

การพัฒนากฎหมายภาษี ของประเทศไทยในกรณี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการให้บริการทาง อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ชัชชัย ลาภปรารภนา*

Received : March 28, 2024

Revised : June 26, 2024

Accepted : June 26, 2024

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาแนวคิดและพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (2) ศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล (3) ศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย (4) วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์และปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล (5) เสนอแนวทางในการพัฒนากฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมกับประเทศไทย การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยการวิจัยเอกสาร และการสัมภาษณ์เชิงลึก

ผู้รับผิดชอบบทความ : อาจารย์ ดร.ชัชชัย ลาภปรารภนา สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
ตำบลบางพูด อำเภอปากเกร็ด จังหวัดนนทบุรี 11120

* น.บ., LL.M., LL.M., S.J.D. อาจารย์ประจำสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

ผลการศึกษาพบว่า (1) หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่ดีควรเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี (2) องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ มีแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องนี้โดยให้ประเทศต่าง ๆ ใช้หลักเกณฑ์ของสถานที่จัดเก็บภาษี โดยพิจารณาจากสถานที่ที่มีการให้บริการและให้กำหนดหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและแนวทางปฏิบัติอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่ไม่ซับซ้อนเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการจากต่างประเทศ ทั้งนี้ประเทศออสเตรเลียและสาธารณรัฐสิงคโปร์มีแนวทางการจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องนี้ที่สอดคล้องกันกับแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (3) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องนี้ของประเทศไทยสอดคล้องกับแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ โดยที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสถานที่ที่มีการให้บริการคือประเทศไทย รวมทั้งมีการจัดทำระบบบริการรับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการจากต่างประเทศ (4) เมื่อเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของประเทศไทยกับองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ ประเทศออสเตรเลีย และสาธารณรัฐสิงคโปร์ ประเทศไทยมีปัญหาในเรื่องของการกำหนดคำนิยามที่ไม่ชัดเจนอันก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องการตีความ และหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตลอดจนมาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องนี้ (5) การวิจัยนี้เสนอแนะแนวทางให้ประเทศไทยควรมีการปรับปรุงแก้ไขคำนิยามให้มีความชัดเจนและครอบคลุมมากขึ้น และจัดทำสื่อต่าง ๆ เพื่อสร้างความเข้าใจแก่ผู้ให้บริการจากต่างประเทศเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากยิ่งขึ้นรวมทั้งเพิ่มมาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องนี้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

คำสำคัญ : ภาษีมูลค่าเพิ่ม / บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ / การจดทะเบียน

The Development of Thailand Tax Law Regarding the Value-Added Tax Collection on Foreign E-Services

Chatchai Lapprathana*

Abstract

The objectives of this research were; (1) to study the guidelines relating value added tax (VAT) collection on foreign e-services; (2) to study guidelines relating VAT collection on foreign e-services under the foreign legal regimes and international legal standards; (3) to study guidelines relating VAT collection on foreign e-services under Thai legal regime; (4) to comparatively analyze legal principles and problems relating VAT collection on foreign e-services under foreign legal regimes and international legal standards; and (5) to propose an effective guideline for improving VAT collection on foreign e-service well-suited for Thailand. This research was a qualitative research conducted based on the documentary research and in-depth interview.

The results showed that (1) VAT collection on foreign e-services should conform to the good tax collection principle; (2) OECD issued a guideline relating VAT collection on foreign e-services by requiring member countries to equip with the place of taxation principles, which the places for e-services were in consideration. Also, rules relating VAT registration and simple guidelines on other relating practices needed to be initiated to support foreign e-service providers. In fact, Australia and Republic of Singapore have issued a VAT collection on foreign e-service guideline conforming with that of OECD; (3) VAT collection on this issue in Thailand conformed to the OECD guideline, which VAT collection from the place where e-service was operated was Thailand. Furthermore, a system on VAT for Electronic Service (VES) was established to support foreign

Corresponding Author : Dr. Chatchai Lapprathana School of Laws Sukhothai Thammathirat Open University, Bangpood, Pakkret, Nonthaburi 11120

* LL.B., LL.M., LL.M., S.J.D. Lecturer, School of Laws Sukhothai Thammathirat Open University

e-service providers; (4) by comparing principles under Thailand, OECD, Australia and Republic of Singapore, Thailand faced problems in addressing a definition which was ambiguous causing problems in construe, criterion for VAT registration, and the measures for non-VAT registrants; and (5) this research proposed a guideline for Thailand to make an amendment on the definition to be clearer and more extensive. A medium was recommended to be created to develop an understanding amongst foreign e-service providers according VAT collection principles. Legal measures for non-VAT registrants were suggested to be added for creating an effective VAT collection on this issue.

