

ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการต่างประเทศ¹

วิลาสิณี พลันสังเกต²

ปัจจุบันเทคโนโลยีในยุคดิจิทัลได้ส่งผลให้รูปแบบการให้บริการเปลี่ยนแปลงไป ผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทยรวมถึงผู้ประกอบการต่างประเทศสามารถให้บริการแก่บุคคลต่าง ๆ ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต รวมทั้งมีแพลตฟอร์มซึ่งทำหน้าที่เป็นตัวกลางเชื่อมโยงระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการจำนวนมาก ทำให้บุคคลทั่วไปสามารถเข้าถึงบริการอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เกม เพลง ภาพยนตร์ จากผู้ประกอบการได้ง่าย สะดวก และรวดเร็ว ไม่ว่าจะเป็นการรับชมวิดีโอ ฟังเพลง และฟังวิทยุออนไลน์

ฉะนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในทางธุรกิจ และปรับปรุงแบบการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับสภาวะปัจจุบัน รัฐบาลจึงมีการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้บริการในประเทศไม่ว่าจะเป็นผู้ใช้ที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งรวมถึงผู้ใช้บริการที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจและการใช้บริการดังกล่าว โดยได้ปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการมี การใช้ หรือการจัดทำเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดให้สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ประชาชนและเพิ่มความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน โดยตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 กันยายน 2564

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการต่างประเทศตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 รวมถึงข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องอยู่หลายประการซึ่งยังคงมีประเด็นปัญหา ดังที่จะได้กล่าวต่อไปนี้

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการต่างประเทศ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ศาสตราจารย์ ดร. สุมาลี วงษ์วิจิตร และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ประภาศรี บัวสวรรค์และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สมชาย รัตนเชื้อสกุล

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ประเด็นปัญหาที่หนึ่งเกี่ยวกับการกำหนดประเภทของการบริการทางอิเล็กทรอนิกส์และสิทธิทางภาษีสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่ได้แก้ไขนิยามของคำว่าสินค้า โดยมีการเพิ่มเติมบทนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” เพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการแก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นผู้ใช้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งหมายถึงประชาชนที่ได้ใช้บริการโดยทั่วไป

เมื่อพิจารณาจากนิยาม “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” เป็นที่น่าสงสัยว่าจากนิยามดังกล่าวลักษณะของการบริการนั้นครอบคลุมถึงการให้บริการต่าง ๆ ที่ส่งผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือไม่ เพียงใด ทั้งในด้านการตีความโดยเฉพาะนิยามของคำว่า “บริการอิเล็กทรอนิกส์” และการ “ขายสินค้า” ยกตัวอย่างกรณีซื้อขายหนังสือและมีการดาวน์โหลดหนังสือผ่านช่องทางออนไลน์ เช่นนี้สามารถตีความตามบทนิยามได้หรือไม่ว่า ธุรกิจกรรมการซื้อขายหนังสือครั้งนี้เป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากการส่งมอบหนังสือดังกล่าวมีลักษณะเป็นการส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้อีกปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศซึ่งตรงตามคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หรือแท้จริงแล้วผู้ซื้อและผู้ขายมีเจตนาที่จะเลือกวิธีการซื้อและขายผ่านช่องทางออนไลน์เพื่อความสะดวกในการจ่ายค่าสินค้าและการรับสินค้าแทนวิธีการซื้อหนังสือจากร้านหนังสือโดยทั่วไป เป็นที่น่าสงสัยว่าธุรกิจดังกล่าวเป็นการขายสินค้าดิจิทัลซึ่งมีการส่งมอบสินค้าผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ถือเป็นการให้บริการหรือไม่ อย่างไร

ประการต่อมาประเด็นเรื่องกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ขายหนังสือในรูปแบบเล่มจัดอยู่ในกลุ่มหนังสือพิมพ์หรือนิตยสาร หรือตำราเรียนตามมาตรา 81(1)(จ) ถือเป็นกิจการที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉะนั้น การขายหรือนำเข้าหนังสือทุกชนิด เอกสารประกอบการเรียนการสอน ประกอบการศึกษาถือเป็นตำราเรียน และได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการดังกล่าว ซึ่งน่าพิจารณาในประเด็นนี้ว่าผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทการขายหนังสือ หรือตำราเรียนซึ่งผู้เป็นเจ้าของลิขสิทธิ์อนุญาตให้ผู้จำหน่ายแปลงไฟล์หนังสือในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (E-Book) และได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการภายในประเทศนั้น ผู้ประกอบการต่างประเทศมีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการดังกล่าวหรือไม่

