

บทที่ 4

หลักกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศของประเทศไทย

ในบทที่ 4 นี้จะเป็นการอธิบายถึงหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ความเป็นมา ความจำเป็นและแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

4.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

ประเทศไทยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีการค้า (Business Tax) เป็นครั้งแรกมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 หลังจากนั้นได้มีการเปลี่ยนแปลง แก้ไข ปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีการค้าหลายครั้ง¹ ต่อมาประเทศไทยได้ยกเลิกระบบการจัดเก็บภาษีการค้าเนื่องจากระบบภาษีการค้าก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ เช่น การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ความซับซ้อนของระบบ ความเอื้ออำนวยในการเลี่ยงภาษี เป็นต้น² เมื่อยกเลิกระบบการจัดเก็บภาษีการค้าแล้ว ประเทศไทยได้เปลี่ยนมาใช้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 ซึ่งการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จะช่วยให้ปัญหาหลาย ๆ ประการที่เกิดขึ้นในระบบภาษีการค้าก็ยังช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น สำหรับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค (Consumption Tax) โดยหลักการทั่วไปของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. การขายสินค้าในราชอาณาจักร
2. การให้บริการในราชอาณาจักร
- และ 3. การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร³

¹ “ปฏิวัติภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย ผลกระทบต่อคนไทย,” นิตยสารดอกเบี๊ยนฉบับพิเศษ (2532): 30.

² สุขุมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2559), หน้า 23.

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2.

1. การขายสินค้าในราชอาณาจักร

ในการพิจารณาว่าการขายสินค้าในประเทศตามประมวลรัษฎากรนั้นครอบคลุมกิจกรรมใดบ้างสามารถพิจารณาจากนิยามของคำว่า “ขาย” และ “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากร โดยที่มาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดนิยามของคำว่า “ขาย” หมายความว่าถึง “จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

เมื่อพิจารณาจากนิยามของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรเห็นได้ว่า การจำหน่าย จ่าย โอน สินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งโดยไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ ถือว่าอยู่ภายใต้ นิยามของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้ กิจกรรมต่าง ๆ ที่เป็นการจำหน่าย จ่าย โอน สินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทน เช่น การแถมสินค้า การให้สินค้าเป็นรางวัล การให้สินค้าเพื่อไปทดลองใช้ เป็นต้น ถือว่าอยู่ภายใต้ นิยามคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรด้วย⁴ แต่กิจกรรมดังกล่าวอาจไม่ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด เช่น การแถมสินค้าพร้อมกับการขาย สินค้าหรือการให้บริการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากมูลค่าของสินค้าที่แถมนั้นไม่เกินมูลค่าของสินค้า ที่ขายหรือการให้บริการ⁵ หรือการให้สินค้าเป็นรางวัลที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเป็นการให้สินค้า เป็นรางวัลกับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการในแต่ละวัน โดยมีมูลค่ารวมกัน

⁴ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 232.

⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2535 ข้อ 2(1).

ตามและผู้ประกอบการจดทะเบียนกำหนด แต่มูลค่าของสินค้าที่แจกหรือให้เป็นรางวัลต้องมีมูลค่าไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการ⁶ เป็นต้น

ในส่วนของนิยามของคำว่า “สินค้า” นั้น มาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามของ “สินค้า” ว่าหมายความว่า “ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด” เมื่อพิจารณาจากนิยามของคำว่า “สินค้า” จะเห็นได้ว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้จำกัดเฉพาะทรัพย์สินที่มีเอาไว้เพื่อการขายเพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่รวมถึงทรัพย์สินที่มีเอาไว้ใช้ในการอื่น ๆ นอกเหนือจากการขายด้วย ทั้งนี้ นิยามของคำว่า “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากรนี้จะไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ การขายสินค้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรเท่านั้น หากเป็นการขายสินค้านอกราชอาณาจักรจะไม่อยู่ในบังคับเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. การให้บริการในราชอาณาจักร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(10) ได้กำหนดนิยามของคำว่า “บริการ” หมายความว่า “การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์ซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี”

