

## บทที่ 5

### บทวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ในบทที่ 5 นี้จะเป็นการวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ โดยมุ่งวิเคราะห์ประเด็นปัญหา 4 เรื่อง ดังต่อไปนี้

1. คำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”
2. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. มาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย

#### 5.1 คำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

เมื่อศึกษาแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) หลักกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทยจะพบว่า OECD และประเทศเหล่านี้มีการกำหนดคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แตกต่างกันไป ดังนี้

##### องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) นั้น ได้อธิบายคำว่า “การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระยะทางไกล” (remotely supplied services and intangibles) หมายถึง การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างสามารถกระทำได้จากระยะทางไกล แก่ลูกค้าที่อยู่ทั่วโลกก็ได้ ด้วยเหตุนี้ ลำพังเพียงทราบสถานที่ตั้งของผู้ให้บริการและสถานที่ที่ให้บริการก็ไม่เพียงพอที่จะคาดเดาได้ว่าสถานที่ที่รับบริการที่แท้จริงอยู่ที่ใด<sup>1</sup>

เมื่อวิเคราะห์การอธิบายดังกล่าวนี้จะเห็นว่า “การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง” (remotely supplied services and intangibles) มีความหมายกว้างเพียงแต่เป็นการบริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างแก่ลูกค้าที่อยู่ระยะทางไกลซึ่งอาจเป็นที่ใด ๆ ก็ได้ ทั้งนี้ไม่จำกัดเพียงว่าจะต้องเป็นการให้บริการหรือการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างที่อยู่ในรูปแบบดิจิทัลเท่านั้น อาจเป็นการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างในรูปแบบที่ไม่ใช่ดิจิทัลก็ได้

<sup>1</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (OECD Publishing, 2017), p.65.

### ประเทศออสเตรเลีย

กฎหมายออสเตรเลียกำหนดให้การบริการและสินค้าทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (imported services and digital products) อยู่ภายใต้ นิยามของคำว่า “การให้บริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าในประเทศ” (inbound intangible consumer supply) ซึ่งมีนิยามดังนี้

“การให้บริการสิ่งใด ๆ ที่นอกเหนือจากสินค้าหรือสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นบริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าในประเทศถ้าผู้รับบริการเป็นผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย ยกเว้นแต่

(ก) การให้บริการทั้งหมดนั้นกระทำในเขตภาษีทางอ้อม หรือ

(ข) ผู้ให้บริการให้บริการทั้งหมดผ่านกิจการที่ผู้ให้บริการประกอบกิจการในเขตภาษีทางอ้อม”<sup>2</sup>

สำหรับ “ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย” ในที่นี้หมายถึง ผู้บริโภคมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย และผู้บริภคินั้นไม่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ หรือ ถ้าผู้บริภคจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแต่ไม่ได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจของตน<sup>3</sup>

สำหรับตัวอย่างบริการที่เข้าข่ายอยู่ในบังคับของภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ได้แก่

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

<sup>2</sup> A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, § 84-65 (Austl.).

<sup>3</sup> A New Tax (Goods and Services Tax) Act, 1999, § 9-25(7) (Austl.).

10. การให้บริการด้านกฎหมาย บัญชี สถาปัตยกรรมและการรับให้คำปรึกษาต่าง ๆ <sup>4</sup>

เมื่อวิเคราะห์จากนิยามของคำว่า “การให้บริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าภายในประเทศ” (inbound intangible consumer supply) ตามกฎหมายออสเตรเลียพบว่ามี ความหมายที่กว้างโดยไม่จำกัดว่าต้องเป็นบริการผ่านทางเครือข่ายใดเครือข่ายหนึ่งหรือมีลักษณะ รูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง แต่มีการระบุไว้ใช้บังคับเฉพาะกับผู้บริโภคที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและ ไม่ได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ หรือเป็นผู้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแต่ไม่ได้ซื้อสินค้า หรือรับบริการทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจของตน ดังนั้นการให้นิยาม ของคำว่า “การให้บริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าภายในประเทศ” ตามกฎหมาย ออสเตรเลียผู้วิจัยเห็นว่าดีเนื่องจากมีความหมายที่กว้างและชัดเจนว่าใช้ประกอบการจัดเก็บ ภาษีสินค้าและบริการในกรณีการให้บริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าที่อยู่ภายในประเทศ ออสเตรเลียเท่านั้นและถือเป็นการให้คำนิยามตามแนวทางของการอธิบายคำว่า “การให้บริการหรือ ขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระยะทางไกล” (remotely supplied services and intangibles) ของ OECD

### สาธารณรัฐสิงคโปร์

สาธารณรัฐสิงคโปร์ มีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 โดยมีการกำหนดนิยามของบริการ ดิจิทัล (digital services) ไว้ใน Good and Services Tax (Amendment) Act 2018 ดังนี้

“การให้บริการต่าง ๆ ที่มีการให้บริการบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ อื่น ๆ และมีลักษณะการให้บริการโดยอัตโนมัติโดยมีมนุษย์เข้ามาเกี่ยวข้องน้อยที่สุดหรือไม่มีมนุษย์ เกี่ยวข้องเลย และไม่สามารถใช้งานได้โดยปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศและรวมถึง

- (1) สินค้าดิจิทัลต่าง ๆ
- (2) ซอฟต์แวร์หรือการอัปเดตซอฟต์แวร์ต่าง ๆ
- (3) บริการรูปภาพ ข้อความหรือข้อมูล หรือการให้บริการฐานข้อมูลต่าง ๆ
- (4) บริการเพลง ภาพยนตร์ หรือเกมต่าง ๆ
- (5) การเรียนการสอนทางไกลผ่านสื่อที่บันทึกล่วงหน้าหรือ e-learning
- (6) การให้บริการเว็บไซต์ เว็บไซต์ตั้ง หรือบริการดูแลรักษาโปรแกรมแบบดิจิทัลหรืออัตโนมัติ
- (7) บริการจัดหาหรือสนับสนุนการสร้างภาพลักษณ์ของธุรกิจหรือของบุคคลบนเครือข่าย อิเล็กทรอนิกส์

