản ánh đầy đủ các vấn đề pháp lý đặc thù của QLT trong môi trường số. Đề tài còn thiếu những phân tích về quản lý nộp thuế, xác định chủ thể, căn cứ và phương pháp tính thuế phù hợp với hoạt động TMĐT; đồng thời chưa làm rõ vấn đề xử lý VPHC trong bối cảnh xuất hiện nhiều hành vi vi phạm mới, phức tạp. Đây là những điểm NCS sẽ tiếp tục làm rõ trong luận án của mình.

1.2. Những nghiên cứu về thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Có khá nhiều các nghiên cứu ngoài nước về QLT đối với hoạt động TMĐT trong thời gian qua. Một số nghiên cứu tiêu biểu như: *Taxing Global Digital Commerce*²⁹, *International direct taxation and e - commerce: A catalyst for reform*³⁰, *E-commerce Taxation: Challenges and Opportunities*³¹. Các nghiên cứu

²⁶ Trường Đại học Luật Thành phố Hồ Chí Minh (2020), *Giáo trình Luật thuế*, Nxb Hồng Đức - Hội Luật gia Việt Nam.

²⁷ Nguyễn Thị Lan Hương (2015), *tlđd*.

²⁸ Hoàng Thị Hải Yến (2022), *tlđd*.

²⁹ Arthur Cockfield (2013), *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International BV, The Netherlands

³⁰ Subhajit Basu (2017), *International direct taxation and e - commerce: A catalyst for reform*, 10 NUJS

trên chỉ ra những thách thức mà TMĐT đặt ra đối với các hệ thống thuế dựa trên nguồn và nơi cư trú truyền thống. Trong đó, các nghiên cứu nêu rõ sự phức tạp trong việc xác định thẩm quyền thuế khi không có sự hiện diện vật lý của các DN. Sự phát triển liên tục của các mô hình kinh doanh kỹ thuật số, thường hoạt động trên nhiều khu vực pháp lý cùng lúc và vượt ra ngoài ranh giới địa lý truyền thống, khiến thách thức này thậm chí còn khó khăn hơn. Bản chất vô hình của tài sản kỹ thuật số làm phức tạp việc phân loại cho mục đích thuế. Các phương pháp phân loại truyền thống, dựa trên các đặc điểm vật lý và vị trí, thường không đầy đủ để xác định những tài sản này. Điều này đã dẫn đến sự khác biệt đáng kể trong cách các khu vực pháp lý khác nhau tiếp cận việc đánh thuế hàng hóa và dịch vụ kỹ thuật số, tạo ra sự không nhất quán và cơ hội trốn thuế³². Ngoài ra, việc sử dụng tiền điện tử và các tài sản kỹ thuật số khác có thể gây khó khăn trong việc theo dõi và quản lý. Bên cạnh những thách thức nói trên, trong nghiên cứu Strengthening Tax Governance Through Legal Design³³ của International Monetary fund đã chỉ ra các lỗ hổng về quản lý thường có thể bắt nguồn từ những điểm yếu trong khuôn khổ pháp lý nền tảng của hệ thống thuế, bao gồm cả các khía cạnh về thể chế và thủ tục. Thiết kế luật thuế yếu kém có thể tạo điều kiện cho tham nhũng bằng cách thúc đẩy tình trạng "tính hợp pháp tham nhũng". Điều này tạo ra nhiều cơ hội cho các quan chức thuế "đàm phán giải thích" và "thực thi sáng tạo" luật thuế đối với NNT, những người sau đó cũng "tuân thủ sáng tạo" nghĩa vụ thuế của họ.

Đối với các công trình nghiên cứu trong nước, về luận án, tiêu biểu có:

*Luận án của Tác giả Vũ Văn Cương*³⁴ nghiên cứu thực trạng pháp luật QLT trong nền kinh tế thị trường dựa trên hai nội dung: pháp luật về TTHC thuế và pháp luật về giám sát và bảo đảm sự tuân thủ pháp luật thuế. Từ việc phân tích thực trạng pháp luật dựa vào hai nhóm nội dung nêu trên, tác giả đề xuất một số giải pháp hoàn thiện pháp luật nhằm nâng cao hiệu quả QLT trong nền kinh tế thị trường ở Việt

L.Rev. 19, page 20.

³¹ Muslim Muslim (2024), *E-commerce Taxation: Challenges and Opportunities*, Advances in Taxation Research, 2(2), 2024. 78 - 96

³² Muslim Muslim (2024), tldd, page 80

³³ Lydia Sofrona, Christophe Waerzeggers and Brendan Crowley (2025), *Strengthening Tax Governance Through Legal Design*, International monetary fund.

³⁴ Vũ Văn Cương (2012), tldd, tr 71-132.

Nam. Mặc dù luận án không nghiên cứu trực tiếp pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, nhưng những nội dung được nghiên cứu trong luận án là cơ sở quan trọng để NCS tiếp tục mở rộng phân tích, đánh giá và đề xuất giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT phù hợp với đặc thù của hoạt động TMĐT.

*Luận án của tác giả Phạm Nữ Mai Anh*³⁵ nghiên cứu về QLT đối với hoạt động TMĐT. Trong luận án, tác giả có phân tích một số bất cập về QLT đối với hoạt động TMĐT như: bộ máy QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam chưa được xây dựng hợp lý để có thể quản lý được tập trung và có hiệu quả hoạt động TMĐT; QLT đối với TMĐT ở Việt Nam chưa có phương pháp và quy trình thực hiện phù hợp;... Luận án đã nêu được một số điểm còn hạn chế trong công tác QLT đối với hoạt động TMĐT, phù hợp với giai đoạn từ năm 2012 đến năm 2018. Tuy nhiên, luận án mới dừng lại ở việc phản ánh các hạn chế trong thực tiễn tổ chức thực hiện QLT, chưa phân tích một cách hệ thống và chuyên sâu các bất cập về mặt pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Về báo cáo nghiên cứu, báo cáo của tác giả Hoàng Thị Hải Yến³⁶ phân tích những bất cập trong việc áp dụng pháp luật QLT với TMĐT như: việc bán hàng qua sàn chưa quán triệt nguyên tắc “khẩu trừ tại nguồn”, thiếu quy định cụ thể về loại hình và thời hạn cung cấp thông tin của cá nhân, cũng như chưa có cơ chế pháp lý điều chỉnh trách nhiệm của mạng xã hội trong cung cấp dữ liệu. Tuy nhiên, những bất cập này hiện không còn phù hợp trước những quy định mới của pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT được ban hành thời gian gần đây.

*Báo cáo nghiên cứu của Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam*³⁷ nghiên cứu các vấn đề pháp lý đối với hoạt động có yếu tố TMĐT trên mạng xã hội. Báo cáo trên đã nêu được những đặc thù của hoạt động TMĐT trên mạng xã hội và sàn TMĐT. Đồng thời cũng chỉ ra hai khó khăn trong QLT đối với hoạt động này như: phương pháp thu thuế truyền thống đối với các dịch vụ xuyên biên giới là bên sử dụng dịch vụ ở Việt Nam sẽ phải kê khai nộp thuế thay cho bên cung cấp dịch vụ

³⁵ Phạm nữ Mai Anh (2019), *tlđđ*.

³⁶ Hoàng Thị Hải Yến (2022), *tlđđ*.

³⁷ Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (2021), *Báo cáo nghiên cứu Thương mại điện tử trên mạng xã hội tại Việt Nam, một số vấn đề pháp lý*, Hà Nội, tr 36.

ở nước ngoài không còn phù hợp khi áp dụng với các cá nhân, hộ gia đình mua bán quy mô nhỏ,... Tuy nhiên, báo cáo mới chỉ nghiên cứu một nội dung nhỏ về QLT đối với hoạt động có yếu tố TMĐT trên mạng xã hội, những khó khăn về mặt pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT chưa được phân tích kỹ càng, thấu đáo.

*Báo cáo tổng hợp đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ do PGS. TS Nguyễn Văn Minh chủ nhiệm*³⁸ lại tiếp cận từ góc độ so sánh quốc tế. Báo cáo đã nghiên cứu mô hình QLT TMĐT của Hoa Kỳ, Liên minh châu Âu, Trung Quốc và Thái Lan, qua đó chỉ ra rằng Việt Nam còn thiếu các quy định riêng biệt về thuế trong môi trường số, trong khi nhiều nước đã ban hành luật riêng điều chỉnh vấn đề này. Nghiên cứu này cũng nhấn mạnh những bất cập về khai thuế và đánh thuế hàng hóa, dịch vụ internet, đồng thời đề xuất hướng vận dụng phù hợp với Việt Nam.

Một số nghiên cứu khác chỉ ra những bất cập của QLT đối với hoạt động này như: hệ thống pháp luật chưa bao quát vấn đề kiểm soát việc đăng ký kinh doanh online; chủ thể thực hiện hoạt động kinh doanh online không tự giác đăng ký kê khai nộp thuế; hệ thống quy phạm pháp luật về thuế và QLT đối với hoạt động kinh doanh online bộc lộ nhiều mặt hạn chế trước sự phát triển của khoa học công nghệ; sự phối hợp liên ngành chưa thực sự chặt chẽ, tổ chức bộ máy thu thuế cồng kềnh³⁹. Hay cơ sở pháp lý trong QLT đối với TMĐT chưa được hoàn thiện; cơ chế kiểm soát việc kê khai thuế còn nhiều khó khăn; công tác tuyên truyền, hỗ trợ nâng cao ý thức thực hiện nghĩa vụ nộp thuế của người dân còn chưa được chú trọng; cơ chế kiểm soát, quản lý hoạt động TMĐT còn nhiều hạn chế⁴⁰.

Ngoài ra, còn một số nghiên cứu như tài liệu hội thảo: “*Kinh nghiệm quản lý thuế GTGT và kê khai thuế điện tử của Singapore*”, của Bộ Tài chính Việt Nam - Bộ Tài chính Singapore, “*Vai trò của thanh toán điện tử trong QLT với DN, hộ kinh doanh cá thể và cá nhân*” của tác giả Nguyễn Thị Cúc (2015), “*Kết quả triển khai thu thuế trực tuyến với DN và định hướng thu thuế GTGT, hộ kinh doanh cá*

³⁸ Nguyễn Văn Minh (2012), *Thuế trong TMĐT- Kinh nghiệm quốc tế và phương hướng vận dụng ở Việt Nam*, Báo cáo tổng hợp đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội, tr 35-73.

³⁹ Lê Đình Quang Phúc (2021), Nâng cao hiệu quả thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động kinh doanh online, *Tạp chí khoa học Đại học Sài Gòn*, số 76 (04/2021), tr119 - 120.

⁴⁰ Nguyễn Trung Dương, Lê Nhật Hồng (2019), Quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử thực trạng và một số kiến nghị, *Tạp chí Pháp luật và thực tiễn* số 40/2019, tr 20 - 21- 22.

thể” của tác giả Nguyễn Đại Trí (2015)... Hay một số bài báo khoa học như: “*Hiện đại hoá ngành thuế nhìn từ QLT đối với TMĐT*”, của tác giả Bùi Khánh Toàn (2016), “*Nâng cao tính tuân thủ pháp luật thuế qua ứng dụng công nghệ thông tin*”, của tác giả Vương Thị Hiền (2014),...

Tổng quan các công trình nghiên cứu đã công bố cho thấy, các nghiên cứu trên đã có những đóng góp quan trọng trong việc nhận diện và phân tích một số hạn chế của pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Bên cạnh đó, các nghiên cứu cũng chỉ ra những khó khăn, thách thức mà cơ quan thuế đang gặp phải trong quá trình thực hiện công tác QLT đối với hoạt động TMĐT. Mặc dù vậy, các nghiên cứu trên vẫn chưa đi sâu phân tích mức độ phù hợp của quy định pháp luật hiện hành về QLT đối với hoạt động TMĐT, cũng như chưa làm rõ được những bất cập, hạn chế trong các quy định pháp luật QLT hiện hành dẫn đến những khó khăn, vướng mắc cụ thể mà cơ quan thuế gặp phải trong thực tiễn quản lý đối với hoạt động này. Đây cũng chính là những nội dung mà NCS sẽ nghiên cứu bổ sung, hoàn thiện trong luận án của mình.

1.3. Những nghiên cứu về giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Trong các công trình nghiên cứu ở nước ngoài, các giải pháp được xây dựng chủ yếu nhằm nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT. Một số công trình tiêu biểu như:

Nghiên cứu với tựa đề: *Taxes in an E-Commerce Generation*⁴¹ chỉ ra sự phát triển nhanh chóng của TMĐT đã làm thay đổi khả năng của các khu vực pháp lý trong việc thực thi thuế hàng hóa theo nguyên tắc điểm đến, điều này dẫn đến các mức thuế suất thực tế khác nhau tùy thuộc vào cách thức mua hàng hóa, dịch vụ và đặc điểm của sản phẩm cũng như người bán. Khó khăn trong việc xác định rõ ràng địa điểm tiêu dùng và bán hàng cho các sản phẩm kỹ thuật số, dẫn đến nhiều giao dịch từ xa không bị đánh thuế. Từ đó, nghiên cứu chỉ ra một số giải pháp như: xác định tầm quan trọng của việc thực thi thuế điểm đến để giảm cạnh tranh thuế “có

⁴¹ David R. Agrawal, William F. Fox (2016), *Taxes in an E-Commerce Generation*, Cesifo Working Paper No. 6050, Category 1: Public Finance, August 2016.

hại” cho người mua hàng. Chẳng hạn, mở rộng quy tắc xác định sự hiện diện thực tế, bao gồm cả sự hiện diện của nhân viên, lưu trữ hàng hóa trong kho, hoặc các mối quan hệ với các công ty khác ở địa phương như danh bạ điện thoại, có số điện thoại địa phương hoặc có tài khoản ngân hàng địa phương.

Nghiên cứu với tựa đề: *E-commerce Taxation: Challenges and Opportunities*⁴² đã nhấn mạnh nhu cầu hợp tác quốc tế, làm rõ các hiệp ước thuế và thỏa thuận quốc tế để giải quyết các xung đột phát sinh từ việc đánh thuế các giao dịch kỹ thuật số. Nghiên cứu cũng chỉ ra việc sử dụng phân tích dữ liệu lớn, trí tuệ nhân tạo và công nghệ chuỗi khối có thể nâng cao khả năng của cơ quan thuế trong việc giám sát các giao dịch, phát hiện trốn thuế và cải thiện việc tuân thủ. Ví dụ: công nghệ chuỗi khối có thể cung cấp hồ sơ giao dịch kỹ thuật số minh bạch và không thể thay đổi, giúp giảm cơ hội gian lận và trốn thuế. Việc tích hợp các nền tảng kỹ thuật số, phân tích dữ liệu, AI và công nghệ blockchain vào cơ chế thu thuế cung cấp các giải pháp có thể tăng cường tuân thủ, giảm gánh nặng hành chính và hỗ trợ tăng trưởng kinh tế bền vững trong thời đại kỹ thuật số.

Các công trình nghiên cứu trong nước cũng đưa ra một số các giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cũng như nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Cụ thể:

*Luận án của Tác giả Vũ Văn cương*⁴³ nghiên cứu pháp luật QLT trong nền kinh tế thị trường, tập trung đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật quy định về TTHC thuế, cơ chế giám sát và tuân thủ pháp luật thuế, tổ chức bộ máy QLT. Các giải pháp này có ý nghĩa trong việc nâng cao hiệu quả pháp luật QLT phù hợp với bối cảnh kinh tế thị trường, đồng thời gián tiếp hỗ trợ công tác QLT đối với hoạt động TMĐT. Tuy nhiên, do đặc thù của TMĐT về không gian hoạt động và chủ thể tham gia, các giải pháp trong luận án còn mang tính khái quát, chưa đề cập cụ thể đến các vấn đề pháp lý đặc thù của hoạt động này. Để quản lý hiệu quả hoạt động TMĐT, cần bổ sung quy định về trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn TMĐT, nền tảng trung gian thanh toán, cũng như cơ chế quản lý NNT trong các giao dịch

⁴² Muslim Muslim (2024), tldđ.

⁴³ Vũ Văn Cương (2012), tldđ, tr 71-132.

điện tử xuyên biên giới. Đây là những nội dung quan trọng để xây dựng khung pháp lý toàn diện, phù hợp với thực tiễn phát triển nhanh và phức tạp của TMĐT.

*Luận án của tác giả Phạm Nữ Mai Anh*⁴⁴ đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả công tác QLT đối với hoạt động TMĐT như: thiết lập quy trình QLT nội bộ ngành thuế đối với doanh nghiệp TMĐT; xây dựng nguồn dữ liệu lớn trong quản lý thông tin NNT có hoạt động TMĐT; các giải pháp về quản lý các giao dịch TMĐT; kiện toàn bộ máy QLT đối với hoạt động TMĐT;... Các giải pháp này chủ yếu tập trung vào việc nâng cao hiệu quả tổ chức thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, phù hợp với phạm vi và mục tiêu nghiên cứu của luận án. Tuy nhiên, trong luận án chưa có những đề xuất hoàn thiện quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Đây là khoảng trống để NCS tiếp tục nghiên cứu và làm rõ hơn trong luận án của mình. Trên cơ sở phân tích những điểm hạn chế về pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT để NCS đề xuất những giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động này cho phù hợp.

*Đề tài nghiên cứu cấp học viện của tác giả Hoàng Thị Hải Yến*⁴⁵ đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Cụ thể, tác giả đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật đăng ký thuế, tính thuế, kê khai thuế, nộp thuế; hoàn thiện pháp luật QLTTNNT; hoàn thiện pháp luật về thanh tra, kiểm tra thuế. Tác giả cũng đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT. Nhìn chung, báo cáo đã chỉ ra được một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Tuy nhiên, các giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT được đề xuất trong báo cáo còn chung chung, chưa có những đề xuất cụ thể nhằm đóng góp trực tiếp vào việc sửa đổi, hoàn thiện các quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Hơn nữa, các nội dung pháp luật được nghiên cứu trong báo cáo chưa thực sự bao quát hết các nội dung QLT đối với hoạt động TMĐT.

Ngoài ra, một số giải pháp được đề xuất trong những nghiên cứu khác như: hoàn thiện hệ thống thuế, bổ sung các quy định cụ thể đối với thuế trong TMĐT; nâng cao hiểu biết và năng lực thực thi của cơ quan thuế và nhận thức của NNT;

⁴⁴ Phạm nữ Mai Anh (2019), *tlđđ*.

⁴⁵ Hoàng Thị Hải Yến (2022), *tlđđ*.

tăng cường hợp tác quốc tế về TMĐT và thuế trong TMĐT⁴⁶; quy định mang tính bắt buộc việc đăng kí cung cấp thông tin về hoạt động kinh doanh trực tuyến; cần bổ sung các quy định về thuế đối với hoạt động TMĐT trong các văn bản cụ thể của từng sắc thuế; tăng cường công tác phổ biến pháp luật về thuế nhằm nâng cao ý thức trách nhiệm của từng cá nhân, tổ chức đối với hoạt động nộp thuế...⁴⁷.

Qua tìm hiểu các công trình trên cho thấy, các giải pháp được đề xuất phần nào phản ánh được yêu cầu đặt ra đối với việc điều chỉnh pháp luật trong môi trường kinh doanh số, đặc biệt là việc khuyến khích áp dụng công nghệ thông tin, tăng cường phối hợp quản lý, và nâng cao năng lực của cơ quan thuế. Tuy nhiên, phần lớn các nghiên cứu trên đưa ra các giải pháp dưới góc độ tăng cường hiệu quả công tác QLT đối với hoạt động TMĐT, còn khá ít các công trình đề xuất được những giải pháp hoàn thiện pháp luật nhằm nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam hiện nay. Một số công trình có đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT nhưng các giải pháp trong các công trình nêu trên vẫn còn mang tính định hướng chung, các đề xuất thường dừng lại ở mức độ gợi mở như ban hành văn bản hợp nhất các quy định liên quan đến hoạt động kinh doanh online, bổ sung các quy định cụ thể đối với thuế trong TMĐT,... thậm chí một số đề xuất không còn phù hợp so với quy định pháp luật QLT hiện hành. Từ đó, trong luận án, NCS sẽ tiếp tục đánh giá toàn diện tính phù hợp của các quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT hiện hành, chỉ rõ những quy phạm cụ thể đang còn bất cập hoặc không còn phù hợp, đồng thời đề xuất các giải pháp sửa đổi, bổ sung tương ứng. Việc hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT và nâng cao hiệu quả thực thi mảng pháp luật này nhằm đáp ứng yêu cầu QLT hiện đại, công bằng và hiệu quả trong nền kinh tế số.

2. Đánh giá về tình hình nghiên cứu

2.1. Những vấn đề luận án kế thừa và tiếp tục phát triển

Qua tìm hiểu các công trình nghiên cứu đã được công bố, luận án kế thừa và phát triển những kết quả nghiên cứu sau:

Luận án kế thừa kết quả nghiên cứu những vấn đề lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT, bao gồm: (1) khái niệm, đặc điểm về TMĐT (đặc điểm về chủ thể; về sản phẩm; về hình thức tổ chức; tính không biên giới trong TMĐT, việc sử

⁴⁶ Nguyễn Văn Minh (2012), tldđ, tr 35-73

⁴⁷ Nguyễn Trung Dương, Lê Nhật Hồng (2019), tldđ, tr20-22.

dụng các PTĐT để tiến hành thương mại trong TMĐT); (2) khái niệm QLT; (3) đặc điểm QLT như chủ thể QLT, phối hợp giữa các cơ quan trong QLT. Trên cơ sở đó, luận án phát triển, làm rõ thêm các nội dung như: phân biệt QLT TMĐT với QLT so với TMTT; những tác động của TMĐT tới các vấn đề về QLT và các yêu cầu đặt ra trong QLT đối với hoạt động TMĐT.

Luận án kế thừa một số nội dung lý luận pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT như: (1) khái niệm, đặc điểm về pháp luật QLT (phương pháp điều chỉnh, nguồn luật điều chỉnh); (2) nội dung pháp luật QLT về TTHC, giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế; (3) một số yếu tố ảnh hưởng pháp luật QLT như quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, ý thức tuân thủ pháp luật NNT, trình độ quản lý của cơ quan QLT. Trên cơ sở đó, luận án phát triển, làm rõ thêm các nội dung đặc điểm pháp luật QLT đối với TMĐT so với TMTT; nội dung pháp luật về TTHC trong QLT đối với TMĐT và giám sát, đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động TMĐT; các yếu tố ảnh hưởng tới pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Luận án kế thừa một số đánh giá về thực trạng và giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật QLT đối với TMĐT như: quy định về chủ thể nộp thuế; quy định về khai thuế của sàn giao dịch TMĐT; quy định về QLTTNNT; quy định liên quan đến xác định nhóm hàng hoá, dịch vụ chịu thuế, xác định giao dịch phát sinh trong hoạt động TMĐT.

2.2. Những vấn đề còn bỏ ngỏ hoặc giải quyết chưa thấu đáo mà luận án cần tiếp tục nghiên cứu

Thứ nhất, từ trước đến nay, có rất ít các công trình nghiên cứu trực tiếp những vấn đề lý luận pháp luật về QLT đối với TMĐT. Các công trình nghiên cứu đó có phân tích khái niệm, đặc điểm pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, song chưa làm rõ được những điểm đặc trưng của pháp luật QLT đối với TMĐT so với TMTT. Do đó, luận án sẽ luận giải và đưa ra khái niệm, đặc điểm pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Luận án phân tích nhằm chỉ ra sự khác biệt giữa pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT với pháp luật QLT đối với hoạt động TMTT, bởi QLT đối với hoạt động TMĐT có những yêu cầu đặc thù, cần có quy định pháp luật cụ thể để QLT đối với hoạt động này nhằm tránh thất thu cho NSNN.

Thứ hai, các công trình được công bố có nghiên cứu về thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, nhưng chưa thực sự

toàn diện. Các công trình chủ yếu nghiên cứu một số nội dung có liên quan đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Trên thực tế, hoạt động TMĐT khá đa dạng và phức tạp, chưa kể đến các quy định pháp luật điều chỉnh hoạt động này thời gian gần đây được ban hành mới và có nhiều thay đổi. Chính vì vậy, những phân tích về thực trạng pháp luật trong một số các công trình trước đây sẽ không còn phù hợp. Do đó, NCS nhận thấy, vẫn cần có nghiên cứu toàn diện về thực trạng pháp luật cũng như thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với TMĐT.

Thứ ba, các công trình được công bố có đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi QLT đối với hoạt động TMĐT. Tuy nhiên, trước những thay đổi của pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT thời gian gần đây, những giải pháp được đề xuất trong các công trình công bố trước đây không còn phù hợp. Ngoài ra, một số các giải pháp vẫn còn mang tính định hướng chung, chưa có các đề xuất cụ thể, gắn liền với việc hoàn thiện quy định pháp luật đối với hoạt động TMĐT. Từ việc đánh giá tính phù hợp của các quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT hiện hành, chỉ rõ những quy phạm cụ thể đang còn bất cập hoặc không còn phù hợp, tác giả đề xuất các giải pháp sửa đổi, bổ sung nhằm hoàn thiện pháp luật QLT tương ứng.

3. Cơ sở lý thuyết, Câu hỏi nghiên cứu, giả thuyết nghiên cứu, nội dung nghiên cứu

Để đạt được mục đích nghiên cứu, luận án xác định một số cơ sở lý thuyết, câu hỏi nghiên cứu, giả thuyết nghiên cứu và nội dung nghiên cứu chính như sau:

3.1. Cơ sở lý thuyết

Lý thuyết thuế là hệ thống các quan điểm khoa học nhằm giải thích bản chất của thuế, cơ sở hình thành nghĩa vụ thuế, cơ chế phân bổ gánh nặng thuế và cách thức vận hành của hệ thống thuế trong nền kinh tế. Các lý thuyết này tạo nền tảng cho việc thiết kế chính sách thuế và tổ chức QLT. Trong bối cảnh TMĐT phát triển nhanh, các lý thuyết thuế truyền thống tiếp tục giữ vai trò định hướng nhưng đồng thời cần được điều chỉnh và mở rộng để thích ứng với đặc thù của môi trường số. Việc nhận diện, phân tích và vận dụng các lý thuyết thuế tạo cơ sở khoa học để thiết kế các mô hình QLT phù hợp với hoạt động TMĐT. Một số lý thuyết điển hình được nghiên cứu gồm:

- *Lý thuyết lợi ích*: lý thuyết lợi ích (hay còn gọi là lý thuyết thuế - trao đổi) xuất hiện từ cuối thế kỷ XVII và trở nên phổ biến tại châu Âu vào cuối thế kỷ XVIII đến suốt thế kỷ XIX⁴⁸. Lý thuyết này dựa trên nguyên lý cơ bản rằng NNT phải đóng góp tương xứng với lợi ích mà họ nhận được. Theo cách tiếp cận này, thuế được nhìn nhận như “giá phải trả” để đổi lấy sự bảo đảm an ninh, trật tự, cơ sở hạ tầng và các dịch vụ công mà Nhà nước cung cấp⁴⁹. Lý thuyết cũng hàm chứa quan niệm về một “hợp đồng thuế” hay “thỏa thuận ngầm”⁵⁰ giữa Nhà nước và NNT: Nhà nước cung cấp dịch vụ công, còn NNT có nghĩa vụ đóng góp tương ứng.

Vận dụng lý thuyết lợi ích trong QLT đối với TMĐT cho thấy: các DN TMĐT đang khai thác trực tiếp hạ tầng số, đường truyền viễn thông, hệ thống logistics, cơ chế bảo vệ pháp lý và môi trường kinh doanh ổn định do Nhà nước thiết lập. Vì vậy, họ phải thực hiện nghĩa vụ thuế tương ứng với những lợi ích mà Nhà nước đó mang lại. Chi phí cung cấp các lợi ích này sẽ biện minh cho quyền thu thuế của các quốc gia theo lý thuyết thuế - trao đổi hay lý thuyết thuế lợi ích. Điều này hoàn toàn phù hợp trong bối cảnh Nhà nước thực thi quyền thu thuế đối với hoạt động TMĐT nhằm đảm bảo nguồn lực cho việc duy trì, mở rộng và bảo vệ chính các hạ tầng mà DN đang thụ hưởng.

- *Lý thuyết khả năng chi trả*: lý thuyết này được hình thành xuất phát từ nguyên lý rằng thuế phải được đánh dựa trên khả năng tài chính thực tế của NNT, bảo đảm những chủ thể có mức thu nhập cao hơn sẽ đóng góp nhiều hơn cho NSNN.

Vận dụng vào QLT đối với TMĐT, lý thuyết này nhấn mạnh yêu cầu cơ bản là nghĩa vụ thuế phải phản ánh đúng mức thu nhập và năng lực tài chính của NNT. Trong TMĐT, đặc biệt đối với các mô hình kinh doanh dựa trên nền tảng số, hoạt động xuyên biên giới, thu nhập thường được hình thành từ nhiều nguồn, đa dạng về phương thức thanh toán và không bị giới hạn bởi không gian lãnh thổ. Chính đặc điểm phi biên giới này làm cho việc nhận diện thu nhập, phân định dòng tiền và xác định khả năng chi trả phức tạp hơn so với kinh doanh truyền thống. Do đó, trong

⁴⁸ Michel Bouvier (2005), *Nhập môn luật thuế đại cương và học thuyết thuế*, Nxb Chính trị Quốc gia Hà Nội, tr 328.

⁴⁹ Michel Bouvier, Marie - Christine Esclassan, Jean - Pierre Lassale (2005), *Tài chính công*, Nxb Chính trị Quốc gia Hà Nội, tr 712.

⁵⁰ Nguyễn Văn Tuyền (2009), Bản chất của thuế - Sự tiếp cận từ các học thuyết thuế cổ điển và hiện đại, *Tạp chí Luật học* số 4/2009, tr 74.

QLT đối với TMĐT, lý thuyết khả năng chi trả được thể hiện ở yêu cầu hệ thống thuế phải có cơ sở đánh giá đầy đủ thu nhập thực tế của các cá nhân và DN hoạt động trên môi trường số, bảo đảm sự tương xứng giữa khả năng tạo thu nhập và nghĩa vụ thuế. Việc xác định đúng khả năng chi trả của NNT trong bối cảnh số vì vậy trở thành tiêu chí cốt lõi để duy trì tính công bằng và tính hợp lý của chính sách thuế đối với TMĐT.

- *Lý thuyết cư trú*: lý thuyết cư trú được xây dựng trên nguyên lý rằng, một quốc gia có quyền đánh thuế đối với thu nhập toàn cầu của cá nhân hoặc pháp nhân cư trú tại quốc gia đó. Quyền đánh thuế này được lý giải từ góc độ lý thuyết thuế lợi ích, theo đó cá nhân, tổ chức, dù hoạt động kinh doanh trong hay ngoài lãnh thổ, vẫn thụ hưởng những lợi ích cơ bản do Nhà nước cung cấp, như hệ thống pháp luật, bảo hộ pháp lý, và môi trường kinh tế, xã hội ổn định, qua đó hình thành nghĩa vụ đóng góp tương ứng.

Vận dụng lý thuyết cư trú trong QLT đối với hoạt động TMĐT có thể thấy, các HĐTM chủ yếu diễn ra trên môi trường số, mang tính xuyên biên giới và không phụ thuộc vào sự hiện diện vật lý tại quốc gia nơi giao dịch được thực hiện. Đối với cá nhân và tổ chức cư trú, mặc dù việc cung cấp hàng hóa, dịch vụ có thể được tiến hành trên các nền tảng TMĐT đặt ngoài lãnh thổ quốc gia, nhưng các chủ thể này vẫn phải thực hiện nghĩa vụ thuế tại quốc gia nơi cư trú. Cơ sở của nghĩa vụ này xuất phát từ việc các chủ thể cư trú tiếp tục được bảo đảm và thụ hưởng các lợi ích do Nhà nước nơi cư trú cung cấp. Lý thuyết cư trú đóng vai trò quan trọng, tạo cơ sở cho việc xây dựng các cơ chế QLT phù hợp, như khai thuế, nộp thuế điện tử; trao đổi thông tin, phối hợp quản lý giữa cơ quan thuế các nước.

- *Lý thuyết nguồn thu*: lý thuyết này được xây dựng trên nguyên lý rằng quốc gia nơi phát sinh thu nhập có quyền ưu tiên trong việc đánh thuế đối với khoản thu nhập đó. Theo quan điểm này, thu nhập phải được gắn với địa điểm tạo ra giá trị kinh tế, tức là nơi diễn ra hoạt động tiêu dùng, nơi thị trường hình thành và nơi NNT thực hiện giao dịch tạo ra nguồn thu. Quyền đánh thuế của quốc gia nguồn vì vậy được coi là chính đáng, bởi thu nhập phát sinh từ việc khai thác thị trường, hạ tầng và môi trường pháp lý của quốc gia đó.

Trong QLT đối với TMĐT, lý thuyết nguồn thu đóng vai trò quan trọng trong việc xác định quyền đánh thuế đối với các giao dịch xuyên biên giới. Đối với các mô hình kinh doanh số, giá trị và doanh thu có thể được tạo ra ngay tại quốc gia tiêu dùng, dù người bán hoặc nền tảng cung ứng dịch vụ không hiện diện vật lý. Chẳng hạn, nếu người tiêu dùng tại Việt Nam mua hàng hóa hoặc dịch vụ thông qua sàn TMĐT như Amazon, có thể lập luận rằng thu nhập được hình thành từ thị trường Việt Nam, do đó thuộc phạm vi quyền đánh thuế của Việt Nam với tư cách là quốc gia nguồn. Vì vậy, khi áp dụng vào TMĐT, lý thuyết nguồn thu giúp củng cố cơ sở lý luận cho việc yêu cầu các tổ chức, cá nhân nước ngoài có doanh thu từ thị trường Việt Nam phải thực hiện nghĩa vụ thuế tương ứng, bảo đảm sự công bằng giữa các chủ thể kinh doanh.

Tuy nhiên, việc đồng thời áp dụng lý thuyết cư trú và lý thuyết nguồn thu trong QLT đối với hoạt động TMĐT có thể làm phát sinh nguy cơ đánh thuế trùng đối với cùng một khoản thu nhập. Do đó, việc ký kết và thực thi các hiệp định tránh đánh thuế hai lần (DTAA) có ý nghĩa đặc biệt quan trọng, nhằm phân định rõ quyền đánh thuế giữa các quốc gia, hạn chế xung đột về thẩm quyền thu thuế và bảo đảm sự công bằng, minh bạch trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế của các chủ thể tham gia hoạt động TMĐT xuyên biên giới.

- *Lý thuyết công bằng và trung lập thuế*: lý thuyết này cho rằng, thuế cần được xây dựng nhằm đảm bảo bình đẳng giữa các chủ thể kinh doanh. Theo đó, những NNT có khả năng tạo ra thu nhập như nhau thì phải chịu nghĩa vụ thuế như nhau, không phụ thuộc vào việc họ thực hiện hoạt động đó theo phương thức truyền thống hay hiện đại. Trong QLT đối với TMĐT, lý thuyết công bằng và trung lập thuế được thể hiện thông qua yêu cầu áp dụng chính sách thuế nhất quán cho các loại hình kinh doanh có bản chất kinh tế giống nhau, bảo đảm các nghĩa vụ về khai thuế, nộp thuế được thiết kế tương ứng giữa doanh nghiệp truyền thống và doanh nghiệp số.

Tính trung lập về thuế, một nội dung quan trọng của lý thuyết, có liên quan đến thu nhập xuyên biên giới. Xuất phát từ thực tế là có ít nhất hai khu vực pháp lý có thể yêu cầu đánh thuế thu nhập từ các giao dịch xuyên biên giới: khu vực pháp lý nơi đầu tư (nơi "nguồn" hoặc "nơi tiếp nhận") và khu vực pháp lý nơi chủ sở hữu cư

trú (nơi "cur trú" hoặc "nơi ở"). Nếu các khu vực pháp lý đều thực hiện đầy đủ quyền đánh thuế của mình sẽ tạo ra gánh nặng thuế tới các chủ thể nộp thuế. Giải pháp chung là các quốc gia cư trú sẽ nhượng lại toàn bộ hoặc một phần quyền đánh thuế của mình, thông qua hiệp ước, hành động đơn phương hay kết hợp cả hai, qua đó duy trì tính trung lập của thuế.

Vận dụng vào QLT đối với TMĐT, tính trung lập có ý nghĩa đặc biệt quan trọng khi ngày càng nhiều các giao dịch số vượt qua biên giới quốc gia. Việc phối hợp quốc tế, ký kết hiệp định thuế, và hài hòa quy tắc xác định nghĩa vụ thuế giúp tránh đánh thuế trùng, tạo môi trường kinh doanh bình đẳng, ổn định giữa các chủ thể kinh doanh.

- *Lý thuyết về quyền đánh thuế trong môi trường số (Digital Tax Nexus) hay hiện diện kinh tế đáng kể (Significant Economic Presence - SEP)*: trong lý thuyết thuế quốc tế hiện đại, lý thuyết “hiện diện kinh tế đáng kể” được xem là cách tiếp cận mới nhằm mở rộng tiêu chí xác lập quyền đánh thuế trong bối cảnh kinh doanh số. Lý thuyết này cho rằng, một quốc gia có thể xác lập quyền đánh thuế đối với DN hoạt động xuyên biên giới dựa trên “sự hiện diện kinh tế đáng kể” thay vì yêu cầu phải có hiện diện vật lý theo quan niệm truyền thống. Lý thuyết này không nhằm thay thế mà bổ sung cho lý thuyết nguồn thu và lý thuyết cư trú trong bối cảnh kinh doanh số. Mặc dù, lý thuyết nguồn thu đã phân nào cho phép đánh thuế đối với chủ thể không hiện diện vật lý, nhưng gặp hạn chế khi xác định nguồn thu trong TMĐT, do đó SEP mở rộng căn cứ xác lập quyền đánh thuế dựa trên mức độ gắn kết kinh tế thực tế với thị trường. Việc áp dụng SEP không triệt tiêu lý thuyết cư trú, mà góp phần điều chỉnh cách phân bổ quyền đánh thuế giữa các quốc gia trong hoạt động kinh doanh xuyên biên giới.

Hoạt động TMĐT cho phép DN cung cấp hàng hóa, dịch vụ và khai thác dữ liệu người dùng mà không cần mở văn phòng hay đặt cơ sở thường trú tại quốc gia thị trường, do đó tiêu chí về hiện diện vật lý không còn phản ánh đúng bản chất hoạt động kinh tế. Chính vì vậy, sự gắn kết về kinh tế, thông qua doanh thu tạo ra từ người dùng nội địa, số lượng giao dịch, lưu lượng truy cập, hay mức độ tương tác của người dùng được xem là căn cứ hợp lý để thiết lập mối liên hệ thuế giữa DN số

và quốc gia nơi giá trị được tạo ra. Một số lĩnh vực hoạt động mới có khả năng phải chịu ngưỡng hiện diện kinh tế đáng kể như: cung cấp dịch vụ phát trực tuyến, công cụ tìm kiếm, dịch vụ vận chuyển, dịch vụ lưu trú hoạt động trên nền tảng kỹ thuật số. Việc phát triển lý thuyết SEP đã tạo nền tảng lý luận cho các đề xuất cải cách thuế kỹ thuật số toàn cầu, trong đó điển hình là Xói mòn cơ sở thuế và chuyển lợi nhuận (BEPS) 2.0 của OECD, nhằm đảm bảo các DN số đóng góp nghĩa vụ thuế tương xứng tại các quốc gia nơi họ tạo ra giá trị kinh tế, mặc dù không hiện diện về mặt vật lý.

- *Lý thuyết tuân thủ pháp luật thuế*: đây là lý thuyết cơ bản trong QLT, theo lý thuyết này, hiệu quả của QLT không chỉ phụ thuộc vào việc Nhà nước ban hành đầy đủ các quy phạm pháp luật và áp dụng các biện pháp cưỡng chế, mà còn phụ thuộc vào mức độ tuân thủ pháp luật thuế của các chủ thể có liên quan. Khi ý thức tự giác tuân thủ pháp luật thuế của các chủ thể được nâng cao, hiệu quả QLT sẽ cao hơn.

Vận dụng lý thuyết này trong QLT đối với hoạt động TMĐT, cơ quan QLT cần kết hợp hài hòa giữa tuân thủ tự nguyện và tuân thủ bắt buộc trên cơ sở đánh giá mức độ tuân thủ và rủi ro của từng nhóm chủ thể tham gia quan hệ pháp luật thuế, dựa trên các tiêu chí như lịch sử chấp hành pháp luật thuế, tần suất vi phạm, mức độ hợp tác cung cấp thông tin để từ đó, cơ quan thuế có thể áp dụng các biện pháp quản lý linh hoạt. Cách tiếp cận này vừa bảo đảm thu đúng, thu đủ thuế từ hoạt động TMĐT, vừa thúc đẩy tuân thủ tự giác, qua đó nâng cao hiệu quả và tính bền vững của QLT trong nền kinh tế số.

- *Lý thuyết về đại diện*: đây là lý thuyết quan trọng, được hình thành nhằm lý giải các mối quan hệ pháp lý, trong đó một chủ thể không thể trực tiếp thực hiện hoặc giám sát đầy đủ một hoạt động nhất định nên phải thông qua một chủ thể khác để thay mặt mình thực hiện. Thông thường, trong quan hệ QLT, cơ quan QLT là chủ thể trực tiếp thực hiện chức năng QLNN. Tuy nhiên, trong những trường hợp nhất định, pháp luật có thể thiết lập cơ chế đại diện, theo đó một số tổ chức, cá nhân được giao thực hiện thay cơ quan QLT một số hoạt động mang tính hỗ trợ hoặc kỹ thuật. Việc hình thành quan hệ đại diện này xuất phát từ thực tiễn rằng, mặc dù nắm giữ quyền lực công, cơ quan QLT không phải lúc nào cũng có đầy đủ thông tin,

nguồn lực và khả năng giám sát trực tiếp để bao quát toàn bộ các hoạt động kinh tế, xã hội, đặc biệt trong những lĩnh vực có phạm vi rộng và tính phức tạp cao.

Trong QLT đối với hoạt động TMĐT, mỗi quan hệ đại diện được thể hiện rõ nét khi các sàn TMĐT và một số chủ thể trung gian có liên quan được xác định là người đại diện cho cơ quan QLT trong việc thực hiện một số chức năng quản lý mang tính kỹ thuật và hỗ trợ. Việc xác lập vai trò đại diện này xuất phát từ thực tế rằng cơ quan thuế, với tư cách là chủ thể quản lý, không thể trực tiếp theo dõi, thu thập và kiểm soát đầy đủ toàn bộ các giao dịch phát sinh trên môi trường số, trong khi sàn TMĐT lại là chủ thể trực tiếp tổ chức không gian giao dịch, nắm giữ dữ liệu về người bán, người mua, doanh thu, phương thức thanh toán và dòng tiền phát sinh trên nền tảng. Do đó, pháp luật giao cho sàn TMĐT thực hiện vai trò đại diện cho cơ quan QLT trong những nội dung nhất định như cung cấp thông tin, khấu trừ, kê khai hoặc nộp thuế thay. Xuất phát từ lý do, sàn TMĐT có lợi thế vượt trội về thông tin và khả năng kiểm soát kỹ thuật, giúp cơ quan thuế thực thi hiệu quả chức năng quản lý trong bối cảnh hoạt động TMĐT mang tính phi vật chất, phân tán và khó giám sát trực tiếp.

3.2. Câu hỏi nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án xây dựng hệ thống câu hỏi nghiên cứu và giả thuyết nghiên cứu tương ứng làm nền tảng định hướng toàn bộ nội dung nghiên cứu như sau:

Câu hỏi nghiên cứu 1: Quản lý thuế đối với hoạt động TMĐT được hiểu như thế nào? So với QLT đối với TMTT, hoạt động này có những điểm khác biệt gì và đặt ra những yêu cầu nào trong công tác QLT?

Giả thuyết nghiên cứu: QLT đối với hoạt động TMĐT là việc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền tổ chức, chỉ đạo quá trình các chủ thể có hoạt động TMĐT thực hiện nghĩa vụ tài chính với Nhà nước trên cơ sở thực thi pháp luật thuế. Hoạt động TMĐT có những đặc trưng như tính phi vật chất, tính xuyên biên giới, tính ẩn danh và sự phụ thuộc vào nền tảng số, nên QLT đối với hoạt động này có những khác biệt căn bản so với QLT đối với TMTT. Những khác biệt này làm phát sinh các yêu cầu đặc thù trong công tác QLT như: tăng cường QLTTNNT, kiểm soát

dòng tiền và giao dịch điện tử, mở rộng vai trò của các chủ thể trung gian, cũng như đẩy mạnh ứng dụng công nghệ và phân tích dữ liệu trong QLT.

Câu hỏi nghiên cứu 2: Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT được hiểu thế nào? Có cấu trúc ra sao? Tại sao phải có những quy định pháp luật riêng để QLT đối với hoạt động TMĐT?.

Giả thuyết nghiên cứu: pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là một bộ phận quan trọng trong hệ thống pháp luật thuế quốc gia, được cấu thành từ các nhóm quy phạm điều chỉnh quá trình QLT đối với TMĐT. Hoạt động TMĐT có nhiều điểm khác biệt so với kinh doanh truyền thống, vì vậy, cần có hệ thống pháp luật riêng để quản lý hoạt động TMĐT nhằm hạn chế tình trạng thất thu NSNN và tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng.

Câu hỏi nghiên cứu 3: Pháp luật hiện hành về QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam trong thời gian qua tồn tại những hạn chế, bất cập nào; đồng thời, quá trình tổ chức thực thi các quy định này trên thực tế đã và đang gặp phải những khó khăn, vướng mắc gì?.

Giả thuyết nghiên cứu: thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với TMĐT ở Việt Nam thời gian qua bộc lộ nhiều bất cập và vướng mắc. Các quy định pháp luật QLT hiện hành chưa theo kịp sự phát triển nhanh chóng của kinh tế số. Hoạt động TMĐT đa dạng về loại hình kinh doanh, đa dạng về chủ thể, lại được thực hiện trên không gian mạng nên đặt ra nhiều thách thức cho việc xây dựng khung pháp luật điều chỉnh cũng như cho công tác tổ chức thực thi.

Câu hỏi nghiên cứu 4: Các giải pháp nào cần đặt ra để hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT?.

Giả thuyết nghiên cứu: để hoàn thiện pháp luật và tăng cường hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với TMĐT, cần có hệ thống giải pháp đồng bộ, bao gồm hoàn thiện khuôn khổ pháp lý theo hướng phù hợp với bản chất kinh doanh số, tăng cường phối hợp liên ngành, áp dụng công nghệ số để quản lý dữ liệu giao dịch, và thiết lập cơ chế nghĩa vụ rõ ràng đối với các chủ thể có hoạt động TMĐT. Việc kết hợp những giải pháp này sẽ góp phần nâng cao hiệu lực quản lý Nhà nước, bảo đảm công bằng thuế và giảm thiểu thất thu ngân sách trong bối cảnh kinh tế số phát triển mạnh mẽ.

3.3. Nội dung nghiên cứu

Để đạt được mục đích nghiên cứu của đề tài, luận án được kết cấu thành ba chương: (1) Những vấn đề lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT và pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT; (2) Thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam; (3) Giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở Việt Nam.

Chương 1, phân tích những vấn đề lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT và những vấn đề lý luận pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT. Trong đó, phần lý luận về QLT đối với TMĐT, luận án làm rõ các nội dung: Khái niệm, đặc điểm, yêu cầu QLT đối với hoạt động TMĐT. Phần lý luận pháp luật về QLT đối với TMĐT, luận án giải quyết những nội dung: khái niệm, đặc điểm pháp luật QLT đối với TMĐT; cấu trúc nội dung pháp luật QLT đối với TMĐT; các yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Chương 2, phân tích thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT. Các nội dung được nghiên cứu gồm: chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; pháp luật về TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT; pháp luật về giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động TMĐT. Các nội dung trên, sẽ được triển khai nghiên cứu theo hướng kết hợp phân tích nội dung các quy định pháp luật hiện hành với việc đánh giá thực tiễn thực hiện các quy định đó, Trên cơ sở đó, luận án rút ra những điểm còn tồn tại, hạn chế và nguyên nhân của những tồn tại, hạn chế; đồng thời, luận án cũng tìm hiểu ở mức độ nhất định pháp luật một số quốc gia trên thế giới về vấn đề QLT từ hoạt động TMĐT để rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Những nghiên cứu về thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT ở chương 2 giúp đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT trong chương 3. Các giải pháp được đưa ra dựa trên những tồn tại, hạn chế của pháp luật được nghiên cứu ở chương 2, có tham khảo kinh nghiệm liên quan của nước ngoài.

KẾT LUẬN TỔNG QUAN

1. Hiện nay, có rất nhiều công trình nghiên cứu trong nước và ngoài nước về pháp luật QLT nói chung, cũng như pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT nói riêng. Tuy nhiên, chưa có một công trình nào nghiên cứu chuyên sâu và đồng bộ về pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT.

2. Các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài được chia thành các nhóm vấn đề: lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT và pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Đối với từng nhóm vấn đề, NCS tiến hành rà soát, phân tích và hệ thống hóa các công trình nghiên cứu tiêu biểu, bao gồm cả tài liệu trong nước và quốc tế. Trên cơ sở đó, NCS khái quát hóa những đóng góp lý luận và thực tiễn đã được các công trình đề cập, đồng thời nhận diện những khoảng trống trong các công trình nghiên cứu đã công bố hoặc những nội dung còn chưa được các công trình đó giải quyết thấu đáo.

3. Dựa trên các lý thuyết nghiên cứu, luận án đặt định hướng nghiên cứu bao gồm: (1) hệ thống hoá và nghiên cứu bổ sung các vấn đề lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT và pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT; (2) nghiên cứu một cách toàn diện và có hệ thống thực trạng pháp luật và thực tiễn thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; (3) nghiên cứu tìm ra phương hướng và các giải pháp nhằm hoàn thiện quy định pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi các quy định pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT.

PHẦN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Chương 1

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ VÀ PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ

1.1. Những vấn đề lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

1.1.1. Những vấn đề lý luận về hoạt động thương mại điện tử

1.1.1.1. Khái niệm thương mại điện tử và hoạt động thương mại điện tử

Trong thời đại công nghệ 4.0 - thời đại tập trung vào công nghệ kỹ thuật số với sự trợ giúp của kết nối thông qua internet đã mang đến một diện mạo mới trong thực hiện các HĐTM. Có thể nói, với sự hỗ trợ của internet và các PTĐT khác khi thực hiện HĐTM đã tạo ra sự thay đổi mô hình trong cách thức tiến hành hoạt động kinh doanh hiện nay, đồng thời cũng tạo nên bước ngoặt lớn trong kinh doanh của các chủ thể trong xã hội. Nếu như trước đây các giao dịch mua, bán thường được diễn ra tại những cửa hàng, cửa hiệu với vị trí địa lý cụ thể thì hiện nay, với sự hỗ trợ của internet, các giao dịch mua bán phần lớn được thực hiện thông qua hệ thống internet. Các chủ thể kinh doanh biết tận dụng những lợi thế của internet vào HĐTM để tạo ra thu nhập cho mình. Việc sử dụng các PTĐT vào thực hiện HĐTM thường gọi là TMĐT.

Thuật ngữ TMĐT được đề cập khá nhiều trong các công trình nghiên cứu từ trước đến nay và được tiếp cận dưới nhiều góc độ khác nhau.

Theo nghĩa rộng, Luật mẫu về TMĐT của Ủy ban Liên hợp quốc về Luật Thương mại quốc tế (UNCITRAL) diễn giải thuật ngữ TMĐT bao gồm tất cả các quan hệ mang tính chất thương mại được thực hiện thông qua các PTĐT. Các quan hệ có tính chất thương mại bao gồm nhưng không giới hạn ở các giao dịch sau: bất kỳ giao dịch thương mại nào để cung cấp hoặc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ; phân phối; đại diện thương mại hoặc đại lý; thanh toán; cho thuê; xây dựng công trình; tư vấn; kỹ thuật; đầu tư; ngân hàng; bảo hiểm; thỏa thuận khai thác hoặc nhượng quyền; liên doanh và các hình thức kinh doanh khác; vận chuyển hàng hóa hoặc

hành khách bằng đường hàng không, đường biển, đường sắt hoặc đường bộ⁵¹. Khái niệm trên liệt kê các hoạt động mang tính chất thương mại, trong đó có “xây dựng công trình”. Tuy nhiên, xét về bản chất, xây dựng công trình là một quá trình sản xuất, chỉ khi công trình được nghiệm thu và tham gia vào khâu lưu thông thì việc thực hiện các giao dịch mua bán, chuyển nhượng hoặc cho thuê liên quan thông qua PTĐT mới có thể xem là TMĐT.

Đồng thời, Luật mẫu về TMĐT cũng quy định về các phương thức điện tử thực hiện trong HĐTM: “Luật này có hiệu lực áp dụng đối với mọi loại thông tin dưới dạng một thông điệp dữ liệu trong khuôn khổ các HĐTM”⁵². Khái niệm thông điệp dữ liệu được hiểu là: “thông tin được tạo ra, gửi đi, tiếp nhận hoặc lưu trữ bằng PTĐT, quang học hoặc các phương tiện tương tự và bao gồm, nhưng không chỉ bao gồm, trao đổi dữ liệu điện tử (EDI), thư điện tử, điện tín, điện báo hoặc fax”⁵³. Từ cách diễn giải của Luật mẫu về TMĐT của UNCITRAL, có thể thấy rằng điều kiện cốt lõi để một quan hệ thương mại được coi là TMĐT không nằm ở bản thân việc sử dụng công nghệ, mà nằm ở chỗ giao dịch đó được thực hiện thông qua các PTĐT và thông tin giao dịch được thể hiện dưới dạng thông điệp dữ liệu. Luật mẫu không đưa ra một danh mục cụ thể các PTĐT, nhưng lại gián tiếp xác định bản chất của chúng thông qua khái niệm “thông điệp dữ liệu”, tức là thông tin được tạo lập, gửi đi, tiếp nhận hoặc lưu trữ bằng PTĐT, quang học hoặc các phương tiện tương tự. Từ góc độ này, PTĐT không chỉ bao gồm các thiết bị phần cứng như máy tính, máy chủ, hay điện thoại thông minh, mà còn bao gồm các hệ thống thông tin, phần mềm ứng dụng, chương trình xử lý dữ liệu, hạ tầng truyền dẫn. Như vậy, khái niệm này nhìn nhận TMĐT ở hai khía cạnh: (1) HĐTM trong TMĐT bao gồm tất cả các hoạt động có tính chất thương mại như cung cấp, trao đổi hàng hoá, dịch vụ; phân phối, đại diện thương mại; đại lý; thanh toán,...; (2) HĐTM được thực hiện thông qua các PTĐT không phải chỉ bao gồm thư điện tử, điện tín, điện báo, fax.

Tổ chức Thương mại thế giới (WTO) định nghĩa TMĐT là việc sản xuất, phân phối, tiếp thị, bán hoặc cung ứng hàng hoá, dịch vụ bằng PTĐT⁵⁴. Định nghĩa này

⁵¹ Uncitral (1996), *Model Law on Electronic Commerce*, Page 3.

⁵² Uncitral (1996), *Model Law on Electronic Commerce*, Article 1.

⁵³ Uncitral (1996), *Model Law on Electronic Commerce*, Article 2.

⁵⁴ World Trade Organization, Electronic commerce, link:

thể hiện cách tiếp cận toàn diện, bao quát toàn bộ quá trình của HĐTM từ khâu sản xuất đến bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ. Tuy nhiên, việc sử dụng PTĐT vào khâu “sản xuất” là chưa thực sự hợp lý. “Sản xuất” là hoạt động tạo ra sản phẩm đầu vào, chưa chắc gắn liền với giao dịch thương mại hoặc sử dụng phương thức điện tử. Chẳng hạn, DN có thể ứng dụng AI vào trong khâu sản xuất nhưng không đồng nghĩa với việc phát sinh hoạt động TMĐT nếu không có giao dịch thương mại diễn ra. Do đó, có thể sử dụng công nghệ số để tối ưu hóa quy trình trong sản xuất, nhưng nếu không gắn liền với hành vi mua bán, phân phối, cung ứng hoặc các quan hệ thương mại khác, thì chưa thể xem việc sử dụng PTĐT vào sản xuất là TMĐT.

Một tác giả khác cho rằng: “TMĐT là việc sử dụng đến các phương tiện và công nghệ điện tử để tiến hành HĐTM”⁵⁵. Định nghĩa TMĐT như trên chưa thực sự rõ ràng. Ví dụ: ra cửa hàng, mua một cuốn sách và thanh toán chuyển khoản tiền bằng smart phone. HĐTM này có sử dụng công nghệ điện tử để tiến hành, nhưng liệu việc thanh toán chuyển khoản tiền bằng smart phone khi mua hàng hoá có thể xem là TMĐT không?. Trong khi đó, một giao dịch thương mại đủ điều kiện là TMĐT được xác định bởi phương thức đặt hàng thông qua các PTĐT chứ không phải mọi giao dịch thương mại được hỗ trợ kỹ thuật số đều được xem là TMĐT.

Từ những phân tích trên, có thể rút ra định nghĩa TMĐT theo nghĩa rộng, là *việc thực hiện một phần hoặc toàn bộ quy trình của HĐTM, trong đó việc đặt hàng, chấp nhận đơn hàng hoặc xác lập giao dịch được thực hiện thông qua các phương tiện điện tử*.

Theo nghĩa hẹp, Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế (OECD) định nghĩa: “TMĐT là việc mua hoặc bán hàng hoá hoặc dịch vụ, được thực hiện qua mạng máy tính bằng các phương pháp được thiết kế riêng cho mục đích nhận hoặc đặt hàng”⁵⁶. Ở định nghĩa này, một giao dịch thương mại đủ điều kiện là TMĐT được

https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc11_e/briefing_notes_e/bfecom_e.htm#:~:text=Electronic%20commerce%2C%20or%20e%2Dcommerce,and%20services%20by%20electronic%20means%22, ngày truy cập 15/12/2024.

⁵⁵ Soon-yong Choi, Andrew Whinston, Dale Stahl (1997) “*Economics of Electronic Commerce*”, Macmillan Computer Publishing, page 13.

⁵⁶ OECD, Unpacking E-commerce business models, trends and policies, link: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/06/unpacking-e-commerce_35b43e2b/23561431-en.pdf, ngày truy cập 15/12/2024.

xác định bởi phương thức đặt hàng chứ không dựa trên đặc điểm sản phẩm, phương thức thanh toán hay phương thức giao hàng. Chẳng hạn, giao dịch mua sản phẩm là sách vật lý hay sách điện tử nhưng nếu được đặt hàng bằng phương thức trực tuyến thì giao dịch thương mại đó vẫn được xem là TMĐT. Giao dịch thanh toán bằng ví điện tử nhưng nếu không đặt hàng bằng các PTĐT thì không được xem là TMĐT (Ví dụ: ra cửa hàng mua một cuốn sách và thanh toán bằng thẻ ngân hàng). Giao dịch mua sản phẩm là sách, dù được giao bằng hình thức nhận hàng trực tiếp hay tải nội dung cuốn sách đó xuống máy tính nhưng nếu việc đặt mua sách được thực hiện bằng phương thức trực tuyến thì vẫn được xem là TMĐT. Do đó, không phải mọi giao dịch thương mại được hỗ trợ bằng kỹ thuật số đều được xem là TMĐT. TMĐT là việc mua, bán hàng hoá hoặc dịch vụ bằng các PTĐT, được xác định bởi phương thức đặt hàng của giao dịch đó.

Mặc dù định nghĩa này đóng vai trò quan trọng trong việc chuẩn hóa khái niệm TMĐT ở giai đoạn đầu của quá trình chuyển đổi số, song đã bộc lộ nhiều hạn chế và trở nên lạc hậu. Định nghĩa nhấn mạnh việc sử dụng "mạng máy tính" như một kênh duy nhất để thực hiện TMĐT. Nhưng hiện nay, với sự phát triển nhanh chóng của công nghệ số và truyền thông, TMĐT có thể diễn ra trên nhiều hạ tầng và phương thức kỹ thuật đa dạng hơn như thông qua mạng viễn thông, nền tảng di động, mạng xã hội, và công nghệ mới như AI, blockchain,... Việc giới hạn TMĐT được thực hiện qua "mạng máy tính" không bao quát được hết các kênh đang diễn ra các hoạt động TMĐT trên thực tế.

Thương mại điện tử còn được hiểu là việc mua, bán hàng hoá hoặc dịch vụ bằng PTĐT, đặc biệt là qua internet⁵⁷. Theo định nghĩa này, TMĐT gắn liền với việc mua bán hàng hoá, dịch vụ thông qua internet. Khái niệm này nhìn nhận TMĐT dưới hai khía cạnh: (1) TMĐT giới hạn ở việc mua bán hàng hoá, dịch vụ và (2) TMĐT được thực hiện thông qua internet.

Ngoài ra, tiếp cận dưới góc độ lợi ích mà TMĐT mang lại, TMĐT còn được định nghĩa là một phương pháp kinh doanh hiện đại nhằm giải quyết nhu cầu của các tổ chức, thương nhân và người tiêu dùng để cắt giảm chi phí trong khi cải thiện

⁵⁷ Henry Chan, Raymond Lee, Tharam Dillon, Elizabeth Chang (2002), *E-Commerce Fundamentals and Applications*, link: <http://www.wiley.co.uk>, page 2, ngày truy cập 26/12/2024.

chất lượng hàng hóa và dịch vụ và tăng tốc độ cung cấp dịch vụ bằng internet⁵⁸. Một số lợi ích của TMĐT đối với người tiêu dùng và người kinh doanh như: (1) cắt giảm chi phí kinh doanh; (2) cải thiện chất lượng dịch vụ; và (3) tăng tốc độ cung cấp dịch vụ bằng internet. Ví dụ: trong TMĐT, người bán có thể bán hàng trên các website bán hàng, các sản phẩm TMĐT mà không cần mở cửa hàng, cửa hiệu cụ thể. Điều này giúp cho người bán hàng tiết kiệm được nhiều chi phí như chi phí thuê mặt bằng, chi phí thuê nhân viên,... Người tiêu dùng dễ dàng tiếp cận danh mục sản phẩm không lồ, bất kể họ ở đâu. TMĐT cũng giúp thông tin về sản phẩm và thị trường, tăng tính minh bạch về giá, giúp người tiêu dùng đưa ra quyết định mua hàng phù hợp hơn.

Khái niệm TMĐT (electronic commerce) cũng cần được phân biệt với kinh doanh điện tử (electronic business). TMĐT là thuật ngữ được sử dụng để mô tả quá trình mua bán hàng hoá, dịch vụ qua internet. TMĐT tập trung vào quá trình giao dịch thương mại, tức là mua, bán hàng hóa và dịch vụ thông qua các PTĐT, chủ yếu là internet. Cụ thể, là việc thực hiện các hành vi trao đổi giá trị giữa các bên, bao gồm chào bán, đặt hàng, thanh toán và giao nhận. Trong khi đó, kinh doanh điện tử không chỉ giới hạn ở hoạt động mua và bán mà còn nắm bắt được nhiều yếu tố hỗ trợ công nghệ thông tin, chẳng hạn như tiếp thị và quảng cáo, quan hệ khách hàng, lập kế hoạch nguồn lực DN, đào tạo và quản lý nguồn nhân lực. Phạm vi của TMĐT rất hẹp và nó được coi là tập con của kinh doanh điện tử⁵⁹. Kinh doanh điện tử là khái niệm rộng hơn so với TMĐT. Kinh doanh điện tử liên quan đến việc sử dụng công nghệ thông tin trong mọi khía cạnh hoạt động của DN mà không chỉ giới hạn ở hoạt động mua và bán hàng hoá, dịch vụ. Kinh doanh điện tử bao hàm cả các hoạt động hỗ trợ và quản trị nội bộ như quản trị chuỗi cung ứng, marketing trực tuyến, chăm sóc khách hàng, quản lý nhân sự, hoạch định nguồn lực và phân tích dữ liệu. Chẳng hạn, DN có thể sử dụng công nghệ thông tin vào các quy trình hoạt động sản xuất, kinh doanh của DN như: quy trình sản xuất, quy trình bán hàng, quy trình quản lý nội bộ DN.