Keywords : Value-Added Tax / Foreign E-Services / Electronic Platform

1. บทนำ

ในปัจจุบันนี้โลกมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว ทำให้เกิดการทำการธุรกรรมกันทางอินเทอร์เน็ตหรือผ่านแอปพลิเคชันต่าง ๆ ซึ่งเรียกว่า “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” (Electronic Commerce (e-Commerce)) โดยหนึ่งในรูปแบบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับความนิยมในปัจจุบัน คือ การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ได้แก่ การให้บริการดาวน์โหลดภาพยนตร์ เพลง เกม แอปพลิเคชันต่าง ๆ ซึ่งมีผู้ให้บริการในปัจจุบันเป็นจำนวนมาก โดยที่มีผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งในประเทศไทยและผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ทั้งนี้ประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมและรัดกุม เนื่องจากผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทยและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีในกรณีผู้ประกอบการที่ให้บริการต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในประเทศไทยก็ตาม¹ แต่ในทางปฏิบัติ ลูกค้ำที่ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้นส่วนใหญ่เป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้ไม่มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคกันในภาระทางภาษีระหว่างผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศและผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ประเทศไทยต้องการที่จะแก้ปัญหาดังกล่าวโดยออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) ได้มีการเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเอาไว้หลายแนวทาง เช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ผู้ให้บริการเป็นผู้ประเมินและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตนเอง (The purchaser collection model) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ผู้ให้บริการจากต่างประเทศเป็นผู้เรียกเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประเทศของผู้ใช้บริการซึ่งผู้ให้บริการจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (The vender collection model) เป็นต้น² นอกเหนือจากการกำหนดแนวทางในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ของ OECD แล้ว ยังมีหลาย ๆ ประเทศที่กำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องดังกล่าว เช่น ประเทศออสเตรเลียมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax (GST)) จากบริการหรือสินค้าในรูปแบบดิจิทัล สาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นอีกประเทศหนึ่งที่มีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ นอกจากนี้ ยังมีอีกหลายประเทศที่ออกมาตรการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

² OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. p.124.

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2).

ในส่วนของประเทศไทย เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้น ทำให้พบประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณา ดังนี้

1) คำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

เนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้น ได้กำหนดคำนิยามต่าง ๆ ขึ้น ซึ่งอาจก่อให้เกิดประเด็นปัญหาในการตีความทางกฎหมายขึ้น คือ คำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยเป็นคำนิยามที่กว้างและไม่มีการระบุว่าครอบคลุมบริการใดอย่างเฉพาะเจาะจง ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ของกฎหมายต่างประเทศในบางประเทศนั้นมีความเฉพาะเจาะจงและช่วยลดปัญหาในการตีความกฎหมายในทางปฏิบัติ

2) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไทย โดยต่างประเทศมีการกำหนดระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการเพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการแก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ทั้งนี้ กรมสรรพากรก็ได้มีการจัดทำระบบที่เรียกว่า “VAT for Electronic Service (VES)” เพื่อมารองรับเรื่อง

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมทั้งการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ แต่เนื่องจากการที่จะบังคับให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีจำนวนมากมายังที่เป็นบริษัทขนาดใหญ่ และบริษัทขนาดเล็กมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาความยุ่งยากในทางปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมทั้งการชำระภาษี

3) มาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง เช่น การไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การไม่ยื่นแสดงรายการภาษี การไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดระยะเวลา เป็นต้น เนื่องจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เหล่านั้นเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ฉะนั้นการกำหนดบทลงโทษโดยกำหนดค่าปรับเพียงอย่างเดียว อาจไม่เพียงพอและไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้อย่างแท้จริงดังนี้อาจมีการยกระดับมาตรการด้วยการเพิ่มความร่วมมือระหว่างประเทศในการบริการจัดการภาษี

4) ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย

เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนี้แล้ว ย่อมก่อให้เกิดทั้งผลดีและผลกระทบต่อทุก ๆ ฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากรไทย ผู้ให้บริการ และ

ผู้ให้บริการ สำหรับผลดีของการบังคับใช้กฎหมายนี้ คือ กรมสรรพากรไทยสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้น สำหรับผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นได้แก่ ความพร้อมของกรมสรรพากรไทยในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ภาระในการจัดเก็บและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของผู้ให้บริการอันอาจส่งผลให้ผู้ให้บริการต้องรับภาระค่าบริการที่อาจเพิ่มขึ้นตามไปด้วย เป็นต้น

2. วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและพัฒนากฎเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

2. เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล

3. เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

4. เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์และปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล

5. เพื่อนำเสนอแนวทางในการพัฒนากฎการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมกับประเทศไทย

3. วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเรื่องนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพด้วยการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารหรือการวิจัยเชิงเอกสาร เพื่อทบทวนแนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ รวมถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลจากฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ และฐานข้อมูลห้องสมุดมหาวิทยาลัย และหน่วยงานรัฐต่าง ๆ รวมทั้งมีการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth interview) กับผู้ทรงคุณวุฒิจากหน่วยงานภาครัฐ ได้แก่ กรมสรรพากร จำนวน 2 คน ผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการซึ่งเป็นอาจารย์ประจำมหาวิทยาลัย จำนวน 1 คน ผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการจากกรมสรรพากร จำนวน 1 คน และผู้ทรงคุณวุฒิจากภาคธุรกิจ ได้แก่ ที่ปรึกษากฎหมายจากสำนักงานกฎหมายหรือบริษัทที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร จำนวน 3 คน ซึ่งผู้ทรงคุณวุฒิทั้งหมดนี้มีความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรและมีความเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

4. ผลการวิจัย

จากการศึกษาหลักกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ พบว่า หลักการภาษีอากรที่ดีที่เป็นที่ยอมรับจากหลาย ๆ ประเทศในการนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นไปตามแนวทางของ The Ottawa Taxation Framework Conditions ได้แก่

หลักความเป็นกลาง (Neutrality) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) หลักความแน่นอนและเรียบง่าย (Certainty and simplicity) หลักประสิทธิผลและความเป็นธรรม (Effectiveness and fairness) และหลักความยืดหยุ่น (Flexibility)³ OECD ได้แนะนำว่ากรณีการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างที่ไม่สามารถระบุสถานที่ให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างได้อย่างชัดเจน รวมทั้งผู้บริโภคไม่ได้บริโภคในสถานที่ที่มีบุคคลให้บริการหรือขายสินค้าทำให้สถานที่ที่มีการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพอาจจะไม่ใช่สถานที่เดียวกันกับสถานที่ที่มีการบริโภค เช่น การให้คำปรึกษาด้านต่าง ๆ และการให้บริการเนื้อหาในรูปแบบดิจิทัลทางออนไลน์ เช่น ภาพยนตร์ เพลง การให้บริการจัดเก็บข้อมูลในรูปแบบดิจิทัล เกมออนไลน์ นั้น สถานที่ที่จัดเก็บภาษีสำหรับกรณีนี้ควรเป็นถิ่นที่อยู่ประจำของผู้บริโภค⁴ OECD ได้กำหนดแนวทางเพื่อแนะนำให้ประเทศต่าง ๆ สามารถนำไปใช้ในการพัฒนาระบบการจดทะเบียนและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการจากต่างประเทศเพื่อลดความซับซ้อนของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยมีตัวอย่างคำแนะนำของ OECD เกี่ยวกับคุณลักษณะสำคัญของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ รวมถึงการให้ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้ให้บริการไม่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี⁵