<sup>4</sup> 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/>

- (8) บริการสืบค้นข้อมูลหรือบริการให้คำแนะนำอัตโนมัติ
- (9) บริการให้สิทธินำสินค้าหรือบริการมาจำหน่ายในตลาดหรือห้องประมูลออนไลน์
- (10) บริการถ่ายทอดสดออนไลน์
- (11) บริการโฆษณาบนมีเดียแพลตฟอร์มออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อเผยแพร่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์
- (12) บริการสนับสนุนในการจัดทำหรืออำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมต่าง ๆ ผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ บริการดิจิทัล (digital services) ไม่รวมถึงการบริการโทรคมนาคมข้ามพรมแดน และบริการโฆษณาบนมีเดียแพลตฟอร์มออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อเผยแพร่ภายนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์<sup>5</sup>

ต่อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้มีการขยายขอบเขตของการเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ โดยไม่จำกัดขอบเขตการจัดเก็บภาษีเฉพาะการให้บริการดิจิทัล (digital services) เท่านั้นแต่รวมถึงการให้บริการที่ไม่ใช่ดิจิทัลด้วย (non-digital services) โดยเรียกว่า บริการระยะทางไกล (remote services) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางด้านการแข่งขันและภาระทางภาษีมากยิ่งขึ้นแก่ผู้ประกอบการในประเทศ ทั้งนี้กฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดนิยามของบริการระยะทางไกล (remote services) คือ” การบริการต่าง ๆ ซึ่งในขณะที่กำลังให้บริการนั้นไม่มีความเชื่อมโยงที่จำเป็นระหว่างสถานที่ซึ่งดำเนินการให้บริการทางกายภาพ และ สถานที่ตั้งของลูกค้าที่ได้รับบริการ”<sup>6</sup> อย่างไรก็ตาม การให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 ถือว่าอยู่ภายใต้นิยามของบริการระยะทางไกล (remote services) และยังคงถูกจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการเช่นเดิม<sup>7</sup>

สำหรับตัวอย่างบริการถือว่าเป็นบริการระยะทางไกล (remote services) ในคู่มือแนะนำแนวทางปฏิบัติสำหรับภาษีสินค้าและบริการของสำนักงานสรรพากรสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS) มีดังนี้

- เนื้อหาดิจิทัลที่สามารถดาวน์โหลดได้ เช่น การดาวน์โหลดแอปพลิเคชันต่าง ๆ สำหรับอุปกรณ์เคลื่อนที่ อีบุ๊ก (E-book) และ ภาพยนตร์
- สื่อต่าง ๆ ที่ต้องมีการสมัครเป็นสมาชิก เช่น ข่าว นิตยสาร การสตรีมมิงรายการโทรทัศน์ เพลง และเกมส์ออนไลน์

<sup>5</sup> Goods and Service Tax (Amendment) Act 2018, Meaning of “digital services” (Sing.).

<sup>6</sup> Goods and Service Tax (Amendment) Act 2021, Seventh Schedule Meaning of “remote services” (Sing.).

<sup>7</sup> 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.7.

- โปรแกรมซอฟต์แวร์ต่าง ๆ
- การบริการจัดการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การจัดเก็บข้อมูลออนไลน์ การแชร์ไฟล์ บริการจัดการเก็บข้อมูลบนระบบคลาวด์
- บริการให้การช่วยเหลือระยะทางไกลสำหรับการจัดการหรืออำนวยความสะดวกในการทำธุรกิจที่อาจไม่ใช่ดิจิทัล เช่น ค่านายหน้า ค่าบริการ
- บริการทางวิชาชีพ เช่น การให้คำปรึกษาด้านการลงทุน การให้บริการตัวแทนนายหน้า การให้บริการด้านกฎหมาย ภาษี บัญชี
- บริการด้านการศึกษา การเป็นสมาชิกผู้ประกอบการวิชาชีพ การสอบ เช่น การศึกษา ระยะทางไกล การสอบใบประกอบวิชาชีพออนไลน์ การสมัครสมาชิกสมาคมผู้ประกอบการวิชาชีพ
- บริการส่วนบุคคล เช่น การให้คำปรึกษาออนไลน์ การให้บริการหาคู่ การให้บริการโทรเวชกรรม
- การให้คำปรึกษาต่าง ๆ เช่น บริการให้คำปรึกษาด้านโฆษณาและการตลาดดิจิทัล บริการวิเคราะห์และค้นหาข้อมูล<sup>8</sup>

เมื่อวิเคราะห์จากนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” ตามกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นการให้คำนิยามอันมีกรอบที่กว้างโดยครอบคลุมการให้บริการบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่น ๆ ที่มีลักษณะการให้บริการโดยอัตโนมัติโดยมีมนุษย์เข้ามาเกี่ยวข้องน้อยที่สุดหรือไม่มีมนุษย์เกี่ยวข้องเลยซึ่งไม่สามารถใช้งานได้โดยปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ และมีการระบุประเภทของบริการที่อยู่ภายใต้ นิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” เช่น สินค้าดิจิทัลต่าง ๆ ซอฟต์แวร์ หรือการอัปเดตซอฟต์แวร์ต่าง ๆ บริการรูปภาพ บริการเพลง ภาพยนตร์ เป็นต้น และประเภทของบริการที่ไม่ถือว่าเป็นบริการดิจิทัลไว้ในกฎหมาย ซึ่งนับว่าเป็นข้อดีเพราะมีเป็นการสร้างความชัดเจนต่อผู้ให้บริการจากต่างประเทศในการปฏิบัติตามกฎหมายได้

