

บทที่ 3

หลักกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศของต่างประเทศ

สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้นมีหลาย ๆ ประเทศได้กำหนดหลักกฎหมายในเรื่องนี้เอาไว้ ในบทที่ 3 นี้จะเป็นการอธิบายถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ โดยในการวิจัยนี้จะมุ่งศึกษาเฉพาะแนวทางและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของต่างประเทศในกรณีของ Business-to-Consumer (B2C) เท่านั้น

3.1 หลักกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามแนวทางของ OECD

ในปี พ.ศ. 2556 OECD ได้จัดทำโครงการเพื่อหาแนวทางป้องกันปัญหาการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) อันมีแผนปฏิบัติการทั้งหมด 15 แผน ซึ่งในแผนที่ 1 เป็นแผนปฏิบัติการที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Action Plan 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 OECD ได้จัดทำรายงานขั้นสุดท้าย (Final Report) เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ซึ่งในรายงานฉบับนี้มีการเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเอาไว้หลายแนวทาง ทั้งนี้ OECD ได้ให้คำจำกัดความสำหรับ “แพลตฟอร์มออนไลน์” ว่าหมายถึง การบริการดิจิทัลที่ช่วยอำนวยความสะดวกในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้ใช้งาน (ไม่ว่าจะเป็นองค์กรหรือบุคคลธรรมดา) ตั้งแต่ 2 ฝ่ายขึ้นไปซึ่งติดต่อสื่อสารผ่านบริการทางอินเทอร์เน็ต¹

ในปี พ.ศ. 2560 OECD ยังได้จัดทำแนวทางว่าด้วยกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม/กฎหมายภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ (International VAT/GST Guidelines) เพื่อกำหนดแนวทางการปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศโดยมุ่งเน้นที่การให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเพื่อลดปัญหาเรื่องความไม่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี

¹ OECD, *An Introduction to an Online Platforms and their Role in the Digital Transformation* (OECD Publishing, 2019), p.21.

การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน และการไม่ได้จัดเก็บภาษีเนื่องจากความไม่แน่นอนของหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศ² ทั้งนี้ แนวทางว่าด้วยกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม/กฎหมายภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ (International VAT/GST Guidelines) ของ OECD ใช้บังคับเฉพาะกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีฐานภาษีกว้างโดยจัดเก็บจากฐานการบริโภคขั้นสุดท้ายซึ่งผู้ประกอบการจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีในแต่ละขั้น³

สำหรับโครงสร้างเนื้อหาของแนวทางว่าด้วยกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม/กฎหมายภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ (International VAT/GST Guidelines) แบ่งออกเป็น 4 ส่วน⁴ คือ

1. ลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ OECD
2. หลักความเป็นกลางของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศ
3. การกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ
4. การให้ความร่วมมือกัน การลดข้อขัดแย้ง การจัดการในกรณีที่มีการหนีภาษีและการหลบเลี่ยงภาษี

3.1.1 ลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ OECD

แนวทางว่าด้วยกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม/กฎหมายภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ(International Vat/GST Guidelines) ได้กำหนดลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำไปใช้กับการค้าระหว่างประเทศไว้ดังนี้

1) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมุ่งจัดเก็บภาษีจากฐานกว้างบนการบริโภคขั้นสุดท้าย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีจากฐานกว้างบนการบริโภคขั้นสุดท้าย ซึ่งการบริโภคขั้นสุดท้ายในที่นี้หมายถึงการบริโภคขั้นสุดท้ายโดยครัวเรือน ทั้งนี้โดยหลักการแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มมุ่งเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีไปที่ผู้บริโภคที่เป็นบุคคลทั่วไป แต่ในทางปฏิบัติระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต่าง ๆ ไม่เพียงแต่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคทั่วไปแต่ยังเรียกเก็บจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการอีกด้วย เมื่อพิจารณาจากหลักการนี้แล้ว (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคขั้นสุดท้ายโดยครัวเรือน) จะเห็นว่าผลที่ตามมาจากการใช้หลักการนี้คือธุรกิจต่าง ๆ ไม่ควรต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางปฏิบัติถ้าธุรกิจต่าง ๆ มีการรับสินค้า บริการ หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเพื่อการบริโภคของเจ้าของธุรกิจนั้นไม่ว่าทั้งหมด

² OECD, *International VAT/GST Guidelines* (OECD Publishing, 2017), p.10.

³ *Ibid.*, p.11.

⁴ *Ibid.*, pp.5-9.

หรือเพียงบางส่วน ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องกำหนดว่ากรณีใดเป็นการบริโภคเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจหรือการบริโภคส่วนตัว⁵

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายชั้น

ลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การจัดเก็บภาษีแบบหลายชั้นซึ่งธุรกิจแต่ละรายที่อยู่ในห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) มีหน้าที่ในการควบคุม จัดเก็บ และนำส่งภาษีในสัดส่วนที่สอดคล้องกับส่วนต่างกำไรของธุรกิจนั้น ด้วยเหตุนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงแตกต่างจากภาษีการขายปลีก (Retail Sales Tax (RST)) เนื่องจากภาษีการขายปลีกเป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภคที่เก็บจากการขายครั้งสุดท้ายเพียงชั้นเดียวเท่านั้น เนื่องด้วยลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ประกอบกับหลักการทางภาษีที่กำหนดให้ผู้ประกอบการไม่ควรแบกรับภาระภาษี จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการกลไกเพื่อลดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการที่ชำระภาษีเมื่อได้รับสินค้า บริการ หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง ซึ่งมี 2 หลักการที่ช่วยให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายชั้นพร้อมทั้งบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการ⁶ ได้แก่

(1) วิธีเครดิตภาษี (Invoice Credit Method) หรือ วิธีที่คิดจากฐานธุรกรรม (transaction based method) สำหรับวิธีนี้ ผู้ประกอบการแต่ละรายจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าในอัตราที่กำหนดไว้สำหรับการจำหน่ายสินค้าในแต่ละครั้งและออกไปกำกับภาษีที่แสดงจำนวนภาษีที่ลูกค้าต้องชำระ ทั้งนี้ลูกค้าสามารถนำภาษีซื้อที่หักออกจากภาษีขายสำหรับการซื้อขายสินค้าในแต่ละครั้งและนำส่งภาษีต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีหรือขอคืนภาษีที่ชำระภาษีเกิน⁷

(2) วิธีหักลบ (Subtraction Method) หรือ วิธีที่คิดจากฐานกิจการ (Entity Based Method) สำหรับวิธีนี้ภาษีที่จัดเก็บโดยตรงจากมูลค่าเพิ่มของบัญชีการค้า (Accounts-based measure of value added) โดยวิธีนี้จะคำนวณโดยหักลบภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากการซื้อสินค้าออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากการขายสินค้า⁸

ทั้งนี้ เกือบทุกประเทศที่มีภาษีมูลค่าเพิ่มจะใช้วิธีเครดิตภาษี⁹

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักการค้าระหว่างประเทศ

ประเด็นปัญหาพื้นฐานของนโยบายทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศคือการเลือกสถานที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มว่าควรจัดเก็บ

⁵ *Ibid.*, p.14.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*, p.15.

⁸ *Ibid.*

⁹ *Ibid.*

ภาษีที่ประเทศต้นทาง (หลักต้นทาง-Origin Principle) หรือประเทศปลายทาง (หลักปลายทาง-Destination Principle)¹⁰

ก. หลักต้นทาง (Origin Principle) ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บในประเทศที่มูลค่านั้นถูกเพิ่มขึ้น ในแต่ละประเทศจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในเขตดินแดนของตนเอง ประเทศที่ทำการส่งออกสินค้าจะจัดเก็บภาษีจากการส่งออกสินค้าโดยใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีเดียวกันกับการขายสินค้าในประเทศ ในขณะที่ประเทศที่นำเข้าสินค้าจะให้เครดิตภาษีในจำนวนภาษีตามสมมติฐานที่จะต้องชำระในอัตราเดียวกับประเทศที่นำเข้าสินค้านั้น อย่างไรก็ตามหลักการนี้จะขัดแย้งกับหลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นคือการคิดภาษีจากการบริโภคซึ่งประเทศที่มีการบริโภคสินค้าในขั้นสุดท้ายควรมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้น ภายใต้หลักต้นทาง รายได้จากการจัดเก็บภาษีจะถูกแบ่งสรรระหว่างประเทศต่าง ๆ ที่มีการเพิ่มของมูลค่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีที่แตกต่างในแต่ละประเทศที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นทำให้หลักต้นทางสามารถมีอิทธิพลต่อโครงสร้างทางเศรษฐกิจหรือภูมิศาสตร์ของห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain) และกีดเซาะหลักความเป็นกลางในการค้าระหว่างประเทศ¹¹ ประเทศที่ใช้หลักต้นทาง (Origin Principle) เช่น ประเทศอินเดีย และประเทศบราซิล