ประเทศออสเตรเลียกำหนดนิยามของคำว่า “การขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างให้แก่ผู้บริโภคในประเทศ” (inbound intangible consumer supply) ให้ครอบคลุมถึงการขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศให้แก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย เช่น การขายสินค้าดิจิทัล การขายเกมออนไลน์ บริการประกันภัย เป็นต้น⁶ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการจะต้องเป็นนิติบุคคลและมีรายรับจากการขายสินค้าหรือบริการที่มีความเชื่อมโยงกับประเทศออสเตรเลีย (connected with the indirect tax zone) ในรอบ 12 เดือนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่า AUD 75,000 หรือ AUD 150,000 สำหรับกรณีขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไร⁷ การจดทะเบียนสามารถทำได้ 2 รูปแบบ คือ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบปกติ (Standard GST registration) และการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบไม่ซับซ้อน (Simplified GST registration) ซึ่งเป็นการจดทะเบียนออนไลน์⁸ ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือ

⁶ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 84-65 (Austl.); AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *GST on imported services and digital products*. 2020. Retrieved June 16, 2021, from Australian Taxation Office Web site: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-services-and-digital-products/>

⁷ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Registration*. 2017. Retrieved June 16, 2021, from Australian Taxation Office Web site: <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/registration/>

⁸ *Ibid.*

³ OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing. 2017. pp. 17-18.

⁴ *Ibid.*, pp. 68-69.

⁵ *Ibid.*, pp. 73-76, 106-107.

นำส่งภาษีสินค้าและบริการ ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดมาตรการ สำหรับกรณีนี้ไม่ว่าจะเป็นการคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และการดำเนินคดีทางศาล⁹

สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดนิยามของคำว่า “การให้บริการระยะทางไกล” (Remote Services) ให้ครอบคลุมทั้งการให้บริการดิจิทัล (Digital Services) และการให้บริการที่ไม่ใช่ดิจิทัล (Non-Digital Services) เช่น การดาวน์โหลดแอปพลิเคชันต่าง ๆ สำหรับอุปกรณ์เคลื่อนที่ การสตรีมมิงรายการโทรทัศน์ บริการให้การช่วยเหลือระยะทางไกลสำหรับการจัดการหรืออำนวยความสะดวกในการทำธุรกิจที่อาจไม่ใช่ดิจิทัล เป็นต้น¹⁰ ทั้งนี้ ผู้ให้บริการจากต่างประเทศ (Overseas Underlying Supplier) ที่ให้บริการระยะทางไกลที่มีรายรับรวมทั่วโลก (global turnover) มากกว่า SGD 1,000,000 และมีรายรับจากการให้บริการระยะทางไกลให้แก่ลูกค้าในสาธารณรัฐสิงคโปร์มากกว่า SGD 100,000 ต่อปี มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการและเสียภาษีสินค้าและบริการสำหรับการบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ¹¹ ในกรณีที่การให้บริการระยะทางไกลแก่ลูกค้าในสิงคโปร์ได้กระทำผ่านตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Marketplace) ถือว่าผู้ดำเนินการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Operator of Electronic

Market Place) เป็นผู้ให้บริการและมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการและเสียภาษีสินค้าและบริการหากผู้ดำเนินการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด¹² ในการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการนั้น สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดให้ผู้ให้บริการจากต่างประเทศจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการออนไลน์บนเว็บไซต์ของสำนักงานสรรพากรสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)) โดยมีหลักเกณฑ์การยื่นรายงานภาษีสินค้าและบริการพร้อมเอกสารประกอบที่ไม่ซับซ้อน¹³ IRAS ยังได้มีการจัดทำข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกลต่างประเทศ บนเว็บไซต์ของสำนักงาน รวมทั้งมีการจัดทำคู่มือ (IRAS e-tax Guide) ออกมาหลายฉบับเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ให้บริการระยะทางไกลจากต่างประเทศและผู้ประกอบธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ สำหรับมาตรการในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการระยะทางไกลจากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ มีทั้งรูปแบบของการคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และโทษจำคุก

ประเทศไทยกำหนดนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ที่ครอบคลุมการบริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์¹⁴ ตัวอย่างของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทย เช่น แอปพลิเคชันบนโทรศัพท์มือถือ

⁹ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Registration*. 2021. Retrieved July 12, 2022, from Australian Taxation Office Web site: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/Our-compliance-approach/>

¹⁰ INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. *IRAS e-Tax Guide GST: Taxing imported remote services by way of the overseas vendor registration regime*. (2nd ed.). Singapore: Inland Revenue Authority of Singapore. 2023.. pp. 7-9.

¹¹ *Ibid.*, p. 4.

¹² *Ibid.*, pp. 11-12.

¹³ *Ibid.*, p. 22.

¹⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564 มาตรา 5.

เพลง ภาพยนตร์ และเกมในรูปแบบดิจิทัล เป็นต้น¹⁵ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและมีการให้บริการนั้นในประเทศ ซึ่งมีรายได้จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศดังกล่าวมากกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ¹⁶ ในกรณีที่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์กระทำผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ¹⁷ ประเทศไทยกำหนดแบบฟอร์มต่าง ๆ และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือ ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศโดยกรมสรรพากรมีบริการรับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (VAT for Electronic Service (VES)) ผ่านทางเว็บไซต์ (<https://eservice.rd.go.th/rd-ves-web/landing>) นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้จัดทำสื่อต่าง ๆ เช่น A Guide on

VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person (A Guide on VES) เพื่ออำนวยความสะดวกให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้ดียิ่งขึ้น ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญาเช่นเดียวกับกรณีที่ผู้ประกอบการในประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸ นอกจากนี้ประเทศไทยได้ลงนามความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) ซึ่งเป็นการขยายเครือข่ายในการให้ความช่วยเหลือทางด้านข้อมูลทางภาษีและการบริหารจัดการทางด้านภาษีกับอีกกว่า 130 ประเทศ และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้น โดยมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อปฏิบัติตามพันธกรณีตามความตกลงดังกล่าว และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร¹⁹

¹⁵ The Revenue Department. *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*. (1st ed..). Bangkok: The Revenue Department. 2021. p.4; The Revenue Department. *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, (2nd ed..). Bangkok: The Revenue Department. 2022. p.4.

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1(1) และ 82/13 วรรคสอง.

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/13 วรรคสาม.

¹⁸ The Revenue Department. *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*. (1st ed..). Bangkok: The Revenue Department. 2021. p. 22.

¹⁹ ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)), ข้อสงวนสิทธิ์; พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564.

5. อภิปรายผล

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยเปรียบเทียบกับแนวทางของ OECD ประเทศออสเตรเลีย และสาธารณรัฐสิงคโปร์ รวมถึงการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ทรงคุณวุฒิสามารถวิเคราะห์และสรุปประเด็นปัญหาเกี่ยวกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ดังนี้

1. คำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบการให้คำนิยามของ OECD ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทยประกอบกับบทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิแล้วพบว่าข้อกำหนดคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยที่มีความหมายที่กว้างนั้นเป็นสิ่งที่ดีเนื่องจากมีความยืดหยุ่นในทางปฏิบัติแต่อาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความในบางกรณีได้ เช่น การตีความว่าบริการประเภทใดที่เข้าข่ายหรือไม่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” นอกจากนี้การไม่ระบุประเภทของบริการที่เข้าข่ายนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายแล้วยอมส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนต่อภาคเอกชนในทางปฏิบัติเนื่องจากการระบุตัวอย่างประเภทของบริการที่เข้าข่ายหรือไม่เข้าข่ายคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในเอกสารหรือสื่ออื่น ๆ ของกรมสรรพากร ต่อมาเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลดังกล่าวในเอกสารหรือสื่ออื่น ๆ อาจก่อให้เกิดความสับสนต่อภาคเอกชนว่าแท้จริงแล้วบริการของตนเข้าข่ายเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยหรือไม่ อย่างไร

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากการกำหนดคำนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” ของสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่ามีการระบุประเภทของบริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” ไว้ในกฎหมายอันถือเป็นตัวอย่างที่เห็นได้ชัดว่าการระบุประเภทของบริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายสามารถกระทำได้เพื่อให้เกิดความชัดเจนและช่วยลดปัญหาในการตีความทางกฎหมายในทางปฏิบัติ

ด้วยเหตุผลดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่ากรมสรรพากรควรมีการปรับแก้ไขคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามประมวลรัษฎากรโดยมีการระบุประเภทของบริการไว้ในกฎหมายลำดับรอง เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้ชัดเจนว่าบริการประเภทใดถือว่าเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และบริการประเภทใดไม่ถือว่าเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรเพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้ปฏิบัติทั้งในส่วนของภาครัฐและภาคเอกชนอันสอดคล้องกับหลักการทางภาษีที่ดีประการหนึ่ง คือ หลักความแน่นอนและความเรียบง่าย (Certainty and simplicity) ตามแนวทางของ The Ottawa Taxation Framework Conditions ซึ่งเป็นหลักการสากลที่นำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อเปรียบเทียบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลียมีความแตกต่างทั้งในเรื่องรายได้ขั้นต่ำของผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียน สำหรับรูปแบบการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ โดยประเทศออสเตรเลียมีรูปแบบการจดทะเบียน 2 รูปแบบ ทั้งรูปแบบปกติและ

รูปแบบเรียบง่าย ซึ่งในรูปแบบเรียบง่ายนั้น จะเป็นการจดทะเบียนแบบออนไลน์ ซึ่งการมีทางเลือกของรูปแบบการจดทะเบียนของประเทศ ออสเตรเลียมีข้อดีเนื่องจากผู้ประกอบการสามารถเลือกจดทะเบียนในรูปแบบที่ตนเองสะดวกและเหมาะสมกับการวางแผนภาษีของตน สำหรับประเทศไทยนั้นผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบ VAT for Electronic Service (VES) ซึ่งเป็นรูปแบบออนไลน์ ถือได้ว่าทั้งสองประเทศได้ดำเนินการตามคำแนะนำในส่วนของการจดทะเบียนของ OECD ที่แนะนำให้มีการจดทะเบียนผ่านระบบออนไลน์เพื่อความสะดวกทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

สำหรับสาธารณรัฐสิงคโปร์ กำหนดให้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการออนไลน์บนเว็บไซต์ของสำนักงานสรรพากรสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)) ภายใต้ระบบหักภาษีซื้อ (simplified pay-only regime) โดยมีหลักเกณฑ์การยื่นรายงานภาษีสินค้าและบริการ พร้อมเอกสารประกอบที่ไม่ซับซ้อนเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ให้บริการจากต่างประเทศและผู้ดำเนินธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ทั้งนี้ IRAS ได้จัดทำคู่มือต่าง ๆ เพื่อช่วยให้ผู้ประกอบการจากต่างประเทศเข้าใจหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกลจากต่างประเทศซึ่งแนวทางการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์ถือว่าสอดคล้องกับคำแนะนำในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของ OECD และแนวทางการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

ทั้งนี้ผู้วิจัยพบว่าประเด็นปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ

ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยในทางปฏิบัติเป็นเรื่องของการทำความเข้าใจ การปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และระบบเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้วิจัยพบว่าอาจเกิดขึ้นได้คือกรณีที่ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มโดยมีกระบวนการต่อเนื่อง ตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ตามมาตรา 82/13 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มอาจมีความสับสนกับข้อความว่า “การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ” นั้นมีความหมายรวมถึงอะไร ขั้นตอนใดบ้าง ด้วยเหตุนี้อาจทำให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเกิดความสับสนว่าแท้จริงแล้วตนเข้าข่ายมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศหรือไม่

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดในประเด็นเรื่องเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย ผู้วิจัยมีความเห็นว่ากรมสรรพากรควรมีการจัดทำสื่อเพิ่มเติมในการทำทำความเข้าใจกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรืออาจมีการจัดสัมมนาออนไลน์เพื่อให้ความรู้แก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ และผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเกิดความ

เข้าใจอย่างแท้จริงว่าตนมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศหรือไม่ อย่างไร

3. มาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของ OECD ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทย ประกอบกับบทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าในแต่ละประเทศมีการกำหนดมาตรการสำหรับผู้ให้บริการที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการที่คล้ายคลึงกันคือมีการกำหนดบทลงโทษทางแพ่ง (เบี้ยปรับ) และบทลงโทษทางอาญา (ปรับหรือจำคุก) ซึ่งในกรณีที่ผู้ให้บริการที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี มาตรการดังที่กล่าวมาข้างต้นถือว่ามีความเหมาะสมและสามารถบังคับใช้ได้ แต่ในกรณีของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือผู้ประกอบการธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ การบังคับใช้มาตรการดั้งเดิม (บทลงโทษทางแพ่งหรือทางอาญา) อาจบังคับใช้ได้อย่างลำบาก เนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านั้นไม่ได้อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี เช่นนี้ควรมีการยกระดับมาตรการในกรณีที่ผู้ประกอบการจากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งประเทศไทยได้มีการยกระดับมาตรการไม่ว่า

จะเป็นการเข้าร่วมโครงการผู้ตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ (Tax Inspectors Without Borders (TIWB)) การเข้าร่วมเป็นภาคีของ MAC ตามแนวทางของ OECD แต่เป็นการให้ความร่วมมือเฉพาะในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเท่านั้น โดยตั้งข้อสงวนไม่ให้ความช่วยเหลือในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระหรือค่าปรับที่เกี่ยวข้องและเรื่องการจัดหาเอกสารสำหรับภาษีอากร และมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยมีการเพิ่มมาตรา 10 ตรี โดยกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตาม MAC และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร แต่เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วอาจก่อให้เกิดปัญหาที่ผู้ประกอบการจากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากยิ่งขึ้นซึ่งมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันอาจไม่เพียงพอ ดังนั้นกรมสรรพากรควรเพิ่มการยกระดับมาตรการระหว่างประเทศสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย

4. ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย

จากการศึกษาและวิเคราะห์แนวคิด หลักกฎหมายและการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยก่อให้เกิดผลกระทบจากต่อองค์กรและบุคคล 3 กลุ่ม ดังนี้

4.1 ภาครัฐ

ในส่วนของภาครัฐซึ่งเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายฉบับนี้มีผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย ดังนี้

4.1.1 เดิม กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศต่างประเทศในประเทศไทยได้ ทำให้ภาครัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ไปหลังจากที่มีการประกาศบังคับใช้เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 โดยทางกรมสรรพากรได้ออกแถลงข่าวเมื่อวันที่ 29 เมษายน พ.ศ. 2565 ว่ากรมสรรพากรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2564 - มีนาคม 2565 เป็นยอดรวมทั้งสิ้น 4,261.25 ล้านบาท โดยมียอดจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสูงสุดจากธุรกิจบริการโฆษณาออนไลน์เป็นจำนวน 2,689.51 ล้านบาท จากยอดการจัดเก็บภาษีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศก่อให้เกิดผลดีต่อภาครัฐในส่วนของการรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป

4.1.2 จากการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิทั้งภาครัฐ ภาควิชาการ และภาคเอกชน ทำให้ผู้วิจัยทราบถึงปัญหาในทางปฏิบัติที่มีความหลากหลายสำหรับปัญหาที่ภาครัฐประสบจากการบังคับใช้กฎหมายนี้มีสาเหตุเนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเป็นเรื่องที่ค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทยประกอบกับกฎหมายฉบับนี้เพิ่งมีการประกาศใช้เมื่อวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 ที่ผ่านมา ซึ่งในช่วงระยะเริ่มต้นกรมสรรพากรประสบ

ปัญหาในการติดต่อสื่อสารกับผู้ประกอบการจดทะเบียนเนื่องจากติดต่อผู้ประกอบการจดทะเบียนอยู่ในต่างประเทศต้องกระทำโดยอีเมลเป็นหลักซึ่งอาจไม่สะดวกรวดเร็วเท่ากับการติดต่อสื่อสารกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ภายในประเทศ

4.1.3 ทำให้แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีความเป็นสากลขึ้นเนื่องจากสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ OECD และหลาย ๆ ประเทศชั้นนำเนื่องจากหลาย ๆ ประเทศได้มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแล้ว ทั้งนี้ กรมสรรพากรสามารถนำแนวทางต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์นี้ไปพัฒนาเพื่อปรับใช้กับระบบการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ให้มีความเป็นสากลมากยิ่งขึ้นในอนาคต

4.1.4 เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเป็นการบังคับใช้กับผู้ให้บริการหรือแพลตฟอร์มที่อยู่ในต่างประเทศ ผลกระทบต่อภาครัฐที่เกิดขึ้นอีกประการหนึ่งคือการบังคับใช้กฎหมายนั้นอาจจะกระทำได้อย่างลำบากโดยเฉพาะในกรณีที่ผู้ให้บริการหรือแพลตฟอร์มไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ แม้กรมสรรพากรจะกำหนดมาตรการหรือบทลงโทษ เช่น เงินเพิ่มเบี้ยปรับ โทษทางอาญาที่เป็นมาตรฐานเดียวกันกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ แต่บทลงโทษที่กำหนดขึ้นในประมวลรัษฎากรนั้นอาจไม่เหมาะสมกับยุคสมัยปัจจุบันที่เทคโนโลยีพัฒนาไปอย่างรวดเร็วซึ่ง

ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการในประเทศไทย

4.2 ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

สำหรับผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ต่อผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

4.2.1 ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ คือ มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยต้องมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น เช่น ค่าภาษี ค่าที่ปรึกษาทางภาษี ค่าธรรมเนียมในการโอนชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น รวมทั้งอาจต้องรับภาระในส่วนของต้นทุนค่าบริการที่เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้

4.2.2 ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

ผลกระทบคือได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่มีความเท่าเทียมมากขึ้นส่งผลให้เกิดความยุติธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

4.3 ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

โดยทั่วไป ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่จดทะเบียนส่วนใหญ่อาจคิดว่าการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศก่อให้เกิดภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นแก่ตน แต่แท้จริงแล้ว ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่จดทะเบียนมีหน้าที่ที่ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศอยู่แล้วตามหลักเกณฑ์มาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ส่งผลให้ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

จากต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้อีกต่อไป

6. ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาข้างต้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. กรมสรรพากรควรมีการเพิ่มเติมประเภทของบริการที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และบริการที่ไม่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายลำดับรอง เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้นในการตีความคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

2. กรมสรรพากรควรมีการยกระดับความร่วมมือระหว่างประเทศกับนานาประเทศในเรื่องการบริหารจัดการภาษีอากร เช่น ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) ที่ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นภาคีโดยมีข้อตกลงร่วมมือในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเท่านั้น โดยตั้งข้อสงวนไม่ให้ความช่วยเหลือในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระหรือค่าปรับที่เกี่ยวข้องและเรื่องการจัดหาเอกสารสำหรับภาษีอากร ดังนั้นผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะให้มีการปลดข้อสงวนดังกล่าวเพื่อเพิ่มขอบเขตความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีและเรื่องการจัดการเอกสารสำหรับภาษีอากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรกับผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ นอกจากนี้ กรมสรรพากรควรสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศเพิ่มเติมเพื่อให้มีความช่วยเหลือในเรื่องการตรวจสอบภาษีให้ครอบคลุมทั้งภาษีเงินได้และภาษี

มูลค่าเพิ่มเพื่อประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย พร้อมทั้งแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในประเทศ ที่เกี่ยวข้องเพื่อสอดคล้องกับข้อตกลงระหว่างประเทศ และเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย

3. กรมสรรพากรควรมีการประชาสัมพันธ์เพิ่มเติมเพื่อให้ความรู้และทำความเข้าใจกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรืออาจมีการจัดสัมมนาออนไลน์เพื่อให้ความรู้แก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเกี่ยวกับ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

4. กรมสรรพากรควรเพิ่มบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีระหว่างประเทศภาษาต่างประเทศและเทคโนโลยีเพื่อให้เท่าทันกับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการกับปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

References

- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. (2017). *Registration*. Retrieved June 16, 2021, from Australian Taxation Office Web site: <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/registration/>
- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. (2020). *GST on imported services and digital products*. Retrieved June 16, 2021, from Australian Taxation Office Web site: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-services-and-digital-products/>
- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. (2021). *Registration*. Retrieved July 12, 2022, from Australian Taxation Office Web site: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/Our-compliance-approach/>
- INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. (2023). *IRAS e-Tax Guide GST: Taxing imported remote services by way of the overseas vendor registration regime*. (2nd ed.). Singapore: Inland Revenue Authority of Singapore.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing.
- The Revenue Department. (2021). *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*. (1st ed.). Bangkok: The Revenue Department.
- The Revenue Department. (2022). *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*. (2nd ed.). Bangkok: The Revenue Department.