

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์¹

ณัฐกานต์ นาคเวช²

ผู้วิจัยทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากในปัจจุบันมีเทคโนโลยีที่ทันสมัยต่างๆ โดยเฉพาะเทคโนโลยีทางอินเทอร์เน็ตที่ได้เข้ามามีบทบาทในการประกอบธุรกิจมากขึ้น รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ ทำให้ผู้ใช้งานมีความสะดวกสบายมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการติดต่อสื่อสาร การทำธุรกรรมต่างๆ หรือการค้นคว้าหาข้อมูล เช่น การใช้แอปพลิเคชันของธนาคารต่างๆ ผ่านโทรศัพท์มือถือ

ในปัจจุบันการให้บริการต่างๆผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น แอปพลิเคชันเน็ตฟลิกซ์ (Netflix) ให้บริการสตรีมมิงภาพยนตร์ สปอติฟาย (Spotify) ให้บริการสตรีมมิงเพลง แอปพลิเคชันให้บริการจองห้องพัก ตัวเครื่องบิน การให้บริการอีบุ๊ก (E-Books) ผ่านทางแอปพลิเคชันต่างๆ ซึ่งการให้บริการต่างๆ เหล่านี้ คือการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งกำลังเป็นที่แพร่หลายอย่างมาก

ซึ่งการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทำให้การให้บริการไร้ขอบเขต เนื่องจากไม่ว่าเราจะอยู่ ณ ที่ใดๆ ในโลก เราก็ยังสามารถใช้บริการต่างๆเหล่านั้นได้ ทำให้ผู้ให้บริการมีตัวเลือกที่หลากหลายมากขึ้น เนื่องจากผู้ให้บริการมิได้จำกัดอยู่แค่เพียงในประเทศไทยเท่านั้น แต่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทำให้ผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศ สามารถให้บริการแก่ผู้ให้บริการที่อยู่ในประเทศไทยได้สะดวกและง่ายมากขึ้น

แอปพลิเคชันต่างๆเหล่านี้ เช่น Grab NetFlix IFlix Spotify ผู้ให้บริการแอปพลิเคชันต่างเหล่านั้น ส่วนมากเป็นผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศแทบทั้งสิ้น โดยผู้ให้บริการเหล่านั้นไม่มีสถานประกอบการถาวร หรือสาขาใดๆ ในประเทศไทยเลย เมื่อผู้ให้บริการใช้บริการดังกล่าวแล้วจะทำการชำระเงินผ่านทางระบบการชำระเงินอิเล็กทรอนิกส์ (E-Payment) การที่ผู้ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ ไม่มีสถานประกอบการถาวร หรือสาขาในประเทศไทยเลย ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าวได้ ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวในประเทศไทยเป็นมูลค่ามหาศาล เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย จะสามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการ หรือผู้ให้บริการได้จดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี และต้องมีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยด้วย ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2 วรรคสาม ได้กำหนดให้ การให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศ และมีบริการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ให้ถือว่าเป็นการให้บริการในประเทศไทย ดังนั้นการที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ต่างๆ ให้บริการจาก

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์พิมพ์ใจ รื่นเริง

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (สาขาภาษีอากร) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ต่างประเทศโดยผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ และมีผู้ใช้บริการนั้นในประเทศไทย ผู้ให้บริการเหล่านั้นยอมเข้า
ข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประเทศไทยด้วย

แต่ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ยังไม่สามารถบังคับให้ผู้ให้บริการทาง
อิเล็กทรอนิกส์เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวได้ เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6 (2) กำหนดให้ เมื่อมี
การชำระราคาสินค้า หรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้
บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการ มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่
ผู้ประกอบการมีหน้าเสียภาษี

ดังนั้นเมื่อประมวลรัษฎากรไม่สามารถใช้บังคับให้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทาง
อิเล็กทรอนิกส์ได้ เราจะต้องศึกษาถึงประเด็นปัญหาต่างๆที่เกิดขึ้น เพื่อศึกษาและหาแนวทางแก้ไขกฎหมาย
ในส่วนที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้สามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน
ประเด็นดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเรื่องคำนิยาม “การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

การทำธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ นั้นค่อนข้างมีความซับซ้อน ยากต่อการ
พิจารณาว่าธุรกรรมนั้นเป็นธุรกรรมประเภทใด เนื่องจากในปัจจุบันการทำธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์มี
ทั้งการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่าง หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง โดยไม่อาจปรากฏในรูปแบบอื่นได้นอกจากปรากฏ
ผ่านคอมพิวเตอร์ หรือผ่านแอปพลิเคชันในสมาร์ทโฟน รวมถึงการให้บริการต่างๆมีทั้งในการให้บริการ
ตามปกติทั่วไป หรือการให้บริการผ่านทางแอปพลิเคชันผ่านทางอินเทอร์เน็ต

ซึ่งการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง กับบริการนั้นพิจารณาค่อนข้างยากว่า กรณี
ใดเป็นการขายสินค้า และกรณีใดที่เป็นการให้บริการ เนื่องจากการขายสินค้าและการให้บริการ มีจุดความ
รับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน หากเราพิจารณาได้ไม่ถูกต้องว่าเป็นธุรกรรมลักษณะใด ก็
ส่งผลให้เกิดการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผิดพลาดได้

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามของคำว่า “ขาย” และคำว่า “บริการ” ตามที่กำหนดไว้ใน
ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 แล้วนั้น การ “ขาย” ต้องมีลักษณะเป็นการมุ่งในการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า
นั้นๆให้แก่ผู้ซื้อ ส่วนการบริการนั้นเป็นธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการโอนกรรมสิทธิ์ใดๆ ดังนั้นจึงอาจ
กล่าวได้ว่า กรณีดาวน์โหลดหนังสือผ่านแอปพลิเคชัน Meb หรือแอปพลิเคชันอื่นๆในทำนองเดียวกัน กรณี
ดูหนังโดยการสตรีมมิ่งผ่านแอปพลิเคชัน Netflix หรือ กรณีการฟังเพลงผ่านแอปพลิเคชัน Spotify โดยผ่าน
การสตรีมมิ่ง เช่นเดียวกับการดูหนังดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่า การที่เราชำระเงินเพื่อให้สามารถดู
หนัง ฟังเพลง หรืออ่าน E-Book ผ่านแอปพลิเคชันต่างๆได้นั้น มีลักษณะเป็นการให้บริการ เนื่องจากไม่มี
ลักษณะเป็นการมุ่งโอนกรรมสิทธิ์ในหนัง เพลง หรือหนังสือเหล่านั้น ให้แก่ผู้ชำระราคา เพียงแต่ผู้ชำระ
ราคามีสิทธินำข้อมูลซึ่งเป็นสินค้าที่จับต้องไม่ได้นั้นไปปรากฏบนจอคอมพิวเตอร์หรือจอสมาร์ทโฟนของผู้
ชำระราคาเท่านั้น โดยกรรมสิทธิ์ในหนัง เพลง และหนังสือเหล่านั้นก็ยังคงเป็นของผู้ประกอบการที่ให้ใช้
สิทธิดังกล่าวอยู่

ซึ่งตามคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 ได้กล่าวว่า การขายสินค้าที่ไม่
รูปร่าง เช่น การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทางปัญญาต่างๆ เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร คำสิทธิ หรือสินค้าอื่นๆ
ในลักษณะเดียวกันนั้น ถ้าหากเป็นเพียงให้สิทธิดังกล่าว โดยที่ผู้ให้ใช้สิทธิดังกล่าวยังเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์
อยู่ ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง แต่ถือว่าเป็นการให้บริการ

ดังนั้นจากคำสั่งดังกล่าว จะเห็นได้ว่า กรณีการดาวน์โหลดหนังสือ E-Book
หนัง เพลง หรือเกมส์ต่างๆ ผ่านทางแอปพลิเคชัน จึงถือว่าเป็นการให้บริการ เนื่องจาก ผู้ดาวน์โหลดได้เพียง
สิทธิในการอ่านหนังสือ ดูหนัง ฟังเพลง หรือเล่นเกมส์เท่านั้น แต่มิได้กรรมสิทธิ์ในหนังสือ หนัง หรือเพลง
เหล่านั้นมาด้วย จึงไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้า แต่ถือว่าเป็นการให้บริการ โดยเข้าข่ายมีลักษณะเป็นการ
ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งควรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวล
รัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 77/1 ที่กำหนดนิยามของคำว่า “บริการ” เอาไว้
ดังนี้ “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และ
ให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใดๆ จะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดคำนิยามไว้
อย่างกว้างๆ ซึ่งในปัจจุบันมีการให้บริการด้วยวิธีการที่หลากหลายมากขึ้น ไม่เพียงแต่เป็นการให้บริการ
ตามปกติทั่วไปเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ที่กำลังเป็นที่แพร่หลายในปัจจุบันด้วย
ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า คำนิยาม คำว่า “บริการ” ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้นั้น ยังไม่ครอบคลุมเพียงพอ
เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น ก่อนข้างมีความซับซ้อนมากกว่าการให้บริการปกติทั่วไป
ดังนั้นการที่จะพิจารณาว่ากิจการใดเข้าข่ายเป็นการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่นั้น
ทำได้ค่อนข้างยาก ซึ่งอาจจะทำให้ผู้ประกอบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เกิดความสับสนได้ว่า
กิจการของตนเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติขึ้นมาค่อนข้างนานมาแล้วทำให้คำ
นิยามคำว่า “บริการ” ดังกล่าวค่อนข้างที่จะล้าสมัย ไม่ครอบคลุมถึงการให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์
เนื่องจากการให้บริการที่เกิดขึ้นใหม่ในช่วงยุคหลังๆ เมื่อคำนิยามที่มียังไม่ชัดเจน ก็อาจทำให้เกิดปัญหา
ในการตีความตัวบทกฎหมาย และไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี

ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อกำหนด
นิยามของคำว่า “การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ให้ชัดเจน ดังนี้

“การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า การให้บริการที่ส่งมอบทาง
อินเทอร์เน็ต หรือเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และด้วยลักษณะของการบริการดังกล่าวทำให้การให้บริการนั้น
เป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ และมีมนุษย์เข้าไปเกี่ยวข้องน้อยที่สุด และไม่สามารถที่จะดำเนินการได้
หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

รวมถึงกำหนดขอบข่ายของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ด้วยว่า มีกิจการลักษณะใดบ้างที่เข้าข่ายเป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และมีกิจการใดบ้างที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

2. ปัญหาการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศ

การให้บริการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 กำหนดให้การให้บริการโดยผู้ประกอบการ เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับ มาตรา 77/2 วรรค 3 ให้ถือว่า การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่ในกรณีการให้บริการที่ทำขึ้นในต่างประเทศ และมีการใช้บริการในราชอาณาจักร มาตรา 78/1 (3) ให้จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระค่าบริการ ซึ่งจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรยังไม่มีตัวบทกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้อย่างชัดเจน จึงต้องนำหลักเกณฑ์วิธีการในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการทั่วไปมาใช้บังคับ แม้จะมีรูปแบบในการให้บริการที่แตกต่างกัน แต่ก็ยังถือว่าอยู่ในรูปแบบของการให้บริการ

ซึ่งการที่จะเราจะพิจารณาได้ว่ากิจการใดจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในไทยหรือไม่ นั้น นอกจากพิจารณาว่าเป็นกิจการตามระบุไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 77/2 แล้วนั้น ในกรณีที่เป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยเฉพาะกรณีที่ผู้ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ เช่น Netflix, Grab เป็นต้น จะต้องพิจารณาด้วยว่ามีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยหรือไม่ เพราะหากมิได้มีการใช้บริการในประเทศไทยแล้วนั้น กิจการนั้นก็ไม่ได้อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่เข้าองค์ประกอบตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งหากเป็นการให้บริการกรณีทั่วไป การพิจารณาว่าการให้บริการนั้นได้มีการใช้บริการในประเทศไทยหรือไม่ นั้นสามารถพิจารณาได้โดยง่าย เนื่องจากการให้บริการในกรณีทั่วไปนั้น ไม่ได้มีความสลับซับซ้อน ที่สามารถทำได้อย่างรวดเร็ว แบบการให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์

แต่ในกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นกรณีให้บริการผ่านทางอินเทอร์เน็ต ที่เราสามารถใช้บริการเมื่อไร ที่ใดก็ได้ ตัวอย่างเช่น กรณีแอปพลิเคชัน Netflix หากเรามีการชำระค่าบริการที่ต่างประเทศ จะถือว่าเป็นการให้บริการที่ต่างประเทศ หรือในประเทศไทย เนื่องจากในกรณีดังกล่าว จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระค่าบริการ สำหรับประเทศไทยเราใช้หลักปลายทาง (Destination Principle) ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการจัดเก็บในสถานที่ที่มีการบริโภคทอดสุดท้าย ดังนั้นแม้จะเป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นบริการสมัยใหม่นั้น หากมีการใช้บริการนั้นการบริการนั้นในประเทศไทย ประเทศไทยก็มีสิทธิที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าวได้

ซึ่งเมื่อพิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วนั้น

พบว่าบทบัญญัติดังกล่าวยังไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่บริโภคทอดสุดท้าย เนื่องจากสถานที่บริโภคสุดท้ายนั้น เป็นตัวกำหนดว่าผู้ให้บริการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประเทศใด เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นการให้บริการที่สามารถทำได้ทันที ไม่ว่าเราจะอยู่ที่ใด โดยการชำระเงินผ่านระบบการชำระเงินอิเล็กทรอนิกส์

การพิจารณาว่าการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น ได้มีการใช้บริการในประเทศไทยหรือไม่นั้น จึงพิจารณาได้ค่อนข้างยาก เพราะสำหรับการให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เราสามารถใช้บริการนั้นที่ไหนก็ได้ในโลก ดังนั้นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่ให้บริการจึงค่อนข้างมีความสำคัญมากสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเนื่องจากในประเทศไทยยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาว่าอย่างไรถือว่าเป็นการให้บริการนั้นในประเทศไทยที่ชัดเจน หากไม่กำหนดไว้ให้ชัดเจน ก็อาจจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้ไป นอกจากนี้ยังอาจทำให้เกิดการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนได้

ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเพิ่มหลักเกณฑ์และวิธีการในการพิจารณาว่าอย่างไร ถือว่าเป็นการให้บริการในประเทศไทย เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นการให้บริการไร้พรมแดน และค่อนข้างมีความซับซ้อนกว่าการให้บริการทั่วไป ซึ่งตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเก็บจากสถานที่ที่มีการบริโภคเกิดขึ้น โดยการพิจารณาสถานที่ที่ให้บริการ ให้พิจารณาจาก

1. ที่อยู่ที่ใช้ในการออกไปกำกับภาษีให้กับลูกค้า
2. ข้อมูลธนาคาร บัตรเครดิตที่ลูกค้าใช้ชำระค่าบริการ
3. IP address จากคอมพิวเตอร์ที่ลูกค้าใช้
4. รหัสซิมการ์ด

โดยหากพิจารณาครบทั้ง 4 ข้อแล้ว มีบางข้อที่ไม่ตรงกัน ให้ใช้ข้อสันนิษฐานโดยเลือกเอาเพียง 2 ข้อ ที่มีความสอดคล้องกัน

3. ปัญหาผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ถือเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ หรือผู้นำเข้า ซึ่งผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1 ตามประมวลรัษฎากร หมายความว่า “บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่” ดังนั้นผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการ ไม่ว่าจะได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในกรณีนี้ผู้ประกอบการที่ให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้ประกอบการทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้ประกอบการต่างประเทศที่

ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ซึ่งในกรณีนี้หากมีการใช้บริการในประเทศไทย ก็ถือว่าเป็น การให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 ประมวลวรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในกรณีนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6(2) ได้กำหนดว่า เมื่อมีการชำระค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการที่อยู่ในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการเป็นผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ ซึ่งผู้จ่ายเงินตามมาตรา 83/6 (2) ได้แก่ผู้ให้บริการนั่นเอง ไม่ว่าจะผู้ให้บริการนั้นจะเป็นองค์กรธุรกิจ ซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ หรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายก็ตาม

แต่จากผู้วิจัยได้ทำการศึกษานั้น กรณีที่ผู้ให้บริการการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ใน ประเทศ โดยผู้ให้บริการเป็นผู้ประกอบการต่างประเทศ เป็นผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย (End User) ซึ่งตามมาตรา 83/6 (2) ได้บัญญัติให้ผู้จ่ายเงินเป็นผู้นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ให้บริการที่เป็น ผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่เสียให้แก่รัฐ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 83/6 (2) ไม่ สามารถครอบคลุมไปถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการที่เป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย (End User) ได้ ในทางปฏิบัติจริง เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการที่ ผู้ให้บริการเป็นผู้ประกอบการต่างประเทศ และผู้ให้บริการเป็นผู้บริโภคคนได้ เพราะยังไม่มีแรงจูงใจเพียงพอที่จะให้ผู้ให้บริการที่เป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการ ต่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

ถึงแม้ว่าตามประมวลรัษฎากรจะมีบทบัญญัติให้สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติรัฐตามเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวได้ค่อนข้างยาก เนื่องจากผู้บริโภคคนสุดท้าย อาจ ไม่ทราบว่าตนเองมีหน้าที่ที่จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ แทนผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการใน ต่างประเทศ อีกทั้งยังเป็นการยากที่รัฐจะเข้าไปตรวจสอบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก

ดังนั้นผู้วิจัยเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อแก้ไขผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) จากเดิม ที่ให้ผู้จ่ายเงินเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักร เป็นให้สถาบัน การเงินเป็นผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทน หากเป็นการให้บริการในต่างประเทศ และมีการใช้บริการนั้น ในราชอาณาจักร เพื่อจัดปัญหากรณีให้ผู้ให้บริการที่เป็นผู้บริโภคคนสุดท้าย เป็นผู้นำส่ง เนื่องจากรัฐไม่ สามารถตรวจสอบได้ เพราะผู้ให้บริการเหล่านั้นมิได้จดทะเบียนอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

เอกสารอ้างอิง

กิตติ ภัคดีวัฒนกุล. **คัมภีร์ระบบสารสนเทศ**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคทีพี คอมพ์ แอนด์ คอนซัลท์, 2546.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์**.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

ศุภลักษณ์ ตราชูธรรม. **กฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

ทัศนีย์ เรืองรอง. **ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษี**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560.

บุญธรรม ราชรักษ์. **ทฤษฎีภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์รามคำแหง, 2558.

เพชรรัตน์ สุภนิตกุลกิต. **เปิดตัวกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก**.

ไพจิตร โรจนวานิช. **คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2**.

กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์(กรุงเทพ), 2553.

ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. **คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. **แนวทางการวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม**. กรุงเทพมหานคร: สถาบันพัฒนาการบริหารธรรม
นิติ, 2551.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. **ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ**.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และคนอื่นๆ. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561**. กรุงเทพมหานคร:

หจก. เรือนแก้วการพิมพ์, 2561.

ลักขมณ วงศ์สุภสวัสดิ์. **“พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร.”** สรรพากรสาส์น 47, 5

(พฤษภาคม 2543): 41-47.