ข. หลักปลายทาง (Destination Principle) ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บในประเทศสุดท้ายที่มีการบริโภค การนำหลักปลายทางมาใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะก่อให้เกิดความเป็นกลางสำหรับการค้าระหว่างประเทศ ตามหลักปลายทางนั้น การส่งออกสินค้าจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากมีการขอคืนภาษีได้หรือที่เรียกว่า “Free of VAT” หรือ “zero-rated” สำหรับการนำเข้าสินค้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเดียวกันในอัตราเดียวกันกับการขายสินค้าในประเทศ ดังนั้น จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการขายจะคำนวณตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้นและรายได้จากภาษีทั้งหมดในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายจะมีจำนวนเพิ่มขึ้น¹² ประเทศที่ใช้หลักปลายทาง เช่น ประเทศไทย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศออสเตรเลีย

เมื่อพิจารณาจากหลักการของทั้งหลักต้นทางและหลักปลายทางแล้วจะเห็นว่าหลักปลายทางเป็นหลักการที่แพร่หลายในมากกว่าหลักต้นทางทั้งในทางทฤษฎีและทางปฏิบัติ อีกทั้งหลักปลายทางยังถือเป็นหลักการที่เป็นมาตรฐานในระดับระหว่างประเทศและได้รับการรับรองจากองค์การการค้าโลก (World Trade Organization)¹³

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ *Ibid.*, p.16.

¹² *Ibid.*

¹³ *Ibid.*

4) หลักภาษีอากรที่ดีกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ The Ottawa Taxation Framework Conditions

สำหรับหลักภาษีอากรที่ดีตามแนวทางของ The Ottawa Taxation Framework เป็นหลักการที่นำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งหลักการนี้เป็นที่ยอมรับโดยรัฐมนตรีจากหลาย ๆ ประเทศในการประชุมระดับรัฐมนตรีในเรื่องเกี่ยวกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่จัดขึ้นที่เมืองออตตาวา (Ottawa) ประเทศแคนาดา ในปี พ.ศ. 2541 ซึ่งหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวทางของ The Ottawa Taxation Framework มีดังนี้¹⁴

(1) **หลักความเป็นกลาง (Neutrality)** ภาษีอากรควรมีความเป็นกลางและเท่าเทียมกันระหว่างธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รูปแบบต่าง ๆ และระหว่างธุรกรรมพาณิชย์ในรูปแบบทั่วไปและธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การตัดสินใจกระทำการธุรกรรมต่าง ๆ นั้นควรมาจากข้อพิจารณาทางด้านเศรษฐกิจมากกว่าข้อพิจารณาทางด้านภาษี ผู้เสียภาษีที่อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันที่ประกอบกิจการในรูปแบบเดียวกันควรจะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

(2) **หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)** ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีของผู้ประกอบธุรกิจและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีควรถูกจำกัดให้น้อยที่สุดเท่าที่จะสามารถกระทำได้

(3) **หลักความแน่นอนและความเรียบง่าย (Certainty and simplicity)** กฎหมายภาษีควรมีความชัดเจนและเข้าใจง่ายเพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถคาดการณ์ผลกระทบทางด้านภาษีที่จะเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรม

(4) **หลักประสิทธิผลและความเป็นธรรม (Effectiveness and fairness)** การจัดเก็บภาษีควรมีการจัดเก็บในจำนวนและเวลาที่เหมาะสม อีกทั้งระบบการจัดเก็บภาษีควรลดโอกาสของการหนีภาษีและการเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นพร้อมทั้งมีมาตรการที่เหมาะสมในการขัดขวางการหนีภาษีและเลี่ยงภาษี

(5) **หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)** ระบบภาษีควรมีความยืดหยุ่นและเป็นพลวัตเพื่อสามารถพัฒนาให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและทางการค้า

3.1.2 หลักความเป็นกลางของภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศ

หลักความเป็นกลางของภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ International VAT/GST Guidelines ของ OECD แบ่งออกเป็น 2 หลักการคือ หลักความเป็นกลางขั้นพื้นฐาน (Basic Neutrality Principles) และหลักความเป็นกลางทางการค้าระหว่างประเทศ (Neutrality in International Trade)¹⁵

¹⁴ *Ibid.*, p.18.

¹⁵ *Ibid.*, p.20.

1) หลักความเป็นกลางขั้นพื้นฐาน (Basic Neutrality principles)

หลักความเป็นกลางขั้นพื้นฐานสามารถแบ่งออกได้ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการไม่ควรต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเว้นแต่จะมีกฎหมาย

กำหนดไว้อย่างชัดเจน ในการค้าภายในประเทศ ความเป็นกลางทางภาษีจะสำเร็จได้โดยการใช้ระบบการชำระภาษีแบบหลายชั้น (multi-stage payment system) ซึ่งในระบบนี้ผู้ประกอบการเป็นผู้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ขายสินค้าและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มาจากสินค้านั้น โดยที่ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในแต่ละธุรกิจสามารถนำมาหักลบกับภาษีขายซึ่งผลลัพธ์ที่ได้ จะเป็นจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่งแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี สำหรับการันใช้ระบบการคำนวณแบบนี้เป็นการรับรองว่าจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งให้แก่หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีเป็นจำนวนที่ถูกต้อง ทั้งนี้หมายความว่าภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะไหลผ่านจากผู้ประกอบธุรกิจและมาตกอยู่ที่ผู้บริโภคคนสุดท้าย ฉะนั้นจึงเป็นสิ่งสำคัญที่การขายสินค้าในแต่ละชั้น ผู้ประกอบการสามารถหักภาษีซื้อเพื่อที่ภาระภาษีในขั้นสุดท้ายจะตกอยู่กับผู้บริโภคคนสุดท้ายมากกว่าที่คนกลางจะเป็นผู้รับภาษีนั้น¹⁶

(2) กิจกรรมที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันและประกอบกิจการคล้ายคลึงกันควรมีภาระภาษีในระดับที่เท่าเทียมกัน ภาระภาษีควรมีความเป็นกลางและเท่าเทียมกันในสถานการณ์เดียวกันเพื่อที่ว่าการจัดเก็บภาษีในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและจำหน่ายสินค้าเป็นไปตามสัดส่วนที่เทียบเท่ากับจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้ชำระโดยไม่ต้องคำนึงถึงลักษณะของการขายสินค้า โครงสร้างของกระบวนการจัดจำหน่ายสินค้า จำนวนครั้งของการขายสินค้าหรือจำนวนผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าและเทคนิคที่นำมาใช้ในการขาย¹⁷

(3) หลักเกณฑ์ของภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรเป็นปัจจัยลำดับแรกสำหรับการตัดสินใจทางธุรกิจของผู้ประกอบการ ปกติแล้วมีปัจจัยหลายอย่างที่มีผลต่อการตัดสินใจทางธุรกิจไม่ว่าจะเป็นปัจจัยด้านการค้า สังคม การเงิน สภาพแวดล้อม และกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการตัดสินใจทางธุรกิจเช่นกัน แต่ไม่ควรที่จะเป็นปัจจัยลำดับแรกที่นำมาใช้ประกอบการตัดสินใจทางธุรกิจ ข้อพิจารณาด้านภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นรวมถึงจำนวนภาษีที่ชำระให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ภาระค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสียภาษีหรือการขอคืนภาษีที่ได้ชำระไป การทำบัญชีที่ถูกต้อง และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับผลกระทบต่อกระแสเงินสดของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid., p.16.