จากนิยามของคำว่า “บริการ” คือการกระทำต่าง ๆ ที่ไม่ใช่การ “ขายสินค้า” ตามประมวลรัษฎากร เช่น การให้บริการที่จอดรถ การรับจ้างจดทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท การรับจ้างโฆษณา เป็นต้น⁷

ตัวอย่างการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

- บริษัทขอใช้ทางภาระจำยอมกับบริษัทในเครือ โดยบริษัทได้จ่ายค่าตอบแทนจากการใช้ทางภาระจำยอมให้แก่บริษัทในเครือ ถือเป็น การจ่ายค่าบริการที่บริษัทในเครือได้ให้บริการแก่

⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2535 ข้อ 2(2).

⁷ ไพจิตร โรจนวณิช, ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, *ภาษีสรรพากร เล่ม 2* (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์, 2561), หน้า 4-046.

บริษัทเข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร⁸

- กรณีการทำเรือฯ เรียกเก็บค่าธรรมเนียมยานพาหนะผ่านท่าและค่าซังน้ำหนักผู้สินค้า ถือเป็นกรให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1(10) และมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร⁹

- บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการให้ความช่วยเหลือยานพาหนะที่ประสบเหตุขัดข้องฉุกเฉินบนท้องถนนแก่ลูกค้าทั่วไป ถือเป็นกรให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁰

ทั้งนี้กรให้บริการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรซึ่งหมายความรวมถึง การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรโดยที่กรใช้บริการอาจจะอยู่ในราชอาณาจักรหรือต่างประเทศ และการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร¹¹

3. การนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(12) กำหนดนิยามของคำว่า “นำเข้า” หมายความว่า “นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย” จากนิยามดังกล่าว การนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร คือ การนำสินค้าเข้ามาในประเทศไม่ว่าจะเป็นการนำเข้าทางบก ทางเรือ ทางอากาศ¹²

4.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ผู้ประกอบการ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(5) กำหนดนิยามของ “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า “บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่” จากนิยามดังกล่าว ผู้ประกอบการคือบุคคลซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หรือนิติบุคคล

⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/52 ลงวันที่ 4 มกราคม 2546.

⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./1702 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2553.

¹⁰ ไพจิตร โรจนวณิช, ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, *ภาษีสรรพากร เล่ม 2*, หน้า 4-053.

¹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสอง และ วรรคสาม.

¹² ไพจิตร โรจนวณิช, ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, *ภาษีสรรพากร เล่ม 2*, หน้า 4-071.

ที่ประกอบการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ โดยที่จะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้หากเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการนั้นมีความรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹³ เช่น บุคคลธรรมดาประกอบอาชีพค้าขายของเบ็ดเตล็ดและอะไหล่รถยนต์เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร หากบุคคลธรรมดานั้นมีรายได้จากประกอบธุรกิจเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด¹⁴

2. ผู้นำเข้า

ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(11) ได้กำหนดนิยามของ “ผู้นำเข้า” หมายความว่า ถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร หรือนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออก

3. ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกจากผู้ประกอบการและผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กฎหมายยังกำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁵

1. ตัวแทนของผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร ตัวแทน หมายความว่ารวมถึง บุคคลซึ่งทำสัญญาหรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้า หรือทำการใด ๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร¹⁶
2. ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการจากองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติสถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0
3. ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือผู้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรในภายหลัง
4. ผู้ที่ควบกิจการเข้ากันและผู้ประกอบกิจการใหม่
5. ผู้โอนและผู้รับโอนกิจการ

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1.

¹⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/พ./1000 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2551.

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1.

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(7).

แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้บุคคลดังกล่าวข้างต้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม แต่ผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือผู้บริโภค (ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ) โดยผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคและนำส่งภาษีให้แก่กรมสรรพากร¹⁷

4.1.3 อัตราภาษี

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 10 และ อัตราร้อยละ 0¹⁸ สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 ใช้สำหรับการขายสินค้าในราชอาณาจักร การให้บริการในราชอาณาจักร และการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร¹⁹ อย่างไรก็ตาม ในส่วนของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 นั้นถูกลดลงชั่วคราวให้เหลืออัตราร้อยละ 7 (ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 6.3 รวมกับภาษีท้องถิ่นหนึ่งในเก้าของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ร้อยละ 0.7)) จนถึงวันที่ 30 กันยายน 2566²⁰

สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ใช้สำหรับกิจการตามที่ระบุไว้ในมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

1. การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)
2. การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ทั้งนี้การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย
3. การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล
4. การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีกระทรวงการคลัง

¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4.

