

**วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล ในกรณีการยื่น
แบบแสดงรายการภาษีของผู้เสียภาษีและระเบียบการตรวจ
สอบภาษีอากรของกรมสรรพากร¹**

อุษา สังข์บัวลี²

ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล ในเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีและระเบียบการตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร มีปัญหาอยู่หลายประการ หนึ่งในนั้นคือ ปัญหาการกำหนดลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัล เรื่องนิยามและการกำหนดประเภทเงินได้ ปัญหาข้อกฎหมายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เรื่องจุดความรับผิดชอบของแต่ละประเภทภาษีนั้น ไม่มีการกำหนดแน่ชัด และจุดรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด อีกทั้งจะต้องยื่นแบบที่ใด ตามมาตรา 41 มาตรา 66 มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหาการระบุแหล่งเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้หรือระบุถิ่นที่อยู่ตามหลักถิ่นที่อยู่ การรับรู้รายได้ของสินทรัพย์ดิจิทัล ปัญหาการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร เรื่องอำนาจในการตรวจสอบและประเมินภาษี และการสืบสวนและประมวลหลักฐาน ปัจจุบันความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยี สภาพเศรษฐกิจและสังคม ทำให้มีการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลมากขึ้นจนกลายเป็นส่วนหนึ่งของการดำรงชีวิตในสังคมปัจจุบัน จึงควรจะมีการปรับปรุงหรือพัฒนากฎหมายเหล่านี้เพื่อรองรับการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลที่มีมากขึ้นอย่างเหมาะสม และควบคุมได้

ปัญหาการกำหนดลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัล

ปัญหาการกำหนดลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัลซึ่งในประมวลรัษฎากร ไม่มีการนิยามคำว่าสินทรัพย์ดิจิทัล จึงเกิดความสับสน ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และไม่แน่ใจว่า เมื่อใดจะถือว่ามิเงินได้พึงประเมิน ด้วยลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัล เป็นสินทรัพย์ที่จับต้องไม่ได้ ไม่มีองค์กรใดเป็นเจ้าของเฉพาะ การกำหนดลักษณะมูลค่า หรือประเภท เพื่อให้เข้ากับการมีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ไม่มีการกำหนดนิยามของสินทรัพย์ดิจิทัล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และการกำหนดประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40 ไม่ชัดเจน มีเพียงมาตรา 40 (4) (ซ) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือ ครอบครองโทเคนดิจิทัล และมาตรา 40 (4) (ณ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโท

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล ในกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้เสียภาษีและระเบียบการตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ พชรดา เอื้อวรรณกิจ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์ และรองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

เคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งมีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เมื่อพิจารณาแล้วยังไม่ครอบคลุมถึงเงินได้ประเภทอื่น ๆ เกิดความสับสนอยู่ในหลายประเด็น ทั้งเรื่องการเป็นสินทรัพย์หรือ ส่วนเกินทุน การขายสินทรัพย์ การถือว่าเป็นสิ่งแลกเปลี่ยน หรือถือว่าเป็นหน่วยเงินตราในการซื้อขายสินค้า หรือบริการ

ปัจจุบันการกำหนดประเภทเงินได้จากสินทรัพย์ดิจิทัลในประมวลรัษฎากรยังไม่ครอบคลุม ซึ่งเงิน ได้พึงประเมินในแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์ในทางภาษีที่แตกต่างกัน เช่น มาตรา 40 (1) เงินได้ประเภท เงินเดือนจะไม่ต้องนำไปคำนวณภาษี ตามมาตรา 48 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อมาเปรียบเทียบกับ การคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น และเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทจะมีการ หักค่าใช้จ่าย ตามประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกันอีกด้วย ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการกำหนดนิยามให้ชัดเจน