2) หลักความเป็นกลางทางการค้าระหว่างประเทศ (Neutrality in international trade)

หลักความเป็นกลางทางการค้าระหว่างประเทศสามารถแบ่งออกได้ดังนี้

(1) กิจการที่ประกอบธุรกิจต่างประเทศไม่ควรมีข้อได้เปรียบหรือเสียเปรียบทางด้านภาษีเมื่อเทียบกับกิจการที่ประกอบธุรกิจในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษี ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรก่อให้เกิดข้อได้เปรียบหรือเสียเปรียบทางด้านภาษีระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจต่างประเทศและผู้ประกอบธุรกิจในประเทศ ดังนั้นการใช้หลักปลายทางจะช่วยบรรเทาปัญหาดังกล่าวเนื่องจากการส่งออกสินค้าจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและการนำเข้าสินค้าจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานภาษีและอัตราภาษีเดียวกันกับการขายสินค้าภายในประเทศ¹⁸

(2) รัฐอาจใช้แนวทางต่าง ๆ เพื่อทำให้ผู้ประกอบการต่างประเทศเกิดความมั่นใจว่าจะไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนได้ สำหรับแนวทางต่าง ๆ ที่รัฐอาจนำมาใช้เพื่อให้ผู้ประกอบการต่างประเทศเกิดความมั่นใจว่าจะไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่สามารถขอคืนได้ เช่น

- การให้ผู้ประกอบการต่างประเทศสามารถขอคืนภาษีซื้อได้
- การขายสินค้าโดยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- การให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในประเทศหรือผู้บริโภคในประเทศรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแทน
- การออกหนังสือรับรองยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการซื้อสินค้า
- การให้ผู้ประกอบการต่างประเทศสามารถขอคืนภาษีซื้อผ่านการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศ¹⁹

(3) ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศโดยเฉพาะเจาะจง หลักเกณฑ์นั้นไม่ควรก่อให้เกิดภาระอันเกินสมควรต่อผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์นั้น หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจกำหนดหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอย่างเฉพาะเจาะจงแก่ผู้ประกอบการบางประเภท เช่น กิจการขนาดเล็ก กิจการต่างประเทศ ในกรณีของกิจการต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้นอาจมีความเสี่ยงที่จะเกิดปัญหาการหนีหรือเลี่ยงภาษีขึ้นได้ ดังนั้นรัฐควรจะต้องมีมาตรการในการจัดการด้านภาษีที่เหมาะสมเพื่อป้องกันการเกิดปัญหาดังกล่าวอีกทั้งการจัดมาตรการด้านภาษีที่เหมาะสมนั้นก็ควรก่อให้เกิดปัญหาการเลือกปฏิบัติ²⁰

¹⁸ *Ibid.*, p.17.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*

3.1.3 การกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ

สำหรับการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างในระดับระหว่างประเทศนั้น ควรถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมายของประเทศที่มีการบริโภคโดยการนำหลักปลายทางมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างในระดับระหว่างประเทศนั้น ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีกลไกในการระบุประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้นโดยเชื่อมโยงการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นกับประเทศที่คาดว่าจะมีการบริโภคเป็นลำดับสุดท้าย ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำเป็นจะต้องมีหลักเกณฑ์การระบุสถานที่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อสามารถนำเอาหลักปลายทางมาปรับใช้กับจัดเก็บภาษีจากการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างผู้ประกอบการและผู้บริโภค และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง²¹

ในการวิจัยนี้จะขออธิบายเฉพาะแนวทางของ OECD ในการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างผู้ประกอบการและผู้บริโภคเท่านั้น

หลักเกณฑ์ทั่วไปสำหรับการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างผู้ประกอบการและผู้บริโภค

ความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและการค้าขายเสรีทำให้การบริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างแก่ลูกค้าทั่วโลกมีจำนวนเพิ่มขึ้นจนนำไปสู่การให้บริการและขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระยะทางไกล (remotely supplied services and intangibles) ซึ่งหมายความว่า การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างสามารถกระทำได้จากระยะทางไกลแก่ลูกค้าที่อยู่ที่ไหนในโลกก็ได้ ด้วยเหตุนี้ ลำพังเพียงทราบสถานที่ตั้งของผู้ให้บริการและสถานที่ที่ให้บริการก็ไม่เพียงพอที่จะคาดเดาได้ว่าสถานที่ที่รับบริการที่แท้จริงอยู่ที่ใด²²

วัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างผู้ประกอบการและผู้บริโภค คือการจัดเก็บภาษีในประเทศที่มีการบริโภคเป็นลำดับสุดท้ายโดยภาระภาษีจะตกแก่ผู้บริโภคคนสุดท้าย ดังนั้นวัตถุประสงค์ขั้นพื้นฐานของหลักเกณฑ์การระบุสถานที่ในการจัดเก็บภาษีในกรณีระหว่างผู้ประกอบการและผู้บริโภคคือการคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่าสถานที่ใดเป็นสถานที่ที่น่าจะมีการใช้บริการหรือการบริโภคสินค้าที่ไม่มีรูปร่างโดยคำนึงถึงข้อจำกัดในทางปฏิบัติ ทั้งนี้หลักเกณฑ์การระบุสถานที่ในการจัดเก็บภาษีควรจะไม่ใช่ซับซ้อนและทำให้ผู้เสียภาษีผู้บริโภค และหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการทำความเข้าใจและนำไปปรับใช้ได้อย่างสะดวก²³

²¹ *Ibid.*, p.38.

²² *Ibid.*, p.65.

²³ *Ibid.*, p.64.

OECD ได้แนะนำหลักเกณฑ์ทั่วไป 2 หลักเกณฑ์ที่จะนำไปใช้ในการกำหนดสถานที่จัดเก็บภาษีสำหรับการให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระหว่างผู้ประกอบการและผู้บริโภคไว้ดังนี้

(1) **กรณีการให้บริการหรือการขายสินค้าถึงที่ (on-the-spot supplies)** คือกรณีที่มีการให้บริการหรือการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นกระทำทางกายภาพในสถานที่ที่สามารถระบุได้แน่ชัดและมีการบริโภคที่เกิดขึ้นในเวลาเดียวกันและในสถานที่เดียวกันกับสถานที่ที่มีการให้บริการหรือการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างนั้นโดยทั้งผู้ประกอบการผู้ให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างและผู้บริโภคปรากฏอยู่ในสถานที่เดียวกัน ตัวอย่างเช่นการให้บริการจัดแต่งทรงผม การนวด การเสริมความงาม ร้านอาหาร โรงภาพยนตร์ พิพิธภัณฑสถาน เป็นต้น²⁴ การบริโภคขั้นสุดท้ายของการให้บริการหรือขายสินค้าถึงที่ ต้องมีความมิตัวตนทางกายภาพ (physical presence) ของผู้ประกอบการผู้ให้บริการหรือขายสินค้าและผู้บริโภค ในกรณีการให้บริการหรือการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างถึงที่ OECD แนะนำให้ใช้หลักเกณฑ์ของสถานที่จัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากสถานที่ที่มีการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง²⁵

(2) **การให้บริการหรือการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างในกรณีอื่น** สำหรับการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างที่ไม่สามารถระบุสถานที่ที่ให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างได้อย่างชัดเจนรวมทั้งผู้บริโภคไม่ได้บริโภคในสถานที่ที่มีบุคคลให้บริการหรือขายสินค้าทำให้สถานที่ที่มีการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพอาจจะไม่ใช่สถานที่เดียวกันกับสถานที่ที่มีการบริโภค ตัวอย่างเช่น การให้คำปรึกษาด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านบัญชี กฎหมาย การเงิน การให้บริการเนื้อหาในรูปแบบดิจิทัลทางออนไลน์ เช่น ภาพยนตร์ เพลง การให้บริการจัดเก็บข้อมูลในรูปแบบดิจิทัล เกมออนไลน์ เป็นต้น สำหรับการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างในกรณีนี้ OECD แนะนำว่าสถานที่ที่จัดเก็บภาษีควรจะเป็นถิ่นที่อยู่ประจำของผู้บริโภค²⁶

3.1.4 คุณลักษณะสำคัญของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

OECD ยังได้กำหนดแนวทางเพื่อแนะนำให้ประเทศต่าง ๆ สามารถนำไปใช้ในการพัฒนาระบบการจดทะเบียนและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการจากต่างประเทศเพื่อลดความซับซ้อนของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยมีตัวอย่างคำแนะนำของ OECD

²⁴ *Ibid.*, p.67.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ *Ibid.*, pp.68-69.

