

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหาการวิจัย

ในปัจจุบันนี้โลกมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว ทำให้รูปแบบการดำรงชีวิตประจำวันของมนุษย์เปลี่ยนแปลงไปจากอดีตโดยสิ้นเชิง ไม่ว่าจะเป็นการติดต่อสื่อสาร การค้นคว้าข้อมูล รวมทั้งการทำธุรกรรมต่าง ๆ สำหรับการทำธุรกรรมนั้น เทคโนโลยีเข้ามามีบทบาทเป็นอย่างมากทำให้การทำธุรกรรมจากเดิมที่ผู้บริโภคมองเห็นต้องเดินทางไปซื้อสินค้ายังสถานประกอบการจากผู้ขายหรือต้องติดต่อสั่งซื้อสินค้ากันทางโทรศัพท์ ก็เปลี่ยนไปทำธุรกรรมกันทางอินเทอร์เน็ตหรือผ่านแอปพลิเคชันต่าง ๆ ซึ่งรูปแบบการทำธุรกรรมใหม่นี้เรียกว่า “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” (Electronic Commerce (e-Commerce)) จากการสำรวจของสำนักยุทธศาสตร์ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม พบว่าประเทศไทยมีอัตราการเติบโตของมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยอย่างต่อเนื่องในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2559 - 2561 โดยในปี พ.ศ. 2559 ประเทศไทยมีมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดจำนวน 2,560,103.36 ล้านบาท¹ ต่อมาในปี พ.ศ. 2560 และ 2561 มูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดของประเทศไทยเพิ่มขึ้นเป็น 2,762,503.22 ล้านบาท และ 3,767,045.45 ล้านบาท ตามลำดับ² ทั้งนี้มีการคาดการณ์ว่าประเทศไทยจะมีมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในปี พ.ศ. 2562 เพิ่มขึ้นเป็น 4,027,277.83 ล้านบาท และมีอัตราการเติบโตขึ้นจากปี พ.ศ. 2561 เป็นร้อยละ 6.91³ ในส่วนของมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ระหว่างธุรกิจและผู้บริโภค (Business to Consumer (B2C)) ของประเทศไทยนั้นมีมูลค่าเป็นจำนวน 23.30 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือประมาณ 758,936.80 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2560 และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 46.51 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือ 1.41 ล้านล้านบาท ในปี พ.ศ. 2561⁴ ดังนั้น เมื่อพิจารณาอัตราการเติบโตของมูลค่าพาณิชย์รูปแบบ B2C ของประเทศไทยในช่วงปี พ.ศ. 2560 – 2561 แล้วจะ

¹ สำนักยุทธศาสตร์ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, รายงานผลการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ปี 2561 (กรุงเทพฯ: กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, 2562), หน้า 26.

² เรื่องเดียวกัน.

³ เรื่องเดียวกัน.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

เห็นได้ว่ามีอัตราการเติบโตสูงถึง ร้อยละ 99.61 ซึ่งถือว่าเป็นอัตราการเติบโตของมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รูปแบบ B2C ที่สูงที่สุดในกลุ่มประเทศในภูมิภาคอาเซียน (ASEAN)⁵