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80 และ 80/1.

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80.

²⁰ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 724) พ.ศ. 2564 มาตรา 4, พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497 มาตรา 12 ทวิ (2).

5. การขายสินค้าหรือการให้บริการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้แก่

(ก) องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

(ข) องค์การระหว่างประเทศที่ประเทศไทยมีพันธกรณีตามความตกลงที่จะต้องปฏิบัติเท่าเทียมกับสถานเอกอัครราชทูต องค์การสหประชาชาติหรือทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ

(ค) สำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

6. การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

4.1.4 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการที่มีรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี โดยที่กิจการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่รายรับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี²¹ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้หากกิจการนั้นเป็นกิจการที่กฎหมายกำหนดให้มีสิทธิจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้²²

4.1.5 มาตรการในกรณีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่บุคคลไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายไทยได้กำหนดมาตรการสำหรับกรณีนี้ไว้ทั้งในรูปแบบของเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และโทษทางอาญา โดยหลักแล้ว หากบุคคลใดไม่ชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ทั้งนี้ อธิบดีกรมสรรพากรอาจอนุมัติขยายเวลาเสียภาษี รวมทั้ง

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1(1).

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3.

ลดเงินเพิ่มให้เหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน แต่เงินเพิ่มนั้นจะไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง²³

ในส่วนของเบี้ยปรับนั้น กฎหมายกำหนดเบี้ยปรับที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละกรณีที่บุคคลไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เช่น กรณีที่บุคคลยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน หรือกรณีที่บุคคลไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี เป็นต้น²⁴

ในกรณีที่บุคคลฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบางกรณี บุคคลดังกล่าวต้องรับโทษทางอาญา ซึ่งได้แก่ โทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ เช่น กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่จัดทำรายงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁵ หรือกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใด ๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท²⁶

4.2 หลักกฎหมายว่าด้วยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

ในปัจจุบันนี้เทคโนโลยีได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว การขายสินค้าและการให้บริการต่าง ๆ นั้นไม่จำกัดอยู่ในรูปแบบเดิมเหมือนในอดีต การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีทำให้เกิดการขายสินค้าหรือการให้บริการในรูปแบบหรือช่องทางใหม่ ๆ เช่นการให้บริการบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตผ่านแพลตฟอร์มต่าง ๆ โดยที่ผู้บริโภคสามารถซื้อสินค้าหรือรับบริการโดยใช้อุปกรณ์ต่าง ๆ เช่น คอมพิวเตอร์ โน้ตบุ๊ก แท็บเล็ต หรือโทรศัพท์เคลื่อนที่ สำหรับตัวอย่างการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบใหม่ ๆ ได้แก่ การดาวน์โหลด การสตรีมมิ่ง เพลง หนังสือ ภาพยนตร์ เกมส์ เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบการในธุรกิจเหล่านี้มีทั้งในราชอาณาจักรและต่างประเทศ

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 89/1.

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 89.

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/3.

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4.