เกี่ยวกับคุณลักษณะสำคัญของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ดังนี้

1) การจดทะเบียน

ระบบการจดทะเบียนที่ไม่ซับซ้อนเป็นส่วนสำคัญสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในการเชื่อมโยงกับหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีของประเทศที่รับบริการ ซึ่งควรเน้นเป็นการจดทะเบียนในรูปแบบออนไลน์และมีภาษาของประเทศที่เป็นคู่ค้าหลักของประเทศที่จัดเก็บภาษี สำหรับการขอรายละเอียดข้อมูลของผู้ให้บริการนั้นควรขอเท่าที่จำเป็น เช่น ชื่อของผู้ให้บริการ ชื่อของผู้ที่มีหน้าที่ประสานงานกับเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี ที่อยู่ของผู้ให้บริการและรายชื่อบุคคลที่ติดต่อ เบอร์โทรศัพท์ของบุคคลที่ติดต่อ อีเมลล์ของบุคคลที่ติดต่อ เป็นต้น²⁷

2) การยื่นแบบแสดงรายการภาษี

เนื่องจากแต่ละประเทศมีหลักเกณฑ์และขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน ดังนี้ หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศอาจมีกำหนดแบบแสดงรายการภาษีสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยเฉพาะโดยกำหนดให้กรอกรายละเอียดข้อมูลต่าง ๆ เท่าที่จำเป็นและมีความซับซ้อนน้อยกว่าแบบแสดงรายการภาษีสำหรับผู้ประกอบการในประเทศ สำหรับตัวอย่างรายละเอียดข้อมูลเท่าที่จำเป็น เช่น หมายเลขการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ จำนวนภาษีตามอัตราปกติ จำนวนภาษีตามอัตราที่ได้รับการปรับลด (ถ้ามี) จำนวนภาษีทั้งหมดที่ต้องชำระ เป็นต้น ในส่วนวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้นควรมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อเป็นทางเลือกและอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ²⁸

3) การชำระภาษี

สำหรับการชำระภาษีนั้น OECD แนะนำว่าควรจัดให้มีการชำระภาษีผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการชำระภาษีของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและลดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี ทั้งนี้ประเทศที่จัดเก็บภาษีอาจรับชำระภาษีในสกุลเงินต่าง ๆ ของประเทศที่เป็นคู่ค้าหลักของประเทศตน²⁹

4) การจัดเก็บข้อมูล

OECD แนะนำว่าหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีควรอนุญาตให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศใช้ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์โดยอาจจำกัดปริมาณของข้อมูลที่จัดเก็บโดยจัดเก็บรวบรวมเฉพาะข้อมูลสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงการถึง

²⁷ Ibid., pp.73-74.

²⁸ Ibid., p.74.

²⁹ Ibid.

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกต้อง เช่น ประเภทของการให้บริการ วันที่ที่ให้บริการ ข้อมูลที่ใช้พิจารณาสถานที่ที่เป็นแหล่งที่อยู่ของลูกค้า เป็นต้น³⁰

5) ความพร้อมใช้งานของข้อมูล

ประเทศที่จัดเก็บภาษีควรมีการจัดเตรียมข้อมูลออนไลน์ที่จำเป็นสำหรับการจดทะเบียนหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในภาษาต่าง ๆ ของประเทศที่เป็นคู่ค้าสำคัญของประเทศตน ทั้งนี้ควรมีการให้บริการข้อมูลต่าง ๆ ที่มีความทันสมัยโดยเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับอัตราภาษีและการจัดประเภทของบริการต่าง ๆ เพื่อให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ใช้เป็นข้อมูลสำหรับการจัดการด้านภาษี³¹

3.1.5 ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีให้ผู้ให้บริการไม่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี

การให้ความร่วมมือกันระหว่างประเทศของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีเป็นสิ่งสำคัญที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีการบริโภค การพัฒนาความร่วมมือระหว่างประเทศอาจกระทำได้ด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลและมีการให้คำแนะนำช่วยเหลือซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ หนึ่งในความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลและการให้คำแนะนำช่วยเหลือซึ่งกันและกันทางด้านภาษี คือการที่กลุ่มประเทศสมาชิก OECD และกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ได้ทำความตกลงร่วมกันเพื่อให้ความช่วยเหลือกันระหว่างกลุ่มประเทศในทางภาษีซึ่งเรียกว่า “ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี” (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAC) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1988 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมล่าสุดเมื่อปี ค.ศ. 2010 และเปิดโอกาสให้ประเทศอื่น ๆ ได้เข้าร่วมเป็นภาคีตั้งแต่ปี ค.ศ. 2011 ซึ่งขอบเขตของ MAC นั้นครอบคลุมภาษีทุกประเภทรวมทั้งภาษีการบริโภค เช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม³² สำหรับวัตถุประสงค์ของ MAC เพื่อให้ประเทศที่เป็นภาคีให้ความช่วยเหลือด้านการบริการจัดการเรื่องภาษี โดยหลักจะประกอบด้วย การแลกเปลี่ยนข้อมูล การให้ความช่วยเหลือในการติดตามจัดเก็บภาษี และการให้บริการด้านเอกสาร³³

³⁰ *Ibid.*, p.75.

³¹ *Ibid.*, p.76.

³² *Ibid.*, pp.106-107.

³³ The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol, Article 1.

3.2 หลักกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตามแนวทางของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลีย (Australia) เป็นอีกหนึ่งประเทศที่เป็นสมาชิกในกลุ่มของ OECD ที่มีการจัดเก็บภาษีในหลายรูปแบบ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ภาษีกำไรจากทุน (Capital Gains Tax) เป็นต้น สำหรับภาษีอีกรูปแบบหนึ่งที่มีการจัดเก็บในประเทศออสเตรเลียคือ ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax : GST) โดยที่ภาษีสินค้าและบริการนี้เป็นภาษีการบริโภคทั่วไป (General Consumption Tax) รูปแบบหนึ่งซึ่งมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) ที่มีใช้อยู่ในหลาย ๆ ประเทศรวมทั้งประเทศไทย³⁴ ประเทศออสเตรเลียได้ออกพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 (A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 (Cth)) เพื่อกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการโดยพระราชบัญญัตินี้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2000³⁵ สำหรับภาษีสินค้าและบริการนั้นเป็นภาษีฐานกว้างอันมีอัตราภาษีเดียวคือ ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าหรือบริการที่มีการขายหรือบริโภคในประเทศออสเตรเลีย³⁶

ในวันที่ 11 พฤษภาคม ค.ศ. 2015 นาย Joe Hockey รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของประเทศออสเตรเลียได้ออกแถลงการณ์เกี่ยวกับแผนการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีสินค้าและบริการฉบับใหม่เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้ให้บริการด้านดิจิทัลจากต่างประเทศโดยกฎหมายฉบับใหม่นี้ถูกขนานนามว่า “ภาษี Netflix” (Netflix tax) โดยข้อเสนอเกี่ยวกับการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีสินค้าและบริการฉบับใหม่ให้ครอบคลุมถึงประเด็นดังนี้

- ให้การขายสินค้าที่นอกเหนือจากสินค้าทั่วไปหรือสังหาริมทรัพย์ให้แก่กิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนหรือไม่ถูกบังคับให้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการนั้นต้องเสียภาษีสินค้าและบริการถ้าหากกิจการดังกล่าวมีสัญชาติออสเตรเลีย
- ให้มีการเสียภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์บางประเภทโดยผู้ให้บริการผ่านทางผู้บริโภค และ

³⁴ ทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 99.

³⁵ Robin Woellner et al., *Australian Taxation Law 2019*, 12th ed. (Oxford University Press, 2019), p.1587.

³⁶ Australian Taxation Office (ATO), “GST,” Accessed 12 June 2021, <https://www.ato.gov.au/business/gst/>.

- มีการสร้างกฎเกณฑ์ที่ทำให้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจดทะเบียน ระยะเวลาภาษี และการยื่นภาษีสินค้าและบริการของกิจการมีความเรียบง่าย³⁷

ต่อมา มีการออกพระราชบัญญัติการแก้ไขกฎหมายภาษีและกองทุนเงินเกษียณ ค.ศ. 2016 (2016 มาตรการที่ 1) (The Tax and Superannuation Laws Amendment (2016 Measures No 1) Act 2016 (Cth)) โดยรายการที่ 1 (Schedule 1) ของพระราชบัญญัตินี้เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีและบริการฉบับใหม่ให้ครอบคลุมถึงการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศอันมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2017³⁸ ด้วยเหตุนี้จึงถือได้ว่าประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศลำดับต้น ๆ ที่แก้ไขกฎหมายภาษีเพื่อมุ่งจัดเก็บภาษีฐานการบริโภคจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องภาระการเสียภาษีให้แก่ผู้ประกอบการภายในประเทศ

สำหรับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศออสเตรเลียตามกฎหมายปัจจุบันมีรายละเอียดดังนี้

3.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศออสเตรเลีย ได้แก่

1. ผู้ประกอบการ (Merchant) ที่ขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้หรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย (Australian consumer) หรือ
2. ผู้ประกอบการแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Distribution Platform Operator (EDP)) เช่น Ebay, Amazon³⁹ เนื่องจากกฎหมายออสเตรเลียกำหนดหลักเกณฑ์ที่ให้ผู้ประกอบการแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ถูกปฏิบัติเสมือนผู้ให้บริการ โดยหลักทั่วไปกำหนดว่าในกรณีที่มีการขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างให้แก่ผู้บริโภคในประเทศ (inbound intangible consumer supply) นั้นกระทำผ่านแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้นผู้ประกอบการแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ถูกปฏิบัติเสมือนเป็นผู้ให้บริการตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีและบริการอันมีผลให้ผู้ประกอบการแพลตฟอร์มการจำหน่าย

