



ชื่อเรื่อง: การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ชื่อผู้แต่ง: พิชยามนต์ จารีกสุนทรสกุล

การอ้างอิงที่แนะนำ: พิชยามนต์ จารีกสุนทรสกุล, 'การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ' (2565) 1 วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 167.

ผู้สนับสนุนหลัก

CHANDLER MHM

SATYAPON
& PARTNERS
THAILAND Intellectual Property Law Firm



Tax and Legal Counsellors
Seri Manop & Doyle

ผู้สนับสนุนร่วม



SAIJO DENKI

WEERAWONG C&P
WEERAWONG, CHINNAVAT & PARTNERS LTD.

CSBC
LAW OFFICES
www.csbc-law.com

โครงการวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เลขที่ 2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง
เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200 โทร. 02 613 2169 อีเมล tu.lawjournal@tu.ac.th

ปกิณกะกฎหมาย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการ ที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

Value Added Tax Collection from Entrepreneurs that Provide Electronic Services from Abroad

พิชยามนต์ จารึกสุนทรสกุล

นักกฎหมายกฤษฎีกาชำนาญการพิเศษ กองกฎหมายการเงินการคลัง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

Pichayamon Jarueksoontornsakul

Krisdika Counsel (Legal Counsel), Senior Professional Level, Financial and Treasury Law

Division, Office of The Council of State

1. บทนำ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีรายรับเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 (ปัจจุบัน คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 ซึ่งกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้ไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี) มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/1(1) และมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการ รวมทั้งต้องจัดทำรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ และต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม



(ภ.พ.30) ตามมาตรา 83 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปทุกเดือน ไม่ว่าจะมียารับหรือไม่ก็ตาม และในกรณีของผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร (การนำเข้าบริการ) ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 นั้น ประมวลรัษฎากร (ก่อนมีการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564) ได้กำหนดในมาตรา 82 ประกอบกับมาตรา 82/13¹ ให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น โดยมาตรา 83/6(2)² กำหนดวิธีการนำส่งภาษีไว้เป็นพิเศษสำหรับกรณีผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร คือ กำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งเป็นไปตามหลักผู้รับบริการมีหน้าที่เสียภาษีกรณีนำเข้าบริการ (Reverse charge)³ โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่

อย่างไรก็ตาม โดยที่ปัจจุบันเทคโนโลยีสารสนเทศมีความเจริญก้าวหน้า ผู้ประกอบการได้นำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจเพื่อเพิ่มกำลังการผลิตและเพิ่มคุณค่าของสินค้าและบริการให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคได้อย่างเพียงพอและรวดเร็ว หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับรูปแบบการดำเนินธุรกิจและสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล⁴ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหรือการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างที่สามารถส่งผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์โดยอาศัย

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/13 ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 กำหนดไว้ดังนี้

มาตรา 82/13 “ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว โดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นโดยให้คำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 หรือมาตรา 80/1 แล้วแต่กรณี”.

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 กำหนดไว้ดังนี้

มาตรา 83/6 “เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3

(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

(3) ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ให้นำมาตรา 83/5 วรรคสอง มาใช้บังคับ”.

³ Teresa Famulska and Beata Rogowska-Rajda, ‘Principle of Vat Neutrality and the Reverse Charge Mechanism’ (2018) 14 Financial Internet Quarterly “e-Finance” 87 <https://www.researchgate.net/publication/331312071_Principle_of_Vat_Neutrality_and_the_Reverse_Charge_Mechanism> สืบค้นเมื่อ 18 กุมภาพันธ์ 2565.

⁴ โปรดดูแนวคิดเกี่ยวกับเศรษฐกิจในยุคดิจิทัล จาก Don Tapscott, *The Digital Economy : 20th Anniversary Edition: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence* (2nd edn, McGraw-Hill International Enterprises 2014).

เทคโนโลยีสารสนเทศ โดยในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ในทางปฏิบัติพบว่า มีเฉพาะกรณีที่ผู้รับบริการหรือผู้จ่ายเงินค่าบริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่เมื่อจ่ายค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่อยู่นอกราชอาณาจักรแล้วได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร เนื่องจากผู้จ่ายเงินดังกล่าวสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปนั้น มาถือเป็นภาษีซื้อเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามมาตรา 82/3 สำหรับกรณีที่ผู้รับบริการหรือผู้จ่ายเงินค่าบริการมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ปรากฏว่ามีการปฏิบัติตามหลักผู้รับบริการมีหน้าที่เสียภาษีกรณีนำเข้าบริการ (Reverse charge) แต่อย่างใด จึงก่อให้เกิดความแตกต่างกันของราคาค่าบริการและสร้างความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ เพราะผู้ประกอบการในประเทศยังคงมีหน้าที่ต้องเสียและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะที่ผู้ประกอบการในต่างประเทศไม่มีภาระหน้าที่แบบเดียวกัน