ดังนั้น เมื่อผู้บริโภคสามารถเข้าถึงการใช้อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์และการใช้งานอินเทอร์เน็ตได้ง่ายและสะดวกขึ้นทำให้จำนวนผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มต่าง ๆ เช่น Facebook, Google, Netflix, Ebay, Paypal, Youtube เป็นต้น ซึ่งได้รับความนิยมอย่างสูงในหมู่ผู้ใช้บริการในราชอาณาจักร ทำให้เกิดปัญหาความไม่เท่าเทียมกันในด้านภาระภาษีระหว่างผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในราชอาณาจักรและผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เนื่องจากผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่อยู่ในราชอาณาจักรไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการใช้บริการดังกล่าวต่อกรมสรรพากร เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายครอบคลุมในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ประกอบกับด้วยเหตุนี้จึงเป็นที่มาของการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2563 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่.....) พ.ศ..... เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ทั้งนี้ เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2564 มีการประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ในพระราชกิจจานุเบกษาโดยพระราชบัญญัตินี้จะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564) เว้นแต่บทบัญญัติที่มีผลแก้ไขเปลี่ยนแปลงการเสียหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ใช้บังคับสำหรับรายรับหรือการจ่ายเงิน ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 สำหรับเหตุผลในการตราพระราชบัญญัตินี้เพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนให้มีความเหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจและการใช้บริการดังกล่าว รวมทั้งปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการมี การใช้ หรือการจัดทำเอกสารหลักฐานตามประมวลรัษฎากรให้สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ประชาชนและเพิ่มความคล่องตัวในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่²⁷

4.2.1 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564

สำหรับรายละเอียดการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ มีดังต่อไปนี้

²⁷ สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่..) พ.ศ. (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)) (กรุงเทพฯ: กลุ่มงานการพิมพ์ สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2563), หน้า 6.

1. การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากร

เดิม มาตรา 3 โสฬสแห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติเกี่ยวกับการยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรโดยวิธีทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้

“มาตรา 3 โสฬส การยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรและการจัดทำเอกสารอื่นใดตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากร จะกระทำโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์”

เนื่องจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้น ผู้ประกอบการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศ การที่บทบัญญัติของมาตรา 3 โสฬสแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ว่าการยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรและการจัดทำเอกสารอื่นใดตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรสามารถกระทำได้โดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์อาจไม่ครอบคลุมเพียงพอ ดังนี้เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการและก่อให้เกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงานของกรมสรรพากรในการดำเนินการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ²⁸ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 จึงแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใด ตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“มาตรา 3 โสฬส บรรดาหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร แบบ ใบกำกับภาษี รายงาน เอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใด ที่ต้องมี จัดทำ หรือใช้ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรและบรรดาเอกสารหลักฐานหรือหนังสือที่กรมสรรพากรต้องใช้ในการติดต่อกับผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลใดหรือที่ผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลใดต้องใช้ในการติดต่อกับกรมสรรพากร อาจกระทำด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎกระทรวงตามวรรคหนึ่งให้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการจัดทำ การส่ง การรับ ตลอดจนการเก็บรักษาที่เกี่ยวข้องไว้ด้วย ซึ่งต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์”

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 3 โสฬส นี้มีผลขยายความให้การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสาร

หลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็นหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร แบบ ใบกำกับภาษี รายงาน เอกสาร หลักฐานหรือหนังสืออื่นใด ที่ต้องมี จัดทำ หรือใช้ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรและบรรดาเอกสารหลักฐานหรือหนังสือที่กรมสรรพากร

²⁸ เรื่องเดียวกัน.

ต้องใช้ในการติดต่อกับผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลใดหรือที่ผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลใดต้องใช้ในการติดต่อกับกรมสรรพากร สามารถกระทำได้โดยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์อันก่อให้เกิดความสะดวกต่อประชาชนและผู้ประกอบการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องยื่นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและไม่สามารถยื่นเอกสารต่าง ๆ ที่กรมสรรพากรได้เนื่องจากไม่ได้อยู่ในประเทศไทย²⁹

2. การแก้ไขเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “สินค้า”

เดิม ประมวลรัษฎากรกำหนดนิยามของคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 77/1(9) ดังนี้
“(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า”

จากนิยามของคำว่า “สินค้า” ดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาในการตีความว่าบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ นั้นถือเป็นสินค้าหรือไม่ ซึ่งหากตีความว่าบริการทางอิเล็กทรอนิกส์เป็น “สินค้า” แล้วจะก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเนื่องจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะไม่ผ่านกระบวนการนำเข้าสินค้าทางศุลกากร³⁰

ด้วยเหตุดังกล่าว พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 จึงแก้ไขเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

การแก้ไขเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “สินค้า” ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 นี้เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมให้ “สินค้า” ตามประมวลรัษฎากรนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นซึ่งเป็นการขจัดปัญหาเรื่องการตีความว่าบริการทางอิเล็กทรอนิกส์เป็น “สินค้า” หรือไม่ อีกทั้งเป็นการสอดคล้องกับการเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ในประมวลรัษฎากรดังที่จะกล่าวถึงในส่วนต่อไป

²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

³⁰ พิชยามนต์ จาริกสุนทรสกุล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* (มีนาคม 2565): 171.

3. การเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้เพิ่มเติมนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ในมาตรา 77/1 (10/1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“(10/1) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

การเพิ่มเติมนิยามของ คำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ก่อให้เกิดความชัดเจนสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ แต่เนื่องจากนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” นี้เป็นนิยามที่ค่อนข้างกว้าง ซึ่งกรมสรรพากรได้ระบุตัวอย่างของกิจการที่เข้าข่ายตีความว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามมาตรา 77/1 (10/1) แห่งประมวลรัษฎากรนี้ ไว้ใน A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-Resident Business Person (A Guide on VES) ซึ่งเป็นคู่มือที่จัดทำขึ้นโดยกรมสรรพากร โดยในคู่มือนี้จะมีรายละเอียดที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ประกอบการต่างประเทศแก่ผู้ใช้บริการที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ทั้งนี้ A Guide on VES มี 2 ฉบับ คือ ฉบับที่ 1 เผยแพร่เมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2564 และ ฉบับที่ 2 เผยแพร่เมื่อเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2565

สำหรับตัวอย่างของบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ระบุไว้ใน A Guide on VES ฉบับที่หนึ่ง และฉบับที่สอง ว่าเข้าข่ายตามนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามมาตรา 77/1 (10/1) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

- ผลิตภัณฑ์ดิจิทัล เช่น แอปพลิเคชันบนโทรศัพท์มือถือ
- โปรแกรมซอฟต์แวร์
- ภาพ วิดีโอ และข้อมูลทางการเงินในรูปแบบดิจิทัล
- เพลง ภาพยนตร์ และเกมส์ในรูปแบบดิจิทัล
- การสอนระยะทางไกล เช่น คอร์สการสอนในรูปแบบออนไลน์
- การจัดการข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เว็บไซต์ตั้ง โปรแกรมการบำรุงรักษาแบบอัตโนมัติและดิจิทัล
- บริการจัดทำหรือสนับสนุนการสร้างสถานะของธุรกิจของบุคคลบนเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์
- บริการค้นหาข้อมูลต่าง ๆ

- บริการให้นำสินค้าหรือบริการออกจำหน่ายในตลาดหรือห้องประมูลออนไลน์
- บริการสตรีมมิ่งตามความต้องการ (On-demand streaming) โดยที่ไม่ต้องการติดต่อกับ content provider

- บริการโฆษณาบนแพลตฟอร์มดิจิทัล
- บริการสนับสนุนทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับการจัดเตรียมและการจัดทำให้การซื้อขายสะดวกขึ้นโดยเก็บค่าคอมมิชชั่น ค่าบริการจากลูกค้าและผู้ขายสินค้าผ่านตลาดซื้อขายสินค้าผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์³¹

นอกจากจะมีการระบุตัวอย่างของบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรแล้ว A Guide on VES ได้ระบุตัวอย่างของบริการบางรูปแบบที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แต่ทั้งนี้รายการตัวอย่างของบริการบางรูปแบบที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ที่ระบุใน A Guide on VES ทั้งสองฉบับมีความแตกต่างกัน ดังนี้

ตัวอย่างของบริการบางรูปแบบที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ที่ระบุใน A Guide on VES ฉบับที่หนึ่ง ได้แก่

- บริการโทรคมนาคม
- บริการช่องทางการชำระเงินหรือการโอนเงิน
- วอเชอร์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งให้แก่ลูกค้าผ่านทางอีเมลหรือข้อความเพื่อนำไปแลกอาหาร การเข้าพักที่โรงแรม หรือ การเข้าสวนสนุก
- บริการการสอน (สด) ผ่านทางอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์
- บริการระดับมืออาชีพเกี่ยวข้องกับการพัฒนาคน อาจเป็นบริการให้คำปรึกษาโดยสื่อสารผ่านทางอีเมลหรือวิดีโอคอล³²

ตัวอย่างของบริการบางรูปแบบที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ที่ระบุใน A Guide on VES ฉบับที่สอง ได้แก่

- บริการการสอน (สด) ผ่านทางอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์

³¹ The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, 1st ed. (2021), p. 4; The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, 2nd ed. (2022), p.4.