สำหรับนิยามของคำว่า “บริการระยะทางไกล” ซึ่งเป็นนิยามที่สาธารณรัฐสิงคโปร์นำมาใช้เพื่อขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 นั้น มีขอบเขตที่กว้างกว่า “บริการดิจิทัล” เพราะรวมถึงบริการที่ไม่ใช่ดิจิทัลด้วย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมมากยิ่งขึ้นระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ ทั้งนี้การให้บริการต่าง ๆ ที่อยู่ภายใต้กรอบของคำว่า “บริการดิจิทัล” ก็ถือว่าอยู่ภายใต้ขอบเขตของคำว่า “บริการระยะทางไกล” เช่นกัน หากการให้บริการนั้นไม่มีความเชื่อมโยงที่จำเป็นระหว่างสถานที่ซึ่งดำเนินการให้บริการทางกายภาพ และ สถานที่ตั้งของลูกค้าที่ได้รับบริการ เมื่อพิจารณาจากนิยามดังกล่าวแล้วถือว่ามีความใกล้เคียงกับแนวทางการอธิบายคำว่า “การให้บริการและการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระยะทางไกล” ของ OECD

<sup>8</sup> Ibid., pp.7-9.

## ประเทศไทย

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มาตรา 5 มีการเพิ่มเติมคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” เข้าไปในประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10/1) ไว้ดังนี้

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

กรมสรรพากรได้มีการระบุตัวอย่างของบริการที่เข้าข่ายอยู่ภายใต้คำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ใน A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person (A Guide on VES) ทั้ง 2 ฉบับ ดังนี้

- 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 ค่าบริการจากลูกค้าและผู้ขายสินค้าผ่านตลาดซื้อขายสินค้าผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์<sup>9</sup>

<sup>9</sup> The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person*, (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*, (2022), p.4.

ใน A Guide on VES ฉบับที่หนึ่ง มีการระบุตัวอย่างของบริการบางรูปแบบที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ได้แก่

- บริการโทรคมนาคม
- บริการช่องทางการชำระเงินหรือการโอนเงิน
- วอเชอร์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งให้แก่ลูกค้าผ่านทางอีเมลหรือข้อความเพื่อนำไปแลกอาหารการเข้าพักที่โรงแรม หรือ การเข้าสวนสนุก
- บริการการสอน (สด) ผ่านทางอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์
- บริการระดับมืออาชีพเกี่ยวข้องกับการพัฒนาคน อาจเป็นบริการให้คำปรึกษาโดยสื่อสารผ่านทางอีเมลหรือวิดีโอคอล<sup>10</sup>

สำหรับ A Guide on VES ฉบับที่สอง มีการระบุตัวอย่างของบริการที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ได้แก่

- บริการการสอน (สด) ผ่านทางอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์
- บริการระดับมืออาชีพเกี่ยวข้องกับการพัฒนาคน อาจเป็นบริการให้คำปรึกษาโดยสื่อสารผ่านทางอีเมลหรือวิดีโอคอล<sup>11</sup>

เมื่อวิเคราะห์จากคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยถือว่าเป็นการกำหนดนิยามที่ครอบคลุมบริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อันอยู่ในกรอบแนวทางการอธิบายคำว่า “การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างระยะทางไกล” (remotely supplied services and intangibles) ของ OECD ถือว่าเป็นความหมายที่กว้างซึ่งนับเป็นข้อดี แต่ไม่มีการระบุประเภทของบริการที่อยู่ในกรอบของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมาย เพียงแต่มีการระบุตัวอย่างประเภทของบริการที่อยู่และไม่อยู่ในกรอบของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ใน A Guide on VES ที่จัดทำโดยกรมสรรพากร เพื่อใช้เป็นคู่มือแนะนำให้แก่ผู้ให้บริการจากต่างประเทศเท่านั้นซึ่ง A Guide on VES ไม่มีสภาพเป็นกฎหมายแต่เป็นเพียงคู่มือเท่านั้น เช่นนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเรื่องการตีความว่าบริการประเภทใดบ้างที่อยู่ในขอบเขตของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมาย

<sup>10</sup> The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person* (2021), p.4.

<sup>11</sup> The Revenue Department, *A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person* (2022), p.4.

## ตารางเปรียบเทียบคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

OECD	ประเทศออสเตรเลีย	สาธารณรัฐสิงคโปร์	ประเทศไทย
<p>การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่รูปร่างระยะทางไกล (remotely supplied services and intangibles) หมายถึง การให้บริการและขายสินค้าที่ไม่รูปร่างระยะทางไกล (remotely supplied services and intangibles) ซึ่งหมายความว่า การให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่รูปร่างสามารถกระทำได้จากระยะทางไกลแก่ลูกค้าที่อยู่ที่ไหนในโลกก็ได้ ด้วยเหตุนี้ ลำพังเพียงทราบสถานที่ตั้งของผู้ให้บริการ และสถานที่ที่ให้บริการก็เพียงพอที่จะคาดเดาได้ว่าสถานที่ที่รับบริการที่แท้จริงอยู่ที่ใด</p>	<p>การให้บริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าในประเทศ (inbound intangible consumer supply) หมายถึง “การให้บริการสิ่งใด ๆ ที่นอกเหนือจากสินค้าหรือสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นบริการที่ไม่มีรูปร่างทางกายภาพแก่ลูกค้าในประเทศถ้าผู้รับบริการเป็นผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย ยกเว้นแต่ (ก) การให้บริการทั้งหมดนั้นกระทำในเขตภาษีทางอ้อมหรือ (ข) ผู้ให้บริการให้บริการทั้งหมดผ่านกิจการที่ผู้ให้บริการประกอบกิจการในเขตภาษีทางอ้อม”</p> <p><b>ตัวอย่างบริการที่เข้าข่ายอยู่ในบังคับของภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศบนเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) ได้แก่</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. การขายสินค้าดิจิทัล เช่น อีบุ๊ก (E-book) ภาพยนตร์ รายการโทรทัศน์ เพลง และการบอกรับเป็นสมาชิก หนังสือพิมพ์ออนไลน์</li> </ol>	<p>นิยามของบริการดิจิทัล (digital services) มีผลใช้บังคับตั้งแต่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 หมายถึง “การให้ บริการต่าง ๆ ที่มีการให้บริการบนเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่น ๆ และมีลักษณะการให้บริการโดยอัตโนมัติโดยมีมนุษย์เข้ามาเกี่ยวข้องน้อยที่สุดหรือไม่มีมนุษย์เกี่ยวข้องเลย และไม่สามารถใช้งานได้โดยปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศและรวมถึง</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) สินค้าดิจิทัลต่าง ๆ</li> <li>(2) ซอฟต์แวร์หรือการอัปเดต ซอฟต์แวร์ต่าง ๆ</li> <li>(3) บริการรูปภาพ ข้อความหรือข้อมูล หรือการให้บริการฐานข้อมูลต่าง ๆ</li> <li>(4) บริการเพลง ภาพยนตร์ หรือเกมต่าง ๆ</li> <li>(5) การเรียนการสอนทางไกลผ่านสื่อที่บันทึกล่วงหน้าหรือ e-learning</li> <li>(6) การให้บริการเว็บไซต์ เว็บไซต์ติดตั้ง หรือบริการดูแลรักษาโปรแกรมแบบดิจิทัลหรืออัตโนมัติ</li> <li>(7) บริการจัดหาหรือสนับสนุนการสร้างภาพลักษณ์ของธุรกิจหรือของบุคคลบนเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์</li> <li>(8) บริการสืบค้นข้อมูลหรือบริการให้คำแนะนำอัตโนมัติ</li> </ol>	<p>“บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”</p> <p><b>ตัวอย่างของบริการที่เข้าข่ายอยู่ภายใต้ นิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ที่ระบุใน A Guide on VES ทั้ง 2 ฉบับ ดังนี้</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ผลิตภัณฑ์ดิจิทัล เช่น แอปพลิเคชันบนโทรศัพท์มือถือ</li> <li>- โปรแกรมซอฟต์แวร์</li> <li>- ภาพ วีดีโอ และข้อมูลทางการเงินในรูปแบบดิจิทัล</li> <li>- เพลง ภาพยนตร์ และเกมส์ในรูปแบบดิจิทัล</li> <li>- การสอนระยะทางไกล เช่น คอร์สการสอนในรูปแบบออนไลน์</li> <li>- การจัดการข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เว็บไซต์ตั้ง โปรแกรมการบำรุงรักษาแบบอัตโนมัติและดิจิทัล</li> </ul>



OECD	ประเทศออสเตรเลีย	สาธารณรัฐสิงคโปร์	ประเทศไทย
	<p>2. การขายเกมออนไลน์ รหัสเกมส์ แอปพลิเคชัน ซอฟต์แวร์ และการบำรุง รักษาซอฟต์แวร์</p> <p>3. การสัมมนาผ่านเว็บไซต์ หรือ คอร์สการเรียนรู้ทางไกล</p> <p>4. บริการประกันภัย</p> <p>5. บริการการพนัน</p> <p>6. บริการหาคู่ออนไลน์</p> <p>7. บริการสำรองชื่อสำหรับ กิจกรรมหรือสถานที่ต่าง ๆ ในประเทศออสเตรเลีย เช่น การจองโรงแรม การจองตั๋ว เข้าชมการแข่งขันกีฬาต่างๆ</p> <p>8. บริการออกแบบเว็บไซต์ หรือบริการรับจัดพิมพ์</p> <p>9. บริการเกี่ยวกับสมาคม วิชาชีพ เช่น การเก็บค่า สมาชิก</p> <p>10. การให้บริการด้าน กฎหมาย บัญชี สถาปัตย กรรมและการรับให้ คำปรึกษาต่าง ๆ</p>	<p>(9) บริการให้สิทธินำสินค้าหรือ บริการมาจำหน่ายในตลาดหรือ ห้องประมูลออนไลน์</p> <p>(10) บริการถ่ายทอดสดออนไลน์</p> <p>(11) บริการโฆษณาบนมิเดีย แพลตฟอร์มออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อ เผยแพร่ในสาธารณรัฐสิงคโปร์</p> <p>(12) บริการสนับสนุนในการจัดทำ หรืออำนวยความสะดวกในการทำ ธุรกรรมต่างๆ ผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ บริการดิจิทัล (digital services) ไม่รวมถึงการบริการ โทรคมนาคมข้ามพรมแดน และ บริการโฆษณาบนมิเดียแพลตฟอร์ม ออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อเผยแพร่ ภายนอกสาธารณรัฐสิงคโปร์”</p> <p><b>นิยามของ บริการระยะทางไกล (remote services) มีผลบังคับ ใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023</b> คือ “การบริการต่าง ๆ ซึ่ง ในขณะที่กำลังให้บริการนั้นไม่มี ความเชื่อมโยงที่จำเป็นระหว่าง สถานที่ซึ่งดำเนินการให้บริการ ทางกายภาพ และ สถานที่ตั้งของ ลูกค้าที่ได้รับบริการ”</p> <p><b>ตัวอย่างบริการถือว่าเป็นบริการ ระยะทางไกล (remote services)</b> ในคู่มือแนะนำแนวทางปฏิบัติสำหรับ ภาษีสินค้าและบริการของ สำนักงานสรรพากรสิงคโปร์มีดังนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เนื้อหาดิจิทัลที่สามารถดาวน์โหลดได้ เช่น การดาวน์โหลด แอปพลิเคชันต่าง ๆ สำหรับ อุปกรณ์เคลื่อนที่ อีบุ๊ก (E-book) และ ภาพยนตร์</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- บริการจัดทำหรือสนับสนุน การสร้างสถานะของธุรกิจ ของบุคคลบนเครือข่ายทาง อิเล็กทรอนิกส์</li> <li>- บริการค้นหาข้อมูลต่างๆ</li> <li>- บริการให้นำสินค้าหรือ บริการออกจำหน่ายใน ตลาดหรือห้องประมูล ออนไลน์</li> <li>- บริการสตรีมมิ่งตามความ ต้องการ (On-demand streaming) โดยที่ไม่ ต้องการติดต่อกับ content provider</li> <li>- บริการโฆษณาบน แพลตฟอร์มดิจิทัล</li> <li>- บริการสนับสนุนทาง อิเล็กทรอนิกส์สำหรับการ จัดเตรียมและการจัดทำให้ การซื้อขายสะดวกขึ้นโดย เก็บค่าคอมมิชชั่น ค่าบริการจากลูกค้าและ ผู้ขายสินค้าผ่านตลาดซื้อ ขายสินค้าผ่านระบบ อิเล็กทรอนิกส์</li> </ul> <p><b>ตัวอย่างของบริการที่ไม่เข้า ขายนิยามของ “บริการทาง อิเล็กทรอนิกส์” ที่ระบุใน A Guide on VES ฉบับที่ 1 ได้แก่</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- บริการโทรคมนาคม</li> <li>- บริการช่องทางชำระ เงินหรือการโอนเงิน</li> <li>- วอเซอร์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่ง ให้แก่ลูกค้าผ่านทางอีเมลล์</li> </ul>