³⁷ TAXAMO, “Australia’s digital services GST could raise \$3.2 bn in a decade” (11 March 2016), Accessed 14 June 2021, <https://blog.taxamo.com/insights/australia-digital-services-gst>.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ Australian Taxation Office (ATO), “Who charges GST,” (13 March 2018), Accessed 16 June 2021, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/who-charges-gst/>

ทางอิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่ชำระภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแทนผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ⁴⁰

3.2.2 กิจกรรมที่อยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

สำหรับการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีสินค้าและบริการฉบับใหม่นี้ ได้มีการกำหนดนิยามของคำว่า “การขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างให้แก่ผู้บริโภคในประเทศ” (inbound intangible consumer supply) ว่าหมายถึง การขายสินค้าหรือบริการที่นอกเหนือจากสินค้าทั่วไปหรืออสังหาริมทรัพย์แก่ผู้บริโภคที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ทั้งนี้ต้องไม่ใช่การขายสินค้าหรือบริการที่มีการกระทำทั้งหมดในประเทศออสเตรเลียหรือกระทำทั้งหมดผ่านกิจการของผู้ขายสินค้าหรือบริการในประเทศออสเตรเลีย⁴¹ เมื่อพิจารณาจากนิยามดังกล่าวแล้วกิจกรรมที่เข้าข่ายตามนิยามของ “การขายสินค้าหรือบริการที่ไม่มีรูปร่างให้แก่ผู้บริโภคในประเทศ” (inbound intangible consumer supply) อันอยู่ในบังคับของภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศออสเตรเลีย คือ การขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศให้แก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย ทั้งนี้ กรมสรรพากร ประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) ได้ระบุตัวอย่างสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในบังคับของกฎหมายฉบับนี้ไว้บนเว็บไซต์ของกรม ดังนี้

1. การขายสินค้าดิจิทัล เช่น อีบุ๊ก (E-book) ภาพยนตร์ รายการโทรทัศน์ เพลง และการบอกรับเป็นสมาชิกหนังสือพิมพ์ออนไลน์
2. การขายเกมส์ออนไลน์ รหัสเกมส์ แอปพลิเคชัน ซอฟต์แวร์ และการบำรุงรักษาซอฟต์แวร์
3. การสัมมนาผ่านเว็บไซต์หรือ คอร์สการเรียนรู้ทางไกล
4. บริการประกันภัย
5. บริการการพนัน
6. บริการหาคู่ออนไลน์
7. บริการสำรองชื่อสำหรับกิจกรรมหรือสถานที่ต่าง ๆ ในประเทศออสเตรเลีย เช่น การจองโรงแรม การจองตั๋วเข้าชมการแข่งขันกีฬาต่าง ๆ
8. บริการออกแบบเว็บไซต์หรือบริการรับจัดพิมพ์
9. บริการเกี่ยวกับสมาคมวิชาชีพ เช่น การเก็บค่าสมาชิก

⁴⁰ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 84-55, 84-60 (Austl.).

⁴¹ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 84-65 (Austl.).

10. การให้บริการด้านกฎหมาย บัญชี สถาปัตยกรรมและการรับให้คำปรึกษาต่าง ๆ⁴²
กฎหมายออสเตรเลียได้กำหนดนิยามของคำว่า “แพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์” (electronic distribution platform) ไว้ดังนี้

“(1) แพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ คือ การบริการ (รวมถึงเว็บไซต์ พอร์ทัลอินเทอร์เน็ต เกตเวย์ ร้านค้า หรือ มาร์เกตเพลส) ถ้า (ก) การบริการนั้นอนุญาตให้องค์กรต่าง ๆ มีการให้บริการแก่ผู้บริโภคขั้นสุดท้าย และ (ข) การบริการนั้นกระทำภายใต้ नियามของการสื่อสารข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ และ (ค) การให้บริการที่อยู่ภายใต้ नियามของการจัดการให้บริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าภายในประเทศที่กระทำภายใต้ नियามของการสื่อสารข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

(2) อย่างไรก็ตาม การบริการนี้ไม่ถือเป็นแพลตฟอร์มการจัดการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ เพียงเพราะว่าเป็น

(ก) บริการขนส่ง (ภายใต้ नियามตามพระราชบัญญัติโทรคมนาคม ค.ศ. 1997 (the Telecommunications Act 1997) หรือ

(ข) การบริการที่ประกอบด้วยองค์ประกอบอย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้

- (1) จัดเตรียมการเข้าถึงระบบการชำระเงิน
- (2) ขั้นตอนการชำระเงิน

(3) จัดเตรียมใบสำคัญจ่ายเงินสำหรับการให้บริการที่ไม่ใช่การบริการที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 100-5”⁴³

3.2.3 อัตราภาษี

สำหรับอัตราภาษีสินค้าและบริการสำหรับการขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ คือ อัตราร้อยละ 10 ของราคาสินค้าและบริการ ซึ่งถือเป็นอัตราเดียวกับภาษีสินค้าและบริการในกรณีทั่วไปตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999⁴⁴ โดยผู้ประกอบการหรือองค์กรที่มีลักษณะเป็นแพลตฟอร์มการซื้อขายออนไลน์ที่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้า

⁴² Australian Taxation Office, “GST on imported services and digital products,” (23 April 2020), Accessed 16 June 2021, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-services-and-digital-products/>

⁴³ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 84-70 (Austl.).

⁴⁴ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 9-70 (Austl.).

และบริการแล้วให้รวมภาษีสินค้าและบริการในราคาสินค้าหรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่ขายหรือให้บริการแก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย⁴⁵

3.2.4 เงื่อนไขสำหรับการเสียภาษีสินค้าและบริการ

ความรับผิดในการเสียภาษีสินค้าและบริการสำหรับการขายสินค้าและบริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. การขายสินค้าหรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้นมีความเชื่อมโยงกับประเทศออสเตรเลีย (connected with the indirect tax zone) พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 (A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 (Cth)) ได้กำหนดว่าการขายสินค้าหรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะมีความเชื่อมโยงกับประเทศออสเตรเลียต่อเมื่อเป็นการขายสินค้าหรือบริการแก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย (Australian consumer)⁴⁶

ทั้งนี้ พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 (A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 (Cth)) ได้ให้คำจำกัดความของ “ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย” ไว้ดังนี้

- ผู้บริโภคมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และ
- ผู้บริโภคนั้นไม่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ หรือ
- ถ้าผู้บริโภคจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแต่ไม่ได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ

ทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจของตน⁴⁷

2. ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการนั้นจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการหรืออยู่ในเงื่อนไขตามกฎหมายที่จะต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ

3. การที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อคิดค่าตอบแทนและถือเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจของตน ในกรณีขององค์กรที่มีลักษณะเป็นแพลตฟอร์มการซื้อขายออนไลน์ ให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจของตน

⁴⁵ Australian Taxation Office, “Once you are registered,” (20 February 2018), Accessed 16 June 2021, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/once-you-are-registered/>

⁴⁶ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 9-25(5) (Austl.).

⁴⁷ A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, Section 9-25(7) (Austl.).

4. การขายสินค้าหรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ⁴⁸

3.2.5 การจดทะเบียน

ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการในประเทศออสเตรเลียหากผู้ประกอบการนั้นมีคุณสมบัติ ดังนี้

1. ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคล
2. ผู้ประกอบการมีรายรับจากการขายสินค้าหรือบริการที่มีความเชื่อมโยงกับประเทศออสเตรเลีย (connected with the indirect tax zone) ในรอบ 12 เดือนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่า AUD 75,000 หรือ AUD 150,000 สำหรับกรณีขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไร⁴⁹

ในการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการนั้น ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกจดทะเบียนได้ 2 รูปแบบ คือ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบปกติ (Standard GST registration) และการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบไม่ซับซ้อน (Simplified GST registration)

1. การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบปกติ (Standard GST registration)

การจดทะเบียนรูปแบบนี้ ผู้ประกอบการต่างชาติจะได้รับหมายเลขการทำธุรกิจของออสเตรเลีย (Australian Business Number (ABN)) อีกทั้งยังสามารถออกไปกำกับภาษีและเคลมเครดิตภาษีซื้อได้

2. การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบไม่ซับซ้อน (Simplified GST registration)

การจดทะเบียนรูปแบบนี้มีไว้สำหรับผู้ประกอบการต่างชาติที่ขายสินค้าหรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่ต้องการจดทะเบียนออนไลน์ หากผู้ประกอบการหรือองค์กรที่มีลักษณะเป็นแพลตฟอร์มการซื้อขายออนไลน์ตัดสินใจจดทะเบียนในรูปแบบนี้จะถือว่าเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนแบบจำกัด (Limited Registration Entity (LRE)) จะถูกกำหนดให้ยื่นแบบเสียภาษีและ