³² The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, 1st ed. (2021), p.4.

- บริการระดับมืออาชีพเกี่ยวข้องกับการพัฒนาคน อาจเป็นบริการให้คำปรึกษา โดยสื่อสารผ่านทางอีเมลหรือวิดีโอคอล³³

4. การเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้เพิ่มเติม นิยามของคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ในมาตรา 77/1(10/2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“(10/2) “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือ กระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ”

เดิม ประมวลรัษฎากรไม่มีการให้นิยามของคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จาก ต่างประเทศว่า อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม หมายถึงอะไร ด้วยเหตุนี้จึงมีการเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ในประมวลรัษฎากรนี้เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความว่าอะไรคือ อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเพื่อประกอบการพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทาง อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ตัวอย่างของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม เช่น แพลตฟอร์มการ ให้บริการ e-commerce ได้แก่ Ebay, Amazon แพลตฟอร์มฟังเพลง ดูหนัง ได้แก่ Spotify, Netflix, Disney Plus เป็นต้น

5. การแก้ไขเพิ่มเติมหน้าที่ของผู้เสียภาษีของผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทาง อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้เพิ่มเติม เนื้อหาวรรคสองและวรรคสาม ในมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับกรณีผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทาง อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ ผู้ประกอบการจดทะเบียนในกรณีเช่นว่านี้ ให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมี หน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขาย โดยไม่ให้หักภาษีซื้อ ทั้งนี้ ให้ผู้ประกอบการ ดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 83

ในกรณีผู้ประกอบการตามวรรคสอง ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่าน อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม โดยมีกระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระ ค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ให้ผู้ประกอบการ อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทาง

³³ The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, 2nd ed. (2022), p.4

อิเล็กทรอนิกส์ทุกรายรวมกัน โดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละราย และให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ประกอบการ”

การแก้ไขเพิ่มเติมความในมาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากรนี้มีผลดังนี้

1. ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ให้บริการซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นนี้ให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายไม่ให้หักภาษีซื้อและยื่นแบบและชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

2. ให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบและชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนดแทนผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับกรณีให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มโดยมีกระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่น ๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

6. การแก้ไขเพิ่มเติมหน้าที่ของผู้จ่ายเงินในการนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหน้าที่ของของผู้ประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้แก้ไขเพิ่มเติมเนื้อหาในมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยยกเลิกความเดิมและให้ใช้ความต่อไปนี้

“(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรทั้งนี้ เฉพาะ

(ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย”

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนนี้มีผลให้ผู้ประกอบการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร เฉพาะผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการทุกราย มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมสรรพากร

7. การแก้ไขเพิ่มเติมผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้แก้ไขเพิ่มเติมเนื้อหาในมาตรา 85/3(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยยกเลิกความเดิมและให้ใช้ความต่อไปนี้

“(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรทั้งนี้ เฉพาะ

(ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย”

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนนี้มีผลให้ผู้ประกอบการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรทั้งนี้ เฉพาะ (ก) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และ (ข) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอื่นนอกจากบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้ทุกราย ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการดังกล่าว

8. การกำหนดให้การดำเนินการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำโดยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 85/20 แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 85/20 ในกรณีมีความจำเป็นหรือเหมาะสม รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อกำหนดกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อใช้แทนการดำเนินการเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในส่วน 9 ได้

การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นความผิดหรือไม่ปฏิบัติอันเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามมาตราที่เกี่ยวข้องด้วย”

การเพิ่มเติมมาตรา 85/20 แห่งประมวลรัษฎากรมีผลให้รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดให้มีการดำเนินการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกระทำได้โดยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ทั้งนี้หากมีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงนั้น ถือเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามมาตราที่เกี่ยวข้องด้วย