ดังนั้นการระบุว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทใด จึงสำคัญมากในการเสียภาษีให้ ถูกต้อง โดยจากการศึกษาเมื่อเปรียบเทียบกับหลายประเทศจะพบว่าแต่ละประเทศมีการกำหนดประเภทเงิน ได้ต่างกัน เช่น รายได้เบ็ดเตล็ด ส่วนเกินทุน บางประเทศกำหนดอัตราภาษีต่างกันหากถือครองระยะสั้นจะมี อัตราภาษีสูงกว่าถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลในระยะยาว ซึ่งประเทศไทยเงินได้จากการขุด ถือเป็นเงินได้อื่น ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ผู้ศึกษาพบว่า จากการศึกษ สำหรับบุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศ ไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ ผู้ อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมิน นั้นเข้ามาในประเทศไทย และผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมด ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย

จึงมีปัญหาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่อาจกำหนดหรือหาแหล่งที่มาของเงินได้และ ทรัพย์สินของสินทรัพย์ดิจิทัล ว่าอยู่ที่ใดกันแน่และการนำเงินได้พึงประเมินเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่ ชัดเจนว่าอย่างไรจึงจะถือว่าการนำเข้ามาในปีภาษี และอย่างไรจึงจะเป็นกิจการที่ทำในประเทศไทย

กรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของนิติบุคคลก็มีปัญหาในเรื่องการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (3) (4) (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณี การหาราคาตลาด และราคาสินค้าคงเหลือ หามูลค่าราคาได้ ยาก หรือการจัดเก็บภาษีจากส่วนเกินทุนก็มีความผันผวนในตลาดซื้อขายเป็นอย่างมาก และการบัญญัติให้

สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ในปัจจุบันไม่มีความชัดเจนในเรื่องการกำหนดราคาซื้อขาย เนื่องจากสินทรัพย์ดิจิทัลมีตลาดในการแลกเปลี่ยน ซื้อขายจำนวนมาก จึงเป็นการยากสำหรับกรมสรรพากรที่จะกำหนดเกณฑ์ราคาในการจัดเก็บภาษี หากไม่มีระบบการเก็บรวบรวมข้อมูลที่ดีและหน่วยงานจัดเก็บภาษี ไม่สามารถตรวจสอบราคาตลาดสำหรับการแลกเปลี่ยนและซื้อขายของสินทรัพย์ดิจิทัลได้เลย

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย จากการศึกษาพบว่า หากผู้ประกอบการ ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการประกอบการที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย จะทำให้ต้นทุนในการได้มาของสินทรัพย์ดิจิทัลมีภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย อาจมีการหลีกเลี่ยงเพื่อไม่ให้มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการที่มีการประกอบกิจการสินทรัพย์ดิจิทัลในต่างประเทศที่มีมาตรการยกเว้น ไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้เปรียบ เนื่องจากมีต้นทุนค่าใช้จ่ายสูงทั้งผู้ประกอบการและเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบหรือกำกับดูแล จัดเก็บหลักประกัน เนื่องจากการซื้อขายล้วนทำในระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งต้องใช้งบประมาณสูง ทั้งยังต้องลงทุนทั้งด้านอุปกรณ์และบุคลากรของกรมสรรพากรอีกด้วย

ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล บางกรณี โดยพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 744 และ ฉบับที่ 745 พ.ศ. 2565 ที่กระทำ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 1 ธันวาคม พ.ศ. 2566 เพื่อเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลซึ่งกระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลของประเทศไทย และให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนสกุลเงินดิจิทัลตามโครงการพัฒนาและทดสอบการใช้งานสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทยสำหรับการใช้งานในภาคประชาชน เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจดิจิทัลและโครงสร้างพื้นฐานสำคัญที่เอื้อต่อการพัฒนานวัตกรรมทางการเงินที่ปลอดภัยในอนาคต

นอกจากนี้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ที่ผู้จ่ายจะต้องนำส่งภาษีให้กรมสรรพากร มีปัญหาเรื่องประเภทเงินได้และแหล่งเงินได้เช่นเดียวกัน

ปัญหาระเบียบการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร

ปัจจุบันการดำเนินการของกรมสรรพากรเกี่ยวกับตรวจสอบสินทรัพย์ดิจิทัลและธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องยังมีช่องโหว่ ซึ่งเป็นเพราะยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป แต่บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรยังไม่ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีประเภทสินทรัพย์ดิจิทัลและไม่ได้กำหนดคำนิยามของการตรวจสอบภาษีอากรของสินทรัพย์ดิจิทัลไว้เป็นการเฉพาะ ปัจจุบันมีการให้อำนาจตรวจสอบไว้ตาม

มาตรา 3 เบญจ, มาตรา 18, มาตรา 18 ทวิ, มาตรา 19, มาตรา 23, มาตรา 51, มาตรา 54, มาตรา 55 และมาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2550 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยการตรวจสอบภาษีอากร หมายถึงการตรวจสอบได้ส่วนตามหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรและการตรวจค้นตามประมวลรัษฎากร เป็นระเบียบที่กรมสรรพากรใช้ในการตรวจสอบภาษีมาเป็นระยะเวลานานและยังไม่มีมีการปรับปรุงให้เข้ากับบริบทปัจจุบัน

จากการศึกษายังพบปัญหาในเรื่องการระบุสถานที่ในการเข้า ตรวจสอบ ซึ่งสถานที่ในการเข้า ตรวจสอบภาษี หรือ การตรวจสอบนอกสถานที่เป็นการตรวจสอบภาษีอากรที่เจ้าพนักงานจะต้องเข้าไป ตรวจสอบที่สถานประกอบการของผู้เสียภาษีอากรเพื่อยืนยันการมีอยู่จริงของสถานประกอบการและการ ประกอบการ เพื่อตรวจสอบข้อมูล หลักฐานเพิ่มเติม เพื่อประกอบการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากร เสียภาษี ครบถ้วนถูกต้องหรือไม่ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระ อาทิตย์ตก หรือระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการ ได้ปฏิบัติการโดยถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ ตามมาตรา 88/3 มาตรา 91/21 (5) แห่งประมวลรัษฎากร หรือ ตามมาตรา 3 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ในข้ออธิบดี มีอำนาจเข้าไป หรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใด เพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับ หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษี อากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร แต่เนื่องจากรูปแบบของธุรกรรมของสินทรัพย์ดิจิทัลนั้นสามารถ ดำเนินธุรกรรมได้โดยแต่ละฝ่ายทำธุรกรรมบนระบบเครือข่าย และไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการ จึงทำ ให้ไม่อาจทราบสถานที่ที่ผู้เสียภาษีประกอบการได้อย่างชัดเจน เมื่อไม่มีสถานประกอบการ ย่อมทำให้การ ตรวจสอบภาษีอากร เป็นไปได้ยาก อีกทั้ง การทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทการแลกเปลี่ยน สินทรัพย์ดิจิทัล ไม่อาจระบุตำแหน่งที่อยู่แท้จริงของการประกอบการว่าตั้งอยู่ที่ใด ในประเทศหรือ ต่างประเทศ การระบุว่าผู้มีเงินได้ หรือผู้ประกอบการ ถูกค่า ผู้ให้บริการ ว่าอยู่ที่ใด ทำให้ประเทศต่าง ๆ ไม่ แน่ใจในขอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีว่า จะใช้หลักแหล่งเงินได้ หรือหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งอาจทำให้เกิดความ ซ้ำซ้อน และการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้

ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล ที่ เกี่ยวกับการขึ้นแบบแสดงรายการภาษีและการตรวจสอบภาษีอากรให้สามารถ ปฏิบัติได้จริงโดยใช้ต้นทุน และ ค่าใช้จ่ายที่ประหยัด ให้คุ้มค่ากับประโยชน์หรือรายได้ของรัฐให้มากที่สุด ทั้งยังต้องคำนึงถึงประเทศ ต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีในประเทศไทยเข้าไปมีเกี่ยวข้องด้วย เพื่อให้ไม่เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี ที่ เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล เนื่องจากการใช้หลักการจัดเก็บภาษีที่ไม่เหมือนกันของแต่ละประเทศ