⁴⁸ Australian Taxation Office, “When to charge GST,” (20 February 2018), Accessed 16 June 2021, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/when-to-charge-gst/>

⁴⁹ Australian Taxation Office, “Registration,” (27 September 2017), Accessed 16 June 2021, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/registration/>

ชำระภาษีสินค้าและบริการทุก 3 เดือนในปีภาษี อีกทั้งจะไม่สามารถออกใบกำกับภาษี (tax invoice) และไม่สามารถเคลมเครดิตภาษีซื้อได้⁵⁰

สำหรับกำหนดการยื่นแบบเสียภาษีและชำระภาษีสินค้าและบริการของการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบไม่ซับซ้อน มีดังนี้⁵¹

รอบเวลาการชำระภาษี	กำหนดวันยื่นแบบเสียภาษีและชำระภาษี	
รอบเดือนกันยายน:	1 กรกฎาคม – 30 กันยายน	28 ตุลาคม
รอบเดือนธันวาคม:	1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม	28 กุมภาพันธ์
รอบเดือนมีนาคม:	1 มกราคม – 31 มีนาคม	28 เมษายน
รอบเดือนกันยายน:	1 เมษายน – 30 มิถุนายน	28 กรกฎาคม

3.2.6 มาตรการในกรณีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ

กรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) มีมาตรการต่าง ๆ ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ เช่น การไม่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ การไม่รายงานข้อมูลเกี่ยวกับภาระภาษีสินค้าและบริการ การหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการ เป็นต้น ซึ่งมาตรการต่าง ๆ มีทั้งในรูปแบบของการคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และการดำเนินคดีทางศาล⁵²

สำหรับการกำหนดโทษปรับนั้น ประเทศออสเตรเลียกำหนดอัตราโทษปรับสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษี ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2020 เป็นต้นไป โดยมีอัตราหน่วยโทษ (Penalty unit) ละ AUD 222 ต่อหนึ่งหน่วยความรับผิด⁵³ ทั้งนี้ประเทศออสเตรเลียมีการกำหนดอัตราหน่วยโทษแตกต่างกันสำหรับการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ Australian Taxation Office, “Once you are registered,” (20 February 2018), Accessed 16 June 2021, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/once-you-are-registered/>.

⁵² Australian Taxation Office, “Registration,” (8 December 2021), Accessed 12 July 2022, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/Our-compliance-approach/>

⁵³ Australian Taxation Office, “Penalties,” (21 April 2022), Accessed 12 July 2022, <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/>

ที่เกี่ยวข้องกับการชำระและนำส่งภาษีแล้วแต่กรณี เช่น กรณีไม่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ อัตราหน่วยโทษ 20 หน่วยความรับผิด กรณีไม่ออกใบกำกับภาษี อัตราหน่วยโทษ 20 หน่วย เป็นต้น⁵⁴

3.3 หลักกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศตามแนวทางของสาธารณรัฐสิงคโปร์

สาธารณรัฐสิงคโปร์ (Republic of Singapore) เป็นประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (South East Asia) และมีการจัดเก็บภาษีการบริโภคภายใต้ชื่อภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax (GST)) เช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลีย โดยที่สาธารณรัฐสิงคโปร์เริ่มมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการมาตั้งแต่ ค.ศ. 1994 เดิมมีอัตราภาษีสินค้าและบริการร้อยละ 3 ต่อมา มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสินค้าและบริการมาหลายครั้ง⁵⁵ เมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2022 นาย Lawrence Wong รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสิงคโปร์ ได้แถลงในการประกาศงบประมาณรายจ่ายประจำปี ค.ศ. 2022 (Budget 2022) ว่าเนื่องจากสถานการณ์ระบาดของโรคโควิด 19 สภาพเศรษฐกิจของประเทศ และอัตราเงินเฟ้อ สาธารณรัฐสิงคโปร์จะแบ่งระยะเวลาการเพิ่มอัตราภาษีสินค้าและบริการเป็น 2 ช่วง คือ ช่วงที่ 1 ปรับเพิ่มจากอัตราร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 มีผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 และช่วงที่ 2 ปรับเพิ่มจากอัตราร้อยละ 8 เป็นร้อยละ 9 มีผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2024⁵⁶

สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้ให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศโดยในวันที่ 19 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2018 นาย Heng Swee Keat รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสิงคโปร์ ได้แถลงในการประกาศงบประมาณรายจ่ายประจำปี ค.ศ. 2018 (Budget 2018) ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ ว่าจะเริ่มมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เพื่อให้ระบบภาษีของประเทศมีความเป็นธรรมและมีความยืดหยุ่นในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล เนื่องจากในปัจจุบันนี้การให้บริการต่าง ๆ เช่น การให้คำปรึกษาและการตลาดจากต่างประเทศที่ไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ ผู้บริโภคภายในประเทศ

⁵⁴ Australian Taxation Office, “Failure to meet other tax obligations,” (20 April 2022), Accessed 17 July 2022, <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Failure-to-meet-other-tax-obligations/>

⁵⁵ Ministry of Finance Singapore, “Goods and Service Tax,” Accessed 3 January 2023, <https://www.mof.gov.sg/policies/taxes/goods-and-services-tax>.

⁵⁶ Ministry of Finance Singapore, “Budget 2022,” pp.78-79, Accessed 3 January 2023, https://www.mof.gov.sg/docs/librariesprovider3/budget2022/download/pdf/fy2022_budget_state-ment.pdf.

ไม่เสียภาษีสินค้าและบริการจากการใช้บริการดาวน์โหลดแอปพลิเคชันและเพลงจากต่างประเทศตั้งนี้ การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะช่วยให้ผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการจากต่างประเทศได้รับการปฏิบัติทางด้านภาษีอย่างเท่าเทียมกัน⁵⁷

ในวันที่ 11 พฤศจิกายน ค.ศ. 2018 รัฐสภาของสาธารณรัฐสิงคโปร์ให้ความเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 2018 (ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม) (Goods and Services Tax (Amendment) Act 2018)⁵⁸ โดยร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1993 (Goods and Service Tax Act 1993) โดยเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ที่ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในสาธารณรัฐสิงคโปร์ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 การแก้ไขกฎหมายภาษีสินค้าและบริการเพื่อมุ่งจัดเก็บภาษีฐานการบริโภคจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องภาระการเสียภาษีระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศ ผู้ประกอบการจากต่างประเทศ นอกจากนี้สาธารณรัฐสิงคโปร์ยังคาดการณ์ว่าการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้จะช่วยทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นประมาณ SGD 90,000,000 ต่อปี⁵⁹

ในวันที่ 16 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2021 นาย Heng Swee Keat รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสิงคโปร์ ได้แถลงในการประกาศงบประมาณรายจ่ายประจำปี ค.ศ. 2021 (Budget 2021) ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ ว่า ลักษณะประการหนึ่งของระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมและยืดหยุ่น คือการสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ประกอบการภายในประเทศว่าจะได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเท่าเทียมกับผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งในปัจจุบันนี้ การขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์กำลังเติบโตขึ้นแต่การนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำจากต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นทางอากาศหรือทางไปรษณีย์นั้นไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ แต่การขายซื้อขายสินค้าดังกล่าวในประเทศกลับต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ ด้วยเหตุนี้จึงให้มีการเปลี่ยนแปลงขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการให้ครอบคลุมถึงการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำทางอากาศและไปรษณีย์⁶⁰ สำหรับกรณีของ Business-to-Consumer

⁵⁷ Ministry of Finance Singapore, “Budget 2018,” p. 46, Accessed 3 January 2023, https://www.mof.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/singapore-budget/budget-archives/2018/fy2018_budget_statement.pdf?sfvrsn=55b42e95_2.

⁵⁸ Good and Services Tax (Amendment) Act 2018 (Sing.).

⁵⁹ PWC, “Bracing for the end of tax-free online shopping,” (23 Feb 2021), Accessed 4 January 2023, <https://www.pwc.com/sg/en/tax/singapore-budget-2021/bracing-for-the-end-of-tax-free-online-shopping.html>.

⁶⁰ Ministry of Finance Singapore, “Budget 2021 Statement,” p.41.

(B2C) จะมีการขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการที่กว้างขึ้นจากเดิมที่ครอบคลุมเฉพาะการให้บริการดิจิทัลจากต่างประเทศเปลี่ยนเป็นครอบคลุมถึงการให้บริการที่ไม่ใช่ดิจิทัลจากต่างประเทศ หรือเรียกว่า บริการระยะทางไกล (remote services) ซึ่งการขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีดังกล่าว จะเริ่มมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023⁶¹

สำหรับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของสาธารณรัฐสิงคโปร์ตามกฎหมายปัจจุบันมีรายละเอียดดังนี้

3.3.1 มีหน้าที่เสียภาษี

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของสาธารณรัฐสิงคโปร์ ได้แก่

1. ผู้ให้บริการจากต่างประเทศ (Overseas Underlying Supplier) ที่ให้บริการระยะทางไกล (Remote Services) แก่ผู้บริโภค (Consumer) ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือ
2. ผู้ดำเนินกิจการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Operator of Electronic Market Place) ที่ให้ผู้ให้บริการจากต่างประเทศให้บริการระยะทางไกล (Remote Services) แก่ผู้บริโภค (Consumer) ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ผ่านตลาดอิเล็กทรอนิกส์ของตนเอง และผู้ดำเนินกิจการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Operator of Electronic Market Place) ดังกล่าวมีคุณสมบัติที่ถือว่าเป็นผู้ให้บริการ (supplier) ตามกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์⁶²

3.3.2 กิจการที่อยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

เดิม ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากผู้ให้บริการจากต่างประเทศที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST-registered overseas service providers) โดยกฎหมายภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” (digital services) หมายถึง “การให้บริการต่าง ๆ ที่มีการให้บริการบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่น ๆ และมีลักษณะการให้บริการโดยอัตโนมัติโดยมีมนุษย์เข้ามาเกี่ยวข้องน้อยที่สุด หรือไม่มีมนุษย์เกี่ยวข้องเลย และไม่สามารถใช้งานได้โดยปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศและรวมถึง

⁶¹ Ministry of Finance Singapore, “Budget 2021 Statement Annex F-1 Tax Changes,” pp.3-4.

⁶² Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), *IRAS e-Tax Guide GST: Taxing imported remote services by way of the overseas vendor registration regime*, 2nd ed. (Inland Revenue Authority of Singapore, 2023), p.4.

- (1) สินค้าดิจิทัลต่าง ๆ
- (2) ซอฟต์แวร์หรือการอัปเดตซอฟต์แวร์ต่าง ๆ
- (3) บริการรูปภาพ ข้อความหรือข้อมูล หรือการให้บริการฐานข้อมูลต่าง ๆ
- (4) บริการเพลง ภาพยนตร์ หรือเกมต่าง ๆ
- (5) การเรียนการสอนทางไกลผ่านสื่อที่บันทึกล่วงหน้าหรือ e-learning
- (6) การให้บริการเว็บไซต์ เว็บไซต์สต็อก หรือบริการดูแลรักษาโปรแกรมแบบดิจิทัลหรือ

อัตโนมัติ

(7) บริการจัดหาหรือสนับสนุนการสร้างภาพลักษณะของธุรกิจหรือของบุคคลบนเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์

- (8) บริการสืบค้นข้อมูลหรือบริการให้คำแนะนำอัตโนมัติ
- (9) บริการให้สิทธิในสินค้าหรือบริการมาจำหน่ายในตลาดหรือห้องประมูลออนไลน์
- (10) บริการถ่ายทอดสดออนไลน์
- (11) บริการโฆษณาบนมีเดียแพลตฟอร์มออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อเผยแพร่ในสาธารณรัฐ

สิงคโปร์

(12) บริการสนับสนุนในการจัดทำหรืออำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมต่าง ๆ ผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ บริการดิจิทัล (digital services) ไม่รวมถึงการบริการโทรคมนาคมข้ามพรมแดน และ บริการโฆษณาบนมีเดียแพลตฟอร์มออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อเผยแพร่ภายนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์⁶³

ต่อมา สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ โดยขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการในกรณีของ Business-to-Consumer (B2C) จากเดิมที่จัดเก็บภาษีจากเฉพาะการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศ เป็นการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ โดยการขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023⁶⁴

⁶³ Goods and Service Tax (Amendment) Act 2018, Meaning of “digital services” (Sing.); รัชณีวรรณ ชาวานา, “การกำกับดูแลโทรทัศน์แบบโอทีทีในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชาผู้นำทางสังคม ธุรกิจและการเมือง วิทยาลัยนวัตกรรมทางสังคม มหาวิทยาลัยรังสิต, 2563), หน้า 203-208.

⁶⁴ Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), “Purchasing Remote Services from Overseas Service Providers,” Accessed 15 January 2023, [https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-\(gst\)/consumers/purchasing-remote-services-from-overseas-service-providers](https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/consumers/purchasing-remote-services-from-overseas-service-providers).

กฎหมายภาษีสินค้าและบริการของสาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดนิยามของคำว่า “บริการระยะทางไกล” (remote services) หมายถึง “การบริการต่าง ๆ ซึ่งในขณะที่กำลังให้บริการนั้นไม่มีความเชื่อมโยงที่จำเป็นระหว่างสถานที่ซึ่งดำเนินการให้บริการทางกายภาพ และ สถานที่ตั้งของลูกค้าที่ได้รับบริการ”⁶⁵ เมื่อพิจารณาจากนิยามของคำว่า “บริการระยะทางไกล” (remote services) จะเห็นว่าขอบเขตการจัดเก็บภาษีมีความกว้างขึ้นโดยครอบคลุมทั้งการให้บริการดิจิทัล (digital services) และการให้บริการที่ไม่ใช่ดิจิทัล (non-digital services) ทั้งนี้ บริการดิจิทัล (digital services) จากผู้ให้บริการจากต่างประเทศที่ถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 นั้นก็ยังคงถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการเช่นเดิม เพราะถือว่าเป็นการบริการที่ผู้รับบริการได้รับบริการโดยไม่ต้องพิจารณาว่าสถานที่ซึ่งดำเนินการให้บริการทางกายภาพนั้นอยู่ที่ใด อันถือว่าอยู่ภายใต้กรอบนิยามของคำว่า บริการระยะทางไกล (remote services)⁶⁶

ตัวอย่างของบริการที่ถือว่าเป็นบริการระยะทางไกล (remote services) ได้แก่

- เนื้อหาดิจิทัลที่สามารถดาวน์โหลดได้ เช่น การดาวน์โหลดแอปพลิเคชันต่าง ๆ สำหรับอุปกรณ์เคลื่อนที่ อีบุ๊ก (E-book) และ ภาพยนตร์
- สื่อต่าง ๆ ที่ต้องมีการสมัครเป็นสมาชิก เช่น ข่าว นิตยสาร การสตรีมมิ่งรายการโทรทัศน์ เพลง และเกมออนไลน์
- โปรแกรมซอฟต์แวร์ต่าง ๆ
- การบริการจัดการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การจัดเก็บข้อมูลออนไลน์ การแชร์ไฟล์ บริการการจัดเก็บข้อมูลบนระบบคลาวด์
- บริการให้การช่วยเหลือระยะทางไกลสำหรับการจัดการหรืออำนวยความสะดวกในการทำธุรกิจที่อาจไม่ใช่ดิจิทัล เช่น คำนายหน้า ค่าบริการ
- บริการทางวิชาชีพ เช่น การให้คำปรึกษาด้านการลงทุน การให้บริการตัวแทนนายหน้า การให้บริการด้านกฎหมาย ภาษี บัญชี
- บริการด้านการศึกษา การเป็นสมาชิกผู้ประกอบการวิชาชีพ การสอบ เช่น การศึกษา ระยะทางไกล การสอบใบประกอบวิชาชีพออนไลน์ การสมัครสมาชิกสมาคมผู้ประกอบการวิชาชีพ
- บริการส่วนบุคคล เช่น การให้คำปรึกษาออนไลน์ การให้บริการหาคู่ การให้บริการโทรเวชกรรม

⁶⁵ Goods and Service Tax (Amendment) Act 2021, Seventh Schedule Meaning of “remote services” (Sing.).

⁶⁶ Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), *supra* note 64, p.7.

- การให้คำปรึกษาต่าง ๆ เช่น บริการให้คำปรึกษาด้านโฆษณาและการตลาดดิจิทัล บริการวิเคราะห์และค้นหาข้อมูล⁶⁷

กฎหมายภาษีสินค้าและบริการกำหนดนิยามของคำว่า “ตลาดอิเล็กทรอนิกส์” (electronic marketplace) ว่าหมายถึง สื่อกลางที่ให้ผู้ให้บริการสามารถให้บริการแก่ลูกค้าผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์และดำเนินการด้วยสื่ออิเล็กทรอนิกส์⁶⁸

3.3.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของสาธารณรัฐสิงคโปร์มีการเปลี่ยนแปลงจากเดิม อัตราร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 8 ของราคาบริการโดยการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023⁶⁹

3.3.4 เงื่อนไขสำหรับการเสียภาษีสินค้าและบริการ

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้ขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศเท่านั้นเป็นครอบคลุมถึงการบริการที่ไม่ใช่ดิจิทัลด้วย โดยเป็นการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ ด้วยเหตุนี้ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ให้บริการจากต่างประเทศที่มีคุณสมบัติจะต้องจดทะเบียน Overseas Vendor Registration (OVR) ได้ให้บริการระยะทางไกล (remote services) แก่ลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการในสาธารณรัฐสิงคโปร์⁷⁰

3.3.5 การจดทะเบียน

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 ผู้ให้บริการจากต่างประเทศ (Overseas Underlying Supplier) ที่ให้บริการระยะทางไกลมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการและเสียภาษีสินค้าและบริการหากผู้ให้บริการดังกล่าวมีคุณสมบัติ ดังนี้

⁶⁷ *Ibid.*, pp. 8-9.

⁶⁸ Goods and Service Tax Act, 1993, Seventh Schedule Section 1 Definitions (Sing.).

⁶⁹ Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), *IRAS e-Tax Guide 2023 GST Rate Change: A Guide for GST-registered Businesses*, 4th ed. (Inland Revenue Authority of Singapore, 2023), p.1.

⁷⁰ Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), *supra note 64*, p.4.

1. มีรายรับรวมทั่วโลก (global turnover) มากกว่า SGD 1,000,000 และ
2. มีรายรับจากการให้บริการระยะทางไกล (remote services) ให้แก่ลูกค้าใน สาธารณรัฐสิงคโปร์มากกว่า SGD 100,000 ต่อปี⁷¹

ในกรณีที่การให้บริการระยะทางไกล (remote services) แก่ลูกค้าในสิงคโปร์ได้ กระทำผ่านตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic marketplace) ถือว่าผู้ดำเนินกิจการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Operator of Electronic Market Place) เป็นผู้ให้บริการ (supplier) และมีหน้าที่ต้องจดทะเบียน ภาษีสินค้าและบริการและเสียภาษีสินค้าและบริการหากผู้ดำเนินกิจการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมี คุณสมบัติอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ให้สิทธิ์ในการคิดค่าบริการจากลูกค้า
2. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ให้สิทธิ์ในการส่งมอบการบริการแก่ลูกค้า
3. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์กำหนดขอบเขตและเงื่อนไขในการให้บริการ
4. เอกสารที่จัดเตรียมให้แก่ลูกค้าระบุว่ากรให้บริการกระทำโดยตลาดอิเล็กทรอนิกส์
5. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์และผู้ให้บริการมีข้อตกลงกันให้ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ รับผิดชอบเรื่องภาษีสินค้าและบริการ⁷²

ในการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการนั้น สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ให้บริการจากต่างประเทศและผู้ดำเนินธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดย กำหนดให้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการออนไลน์บนเว็บไซต์ของสำนักงานสรรพากรสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)) ภายใต้ระบบหักภาษีซื้อง่าย (simplified pay-only regime) โดยมีหลักเกณฑ์การยื่นรายงานภาษีสินค้าและบริการพร้อมเอกสารประกอบที่ไม่ ซับซ้อน⁷³ เมื่อได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแล้วผู้ให้บริการจากต่างประเทศและผู้ดำเนินธุรกิจ ตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศมีหน้าที่ต้องยื่นแบบเสียภาษีและชำระภาษีสินค้าและบริการ ภายในกำหนดระยะเวลา 1 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นสุดระยะเวลาบัญชี⁷⁴

ทั้งนี้ IRAS ได้มีการจัดทำข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนภาษีสินค้าและ บริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ บนเว็บไซต์ของ สำนักงาน รวมทั้งมีการจัดทำคู่มือ (IRAS e-tax Guide) ออกมาหลายฉบับโดยแบ่งออกตามเนื้อหาที่ ครอบคลุมแตกต่างกันเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ให้บริการระยะทางไกลจากต่างประเทศและผู้ ประกอบธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในการศึกษาเพื่อปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย

⁷¹ *Ibid.*

⁷² *Ibid.*, pp.11-12.

⁷³ *Ibid.*, p.22.

⁷⁴ *Ibid.*, p.23.

3.3.6 มาตรการในกรณีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ

สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดมาตรการต่าง ๆ ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ เช่น การไม่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสินค้าและบริการ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีสินค้าและบริการล่าช้า การไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการล่าช้า การไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการ การหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการ เป็นต้น ซึ่งมาตรการต่าง ๆ มีทั้งในรูปแบบของการคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และโทษจำคุก

สำหรับกำหนดอัตราโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมีความแตกต่างกันสำหรับแต่ละฐานความผิด เช่น

กรณีการกระทำความผิดทั่วไปที่กฎหมายไม่ได้ระบุอัตราโทษโดยเฉพาะเจาะจง มีอัตราโทษปรับไม่เกิน SGD 5,000 หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน⁷⁵

กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสินค้าและบริการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มีอัตราโทษปรับที่จำนวน SGD 200 นับตั้งแต่วันที่ครบกำหนดการยื่นแบบและจะถูกปรับในอัตรา SGD 200 ต่อเดือนจนกว่าจะมีการยื่นแบบสำเร็จแต่ไม่เกิน SGD 10,000⁷⁶

กรณีไม่เสียภาษีสินค้าและบริการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มีอัตราโทษปรับร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย หากไม่เสียภาษีภายใน 60 วันนับจากวันที่ถูกปรับข้างต้นแล้ว มีอัตราโทษปรับเพิ่มเติมร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายต่อเดือนแต่สูงสุดไม่เกินร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย⁷⁷

สรุป

จากการศึกษาแนวทางว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศของ OECD ประกอบกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศออสเตรเลียและสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่า OECD แนะนำให้ใช้หลักเกณฑ์ของสถานที่จัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากสถานที่ที่มีการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง และมีแนวทางคุณลักษณะสำคัญของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยเน้นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศ สำหรับกรณีประเทศที่จัดเก็บภาษีมีปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁷⁵ Good and Services Tax Act, 1993, Section 58 (Sing.).

⁷⁶ Good and Services Tax Act, 1993, Section 60 (Sing.).

⁷⁷ Good and Services Tax Act, 1993, Section 60 (Sing.).

จากผู้ให้บริการจากต่างประเทศ เช่นนี้การที่แต่ละประเทศร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนข้อมูล การบริการจัดการทางด้านภาษีต่าง ๆ เช่น การเข้าร่วมเป็นภาคีในความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) อาจช่วยบรรเทาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการจากต่างประเทศได้

ในส่วนของประเทศออสเตรเลียได้มีการพัฒนากฎหมายภาษีสินค้าและบริการเพื่อรองรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยเริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2017 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับบริการประเภทนี้ คือ ผู้ประกอบการ (Merchant) ที่ขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้หรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย (Australian consumer) หรือผู้ประกอบการแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Distribution Platform Operator (EDPO)) ที่มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยมีอัตราภาษี ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับภาษีสินค้าและบริการในกรณีทั่วไป สำหรับการจดทะเบียนในประเทศออสเตรเลียมีทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศ 2 แบบ คือ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบปกติ (Standard GST registration) และ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบไม่ซับซ้อน (Simplified GST registration) ซึ่งการจดทะเบียนแต่ละแบบต่างมีข้อดีข้อเสียที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ กรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) ได้กำหนดมาตรการต่าง ๆ เช่นการคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และการดำเนินคดีทางศาลเพื่อรองรับกรณีที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ

สำหรับสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 โดยบังคับใช้กับการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศเท่านั้น ต่อมาสาธารณรัฐสิงคโปร์ต้องการสร้างความเป็นธรรมในเรื่องภาระทางภาษีมากยิ่งขึ้นให้แก่ผู้ให้บริการที่อยู่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ ด้วยเหตุนี้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้ขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากที่ครอบคลุมเฉพาะการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศเท่านั้น เป็นให้ขยายขอบเขตรวมถึงการให้บริการที่ไม่ใช่ดิจิทัล (non-digital services) จากต่างประเทศด้วย โดยเรียกว่า บริการระยะทางไกล (remote services) ทั้งนี้ การให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศนั้นยังคงต้องเสียภาษีสินค้าและบริการต่อไปโดยถือว่าอยู่ขอบข่ายของนิยามของคำว่า บริการระยะทางไกล (remote services) ซึ่งผู้มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการคือ ผู้ให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ และผู้ประกอบการกิจการทางอิเล็กทรอนิกส์

(Operator of Electronic marketplace) ที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และบริการกำหนด สำหรับอัตราภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ คือ ร้อยละ 8 ของค่าบริการ ในส่วนของการจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และบริการ สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดให้ผู้ให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศและผู้ประกอบธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (operator of electronic marketplace) ที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และบริการ และเมื่อจดทะเบียนยังต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดมิเช่นนั้นอาจถูกลงโทษซึ่งมีอัตราโทษที่แตกต่างกันซึ่งมีทั้งโทษปรับและโทษจำคุก