9. การกำหนดห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศออกไปกำกับภาษี

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ได้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (1/1) ของมาตรา 86/1 แห่งประมวลรัษฎากร

“(1/1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและ ได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน”

การเพิ่มมาตรา 86/1 (1/1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการกำหนดห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกไปกำกับภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับการแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 82/13 วรรคสองที่กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้นมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายโดยไม่ให้หักภาษีซื้อ

4.2.2 กฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

นอกจากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ที่อธิบายข้างต้นแล้วยังมีกฎหมายลำดับรองฉบับอื่น ๆ ที่ออกมาเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศอีกหลายฉบับ เช่น

1) พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 746) พ.ศ. 2565

ในพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้เป็นการกำหนดให้การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ที่อยู่ในข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

2) กฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564)

กฎกระทรวงฉบับนี้ได้ปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนทั้งนี้มีการกำหนดรายละเอียดหลักเกณฑ์ครอบคลุมในส่วนของการจัดทำส่ง รับ และเก็บรักษาเอกสารหลักฐานด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ โดยที่การจัดทำเอกสารของผู้ประกอบการหรือกรมสรรพากรและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานของกรมสรรพากรต้องมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์³⁴ นอกจากนี้กฎกระทรวงฉบับนี้ยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้สามารถกระทำผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้

ทั้งนี้การกำหนดหลักเกณฑ์ว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) นี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งผู้ประกอบการในกรณีนี้มี

³⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ข้อ 4, 6.

หน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดและยังเป็นการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่กรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกรณีดังกล่าว³⁵

3) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239)

ประกาศอธิบดีฯ ฉบับนี้เป็นเรื่องกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงานแตกต่างไปจากรายงานตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากรโดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากรจัดทำรายงานภาษีขายและรายละเอียดของธุรกรรมประกอบการจัดทำรายงานภาษีขายโดยต้องมีรายการและข้อความตามแบบที่แนบท้ายประกาศนี้ซึ่งมีข้อความและรายละเอียดเป็นภาษาอังกฤษเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร

4) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 240)

ประกาศอธิบดีฯ ฉบับนี้เป็นการกำหนดแบบฟอร์มต่าง ๆ เกี่ยวกับมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศสำหรับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

1. แบบ P.P.30.9 Value Added Tax Return for Non-Resident Under Section 82/13 of the Revenue Code
2. แบบ P.P.01.9 Form for Value Added Tax Registration for Non-Resident Under Section 85/20 of the Revenue Code
3. แบบ P.P.08.9 Form for Value Added Tax Registration Cancellation Request for Non-Resident Under Section 85/20 of the Revenue Code
4. แบบ P.P.09.9 Form for Changes in Value Added Tax Registration for Non-Resident Under Section 85/20 of the Revenue Code

การกำหนดแบบฟอร์มต่าง ๆ ข้างต้นเป็นภาษาอังกฤษเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร

³⁵ กฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หมายเหตุ.

5) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 241)

อธิบดีกรมสรรพากรออกประกาศฉบับนี้เพื่อกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 82/13 วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากรเพื่อให้ผู้ประกอบการดังกล่าวทราบและเข้าใจรายละเอียด ขั้นตอน เอกสารที่ต้องใช้ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและการแจ้งการเปลี่ยนแปลงรายการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในสาระสำคัญ

นอกเหนือจากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรรวมทั้งการประกาศใช้กฎหมาย ลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่รองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแล้ว กรมสรรพากรได้จัดทำเว็บไซต์ VAT for Electronic Service (VES) (<https://eservice.rd.go.th/rd-ves-web/landing>) เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ โดยผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศสามารถลงทะเบียนเข้าใช้ จดทะเบียน ยื่นเอกสารต่าง ๆ และตรวจสอบข้อมูล กฎหมาย ระเบียบ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้