ในปี พ.ศ. 2561 รัฐบาลไทยได้ออกยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561 – 2580) เพื่อมุ่งพัฒนาประเทศในทุก ๆ ด้าน โดยในยุทธศาสตร์ชาติที่ 4 คือ ยุทธศาสตร์ชาติด้านการสร้างโอกาสและความเสมอภาคทางสังคมนั้น มีเป้าหมายเพื่อมุ่งลดความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในทุกมิติ โดยการปฏิรูประบบภาษีโดยใช้เทคโนโลยีเข้ามาพัฒนาเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเสมอภาค⁶ และประกอบกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) ซึ่งจัดทำขึ้นมาเพื่อสอดคล้องกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561 – 2580) นั้นได้กำหนดยุทธศาสตร์ที่ 3 การสร้างความเข้มแข็งทางเศรษฐกิจและแข่งขันได้อย่างยั่งยืนโดยมีเป้าหมายเพื่อให้ประชาชนผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้น และประเทศไทยมีขีดความสามารถในการแข่งขันทางเศรษฐกิจที่สูงขึ้น⁷ ดังนั้นจากแนวโน้มการเพิ่มขึ้นของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยประกอบกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561 – 2580) และแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2560 – 2564) ที่มุ่งเน้นการปฏิรูประบบภาษีเพื่อเพิ่มความเสมอภาคและให้ประชาชนเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้นเพื่อที่ประเทศจะได้มีรายได้เพิ่มขึ้นเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ ด้วยเหตุนี้ ประเทศไทยจึงมีความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขกฎหมายภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในการจัดเก็บภาษีจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ได้แก่ กรณีพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศ (Domestic e-Commerce) และพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ข้ามพรมแดน (Cross-border e-Commerce) ซึ่งในการศึกษาวิจัยนี้อยู่ในส่วนของ การจัดเก็บภาษีจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ข้ามพรมแดน สำหรับภาษีจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ข้ามพรมแดนสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือภาษีเงินได้ (Income Tax) และภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์ข้ามพรมแดนของประเทศไทยแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

⁵ เรืองเดี๋ยวกัน.

⁶ สำนักงานเลขานุการของคณะกรรมการยุทธศาสตร์ชาติ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, ยุทธศาสตร์ชาติ พ.ศ. 2561 – 2580 (กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2562), หน้า 39.

⁷ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สำนักนายกรัฐมนตรี, แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่สิบสอง พ.ศ. 2560 – 2564 (กรุงเทพฯ: สำนักนายกรัฐมนตรี, 2560), หน้า 82, 84.

1. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

1.1 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย⁸
และ

1.2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยอันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือกำไรในประเทศไทย⁹

ทั้ง 2 กรณีข้างต้น กฎหมายไทยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment (PE)) ในประเทศไทย ซึ่งปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ข้ามพรมแดนในกรณีนี้คือ การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเพื่อไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย¹⁰

2. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

แม้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่หากได้รับเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย เช่นนี้ให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดังกล่าวหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย¹¹ ซึ่งปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในกรณีนี้คือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจรับเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยแต่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้¹² อันก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางภาษีกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยที่ประกอบกิจการประเภทเดียวกัน

ในส่วนของการบริหารจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ข้ามพรมแดนนั้น สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้

1. กรณีสินค้าที่สั่งซื้อผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ในกรณีที่มีการสั่งซื้อสินค้าผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและมีการจัดส่งทางไปรษณีย์มายังประเทศไทย เช่นนี้หากสินค้านี้มีราคาไม่เกิน 1,500 บาท จะได้รับการยกเว้น

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง.

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ.

¹⁰ ญัตติพล ศรีพจนารถ, “แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล,” (Tax Policy Journal, 2561), หน้า 1, สืบค้นวันที่ 25 ตุลาคม 2563, <http://www.fpo.go.th/main/getattachment/General-information-public-service/Tax-Policy-Journal/8166/Edition-1-Volume-55.pdf.aspx>.

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70.

¹² เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (7) และ (8).

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT))¹³ กรณีนี้ก่อให้เกิดปัญหาความเหลื่อมล้ำทางภาษีกับผู้ประกอบการในประเทศไทย อีกทั้งทำให้รัฐบาลไทยขาดรายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเพิ่มขึ้นของการนำเข้าสินค้าที่มีราคาต่ำ (Low Value)¹⁴

2. กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) จากต่างประเทศ

ในปัจจุบันนี้ด้วยเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าขึ้นทำให้เกิดบริการรูปแบบใหม่ขึ้น เรียกว่า บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) เช่น การดาวน์โหลดภาพยนตร์ เพลง เกมส์ แอปพลิเคชันต่าง ๆ ซึ่งมีผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศเป็นจำนวนมาก สำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีทั้งผู้ให้บริการในประเทศไทย และผู้ให้บริการจากต่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยยังไม่มีมาตรการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมและรัดกุม เนื่องจากผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลในประเทศไทยและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีในกรณีผู้ประกอบการที่ให้บริการต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยก็ตาม¹⁵ แต่ในทางปฏิบัติ ลูกค้านำเข้าใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้นส่วนใหญ่เป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้ไม่มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคกันในภาระทางภาษีระหว่างผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศและผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ กรมสรรพากรไทยต้องการที่จะแก้ปัญหาดังกล่าวโดยได้จัดเตรียมมาตรการในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ซึ่ง คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่.....) พ.ศ. เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2563 ซึ่งต่อมาได้มีการประกาศเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2564

สำหรับต่างประเทศนั้นได้มีการศึกษาและมีมาตรการในการจัดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเช่นกัน ในปี พ.ศ. 2556 องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) ได้มีการจัดโครงการหาแนวทางเพื่อป้องกันปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)) อันมีแผนปฏิบัติการทั้งหมด 15 แผน โดยหนึ่งในแผนปฏิบัติการนี้คือแผนปฏิบัติการเพื่อการจัดเก็บภาษีสำหรับยุค

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (2) (ค)

¹⁴ ณัฐพล ศรีพจนารถ, “แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล,” หน้า 1.

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2).

เศรษฐกิจดิจิทัล ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 OECD ได้จัดทำรายงานชิ้นสุดท้าย (Final Report) เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ซึ่งในรายงานฉบับนี้มีการเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเอาไว้หลายแนวทาง เช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ผู้ให้บริการเป็นผู้ประเมินและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตนเอง (The purchaser collection model) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ผู้ให้บริการจากต่างประเทศเป็นผู้เรียกเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับประเทศของผู้ให้บริการซึ่งผู้ให้บริการจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (The vender collection model) เป็นต้น¹⁶

นอกเหนือจากการกำหนดแนวทางในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ของ OECD แล้ว ยังมีหลาย ๆ ประเทศที่กำหนดมาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเรื่องดังกล่าว เช่น ประเทศออสเตรเลียมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax (GST)) จากบริการหรือสินค้าในรูปแบบดิจิทัล ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2017 โดยจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้ให้บริการหรือขายสินค้าในรูปแบบดิจิทัลจากต่างประเทศ ในอัตราร้อยละ 10 สำหรับบริการหรือสินค้าในรูปแบบดิจิทัลตามกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียนั้นรวมถึง การสตรีมมิง (Streaming) ดาวน์โหลด (Download) ภาพยนตร์ โปรแกรมประยุกต์ (Application) เกมส์ หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (e-books) รวมถึงบริการให้คำปรึกษาทางกฎหมาย เป็นต้น ในส่วนของการจัดเก็บภาษีการขายและบริการนั้น ผู้ให้บริการจากต่างประเทศที่มีรายได้จากการขายหรือให้บริการต่อลูกค้าในประเทศออสเตรเลียเป็นจำนวนมากกว่า 75,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย (AUD) ต่อปีจะต้องจดทะเบียนภาษีการขายและบริการในประเทศออสเตรเลียและมีหน้าที่จัดเก็บภาษีการขายและบริการจากการให้บริการหรือขายสินค้าในรูปแบบดิจิทัลจากต่างประเทศ รวมทั้งนำส่งภาษีดังกล่าวให้แก่กรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย¹⁷ นอกจากนี้ประเทศออสเตรเลียแล้ว สาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นอีกประเทศหนึ่งที่มีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ โดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 ได้มีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการดิจิทัล (digital services) และได้ขยายขอบเขตเป็นการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากบริการระยะทางไกล (remote services) ตั้งแต่วันที่ 1

¹⁶ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing, Paris, 2015), p. 124, Accessed July 10 2020, <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

¹⁷ Australian Taxation Office, “GST on imported services and digital products,” (2020), Accessed July 10 2020, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-services-and-digital-products/>.