OECD	ประเทศออสเตรเลีย	สาธารณรัฐสิงคโปร์	ประเทศไทย
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- สื่อต่าง ๆ ที่ต้องมีการสมัครเป็นสมาชิก เช่น ข่าว นิตยสาร การสตรีมมิ่งรายการโทรทัศน์ เพลง และเกมส์ออนไลน์</li> <li>- โปรแกรมซอฟต์แวร์ต่างๆ</li> <li>- การบริการจัดการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การจัดเก็บข้อมูลออนไลน์ การแชร์ไฟล์ บริการการจัดเก็บข้อมูลบนระบบคลาวด์</li> <li>- บริการให้การช่วยเหลือระยะทางไกลสำหรับการจัดการหรืออำนวยความสะดวกในการทำธุรกิจที่อาจไม่ใช่ดิจิทัล เช่น คำนายหน้า การให้บริการหาคู่ การให้บริการโทรเวชกรรม</li> <li>- การให้คำปรึกษาต่าง ๆ เช่น บริการให้คำปรึกษาด้านโฆษณา และการตลาดดิจิทัล บริการวิเคราะห์และค้นหาข้อมูล ค่าบริการ</li> </ul>	<p>หรือข้อความเพื่อนำไปแลกอาหาร การเข้าพักที่โรงแรม หรือ การเข้าสวนสนุก</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- บริการการสอน (สด) ผ่านทางอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์</li> <li>- บริการระดับมืออาชีพ เกี่ยวข้องกับการพัฒนาคน อาจเป็นบริการให้คำปรึกษาโดยสื่อสารผ่านทางอีเมลหรือวิดีโอคอล</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- บริการทางวิชาชีพ เช่น การให้คำปรึกษาด้านการลงทุน การให้บริการตัวแทนนายหน้า การให้บริการด้านกฎหมาย ภาษี บัญชี</li> <li>- บริการด้านการศึกษา การเป็นสมาชิกผู้ประกอบการวิชาชีพ การสอบ เช่น การศึกษาระยะทางไกล การสอบใบประกอบวิชาชีพออนไลน์ การสมัครสมาชิกสมาคมผู้ประกอบการวิชาชีพ</li> <li>- บริการส่วนบุคคล เช่น การให้คำปรึกษาออนไลน์</li> </ul>	<p>ตัวอย่างของบริการที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ที่ระบุใน A Guide on VES ฉบับที่ 2 ได้แก่</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- บริการการสอน (สด) ผ่านทางอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์</li> <li>- บริการระดับมืออาชีพ เกี่ยวข้องกับการพัฒนาคน อาจเป็นบริการให้คำปรึกษาโดยสื่อสารผ่านทางอีเมลหรือวิดีโอคอล</li> </ul>

สำหรับข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกของกลุ่มตัวอย่างผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ ภาควิชาการ และภาคเอกชน ในประเด็นเรื่องคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” พบว่า ผู้ทรงคุณวุฒิบางท่านมีความเห็นว่า นิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้นเป็นการกำหนดนิยามที่กว้าง ครอบคลุมและชัดเจนเพียงพออันสอดคล้องไปกับสภาพปัจจุบันที่เทคโนโลยีการให้บริการทางดิจิทัลมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว<sup>12</sup>

ผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 ได้ให้ข้อมูลเพิ่มเติมว่า การกำหนดคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยให้มีความหมายที่กว้างโดยไม่ระบุประเภทของบริการที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายเพื่อทำให้เกิดความครอบคลุมและเกิดความยืดหยุ่นในทางปฏิบัติ โดยในปัจจุบันนี้กรมสรรพากรจะระบุตัวอย่างประเภทของบริการที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ใน A Guide on VES และต่อมาหากมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี อันก่อให้เกิดบริการประเภทใหม่ขึ้นมา กรมสรรพากรสามารถเพิ่มตัวอย่างของบริการประเภทใหม่ที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ได้ใน A Guide on VES ซึ่งสามารถกระทำได้อย่างสะดวกและรวดเร็วซึ่งหากระบุประเภทของบริการที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายแล้วต่อมาแล้วต้องมีการเพิ่มเติมประเภทของบริการใหม่ ๆ ที่จะเข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายแล้วจะต้องผ่านกระบวนการทางกฎหมายต่าง ๆ ที่มีขั้นตอนมากกว่า และใช้เวลามากกว่า<sup>13</sup>

แต่มีผู้ทรงคุณวุฒิบางท่านมีความเห็นที่แตกต่างกันออกไปในประเด็นเรื่องคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

ผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 2 มีความเห็นว่าในส่วนของนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” นั้น อาจก่อให้เกิดความสับสนในการตีความสำหรับภาคเอกชนบางส่วนและเสนอว่าควรมีคำอธิบายขยายความเพิ่มเติมในบางส่วนของคำนิยามเพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติสำหรับภาคเอกชน เช่น อะไรคือ “อัตโนมัติในสาระสำคัญ” อะไรคือสิ่งที่บริการสามารถกระทำได้ หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ<sup>14</sup>

ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 2 มีความเห็นว่าในส่วนของคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” นั้นมีความหมายที่กว้าง แต่เมื่อพิจารณาจาก A Guide on VES ของกรมสรรพากร ประกอบกับนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามประมวลรัษฎากรแล้วจะพบว่าใน A Guide on VES ทั้ง 2 ฉบับมีการระบุตัวอย่างของประเภทของบริการที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทาง

<sup>12</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 2 (15 สิงหาคม 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 1 (4 สิงหาคม พ.ศ. 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 1 (8 สิงหาคม 2565).

<sup>13</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม 2565).

<sup>14</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 2 (19 สิงหาคม 2565).

อิเล็กทรอนิกส์” ตามประมวลรัษฎากรที่แตกต่างกัน ซึ่งใน A Guide on VES ฉบับที่หนึ่ง มีการระบุว่า บริการโทรคมนาคม บริการช่องทางการชำระเงินหรือการโอนเงิน และวอเซอร์อิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งให้แก่ลูกค้าผ่านทางอีเมลหรือข้อความเพื่อนำไปแลกอาหาร การเข้าพักที่โรงแรม หรือ การเข้าสวนสนุก ถือเป็นบริการที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แต่ปรากฏว่าใน A Guide on VES ฉบับที่สอง ไม่มีการระบุบริการประเภทดังกล่าวในตัวอย่างประเภทของบริการที่ไม่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” อีกต่อไป ด้วยเหตุดังกล่าวจึงก่อให้เกิดความไม่แน่นอนขึ้นในทางปฏิบัติสำหรับภาคเอกชนในการพิจารณาว่าบริการใดที่เข้าข่ายหรือไม่เข้าข่ายนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ดังนั้นกรมสรรพากรควรมีการระบุรายการประเภทของบริการที่เข้าข่ายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมาย ซึ่งจะก่อให้เกิดความชัดเจนมากขึ้นสำหรับภาคเอกชนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนี้<sup>15</sup>

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบการให้คำนิยามของ OECD ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทยประกอบกับบทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิแล้วพบว่า การกำหนดคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยที่มีความหมายที่กว้างนั้น เป็นสิ่งที่ดีเนื่องจากมีความยืดหยุ่นในทางปฏิบัติแต่อาจก่อให้เกิดปัญหาในการตีความในบางกรณีได้ เช่นการตีความว่า บริการประเภทใดที่เข้าข่ายหรือไม่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” นอกจากนี้การไม่ระบุประเภทของบริการที่เข้าข่ายนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายแล้วย่อมส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนต่อภาคเอกชนในทางปฏิบัติเนื่องจากการระบุตัวอย่างประเภทของบริการที่เข้าข่ายหรือไม่เข้าข่ายคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในเอกสารหรือสื่ออื่น ๆ ของกรมสรรพากร ต่อมาเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลดังกล่าวในเอกสารหรือสื่ออื่น ๆ อาจก่อให้เกิดความสับสนต่อภาคเอกชนว่าแท้จริงแล้วบริการของตนเข้าข่ายเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามกฎหมายไทยหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากการกำหนดคำนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” ของสาธารณรัฐสิงคโปร์พบว่าการระบุประเภทของบริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตนิยามของคำว่า “บริการดิจิทัล” ไว้ในกฎหมายอันถือเป็นตัวอย่างที่เห็นได้ชัดว่าการระบุประเภทของบริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายสามารถกระทำได้เพื่อให้เกิดความชัดเจนและช่วยลดปัญหาในการตีความทางกฎหมายในทางปฏิบัติ

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่ากรมสรรพากรควรมีการปรับแก้ไขคำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามประมวลรัษฎากรโดยมีการระบุประเภทของบริการไว้ในกฎหมายลำดับรอง เช่นประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้ชัดเจนว่าบริการประเภทใดถือว่าเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และบริการประเภทใดไม่ถือว่าเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากร เพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้ปฏิบัติทั้งในส่วนของภาครัฐและภาคเอกชนอันสอดคล้องกับหลักการ

<sup>15</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 2 (17 สิงหาคม 2565).

ทางภาษีที่ดีประการหนึ่ง คือ หลักความแน่นอนและความเรียบง่าย (Certainty and simplicity) ตามแนวทางของ The Ottawa Taxation Framework Conditions ซึ่งเป็นหลักการสากลที่นำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

## 5.2 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

สำหรับแนวทางหรือหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทยมีดังนี้

### องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

OECD มีแนวทางในเรื่องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศว่าสถานที่จัดเก็บภาษีควรจะเป็นถิ่นที่อยู่ประจำของผู้บริโภค ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทยที่กำหนดให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะต้องจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีในประเทศของผู้บริโภค ในส่วนแนวทางของ OECD สำหรับการจดทะเบียนนั้นควรจะเป็นรูปแบบออนไลน์เน้นเป็นการจดทะเบียนในรูปแบบออนไลน์และขอรายละเอียดข้อมูลของผู้ให้บริการนั้นเท่าที่จำเป็น สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการนั้นควรมีการกำหนดแบบแสดงรายการภาษีสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยเฉพาะ และในส่วนของการชำระภาษี OECD มีข้อเสนอแนะว่าแต่ละประเทศควรจัดให้มีการชำระภาษีผ่านทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์และอาจรับชำระภาษีในสกุลเงินต่าง ๆ ของประเทศที่เป็นคู่ค้าหลักของประเทศตน