กรมสรรพากรยังได้มีการจัดทำ A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person (A Guide on VES) หรือคู่มือแนะนำการจดทะเบียนภาษี e-Service เพื่อเป็นสื่อที่ช่วยอำนวยความสะดวกให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเกิดความเข้าใจในหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในประเทศไทย โดยกรมสรรพากรได้จัดทำ A Guide on VES ออกมาแล้ว 2 ฉบับ โดยฉบับแรกเผยแพร่เมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2564 และฉบับที่สองเผยแพร่เมื่อเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2565 นอกจากนี้ A Guide on VES ทั้ง 2 ฉบับแล้ว กรมสรรพากรยังได้มีการจัดทำเอกสาร FAQs: Cross border VAT on electronic service in Thailand ซึ่งเป็นเอกสารที่ระบุรายละเอียดคำถามต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศพร้อมคำตอบ โดยข้อมูลต่าง ๆ ในเอกสารฉบับนี้จะเป็นการรวบรวมข้อมูลจนถึงเดือนตุลาคม พ.ศ. 2564 ซึ่งเอกสารทั้งหมดของกรมสรรพากรตามที่จะระบุไปข้างต้นนี้ถูกจัดทำขึ้นเป็นภาษาอังกฤษอันเป็นภาษาสากลเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

4.2.3 มาตรการในกรณีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญาเช่นเดียวกับกรณีที่ผู้ประกอบการในประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁶ ทั้งนี้ เมื่อวันที่ 3 มิถุนายน 2563 ประเทศไทยได้ลงนามความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) อันเป็นการขยายเครือข่ายทั้งหมด 139 ประเทศในการให้ความช่วยเหลือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยตั้งข้อสงวนไม่ให้ความช่วยเหลือในเรื่องดังต่อไปนี้

- 1) การติดตามจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระ หรือการติดตามจัดเก็บค่าปรับที่เกี่ยวข้อง
- 2) การบริการจัดหาเอกสารสำหรับประเภทภาษีทุกรายการตามที่บัญญัติในข้อ 2 วรรค 1 ของ MAC³⁷

สืบเนื่องจากการที่ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นภาคีของ MAC ดังที่กล่าวมาข้างต้น ประกอบกับการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรมากยิ่งขึ้น จึงมีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564 โดยเพิ่มเติมมาตรา 10 ตรีในประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตามความตกลงดังกล่าวและเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร³⁸ สำหรับมาตรา 10 ตรีแห่งประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติไว้ดังนี้

“มาตรา 10 ตรี ให้อธิบดีในฐานะผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมายตามความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง

³⁶ The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, (2021), p.22.

³⁷ ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)), ข้อสงวนสิทธิ์.

³⁸ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564.

ในกรณีที่อธิบดีเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ ให้อธิบดีมีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลเช่นเดียวกับที่บัญญัติตามวรรคหนึ่งด้วย

ในกรณีที่รัฐบาลไทยได้เข้าผูกพันเป็นคู่สัญญาหรือภาคีตามความตกลงระหว่างประเทศใดซึ่งมีข้อบัญญัติให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ให้อธิบดีในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมาย มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดซึ่งต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติและเงื่อนไขของความตกลงหรืออนุสัญญานั้น”

สรุป

เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ประกอบกับกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องจะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือที่เรียกกันว่า ภาษี e-Service ออกมาเพื่อแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ให้บริการในราชอาณาจักรและผู้ให้บริการจากต่างประเทศ ทั้งนี้กฎหมายฉบับนี้มีผลให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีรายได้เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปีมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแทนผู้ใช้บริการในราชอาณาจักรที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแต่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นนี้ผู้ประกอบการจากต่างประเทศต้องรับโทษเช่นเดียวกันกับกรณีผู้ประกอบการในประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งบทลงโทษตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมีทั้งโทษทางแพ่งและโทษทางอาญา เนื่องจากประเทศไทยได้ลงนามความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) ซึ่งเป็นการขยายเครือข่ายในการให้ความช่วยเหลือทางด้านข้อมูลทางภาษีและการบริการจัดการทางด้านภาษีกับอีกกว่า 130 ประเทศ และเพื่อเพิ่มมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากยิ่งขึ้นจึงมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยเพิ่มบทบัญญัติ มาตรา 10 ตรีเพื่อกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตามความตกลงดังกล่าว และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร