

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาในการขายสินค้าออนไลน์¹

วีระพงศ์ ดอกผึ้ง²

ในสถานการณ์ปัจจุบันหลังจากเกิดปัญหาโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ที่ได้แพร่กระจายไปทั่วโลกนั้น ได้ส่งผลกระทบในเชิงลบต่อด้านต่าง ๆ ทั่วโลก มีเว้นแม้แต่ประเทศไทย และยังส่งผลถึงการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้บริโภคไปอย่างสิ้นเชิง ผู้บริโภคส่วนใหญ่คุ้นเคยกับเทคโนโลยี นวัตกรรมที่ทันสมัย และพร้อมใช้จ่ายผ่านช่องทางออนไลน์มากยิ่งขึ้น เนื่องจากการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลถูกกระตุ้นให้เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น นอกจากนี้ผู้บริโภคประชาชนคนไทยส่วนใหญ่ยังใช้วิธีการจ่ายเงินผ่านช่องทางออนไลน์แทนที่จะจ่ายเงินสดมากขึ้นกว่าในอดีต ปัจจัยดังกล่าวส่งผลให้ในปัจจุบันมีการซื้อขายสินค้าและบริการต่าง ๆ ผ่านช่องทางออนไลน์มากยิ่งขึ้น และทำให้การซื้อขายสินค้าผ่านช่องทางออนไลน์เป็นที่นิยมมากยิ่งขึ้น ซึ่งการขายสินค้าผ่านช่องทางออนไลน์มีข้อดีต่าง ๆ มากมาย เช่น 1. ช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายหรืองบประมาณในการเปิดร้านค้า 2. สามารถเพิ่มสินค้าเข้าไปในร้านค้าออนไลน์เมื่อใดก็ได้ หรือจะกี่ชิ้นก็ได้ 3. เข้าถึงลูกค้าได้รวดเร็ว ด้วยวิธีการทางการตลาดออนไลน์ 4. ช่วยลดความเสี่ยงในการขายของได้ 5. ไม่ต้องกังวลกับการนับเงินทอน และอีกประเด็นที่สำคัญจะไม่กล่าวถึงไม่ได้เลยก็คือ การขายสินค้าออนไลน์เมื่อมีกำไรก็ต้องมีการเสียภาษีอากร หากผู้ประกอบการละเลยเรื่องนี้ จะมีบทลงโทษเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นอยู่กับความผิดว่าเป็นลักษณะการกระทำในรูปแบบใด หรือเป็นเรื่องราวร้ายแรงขึ้นไหนด เช่น หากบุคคลใดยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดแต่ชำระภาษีไม่ครบถ้วน หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีล่าช้า ละเลย หรือกรณีหลีกเลี่ยงการยื่นแบบแสดงรายการภาษีต้องเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามกฎหมายกำหนด และหากฝ่าฝืนไม่ยอมชำระก็ต้องรับโทษทางอาญาคด้วย เป็นต้น ซึ่งบทลงโทษในประมวลรัษฎากรมีหลายรูปแบบ ได้แก่ การเสียเบี้ยปรับเนื่องจากเหตุที่ผู้ประกอบการชำระภาษีอากรขาดไป หรือน้อยกว่าจำนวนที่พึงต้องเสีย หรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายในบางกรณี หรือการเสียเงินเพิ่มเนื่องจากการผู้ประกอบการชำระภาษีอากรล่าช้าหรือเกินระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย หรือค่าปรับทางอาญาเนื่องจากการที่ผู้ประกอบการจงใจฝ่าฝืน หรือละเลยไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายอีกด้วย ซึ่งการขายสินค้าในรูปแบบออนไลน์นั้นมีรูปแบบที่ซับซ้อนมากกว่าการขายสินค้าปกติทั่วไปเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งถ้าหากมีปัญหาในข้อกฎหมายเกิดขึ้นก็จะเกิดปัญหาการตีความที่แตกต่างจากการขายสินค้าทั่วไป และ

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาในการขายสินค้าออนไลน์ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รถทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และ อาจารย์ ดร.ปริดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

อาจจะส่งผลให้มีการตีความที่ไม่ชัดเจน และคลุมเครือเกิดขึ้นได้ ซึ่งผู้เขียนได้สังเกตเห็นถึงประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาในการขายสินค้าออนไลน์ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ประการแรก คือ ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ที่ส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร กล่าวคือ ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์นั้น ในประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น ได้กำหนดไว้ ถ้ามีรายรับหรือรายจ่ายเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี และไม่ได้อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร และถ้าหากทางกรมสรรพากรสังเกตเห็นประโยชน์ในส่วนนี้ และต้องการที่จะส่งเสริมให้มีการจัดเก็บรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้น อาจจะต้องมีการปรับลดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดลงต่ำกว่า 1,800,000 บาทต่อปี เพราะการขายสินค้าออนไลน์นั้น บางรายก็ขายได้ไม่ถึงยอดที่กำหนดที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และในปัจจุบันการขายสินค้าออนไลน์ก็เป็นที่นิยมมากขึ้นกว่าอดีตอันเนื่องมาจากโลกที่มีการเปลี่ยนแปลงในด้านเทคโนโลยีสมัยใหม่ นวัตกรรมต่าง ๆ ที่อำนวยความสะดวกสบายมากขึ้น และถ้าหากมีการปรับลดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดลงต่ำกว่า 1,800,000 บาทต่อปี จะส่งผลให้มีฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่กว้างขึ้น และเก็บได้มากขึ้น ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในด้านหลักอำนาจรายได้ให้แก่รัฐอีกด้วย

ประการที่สอง คือ ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ที่ไม่เป็นธรรมเมื่อเทียบกับการขายสินค้าทั่วไป กล่าวคือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจัดเก็บในอัตรากึ่งที่ คือ จัดเก็บตามพระราชบัญญัติกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 724) พ.ศ. 2564 ตามมาตรา 4 กล่าวไว้ว่า “ให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละหกจุดสาม สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2566” ซึ่งถ้ากล่าวในภาพรวมแล้วผู้เขียนมีความคิดเห็นในประเด็นดังกล่าวคือ ไม่มีความเป็นธรรมในการเสียภาษีเท่าที่ควร เพราะเนื่องจากผู้บริโภคมีการบริโภคของสินค้าแต่ละชนิดนั้น มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ การบริโภคสินค้าที่มีความจำเป็น มีจำนวนการบริโภคที่สูงมากกว่าเมื่อเทียบกับสินค้าฟุ่มเฟือย และอีกประการสินค้าที่มีความจำเป็น เป็นสินค้าที่มีความสำคัญในการดำรงชีพ ต้องใช้ เป็นสินค้าที่ขาดไม่ได้ เช่น การอุปโภค บริโภคของผู้บริโภคที่จะต้องกิน ต้องใช้ในชีวิตประจำวัน ต่างจากสินค้าฟุ่มเฟือยที่เป็นสิ่งอำนวยความสะดวก ขาดได้ ไม่ได้มีความจำเป็น ดังนั้น ถ้าจะกล่าวถึงหลักการเสียภาษีที่ดินนั้นจะต้องสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมที่จะต้องมีความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร เช่นเดียวกันกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มถ้าหากมีการแก้ไขอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าที่ฟุ่มเฟือยปรับอัตราขึ้นเป็นร้อยละสิบ เพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้นและยังเป็นการลดความต้องการและเป็นการส่งเสริมให้ผู้บริโภคใช้อย่างจำกัด และตามความจำเป็นอย่างแท้จริง ซึ่งจะเป็นประโยชน์ทางอ้อมอีกทางด้วย แต่ถ้าเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นที่ใช้ในการอุปโภค บริโภค นั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มยังคงจัดเก็บในอัตราเดิม คือ

ร้อยละเจ็ด ซึ่งจะเป็นอัตราที่เหมาะสม และไม่ส่งผลกระทบต่อความเดือดร้อนของประชาชนในยุควาระเศรษฐกิจฝืดเคืองเช่นนี้อีกด้วย

ซึ่งอัตรากำหนดมีความสัมพันธ์กับฐานภาษีอากรใน 3 รูปแบบ ได้แก่ 1. อัตราคงที่ 2. อัตราก้าวหน้า 3. อัตราถอยหลัง อัตราก้าวหน้าถือเป็นอัตราภาษีที่สนับสนุนนโยบายการลดความเหลื่อมล้ำมากกว่า โครงสร้างอัตราแบบอื่น ๆ เนื่องจากจะทำให้รายได้หลังจากการเสียภาษีของบุคคลต่าง ๆ มีความเท่าเทียมกันมากขึ้น โดยฐานภาษีถูกนำมาใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลสามารถแบ่งออกเป็น 3 ประการ ได้แก่ 1. ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ 2. ฐานการบริโภค 3. ฐานที่เกี่ยวกับทรัพย์สิน ความมั่งคั่ง และการโอน

ประการที่สาม คือ ปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ (Tax point) ในประเด็นนิยาม “สินค้าไม่มีรูปร่าง” ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 189 กล่าวคือ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าในกรณีทั่วไปเกิดขึ้นเมื่อได้มีการส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อหรือโอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้รับชำระราคาสินค้าหรือที่ออกไปกำกับภาษีให้ถือว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ โดยผู้ขายมีหน้าที่ออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อในขณะนั้น อย่างไรก็ตาม สำหรับการขายสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นประมวลรัษฎากรได้มีการกล่าวไว้ในมาตรา 78/3 ว่าให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ดังนี้

(1) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร ภูิควิลล์ การขายกระแสไฟฟ้า การขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีการส่งมอบเมื่อใด ซึ่งกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้องคือกฎกระทรวงที่ 189 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณีได้บัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างไว้ดังนี้

(2) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร ภูิควิลล์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทานค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกันให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า

ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาว่ากรณีดังกล่าวนี้ จะมีความรับผิดชอบอย่างไร ยกตัวอย่างเช่น กรณีการขายสินค้าดิจิทัลซึ่งตีความว่าเป็นสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นจะถือว่าเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร ภูิควิลล์ การขายกระแสไฟฟ้าการขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีการส่งมอบเมื่อใด ตามความหมายของมาตรา 78/3(1) ซึ่งมีความรับผิดชอบตามกฎกระทรวงที่ 189 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณีหรือไม่ซึ่งหากตกอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 78/3(1) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาสินค้าก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการโอน

กรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีนั้น ๆ ด้วย ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ยังมีปัญหาในการตีความว่าในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการให้บริการ โดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านแพลตฟอร์มผู้อื่นที่ใช้อยู่ นอกราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการ โดยได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรนั้นจะถือว่าเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักรซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78/1(3) อีกด้วย

ประการสุดท้าย คือ มาตรการทางกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ ที่ส่งผลต่อการออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือผู้ประกอบการในกรณีเป็นบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ นั้นจะต้องตระหนักถึงปัญหาการจดทะเบียนผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เพราะเป็นผลประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่ผู้ประกอบการจะได้จากหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ซึ่งในกรณีที่มูลค่าของฐานภาษีจากการประกอบกิจการเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการมิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว การประกอบกิจการของผู้ประกอบการรายนั้นเป็นการประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องรับผิดชอบตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด

อย่างไรก็ดีถ้าระบบใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวนั้น ถ้าถูกนำมาปรับใช้ในประเทศไทยนั้น แม้จะมีข้อจำกัดในเรื่อง การเพิ่มภาระ และค่าใช้จ่ายโดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการลงทุนสำหรับระบบสารสนเทศขั้นสูงหรือการใช้บริการผู้ให้บริการใบกำกับภาษีออนไลน์ในช่วงระยะสั้น ๆ แต่ในทางตรงกันข้ามกล่าวถึงในระยะยาวการจัดทำใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์จะช่วยลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย และอำนวยความสะดวก ให้แก่ทั้งผู้ประกอบการ และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรอีกด้วย

ซึ่งปัญหาที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้น เป็นปัญหาที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่สำคัญของประเทศไทย คือ กรมสรรพากรจะต้องหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว หรือถ้าหากแก้ไขไม่ได้ก็ควรจะทำให้เกิดปัญหานี้น้อยที่สุด เพราะปัญหาดังกล่าวจะส่งผลต่อโดยตรงต่อการจัดเก็บภาษีอากรในภาพรวมระดับประเทศ และกล่าวอีกนัยภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรที่ภาครัฐสามารถจัดเก็บได้มากที่สุดเมื่อเทียบการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศอื่น ๆ ดังนั้นจึงควรเล็งเห็นในประเด็นดังกล่าวเป็นสำคัญและรีบแก้ไขอย่างเร่งด่วน เพื่อภาครัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในหลักการอำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐ โดยที่ไม่กระทบต่อความเดือดร้อนในภาคประชาชนหรือผู้เสียภาษีตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในหลักการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาในการขายสินค้าออนไลน์ ผู้เขียนพบว่า มีข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ที่ส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากร ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้ ปัจจุบันการขายสินค้าออนไลน์นั้น เป็นที่สนใจในกลุ่มของวัยรุ่นสมัยใหม่มากขึ้น ส่งผลให้มีการขายสินค้าทางออนไลน์มากกว่าสินค้าแบบปกติทั่วไป เพราะสามารถขายสินค้าได้โดยอาศัยการลงทุนที่ต่ำกว่าการขายสินค้าปกติทั่วไป อันเป็นการลดต้นทุนในหลาย ๆ ด้าน ถ้าหากทางกรมสรรพากรเล็งเห็นประโยชน์ในส่วนนี้ และต้องการที่จะส่งเสริมให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและบริการออนไลน์ให้ได้มากขึ้น อาจจะต้องมีการแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อปรับลดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดลงต่ำกว่า 1,800,000 บาทต่อปีตามกฎหมายเดิม เพราะผู้ประกอบการขายสินค้าออนไลน์บางรายนั้นก็ขายได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในปัจจุบันกลุ่มจำนวนคนรุ่นใหม่นั้น มีความนิยมชมชอบที่จะประกอบอาชีพส่วนตัวมากขึ้น ซึ่งหนึ่งในนั้นก็ คือ การขายสินค้าออนไลน์นั่นเอง อันเนื่องมาจากโลกที่มีการเปลี่ยนแปลงในด้านเทคโนโลยีสมัยใหม่นวัตกรรมต่าง ๆ ที่อำนวยความสะดวก ความสะดวกสบายมากขึ้นกว่าในอดีตเป็นอย่างมาก และถ้าหากปรับลดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดลงต่ำกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ได้นั้นจะส่งผลให้มีฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่กว้างขึ้น และส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บได้มากขึ้นกว่าเดิม ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในด้านหลักอำนวยความสะดวก ให้แก่รัฐอีกด้วย

2. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ที่ไม่เป็นธรรมเมื่อเทียบกับการขายสินค้าทั่วไป ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้ ให้แยกประเภทสินค้าในกรณีเก็บอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีอากร ซึ่งถ้ากล่าวถึงการบริโภคสินค้าที่มีความจำเป็นมีจำนวนการบริโภคที่สูงมากกว่าเมื่อเทียบกับสินค้าฟุ่มเฟือย และอีกประการสินค้าที่มีความจำเป็น เป็นสินค้าที่มีความจำเป็นต้องใช้ เป็นสินค้าที่ขาดไม่ได้ เช่น การอุปโภค บริโภคของผู้บริโภคที่จะต้องกิน ต้องใช้ในชีวิตประจำวัน ต่างจากสินค้าฟุ่มเฟือยที่เป็นสิ่งอำนวยความสะดวก ขาดได้ ไม่ได้มีความจำเป็น ดังนั้นถ้าจะกล่าวถึงหลักการเสียภาษีที่ดินนั้นจะต้องสอดคล้องกับหลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ที่จะต้องมีความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร เช่นเดียวกันกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มถ้าหากมีการแก้ไขอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าที่ฟุ่มเฟือยปรับอัตราขึ้นเป็นร้อยละสิบ ซึ่งจะกล่าวว่าปรับขึ้นก็ไม่ถูกต้องมากนัก เพราะอดีตประเทศไทยจัดเก็บอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละสิบ เป็นปกติอยู่แล้ว แต่มีการออกกฎหมายเพื่อลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือร้อยละเจ็ด เพราะเนื่องจากต้องการช่วยเหลือประชาชนในภาวะวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจในระดับประเทศ แล้วก็เริ่มประกาศใช้เรื่อยมา จากเหตุผลดังกล่าวเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้นและยังเป็นการลดอุปสงค์ในการบริโภคสินค้าและเป็นการส่งเสริมให้ผู้บริโภคใช้อย่างจำกัดปริมาณ และตามความจำเป็นอย่างแท้จริง ซึ่งจะเป็นประโยชน์ทางอ้อมอีกทางด้วย แต่ถ้าเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นที่ใช้ในการอุปโภค บริโภค นั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นยังคงจัดเก็บในอัตราเดิม คือร้อยละเจ็ด ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 724) พ.ศ. 2564 ซึ่งจะเป็นอัตราที่เหมาะสม และไม่ส่งผลกระทบต่อความเดือดร้อนของประชาชนอีกด้วย

3. ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการออนไลน์ (Tax point) ในประเด็นนิยาม “สินค้าไม่มีรูปร่าง” ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 189 ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้ กล่าวถึง ประมวลรัษฎากรได้มีการวางแนวทางเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เบื้องต้นดังกล่าว แล้วก็ตาม แต่ก็ยังไม่ได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบสำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการขายและให้บริการสินค้าดิจิทัลไว้อย่างชัดเจนทั้งร่างพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้มีการระบุในเรื่อง ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้ไว้โดยเฉพาะ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาว่ากรณีดังกล่าวนี้ จะมีความรับผิดชอบอย่างไร ยกตัวอย่าง เช่น กรณีการขายสินค้าดิจิทัลซึ่งเป็นสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นจะถือว่าเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น ลิขสิทธิ์ในสิทธิบัตร ฐานบัตร การขายกระแสไฟฟ้าการขายสินค้าที่มี ลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอน ว่ามีการส่งมอบเมื่อใด ตามความหมายของมาตรา 78/3(1) ซึ่งมีความรับผิดชอบตามกฎกระทรวงที่ 189 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณีหรือไม่ซึ่งหากตกอยู่ ภายใต้บังคับของมาตรา 78/3(1) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาสินค้าก็ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีนั้น ๆ ด้วย ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ยังมีปัญหาในการตีความว่าในกรณีที่ ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการให้บริการ โดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ ผ่านแพลตฟอร์มผู้อื่นที่ให้อยู่นอกราชอาณาจักรแก่ผู้ให้บริการโดยได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร จะถือว่าเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการในราชอาณาจักรซึ่งความรับผิดชอบในการ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนตามมาตรา 78/1(3) หรือไม่ ดังนั้นในกรณีของการแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรม อิเล็กทรอนิกส์ (E- Business) ควรจะมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าและบริการผลิตภัณฑ์ดิจิทัลไว้โดยเฉพาะเพื่อให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้กฎหมายโดย ปราศจากความคลุมเครือในประเด็นดังกล่าวต่อไป

4. มาตรการทางกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดา ที่ประกอบกิจการออนไลน์ ที่ส่งผลต่อการออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้ ให้ใช้ มาตรการในเชิงป้องกันและเชิงรุกเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบุคคลธรรมดาในการขายสินค้า ออนไลน์ที่ได้รับชำระค่าสินค้าและบริการเป็นเงินสดและด้วยบัตรเครดิตด้วยการประยุกต์ระบบการออก ใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ของสาธารณรัฐเกาหลี เข้ากับการออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ของประเทศไทย ซึ่งในปัจจุบันของประเทศไทยทำในการจัดเก็บการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ยังไม่มีการกล่าวถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการจะทำระบบนี้ได้ประเทศไทยจะต้องมีระบบสารสนเทศ เทคโนโลยีที่ทันสมัยมากพอ และอาศัยบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยีและนวัตกรรมขั้นสูง ซึ่งในอนาคตหากวางรากฐานให้ดี ก็จะสามารถพัฒนาระบบนี้ต่อไปได้ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์อย่างยิ่ง

ในการจัดเก็บภาษีอากร และระบบการวางแผนการจัดเก็บภาษีอากร และซึ่งวิธีนี้ยังเป็นประโยชน์ในด้านการติดตามเงินได้ตั้งแต่มีการชำระเงินจนถึงขั้นตอนในการนำข้อมูลเหล่านี้มาประเมินสำหรับผู้มีเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นอกจากนี้ยังเสนอให้มีการจัดทำเกณฑ์มาตรฐานเพื่อใช้ในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี และปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติ มาตรา 86 โดยเพิ่มเติมข้อความว่าให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (ผู้ประกอบการขายสินค้า ออนไลน์) สามารถออกไปกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบ โดยออกได้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ภายหลังจากที่ได้รับชำระราคาสินค้าจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคแล้ว รูปแบบและหลักเกณฑ์เหมือนเช่นกรณีการออกไปกำกับ ภาษีจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป ทำให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าหน้าที่เป็นไป อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถตรวจสอบความถูกต้องได้อย่างครบถ้วน ลดแรงจูงใจในการหนีภาษี ส่วนในแง่ของผู้ประกอบการพาณิชย์ ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีก็ได้รับความสะดวกและวิธีการปฏิบัติที่ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน ซึ่งข้อเสนอแนะดังกล่าวจะสามารถช่วยให้รัฐเก็บภาษีเงินได้จากการขายสินค้าออนไลน์ที่ได้รับ ชำระค่าสินค้าและบริการเป็นเงินสดหรือบัตรเครดิตเหล่านี้ให้ได้ประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นต่อไปอีกด้วย

เอกสารอ้างอิง

สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “มามะ มาวางแผนภาษีอากรกันเถอะ”, เอกสารภาษีอากร, เล่มที่ 184, ปีที่ 16, น.102 (มกราคม 2540).

จิรณวิ อินทจาร, ภาษีอากรกับความท้าทายในเศรษฐกิจยุคดิจิทัล, สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาล ยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม (กรุงเทพ : 2561), หน้า 48-49.