ด้วยเหตุดังกล่าว กระทรวงการคลังจึงได้เสนอปรับปรุงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้สอดคล้องกับแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ซึ่ง OECD International VAT/GST Guidelines⁵ ได้กำหนดเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่กระทำจากต่างประเทศใดจะถือว่ามีบริการบริโภคในประเทศ โดยจะพิจารณาจากความยึดโยงกับพื้นที่ เช่น หมายเลขโทรศัพท์หรือที่อยู่บนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตที่ใช้ในการดาวน์โหลดบริการอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น และกำหนดให้รัฐที่การบริโภคเกิดขึ้นเป็นรัฐที่มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ยังแนะนำว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรเป็นหน้าที่ของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือในกรณีที่มีการบริการดังกล่าวกระทำผ่านแพลตฟอร์ม (platform) ควรกำหนดให้เป็นหน้าที่ของแพลตฟอร์มในการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนซึ่งแต่ละประเทศควรสร้างระบบการจดทะเบียนที่ง่ายและสามารถทำผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ ในการปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ประเทศไทยได้รับแนวคิดของ OECD มาใช้เช่นกัน และได้ตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยกำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการให้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งรวมถึงสินค้าที่ไม่มีรูปร่างที่มีการส่งมอบทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ ไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลัก Reverse Charge หากผู้จ่ายเงินนั้นมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือเจ้าของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มที่มีการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมสรรพากรแทน

⁵ Organization for Economic Co-operation and Development, 'International VAT/GST Guidelines' (2017) <<https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>> สืบค้นเมื่อ 30 ตุลาคม 2564.



เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามที่กระทรวงการคลังได้ปรับปรุงดังกล่าว ในลำดับต่อไปผู้เขียนจะได้อธิบาย (1) หลักการและสาระสำคัญของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 และ (2) การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 โสฬส ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564

2. หลักการและสาระสำคัญของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 (ซึ่งต่อไปในปึกแผ่นนี้เรียกว่า พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)^๖) ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2564 โดยกำหนดให้บทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่หนึ่งของเดือนที่เจ็ดถัดจากเดือนที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป ซึ่งคือวันที่ 1 กันยายน 2564 โดยพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีหลักการเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ในกรณีที่มีการจ่ายเงินได้จากผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในราชอาณาจักรและผู้จ่ายเงินได้นั้นมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)^๖ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (ผู้ประกอบการ e-service) และมีรายได้จากการให้บริการเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม^๖ อันได้แก่

2.1.1 ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ที่มีการให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน (ผู้ประกอบการ e-service ตามมาตรา 82/13 วรรคสอง)

2.1.2 ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ที่ผู้ประกอบการตามมาตรา 82/13 วรรคสอง ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านแพลตฟอร์มแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

⁶ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 ข้อ 4.

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ผู้ประกอบการ e-service ตามมาตรา 82/13 วรรคสาม) โดยเจตนารมณ์ของ บทบัญญัติมาตรา 82/13 วรรคสาม ไม่ได้จำกัดว่าต้องเป็นผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม จากต่างประเทศเท่านั้น แต่รวมถึงผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มในราชอาณาจักรด้วย อย่างไรก็ดี โดยที่พระราชบัญญัติฉบับนี้กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศ หรือผู้ประกอบการ e-service จัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบ VAT for Electronic Service (ระบบ VES) และให้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขาย โดยไม่หักภาษีซื้อ (ระบบ pay-only) กรณีจึงไม่น่าจะมีผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มในราชอาณาจักร ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/13 วรรคสาม เนื่องจากผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์ แพลตฟอร์มในราชอาณาจักรดังกล่าวน่าจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้แก่กรมสรรพากรในฐานะเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 82 เพื่อให้สามารถหักภาษีซื้อสำหรับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

2.2 ประเภทการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยผู้ประกอบการที่ได้กระทำในราชอาณาจักร โดยก่อนมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)ฯ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 กำหนดบทนิยามคำว่า “ขาย” หมายถึงจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และคำว่า “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้าไป ในขณะที่ยังมีคำว่า “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมีใช่เป็นการขายสินค้า การกระทำใด ๆ ที่ไม่ใช่การขายสินค้า สำหรับกรณีการให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ถือเป็นกรให้บริการในราชอาณาจักรที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (การนำเข้า บริการ) ดังนั้น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)ฯ จึงได้แก้ไขเพิ่มเติม บทนิยามคำว่า “สินค้า” โดยแยกกรณีทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง (digital products) ที่ส่งมอบผ่านทาง เครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ออกจากนิยามคำว่า “สินค้า” ซึ่งจะมีผลทำให้ การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างดังกล่าวตกอยู่ภายใต้ นิยามคำว่า “บริการ” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10) และคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามมาตรา 77/1 (10/1) ตามความที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)ฯ และอยู่ภายใต้บังคับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทาง อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้ เพื่อป้องกันปัญหาในการตีความว่ากรณีการซื้อขาย digital products ที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์จะยังเป็นการขายสินค้า หรือเป็นการให้บริการจากต่างประเทศ เนื่องจากหากเป็นการขายสินค้าจากต่างประเทศก็จะเป็นการขายสินค้า หรือเป็นการให้บริการจากต่างประเทศ เนื่องจากหากเป็นการขายสินค้าจากต่างประเทศก็จะเป็นการขายสินค้า จัดเก็บภาษีได้เพราะไม่มีของที่นำเข้ามาผ่านพิธีการศุลกากร แต่ถ้าเป็นการให้บริการจากต่างประเทศ ก็จะเป็นกรณีนำเข้าที่ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว นอกจากนี้ พระราชบัญญัติ



แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)ฯ ยังได้กำหนดบทนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และ “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ให้มีความหมายที่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล และเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย รวมถึงเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถออกแนวทางการพิจารณาประเภทและลักษณะของบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเพื่อให้สอดคล้องกับรูปแบบการประกอบธุรกิจทางอิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

เมื่อพิจารณาบทนิยามที่ได้กล่าวมาดังกล่าวข้างต้นประกอบกับลักษณะการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน ผู้เขียนเห็นว่าอาจแบ่งประเภทการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนี้

2.2.1 การให้บริการดาวน์โหลดเกม การชมหรือการดาวน์โหลดภาพยนตร์ การรับฟังหรือการดาวน์โหลดเพลง การดาวน์โหลดสติ๊กเกอร์ การดาวน์โหลดแอปพลิเคชันหรือโปรแกรมคอมพิวเตอร์ หรือการดาวน์โหลดหนังสือในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น Netflix Spotify Microsoft Line หรือ YouTube

2.2.2 การให้บริการพื้นที่เก็บข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น OneDrive หรือ Google Drive

2.2.3 การให้บริการโฆษณาสินค้าหรือบริการ หรือการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการโฆษณาหรือที่เกี่ยวกับการโฆษณา เช่น Facebook Google หรือ Instagram

2.2.4 การให้บริการเป็นช่องทางการติดต่อระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย หรือ “แพลตฟอร์ม” (platform)⁷ ซึ่งแบ่งเป็น (1) การให้บริการเป็นช่องทางในการซื้อขายสินค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เช่น Amazon eBay Alibaba iTunes หรือ Shopify หรือ (2) การให้บริการเป็นช่องทางในการซื้อขายบริการระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย โดยอาจเป็นตัวกลางการขนส่งหรือส่งอาหาร เช่น grab หรือ foodpanda ตัวกลางการให้บริการเกี่ยวกับการท่องเที่ยว จองที่พักหรือตั๋วเครื่องบิน เช่น Booking.com Agoda Airbnb หรือ Tripadvisor ตัวกลางการให้บริการเกี่ยวกับการเงิน เช่น PayPal หรือ Alipay เป็นต้น

สำหรับการพิจารณาว่ามีการใช้บริการอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ประกอบการ e-service ในประเทศไทย อาจพิจารณาได้จาก (1) ข้อมูลการชำระเงิน เช่น ธนาคารที่ชำระค่าบริการหรือบัตรเครดิตที่ชำระค่าบริการออกโดยธนาคารที่อยู่ในประเทศไทย (2) ข้อมูลที่อยู่อาศัยหรือภูมิลำเนาของผู้ใช้บริการในประเทศไทย หรือที่อยู่สำหรับการรับใบเสร็จรับเงินอยู่ในประเทศไทย หรือ (3) ข้อมูลการเข้าถึงหรือใช้บริการอยู่ในประเทศไทย เช่น หมายเลขประจำเครื่องคอมพิวเตอร์ (IP Address)

⁷ David L. Rogers ได้สรุปความหมายคำว่า “Business Platform” ไว้ว่า “A platform is a business that create value by facilitating direct interaction between two or more distinct type of customers.” ซึ่งแยกองค์ประกอบสำคัญของการดำเนินธุรกิจเป็นแพลตฟอร์มได้เป็น 3 ประการ ได้แก่ (1) Distinct types of customers คือ ธุรกิจดังกล่าวต้องมีประเภทของลูกค้ามากกว่าหนึ่งประเภท เช่น uber มีผู้ให้บริการซึ่งเป็นเจ้าของรถยนต์เป็นลูกค้าของแพลตฟอร์มฝ่ายหนึ่ง และมีผู้ต้องการใช้บริการรถยนต์ซึ่งเป็นลูกค้าของแพลตฟอร์มอีกฝ่ายหนึ่ง (2) Direct interaction คือ ธุรกิจดังกล่าวต้องให้ลูกค้าทั้งสองฝ่ายสามารถติดต่อสื่อสารหรือทำธุรกรรมได้โดยตรง (เป็นเพียงให้บริการเป็นตัวกลางในการติดต่อเท่านั้น) และ (3) Facilitating คือ เจ้าของแพลตฟอร์มต้องเป็นผู้ทำหน้าที่อำนวยความสะดวกให้แก่ลูกค้า (ทั้งสองฝ่าย) ที่มาใช้บริการ โดยไม่เข้าไปจัดการจนเกินสมควร. รายละเอียดโปรดดู David L. Rogers, ‘The Digital Transformation Playbook’ (principus, 13 February 2021) <<https://principus.si/2021/02/13/david-l-rogers-the-digital-transformation-playbook-columbia-business-school-publishing/>> สืบค้นเมื่อ 24 ตุลาคม 2564.