⁵⁸Ritendra Goel (2007), *E-Commerce*, New Age International, page 1.

⁵⁹ Bruno Moriset (2018), *E-Business and e-Commerce*, 2018, Jean Moulin Lyon 3 University - Lyon - France, page 3, Link: <https://shs.hal.science/halshs-01764594>, truy cập ngày 22/05/2023.

Trong TMĐT, công nghệ thông tin được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch mua, bán giữa DN này với DN khác, giữa DN với tổ chức khác hay giữa DN với người tiêu dùng. Cũng chính vì thế mà các loại hình TMĐT phổ biến hiện nay là: DN với DN (B2B); DN với người tiêu dùng (B2C); DN với chính phủ (B2G); người tiêu dùng với người tiêu dùng (C2C). Phân loại chính của TMĐT dựa trên bản chất của người mua và người bán, và vị trí của họ trong quá trình kinh doanh. Chẳng hạn, TMĐT B2B liên quan đến các giao dịch giữa các công ty hoặc nhà cung cấp. TMĐT B2C mô tả hoạt động bán hàng mà người mua là người tiêu dùng cuối, nguồn gốc mô hình này từ hoạt động bán lẻ trực tuyến. TMĐT C2C bao gồm các giao dịch điện tử giữa những người tiêu dùng cá nhân, thường thông qua các nền tảng của bên thứ ba như Facebook Marketplace hoặc các trang web đấu giá như E-bay⁶⁰... Ngoài ra, dựa trên mức độ sử dụng internet trong quá trình giao dịch, TMĐT có thể được chia thành TMĐT trực tiếp và TMĐT gián tiếp. TMĐT gián tiếp là việc khách hàng sử dụng quy trình đặt hàng và thanh toán qua PTĐT nhưng việc giao sản phẩm hoặc dịch vụ lại diễn ra theo quy trình truyền thống. TMĐT trực tiếp là hàng hoá, dịch vụ số hoá được mua trực tiếp từ internet⁶¹.

Thương mại điện tử là việc thực hiện HĐTM trên môi trường điện tử. Trên thực tế, TMĐT thường gắn liền với việc mua và bán hàng hoá, dịch vụ chủ yếu thông qua internet. Trong TMĐT, việc người mua đặt hàng, thoả thuận giá cả, hay các điều khoản bán hàng thường được thực hiện thông qua internet. Riêng thanh toán trong TMĐT có thể thực hiện trực tuyến hoặc không. TMĐT cũng có thể là các giao dịch được thực hiện liên quan đến việc chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa hoặc dịch vụ thông qua mạng lưới trung gian máy tính. Ví dụ: mua một cuốn sách hay một bộ phim bằng việc tải xuống phiên bản điện tử của cuốn sách và bộ phim đó tại các trang web bán hàng trực tuyến.

Từ những phân tích trên, có thể hiểu *TMĐT theo nghĩa hẹp là việc thực hiện một phần hoặc toàn bộ các quy trình của hoạt động mua bán hàng hoá hoặc dịch vụ thông qua internet, được xác định bởi phương thức đặt hàng của giao dịch đó.*

⁶⁰ Bruno Moriset (2018), tldd, page 9.

⁶¹ Orkhan Abdulkarimli, (2015), *Taxation of E-commerce*, Baku State University Law Review, volume Nol, 2015.

Trên thực tế, các hoạt động TMĐT thường được diễn ra chủ yếu nhờ vào sự hỗ trợ kết nối của internet. Thông qua internet, các HĐTM được phát triển hơn, cách thức tiến hành hoạt động kinh doanh thay đổi linh hoạt và đa dạng hơn.

Tại Việt Nam, Nghị định số 52/2013/NĐ-CP (được sửa đổi, bổ sung bởi Nghị định số 85/2021/NĐ-CP), sử dụng chính thức thuật ngữ “hoạt động TMĐT” thay cho các cách gọi như “thương mại điện tử” hay “kinh doanh TMĐT”. Tuy nhiên, từ những phân tích về khái niệm TMĐT ở trên, có thể thấy, bản thân thuật ngữ “thương mại điện tử” đã hàm chứa yếu tố kinh doanh, bởi “thương mại” theo định nghĩa truyền thống đã bao gồm các hành vi có tính chất sinh lợi như mua bán, cung ứng, đầu tư⁶². Khi gắn với yếu tố “điện tử”, khái niệm “thương mại điện tử” đã mặc nhiên thể hiện bản chất là các giao dịch thương mại được thực hiện thông qua PTĐT. Việc sử dụng thêm cụm từ “kinh doanh” trước cụm từ “thương mại điện tử” như trong một số văn bản pháp luật khác như Luật Quản lý thuế số 38/2019/QH14 ban hành ngày 13 tháng 06 năm 2019 (Luật QLT năm 2019) là không thực sự cần thiết.

Không những vậy, bản thân cụm từ “mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ” đã bao hàm yếu tố “hoạt động”, tức là việc thực hiện các hành vi cụ thể nhằm đạt được kết quả nhất định. Nói cách khác, khi đề cập đến “mua bán”, pháp luật không chỉ dừng lại ở việc mô tả trạng thái pháp lý, mà là cả một chuỗi hành vi bao gồm: giao kết hợp đồng, thực hiện nghĩa vụ giao - nhận - thanh toán. Tất cả những hành vi đó, về bản chất chính là “hoạt động”.

Từ những phân tích trên có thể thấy, về bản chất, thuật ngữ “TMĐT” và “hoạt động TMĐT” đều cùng phản ánh quá trình mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ thông qua PTĐT. Việc bổ sung thêm cụm từ “hoạt động” trước “TMĐT” về mặt lý luận không làm thay đổi bản chất của khái niệm. Tuy nhiên, do pháp luật chuyên ngành đang sử dụng thuật ngữ này, nên trong luận án, NCS sử dụng thuật ngữ “hoạt động TMĐT” là lựa chọn có cơ sở, nhằm tạo thuận lợi cho việc xây dựng lập luận khoa học, thống nhất khái niệm trong toàn bộ nội dung luận án.

Trong luận án, NCS lựa chọn tiếp cận khái niệm hoạt động TMĐT theo nghĩa hẹp, tập trung vào các giao dịch mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ được thực

⁶² Hoạt động thương mại được định nghĩa “là hoạt động nhằm mục đích sinh lợi, bao gồm mua bán hàng hoá, cung ứng dịch vụ, đầu tư, xúc tiến thương mại và các hoạt động nhằm mục đích sinh lợi khác” theo Khoản 1, Điều 3 Luật Thương mại số 36/2005/QH11 ngày 14 tháng 6 năm 2005.

hiện một phần hoặc toàn bộ thông qua internet, cũng nhằm đảm bảo phù hợp với phạm vi nghiên cứu của luận án.

1.1.1.2. Đặc điểm hoạt động thương mại điện tử so với hoạt động thương mại truyền thống

Về bản chất, hoạt động TMĐT kế thừa các đặc điểm của hoạt động TMTT và liên quan mật thiết đến hoạt động TMTT, tuy nhiên, hoạt động TMĐT được thực hiện thông qua internet và gắn liền với sự phát triển của công nghệ thông tin, qua đó làm thay đổi phương thức tiến hành giao dịch thương mại. Các quan hệ phát sinh trong TMĐT vẫn làm phát sinh nghĩa vụ thuế tương tự như TMTT, chủ yếu liên quan đến thuế đối với hàng hóa, dịch vụ và thuế thu nhập. Tuy nhiên, với những đặc trưng riêng, hoạt động TMĐT vẫn có nhiều điểm khác biệt so với hoạt động TMTT, cụ thể như sau:

Thứ nhất, các chủ thể tham gia vào mỗi giao dịch TMĐT khá phong phú.

Một trong những điểm khác biệt cơ bản giữa TMĐT và TMTT chính là chủ thể tham gia vào mỗi giao dịch. Trong TMTT, một giao dịch kinh doanh thường chỉ bao gồm hai chủ thể trực tiếp là người mua và người bán. Ngược lại, trong TMĐT, ngoài hai chủ thể cơ bản là bên mua và bên bán, một giao dịch còn có sự tham gia của nhiều chủ thể trung gian khác như: tổ chức vận hành sàn giao dịch điện tử, đơn vị cung cấp hạ tầng kỹ thuật, nhà cung cấp dịch vụ logistics, các tổ chức trung gian thanh toán,... Vai trò của các chủ thể này hết sức quan trọng trong việc kết nối, truyền tải, lưu giữ và xác thực thông tin, đảm bảo giao dịch được thực hiện một cách trơn tru, hiệu quả và an toàn trên môi trường số.

Thứ hai, hoạt động TMĐT mang tính toàn cầu và không biên giới, khác biệt với hoạt động TMTT vốn gắn chặt với yếu tố lãnh thổ. Trong TMĐT, biên giới quốc gia trở nên mờ nhạt, các giao dịch được thực hiện nhanh chóng và hiệu quả thông qua kết nối internet, cho phép các chủ thể ở bất kỳ đâu trên thế giới có thể tương tác, tiếp cận thông tin, và thực hiện giao dịch thương mại. Ngược lại, trong hoạt động TMTT, các giao dịch thường gắn với không gian vật lý cụ thể, chịu sự chi phối trực tiếp của pháp luật quốc gia nơi diễn ra hoạt động mua bán. Việc xác định thẩm quyền QLT, vì vậy tương đối rõ ràng, dựa trên các tiêu chí hữu hình như địa điểm kinh doanh, nơi cư trú của chủ thể hoặc nơi phát sinh thu nhập.

Thứ ba, hoạt động TMĐT được thực hiện thông qua các PTĐT, khác biệt căn bản so với hoạt động TMTT vốn được thực hiện trực tiếp, có sự hiện diện vật lý rõ ràng. Các giao dịch trong hoạt động TMĐT thường được thực hiện thông qua internet. Việc thanh toán cũng thường được thực hiện thông qua các phương thức điện tử như chuyển khoản, ví điện tử hoặc các hình thức tiền điện tử khác, thay thế dần cho tiền mặt hoặc các phương thức thanh toán truyền thống.

Thứ tư, sản phẩm trong hoạt động TMĐT đa dạng hơn so với hoạt động TMTT. Bên cạnh các sản phẩm hữu hình, trong TMĐT còn xuất hiện thêm nhiều sản phẩm số hóa (sản phẩm ảo) như sách điện tử, trò chơi, bài giảng điện tử, phần mềm,... Các sản phẩm này được sản xuất bằng công nghệ số, được lưu trữ hay sử dụng ở định dạng điện tử, được trao đổi, mua bán đến người tiêu dùng bằng các phương tiện điện tử qua email hoặc được tải xuống từ internet.

Thứ năm, địa điểm kinh doanh trong hoạt động TMĐT mang tính phi vật lý và linh hoạt cao, khác biệt căn bản so với hoạt động TMTT vốn gắn liền với các cơ sở kinh doanh cụ thể. Trong TMTT, địa điểm kinh doanh như trụ sở, cửa hàng, chi nhánh hay địa điểm giao dịch là yếu tố quan trọng để xác định sự hiện diện của chủ thể và là căn cứ để xác lập thẩm quyền QLT. Ngược lại, trong TMĐT, hoạt động kinh doanh được thực hiện chủ yếu thông qua các nền tảng số như website, ứng dụng hoặc sàn giao dịch điện tử, cho phép chủ thể cung ứng hàng hóa, dịch vụ mà không cần thiết lập sự hiện diện vật lý tại thị trường tiêu thụ. Một DN có thể đặt hạ tầng kỹ thuật (máy chủ, hệ thống dữ liệu) tại một quốc gia, đăng ký pháp lý tại quốc gia khác, trong khi khách hàng lại phân bố trên nhiều quốc gia khác nhau. Có thể thấy, TMĐT làm mờ đi các tiêu chí truyền thống để xác định địa điểm kinh doanh.

Thứ sáu, hình thức tổ chức hoạt động TMĐT đa dạng hơn so với TMTT. Trong TMTT, các hình thức tổ chức kinh doanh chủ yếu dựa trên các mô hình quen thuộc như bán buôn, bán lẻ, đại lý, hoặc chuỗi cửa hàng, với hình thức tổ chức và vai trò của các chủ thể được xác định tương đối rõ ràng. Ngược lại, trong TMĐT, sự phát triển của công nghệ số đã làm xuất hiện nhiều mô hình tổ chức mới, đa dạng về cách thức vận hành và mối quan hệ giữa các chủ thể tham gia. Bên cạnh các mô hình giao dịch truyền thống, TMĐT còn phát triển mạnh các hình thức như kinh

doanh qua nền tảng số, tiếp thị liên kết, kinh doanh qua mạng xã hội, cũng như các mô hình trung gian nền tảng với vai trò kết nối, phân phối và thậm chí tham gia vào quá trình thanh toán, giao nhận.

Như vậy, các đặc điểm nêu trên cho thấy hoạt động TMĐT vừa kế thừa bản chất của hoạt động TMTT, vừa có những điểm khác biệt do tác động của công nghệ số. Những khác biệt này đặt ra yêu cầu phải có cách tiếp cận phù hợp trong xây dựng và hoàn thiện pháp luật, đặc biệt trong lĩnh vực QLT.

1.1.2. Những vấn đề lý luận về quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

1.1.2.1. Khái niệm, đặc điểm quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Khái niệm QLT được đề cập đến rất nhiều trong các nghiên cứu trong nước và ngoài nước từ trước đến nay. Trong đó, thuật ngữ “quản lý” được tiếp cận dưới nhiều góc độ khác nhau tùy thuộc vào mục đích nghiên cứu của từng chuyên ngành.

Theo cách tiếp cận chung, “*quản lý là tổ chức, điều khiển hoạt động của một số đơn vị, một số cơ quan*⁶³”. Tổ chức trong quản lý có nghĩa là việc bố trí, phân công công việc và các nguồn lực (nhân lực, vật lực, tài chính...) sao cho phù hợp với mục tiêu và yêu cầu của tổ chức. Điều này bao gồm việc xác định các nhiệm vụ, xác định các bộ phận, phân quyền và xây dựng hệ thống làm việc hiệu quả. Tổ chức là bước đầu tiên để đảm bảo các nguồn lực được sử dụng đúng cách và hiệu quả. Điều khiển trong quản lý liên quan đến việc giám sát, theo dõi và điều chỉnh các hoạt động đã tổ chức để đảm bảo chúng tiến triển đúng hướng, đáp ứng các mục tiêu đề ra. Đây là quá trình theo dõi tiến độ và có sự can thiệp khi cần thiết để điều chỉnh, sửa chữa các sai lệch so với kế hoạch hoặc mục tiêu ban đầu. Theo định nghĩa này, quản lý là một quá trình liên tục bao gồm việc tổ chức các hoạt động và điều khiển chúng để đạt được các mục tiêu đã đặt ra theo những yêu cầu rõ ràng.

Quản lý còn được hiểu là “*điều khiển, chỉ đạo một hệ thống hay một quá trình, căn cứ vào những quy luật, định luật hay nguyên tắc tương ứng để cho hệ thống hay quá trình ấy vận động theo ý muốn của người quản lý nhằm đạt được những mục*

⁶³ Nguyễn Như Ý (1998), *Đại từ điển Tiếng Việt*, Nhà xuất bản Văn hoá thông tin, tr 1363.

*đích đã định trước*⁶⁴). Khái niệm này nhấn mạnh đến việc “điều khiển”, “chỉ đạo” trong quản lý. Trong đó, chỉ đạo là việc người quản lý trực tiếp đưa ra các chỉ dẫn, quyết định và hướng dẫn nhằm đảm bảo các hoạt động được thực hiện đúng đắn và đạt được kết quả như mong muốn. Quản lý không phải là hành động tùy ý, mà luôn phải căn cứ vào các quy định và nguyên tắc đã được xác định. Việc căn cứ vào quy định hay nguyên tắc giúp giảm thiểu rủi ro và đạt được hiệu quả cao trong quản lý.

Nhìn chung, các định nghĩa trên đều đề cập đến đặc điểm của quản lý là nhằm đạt được những mục đích, yêu cầu đã được định trước. Quản lý liên quan đến việc xác định rõ mục tiêu từ đó lên kế hoạch để tổ chức, điều khiển hay chỉ đạo hoạt động đó theo mục tiêu đã đề ra. Trong đó, quản lý là hoạt động của chủ thể quản lý tác động lên đối tượng quản lý theo những nguyên tắc nhất định để đạt được các mục tiêu cụ thể. Quản lý cũng không phải là quy trình thực hiện những thao tác kỹ thuật đơn thuần mà còn hướng đến hiệu quả của hoạt động đó.

Như vậy, quản lý là khái niệm chỉ những hoạt động được thực hiện một cách có tổ chức, có kế hoạch và mục đích xác định. Quản lý là quá trình tổ chức thực hiện, chỉ đạo và giám sát thực hiện. Hoạt động này được thực hiện bởi các chủ thể quản lý tác động lên đối tượng quản lý nhằm đạt được những mục tiêu đã đặt ra.

Quản lý thuế là một nội dung của quản lý, cụ thể là nội dung của QLNN về kinh tế. Quản lý Nhà nước “là hoạt động thực thi quyền lực Nhà nước do các cơ quan Nhà nước thực hiện nhằm xác lập một trật tự ổn định và phát triển xã hội theo những mục tiêu mà tầng lớp cầm quyền theo đuổi”⁶⁵. Hiểu theo nghĩa rộng, QLNN bao gồm toàn bộ hoạt động của bộ máy Nhà nước từ lập pháp, hành pháp đến tư pháp và vận hành như một thể thống nhất. Theo nghĩa hẹp, QLNN là hoạt động chấp hành và điều hành được thực hiện trên cơ sở và để thi hành pháp luật; được bảo đảm thực hiện chủ yếu bởi hệ thống các cơ quan hành chính Nhà nước.

Quản lý thuế cũng được xem là một bộ phận quan trọng của quản lý tài chính công. Điều này thể hiện, thuế là một nguồn thu quan trọng của NSNN. Các khoản thu từ thuế giúp Nhà nước có nguồn tài chính để chi cho các hoạt động công như:

⁶⁴ Nguyễn Ngọc Diệp (1999), *1200 thuật ngữ pháp lý Việt Nam*, Nxb Thành phố Hồ Chí Minh, tr 258.

⁶⁵ Bộ Tư pháp, Viện Khoa học pháp lý (2006), *tđđ*, tr 633.

giáo dục, y tế, cơ sở hạ tầng, an ninh, quốc phòng và các phúc lợi xã hội. Nếu QLT không hiệu quả, Nhà nước sẽ thiếu nguồn lực quan trọng để thực hiện các chức năng này. QLT giúp điều tiết quản lý tài chính công thông qua việc xác định mức thuế hợp lý, phân phối thuế giữa các lĩnh vực, ngành nghề và đối tượng khác nhau. Việc này góp phần duy trì sự công bằng và hợp lý trong xã hội. QLT được tiến hành trên cơ sở tuân thủ các nguyên tắc quản lý tài chính công nói chung và quản lý nguồn thu NSNN nói riêng.

Tuy nhiên, cũng có quan điểm không đồng tình với ý kiến cho rằng QLT là một nội dung của QLNN về kinh tế và là một bộ phận quan trọng của quản lý tài chính công, bởi, QLT không chỉ là hoạt động của Nhà nước mà còn là “trách nhiệm của mọi tổ chức, cá nhân”. Theo quan điểm của NCS, về bản chất, QLT là quá trình Nhà nước sử dụng quyền lực công để điều tiết hành vi nộp thuế, tổ chức thu đúng, thu đủ và bảo đảm pháp luật thuế được tuân thủ nghiêm minh trong thực tiễn; vì vậy, QLT thuộc chức năng QLNN về kinh tế. NNT, đại lý thuế hay tổ chức được ủy quyền chỉ tham gia vào quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế hoặc hỗ trợ thực thi pháp luật, chứ không phải là chủ thể “thực hiện hoạt động quản lý”. Việc họ tuân thủ pháp luật thuế là thực hiện nghĩa vụ pháp lý về thuế, không phải là thực hiện chức năng quản lý trong lĩnh vực thu nộp thuế. Ngay cả khi pháp luật giao cho sàn TMĐT trách nhiệm khai thay, nộp thay thuế hoặc cung cấp thông tin, thì đây cũng chỉ là nghĩa vụ đặc thù của các chủ thể trung gian giúp giao dịch TMĐT được hoàn tất và việc thực hiện nghĩa vụ đó vẫn đặt dưới sự giám sát của cơ quan thuế. Điều này cho thấy QLT, về mặt thiết chế và quyền lực, vẫn là hoạt động mang tính quyền lực của Nhà nước, trong đó cơ quan QLT là chủ thể có chức năng tổ chức, điều hành và cưỡng chế việc thực hiện nghĩa vụ thuế. Do đó, dù có nhiều chủ thể tham gia vào quá trình hỗ trợ thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT, bản chất của QLT không thay đổi.

Từ trước đến nay, khái niệm QLT được tiếp cận dưới nhiều góc độ khác nhau phù hợp với mục đích nghiên cứu từng chuyên ngành. Ngoài ra, QLT cũng được tiếp cận theo nghĩa rộng và theo nghĩa hẹp, cụ thể:

Quản lý thuế thường được tiếp cận theo nghĩa rộng, không chỉ bó hẹp ở khía cạnh kỹ thuật hành thu, mà còn phản ánh đầy đủ vai trò của Nhà nước trong việc tổ

chức, kiểm soát, điều chỉnh và thúc đẩy sự tuân thủ nghĩa vụ thuế. Theo Giáo trình Luật Thuế của Trường Đại học Luật TP. Hồ Chí Minh, QLT được định nghĩa là: *“Việc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền tiến hành các hoạt động nhằm thu đúng, thu đủ số tiền thuế mà các tổ chức, cá nhân có nghĩa vụ nộp vào NSNN, nhằm đảm bảo cho việc thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước”⁶⁶*. Khái niệm này nhấn mạnh đến mục tiêu cơ bản và xuyên suốt của hoạt động QLT là bảo đảm nguồn thu cho ngân sách, gắn liền với việc thu đúng, thu đủ số tiền thuế của các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế. Đồng thời, khẳng định chủ thể có quyền tổ chức QLT là cơ quan nhà nước có thẩm quyền, từ đó làm nổi bật tính quyền lực đơn phương của Nhà nước trong quan hệ thuế.

Một số học giả lại tiếp cận QLT là *“quá trình Nhà nước sử dụng hệ thống các công cụ và phương pháp thích hợp để tác động lên đối tượng QLT, làm cho chúng vận động phù hợp với mục tiêu đặt ra”⁶⁷*. Cách tiếp cận này mở rộng đáng kể phạm vi của khái niệm QLT, bao trùm cả phương diện tổ chức thực hiện lẫn định hướng điều chỉnh hành vi NNT. Định nghĩa này nhấn mạnh vai trò của pháp luật, kế hoạch, phương pháp như những công cụ vận hành nền QLT hiện đại. Trong đó, công cụ QLT là pháp luật, kế hoạch và một số công cụ khác. Phương pháp QLT bao gồm các phương pháp hành chính, phương pháp kinh tế, phương pháp giáo dục,... QLT theo cách tiếp cận trên phải thông qua công cụ pháp luật để điều chỉnh hành vi của cá nhân, tổ chức trong nền kinh tế.

Như vậy, theo nghĩa rộng, QLT bao gồm tất cả các hoạt động QLNN liên quan đến thuế. QLT phải thông qua công cụ pháp luật để điều chỉnh hành vi cá nhân, tổ chức trong nền kinh tế. QLT bao gồm cả việc ban hành quy phạm pháp luật nhằm điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình tiến hành thu thuế; các hoạt động tổ chức, chỉ đạo quá trình thu, nộp thuế và hoạt động kiểm tra, giám sát quá trình thu, nộp thuế vào quỹ ngân sách Nhà nước.

Theo nghĩa hẹp, Giáo trình Tài chính công định nghĩa: *“QLT là những biện pháp nghiệp vụ do cơ quan có chức năng thu NSNN thực hiện. Đặt ra thuế là đặc*

⁶⁶ Trường Đại học Luật TP Hồ Chí Minh, (2020), tldđ, tr 439.

⁶⁷ Nguyễn Thị Thùy Dương (2011), *Quản lý thuế ở Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội, tr 9.

*quyền thuộc Nhà nước. Lập kế hoạch thu, tổ chức thu thuế, kiểm tra, thanh tra và xử phạt thuế đương nhiên là những nghiệp vụ nội hàm đặc quyền đó*⁶⁸. Ở khái niệm này, QLT được hiểu là các biện pháp nghiệp vụ mà cơ quan thu NSNN thực hiện để kiểm soát và giám sát quá trình thu thuế từ các tổ chức, cá nhân trong xã hội. Biện pháp nghiệp vụ này bao gồm: lập kế hoạch thu, tổ chức thu thuế, kiểm tra, thanh tra và xử phạt thuế. Như vậy, QLT không chỉ bao gồm việc thu thuế mà còn liên quan đến việc lập kế hoạch thu, kiểm tra và thanh tra, xử phạt những vi phạm thuế để duy trì sự công bằng và hiệu quả trong việc thực thi chính sách thuế.

Cũng theo nghĩa hẹp, QLT được hiểu là: “*Quá trình tác động của cơ quan QLT từ trung ương tới địa phương đến NNT nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật thuế, phát huy vai trò của thuế*”⁶⁹. Theo định nghĩa này, QLT được hiểu là một quá trình liên tục, bao gồm nhiều giai đoạn khác nhau, từ việc lập kế hoạch, giám sát, thu thuế, kiểm tra và xử lý vi phạm. Mục tiêu quan trọng của QLT là đảm bảo việc thực thi pháp luật thuế. NNT phải tuân thủ đầy đủ các quy định về thuế từ việc đăng kí thuế; khai thuế; nộp thuế; quyết toán thuế; miễn thuế; giảm thuế; hoàn thuế;... Định nghĩa này cũng đề cao sự cần thiết của QLT trong việc thúc đẩy sự tuân thủ pháp luật và phát huy vai trò của thuế đối với sự phát triển kinh tế và xã hội.

Như vậy, hiểu theo nghĩa hẹp, QLT gắn liền với quá trình triển khai các biện pháp hành thu vào NSNN. QLT giới hạn trong việc tổ chức thực thi pháp luật thuế của Nhà nước. Cụ thể là thực hiện QLNN về thuế của cơ quan thuế các cấp từ trung ương đến địa phương với các hoạt động chính bao gồm tổ chức, chỉ đạo việc thu nộp thuế đối với các đối tượng nộp thuế được xác định trong luật QLT. Mục đích của QLT nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật thuế cũng như đảm bảo động viên hợp lý, đầy đủ nguồn thu của cá nhân, tổ chức vào NSNN. Theo đó, NNT phải thực hiện một số hoạt động như: đăng kí thuế, khai thuế, nộp thuế,... theo quy định pháp luật. Cơ quan QLT thực hiện đúng nhiệm vụ, quyền hạn của mình, thực hiện các hoạt động kiểm tra, giám sát và xử lý vi phạm về thuế theo quy định pháp luật.

⁶⁸ Trường Đại học Kinh tế Hồ Chí Minh (2005), *Giáo trình Tài chính công*, Nxb Tài chính, Thành phố Hồ Chí Minh, tr 139.

⁶⁹ Nguyễn Thị Mai Dung (2018), *Hoàn thiện pháp luật quản lý thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ luật, Học viện Khoa học Xã hội, tr 36.

Từ những phân tích trên về khái niệm QLT, có thể rút ra khái niệm QLT đối với hoạt động TMĐT theo nghĩa rộng và theo nghĩa hẹp, cụ thể:

Theo nghĩa rộng, QLT đối với hoạt động TMĐT là việc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền tiến hành các hoạt động nhằm thu đúng, đủ số tiền thuế của tổ chức, cá nhân thực hiện hoạt động TMĐT để góp phần đảm bảo thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước. QLT đối với hoạt động TMĐT cũng nhằm thực hiện các mục tiêu như huy động nguồn lực tài chính của các tổ chức, cá nhân trong xã hội mà cụ thể là các cá nhân, tổ chức thực hiện hoạt động TMĐT vào NSNN thông qua việc ban hành và thực thi pháp luật thuế. Như vậy, tiếp cận theo nghĩa rộng, QLT đối với hoạt động TMĐT cũng bao gồm cả hoạt động ban hành pháp luật thuế liên quan đến TMĐT; các hoạt động tổ chức, chỉ đạo quá trình thu, nộp thuế và hoạt động kiểm tra, giám sát quá trình thu, nộp thuế vào quỹ NSNN đối với các chủ thể thực hiện hoạt động TMĐT.

Hiểu theo nghĩa hẹp, QLT đối với hoạt động TMĐT là việc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền tổ chức, chỉ đạo quá trình các chủ thể có hoạt động TMĐT thực hiện nghĩa vụ tài chính với Nhà nước trên cơ sở thực thi pháp luật thuế. Theo đó, QLT đối với hoạt động TMĐT giới hạn trong việc tổ chức thực thi pháp luật thuế của Nhà nước đối với hoạt động TMĐT. Luận án này nghiên cứu thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, vì vậy, sẽ tiếp cận khái niệm QLT đối với hoạt động TMĐT theo nghĩa hẹp (nhằm tập trung làm rõ các vấn đề liên quan đến quản lý các hoạt động thu, nộp thuế của các chủ thể có hoạt động TMĐT theo quy định pháp luật hiện hành, từ đó đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT).

Một số điểm đặc trưng của QLT đối với hoạt động TMĐT so với TMTT:

Thứ nhất, cơ chế hoạt động của chủ thể QLT trong lĩnh vực TMĐT có nhiều điểm khác biệt so với cơ chế đó trong lĩnh vực TMTT.

Chủ thể QLT đối với hoạt động TMĐT cũng bao gồm cơ quan thuế và cơ quan hải quan tương tự như hoạt động TMTT. Tuy nhiên để thực hiện hiệu quả công tác QLT trong môi trường số, các cơ quan này phải phối hợp liên ngành, tức phải gắn kết với các cơ quan Nhà nước và các tổ chức khác mới có thể hoàn thành

được sứ mệnh của mình. Cụ thể, cơ quan thuế cần thiết lập cơ chế chia sẻ dữ liệu và phối hợp thường xuyên với các cơ quan chức năng như Ngân hàng Nhà nước Việt Nam (trong việc kiểm soát dòng tiền thanh toán), Bộ Khoa học và Công nghệ (giám sát hoạt động TMĐT và đăng ký sản phẩm giao dịch), cơ quan công an (xử lý hành vi trốn thuế, gian lận), cũng như phối hợp với các tổ chức trung gian công nghệ (nền tảng TMĐT, đơn vị vận chuyển,...). Cơ quan QLT trong QLT đối với hoạt động TMĐT có vai trò điều phối thông tin, phân tích dữ liệu và truy vết giao dịch kinh doanh xuyên biên giới, dù cơ sở kinh doanh không hiện diện vật lý ở Việt Nam.

Mặc dù, trong hoạt động TMTT, cũng cần có sự phối kết hợp với cơ quan hải quan, Bộ Công thương hay cơ quan công an (ví dụ ra quyết định hoàn thuế cho chủ thể có hoạt động sản xuất và xuất khẩu hàng hoá, dịch vụ). Tuy nhiên, trong hoạt động TMĐT việc phối kết hợp này có điểm khác biệt so với hoạt động TMTT ở chỗ: (1) hoạt động phối hợp liên ngành trong TMTT thường chỉ phát sinh khi có dấu hiệu vi phạm hoặc phát sinh tranh chấp cụ thể, mang tính tình huống, không diễn ra thường xuyên và cũng không nhất thiết phải mở rộng đối tượng phối hợp; (2) số lượng cơ quan, tổ chức cần thiết để phối hợp cũng ít hơn, thường chỉ giới hạn trong phạm vi nội bộ ngành tài chính. Trong khi đó, QLT đối với TMĐT đòi hỏi sự phối hợp liên tục, theo thời gian thực và cần phối hợp với nhiều các cơ quan chức năng khác.

Thứ hai, chủ thể chịu sự QLT trong TMĐT đa dạng hơn nhiều và cách thức hoạt động cũng phức tạp hơn so với chủ thể chịu sự QLT trong TMTT đã đặt công tác QLT trước những thách thức mới. Không chỉ giới hạn ở cá nhân, DN trong nước, nhóm chủ thể này còn bao gồm các cá nhân kinh doanh, NCCNN không hiện diện tại Việt Nam, người bán hàng qua mạng xã hội, chủ quản lý sản phẩm giao dịch TMĐT, nhà sáng tạo nội dung kỹ thuật số,... Việc không có hiện diện pháp lý cố định, không đăng ký kinh doanh hoặc sử dụng danh tính ảo càng làm gia tăng nguy cơ thất thu thuế và đặt ra thách thức lớn cho cơ quan quản lý. Chưa kể đến, hoạt động TMĐT có thể được tổ chức thông qua nhiều hình thức khác nhau, có thể theo các hình thức website TMĐT, website cung cấp dịch vụ TMĐT,... Hoặc có thể tổ chức theo mô hình B2B, B2C, C2B và nhiều hình thức khác nữa. Mỗi mô hình này

lại có cấu trúc tổ chức, dòng giao dịch và mức độ kiểm soát thông tin khác nhau, dẫn đến sự phức tạp trong xác định nghĩa vụ thuế và chủ thể chịu trách nhiệm kê khai, nộp thuế. Trong nhiều trường hợp, người bán không trực tiếp giao dịch với người mua mà thông qua nền tảng, khiến cơ quan thuế không thể xác định chính xác doanh thu phát sinh. Vì vậy, QLT đối với hoạt động TMĐT phải được thiết kế theo hướng phân loại theo mô hình hoạt động, đồng thời yêu cầu các nền tảng kỹ thuật số đóng vai trò hỗ trợ giám sát, khấu trừ và cung cấp thông tin cho cơ quan thuế.

Thứ ba, QLT đối với hoạt động TMĐT không chỉ đặt ra yêu cầu phối hợp liên ngành mà còn đòi hỏi cơ quan QLT phải làm tốt công tác hợp tác quốc tế. Do bản chất xuyên biên giới và phi tập trung của TMĐT, hoạt động kinh doanh số không còn nằm trong phạm vi quản lý của một quốc gia riêng biệt. Giao dịch có thể được thực hiện từ một chủ thể không cư trú, máy chủ đặt tại nước ngoài, và thanh toán qua nền tảng kỹ thuật số. Điều này dẫn đến khó khăn trong việc xác lập quyền đánh thuế, ngăn chặn trốn thuế, hoặc lợi dụng chênh lệch chính sách thuế giữa các nước. Trong TMĐT, sự hợp tác này cần mở rộng sang chia sẻ dữ liệu số, thống nhất chuẩn mực thuế kỹ thuật số, và phối hợp thực thi nghĩa vụ thuế xuyên quốc gia. Đặc biệt, trong QLT đối với hoạt động TMĐT, cơ quan thuế Việt Nam phải tích cực tham gia vào các cơ chế hợp tác song phương, đa phương, từ đó các quốc gia cùng thảo luận và xây dựng các giải pháp đánh thuế trong nền kinh tế số một cách hiệu quả.

Thứ tư, QLT trong TMĐT gắn liền với yêu cầu chuyển đổi số và hiện đại hóa toàn diện hệ thống thuế. Đây là yêu cầu bức thiết trong bối cảnh nền kinh tế số ngày càng phát triển mạnh mẽ. QLT đối với hoạt động TMĐT không thể đạt hiệu quả nếu vẫn áp dụng cách tiếp cận hành chính thủ công, dựa vào hồ sơ, giấy tờ và kiểm tra tại chỗ như trước đây. Trong bối cảnh giao dịch được thực hiện hoàn toàn trên không gian số, cơ quan thuế buộc phải chuyển đổi từ mô hình QLT truyền thống sang mô hình QLT 3.0, với trọng tâm là ứng dụng công nghệ số, khai thác dữ liệu lớn, trí tuệ nhân tạo. Hệ thống QLT phải được xây dựng như một phần của hệ sinh thái số quốc gia, trong đó thông tin được thu thập tự động, phân tích tức thời và hỗ trợ ra quyết định quản lý. Việc số hóa quy trình QLT không chỉ giúp giảm thiểu thất

thu thuế và gian lận, mà còn tạo điều kiện thuận lợi cho NNT thực hiện nghĩa vụ một cách minh bạch, nhanh chóng và hiệu quả.

Như vậy, mặc dù QLT đối với hoạt động TMĐT có một số điểm khác biệt so với QLT trong TMTT, song những khác biệt này chủ yếu là ở phương pháp và cách thức tổ chức thực hiện, chứ không có sự khác biệt về bản chất của QLT.

1.1.2.2. Nguyên tắc quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Nguyên tắc được hiểu là những “*quy định, phép tắc, tiêu chuẩn làm cơ sở, chỗ dựa để xem xét làm việc*”⁷⁰. Nguyên tắc là những quy định có tính phổ quát, được chấp nhận và thực hiện một cách có hệ thống. Nguyên tắc thường gắn liền với các chuẩn mực để làm cơ sở đánh giá, hướng dẫn một công việc cụ thể. Trong hoạt động QLT, nguyên tắc QLT là những quy định cơ bản, tiêu chuẩn nhằm hướng dẫn và đảm bảo quá trình thu thuế, nộp thuế được thực hiện một cách minh bạch, công bằng và hiệu quả. Nguyên tắc QLT được xây dựng và thay đổi dựa trên cơ sở thực tiễn thực hiện pháp luật QLT cũng như kinh nghiệm quốc tế trong việc áp dụng các nguyên tắc QLT.

Trong bối cảnh công nghệ thông tin ngày càng phát triển mạnh mẽ, xu hướng kinh doanh có những thay đổi phù hợp với sự phát triển của công nghệ. Các hoạt động TMĐT dần chiếm ưu thế hơn so với hoạt động TMTT. Điều này đòi hỏi pháp luật QLT cũng cần đặt ra các nguyên tắc QLT phù hợp nhằm nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động này. Bên cạnh các nguyên tắc công khai, minh bạch; nguyên tắc công bằng và bình đẳng về thuế tương tự như trong QLT đối với TMTT, một số nguyên tắc cốt lõi chi phối hoạt động QLT trong TMĐT có thể kể đến như:

- Nguyên tắc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động thương mại điện tử

Đây là nguyên tắc cơ bản, thực sự có ý nghĩa trong QLT không chỉ với hoạt động TMTT mà còn đối với hoạt động TMĐT. Nguyên tắc này đòi hỏi các tổ chức, cá nhân tham gia hoạt động TMĐT phải chấp hành đúng, đầy đủ các quy định pháp luật thuế. Cụ thể, cơ quan QLT phải thực hiện đúng và đủ các quy định pháp luật, bảo đảm công khai, minh bạch, công bằng trong quá trình hoạt động với tư cách là cơ quan Nhà nước trực tiếp quan hệ với chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế. NNT có thực

⁷⁰ Nguyễn Như Ý, (1998), tldđ, tr 1217.

hiện hoạt động TMĐT phải tuân thủ các quy định pháp luật thuế trong quá trình thực hiện các nghĩa vụ thuế như đăng ký thuế, kê khai thuế, nộp thuế,... Các cá nhân, tổ chức có liên quan tuân thủ các quy định pháp luật về cung cấp, trao đổi thông tin, phối hợp với cơ quan QLT trong QLT đối với hoạt động TMĐT.

Cơ quan QLT tiến hành QLT đối với hoạt động TMĐT dựa trên ý thức tuân thủ pháp luật thuế của các chủ thể có nghĩa vụ. Việc tuân thủ pháp luật thuế này thể hiện ở hai phương diện là tuân thủ tự nguyện và tuân thủ bắt buộc. Hai phương diện này cần được khai thác song song trong quá trình QLT để đảm bảo không bị thất thoát các nguồn thu NSNN từ thuế đối với hoạt động TMĐT.

Tuân thủ tự nguyện pháp luật thuế trong TMĐT là hình thức NNT chủ động, tự giác thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ thuế theo cơ chế tự khai, tự nộp. Hình thức này được xây dựng trên cơ sở ý thức tự giác và thái độ tích cực của NNT trong việc kê khai, nộp thuế đúng quy định. Trong bối cảnh cơ quan thuế chưa thể kiểm soát toàn diện hoạt động kinh doanh trực tuyến, việc nâng cao tuân thủ tự nguyện là yêu cầu cấp thiết. Để hỗ trợ, cơ quan thuế phát triển hệ thống thuế điện tử, cung cấp các dịch vụ trực tuyến giúp NNT thực hiện nghĩa vụ thuận tiện, minh bạch hơn. Mức độ tuân thủ tự nguyện được củng cố khi NNT nhận thức rõ lợi ích, quyền lợi và đánh giá được sự công bằng trong QLT.

Ngoài việc tuân thủ pháp luật thuế tự nguyện, còn có việc tuân thủ pháp luật thuế bắt buộc và cả hai phải phối hợp với nhau để đạt được sự tuân thủ hoàn toàn. Tuân thủ bắt buộc pháp luật thuế đối với hoạt động TMĐT là việc cơ quan có thẩm quyền sử dụng các biện pháp, cách thức để QLT, từ đó buộc NNT phải tuân thủ các nghĩa vụ thuế của mình. Hình thức tuân thủ này xây dựng trên cơ sở cơ quan QLT đặt ra các quy định để giám sát và đảm bảo thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Nếu cơ quan thuế không đưa ra các cơ chế thích hợp để ngăn chặn trốn thuế với hoạt động TMĐT thì khả năng không tuân thủ pháp luật thuế sẽ cao hơn.

Như vậy, cơ quan thuế đánh giá mức độ tuân thủ pháp luật của NNT đối với hoạt động TMĐT để áp dụng các biện pháp QLT phù hợp theo từng mức độ tuân thủ (chẳng hạn như: mức độ tuân thủ dựa trên hệ thống các tiêu chí về tần suất vi

phạm pháp luật của NNT; lịch sử quá trình hoạt động của NNT; việc NNT hợp tác với cơ quan thuế trong thực hiện các TTHC về thuế). Nguyên tắc này thực sự có ý nghĩa, theo đó, cơ quan QLT có thể áp dụng các biện pháp quản lý linh hoạt, phù hợp và tương xứng với mức độ rủi ro. QLT không chỉ tập trung vào xử lý vi phạm mà còn hướng tới khuyến khích sự tự giác tuân thủ của NNT, góp phần nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT.

- Nguyên tắc quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử phù hợp với thực trạng kinh tế - xã hội và thông lệ quốc tế

Kỷ nguyên số đã mở ra những thay đổi trong phương thức tiến hành hoạt động sản xuất, kinh doanh của các chủ thể, đồng thời cũng đòi hỏi công tác QLT cần có sự thay đổi lớn. Vì vậy, cơ quan QLT không thể áp dụng các phương pháp QLT với hoạt động TMĐT theo cách truyền thống mà cần phải có những thay đổi, cập nhật phù hợp với thực trạng phát triển kinh tế - xã hội. Để phù hợp với bối cảnh công nghệ số, cơ quan QLT cần ứng dụng công nghệ thông tin và truyền thông vào công tác QLT đối với hoạt động TMĐT. Cơ quan QLT có thể tận dụng các công nghệ hiện có như trí tuệ nhân tạo, công nghệ chuỗi khối. Vai trò của ứng dụng AI trong QLT đối với hoạt động TMĐT thể hiện ở khả năng phân tích khối lượng lớn các dữ liệu thuế. Khả năng này cho phép đánh giá rủi ro và phát hiện gian lận hiệu quả hơn, cải thiện độ chính xác của đánh giá thuế và hỗ trợ phòng ngừa trốn thuế chủ động. Công nghệ chuỗi khối được xem như một cải tiến quan trọng trong việc bảo mật dữ liệu thuế, ứng dụng công nghệ này trong QLT nhằm tăng cường tính minh bạch và hiệu quả trong QLT. Việc áp dụng công nghệ số đòi hỏi phải đánh giá lại các mô hình truyền thống, hướng tới các hệ thống linh hoạt và phản ứng nhanh hơn. Sự thay đổi này bao gồm đào tạo và phát triển nguồn nhân lực để quản lý và vận hành hiệu quả các công cụ công nghệ tiên tiến.

Bên cạnh đó, quá trình toàn cầu hoá dẫn đến nhiều công ty đa quốc gia tận dụng sự không nhất quán giữa các quy định thuế giữa các quốc gia nhằm giảm thiểu nghĩa vụ thuế của mình, sự phát triển mạnh mẽ của kỹ thuật số càng khiến việc thu thuế trở nên thách thức. Do đó, QLT đối với hoạt động TMĐT đảm bảo phù hợp với thực trạng kinh tế - xã hội và thông lệ quốc tế không chỉ góp phần nâng cao hiệu

quả thực thi pháp luật thuế, mà còn tạo cơ sở cho sự phối hợp quốc tế trong QLT, hạn chế thất thu NSNN và bảo đảm công bằng giữa các chủ thể kinh doanh trong môi trường số.

- Nguyên tắc quản lý rủi ro trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Quá trình tự do hóa thương mại quốc tế và sự gia tăng các giao dịch TMĐT mang lại nhiều rủi ro đặc biệt về trốn, tránh thuế. NNT trong TMĐT thường tìm cách tránh hoặc trốn thuế bằng nhiều cách khác nhau. Nền kinh tế số tạo ra các điều kiện thuận lợi để tiến hành hoạt động kinh doanh theo cách ẩn danh hơn so với nền kinh tế truyền thống. Do đó, quản lý rủi ro trong QLT là nguyên tắc QLT cần thiết, quan trọng không chỉ riêng đối với TMTT mà còn đặc biệt quan trọng với TMĐT.

Quản lý rủi ro trong QLT là việc áp dụng có hệ thống quy định của pháp luật, các quy trình nghiệp vụ để xác định, đánh giá và phân loại các rủi ro có thể tác động tiêu cực đến hiệu quả, hiệu lực QLT làm cơ sở để cơ quan QLT phân bổ nguồn lực hợp lý và áp dụng các biện pháp quản lý hiệu quả⁷¹. Đây là hoạt động xây dựng quy trình có hệ thống bài bản, mang tính khoa học nhằm phòng ngừa và tìm ra giải pháp giảm thiểu tối đa những rủi ro có khả năng phát sinh trong quá trình QLT. Cơ quan thuế phải đối mặt với nhiều rủi ro thuế. Trong thực tế, rủi ro này xảy ra khi NNT không thực hiện nghĩa vụ, có hành vi gian lận thuế hoặc do họ mất khả năng thanh toán.

Đối với hoạt động TMĐT, các yếu tố rủi ro liên quan đến thuế có thể bao gồm: (1) không xác định được nguồn thu nhập để xác định đúng thẩm quyền thuế; (2) các hình thức kiểm soát truyền thống, chẳng hạn như kiểm soát hàng hóa qua biên giới, không áp dụng cho hàng hóa, dịch vụ trực tuyến vì trong TMĐT không tồn tại biên giới quốc gia; (3) hoạt động TMĐT dẫn đến phát triển các mô hình kinh doanh mới, các trang web có thể được quản lý từ xa và được đặt ở các quốc gia khác nhau, khó khăn trong việc xác định các chủ thể nộp thuế; (4) phát triển các hệ thống thanh toán hoạt động bên ngoài hệ thống ngân hàng. Do đó, áp dụng quản lý rủi ro trong QLT đối với hoạt động TMĐT là điều hết sức cần thiết.

Trong QLT đối với hoạt động TMĐT, nguyên tắc quản lý rủi ro cần được thực hiện trên cơ sở bốn trụ cột cốt lõi của tuân thủ thuế: đăng ký, lưu trữ, báo cáo và nộp

⁷¹ Khoản 15, Điều 3 Luật Quản lý thuế số 38/2019/QH14 ngày 01 tháng 07 năm 2019.

thuế⁷². Mục tiêu của quản lý rủi ro là thúc đẩy tuân thủ tự nguyện thông qua cách tiếp cận linh hoạt, phân loại rủi ro theo từng nhóm NNT và từng loại vấn đề cụ thể, thay vì áp dụng cùng một biện pháp cho mọi đối tượng. Việc can thiệp phải tích hợp nhiều công cụ như đối soát dữ liệu, truyền thông, kiểm tra, xử phạt. Ngoài ra, quản lý rủi ro hiện đại còn ưu tiên điều chỉnh hành vi hiện tại của NNT, tăng cường sử dụng thông tin từ nhiều nguồn thay vì chỉ dựa vào dữ liệu đã có. Qua đó, quản lý rủi ro giúp nâng cao hiệu quả QLT trong môi trường TMĐT đầy biến động và phức tạp.

Trong quản lý rủi ro thuế đối với TMĐT, việc ứng dụng các công nghệ hiện đại như học máy, tự động hóa quy trình và xử lý dữ liệu thời gian thực đang mang lại bước tiến vượt bậc. Đây là các công cụ quan trọng giúp cơ quan thuế nâng cao năng lực phân tích, giám sát và xử lý rủi ro trong môi trường TMĐT ngày càng phức tạp. Thông qua quản lý rủi ro trong QLT đối với hoạt động TMĐT, cơ quan thuế có thể đối xử bình đẳng với NNT, áp đặt gánh nặng kiểm tra vào những người nộp thuế không tuân thủ. Cơ quan QLT cũng có thể tận dụng tối đa các nguồn lực con người, tài chính và kỹ thuật sẵn có trong QLT đối với hoạt động TMĐT, tăng mức độ tuân thủ tự nguyện của NNT.

- Nguyên tắc bản chất hoạt động, giao dịch quyết định nghĩa vụ thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Nguyên tắc bản chất hoạt động, giao dịch quyết định nghĩa vụ thuế trong hoạt động TMĐT là một nguyên tắc quan trọng trong QLT, đặc biệt phù hợp trong bối cảnh các giao dịch TMĐT ngày càng phức tạp và đa dạng. Nguyên tắc bản chất hoạt động, giao dịch quyết định nghĩa vụ thuế là nguyên tắc được áp dụng trong QLT nhằm phân tích các giao dịch, hoạt động sản xuất, kinh doanh của NNT để xác định nghĩa vụ thuế tương ứng với giá trị tạo ra từ bản chất giao dịch, hoạt động sản xuất, kinh doanh đó⁷³. Trong TMĐT, các giao dịch được thực hiện trên môi trường số, không thông qua cửa hàng, cửa hiệu cụ thể, hoạt động TMĐT thường đa dạng về cách thức thực hiện dẫn đến các chủ thể thường lợi dụng để trốn, tránh thuế. Nếu chỉ dựa trên các giao dịch hiện hữu cụ thể cơ quan thuế sẽ khó có thể xác định đúng

⁷² Joshua Aslett, Gustavo González, Stuart Hamilton, and Miguel Pecho (2024), *Tax Administration Essential Analytics for Compliance Risk Management*, International Monetary Fund, page 4.

⁷³ Khoản 25, Điều 3 Luật Quản lý thuế năm 2019, vbđd.

đối tượng nộp thuế, căn cứ tính thuế và số thuế phải nộp. Cơ quan thuế sẽ áp dụng các biện pháp thu thập thông tin đa chiều (qua ngân hàng, sàn TMĐT, nền tảng thanh toán,...) để xác định bản chất thực tế của hoạt động kinh doanh và áp dụng pháp luật cho phù hợp. Như vậy, để xác định bản chất giao dịch trong QLT đối với hoạt động TMĐT, cơ quan QLT phải thu thập dữ liệu, chứng cứ thực tiễn về hoạt động kinh doanh, thay vì chỉ dựa trên thông tin do NNT kê khai. Việc đề cao bản chất hoạt động kinh tế thực tế là điều kiện tiên quyết để bảo đảm QLT đối với hoạt động TMĐT công bằng, hiệu quả.

- Nguyên tắc phối hợp và chia sẻ dữ liệu giữa các cơ quan, tổ chức có liên quan trong quản lý thuế đối với thương mại điện tử

Nguyên tắc phối hợp và chia sẻ dữ liệu giữa các cơ quan, tổ chức có liên quan trong TMĐT nhấn mạnh rằng QLT đối với TMĐT chỉ có thể hiệu quả khi được đặt trên nền tảng dữ liệu đầy đủ, chính xác và liên thông. Pháp luật vì vậy, phải được xây dựng nhằm bảo đảm sự phối hợp chặt chẽ giữa cơ quan thuế với các chủ thể liên quan như ngân hàng, sàn giao dịch TMĐT, đơn vị vận chuyển, DN viễn thông và các tổ chức trung gian thanh toán khác. Đồng thời, cần tăng cường cơ chế hợp tác quốc tế và trao đổi thông tin với cơ quan thuế các quốc gia khác nhằm kiểm soát hiệu quả các giao dịch xuyên biên giới và hạn chế tình trạng thất thu thuế trong môi trường số. Việc chia sẻ và đối soát dữ liệu giữa các chủ thể này không chỉ giúp truy vết toàn diện các giao dịch TMĐT mà còn hỗ trợ xác định đúng nghĩa vụ thuế, nâng cao hiệu quả kiểm soát rủi ro và kịp thời phát hiện hành vi vi phạm. Trong bối cảnh kinh tế số, nơi giao dịch được thực hiện nhanh, phân tán và đôi khi ẩn danh, nguyên tắc này có ý nghĩa đặc biệt quan trọng, bởi nếu không có hệ thống dữ liệu liên ngành, việc QLT gần như không thể vận hành một cách hiệu quả và minh bạch.

1.1.2.3. Yêu cầu quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Sự phát triển nhanh chóng của TMĐT với các đặc trưng như phi lãnh thổ, phụ thuộc dữ liệu và sự đa dạng về chủ thể đã làm gia tăng những khó khăn, thách thức trong công tác QLT. Từ đó đặt ra những yêu cầu mới trong công tác QLT nhằm bảo đảm hiệu quả thu ngân sách cũng như đảm bảo công bằng giữa các chủ thể kinh doanh.

Thứ nhất, sự đa dạng về chủ thể và gia tăng vai trò của các chủ thể trung gian trong TMĐT gây khó khăn trong việc xác định NNT và kiểm soát giao dịch. Việc

xác định chủ thể chịu thuế, truy vết giao dịch, kiểm soát doanh thu trong TMĐT phụ thuộc rất nhiều vào sự phối hợp từ các chủ thể trung gian, những bên nắm giữ và kiểm soát phần lớn dữ liệu của hoạt động giao dịch. Chính vì vậy, QLT đối với TMĐT đòi hỏi phải thay đổi phương thức tiếp cận theo hướng hiện đại hóa và dựa trên dữ liệu số. Cơ quan thuế cần thiết lập cơ chế bắt buộc các nền tảng trung gian, tổ chức cung cấp dịch vụ số phải có trách nhiệm cung cấp thông tin, hỗ trợ truy vết dòng tiền, đồng thời áp dụng biện pháp khấu trừ hoặc nộp thay thuế trong một số trường hợp. Điều này khác biệt hoàn toàn so với mô hình QLT truyền thống, vốn chủ yếu dựa vào sự tự khai, tự nộp và kiểm tra thủ công và trên giấy tờ.

Thứ hai, tính chất toàn cầu và phi lãnh thổ trong TMĐT đặt ra thách thức lớn cho hoạt động QLT, đặc biệt khi áp dụng các nguyên tắc truyền thống như quy tắc nguồn và quy tắc cư trú.

Quy tắc nguồn được xác định bởi: (1) biên giới lãnh thổ tách biệt của các quốc gia và xác định quyền tài phán pháp lý của các quốc gia đó và (2) thu nhập được tạo ra trên lãnh thổ của một quốc gia. Theo đó, quy tắc nguồn được thiết kế để xác định lãnh thổ của quốc gia có thu nhập theo mối liên kết kinh tế giữa thu nhập và quốc gia đó. Trong quá trình này, các quy tắc nguồn dựa vào và sử dụng các khái niệm vật lý về lãnh thổ và địa điểm. Tuy nhiên, những yếu tố này trở nên khó xác định trong TMĐT, nơi hàng hóa có thể là sản phẩm số, được phân phối xuyên biên giới không qua trung gian truyền thống, còn chủ thể kinh doanh có thể không hiện diện vật lý tại quốc gia nơi phát sinh thu nhập.

Tương tự, việc xác định nghĩa vụ thuế theo yếu tố cư trú, đặc biệt là thông qua khái niệm “cơ sở thường trú” cũng trở nên khó khăn trong môi trường số. Trong TMTT, một DN nước ngoài chỉ chịu thuế khi có sự hiện diện lâu dài tại một quốc gia khác, như văn phòng đại diện hoặc chi nhánh. Tuy nhiên, trong TMĐT, một DN có thể thu lợi lớn từ thị trường nước ngoài mà không cần có bất kỳ sự hiện diện vật lý nào, khiến cơ quan thuế khó có cơ sở áp dụng nghĩa vụ thuế.

Trong khi hoạt động TMTT diễn ra trong không gian vật lý, với hệ thống kiểm tra, kiểm soát chặt chẽ từ hải quan, thông qua hóa đơn, chứng từ,... thì trong TMĐT, các giao dịch có thể được thực hiện chỉ trong vài giây, không để lại dấu vết vật lý rõ ràng, và dòng tiền có thể di chuyển qua nhiều tầng nấc trung gian kỹ thuật

số. Thực tế trên đòi hỏi: (1) cần số hoá chính bản thân công tác QLT, thậm chí số hoá cả dịch vụ thuế để có thể đáp ứng yêu cầu về kỹ thuật trong QLT; (2) cần tăng cường hợp tác quốc tế trong QLT đối với hoạt động TMĐT để đảm bảo không thất thoát các nguồn thu.

Thứ ba, việc sử dụng PTĐT để tiến hành HĐTM đặt ra những khó khăn trong QLT như: (1) khó truy vết và xác minh tính hợp pháp của giao dịch, đặc biệt khi không có sự hợp tác từ các nền tảng trung gian; (2) khó xác định được chính xác đối tượng nộp thuế, nhất là các cá nhân, tổ chức hoạt động không đăng ký, hoặc có địa chỉ IP, máy chủ đặt ở nước ngoài; (3) khó kiểm soát dòng tiền, nhất là khi sử dụng các công cụ thanh toán xuyên biên giới không minh bạch.

Trước thực tiễn này, cơ quan QLT không thể tiếp tục áp dụng phương pháp quản lý theo cách thức truyền thống. Thay vào đó, cần chuyển sang mô hình quản lý hiện đại, lấy dữ liệu điện tử làm trung tâm, kết hợp với công nghệ phân tích dữ liệu lớn, trí tuệ nhân tạo, và đặc biệt là sự phối hợp liên ngành giữa cơ quan thuế với các nền tảng giao dịch điện tử, đơn vị trung gian thanh toán, cơ quan hải quan, ngân hàng và công an để nắm bắt, đối chiếu, phân tích và xử lý thông tin kịp thời, hiệu quả. Đây là yêu cầu cấp thiết nhằm bảo đảm hiệu lực, hiệu quả của hệ thống thuế trong bối cảnh chuyển đổi số và toàn cầu hóa kinh tế ngày càng sâu rộng.

Thứ tư, sản phẩm trong hoạt động TMĐT khá đa dạng, do đó việc đánh thuế các tài sản vô hình trở thành một vấn đề phức tạp đối với các cơ quan chức năng khi xác định đối tượng chịu thuế. Trong đó, khó khăn trong việc xác định nguồn gốc, xuất xứ và đích đến của quá trình sản xuất và tiêu dùng. Đặc biệt là quy định này khác nhau giữa các quốc gia.

Một số quốc gia có thể mô tả thu nhập từ các giao dịch hàng hóa và dịch vụ số hóa theo cách khác với các giao dịch vật lý tương tự để có thẩm quyền đánh thuế nếu không thì họ sẽ không có khả năng đánh thuế theo các quy tắc thuế hiện hành. Chẳng hạn, trước khi TMĐT trở nên phổ biến, việc đánh thuế đối với các giao dịch vật lý như mua bán hàng hóa tại cửa hàng rất rõ ràng, nơi người bán có trụ sở tại quốc gia đó sẽ chịu trách nhiệm nộp thuế. Trong môi trường TMĐT, một số DN cung cấp hàng hóa và dịch vụ trực tuyến mà không cần phải có cửa hàng vật lý ở

mỗi quốc gia mà nó bán hàng. Do đó, để có quyền đánh thuế, một số quốc gia đã điều chỉnh luật thuế của mình để đánh thuế vào các giao dịch số hóa như dịch vụ quảng cáo trực tuyến, phần mềm điện toán đám mây,... hay đánh thuế dựa trên “quan hệ kinh tế”. Ví dụ: ở Mỹ, để xác định seller (người bán hàng quốc tế, không có mặt tại Mỹ nhưng bán hàng vào Mỹ), DN kinh doanh, bán hàng trực tuyến có nghĩa vụ thu và nộp thuế bán hàng hay không dựa trên các mối quan hệ giữa seller và các bang ở Mỹ. Mối quan hệ giữa seller và các bang ở Mỹ bao gồm: mối quan hệ hiện hữu (seller có trụ sở hoạt động, kho hàng ở bang đó), mối quan hệ kinh tế (có hoạt động phát sinh doanh thu, lợi nhuận ở bang đó),...⁷⁴.

Trong bối cảnh đó, yêu cầu đặt ra đối với công tác QLT không chỉ dừng lại ở việc kiểm soát doanh thu hay phát hiện hành vi gian lận, mà còn cần được tiếp cận trên cơ sở nhận diện đúng bản chất của loại hình sản phẩm được giao dịch. Do vậy, cần thiết phải xây dựng một hệ thống pháp lý thuế đầy đủ, linh hoạt, trong đó bao gồm việc phân loại rõ ràng các loại sản phẩm được giao dịch qua TMĐT, thiết lập cơ chế đánh thuế riêng đối với sản phẩm số và dịch vụ kỹ thuật số, cũng như xác định nguyên tắc phân bổ quyền đánh thuế theo nơi tiêu dùng cuối cùng.

Thứ năm, địa điểm kinh doanh trong hoạt động TMĐT thường không nhất thiết phải gắn với một địa điểm vật lý nào đó. Điều này gây khó khăn cho cơ quan thuế trong việc xác định các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế. Các DN dễ trốn tránh nghĩa vụ thuế của mình do họ dễ dàng thay đổi địa điểm kinh doanh. Trong các giao dịch TMĐT, việc xác định rõ ràng nơi bán và sử dụng các sản phẩm số hoá là điều thực sự khó khăn cho cơ quan thuế. Cơ quan QLT có thể xác định điểm đến bằng địa chỉ thanh toán của thẻ tín dụng, tuy nhiên, các chủ thể kinh doanh thường tìm cách trốn tránh, thực hiện thanh toán dưới nhiều hình thức khác. Ngoài ra, các chủ thể kinh doanh này có xu hướng kê khai thuế ở các khu vực pháp lý có mức thuế thấp để hưởng lợi về thuế nhiều hơn.

Trong bối cảnh đó, các phương pháp QLT truyền thống đang dần trở nên lỗi thời và thiếu hiệu quả. Thay vào đó, QLT hiện đại cần được thiết kế theo hướng tiếp

⁷⁴ Điều kiện, quy trình đăng ký thu thuế bán hàng (sales tax) tại Mỹ, Link: <https://globallinkconsulting.sg/vi/bai-viet/thue-ke-toan-nuoc-ngoai/thue-ke-toan-my/seller-my-thue-ban-hang-sales-tax>, ngày truy cập 11/03/2025.

cận dựa trên dữ liệu lớn, điều này đòi hỏi cơ quan thuế phải nâng cấp từ QLT 2.0 sang QLT 3.0⁷⁵. Ngoài việc xác lập cơ chế đánh thuế dựa trên khái niệm “hiện diện kinh tế đáng kể”, cho phép đánh thuế đối với các DN nước ngoài cung cấp dịch vụ số vào thị trường trong nước dù không có hiện diện vật lý; xây dựng hệ thống khai thuế và nộp thuế dành riêng cho NCCNN, yêu cầu các chủ thể trung gian thực hiện nghĩa vụ cung cấp thông tin, khấu trừ và báo cáo giao dịch; ứng dụng công nghệ thông tin trong xác định NNT, truy vết dòng tiền và kiểm soát giao dịch còn cần điều chỉnh các quy trình đánh thuế để phù hợp với hệ thống tự nhiên của NNT sẽ tạo điều kiện cho việc tuân thủ theo thiết kế và “thuế tự động xảy ra”⁷⁶. QLT được tích hợp trực tiếp vào hệ sinh thái số của NNT, cho phép cơ quan thuế truy cập dữ liệu giao dịch, dòng tiền, và hành vi kinh tế theo thời gian thực thông qua kết nối liên thông với ngân hàng, nền tảng TMĐT, tổ chức trung gian thanh toán và các hệ thống dữ liệu liên ngành khác.