มกราคม ค.ศ. 2023 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ยังมีอีกหลายประเทศที่ออกมาตรการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เช่น ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป (European Union (EU)) มีการออกกฎระเบียบที่ระบุถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศในกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป (Council Directive (EU) 2006/112/EC) และมีการออกกฎระเบียบและกฎข้อบังคับเพื่อปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ให้มีความสะดวกและทันสมัยอย่างสม่ำเสมอ

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้น ทำให้พบประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณา ดังนี้

1) คำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

เนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้น ได้กำหนดคำนิยามต่าง ๆ ขึ้นซึ่งอาจก่อให้เกิดประเด็นปัญหาในการตีความทางกฎหมายขึ้น คือ คำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า “บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ” ถือว่าเป็นคำนิยามที่กว้างและไม่มีการระบุว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ครอบคลุมบริการใดโดยเฉพาะเจาะจง ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ของกฎหมายต่างประเทศในบางประเทศ เช่นกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์มีการกำหนดนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” และมีการระบุรายการของบริการที่ถือว่าเป็นบริการดิจิทัลไว้ในกฎหมาย (Goods and Services (Amendment) Act 2018) ซึ่งมีความเฉพาะเจาะจงและช่วยลดปัญหาในการตีความทางกฎหมายในทางปฏิบัติ

2) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ตามที่บัญญัติใน พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนี้ ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะต้องมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไทย โดยต่างประเทศมีการกำหนดระบบที่ช่วยเหลือผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่นกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปมีการกำหนด Mini One Stop Shop

(MOSS) ขึ้นเพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการกลุ่มของด้าน โทรคมนาคม การกระจายเสียงและกระจายภาพ และอิเล็กทรอนิกส์ (Telecommunications, Broadcasting and Electronic (TBE) services) ในกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้ มีการจัดทำระบบ Vat for E Service (VES) เพื่อมารองรับเรื่องการจัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การยื่น แบบแสดงรายการภาษี รวมทั้งการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จาก ต่างประเทศ แต่เนื่องจากการที่จะบังคับให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้นมี จำนวนมากมาย ทั้งที่เป็นบริษัทขนาดใหญ่ และบริษัทขนาดเล็กมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของ ประเทศไทยนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาความยุ่งยากในทางปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการการจัด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมทั้งการชำระภาษี

3) มาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง เช่น การไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การไม่ยื่นแสดงรายการภาษี การไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดระยะเวลา เป็นต้น เนื่องจาก ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เหล่านี้เป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ฉะนั้น การกำหนดบทลงโทษโดยกำหนดค่าปรับเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอและไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้ อย่างแท้จริง ดังนั้นอาจมีการยกระดับมาตรการด้วยการเพิ่มความร่วมมือระหว่างประเทศในการบริการ จัดการภาษี

4) ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย

เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนี้แล้ว ย่อมก่อให้เกิด ทั้งผลดีและผลกระทบต่อทุก ๆ ฝ่ายที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากรไทย ผู้ให้บริการ และ ผู้ใช้บริการ สำหรับผลดีของการบังคับใช้กฎหมายนี้คือ กรมสรรพากรไทยสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้มากขึ้น สำหรับผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ได้แก่ ความพร้อมของกรมสรรพากรไทยในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ภาระในการจัดเก็บและชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของผู้ให้บริการอันอาจส่งผลให้ผู้ให้บริการต้องรับภาระค่าบริการที่อาจเพิ่มขึ้น ตามไปด้วย เป็นต้น

1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาแนวคิดและพัฒนาการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

1.2.2 เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล

1.2.3 เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

1.2.4 เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักเกณฑ์และปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล

1.2.5 เพื่อนำเสนอแนวทางในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมกับประเทศไทย

1.3 สมมติฐานการวิจัย

ในปัจจุบันนี้ประเทศไทยมีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จำนวนที่เพิ่มมากขึ้นจากในอดีต ทั้งที่เป็นการใช้บริการจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศและผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ จึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทต่าง ๆ ซึ่งสำหรับประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายว่าด้วยเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมและรัดกุม แต่ในหลาย ๆ ประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป เป็นต้น มีการบัญญัติกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ รวมทั้งมีการออกแนวทางและการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย ทั้งในส่วนของประเภทของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ขอบเขตการบังคับใช้กฎหมาย หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีและการขึ้นทะเบียนผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีความชัดเจน เพื่อช่วยให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงเป็นการส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศและผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

1.4 ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยนี้มุ่งศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ในประเด็นเรื่องค่านิยาม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม บทลงโทษ และผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย โดยผู้วิจัยจะทำการศึกษาแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในระดับสากล เช่น องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) กฎหมายภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลีย และกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์ รวมถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยตามทีบัญญัติในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

1.5 ระเบียบวิธีวิจัย

1.5.1 วิธีการดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยดำเนินการเก็บข้อมูลจากเอกสารที่เกี่ยวข้องจากการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยมีกลุ่มเป้าหมายของโครงการ ดังนี้

1) การวิจัยเอกสาร (Documentary research) โดยการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารหรือการวิจัยเชิงเอกสาร เพื่อทบทวนแนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ รวมถึงการเก็บรวบรวมข้อมูลจากฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น Lexis-Nexis, Westlaw, HeinOnline, JSTOR, SSRN, Australian Taxation Office (ATO), OECD และฐานข้อมูลห้องสมุดมหาวิทยาลัย และหน่วยงานรัฐต่าง ๆ

2) การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth interview) ซึ่งประกอบด้วยกลุ่มเป้าหมายจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและผู้ทรงคุณวุฒิ 3 กลุ่ม รวม 6 คน ได้แก่

1. ภาครัฐ เช่น นิติกรชำนาญการ กรมสรรพากร นิติกรชำนาญกลาง กระทรวงการคลัง ผู้พิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง และ
2. ภาควิชาการ เช่น อาจารย์มหาวิทยาลัย หรือผู้ทรงคุณวุฒิ ที่เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรหรือด้านธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ และ

3. ภาคเอกชน เช่น ที่ปรึกษากฎหมายจากสำนักงานกฎหมาย (Law Firm) ที่เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร

1.5.2 เครื่องมือวิจัย

1) การเก็บรวบรวมข้อมูลเอกสาร ผู้วิจัยจะเก็บรวบรวมข้อมูลเอกสารภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยจะทำการคัดเลือกเอกสารที่เกี่ยวข้อง และตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร (cross check) ในเรื่องเดียวกัน โดยจะจัดเก็บข้อมูลเอกสารหลักย้อนหลังไม่เกิน 5 ปี ในกรณีที่เป็นการเก็บข้อมูลจากฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จะตรวจสอบความทันสมัย (update) ของข้อมูลที่เก็บรวบรวม

2) การเก็บรวบรวมข้อมูลสัมภาษณ์ ผู้วิจัยใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกในการสัมภาษณ์ โดยใช้รูปแบบการสัมภาษณ์แบบไม่มีโครงสร้าง (Unstructured Interview) ซึ่งคำถามอาจปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับกลุ่มตัวอย่างแต่ละราย โดยคำถามนั้นจะเกี่ยวข้องกับประเด็นเรื่องค่านิยม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม บทลงโทษ และผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ก่อนผู้วิจัยจะเก็บรวบรวมข้อมูลจะออกแบบคำถามให้ผู้ทรงคุณวุฒิตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือ ซึ่งในส่วนของกลุ่มตัวอย่างในการสัมภาษณ์จะคัดเลือกแบบเฉพาะเจาะจงจากผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งภาครัฐและภาคเอกชน ตลอดจนนักวิชาการจากสถาบันต่าง ๆ

1.5.3 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยในเชิงเปรียบเทียบกฎหมาย (Comparative legal research) โดยผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) จากข้อมูลเอกสารที่เกี่ยวข้อง ประกอบกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมาย (Comparative analysis) ไทยกับต่างประเทศ เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบตัวบทกฎหมาย นิตินิติทางกฎหมาย ตลอดจนแนวทางการบังคับใช้กฎหมาย