2.3 การติดต่อระหว่างผู้ประกอบการ e-service และกรมสรรพากร

เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (ผู้ประกอบการ e-service) พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)ฯ ได้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 3 โสฬส ให้ครอบคลุมถึงการติดต่อสื่อสารระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลอื่นด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยกำหนดให้บรรดาการออกหนังสือ เอกสารหลักฐาน หมายถึง หนังสือแจ้ง ทั้งตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้และกรณีอื่นที่จำเป็นต้องใช้ในการติดต่อระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากร สามารถดำเนินการโดยใช้กระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ นอกจากนี้ โดยที่ผู้ประกอบการ e-service มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่กระบวนการทางทะเบียนที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการ e-service มิได้มีเฉพาะเรื่องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น หากยังครอบคลุมถึงเรื่องอื่น ๆ เกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เช่น การแจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การถอนหรือเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวต้องมีการแก้ไขให้เหมาะสมกับกรณีผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ด้วย อย่งไรก็ดี การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องทั้งหมดอาจทำให้ต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในหลายมาตรา ตลอดจนบทบัญญัติที่เกี่ยวกับบทลงโทษตามความผิดในแต่ละกรณี พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53)ฯ จึงได้กำหนดเพิ่มมาตรา 85/20 เป็นบททั่วไปเพื่อกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อกำหนดกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อใช้แทนการดำเนินการเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการ e-service ทุกราย และให้การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงดังกล่าวเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องด้วย

3. การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (ผู้ประกอบการ e-service)

โดยที่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 3 โสฬส และเพิ่มเติมมาตรา 85/20 โดยกำหนดให้หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการจัดทำ ส่ง รับ และเก็บรักษาเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดและการดำเนินการเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม



ตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสาม⁸ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง กระทรวงการคลัง จึงได้เสนอร่างกฎกระทรวงจำนวน 2 ฉบับ ได้แก่ (1) ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำ ส่ง รับ และเก็บรักษาเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร และ (2) ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม และคณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2564 อนุมัติหลักการร่างกฎกระทรวงดังกล่าว ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ และให้ส่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา

อย่างไรก็ดี แม้มาตรา 3 โสฬส เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการการจัดทำ การส่ง การรับ ตลอดจนการเก็บรักษา เอกสาร หลักฐานหรือหนังสืออื่นใดที่กรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีหรือบุคคลใดต้องใช้ติดต่อกัน ไม่ได้มุ่งหมายเฉพาะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ) ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาเจตนารมณ์และเนื้อหาของสาระของร่างกฎกระทรวงฯ ทั้งสองฉบับที่กระทรวงการคลังเสนอแล้วเห็นว่า ร่างกฎกระทรวงทั้งสองฉบับดังกล่าวนี้ กระทรวงการคลังมุ่งหมายใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ e-service เท่านั้น และเนื้อหาของร่างกฎกระทรวงทั้งสองฉบับมีความเกี่ยวข้องกัน สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงได้นำสาระของร่างกฎกระทรวงทั้งสองฉบับมารวมเข้าไว้เป็นฉบับเดียวกัน และต่อมาประกาศใช้บังคับเป็น “กฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ” (เน้นข้อความโดยผู้เขียน) โดยกำหนดบทนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้เป็นการเฉพาะ เพื่อให้ครอบคลุมผู้ประกอบการ e-service ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองประเภท คือ (1) ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/13 วรรคสอง และ (2) ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/13 วรรคสาม เฉพาะผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มต่างประเทศ และกำหนดบทนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” ให้หมายถึงผู้ประกอบการ e-service ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎกระทรวงดังกล่าวเท่านั้น รวมถึงกำหนดบทนิยามคำว่า “เอกสารหลักฐาน” เพื่อให้ครอบคลุมประเภทเอกสารทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ประกอบการ e-service ทั้งนี้ ในการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ e-service ต้องดำเนินการผ่าน

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสาม แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564.

ระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร (ระบบ VAT for Electronic Service: VES) โดยมีกระบวนการและสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

3.1 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ e-service

ผู้ประกอบการ e-service ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบ P.P.01.9⁹ พร้อมเอกสารหลักฐาน¹⁰ ภายในสามสิบวันนับแต่มีมูลค่าของฐานภาษีของกิจการตามที่กฎหมายกำหนด¹¹ ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร (ระบบ VAT for Electronic Service¹² หรือระบบ VES¹³)

⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 240) เรื่อง กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2564 กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ดังนี้ “(1) แบบ P.P.30.9 Value Added Tax Return for Non-Resident Under Section 82/13 of the Revenue Code (2) แบบ P.P.01.9 Form for Value Added Tax Registration for Non-Resident Under Section 85/20 of the Revenue Code (3) แบบ P.P.08.9 Form for Value Added Tax Registration Cancellation Request for Non – Resident Under Section 85/20 of the Revenue Code และ (4) แบบ P.P.09.9 Form for Changes in Value Added Tax Registration for Non – Resident Under Section 85/20 of the Revenue Code.”

¹⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 241) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศ ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2564 กำหนดให้ผู้ประกอบการ e-service ที่ประสงค์จดทะเบียนต้องส่งเอกสารหลักฐานฉบับภาษาอังกฤษตามรายการดังต่อไปนี้

“(1) กรณีผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล ได้แก่ (ก) หนังสือรับรองการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล โดยต้องมีข้อความเกี่ยวกับชื่อผู้ประกอบการ ประเทศที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และวันที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งหนังสือดังกล่าว ต้องผ่านการรับรองมาแล้วไม่เกิน 6 เดือน จากกระทรวงการต่างประเทศ หรือโนตารีพับลิก หรือหน่วยงานอื่นตามกฎหมายของประเทศที่มีการจดทะเบียน และ (ข) หนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีในประเทศที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล (ถ้ามี)