Thứ sáu, hình thức tổ chức hoạt động TMĐT khá đa dạng. Việc tổ chức hoạt động TMĐT dưới nhiều hình thức khác nhau cùng với những đặc trưng của hoạt động TMĐT sẽ gây khó khăn cho cơ quan QLT khi xác định các chủ thể nộp thuế, các giao dịch phát sinh từ hoạt động này. Từ đó, đặt ra yêu cầu đối với QLT phải có cách tiếp cận linh hoạt, phù hợp với từng loại hình giao dịch TMĐT. Cụ thể, cần xác định rõ chủ thể chịu trách nhiệm kê khai, nộp thuế đối với mỗi loại hình TMĐT, cũng như trách nhiệm phối hợp cung cấp thông tin của các nền tảng trung gian. Đồng thời, cần phân loại rủi ro theo mô hình hoạt động để áp dụng cơ chế quản lý phù hợp, từ đó tối ưu hóa nguồn lực kiểm tra thuế.

Từ những phân tích trên có thể thấy, việc xác lập và thực hiện đầy đủ các yêu cầu QLT đối với hoạt động TMĐT có ý nghĩa quan trọng trong việc nâng cao hiệu lực, hiệu quả QLT, đồng thời tạo nền tảng cho việc hoàn thiện pháp luật QLT phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế số.

⁷⁵ Sự phát triển của quy trình quản lý thuế từ quản lý thủ công sang quản lý dựa trên công nghệ số. Theo đó, quy trình quản lý thuế từ 1.0 (quản lý thủ công và giấy tờ) lên 2.0 (quản lý thuế bằng việc tận dụng các công cụ kỹ thuật số và phương pháp tiệm cận dựa trên dữ liệu) và lên quản lý thuế 3.0 (tích hợp quy trình thuế vào hệ sinh thái số của người nộp thuế). Xem link: <https://www.nto.tax/news/digital-transformation-tax-administrations-0>, ngày truy cập 29/06/2025.

⁷⁶ OECD (2020), *Tax administration 3.0: The Digital Transformation of tax administration*, Forum on tax administration, page 12.

1.2. Những vấn đề lý luận về pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

1.2.1. Khái niệm pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Hệ thống pháp luật thuế là một bộ phận cấu thành nên hệ thống pháp luật quốc gia. Hệ thống pháp luật thuế bao gồm tổng thể các quy phạm pháp luật điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình thu thuế của Nhà nước. Hệ thống pháp luật thuế được quy định ở các quốc gia là khác nhau. Trong đó, “có những nước quy định tất cả các sắc thuế trong một Bộ luật chung về thuế gọi là Bộ luật thuế vụ. Cũng có những nước quy định mỗi loại thuế trong một đạo luật riêng, độc lập với nhau nhưng vẫn đảm bảo tương thích với nhau và tách bạch các quy định QLT bằng một đạo luật riêng”⁷⁷. Hệ thống pháp luật thuế ở các quốc gia thường được cấu trúc thành hai bộ phận chủ yếu gồm các quy định điều chỉnh nội dung của từng sắc thuế trong hệ thống thuế, và các quy phạm liên quan đến hình thức tổ chức, quy trình thực hiện và bảo đảm thi hành các nghĩa vụ thuế theo pháp luật.

Ở nước ta, trước khi có Luật QLT năm 2006, quan hệ QLT được điều chỉnh theo từng sắc thuế cụ thể. Ví dụ: Luật Thuế TNDN sẽ quy định về QLT thu nhập DN, Luật Thuế GTGT quy định về QLT GTGT,... Từ khi Luật QLT năm 2006 có hiệu lực (ngày 01 tháng 07 năm 2007), các quan hệ QLT được quy định chung trong đạo luật này; các sắc thuế cụ thể sẽ quy định một số vấn đề QLT mang tính đặc trưng riêng của từng sắc thuế. Như vậy, cho đến thời điểm hiện nay, hệ thống pháp luật thuế cũng được cấu thành bởi hai bộ phận chính nêu trên. Trong đó, mỗi loại thuế được ban hành bằng một đạo luật riêng. Ngoài ra, pháp luật thuế còn có văn bản quy định về hình thức của pháp luật thuế gồm các quy định liên quan đến xác định trình tự, thủ tục thu thuế, xử lý vi phạm pháp luật thuế, giải quyết tranh chấp về thuế. Các nội dung trên được quy định riêng tạo thành hệ thống pháp luật QLT.

Như vậy, hệ thống pháp luật thuế gồm hai bộ phận: pháp luật về nội dung (hay còn gọi pháp luật về vật chất) và pháp luật về hình thức (hay pháp luật về thủ tục). Trong đó, pháp luật về nội dung từng sắc thuế về bản chất bao gồm những quy định nhằm xác định ai là NNT, mức thuế phải nộp là bao nhiêu. Cụ thể, pháp luật về nội

⁷⁷ Nguyễn Văn Tuyên (2008), *Các nguyên tắc cơ bản của pháp luật thuế và mô hình cấu trúc của hệ thống pháp luật thuế*, Tạp chí Nhà nước và Pháp luật, số 8, tr 14-20.

dung từng sắc thuế quy định về đối tượng nộp thuế; đối tượng chịu thuế; căn cứ tính thuế; phương pháp tính thuế; chế độ ưu đãi, miễn, giảm thuế, hoàn thuế. Thông qua các quy định này, cơ quan QLT có cơ sở để xác định nghĩa vụ thuế phải nộp của NNT. Pháp luật về hình thức bao gồm các quy định về trình tự, thủ tục thu thuế cũng như xử lý vi phạm và giải quyết các tranh chấp về thuế.

Tuy nhiên, pháp luật về nội dung từng sắc thuế và pháp luật QLT không hoàn toàn độc lập mà giữa hai bộ phận này có mối quan hệ chặt chẽ, hỗ trợ lẫn nhau. Các quy phạm điều chỉnh nội dung của từng sắc thuế đóng vai trò nền tảng trong việc hình thành và hoàn thiện hệ thống pháp luật QLT. Ngược lại, pháp luật QLT là công cụ tổ chức thực hiện, bảo đảm cho các quy định nội dung thuế vận hành hiệu quả trong thực tiễn.

Để quản lý hoạt động TMĐT, Nhà nước đã ban hành hệ thống pháp luật về TMĐT, gồm những quy định chung về hoạt động TMĐT. Riêng các nội dung liên quan đến QLT đối với hoạt động TMĐT thuộc phạm vi điều chỉnh của hệ thống pháp luật QLT.

Từ trước đến nay, khái niệm pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT chưa được đề cập nhiều trong các công trình nghiên cứu khoa học chuyên sâu. Mặc dù TMĐT đã phát triển mạnh mẽ trong những năm gần đây và trở thành một phần quan trọng của nền kinh tế toàn cầu, nhưng các nghiên cứu về pháp luật QLT đối với lĩnh vực này vẫn còn khá hạn chế. Đề tài nghiên cứu khoa học của tác giả Hoàng Thị Hải Yến định nghĩa: “*Pháp luật QLT với TMĐT là tổng hợp các quy phạm pháp luật điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình quản lý thu, nộp thuế giữa cơ quan nhà nước có thẩm quyền và NNT có phát sinh HĐTM bằng PTĐT có kết nối với mạng internet, mạng viễn thông di động hoặc các mạng mở khác nhằm hình thành nguồn thu NSNN để thực hiện các mục tiêu xác định trước*”⁷⁸. Định nghĩa này nêu rõ quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình QLT đối với hoạt động TMĐT là quan hệ quản lý thu, nộp thuế giữa cơ quan Nhà nước có thẩm quyền và NNT có phát sinh HĐTM bằng PTĐT. Đây là nhóm quan hệ chủ đạo trong các quan hệ mà pháp luật QLT điều chỉnh. Tuy nhiên, định nghĩa như vậy chưa được

⁷⁸ Hoàng Thị Hải Yến (2022), tldđ, tr 28.

chặt chẽ và đầy đủ. Định nghĩa trên mới xác định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình quản lý thu, nộp thuế giữa cơ quan Nhà nước có thẩm quyền và NNT có phát sinh HĐTM bằng PTĐT. Trong khi đó, các chủ thể chịu sự QLT đối với hoạt động TMĐT còn có bên thứ ba trung gian tạo điều kiện thực hiện hoạt động TMĐT. Mặc dù chủ thể này không phải là chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế trong hoạt động TMĐT, nhưng lại đóng vai trò hết sức quan trọng, tạo điều kiện hoạt động TMĐT. Chính vì vậy, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT còn điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh giữa các chủ thể là cơ quan QLT với các bên trung gian tạo điều kiện thực hiện hoạt động TMĐT, hình thành khi các chủ thể trung gian thực hiện việc cung cấp, trao đổi thông tin NNT cho cơ quan QLT.

Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là một bộ phận quan trọng trong hệ thống pháp luật thuế quốc gia, là công cụ hữu hiệu giúp Nhà nước thực hiện quản lý thu, nộp thuế đối với hoạt động TMĐT. Do đó, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong quá trình các chủ thể có hoạt động TMĐT thực hiện nghĩa vụ thuế với Nhà nước, giữa chủ thể QLT với các đối tượng QLT trong hoạt động TMĐT. Trong đó, chủ thể QLT là cơ quan Nhà nước có thẩm quyền như cơ quan thuế, cơ quan hải quan và các cơ quan có thẩm quyền khác; đối tượng QLT trong hoạt động TMĐT gồm chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế đối với hoạt động TMĐT và các chủ thể trung gian tạo điều kiện thực hiện hoạt động TMĐT.

Khái niệm pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cũng cần phân biệt với khái niệm pháp luật QLT trong nền kinh tế số. Pháp luật QLT trong nền kinh tế số *“là tổng hợp các quy phạm pháp luật do Nhà nước ban hành điều chỉnh hành vi của cá nhân, tổ chức liên quan đến QLT dựa trên nền tảng số, dữ liệu số”⁷⁹*. Có thể thấy rằng, pháp luật QLT dựa trên nền tảng số, dữ liệu số là một khái niệm rộng hơn so với pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT điều chỉnh các quan hệ thu, nộp thuế phát sinh giữa các chủ thể QLT và

⁷⁹ Nguyễn Thị Triền, Hà Văn Khoa, Âu Thị Nguyệt Liên (2021), Hoàn thiện pháp luật quản lý thuế trong nền kinh tế, *Hội thảo khoa học Hoàn thiện pháp luật về thuế và thanh toán điện tử trong thời kỳ công nghiệp 4.0, Đại học Huế*, tr 47.

NNT có thực hiện HĐTM chứ không phải tất cả các hành vi có liên quan tới thuế của cá nhân, tổ chức được thực hiện trên nền tảng số, dữ liệu số.

Từ những phân tích nêu trên, có thể hiểu *pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là một bộ phận của pháp luật QLT, gồm tất cả các quy phạm pháp luật điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh giữa các cơ quan QLT với người NNT có hoạt động TMĐT; với các cơ quan nhà nước khác; với các tổ chức trung gian trong giao dịch TMĐT; và quan hệ giữa các cơ quan QLT với nhau nhằm đảm bảo tập trung đủ và đúng pháp luật các nguồn thu thuế từ TMĐT vào NSNN.*

Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT được xác định là một bộ phận cấu thành của pháp luật QLT nói chung, đồng thời phản ánh đầy đủ tính đặc thù của các quan hệ xã hội phát sinh trong môi trường số. Phạm vi điều chỉnh của pháp luật này không chỉ giới hạn ở quan hệ giữa cơ quan QLT và NNT có hoạt động TMĐT, mà còn bao gồm các quan hệ với cơ quan nhà nước khác, các tổ chức trung gian và cả quan hệ phối hợp giữa các cơ quan QLT. Qua đó, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT hình thành khuôn khổ pháp lý nhằm đảm bảo mục tiêu thu đúng, thu đủ và đúng pháp luật các nguồn thu thuế từ TMĐT vào NSNN.

1.2.2. Đặc điểm pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Không chỉ có đối tượng điều chỉnh đa dạng, pháp luật QLT đối với TMĐT còn có một số đặc điểm sau:

Thứ nhất, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT điều chỉnh các quan hệ xã hội phát sinh trong môi trường số, phi vật chất và có tính chất xuyên biên giới.

Trong TMTT, hoạt động kinh doanh chủ yếu diễn ra tại địa điểm vật lý cụ thể như cửa hàng, siêu thị, kho hàng hoặc trụ sở DN. Các quan hệ phát sinh trong HĐTM cũng được định vị rõ ràng về không gian và thời gian. Người bán và người mua tiếp xúc trực tiếp; giao dịch được ghi nhận qua hóa đơn giấy, sổ sách kế toán thủ công; thanh toán thường sử dụng tiền mặt hoặc chuyển khoản qua ngân hàng. Ngược lại, TMĐT phát sinh và phát triển trong môi trường số, nơi quá trình mua bán, từ giới thiệu sản phẩm, đặt hàng, giao hàng đến thanh toán, thường được thực hiện trên các nền tảng phi vật chất như website, mạng xã hội, ứng dụng di động hoặc các sàn TMĐT. Chủ thể kinh doanh trong TMĐT có thể không có địa chỉ kinh

doanh cố định, sử dụng nhiều tài khoản ngân hàng cá nhân để thanh toán. Ngoài ra, giao dịch có thể diễn ra xuyên biên giới một cách nhanh chóng, dễ dàng xóa đi dấu vết, điều này tạo ra thách thức lớn trong việc xác định đối tượng nộp thuế, căn cứ tính thuế và thời điểm phát sinh nghĩa vụ thuế.

Thứ hai, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT điều chỉnh các nhóm quan hệ xã hội khá đa dạng.

Trong hoạt động TMTT, các nhóm quan hệ xã hội điều chỉnh bởi pháp luật QLT thường giới hạn chủ yếu ở mối quan hệ giữa cơ quan QLT và NNT. Chỉ trong một số trường hợp đặc biệt như xảy ra tình huống trốn thuế, gian lận thuế,... mới phát sinh thêm quan hệ giữa cơ quan QLT và các bên thứ ba như ngân hàng, tòa án, cơ quan công an. Ngược lại, do tính phức tạp của các quan hệ xã hội phát sinh trong QLT đối với hoạt động TMĐT so với hoạt động TMTT, các nhóm quan hệ xã hội thuộc phạm vi điều chỉnh của pháp luật QLT khá rộng. Dựa vào các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, đối tượng điều chỉnh của mảng pháp luật này được chia làm nhiều nhóm, bao gồm:

(1) Quan hệ giữa cơ quan QLT với NNT có thực hiện hoạt động TMĐT. Đây là nhóm quan hệ cơ bản, hình thành trong suốt quá trình thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT, từ khâu đăng ký thuế, kê khai, nộp thuế, đến hoàn thuế, kiểm tra,...

(2) Quan hệ giữa cơ quan QLT với các cơ quan Nhà nước khác. Quan hệ này được hình thành thông qua cơ chế chia sẻ và đồng bộ dữ liệu giữa cơ quan thuế với các cơ quan khác như: cơ quan đăng ký kinh doanh, cơ quan quản lý chuyên ngành về TMĐT, ngân hàng và các tổ chức trung gian thanh toán khác, nhằm xác định chính xác chủ thể nộp thuế, doanh thu và dòng tiền phát sinh từ hoạt động TMĐT. Bên cạnh đó, sự phối hợp với cơ quan công an cho phép cơ quan thuế phát hiện, xử lý kịp thời các hành vi vi phạm pháp luật thuế, như trốn thuế, gian lận thuế hoặc lợi dụng nền tảng số để che giấu doanh thu.

(3) Quan hệ giữa cơ quan QLT với các tổ chức trung gian tham gia vào quá trình giao dịch TMĐT như sàn giao dịch TMĐT; đơn vị trung gian thanh toán; đơn vị vận chuyển;... Đây là nhóm quan hệ đặc thù, phát sinh phổ biến trong hoạt động TMĐT. Mối quan hệ giữa cơ quan QLT và các tổ chức trung gian này không chỉ đơn

thuần là quan hệ hỗ trợ kỹ thuật mà là những quan hệ có tính hợp tác, bắt buộc. Quan hệ này hình thành khi các tổ chức trung gian thực hiện nghĩa vụ cung cấp thông tin NNT cho cơ quan QLT. Ngoài ra, trong một số trường hợp, các tổ chức trung gian này còn thực hiện nghĩa vụ khấu trừ thuế, khai thuế, nộp thuế thay cho NNT.

(4) Quan hệ phát sinh trong nội bộ cơ quan QLT. Đây là nhóm quan hệ được hình thành trong quá trình các đơn vị, bộ phận thuộc nội bộ cơ quan thuế phối hợp với nhau để thực hiện chức năng, nhiệm vụ QLT theo quy định pháp luật. Trong bối cảnh TMĐT ngày càng phức tạp, nếu thiếu sự phối hợp, chỉ đạo, giám sát trong nội bộ cơ quan thuế dễ dẫn đến chậm trễ trong phát hiện hoặc bỏ sót hành vi vi phạm.

Thứ ba, phạm vi sử dụng phương pháp mệnh lệnh, quyền uy trong QLT đối với hoạt động TMĐT rộng hơn, trải trên nhiều nhóm quan hệ xã hội hơn so với QLT đối với hoạt động TMTT.

Nếu như trong hoạt động TMTT, phương pháp mệnh lệnh, quyền uy thường chủ yếu áp dụng cho quan hệ thu, nộp thuế phát sinh giữa cơ quan QLT và NNT, thì trong hoạt động TMĐT, phương pháp này được áp dụng rộng hơn tới các chủ thể trung gian tham gia vào quá trình giao dịch nhưng không trực tiếp phát sinh nghĩa vụ thuế. Cụ thể, pháp luật thuế quy định trách nhiệm pháp lý mang tính bắt buộc đối với các chủ thể như: sàn giao dịch TMĐT (về khai thay, nộp thay thuế,...); các ngân hàng và tổ chức cung cấp dịch vụ thanh toán điện tử (về cung cấp thông tin, báo cáo định kỳ,...). Việc mở rộng phạm vi áp dụng phương pháp mệnh lệnh, quyền uy tới các chủ thể có liên quan thể hiện rõ sự tương thích của pháp luật QLT với những điểm đặc thù của hoạt động TMĐT. Trong bối cảnh các giao dịch diễn ra phân tán, phi vật chất, không tiếp xúc trực tiếp và có thể vượt qua biên giới quốc gia, nếu chỉ sử dụng phương pháp mệnh lệnh vào mối quan hệ giữa cơ quan thuế và NNT là không đủ để đảm bảo hiệu quả quản lý.

Thứ tư, pháp luật QLT đối với TMĐT thể hiện phương thức quản lý đã được số hoá, khác với phương thức quản lý thủ công được phản ánh trong pháp luật QLT đối với TMTT. Thật vậy, pháp luật QLT đối với TMTT chứa đựng các quy định tạo cơ sở pháp lý cho hoạt động quản lý mang tính thủ công: chủ yếu dựa vào hồ sơ giấy tờ; luôn có sự tương tác trực tiếp giữa cơ quan thuế và NNT. Trong khi đó,

pháp luật QLT đối với TMĐT bao gồm các quy định hướng đến nền quản lý số hoá, dựa trên dữ liệu, lấy thông tin số làm trung tâm để thực hiện các chức năng kiểm tra, giám sát, xác minh và xử lý vi phạm. Bản thân hệ thống pháp luật thuế trong lĩnh vực này đã được thiết kế để thích ứng với tính phi vật chất, phi lãnh thổ và sự phát triển tốc độ cao của TMĐT. Điều này thể hiện rõ ở việc xây dựng các quy định cho phép thu thập dữ liệu từ nhiều nguồn như sàn TMĐT, ngân hàng, tổ chức trung gian thanh toán; yêu cầu xuất HĐĐT theo chuẩn dữ liệu thống nhất; hay việc thiết lập cổng thông tin NCCNN để theo dõi thuế của các giao dịch xuyên biên giới.

Thứ năm, nguồn luật điều chỉnh các quan hệ phát sinh trong QLT đối với hoạt động TMĐT bao gồm văn bản pháp luật quốc gia và văn bản pháp luật quốc tế. Điểm khác biệt về nguồn của pháp luật QLT đối với hoạt động TMTT và TMĐT thể hiện, trong hoạt động TMTT, pháp luật quốc gia đóng vai trò chủ đạo, trực tiếp điều chỉnh gần như toàn bộ các quan hệ phát sinh trong QLT, trong khi pháp luật quốc tế chủ yếu có vai trò hỗ trợ, thường chỉ xuất hiện khi có yếu tố nước ngoài như xuất nhập khẩu hàng hóa, hoặc áp dụng DTAA hoặc có hiện tượng chuyển giá. Ngược lại, hoạt động TMĐT với bản chất xuyên biên giới, không gian mạng phi lãnh thổ, không đòi hỏi hiện diện thương mại cố định, lại phụ thuộc rất lớn vào các quy định của điều ước quốc tế, chuẩn mực và thông lệ quốc tế về thuế. Những nguyên tắc về định danh NNT, xác định nơi phát sinh nghĩa vụ thuế, quyền đánh thuế theo quốc gia cư trú hay quốc gia tiêu dùng, tất cả đều đang được xây dựng dựa trên các quy tắc toàn cầu theo các hướng dẫn của các tổ chức quốc tế. Nếu Việt Nam không có quy định tương thích, thì không thể QLT hiệu quả đối với các nhà cung cấp dịch vụ xuyên biên giới như Google, Meta, TikTok,... Bên cạnh đó, việc thực thi pháp luật thuế trong hoạt động TMĐT còn đòi hỏi cơ chế phối hợp, chia sẻ thông tin, công nhận dữ liệu với cơ quan thuế các quốc gia khác, điều vốn không cần thiết trong TMTT.

1.2.3. Cấu trúc nội dung pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Kết quả nghiên cứu trên đã chỉ ra, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là một bộ phận cấu thành trong hệ thống pháp luật QLT nói chung, được xây dựng nhằm thích ứng với đặc điểm riêng biệt của môi trường kinh doanh số. Hệ thống

pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT được cấu thành từ các nhóm quy phạm điều chỉnh những nội dung chủ yếu sau đây:

Các quy phạm pháp luật quy định những vấn đề chung mang tính nguyên tắc trong QLT đối với hoạt động TMĐT như: xác định phạm vi điều chỉnh, đối tượng áp dụng; các nguyên tắc QLT; các hành vi bị nghiêm cấm trong QLT; giao dịch điện tử trong lĩnh vực thuế; quản lý rủi ro trong QLT; hiện đại hoá công tác QLT; nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm của cơ quan, tổ chức, cá nhân trong QLT đối với hoạt động TMĐT.

Các quy phạm quy định nội dung hoạt động QLT đối với TMĐT như: đăng kí thuế, khai thuế, nộp thuế, ấn định thuế; miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế, không thu thuế; khoan tiền thuế nợ; xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt; miễn tiền chậm nộp, tiền phạt; không tính tiền chậm nộp; gia hạn nộp thuế; nộp dần tiền thuế nợ; QLTTNNT; quản lý hoá đơn, chứng từ; kiểm tra thuế và thực hiện biện pháp phòng, chống, ngăn chặn vi phạm pháp luật về thuế; cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; giải quyết khiếu nại, tố cáo về thuế; xử lý VPHC trong QLT; hợp tác quốc tế về thuế; tuyên truyền, hỗ trợ NNT. Trong mỗi nội dung, pháp luật QLT quy định rõ về quyền, nghĩa vụ cũng như trình tự, thủ tục mà các chủ thể tham gia phải tuân thủ.

Ngoài ra, trong cấu trúc hệ thống pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, dựa vào chức năng của cơ quan QLT, các quy phạm pháp luật QLT cũng có thể được thiết kế xoay quanh hai nhóm nội dung cơ bản gồm: (1) các quy định về TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT và (2) các quy định về giám sát và bảo đảm tuân thủ pháp luật thuế của các chủ thể có hoạt động TMĐT. Hai nhóm nội dung này phản ánh hai trụ cột chức năng chính của cơ quan QLT trong việc tổ chức thực hiện các TTHC thuế và giám sát, đảm bảo việc thực hiện pháp luật QLT trong thực tiễn.

Nhóm nội dung về TTHC thuế thường bao gồm những quy phạm pháp luật điều chỉnh trình tự, cách thức, điều kiện và phương tiện để NNT thực hiện nghĩa vụ thuế trong môi trường điện tử, như: quy định về đăng kí thuế, khai thuế, nộp thuế, ấn định thuế; miễn thuế, giảm thuế, hoàn thuế, không thu thuế; khoan tiền thuế nợ;

xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt; miễn tiền chậm nộp, tiền phạt; không tính tiền chậm nộp; gia hạn nộp thuế; nộp dần tiền thuế nợ.

Nhóm nội dung về giám sát và bảo đảm tuân thủ pháp luật thuế thường bao gồm những quy định thể hiện chức năng theo dõi, kiểm tra, phòng ngừa, phát hiện và xử lý vi phạm của cơ quan QLT, từ đó đảm bảo việc tuân thủ đúng nghĩa vụ thuế của các chủ thể có hoạt động TMĐT, như: các quy định về QLTTNNT; quản lý hoá đơn, chứng từ; kiểm tra thuế; cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; giải quyết khiếu nại, tố cáo về thuế; xử lý VPHC trong QLT và hợp tác quốc tế về thuế.

Như vậy, các quy phạm pháp luật điều chỉnh nội dung QLT đối với hoạt động TMĐT khá rộng. Tuy nhiên, luận án nghiên cứu ba nhóm quy phạm pháp luật sau:

(1) Chủ thể tham gia quan hệ xã hội thuộc phạm vi điều chỉnh của mảng pháp luật này, gồm: chủ thể QLT, chủ thể nộp thuế và các chủ thể có liên quan.

(2) TTHC thuế trong QLT đối với hoạt động TMĐT, gồm các quy phạm pháp luật: về quản lý đăng ký thuế; về quản lý khai thuế; về quản lý nộp thuế; và về quản lý hoàn thuế.

(3) Giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT, gồm các quy phạm pháp luật: về QLTTNNT; về quản lý hoá đơn; về kiểm tra thuế; và về xử lý VPHC trong QLT.

Các nội dung khác gồm: ấn định thuế, miễn thuế, giảm thuế, không thu thuế; khoanh tiền thuế nợ; xóa nợ tiền thuế, tiền chậm nộp, tiền phạt; miễn tiền chậm nộp, tiền phạt; không tính tiền chậm nộp; gia hạn nộp thuế; nộp dần tiền thuế nợ; cưỡng chế thi hành quyết định hành chính thuế; giải quyết khiếu nại, tố cáo về thuế, và hợp tác quốc tế về thuế không được nghiên cứu trong luận án này vì những lý do được nêu ở lời nói đầu.

1.2.3.1. Chủ thể tham gia quan hệ pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Chủ thể của quan hệ pháp luật về QLT là những cá nhân, tổ chức có quyền và nghĩa vụ phát sinh trong quá trình thực hiện các quy định pháp luật thuế. Đối với hoạt động TMĐT, ngoài các chủ thể là cơ quan QLT và NNT còn có các chủ thể trung gian đóng vai trò hỗ trợ trong QLT đối với hoạt động TMĐT. Cụ thể:

Thứ nhất, cơ quan QLT giữ vai trò trung tâm, đại diện quyền lực Nhà nước, có trách nhiệm tổ chức thực hiện pháp luật thuế, ban hành quyết định hành chính thuế và áp dụng biện pháp cưỡng chế khi NNT vi phạm nghĩa vụ. Trong bối cảnh TMĐT ngày càng phát triển, các quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT thường được quy định sao cho cơ quan QLT có được chức năng, thẩm quyền và phương thức hoạt động theo hướng hiện đại.

Bản thân cơ quan QLT, thường được tổ chức theo hướng chuyên môn hóa, số hóa, hình thành các đơn vị chuyên trách có nhiệm vụ theo dõi, phân tích và xử lý thông tin liên quan đến hoạt động kinh doanh trên nền tảng số. Nhân sự tại đây không chỉ am hiểu pháp luật thuế mà còn có kiến thức về công nghệ và giao dịch số. Ngoài ra, pháp luật QLT cũng mở rộng về thẩm quyền cho cơ quan thuế trong việc thu thập, khai thác và xử lý thông tin từ các chủ thể trung gian. Trong một số trường hợp, quyền thu thập dữ liệu được mở rộng vượt khỏi phạm vi trong nước, đặc biệt khi có sự phối hợp thực thi nghĩa vụ thuế liên quan đến NCCNN.

Về phương thức hoạt động, cơ quan QLT có xu hướng chuyển từ cách thức quản lý thủ công truyền thống sang phương thức quản lý điện tử, dựa trên nền tảng dữ liệu và công nghệ số. Hoạt động kiểm tra được tự động hóa, kết nối với các cơ sở dữ liệu nội bộ và bên ngoài. Cơ quan thuế áp dụng mô hình phân tích rủi ro, cảnh báo sớm vi phạm và đánh giá mức độ tuân thủ của NNT theo thời gian thực. Xu hướng “quản lý rủi ro dựa trên dữ liệu” giúp tập trung nguồn lực, nâng cao hiệu quả và là hướng đi tất yếu trong QLT TMĐT hiện nay.

Thứ hai, chủ thể nộp thuế trong hoạt động TMĐT: chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế được xác định là các tổ chức, cá nhân mà theo quy định của pháp luật thuế phải thực hiện nghĩa vụ tài chính đối với Nhà nước khi phát sinh căn cứ chịu thuế. Các chủ thể này bao gồm hộ gia đình, cá nhân (cá nhân cư trú và cá nhân không cư trú); các DN, tổ chức khác có tham gia hoạt động sản xuất, kinh doanh (có hay không có cơ sở thường trú tại Việt Nam). Trong hệ thống pháp luật thuế của nhiều quốc gia, việc xác định NNT từ hoạt động TMĐT thường dựa vào các yếu tố như: (1) dòng tiền phát sinh (bất kể được thanh toán qua ngân hàng, ví điện tử hay tiền kỹ thuật số; dữ liệu giao dịch và tương tác thương mại trên nền tảng kỹ thuật số); (2) mối

liên hệ thực tế giữa cá nhân, tổ chức với người tiêu dùng trong nước; lưu lượng truy cập, lượng người dùng và doanh số từ các nền tảng xuyên biên giới. Mỗi nhóm đối tượng, tùy theo mức độ rủi ro, quy mô giao dịch và khả năng tuân thủ, sẽ được điều chỉnh bằng những hình thức quản lý và kỹ thuật thu thuế khác nhau.

Thứ ba, chủ thể trung gian trong quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Chủ thể trung gian trong hoạt động TMĐT được xác định là các tổ chức, cá nhân giữ vai trò kết nối, hỗ trợ hoặc tạo điều kiện cho các bên tham gia giao dịch, qua đó phát sinh những quyền và nghĩa vụ pháp lý nhất định theo quy định của pháp luật. Nhóm chủ thể này thường bao gồm: nền tảng TMĐT; ngân hàng; tổ chức cung cấp dịch vụ trung gian thanh toán khác; các đơn vị vận chuyển; DN cung cấp hạ tầng và dịch vụ viễn thông. Trong bối cảnh hoạt động TMĐT phát triển nhanh chóng, pháp luật QLT thường bổ sung những quy định nhằm nhận diện và phân định rõ vai trò pháp lý của các chủ thể trung gian. Cụ thể, pháp luật QLT ghi nhận nghĩa vụ cung cấp thông tin của các chủ thể trung gian, nhằm phục vụ việc kiểm tra, đối chiếu tính chính xác, trung thực của dữ liệu khai thuế do NNT cung cấp. Ngoài ra, trong một số trường hợp, pháp luật còn quy định các chủ thể này thực hiện việc khấu trừ thuế, khai thuế và nộp thuế thay cho người bán. Cơ chế này thường được áp dụng khi người bán không cư trú, không có địa điểm kinh doanh cố định hoặc không đáp ứng điều kiện kỹ thuật, pháp lý để thực hiện đầy đủ nghĩa vụ thuế tại quốc gia nơi phát sinh thu nhập chịu thuế.

1.2.3.2. Pháp luật về thủ tục hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Nói đến thủ tục là nói đến cách thức tiến hành một công việc với nội dung, trình tự nhất định, theo quy định của cơ quan Nhà nước⁸⁰. Từ đó có thể hiểu, TTHC trong QLT là cách thức tiến hành việc QLT với những nội dung và theo trình tự luật định nhằm đảm bảo thu đúng, thu đủ các khoản thu từ các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế vào NSNN. Tham gia vào quá trình này gồm có các cơ quan Nhà nước, với tư cách là chủ thể quản lý, thực hiện các nội dung QLT theo trình tự luật định; các chủ thể chịu sự quản lý gồm: NNT phải tuân thủ các trình tự luật định để thực hiện

⁸⁰ Nguyễn Như Ý, (1998), tldđ, tr 1596.

nghĩa vụ tài chính của mình đối với nhà nước; chủ thể có liên quan có trách nhiệm cung cấp thông tin, khấu trừ thuế, khai thuế, nộp thuế thay trong một số trường hợp. Thủ tục hành chính trong QLT được đặt ra nhằm đảm bảo tập trung đầy đủ các khoản thu từ thuế vào NSNN. Các bước cụ thể mà cơ quan Nhà nước phải thực hiện, người có nghĩa vụ nộp thuế phải tuân thủ gồm: đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế, miễn thuế, giảm thuế,...

Đối với hoạt động TMĐT, các chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT cần phải tuân thủ các trình tự luật định để thực hiện nghĩa vụ tài chính của mình với Nhà nước; cơ quan QLT cần phải tiến hành việc QLT với những nội dung và trình tự theo luật định. Do đó, TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT được hiểu là cách thức tiến hành việc QLT đối với hoạt động TMĐT với những nội dung và trình tự luật định nhằm đảm bảo thu đúng, đủ các khoản thuế phát sinh từ hoạt động TMĐT vào NSNN.

Thứ nhất, quy định về quản lý đăng ký thuế

Đăng ký thuế là bước khởi đầu xác lập mối quan hệ pháp lý giữa NNT và Nhà nước, tạo nền tảng cho toàn bộ quá trình quản lý thu, nộp thuế. Trong bối cảnh TMĐT trở thành phương thức kinh doanh phổ biến, việc khởi sự kinh doanh trở nên đơn giản hơn bao giờ hết, chỉ cần một tài khoản mạng xã hội, gian hàng trên sàn TMĐT hay kênh chia sẻ video, cá nhân đã có thể tiến hành HĐTM mà không cần cửa hàng, cửa hiệu cụ thể. Các quy định pháp luật về đăng ký thuế, do vậy, cũng thường được quy định theo hướng linh hoạt hơn.

Hiện nay, việc đăng ký thuế và cấp MST được thực hiện qua hình thức điện tử, kết nối với các cơ sở dữ liệu quốc gia như căn cước công dân, tài khoản ngân hàng hay thông tin từ các sàn TMĐT. Hệ thống đăng ký trực tuyến do cơ quan thuế vận hành cho phép NNT thực hiện thủ tục mọi lúc, mọi nơi chỉ với vài thao tác đơn giản. Một số quốc gia còn tích hợp MST với mã định danh cá nhân nhằm đồng bộ dữ liệu và nâng cao tính xác thực. Tại Bulgaria, MST của công dân được thiết kế trùng với mã số định danh cá nhân gồm 10 chữ số; đối với người nước ngoài cư trú

vì mục đích thuế cũng sử dụng mã nhận dạng tương tự, bảo đảm thống nhất giữa cơ sở dữ liệu thuế và dân cư⁸¹.

Ngoài ra, pháp luật còn quy định thời hạn đăng ký, xác minh và cập nhật thông tin NNT theo hướng rút gọn, tạo thuận lợi cho người kinh doanh và cơ quan quản lý. Nhờ đó, các chủ thể được “định danh” rõ ràng trong không gian số, góp phần hiện đại hóa và số hóa công tác QLT, phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế số.

Thứ hai, quy định về quản lý khai thuế

Khai thuế là nội dung quan trọng trong QLT, thể hiện sự chủ động tuân thủ pháp luật của NNT thông qua việc cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí và các dữ liệu liên quan, giúp cơ quan thuế kiểm tra và xác định nghĩa vụ thuế chính xác. Trước đây, việc khai thuế chủ yếu gắn với NNT, những cá nhân, tổ chức trực tiếp phát sinh thu nhập hoặc doanh thu chịu thuế. Tuy nhiên, trong bối cảnh TMĐT phát triển mạnh mẽ, pháp luật QLT đã mở rộng phạm vi, ghi nhận trách nhiệm khai thuế của các chủ thể trung gian. Cụ thể, sàn TMĐT có thể được giao nghĩa vụ khai thuế thay cho cá nhân bán hàng trên sàn, bảo đảm nghĩa vụ thuế được thực hiện đầy đủ. Pháp luật cũng ghi nhận nghĩa vụ khai thuế của NCCNN. Điều này đặc biệt phù hợp với sự phát triển của các mô hình cung cấp dịch vụ xuyên biên giới trong môi trường số, nơi các nền tảng như Google, Facebook hay Netflix cung cấp dịch vụ cho quốc gia sở tại mà không cần hiện diện về mặt pháp lý tại quốc gia đó.

Thứ ba, quy định về quản lý nộp thuế

Trong bối cảnh TMĐT phát triển mạnh mẽ, hoạt động kinh doanh vượt ra khỏi không gian vật lý truyền thống, pháp luật về quản lý nộp thuế đối với TMĐT thường được xây dựng phù hợp với đặc trưng của nền kinh tế số, tập trung vào việc xác định hàng hóa, dịch vụ chịu thuế và giao dịch làm phát sinh nghĩa vụ thuế.

Trong TMĐT, giao dịch có thể thực hiện qua nhiều hình thức như bán hàng trên sàn, cung cấp dịch vụ số, phần mềm, quảng cáo, hay trung gian kết nối người dùng và có thể thực hiện từ các chủ thể không có cơ sở thường trú tại quốc gia đó. Việc xác định giao dịch chịu thuế thường dựa trên các tiêu chí như hành vi tạo

⁸¹ Taxpayer Identification Number (TIN), (2025),

Link: https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-services/online-services-and-databases-taxation/taxpayer-identification-number-tin_en#tin-by-country, ngày truy cập 01/10/2025.

doanh thu, thu nhập và mối liên hệ giữa hàng hóa, dịch vụ với người tiêu dùng trong lãnh thổ quốc gia. Do đó, pháp luật QLT thường áp dụng nguyên tắc “địa điểm tiêu dùng cuối cùng” để xác định nghĩa vụ thuế, coi giao dịch phát sinh tại nơi người tiêu dùng cư trú hoặc nơi hàng hóa, dịch vụ được tiêu dùng thực tế, dù nhà cung cấp không có hiện diện thương mại tại quốc gia đó. Nguyên tắc này tạo cơ sở pháp lý cho việc thu thuế đối với NCCNN và với các hoạt động TMĐT xuyên biên giới.

Hàng hóa, dịch vụ trong TMĐT khá đa dạng từ phần mềm, trò chơi trực tuyến, dịch vụ đám mây, nội dung số đến quảng cáo kỹ thuật số và các tiện ích mạng khác. Vì vậy, pháp luật QLT thường quy định sao cho có thể bao quát, nhận diện đúng bản chất của loại hình sản phẩm được giao dịch. Một hàng hóa, dịch vụ TMĐT được coi là đối tượng chịu thuế khi có phát sinh giá trị giao dịch, có thể định lượng được về mặt kinh tế và được tiêu dùng trong lãnh thổ quốc gia. Quy định này giúp pháp luật QLT nhận diện đầy đủ các loại hình giao dịch số, đồng thời bảo đảm tính ổn định và thích ứng trước sự biến đổi nhanh của môi trường kinh doanh số.

Thứ tư, quy định về quản lý hoàn thuế

Quản lý hoàn thuế⁸² đối với hoạt động TMĐT là quá trình mà thông qua đó Nhà nước xem xét, xác minh và hoàn trả phần thuế đã nộp thừa của NNT, nhằm mục đích bảo đảm quyền lợi chính đáng của NNT và duy trì cơ chế kiểm soát nhằm ngăn ngừa hành vi gian lận có thể phát sinh từ hoạt động TMĐT. Do đặc thù của hoạt động TMĐT là dựa trên nền tảng công nghệ số, phi vật lý, nên hệ thống pháp luật cũng ghi nhận một số cơ chế điều chỉnh riêng để đảm bảo khả năng kiểm soát và minh bạch trong các trường hợp phát sinh hoàn thuế.

Pháp luật QLT thiết lập các căn cứ làm phát sinh quyền được hoàn thuế, bao gồm trường hợp được hoàn theo chính sách pháp luật chuyên ngành, như đối với thuế GTGT, TNCN hay TTĐB. Bên cạnh đó, về TTHC, pháp luật QLT quy định cho phép tiếp nhận và xử lý hồ sơ hoàn thuế theo phương thức điện tử nhằm phù

⁸² Bên cạnh các thủ tục kê khai thuế, nộp thuế và đăng ký thuế, hoàn thuế có vai trò quan trọng trong QLT đối với hoạt động TMĐT. Việc hoàn thuế chỉ được thực hiện trên cơ sở NNT đã thực hiện quyết toán thuế với cơ quan có thẩm quyền; tuy nhiên, quyết toán thuế đối với hoạt động TMĐT về cơ bản không có nhiều điểm khác biệt so với quyết toán thuế trong TMTT. Vì vậy, luận án không đi sâu nghiên cứu nội dung này mà chỉ đề cập nhằm làm rõ mối liên hệ logic giữa quyết toán thuế và hoàn thuế, theo đó việc hoàn thuế chỉ phát sinh sau khi thủ tục quyết toán đã được thực hiện.

hợp với bối cảnh chuyển đổi số. Điều này phản ánh tư duy cải cách TTHC theo hướng số hóa, đồng thời tạo ra sự tương thích với môi trường hoạt động của các chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT.

Pháp luật QLT cũng quy định cơ quan QLT được phép tiếp cận dữ liệu từ bên thứ ba, như sàn TMĐT, tổ chức tín dụng,... nhằm mở rộng phạm vi xác minh và hỗ trợ cho việc đối chiếu, kiểm tra chéo thông tin phục vụ hoạt động hoàn thuế. Sự ghi nhận này phản ánh cách tiếp cận QLT hiện đại, dựa trên dữ liệu và công nghệ thay vì chỉ dựa vào kê khai truyền thống từ phía NNT. Quản lý hoàn thuế trong môi trường số không chỉ là một hoạt động kỹ thuật tài chính, mà còn là công cụ giúp Nhà nước kiểm soát chặt chẽ dòng thuế, phát hiện gian lận và đồng thời thúc đẩy sự phát triển minh bạch của nền kinh tế số.

1.2.3.3. Pháp luật về giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động thương mại điện tử

Trong bối cảnh hoạt động TMĐT đang phát triển mạnh mẽ và tiềm ẩn nhiều nguy cơ thất thu NSNN, việc nghiên cứu một cách đầy đủ, có hệ thống nội dung giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế đối với chủ thể có hoạt động TMĐT là cần thiết, nhằm góp phần hoàn thiện cơ sở pháp lý, nâng cao hiệu lực, hiệu quả QLT trong nền kinh tế số. Trong đó, giám sát là “theo dõi, kiểm tra việc thực thi nhiệm vụ⁸³”. Giám sát còn được hiểu là “sự theo dõi, quan sát mang tính chủ động, thường xuyên của cơ quan, tổ chức hoặc nhân dân đối với hoạt động của các đối tượng chịu sự giám sát”⁸⁴. Còn đảm bảo là cam đoan chịu trách nhiệm về việc gì đó, làm cho có được điều gì⁸⁵. Như vậy, có thể hiểu giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động TMĐT là việc cơ quan QLT thực hiện các biện pháp quan sát, theo dõi một cách thường xuyên, liên tục việc thực hiện nghĩa vụ thuế của tổ chức, cá nhân tham gia hoạt động TMĐT nhằm phát hiện, ngăn ngừa và xử lý kịp thời các hành vi vi phạm pháp luật thuế, để họ thực hiện đầy đủ, chính xác các quy định của pháp luật thuế, đảm bảo nguồn thu NSNN.

⁸³ Nguyễn Như Ý (1998), *tlđd*, tr 728.

⁸⁴ Viện Khoa học pháp lý - Bộ Tư pháp (2006), *Từ điển Luật học*, Nxb Từ điển bách khoa, Nxb Tư pháp, Hà Nội năm 2006, tr 292.

⁸⁵ Nguyễn Như Ý (1998), *tlđd*, tr 109.

Trong hoạt động QLT, giám sát và bảo đảm việc tuân thủ pháp luật của chủ thể nộp thuế có hoạt động TMĐT là hai nội dung có quan hệ mật thiết với nhau. Giám sát là quá trình mà cơ quan thuế thực hiện để theo dõi, đánh giá và phát hiện các hành vi vi phạm hoặc có nguy cơ vi phạm pháp luật thuế, thông qua các công cụ như quản lý thông tin, phân tích rủi ro, kiểm tra dữ liệu, đối soát hóa đơn và dòng tiền. Trong khi đó, tuân thủ pháp luật thuế phản ánh mức độ thực hiện đầy đủ, kịp thời và chính xác các nghĩa vụ kê khai, nộp thuế, báo cáo và lưu trữ chứng từ của NNT. Hai yếu tố này gắn bó hữu cơ, vì giám sát hiệu quả là tiền đề để thúc đẩy việc tuân thủ, và mức độ tuân thủ cao của chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT phản ánh sự vận hành đúng đắn của cơ chế giám sát. Nếu không thiết lập được cơ chế giám sát chặt chẽ và liên thông dữ liệu hiệu quả, nguy cơ thất thu thuế, gian lận và trốn thuế sẽ gia tăng đáng kể. Ngược lại, nếu không xây dựng được hệ thống pháp luật đầy đủ, vừa khuyến khích tuân thủ tự nguyện, vừa bảo đảm khả năng cưỡng chế tuân thủ khi cần thiết, sẽ làm giảm hiệu quả QLT, ảnh hưởng trực tiếp đến tính công bằng và bền vững của hệ thống thuế.

Thứ nhất, quy định về quản lý thông tin người nộp thuế

Trong hệ thống pháp luật QLT, QLTTNNT được xem là nội dung nền tảng, nhằm phục vụ cho việc theo dõi, giám sát và đảm bảo tuân thủ nghĩa vụ thuế của các chủ thể. Trong bối cảnh hoạt động TMĐT ngày càng phát triển với đặc trưng phi vật lý, phi biên giới và tính ẩn danh cao, pháp luật QLT có xu hướng tăng cường các quy định về thu thập, xác minh, lưu trữ và khai thác thông tin liên quan đến NNT một cách có hệ thống và chủ động hơn.

Các quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT thường ghi nhận nghĩa vụ của NNT trong việc cung cấp thông tin đăng ký thuế, cập nhật thay đổi thông tin và bảo đảm tính trung thực của dữ liệu; cơ quan thuế được quyền thu thập dữ liệu từ nhiều nguồn khác nhau, không chỉ từ kê khai của NNT mà còn thu thập từ các chủ thể khác như sàn TMĐT, ngân hàng, đơn vị thanh toán, đơn vị vận chuyển và đơn vị viễn thông. Việc mở rộng nguồn thông tin này giúp cơ quan thuế xác minh tính chính xác và kịp thời của dữ liệu phục vụ xác định nghĩa vụ thuế. Đồng thời, pháp luật quy định chặt chẽ về bảo mật, giới hạn sử dụng và trách nhiệm của các tổ chức

trung gian trong việc lưu trữ, trao đổi thông tin, nhằm bảo đảm cân bằng giữa QLT và quyền bảo vệ dữ liệu cá nhân. Trong một số trường hợp, pháp luật cho phép công khai thông tin người vi phạm nghĩa vụ thuế để tăng tính minh bạch và nâng cao ý thức tuân thủ. Nhìn chung, pháp luật QLTTNNT trong TMĐT hướng tới mục tiêu minh bạch, chính xác và hiệu quả trong giám sát nghĩa vụ thuế trên không gian số.

Thứ hai, quy định về quản lý hóa đơn

Hóa đơn điện tử được hiểu “là một văn bản ghi lại các giao dịch thương mại của một chủ thể dưới dạng điện tử, đáp ứng các nguyên tắc về tính xác thực, tính toàn vẹn và tính dễ đọc trong mọi tình huống áp dụng và đối với tất cả các bên liên quan trong quá trình này, trong các lĩnh vực thương mại, dẫn sự, tài chính, hậu cần và tất nhiên, cả thuế”⁸⁶. Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT thường quy định các nội dung quản lý HĐĐT gồm các quy định về định dạng hóa đơn và tính hợp lệ pháp lý; trách nhiệm lập và lưu trữ; cơ chế xác thực, truyền dữ liệu giữa các bên và cơ quan QLT.

Về định dạng và tính pháp lý của HĐĐT, pháp luật thường quy định HĐĐT có giá trị tương đương với hóa đơn giấy, miễn là đáp ứng các điều kiện về định danh người lập, thời điểm phát sinh, nội dung tối thiểu, và tính toàn vẹn dữ liệu.

Về trách nhiệm lập và lưu trữ, pháp luật thường xác lập nghĩa vụ của bên cung cấp hàng hóa, dịch vụ trong việc lập hóa đơn đúng thời điểm và bảo đảm khả năng truy xuất thông tin. Trong hoạt động TMĐT, chủ thể này có thể là cá nhân, DN trong nước, hoặc NCCNN không hiện diện vật lý tại quốc gia người mua.

Về xác thực và truyền dữ liệu, các mô hình quản lý tiên tiến (như hệ thống HĐĐT ở châu Âu) đã đặt HĐĐT dưới sự giám sát của cơ quan thuế theo thời gian thực⁸⁷. Pháp luật tại các quốc gia áp dụng mô hình này thường yêu cầu hóa đơn được gửi trước hoặc đồng thời cho cơ quan thuế để được cấp mã xác thực, trước khi giao cho người mua. Cách tiếp cận này giúp tăng cường khả năng kiểm soát của Nhà nước, giảm thiểu gian lận hóa đơn, và tạo tiền đề cho QLT dựa trên dữ liệu.

⁸⁶ OECD (2022), *Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings*, https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-and-electronic-invoicing_2ffc88ed-en.html, truy cập ngày 09/8/2025, page 15.

⁸⁷ Báo cáo thời gian thực là nghĩa vụ của người nộp thuế trong việc truyền dữ liệu giao dịch ngay sau khi việc xuất hóa đơn. Dữ liệu cần thiết có thể được trích xuất từ hóa đơn, nhưng bản thân hóa đơn không cần phải được chuyển đến cơ quan thuế. Người nộp thuế phải tuân thủ yêu cầu trong thời hạn ngắn (trong cùng ngày hoặc trong vòng vài ngày). Xem: OECD (2022), *tlđđ*, page 16.

Pháp luật QLT quy định về HĐĐT với các nội dung nêu trên là thực sự cần thiết, nhằm đảm bảo tính hợp pháp, minh bạch và khả năng kiểm soát của cơ quan thuế đối với giao dịch điện tử, đồng thời bảo vệ quyền lợi người tiêu dùng và nâng cao hiệu quả quản lý trong môi trường kinh doanh số.

Thứ ba, quy định về kiểm tra thuế

Trong hệ thống pháp luật QLT hiện đại, kiểm tra thuế được xác định là một hoạt động quan trọng nhằm bảo đảm tính đúng đắn, trung thực và đầy đủ của nghĩa vụ thuế do NNT tự khai, tự nộp. Đây là cơ chế được pháp luật ghi nhận nhằm giúp cơ quan thuế giám sát việc tuân thủ pháp luật của NNT, từ đó phát hiện các rủi ro, sai sót hoặc hành vi vi phạm pháp luật về thuế. Hoạt động TMĐT với đặc trưng là các giao dịch số diễn ra nhanh, ẩn danh và khó truy vết bằng các phương thức truyền thống, vì thế, pháp luật QLT đã dần hình thành những cơ chế kiểm tra thuế phù hợp hơn dựa trên các nguyên tắc pháp lý đã được thừa nhận.

Pháp luật kiểm tra thuế thường quy định hai phương thức kiểm tra chủ yếu: Kiểm tra tại trụ sở cơ quan thuế và kiểm tra tại trụ sở NNT. Việc lựa chọn đối tượng, thời điểm và nội dung kiểm tra được thực hiện dựa trên hệ thống phân tích rủi ro, dữ liệu khai thác từ nhiều nguồn, kết hợp với đánh giá tuân thủ của từng NNT. Pháp luật kiểm tra thuế không chỉ tập trung vào chứng từ kế toán hoặc kê khai của NNT, mà còn bao gồm việc đối chiếu, xác minh thông tin từ các chủ thể khác có liên quan đến giao dịch.

Đối với hoạt động TMĐT, pháp luật QLT thường quy định việc kiểm tra thuế theo hướng ứng dụng công nghệ số, tăng cường phân tích dữ liệu lớn, thiết lập các mô hình kiểm soát thông minh dựa trên chỉ số rủi ro, từ đó giảm thiểu tiếp xúc trực tiếp mà vẫn đảm bảo hiệu quả kiểm tra. Đồng thời, việc phối hợp giữa cơ quan thuế với các sàn TMĐT, tổ chức trung gian và nhà cung cấp dịch vụ kỹ thuật số cũng được pháp luật ghi nhận là một nội dung quan trọng nhằm làm rõ dòng tiền, đối tượng chịu thuế và bản chất của giao dịch trong quá trình thực hiện kiểm tra thuế.

Thứ tư, quy định về xử lý vi phạm hành chính về thuế

Xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT là hình thức Nhà nước sử dụng quyền lực công để áp đặt các biện pháp chế tài hành chính đối với tổ chức, cá nhân vi phạm quy định pháp luật thuế trong môi trường kinh doanh số. Khi hoạt

động TMĐT ngày càng phát triển, các quy định pháp luật về xử lý LVPHC trong QLT cũng được mở rộng, điều chỉnh phù hợp với tính chất đặc thù của hoạt động này.

Pháp luật về xử lý VPHC trong QLT thường quy định cụ thể các hành vi vi phạm, khung tiền phạt tương ứng, hình thức xử phạt bổ sung và biện pháp khắc phục hậu quả. Trong lĩnh vực TMĐT, các hành vi vi phạm có thể phát sinh dưới những hình thức tinh vi hơn, như cố tình không hiển thị thông tin người bán, sử dụng tài khoản trung gian để che giấu dòng tiền, hoặc khai báo giao dịch với giá trị không đúng thực tế. Chính vì vậy, pháp luật xử lý VPHC có xu hướng tăng cường cơ chế phối hợp thông tin giữa cơ quan thuế và các chủ thể thứ ba như sàn TMĐT, ngân hàng, đơn vị vận chuyển và tổ chức cung cấp dịch vụ trung gian. Dữ liệu từ các nguồn này trở thành căn cứ quan trọng để xác định hành vi vi phạm, hậu quả và ra quyết định xử phạt. Ngoài ra, pháp luật về xử lý VPHC thuế trong QLT đối với TMĐT còn ghi nhận việc công khai thông tin về hành vi VPHC trong lĩnh vực thuế; thiết lập cơ chế cảnh báo sớm dựa trên phân tích dữ liệu rủi ro được thu thập từ nhiều nguồn như: dữ liệu HĐĐT, dữ liệu thanh toán từ tổ chức trung gian, thông tin giao dịch trên sàn TMĐT, và thông tin do cơ quan quản lý khác cung cấp. Trên cơ sở dữ liệu được phân tích, hệ thống QLT điện tử có thể tự động phát hiện các dấu hiệu bất thường hoặc nguy cơ vi phạm để cảnh báo trước khi hành vi vi phạm xảy ra hoặc tiếp diễn.

1.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Để hoàn thiện và nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT, cần phải xem xét các yếu tố tác động đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, cũng như mức độ ảnh hưởng của từng yếu tố. Từ đó, điều chỉnh các quy định pháp luật QLT, đảm bảo tính hợp lý và hiệu quả trong QLT đối với TMĐT. Một số yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT gồm:

Thứ nhất, sự phát triển mạnh mẽ của hoạt động TMĐT có ảnh hưởng lớn đến pháp luật QLT trong việc xác định đối tượng điều chỉnh, căn cứ xác lập nghĩa vụ thuế của các chủ thể có thực hiện hoạt động này.

Trước hết, sự đa dạng trong mô hình kinh doanh và phương thức hoạt động TMĐT làm phát sinh nhiều quan hệ xã hội, vượt ra ngoài khuôn khổ các quan hệ

truyền thống mà pháp luật QLT từng điều chỉnh. Khi TMĐT phát triển, càng có nhiều cá nhân, tổ chức tham gia, thì việc nhận diện đúng đối tượng chịu thuế càng trở nên khó khăn. Đặc biệt, sự đa dạng và không ngừng đổi mới của các phương thức thanh toán trong TMĐT như thanh toán bằng ví điện tử, mobile banking, thẻ tín dụng, tiền kỹ thuật số cũng tạo ra lỗ hổng lớn trong việc giám sát, đối chiếu giao dịch phục vụ công tác QLT. Khi các giao dịch được chia nhỏ, phân tán qua nhiều hình thức thanh toán, nguy cơ gian lận, trốn thuế ngày càng cao. Trong bối cảnh đó, pháp luật QLT cần được hoàn thiện theo hướng mở rộng phạm vi điều chỉnh để bao quát cả các chủ thể phi truyền thống như cá nhân kinh doanh qua mạng xã hội, các sàn TMĐT hay những tổ chức trung gian khác. Đồng thời, pháp luật QLT cũng cần xây dựng thêm các tiêu chí định danh phù hợp với môi trường số, kết hợp với quy định về nghĩa vụ khai báo, đăng ký và chia sẻ thông tin, nhằm tạo cơ sở pháp lý rõ ràng cho việc xác lập nghĩa vụ thuế và nâng cao hiệu quả kiểm soát của cơ quan QLT.

Bên cạnh đó, đặc thù giao dịch trong TMĐT là diễn ra trên môi trường ảo, không có tiếp xúc trực tiếp, không giới hạn không gian, và thậm chí có thể vượt qua biên giới quốc gia. Điều này khiến cho việc xác định căn cứ tính thuế, thời điểm phát sinh nghĩa vụ thuế hay truy vết giao dịch trở nên phức tạp. Vì vậy, pháp luật QLT cần tạo cơ sở pháp lý sao cho cơ quan QLT có khả năng theo dõi, kiểm soát các giao dịch trực tuyến. Chẳng hạn, quy định thêm trách nhiệm của các tổ chức cung cấp dịch vụ trung gian, như sàn TMĐT và ngân hàng thương mại (NHTM), trong việc cung cấp thông tin giao dịch, tài khoản, dòng tiền của NNT theo yêu cầu của cơ quan thuế. Tuy nhiên, pháp luật QLT cũng cần được thiết kế hài hòa giữa yêu cầu thu thập, chia sẻ thông tin phục vụ QLT với nghĩa vụ bảo vệ quyền riêng tư và thông tin cá nhân của các chủ thể.

Thứ hai, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT chịu ảnh hưởng sâu sắc của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Nếu không có sự điều chỉnh kịp thời, pháp luật QLT quốc gia sẽ đứng trước nguy cơ lạc hậu, không đủ năng lực kiểm soát các hoạt động kinh tế số toàn cầu, ảnh hưởng đến uy tín quốc gia và hiệu quả thu ngân sách.

Trước hết, hội nhập kinh tế quốc tế làm gia tăng mạnh mẽ các giao dịch TMĐT xuyên biên giới, từ đó đặt ra thách thức đối với việc xác định chủ thể chịu thuế và thẩm quyền đánh thuế trong pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Trong thực tiễn, nhiều NCCNN tuy không có hiện diện thương mại tại Việt Nam nhưng vẫn tạo ra doanh thu đáng kể từ người tiêu dùng Việt Nam. Thực trạng này làm nảy sinh thách thức trong việc xác định đối tượng chịu thuế, căn cứ tính thuế và thẩm quyền đánh thuế của Việt Nam đối với các chủ thể ngoài lãnh thổ. Pháp luật QLT, vốn xây dựng trên cơ sở các quan hệ kinh tế phát sinh trong phạm vi lãnh thổ quốc gia, khó có khả năng bao quát và điều chỉnh hiệu quả các tình huống phát sinh trong môi trường TMĐT xuyên biên giới. Nếu không có những điều chỉnh phù hợp, sẽ dễ dẫn đến tình trạng thất thu ngân sách và tạo ra sự bất bình đẳng trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế giữa nhà cung cấp trong và ngoài nước. Do đó, yêu cầu cấp thiết đặt ra là pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện theo hướng mở rộng phạm vi áp dụng đối với cả các NCCNN; cụ thể hóa các nguyên tắc xác định nghĩa vụ thuế phù hợp với chuẩn mực quốc tế như các hướng dẫn của OECD và xây dựng cơ chế pháp lý riêng cho việc đăng ký, kê khai, nộp thuế của các chủ thể này theo hướng đơn giản, hiệu quả nhưng vẫn đảm bảo công bằng và tuân thủ pháp luật.

Bên cạnh đó, hội nhập kinh tế quốc tế tác động trực tiếp đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, đặt ra yêu cầu nội luật hóa các cam kết và chuẩn mực QLT toàn cầu vào hệ thống pháp luật quốc gia. Việc tham gia sâu rộng vào các hiệp định thương mại tự do thế hệ mới khiến Việt Nam phải điều chỉnh và hoàn thiện pháp luật QLT theo hướng đồng bộ, minh bạch và phù hợp với thông lệ quốc tế. Các chuẩn mực quốc tế như minh bạch hóa nghĩa vụ thuế, không phân biệt đối xử giữa chủ thể trong và ngoài nước, hay quy định về chống trốn thuế xuyên biên giới, đã và đang trở thành các tiêu chí bắt buộc trong khuôn khổ hội nhập. Điều này đòi hỏi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT không chỉ bao quát các quan hệ phát sinh trong nước, mà còn phải tương thích với hệ thống pháp luật quốc tế, bảo đảm tính công bằng, nhất quán và khả năng phối hợp hiệu quả giữa các quốc gia. Pháp luật QLT cũng cần xây dựng theo hướng tăng cường cơ chế hợp tác quốc tế về thuế, chia sẻ dữ liệu điện tử giữa các cơ quan thuế, xây dựng nền tảng pháp lý cho việc đánh thuế đối với các giao dịch TMĐT xuyên biên giới.

Thứ ba, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT chịu ảnh hưởng sâu sắc từ ý thức tuân thủ pháp luật của NNT trong điều kiện thực thi cơ chế tự khai, tự nộp.

Trong bối cảnh hoạt động kinh doanh trên môi trường số ngày càng phát triển, việc pháp luật QLT đặt niềm tin vào ý thức trung thực và chủ động của NNT là cần thiết, nhưng đồng thời cũng làm gia tăng rủi ro về tính khả thi và hiệu lực thực thi pháp luật nếu không có thiết kế pháp lý phù hợp.

Hiện nay, Việt Nam đang áp dụng cơ chế NNT tự khai, tự nộp để QLT đối với hoạt động TMĐT. Trong đó, NNT chủ động xác định nghĩa vụ thuế của mình, thực hiện kê khai, tính và nộp thuế vào NSNN. Cơ chế tự khai, tự nộp thuế phản ánh tư duy hiện đại trong QLT, đề cao nguyên tắc “tự tuân thủ”, đồng thời thể hiện sự tin tưởng của Nhà nước vào ý thức pháp lý và năng lực thực hiện nghĩa vụ của NNT. Tuy nhiên, trong TMĐT, nơi hoạt động kinh doanh diễn ra trên môi trường số, tiềm ẩn nhiều rủi ro về việc che giấu giao dịch, thu nhập, thì việc áp dụng cơ chế tự khai, tự nộp sẽ dẫn đến sự phụ thuộc ngày càng lớn vào mức độ tuân thủ pháp luật của NNT trong QLT đối với hoạt động này.

Có thể thấy, ý thức tuân thủ pháp luật thấp sẽ làm giảm hiệu quả thực thi các quy định pháp lý. Khi pháp luật trao quyền tự khai, tự nộp cho NNT, sự thiếu trung thực hoặc cố tình che giấu doanh thu, thu nhập của những đối tượng này khiến việc thi hành quy định pháp luật QLT trở nên hình thức, không bảo đảm thu đúng, thu đủ. Với cơ chế tự khai, tự nộp đòi hỏi NNT phải tự xác định đúng căn cứ tính thuế, thời điểm phát sinh nghĩa vụ và thực hiện đầy đủ thủ tục kê khai. Tuy nhiên, các căn cứ này thường khó xác định và dễ dàng bị xoá dấu vết, nhất là đối với thu nhập phát sinh từ ví điện tử, tiền ảo, livestream,... thậm chí, nhiều chủ thể hoạt động không đăng ký kinh doanh, không có MST hoặc sử dụng danh tính ảo. Do đó, nếu pháp luật không có các công cụ hỗ trợ phù hợp, thì không đảm bảo hiệu quả thực thi pháp luật QLT trên thực tế. Điều này đòi hỏi hệ thống pháp luật QLT phải có tính hệ thống, đồng bộ, trong đó vừa quy định rõ ràng trách nhiệm kê khai, tính thuế, nộp thuế của NNT, vừa bổ sung các cơ chế hỗ trợ như hướng dẫn điện tử, nền tảng khai thuế tự động, nộp thuế, hoàn thuế tự động,... Cụ thể như, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần chuẩn hoá quy trình số, kết nối và chia sẻ dữ liệu, phân tích dữ liệu lớn, ứng dụng trí tuệ nhân tạo trong QLT nhằm nâng cao năng lực kiểm tra, giám sát của cơ quan thuế; đồng thời ban hành hướng dẫn rõ ràng đối với các loại

thu nhập mới, đặc biệt là thu nhập từ hoạt động livestream, quảng cáo trên nền tảng số cho NNT. Mặt khác, pháp luật cũng cần thiết lập các biện pháp chế tài đủ mạnh để bảo đảm tính răn đe trong trường hợp NNT vi phạm nghĩa vụ.

Thứ tư, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT chịu ảnh hưởng bởi trình độ quản lý của cơ quan QLT, cán bộ ngành thuế. Trình độ quản lý và năng lực chuyên môn của cơ quan QLT có ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT.

Trong điều kiện hoạt động TMĐT phát triển với tốc độ nhanh, đa dạng về mô hình kinh doanh, phức tạp về phương thức giao dịch và tiềm ẩn nhiều rủi ro về che giấu thu nhập, thì việc triển khai hiệu quả các quy định pháp luật QLT không thể chỉ dựa vào quy phạm pháp luật mang tính hình thức, mà còn phụ thuộc lớn vào năng lực vận hành và giám sát thực tiễn của cơ quan QLT. Đội ngũ cán bộ thuế là chủ thể trực tiếp thực thi pháp luật, có vai trò phát hiện, xử lý, kiểm tra và hướng dẫn NNT thực hiện đúng nghĩa vụ; do đó, nếu thiếu kiến thức chuyên sâu về lĩnh vực thuế trong môi trường số hoặc không thành thạo trong việc sử dụng công nghệ để truy xuất dữ liệu giao dịch số, phân tích báo cáo tài chính điện tử, đối chiếu thông tin từ các nền tảng trung gian thì các quy định pháp luật dù được thiết kế bài bản vẫn có nguy cơ không được thực thi đầy đủ, triệt để.

Thực tiễn cho thấy, trình độ cán bộ là một trong những yếu tố khiến hệ thống pháp luật QLT phản ứng chậm trước các mô hình mới như kinh doanh xuyên biên giới, sử dụng tiền mã hóa, thương mại trên mạng xã hội hay mô hình dịch vụ không hiện diện thương mại tại Việt Nam. Sự tụt hậu về nhận thức công nghệ hoặc thiếu kiến thức cập nhật khiến hoạt động giám sát và xử lý vi phạm trở nên kém hiệu quả, kéo theo tình trạng pháp luật chậm sửa đổi, bổ sung hoặc ban hành các quy định mang tính hình thức, không gắn với năng lực thực tiễn.

Trước thực tế đó, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện theo hướng đặt ra các yêu cầu pháp lý cụ thể đối với năng lực cán bộ thực thi, bao gồm: xây dựng tiêu chuẩn chuyên môn phù hợp với môi trường số, quy định trách nhiệm thường xuyên cập nhật kiến thức công nghệ, bổ sung cơ chế pháp lý để tổ chức đào tạo chuyên sâu về công nghệ thông tin, phân tích dữ liệu lớn và bảo mật số cho cán bộ

ngành thuế. Đồng thời, cần hình thành khuôn khổ pháp lý bảo đảm cho việc phối hợp liên ngành giữa cơ quan thuế với các tổ chức trung gian thanh toán, ngân hàng, nhà cung cấp dịch vụ nền tảng nhằm hỗ trợ cán bộ thuế tiếp cận thông tin đa chiều, tăng khả năng giám sát và xử lý rủi ro một cách chủ động và hiệu quả.

Ngoài các yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật QLT đối với TMĐT nêu trên, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được xây dựng và hoàn thiện trong bối cảnh đổi mới tư duy lập pháp và thực thi pháp luật, được thể hiện rõ trong các Nghị quyết của Bộ Chính trị⁸⁸. Cụ thể, công tác xây dựng và thực thi pháp luật phải bám sát thực tiễn; pháp luật QLT cũng cần được thiết kế nhằm tạo lập môi trường kinh doanh thông thoáng, minh bạch, ổn định, dễ thực thi với chi phí tuân thủ thấp, tiệm cận các chuẩn mực quốc tế, qua đó nâng cao năng lực cạnh tranh của nền kinh tế. Đồng thời, yêu cầu phát triển nhanh và bền vững gắn với từng bước tự chủ công nghệ, ưu tiên nguồn lực để hiện đại hóa hạ tầng kỹ thuật, và phát triển đội ngũ cán bộ có năng lực trong QLT, ưu tiên đầu tư cho khoa học, công nghệ, đổi mới sáng tạo và chuyển đổi số cũng là những định hướng quan trọng chi phối việc hoàn thiện pháp luật QLT trong bối cảnh TMĐT phát triển mạnh mẽ.

⁸⁸ Một số Nghị quyết như: Nghị quyết số 66 -NQ/TW của Bộ Chính trị về đổi mới công tác xây dựng và thi hành pháp luật đáp ứng yêu cầu phát triển đất nước trong kỷ nguyên mới ngày 30 tháng 04 năm 2025; Nghị quyết số 57 -NQ/TW của Bộ Chính trị về đột phá phát triển khoa học, công nghệ, đổi mới sáng tạo và chuyển đổi số quốc gia ngày 22 tháng 12 năm 2024; Nghị quyết số 59 -NQ/TW của Bộ chính trị về hội nhập quốc tế trong tình hình mới ngày 24 tháng 01 năm 2025; Nghị quyết số 68 -NQ/TW của Bộ Chính trị về phát triển kinh tế tư nhân ngày 04 tháng 5 năm 2025; Nghị quyết số 79 -NQ/TW của Bộ Chính trị về phát triển kinh tế nhà nước ngày 06 tháng 01 năm 2026.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Từ việc nghiên cứu những vấn đề lý luận về QLT đối với hoạt động TMĐT và pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT có thể rút ra những kết luận sau:

1. Trên cơ sở phân tích, xây dựng các khái niệm về TMĐT, về quản lý và về QLT, luận án xây dựng khái niệm QLT đối với hoạt động TMĐT theo nghĩa rộng và theo nghĩa hẹp. *Theo nghĩa rộng*, QLT đối với hoạt động TMĐT là việc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền tiến hành các hoạt động nhằm thu đúng, đủ số tiền thuế của tổ chức, cá nhân thực hiện hoạt động TMĐT để góp phần đảm bảo thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước. *Theo nghĩa hẹp*, QLT đối với hoạt động TMĐT là việc cơ quan Nhà nước có thẩm quyền tổ chức, chỉ đạo quá trình thu, nộp thuế của các chủ thể thực hiện hoạt động TMĐT trên cơ sở thực thi pháp luật thuế. QLT đối với hoạt động TMĐT có một số đặc trưng về chủ thể, đối tượng và mục tiêu so với hoạt động TMTT. Các nguyên tắc đặc thù trong QLT đối với hoạt động TMĐT bao gồm: nguyên tắc tuân thủ pháp luật thuế; nguyên tắc QLT phù hợp với thực trạng kinh tế - xã hội và thông lệ quốc tế; nguyên tắc quản lý rủi ro; nguyên tắc bản chất hoạt động, giao dịch quyết định nghĩa vụ thuế; nguyên tắc phối hợp và chia sẻ dữ liệu giữa các cơ quan, tổ chức có liên quan trong TMĐT. Ngoài ra, trên cơ sở phân tích những khó khăn, thách thức trong QLT đối với TMĐT, luận án cũng chỉ ra những yêu cầu cần thiết để QLT hiệu quả đối với hoạt động này.

2. Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là một bộ phận của pháp luật QLT. Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT có nhiều điểm đặc trưng so với pháp luật QLT đối với hoạt động TMTT về đối tượng điều chỉnh, phương pháp điều chỉnh, nguồn luật điều chỉnh. Các nội dung đặc thù gắn liền với hoạt động TMĐT, được nghiên cứu trong luận án gồm: chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT; pháp luật về TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT (trong đó nghiên cứu pháp luật về đăng ký thuế; về khai thuế; về nộp thuế và về hoàn thuế); pháp luật về giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật thuế đối với hoạt động TMĐT của cơ quan QLT với NNT (trong đó nghiên cứu pháp luật về QLTTNNT; về quản lý hoá đơn; về kiểm tra thuế, và về xử lý VPHC trong QLT).

3. Có nhiều yếu tố ảnh hưởng đến pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT như: sự phát triển mạnh mẽ của hoạt động TMĐT; quá trình hội nhập kinh tế quốc tế; ý thức tuân thủ pháp luật của NNT trong điều kiện thực thi cơ chế tự khai, tự nộp; trình độ quản lý của cơ quan QLT, cán bộ ngành thuế.

Chương 2

THỰC TRẠNG PHÁP LUẬT VÀ THỰC TIỄN THỰC HIỆN PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ Ở VIỆT NAM

Chương 2 tập trung phân tích thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT đối với ba nhóm quy phạm pháp luật đã được giới hạn trong phần mở đầu. Ở mỗi nhóm quy phạm pháp luật, luận án tiến hành đánh giá đồng thời thực trạng quy định pháp luật và thực tiễn thực hiện các quy định pháp luật đó trên thực tế. Từ đó, luận án đánh giá các kết quả đạt được cũng như những hạn chế, bất cập còn tồn tại, xác định rõ nguyên nhân của những hạn chế, bất cập là do quy định pháp luật chưa hoàn thiện hay do khó khăn trong quá trình trình tổ chức thực thi.

2.1. Nhóm quy định pháp luật điều chỉnh chủ thể quan hệ pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Pháp luật QLT hiện hành đã bổ sung nhiều quy định mở rộng phạm vi quản lý, xác định nghĩa vụ của tổ chức, cá nhân kinh doanh trên nền tảng số, kể cả không có hiện diện tại Việt Nam; đồng thời bước đầu ghi nhận vai trò phối hợp của các sàn giao dịch TMĐT, tổ chức trung gian thanh toán, đơn vị cung cấp dịch vụ viễn thông trong việc cung cấp thông tin và khấu trừ thuế, khai thuế và nộp thuế thay. Tuy nhiên, các quy định này vẫn còn mang tính khái quát, chưa xác định rõ địa vị pháp lý, quyền và nghĩa vụ của từng chủ thể gây khó khăn trong áp dụng và thực thi. Do đó, nghiên cứu thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật về chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là thực sự cần thiết.

2.1.1. Các quy định về chủ thể quản lý thuế

2.1.1.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật hiện hành đã quy định cụ thể về cơ cấu tổ chức, và phân định rõ chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn của các cơ quan QLT. Theo Điều 2 Luật QLT năm 2019, cơ quan QLT bao gồm cơ quan thuế và cơ quan hải quan. Các cơ quan này có mối quan hệ chặt chẽ, thực hiện chức năng, nhiệm vụ theo quy định pháp luật nhằm

đảm bảo tính thống nhất và hiệu quả trong công tác quản lý. Việc tổ chức bộ máy QLT theo ngành dọc đảm bảo việc QLT được tiến hành chặt chẽ từ khâu sắp xếp công việc, báo cáo, đánh giá, tạo thuận lợi cho công tác QLT đạt hiệu quả cao.

Thực hiện Nghị quyết số 08-NQ/ĐUBT ngày 23 tháng 4 năm 2025 của Đảng uỷ Bộ Tài chính về phân công, phân cấp công tác tổ chức, cán bộ và tiếp tục sắp xếp lại tổ chức bộ máy một số đơn vị trực thuộc Bộ Tài chính. Căn cứ theo Điều 3 Quyết định số 381/QĐ-BTC Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Cục thuế ban hành ngày 26 tháng 2 năm 2025 của Bộ Tài chính (sửa đổi, bổ sung bởi Điều 1 Quyết định số 2229/QĐ-BTC ngày 30 tháng 6 năm 2025), Cục Thuế được tổ chức từ trung ương đến địa phương theo mô hình 03 cấp: Trung ương; tỉnh/thành phố trực thuộc Trung ương; và cấp cơ sở. Trong đó, Cục Thuế có 12 đơn vị tại Trung ương; 34 Thuế tỉnh, thành phố; và 350 Thuế cơ sở⁸⁹. Như vậy, bộ máy cơ quan thuế đã giảm bớt các tầng cấp trung gian, tập trung cho các bộ phận chuyên môn trực tiếp, từ đó nâng cao hiệu lực, hiệu quả trong hoạt động của cơ quan thuế.

Tại cấp Trung ương, Cục Thuế có 12 đơn vị chuyên môn. Đáng lưu ý, trong số các đơn vị này có Ban Công nghệ, chuyên đổi số và tự động hóa. Ban này có vai trò then chốt trong việc xây dựng, triển khai hệ thống cơ sở dữ liệu, HĐĐT và các cơ sở dữ liệu khác có liên quan; kết nối, chia sẻ với cơ sở dữ liệu của các cơ quan, tổ chức bên ngoài và cơ sở dữ liệu quốc gia để QLT và cung cấp dịch vụ hỗ trợ NNT. Ngoài ra, việc thành lập mới Chi cục thuế TMĐT mang ý nghĩa đặc biệt quan trọng, Chi cục Thuế TMĐT hoạt động chuyên trách, giúp tập trung nguồn lực, nhân sự, kỹ thuật và công nghệ phục vụ cho việc theo dõi, thu thập, phân tích và xử lý dữ liệu lớn từ các giao dịch số. Chi cục Thuế TMĐT cũng là đầu mối quan trọng trong phối hợp với các cơ quan, tổ chức có liên quan, nhằm trao đổi, chia sẻ thông tin để QLT đối với hoạt động TMĐT. Điều này đặc biệt có ý nghĩa trong việc kiểm soát các dòng tiền, xác minh thu nhập, truy xuất giao dịch và định danh NNT trong hoạt động TMĐT.

Tại cấp tỉnh, Thuế tỉnh, thành phố được tổ chức tương ứng với đơn vị hành chính cấp tỉnh, có trụ sở chính đặt tại trung tâm chính trị - hành chính của đơn vị hành chính cấp tỉnh.

⁸⁹ Quyết định 1376/QĐ-CT ngày 30 tháng 06 năm 2025 Quyết định ban hành quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Thuế tỉnh, thành phố thuộc Cục thuế.

Thuế cơ sở là một bộ phận của Thuế tỉnh và là cấp thấp nhất trong hệ thống cơ quan thuế. Các đơn vị này có trách nhiệm QLT trên địa bàn một số xã, phường hoặc đặc khu được phân công.

Việc tổ chức ngành thuế theo hướng phân cấp rõ ràng, đồng thời thành lập thêm các đơn vị chuyên trách tại cấp trung ương đã góp phần tăng cường hiệu quả chỉ đạo, điều hành thống nhất từ trung ương đến địa phương, nâng cao năng lực chuyên môn hóa trong từng lĩnh vực nghiệp vụ, đặc biệt là trong công tác QLT đối với hoạt động TMĐT.

2.1.1.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả tích cực đã đạt được, quy định về chủ thể QLT đối với hoạt động TMĐT vẫn còn một số hạn chế và thực tiễn thực hiện các quy định này vẫn còn gặp nhiều khó khăn. Cụ thể:

Mặc dù Luật QLT năm 2019 chưa có quy định cụ thể về cơ quan “QLT trực tiếp” đối với hoạt động TMĐT, nhưng trong thời gian gần đây, một số văn bản dưới luật đã được ban hành, quy định rõ hơn thẩm quyền của cơ quan thuế trong việc quản lý các chủ thể tham gia hoạt động TMĐT. Tuy nhiên, thực tiễn triển khai các quy định này vẫn còn gặp nhiều khó khăn, do đặc thù phi biên giới, phi vật chất của hoạt động TMĐT và sự hạn chế trong năng lực phối hợp, chia sẻ dữ liệu giữa các cơ quan quản lý.

Luật QLT năm 2019 quy định “cơ quan thuế quản lý trực tiếp” trong một số trường hợp như quy định: “*Tổ chức, cá nhân có trách nhiệm khấu trừ và nộp thuế thay nộp hồ sơ đăng ký thuế tại cơ quan thuế quản lý trực tiếp tổ chức, cá nhân đó*” (theo Điểm b, Khoản 2, Điều 32 Luật QLT năm 2019); quy định địa điểm nộp hồ sơ khai thuế tại cơ quan QLT trực tiếp (theo Khoản 1, Điều 45). Tuy nhiên, pháp luật chưa xác định cụ thể các tiêu chí để làm rõ thế nào là “quản lý trực tiếp”, đặc biệt với các giao dịch TMĐT có tính phi biên giới, không gắn với địa điểm kinh doanh cố định. Thông thường, để xác định cơ quan QLT trực tiếp, chúng ta thường xem xét tới tiêu chí địa bàn nơi cá nhân hoặc tổ chức nộp thuế có đăng ký kinh doanh, đăng ký thường trú, tạm trú, hoặc nơi tiến hành hoạt động kinh doanh của cá nhân, tổ chức đó. Tuy nhiên, những tiêu chí đó thường không thực sự phù hợp trong bối cảnh TMĐT phát triển xuyên biên giới, không có địa điểm cố định.

Trong một số văn bản được ban hành gần đây, thẩm quyền QLT đối với các chủ thể nộp thuế có thực hiện hoạt động TMĐT được quy định cụ thể như sau:

Nghị định 117/2025/NĐ-CP ban hành ngày 09/06/2025 Quy định quản lý thuế đối với hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT, nền tảng số (Nghị định 117/2025/NĐ-CP) quy định thẩm quyền QLT đối với hộ, cá nhân có hoạt động kinh doanh trên nền tảng số như sau: (1) cơ quan thuế quản lý địa bàn nơi hộ, cá nhân cư trú quản lý đối với chủ thể nộp thuế là hộ, cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán (quy định tại Điểm c, Khoản 2, Điều 8) và (2) Chi cục thuế TMĐT có thẩm quyền quản lý chủ thể nộp thuế là cá nhân không cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán trực tiếp (quy định tại Điểm a, Khoản 3, Điều 9).

Ngoài ra, thẩm quyền của Chi Cục thuế TMĐT được quy định cụ thể tại Khoản 2, Điều 2 Quyết định Số 1380/QĐ-CT quy định chức năng nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Chi cục thuế TMĐT thuộc Cục thuế được ban hành ngày 30 tháng 6 năm 2025 (QĐ 1380/QĐ-CT). Chi Cục thuế TMĐT có thẩm quyền quản lý các chủ thể: (1) các NCCNN; (2) các tổ chức trong nước là chủ thể vận hành, quản lý sàn giao dịch TMĐT; (3) các tổ chức cung cấp dịch vụ vận chuyển; (4) các tổ chức trung gian thanh toán; (5) tổ chức có hoạt động TMĐT hoặc hoạt động kinh tế số khác được phân công quản lý.

Quy định trên là phù hợp với đặc điểm và quy mô hoạt động của các nhóm chủ thể nộp thuế. Thẩm quyền của Chi cục Thuế TMĐT được xác lập đối với các đối tượng có quy mô hoạt động lớn, tính chất giao dịch xuyên biên giới, hoặc có vai trò trung gian trong quản lý dòng tiền và hàng hoá, đòi hỏi cơ quan quản lý phải có chuyên môn cao, hạ tầng công nghệ tốt. Việc tập trung quản lý các nhóm đối tượng này về một đầu mối duy nhất cũng nhằm đảm bảo hiệu quả trong việc tiếp nhận dữ liệu, phân tích rủi ro, áp dụng các biện pháp giám sát kỹ thuật số hiện đại và xử lý vi phạm trong môi trường TMĐT xuyên quốc gia.

Ngược lại, với các cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán, việc giao cho cơ quan thuế địa bàn, nơi cá nhân thường trú, tạm trú trực tiếp quản lý cũng là hợp lý, tạo điều kiện để cá nhân thực hiện đăng ký, khai thuế, nộp thuế thuận tiện hơn tại địa bàn sinh sống.

Tuy nhiên, thực tiễn thực thi pháp luật QLT cho thấy, việc áp dụng tiêu chí địa bàn để xác định cơ quan QLT trực tiếp cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán theo Điểm c, Khoản 2, Điều 8 Nghị định 117/2025/NĐ-CP còn gặp khó khăn, cụ thể:

Thứ nhất, khó khăn trong việc xác định nơi cư trú của chủ thể nộp thuế TMĐT. Pháp luật quy định cơ quan thuế quản lý địa bàn nơi hộ, cá nhân cư trú quản lý đối với chủ thể nộp thuế là hộ, cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán. Tuy nhiên, trong thực tiễn khó có thể xác định được nơi cư trú thực của NNT vì hoạt động TMĐT được diễn ra thông qua mạng internet, địa điểm kinh doanh không phải lúc nào cũng hiện hữu hoặc xác định được. Một cá nhân có thể đồng thời bán hàng trên Facebook, livestream trên TikTok, đăng sản phẩm lên nhiều sàn khác nhau, sử dụng các tài khoản khác nhau. Việc xác định cá nhân cư trú có thực hiện hoạt động TMĐT trên thực tế đã đặt ra không ít khó khăn cho cơ quan QLT, do đặc điểm thiếu minh bạch về danh tính, không gian hoạt động phân tán và không gắn với địa điểm kinh doanh cụ thể. Trong bối cảnh đó, việc xác định địa chỉ cư trú chính xác của cá nhân để giao thẩm quyền cho cơ quan thuế quản lý theo địa bàn cư trú lại càng trở nên phức tạp, làm giảm hiệu quả trong việc quản lý và theo dõi nghĩa vụ thuế.

Thứ hai, khó khăn trong việc xác định chính xác chủ thể nộp thuế có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán. Pháp luật QLT quy định, chủ thể nộp thuế là hộ, cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán chịu sự quản lý của cơ quan thuế quản lý địa bàn nơi hộ, cá nhân cư trú. Nhưng trên thực tế, khó có thể xác định chính xác chủ thể nộp thuế này. Đặc điểm của các sàn TMĐT không có chức năng thanh toán là giao dịch diễn ra bên ngoài nền tảng. Việc thanh toán hoàn toàn do người mua và người bán tự thỏa thuận và thực hiện với nhau qua các hình thức như: chuyển khoản qua ngân hàng; thanh toán khi nhận hàng. Vai trò của các sàn TMĐT này, vì vậy, chủ yếu là nơi để đăng tin quảng cáo, rao vặt, hiển thị sản phẩm, dịch vụ; cung cấp công cụ liên lạc (nhắn tin, gọi điện) để người mua và người bán kết

nói. Điểm mấu chốt chính là, các nền tảng này chỉ đóng vai trò trung gian kết nối, hiển thị thông tin, mà không tham gia vào quá trình giao dịch giữa người mua và người bán. Chính vì vậy, cơ quan QLT khó có cơ sở để phát hiện, theo dõi hay đánh giá hoạt động kinh doanh của các chủ thể này nếu bản thân NNT không tự giác kê khai.

Không chỉ vậy, ngay cả khi cơ quan thuế bước đầu xác định được dấu hiệu NNT không kê khai, việc truy vết địa chỉ cư trú thực tế của cá nhân để tiến hành quản lý cũng tốn không ít thời gian, nhân lực và chi phí. Nhiều trường hợp, thông tin trên tài khoản mạng xã hội là giả danh, địa chỉ giao hàng không khớp với nơi cư trú đăng ký, hoặc cá nhân sử dụng nhiều tài khoản khác nhau để phân tán dòng tiền và tránh né sự giám sát của cơ quan thuế.

Ngoài những điểm bất cập nêu trên, quá trình toàn cầu hóa sâu rộng đã kéo theo sự gia tăng đáng kể về quy mô và tính phức tạp của các khoản đầu tư, giao dịch thương mại và dịch vụ quốc tế, đặc biệt là sự phát triển mạnh mẽ của TMĐT. Điều này khiến cơ quan thuế gặp nhiều khó khăn trong kiểm soát, nhất là đối với việc xác định nghĩa vụ thuế trong các giao dịch xuyên biên giới. Trong khi đó, nguồn lực của cơ quan thuế, đặc biệt về công nghệ, nhân lực chuyên môn sâu và kỹ năng quản lý dữ liệu, chưa đáp ứng kịp tốc độ phát triển của giao dịch số. Chưa kể đến, niềm tin của công chúng đối với hệ thống cơ quan QLT còn hạn chế, một phần do nhận thức của NNT về tính minh bạch, liêm chính và công bằng trong hoạt động của cơ quan QLT. Khi niềm tin này chưa được củng cố, mức độ tuân thủ tự nguyện của NNT còn chưa cao, ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả quản lý và thu ngân sách.

2.1.2. Các quy định về chủ thể chịu sự quản lý thuế

2.1.2.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật QLT hiện hành đã từng bước xác định rõ phạm vi và trách nhiệm của các chủ thể chịu sự QLT trong hoạt động TMĐT, góp phần hình thành cơ sở pháp lý tương đối đầy đủ cho việc QLT trong môi trường số.

Đối với nhóm chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế, Luật QLT năm 2019 và các văn bản hướng dẫn, đặc biệt là Nghị định số 117/2025/NĐ-CP, đã mở rộng phạm vi

điều chỉnh tới hộ kinh doanh, cá nhân có hoạt động kinh doanh trên sàn TMĐT, bao gồm cả các sàn TMĐT không có chức năng thanh toán. Quy định này giúp bao quát được các đối tượng phát sinh nghĩa vụ thuế, phù hợp với đặc thù của hoạt động TMĐT.

Đối với nhóm chủ thể có liên quan, pháp luật QLT đã thiết lập cơ chế phối hợp cung cấp thông tin giữa cơ quan thuế và các tổ chức trung gian, như sàn giao dịch TMĐT, tổ chức tín dụng, trung gian thanh toán, đơn vị vận chuyển,... nhằm phục vụ việc nhận diện, xác minh và giám sát nghĩa vụ thuế của NNT theo quy định tại Khoản 1, Điều 29 Luật QLT 2019. Quy định này tạo tiền đề cho việc hình thành hệ thống thông tin NNT, góp phần nâng cao hiệu quả QLT trong hoạt động TMĐT.

2.1.2.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, pháp luật quy định về chủ thể chịu sự QLT vẫn còn tồn tại một số bất cập sau:

- Nhóm chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế phát sinh từ hoạt động thương mại điện tử

Trong hoạt động TMĐT luôn có sự tham gia của nhiều loại chủ thể kinh doanh. Các chủ thể đó bao gồm các hộ, cá nhân (cá nhân cư trú hoặc cá nhân không cư trú); doanh nghiệp (DN thành lập theo quy định pháp luật Việt Nam, DN được thành lập theo quy định của pháp luật nước ngoài có cơ sở thường trú ở Việt Nam hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam); các tổ chức khác có hoạt động sản xuất kinh doanh. Pháp luật QLT quy định nghĩa vụ thuế đối với mỗi chủ thể khác nhau là khác nhau. Chẳng hạn, nghĩa vụ thuế thu nhập của DN nước ngoài có cơ sở thường trú tại Việt Nam sẽ khác DN nước ngoài không có cơ sở thường trú ở Việt Nam, theo Khoản 2, Điều 2 Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp số 67/2025/QH15 có hiệu lực ngày 01 tháng 10 năm 2025 (Luật Thuế TNDN 2025).

Theo quy định pháp luật QLT, việc xác định các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế đối với hoạt động TMĐT vẫn còn một số bất cập. Chủ yếu liên quan đến việc xác định cơ sở thường trú; quản lý các cá nhân kinh doanh trong đó có các đối tượng kinh doanh mới là các cá nhân có ảnh hưởng lớn trong xã hội, thực hiện kinh doanh trên các sàn TMĐT, nền tảng số thông qua việc livestream quảng cáo bán hàng hóa, dịch vụ.

Thứ nhất, về quy định “cơ sở thường trú” trong hệ thống pháp luật QLT.

Thương mại điện tử liên quan đến nhiều hơn một quốc gia trong giao dịch. Các DN hoạt động TMĐT có thể bán sản phẩm hoặc dịch vụ của mình trên toàn thế giới với sự hiện diện thực tế rất hạn chế ở bất kỳ quốc gia nào và có thể hoạt động mà không cần đại lý. Do đó, xác định chủ thể nộp thuế đối với hoạt động TMĐT cần chú trọng tới việc xác định cơ sở thường trú của các chủ thể kinh doanh đó. Quy định cơ sở thường trú được coi là một sự thỏa hiệp nhằm tạo ra sự cân bằng hợp lý giữa việc đánh thuế tại quốc gia cư trú của DN và quyền của quốc gia có thị trường được hưởng một phần thuế đối với các hoạt động kinh doanh có vị trí ổn định trên lãnh thổ của mình. Nói cách khác, khái niệm cơ sở thường trú xác định thẩm quyền đánh thuế của một quốc gia đối với DN mà quốc gia đó không phải là nơi cư trú của DN⁹⁰.

Luật thuế TNDN năm 2008 và các văn bản hướng dẫn thi hành trước đây, căn cứ vào sự hiện diện vật chất của cá nhân, tổ chức kinh doanh truyền thống để đánh thuế. Cụ thể, Khoản 3, Điều 2 Luật thuế TNDN 2008 (được sửa đổi theo Khoản 1, Điều 1 Luật số 32/2013/QH13 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Thuế TNDN ngày 19 tháng 6 năm 2013) quy định các tổ chức được xem là có cơ sở thường trú ở Việt Nam khi thỏa mãn điều kiện là duy trì một cơ sở có “tính chất cố định” và DN tiến hành một phần hoặc toàn bộ hoạt động kinh doanh qua cơ sở này.

Có thể thấy, khái niệm “cơ sở thường trú” theo quy định pháp luật nói trên dựa trên những tiêu chí để xác định một tổ chức được xem là có hoặc không có cơ sở thường trú tại Việt Nam. Tuy nhiên, pháp luật thuế khi đó chưa quy định cơ sở thường trú trong môi trường TMĐT, là môi trường, ở đó các cá nhân, tổ chức và DN thực hiện kinh doanh thông qua nhiều hình thức khác nhau và thực hiện trên môi trường ảo. Các hoạt động kinh doanh được thực hiện thông qua website, mạng xã hội được sử dụng rộng rãi ở một thị trường, một quốc gia nào đó mà không cần đến “sự hiện diện vật chất” của chủ thể nộp thuế tại quốc gia đó. Thực tế này dẫn đến nguy cơ nhiều chủ thể kinh doanh tìm cách trốn, tránh thuế núp bóng các hoạt động kinh doanh không thuộc đối tượng chịu thuế của bất kỳ một quốc gia nào⁹¹.

⁹⁰Peter Hongler, Pasquale Pistone (2015), *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD, your portal to cross - border tax Expertise, Working paper 20 January 2015, page 15.

⁹¹ Trần Trung Kiên, (2022), *Quản lý thuế đối với thương mại điện tử: Góc nhìn từ lý thuyết và bài học kinh*

Do đó, “sự hiện diện trong không gian số” cần được xác định lại cũng như khái niệm “cơ sở thường trú” trong TMDT được xây dựng lại để hạn chế tới mức tối đa các nguy cơ nói trên. Nếu dựa trên tiêu chí “tính chất cố định” của cơ sở kinh doanh để xác định một tổ chức có cơ sở thường trú hay không thì sẽ hết sức vô nghĩa vì trong môi trường TMDT, dựa vào website trên internet⁹², hoặc thậm chí dựa vào vị trí đặt máy chủ, không thể xác định chủ thể kinh doanh sử dụng website đó có hay không có cơ sở thường trú, hay một máy chủ có tạo ra cơ sở thường trú hay không. Theo quan điểm của OECD⁹³, khi xác định xem liệu máy chủ có tạo ra cơ sở thường trú hay không, người ta phải xem xét các chức năng mà máy chủ thực hiện. Nếu các chức năng được thực hiện chỉ mang tính chất chuẩn bị hoặc phụ trợ thì sự hiện diện của người phục vụ sẽ không tạo nên cơ sở thường trú. Tuy nhiên, nếu các hoạt động mà máy chủ thực hiện là những hoạt động thường được thực hiện trong giao dịch bán hàng thì máy chủ xử lý giao dịch đó sẽ tạo ra một cơ sở thường trú.

Trong bối cảnh TMDT phát triển mạnh mẽ, tỷ lệ người tiêu dùng mua hàng qua các website nước ngoài tăng lên đáng kể, pháp luật QLT đối với hoạt động TMDT cần phải có các quy định về: (1) quyền thu thuế đối với các cá nhân, tổ chức nước ngoài có thu nhập từ hoạt động TMDT ở Việt Nam (bất kể có cơ sở thường trú hay không có cơ sở thường trú); (2) tiêu chí để xác định các chủ thể có hoạt động TMDT có hay không có cơ sở thường trú tại Việt Nam; (3) tiêu chí xác định nguồn thu nhập phát sinh “trên lãnh thổ Việt Nam” hay “ngoài lãnh thổ Việt Nam” trong hoạt động TMDT; (4) cơ chế nào để cơ quan QLT nhận diện và kiểm soát được các giao dịch phát sinh trên các website đó,... Trên thực tế, đây là những khó khăn của cơ quan QLT trong quản lý thu, nộp thuế đối với hoạt động TMDT. Chủ thể kinh doanh hoạt động TMDT có thể không thành lập cửa hàng, cửa hiệu như kinh doanh truyền thống, mà được thực hiện hoàn toàn bằng phương thức điện tử. Các máy chủ có thể không đặt ở quốc gia đến, chủ thể kinh doanh có thể không cần sự hiện diện về cư trú nhưng vẫn có thể thực hiện hoạt động kinh doanh trên thị trường một quốc gia.

nghiệm quốc tế, Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, link:http://digital.lib.ueh.edu.vn/viewer/simple_document.php?subfolder=79/22/22/&doc=79222288295161994014279981676762148999&bitsid=489a5186-36ff-4725-b214-9a8d74ee48bc&uid=, truy cập ngày 9/09/2024

⁹² Nguyễn Văn Minh, (2012), *Một số vấn đề lý luận về thuế trong thương mại điện tử*, Tạp chí Kinh tế phát triển, Số 178, tháng 04 năm 2012

⁹³ Monica Gianni, (2014), *The OECD's flawed and dated approach to Computer servers creating permanent Establishments*, Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law, page 5

Như vậy, việc áp dụng các quy tắc nguồn dựa trên khái niệm và sự hiện diện vật lý sẽ gặp khó khăn trong bối cảnh TMĐT, vốn không xem trọng các giới hạn vật lý. Không dễ để áp dụng quy tắc địa điểm bán hàng trong TMĐT vì nó không thể xác định chính xác địa điểm giao dịch cụ thể. Chẳng hạn, hợp đồng được thực hiện trực tuyến và việc giao sản phẩm cũng được thực hiện trực tuyến dưới dạng sản phẩm kỹ thuật số từ nhiều nơi khác nhau⁹⁴.

Trước những bất cập nêu trên, Nhà nước đã kịp thời ban hành một số văn bản pháp luật điều chỉnh bổ sung về quy định cơ sở thường trú như: Luật số 56/2024/QH15 Luật sửa đổi, bổ sung Luật chứng khoán, Luật kế toán, Luật Kiểm toán độc lập, Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Quản lý, sử dụng tài sản công, Luật Quản lý thuế, Luật Thuế thu nhập cá nhân, Luật Dự trữ quốc gia, Luật Xử lý vi phạm hành chính ban hành ngày 29 tháng 11 năm 2024 và các văn bản hướng dẫn thi hành (Luật số 56/2024/QH15) và Luật thuế TNDN năm 2025. Các quy định mới này đã giải quyết được những khúc mắc trong các quy định đánh thuế đối với các DN nước ngoài liên quan đến có hoặc không có cơ sở thường trú. Cụ thể:

Khoản 1, Điều 2 Luật Thuế TNDN năm 2025 quy định cơ sở thường trú của DN nước ngoài là *cơ sở sản xuất, kinh doanh mà thông qua cơ sở này, DN nước ngoài tiến hành một phần hoặc toàn bộ hoạt động sản xuất, kinh doanh tại Việt Nam*, bao gồm: *nền tảng TMĐT, nền tảng số mà thông qua đó DN nước ngoài tiến hành cung cấp hàng hóa, dịch vụ tại Việt Nam*. Như vậy, quy định trên đã bỏ tiêu chí “tính chất cố định” và chỉ căn cứ vào hoạt động sản xuất kinh doanh của DN có diễn ra tại Việt Nam hay không để xác định một DN có hay không có cơ sở thường trú. Điều này cũng đồng nghĩa với việc, các DN có thực hiện việc mua bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ qua các nền tảng TMĐT, nền tảng số thì được xem là có cơ sở thường trú theo Điểm e, Khoản 3, Điều 2 Luật Thuế TNDN năm 2025. Quy định như vậy nhằm mục tiêu mở rộng khả năng đánh thuế đối với các DN số xuyên biên giới mà trước đây có thể “tránh” thuế do không có hiện diện vật lý, đồng thời giúp cơ quan thuế chủ động hơn trong việc nhận diện đối tượng có nghĩa vụ thuế.

Tuy nhiên, trong quy định về “cơ sở thường trú” cần bổ sung thêm các tiêu chí để đảm bảo phù hợp với thông lệ quốc tế cũng như các DTAA mà Việt Nam tham

⁹⁴ Rifat Azam, (2013), *E-Commerce Taxation in China*, Journal of Chinese Tax & Policy/2013 Vol 3 Issue 1, Page 71.

gia ký kết. Hiện nay các quốc gia quy định đánh thuế bởi “sự hiện diện kinh tế đáng kể”, có nghĩa là chủ thể có sự hiện diện về mặt kinh tế nhưng sự hiện diện này phải “đáng kể” hay “quan trọng”. Có nghĩa là, các tiêu chí để xác định có cơ sở thường trú cần thỏa mãn các điều kiện về cung cấp quyền truy cập vào (hoặc cung cấp) ứng dụng điện tử, cơ sở dữ liệu trực tuyến cho người dùng tại quốc gia ký kết, ngưỡng doanh thu, lượng người dùng, thời gian hoạt động. Trong khi đó, pháp luật QLT đang quy định việc có cơ sở thường trú thông qua các nền tảng TMĐT, nền tảng số mà thông qua đó DN nước ngoài tiến hành cung cấp hàng hóa, dịch vụ tại Việt Nam. Việc pháp luật không quy định các tiêu chí về “sự hiện diện kinh tế đáng kể” này sẽ dễ dẫn đến việc áp thuế một cách tùy tiện hoặc thiếu nhất quán.

Ngoài ra, một điểm mới trong quá trình hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là việc Quốc hội thông qua Luật số 56/2024/QH15, trong đó sửa đổi Khoản 4, Điều 42 Luật QLT năm 2019 theo hướng bãi bỏ cụm từ “không có cơ sở thường trú tại Việt Nam” khi xác định nghĩa vụ đăng ký, kê khai và nộp thuế của NCCNN. Việc duy trì cụm từ nói trên trong Luật QLT năm 2019 đã dẫn đến cách hiểu thiếu thống nhất, khiến một số NCCNN cho rằng nếu họ có hình thành cơ sở thường trú tại Việt Nam thì không thuộc diện phải trực tiếp đăng ký, kê khai và nộp thuế tại Việt Nam và nghĩa vụ thuế của họ sẽ được thực hiện gián tiếp thông qua cơ sở thường trú, áp dụng đối với phần thu nhập chịu thuế đã được phân bổ cho cơ sở thường trú theo quy định của Luật Thuế TNDN và các DTAA mà Việt Nam là thành viên. Việc bãi bỏ cụm từ này đã tạo cơ sở pháp lý để các NCCNN có hoạt động cung cấp hàng hóa, dịch vụ tại thị trường Việt Nam, dù có hay không có cơ sở thường trú đều phải thực hiện nghĩa vụ đăng ký, kê khai và nộp thuế theo quy định. Quy định mới này không chỉ góp phần mở rộng cơ sở thuế, đảm bảo bao quát được đầy đủ các đối tượng có nghĩa vụ thuế trong nền kinh tế số, mà còn giúp ngăn ngừa hiệu quả tình trạng thất thu thuế, đặc biệt trong bối cảnh các DN xuyên biên giới đang chiếm thị phần ngày càng lớn tại Việt Nam.

Thứ hai, pháp luật QLT đã quy định nghĩa vụ thuế đối với hộ và cá nhân kinh doanh, tuy nhiên việc quản lý nhóm này, đặc biệt là các KOL thực hiện livestream bán hàng trên nền tảng số, vẫn gặp nhiều khó khăn. Hiện nay, KOL được chia thành

ba nhóm chính: (1) nhóm có uy tín và vị thế xã hội, chiếm 21,8%; (2) nhóm có lượng người theo dõi lớn trên mạng dù không có uy tín trong đời sống xã hội, chiếm 42%; (3) nhóm có ảnh hưởng gián tiếp qua các hình thức tương tác, chiếm 36,2%⁹⁵. Thực tế cho thấy, nhiều KOL livestream bán hàng đạt doanh thu khổng lồ, có thể lên tới hàng chục, hàng trăm tỷ đồng chỉ trong vài giờ phát sóng. Ví dụ, KOL Phạm Thoại từng đạt doanh thu 50 tỷ đồng sau 24 giờ livestream; Quyền Leo Daily đạt 100 tỷ đồng chỉ trong 17 tiếng phát sóng⁹⁶. Dù vậy, số thuế thu được từ nhóm này vẫn rất thấp, chưa tương xứng với quy mô kinh doanh thực tế. Theo Báo cáo tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính năm 2025, tổng thu thuế từ hoạt động TMĐT là 83 nghìn tỷ đồng năm 2022, 97 nghìn tỷ đồng năm 2023, 116 nghìn tỷ đồng năm 2024. Trong 5 tháng đầu năm 2025, số thuế thu được từ NCCNN là 5,674 nghìn tỷ đồng, số thuế thu được từ hộ, cá nhân kinh doanh là 1,1 nghìn tỷ đồng. Điều này cho thấy còn nhiều bất cập trong cơ chế quản lý và thu thuế đối với nhóm cá nhân kinh doanh, đặc biệt là KOL và người livestream trên nền tảng số.

- Nhóm chủ thể trung gian, hỗ trợ hoạt động thương mại điện tử

Trong bối cảnh chuyển đổi số và sự phát triển nhanh chóng của TMĐT, các chủ thể chịu sự QLT không chỉ bao gồm các chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế mà còn mở rộng ra các chủ thể trung gian, có vai trò hỗ trợ, cung cấp dữ liệu, và trong một số trường hợp, các chủ thể này còn thực hiện các nghĩa vụ thay mặt NNT. Việc nhận diện và quy định trách nhiệm của các chủ thể này trong quá trình QLT đối với hoạt động TMĐT là thực sự cần thiết.

Hệ thống pháp luật QLT hiện đã quy định các nghĩa vụ cơ bản của các chủ thể trung gian trong hoạt động TMĐT như: cung cấp thông tin giao dịch, thông tin định danh về người bán cho cơ quan thuế; khấu trừ, khai thay và nộp thuế thay trong một số trường hợp theo quy định pháp luật. Chẳng hạn, Khoản 1, Điều 4 Nghị định 117/2025/NĐ-CP quy định sàn TMĐT có chức năng đặt hàng trực tiếp được yêu cầu

⁹⁵ Hoàng Lan, (2025), *Đề xuất công ty giao hàng phải cung cấp thông tin khách hàng cho cơ quan thuế*, link: <https://vneconomy.vn/de-xuat-cong-ty-giao-hang-phai-cung-cap-thong-tin-khach-hang-cho-co-quan-thue.htm>, ngày truy cập 20/07/2025.

⁹⁶ Thanh Huyền, (2024), *Chuyện gì đang xảy ra phía sau hàng loạt phiên livestream tiền tỷ, có phiên chạm tới 100 tỷ đồng chưa tới 1 ngày?* Link: <https://cafef.vn/chuyen-gi-dang-xay-ra-phia-sau-hang-loat-phien-livestream-tien-ty-co-phien-cham-toi-100-ty-dong-chua-toi-1-ngay-188240521091454061.chn>, ngày truy cập 20/07/2025.

khai thay, nộp thay thuế GTGT, TNCN cho cá nhân bán hàng. Các quy định này tạo thuận lợi cho cơ quan QLT trong quá trình quản lý như giúp định danh người bán, chuẩn hóa và truy vết giao dịch, từ đó, cơ quan thuế phân tích rủi ro, thực hiện kiểm tra có trọng tâm nhằm giảm gian lận trong QLT đối với hoạt động TMĐT.

Mặc dù vậy, quá trình triển khai thực hiện các quy định trên vẫn còn gặp một số khó khăn, xuất phát từ việc các chủ thể trung gian chưa nhận thức được hết trách nhiệm của mình trong việc cung cấp, chia sẻ thông tin, cũng như thực hiện khâu trừ, kê khai và nộp thay theo đúng quy định pháp luật.

Theo Khoản 1 Điều 29 Luật QLT năm 2019, các tổ chức, cá nhân có liên quan đến NNT có trách nhiệm cung cấp thông tin theo yêu cầu của cơ quan thuế để phục vụ việc xác định nghĩa vụ thuế. Thực hiện quy định này, thời gian qua, một số cơ quan thuế đã triển khai việc gửi văn bản yêu cầu các đơn vị logistics, đặc biệt là các DN cung cấp dịch vụ chuyển phát cung cấp thông tin nhằm xác định các đối tượng có phát sinh nghĩa vụ thuế từ hoạt động TMĐT. Tuy nhiên, quá trình triển khai cho thấy, việc cung cấp thông tin hiện vẫn chủ yếu được thực hiện thủ công, thiếu đồng bộ về mẫu biểu và chuẩn định dạng dữ liệu giữa cơ quan thuế và các đơn vị vận chuyển. Điều này gây khó khăn cho cả hai bên: phía cơ quan thuế gặp trở ngại trong việc xử lý, tích hợp dữ liệu vào hệ thống quản lý tập trung; còn các đơn vị vận chuyển phải chịu áp lực lớn trong việc trích xuất, tổng hợp và báo cáo dữ liệu, đặc biệt khi phải đáp ứng nhiều yêu cầu từ cơ quan thuế. Thực tiễn này dẫn đến tình trạng tốn kém nguồn lực, giảm hiệu quả quản lý và ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh bình thường của DN logistics. Những vướng mắc trên chủ yếu do cơ sở vật chất và trình độ chuyên môn của người lao động phục vụ cho hoạt động cung cấp dữ liệu ở các tổ chức trung gian cũng như trình độ cán bộ và cơ sở vật chất để xử lý thông tin tại cơ quan thuế còn hạn chế.

Ngoài ra, pháp luật hiện hành chưa có quy định cụ thể, rõ ràng về loại thông tin cần cung cấp, định kỳ báo cáo, trách nhiệm bảo mật dữ liệu cũng như chế tài xử lý khi các chủ thể trên cung cấp thông tin không đầy đủ hoặc không đúng thời hạn. Sự vắng bóng của cơ sở pháp lý chi tiết đã làm cho không chỉ cơ quan thuế mà còn cả các đơn vị vận chuyển lúng túng trong quá trình phối hợp thực hiện, đồng thời tiềm ẩn nguy cơ vi phạm pháp luật về bảo mật thông tin người tiêu dùng. Các bất

cập này sẽ được đi sâu nghiên cứu trong nội dung pháp luật về TTHC thuế như khai thuế, nộp thuế và nội dung QLTTNNT có thực hiện hoạt động TMĐT.

2.2. Nhóm quy định pháp luật về thủ tục hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Trong QLT đối với hoạt động TMĐT, do đặc trưng của các giao dịch mang tính phi vật chất, xuyên biên giới và được thực hiện trên nền tảng công nghệ số, việc tổ chức và thực hiện các TTHC trong QLT đặt ra những yêu cầu mới đối với phương thức quản lý cũng như đối với việc hoàn thiện các quy định pháp luật có liên quan. Vì vậy, phân tích thực trạng pháp luật và thực tiễn thi hành pháp luật về TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT là cần thiết nhằm đánh giá những kết quả đã đạt được, đồng thời nhận diện các hạn chế, bất cập, làm cơ sở đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi mảng pháp luật này trên thực tế.

2.2.1. Các quy định về quản lý đăng ký thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

2.2.1.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật QLT hiện hành đã mở rộng đối tượng đăng ký thuế đối với NCCNN và sàn TMĐT, phù hợp với đặc thù hoạt động TMĐT. Luật QLT năm 2019 cùng các văn bản hướng dẫn thi hành, cụ thể, Khoản 1, Điều 74 Thông tư 80/2021/TT-BTC Thông tư hướng dẫn thi hành một số điều của Luật QLT và Nghị định số 126/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2020 của chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật QLT (TT 80/2021/TT-BTC), được sửa đổi bởi Thông tư số 94/2025/TT-BTC ban hành ngày 14 tháng 10 năm 2025 (TT 94/2025/TT-BTC), quy định NCCNN khi phát sinh hoạt động bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ tại Việt Nam thì phải thực hiện đăng ký thuế và đăng ký giao dịch điện tử thông qua Cổng thông tin điện tử của Cục Thuế. Quy định này không chỉ đơn giản hóa TTHC, giảm chi phí tuân thủ cho NCCNN mà còn giúp cơ quan thuế quản lý hiệu quả, bảo đảm thu đúng, thu đủ đối với hoạt động TMĐT xuyên biên giới.

Đối với các sàn giao dịch TMĐT, Khoản 16, Điều 1 Nghị định 85/2021/NĐ-CP quy định yêu cầu *sàn giao dịch TMĐT phải đăng ký thiết lập website cung cấp dịch vụ sàn giao dịch TMĐT theo quy định*. Sàn giao dịch TMĐT là các nền tảng trực tuyến cho phép người mua và người bán thực hiện các giao dịch thương mại mà

không cần gặp gỡ nhau trực tiếp. Đây có thể là các trang web, hệ thống trực tuyến giúp kết nối các bên tham gia trong các giao dịch mua bán, trao đổi hàng hóa và dịch vụ. Nhìn chung, các tổ chức, DN hoặc cá nhân muốn vận hành sàn giao dịch TMĐT phải thực hiện thủ tục đăng ký chính thức với cơ quan có thẩm quyền, phải khai báo các thông tin cần thiết về website hoặc nền tảng trực tuyến mà họ muốn thiết lập, để các cơ quan chức năng có thể theo dõi và giám sát hoạt động. Điều này giúp cơ quan QLT có thể xác định, theo dõi việc thực hiện nghĩa vụ thuế của các sàn giao dịch TMĐT, đồng thời đảm bảo tính minh bạch, công bằng trong việc thực hiện nghĩa vụ thuế giữa các chủ thể tham gia HĐTM.

Thực tiễn thực hiện pháp luật quản lý đăng ký thuế đối với các chủ thể có hoạt động TMĐT ở Việt Nam trong thời gian gần đây cũng đạt được nhiều kết quả đáng ghi nhận. Quy trình đăng ký thuế đối với hoạt động TMĐT được quy định rõ ràng, minh bạch, đơn giản hơn. Quá trình đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế của các NCCNN được thực hiện qua Cổng thông tin điện tử của Cục thuế, từ đó, giúp việc đăng ký thuế trở nên thuận tiện và nhanh chóng. Nhờ các quy định mới, thời gian thực hiện nghĩa vụ kê khai thuế của NNT đã được rút xuống dưới 100 giờ mỗi năm, tương đương với mức trung bình của nhóm quốc gia ASEAN- 4 (Báo cáo tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính năm 2025).

Từ khi quy định bắt buộc đăng ký thuế đối với các sàn TMĐT và NCCNN được thực thi, tỷ lệ tuân thủ thuế của các chủ thể này tăng lên đáng kể. NCCNN, đặc biệt là các nền tảng TMĐT toàn cầu như Amazon, Facebook, Google, đã thực hiện nghĩa vụ đăng ký thuế tại Việt Nam. Theo Báo cáo Tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính năm 2025, Tổng số NCCNN đã đăng ký qua Cổng TTĐT của Cục Thuế lên 160 NCCNN; Tổng số thuế NCCNN đã nộp vào NSNN trong năm 2025 đạt 5.687 tỷ đồng (tăng 40% so với cùng kỳ năm 2024). Điều này giúp tiết kiệm chi phí, thời gian, cắt giảm TTHC và nâng cao hiệu quả QLT trong thời đại kinh tế 4.0.

2.2.1.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, các quy định về quản lý đăng ký thuế và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT vẫn còn nhiều bất cập. Cụ thể:

Thứ nhất, trong bối cảnh hoạt động TMĐT phát triển mạnh mẽ, một cá nhân, một DN có thể tiến hành kinh doanh thông qua nhiều nền tảng TMĐT khác nhau. Trong khi đó, pháp luật QLT chưa có các quy định để kiểm soát được việc đăng kí và kinh doanh cùng một lúc nhiều tài khoản trên các nền tảng TMĐT. Điều này dẫn đến trong thời gian vừa qua có rất nhiều đối tượng, lợi dụng việc kinh doanh trên nhiều nền tảng TMĐT khác nhau để không kê khai, nộp thuế. Thực tiễn cho thấy, đã xuất hiện nhiều trường hợp cá nhân, tổ chức lợi dụng hoạt động TMĐT để thực hiện hành vi trốn thuế với quy mô lớn. Cụ thể, trường hợp Đỗ Mạnh Cường sử dụng nhiều tài khoản khác nhau trên các sàn TMĐT để bán điện thoại và phụ kiện, phát sinh doanh thu lên tới hàng trăm tỷ đồng nhưng không thực hiện nghĩa vụ kê khai, nộp thuế theo quy định. Theo Bản án số: 501/2025/HS-ST⁹⁷ của Toà án nhân dân Thành phố Hà Nội, trên sàn TMĐT Shopee, Đỗ Mạnh Cường đăng ký lập mở, sử dụng 03 tài khoản: tài khoản có tên S2.vn và L1 mở từ năm 2017; tài khoản có tên T (mở từ 09/10/2018) và tài khoản có tên Bbshopmobile (mở từ 04/11/2020). Trên sàn TMĐT Lazada, Đỗ Mạnh Cường đăng ký lập, mở, sử dụng 01 tài khoản có tên S3.vn và Linhphukien.vn mở từ 17/04/2019. Trên sàn TMĐT Sendo, Đỗ Mạnh Cường đăng ký lập, mở, sử dụng 01 tài khoản có tên L1 từ 27/12/2017 đến nay. Ngoài sử dụng danh nghĩa cá nhân để đăng ký tài khoản trên các sàn TMĐT để bán hàng, Cường còn thành lập 02 pháp nhân để đăng ký tài khoản hoạt động kinh doanh, bán hàng hóa (điện thoại, phụ kiện) trên các sàn TMĐT. Mỗi tài khoản kinh doanh được liên kết với các tài khoản ngân hàng khác nhau, điều này gây khó khăn cho cơ quan QLT trong kiểm tra, truy vết dòng tiền dẫn đến thất thu NSNN 5.523.851.826 đồng. Tương tự, trường hợp Nguyễn Thị Thu Hương, chủ tài khoản Hycloset kinh doanh các mặt hàng thời trang như quần áo, giày dép, túi xách từ các thương hiệu nổi tiếng trên nhiều nền tảng TMĐT nhưng không kê khai đầy đủ doanh thu, dẫn đến thất thu thuế. Một trường hợp khác là Công ty TNHH MI Hà Nội, do ông Đoàn Mạnh Hòa làm Giám đốc, đã bán hàng qua nhiều sàn TMĐT nhưng không kê khai khoản doanh thu gần 33 tỷ đồng⁹⁸.

⁹⁷ Bản án số: 501/2025/HS-ST⁹⁷ của Toà án nhân dân Thành phố Hà Nội, Link: <https://congbobanan.toaan.gov.vn/2ta1928834t1cvn/chi-tiet-ban-an>, ngày truy cập 30/11/2025.

⁹⁸ Cẩm Tú, (2025), *Hàng loạt KOL bị bắt vì trốn thuế: Hồi chuông cảnh tỉnh cộng đồng kinh doanh online*, link: <https://vov.vn/kinh-te/hang-loat-kol-bi-bat-vi-tron-thue-hoi-chuong-can-tinh-cong-dong-kinh-doanh-online-post1213985.vov>, ngày truy cập 26/7/2025.

Những vụ việc nêu trên cho thấy, chính vì pháp luật QLT chưa có quy định kiểm soát được tình trạng một cá nhân hoặc tổ chức sử dụng nhiều tài khoản trên nhiều nền tảng TMĐT khác nhau để kinh doanh; sự thiếu vắng cơ chế ràng buộc định danh điện tử thống nhất cho người bán dẫn đến việc cơ quan QLT không thể nhận diện đầy đủ nghĩa vụ thuế của một chủ thể khi họ phân tán giao dịch qua nhiều tài khoản và liên kết với các ngân hàng khác nhau. Vụ Đỗ Mạnh Cường là minh chứng điển hình. Chỉ một cá nhân nhưng có thể mở nhiều tài khoản trên Shopee, Lazada, Sendo, đồng thời lập thêm pháp nhân để tạo lớp “vỏ bọc” cho hoạt động kinh doanh; chính điều này làm cơ quan thuế không thể kết nối và tổng hợp doanh thu thực tế. Khi việc đăng ký thuế không gắn với hệ thống nhận diện thống nhất, cơ quan thuế buộc phải phụ thuộc vào dữ liệu giao dịch do từng nền tảng cung cấp, dẫn đến khó khăn trong đối chiếu, truy vết dòng tiền và xác định thu nhập chịu thuế. Từ đó có thể thấy rằng hạn chế hiện nay không chỉ nằm ở khung pháp luật QLT mà còn ở cơ chế phối hợp, chia sẻ dữ liệu giữa sàn TMĐT, ngân hàng, cơ quan thuế, khiến cho việc giám sát nghĩa vụ thuế gặp nhiều khó khăn, chưa theo kịp tốc độ phát triển của TMĐT. Do đó, yêu cầu cấp thiết đặt ra là phải hoàn thiện quy định về đăng ký thuế, nhận diện người bán và kết nối dữ liệu liên thông để hạn chế tình trạng trốn thuế trong môi trường số.

Thứ hai, mặc dù pháp luật đã quy định khá đầy đủ về đối tượng có nghĩa vụ đăng ký thuế, nhưng thực tiễn quản lý đăng ký thuế trong TMĐT cho thấy có rất nhiều chủ thể tham gia hoạt động TMĐT tại Việt Nam nhưng không hề đăng ký thuế. Điều này xuất phát từ nhiều nguyên nhân, chẳng hạn, các cá nhân, tổ chức có hoạt động TMĐT chưa biết hoặc chưa nắm rõ được các quy định và quy trình nộp thuế trong khi đó các hình thức kinh doanh bằng PTĐT khá đa dạng. Cơ quan thuế gặp nhiều khó khăn trong việc xác định và theo dõi đối tượng kinh doanh thực tế, đặc biệt là những người bán hàng trên mạng xã hội, sàn TMĐT hoặc nền tảng xuyên biên giới. Bên cạnh đó, cũng có không ít trường hợp cố tình trốn tránh nghĩa vụ thuế dù có hoạt động kinh doanh thương xuyên. Theo Bộ Khoa học và Công nghệ, tính đến hết tháng 11/2024, có 1.056 Giấy phép thiết lập mạng xã hội, trong khi đó, tổng số lượng tài khoản người Việt Nam sử dụng mạng xã hội trong nước

khoảng 110 triệu, (trong đó số số lượng tài khoản người dùng Zalo hàng tháng là 76,5 triệu tính đến 30/6/2024)⁹⁹. Điều này cho thấy rằng thực tế đăng ký kinh doanh của các chủ thể kinh doanh trên các nền tảng mạng xã hội còn rất ít. Ngoài ra, theo Báo cáo Tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính, số thuế thu được từ hoạt động TMĐT của các cá nhân, tổ chức kinh doanh là 116 nghìn tỷ đồng năm 2024; trong 05 tháng đầu năm 2025 thu từ NCCNN là 5,674 nghìn tỷ đồng; từ cá nhân, hộ kinh doanh là 1,1 nghìn tỷ đồng và từ 97 nghìn tổ chức đang hoạt động có hoạt động TMĐT là 67,6 nghìn tỷ đồng. Thế nhưng, nếu so với doanh số thị trường TMĐT ở Việt Nam năm 2024 đạt khoảng 25 tỷ USD¹⁰⁰ thì con số thuế đã thu này quá nhỏ bé. Đồng thời, theo Chi cục thuế Doanh nghiệp lớn, tính đến tháng 1/2025 có 4 NCCNN như Agoda, AirBnB, Booking và Paypal có thực hiện hoạt động TMĐT tại Việt Nam nhưng chưa thực hiện đăng ký thuế qua Cổng thông tin điện tử. Mặc dù 4 NCCNN này không có cơ sở thường trú ở Việt Nam nhưng có phát sinh thu nhập từ cung cấp dịch vụ cho người tiêu dùng Việt Nam.

2.2.2. Các quy định về quản lý khai thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

2.2.2.1. Những kết quả đạt được

Một trong những thành tựu nổi bật của pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là việc bổ sung quy định về trách nhiệm khai thuế của các chủ thể có hoạt động TMĐT, đặc biệt là NCCNN và sàn giao dịch TMĐT. Theo Khoản 5, Điều 6 Luật số 56/2024/QH15, NCCNN có nghĩa vụ trực tiếp hoặc ủy quyền thực hiện đăng ký, khai và nộp thuế đối với hoạt động TMĐT, kinh doanh nền tảng số và các dịch vụ khác tại Việt Nam. Tương tự, Điều 77, Thông tư 80/2021/TT-BTC quy định *NCCNN thực hiện khai thuế trực tiếp tại Cổng thông tin điện tử của Tổng cục Thuế*. Như vậy, dù ở bất kỳ đâu trên thế giới, NCCNN đều có thể thực hiện đầy đủ các TTHC thuế và tuân thủ các nghĩa vụ thuế của Việt Nam.

Đối với sàn giao dịch TMĐT, Khoản 5, Điều 4 Luật Thuế GTGT năm 2024 quy định tổ chức quản lý sàn TMĐT hoặc nền tảng số có chức năng thanh toán phải

⁹⁹ Minh Sơn, (2024), *Mạng xã hội nào được nhiều người dùng nhất tại Việt Nam*, Link: <https://mst.gov.vn/mang-xa-hoi-nao-duoc-nhieu-nguoi-dung-nhat-tai-viet-nam-197250107160615446.htm>, ngày truy cập 5/11/2025.

¹⁰⁰ Yên Chi, (2025), *Việt Nam đứng thứ 3 Đông Nam Á về giá trị thương mại điện tử*, Link: <https://vnexpress.net/viet-nam-dung-thu-3-dong-nam-a-ve-gia-tri-thuong-mai-dien-tu-4936591.html>, truy cập ngày 05/11/2025.

thực hiện khấu trừ, kê khai và nộp thuế thay cho hộ, cá nhân kinh doanh trên sàn. Quy định chủ sàn TMĐT khai thuế, nộp thuế thay cho người bán là một giải pháp hiệu quả để QLT đối với các chủ thể thực hiện hoạt động TMĐT. Trong bối cảnh hoạt động TMĐT ngày càng phát triển nhanh, đa dạng và khó kiểm soát, cơ quan QLT vẫn chưa có cơ chế phối hợp, chia sẻ dữ liệu đầy đủ với các tổ chức trung gian thanh toán, đơn vị vận chuyển hay sàn TMĐT, trong khi ý thức tự giác kê khai, nộp thuế của bộ, cá nhân kinh doanh online còn hạn chế. Việc giao sàn TMĐT thực hiện khấu trừ và nộp thay thuế làm giảm tình trạng thất thu và gian lận thuế. Nhìn chung, đây là giải pháp quản lý phù hợp và khả thi trong giai đoạn cơ quan thuế đang từng bước hoàn thiện hệ thống QLT và mở rộng phạm vi điều chỉnh đối với nền kinh tế số. Không chỉ riêng Việt Nam, mà nhiều quốc gia đã nhận thức được vai trò của các nền tảng trong việc đảm bảo thuế GTGT được thu tại nơi tiêu dùng, và do đó, tầm quan trọng của các quy định về trách nhiệm pháp lý của nền tảng. Một số khu vực pháp lý đã áp dụng chế độ mà theo đó, nền tảng phải chịu toàn bộ nghĩa vụ thuế GTGT, trong khi một số khác cho phép các nền tảng tự nguyện đóng vai trò là đơn vị thu thuế GTGT và chia sẻ thông tin một cách tự nguyện, hoặc yêu cầu họ làm cầu nối để cơ quan thuế tiếp cận các nhà cung cấp cơ sở¹⁰¹.

2.2.2.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, pháp luật về quản lý khai thuế và thực tiễn thi hành mảng pháp luật này vẫn còn nhiều điểm bất cập, cụ thể:

Thứ nhất, quy định trách nhiệm, phạm vi đại diện của các sàn TMĐT trong quá trình thực hiện kê khai thuế chưa thực sự phù hợp.

Theo Điều 4 Nghị định 117/2025/NĐ-CP, các tổ chức quản lý nền tảng TMĐT trong và ngoài nước có trách nhiệm khấu trừ và nộp thay cho hộ, cá nhân kinh doanh trên nền tảng TMĐT các loại thuế: (1) thuế GTGT đối với mỗi giao dịch cung cấp hàng hóa, dịch vụ phát sinh doanh thu ở trong nước; (2) thuế TNCN đối với mỗi giao dịch cung cấp hàng hóa, dịch vụ phát sinh doanh thu trong và ngoài

¹⁰¹ Mohamed Alaradi and Bastiaan Moosdorff, (2024), *The Role of Digital Platforms in Collecting VAT in Selected Countries in the Middle East*, *International VAT Monitor* January/February 2024, Link: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-04/international-the-role-of-digital-platforms-in-collecting-vat-in-selected-countries-in-the-middle-east-ibfd.pdf>, ngày truy cập 07/11/2025.

nước của cá nhân cư trú; (3) thuế TNCN đối với mỗi giao dịch cung cấp hàng hóa, dịch vụ phát sinh doanh thu trong nước của cá nhân không cư trú. Quy định này đã thể hiện rõ phạm vi đại diện, khấu trừ thuế của các tổ chức quản lý nền tảng TMĐT. Tuy nhiên, quy định này vẫn thể hiện một số bất cập, cụ thể:

Các cá nhân kinh doanh có thể cùng lúc phát sinh doanh thu từ nhiều nguồn, như cửa hàng thực tế, từ sàn TMĐT hoặc nền tảng khác. Quy định không nói rõ là “giao dịch cung cấp hàng hóa, dịch vụ phát sinh doanh thu trong nước” này thì có bao gồm cả phần doanh thu từ cửa hàng thực tế, từ các nền tảng TMĐT khác hay chỉ tính riêng phần doanh thu phát sinh trên nền tảng TMĐT đó. Nếu sàn TMĐT phải khấu trừ trên tổng doanh thu của người bán, việc xác định căn cứ tính thuế sẽ thiếu chính xác, tạo gánh nặng kỹ thuật cho sàn và rủi ro sai sót trong quản lý. Do đó, quy định sàn TMĐT trực tiếp khai và nộp thuế TNCN thay người bán cần được hướng dẫn chi tiết hơn để tránh chồng chéo và đảm bảo công bằng trong QLT đối với hoạt động TMĐT.

Riêng đối với thuế thu nhập của người bán hàng qua các sàn TMĐT, nếu quy định sàn TMĐT khai và nộp loại thuế này là không thực sự khả thi, gây khó khăn cho các sàn TMĐT cũng như nhiều rủi ro, sai sót trong quá trình thực hiện. Đặc biệt, với quy định bỏ thuế khoán đối với hộ, cá nhân kinh doanh theo Đề án chuyển đổi mô hình và phương pháp QLT đối với hộ kinh doanh khi xóa bỏ thuế khoán, được phê duyệt theo Quyết định 3389/QĐ-BTC ngày 06 tháng 10 năm 2025 (QĐ 3389/QĐ-BTC). Theo đó, hộ kinh doanh được quản lý dựa trên ba nhóm doanh thu: (1) dưới 200 triệu đồng/năm; (2) từ 200 triệu đồng đến dưới 3 tỷ đồng/năm và (3) trên 3 tỷ đồng/năm. Đối với nhóm cá nhân có doanh thu trên 3 tỷ thì nộp thuế TNCN dựa trên thu nhập tính thuế, có nghĩa là phải tính được doanh thu, chi phí hợp lý khi tính thuế. Tuy nhiên, việc xác định chính xác số thuế phải nộp, bao gồm chi phí hợp lệ, là điều rất khó với các sàn TMĐT. Người bán có thể phát sinh doanh thu qua sàn, nhưng các chi phí hợp lệ thì các sàn TMĐT khó có khả năng xác định chính xác để thực hiện việc kê khai thuế thay theo quy định. Với tính ẩn danh cao, khả năng thay đổi tài khoản, máy chủ hay phương thức giao dịch linh hoạt, các sàn TMĐT không đủ công cụ kỹ thuật để giám sát toàn diện hoạt động của người bán. Ngoài ra, sàn

TMĐT đóng vai trò là nền tảng trung gian kết nối giữa người mua và người bán, yêu cầu sàn TMĐT kê khai thuế, nộp thuế thay sẽ làm thay đổi bản chất mô hình kinh doanh của sàn TMĐT và làm ảnh hưởng đến vai trò trung lập của chủ thể này. Theo Luật thuế TNCN, tổ chức chi trả thu nhập có nghĩa vụ khấu trừ và nộp thuế thay khi có phát sinh việc chi trả thu nhập cho cá nhân. Trong khi đó, sàn TMĐT không phải là chủ thể trực tiếp chi trả thu nhập cho người bán, mà chỉ đóng vai trò trung gian kết nối giao dịch. Do đó, việc áp đặt nghĩa vụ khấu trừ, nộp thuế thay không chỉ vượt ra ngoài phạm vi khấu trừ theo pháp luật hiện hành, mà còn làm thay đổi bản chất pháp lý của sàn TMĐT. Vì lẽ đó, giao sàn TMĐT khấu trừ, nộp thuế thu nhập là chưa thực sự phù hợp. Mặc dù nhiều quốc gia trên thế giới đề cao vai trò của sàn TMĐT trong việc khấu trừ, khai và nộp thuế thay, nhưng sàn TMĐT thường chỉ thực hiện khấu trừ, khai và nộp thuế thay đối với thuế GTGT. Trách nhiệm khấu trừ, nộp thuế thay của nền tảng TMĐT đối với thuế GTGT được OECD ghi nhận trong Báo cáo *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* năm 2019¹⁰², và cũng được áp dụng ở nhiều quốc gia trên thế giới như Mỹ, các quốc gia Trung Đông,...¹⁰³.

Bên cạnh đó, quy định này làm tăng đáng kể chi phí tuân thủ cho sàn TMĐT. Các sàn phải đầu tư hệ thống công nghệ, phần mềm quản lý, nhân sự am hiểu pháp luật thuế không chỉ có pháp luật của quốc gia mà sàn TMĐT đăng ký mà còn pháp luật nơi sàn TMĐT bán hàng tới. Các chi phí này sẽ được chuyển vào giá thành dịch vụ của sàn TMĐT, gây khó khăn cho các nhà bán hàng nhỏ và vừa. Thực tế, vừa qua, hàng loạt các sàn TMĐT như shopee, tiktok shop thông báo áp dụng tăng phí từ 1/4/2025. Phí hoa hồng của tiktok shop tăng từ 1-3% lên 1-4% với gian hàng thông thường và 1-5,78% lên 1,21-7,7% với gian hàng chính hãng. Việc tăng phí từ các sàn sẽ tạo áp lực lớn đến người bán trên các nền tảng này, đặc biệt là các đơn vị nhỏ, lẻ, hộ cá nhân kinh doanh¹⁰⁴.

¹⁰² OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>, ngày truy cập 06/11/2025.

¹⁰³ *Ecommerce Sales Tax: A Comprehensive Guide*, Link: <https://dhjj.com/navigating-ecommerce-sales-tax-a-comprehensive-guide/>, ngày truy cập 06/11/2025.

¹⁰⁴ Phương Dung, (2025), *Sàn bán lẻ online tăng phí tạo áp lực không nhỏ tới người bán*, link: <https://vnexpress.net/san-ban-le-online-tang-phi-tao-ap-luc-khong-nho-toi-nguoi-ban-4864371.html>, truy cập ngày 23/03/2025.

Thứ hai, quy định thời điểm thực hiện khấu trừ, xác định số thuế phải khấu trừ của tổ chức quản lý nền tảng TMĐT chưa thực sự hợp lý, dẫn đến tăng nhiều TTHC thuế cho các tổ chức quản lý nền tảng TMĐT cũng như người bán. Cụ thể:

Điều 5 Nghị định 117/2025/NĐ-CP quy định tổ chức quản lý nền tảng TMĐT thực hiện khấu trừ số thuế GTGT, số thuế TNCN phải nộp đối với mỗi giao dịch cung cấp hàng hóa, dịch vụ phát sinh doanh thu trên nền tảng TMĐT thuộc phạm vi quản lý ngay khi xác nhận giao dịch thành công và chấp nhận thanh toán đối với giao dịch bán hàng hóa, dịch vụ trên nền tảng TMĐT cho hộ, cá nhân. Điều này có nghĩa là đối với mỗi giao dịch khi xác nhận giao dịch thành công, chấp nhận thanh toán thì tổ chức quản lý nền tảng TMĐT phải thực hiện khấu trừ thuế ngay. Trên thực tế, đối với hoạt động TMĐT, quy trình bán hàng thường khác so với các giao dịch truyền thống. Đơn hàng có thể tính thành công nhưng sau đó vẫn có những trường hợp hoàn trả hàng hoá do bị lỗi hoặc không đúng. Mặc dù, Khoản 1, Điều 6 Nghị định 117/2025/NĐ-CP quy định *đối với giao dịch bị hủy hoặc trả lại hàng thì tổ chức quản lý nền tảng TMĐT thực hiện bù trừ số thuế đã khấu trừ, nộp thay của giao dịch bị hủy hoặc trả lại hàng với số thuế phải khấu trừ, nộp thay của các giao dịch bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ*. Tuy nhiên, quy định này còn thiếu tính linh hoạt và chưa tương thích với hệ thống xử lý nghiệp vụ của sàn giao dịch, đặc biệt khi các nền tảng có hàng triệu giao dịch mỗi ngày. Việc phải thực hiện bù trừ hoặc tập hợp dữ liệu đối soát liên tục khiến DN mất nhiều thời gian, nhân lực, thậm chí có nguy cơ khấu trừ nhầm, bù trừ sai hoặc chậm hoàn thuế cho người bán, ảnh hưởng đến uy tín và trải nghiệm của người kinh doanh trên sàn.

Trong những năm gần đây, đặc biệt từ năm 2023-2025, tình trạng khách hoàn đơn, trả hàng trên các sàn TMĐT như Shopee đã tăng mạnh, gây ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động kinh doanh của hàng nghìn nhà bán. Theo khảo sát từ cộng đồng người bán Shopee Việt Nam năm 2024-2025, tỷ lệ hoàn đơn trung bình đối với shop mới mở: 10-25% và với ngành hàng rủi ro cao (thời trang, phụ kiện, hàng dễ vỡ, mỹ phẩm): 15-35%, thậm chí có những shop bị hoàn đến 40% số đơn khi chạy quảng cáo mạnh, hàng đi nhiều nhưng tiền thu về gần như bằng 0¹⁰⁵. Điều này cho thấy, nếu để cho các tổ chức quản lý nền tảng TMĐT khấu trừ ngay khi giao dịch thành

¹⁰⁵ Tỷ lệ hoàn đơn cao, giải pháp giúp hạn chế trên shopee, link: <https://ecommax.vn/xu-ly-hoan-don-tren-shopee/>, ngày truy cập 08/7/2025.

công và chấp nhận thanh toán trên các nền tảng TMĐT sẽ làm tăng các chi phí tuân thủ cho các bên.

Thứ ba, pháp luật QLT đã quy định trách nhiệm khai thuế của các NCCNN, tuy nhiên trên thực tế thực hiện vẫn còn nhiều khó khăn.

Pháp luật QLT quy định trách nhiệm khai thuế cho các NCCNN đồng thời cho phép NCCNN có quyền ủy quyền đăng ký thuế, khai thuế, nộp thuế cho các tổ chức, đại lý thuế ở Việt Nam theo đúng quy định pháp luật. Tuy nhiên, việc thực thi trên thực tế gặp nhiều khó khăn do cần sự phối hợp giữa nhiều chủ thể liên quan. Để xác định giao dịch phát sinh tại Việt Nam của NCCNN, cơ quan thuế phải thu thập các thông tin như: dữ liệu thanh toán (thẻ tín dụng, tài khoản ngân hàng), địa chỉ cư trú, địa chỉ IP, mã vùng điện thoại hoặc địa chỉ giao hàng của người mua. Tuy nhiên, hiện chưa có cơ chế phối hợp cụ thể và đồng bộ giữa các bên để chia sẻ thông tin phục vụ QLT đối với hoạt động TMĐT. Ngoài ra, việc kê khai của NCCNN còn phụ thuộc vào tính trung thực và tự giác của họ. Thực tế cho thấy nhiều NCCNN chưa kê khai hoặc kê khai không đầy đủ doanh thu thuế GTGT, thậm chí không thực hiện nghĩa vụ thuế nhà thầu đối với các dịch vụ cung cấp tại Việt Nam. Điều này gây khó khăn lớn cho cơ quan thuế trong việc xác định nghĩa vụ thực tế và đảm bảo thu đúng, thu đủ từ hoạt động TMĐT xuyên biên giới.

Quản lý khai thuế đối với hoạt động TMĐT không chỉ là thách thức đối với Việt Nam mà còn là thách thức ở nhiều quốc gia trên thế giới. Chẳng hạn, ở Trung Quốc, khá nhiều DN tự kinh doanh không có sự chấp thuận của Bộ Công thương, không có giấy phép kinh doanh và không có giấy chứng nhận đăng ký thuế. Các DN không có ý thức mạnh mẽ về thuế, doanh số bán hàng qua mạng của một số DN không được phản ánh, và cơ quan thuế không thể xác minh được, điều này gây ra một phần thất thoát thuế trong hoạt động TMĐT¹⁰⁶.

2.2.3. Các quy định về quản lý nộp thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

2.2.3.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật QLT đã thiết lập khung pháp lý khá cơ bản để có thể xác định nghĩa vụ thuế đối với hoạt động kinh doanh nói chung, với TMĐT nói riêng. Luật Quản lý thuế năm 2019 và các văn bản hướng dẫn thi hành quy định rõ việc đăng ký, khai, nộp bằng phương thức điện tử qua đó giảm chi phí tuân thủ, rút ngắn thời gian xử lý

¹⁰⁶ Aizhen Li, (2018), *Research on Tax Collection and Management System of E-Commerce*, American Journal of Industrial and Business Management, Vol.8 No.11, November 2018, page 15-27.

và tăng tính minh bạch; quy định NCCNN đăng ký thuế, khai thuế và nộp thuế trực tiếp trên Cổng thông tin của Cục thuế. Quy định này góp phần bao quát đầy đủ nghĩa vụ thuế phát sinh từ giao dịch xuyên biên giới, đặc biệt là trong bối cảnh nền kinh tế số và các hoạt động TMĐT quốc tế ngày càng phát triển.

Việc triển khai quy định trên đã tạo điều kiện thuận lợi cho cả cơ quan QLT và NNT. Cơ quan QLT có thể quản lý dựa trên dữ liệu và kết nối liên thông với các sàn giao dịch, tổ chức trung gian thanh toán, ngân hàng và đơn vị vận chuyển. Đây được coi là một bước tiến quan trọng, vừa đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế, vừa đảm bảo nguồn thu bền vững cho NSNN từ môi trường kinh doanh trực tuyến.

Thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT thời gian qua cho thấy, số thu từ hoạt động TMĐT tăng lên đáng kể, nhiều cá nhân hoạt động TMĐT có thu nhập chủ động thực hiện việc kê khai và nộp thuế. Chẳng hạn, vừa qua nhiều hộ kinh doanh và cá nhân kinh doanh, trong đó có các KOL đã chủ động kê khai và nộp thuế, với tổng số thuế đã nộp vượt 40 tỷ đồng. Riêng khoản thu từ hộ và cá nhân kinh doanh nộp qua Cổng TMĐT đạt 1.020 tỷ đồng, chiếm khoảng 55% tổng số thu từ kênh này trên phạm vi cả nước¹⁰⁷.

2.2.3.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, pháp luật quản lý nộp thuế đối với hoạt động TMĐT còn có những bất cập sau:

Thứ nhất, về xác định loại hàng hóa, dịch vụ chịu thuế trong hoạt động TMĐT.

Đối với hoạt động TMĐT, việc xác định hàng hóa, dịch vụ, thu nhập chịu thuế thực sự quan trọng để xác định đúng chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế đối với hoạt động này. Các sản phẩm hàng hóa, dịch vụ trong TMĐT có thể là các sản phẩm hữu hình, cũng có thể là các sản phẩm vô hình và cũng có thể là các dịch vụ được thực hiện.

Pháp luật QLT không có quy định phân biệt đánh thuế đối với hoạt động TMĐT và hoạt động TMTT, có nghĩa là đối tượng chịu thuế được quy định trong các luật thuế đều được áp dụng chung cho các loại hàng hóa, dịch vụ bất kể được trao đổi qua kênh TMĐT hay TMTT. Điều 3 Luật Thuế GTGT năm 2024 quy định, đối tượng chịu thuế GTGT là “*hàng hóa, dịch vụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh*

¹⁰⁷ Tuấn Ngọc, (2025), Hà Nội: Nhiều cá nhân, người nổi tiếng kinh doanh online chủ động kê khai, nộp thuế, link: <https://thuonghieucongluan.com.vn/ha-noi-nhieu-ca-nhan-nguoi-noi-tieng-kinh-doanh-online-chu-dong-ke-khai-nop-thue-a269905.html>, ngày truy cập 06/8/2025.

và tiêu dùng ở Việt Nam”. Tuy nhiên, dịch vụ lại không thuộc đối tượng chịu thuế theo Điều 2 Luật Thuế xuất khẩu, nhập khẩu năm 2016. Trong môi trường TMĐT, ranh giới để phân biệt hàng hóa hữu hình, hàng hóa vô hình hay dịch vụ rất khó xác định. Điều này có thể làm thất thu thuế nhập khẩu nếu một đối tượng có bản chất là hàng hóa nhưng lại xác định là dịch vụ¹⁰⁸. Một sản phẩm nội dung được mua bán, vận chuyển, trao đổi dưới hình thức số hóa gọi chung là kinh doanh các sản phẩm nội dung số (sách điện tử, ứng dụng điện tử,...) thì được xem là sản phẩm hữu hình hay sản phẩm vô hình, và nếu xem các sản phẩm vô hình nói trên là dịch vụ, thì các sản phẩm đó không phải chịu thuế khi nhập khẩu.

Các quy định liên quan đến “tài sản số” cũng đặt ra nhiều vấn đề pháp lý mới trong việc xác định hàng hóa, dịch vụ chịu thuế. Hiện nay, Điều 46 Luật Công nghiệp công nghệ số 2025 được ban hành ngày 14 tháng 06 năm 2025 có đề cập đến “tài sản số”. Theo đó, tài sản số được định nghĩa *“là tài sản theo quy định của Bộ luật Dân sự, được thể hiện dưới dạng dữ liệu số, được tạo lập, phát hành, lưu trữ, chuyển giao và xác thực bởi công nghệ số trên môi trường điện tử”*. Trên cơ sở đó, Điều 47 Luật Công nghiệp công nghệ số 2025 phân loại tài sản số gồm: (1) tài sản ảo trên môi trường điện tử (phục vụ trao đổi, đầu tư nhưng không bao gồm chứng khoán, các dạng số của tiền pháp định và tài sản tài chính khác); (2) tài sản mã hóa (xác thực bằng công nghệ mã hóa hoặc tương tự, cũng loại trừ chứng khoán, tiền pháp định dạng số, tài sản tài chính); và (3) tài sản số khác. Ngoài ra, trong dự thảo Luật Thuế TNCN đang được xây dựng, cơ quan soạn thảo cũng bước đầu đề xuất QLT đối với tài sản số. Cụ thể, dự thảo Luật Thuế TNCN (đính kèm Công văn số 18491/BTC-CST ngày 27/11/2025 của Bộ Tài chính)¹⁰⁹ có đề xuất, quy định thu nhập từ chuyển nhượng tài sản số là thu nhập chịu thuế theo Điểm d, Khoản 10, Điều 3 và chịu thuế 0,1% trên giá trị chuyển nhượng của từng lần giao dịch theo Khoản 2, Điều 27. Trong trường hợp quy định áp dụng đánh thuế dựa trên giá trị chuyển nhượng của từng lần giao dịch với tài sản số được thông qua và đưa vào thực thi, có thể sẽ đặt ra nhiều vấn đề về tính phù hợp và khả thi trong thực tiễn QLT đối với tài sản số. Cụ thể, tiền số thường được giao dịch với tần suất cao và

¹⁰⁸ Nguyễn Văn Minh, tldđ, tr 53.

¹⁰⁹ Dự thảo Luật thuế thu nhập cá nhân, link:

[https://cdn.thuvienphapluat.vn/uploads/khoinghiiep/2025/12/05/Du-thao-luat-thue-thu-nhap-ca-nhan_compressed%20\(1\).pdf](https://cdn.thuvienphapluat.vn/uploads/khoinghiiep/2025/12/05/Du-thao-luat-thue-thu-nhap-ca-nhan_compressed%20(1).pdf), ngày truy cập 02/12/2025.

biến động mạnh, nhà đầu tư có thể thực hiện hàng trăm giao dịch trong thời gian ngắn, giá trị của tài sản số biến động theo thời gian thực và có thể thay đổi chỉ trong vài phút hoặc vài giây. Việc tính thuế theo giá trị chuyển nhượng từng lần giao dịch đòi hỏi phải có hệ thống giám sát và ghi nhận dữ liệu tức thời, chính xác. Ngoài ra, giao dịch tiền số thường được thực hiện qua các ví điện tử phi tập trung (DeFi), không gắn với định danh cá nhân, và có thể được thực hiện xuyên biên giới. Do đó, cơ quan thuế gặp rất nhiều khó khăn trong việc truy vết dòng tiền, xác định chủ thể nộp thuế, cũng như kiểm tra tính trung thực trong khai báo đối với loại tài sản này. Từ thực tiễn thực hiện hoạt động tài sản số có thể thấy, theo báo cáo của Chainalysis, giá trị giao dịch tiền số on-chain tại Việt Nam ước tính đạt 220-230 tỷ USD (tương đương 5.820-6.080 nghìn tỷ đồng) từ tháng 7/2024 đến tháng 6/2025. Trung bình mỗi ngày có khoảng hơn 600 triệu USD (gần 16.300 tỷ đồng) tiền số được giao dịch¹¹⁰. Quy mô và tần suất giao dịch rất lớn này cho thấy, nếu không có cơ chế quản lý và thu thập dữ liệu giao dịch tập trung, tự động và theo thời gian thực, thì việc áp dụng thuế suất 0,1% trên từng lần chuyển nhượng tài sản số hầu như khó khả thi trong thực tiễn, đồng thời tiềm ẩn nguy cơ thất thu thuế và làm gia tăng khoảng cách giữa quy định pháp luật và năng lực QLT hiện nay.

Thương mại điện tử không chỉ bao gồm những cách thức mới để bán sản phẩm cũ¹¹¹ mà còn tạo ra vô số sản phẩm, dịch vụ mới, trong khi đó pháp luật QLT chưa có các quy định cụ thể để xác định, phân loại thu nhập đối với hoạt động này. Điều này gây khó khăn cho cơ quan QLT khi nhận diện, xác định loại thu nhập để có cơ sở tính thuế thu nhập đối với hoạt động TMĐT. Một số khoản thu nhập có thể kể đến như: thu nhập từ bản quyền, phí dịch vụ. Thực tế hiện nay, có nhiều tổ chức, cá nhân phát triển cung cấp các phần mềm ứng dụng như game, nhạc,... cho các nền tảng di động. Tổ chức, cá nhân này đưa phần mềm lên các chợ ứng dụng TMĐT như Apple store, CH play,... và có được thu nhập từ hoạt động đó. Việc xác định doanh thu liên quan đến bán các sản phẩm trò chơi, ứng dụng đăng tải trên mạng xã hội thì xác định là có thu nhập từ lợi nhuận kinh doanh, phí dịch vụ hay thu nhập từ

¹¹⁰ Tất Đạt, (2025), *Hơn 600 triệu USD tiền số được giao dịch tại Việt Nam mỗi ngày*, link: <https://vnexpress.net/hon-600-trieu-usd-tien-so-duoc-giao-dich-tai-viet-nam-moi-ngay-4944992.html>, ngày truy cập 02/12/2025.

¹¹¹ Heinrich-Heine, *International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions - A United States-German-New Zealand Case Study*, link: <http://ssrn.com/abstract=881523>, truy cập ngày 15/09/2024, page 8.

bản quyền. Hay thu nhập từ quảng cáo trên các nền tảng trực tuyến được xác định là thu nhập từ bản quyền hay không. Cùng với đặc trưng của hoạt động TMĐT là tính “ảo”, đã làm cho khó có thể xác định số tiền chi trả cho bản quyền, phí dịch vụ hay doanh thu trả cho sản phẩm số. Việc xuất hiện các loại hình giao dịch kinh doanh mới như dịch vụ, ứng dụng và cùng với đó là những cách thức cung cấp hàng hóa, dịch vụ mới xuất hiện đã làm mờ đi ranh giới giữa lợi nhuận kinh doanh và tiền bản quyền. Điều này gây khó khăn cho cơ quan QLT khi thực hiện QLT thu nhập đối với hoạt động TMĐT. Khó khăn trong xác định thu nhập tính thuế để áp dụng mức thuế suất phù hợp.

Pháp luật QLT hiện nay vẫn chưa quy định rõ một số mô hình TMĐT trong danh mục ngành nghề, điển hình là mô hình nền tảng kết nối như Airbnb. Thành lập năm 2008 tại Mỹ, Airbnb đã hoạt động tại Việt Nam với hơn 30.000 cơ sở lưu trú nhưng chưa có văn phòng đại diện và chưa đăng ký nộp thuế trực tiếp¹¹². Cùng với Booking, Agoda và PayPal, Airbnb là NCCNN có hoạt động kinh doanh nền tảng số tại Việt Nam nhưng chưa thực hiện đầy đủ nghĩa vụ thuế. Vấn đề xác định bản chất kinh doanh của Airbnb là nhà cung cấp nền tảng hay nhà cung cấp dịch vụ. Airbnb hoạt động như một nền tảng kết nối chủ nhà với khách thuê, thu phí từ các bên tham gia và kiểm soát quy trình giao dịch, định giá, xử lý thanh toán và tranh chấp. Nếu chỉ là trung gian, Airbnb chỉ phải nộp thuế đối với phần phí dịch vụ; nhưng nếu được coi là nhà cung cấp dịch vụ lưu trú, thì phải kê khai và nộp thuế cho toàn bộ doanh thu từ giao dịch. Tuy nhiên, do Airbnb can thiệp sâu vào quá trình vận hành giao dịch như định giá, kiểm soát chất lượng dịch vụ, thu tiền thuê, xử lý tranh chấp,... Với cách thức hoạt động như trên, việc kiểm soát hoạt động và thu thuế đối với mô hình kinh doanh này là không hề đơn giản cho các cơ quan QLT Việt Nam cũng như cơ quan thuế các nước khác.

Thứ hai, về xác định giao dịch phát sinh trong hoạt động TMĐT

Các giao dịch phát sinh từ TMĐT hiện nay diễn ra rất đa dạng và phức tạp, bao gồm nhiều mô hình khác nhau như: dịch vụ quảng cáo trực tuyến (Google, Facebook), dịch vụ đặt phòng và du lịch trực tuyến (Booking, Traveloka), dịch vụ vận chuyển kết nối (Grab, Be...). Ngoài ra, các cá nhân, tổ chức kinh doanh qua

¹¹² Trung Tín, (2020), *Kiến nghị đánh thuế mô hình kinh doanh airbnb*, link: <https://vnexpress.net/kien-nghi-danh-thue-mo-hinh-kinh-doanh-airbnb-4180345.html>, truy cập ngày 26/06/2025.

mạng không cần cửa hàng, cửa hiệu theo cách truyền thống. Các chủ thể này có thể sử dụng những hình thức bán hàng đa dạng như website cá nhân, trang mạng xã hội, bán hàng trên các sàn TMĐT Chưa kể đến, một cá nhân vừa có thể kinh doanh trên nhiều trang mạng xã hội khác nhau như zalo, facebook, tiktok,... hoặc cùng một lúc có thể có nhiều gian hàng trên một sàn TMĐT hay hoạt động trên nhiều sàn TMĐT khác nhau. Việc cá nhân có thể tự do tạo lập nhiều tài khoản trên các nền tảng TMĐT mà không cần thông qua cơ chế đăng ký thuế tập trung hoặc định danh điện tử bắt buộc cũng khiến cơ quan thuế khó xác định tổng thể hoạt động kinh doanh. Theo hướng dẫn hiện hành, nghĩa vụ khấu trừ thuế thuộc về sàn giao dịch hoặc tổ chức chi trả thu nhập; tuy nhiên, khi cá nhân phân tán hoạt động qua nhiều kênh, bao gồm cả mạng xã hội (nơi không có vai trò “tổ chức quản lý nền tảng TMĐT”) thì nghĩa vụ này khó có thể thực thi được. Chính sự phức tạp này gây khó khăn cho cơ quan thuế để xác định được thông tin, hành vi kinh doanh của các chủ thể đó.

Hơn nữa, đặc trưng phi vật chất và xuyên biên giới của TMĐT làm nảy sinh nhiều thách thức mới trong QLT. Các giao dịch được thực hiện hoàn toàn qua internet, thường xảy ra nhanh và dễ xóa dấu vết, khiến việc kiểm soát, xác minh số lượng, giá trị và dòng tiền trở nên khó khăn. Điều này đòi hỏi cơ quan QLT phải ứng dụng công nghệ số, dữ liệu lớn và hợp tác quốc tế để giám sát hiệu quả các hoạt động kinh doanh trong môi trường TMĐT.

Thực tiễn thi hành thời gian qua cho thấy, việc thiếu cơ chế kiểm soát hiệu quả các giao dịch TMĐT đã tạo điều kiện để nhiều cá nhân, tổ chức cố tình trốn thuế. Điển hình là vụ Vũ Nam Phương, một cá nhân có sức ảnh hưởng lớn trên mạng xã hội, bị phát hiện kê khai sai lệch doanh thu từ hoạt động TMĐT, gây thất thu thuế lên đến hơn 10 tỷ đồng. Từ năm 2023, Vũ Nam Phương kinh doanh dưới danh nghĩa Công ty Cổ phần Dược Hoa Kỳ, với doanh thu thực tế hơn 120 tỷ đồng, nhưng chỉ kê khai khoảng 5 tỷ đồng¹¹³, cho thấy sự chênh lệch nghiêm trọng giữa doanh thu thực và nghĩa vụ thuế. Vụ việc này không chỉ phản ánh hành vi gian lận có chủ đích mà còn bộc lộ lỗ hổng trong pháp luật QLT, đặc biệt là cơ chế kiểm soát doanh thu khi các cá nhân, tổ chức phân tán hoạt động trên nhiều nền tảng số khác nhau. Trong vụ việc nêu trên, Vũ Nam Phương có thể lợi dụng sự thiếu đồng

¹¹³ *Khởi tố tiktoke Vũ Hồng Phúc - Cún Bông*, link: <https://tuoitre.vn/khoi-to-tiktoker-vu-hong-phuc-cun-bong-20250623154640618.htm>, ngày truy cập 09 tháng 7 năm 2025.

bộ về dữ liệu và giám sát để kê khai dưới ngưỡng với từng nền tảng riêng lẻ, đồng thời sử dụng pháp nhân trung gian nhằm che giấu dòng tiền và quy mô giao dịch thực tế.

Bên cạnh đó, việc kiểm soát dòng tiền để quản lý giao dịch phát sinh từ hoạt động TMĐT cũng không phải là điều thực sự dễ dàng. Các hình thức thanh toán hiện nay khá đa dạng. Theo sách trắng TMĐT năm 2023, dựa trên tỷ lệ người dùng trên internet, hình thức thanh toán chủ yếu hiện nay vẫn là thanh toán bằng tiền mặt, tỷ lệ thanh toán tiền mặt khi nhận hàng chiếm 76%. Các hình thức thanh toán khác như: chuyển khoản chiếm 60%, thanh toán qua thẻ ATM nội địa chiếm 20%, thẻ tín dụng ghi nợ 14%, ví điện tử 21%, mobile money 6%¹¹⁴. Hình thức thanh toán đa dạng như hiện nay đặt ra, yêu cầu cơ quan QLT phải có cơ chế quản lý chặt chẽ để có thể kiểm soát được các giao dịch phát sinh từ hoạt động này. Có thể, cơ quan QLT kiểm soát các giao dịch mua, bán hàng hoá, dịch vụ bằng cách dựa vào số lượng đơn đặt hàng. Tuy nhiên, việc kiểm soát các giao dịch trong hoạt động TMĐT vẫn còn gặp khó khăn. Cơ quan thuế cũng có thể sử dụng dữ liệu từ ngân hàng, ví điện tử và trung gian thanh toán để kiểm soát giao dịch phát sinh từ hoạt động TMĐT. Mặc dù những dữ liệu này có phản ánh giao dịch tài chính phát sinh, nhưng trên thực tế cá nhân bán hàng thường sử dụng tài khoản cá nhân để nhận tiền thay vì tài khoản đăng ký kinh doanh, khiến cơ quan thuế không dễ xác định mục đích của dòng tiền. Thậm chí, người bán có thể tách nhỏ giao dịch, nhận tiền qua nhiều tài khoản khác nhau, hay không sử dụng thanh toán chuyển khoản mà thanh toán bằng tiền mặt làm dòng tiền bị phân tán, gây khó khăn cho cơ quan QLT trong truy vết. Chẳng hạn, thời gian vừa qua, nhiều hộ, cá nhân kinh doanh đã từ chối nhận chuyển khoản, hoặc có chuyển tiền nhưng không ghi các nội dung “mua, bán”, “trả tiền”, “mua hàng”,...¹¹⁵.

Thứ ba, pháp luật quy định trách nhiệm khấu trừ thuế của sàn TMĐT, NHTM, tổ chức cung cấp dịch vụ trung gian thanh toán, tuy nhiên quá trình thực hiện còn gặp nhiều khó khăn. Theo quy định, trong trường hợp NCCNN không thực hiện nghĩa vụ kê khai và nộp thuế tại Việt Nam, thì trách nhiệm khấu trừ và nộp thay số

¹¹⁴ Bộ Công thương, Cục Thương mại điện tử và kinh tế số, Thương mại điện tử Việt Nam năm 2023, link: <https://valoma.vn/wp-content/uploads/2024/05/BCTMDT2023-file-31-1-pdf.pdf>, tr 47, truy cập ngày 08/7/2025.

¹¹⁵ Thuý Quỳnh, Quỳnh trang, (2025), *Nhiều hộ kinh doanh từ chối nhận chuyển khoản*, Link: <https://vnexpress.net/nhieu-ho-kinh-doanh-tu-choi-nhan-chuyen-khoan-4894137.html>, truy cập ngày 08/7/2025.

thuế phát sinh sẽ thuộc về các NHTM và tổ chức cung ứng dịch vụ trung gian thanh toán. NHTM, tổ chức cung ứng dịch vụ trung gian thanh toán cần xác định tài khoản giao dịch của các NCCNN để thực hiện khấu trừ, nộp thay nghĩa vụ thuế cho các chủ thể này. Tuy nhiên, một số khó khăn gặp phải khi các NHTM, tổ chức cung ứng dịch vụ trung gian thanh toán thực hiện khấu trừ, nộp thay nghĩa vụ thuế đó là việc tính toán đúng số thuế phải khấu trừ, nộp thay. Việc xác định đúng sản phẩm hàng hóa, dịch vụ NCCNN cung cấp để áp dụng tỷ lệ % tính thuế là điều hết sức khó khăn cho các NHTM và các tổ chức cung ứng dịch vụ trung gian thanh toán khi mà pháp luật QLT chưa có quy định cụ thể về vấn đề này. Về cơ bản, NHTM không tham gia trực tiếp vào giao dịch mua bán, do đó không nắm được bản chất giao dịch cũng như không có đủ thông tin để xác định đúng ngành kinh doanh, không xác định được loại hàng hoá dịch vụ mua bán để xác định mức thuế suất và khấu trừ thuế phù hợp. Đồng thời, trên thực tế cơ quan thuế rất khó để có thể rà soát, đối chiếu số liệu NHTM với doanh thu nhận được của NCCNN.

Riêng đối với quy định sàn TMĐT nộp thuế thay cho người bán, thực tiễn thực hiện quy định này cho thấy, cả sàn TMĐT và các cá nhân kinh doanh vẫn còn khá lúng túng trong việc kê khai và nộp thuế. Một số cá nhân có phản hồi việc đã tiến hành đăng ký kê khai doanh thu qua mạng và nhận được email phản hồi từ cơ quan thuế nhưng mãi vẫn chưa thấy thông báo số tiền thuế phải nộp. Hay nhiều chủ shop chưa nắm rõ cách đăng ký, kê khai thuế như thế nào mới đúng. Thậm chí, có nhiều cá nhân phản ánh lỗi từ hệ thống Etax, họ đăng nhập rất nhiều lần vào hệ thống để khai báo và thực hiện việc đóng thuế, nhưng lần nào cũng bị báo lỗi "xác thực người dùng" nên không vào được¹¹⁶.

2.2.4. Các quy định về quản lý hoàn thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

2.2.4.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật và thực tiễn thi hành pháp luật về quản lý hoàn thuế đối với hoạt động TMĐT thời gian qua đã đạt được một số kết quả tích cực, thể hiện qua việc thiết lập cơ chế hoàn thuế hợp lý, đảm bảo nguyên tắc công bằng giữa các đối tượng nộp thuế. Quá trình triển khai hoàn thuế đã ứng dụng hiệu quả công nghệ thông tin, góp phần hiện đại hóa TTHC, giảm chi phí tuân thủ và thời gian xử lý hồ sơ. Từ đó,

¹¹⁶ Mai Phương, Quang Thuận, (2025), *Lúng túng sàn thương mại điện tử nộp thuế hộ người bán*, link: <https://thanhnien.vn/lung-tung-san-thuong-mai-dien-tu-nop-thue-ho-nguoi-ban-185250707215332775.htm>, ngày truy cập 15/7/2025.

góp phần nâng cao hiệu quả QLT cũng như củng cố niềm tin, sự hợp tác và mức độ hài lòng của NNT trong môi trường kinh doanh số.

Nhằm nâng cao hiệu quả QLT đối với các đối tượng cá nhân, hộ kinh doanh có thu nhập từ nền tảng số, Bộ Tài chính đã triển khai Quy trình hoàn thuế thu nhập cá nhân tự động theo Quyết định số 108/QĐ-TCT ngày 24 tháng 01 năm 2025 về Quy trình hoàn thuế TNCN tự động (Quyết định số 108/QĐ-TCT). Hệ thống hoàn thuế này được xây dựng trên nền tảng công nghệ thông tin hiện đại, cho phép tự động hóa các bước xử lý, giảm thiểu tối đa việc xử lý thủ công và gia tăng tính chính xác trong thẩm định hồ sơ. Đây không chỉ là bước tiến về kỹ thuật mà còn thể hiện sự cam kết của Nhà nước trong việc hỗ trợ người dân thực hiện nghĩa vụ thuế một cách thuận tiện, minh bạch và công bằng hơn trong môi trường số.

Trong những năm gần đây, việc triển khai cơ chế hoàn thuế điện tử đã mang lại nhiều kết quả tích cực, góp phần nâng cao hiệu lực, hiệu quả QLT trong bối cảnh TMĐT phát triển mạnh mẽ. Đặc biệt, chỉ trong 5 tháng đầu năm 2023, cơ quan thuế đã ban hành 6.458 quyết định hoàn thuế GTGT với tổng số tiền hoàn là 42.670 tỷ đồng, đạt 23% so với dự toán hoàn thuế GTGT cả năm 2023 được Quốc hội thông qua và bằng 82% so với cùng kỳ năm trước. Đến nay, tỷ lệ hoàn thuế điện tử đã đạt 99%, trong đó gần 80% số hồ sơ thuộc diện “hoàn trước, kiểm tra sau” được giải quyết trong thời gian rất ngắn là chỉ 6 ngày làm việc kể từ khi tiếp nhận hồ sơ hợp lệ¹¹⁷.

Việc tự động hóa các quy trình hoàn thuế không chỉ giúp rút ngắn thời gian xử lý hồ sơ, giảm tải cho bộ máy hành chính thuế mà còn đảm bảo tính minh bạch, nâng cao độ chính xác và hạn chế rủi ro gian lận thuế. Trong bối cảnh hoạt động TMĐT ngày càng mở rộng và phức tạp, đây là một giải pháp vừa phù hợp với định hướng hiện đại hóa ngành thuế, vừa đáp ứng yêu cầu thực tiễn.

2.2.4.2. Những bất cập, hạn chế

Thứ nhất, mặc dù việc triển khai hoàn thuế điện tử theo Nghị định 117/2025/NĐ-CP và Quyết định số 108/QĐ-TCT đã tạo ra những chuyển biến tích cực, góp phần đơn giản hóa thủ tục và rút ngắn thời gian xử lý hồ sơ hoàn thuế,

¹¹⁷ Anh Minh, (2025), *Hoàn thuế tự động và tăng minh bạch khi thu thuế “kinh doanh qua mạng”*, Link: <https://baochinhpheu.vn/hoan-thue-tu-dong-va-tang-minh-bach-khi-thu-thue-kinh-doanh-qua-mang-102250304201049201.htm>, truy cập ngày 05/8/2025.

nhưng trên thực tế, quá trình hoàn thuế tự động vẫn gặp không ít vướng mắc. Nhiều NNT, đặc biệt là hộ cá nhân kinh doanh trên nền tảng số, không thể thực hiện hoàn thuế tự động do thông tin trong hồ sơ quyết toán không khớp với dữ liệu của cơ quan thuế, hoặc chưa cập nhật đầy đủ thông tin như tài khoản ngân hàng, địa chỉ email, MST. Đối với các trường hợp có tình huống thuế đặc thù như thu nhập vãng lai, thu nhập xuyên biên giới, hay có ủy quyền quyết toán, NNT vẫn phải thực hiện quy trình hoàn theo phương thức truyền thống. Ngoài ra, việc hệ thống đôi khi xảy ra lỗi kỹ thuật, nghẽn mạng hoặc không nhận dạng được định dạng dữ liệu do hóa đơn, chứng từ đến từ nhiều nguồn khác nhau (sàn TMĐT, ngân hàng, ví điện tử...) cũng là nguyên nhân khiến nhiều hồ sơ bị trả lại hoặc chậm xử lý. Tính đến tháng 6 năm 2025, không chỉ riêng hoạt động TMĐT mà cả hoạt động TMTT nói chung, còn khoảng 39.000 tỷ đồng tiền thuế chưa được hoàn¹¹⁸. Đây là một con số tương đối lớn, mặc dù Nhà nước đã cố gắng tháo gỡ vướng mắc, rút gọn thời gian hoàn thuế nhưng quy trình thực hiện vẫn còn gặp nhiều khó khăn.

Thứ hai, pháp luật QLT quy định về hồ sơ hoàn thuế thuộc hai trường hợp hoàn thuế trước - kiểm tra sau hoặc kiểm tra trước - hoàn thuế sau tại Điều 73 Luật QLT năm 2019, nhằm bảo đảm quản lý rủi ro, nhưng chính cách phân loại này vẫn bộc lộ một số bất cập. Do việc giải ngân hoàn thuế có thể được thực hiện trước khi kiểm tra thực tế, những đối tượng gian lận có thể lợi dụng để lập hồ sơ giả, khai báo sai doanh thu hoặc sử dụng HĐĐT bất hợp pháp nhằm nhận tiền hoàn thuế. Trong môi trường TMĐT, giao dịch diễn ra nhanh, phân tán và khó kiểm chứng trực tiếp, nguy cơ này càng lớn nếu hệ thống phân tích rủi ro chưa đủ chặt chẽ. Ngoài ra, để có cơ sở cho việc hoàn thuế các cơ sở dữ liệu giao dịch từ sàn TMĐT, đơn vị vận chuyển, ngân hàng,... phải được cung cấp chính xác, đầy đủ và kịp thời. Tuy nhiên, như thực tiễn cho thấy, việc cung cấp dữ liệu từ một số sàn vẫn có sai lệch hoặc thiếu thông tin định danh, khiến công tác phân loại hồ sơ chưa đạt hiệu quả tối ưu.

Mặc dù hệ thống HĐĐT đã được triển khai trên toàn quốc nhằm nâng cao tính minh bạch, hiện đại hóa QLT và góp phần đẩy mạnh tiến trình chuyển đổi số, song thực tiễn cho thấy vẫn còn nhiều bất cập trong pháp luật quản lý hoàn thuế đối với

¹¹⁸ Khôi Nguyên, (2024), Hoàn thuế vẫn “mắc kẹt” vì sao?, link: https://diendandoanhnghiep.vn/hoan-thue-van-mac-ket-vi-sao-10147501.html?utm_source=chatgpt.com, ngày truy cập 22/7/2025.

hoạt động TMĐT, đặc biệt là ở khâu giám sát tính xác thực của giao dịch và xác định trách nhiệm của các bên liên quan trong quy trình hoàn thuế.

Có thể thấy, một trong những kỳ vọng lớn nhất của việc áp dụng HĐĐT là khả năng ngăn chặn các hành vi gian lận về hóa đơn và thuế. Tuy nhiên, thực tiễn triển khai cho thấy, cơ quan QLT vẫn gặp nhiều khó khăn trong kiểm soát được bản chất thực tế của các giao dịch ẩn sau các hóa đơn. Trong nhiều vụ việc được cơ quan công an phát hiện gần đây, các DN đã thực hiện hành vi mua bán hóa đơn đầu vào với số lượng lớn, giá trị hàng trăm tỷ đồng dù toàn bộ hóa đơn đều là HĐĐT hợp lệ trên hệ thống. Điển hình, tại Bắc Ninh, một đường dây lập 58 công ty “ma” đã mua bán trái phép trên 10.000 số hóa đơn GTGT với tổng số tiền là hơn 6.000 tỉ đồng, gây thiệt hại ước tính khoảng 600 tỉ đồng cho NSNN¹¹⁹; ở Đắk Nông cơ quan điều tra xác định một đường dây gồm hơn 80 công ty không hoạt động nhằm bán hơn 20.000 hóa đơn GTGT không, tổng giá trị ghi trên hóa đơn sau thuế trên 2.150 tỷ đồng¹²⁰. Các vụ án do lực lượng chức năng phát hiện cho thấy dù HĐĐT có mã vẫn được sử dụng trong các hành vi mua bán trái phép. Chưa kể đến, bản chất phi vật chất và không hiện diện vật lý của TMĐT càng khiến hành vi gian lận dễ xảy ra, việc phát hiện hành vi vi phạm cần có sự phối hợp với các cơ quan khác như ngân hàng, công an, đơn vị vận chuyển, hải quan,... làm kéo dài thời gian xác minh và dễ bỏ sót hành vi vi phạm.

2.3. Nhóm quy định pháp luật về giám sát và bảo đảm việc tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động thương mại điện tử

Trong bối cảnh chuyển đổi số mạnh mẽ, kinh doanh qua PTĐT ngày càng chiếm ưu thế, đặt ra yêu cầu pháp luật QLT phải xây dựng cơ chế giám sát hiệu quả và bảo đảm tuân thủ pháp luật của các chủ thể tham gia. Nghiên cứu pháp luật về giám sát và tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động TMĐT là cần thiết nhằm

¹¹⁹ Hà Quân, (2025), *Mua 58 công ty ma thao túng hơn 6000 tỷ đồng hoá đơn trái phép*, link: https://tuoitre.vn/mua-58-cong-ty-ma-thao-tung-hon-6-000-ti-dong-hoa-don-trai-phiep-20250425194520451.htm?utm_source=chatgpt.com, ngày truy cập 22/7/2025.

¹²⁰ Lực lượng công an góp phần triển khai hiệu quả các Hiệp định thương mại tự do giữa Việt Nam và các nước đối tác, triệt phá đường dây lập công ty ma mua bán trái phép hoá đơn quy mô lớn, link: https://bocongan.gov.vn/tin-tuc-su-kien/luc-luong-cong-an-gop-phan-trien-khai-hieu-qua-cac-hiep-dinh-thuong-mai-tu-do-giua-viet-nam-va-cac-nuoc-doi-tac/triet-pha-duong-day-lap-cong-ty-ma-mua-ban-trai-phiep-hoa-don-quy-mo-lon-s16-t43103.html?utm_source=chatgpt.com, ngày truy cập 22/7/2025.

hướng tới một hệ thống QLT hiện đại, minh bạch và công bằng giữa các chủ thể kinh doanh.

2.3.1. Các quy định về quản lý thông tin người nộp thuế có hoạt động thương mại điện tử

2.3.1.1. Những kết quả đạt được

Thời gian vừa qua, các quy định pháp luật QLT đã đặt nền tảng pháp lý quan trọng cho việc mở rộng phạm vi thu thập và xử lý thông tin từ nhiều nguồn nhằm nhận diện chính xác NNT có thực hiện hoạt động TMĐT. Pháp luật QLT quy định cơ quan thuế có quyền khai thác thông tin từ các tổ chức tín dụng, trung gian thanh toán, sàn giao dịch TMĐT và các đơn vị cung cấp dịch vụ vận chuyển. Cụ thể, Khoản 5, Điều 7 Nghị Định 117/2025/NĐ-CP quy định các nền tảng này phải cung cấp định kỳ thông tin liên quan đến người bán, MST, doanh thu và các thông tin khác theo yêu cầu của cơ quan thuế theo quy định pháp luật về QLT. Điều 4, Nghị định số 117/2025/NĐ-CP còn đưa ra yêu cầu bắt buộc các sàn TMĐT phải khấu trừ và nộp thay thuế GTGT và thuế TNCN cho người bán. Những quy định này có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong việc thiết lập cơ chế pháp lý rõ ràng, ràng buộc trách nhiệm của các sàn giao dịch TMĐT, đồng thời cho phép cơ quan thuế tiếp cận nguồn thông tin một cách toàn diện, phục vụ hiệu quả cho công tác QLT.

Quá trình tổ chức thực thi pháp luật QLTTNNT trong thực tiễn cũng đã ghi nhận nhiều kết quả tích cực, góp phần nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT. Theo thống kê từ Bộ Tài chính, tháng 12/2022, ngành Thuế đã chính thức công bố, triển khai, đưa vào vận hành Cổng tiếp nhận thông tin TMĐT, để tiếp nhận thông tin của DN, cá nhân kinh doanh trên các sàn TMĐT. Tính đến ngày 20/04/2025, đã có 441 sàn TMĐT với 2.722 lượt nộp hồ sơ gửi đến cơ quan thuế cung cấp thông tin hàng triệu nhà cung cấp hàng hoá, dịch vụ trên các sàn. Tháng 12/2024, ngành Thuế tiếp tục ra mắt Cổng thông tin điện tử dành cho hộ, cá nhân kinh doanh đăng ký, kê khai, nộp thuế TMĐT, kinh doanh trên nền tảng số. Tính đến ngày 20/04/2025 đã cấp được 78.629 MST cho NNT, tiếp nhận được 182.101 tờ khai, 123.810 chứng từ nộp tiền với tổng số tiền đã nộp là trên 726 tỷ đồng. Song song với đó, Cục Thuế cũng đang triển khai việc mở rộng nguồn dữ liệu thông qua thu thập thông tin từ các đơn vị vận chuyển và các NCCNN là chủ sở hữu, quản lý nền tảng trực tuyến tại

Việt Nam. Ngành thuế cũng tăng cường hợp tác với cơ quan thuế các nước và tổ chức quốc tế thông qua việc triển khai đàm phán các DTAA, Nghị định thư sửa đổi Hiệp định thuế với một số quốc gia như Hy Lạp, Nhật Bản, Ai Cập, Albani, Ghi-nê, Ca-mơ-run, Cô-oét, UAE, Qatar, Canada; trao đổi và chia sẻ kinh nghiệm trong công tác QLT với các đối tác như Lào, Hàn Quốc, Nga cùng các tổ chức quốc tế như SGATAR, IMF. Công tác trao đổi thông tin quốc tế về thuế cũng đạt được những kết quả đáng kể. Chỉ tính riêng năm 2024, ngành Thuế đã tiến hành xử lý 56 trường hợp đề nghị trao đổi thông tin theo Hiệp định với cơ quan thuế các nước. Trong đó, 35 trường hợp Việt Nam yêu cầu nước ngoài cung cấp thông tin; 06 trường hợp nước ngoài yêu cầu Việt Nam cung cấp thông tin; 05 trường hợp trao đổi thông tin tự nguyện do nước ngoài cung cấp (Nguồn: Báo cáo Tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính).

Những hoạt động này không chỉ góp phần làm đầy đủ cơ sở dữ liệu ngành thuế mà còn tạo nền tảng cho việc ứng dụng phân tích dữ liệu lớn phục vụ QLT hiệu quả, minh bạch và kịp thời trong bối cảnh kinh tế số.

2.3.1.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được, pháp luật QLTTTNT đối với hoạt động TMĐT vẫn còn một số hạn chế, cụ thể:

Thứ nhất, quy định thông tin về NNT có hoạt động TMĐT còn chưa rõ ràng và thiếu tính bao quát. Theo Khoản 19, Điều 3 Luật QLT năm 2019 về giải thích từ ngữ, thông tin NNT gồm: “*Thông tin về NNT và thông tin liên quan đến nghĩa vụ thuế của NNT*”. Cách diễn đạt này thể hiện sự lặp lại và thiếu logic, bởi một khái niệm không thể được định nghĩa bằng chính nó: “Thông tin NNT bao gồm thông tin về NNT”. Giải thích như vậy lại khiến quy định trở nên mù mờ, thiếu rõ ràng, trong khi đó, “thông tin về NNT” và “thông tin liên quan đến nghĩa vụ thuế” là những thông tin nào thì pháp luật chưa quy định cụ thể.

Mặc dù, Điều 17 Luật QLT năm 2019 quy định thông tin mà NNT cần cung cấp là những *thông tin, tài liệu liên quan đến việc xác định nghĩa vụ thuế, bao gồm cả thông tin về giá trị đầu tư; số hiệu và nội dung giao dịch của tài khoản được mở tại NHTM, tổ chức tín dụng khác; giải thích việc tính thuế, khai thuế, nộp thuế*. Tuy nhiên, quy định trên vẫn chưa làm rõ những loại thông tin nào được xem là "liên

quan đến nghĩa vụ thuế" trong hoạt động TMĐT. Pháp luật hiện tại chủ yếu liệt kê một số thông tin cơ bản phục vụ việc xác định số thuế phải nộp, phù hợp với hoạt động TMTT, trong khi TMĐT có đặc điểm là các giao dịch trên không gian mạng, thanh toán điện tử, sử dụng các tài khoản ví điện tử, tài khoản trên sàn TMĐT,... Như vậy, một số thông tin mang tính đặc thù của TMĐT như: thông tin về biến động số dư tài khoản ngân hàng; Thông tin về tài khoản giao dịch điện tử (ví dụ: tài khoản ví điện tử); dữ liệu giao dịch điện tử (bao gồm số lượng giao dịch, doanh thu từ giao dịch, số lượng người mua, đơn hàng). Các loại thông tin cần thiết để kiểm soát nghĩa vụ thuế trong TMĐT có thể rộng hơn rất nhiều, liên quan đến dòng tiền điện tử, giao dịch ảo,... mà các quy định hiện nay chưa đề cập tới. Điều này xuất phát từ việc pháp luật QLT hiện hành vẫn được xây dựng dựa trên các giao dịch truyền thống, chưa theo kịp sự phát triển nhanh chóng và phức tạp của hoạt động TMĐT.

Thực tiễn thực hiện QLTTNNT cho thấy, NNT có quyền từ chối không cung cấp những thông tin không liên quan đến nghĩa vụ thuế của mình. Quy định pháp luật không rõ ràng dẫn đến trong quá trình thực thi, cơ quan QLT và NNT sẽ khó khăn trong việc xác định những thông tin về nghĩa vụ thuế để cung cấp đầy đủ, chính xác. Bên cạnh đó, một số thông tin NNT trên cơ sở dữ liệu còn không trùng khớp như MST, tên NNT trên hệ thống QLT, hay những thông tin NNT không thuộc cơ quan thuế quản lý. Chưa kể đến, trong hoạt động TMĐT nhiều DN, cá nhân kinh doanh có tên miền khác nhau, kinh doanh trên nhiều nền tảng số với nhiều tài khoản khác nhau, các đối tượng này kinh doanh thường không có địa điểm kinh doanh cụ thể nên rất khó cho cơ quan thuế thu thập, quản lý thông tin.

Thứ hai, quy định về trách nhiệm cung cấp thông tin trong hoạt động TMĐT chưa phù hợp và thống nhất giữa các văn bản pháp luật. Cụ thể, Khoản 19 Điều 3 Luật QLT năm 2019 quy định thông tin NNT *do NNT cung cấp, do cơ quan QLT thu thập được trong quá trình QLT*. Quy định như trên dẫn đến cách hiểu là chỉ có hai chủ thể có quyền và trách nhiệm cung cấp thông tin là NNT và cơ quan QLT. Trong khi đó, pháp luật QLT đã quy định thêm trách nhiệm cung cấp thông tin của nhiều chủ thể khác như sàn TMĐT theo Khoản 7, Điều 1 Nghị định 91/2022/NĐ-CP Sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 126/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng

10 năm 2020 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật QLT (Nghị định 91/2022/NĐ-CP).

Thứ ba, quy định về trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn TMĐT có nhiều điểm chưa phù hợp, cụ thể:

(1) *Quy định về trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn TMĐT chưa thực sự thống nhất giữa Nghị định 52/2013/NĐ-CP và Nghị định 91/2022/NĐ-CP.* Pháp luật đặt ra trách nhiệm của sàn TMĐT là cung cấp đầy đủ, chính xác và đúng hạn thông tin của thương nhân, tổ chức, cá nhân mua bán hàng hóa, dịch vụ trên sàn giao dịch TMĐT. Cụ thể, Khoản 7, Điều 1 Nghị định 91/2022/NĐ-CP quy định sàn TMĐT phải cung cấp những thông tin như: tên người bán hàng, MST hoặc số định danh cá nhân hoặc chứng minh nhân dân hoặc căn cước công dân hoặc hộ chiếu, địa chỉ, số điện thoại liên lạc; doanh thu bán hàng thông qua chức năng đặt hàng trực tuyến của sàn. Trong khi đó, tại Điều 37 Nghị định 52/2013/NĐ-CP (được sửa đổi bởi Nghị định 85/2021/NĐ-CP) quy định, những thông tin của bên bán trên sàn giao dịch TMĐT cần cung cấp gồm những thông tin: tên, địa chỉ trụ sở của thương nhân, tổ chức hoặc tên và địa chỉ thường trú của cá nhân; số, ngày cấp và nơi cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh của thương nhân, hoặc số, ngày cấp và đơn vị cấp quyết định thành lập của tổ chức, hoặc MST cá nhân của cá nhân, số điện thoại hoặc một phương thức liên hệ trực tuyến khác để tiếp nhận phản ánh về chất lượng hàng hóa, dịch vụ. Như vậy, những thông tin về số định danh cá nhân, căn cước công dân, hộ chiếu, hay doanh thu bán hàng thì pháp luật chưa quy định bên bán có trách nhiệm cung cấp cho các sàn TMĐT. Quy định như vậy dẫn đến khó khăn cho các sàn TMĐT khi thu thập các thông tin của bên bán liên quan đến doanh thu bán hàng để cung cấp cho cơ quan thuế.

Chưa kể đến, trong quá trình thực hiện, các sàn TMĐT không tiến hành cung cấp thông tin hoặc cung cấp thông tin không đầy đủ. Chỉ riêng thông tin về MST cá nhân là thông tin bắt buộc phải có, tuy nhiên trong quý IV/2022 vẫn còn 138 sàn và quý I/2023 vẫn còn 115 sàn không cung cấp đủ thông tin MST của người bán. Hoặc một số sàn giao dịch mặc dù phát sinh giao dịch thành công nhưng không cung cấp thông tin về doanh thu như sàn giao dịch của Công ty TNHH Bia và nước giải khát

Heineken Việt Nam. Công ty có lượt giao dịch thành công, với 478.080 lượt của quý IV/2022 và 373.726 lượt của quý I/2023, nhưng sàn không cung cấp thông tin về giá trị giao dịch của các tổ chức, cá nhân này điều này dẫn đến khó khăn cho cơ quan thuế khi xác định NNT cũng như xác định số thuế phải nộp¹²¹.

(2) *Quy định về trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn TMĐT định kỳ hàng quý cũng chưa thực sự phù hợp với yêu cầu thực tiễn.* Việc cung cấp thông tin của sàn TMĐT định kỳ hàng quý sẽ làm phát sinh một số vấn đề: trách nhiệm của sàn TMĐT trong việc báo cáo định kỳ cho cơ quan thuế; vấn đề rò rỉ thông tin cá nhân khi thực hiện hoạt động TMĐT. Vấn đề này cũng đã được Hiệp hội TMĐT Việt Nam (VECOM) có ý kiến theo Công văn số 82/VECOM-VP về việc Phúc đáp Công văn số 2664/TCT-DNNCN về lấy ý kiến các bước triển khai lộ trình kết nối thông tin theo Thông tư 40/2021/TT-BTC. Theo đó, yêu cầu sàn TMĐT cung cấp thông tin định kỳ hàng quý sẽ tạo thêm TTHC cho DN. Điều này đồng nghĩa với việc sàn TMĐT luôn phải lưu trữ một lượng lớn thông tin về người bán để cung cấp thông tin cho cơ quan thuế. Có thể thấy, việc lưu trữ thông tin như vậy cũng dễ tiềm ẩn nhiều rủi ro, khi các dữ liệu được lưu bằng các dữ liệu điện tử, việc bị đánh cắp, rò rỉ thông tin gây ảnh hưởng quyền lợi của người bán thì trách nhiệm sẽ thuộc về ai. Chưa kể đến, việc cung cấp thông tin định kỳ dễ vi phạm đến quyền riêng tư của cá nhân. Theo quy định, thông tin cá nhân chỉ được công khai, chia sẻ trong các trường hợp cần thiết, theo vụ việc, khi có dấu hiệu vi phạm pháp luật thuế.

Thứ tư, quy định trách nhiệm của các cơ quan trong bảo mật thông tin của NNT có hoạt động TMĐT mới mang tính định hướng, chưa thực sự cụ thể. Pháp luật đặt ra trách nhiệm của cơ quan QLT và NHTM và một số cơ quan trong việc bảo vệ thông tin NNT. Tuy nhiên, trách nhiệm bảo mật thông tin này được cụ thể như thế nào, những thông tin cần bảo mật của NNT trong hoạt động TMĐT thì pháp luật chưa có quy định cụ thể. Thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cho thấy, việc cung cấp thông tin được diễn ra với nhiều chủ thể khác nhau. Cơ quan QLT có thể trao đổi, cung cấp thông tin với các cơ quan có thẩm quyền

¹²¹ Thanh tra, kiểm tra theo chuyên đề chống thất thu thuế thương mại điện tử, <https://thoibaotaichinhvietnam.vn/thanh-tra-kiem-tra-theo-chuyen-de-chong-that-thu-thue-thuong-mai-dien-tu-133853.html>, truy cập ngày 14/10/2024.

khác hay các cơ quan thuế các nước trong những trường hợp nhất định. Trách nhiệm bảo mật thông tin ở đây không chỉ đặt ra cho cơ quan QLT mà còn ở các chủ thể khác có liên quan. Hiện nay, trong môi trường TMĐT, thông tin về NNT rất đa dạng, thậm chí có nhiều thông tin “man trá” được tạo ra nhằm che giấu doanh thu hoặc quy mô hoạt động kinh doanh.

Nhìn từ kinh nghiệm một số quốc gia trên thế giới, vấn đề bảo mật thông tin NNT cũng được nhiều quốc gia quy định, tuy nhiên mức độ bảo mật là khác nhau. Chẳng hạn, ở Đức cơ quan QLT phải giữ những bí mật đối với những thông tin mà NNT hoặc bên thứ ba cung cấp vì mục đích khai thuế. Và chỉ được tiết lộ cho cơ quan hành chính hoặc cơ quan tư pháp nhằm mục đích truy tố các trường hợp trốn thuế hay trong trường hợp vì lợi ích quốc gia, lợi ích công cộng¹²². Australia cũng là quốc gia quy định chặt chẽ về quyền bảo mật thông tin của NNT. Quốc gia này thừa nhận việc truy cập trái phép vào hồ sơ của NNT là một rủi ro đáng kể¹²³. Ở Pháp, Luật tài chính tiền tệ ở quốc gia này thiết kế các quy định bảo vệ sự riêng tư của khách hàng khỏi việc thu thập và phổ biến thông tin bởi các ngân hàng¹²⁴.

Thực tiễn thực thi pháp luật QLTTNNT đối với hoạt động TMĐT thời gian qua cũng có nhiều vướng mắc. Mặc dù, việc định danh, xác thực danh tính của các cá nhân, tổ chức tham gia TMĐT giữ vai trò then chốt trong phòng ngừa gian lận thuế, song việc kết nối và chia sẻ dữ liệu giữa Cơ sở dữ liệu quốc gia về dân cư và các bộ, ngành liên quan như thuế, ngân hàng, viễn thông vẫn chậm và chủ yếu thủ công. Dữ liệu thiếu đồng bộ, chia sẻ chưa kịp thời, chưa đáp ứng yêu cầu quản lý trong môi trường số. Pháp luật chưa có các quy định về chia sẻ, cung cấp thông tin như trao đổi thông tin theo yêu cầu (EOIR), trao đổi thông tin tự phát (SEOI), và trao đổi thông tin tự động (AEOI). Bên cạnh đó, sự phối hợp giữa các cơ quan Nhà nước còn thiếu chặt chẽ, chưa có sự thống nhất trong tiêu chí quản lý dữ liệu. Trong khi Bộ Công Thương tập trung vào tính minh bạch và tuân thủ trong quy trình giao

¹²² Đào Thị Ánh Tuyết (2023), *Bảo vệ quyền của chủ thể nộp thuế: Kinh nghiệm quốc tế và giải pháp hoàn thiện pháp luật quản lý thuế ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Trường Đại học Luật Hà Nội, tr 75.

¹²³ Đào Thị Ánh Tuyết (2023), *tlđd*, tr 65.

¹²⁴ Nguyễn Thị Kim Thoa (2016), Nghĩa vụ bảo mật thông tin khách hàng theo quy định pháp luật một số nước trên thế giới và kinh nghiệm cho Việt Nam, *Tạp chí Khoa học pháp lý*, số 7/2016, tr 33.

dịch để thúc đẩy phát triển TMĐT, thì Bộ Tài chính, Cục thuế lại tập trung vào giám sát nghĩa vụ thuế. Sự khác biệt này khiến việc đồng bộ dữ liệu gặp nhiều khó khăn. Vì vậy, cần sớm hoàn thiện hành lang pháp lý về chia sẻ, kết nối dữ liệu số giữa các bộ, ngành, đồng thời thiết lập các tiêu chí quản lý thống nhất ngay từ đầu để đảm bảo hiệu quả giám sát và QLT đối với hoạt động TMĐT trong thời gian tới.

2.3.2. Các quy định về quản lý hoá đơn đối với hoạt động thương mại điện tử

2.3.2.1. Những kết quả đạt được

Thời gian qua, pháp luật QLT đã có những quy định về quản lý hóa đơn đối với hoạt động TMĐT, góp phần từng bước hiện đại hóa công tác QLT. Việc ban hành và triển khai HĐĐT theo quy định tại Luật QLT năm 2019; Nghị định số 123/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2020 Quy định về hoá đơn, chứng từ (Nghị định 123/2020/NĐ-CP), Nghị định 70/2025/NĐ-CP ban hành ngày 20 tháng 3 năm 2025 sửa đổi, bổ sung Nghị định 123/2020/NĐ-CP (Nghị định 70/2025/NĐ-CP) đã tạo ra nền tảng pháp lý quan trọng cho việc áp dụng đồng bộ HĐĐT trong toàn bộ HĐTM, bao gồm cả hoạt động TMĐT. Đây là bước chuyển đổi căn bản từ quản lý hoá đơn truyền thống sang quản lý HĐĐT giúp nâng cao tính minh bạch, giảm thiểu gian lận và tiết kiệm chi phí cho cả DN và cơ quan thuế.

Việc ban hành Nghị quyết số 198/2025/QH15 ngày 17 tháng 5 năm 2025 về cơ chế, chính sách phát triển kinh tế tư nhân (NQ 198/2025/QH15) quy định *không áp dụng phương pháp khoán thuế từ ngày 01 tháng 01 năm 2026 đối với hộ, cá nhân kinh doanh* (quy định tại Khoản 6 Điều 10) đánh dấu bước tiến quan trọng trong quản lý hóa đơn và minh bạch doanh thu. Quy định này góp phần thúc đẩy việc sử dụng HĐĐT, tăng tính chính xác trong xác định nghĩa vụ thuế, giảm thất thu ngân sách và tạo môi trường kinh doanh công bằng hơn giữa các loại hình kinh doanh, đặc biệt trong bối cảnh kinh tế số và TMĐT phát triển mạnh mẽ. Ngoài ra, việc bổ sung các quy định về hoá đơn có mã của cơ quan thuế khởi tạo từ máy tính tiền không chỉ là giải pháp hỗ trợ hộ, cá nhân kinh doanh tuân thủ pháp luật thuế, mà còn là bước đi quan trọng trong việc hiện đại hóa phương thức QLT, hướng đến nâng cao tính minh bạch và hiệu quả của hệ thống thuế điện tử. Từ đó, cơ quan QLT có thể quản lý doanh thu và hóa đơn tập trung theo thời gian thực, giúp người bán và cơ quan thuế dễ dàng tra cứu, thống kê và giám sát, góp phần minh bạch hóa dòng tiền và hạn chế gian lận.

Thực tiễn thực hiện quản lý hoá đơn thời gian qua cũng đạt được nhiều kết quả tốt. Hệ thống HĐĐT toàn quốc triển khai từ tháng 7/2022 đã góp phần tăng cường tính công bằng, minh bạch trong triển khai pháp luật thuế, giúp giảm thời gian kê khai của NNT, hạn chế gian lận về thuế. Tính đến tháng 4/2025, trên cả nước đã có tổng số 13.831.477.325 HĐĐT đã được tiếp nhận và xử lý (Nguồn: Báo cáo tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính năm 2025).

2.3.2.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, từ khi triển khai áp dụng Nghị định 70/2025/NĐ-CP, có rất nhiều DN, hộ, cá nhân kinh doanh lúng túng khi thực thi quy định về HĐĐT. Thậm chí, có rất nhiều hộ kinh doanh chọn giải pháp đóng cửa tạm thời vì lý do các tiểu thương lo ngại về nghĩa vụ sử dụng HĐĐT khởi tạo từ máy tính tiền hay cũng không ít hộ kinh doanh lo ngại bị truy thu phần thuế khoán trước, nếu doanh thu thực khi xuất hoá đơn tăng vọt. Một số khó khăn khác có thể kể đến như vướng mắc về thủ tục đăng ký, sử dụng HĐĐT; chi phí đầu tư ban đầu và hỗ trợ thiết bị từ các tổ chức cung cấp giải pháp; lập hóa đơn khi khách hàng không cung cấp đầy đủ thông tin; chế độ kế toán, xử lý thuế khoán, kê khai theo doanh thu thực tế; trường hợp bị xử phạt khi không tuân thủ quy định HĐĐT, cụ thể như sau:

Thứ nhất, quy định về lập hoá đơn từng lần còn gây khó khăn trong quá trình thực hiện. Tại khoản 1 Điều 4 Nghị định 123/2020/NĐ-CP được sửa đổi bởi Điểm a Khoản 3 Điều 1 Nghị định 70/2025/NĐ-CP có quy định về xuất hóa đơn: “*Khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ, người bán phải lập hóa đơn để giao cho người mua*”. Quy định này nhằm đảm bảo minh bạch nghĩa vụ thuế và kiểm soát doanh thu toàn diện. Tuy nhiên, trong thực tiễn áp dụng, đặc biệt đối với mô hình kinh doanh trực tuyến như livestream hay bán hàng thông qua các nền tảng TMĐT, việc buộc xuất hóa đơn với mọi giao dịch, kể cả có giá trị rất nhỏ, đang bộc lộ nhiều bất cập. Do khối lượng đơn hàng trực tuyến có thể lên đến hàng trăm, hàng nghìn giao dịch mỗi ngày, trong đó có nhiều đơn trị giá chỉ vài nghìn đồng đến vào trăm nghìn đồng, việc bắt buộc xuất HĐĐT cho từng đơn hàng không chỉ làm phát sinh chi phí vận hành lớn (thuê phần mềm, lưu trữ, chữ ký số...) mà còn gây áp lực kỹ thuật cho hộ, cá nhân kinh doanh. Chưa kể đến, nếu để các sàn TMĐT xuất hoá đơn thay người bán, tính trung bình mỗi sàn có hàng nghìn người bán, mỗi gian hàng có hàng trăm

đơn, thì vô tình tạo thêm gánh nặng cho các sàn TMĐT, việc xuất hoá đơn sai sót, hay bị thiếu là khó tránh khỏi.

Thứ hai, pháp luật QLT có quy định trường hợp được ủy quyền xuất hoá đơn nhưng còn thiếu quy định rõ ràng về trách nhiệm pháp lý khi sàn giao dịch TMĐT được ủy quyền lập hóa đơn thay cho hộ, cá nhân kinh doanh nhưng không thực hiện sự ủy quyền này một cách đúng đắn. Cụ thể, Khoản 3, Điều 1 Nghị định số 70/2025/NĐ-CP, cho phép các hộ, cá nhân kinh doanh thông qua sàn giao dịch TMĐT có thể ủy quyền cho sàn lập HĐĐT thay mình đối với từng lần bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ. Quy định này nhằm tạo điều kiện thuận lợi, giảm gánh nặng hành chính cho các cá nhân kinh doanh nhỏ lẻ, đồng thời góp phần kiểm soát minh bạch dòng doanh thu trên môi trường số. Tuy nhiên, thực tiễn triển khai cho thấy quy định này còn thiếu cụ thể và chưa có hướng dẫn thống nhất về quy trình lập hóa đơn, mức độ chịu trách nhiệm của sàn khi phát sinh sai sót trong thông tin hóa đơn hoặc khi có tranh chấp liên quan. Việc không làm rõ trách nhiệm của sàn trong quan hệ ủy quyền này sẽ gây khó khăn cho công tác kiểm tra thuế; đồng thời tạo rủi ro cao cho cả người bán lẫn cơ quan quản lý trong trường hợp hóa đơn bị lập sai, trùng lặp hoặc thiếu thông tin.

Thứ ba, quy định về thời điểm lập hoá đơn chưa phù hợp với thực tế hoạt động TMĐT. Điều 9 Nghị định 123/2020/NĐ-CP quy định thời điểm lập hóa đơn là khi chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng hàng hóa cho người mua, hoặc khi hoàn thành cung cấp dịch vụ, không phụ thuộc việc đã thu tiền hay chưa. Quy định này áp dụng chung cho cả TMTT và TMĐT. Tuy nhiên, trong thực tiễn TMĐT, đặc biệt, các sàn như Shopee, quy trình giao dịch thường phức tạp hơn. Quy trình này có thể bao gồm các bước: người mua đặt hàng; Shopee xác nhận; người bán giao hàng; khách nhận và thanh toán; Shopee chuyển tiền cho người bán sau thời hạn khiếu nại. Như vậy, trên thực tế các sàn TMĐT có thể giao hàng cho người bán nhưng để xác định đơn hàng đó có thành công hay không thường mất vài ngày sau khi giao hàng (chỉ thành công nếu khách hàng không có khiếu nại, đổi trả). Quy định như vậy là không phù hợp thực tế.

Trong TMĐT, nhất là hình thức giao hàng tận nơi, việc xác định thời điểm chuyển quyền sở hữu rất khó vì người bán không trực tiếp giao hàng mà thông qua bên thứ ba như hãng vận chuyển hoặc sàn TMĐT. Trên thực tế, các hệ thống quản

lý đơn hàng (như Nhanh.vn) chỉ coi trạng thái “giao thành công” là căn cứ để xuất hóa đơn. Tuy nhiên, hai tình huống thường gặp cho thấy bất cập: (1) khách từ chối nhận hàng, người bán không xuất hóa đơn; (2) khách nhận hàng, hóa đơn đã lập, nhưng sau đó trả lại, khi đó cần hủy hoặc điều chỉnh hóa đơn. Tuy nhiên, quy định pháp luật hiện hành chưa có hướng dẫn cụ thể, đồng bộ về việc xử lý hóa đơn khi phát sinh hoàn trả sau giao dịch, cũng chưa tích hợp dữ liệu giữa hệ thống vận chuyển, đơn hàng và hóa đơn điện tử. Điều này khiến người bán dễ sai sót, dẫn đến rủi ro VPHC thuế hoặc bị đánh giá gian lận về hóa đơn đầu ra.

Thứ tư, mặc dù pháp luật quy định áp dụng bắt buộc HĐĐT có mã của cơ quan thuế khởi tạo từ máy tính tiền đối với hộ, cá nhân kinh doanh có doanh thu từ 1 tỷ đồng/năm trở lên, theo Khoản 8, Điều 1 Nghị định số 70/2025/NĐ-CP, tuy nhiên, thực tiễn triển khai quy định trên còn gặp nhiều khó khăn. Phần lớn các đối tượng này không có điều kiện trang bị máy tính tiền chuyên dụng, phần mềm quản lý bán hàng hoặc thiết bị tích hợp chữ ký số. Bên cạnh đó, việc vận hành HĐĐT từ máy tính tiền đòi hỏi người bán phải có kỹ năng nghiệp vụ nhất định về công nghệ thông tin, trong khi lực lượng kinh doanh online chủ yếu hoạt động không chuyên, không cố định, giao dịch qua điện thoại hoặc mạng xã hội. Hệ quả là nhiều cá nhân dù thuộc diện bắt buộc vẫn không triển khai đúng quy định, hoặc triển khai mang tính hình thức, không đảm bảo tính kết nối dữ liệu đầy đủ với cơ quan thuế. Hiện nay, tính trên toàn quốc, theo dữ liệu thống kê của Cục Thuế cho thấy hiện chỉ có khoảng 37.576 hộ kinh doanh thuộc diện bắt buộc áp dụng HĐĐT khởi tạo từ máy tính tiền, tương đương chưa đến 1% trong tổng số hơn 3,6 triệu hộ kinh doanh trên cả nước. Với những hộ kinh doanh ngày đầu triển khai thực hiện HĐĐT khởi tạo từ máy tính tiền cũng gặp phải rất nhiều khó khăn. Những ngày đầu áp dụng quy định xuất HĐĐT từ máy tính tiền, phần mềm lỗi liên tục, hóa đơn bị trùng lặp vì kết nối chập chờn với cơ quan thuế. Nhiều người chia sẻ các phần mềm còn thiếu bộ lọc để phân loại trạng thái hóa đơn, gây bất tiện khi quản lý¹²⁵.

Thực tiễn thực hiện HĐĐT thời gian qua cũng cho thấy, nhiều đối tượng lợi dụng các quy định về hoá đơn để trốn thuế. Thủ đoạn phổ biến các chủ thể làm là ghi sai giá trị hóa đơn, ví dụ đơn hàng 500 nghìn đồng chỉ ghi 300 nghìn, hoặc

¹²⁵ Mỹ văn, Phương Linh, (2025), *Hoá đơn điện tử khởi tạo từ máy tính tiền, vừa chạy vừa xếp hàng*, link: <https://vneconomy.vn/hoa-don-dien-tu-khoi-tao-tu-may-tinh-tien-vua-chay-vua-xep-hang.htm>, truy cập ngày 15/7/2024.

ghi thiếu số lượng hàng nhằm giảm doanh thu chịu thuế. Nhiều doanh nghiệp còn duy trì hai hệ thống sổ sách song song, một ghi doanh thu thật để quản lý nội bộ, một kê khai với cơ quan thuế đã bị điều chỉnh giảm. Một số đối tượng chia tách doanh nghiệp thành nhiều hộ kinh doanh hoặc nhờ người thân đứng tên để tránh ngưỡng phải kê khai. Điển hình là vụ Vũ Hồng Phương, chủ tài khoản “Cún Bông”, kinh doanh mỹ phẩm qua Facebook, TikTok, Instagram. Các hành vi mà cá nhân này thực hiện để trốn thuế như nhận tiền mặt, dùng tài khoản người thân, ẩn nội dung giao dịch, lập công ty, hộ kinh doanh tại cùng địa chỉ. (một hệ thống xuất hóa đơn qua công ty, còn hệ thống kia ghi nhận doanh thu “ngầm” qua hộ kinh doanh cá thể). Điều này cho thấy, việc hoàn thiện quy định quản lý và giám sát HĐĐT là hết sức cấp thiết nhằm ngăn chặn gian lận, bảo đảm công bằng và minh bạch trong hệ thống thuế.

Ngoài những bất cập về pháp luật quản lý hoá đơn đối với hoạt động TMĐT nêu trên, quá trình tổ chức, triển khai quản lý hoá đơn trong hoạt động TMĐT vẫn còn nhiều vướng mắc. Quá trình sử dụng HĐĐT thường phát sinh lỗi kỹ thuật như mất kết nối mạng, lỗi phần mềm, hoặc trục trặc trong quá trình truyền dữ liệu. Do HĐĐT được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, rủi ro về an toàn thông tin cũng rất lớn, dữ liệu có thể bị truy cập trái phép, đánh cắp hoặc thay đổi trong quá trình truyền tải. Chưa kể đến, hạ tầng công nghệ thông tin của nhiều DN còn hạn chế, trong khi năng lực kỹ thuật của bộ phận kế toán, nhân sự quản lý hóa đơn chưa đáp ứng yêu cầu. Điều này làm tăng nguy cơ sai sót trong quá trình lập, phát hành và lưu trữ hóa đơn, như lỗi dữ liệu, hóa đơn trùng lặp hoặc phát hành sai thời điểm. Một vấn đề khác là DN thường phải sử dụng phần mềm HĐĐT do bên thứ ba cung cấp, tiềm ẩn rủi ro bảo mật thông tin, đặc biệt với DN hoạt động trong các lĩnh vực nhạy cảm như quốc phòng, an ninh. Ngoài ra, phần mềm kế toán, bán hàng của nhiều DN chưa kết nối tự động với hệ thống HĐĐT, dẫn đến quy trình sử dụng còn phức tạp, tốn thời gian và kém hiệu quả.

2.3.3. Các quy định về kiểm tra thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

2.3.3.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật về kiểm tra thuế đã có các quy định điều chỉnh chung về nguyên tắc thực hiện, các trường hợp được tiến hành, cũng như phương thức xử lý kết quả kiểm tra thuế đối với hoạt động TMĐT tương tự với hoạt động TMTT. Đây là các quy định chung, tạo nền tảng pháp lý thống nhất và minh bạch cho hoạt động kiểm tra

thuế. Pháp luật quy định rõ các trường hợp kiểm tra thuế giúp cơ quan thuế chủ động xây dựng chiến lược kiểm tra phù hợp với mức độ rủi ro và đặc điểm của từng nhóm NNT. Điều này góp phần tối ưu hóa nguồn lực, hạn chế tình trạng kiểm tra tràn lan, gây phiền hà không cần thiết. Mặc dù chưa có hệ thống quy phạm riêng cho hoạt động TMDT, nhưng các quy định chung về kiểm tra thuế đã tạo ra khung pháp lý cơ bản, từ đó cơ quan thuế có thể vận dụng linh hoạt đối với các hình thức kinh doanh mới. Đây là yếu tố quan trọng trong bối cảnh pháp luật chưa thể theo kịp với sự phát triển nhanh chóng của hoạt động TMDT.

Thực tiễn thi hành pháp luật về kiểm tra thuế đối với hoạt động TMDT thời gian vừa qua cũng đạt được nhiều kết quả tích cực. Cơ quan QLT đã sử dụng nhiều biện pháp để nâng cao hiệu quả kiểm tra thuế đối với hoạt động TMDT, trong đó có: rà soát dữ liệu về các tổ chức, cá nhân có thu nhập nhận được từ các trang mạng xã hội (Google, Facebook, Youtube,...) để yêu cầu thực hiện nghĩa vụ kê khai, nộp thuế; phối hợp với các NHTM để truy xuất dòng tiền, thực hiện kiểm tra và xử lý nghiêm theo quy định. Thông qua các cuộc kiểm tra thuế mà cơ quan QLT đã phát hiện và xử lý nhiều vi phạm đối với hoạt động TMDT. Năm 2023, Cục thuế đã tiến hành kiểm tra các DN có thực hiện hoạt động TMDT gồm 6 DN là chủ sở hữu sàn TMDT, 9 DN là trung gian thanh toán, 3 DN là công ty đối tác nước ngoài tại Việt Nam và 6 NCCNN. Đến nay, đã tiến hành kiểm tra 15/18 DN trong nước, đã xử lý, phạt, truy thu thuế, lệ phí 128,6 tỷ đồng, giảm lỗ 986 tỷ đồng, giảm khấu trừ thuế GTGT 113,9 tỷ đồng¹²⁶.

2.3.3.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được, pháp luật về kiểm tra thuế đối với hoạt động TMDT vẫn còn tồn tại một số bất cập, thể hiện cụ thể như sau:

Thứ nhất, mặc dù pháp luật QLT đã có quy định về kiểm tra tại trụ sở, đột xuất khi có dấu hiệu vi phạm theo Điều 109, Điều 110 Luật QLT năm 2019, và quyền sử dụng phân tích dữ liệu lớn nhưng thực tiễn kiểm tra với đối tượng có thực hiện hoạt động TMDT vẫn gặp hàng loạt rào cản về thông tin và kỹ thuật. Hoạt động TMDT tại Việt Nam đang ngày càng phát triển mạnh mẽ, kéo theo sự gia tăng nhanh chóng của các hình thức bán hàng như hoạt động livestream và bán hàng trên các nền tảng TMDT. Những hình thức kinh doanh này tạo ra nguồn doanh thu lớn,

¹²⁶ Hiệu quả chống thất thu thuế thương mại điện tử qua kiểm tra chuyên đề, link: <https://thoibaotaichinhvietnam.vn/hieu-qua-chong-that-thu-thue-thuong-mai-dien-tu-qua-kiem-tra-chuyen-de-143407.html>, ngày truy cập 28/3/2025.

đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế số, nhưng cũng đặt ra nhiều thách thức cho cơ quan thuế trong việc kiểm soát, thu thập thông tin và quản lý nghĩa vụ thuế phát sinh. Điển hình là vụ Nguyễn Thị Thu Hương (Hycloset) một KOL trên Facebook, bán online các sản phẩm như túi xách, đồng hồ,... hàng hiệu với doanh thu ước tính lên đến 834 tỷ đồng, nhưng lại không kê khai và trốn thuế hơn 12,5 tỷ đồng¹²⁷; tương tự, TikToker Vũ Hồng Phúc đã lợi dụng hai hệ thống sổ sách để che giấu hơn 10 tỷ đồng thuế cho doanh thu trăm tỷ. Các giao dịch không xuất hóa đơn, sử dụng nhiều tài khoản, livestream tại địa điểm không cố định (như căn hộ chung cư) hoặc nhận thanh toán qua tài khoản cá nhân khiến cơ quan thuế khó tiếp cận và kiểm soát dữ liệu giao dịch. Vì vậy, nhiều trường hợp chỉ được phát hiện khi cơ quan thuế phối hợp với công an, đồng thời truy vết thông tin từ ngân hàng, sàn TMĐT và mạng xã hội.

Cơ quan thuế Hà Nội và TP Hồ Chí Minh đã thiết lập tổ khai thác dữ liệu người nổi tiếng, kiểm tra hơn 35 cá nhân đầu tiên thu nhập hơn 1 tỷ đồng/người. Đồng thời, hơn 30.029 vụ vi phạm đã được xử lý, với tổng thuế truy thu và phạt lên đến 1.223 tỷ đồng¹²⁸. Tuy nhiên, những con số trên vẫn chưa phản ánh hết quy mô thực tế của TMĐT khi các giao dịch nhỏ lẻ qua livestream có thể đạt giá trị cao. Việc cơ quan thuế phải phối hợp truy xuất dữ liệu đa nền tảng thể hiện rõ việc kiểm tra thuế vẫn chưa theo kịp tốc độ phát triển công nghệ TMĐT. Hệ quả là, dù pháp luật đã có quy định việc kiểm tra thuế theo chuyên đề, tập trung vào các đối tượng có rủi ro cao về thuế nhưng trên thực tế vẫn thiếu cơ chế rà soát tự động, hệ thống dữ liệu tập trung dẫn đến nhiều đối tượng lợi dụng để trốn thuế.

Thứ hai, pháp luật về kiểm tra thuế đối với hoạt động TMĐT chưa có quy định cho phép hoặc hướng dẫn việc phối hợp kiểm tra thuế đồng thời giữa cơ quan thuế Việt Nam và cơ quan thuế các quốc gia khác. Kiểm tra thuế đồng thời là việc hai cơ quan thuế ở hai quốc gia khác nhau tiến hành kiểm tra độc lập nhưng song song đối với cùng một NNT có hoạt động liên quan đến cả hai quốc gia. Mục tiêu là trao đổi và đối chiếu thông tin thuế, phát hiện và xử lý kịp thời các hành vi gian lận, trốn thuế trong hoạt động TMĐT xuyên biên giới. Hiện nay, Luật QLT và các văn bản

¹²⁷ Cẩm Tú, (2025), tldd.

¹²⁸ Con lốc quét qua livestream người nổi tiếng bán hàng trực tuyến vào tầm ngấm, link: https://qnitrade.gov.vn/con-loc-thue-quet-qua-livestream-nguoi-noi-tieng-ban-hang-truc-tuyen-va-tam-ngam/?utm_source=chatgpt.com, ngày truy cập 19/7/2025.

hướng dẫn chưa có quy định cụ thể nào về cơ chế phối hợp kiểm tra thuế song song hoặc đồng thời giữa cơ quan thuế Việt Nam và cơ quan thuế quốc gia khác. Các quy định về hợp tác quốc tế trong thuế hiện chỉ dừng ở việc trao đổi thông tin theo yêu cầu trong các DTAA, chưa quy định cho phép tổ chức kiểm tra phối hợp trực tiếp nhằm làm rõ các nghi vấn trốn thuế, chuyển giá, hay khai không đúng thu nhập chịu thuế tại Việt Nam. Điều này khiến cơ quan thuế Việt Nam lâm vào thế bị động trong việc xử lý các giao dịch xuyên biên giới, đặc biệt khi đối tượng nộp thuế không có hiện diện vật lý tại Việt Nam.

Trên thực tế, nhiều NCCNN hoạt động trên môi trường số tại Việt Nam có doanh thu lớn nhưng việc kiểm tra, đối chiếu thông tin về doanh thu, chi phí hay nghĩa vụ thuế gặp rất nhiều khó khăn. Mặc dù đến nay đã có 160 NCCNN thực hiện đăng ký thuế tại Việt Nam, tuy nhiên, vẫn còn một số nền tảng lớn như Agoda, PayPal, Airbnb và Booking.com chưa hoàn thành nghĩa vụ đăng ký, làm nảy sinh nguy cơ thất thu ngân sách lớn. Trong khi đó, cơ quan thuế Việt Nam chưa có quyền yêu cầu kiểm tra song song với quốc gia nơi các NCCNN đặt trụ sở để xác minh chéo thông tin giao dịch, doanh thu, hay nghĩa vụ thuế phát sinh tại Việt Nam.

Đặc biệt, phần lớn giao dịch xuyên biên giới được thanh toán bằng thẻ quốc tế hoặc qua ví điện tử nước ngoài, khiến cơ quan thuế Việt Nam không thể kiểm soát được dòng tiền, càng làm tăng độ phức tạp trong công tác kiểm tra. Dữ liệu giao dịch không được lưu trữ tại Việt Nam hoặc lưu trữ phân tán trên nhiều máy chủ, trong khi pháp luật chưa có quy định rõ ràng yêu cầu các NCCNN cung cấp dữ liệu phục vụ kiểm tra thuế hoặc chia sẻ hệ thống theo chuẩn định dạng kỹ thuật. Do thiếu quy định về kiểm tra thuế phối hợp, cơ quan thuế Việt Nam chỉ có thể kiểm tra khi phát hiện dấu hiệu vi phạm rõ ràng. Điều này tạo ra lỗ hổng đáng kể trong cơ chế QLT đối với hoạt động TMĐT, khi các NCCNN dễ dàng lợi dụng khoảng trống pháp lý để kê khai thiếu doanh thu, né tránh thuế, hoặc thực hiện các hành vi chuyển giá, trốn thuế mà rất khó bị phát hiện.

2.3.4. Các quy định về xử lý vi phạm hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

2.3.4.1. Những kết quả đạt được

Pháp luật QLT đã bổ sung một số quy định xử lý VPHC trong QLT với một số chủ thể có trách nhiệm liên quan nhằm tăng cường QLT đối với hoạt động TMĐT.

Một số quy định đáng chú ý như: quy định chế tài xử lý VPHC đối với NHTM tại Điều 18 Nghị định 125/2020/NĐ-CP. Theo đó, NHTM nếu không thực hiện trách nhiệm trích chuyển tiền từ tài khoản của NNT vào tài khoản của NSNN đối với số tiền thuế nợ phải nộp của NNT theo yêu cầu của cơ quan QLT thì bị xử lý VPHC; NHTM có nghĩa vụ cung cấp thông tin về tài khoản của NNT. Trường hợp không cung cấp thì NHTM bị xử phạt VPHC với các mức phạt tương ứng với thời gian quá hạn được yêu cầu cung cấp thông tin. Hay quy định xử phạt VPHC về thuế đối với tổ chức, cá nhân liên quan tại Điều 19 Nghị định 125/2020/NĐ-CP. Như vậy, ngoài xử lý VPHC những chủ thể có nghĩa vụ nộp thuế, thì pháp luật cũng đặt ra trách nhiệm của những chủ thể có liên quan. Quy định này nhằm tăng cường trách nhiệm của các chủ thể trong công tác QLT, nâng cao hiệu quả QLT nói chung, QLT đối với hoạt động TMĐT nói riêng. Quy định xử lý VPHC của NHTM và các cá nhân, tổ chức khác trong QLT nhằm mục đích nâng cao hiệu quả QLT, đề cao trách nhiệm của các NHTM cũng như các cá nhân, tổ chức có liên quan. Cơ quan có thẩm quyền sẽ xem xét, áp dụng các hình thức xử lý được quy định trong Luật số 15/2012/QH13 Xử lý VPHC ban hành ngày 20 tháng 6 năm 2012, được sửa đổi theo Luật số 67/2020/QH14 ban hành ngày 13 tháng 11 năm 2020 và Luật số 88/2025/QH15 ngày 25 tháng 06 năm 2025 (Luật xử lý VPHC), Nghị định 125/2020/NĐ-CP và các văn bản hướng dẫn khác đối với cá nhân, tổ chức thực hiện hành vi vi phạm quy định pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT mà không phải là tội phạm để xử lý VPHC.

Quá trình thực hiện xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT thời gian qua cũng đạt được một số kết quả đáng kể. Tính đến năm 2025, cơ quan thuế đã thực hiện rà soát 164.661 NNT, trong đó: thực hiện xử lý truy thu tới 1.457 DN với số tiền hơn 416 tỷ đồng; thực hiện xử lý truy thu đối với cá nhân, hộ kinh doanh 25.201 trường hợp với số tiền hơn 331 tỷ đồng (Nguồn: Báo cáo tổng kết việc thi hành Luật QLT của Bộ Tài chính năm 2025). Có thể thấy, con số thu được từ xử phạt VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT không nhỏ.

2.3.4.2. Những bất cập, hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được nêu trên, pháp luật về xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT vẫn còn một số điểm chưa phù hợp, cụ thể:

Thứ nhất, quy định về hình thức xử phạt cảnh cáo và phạt tiền theo khoản 1, khoản 2 Điều 13 Nghị định 125/2020/NĐ-CP còn thiếu minh bạch, và chưa hoàn toàn chặt chẽ. Khoản 1 quy định hình thức phạt cảnh cáo đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn từ 01 ngày đến 05 ngày và có tình tiết giảm nhẹ. Còn Khoản 2 quy định phạt tiền đối với hành vi nộp hồ sơ quá thời hạn từ 01 đến 30 ngày và không thuộc trường hợp phạt cảnh cáo nêu trên. Như vậy, thời gian chậm nộp và tình tiết giảm nhẹ là căn cứ để áp dụng hình thức phạt cảnh cáo. Hình thức phạt cảnh cáo được áp dụng khi hành vi vi phạm thoả mãn đồng thời 2 điều kiện: (1) nộp hồ sơ khai thuế quá thời hạn từ 01 đến 05 ngày làm việc và (2) có tình tiết giảm nhẹ. Thông thường, mức độ nghiêm trọng của hành vi (thể hiện qua thời gian chậm nộp) thường là yếu tố tiên quyết để xác định khung phạt chính (cảnh cáo hay phạt tiền). Việc lồng ghép điều kiện "có tình tiết giảm nhẹ" như một yếu tố bắt buộc để áp dụng hình thức phạt nhẹ nhất (cảnh cáo) dường như gây phức tạp cho cơ quan QLT trong quá trình áp dụng.

Quy định trên cũng thể hiện tính thiếu rõ ràng, chặt chẽ trong việc xác định ranh giới giữa cảnh cáo và phạt tiền. Khoản 2, Điều 13 Nghị định 125/2020/NĐ-CP quy định phạt tiền đối với hành vi nộp hồ sơ quá thời hạn từ 01 đến 30 ngày làm việc và "không thuộc trường hợp quy định tại khoản 1 Điều này". Điều này ngụ ý rằng, nếu hành vi chậm nộp từ 01 đến 05 ngày làm việc nhưng không có tình tiết giảm nhẹ, sẽ bị áp dụng hình thức phạt tiền theo Khoản 2. Tuy nhiên, tiêu chí xác định "có tình tiết giảm nhẹ" để áp dụng khi xử phạt thì pháp luật chưa có quy định cụ thể. Nếu không có hướng dẫn cụ thể và thống nhất về việc này, cơ quan có thẩm quyền sẽ dễ rơi vào tình trạng áp dụng pháp luật một cách chủ quan, thiếu nhất quán giữa các trường hợp tương tự.

Ngoài ra, Khoản 4, Điều 1 Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật Xử lý VPHC ban hành ngày 13 tháng 11 năm 2020, tình tiết giảm nhẹ là một trong những căn cứ để giảm nhẹ mức tiền phạt. Việc Nghị định 125/2020/NĐ-CP quy định tình tiết giảm nhẹ như một điều kiện tiên quyết để chuyển từ hình thức phạt tiền (theo thời gian chậm nộp) sang hình thức cảnh cáo (cho cùng khoảng thời gian chậm nộp) chỉ làm tăng mức độ phức tạp và có thể gây nhầm lẫn trong quá trình áp dụng pháp luật. Về nguyên tắc, hình thức và mức độ xử phạt nên được xác định chủ yếu dựa trên tính chất và mức độ nghiêm trọng của hành vi vi phạm. Tình tiết giảm nhẹ thường được sử dụng để điều chỉnh mức độ của hình phạt đã được xác định, chứ

không phải là yếu tố quyết định hình thức phạt ban đầu. Như vậy, quy định này có thể điều chỉnh theo hướng đơn giản hơn để loại bỏ tình trạng tùy tiện hoặc thiếu nhất quán trong quá trình áp dụng pháp luật của các chủ thể có thẩm quyền.

Thứ hai, về mức xử phạt chậm nộp 0,03% ngày theo Điểm a, Khoản 2, Điều 59 Luật QLT năm 2019 là chưa thực sự hợp lý. Mức xử phạt chậm nộp thuế 0,03%/ngày theo quy định hiện hành, dù mang tính răn đe nhất định, nhưng bộc lộ những điểm không phù hợp khi áp dụng đối với hoạt động TMĐT. Sự không phù hợp này thể hiện rõ nhất ở chỗ mức xử phạt chậm nộp được áp dụng thiếu linh hoạt, chưa xem xét đến tính đặc thù, đa dạng của hoạt động TMĐT. Quy định này đang áp dụng một mức phạt đồng nhất cho mọi quy mô, tính chất hoạt động và mức độ vi phạm, bỏ qua những khác biệt căn bản giữa các chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT. Một cá nhân kinh doanh nhỏ lẻ trên mạng xã hội với doanh thu vài chục triệu đồng/tháng và một DN lớn với doanh thu hàng tỷ đồng/tháng phải chịu cùng một tỷ lệ phạt khi chậm nộp, điều này tạo ra sự bất công và đặt gánh nặng không đáng có lên vai các chủ thể kinh doanh nhỏ. Thêm vào đó, tính phức tạp của các giao dịch TMĐT, sự khác biệt trong nhận thức và khả năng tuân thủ của các chủ thể (đặc biệt là các cá nhân và hộ kinh doanh mới tham gia), cũng như các yếu tố khách quan như lỗi hệ thống của sàn giao dịch, chưa được xem xét đầy đủ trong quy định hiện hành. Sự thiếu vắng các mức phạt phù hợp với quy mô, tính chất hoạt động và mức độ vi phạm của NNT có thể dẫn đến tình trạng áp dụng máy móc, gây khó khăn cho sự phát triển của TMĐT, đặc biệt là đối với các chủ thể kinh doanh nhỏ và vừa, đồng thời không khuyến khích được sự tuân thủ tự nguyện dựa trên sự hiểu biết và khả năng thực tế của NNT.

Ngoài những bất cập về pháp luật xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT nêu trên, thực tiễn xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT vẫn gặp nhiều khó khăn. TMĐT phát triển nhanh với hình thức kinh doanh đa dạng, dẫn đến tình trạng vi phạm pháp luật thuế ngày càng phổ biến. Qua các cuộc thanh tra, kiểm tra, cơ quan thuế đã phát hiện và xử lý nhiều vụ việc vi phạm, truy thu cho NSNN hàng chục nghìn tỷ đồng. Phần lớn các trường hợp bị xử phạt hành chính, nhưng cũng có trường hợp bị truy cứu trách nhiệm hình sự. Trường hợp Đỗ Mạnh

Cường kinh doanh điện thoại và phụ kiện trên các sàn TMĐT khác nhau, bị phạt 30 tháng tù, được hưởng án treo và phạt nộp bổ sung 50 triệu đồng vào NSNN¹²⁹.

Điều này cho thấy rằng, công tác QLT đối với hoạt động TMĐT vẫn còn chưa chặt chẽ, các quy định pháp luật về QLT đối với hoạt động TMĐT còn nhiều lỗ hổng. Trong trường hợp trên, đối tượng đã lợi dụng đặc điểm phi vật lý, ẩn danh, và phi tập trung của TMĐT để sử dụng nhiều tài khoản kinh doanh khác nhau trên nhiều nền tảng, nhằm chia nhỏ doanh thu, tránh bị cơ quan thuế phát hiện. Không chỉ riêng vụ việc nêu trên, thực tiễn công tác QLT ở Thành phố Hồ Chí Minh cho thấy, hiện nay có khoảng 90.204 tổ chức, cá nhân hoạt động TMĐT trên địa bàn, thông qua hoạt động kiểm tra, Cục thuế Thành phố Hồ Chí Minh đã xử lý, truy thu, xử phạt hơn 1.300 trường hợp hoạt động TMĐT. Phần lớn, các hộ cá nhân, có thực hiện hoạt động TMĐT nhưng không kê khai và nộp thuế dẫn đến số tiền thuế bị truy thu, tiền phạt lên đến hàng chục tỷ đồng¹³⁰.

Từ những phân tích trên có thể thấy, mặc dù Nhà nước đã ban hành các quy định pháp luật nhằm tăng cường giám sát và đảm bảo tuân thủ pháp luật của chủ thể nộp thuế có thực hiện hoạt động TMĐT, tuy nhiên một số quy định vẫn chưa thực sự phù hợp trong khi nhiều quy định pháp luật còn có lại vắng bóng đã dẫn tới những khó khăn, vướng mắc trong thực tiễn thực hiện mảng pháp luật này. Những bất cập này tập trung chủ yếu ở các hoạt động QLTTNNT, quản lý HĐĐT, kiểm tra thuế đối với hoạt động TMĐT và xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT. Thực tế đó đặt ra yêu cầu cấp thiết về việc hoàn thiện các quy định về giám sát và đảm bảo tuân thủ pháp luật của chủ thể nộp thuế có thực hiện hoạt động TMĐT, nhằm nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT, đảm bảo thu đúng, thu đủ cho NSNN.

¹²⁹ Theo Bản án số 501/2025/HS-ST ngày 22 tháng 7 năm 2025 của Toà án nhân dân thành phố Hà Nội.

¹³⁰ Quang Huy, (2024, Một cá nhân bán hàng livestream bị truy thu thuế hơn 22 tỷ đồng, link: <https://plo.vn/mot-ca-nhan-ban-hang-livestream-bi-truy-thu-thue-hon-22-ti-dong-post801254.html>, truy cập ngày 3/12/2024.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 tập trung nghiên cứu thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT tại Việt Nam, đi từ việc đánh giá và thừa nhận những kết quả bước đầu của mảng pháp luật này đồng thời chỉ ra những tồn tại, lỗ hổng của pháp luật, những khó khăn, vướng mắc trong khâu thực thi pháp luật, cần được khắc phục, loại bỏ. Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT đã có những thay đổi, điều chỉnh phù hợp với đặc thù của hoạt động TMĐT, như việc bổ sung quy định về trách nhiệm đăng ký thuế, kê khai, nộp thuế, cung cấp thông tin, mở rộng điều chỉnh đối với NCCNN tại Việt Nam,... Tuy vậy, thực tiễn thực hiện mảng pháp luật này cho thấy, pháp luật vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu của QLT trong môi trường số.

Thứ nhất, liên quan đến chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT trong TMĐT. Pháp luật hiện hành chưa xác định rõ ràng và đầy đủ phạm vi, trách nhiệm của các chủ thể mới phát sinh trong môi trường số như sàn giao dịch TMĐT, tổ chức trung gian thanh toán, đơn vị vận chuyển, tổ chức cung cấp nền tảng xuyên biên giới,... Sự thiếu vắng cơ chế phối hợp và chia sẻ thông tin giữa các chủ thể, đặc biệt là giữa cơ quan thuế và các sàn TMĐT, các ngân hàng hay đơn vị trung gian thanh toán, đơn vị cung cấp hạ tầng số khiến cho việc xác minh, định danh, theo dõi nghĩa vụ thuế của NNT trở nên hết sức khó khăn.

Thứ hai, về TTHC trong QLT đối với TMĐT, nhiều quy định pháp luật (về đăng ký thuế, khai thuế, hoàn thuế điện tử) còn thiếu thống nhất hoặc không phù hợp với yêu cầu điều chỉnh. Thực tiễn thực hiện các quy định này thời gian qua cũng gặp nhiều khó khăn, bất cập.

Thứ ba, pháp luật về giám sát và bảo đảm tuân thủ pháp luật thuế của NNT có hoạt động TMĐT vẫn còn tồn tại nhiều hạn chế. Cơ sở pháp lý cho việc thu thập, xử lý và chia sẻ dữ liệu phục vụ QLT chưa đầy đủ; việc kết nối dữ liệu giữa các cơ quan QLNN còn thủ công, thiếu đồng bộ. Đồng thời, hành lang pháp lý cho việc áp dụng trí tuệ nhân tạo, học máy trong giám sát hành vi tuân thủ thuế còn thiếu vắng. Thực tiễn thực hiện các quy định này cho thấy, công tác kiểm tra, giám sát nghĩa vụ thuế hiện vẫn chưa kịp thời, chưa tích hợp hiệu quả các công cụ phân tích dữ liệu, quản lý rủi ro dựa trên công nghệ số.

Những hạn chế nêu trên cho thấy, hệ thống pháp luật QLT hiện hành chưa thể theo kịp tốc độ phát triển nhanh chóng và đặc thù phức tạp của hoạt động TMĐT. Điều đó cho thấy đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT phù hợp với bối cảnh chuyển đổi số và hoạt động TMĐT cũng như đưa ra giải pháp nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật là điều hết sức cần thiết.

Chương 3

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN PHÁP LUẬT VÀ NÂNG CAO HIỆU QUẢ THỰC THI PHÁP LUẬT QUẢN LÝ THUẾ ĐỐI VỚI THƯƠNG MẠI ĐIỆN TỬ Ở VIỆT NAM

3.1. Định hướng hoàn thiện pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

Trong bối cảnh chuyển đổi số đang diễn ra mạnh mẽ trên toàn cầu, TMĐT đã và đang trở thành một trong những lĩnh vực phát triển nhanh nhất, đóng vai trò ngày càng quan trọng trong tăng trưởng kinh tế quốc gia. Cùng với sự gia tăng nhanh chóng về số lượng chủ thể tham gia, quy mô giao dịch và sự đa dạng của các mô hình TMĐT, pháp luật QLT phải kịp thời điều chỉnh, kiểm soát và định hướng hiệu quả các hoạt động phát sinh trong môi trường số. Thực tiễn QLT đối với hoạt động TMĐT tại Việt Nam thời gian qua cho thấy còn nhiều bất cập về cả quy phạm pháp luật lẫn cơ chế thực thi. Các quy định hiện hành chưa theo kịp đặc thù công nghệ, còn thiếu tính linh hoạt trong phân loại đối tượng, thu nhập và hình thức giao dịch; đồng thời gặp nhiều khó khăn trong kiểm soát nghĩa vụ thuế của các tổ chức, cá nhân không có hiện diện thực tế, hoặc hoạt động phân tán trên nhiều nền tảng số. Do đó, định hướng hoàn thiện pháp luật QLT trong lĩnh vực TMĐT là thực sự cần thiết, làm cơ sở đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT cũng như nâng cao hiệu quả QLT đối với TMĐT, bảo đảm công bằng, minh bạch, đồng thời tạo điều kiện thúc đẩy đổi mới sáng tạo và phát triển bền vững.

Thứ nhất, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện dựa trên mục tiêu đảm bảo nguồn thu từ thuế đối với hoạt động TMĐT vào NSNN, hạn chế thất thu thuế đối với hoạt động TMĐT.

Xuất phát từ sự ra đời cũng như vai trò của thuế từ trước đến nay, các quốc gia đều mong muốn nguồn thu từ thuế ngày càng tăng trưởng. Pháp luật QLT tạo cơ sở pháp lý cho việc hình thành nguồn thu ổn định trong tổng thu NSNN. Mục đích quan trọng của pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT là đảm bảo các hoạt động mua bán thực hiện qua internet cũng được áp dụng thuế theo cách tương tự như TMTT, nhằm đảm bảo nguồn thu vào ngân sách quốc gia. Trong bối cảnh hội nhập

kinh tế quốc tế ngày càng phát triển sâu rộng, các hoạt động kinh doanh thực hiện trên nền tảng internet cũng ngày càng đa dạng, dẫn đến cần thiết phải có hệ thống pháp luật thuế quy định toàn diện, đầy đủ đối với các hoạt động TMĐT, nhằm tránh thất thu thuế đối với hoạt động này. Để thực hiện được mục tiêu trên, một số yêu cầu cần đặt ra đối với pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT như sau:

Pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần quy định đúng, đủ về phạm vi điều chỉnh các loại thuế đối với hoạt động TMĐT, căn cứ xác định nghĩa vụ thuế đối với hoạt động này. Các loại thuế phát sinh từ hoạt động TMĐT chủ yếu tập trung vào các loại thuế tiêu dùng và thuế thu nhập, việc xác định đúng và đủ phạm vi điều chỉnh của các sắc thuế này đối với hoạt động TMĐT là hết sức cần thiết. Trong pháp luật thuế, cần quy định rõ về đối tượng nộp thuế, đối tượng chịu thuế đối với hoạt động TMĐT. Ví dụ, *“trong thuế TNCN, việc xác định đối tượng nộp thuế là cá nhân có thu nhập, không phân biệt nguồn gốc tạo ra thu nhập có thể coi là việc mở rộng diện chịu thuế so với quy định hiện hành. Đó có thể là các thu nhập từ đầu tư chứng khoán, chuyển nhượng vốn, thu nhập từ chuyển nhượng quyền sử dụng đất,...”*¹³¹. Riêng đối với hoạt động TMĐT, yêu cầu đặt ra là phải xác định rõ phạm vi và tính chất đặc thù của các khoản thu nhập phát sinh từ môi trường số, phản ánh đúng bản chất của các giao dịch điện tử.

Thứ hai, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện theo hướng nhằm đảm bảo tính công bằng.

Tính công bằng trong QLT đối với hoạt động TMĐT là mục tiêu mà pháp luật QLT cần đạt được. Tính công bằng trong QLT đối với hoạt động TMĐT được hiểu là mọi chủ thể có cùng năng lực tạo ra thu nhập, dù hoạt động trong môi trường kinh doanh truyền thống hay điện tử, đều phải thực hiện nghĩa vụ thuế tương ứng. Từ đó, bảo đảm bình đẳng về nghĩa vụ giữa các loại hình kinh doanh, góp phần ngăn ngừa tình trạng các chủ thể lợi dụng hoạt động TMĐT nhằm tránh hoặc trốn thuế. Chính vì vậy, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn

¹³¹ Phạm Thị Giang Thu (2007), *Những yêu cầu và mục tiêu cơ bản của việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế ở Việt Nam*, trong Đề tài Khoa học cấp trường: Một số vấn đề lý luận và thực tiễn về xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật kinh tế Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, Hà Nội, tr 97.

thiện, đảm bảo rằng các tổ chức, cá nhân kinh doanh bằng PTĐT hay kinh doanh truyền thống đều phải thực hiện nghĩa vụ thuế như nhau.

Thứ ba, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện theo hướng đảm bảo tương thích giữa pháp luật QLT trong nước với các điều ước quốc tế mà Việt Nam tham gia, ký kết.

Trong bối cảnh hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng, hoạt động TMĐT không còn giới hạn trong phạm vi lãnh thổ quốc gia mà mang tính xuyên biên giới, đòi hỏi hệ thống pháp luật thuế phải được thiết kế theo hướng hài hòa với các cam kết và chuẩn mực quốc tế. Hiện nay, Việt Nam đã tham gia nhiều hiệp định thương mại tự do, hiệp định song phương và đa phương có nội dung liên quan đến thuế, như các DTAA, các nguyên tắc hướng dẫn của OECD về QLT nền kinh tế số.

Để bảo đảm hiệu quả áp dụng và tránh xung đột pháp lý, việc hoàn thiện pháp luật QLT đối với TMĐT cần bảo đảm tính tương thích với các điều ước quốc tế này. Điều này bao gồm việc xây dựng các quy định pháp lý phù hợp với nguyên tắc không phân biệt đối xử, minh bạch, hợp tác quốc tế trong trao đổi thông tin thuế, kiểm tra đồng thời và cơ chế xử lý các giao dịch có yếu tố nước ngoài. Đồng thời, pháp luật nội địa cũng cần tạo điều kiện thuận lợi cho cơ quan thuế thực hiện nghĩa vụ theo các hiệp định đã ký kết, như chia sẻ dữ liệu, đối chiếu thông tin với cơ quan thuế các nước, đặc biệt trong kiểm soát nhà cung cấp không cư trú.

Thực tiễn cho thấy, nhiều quốc gia đã sửa đổi pháp luật thuế quốc gia mình nhằm làm cho nội luật tương thích với pháp luật thuế quốc tế, trong đó đáng chú ý là việc áp dụng cơ chế đăng ký, khai thuế và nộp thuế trực tuyến cho NCCNN, đồng thời thiết lập cơ chế kiểm tra thuế phối hợp. Do đó, Việt Nam cần sớm hoàn thiện hành lang pháp lý phù hợp để không chỉ thực hiện nghĩa vụ quốc tế một cách đầy đủ, mà còn bảo đảm trong kiểm soát và thu thuế hiệu quả đối với các giao dịch số toàn cầu đang ngày càng phát triển.

Thứ tư, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện theo hướng đảm bảo thực hiện mục tiêu phát triển kinh tế xã hội của Nhà nước

Hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT không chỉ nhằm khắc phục các bất cập trong các quy định pháp luật hiện hành nhằm chống thất thu ngân sách mà còn phải hướng đến mục tiêu lâu dài, đó là bảo đảm định hướng phát triển kinh tế - xã hội của Nhà nước trong giai đoạn chuyển đổi số. TMĐT là một trong những hoạt động quan trọng của nền kinh tế số, được xác định rõ trong các chiến lược lớn như: Quyết định số 645/QĐ-TTg ngày 15 tháng 5 năm 2020 phê duyệt Kế hoạch tổng thể phát triển TMĐT quốc gia giai đoạn 2021-2025; Quyết định số 749/QĐ-TTg ngày 03 tháng 6 năm 2020 về Chương trình chuyển đổi số quốc gia đến năm 2025, định hướng đến năm 2030. Do đó, hệ thống pháp luật thuế không thể tách rời bối cảnh chiến lược phát triển kinh tế số, mà phải đóng vai trò như một công cụ điều tiết linh hoạt, bảo đảm công bằng nhưng đồng thời không gây cản trở đến đổi mới sáng tạo, khởi nghiệp và sự phát triển của các mô hình kinh doanh mới.

Trong thực tiễn, có thể thấy nhiều cá nhân, tổ chức nhỏ, đặc biệt là nhóm khởi nghiệp, phụ nữ kinh doanh, người lao động tự do,... đã tận dụng các nền tảng số như Shopee, TikTok Shop, Zalo, Facebook để tạo thêm thu nhập, chuyển dịch từ mô hình kinh doanh truyền thống sang kinh doanh trực tuyến. Nếu quy định thuế quá cứng nhắc, thiếu hỗ trợ về kê khai, chi phí khấu trừ, hoặc áp dụng mức thuế suất không hợp lý đối với nhóm đối tượng yếu thế này, sẽ dẫn đến việc "thuế hóa" quá sớm các mô hình kinh doanh mới manh nha, đi ngược lại chủ trương khuyến khích đổi mới sáng tạo và phát triển bền vững. Ngược lại, việc thiếu quy định kiểm soát phù hợp cũng có thể dẫn đến tình trạng một số cá nhân, tổ chức lợi dụng TMĐT để trốn thuế quy mô lớn, tạo ra sự bất bình đẳng giữa các DN truyền thống và những người kinh doanh ẩn danh trên nền tảng số. Chẳng hạn, vụ việc Đỗ Mạnh Cường, KOL Vũ Hồng Phúc,... là một minh chứng cho thấy khoảng trống trong giám sát, nếu không được khắc phục sẽ phá vỡ nguyên tắc cạnh tranh lành mạnh trên thị trường và làm suy giảm niềm tin vào hệ thống thuế.

Tóm lại, yêu cầu đảm bảo mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội đặt ra một cách tiếp cận pháp luật QLT đối với TMĐT mang tính dài hạn, cân bằng giữa quản lý và

phát triển, giữa quyền lợi Nhà nước và quyền phát triển chính đáng của các chủ thể kinh doanh trong nền kinh tế số.

Thứ năm, pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được hoàn thiện theo hướng bảo đảm ứng dụng chuyển đổi số trong QLT một cách toàn diện và hiệu quả.

Trong bối cảnh TMĐT và kinh tế số phát triển nhanh chóng, cần hướng đến chuyển đổi số toàn bộ quá trình QLT, hướng đến QLT 3.0. Một số nội dung cốt lõi trong QLT 3.0 đáp ứng yêu cầu chuyển đổi số được báo cáo trong nghiên cứu của OECD¹³² bao gồm: (1) Định danh số: định danh số đóng vai trò nền tảng trong toàn bộ hoạt động QLT hiện đại. Khi cơ quan thuế chuyển sang cung cấp dịch vụ trực tuyến, việc bảo đảm một hệ thống định danh số an toàn, tin cậy là điều kiện tiên quyết. Định danh số không chỉ hỗ trợ xác thực thông tin NNT nhanh chóng mà còn bảo vệ dữ liệu cá nhân, hạn chế gian lận và tạo thuận lợi cho việc tự động hóa quy trình QLT; (2) điểm tiếp xúc với NNT: trong môi trường số, NNT có nhiều kênh tương tác với cơ quan quản lý hơn bao giờ hết. Ngoài cổng dịch vụ công trực tuyến, các điểm tiếp xúc còn được mở rộng thông qua hệ thống của các cơ quan chính quyền khác, và cả đối tác thứ ba như ngân hàng, sàn TMĐT; (3) quản lý dữ liệu và phân tích dữ liệu. Dữ liệu là tài sản cốt lõi của QLT 3.0. Công nghệ số cho phép thu thập khối lượng dữ liệu khổng lồ từ nhiều nguồn: cơ quan Nhà nước, DN, nền tảng TMĐT, tổ chức tài chính; (4) hiện đại hóa quy định và thủ tục thuế. QLT 3.0 yêu cầu khung pháp lý linh hoạt để đáp ứng các mô hình kinh doanh mới. Điều này bao gồm: áp dụng đăng ký và hủy đăng ký tự động, cơ chế khấu trừ và nộp thuế qua bên thứ ba, quy trình bảo đảm tuân thủ tự động và ứng dụng AI trong phân loại rủi ro, kiểm tra thuế; (5) phát triển bộ kỹ năng số cho nhân sự ngành thuế. Chuyển đổi số chỉ thành công khi có nguồn nhân lực đáp ứng yêu cầu mới. Cơ quan thuế cần tuyển dụng nhân sự am hiểu công nghệ, đồng thời bồi dưỡng kỹ năng số cho cán bộ hiện hữu; (6) quản trị và chiến lược chuyển đổi số: Một chiến lược chuyển đổi số hiệu quả cần có khung quản trị rõ ràng, xác định mục tiêu, lộ trình, các mốc ưu tiên và cơ chế giám sát tiến độ. Quản trị tốt giúp bảo đảm sự phối hợp giữa các đơn vị trong ngành thuế, giữa cơ quan thuế với các cơ quan nhà nước và đối tác ngoài nhà nước, đồng thời huy động tối đa nguồn lực để đạt hiệu quả cao nhất trong QLT thời kỳ số hóa.

¹³² OECD (2025), *Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives*, <https://doi.org/10.1787/c076d776-en>, ngày truy cập 15/9/2025.

Vì vậy, để nâng cao hiệu quả QLT, việc hoàn thiện pháp luật cần đặt ra yêu cầu tích hợp sâu rộng các yếu tố của chuyển đổi số trong toàn bộ quy trình QLT, từ đăng ký thuế, kê khai, nộp thuế, đến kiểm tra và xử lý vi phạm. Hệ thống pháp luật cần tạo cơ sở pháp lý cho việc thu thập, chia sẻ và khai thác dữ liệu số từ nhiều nguồn. Chuyển đổi số trong QLT không chỉ là áp dụng công nghệ, mà còn phải gắn với việc xây dựng các chuẩn dữ liệu thống nhất, quy định nghĩa vụ cung cấp thông tin bắt buộc đối với bên thứ ba, bảo đảm tính pháp lý và độ tin cậy của chứng từ điện tử, hợp đồng điện tử, giao dịch số. Đồng thời, pháp luật cũng cần mở đường cho việc sử dụng trí tuệ nhân tạo, dữ liệu lớn, học máy và phân tích dự báo trong kiểm tra thuế, thay cho cách làm thủ công truyền thống hiện nay.

3.2. Các giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

3.2.1. Hoàn thiện pháp luật điều chỉnh chủ thể tham gia quan hệ pháp luật quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

3.2.1.1. Quy định về chủ thể quản lý thuế

Trên cơ sở nhận diện những bất cập trong các quy định hiện hành về thẩm quyền QLT đối với hoạt động TMĐT, cần đặt ra yêu cầu hoàn thiện pháp luật về thẩm quyền QLT theo hướng đồng bộ, và phù hợp với đặc thù của hoạt động TMĐT, cụ thể:

Thứ nhất, cần thiết phải quy định rõ việc quản lý tập trung đối với hoạt động TMĐT tại một cơ quan thuế chuyên trách nhằm bảo đảm tính thống nhất, hiệu quả trong tổ chức thực thi pháp luật thuế. Cụ thể, thẩm quyền này nên được giao cho Chi cục Thuế TMĐT. Pháp luật QLT đang quy định cơ quan thuế quản lý địa bàn nơi hộ, cá nhân cư trú quản lý đối với chủ thể nộp thuế là hộ, cá nhân cư trú có hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán. Tuy nhiên, trong bối cảnh nhiều cá nhân có thể tạo ra nguồn thu lớn từ hoạt động số, việc để các cơ quan thuế cơ sở quản lý riêng lẻ sẽ dẫn đến phân tán dữ liệu, và khó khăn trong việc kiểm tra, kiểm soát. Do đó, cần thiết phải quy định rõ việc quản lý tập trung đối với hoạt động TMĐT tại một cơ quan thuế chuyên trách. Có thể giao cơ

quan thuế cơ sở quản lý các cá nhân cư trú thực hiện kinh doanh trên nền tảng TMĐT không có chức năng thanh toán nhưng trong mối quan hệ phối hợp và chịu sự hướng dẫn chuyên môn, chỉ đạo nghiệp vụ từ Chi cục Thuế TMĐT. Với vai trò là đơn vị chuyên môn sâu, được đầu tư về nhân lực và công nghệ, Chi cục Thuế TMĐT cần được xác lập là đầu mối chính trong QLT đối với toàn bộ các mô hình kinh doanh trên nền tảng số, bao gồm cả tổ chức và cá nhân có liên quan. Các cơ quan thuế cơ sở quản lý theo địa bàn được phân công nhưng dưới sự hướng dẫn chuyên môn, chỉ đạo nghiệp vụ từ Chi cục Thuế TMĐT. Điều này không chỉ giúp tập trung dữ liệu, tăng khả năng phân tích và xử lý thông tin, mà còn góp phần tạo ra cơ chế giám sát chủ động, phù hợp với tốc độ phát triển nhanh và biến đổi linh hoạt của TMĐT.

Thứ hai, bên cạnh quy định về thẩm quyền QLT đối với TMĐT, cần nâng cao trình độ nguồn nhân lực của bộ máy QLT nhằm đáp ứng yêu cầu chuyển đổi số trong QLT. Để làm được điều đó, cần ban hành các quy định về đào tạo, bồi dưỡng về công nghệ cho cán bộ, công chức ngành thuế; đồng thời, cần thiết lập chuẩn kỹ năng tối thiểu cho từng vị trí công tác và kỹ năng công nghệ số cần được tính vào tiêu chí tuyển dụng, thăng chức, bổ nhiệm và đánh giá hiệu suất làm việc. Bên cạnh đó, cơ quan thuế có thể cân nhắc việc xác định và lập bản đồ các kỹ năng cần thiết cũng như năng lực hiện tại của nhân viên trong cơ quan. Thông lệ quốc tế cho thấy nhiều cơ quan thuế tiên tiến đã bước vào quá trình chuyển đổi số theo tầm nhìn “Tax Administration 3.0”. Theo Báo cáo Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives của OECD (2025), các cơ quan thuế đã bắt đầu xác định và lập bản đồ kỹ năng cần thiết, đồng thời xây dựng “văn hóa số” nội bộ để hợp thức hóa việc chuyển đổi số trong tổ chức¹³³.