1.5.4 การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือวิจัย

1) การตรวจสอบคุณภาพของข้อมูลเอกสาร

ผู้วิจัยใช้หลักเกณฑ์ความน่าเชื่อถือของเอกสารที่นำมาวิเคราะห์ ดังนี้

1. ความถูกต้องของข้อมูล พิจารณาว่าเอกสารนั้นมีรูปแบบการเขียนและการอ้างอิงที่ถูกต้องตามหลักวิชาการ
2. ความน่าเชื่อถือของผู้เขียน พิจารณาจากความรู้ความเชี่ยวชาญของผู้เขียน
3. แหล่งที่มา พิจารณาจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้ ซึ่งมีการรวบรวมข้อมูลอย่างมีหลักเกณฑ์ เช่น ข้อมูลที่ได้จากหน่วยงานรัฐ หรือสถาบันการศึกษา รวมถึงเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

4. ความทันสมัยของข้อมูล พิจารณาจากวัน เดือน ปี ที่มีการสร้างข้อมูลและแก้ไขข้อมูล

2) การตรวจสอบข้อมูลการสัมภาษณ์

ผู้วิจัยจะสร้างข้อคำถาม โดยให้ผู้เชี่ยวชาญ ตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อคำถาม (content validity) หลังจากนั้นจึงนำไปแก้ไข ปรับปรุงข้อคำถามให้เหมาะสมกับผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (key informant) และนำไปใช้กับกลุ่มตัวอย่างจริง

1.5.4 การขอจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์

ในการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้วิจัยจะมีเอกสารชี้แจงเกี่ยวกับโครงการวิจัย รวมถึงแบบฟอร์มการขอความยินยอมในการให้ข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างแต่ละรายเพื่อให้ลงนาม และผู้วิจัยจะเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าวไว้โดยไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงข้อมูลได้ ซึ่งในการใช้ข้อมูลดังกล่าวจะกระทำโดยไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อตัวผู้ให้ข้อมูลวิจัย และเมื่อดำเนินการเก็บข้อมูลวิจัยเสร็จสิ้น ผู้วิจัยจะขอใบรับรองคุณภาพจากคณะกรรมการจริยธรรมตามมาตรฐานจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์จากสถาบันวิจัยพุทธศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัยหรือสถาบันอื่น

1.6 นิยามศัพท์/นิยามศัพท์เชิงปฏิบัติการ

การวิจัยครั้งนี้มีนิยามศัพท์ที่ใช้ในการวิจัย ดังต่อไปนี้

1.6.1 การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) หมายถึง การให้บริการต่าง ๆ ผ่านทางแพลตฟอร์มออนไลน์ เช่น การรับชมภาพยนตร์ การดาวน์โหลดเพลง การเล่นเกม การซื้อสื่อโฆษณา ตลาดกลางในการซื้อขายสินค้าออนไลน์ รวมถึงบริการสื่อสังคม เช่น Facebook, YouTube, Google, Line, Netflix และ Lazada

1.6.2 ภาษี e-Service หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการซื้อบริการดิจิทัลจากต่างประเทศ เช่น การสมัครรับเนื้อหาออนไลน์ การซื้อโฆษณา และการซื้อแอปพลิเคชันต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งโดยทั่วไปเมื่อมีการซื้อบริการต่าง ๆ ภายในประเทศ ผู้ซื้อมีหน้าที่ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% โดยผู้ขายมีหน้าที่เก็บภาษีจากผู้ซื้อและนำส่งให้รัฐ

1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.7.1 ทำให้ทราบแนวคิดและพัฒนาการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

1.7.2 ทำให้ทราบแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามกฎหมายต่างประเทศและมาตรฐานระดับสากล

1.7.3 ทำให้ทราบแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

1.7.4 ทำให้ทราบปัญหาและอุปสรรคที่จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

1.7.5 เป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