### ประเทศออสเตรเลีย

ในส่วนของประเทศออสเตรเลีย การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax (GST)) สำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศนั้น ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการในกรณีนี้ ได้แก่

1. ผู้ประกอบการ (Merchant) ที่ขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้หรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย (Australian consumer) หรือ
2. องค์กรที่มีลักษณะเป็นแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Distribution Platform Operator (EDP)) เช่น Ebay, Amazon

ในกรณีที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือบริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศผ่านทางองค์กรที่มีลักษณะเป็นแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่นนี้องค์กรที่มีลักษณะเป็นแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์จะเป็นผู้ทำหน้าที่เสียภาษีแทนผู้ประกอบการ<sup>16</sup>

นอกจากนี้ ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการว่าจะต้องประกอบธุรกิจหรือเป็นวิสาหกิจ และมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่มีความเชื่อมโยงกับประเทศออสเตรเลียในรอบ 12 เดือนไม่น้อยกว่า USD 75,000 หรือ USD 150,000 สำหรับกรณีองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร<sup>17</sup> ในส่วนของการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการนั้น ประเทศออสเตรเลียเสนอทางเลือกให้ผู้ประกอบการ 2 รูปแบบ คือ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบปกติ (Standard GST registration) และ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบเรียบง่าย (Simplified GST registration)

### สาธารณรัฐสิงคโปร์

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

1. มีรายรับรวมทั่วโลก (global turnover) มากกว่า SGD 1,000,000 และ
2. มีรายรับจากการให้บริการระยะทางไกล (remote services) ให้แก่ลูกค้าในสาธารณรัฐสิงคโปร์มากกว่า SGD 100,000 ต่อปี<sup>18</sup>

ในกรณีที่การให้บริการระยะทางไกล (remote services) แก่ลูกค้าในสิงคโปร์ได้กระทำผ่านตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic marketplace) ถือว่าผู้ดำเนินกิจการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Operator of Electronic Market Place) เป็นผู้ให้บริการ (supplier) และมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการและเสียภาษีสินค้าและบริการหากผู้ดำเนินกิจการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวมีคุณสมบัติอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

<sup>16</sup> Australian Taxation Office, “Who charges GST,” (8 December 2021), Accessed 24 March 2022, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/who-charges-gst/>

<sup>17</sup> Australian Taxation Office, “Registration,” (8 December 2021), Accessed 26 March 2022, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-goods-and-services/GST-on-imported-services-and-digital-products/>

<sup>18</sup> 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.

1. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ให้สิทธิในการคิดค่าบริการจากลูกค้า
2. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ให้สิทธิในการส่งมอบการบริการแก่ลูกค้า
3. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์กำหนดขอบเขตและเงื่อนไขในการให้บริการ
4. เอกสารที่จัดเตรียมให้แก่ลูกค้าระบุว่าการให้บริการกระทำโดยตลาดอิเล็กทรอนิกส์
5. ตลาดอิเล็กทรอนิกส์และผู้ให้บริการมีข้อตกลงกันให้ตลาดอิเล็กทรอนิกส์รับผิดชอบเรื่องภาษีสินค้าและบริการ<sup>19</sup>

ในการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการนั้น สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ให้บริการจากต่างประเทศและผู้ดำเนินธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยกำหนดให้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการออนไลน์บนเว็บไซต์ของสำนักงานสรรพากรสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)) ภายใต้ระบบห้ามหักภาษีซื้อ (simplified pay-only regime) โดยมีหลักเกณฑ์การยื่นรายงานภาษีสินค้าและบริการพร้อมเอกสารประกอบที่ไม่ซับซ้อนเมื่อได้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแล้วผู้ให้บริการจากต่างประเทศและผู้ดำเนินธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศมีหน้าที่ต้องยื่นแบบเสียภาษีและชำระภาษีสินค้าและบริการภายในกำหนดระยะเวลา 1 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นสุดระยะเวลาบัญชี<sup>20</sup>

ทั้งนี้ IRAS ได้มีการจัดทำข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ บนเว็บไซต์ของสำนักงานรวมทั้งมีการจัดทำคู่มือ (IRAS e-tax Guide) ออกมาหลายฉบับโดยแบ่งออกตามเนื้อหาที่ครอบคลุมแตกต่างกันเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ให้บริการระยะทางไกลจากต่างประเทศและผู้ประกอบธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในการศึกษาเพื่อปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย

### ประเทศไทย

กฎหมายไทยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศซึ่งผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้คือ

1. ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและมีการให้บริการนั้นในประเทศ เช่นการให้บริการดาวน์โหลด หนังสือ ภาพยนตร์ เพลง เกมส์ สติกเกอร์ รวมถึงแพลตฟอร์มต่างประเทศต่าง ๆ เช่น Google, Apple Facebook, Youtube เป็นต้น และ
2. มีรายได้จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศดังกล่าวมากกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี

<sup>19</sup> *Ibid.*, pp.11-12.

<sup>20</sup> *Ibid.*, pp.22-23.