3.2.1.2. Quy định về chủ thể chịu sự quản lý thuế

- Chủ thể có hoạt động bán hàng hoá dịch vụ trên nền tảng thương mại điện tử

Thứ nhất, hoàn thiện các quy định về cơ sở thường trú.

Việc xác định nơi cư trú vì mục đích thuế là rất quan trọng, không chỉ riêng Việt Nam mà nhiều quốc gia trên thế giới đều nỗ lực hoàn thiện pháp luật quốc gia mình

¹³³ OECD (2025), page 44.

để có thể đánh thuế hiệu quả đối với hoạt động TMĐT. Vấn đề này được Ủy ban Châu Âu đưa ra hai đề xuất: (1) giải pháp lâu dài thông qua các quy tắc thuế DN được cải cách, cho phép các quốc gia thành viên Liên minh Châu Âu đánh thuế vào lợi nhuận được tạo ra trong lãnh thổ của họ, ngay cả khi một công ty không có sự hiện diện vật lý trong nền kinh tế; và (2) giải pháp tạm thời thông qua việc áp dụng thuế dịch vụ kỹ thuật số là 3% đối với các công ty đa quốc gia lớn có tổng doanh thu trên toàn thế giới vượt quá 750 triệu euro (€) và doanh thu kỹ thuật số của Liên minh Châu Âu là 50 triệu euro¹³⁴. Theo OECD, cho đến nay có khoảng 110 nền kinh tế đồng ý hình thành sự đồng thuận quốc tế vào năm 2020 về cách đánh thuế các DN kỹ thuật số xuyên biên giới. Các nền kinh tế này đã đồng ý xem xét lại hệ thống thuế cũ hoặc truyền thống không phù hợp với nền kinh tế kỹ thuật số. Nhiều quốc gia đã thực hiện các biện pháp đơn phương, chẳng hạn Liên minh Châu Âu sửa đổi ngưỡng “cơ sở thường trú” bằng cách giới thiệu khái niệm “hiện diện kỹ thuật số” chịu thuế hoặc “cơ sở thường trú ảo”¹³⁵. Sự hiện diện kỹ thuật số, theo OECD, có thể là doanh số bán hàng kỹ thuật số, số lượng hợp đồng, số lượng người dùng hoặc mức độ tiêu dùng.¹³⁶ Ấn Độ xem xét đánh thuế dựa trên sự hiện diện vật chất của chủ thể kinh doanh tại quốc gia này. Tuy nhiên, khái niệm cơ sở thường trú đã được mở rộng hơn theo hướng nói rộng các yêu cầu về hiện diện vật lý và bổ sung hình thức hiện diện phi truyền thống¹³⁷. Tại Israel, quốc gia này cũng thông qua các quy định thuế mới. Theo đó, thu nhập của các nhà cung cấp dịch vụ và hàng hóa nước ngoài sẽ bị đánh thuế, ngay cả khi các công ty đó không có hiện diện thực tế ở quốc gia đến, trên cơ sở “sự hiện diện kỹ thuật số đáng kể” liên quan đến người dùng Israel¹³⁸. Kuwait và Ả Rập Saudi đã giới thiệu cơ sở thường trú “dịch vụ ảo”, được coi là tồn tại mà không có sự hiện diện thực tế mà là kết quả của việc cung cấp dịch vụ trong thời gian dài hơn ngưỡng quy định của các hiệp ước thuế. (Ví dụ, điều này có thể được

¹³⁴ Akiko Terada-Hagiwara (2019), *Taxation Challenges in a Digital Economy-The Case of the People's Republic of China*, ADBBRIEFS No.108 May 2019, page 4.

¹³⁵ Akiko Terada-Hagiwara (2019), tldd, page 5.

¹³⁶ Monica Gianni (2014), tldd, page 5.

¹³⁷ Vũ Thị Như Quỳnh (2021), *Kinh nghiệm của các nước Châu Á về chống thất thu thuế từ hoạt động thương mại điện tử và bài học cho Việt Nam*, Tạp chí Công thương, số 17, tháng 7/2021.

¹³⁸ Raffaele Petrucci and Svitlana Buriak (2018), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy - A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules*, Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 4a/Special Issue.

thấy trong Hiệp ước thuế thu nhập Ấn Độ-Saudi Arabia (2006), quy định thời hạn 182 ngày trong bất kỳ khoảng thời gian 12 tháng nào)¹³⁹.

Pháp luật Mỹ cũng có cách xử lý vấn đề cơ sở thường trú khá linh hoạt. Ở Mỹ, chủ thể bán hàng online (bán hàng trên sàn giao dịch điện tử của bên thứ 3 hoặc bán lẻ trên chính website của mình) phải nộp hai loại thuế chính: thuế thu nhập (có thể thuộc quyền đánh thuế của liên bang hoặc bang) và thuế bán hàng/thuế tiêu dùng (sales tax/use tax) tùy theo cách gọi của từng bang, thuộc quyền đánh thuế của bang hoặc của địa phương. Bên bán hàng qua mạng phải nộp thuế ở các bang mà họ có: (1) sự hiện diện vật lý (được hiểu là có “mối liên hệ quan trọng với bang đánh thuế”); hoặc (2) có mối liên hệ kinh tế. Được coi là có sự hiện diện vật lý (tức có mối liên hệ quan trọng) tại bang khác nếu bên bán có: cửa hàng, văn phòng, nhà kho, hoặc nhân viên ở bang đó. Được coi là có mối liên hệ kinh tế khi bên bán hàng online không hề có sự hiện diện vật lý và thường áp dụng với những bên bán hàng từ xa (remote sellers) với số lượng hàng hoá bán được hoặc số lượng giao dịch đã thực hiện trong năm vượt quá ngưỡng luật định của bang đánh thuế.¹⁴⁰ Ngưỡng này có thể khác nhau giữa các bang, ví dụ một vài bang đặt ra ngưỡng doanh thu bán hàng là 500.000 USD và ngưỡng của số lượng giao dịch đã thực hiện là 200 trong khi một số bang khác quy định ngưỡng cao hơn hoặc thấp hơn. Như vậy, các nhà làm luật của Mỹ không coi trọng cơ sở thường trú vật lý như quan niệm truyền thống mà đưa ra 2 tiêu chí để xác định một chủ thể bán hàng qua sàn giao dịch điện tử có hay không làm phát sinh nghĩa vụ thuế của chủ thể đó ở bang khác với bang mình cư trú. Có thể thấy, các quốc gia đã nhận thức được tầm quan trọng của thuế đối với hoạt động TMĐT và nỗ lực sửa đổi các quy định pháp luật quốc gia mình về cơ sở thường trú để không bỏ sót nguồn thu thuế từ hoạt động này.

Nhìn từ kinh nghiệm các quốc gia trên thế giới, một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật về quản lý chủ thể nộp thuế đối với hoạt động TMĐT đó là:

Pháp luật QLT cần bổ sung các tiêu chí cụ thể để định nghĩa lại “cơ sở thường trú” trong việc xác định nghĩa vụ thuế đối với các chủ thể có hoạt động TMĐT.

¹³⁹ Raffaele Petruzzi and Svitlana Buriak (2018), tldd.

¹⁴⁰ Xem Article 17 Regulation 1684 (Reference: Sections 6203, 6204, 6226, and 7051.3, Revenue and Taxation Code; and Section 513(d)(3)(A), Internal Revenue Code (26 USC), tại: <https://cdtfa.ca.gov/lawguides/vol1/sutr/1684.html>. Truy cập ngày 8/11/2025.

Trong môi trường TMĐT, các chủ thể thực hiện hoạt động kinh doanh mà không cần sự hiện diện vật chất tại một quốc gia cụ thể. Điều này đặt ra thách thức đối với các quy tắc thuế truyền thống khi mà DN có được thu nhập ở nước ngoài nhưng không có sự hiện diện vật lý tại nước đó thì không phải chịu thuế thu nhập ở quốc gia đó. Do đó, pháp luật cần quy định “sự hiện diện kỹ thuật số”, hay đề ra các tiêu chí cụ thể để xác định “cơ sở thường trú” trong môi trường TMĐT.

Một định nghĩa về cơ sở thường trú được đưa ra đó là: *“Nếu một DN cư trú tại một quốc gia ký kết hiệp định cung cấp quyền truy cập hoặc cung cấp dịch vụ thông qua ứng dụng điện tử, cơ sở dữ liệu, sàn giao dịch trực tuyến, kho lưu trữ dữ liệu hoặc dịch vụ quảng cáo trên website/ứng dụng điện tử có hơn 1.000 người dùng cá nhân mỗi tháng cư trú tại quốc gia ký kết còn lại, thì DN đó sẽ được coi là có “cơ sở thường trú” tại quốc gia kia, nếu tổng doanh thu từ các dịch vụ nói trên tại quốc gia đó vượt quá một ngưỡng nhất định (tính bằng EUR, USD, GBP, CNY, CHF, v.v..) trong một năm”*¹⁴¹. Như vậy, để xem xét sự hiện diện kỹ thuật số trong hoạt động TMĐT, có thể cân nhắc đến một vài tiêu chí sau:

1) Cơ sở kinh doanh phải cung cấp quyền truy cập vào (hoặc cung cấp) ứng dụng điện tử, cơ sở dữ liệu, trực tuyến cho người dùng tại quốc gia ký kết khác.

(2) Về số lượng người dùng ứng dụng hoặc website điện tử. Công ty càng có nhiều người dùng thì sự hiện diện kỹ thuật số càng có ý nghĩa.

(3) Về khoảng thời gian, đây là tiêu chí nhằm xem xét sự hiện diện vật chất của các chủ thể kinh doanh trong khoảng thời gian nhất định. Pháp luật cần quy định ngưỡng thời gian tối thiểu để tránh tình trạng lợi dụng việc hiện diện của cơ sở thường trú thông qua các hoạt động trong khoảng thời gian ngắn. Thông thường, khoảng thời gian tối thiểu này là 12 tháng.

(4) Có mối liên hệ với quốc gia nơi hàng hoá của nhà cung cấp được tiêu thụ như: có cửa hàng, văn phòng, nhà kho hoặc nhân viên tại nước đó hoặc bằng mối liên hệ kinh tế (đây là kinh nghiệm áp dụng đối với người bán hàng từ xa có số lượng giao dịch hoặc tổng doanh thu từ giao dịch tại quốc gia đang nói tới vượt quá

¹⁴¹ Peter Hongler, Pasquale Pistone (2015), tldđ, page 25.

ngưỡng luật định mà không cần có sự hiện diện vật lý thì vẫn coi là hiện diện)¹⁴². Pháp luật cần đặt ra một ngưỡng doanh thu tối thiểu hàng năm cho các cơ sở thường trú. Nếu không có ngưỡng tối thiểu như vậy, một mô hình kinh doanh có thể tạo ra nhiều cơ sở thường trú rất nhỏ trên nhiều quốc gia.

Pháp luật QLT có thể bổ sung thêm những quy định nhằm đánh thuế đối với những DN không thoả mãn các điều kiện “hiện diện kỹ thuật số”. Áp dụng thuế tối thiểu toàn cầu đối với các công ty đa quốc gia. Việc đánh thuế tối thiểu toàn cầu góp phần tăng nguồn thu NSNN từ thuế, đồng thời hạn chế các hiện tượng trốn, tránh thuế, chuyển giá,... của các tập đoàn đa quốc gia tại Việt Nam. Tuy nhiên, đánh thuế tối thiểu toàn cầu phải bảo đảm giữ chân các nhà đầu tư lớn cũng như sức cạnh tranh và tính hấp dẫn của môi trường đầu tư.

Ngoài ra, hoàn thiện các quy định về đánh thuế đối với hoạt động TMĐT cần bảo đảm đồng bộ với các DTAA đang có hiệu lực, thể hiện tính tương thích và thống nhất giữa pháp luật QLT trong nước với các điều ước quốc tế mà Việt Nam đã tham gia và ký kết. Trong bối cảnh các DTAA của Việt Nam vẫn đang tiếp cận “cơ sở thường trú” dựa vào hiện diện vật lý, để giảm thiểu nguy cơ vi phạm các cam kết quốc tế và có thể bị kiện ra toà án nước ngoài, cần phân định rạch ròi giữa các biện pháp QLT mang tính thủ tục, kỹ thuật (như đăng ký, kê khai, cung cấp thông tin, khấu trừ tại nguồn thông qua bên trung gian) với việc xác lập quyền đánh thuế thu nhập theo các DTAA. Đồng thời, cần chủ động rà soát và đàm phán sửa đổi, bổ sung các DTAA thông qua các điều khoản giải thích chung, nhằm mở rộng cách hiểu về cơ sở thường trú theo hướng phản ánh thực chất sự hiện diện kinh tế. Cách tiếp cận này góp phần bảo đảm tính thống nhất, đồng bộ của hệ thống pháp luật QLT, tôn trọng đầy đủ các nghĩa vụ nảy sinh từ điều ước quốc tế, phù hợp với xu hướng cải cách thuế quốc tế trong bối cảnh kinh tế số.

Thứ hai, pháp luật cần có quy định phân loại chủ thể nộp thuế có thực hiện hoạt động TMĐT và cách thức quản lý phù hợp đối với những chủ thể này. Theo quy định pháp luật thuế hiện nay, đối tượng nộp thuế được quy định trong các luật thuế cụ thể. Cá nhân, tổ chức được xem là NNT khi thoả mãn các điều kiện pháp

¹⁴² Xem Article 17 Regulation 1684, tldd.

luật quy định. Trong hoạt động TMĐT, pháp luật QLT cần có những quy định nhận diện và phân nhóm NNT theo các loại hình TMĐT điển hình để tập trung nguồn lực quản lý. Chẳng hạn, đối với công tác QLT đối với hộ, cá nhân kinh doanh, đặc biệt là những người có sức ảnh hưởng trên môi trường mạng, bên cạnh các biện pháp phối hợp như tăng cường trao đổi, chia sẻ thông tin giữa các cơ quan liên quan, cần đặt ra giải pháp tăng cường kiểm tra thuế và công bố công khai các trường hợp vi phạm để nâng cao tính răn đe. Việc công khai thông tin sai phạm, tương tự như danh sách DN nợ thuế hiện nay, sẽ giúp tạo sức ép dư luận và nâng cao tính tự giác tuân thủ nghĩa vụ thuế. Với vai trò là người có ảnh hưởng, KOL thường được công chúng tin tưởng, do đó trách nhiệm pháp lý và đạo đức của họ cũng cần được đặt ở mức cao hơn. Việc đẩy mạnh kiểm tra thuế đối với nhóm đối tượng này không chỉ đảm bảo công bằng giữa các chủ thể nộp thuế mà còn góp phần làm lành mạnh hóa môi trường TMĐT, phòng ngừa hành vi gian dối, trốn thuế và tăng cường hiệu quả quản lý trong lĩnh vực thuế.

- Chủ thể trung gian hỗ trợ cho hoạt động thương mại điện tử

Thực tiễn QLT đối với hoạt động TMĐT đã ghi nhận vai trò không thể thiếu của các chủ thể trung gian hỗ trợ cho hoạt động TMĐT trong việc cung cấp thông tin liên quan nghĩa vụ thuế của các chủ thể nộp thuế. Quá trình triển khai một số quy định quản lý nhóm chủ thể trung gian vẫn còn tồn tại một số bất cập, từ đó có thể đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật đối với nhóm chủ thể này, gồm:

Thứ nhất, pháp luật cần bổ sung quy định cụ thể về trách nhiệm cung cấp thông tin của các bên thứ ba (trung gian hỗ trợ cho các giao dịch TMĐT). Cụ thể, đối với đơn vị vận chuyển, quy định trách nhiệm cung cấp những thông tin về: loại thông tin phải cung cấp (tên người gửi, nhận, địa chỉ giao hàng, mã vận đơn, giá trị đơn hàng, phương thức thanh toán, thời điểm giao hàng,...), tần suất báo cáo, hình thức truyền dữ liệu và chuẩn định dạng dữ liệu phù hợp với hệ thống thông tin của cơ quan thuế. Đối với các NHTM, bên trung gian thanh toán, quy định trách nhiệm cung cấp những thông tin về tài khoản nhận tiền, chuyển tiền, mã giao dịch, thời điểm và giá trị thanh toán, phục vụ việc đối chiếu, xác minh doanh thu và nghĩa vụ thuế của cá nhân, tổ chức kinh doanh trực tuyến. Đối với các sàn TMĐT, quy định trách nhiệm định kỳ báo cáo cơ quan thuế danh sách người bán, doanh thu phát

sinh, số lượng giao dịch, hình thức thanh toán và các khoản khấu trừ, hoa hồng,... Có thể quy định các nội dung trên cụ thể hơn ở các văn bản hướng dẫn thi hành, đảm bảo tính thống nhất và khả thi trong triển khai trên toàn quốc.

Thứ hai, cần xây dựng cơ chế trao đổi dữ liệu điện tử tự động, theo thời gian thực hoặc theo định kỳ thông qua nền tảng tích hợp kỹ thuật số, thay thế hình thức báo cáo thủ công hiện nay. Việc áp dụng chuẩn định dạng dữ liệu chung sẽ giúp giảm chi phí hành chính, nâng cao hiệu quả xử lý và tích hợp thông tin vào hệ thống QLT tập trung.

Thứ ba, pháp luật cũng cần xác định rõ nghĩa vụ bảo mật thông tin, xác lập giới hạn sử dụng dữ liệu mà cơ quan thuế thu thập từ các chủ thể trung gian, đồng thời quy định trách nhiệm của bên cung cấp thông tin trong việc bảo vệ dữ liệu cá nhân, tránh lạm dụng hoặc rò rỉ thông tin của người tiêu dùng, người bán hàng. Các chế tài xử phạt hành vi cung cấp thông tin không đầy đủ, không đúng thời hạn, hoặc vi phạm bảo mật cũng cần được bổ sung, mức phạt cũng cần quy định phù hợp nhằm nâng cao tính răn đe và bảo vệ quyền lợi hợp pháp của các bên liên quan.

Việc hoàn thiện các quy định nêu trên không chỉ giúp nâng cao hiệu quả QLT đối với hoạt động TMĐT, mà còn thúc đẩy quá trình chuyển đổi số trong công tác phối hợp liên ngành, đảm bảo sự phát triển lành mạnh và minh bạch của hoạt động TMĐT tại Việt Nam.

3.2.2. Hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về thủ tục hành chính trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử

3.2.2.1. Quy định về quản lý đăng ký thuế

Kết quả nghiên cứu ở Chương 2 đã chỉ ra, pháp luật QLT chưa có những quy định cụ thể nhằm kiểm soát việc cá nhân, tổ chức kinh doanh với nhiều tài khoản trên các nền tảng TMĐT khác nhau, dẫn đến tình trạng khó xác định chính xác nghĩa vụ thuế của từng chủ thể. Thậm chí nhiều chủ thể tiến hành kinh doanh nhưng không thực hiện các thủ tục đăng ký thuế theo quy định. Do đó, có thể đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thi hành pháp luật quản lý đăng ký thuế đối với hoạt động TMĐT, gồm:

Thứ nhất, tình trạng một cá nhân hoặc DN đồng thời sử dụng nhiều tài khoản trên các nền tảng TMĐT khác nhau để kinh doanh nhưng không thực hiện đầy đủ

nghĩa vụ đăng ký, kê khai và nộp thuế cho thấy một lỗ hổng đáng kể trong hệ thống pháp luật QLT hiện hành. Sự thiếu vắng quy định kiểm soát việc đăng ký và định danh thống nhất NNT trên môi trường số đã tạo điều kiện cho các hành vi trốn thuế có tổ chức và với quy mô lớn. Để khắc phục bất cập này, cần thiết phải hoàn thiện pháp luật về đăng ký thuế theo hướng tích hợp số định danh duy nhất cho NNT trên các nền tảng TMĐT. Theo đó, mỗi cá nhân hoặc tổ chức khi tham gia kinh doanh trên bất kỳ nền tảng TMĐT nào đều phải được định danh bằng MST tích hợp với mã định danh cá nhân hoặc mã số DN, bảo đảm duy nhất một MST xuyên suốt và có thể theo dõi trên toàn hệ thống. Việc tích hợp MST với số định danh cá nhân trên căn cước công dân như hiện nay đã được Cục Thuế triển khai là một bước tiến tích cực. Bên cạnh đó, pháp luật cũng có thể bổ sung quy định yêu cầu tích hợp các hệ thống nhận dạng kỹ thuật số của cơ quan thuế vào các ứng dụng mà các nền tảng TMĐT sử dụng, nâng cao trách nhiệm của các nền tảng TMĐT trong việc xác minh định danh người bán trước khi cho phép đăng ký gian hàng. Việc sử dụng xác thực đa yếu tố, kết hợp với các yếu tố sinh trắc học như nhận diện khuôn mặt, vân tay, tài khoản ngân hàng hoặc email đã xác thực sẽ là giải pháp hữu hiệu để ngăn chặn hành vi sử dụng danh tính ảo nhằm lẩn tránh nghĩa vụ thuế. Thực tiễn quốc tế cho thấy, nhiều cơ quan thuế tiên tiến như tại OECD đã áp dụng linh hoạt các phương thức xác thực danh tính kỹ thuật số nhằm đảm bảo tính minh bạch và an toàn trong QLT, điển hình ở một số quốc gia như Hà Lan, Chile, Brazil...¹⁴³.

Đồng thời, để đảm bảo quyền lợi của người tiêu dùng cũng như đảm bảo tăng cường giám sát việc sử dụng danh tính kỹ thuật số trong thực hiện hoạt động TMĐT, pháp luật QLT có thể quy định bổ sung các điều kiện thuế đặc biệt đối với TMĐT. Để tăng cường giám sát đối với hoạt động này, các cửa hàng kinh doanh trực tuyến cần phải đăng kí và tiết lộ ID thực tế của họ cho cơ quan QLT. Các trang TMĐT cần được cung cấp mã kỹ thuật số hoặc mã QR để người tiêu dùng biết về điều này. Khi tiến hành các giao dịch TMĐT, người tiêu dùng sẽ sử dụng mã QR để vào những địa chỉ cửa hàng uy tín, có sự giám sát chặt chẽ của cơ quan QLT. Điều này đã được nhiều quốc gia trên thế giới áp dụng. Chẳng hạn, Trung Quốc cũng như

¹⁴³ OECD (2024), *Tax Administration, tlđđ*, page 41,42.

hầu hết các quốc gia khác, có những khó khăn về quản lý các công ty kinh doanh trên Internet mặc dù đây là quốc gia dẫn đầu toàn cầu về TMĐT (hiện quốc gia này có “Bốn ông lớn” - JD.com, Baidu, Alibaba và Tencent (BAT) - hiện nằm trong số 10 công ty lớn nhất thế giới về vốn hóa thị trường. Năm 2017, doanh số bán lẻ TMĐT tại quốc gia này cao gấp đôi so với Hoa Kỳ và cao hơn gần 10 lần so với năm 2011)¹⁴⁴. Để giải quyết vấn đề này, từ năm 2010 Trung Quốc, thông qua luật để điều chỉnh hoạt động kinh doanh trên Internet. Theo luật này, một trong những điều kiện để kinh doanh trên Internet phải là đăng ký với các cơ quan Chính phủ. Thông tin đăng ký phải được đặt ở một trong những trang đầu tiên của trang web¹⁴⁵. Ngoài ra, Điều 15 của Luật Thương mại điện tử Trung Quốc quy định rằng: các nhà điều hành TMĐT phải tiếp tục công bố thông tin giấy phép kinh doanh và thông tin giấy phép hành chính liên quan đến DN của họ, hoặc liên kết thông tin nhận dạng ở vị trí nổi bật trên trang chủ của trang web. Ví dụ: đối với dịch vụ thực phẩm ủy thác, ngoài việc có giấy phép kinh doanh dịch vụ ủy thác, người kinh doanh ủy thác còn phải có giấy phép lưu hành thực phẩm¹⁴⁶.

Tương tự như vậy, một số quốc gia ở Châu Âu cũng quy định, tất cả các trang web tham gia vào các hoạt động TMĐT hợp pháp đều có một dấu hiệu nhận dạng đặc biệt, với một con số cho phép người tiêu dùng kiểm tra xem đối tượng đó có được đăng ký với cơ quan thuế hay không¹⁴⁷. Hoặc theo khuyến nghị của OECD, các nền tảng số nước ngoài dù không có sự hiện diện vật lý tại nước đó, nhưng có phát sinh doanh thu từ nhận hàng, download phần mềm, đăng kí dịch vụ đến một ngưỡng nhất định phải đăng kí thuế với nước sở tại¹⁴⁸.

Thứ hai, mặc dù pháp luật hiện hành đã quy định tương đối đầy đủ về các đối tượng có nghĩa vụ đăng ký thuế, tuy nhiên thực tiễn quản lý thời gian qua cho thấy còn rất nhiều chủ thể tham gia hoạt động TMĐT tại Việt Nam nhưng vẫn chưa thực hiện thủ tục đăng ký thuế theo quy định. Thực trạng này xuất phát từ nhiều nguyên

¹⁴⁴ Akiko Terada-Hagiwara (2019), *tlđđ*, page 3

¹⁴⁵ L. Makhmudov, E-commerce taxation procedure: International and national standards, link: <https://inlibrary.uz/index.php/scientific-research-covid-19/article/view/8069>, page 70.

¹⁴⁶ Guan Yue, Dwidja Priyatno, Anita Kamilah, *A Comparison Between Chinese E-Commerce Laws And Indonesian Information And Electronic Transactions Laws Against Cross-Border Online Services*, International journal of scientific & Technology research volume 8, Issue 10, October 2019, page 3191.

¹⁴⁷ L. Makhmudov, *tlđđ* page 70.

¹⁴⁸ OECD (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation*, page 29, 30.

nhân, trong đó có việc cá nhân, tổ chức kinh doanh chưa nhận thức đầy đủ về nghĩa vụ thuế, đồng thời sự đa dạng về hình thức kinh doanh trên nền tảng điện tử khiến cơ quan thuế gặp khó khăn trong việc nhận diện và theo dõi đối tượng. Ngoài ra, không ít trường hợp người bán hàng/dịch vụ cố tình trốn tránh nghĩa vụ đăng ký thuế dù vẫn đang hoạt động kinh doanh thường xuyên. Để khắc phục tình trạng này, không chỉ cần hoàn thiện pháp luật về đăng ký thuế mà còn phải kết hợp đồng bộ nhiều giải pháp liên quan như sử dụng các công cụ khai thác dữ liệu lớn từ ngân hàng, sàn giao dịch, ví điện tử, đơn vị vận chuyển để phát hiện những cá nhân, tổ chức có phát sinh giao dịch thương mại nhưng chưa đăng ký thuế đến hợp tác, hay các quy định về chế tài xử lý hành vi vi phạm. Ngoài ra, cơ quan QLT cần tăng cường công tác truyền thông và hướng dẫn pháp luật thuế trực tuyến đến cá nhân, tổ chức kinh doanh, các NCCNN thông qua các nền tảng số phổ biến như Zalo, Facebook, TikTok, YouTube,... để họ nắm bắt được nghĩa vụ và thực hiện TTHC thuế.

3.2.2.2. Quy định về quản lý khai thuế

Cơ chế quản lý thuế ở Việt Nam hiện được thực hiện theo nguyên tắc tự khai, tự nộp, trong đó cơ quan thuế xác định nghĩa vụ thuế dựa trên thông tin do NNT kê khai. Tuy nhiên, đối với hoạt động TMĐT, cơ quan thuế vẫn gặp khó khăn trong việc tiếp cận đầy đủ và kịp thời dữ liệu giao dịch điện tử, trong khi nghĩa vụ cung cấp thông tin của các chủ thể liên quan chưa được thực hiện đồng bộ và hiệu quả. Do đó, pháp luật QLT cần được hoàn thiện theo hướng quy định rõ trách nhiệm của các chủ thể trong khai thuế TMĐT và triển khai đồng bộ các giải pháp quản lý phù hợp, cụ thể:

Thứ nhất, hoàn thiện pháp luật về khai thuế đối với hoạt động TMĐT theo hướng phân định rõ trách nhiệm giữa chủ thể nộp thuế và chủ sàn TMĐT.

Hiện nay, pháp luật đang quy định trách nhiệm của sàn giao dịch TMĐT trong việc khấu trừ, kê khai và nộp thuế thay cho các cá nhân kinh doanh trên sàn. Tuy nhiên, quy định trên không phù hợp với bản chất hoạt động của sàn TMĐT cũng như làm phát sinh nhiều vướng mắc trong thực tiễn. Mặc dù, với tình hình hiện tại, việc giao cho các sàn TMĐT khai và nộp thuế thay là đang một giải pháp hợp lý. Điều này xuất phát từ những lý do sau: (1) hệ thống dữ liệu của NNT chưa đồng bộ, chưa liên thông giữa nhiều nguồn nên cơ quan QLT chưa có đủ thông tin để xác

định chính xác nghĩa vụ thuế của từng cá nhân kinh doanh; (2) Nghĩa vụ cung cấp thông tin từ các chủ thể trung gian chưa được thực hiện đầy đủ và hiệu quả, dẫn đến thiếu hụt dữ liệu phục vụ QLT.

Tuy nhiên, việc xác định trách nhiệm khai thuế của sàn TMĐT cần được tiếp cận theo hướng linh hoạt và dựa trên mức độ chuyển đổi số cũng như năng lực tuân thủ của chủ thể kinh doanh, thay vì áp dụng cơ chế chuyển giao nghĩa vụ một cách đồng loạt. Trên cơ sở đó, luận án kiến nghị áp dụng mô hình “trách nhiệm liên đới” giữa sàn TMĐT và người bán trên nền tảng, cụ thể:

(1) Đối với nhóm hộ kinh doanh nhỏ, cá nhân kinh doanh vắng lai, sàn TMĐT tiếp tục thực hiện khấu trừ, kê khai và nộp thuế thay. Bởi đây là nhóm chủ thể có năng lực tuân thủ thuế hạn chế, trong khi chi phí tuân thủ lại tương đối cao nếu phải tự thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ về đăng ký, kê khai, nộp và quyết toán thuế. Phần lớn các chủ thể này không có bộ máy kế toán chuyên nghiệp, thường chỉ tham gia hoạt động TMĐT ở quy mô nhỏ, không thường xuyên. Nếu buộc họ tự khai, tự nộp, chi phí thời gian, chi phí hành chính và chi phí tiếp cận công nghệ có thể vượt quá lợi ích kinh tế thu được, làm gia tăng nguy cơ không tuân thủ hoặc né tránh nghĩa vụ thuế. Cách tiếp cận này góp phần giảm chi phí tuân thủ cho NNT, đồng thời giúp cơ quan thuế quản lý linh hoạt, hiệu quả các nhóm chủ thể hoạt động TMĐT.

(2) Đối với các cá nhân, DN TMĐT chính quy đã đạt chuẩn “tín nhiệm thuế số”, thể hiện qua hệ thống kế toán, HĐĐT đầy đủ, khả năng kết nối dữ liệu với cơ quan thuế và lịch sử tuân thủ tốt, pháp luật cần trả lại đầy đủ quyền và trách nhiệm tự khai, tự nộp thuế theo nguyên tắc chung của pháp luật thuế. Thực tiễn cho thấy, người bán trên sàn thường phát sinh đồng thời doanh thu trên sàn và ngoài sàn, trong khi sàn TMĐT không có khả năng xác định toàn bộ thu nhập chịu thuế, cũng như không đủ cơ sở nghiệp vụ để đánh giá chi phí được trừ, hoàn thuế hoặc ưu đãi thuế của người bán. Nếu buộc sàn chỉ khấu trừ thuế đối với phần doanh thu phát sinh qua sàn, còn phần doanh thu ngoài sàn do người bán tự kê khai, thì về bản chất không làm giảm nghĩa vụ thuế của người bán mà còn làm gia tăng thủ tục hành chính cho cả sàn và người kinh doanh.

Trong bối cảnh đó, việc xác định nghĩa vụ thuế vẫn cần đặt trọng tâm vào trách nhiệm chính của NNT, gắn với ý thức tuân thủ pháp luật. Vai trò của sàn TMĐT nên được xác định là hỗ trợ về thông tin và kỹ thuật, thông qua việc cung

cấp đầy đủ, kịp thời cho cơ quan thuế các dữ liệu cần thiết như: MST của người bán, doanh thu phát sinh qua sàn, hình thức thanh toán, số lượt và giá trị giao dịch. Để thực hiện được, cần hướng đến giải pháp lâu dài là áp dụng quy định về định danh kỹ thuật số cho từng người bán trên sàn TMĐT như đã chỉ ra ở mục 3.2.2.1. Đồng thời, quy định kết hợp dữ liệu giao dịch theo mã định danh, cơ quan thuế có thể tự động tính thuế, trích xuất nghĩa vụ và gửi thông báo cho NNT mà không cần sàn phải trực tiếp làm thay toàn bộ. Chẳng hạn, cơ quan thuế cần có phần mềm để tự gộp doanh thu bán hàng của các tài khoản khác nhau nhưng của chủ tài khoản có cùng MST dù tên chủ tài khoản có thể không đồng nhất. Điều này giảm tải gánh nặng pháp lý cho sàn, đồng thời tăng tính minh bạch và chủ động của người kinh doanh. Như vậy, việc xác định nghĩa vụ thuế vẫn nên là trách nhiệm chính của NNT, sàn TMĐT chỉ đóng vai trò hỗ trợ thông tin và kỹ thuật trong quá trình QLT. Chính vì lẽ đó, cơ quan QLT cần xây dựng lộ trình chuyển giao nghĩa vụ khai thuế, nộp thuế cho người bán rõ ràng, hợp lý. Lộ trình chuyển đổi có thể được triển khai theo ba giai đoạn. *Giai đoạn 1*, tiếp tục duy trì cơ chế sàn TMĐT kê khai, nộp thuế thay nhằm bảo đảm hiệu quả QLT trong bối cảnh dữ liệu giao dịch và thông tin NNT chưa đầy đủ. Trong thời gian này, cơ quan thuế cần tập trung hoàn thiện hệ thống thông tin NNT, nâng cấp hạ tầng số và tăng cường cơ chế phối hợp, chia sẻ dữ liệu giữa các chủ thể liên quan. *Giai đoạn 2*, phân loại người nộp thuế theo mức độ tín nhiệm thuế số. Cơ quan thuế xây dựng và áp dụng bộ tiêu chí “tín nhiệm thuế số”, làm cơ sở phân loại người bán trên sàn. Trên cơ sở đó, chuyển dần quyền và trách nhiệm tự khai, tự nộp thuế cho các cá nhân, DN TMĐT chính quy đáp ứng tiêu chí về đăng ký thuế, HĐĐT, hệ thống kế toán, khả năng kết nối dữ liệu và lịch sử tuân thủ tốt. Đối với nhóm này, vai trò của sàn TMĐT được điều chỉnh theo hướng hỗ trợ cung cấp, đối soát thông tin thay vì trực tiếp khấu trừ thuế. *Giai đoạn 3*, hướng tới hoàn thiện quản lý dựa trên dữ liệu và tuân thủ tự nguyện. Khi hạ tầng công nghệ thông tin và hệ thống định danh thuế, định danh số được hoàn thiện, pháp luật hướng tới việc xác lập trách nhiệm thuế chủ yếu thuộc về NNT. Sàn TMĐT đóng vai trò là chủ thể cung cấp dữ liệu giao dịch chuẩn hóa, còn cơ quan thuế thực hiện tổng hợp, phân tích và xác định nghĩa vụ thuế trên cơ sở dữ liệu liên thông. Cơ chế khấu trừ tại nguồn qua sàn chỉ duy trì đối với nhóm thu nhập vắng lai hoặc tái áp dụng khi người nộp thuế bị hạ mức tín nhiệm do vi phạm nghĩa vụ thuế.

Cách tiếp cận này vừa bảo đảm tính hợp lý, vừa không làm thay đổi bản chất pháp lý của mô hình TMĐT, đồng thời tạo điều kiện để phát triển kinh tế số trên nền tảng tuân thủ pháp luật.

Thứ hai, hoàn thiện quy định về thời điểm và trách nhiệm khấu trừ thuế trong giao dịch TMĐT.

Như đã chỉ ra một số bất cập trong quy định về quản lý khai thuế ở Chương 2, quy định yêu cầu tổ chức quản lý nền tảng TMĐT phải thực hiện khấu trừ thuế GTGT và TNCN ngay tại thời điểm xác nhận giao dịch thành công và chấp nhận thanh toán có thể dẫn đến các bất cập như: khấu trừ thuế đối với các giao dịch bị hủy hoặc hoàn trả sau đó; gia tăng khối lượng xử lý nghiệp vụ và chi phí vận hành cho các sàn TMĐT; phát sinh sai lệch trong đối soát, bù trừ, thậm chí ảnh hưởng đến quyền lợi của người bán khi bị thu sai thuế hoặc chậm hoàn thuế. Do đó, để khắc phục bất cập nêu trên, cần hoàn thiện pháp luật theo hướng không quy định nghĩa vụ khấu trừ, nộp thuế thay đối với sàn TMĐT, mà giao nghĩa vụ khai thuế, nộp thuế trực tiếp cho người bán trên sàn; sàn chỉ có trách nhiệm thu thập, lưu trữ và cung cấp thông tin giao dịch cho cơ quan thuế định kỳ (gồm doanh thu, số lượng giao dịch, phương thức thanh toán, hoàn - hủy hàng,...). Đồng thời, để hạn chế tình trạng hoàn, đổi hàng cũng như hạn chế sai lệch trong đối soát, bù trừ, pháp luật cần bổ sung quy định khi mua hàng, người mua phải thanh toán ngay khi đặt hàng (kèm cả thuế) và không được hủy đơn online dù không muốn mua nữa. Người mua vẫn phải nhận hàng, sau đó mới được làm thủ tục hoàn trả tại văn phòng đại diện nào đó của sàn TMĐT nếu không muốn món hàng đã mua.

Thứ ba, để khắc phục những khó khăn trong quản lý khai thuế đối với NCCNN trong hoạt động TMĐT, pháp luật cần quy định rõ cơ chế phối hợp giữa cơ quan thuế và các chủ thể liên quan như ngân hàng, tổ chức trung gian thanh toán, nhà cung cấp dịch vụ viễn thông nhằm chia sẻ thông tin về giao dịch phát sinh, địa chỉ IP, thông tin thanh toán, địa chỉ giao hàng,... giúp xác định chính xác nghĩa vụ thuế của NCCNN. Chẳng hạn, để xác định được các giao dịch phát sinh tại Việt Nam của các NCCNN, pháp luật QLT có thể quy định yêu cầu khách hàng phải lập tài khoản cá nhân trên các nền tảng TMĐT khi tiến hành mua hàng và chỉ sau khi lập tài khoản, trở thành thành viên của sàn TMĐT thì khách hàng mới được mua

hàng online. Để lập được tài khoản cá nhân, khách hàng phải cung cấp địa chỉ chỗ ở, địa chỉ email, số điện thoại, họ & tên, số căn cước công dân và cả số thẻ credit, debit, bank card,... Bên cạnh đó, pháp luật QLT cũng cần bổ sung các chế tài cụ thể và đủ mạnh để xử lý trường hợp NCCNN không kê khai hoặc kê khai không trung thực; phối hợp với các cơ quan có thẩm quyền thực hiện các biện pháp xử lý vi phạm đối với những trường hợp NCCNN không tuân thủ và tuân thủ không đúng nghĩa vụ thuế đối với Việt Nam; đơn giản hóa thủ tục khai thuế qua Cổng thông tin điện tử; khuyến khích ủy quyền cho đại lý thuế tại Việt Nam; Tăng cường phổ biến quy định pháp luật thuế Việt Nam cho các NCCNN để đảm bảo các NCCNN hiểu và thực hiện đúng các quy định pháp luật. Những giải pháp này cần được thực hiện một cách đồng bộ, gắn với hiện đại hóa QLT để đảm bảo hiệu lực, hiệu quả và công bằng trong thu thuế xuyên biên giới, quản lý chủ thể nộp thuế và pháp luật về xử lý vi phạm về thuế đối với hoạt động TMĐT.

Ngoài những giải pháp hoàn thiện pháp luật nêu trên, để nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật trong quản lý khai thuế đối với hoạt động TMĐT, cơ quan QLT cần triển khai đồng bộ nhiều giải pháp. Trước hết, cơ quan thuế cần xây dựng cơ sở dữ liệu tập trung về NNT trong TMĐT, tích hợp thông tin từ các sàn giao dịch, ngân hàng, tổ chức trung gian thanh toán và đơn vị vận chuyển, nhằm đảm bảo việc khai thuế được dựa trên dữ liệu thực, chính xác và có thể kiểm chứng. Bên cạnh đó, cần chuẩn hóa quy trình, biểu mẫu và định dạng dữ liệu khai thuế điện tử, giúp NNT và các nền tảng TMĐT có thể thực hiện nghĩa vụ khai, nộp thuế tự động, giảm thiểu sai sót và chi phí tuân thủ. Ngoài ra, cần tăng cường ứng dụng công nghệ số và trí tuệ nhân tạo trong phân tích, đối chiếu và phát hiện rủi ro khai sai, trốn thuế. Đẩy mạnh tuyên truyền, hướng dẫn và hỗ trợ kỹ thuật cho cá nhân, hộ kinh doanh trực tuyến, giúp họ nắm rõ quyền và nghĩa vụ khai thuế. Cuối cùng, cần nâng cao năng lực chuyên môn của cán bộ thuế, bảo đảm pháp luật được thực thi thống nhất, minh bạch và phù hợp với đặc thù QLT trong nền kinh tế số.

3.2.2.3. Quy định về quản lý nộp thuế

Thứ nhất, pháp luật QLT cần bổ sung các quy định nhằm xác định, phân loại hàng hoá, dịch vụ chịu thuế đối với hoạt động TMĐT.

Pháp luật QLT cần bổ sung thêm danh mục các ngành nghề kinh doanh chịu thuế đối với hoạt động TMĐT. Hiện nay, nhiều ngành nghề kinh doanh chưa có trong danh mục ngành nghề kinh doanh chịu thuế TMĐT dẫn đến nhiều tranh cãi trong quá trình thực hiện khi xác định thuộc hình thức kinh doanh nào. Việc khó xác định loại hình kinh doanh cũng gây khó khăn cho cơ quan QLT xác định và áp dụng các mức thuế phù hợp. Thực tế, các mô hình TMĐT khá đa dạng như: bán lẻ qua hệ thống bán hàng trực tuyến; Quảng cáo trực tuyến; kinh doanh các sản phẩm, nội dung số; cung cấp dịch vụ trực tuyến. Tuy nhiên, có thể chia các loại hình TMĐT thành hai nhóm: (1) trao đổi, mua bán hàng hóa hữu hình hoặc dịch vụ từ xa thông qua các cửa hàng hoặc nền tảng ảo, nhưng hàng hóa, dịch vụ được giao một cách cơ học thông qua các kênh giao dịch, bằng thanh toán điện tử hoặc tiền mặt cho đơn vị chuyển phát nhanh; (2) Trao đổi, mua bán nội dung kỹ thuật số từ xa (bao gồm cả dịch vụ điện tử) như giao dịch mua bán tiền “ảo”, chuyển nhượng các vật phẩm “ảo” trong game, cho thuê ứng dụng để đặt quảng cáo trực tuyến hay quảng cáo số, phát thanh, truyền hình; truyền hình trả tiền,... Quy định như vậy nhằm mục đích nắm bắt, kiểm soát được các loại hình kinh doanh trên thực tế. Đồng thời, cơ quan QLT sẽ có cơ chế QLT phù hợp đối với mỗi loại hình nêu trên.

Pháp luật QLT cần hoàn thiện các quy định đối với tài sản số theo hướng cụ thể hóa các quy định về phân loại tài sản số đã được xác lập tại Điều 47 Luật Công nghiệp công nghệ số 2025, làm cơ sở cho việc thiết kế cơ chế đánh thuế phù hợp với từng loại tài sản. Trên nền tảng đó, việc xác định nghĩa vụ thuế đối với thu nhập từ tài sản số không nên chỉ dựa vào hình thức chuyển nhượng, mà cần dựa trên bản chất kinh tế và mục đích sử dụng của tài sản số. Theo hướng này, cần phân biệt giữa các giao dịch mang tính đầu tư, kinh doanh thường xuyên với các giao dịch mang tính kỹ thuật (những giao dịch không làm thay đổi quyền sở hữu hay giá trị kinh tế), từ đó lựa chọn căn cứ tính thuế và phương thức thu thuế phù hợp, phản ánh đúng thu nhập thực tế phát sinh. Có thể tham khảo kinh nghiệm của Singapore, quốc gia này quản lý tài sản số dựa trên chức năng của từng loại token gồm: token thanh toán (sử dụng như một phương thức thanh toán); token tiện ích (cấp cho người nắm giữ token quyền sử dụng hoặc hưởng lợi từ các dịch vụ một cách cụ thể hoặc ngầm định để đổi lấy token đó; và token bảo mật (cấp cho người nắm giữ token quyền sở hữu

một phần hoặc quyền đối với tài sản và thường đi kèm với mức độ kiểm soát hoặc quyền lợi kinh tế được chỉ định hoặc ngụ ý). Việc xử lý thuế thu nhập chung đối với các token kỹ thuật số sẽ được xác định dựa trên bản chất và mục đích sử dụng của token đó. Chẳng hạn, token thanh toán được coi là tài sản vô hình. Do đó, các giao dịch liên quan đến việc sử dụng thẻ thanh toán để thanh toán hàng hóa hoặc dịch vụ được xem là giao dịch trao đổi hàng hóa và giá trị của hàng hóa hoặc dịch vụ được chuyển giao phải được xác định tại thời điểm giao dịch¹⁴⁹.

Đồng thời, chính sách thuế đối với tài sản số cần được thiết kế theo hướng khuyến khích hoạt động đầu tư ổn định, dài hạn, hạn chế các giao dịch mang tính đầu cơ ngắn hạn, vốn làm gia tăng tần suất giao dịch và gây khó khăn cho QLT. Theo đó, có thể nghiên cứu áp dụng các biện pháp như: quy định ngưỡng miễn thuế đối với giao dịch có giá trị nhỏ, xây dựng cơ chế ưu đãi thuế đối với hoạt động phát triển hạ tầng công nghệ, nền tảng giao dịch và dịch vụ hỗ trợ liên quan đến tài sản số. Bên cạnh đó, cần tính đến yếu tố thời gian nắm giữ tài sản số (ngắn hạn hoặc dài hạn) khi xác định nghĩa vụ thuế, nhằm bảo đảm tính công bằng giữa các chủ thể, đồng thời nâng cao tính khả thi của pháp luật thuế trong điều kiện giao dịch tài sản số có quy mô lớn, tần suất cao và biến động mạnh như hiện nay. Có thể tham khảo kinh nghiệm của Mỹ, tại quốc gia này, cơ chế QLT đối với tài sản số được thiết kế theo hướng tương đối linh hoạt, đối với các giao dịch chuyển nhượng tài sản số, phần chênh lệch giữa giá bán và giá mua, hoặc giữa giá bán và giá trị tài sản tại thời điểm nhận, nếu phát sinh tăng giá trị, sẽ thuộc diện chịu thuế lãi vốn. Pháp luật thuế Hoa Kỳ phân biệt lãi vốn ngắn hạn và lãi vốn dài hạn dựa trên thời gian nắm giữ tài sản¹⁵⁰; trong đó, nếu NNT phát sinh lãi vốn ròng (“lãi vốn ròng” được hiểu là phần chênh lệch mà lãi vốn dài hạn ròng trong năm vượt quá lỗ vốn ngắn hạn ròng trong năm), thì thuế suất áp dụng đối với khoản lãi này có thể thấp hơn thuế suất áp dụng đối với thu nhập thông thường¹⁵¹.

Ngoài ra, để tăng cường khả năng kiểm soát các giao dịch phát sinh từ tài sản số, cần triển khai đồng bộ nhiều giải pháp, trong đó trọng tâm là áp dụng nghiêm ngặt các biện pháp định danh khách hàng đối với các chủ thể cung cấp dịch vụ trung

¹⁴⁹ Inland Revenue Authority of Singapore, (2020), *IRAS e-Tax Guide Income Tax Treatment of Digital Tokens*.

¹⁵⁰ Digital assets, link: <https://www.irs.gov/filing/digital-assets>, ngày truy cập 02/12/2025.

¹⁵¹ Topic no. 409, Capital gains and losses, link: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc409>, ngày truy cập 02/12/2025.

gian liên quan đến tài sản số, đồng thời thiết lập cơ chế báo cáo bắt buộc đối với các giao dịch tài sản số có giá trị lớn hoặc có dấu hiệu rủi ro cao. Theo cơ chế này, các chủ thể trung gian có trách nhiệm định kỳ cung cấp cho cơ quan thuế thông tin về danh tính người giao dịch, giá trị giao dịch, tần suất thực hiện và loại hình giao dịch, làm cơ sở phục vụ công tác QLT và phòng, chống gian lận.

Pháp luật QLT cũng cần bổ sung những tiêu chí để xác định được một số loại thu nhập. Trên thực tế, đối với hoạt động TMĐT, hình thức giao hàng không ảnh hưởng đến loại hình hoặc bản chất của giao dịch. Điều quan trọng nhất là xác định loại giao dịch, tức là liệu đó có phải là việc bán một sản phẩm hay việc giao một sản phẩm có thể được phân phối (tiền bản quyền). Ví dụ: để được xác định thu nhập từ bản quyền, các giao dịch tạo ra thu nhập đó phải có liên quan đến việc sử dụng một quyền có giá trị. Điều này cũng lí giải vì sao thu nhập từ quảng cáo trực tuyến không được xem là thu nhập từ bản quyền, mặc dù trên thực tế vẫn có khả năng gây nhầm lẫn giữa các khoản thu nhập này. Thu nhập từ quảng cáo trực tuyến là thu nhập có được từ các dịch vụ mà các nhà quảng cáo cung cấp cho khách hàng của mình. Trong khi các nhà quảng cáo cho phép khách hàng truy cập vào hệ thống phần mềm của mình nhưng không cho phép họ sử dụng quyền của mình đối với tài sản. Có thể tham khảo kinh nghiệm của Hoa Kỳ, theo Sở Thuế Vụ quốc gia này, *“để trở thành tiền bản quyền, khoản thanh toán phải liên quan đến việc sử dụng một quyền có giá trị như nhãn hiệu, tên thương mại, nhãn hiệu dịch vụ hoặc bản quyền, cho dù việc thanh toán có dựa trên việc sử dụng hay không được làm từ tài sản đó, thường được phân loại là tiền bản quyền cho mục đích thuế liên bang.”* Hay *“bất kỳ khoản tiền nào nhận được cho việc sử dụng phần mềm đều có thể được coi là tiền bản quyền”*¹⁵². Như vậy, để xác định là tiền bản quyền, thì các giao dịch phần mềm phải liên quan đến việc sử dụng một quyền có giá trị và giao dịch đó có khả năng tạo ra thu nhập.

Thứ hai, pháp luật QLT thu nhập cần bổ sung những quy định nhằm kiểm soát giao dịch phát sinh trong hoạt động TMĐT.

¹⁵² Assaf Y. Prussak, (2013), *The Income of the 21st Century: Online advertising as a case study for the Implications of technology for Source-Based taxation*, Originally Published In 16 Tul. J. Tech. & Intell. Prop. 39, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2206745, Page 146.

Việc kiểm soát giao dịch phát sinh cũng như xác thực chủ thể tham gia giao dịch trong TMĐT là điều hết sức cần thiết để quản lý thu, nộp thuế từ hoạt động TMĐT hiệu quả. Để kiểm soát giao dịch phát sinh trong hoạt động TMĐT, giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về quản lý nộp thuế được đề xuất đó là:

Pháp luật QLT cần quy định cụ thể cơ chế thanh toán và quản lý dòng tiền của các chủ thể khi thực hiện giao dịch trên các nền tảng TMĐT. Theo đó toàn bộ quá trình mua bán phải được thực hiện và hoàn tất trên nền tảng điện tử. Kinh nghiệm của Hoa Kỳ cho thấy, người mua hàng phải thanh toán trực tiếp thông qua sàn giao dịch TMĐT để hoàn tất đơn đặt hàng; việc hoàn tiền hoặc trả hàng cũng được xử lý thông qua chính sàn giao dịch, không giao dịch riêng với người bán. Cơ chế này giúp sàn kiểm soát toàn bộ dòng tiền, doanh thu và thông tin giao dịch, tạo điều kiện thuận lợi cho cơ quan thuế xác định nghĩa vụ thuế chính xác, hạn chế gian lận, trốn thuế và kê khai không trung thực. Đồng thời, pháp luật QLT cần hoàn thiện các quy định về thanh toán không dùng tiền mặt (TTKDTM) đối với hoạt động TMĐT. Đặc biệt, cần có quy định nhằm kiểm soát, bảo vệ thông tin cá nhân khi thực hiện các giao dịch TTKDTM. Trên thực tế, người dân khi tiếp cận với công nghệ thường có tâm lý e ngại vì sợ bị tiết lộ thông tin cá nhân, chưa kể đến các rủi ro như bị đánh cắp thông tin thẻ, bị lừa tiền qua thanh toán điện tử hoặc bị thất thoát tiền. Nếu hoàn thiện được các quy định pháp luật về thanh toán, sẽ thúc đẩy được việc TTKDTM trong hoạt động TMĐT. Điều này sẽ tạo thuận lợi cho cơ quan QLT kiểm soát các giao dịch được thực hiện trong hoạt động TMĐT.

Tuy nhiên, để kiểm soát được các giao dịch phát sinh từ hoạt động TMĐT, cần phải thực hiện đồng bộ nhiều giải pháp khác nhau. Song song với việc quy định cơ chế thanh toán và quản lý dòng tiền của các chủ thể khi thực hiện giao dịch trên các nền tảng TMĐT, pháp luật QLT cũng cần bổ sung các quy định pháp luật liên quan về: (1) quản lý đăng ký thuế (cả người bán và người mua khi đăng ký bán hàng, mua hàng trên bất kỳ sàn TMĐT nào cũng phải cung cấp số định danh cá nhân, mở tài khoản tại sàn đó. Tuy nhiên, pháp luật cần có quy định về bảo mật thông tin cho các sàn TMĐT, các sàn TMĐT phải tuân thủ chế độ bảo mật thông tin khách hàng); (2)

cơ chế phối hợp cung cấp thông tin giữa các bên trung gian với cơ quan QLT (quy định trách nhiệm của các NHTM trong việc cung cấp thông tin về số tài khoản, kiểm tra sự chuyển động của dòng tiền trong tài khoản của NNT); (3) hoàn thiện các quy định về HĐĐT (bổ sung những quy định liên quan đến quy trình quản lý từ khâu thành lập DN, đăng ký người đại diện theo pháp luật đến khâu đăng ký sử dụng HĐĐT; chuẩn hoá cơ sở dữ liệu quốc gia về dân cư khi NNT đăng ký DN, đăng ký HĐĐT hay thay đổi thông tin HĐĐT).

Ngoài những giải pháp hoàn thiện pháp luật QLT nêu trên, còn cần có những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả quản lý nộp thuế trong hoạt động TMĐT. Chẳng hạn, tăng cường ứng dụng công nghệ số, đặc biệt là các công nghệ trí tuệ nhân tạo như học máy trong phát hiện rủi ro và hành vi gian lận thuế. Việc ứng dụng học máy để phát hiện bất thường về thuế trong các giao dịch TMĐT xuyên biên giới đã được chứng minh trong một số nghiên cứu, trong đó chỉ ra việc tích hợp các kỹ thuật tính năng tiên tiến với các thuật toán để phát hiện giải quyết những thách thức phức tạp trong việc đánh thuế thương mại kỹ thuật số¹⁵³. Thực tiễn giao dịch TMĐT xuyên biên giới ngày càng phức tạp với các biểu hiện gian lận tinh vi như thao túng giá trị giao dịch (giá bán thấp bất thường), chia nhỏ đơn hàng để né thuế, giả mạo danh tính người bán hoặc kê khai thiếu thông tin. Để kiểm soát hiệu quả các hành vi này, cần xây dựng mô hình phát hiện bất thường về thuế dựa trên học máy, tích hợp dữ liệu từ nhiều nguồn (giao dịch TMĐT, hệ thống thanh toán, địa chỉ IP, chứng từ điện tử,...).

Thứ ba, để khắc phục những khó khăn trong quá trình thực hiện nghĩa vụ khấu trừ và nộp thay thuế của các sàn TMĐT, NHTM và tổ chức cung cấp dịch vụ trung gian thanh toán, pháp luật QLT cần được hoàn thiện theo hướng rõ ràng, khả thi và phù hợp với chức năng, vai trò của từng chủ thể. Trước hết, cần xây dựng quy định cụ thể về trách nhiệm, phạm vi khấu trừ của các tổ chức trung gian tài chính, trong đó phân biệt rõ vai trò cung cấp dịch vụ thanh toán và vai trò giám sát thuế, tránh việc đẩy nghĩa vụ xác định doanh thu, hàng hóa, dịch vụ vốn thuộc chuyên môn của

¹⁵³ Jiayan Fan, Yida Zhu, Yining Zhang, (2024), *Machine Learning-Based Detection of Tax Anomalie*, Academia Nexus Journal, Vol 3 Issue 3 - December Edition 2024.

cơ quan thuế cho các đơn vị không có đủ thông tin và thẩm quyền như NHTM hoặc tổ chức trung gian thanh toán. Việc áp dụng tỷ lệ % thuế trên từng giao dịch của NCCNN chỉ nên do cơ quan thuế xác định dựa trên dữ liệu tổng hợp, thay vì yêu cầu các tổ chức trung gian xác định và khấu trừ thay. Bên cạnh đó, cần thúc đẩy việc chia sẻ dữ liệu giữa cơ quan thuế với NHTM và các đơn vị trung gian qua hệ thống điện tử an toàn, đảm bảo cơ quan thuế có thể chủ động kiểm tra, đối chiếu dữ liệu từ nguồn thu và dòng tiền thanh toán.

3.2.2.4. Quy định về quản lý hoàn thuế

Thứ nhất, hoàn thiện quy định nhằm nâng cao hiệu quả vận hành hệ thống hoàn thuế điện tử.

Quy định hoàn thuế điện tử đã góp phần đơn giản hóa thủ tục, rút ngắn thời gian xử lý hồ sơ, song trên thực tế vẫn gặp không ít vướng mắc. Để khắc phục tình trạng hồ sơ hoàn thuế bị trả lại hoặc chậm xử lý do sai lệch thông tin, lỗi hệ thống hoặc không đồng bộ dữ liệu từ nhiều nguồn (sàn TMĐT, ngân hàng, ví điện tử...), cần hoàn thiện pháp luật theo hướng bổ sung quy định thống nhất về chuẩn định dạng dữ liệu điện tử, bắt buộc các bên liên quan cung cấp thông tin theo chuẩn chung. Đồng thời, cần hoàn thiện quy trình xử lý tình huống thuế đặc thù trong môi trường số, qua đó bảo đảm tính toàn diện và bao quát của hệ thống. Bên cạnh đó, cần xây dựng cơ chế phản hồi kỹ thuật nhanh và hiệu quả khi hệ thống gặp sự cố, đồng thời đẩy mạnh truyền thông, hỗ trợ NNT cập nhật đầy đủ các thông tin bắt buộc (tài khoản ngân hàng, MST, địa chỉ email...). Hoàn thiện hệ thống dữ liệu quản lý theo hướng tích hợp định danh thuế với căn cước công dân và mã số định danh cá nhân cũng là giải pháp quan trọng để đồng bộ hóa cơ sở dữ liệu phục vụ hoàn thuế, hướng tới thực hiện đầy đủ, hiệu quả quy trình hoàn thuế tự động.

Thứ hai, để khắc phục bất cập trong cơ chế phân loại hồ sơ hoàn thuế tại Điều 73 Luật QLT năm 2019, cần hoàn thiện pháp luật theo hướng nâng cao tính chính xác của khâu đánh giá rủi ro và tăng cường cơ sở dữ liệu phục vụ phân loại hồ sơ. Pháp luật về hoàn thuế cần được sửa đổi để khắc phục bất cập trong khâu giám sát tính xác thực của giao dịch và xác định rõ trách nhiệm của các bên liên quan. Mặc dù hệ thống HĐĐT đã được triển khai toàn quốc, song nhiều trường hợp lợi dụng để gian lận thuế qua lập công ty "ma", mua bán hóa đơn khống. Vì vậy, cần bổ

sung quy định về cơ chế đối soát dữ liệu liên ngành giữa cơ quan thuế với ngân hàng, hải quan, đơn vị vận chuyển, cơ quan công an, nhà mạng,... để phát hiện gian lận theo chuỗi giao dịch. Đồng thời, cần quy định rõ ràng hơn trách nhiệm pháp lý của từng chủ thể trong quy trình hoàn thuế, từ NNT, tổ chức trung gian đến cán bộ thuế, nhằm vừa bảo vệ quyền lợi chính đáng của NNT, vừa tăng trách nhiệm giải trình của cơ quan quản lý. Pháp luật cần có cơ chế miễn trách nhiệm cho cán bộ thuế trong trường hợp DN cung cấp thông tin gian dối nhưng hồ sơ hoàn thuế đã đầy đủ và hợp lệ, từ đó khuyến khích cán bộ thực thi công vụ chủ động, minh bạch hơn. Ngoài ra, việc ứng dụng công nghệ như phân tích dữ liệu lớn, trí tuệ nhân tạo trong kiểm tra tính rủi ro của giao dịch hoàn thuế cũng cần được luật hóa, góp phần phát hiện kịp thời các dấu hiệu bất thường trong chuỗi giao dịch TMĐT, phù hợp với tính chất phi vật chất, phi biên giới của hoạt động này.

3.2.3. Hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về giám sát và đảm bảo việc tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động thương mại điện tử

3.2.3.1. Quy định về quản lý thông tin người nộp thuế

Như đã chỉ ra, pháp luật về QLTTNNT trong hoạt động TMĐT vẫn còn nhiều bất cập. Quy định thông tin về NNT có hoạt động TMĐT còn chưa rõ ràng và thiếu tính bao quát; quy định về trách nhiệm cung cấp thông tin trong hoạt động TMĐT chưa phù hợp và thống nhất giữa các văn bản pháp luật,... Từ đó, một số giải pháp cụ thể để hoàn thiện mảng pháp luật này đó là:

Thứ nhất, cần sửa đổi Khoản 19, Điều 3 Luật QLT năm 2019 theo hướng chuẩn hóa khái niệm “thông tin NNT”. Theo đó, có thể quy định: “*Thông tin NNT là tập hợp dữ liệu định danh (họ & tên, số căn cước công dân, địa chỉ cư trú, tạm trú,...), dữ liệu về giao dịch tài chính, kinh doanh (số tài khoản, chủ tài khoản, bao gồm cả các thông tin về giao dịch thanh toán điện tử, ví điện tử; doanh thu từ các hoạt động TMĐT, số lượng đơn hàng, doanh số bán hàng qua sàn TMĐT; thông tin về tên miền, website, ứng dụng di động dùng để kinh doanh; địa chỉ kho hàng, điểm giao nhận,...) và các thông tin khác phục vụ cho việc xác định, giám sát, và thực hiện nghĩa vụ thuế của NNT.*” Cách định nghĩa này vừa đảm bảo tính khái quát, vừa phản ánh được nội dung cốt lõi của hoạt động QLT trong môi trường số.