(2) กรณีผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา ได้แก่ (ก) สำเนาหนังสือเดินทาง ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่แสดงข้อมูลเกี่ยวกับชื่อผู้ถือหนังสือเดินทาง รูปถ่ายของผู้ถือหนังสือเดินทาง และเลขที่ของหนังสือเดินทาง หรือสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ประกอบการ โดยต้องผ่านการรับรองมาแล้วไม่เกิน 6 เดือน จากกระทรวงการต่างประเทศ หรือโนตารีพับลิก หรือหน่วยงานอื่นตามกฎหมายของประเทศนั้น และ (ข) หนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการเสียภาษีในประเทศที่มีถิ่นที่อยู่ (ถ้ามี)”

¹¹ การที่ผู้ประกอบการ e-service ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่มีมูลค่าของฐานภาษีของกิจการตามที่กฎหมายกำหนดนั้น เป็นหลักการเดียวกับผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไปและผู้ประกอบการ e-service ในประเทศ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1. ดู สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, ‘บันทึกเรื่องพิจารณาเสร็จ เรื่อง ร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) กรณีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อรองรับการใช้บังคับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 (เรื่องเสร็จที่ 1014/2564)’ 6.

¹² การจดทะเบียนผ่านระบบ VES สามารถกระทำได้ที่เว็บไซต์ <https://eservice.rd.go.th/rd-ves-web/landing> โดยกรมสรรพากรได้จัดทำคู่มือ VES Manual เพื่อแนะนำผู้ประกอบการ e-service ในการจดทะเบียนด้วย. กรมสรรพากร, ‘Instructions for Completing the Form for Value Added Tax Registration for Non-Residents (P.P.01.9)’ (กรมสรรพากร) <https://eservice.rd.go.th/rd-ves-web/assets/pdf/registration_instruction.pdf> สืบค้นเมื่อ 24 ตุลาคม 2564.

¹³ การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service ต้องดำเนินการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร (ระบบ VES) เป็นไปตามข้อ 2 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ซึ่งกำหนดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 และการดำเนินการเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ e-service ต้องดำเนินการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร เป็นไป

เพื่อสร้างบัญชีของผู้ประกอบการในระบบ VES ซึ่ง กฎกระทรวงฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (ซึ่งต่อไปในปกิณกะนี้เรียกว่า กฎกระทรวงฉบับที่ 377ฯ) กำหนดว่าระบบดังกล่าวต้องมีมาตรฐานระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ดำเนินการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ (1) การพิสูจน์และยืนยันตัวตนของผู้ประกอบการหรือเจ้าพนักงานสรรพากร (2) การรักษาความมั่นคงปลอดภัยด้านสารสนเทศของระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ และ (3) กระบวนการที่ทำให้เอกสารหลักฐานอยู่ในรูปแบบที่เหมาะสม โดยสามารถแสดงหรืออ้างอิงเพื่อใช้ในภายหลังและยังคงความครบถ้วนของข้อความในเอกสารหลักฐานได้ ทั้งนี้ ระดับมาตรฐานในแต่ละเรื่องยังคงเป็นไปตามที่กฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์กำหนด โดยในทางปฏิบัติในปัจจุบันนั้น กรมสรรพากรใช้วิธีการยืนยันตัวตนแบบสองขั้นตอน (two-factor authentication) โดยใช้ One Time Password (OTP) หรือชุดรหัสผ่านใช้ครั้งเดียว เพื่อความปลอดภัยในการทำธุรกรรมบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

เมื่อผู้ประกอบการ e-service ได้ยื่นคำขอจดทะเบียนพร้อมเอกสารหลักฐานแล้ว กรมสรรพากรตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของคำขอและเอกสารหลักฐาน แต่ไม่ถึงว่าการตรวจสอบดังกล่าวของกรมสรรพากรเป็นการรับรองความถูกต้องของข้อความในเอกสารหลักฐานแต่อย่างใด (แต่ถือว่าผู้ประกอบการ e-service ได้รับรองความถูกต้องและครบถ้วนของข้อความที่ปรากฏในเอกสารหลักฐานที่ได้ส่งนั้น ตามข้อ 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ) และเมื่อกรมสรรพากรตรวจสอบข้อมูลเสร็จแล้วและผู้ประกอบการที่ยื่นคำขอไม่เคยเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกอธิบดีสั่งเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจะแจ้งผลการจดทะเบียนพร้อมข้อมูลบัญชีผู้ใช้งาน (username) และรหัสผ่าน (password) ให้แก่ผู้ประกอบการ e-service ทางไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-mail) ต่อไป ในขณะที่เดียวกันกรมสรรพากรจะประกาศรายชื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (white list) บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรแทนการออกไปทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เพื่อให้บุคคลทั่วไปสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้ประกอบการดังกล่าวเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อได้ เนื่องจากผู้ประกอบการ e-service ไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทยที่จะแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานประกอบการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/4 ได้ (ซึ่งหากไม่แสดงไว้จะมีโทษตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90/1 ซึ่งกำหนดโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท) กรมสรรพากร

ตามข้อ 7 ของกฎกระทรวงฉบับเดียวกัน ซึ่งกำหนดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 85/20 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแทนที่การดำเนินการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ในส่วน 9 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ใช้เพื่อรองรับการดำเนินการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีไว้สำหรับการประกอบธุรกิจแบบเดิมที่มีลักษณะการประกอบกิจการที่เป็นกายภาพ (Brick and Mortar) ซึ่งไม่สอดคล้องกับการประกอบธุรกิจการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น การกำหนดกระบวนการทางทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการดังกล่าวจึงจำเป็นต้องเป็นลักษณะที่ง่ายต่อการปฏิบัติเพื่อให้ผู้ประกอบการสมัครใจเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น.