ประเด็นปัญหาที่สอง เป็นปัญหาเกี่ยวกับการเรียกเก็บค่าบริการโดยผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทย ซึ่งประเด็นปัญหานี้สืบเนื่องจากการได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรใหม่ โดยมีการตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศ กรณีที่ผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือผู้ใช้บริการซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม โดยการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมในการเสียภาษีและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ใช้บริการในไทยที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้ให้บริการโดยผู้ประกอบการต่างประเทศเอง

กรณีดังกล่าวการแก้ไขกฎหมายนั้น เป็นการตรากฎหมายเพื่อเป็นการรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความทันสมัยพร้อมก้าวทันเทคโนโลยีในยุคดิจิทัล และเป็นการลดความเหลื่อมล้ำสร้างความเป็นธรรมก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันในการแข่งขันทางการค้าและการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวมีลักษณะเป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้บริโภคที่ต้องแบกรับมากขึ้นในเรื่องของค่าบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่สูงขึ้น ทั้งยังเป็นที่น่าสงสัยว่าจากการแก้ไขบทกฎหมายดังกล่าวผู้ประกอบการต่างประเทศได้รับประโยชน์หรือไม่ อย่างไร รวมถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในประเทศนั้น เมื่อพิจารณาโดยพิเคราะห์ถึงลักษณะการจัดเก็บในแง่ของผู้รับประโยชน์แล้ว บุคคลใดเป็นผู้ได้รับประโยชน์โดยแท้จริง ทั้งการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวถือเป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้บริโภคที่ต้องแบกรับมากขึ้นหรือไม่ อย่างไร

ประเด็นปัญหาที่สามเรื่องปัญหานำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ประกอบการต่างประเทศ รัฐบาลจึงได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีดังกล่าว โดยตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 กำหนดให้มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการภายในประเทศ และให้ผู้ประกอบการต่างประเทศดังกล่าวหน้าที่แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากประเด็นปัญหาดังกล่าวมาข้างต้น เมื่อพิจารณาบทมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้แก้ไขนั้น แม้การแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมในการเสียภาษีและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ใช้บริการในไทยที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ได้ให้บริการโดยผู้ประกอบการต่างประเทศก็ตาม แต่ทั้งนี้ จาก

การแก้ไขบทกฎหมายดังกล่าวเห็นว่า ผู้ประกอบการต่างประเทศไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการเสียภาษีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งยังมีภาระทางภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิม ประกอบกับบทมาตราที่ได้แก้ไขเพียงแต่กำหนดหน้าที่แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น แต่ในการบังคับใช้กฎหมายกลับไม่มีบทกำหนดโทษ หรือการติดตามกรณีที่ผู้ประกอบการต่างประเทศมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่นำส่งให้แก่กรมสรรพากร

จากกรณีที่น่าพิจารณาว่าแม้จะมีการแก้ไขบทกฎหมายและได้บังคับใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศเพื่อเพิ่มความเป็นธรรมในด้านของการแข่งขัน ด้านทุนทางภาษี รวมถึงเป็นการเพิ่มเม็ดเงินให้แก่รัฐในด้านของการเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีก็ตาม แต่ในด้านของการบังคับใช้กฎหมายหากเกิดปัญหากรณีผู้ประกอบการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการในประเทศไทยที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้นำส่งให้แก่กรมสรรพากรที่ รัฐจะใช้ข้อกฎหมายใดสำหรับการลงโทษ รวมถึงการร้องขอข้อมูลจากรัฐคู่สัญญาเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลในทางภาษีเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ตามความในประมวลรัษฎากร กฎหมายอื่น ๆ รวมถึงกฎหมายลำดับรองต่าง ๆ พบว่ากฎหมายของประเทศไทยในปัจจุบันยังมีเนื้อหาที่ยังไม่ครอบคลุมนัก แม้จะมีบทบัญญัติรองรับการเรียกหรือขอข้อมูลกรณีเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือกรณีมีข้อพิพาททางภาษีแต่ก็ไม่ใช่บทบัญญัติเฉพาะเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบร้องขอ ยังมีกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจมีอำนาจสั่งให้บุคคลรวบรวมและนำส่งข้อมูลของตนเองหรือของผู้อื่นที่อยู่ในการครอบครองหรือการควบคุมของตนตามที่ได้รับการร้องขอจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญา โดยไม่คำนึงว่าข้อมูลนั้นจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ก็ตาม ซึ่งการร้องขอข้อมูลทางภาษีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านข้อกฎหมายก่อให้เกิดการละเมิดข้อมูลส่วนบุคคลระหว่างรัฐคู่สัญญาได้

ประการต่อมาปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายของแต่ละประเทศที่ต่างกัน เมื่อกล่าวถึงการบังคับใช้กฎหมายย่อมเป็นไปตามการจัดการบริหารประชากรและทรัพยากรของแต่ละประเทศเป็นเหตุให้การบังคับใช้กฎหมายภายในของแต่ละประเทศย่อมต่างกัน กรณีดังกล่าวจึงอาจเกิดปัญหาเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลได้ กล่าวคือบางเรื่องเป็นการกระทำที่ไม่เป็นความผิดตามกฎหมายของประเทศไทย แต่อาจจะเป็นการกระทำที่เป็นความผิดตามกฎหมายของต่างประเทศ หรือกรณีบางเรื่องเป็นการกระทำที่ไม่เป็นความผิดตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่เป็นการกระทำที่เป็นความผิดตามกฎหมายของประเทศไทย ดังนั้น เมื่อกฎหมายของแต่ละประเทศไม่สอดคล้องตรงกันจะมีแนวทางในการตรวจสอบหรือดำเนินการกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการส่งข้อมูลนั้นอย่างไร ไม่ปรากฏแนวทางที่แน่ชัดในด้านการจัดการปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายแล้ว

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการต่างประเทศตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 รวมถึงข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาพบว่ามิมีข้อเสนอแนะ กล่าวคือ

1. บทบัญญัติกฎหมายตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมบทนิยาม มาตรา 77/1 (9) นิยามคำว่าสินค้า และมาตรา 77/1 (10/1) นิยามคำว่าบริการอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งผู้ศึกษามีความเห็นว่าการแก้ไขดังกล่าวอาจก่อให้เกิดการตีความที่ขัดต่อเจตนาคำที่แท้จริงของผู้ประกอบธุรกิจรวมถึงผู้บริโภค

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนและป้องกันความผิดพลาดมิให้เกิดการตีความจนเป็นเหตุให้การบังคับใช้กฎหมายไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ได้ตรากฎหมายขึ้นเพื่อลดความเลื่อมล้ำ สร้างความเป็นธรรมและความเท่าเทียมทางการค้าในด้านภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ และสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าและผู้รับบริการในธุรกรรมต่าง ๆ ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ผู้ศึกษาเห็นว่าอาจมีความจำเป็นต้องแก้ไขและเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนของนิยาม ตามบทบัญญัติมาตรา 77/1 จากนิยามคำว่าสินค้า อาจตัดถ้อยคำว่า “... ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด...” โดยนำถ้อยคำดังกล่าวไปบัญญัติให้ชัดเจนซึ่งอาจเพิ่มเติมในส่วนของการนิยาม “การขายสินค้าผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์” โดยเพิ่มนิยามของการขายสินค้าผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า การจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงการขายสินค้าที่มีการส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ทั้งนี้ ให้แยกบทนิยามระหว่างการขายสินค้า และการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์อย่างชัดเจน และแก้ไขบทนิยาม “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” จากเดิมหมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของการบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ แก้ไขเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการที่ได้มีการส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของการบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งการบัญญัติเช่นนี้เป็นแนวทางป้องกันมิให้เกิดการตีความกรณีการซื้อขาย digital products ที่ได้มีการส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือทางอิเล็กทรอนิกส์

ประการต่อมาในเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษี แม้ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทบังคับใช้เกี่ยวกับการจัดการภาษีอากรภายในประเทศได้อำนาจแก่ฝ่ายบริการกล่าวคือ ให้อำนาจแก่คณะรัฐมนตรีใน

การออกพระราชกฤษฎีกามาใช้บังคับเป็นการทั่วไปได้ หากเห็นว่ากรณีมีความจำเป็นเร่งด่วนเพื่อให้กฎหมายภาษีก้าวหน้าทันกับเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ ฝ่ายบริหารจึงมีอำนาจในการออกพระราชกฤษฎีกากรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตได้

อย่างไรก็ตามแม้กรณีมีความจำเป็นเร่งด่วนเพื่อให้กฎหมายภาษีก้าวหน้าทันกับเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปก็ตาม แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายมหาชนซึ่งมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชน เป็นกฎหมายที่โดยบังคับให้มีการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีผลกระทบต่อทรัพย์สินของประชาชนค่อนข้างมาก ดังนั้น เมื่อมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยแก้ไขเพิ่มเติมบทนิยามเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการภายในประเทศแล้ว เช่นนี้ หากมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการใด เห็นควรให้ใช้กฎหมายลำดับศักดิ์เดียวกันเพื่อการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการนั้น

กรณีดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่าสมควรให้มีการแก้ไขมาตรา 81/ (1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากรโดยตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพิ่มเติมความในวรรคแรกจากเดิม “มาตรา 81 วรรคแรก ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ (1)(จ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน...” โดยเพิ่มเติมดังนี้ มาตรา 81 วรรคแรก ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ (1)(จ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนในรูปแบบกระดาษ รวมถึงการให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต...” เพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

2. ตามที่ได้แก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายกล่าวคือพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ตามมาตรา 82/13 ว่าด้วยเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในประเทศไม่ว่าจะเป็นผู้ใช้บริการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ตาม นำมาซึ่งข้อสรุปว่าในการพิจารณาว่าการแก้ไขบทกฎหมายดังกล่าวควรคำนึงถึงผู้ใช้บริการอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับผลกระทบโดยตรง เนื่องจากผู้ใช้บริการดังกล่าวเป็นผู้แบกรับภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการต่างประเทศ ดังนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าแม้กฎหมายเปิดโอกาสให้แก่ผู้ประกอบการในการผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคก็ตาม แต่ผู้บริโภคย่อมมีสิทธิเลือกและตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการได้ แม้ว่าการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมีขึ้นตอนที่ยุ่งยากและใช้ระยะเว

เวลานานแต่เนื่องจากเดิมประเทศไทยมีประมวลรัษฎากรซึ่งถือเป็นกฎหมายแม่บทที่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ รวมถึงมีแนวทางของกรมสรรพากรที่ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อยู่แล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่จำเป็นต้องออกกฎกระทรวงเพื่อเติม เพียงแต่ออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในส่วนหน้าที่ของผู้ประกอบการต่างประเทศที่ต้องสำแดงราคาให้ชัดเจนโดยเพิ่มข้อความในบทมาตรา 82/13 ในเรื่องการกำหนดให้ผู้ประกอบการต่างประเทศต้องแสดงราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือ ผู้รับบริการในราคาที่แยกจากภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องแจ้งให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทราบเพื่อป้องกันมิให้เกิดบวกราคาสินค้าที่สูงเกินควร ทั้งให้การบังคับใช้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่แท้จริงในการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว

3. จากกรณีปัญหาที่กล่าวมาข้างต้นว่าด้วยเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการแก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทยซึ่งมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากรัฐบาลสามารถบังคับใช้กฎหมายโดยสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศได้เต็มจำนวน ย่อมก่อให้เกิดประโยชน์แก่ประเทศเป็นอย่างมาก เนื่องจากสามารถเพิ่มมูลค่าเม็ดเงินภาษีที่ได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก ทั้งยังเป็นการช่วยลดความเหลื่อมล้ำระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศให้มีต้นทุนทางภาษีที่เท่าเทียมกัน

เมื่อผู้ศึกษาได้ศึกษาข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากรประกอบข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้วพบว่า ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มาตรา 6 ซึ่งได้แก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 82/13 ว่าด้วยเรื่องของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและการนำส่งเงินภาษี ยังเป็นข้อกฎหมายที่ยังคงมีช่องว่างอยู่มาก ซึ่งอาจเป็นสาเหตุของการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีได้ และหากผู้ประกอบการต่างประเทศได้มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่นำส่งให้กรมสรรพากร ย่อมเกิดปัญหาประการต่อมาในเรื่องของการตรวจสอบข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศ เนื่องจากข้อกฎหมายในเรื่องของการร้องขอข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศยังมีข้อจำกัดอยู่มาก ประกอบกับกฎหมายของประเทศไทยยังไม่เอื้อต่อการเรียกขอข้อมูลทางภาษีซึ่งถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคล และมีกฎหมายคุ้มครอง ทั้งการบังคับใช้กฎหมายของแต่ละประเทศยังมีความแตกต่าง กรณีดังกล่าวย่อมเป็นเหตุให้การบังคับใช้กฎหมายไม่สามารถบังคับได้อย่างสมบูรณ์

จากประเด็นปัญหาที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการกำหนดบทลงโทษไว้อย่างชัดเจน โดยตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากรกำหนดบทลงโทษไว้อย่างชัดเจนสำหรับความผิดกรณีไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือกรณีมีข้อสงสัยว่ามีการเลี่ยงภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ถูกต้อง โดยแก้ไขประมวลรัษฎากรกรณีผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือควรมีการแก้ไขมาตรา 90/2(7) แห่งประมวลรัษฎากรโดยกำหนด กรณีผู้ประกอบการซึ่งรวมถึงผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้

ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ให้บริการภายในประเทศ หากฝ่าฝืนบทบัญญัติดังกล่าวถือเป็นความผิดตามมาตรา 90/2 (7) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวโทษสำหรับความผิดนั้นต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ รวมถึงควรกฎหมายออกมารองรับกรณีหากผู้ประกอบการต่างประเทศไม่ให้ความร่วมมือ ควรมีการระงับ IP Address ของผู้ให้บริการเพื่อให้ผู้ประกอบการต่างประเทศทราบถึงผลกระทบ กรณีไม่ให้ความร่วมมือแก่รัฐบาลในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ไม่ใช่เพียงแค่กำหนดวิธีการหรือมาตรการว่าบาตรคู่สัญญาเท่านั้น

ประการต่อมา ควรมีการกำหนดวิธีการสำหรับการร้องขอข้อมูลของผู้กระทำความผิดกรณีมีข้อสงสัยหรือมีเหตุอันควรสงสัยเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี จัดทำข้อตกลงระหว่างประเทศโดยเพิ่มเติมเงื่อนไขในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศของคู่สัญญาอย่างชัดเจน และตรากฎหมายรองรับสำหรับความการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล จัดให้มีหลักประกันความเสียหายอันเกิดจากการที่ข้อมูลส่วนบุคคลรั่วไหลออกไปภายนอกหรือนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ในการใช้บังคับระหว่างคู่สัญญา รวมถึงลดการใช้ดุลพินิจในการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในด้านของการเปิดเผยข้อมูล เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงต่อการละเมิดความคุ้มครองข้อมูลของนานาประเทศที่เป็นคู่สัญญา

เอกสารอ้างอิง

ทักษิณ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2563,

พิมพ์ครั้งที่ 6.กรุงเทพฯ : กรุงเทพมหานคร พิมพ์ครั้งที่ 6, 2563.

ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 12 .กรุงเทพฯ:

กรุงเทพฯ พิมพ์ครั้งที่ 12, 2561

สุเทพ พงษ์พิทักษ์.คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับ ประมวลรัษฎากร. พิมพ์

ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: ปริเมียร์ โปร, 2554

ชาญชัย จิระเดชประไพ.การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากหน่วยงานของรัฐ . : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561.

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ . :

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

วิชุดา นาราทรพย์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : ศึกษากรณีการซื้อขาย

สินค้าไม่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการ จดทะเบียนภายในราชอาณาจักร. :

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2558.

วรินทร์ เชื้อบุญช่วย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร:ศึกษากรณี

ยารักษาโรค. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555.

มาริณญา นวลสะอาด. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสินค้า

จำเป็นต้องไม่ได้ทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์. : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2561.

กระทรวงการคลัง. การคลังของไทยตั้งแต่สมัยการเปลี่ยนแปลงการปกครองถึงปัจจุบัน [Online]. Available

URL: www1.mof.go.th/2561http://www1.mof.go.th/home/history_long2.html .2561 (กุมภาพันธ์ 65)

ชาติ เกษเรืองและคณะ, “ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์”, **สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร**, 2543

สุมาลี สถิตชัยเจริญ และคณะ. “โครงการวิจัยเรื่องการศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย”. รายงานการวิจัย, สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง.

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง. “การปรับปรุงวิธีการจัดสรรรายได้ประเภท ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรบริหารส่วนจังหวัดให้เกิดความเป็นธรรม โดยการใช้ข้อมูลจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์และให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการจัดสรร”. รายงานการวิจัย ฉบับสมบูรณ์, กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง.

พิชยมนต์ จาริกสุนทรสกุล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ”, **วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์** 167 , (มีนาคม 2565)

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “คำอธิบาย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564” [Online].

Available URL: www.taxguruthai.com/2564,2564, (เมษายน 65)

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี ตอนที่ 7 โครงสร้างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม: ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม” [Online]. Available URL: <https://www.taxguruthai.com/topic/185./2564>, (เมษายน 65)

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “เรียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับนักบัญชี ตอนที่ 11 โครงสร้างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม: ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม” [Online]. Available URL: <https://www.taxguruthai.com/topic/188./2564>, (เมษายน 65)

OECD, **2016 Terms of Reference**, [Online], Available URL:

<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/terms-of-reference.pdf>, 2016-2020. (March, 20).

สำนักกฎหมายงานราชบัณฑิตยสภา, “พจนานุกรมไทยฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554.” [Online],

Available URL: <https://dictionary.orst.go.th/>, (มกราคม, 25)

สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, “ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ... (การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศและการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่าง

ประเทศ” [Online], Available URL: <http://web.senate.go.th/document/fileR/901.pdf>, 2561.
(มกราคม, 25).