Thứ hai, cần sửa đổi quy định thông tin về NNT do” NNT cung cấp, do cơ quan QLT thu thập được trong quá trình QLT” để có cách hiểu thống nhất về thông tin NNT cũng như trách nhiệm cung cấp thông tin không chỉ thuộc về NNT, cơ quan QLT thu thập được mà còn thuộc về cả các chủ thể khác có liên quan. Theo đó, đề xuất sửa đổi Điều 17 Luật QLT năm 2019 theo hướng quy định rõ: "Thông tin về NNT là thông tin do NNT cung cấp, do cơ quan QLT thu thập được, hoặc do các tổ chức, cá nhân có liên quan đến hoạt động TMĐT cung cấp theo yêu cầu của cơ quan QLT." Trong đó, cần làm rõ "tổ chức, cá nhân có liên quan" bao gồm: sàn giao dịch TMĐT, tổ chức trung gian thanh toán, ngân hàng, tổ chức cung cấp dịch vụ viễn thông, đơn vị vận chuyển. Việc sửa đổi quy định trên trong Luật QLT nhằm đảm bảo tính thống nhất với các văn bản dưới luật như Nghị định 91/2022/NĐ-CP (ban hành sau Luật QLT), đã quy định trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn giao dịch TMĐT, từ đó tạo thuận lợi cho cơ quan có thẩm quyền áp dụng trong thực tiễn.

Thứ ba, sửa đổi một số quy định về cung cấp thông tin cho phù hợp và thống nhất giữa các văn bản pháp luật. Cụ thể:

Pháp luật QLT cần sửa đổi quy định trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn TMĐT và trách nhiệm cung cấp thông tin của người bán trên các sàn TMĐT đảm bảo thống nhất giữa quy định tại Nghị định 52/2013/NĐ-CP về TMĐT và Nghị định 91/2022/NĐ-CP. Để chủ sở hữu sàn TMĐT cung cấp đúng, đủ, kịp thời những thông tin cơ quan QLT yêu cầu thì pháp luật cần quy định cụ thể những thông tin mà người bán trên sàn TMĐT có nghĩa vụ cung cấp cho chủ sở hữu sàn TMĐT. Các thông tin mà người bán cung cấp cho sàn TMĐT cần đảm bảo tương thích với những thông tin mà chủ sở hữu sàn TMĐT phải cung cấp cho cơ quan QLT. Đồng thời, pháp luật cần quy định rõ trách nhiệm của người bán phải cung cấp đúng, đủ, kịp thời thông tin của người bán cho các sàn TMĐT, và các chế tài xử lý khi người bán không tuân thủ các quy định về cung cấp thông tin nói trên.

Pháp luật QLT cần sửa đổi quy định trách nhiệm cung cấp thông tin của sàn TMĐT cho phù hợp các yêu cầu thực tiễn. Theo đó, nên quy định thời gian cung cấp thông tin định kỳ của các sàn TMĐT là theo năm chứ không phải theo quý như hiện tại. Thời gian cung cấp thông tin định kỳ hàng năm, cùng với thời hạn nộp

quyết toán thuế GTGT sẽ làm giảm bớt TTHC cho các sàn TMĐT. Đồng thời giảm bớt gánh nặng tuân thủ không cần thiết cho các sàn TMĐT. Trên thực tế, quy định cung cấp thông tin theo quý của các sàn TMĐT không hẳn sẽ có tác dụng trong việc xác định trách nhiệm thuế của các cá nhân, hộ kinh doanh.

Thứ tư, pháp luật cần quy định rõ trách nhiệm cụ thể của các cơ quan, tổ chức trong việc bảo mật thông tin của NNT đối với hoạt động TMĐT. Theo đó, pháp luật cần quy định những thông tin về NNT đối với hoạt động TMĐT cần bảo mật là những thông tin nào, cơ quan nào chịu trách nhiệm bảo mật, hình thức bảo mật như thế nào. Trong quá trình trao đổi thông tin, trách nhiệm bảo mật thông tin thuộc về cơ quan nào, lúc nào cần công khai thông tin của NNT, nếu có sai sót trong quá trình chia sẻ thông tin thì cơ quan nào chịu trách nhiệm, chế tài nào dùng để xử lý. Đây là những quy định cần thiết để bảo mật thông tin NNT trong hoạt động TMĐT, trong khi pháp luật hiện hành mới chỉ đặt ra những quy định hình thức về đối tượng có trách nhiệm bảo mật thông tin. Có thể tham khảo kinh nghiệm của Hoa Kỳ về một số biện pháp nhằm kiểm soát hệ thống thông tin. Sở thuế vụ quốc gia này đặt ra yêu cầu trước khi nhận được thông tin NNT từ IRS, các cơ quan phải tư vấn cho IRS cách thức mà họ dự định sử dụng thông tin và cung cấp cho IRS kế hoạch bảo vệ chi tiết mô tả các thủ tục được thiết lập (hay còn gọi là Báo cáo thủ tục bảo vệ SPR) và được cơ quan sử dụng để đảm bảo bảo mật thông tin mà họ muốn nhận¹⁵⁴. Ngoài ra, Sở thuế vụ quốc gia này cũng quy định một số biện pháp để kiểm soát thông tin như: đào tạo, nâng cao nhận thức về bảo mật để thông báo cho nhân viên về các rủi ro bảo mật thông tin và trách nhiệm của họ trong việc tuân thủ các chính sách và thủ tục; kiểm tra và đánh giá định kỳ tính hiệu quả của các chính sách, quy trình và biện pháp thực hành bảo mật thông tin; lập kế hoạch, thực hiện, đánh giá và ghi lại hành động khắc phục nhằm giải quyết mọi thiếu sót trong các chính sách, thủ tục hoặc thực tiễn bảo mật thông tin,...¹⁵⁵.

Bảo mật thông tin NNT trong hoạt động TMĐT cũng có mối quan hệ nhất định với việc công khai thông tin NNT. Bảo mật thông tin NNT trong hoạt động

¹⁵⁴ United States General Accounting Office, *Taxpayer Confidentiality Federal, State, and Local Agencies Receiving taxpayer information*, Report to the Joint committee on Taxation, U.S Congress, page 11.

¹⁵⁵ United States General Accounting Office, *Information Security Continued Efforts Needed to Address Significant Weaknesses At irs*, Report to The Commissioner of Internal Revenue, Page 14.

TMĐT về một khía cạnh nào đó sẽ tác động đến việc tuân thủ thuế của NNT. Trong một nghiên cứu về văn hoá tuân thủ và bảo mật: hành vi của NNT ở Ý và Hoa Kỳ cho rằng việc tiết lộ thông tin công khai đóng vai trò như một biện pháp ngăn chặn bổ sung đối với những người trốn thuế và tác động ngăn chặn đó tập trung ở giai đoạn đầu tiên của mô hình hai giai đoạn (hoặc có nên trốn thuế hay không)¹⁵⁶. Theo đó, để tăng cường việc tuân thủ thuế của NNT biện pháp đặt ra là hạn chế tiết lộ thông tin NNT trong các trường hợp trốn thuế. Mỗi đe dọa khiến công chúng “xấu hổ” thông qua việc tiết lộ thêm một hình phạt phi tài chính có thể khiến NNT tăng cường tuân thủ để giữ tên tuổi của họ trong sạch. Việc đe dọa tiết lộ công khai thông tin NNT có thể làm ảm đạm các động cơ tuân thủ và do đó làm giảm sự tuân thủ như một hành động trả đũa¹⁵⁷. Do đó, pháp luật QLTTNNT trong hoạt động TMĐT cần có những quy định phù hợp trong vấn đề bảo mật thông tin, công khai thông tin NNT trong hoạt động TMĐT để đảm bảo tính tuân thủ thuế của NNT.

Thứ tư, bổ sung các chế tài xử lý vi phạm về bảo mật thông tin của NNT đối với hoạt động TMĐT. Pháp luật QLT cần quy định cụ thể trách nhiệm của các chủ thể trong quá trình bảo mật thông tin. Trường hợp trong quá trình trao đổi thông tin dẫn đến tiết lộ thông tin NNT gây thiệt hại cho NNT thì cần có chế tài phù hợp để xử lý. Ví dụ như các thông tin về MST của cá nhân, số căn cước công dân. Trên thực tế, có nhiều trường hợp cá nhân bị lộ MST, căn cước công dân dẫn đến cá nhân đó bị truy thu thuế GTGT oan do một số DN lợi dụng để kê khai khống tiền lương, tiền công, sau đó trừ vào chi phí DN. Chưa kể đến các thông tin liên quan bí mật kinh doanh của DN bị tiết lộ sẽ gây ảnh hưởng lớn đến DN đó. Do đó, pháp luật cần quy định các chế tài xử lý khi chủ thể có trách nhiệm bảo mật thông tin nhưng làm lộ thông tin, không thực hiện đúng quy trình, quy định pháp luật gây ảnh hưởng đến quyền lợi ích của NNT trong hoạt động TMĐT.

Thứ năm, ngoài hoàn thiện những quy định pháp luật về QLTTNNT đối với hoạt động TMĐT, để nâng cao hiệu quả QLTTNNT đối với hoạt động này, việc đẩy mạnh phát triển ứng dụng công nghệ thông tin vào QLT đối với hoạt động này là hết

¹⁵⁶ James Alm, Michele Bernasconi, Susan Laury, Daniel J.Lee, Sally Wallace,(2017), *Culture, compliance, and confidentiality: Taxpayer behavior in the United States and Italy*, Journal of Economic Behavior & Organization, Volume 140, August 2017, Pages 176-196.

¹⁵⁷ James Alm, Michele Bernasconi, Susan Laury, Daniel J.Lee, Sally Wallace,(2017), *tlđđ*, page 176 - 196.

sức cần thiết. Để quản lý hiệu quả thông tin NNT cần có hệ thống lưu trữ, xử lý thông tin tốt, bên cạnh đó cũng cần đào tạo đội ngũ cán bộ công chức thuế có đủ chuyên môn, năng lực để quản lý hệ thống thông tin về NNT trong hoạt động TMĐT. Chẳng hạn, tổ chức các hội thảo, khoá đào tạo huấn luyện kiến thức về TMĐT, kỹ năng tìm kiếm, truy tìm dữ liệu thông tin NNT, đào tạo về kỹ năng khai thác dữ liệu điện tử, bảo mật thông tin cho NNT trong hoạt động TMĐT,...

3.2.3.2. Quy định về quản lý hoá đơn

Như đã phân tích, quy định về HĐĐT và thực tiễn thực thi pháp luật về quản lý HĐĐT còn nhiều bất cập như: quy định về thời điểm lập hóa đơn chưa phù hợp với quy trình giao dịch số; trách nhiệm pháp lý khi sản TMĐT được ủy quyền lập hóa đơn còn chưa rõ ràng; hệ thống phần mềm chưa đồng bộ, và hạ tầng công nghệ thông tin còn hạn chế, đặc biệt ở nhóm hộ, cá nhân kinh doanh. Từ đó, một số giải pháp hoàn thiện pháp luật về quản lý HĐĐT được đề xuất như sau:

Thứ nhất, hoàn thiện quy định về lập hóa đơn đối với giao dịch giá trị nhỏ trong TMĐT. Quy định tại khoản 1 Điều 4 Nghị định 123/2020/NĐ-CP (được sửa đổi bởi Nghị định 70/2025/NĐ-CP) về việc buộc lập hóa đơn với mọi giao dịch bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ là một trong những nội dung quan trọng nhằm bảo đảm tính minh bạch và kiểm soát đầy đủ doanh thu trong nền kinh tế số. Tuy nhiên, trong thực tiễn thực hiện, đặc biệt trong lĩnh vực TMĐT, với số lượng giao dịch nhỏ lẻ, nhưng lại rất lớn, việc yêu cầu xuất hóa đơn cho từng đơn hàng đang trở thành một rào cản lớn cho hộ, cá nhân kinh doanh và cả các sàn giao dịch điện tử. Áp lực về chi phí đầu tư phần mềm, chữ ký số, lưu trữ hóa đơn, cùng với khó khăn trong thao tác vận hành với hàng trăm đến hàng nghìn đơn/ngày, đang vượt quá khả năng của nhiều chủ thể kinh doanh nhỏ. Đồng thời, nếu buộc sản TMĐT thực hiện nghĩa vụ xuất hóa đơn thay người bán trong mọi trường hợp, sẽ tạo ra gánh nặng vận hành không nhỏ, đặc biệt với các nền tảng có quy mô lớn, dẫn tới tình trạng sai sót.

Trước bất cập đó, pháp luật cần được sửa đổi theo hướng linh hoạt, phân loại nghĩa vụ lập hóa đơn theo giá trị giao dịch và nhu cầu của người mua, trên cơ sở vẫn đảm bảo được nguyên tắc công khai, minh bạch và kiểm soát thuế. Cụ thể, nên bổ sung quy định cho phép hộ, cá nhân kinh doanh và DN được lập hóa đơn tổng

hợp theo ngày đối với các giao dịch có giá trị nhỏ (dưới 50.000 hoặc 100.000 đồng), thay vì buộc lập hóa đơn riêng cho từng đơn hàng. Bên bán có thể căn cứ vào bảng kê giao dịch từ phần mềm bán hàng, ứng dụng thanh toán hoặc nhật ký mã QR để xác lập chứng từ đầu vào, từ đó khởi tạo hóa đơn điện tử có mã tổng hợp vào cuối ngày. Việc này không chỉ giúp giảm áp lực kỹ thuật và tài chính, mà vẫn đảm bảo hiệu quả trong QLT, cơ quan thuế có thể đối chiếu tổng doanh thu hằng ngày với dữ liệu từ ngân hàng, ví điện tử, hoặc đơn vị vận chuyển.

Đồng thời, cần bổ sung quy định cho phép miễn lập hóa đơn trong trường hợp khách hàng không có nhu cầu nhận hóa đơn đối với giao dịch nhỏ, đi kèm điều kiện lập bảng tổng hợp cuối ngày hoặc định kỳ theo chu kỳ (3 ngày, 5 ngày hoặc dài hơn) để đảm bảo ghi nhận doanh thu. Cơ quan thuế có thể hướng dẫn các chủ thể có thực hiện hoạt động TMĐT đăng ký trước hình thức xuất hóa đơn phù hợp với mô hình hoạt động (từng lần, theo ca, theo ngày) nhằm giảm gánh nặng tuân thủ cho NNT cũng như giảm áp lực kiểm soát cho ngành thuế. Vấn đề này có thể tham khảo trong Báo cáo của OECD năm 2022, dựa trên khảo sát việc thực hiện HĐĐT ở một số quốc gia, trong báo cáo đề xuất đơn giản hoá việc thực hiện HĐĐT, trong đó có đề xuất gia hạn thời hạn xuất hóa đơn, thay vì 24 giờ vào ngày giao dịch, HĐĐT có thể được xuất trong vòng mười hai ngày kể từ ngày giao dịch được thực hiện mà không ảnh hưởng đến khả năng tính thuế và việc thanh lý sau đó¹⁵⁸.

Thứ hai, hoàn thiện quy định về ủy quyền lập hóa đơn điện tử trong TMĐT.

Pháp luật quy định cho phép các hộ, cá nhân kinh doanh thông qua sàn giao dịch TMĐT có thể ủy quyền cho sàn lập HĐĐT thay mình đối với từng lần bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ theo Khoản 3, Điều 1 Nghị định số 70/2025/NĐ-CP. Quy định hiện hành mới chỉ dừng lại ở việc ghi nhận quyền ủy quyền, mà chưa xác lập rõ ràng về trách nhiệm pháp lý, cơ chế kiểm soát và quy trình lập hóa đơn khi sàn giao dịch thực hiện thay mặt người bán, dẫn đến nhiều vướng mắc trong thực tiễn. Do đó, pháp luật cần được sửa đổi theo hướng phân định rạch ròi trách nhiệm của hai chủ thể là người bán (bên ủy quyền lập hóa đơn) và sàn TMĐT (bên nhận ủy quyền lập hóa đơn). Trong đó, cần quy định rõ: trách nhiệm pháp lý về tính trung thực của thông tin hóa đơn (giá, nội dung hàng hóa, thông tin người mua,...) vẫn

¹⁵⁸ OECD (2022), tldd, page 50

thuộc về người bán; còn trách nhiệm kỹ thuật, đúng hạn và định dạng dữ liệu sẽ thuộc về sàn giao dịch. Khi phát sinh tranh chấp hoặc sai sót (ví dụ: ghi sai giá, MST, thông tin hàng hóa), pháp luật cần hướng dẫn cụ thể cơ chế điều chỉnh, xác định lỗi và xử lý trách nhiệm tương ứng.

Ngoài ra, cần xây dựng quy trình chuẩn hóa về lập HĐĐT được ủy quyền trên sàn TMĐT. Cụ thể, pháp luật có thể quy định: bên bán phải có văn bản ủy quyền điện tử được xác thực, đăng ký trước với cơ quan thuế thông qua sàn; dữ liệu hóa đơn phải được lưu trữ song song tại cả sàn TMĐT và hệ thống thuế, bảo đảm truy xuất trong thời gian tối thiểu 5 năm. Điều này không chỉ giúp cơ quan thuế dễ dàng đối chiếu dữ liệu khi kiểm tra, mà còn bảo vệ quyền lợi hợp pháp của người tiêu dùng khi cần tra cứu hóa đơn để bảo hành, khiếu nại. Bên cạnh đó, cần bổ sung cơ chế xử lý trong trường hợp sàn TMĐT vi phạm nghĩa vụ lập hóa đơn, như: lập sai nội dung, lập chậm, hoặc không lập. Trong các trường hợp này, cơ quan thuế cần có thẩm quyền xử phạt sàn TMĐT theo quy chế riêng, tách biệt với trách nhiệm của người bán. Đồng thời, cần đưa vào Luật QLT (hoặc Nghị định hướng dẫn) quy định sàn TMĐT là “tổ chức có trách nhiệm hỗ trợ nghĩa vụ thuế”, từ đó thiết lập địa vị pháp lý phù hợp để xử lý khi có hành vi vi phạm trong vai trò hỗ trợ lập hóa đơn.

Thứ ba, hoàn thiện quy định về thời điểm lập hóa đơn đối với hoạt động TMĐT.

Thời điểm lập hóa đơn là yếu tố cốt lõi trong quản lý HĐĐT, được pháp luật quy định thống nhất cho cả hoạt động TMTT và TMĐT. Tuy nhiên, khi áp dụng cho các mô hình bán hàng qua sàn TMĐT như Shopee, Tiki, Lazada, quy định này bộc lộ nhiều bất cập. Trong TMĐT, hoạt động bán hàng phụ thuộc vào nền tảng kỹ thuật số, hệ thống vận chuyển do bên thứ ba thực hiện và cơ chế thanh toán gián tiếp, khiến việc xác định thời điểm “chuyển giao quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng” trở nên khó phân định rõ ràng. Người bán không trực tiếp gặp người mua, cũng không nắm được chính xác thời điểm hàng được nhận hay khiếu nại kết thúc. Để khắc phục bất cập nêu trên, cần sửa đổi quy định pháp luật theo hướng sau:

(1) Bổ sung quy định riêng về thời điểm lập hóa đơn trong TMĐT: thay vì xác định cùng thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, pháp luật nên cho phép người bán được lựa chọn lập hóa đơn vào thời điểm giao dịch hoàn tất theo xác nhận của sàn TMĐT, tức là sau khi khách hàng không có khiếu nại hoặc thời gian khiếu nại đã

hết hiệu lực. Điều này phản ánh đúng bản chất giao dịch TMĐT là gián tiếp, phụ thuộc nền tảng kỹ thuật, đồng thời giảm thiểu rủi ro sai sót khi lập hóa đơn.

(2) Xây dựng cơ chế tích hợp tự động dữ liệu giữa hệ thống HĐĐT với nền tảng TMĐT và đơn vị vận chuyển: cần có hướng dẫn và tiêu chuẩn kỹ thuật cho việc kết nối dữ liệu trạng thái đơn hàng (giao thành công, hoàn hàng, đổi trả...) vào hệ thống lập HĐĐT có mã của cơ quan thuế. Khi có thay đổi trạng thái giao hàng, hệ thống có thể tự động hỗ trợ phát hành, điều chỉnh hoặc hủy hóa đơn theo quy trình chuẩn, hạn chế việc xử lý thủ công và giảm rủi ro xử phạt do sai sót.

Việc hoàn thiện quy định về thời điểm lập hóa đơn phù hợp với đặc thù TMĐT không chỉ góp phần giảm rủi ro vi phạm của người bán, mà còn nâng cao khả năng truy vết giao dịch cho cơ quan thuế, hướng tới một hệ sinh thái số hóa đồng bộ, minh bạch và thân thiện với NNT trong bối cảnh nền kinh tế số đang phát triển nhanh chóng tại Việt Nam.

Thứ tư, đề quy định về HĐĐT khởi tạo từ máy tính tiền thực hiện khả thi trên thực tế, pháp luật không chỉ dừng ở quy định bắt buộc mà cần thiết lập cơ chế triển khai đồng bộ, linh hoạt và có hỗ trợ cụ thể về kỹ thuật, công nghệ và tài chính.

Cụ thể, nên cho phép hộ kinh doanh đăng ký sử dụng phần mềm HĐĐT chuẩn miễn phí do cơ quan thuế cung cấp hoặc công nhận; miễn phí hoặc trợ giá chữ ký số trong những năm đầu áp dụng, tương tự chính sách hỗ trợ DN nhỏ giai đoạn đầu. Bên cạnh đó, hộ kinh doanh có thể sử dụng smartphone cài ứng dụng quản lý hóa đơn thay cho máy tính tiền chuyên dụng, nếu đáp ứng tiêu chuẩn bảo mật và định dạng dữ liệu của cơ quan thuế. Ngoài ra, cần hoàn thiện quy định về trách nhiệm hỗ trợ kỹ thuật của cơ quan thuế và nhà cung cấp phần mềm HĐĐT, nhất là với các DN nhỏ. Hiện việc xử lý lỗi như mất kết nối, trục trặc phần mềm thường chỉ hỗ trợ qua email hoặc tổng đài, thiếu cơ chế phản ứng nhanh, gây gián đoạn kinh doanh. Vì vậy, pháp luật cần quy định rõ thời gian phản hồi, mức hỗ trợ tối thiểu, quyền khiếu nại và cơ chế giám sát chất lượng dịch vụ, đảm bảo quyền lợi cho NNT.

3.2.3.3. Quy định về kiểm tra thuế

Hoạt động kiểm tra thuế được tiến hành nhằm mục tiêu thúc đẩy sự tuân thủ tự nguyện nghĩa vụ thuế của NNT, đặc biệt đối với hoạt động TMĐT. Phần nghiên cứu thực trạng pháp luật và thực tiễn thực hiện pháp luật QLT về kiểm tra

thuế cho thấy mảng pháp luật này vẫn còn nhiều điểm bất cập. Phần dưới đây xin đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT về kiểm tra thuế đối với hoạt động TMĐT.

Thứ nhất, trong bối cảnh TMĐT không ngừng phát triển, đặc biệt là sự bùng nổ của hoạt động bán hàng qua mạng xã hội, livestream và các nền tảng kỹ thuật số, yêu cầu đặt ra là pháp luật QLT phải được hoàn thiện nhằm tạo cơ sở pháp lý đầy đủ cho việc kiểm tra thuế theo hướng hiện đại, kịp thời và hiệu quả. Việc chỉ quy định chung về kiểm tra tại trụ sở NNT, hoặc kiểm tra đột xuất khi có dấu hiệu vi phạm, như hiện nay, là chưa đủ để đáp ứng thực tiễn vận hành của TMĐT vốn diễn ra phi vật lý, không có địa điểm cố định, giao dịch thông qua tài khoản cá nhân và không phát hành hóa đơn.

Trước thực trạng các vụ việc vi phạm như trường hợp Nguyễn Thị Thu Hương hoặc Vũ Hồng Phúc sử dụng hai hệ thống sổ sách để trốn thuế hàng chục tỷ đồng, cho thấy ranh giới giữa hoạt động kinh doanh hợp pháp và vi phạm nghĩa vụ thuế trong môi trường số là rất mong manh. Trong nhiều trường hợp, cơ quan thuế chỉ có thể phát hiện vi phạm khi phối hợp với cơ quan công an, truy xuất dữ liệu từ ngân hàng, nền tảng mạng xã hội hoặc hệ thống thanh toán cho thấy lỗ hổng trong khả năng chủ động giám sát và kiểm tra thuế độc lập. Từ đó, kiến nghị bổ sung cơ chế kiểm tra thuế phối hợp giữa các cơ quan quản lý trong nước, bao gồm công an, ngân hàng nhà nước, Bộ TT&TT, cơ quan quản lý mạng xã hội, và thậm chí các địa phương, nhằm hình thành hệ thống kiểm tra liên ngành. Pháp luật cần cho phép thiết lập Tổ công tác kiểm tra thuế liên ngành, có thể huy động các nguồn dữ liệu và có cơ chế luân chuyển hồ sơ, chuyển giao kết quả kiểm tra lẫn nhau, từ đó nâng cao tính hiệu lực, hiệu quả trong xử lý vi phạm.

Ngoài ra, để nâng cao hiệu quả kiểm tra thuế đối với hoạt động TMĐT, cần xây dựng cơ sở dữ liệu thống nhất giữa cơ quan thuế và các bên liên quan như ngân hàng, sàn TMĐT, tổ chức thanh toán trung gian, giúp đối soát tự động hóa đơn, giao dịch, thanh toán. Quy định nghĩa vụ báo cáo định kỳ của các bên thứ ba, đồng thời quy định chế tài xử lý mạnh nếu không cung cấp đúng, đủ thông tin. Cơ quan QLT cũng từng bước hiện đại hóa hoạt động kiểm tra thuế theo mô hình “quản lý theo rủi ro”, thiết lập bộ chỉ số đánh giá rủi ro thuế đối với các tài khoản mạng xã hội có

doanh thu lớn, lượng tương tác cao, hoặc có giao dịch thường xuyên với tài khoản cá nhân nhưng không đăng ký thuế. Bên cạnh đó, do hiện nay nhiều KOL, người bán hàng online không đăng ký kinh doanh, không có địa điểm cụ thể, nếu chỉ áp dụng kiểm tra tại trụ sở theo hình thức cũ là không phù hợp. Cần xác định lại khái niệm "nơi diễn ra hoạt động kinh doanh" và cho phép kiểm tra đối với các tài khoản mạng xã hội, kênh livestream, và tài khoản thanh toán cá nhân có giao dịch thương mại, làm căn cứ pháp lý để tiến hành kiểm tra.

Thứ hai, pháp luật QLT cần được hoàn thiện theo hướng bổ sung quy định về kiểm tra thuế đồng thời giữa cơ quan thuế Việt Nam và cơ quan thuế các quốc gia khác, thông qua việc ký kết các thỏa thuận song phương hoặc đa phương. Có thể tham khảo kinh nghiệm từ một số quốc gia khác trên thế giới như: Cộng hòa Séc đã ký kết 14 thỏa thuận cho phép trao đổi thông tin tự động và kiểm tra thuế đồng thời với Cộng hòa Slovakia, Hungary, Estonia, Đan Mạch,... Hay Ý đã ký các thỏa thuận hành chính về trao đổi thông tin và thực hiện kiểm tra thuế đồng thời với 10 thành viên EU, cùng với Mỹ và Úc,...¹⁵⁹. Tại Tây Ban Nha, khuôn khổ kiểm tra chung có hiệu lực vào ngày 1 tháng 1 năm 2024. Tại Pháp, các điều khoản mới cho phép kiểm tra thuế chung đã được thêm vào Bộ luật Pháp các cuộc kiểm tra chung dự kiến sẽ tiếp tục được thực hiện, với việc Đức tiếp tục hợp tác chặt chẽ với các cơ quan thuế đối tác bao gồm Hà Lan, Áo và Ý. Các quốc gia thành viên đồng ý thực hiện kiểm tra thuế đồng thời, mỗi cuộc kiểm tra được tiến hành song song trên lãnh thổ của mình¹⁶⁰.

Việc tham khảo kinh nghiệm quốc tế cho thấy, kiểm tra thuế đồng thời là cơ chế hiệu quả giúp cơ quan thuế các quốc gia chủ động thu thập và đối chiếu thông tin, qua đó phát hiện, xử lý chính xác hành vi trốn thuế, chuyển giá, khai sai nghĩa vụ thuế trong thương mại xuyên biên giới. So với cơ chế trao đổi thông tin tự động, kiểm tra đồng thời cho phép các bên thực hiện kiểm tra song song, chia sẻ dữ liệu và kết quả một cách đồng bộ, minh bạch và có căn cứ pháp lý rõ ràng, hạn chế bỏ sót nghĩa vụ thuế. Các thỏa thuận hợp tác cần quy định cụ thể nguyên tắc, quy

¹⁵⁹ Giuseppe Marino, University of Milan (2014), *General report "New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect"*, Eatlp congress, 7, (2014).

¹⁶⁰ Link:

<https://globaltaxnews.eu.com/Login/ViewNewsAttachment.aspx?AlertID=164139&AttachmentName=pcgyoiKIPn2kQ2DW44GFMjhHG9Djtb0F7CyzBCPblMQWL4%2FMZfZn6JHcauKrUpo&ualertID=null>, ngày truy cập 16 tháng 7 năm 2025.

trình, phạm vi trao đổi và cơ chế bảo mật dữ liệu, phù hợp với các DTAA mà Việt Nam là thành viên. Cơ chế này sẽ giúp nâng cao năng lực giám sát thuế xuyên biên giới, bảo đảm công bằng, minh bạch và tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng cho DN trong nước và nước ngoài hoạt động trên nền tảng số.

Bên cạnh những giải pháp nêu trên, pháp luật cần đưa ra cơ chế khuyến khích người bán khai báo tự nguyện các khoản doanh thu có rủi ro chưa kê khai, bằng hình thức miễn hoặc giảm phạt VPHC, tương tự như một số nước OECD đang áp dụng. Cách tiếp cận mềm dẻo này sẽ giúp mở rộng cơ sở thuế mà không cần đẩy mạnh các biện pháp cưỡng chế hành chính ngay từ đầu, đồng thời giúp cơ quan thuế tập trung nguồn lực kiểm tra vào các đối tượng có tình gian lận.

3.2.3.4. Quy định về xử lý vi phạm hành chính trong quản lý thuế

Các quy định pháp luật về xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT vẫn còn nhiều điểm bất cập như: các quy định về xử phạt chưa rõ ràng gây khó khăn trong quá trình áp dụng; hay quy định tiền phạt chậm nộp thuế chưa thực sự hợp lý,... Từ đó, một số giải pháp nhằm hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về xử lý VPHC về QLT đối với hoạt động TMĐT được đề xuất như sau:

Thứ nhất, sửa quy định xử phạt hành vi vi phạm về thời hạn nộp hồ sơ khai thuế thuộc Khoản 1, Khoản 2 Điều 13 Nghị định 125/2020/NĐ-CP. Pháp luật đang quy định cùng một hành vi VPHC về thời hạn nộp hồ sơ khai thuế nhưng trường hợp thì xử phạt cảnh cáo, trường hợp thì phạt tiền. Mặc dù quy định trên có bổ sung “tình tiết giảm nhẹ” để áp dụng cho hình thức phạt cảnh cáo, tuy nhiên trên vẫn gây khó khăn, phức tạp cho cơ quan QLT trong quá trình áp dụng. Từ đó, kiến nghị sửa đổi quy định tại Điều 13 Nghị định 125/2020/NĐ-CP theo hướng phân loại mức độ xử phạt dựa trên khoảng thời gian chậm nộp hồ sơ khai thuế: (1) đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế chậm từ 01 ngày đến 05 ngày, đề xuất áp dụng hình thức xử phạt là cảnh cáo, bỏ quy định “có tình tiết giảm nhẹ” để thuận tiện trong quá trình thực thi. Hành vi chậm nộp trong khoảng thời gian ngắn này có thể được xem là có tính chất đơn giản, mức độ chưa nghiêm trọng, do đó việc áp dụng hình thức xử phạt cảnh cáo là phù hợp, mang tính nhắc nhở, phòng ngừa là chính; (2) Đối với hành vi nộp hồ sơ khai thuế chậm từ 06 ngày đến 30 ngày, đề xuất áp dụng hình thức xử phạt bằng tiền. Mức phạt tiền cụ thể cần được cân nhắc để đảm bảo tính răn

đe và tương xứng với mức độ vi phạm, Việc áp dụng phạt tiền đối với trường hợp này thể hiện tính nghiêm khắc hơn so với hình thức cảnh cáo, phù hợp với mức độ chậm trễ kéo dài hơn. Việc phân định rõ ràng về mốc thời gian và hình thức xử phạt sẽ góp phần tăng tính minh bạch, công bằng và hiệu quả trong thực thi pháp luật xử lý VPHC trong QLT, đồng thời góp phần nâng cao ý thức tuân thủ tự nguyện của NNT nói chung, đối với hoạt động TMĐT nói riêng.

Thứ hai, pháp luật cần quy định các mức phạt chậm nộp khác nhau, đảm bảo tính tương xứng với khả năng tài chính và mức độ tuân thủ của từng nhóm đối tượng. Chẳng hạn, pháp luật QLT có thể quy định các mức phạt lũy tiến theo thời gian chậm nộp thay vì một mức phạt cố định. Ví dụ: chậm nộp dưới 5 ngày: mức phạt thấp hơn (ví dụ: 0,01%/ngày) hoặc chỉ áp dụng cảnh cáo lần đầu đối với các đối tượng nhỏ. Chậm nộp từ 5 đến 30 ngày: áp dụng mức phạt tiêu chuẩn (ví dụ: giữ nguyên 0,03%/ngày). Chậm nộp trên 30 ngày: áp dụng mức phạt cao hơn (ví dụ: 0,05%/ngày) để tăng tính răn đe đối với các trường hợp cố tình chây ỳ.

Đồng thời, để tránh tình trạng tiền phạt quá nhỏ không đủ sức răn đe hoặc tiền phạt quá lớn gây khó khăn cho NNT, luật cần thiết lập mức phạt tối đa và tối thiểu cho các hành vi chậm nộp. Bên cạnh đó, có thể bổ sung các trường hợp được miễn hoặc giảm tiền phạt trong quy định này. Luật cần quy định cụ thể các trường hợp bất khả kháng, sự kiện khách quan hoặc lỗi hệ thống từ phía cơ quan thuế, sàn giao dịch TMĐT dẫn đến việc NNT không thể nộp đúng hạn, kèm theo cơ chế xác nhận và xử lý rõ ràng để đảm bảo quyền lợi của NNT.

Thứ ba, để nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật về xử lý VPHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT, cần tập trung đào tạo, nâng cao chất lượng đội ngũ cán bộ công chức ngành thuế. Cán bộ công chức ngành thuế cần nâng cao năng lực chuyên môn, nâng cao trình độ công nghệ thông tin, tham gia tập huấn, trao đổi kinh nghiệm với cơ quan thuế nhiều quốc gia khác để kịp thời vận dụng, phát hiện và xử lý các trường hợp vi phạm về thuế đối với hoạt động TMĐT. Đồng thời, như trên đã chỉ ra, trong bộ máy cơ quan QLT có thể thành lập riêng bộ phận QLT đối với hoạt động TMĐT, bộ phận này có thể là đầu mối để kiểm tra phát hiện và xử lý các trường hợp VPHC về QLT đối với hoạt động TMĐT.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT cần được định hướng theo các yêu cầu cơ bản sau: đảm bảo nguồn thu từ thuế TMĐT cho NSNN; bảo đảm nguyên tắc công bằng trong thực hiện nghĩa vụ thuế; bảo đảm sự tương thích của pháp luật thuế trong nước với các điều ước quốc tế mà Việt Nam là thành viên; góp phần thực hiện các mục tiêu phát triển kinh tế - xã hội; và đặc biệt, bảo đảm ứng dụng chuyển đổi số toàn diện và hiệu quả trong QLT.

Trên cơ sở những bất cập được chỉ ra ở Chương 2 và những định hướng đặt ra trong hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, chương 3 đề xuất ba nhóm giải pháp trọng tâm: (1) hoàn thiện pháp luật QLT điều chỉnh các nhóm chủ thể: quản lý và chịu sự quản lý (thực hiện hoặc liên quan tới hoạt động TMĐT), trong đó nhấn mạnh việc xác lập rõ thẩm quyền, vai trò của cơ quan QLT, trách nhiệm đăng ký, kê khai và nộp thuế của cá nhân, tổ chức có thực hiện hoạt động TMĐT trong và ngoài nước, cũng như vai trò, giới hạn trách nhiệm của các bên trung gian như sàn giao dịch TMĐT, ngân hàng, tổ chức thanh toán, đơn vị vận chuyển;

(2) Hoàn thiện TTHC thuế trong QLT đối với hoạt động TMĐT, theo hướng đơn giản hóa quy trình, ứng dụng công nghệ số, đồng bộ dữ liệu giữa các cơ quan, khuyến khích kê khai, hoàn thuế tự động và thực hiện nghĩa vụ thuế dễ dàng, minh bạch hơn; bổ sung các quy định nhằm xác định hàng hoá, dịch vụ chịu thuế cũng như kiểm soát giao dịch phát sinh từ hoạt động TMĐT;

(3) Hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả giám sát và đảm bảo tuân thủ pháp luật của chủ thể có hoạt động TMĐT, trong đó tập trung vào tăng cường ứng dụng công nghệ số, trí tuệ nhân tạo, học máy trong phát hiện rủi ro, nhận diện hành vi gian lận, hoàn thiện cơ chế phối hợp chia sẻ thông tin giữa các cơ quan nhà nước và đẩy mạnh tuyên truyền, hỗ trợ NNT tự giác tuân thủ pháp luật.

KẾT LUẬN

Sự phát triển nhanh chóng của hoạt động TMĐT đặt ra những thách thức lớn đối với pháp luật QLT ở Việt Nam. Hoạt động TMĐT với đặc điểm phi vật chất, xuyên biên giới, đã làm mờ ranh giới giữa các chủ thể, không gian và địa điểm thực hiện giao dịch. Điều này đòi hỏi hệ thống pháp luật QLT phải có sự điều chỉnh kịp thời và phù hợp với bối cảnh kinh tế số. Việc hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT hiện nay là yêu cầu tất yếu, nhằm đảm bảo nguồn thu cho NSNN, đồng thời tạo ra môi trường pháp lý công bằng, minh bạch giữa các hình thức kinh doanh.

Tới nay chưa có nhiều công trình nghiên cứu chuyên sâu và toàn diện về pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT. Vì lẽ đó, luận án đã nghiên cứu các quy định pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT hiện hành nhằm đề xuất các giải pháp hoàn thiện pháp luật và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT trong lĩnh vực TMĐT phù hợp với thực tiễn tại Việt Nam.

Với mục tiêu đó, luận án đã đạt được một số kết quả nghiên cứu chính như: làm rõ được cơ sở lý luận về pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT, xây dựng được các khái niệm, chỉ ra các đặc điểm, và đúc kết được các nguyên tắc QLT đối với hoạt động TMĐT; cũng như xác định được đối tượng điều chỉnh và phương pháp điều chỉnh của pháp luật QLT đối với TMĐT. Trên cơ sở nghiên cứu thực trạng và thực tiễn thực hiện mảng pháp luật này, luận án đã phát hiện và phân tích, làm rõ một số bất cập trong các quy định điều chỉnh các chủ thể tham gia quan hệ pháp luật QLT trong lĩnh vực TMĐT; trong các quy định pháp luật về TTHC trong QLT đối với hoạt động TMĐT; trong các quy định về giám sát và đảm bảo tuân thủ pháp luật thuế của chủ thể có hoạt động TMĐT. Pháp luật QLT hiện hành vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu thực tiễn do sự phát triển mạnh mẽ của TMĐT. Trên cơ sở phân tích mục tiêu, yêu cầu hoàn thiện pháp luật QLT đối với TMĐT, luận án đã đề xuất một số giải pháp hoàn thiện các nhóm quy định pháp luật QLT nói trên và nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật.

Hy vọng rằng những kết quả nghiên cứu của luận án sẽ đóng góp thiết thực không chỉ cho quá trình hoàn thiện pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT tại Việt Nam mà còn giúp nâng cao hiệu quả thực thi pháp luật QLT đối với hoạt động TMĐT trong thời gian tới, từ đó góp phần hiện đại hoá công tác QLT nói chung và QLT đối với TMĐT nói riêng.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ

1. Nguyễn Thị Hồng Nhật, (2024), *Pháp luật về quản lý hoá đơn trong hoạt động thương mại điện tử, một số kiến nghị hoàn thiện*, Sách chuyên khảo: Những vấn đề hiện đại của pháp luật kinh tế Việt Nam, Nxb Chính trị quốc gia sự thật, năm 2024, tr 215.
2. Nguyễn Thị Hồng Nhật, (2024), *Pháp luật về trao đổi thông tin thuế xuyên biên giới trong quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử*, Tạp chí Pháp luật & Phát triển số tháng 10/2024, tr. 55-69.
3. Nguyễn Thị Hồng Nhật, Trần Vũ Hải, (2025), *Pháp luật về quản lý thông tin người nộp thuế trong hoạt động thương mại điện tử*, Tạp chí Luật học số 2/2025, tr 102.
4. Nguyễn Thị Hồng Nhật, (2025), *Quản lý thuế thu nhập đối với hoạt động thương mại điện tử ở Việt Nam*, Tạp chí Quản lý Nhà nước, số 349 (2/2025).
5. Nguyễn Thị Hồng Nhật, Hồ Thị Duyên, (2025), *Researching on the legal framework governing e-commerce platforms in Vietnam*, Lex localis-journal of local self-government, Issn: 1581-5374 e-issn: 1855-363x, vol. 23, no. s6 (2025).
6. Hồ Thị Duyên, Nguyễn Thị Hồng Nhật, (2025), *“Hoàn thiện pháp luật Việt Nam bảo vệ quyền lợi người tiêu dùng trong giao dịch điện tử hiện nay”*, Tạp chí Cộng sản, số 1.073 (tháng 11-2025).
7. Nguyễn Thị Hồng Nhật, (2025), *Hoàn thiện pháp luật xử lý vi phạm hành chính về thuế trong hoạt động thương mại điện tử*, Tạp chí Quản lý Nhà nước, số 358 (11/2025).

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Các văn kiện của Đảng và văn bản pháp luật

1. Luật Quản lý thuế số 38/2019/QH 14 ngày 01 tháng 07 năm 2019.
2. Luật số 56/2024/QH15 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật chứng khoán, Luật Kế toán, Luật Kiểm toán độc lập, Luật Ngân sách nhà nước, Luật quản lý, sử dụng tài sản công, Luật Quản lý thuế, Luật Thuế thu nhập cá nhân, Luật Dự trữ quốc gia, Luật Xử lý vi phạm hành chính ban hành ngày 29 tháng 11 năm 2024.
3. Luật Thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12 có hiệu lực ngày ngày 01 tháng 01 năm 2009.
4. Luật Thuế giá trị gia tăng số 48/2024/QH15 ban hành ngày 26 tháng 11 năm 2024 có hiệu lực từ 1 tháng 07 năm 2025.
5. Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp số 67/2025/QH15 có hiệu lực ngày 01 tháng 10 năm 2025.
6. Nghị định 117/2025/NĐ-CP quy định quản lý thuế đối với hoạt động kinh doanh trên nền tảng TMĐT, nền tảng số của hộ gia đình, cá nhân ngày 09 tháng 6 năm 2025.
7. Nghị định 123/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2020 Quy định về hoá đơn, chứng từ.
8. Nghị định 52/2013/NĐ-CP ngày 16 tháng 05 năm 2013 về thương mại điện tử.
9. Nghị định 70/2025/NĐ-CP ban hành ngày 20 tháng 3 năm 2025 sửa đổi, bổ sung Nghị định 123/2020/NĐ-CP Quy định về hoá đơn, chứng từ.
10. Nghị định 91/2022/NĐ-CP Sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 126/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2020 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Quản lý thuế.
11. Nghị quyết số 198/2025/QH15 ngày 17 tháng 5 năm 2025 về cơ chế, chính sách phát triển kinh tế tư nhân.

12. Quyết định 1376/QĐ-CT ngày 30 tháng 06 năm 2025 Quyết định ban hành quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Thuế tỉnh, thành phố thuộc Cục thuế.
13. Quyết định 2229/QĐ-BTC 2025 sửa đổi, bổ sung Quyết định 381/QĐ-BTC về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Cục Thuế ngày 30 tháng 6 năm 2025.
14. Quyết định 3389/QĐ-BTC phê duyệt Đề án Chuyển đổi mô hình và phương pháp QLT đối với hộ kinh doanh khi xóa bỏ thuế khoán ngày 06 tháng 10 năm 2025.
15. Quyết định Số 1380/QĐ-CT quy định chức năng nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Chi cục thuế TMDT thuộc Cục thuế được ban hành ngày 30 tháng 6 năm 2025.
16. Quyết định số 381/QĐ-BTC Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Cục thuế ban hành ngày 26 tháng 2 năm 2025 của Bộ Tài chính.
17. Quyết định số 583/QĐ-TCT ngày 11 tháng 5 năm 2011 Quyết định về việc ban hành Quy chế phối hợp trao đổi thông tin theo Hiệp định tránh đánh thuế hai lần.
18. Thông tư 32/2025/TT-BTC Hướng dẫn thực hiện một số điều của Luật Quản lý thuế ngày 13 tháng 6 năm 2019, Nghị định số 123/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2020 của Chính phủ quy định về hóa đơn, chứng từ, Nghị định số 70/2025/NĐ-CP ngày 20 tháng 3 năm 2025 sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 123/2020/NĐ-CP ngày 31/05/2025.
19. Thông tư số 100/2021/TT- BTC Sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư số 40/2021/TT-BTC ngày 01/6/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính hướng dẫn thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập cá nhân và quản lý thuế đối với hộ kinh doanh, cá nhân kinh doanh.
20. Thông tư số 40/2021/TT-BTC ngày 01 tháng 06 năm 2021 Hướng dẫn thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập cá nhân và quản lý thuế đối với hộ kinh doanh, cá nhân kinh doanh.

21. Thông tư số 80/2021/TT-BTC ngày 29 tháng 9 năm 2021 Hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Quản lý thuế và Nghị định số 126/2020/NĐ-CP ngày 19 tháng 10 năm 2020 của Chính Phủ Quy định chi tiết một số điều của Luật Quản lý thuế.

Các tài liệu tham khảo khác

Tiếng Việt

22. Nguyễn Hoài Anh và Ao Thu Hoài (2011), *Thương mại điện tử*, Nxb Thông tin và Truyền thông, Hà Nội.
23. Phạm Nữ Mai Anh (2019), *Quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
24. Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2022), *Sách trắng Thương mại điện tử năm 2022*, Nxb Thống kê, Hà Nội.
25. Bộ Tài chính (2012) *Báo cáo kinh nghiệm cải cách thuế thu nhập cá nhân của một số nước trên thế giới*.
26. Bộ Tài chính Việt Nam - Bộ Tài chính Singapore, *Kinh nghiệm quản lý thuế thu nhập cá nhân và kê khai thuế điện tử của Singapore*, Tài liệu hội thảo.
27. Bộ Tư pháp, Viện Khoa học pháp lý (2006), *Từ điển Luật học*, Nxb Từ điển bách khoa, Nxb Tư pháp, tr 633.
28. Nguyễn Thị Cúc (2015), *Vai trò của thanh toán điện tử trong quản lý thuế với doanh nghiệp, hộ kinh doanh cá thể và cá nhân*, Hội thảo Diễn đàn thanh toán điện tử Việt Nam.
29. Vũ Văn Cương (2012), *Pháp luật quản lý thuế trong nền kinh tế thị trường ở Việt Nam - Những vấn đề lý luận và thực tiễn*, Luận án tiến sĩ Luật học, Trường Đại học Luật Hà Nội.
30. Phí Mạnh Cường (2022), *Pháp luật về thương mại điện tử ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ Luật học, Trường Đại học Luật Hà Nội.
31. Lý Phương Duyên (2010), *Quản lý thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Học viện Tài chính kế toán, Hà Nội.

32. Nguyễn Thị Mai Dung (2018), *Hoàn thiện pháp luật quản lý thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ luật học, Viện Hàn lâm Khoa học Xã hội Việt Nam.
33. Nguyễn Thị Thùy Dương (2011), *Quản lý thuế ở Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế quốc dân.
34. Nguyễn Trung Dương, Lê Nhật Hồng (2019), *Quản lý thuế đối với hoạt động thương mại điện tử thực trạng và một số kiến nghị*, Tạp chí Pháp luật và thực tiễn số 40/2019.
35. Vũ Nam Giao, Hoàng Công Hải (2016), *Vấn đề kiểm soát thu nhập của người có chức vụ quyền hạn trong Luật Quốc tế và gợi mở cho Việt Nam*, Tạp chí Dân chủ và Pháp luật.
36. Trần Vũ Hải (2007), *Thực trạng pháp luật thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam và phương hướng hoàn thiện*, Tạp chí Luật học số 10/2007.
37. Nguyễn Minh Hằng (2022), *Một số vấn đề pháp lý về hỗ trợ quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế*, Tạp chí Luật học, số 6/2022.
38. Vương Thị Hiền (2014), *Nâng cao tính tuân thủ pháp luật thuế qua ứng dụng công nghệ thông tin*, Tạp chí Tài chính, số 9.
39. Nguyễn Ngọc Hiền (chủ biên, 2003), Học viện Hành chính quốc gia, *Thương mại điện tử*, Nxb Lao động, Hà Nội.
40. Hiệp hội Thương mại điện tử Việt Nam, *Báo cáo tổng hợp ý kiến đánh giá về nội dung tại Điểm d, Khoản 1, Điều 8 Thông tư số 40/2021/TT-BTC hướng dẫn thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập cá nhân và quản lý thuế đối với hộ kinh doanh, cá nhân kinh doanh*.
41. Học viện Tài chính (2016), *Giáo trình Quản lý thuế*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
42. Học viện Tài chính (2019), *Giáo trình thuế*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
43. Học viện Tài chính (2021), *Giáo trình Internet Thương mại điện tử*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
44. Trần Văn Hòe (2008), Trường Đại học Kinh tế quốc dân, *Thương mại điện tử căn bản*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.

45. Nguyễn Văn Hồng và Nguyễn Văn Thoan (2013), *Giáo trình Thương mại điện tử căn bản*, Trường Đại học Ngoại thương, Nxb Bách khoa, Hà Nội.
46. Nguyễn Thị Lan Hương (2015), *Pháp luật thuế lý luận, lịch sử, thực trạng và so sánh*, Nxb Chính trị quốc gia, Hà Nội.
47. Nguyễn Thị Thương Huyền (2008), "Luật Quản lý thuế và những vấn đề cần bàn thêm", *Tạp chí Nghiên cứu Lập pháp*, số 19/2008.
48. Nguyễn Viết Khôi (2015), *Thương mại điện tử*, NXB Thông tin và Truyền thông, Hà Nội.
49. Trần Trung Kiên (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 Thành phố Hồ Chí Minh.
50. Bùi Bích Liên (2000), *Những vấn đề pháp lý về thương mại điện tử ở Việt Nam*, Tạp chí Luật học số 6/2000.
51. Trần Hữu Linh (2015), *Thương mại điện tử*, Hội Luật gia Việt Nam, Nxb Hồng Đức.
52. Lèng Hoàng Minh (2017), *Nâng cao tính tuân thủ thuế của người nộp thuế ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính, Hà Nội.
53. Michel Bouvier (2005), *Nhập môn luật thuế đại cương và học thuyết thuế*, Nxb Chính trị Quốc gia Hà Nội.
54. Michel Bouvier, Marie - Christine Esclassan, Jean - Pierre Lassale (2005), *Tài chính công*, Nxb Chính trị Quốc gia Hà Nội.
55. Nguyễn Văn Minh (2012), *Một số vấn đề lý luận về thuế trong thương mại điện tử*, Tạp chí Kinh tế phát triển, Số 178, tháng 04 năm 2012.
56. Nguyễn Văn Minh (2012), *Thuế trong thương mại điện tử - Kinh nghiệm quốc tế và phương hướng vận dụng ở Việt Nam*, Báo cáo tổng hợp đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Hà Nội.
57. Nguyễn Hải Ninh (2011), *Những yếu tố ảnh hưởng đến việc kiểm soát thu nhập của người nộp thuế trong quá trình thực hiện pháp luật thuế thu nhập cá nhân ở Việt Nam*, Tạp chí Luật học số 07/2011.

58. Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (2021), *Báo cáo nghiên cứu thương mại điện tử trên mạng xã hội tại Việt Nam: Một số vấn đề pháp lý*.
59. Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (2021), *Báo cáo nghiên cứu Thương mại điện tử trên mạng xã hội tại Việt Nam, một số vấn đề pháp lý*, Hà Nội.
60. Lê Đình Quang Phúc (2021), *Nâng cao hiệu quả thực hiện pháp luật về QLT đối với hoạt động kinh doanh online*, Tạp chí khoa học Đại học Sài Gòn, số 76 (04/2021).
61. Mai Hồng Quỳ (2000), *Một số vấn đề pháp lý của thương mại điện tử và việc áp dụng ở Việt Nam*, Tạp chí Nhà nước và Pháp luật số 2 (142).
62. Vũ Thị Như Quỳnh (2021), *Kinh nghiệm của các nước Châu Á về chống thất thu thuế từ hoạt động thương mại điện tử và bài học cho Việt Nam*, Tạp chí Công thương, số 17, tháng 7/2021.
63. Lê Văn Thiệp (2016), *Pháp luật thương mại điện tử ở Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ Luật học, Học viện Khoa học xã hội.
64. Nguyễn Thị Kim Thoa (2016), *Nghĩa vụ bảo mật thông tin khách hàng theo quy định pháp luật một số nước trên thế giới và kinh nghiệm cho Việt Nam*, Tạp chí Khoa học pháp lý, số 7/2016.
65. Nguyễn Thị Hoài Thu (2013), *Quyền tiếp cận thông tin của người nộp thuế*, Tạp chí Khoa học pháp lý, số 02(75).
66. Phạm Thị Giang Thu (2007), *Những yêu cầu và mục tiêu cơ bản của việc hoàn thiện hệ thống pháp luật thuế ở Việt Nam*, trong Đề tài Khoa học cấp trường: Một số vấn đề lý luận và thực tiễn về xây dựng và hoàn thiện hệ thống pháp luật kinh tế Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, Hà Nội.
67. Tổng Cục Thuế (2015), *Thuế Việt Nam qua các thời kỳ lịch sử (giai đoạn 2001 -2010)*, Hà Nội.
68. Nguyễn Quang Tiến (2015), *Hiện trạng thu thuế thương mại điện tử tại Việt Nam*, Tạp chí Tài chính, số 7/2015.
69. Bùi Khánh Toàn (2016), *Hiện đại hoá ngành thuế nhìn từ quản lý thuế đối với thương mại điện tử*, Tạp chí Tài chính kỳ 1, số tháng 2/2016.

70. Nguyễn Đại Trí (2015), *Kết quả triển khai thu thuế trực tuyến với doanh nghiệp và định hướng thu thuế thu nhập cá nhân, hộ kinh doanh cá thể*, Hội thảo Diễn đàn thanh toán điện tử Việt Nam.
71. Nguyễn Thị Triền, Hà Văn Khoa, Âu Thị Nguyệt Liên (2021), *Hoàn thiện pháp luật quản lý thuế trong nền kinh tế*, Hội thảo khoa học Hoàn thiện pháp luật về thuế và thanh toán điện tử trong thời kỳ công nghiệp 4.0.
72. Nguyễn Thành Trung (2017), *Cải cách quản lý thuế ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ Kinh tế, Học viện Tài chính.
73. Trường Đại học Kinh tế - Luật, Đại học Quốc gia Thành phố Hồ Chí Minh (2015), *Thương mại điện tử*, Nxb Đại học Quốc gia Thành phố Hồ Chí Minh.
74. Trường Đại học Luật Hà Nội (2018), *Giáo trình Luật thuế Việt Nam*, Nxb Công an nhân dân, Hà Nội.
75. Trường Đại học Luật thành phố Hồ Chí Minh (2020), *Giáo trình Luật thuế*, Nxb Hồng Đức – Hội Luật gia Việt Nam.
76. Đào Anh Tuấn (2013), *Quản lý nhà nước về thương mại điện tử*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế quốc dân.
77. Nguyễn Văn Tuyên (2008), *Các nguyên tắc cơ bản của pháp luật thuế và mô hình cấu trúc của hệ thống pháp luật thuế*, Tạp chí Nhà nước và Pháp luật, số 8.
78. Nguyễn Văn Tuyên (2009), *Bản chất của thuế - Sự tiếp cận từ các học thuyết thuế cổ điển và hiện đại*, Tạp chí Luật học số 4/2009.
79. Đào Thị Ánh Tuyết (2023), *Bảo vệ quyền của chủ thể nộp thuế: Kinh nghiệm quốc tế và giải pháp hoàn thiện pháp luật quản lý thuế ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Trường Đại học Luật Hà Nội.
80. Ủy ban Hợp tác quốc gia về kinh tế quốc tế (2005), *Tìm hiểu về Thương mại điện tử*, Nxb Chính trị quốc gia, Hà Nội.
81. Nguyễn Như Ý (1998), *Đại từ điển Tiếng Việt*, Nxb Văn hoá thông tin, tr.1217.

82. Hoàng Thị Hải Yến (2022), *Pháp luật quản lý thuế trong hoạt động thương mại điện tử tại Việt Nam*, Báo cáo tổng hợp kết quả nghiên cứu đề tài khoa học cấp học viện năm 2022, Học viện Phụ nữ Việt Nam.

Tiếng nước ngoài

83. Aizhen Li (2018), *Research on Tax Collection and Management System of E-Commerce*, American Journal of Industrial and Business Management, Vol.8 No.11, November 2018.
84. Alla Abramova, Kostiantyn Shaposhnykov, Arturzhavoronok, Pavlo Liutikov, Illia Skvirskyi, Oleksandr Lukashev (2021), *The Ecosystem of VAT Administration in E-Commerce: Case of the Eastern Europe Countries*, Estudios de Economía Aplicada.
85. Anita Brauna (2005), *Controlling the income of individuals in Latvia*.
86. Arthur J. Cockfield (2010), *Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward A Multilateral Taxpayer Bill Of Rights*, U.B.C. Lawreview, Vol. 42:2.
87. Assaf Y. Prussak (2013), *The Income of the 21st Century: Online advertising as a case study for the Implications of technology for Source-Based taxation*, Originally Published In 16 Tul. J. Tech. & Intell. Prop. 39.
88. Bert Brys and Christopher Heady (2006), *Fundamental reform of personal income tax in OECD countries: trends and recent experiences*,
89. By M. Keen, J.E. Ligthart (2004), *Information sharing and international taxation*, Discussionpaper, Tilburg University, 2004.
90. Carmen Mihaela Mogoiu1 (2017), *Models of organizational and functional structures in the field of tax administration*, Scientific Bulletin - Economic Sciences, Volume 16/ Special Issue EtaEc 2017.
91. Dale Pinto (1999), *Taxation issue in a world of e-commerce*, Journal of Australian Taxation, July/August 1999.
92. Dale Pinto (2003), *E-Commerce and Source - Based income taxation*, Academic Council.

93. Digital assets, link: <https://www.irs.gov/filing/digital-assets>, ngày truy cập 02/12/2025.
94. Guan Yue, Dwidja Priyatno, Anita Kamilah (2019), *A Comparison Between Chinese E-Commerce Laws And Indonesian Information And Electronic Transactions Laws Against Cross-Border Online Services*, International journal of scientific & Technology research volume 8, Issue 10, October 2019, tr 3191.
95. H. David Rosenbloom, Noam Noked, Mohamed S. Helal (2014), *The unruly world of tax: a proposal for an international tax cooperation forum*, Florida tax review, Volume 15, Number 2.
96. H. David Rosenbloom, Noam Noked, Mohamed S. Helal (2014), *The unruly world of tax: a proposal for an international tax cooperation forum*, Florida tax review, Volume 15, Number 2, 59.
97. Heinrich-Heine, International Income Taxation of Cross-Border Electronic Commerce Transactions - A United States-German-New Zealand Case Study, link: <http://ssrn.com/abstract=881523>.
98. Inland Revenue Authority of Singapore, (2020), *IRAS e-Tax Guide Income Tax Treatment of Digital Tokens*.
99. Jiayan Fan, Yida Zhu, Yining Zhang, 2024, *Machine Learning-Based Detection of Tax Anomalie*, Academia Nexus Journal, Vol 3 Issue 3 - December Edition 2024.
100. Jonathan Bick (2000), *Implementing e-commerce tax policy*, Harvard Journal of law & technology, Volume 13, Number 3.
101. L. Makhmudov, *E-commerce taxation procedure: International and national standards*, link: <https://inlibrary.uz/index.php/scientific-research-covid-19/article/view/8069>.
102. Maoliang Zhang (2015), *Chinese E-commerce Taxation*, 5th International Conference on Education, Management, Information and Medicine, Shaanxi Provincial Administration College, Xi'an, Shaanx.

103. Marta Pankiv, *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*, link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2648583, page 4.
104. Matthijs Alink Victor van Kommer (2011), *Handbook on tax Administration*, IBFD.
105. Michael Lennard (2009), *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention - Current Points of Difference and Recent Developments*, asia-pacific tax bulletin january/february 2009.
106. Monica Gianni (2014), *The OECD's flawed and dated approach to Computer servers creating permanent Establishments*, *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*.
107. Mohamed Alaradi and Bastiaan Moosdorff, (2024), *The Role of Digital Platforms in Collecting VAT in Selected Countries in the Middle East*, *International VAT Monitor January/February 2024*, Link: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-04/international-the-role-of-digital-platforms-in-collecting-vat-in-selected-countries-in-the-middle-east-ibfd.pdf>, ngày truy cập 07/11/2025.
108. OECD (2017), *Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*.
109. OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>, ngày truy cập 06/11/2025.
110. OECD (2020), *Tax administration 3.0: The Digital Transformation of tax administration*, Forum on tax administration.
111. OECD (2022), *Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings*, https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-and-electronic-invoicing_2ffc88ed-en.html.
112. OECD (2024), *Tax Administration, Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*.
113. OECD (2025), *Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives*, <https://doi.org/10.1787/c076d776-en>.

114. Orkhan Abdulkarimli (2015), *Taxation of E-commerce*, Baku State University Law Review, volume Nol, 2015.
115. Peter Cobb, Stephen J.Kobrin, Elizabeth Wagner (2000), *Taxing E-commerce: The landscape of internet taxation*, *University of Pennsylvania Journal of International Economic Law*.
116. Peter Hongler, Pasquale Pistone (2015), *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD, your portal to cross-border tax Expertise, Working paper 20 January 2015.
117. Raffaele Petruzzi and Svitlana Buriak (2018), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy - A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules?*, *Bulletin for International Taxation*, 2018 (Volume 72), No. 4a/Special Issue.
118. Richard M.Bird và Milka Casanegra de jantscher (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*.
119. Rifat Azam (2013), *E-Commerce Taxation in China*, *Journal of Chinese Tax and Policy*, 2013, Vol. 3, Issue 1.
120. School of Law, Boston University, Boston, USA (2018), *Research on Tax Collection and Management System of E-Commerce*, *American Journal of Industrial and Business Management*, Vol. 08 No.11.
121. Soon-yong Choi, Andrew Whinston, Dale Stahl (1997) “Economics of Electronic Commerce”, *Macmillan Computer Publishing*, page 13.
122. Stephan Vasak, ESQ, (2006). *Analysis and Recommendations for the Republic of Latvia Income Control System for Public Officials and Natural Persons*.
123. Stjepan Gadžo, Ph.D. Irena Klemenčić, LL.M, *Effective International Information Exchange as A Key Element Of Modern Tax Systems: Promises and Pitfalls Of The OECD's Common Reporting Standard*, Public Sector 41 (2), 2017.
124. Subhajit Basu (2017), *International direct taxation and e-commerce: A catalyst for reform*, 10 NUJS L.Rev. 19.

Website

125. <https://antv.gov.vn>
126. <https://bocongan.gov.vn>

127. <https://cdtfa.ca.gov>
128. <https://codes.findlaw.com>
129. <https://haiquanonline.com.vn>
130. <https://moit.gov.vn>
131. <https://taisancong.vn>
132. <https://tapchitaichinh.vn>
133. <https://thanhtra.com.vn>
134. <https://thitruongtaichinhhtiente.vn>
135. <https://thoibaotaichinhvietnam.vn>
136. <https://tuoitre.vn>
137. <https://vneconomy.vn>
138. <https://vnexpress.net>
139. <https://www.anninhthudo.vn>
140. <https://www.gdt.gov.vn>
141. <https://www.irs.gov>
142. <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/e-commerce?q=e-commerce>