ข้อเสนอแนะ

ปัญหาการกำหนดลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ศึกษาเห็นว่าจากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับปัญหาทางกฎหมายและมาตรการการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งมาตรการและกฎหมายต่างประเทศ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะให้มีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจากการที่ประมวลรัษฎากรไม่กำหนดนิยามของสินทรัพย์ดิจิทัลไว้ จะทำให้การกำหนดประเภทเงินได้ หรือการหักค่าใช้จ่ายของการทำธุรกรรมเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลมีปัญหาในทางปฏิบัติ ทั้งประเภทเงินได้ จุลรับผิด การหักรายจ่าย เพราะในการได้มาและการโอนกรรมสิทธิ์การซื้อขายแลกเปลี่ยน ของสินทรัพย์ดิจิทัลมีแหล่งที่มาและรายจ่ายไม่เท่ากัน การกำหนดประเภทเงินได้จึงจำเป็นและเป็นการสร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษี มีความชัดเจนเป็นลักษณะของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ไม่มีข้อโต้แย้งและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีในภายหลัง โดยควรจัดให้มีการกำหนดคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรโดยเพิ่มเติม “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย และเงินได้จากสินทรัพย์ดิจิทัล” และเป็น เงินได้พึงประเมิน รับรู้ทันทีเมื่อได้รับ ดังนั้นเมื่อมีการชุดคริปโทเคอร์เรนซี จึงต้องรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินทันที สำหรับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งแย้งกับคำแนะนำของกรมสรรพากร ที่ยังไม่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ในวันที่ชุดได้ แต่ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ในวันที่จำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยน สินทรัพย์ที่ชุดมาได้ดังกล่าว

ปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผู้ศึกษาเห็นว่า ปัญหาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี กรณีสินทรัพย์ดิจิทัลไม่อาจกำหนดหรือหาแหล่งที่มาของทรัพย์สิน ว่าอยู่ที่ใดแน่ และการนำเงินได้พึงประเมินเข้ามาในประเทศไทย ก็ไม่ชัดเจนว่าอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นการนำเข้ามาในปีภาษี และอย่างไรจึงจะเป็นกิจการที่ทำในประเทศไทย อีกทั้ง จะนำไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยแสดงเป็นเงินได้ประเภทใดตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับเงินได้บางประเภท นอกจากนี้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ แล้วนำส่งกรมสรรพากรก็มีปัญหาเรื่อง ประเภทเงินได้และแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกัน

ดังนั้น ควรให้ประเทศแหล่งเงินได้ใช้มาตรการตามกฎหมายภายในเพื่อการเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ที่ เกี่ยวข้องกับธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่ขายออกไปยังต่างประเทศ และทำการปรับปรุงข้อบทแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยปรับปรุงคำนิยามของสถานประกอบการถาวร (PE) 3 ประเภท กล่าวคือ Asset PE

Agent PE และ Activity PE เป็น 4 ประเภท โดยเพิ่ม สถานที่ตั้งของ Wallet เป็นสถานประกอบการถาวรอีกประเภทหนึ่ง เพื่อป้องกันการโอนย้ายถ่ายเทกำไรและการกักตุนฐานภาษีเพื่อให้ประเทศที่ผู้มีเงินได้ไปประกอบธุรกิจมีส่วนแบ่งในภาษีเงินได้ไม่เพียง แต่ภาษีเงินได้จัดเก็บที่ประเทศที่ตั้งของสำนักงานใหญ่ของผู้มีเงินได้เท่านั้น ซึ่งกำไรที่เหลืออยู่ ที่ต้องนำมาปันส่วนให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ที่เป็นที่ตั้งของผู้ใช้บริการ Wallet นั้น

ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ได้จากเงินได้ประเภทสินทรัพย์ดิจิทัล โดยให้มีการบังคับจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้และถิ่นที่อยู่ โดยให้ถือว่าแหล่งของกระเป๋าเงินอิเล็กทรอนิกส์ เป็นสถานประกอบการถาวร

นอกจากนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่ากรมสรรพากรอาจออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ประเภทสินทรัพย์ดิจิทัล เพื่อให้บุคคลต้องมีหน้าที่แจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการถือครอง หรือการได้มา หรือราคาต้นทุน หรือราคาซื้อขายแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลนั้นๆ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสามารถทราบราคาตลาดที่บุคคลผู้มีรายได้เหล่านั้นไปลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัลแล้วเกิดเป็นเงินได้พึงประเมินสำหรับการเสียภาษีในปียาขึ้นๆ เช่นเดียวกับประเทศอื่น

ปัญหาระเบียบการตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร ผู้ศึกษาเห็นว่าควรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจโดยเพิ่มอำนาจ ตามมาตรา 88/3 แห่งประมวลรัษฎากร และเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้สามารถเข้าตรวจสอบในระบบ เครือข่าย เพื่อตรวจสอบภาษีได้ด้วย แม้จะไม่มีที่ตั้งทางกายภาพก็ตาม นอกจากการเข้าไปในสถานที่ประกอบธุรกิจหรือสถานที่ตั้งของผู้ประกอบการ และ หรือสถานที่ซึ่งรวบรวมหรือประมวลข้อมูลของผู้ประกอบการดังกล่าวด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือด้วยเครื่องมืออื่นใด ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นจนถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของสถานที่นั้นเพื่อตรวจสอบภาษี โดยมีอำนาจตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง และให้อำนาจเข้าไปในสถานที่ประกอบธุรกิจของผู้เสนอขายโทเคนดิจิทัลหรือผู้ให้บริการระบบเสนอขายโทเคนดิจิทัล หรือสถานที่ซึ่งรวบรวมหรือประมวลข้อมูลของบุคคลดังกล่าวด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือด้วยเครื่องมืออื่นใด ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นจนถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของสถานที่นั้นเพื่อตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งให้เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบหรือเข้าถึงระบบคอมพิวเตอร์ ข้อมูลคอมพิวเตอร์ ข้อมูลจราจรทางคอมพิวเตอร์ หรืออุปกรณ์ที่ใช้เก็บข้อมูลคอมพิวเตอร์ของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลหรือผู้เสนอขายโทเคนดิจิทัลเพื่อตรวจสอบหลักฐานหรือข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลหรือผู้เสนอขายโทเคนดิจิทัลหรือกิจการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลหรือผู้เสนอขายโทเคนดิจิทัล รวมตลอดถึงมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สิน เอกสาร หลักฐาน หรือระบบคอมพิวเตอร์ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามกฎหมาย เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบหรือดำเนินคดี และให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งให้

กรรมการ พนักงาน ลูกจ้าง หรือผู้สอบบัญชีของผู้ประกอบการและ หรือผู้เสนอขายโทเคนดิจิทัล ผู้ให้บริการระบบเสนอขายโทเคนดิจิทัล หรือผู้รวบรวมหรือประมวลข้อมูลของบุคคลดังกล่าวด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือเครื่องมืออื่นใด มาให้ถ้อยคำ หรือส่งสำเนาหรือแสดงสมุดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นเกี่ยวกับกิจการ การดำเนินงาน ของบุคคลดังกล่าว หรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งข้อมูลคอมพิวเตอร์หรือข้อมูลจราจรทางคอมพิวเตอร์ที่เกี่ยวข้องด้วยก็ได้ หรือสั่งให้บุคคลใด ๆ ที่จะเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินมาให้ถ้อยคำหรือส่งสำเนาหรือแสดงสมุดบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องหรือจำเป็นแก่การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน ให้บุคคลที่เกี่ยวข้องอำนวยความสะดวกตามสมควรเมื่อได้เข้าไปและดำเนินการตรวจสอบตามข้อเสนอแนะข้างต้นแล้ว ถ้ายังดำเนินการไม่เสร็จจะกระทำต่อไปในเวลากลางคืนหรือนอกเวลาทำการของสถานที่นั้นก็ได้

ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่ได้จากเงินได้ประเภทสินทรัพย์ดิจิทัล โดยให้มีการบังคับจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง จากเดิมที่บัญญัติว่า “ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบัญชีในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย” โดยให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความต่อจากเดิมว่า “ในปีภาษีใดก็ตาม” ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามหลักความเป็นธรรมที่มีหลักการว่าเมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นผู้เสียภาษีจะต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีให้ภาครัฐ ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักอำนาจรายได้ให้ภาครัฐ เช่น กรณีมีเงินได้พึงประเมินจากสินทรัพย์ดิจิทัลทั้งที่เกิดขึ้นจากผู้ให้บริการในประเทศไทยและที่เกิดขึ้นจากผู้บริการในต่างประเทศที่มีแหล่งกำเนิดหรือศูนย์บันทึกหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์หรือกระเป๋าเงินอิเล็กทรอนิกส์ (Wallet) โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ดิจิทัลนั้นๆ และเมื่อมีการแลกเปลี่ยนในทรัพย์สินดิจิทัลจะเป็นหน้าที่ของบุคคลธรรมดาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับกรมสรรพากร

ผู้ศึกษาเห็นว่าปัจจุบันบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 มีความล้าสมัยไม่เหมาะสมกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบันสำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัลควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การส่งหมายเรียก หรือหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นจากเงินได้พึงประเมินประเภทสินทรัพย์ดิจิทัล เพื่อให้สอดคล้องกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไปควรกำหนดให้ผู้ครอบครองสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่กำหนด ต้องมีการแจ้งที่อยู่เป็นจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E mail address) ต่อกรมสรรพากร และแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร โดยจากเดิมมีบัญญัติเพียง 3 วรรค และเพิ่มเติมวรรค 4 ว่า “กรณีกิจการอันเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลให้มีการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดตามลักษณะนี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ

หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้าน หรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ หรือส่งทางไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ตามที่ได้แจ้งไว้กับกรมสรรพากร เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว” และสำหรับปัญหาในประเด็นการสืบสวนและประมวลหลักฐาน ตามระเบียบตรวจสอบภาษีอากร การรวบรวมหลักฐานก่อนการออกหมายเรียกตรวจสอบนั้น การใช้ มาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ประเภทสินทรัพย์ดิจิทัล กำหนดให้บุคคลที่ถือครอง หรือ มีรายได้จากสินทรัพย์ดิจิทัลจัดทำบัญชีพิเศษ ให้กรอกข้อความตามที่กรมสรรพากรกำหนดเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้ศึกษาเห็นว่า การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวเพื่อให้แจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการถือครอง หรือการได้มา หรือราคาต้นทุน หรือราคาซื้อขายแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล จะทำให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร มีข้อมูล และสามารถรวบรวมหลักฐาน ประกอบการตรวจสอบได้อีกด้วย

ดังนั้น ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล ในกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้เสียภาษีและระเบียบการตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร จำเป็นต้องปรับปรุงแก้ไขให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี และ การทำธุรกรรมต่าง ๆ ในโลกปัจจุบันซึ่งมีความก้าวหน้า รวดเร็ว เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นไปอย่างครบถ้วน ถูกต้อง เป็นธรรม

เอกสารอ้างอิง

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, **ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร**, พิมพ์ครั้งที่ 7

(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2564).

พรศักดิ์ อรรถจักร์รัตน, **ร่ายด้วย Crypto แบบ VI** (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ เช็ก, 2565).

พล ธีรคุปต์, **สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ เล่ม 2** (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547).

คุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, **เจาะลึกภาระภาษีและการวางแผนภาษีคนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทยคนไทยไปทำงานในต่างประเทศ** (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2561).