จึงไม่ออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งนี้ เมื่อกรมสรรพากรประกาศรายชื่อผู้ประกอบการรายใดแล้ว ผู้ประกอบการรายนั้นย่อมเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนนับแต่วันที่ไต่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2 การเปลี่ยนแปลงรายการ การถอนหรือเพิกถอนทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการเลิกประกอบกิจการ ของผู้ประกอบการ e-service

เมื่อได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการ e-service จะมีฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และการติดต่อระหว่างผู้ประกอบการ e-service และกรมสรรพากร จะดำเนินการผ่านระบบ VES เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 3 โสฬส ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่กำหนดให้การติดต่อสื่อสารระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลอื่นสามารถกระทำด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องเข้าสู่ระบบ Account Portal ซึ่งแสดงข้อมูลเกี่ยวกับผู้ประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนรวมถึงข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับกระบวนการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ รวมถึงแสดงเอกสารหรือข้อมูลต่าง ๆ ที่เป็นการติดต่อระหว่างผู้ประกอบการ และกรมสรรพากร โดยอาจเป็นกรณีผู้ประกอบการติดต่อกับกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มภายหลังการจดทะเบียน ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ P.P.09.9) การขอลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ P.P.08.9) รวมถึงเอกสารอื่น ๆ ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนส่งให้แก่กรมสรรพากร เช่น คำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม คำร้องขอลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม คำร้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และกรณีที่กรมสรรพากรติดต่อกับผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น หมายเรียก การแสดงข้อมูลการพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

3.2.1 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงให้กรมสรรพากรทราบตามแบบ P.P.09.9 ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น¹⁴ โดยการเปลี่ยนแปลงรายการที่ต้องแจ้งถูกกำหนดไว้ในข้อ 10 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ ได้แก่

(1) การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในสาระสำคัญ ได้แก่ ชื่อผู้ประกอบการ ที่อยู่ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ในการประกอบกิจการ (business e-mail) และที่อยู่บนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นที่ใช้ในการประกอบกิจการ (business website)

(2) การหยุดประกอบกิจการชั่วคราวเป็นเวลาติดต่อกันเกินกว่าสามสิบวัน ซึ่งเป็นไปในการทำงานเดียวกับผู้ประกอบการในประเทศตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 85/12

(3) การย้ายสถานประกอบการ ซึ่งเป็นไปในการทำงานเดียวกับผู้ประกอบการในประเทศตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 85/8 โดยการย้ายสถานประกอบการในกรณีนี้

¹⁴ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (เชิงอรรถ 11) 7.



หมายถึง การที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งมีที่ตั้งทางกายภาพอยู่ในต่างประเทศได้ย้ายสถานประกอบการ โดยอาจเป็นการย้ายจากประเทศหนึ่งไปอีกประเทศหนึ่ง ย้ายจากเมืองหนึ่งไปอีกเมืองหนึ่ง ย้ายจากอาคารหนึ่งไปอีกอาคารหนึ่ง หรือย้ายจากชั้นของอาคารหนึ่งไปอีกชั้นหนึ่ง ก็ได้¹⁵

(4) การเลิกประกอบกิจการ รวมถึงการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่ผู้ประกอบการอื่น และการควบเข้ากันเป็นผู้ประกอบการรายใหม่

(5) รายการอื่นตามที่อธิบดีประกาศกำหนด เพื่อให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงแล้วเพิ่มเติม ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงให้กรมสรรพากรทราบ โดยในปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรยังไม่ได้มีการประกาศรายการเพิ่มเติมตามข้อนี้แต่อย่างใด

ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องดำเนินการตามที่กำหนดในข้อ 7 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กล่าวคือ ดำเนินการผ่านระบบ VES และกรมสรรพากรต้องประกาศรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีการเปลี่ยนแปลงบนเว็บไซต์ของกรมสรรพากร แทนการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เปลี่ยนแปลงรายการแล้ว โดยหากรายการที่เปลี่ยนแปลงนั้น เป็นรายการที่กรมสรรพากรได้ประกาศบนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรเพื่อให้บุคคลทั่วไปสามารถเข้าตรวจสอบข้อมูลได้ กรมสรรพากรก็จะประกาศรายการที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวบนเว็บไซต์ด้วย โดยข้อมูลที่ปรากฏบนระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร ประกอบด้วย หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน (Tax ID) ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียน ประเทศที่ตั้งสถานประกอบการของผู้ประกอบการจดทะเบียน วันที่ผู้ประกอบการมีผลเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (Registration Date) และสถานะของผู้ประกอบการจดทะเบียน (Status) หรือวันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (End Date)

3.2.2 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมดให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น ข้อ 11 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมดให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น ให้ผู้โอนกิจการเป็นผู้มีหน้าที่แจ้งการโอนกิจการและแจ้งเลิกประกอบกิจการ ในคราวเดียวกันโดยต้องดำเนินการภายในสิบห้าวันนับแต่วันเลิกประกอบกิจการ¹⁶ ซึ่งกรณีแตกต่างจากประมวลรัษฎากร มาตรา 85/13 ที่กำหนดให้ผู้ประกอบการ e-service ในประเทศต้องแจ้งการโอนกิจการไม่น้อยกว่าสิบห้าวันก่อนวันโอนกิจการ

สำหรับการโอนกิจการบางส่วนของผู้ประกอบการ e-service กรณีดังกล่าว ไม่มีผู้ประกอบการจดทะเบียนรายใดเลิกประกอบกิจการ แต่เป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงประเภทบริการ

¹⁵ คำอธิบายดังกล่าวมีที่มาจากการที่ผู้เขียนได้สอบถามผู้แทนกรมสรรพากรในการประชุมพิจารณาร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) กรณีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อรองรับการใช้บังคับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 (เรื่องเสร็จที่ 1014/2564) ในวันที่ 19 กรกฎาคม 2564 ทั้งนี้ เพื่อความชัดเจนในการยกร่างและตรวจพิจารณาร่างกฎกระทรวงฯ ดังกล่าว.

¹⁶ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (เชิงอรธ 11) 7-8.

ทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมิใช่การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนในสาระสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้โอนกิจการและผู้รับโอนกิจการบางส่วนนั้น จึงสามารถดำเนินการได้โดยไม่ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับผู้ประกอบการ e-service มีการเปลี่ยนแปลงประเภทบริการทางอิเล็กทรอนิกส์บ่อยครั้ง หากกำหนดให้เป็นรายการที่ต้องแจ้งเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงย่อมเป็นภาระให้แก่ผู้ประกอบการ e-service เป็นอย่างมาก¹⁷ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า การเปลี่ยนแปลงประเภทบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวอาจมีผลต่อจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมสรรพากรจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งหากกรมสรรพากรเห็นด้วยกับผู้เขียน อธิบดีกรมสรรพากรก็สามารถอาศัยอำนาจตามข้อ 10(5) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กำหนดรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงแล้วเพิ่มเติมได้

3.3.3 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลตั้งแต่สองรายขึ้นไปประสงค์ จะควบเข้ากัน ข้อ 12 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ละรายนั้น แจ้งการเลิกประกอบกิจการของตน และยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ ได้ควบเข้ากัน ซึ่งกำหนดในทำนองเดียวกับประมวลรัษฎากร มาตรา 85/14 ที่ใช้บังคับกับ ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศ แต่มีความแตกต่างในการนับระยะเวลาสิบ ห้าวัน โดยข้อ 12 นี้ ให้นับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลได้เข้าควบกัน เนื่องจาก กฎหมายที่เกี่ยวกับผู้ประกอบการ e-service แต่ละประเทศ อาจกำหนดหลักเกณฑ์การจัดตั้งเป็นนิติ บุคคลใหม่แตกต่างจากกฎหมายไทย เช่น ไม่มีกรณีที่ต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลใหม่ จึงกำหนดให้ นับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลเดิมได้ควบเข้ากัน เพื่อให้มีกำหนดวันเริ่มนับไว้ อย่างชัดเจน

3.3.4 กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาถึงแก่ความตาย ข้อ 13 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กำหนดให้ “ผู้ที่ได้รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตาย” (เน้นข้อความโดยผู้เขียน) เป็นผู้แจ้งกรมสรรพากรเนื่องจากเป็นเรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษี ของกิจการและหลักการของกรมสรรพากรต้องการให้ดำเนินการโดยรวดเร็ว และเพื่อให้มีขอบเขต ที่กว้างกว่ากรณี “ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกที่ได้รับผิดชอบในการดำเนินกิจการของผู้ตาย” (เน้นข้อความ โดยผู้เขียน) ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/16 รวมทั้งกำหนดให้การแจ้งเกี่ยวกับความตายมีผลเป็น การแจ้งเลิกประกอบกิจการด้วย จึงกำหนดให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบดังกล่าวยังคงมีหน้าที่ต้องดำเนินการ อันเกี่ยวกับกิจการจนกว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะขีดชื่อผู้ประกอบการออกจากทะเบียน

3.3.5 อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจาก ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ข้อ 15 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ) ซึ่งเป็นหลักการในทำนองเดียวกับ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19 ในกรณีดังต่อไปนี้ (1) เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการ ซึ่งรวมถึงกรณีตามที่กล่าวมาในหัวข้อ 3.3.2 หัวข้อ 3.3.3 และหัวข้อ 3.3.4(2) เมื่ออธิบดีกรมสรรพากร สั่งถอนทะเบียน โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิขอให้อธิบดีสั่งถอนทะเบียนต้องเป็นไปตามที่

¹⁷ เพิ่งอ้าง.

กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 85/10 หรือ (3) เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรสั่งเพิกถอน การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมีเหตุในทำนองเดียวกับที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 85/17 คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนกระทำผิดบทบัญญัติในกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ

3.3 การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service

ในการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service โดยอาจเป็นเอกสาร หลักฐานสำหรับประกอบการจดทะเบียน การยื่นแบบแสดงรายการ การเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้ จดทะเบียน หรือการขอถอนทะเบียน ตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อ 3.1 และ 3.2 หรือเอกสารหลักฐานใด ๆ ที่เป็นการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้ประกอบการ e-service และกรมสรรพากร กฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กำหนดให้ในกรณีที่ผู้ประกอบการ e-service ประสงค์ส่งเอกสารหลักฐานใดที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม กับกรมสรรพากร หรือกรณีที่กรมสรรพากรต้องส่งเอกสารหลักฐานใดที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ ผู้ประกอบการ e-service ให้ดำเนินการผ่านระบบ VES เพื่อให้สอดคล้องกับที่กำหนดในมาตรา 3 โสฬส ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยมี รายละเอียดดังนี้

3.3.1 การจัดทำเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service หรือกรมสรรพากร ข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ ได้กำหนดให้กระทำในรูปแบบที่สามารถเข้าถึงและนำกลับมา ใช้ได้โดยความหมายไม่เปลี่ยนแปลง โดยใช้วิธีการที่มีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วย จุรกิจทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรม ทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 เพื่อรับรองผลทางกฎหมายของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ และใช้เป็น หลักฐานประกอบการพิจารณาในกระบวนการเกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ประกอบกับในทางปฏิบัติเอกสารหลักฐานบางประเภทผู้ประกอบการ e-service มิได้เป็นผู้จัดทำ จึงไม่สามารถกำหนดให้การจัดทำเอกสารหลักฐานต้องกระทำโดยใช้วิธีการที่เชื่อถือได้ในการระบุตัวตน ของผู้จัดทำหรือต้องจัดทำโดยมีเทคโนโลยีและมาตรการป้องกันมิให้มีการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขได้

3.3.2 การส่งหรือรับเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service หรือกรมสรรพากร ต้องดำเนินการผ่านระบบ VES กฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ จึงกำหนดในข้อ 5 ให้การส่งและรับเอกสาร หลักฐานมีผลสมบูรณ์เมื่อระบบ VES ได้ปรากฏข้อความยืนยันการรับเอกสารหลักฐานเข้าสู่ระบบ ดังกล่าว ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (e-filing) ที่ใช้อยู่ใน ปัจจุบัน¹⁸ และกำหนดเพิ่มเติมด้วยว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการ e-service เป็นผู้ส่งเอกสารหลักฐาน ให้แก่กรมสรรพากร เมื่อมีการดำเนินการผ่านระบบ VES แล้วให้ถือว่าผู้ประกอบการดังกล่าวได้รับรอง

¹⁸ ในเรื่อง e-filing กรมสรรพากรได้เสนอร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยื่นรายการ แบบ คำร้อง คำขอ หรือเอกสารอื่นใดตามประมวลรัษฎากร บนระบบอิเล็กทรอนิกส์ และร่างกฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์หรือใบรับอิเล็กทรอนิกส์ และ คณะรัฐมนตรีได้มีมติอนุมัติหลักการแล้ว ขณะนี้ (กุมภาพันธ์ 2565) อยู่ระหว่างการตรวจพิจารณาของสำนักงานคณะกรรมการ กฤษฎีกา.

ความถูกต้องและครบถ้วนของข้อความที่ปรากฏในเอกสารหลักฐานที่ได้ส่งนั้น ทั้งนี้ กฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ มิได้กำหนดสถานที่ที่ถือว่าการส่งหรือการรับเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service หรือกรมสรรพากรเป็นการส่งหรือรับเอกสารหลักฐานในราชอาณาจักร เนื่องจากให้เป็นไปตามหลักกฎหมายปกติ กล่าวคือ แม้จะมีการส่งหรือรับเอกสารหลักฐานนอกราชอาณาจักร (ผ่านระบบ VES) อันเป็นกรณีที่มีมูลคดีเกิดขึ้นนอกราชอาณาจักร แต่ศาลไทยมีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีได้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการกระทำความผิดเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ พ.ศ. 2550 ที่กำหนดให้ผู้ที่กระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้นอกราชอาณาจักรและเป็นคนต่างด้าว หากรัฐบาลไทยหรือคนไทยเป็นผู้เสียหายและผู้เสียหายได้ร้องขอให้ลงโทษจะต้องรับโทษภายในราชอาณาจักร

3.3.3 การเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของกรมสรรพากร ข้อ 6 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ กำหนดให้กรมสรรพากรต้องใช้วิธีการที่เชื่อถือได้และสามารถเข้าถึงข้อความในเอกสารหลักฐานนั้นในภายหลังโดยความหมายไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งเป็นหลักการเดียวกับมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 แต่มิได้กำหนดว่ากรมสรรพากรต้องใช้วิธีการหรือเทคโนโลยีใดในการเก็บรักษาเอกสาร แต่ต้องมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ส่วนการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการ e-service มิได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ เนื่องจากในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าผู้ประกอบการ e-service ได้ดำเนินการเก็บรักษาได้ตาม มาตรฐานที่กำหนดไว้หรือไม่ ประกอบกับผู้ประกอบการ e-service จะเก็บรักษาเอกสารหลักฐาน ประเภทใดและอย่างไรย่อมเป็นเรื่องของผู้ประกอบการดังกล่าว แต่เมื่อผู้ประกอบการ e-service ได้มีการส่งเอกสารหลักฐานเข้าสู่ระบบ VES ให้ถือว่าผู้ประกอบการ e-service ได้รับรองความถูกต้องของเอกสารหลักฐานนั้นแล้ว (ตามที่กำหนดในข้อ 5 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 377ฯ)

4. บทสรุป

การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 และการออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เป็นเพียงเครื่องมือหนึ่งในการส่งเสริมความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร แต่อาจไม่เพียงพอต่อการทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพ จึงมีความจำเป็นต้องอาศัยความร่วมมือของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อเป็นการสนับสนุนการใช้บังคับกฎหมายของกรมสรรพากรให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรา กฎหมายและแนวทางของ OECD