นอกจากนี้แล้วกฎหมายไทยยังกำหนดให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ โดยมีกระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด<sup>21</sup>

ในส่วนของการจดทะเบียนนั้น กฎหมายไทยได้มีการกำหนดแบบฟอร์มต่าง ๆ และหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศโดยกรมสรรพากรได้จัดให้มีบริการรับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (VES – Vat for Electronic Service) ผ่านทางเว็บไซต์ (<https://eservice.rd.go.th/rd-ves-web/landing>) ซึ่งเว็บไซต์ดังกล่าวจะมีการเผยแพร่กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎระเบียบอื่น ๆ รวมทั้งฐานข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยเว็บไซต์นี้จัดทำในรูปแบบภาษาอังกฤษ

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้จัดทำสื่อต่าง ๆ เช่น A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person (A Guide on VES) ซึ่งเป็นคู่มือแนะนำเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ฉบับภาษาอังกฤษ โดยปัจจุบันได้มีการจัดทำออกมาแล้ว 2 ฉบับ เพื่ออำนวยความสะดวกให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้ศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้ดียิ่งขึ้น

สำหรับข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ ภาควิชาการ และภาคเอกชนนั้น ผู้ทรงคุณวุฒิบางท่านได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับประเด็นปัญหาการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ดังนี้

ผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 ให้ข้อมูลว่า กรมสรรพากรประสบปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศอย่างหลากหลายเนื่องจากประเทศไทยไม่มีระบบการให้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอิเล็กทรอนิกส์แก่คนต่างชาติมาก่อน ซึ่งปัญหาส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้นจะเกี่ยวข้องในส่วนของ การชำระภาษีจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศซึ่งต้องมีการโอนชำระภาษีจากประเทศซึ่งจะมีเรื่องค่าธรรมเนียมและระยะเวลาในการชำระภาษีมาเกี่ยวข้อง แต่ปัญหาต่าง ๆ ก็ได้รับการแก้ไขแล้วสำหรับผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแล้ว<sup>22</sup>

<sup>21</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/13 วรรคสาม

<sup>22</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม 2565).



ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 3 ให้ข้อมูลว่า เนื่องจากหลักเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยนั้นใช้กับกรณีที่เป็นการให้บริการในรูปแบบ B2C ซึ่งในส่วนนี้ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับทางภาคเอกชนในทางปฏิบัติซึ่งผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศประสบปัญหาในการระบุว่าผู้รับบริการรายใดเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาต่อเนื่องว่าอาจมีการผิดพลาดในเรื่องการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เนื่องจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่มีความเชี่ยวชาญกับระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย<sup>23</sup>

ผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 2 ให้ข้อมูลว่าในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรพบเจอปัญหาเรื่องการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยได้รับแจ้งจากผู้ประกอบการบางรายว่ามีปัญหาการจดทะเบียนไม่สำเร็จ สำหรับผู้ประกอบการบางรายมีปัญหาในเรื่องการจัดส่งเอกสารประกอบการจดทะเบียนที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายไทย เช่นเอกสารที่ส่งให้ทางกรมสรรพากรไม่ได้ผ่านการรับรองจากโนตารีพับลิก (Notary Public) เนื่องจากผู้ประกอบการมีปัญหาเรื่องการทำความเข้าใจกับระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย<sup>24</sup>

จากการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดข้างต้น ผู้วิจัยพบว่าเมื่อเปรียบเทียบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลียมีความแตกต่างทั้งในเรื่องรายได้ขั้นต่ำของผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียน สำหรับรูปแบบการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ โดยประเทศออสเตรเลียมีรูปแบบการจดทะเบียน 2 รูปแบบ ทั้งรูปแบบปกติและรูปแบบเรียบง่าย ซึ่งในรูปแบบเรียบง่ายนั้นจะเป็นการจดทะเบียนแบบออนไลน์ ซึ่งการมีทางเลือกของรูปแบบการจดทะเบียนของประเทศออสเตรเลียมีข้อดีเนื่องจากผู้ประกอบการสามารถเลือกจดทะเบียนในรูปแบบที่ตนเองสะดวกและเหมาะสมกับการวางแผนภาษีของตน สำหรับประเทศไทยนั้นผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบ Vat for E Service (VES) ซึ่งเป็นรูปแบบออนไลน์ ถือได้ว่าทั้งสองประเทศได้ดำเนินการตามคำแนะนำในส่วนของการจดทะเบียนของ OECD ที่แนะนำให้มีการจดทะเบียนผ่านระบบออนไลน์เพื่อความสะดวกทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

สำหรับสาธารณรัฐสิงคโปร์ กำหนดให้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการออนไลน์บนเว็บไซต์ของสำนักงานสรรพากรสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)) ภายใต้ระบบหักภาษีที่ง่าย (simplified pay-only regime) โดยมีหลักเกณฑ์การยื่นรายงานภาษีสินค้าและบริการพร้อมเอกสารประกอบที่ไม่ซับซ้อนเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ให้บริการจากต่างประเทศและผู้ดำเนินธุรกิจตลาดอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ทั้งนี้ IRAS ได้จัดทำคู่มือต่าง ๆ เพื่อช่วยทำให้

<sup>23</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 3 (18 สิงหาคม 2565).

<sup>24</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 2 (8 สิงหาคม 2565).

ผู้ประกอบการจากต่างประเทศเข้าใจหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการระยะทางไกลจากต่างประเทศซึ่งแนวทางการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของ OECD และแนวทางการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

ทั้งนี้ผู้วิจัยพบว่าประเด็นปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยในทางปฏิบัติเป็นเรื่องของการทำความเข้าใจ การปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์และระบบเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ในส่วนของปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้วิจัยพบว่าอาจเกิดขึ้นได้คือกรณีที่ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มโดยมีกระบวนการต่อเนื่อง ตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ตามมาตรา 82/13 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มอาจมีความสับสนกับข้อความว่า “การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ” นั้นมีความหมายรวมถึงอะไร ขึ้นตอนใดบ้าง ด้วยเหตุนี้อาจทำให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเกิดความสับสนว่าแท้จริงแล้วตนเข้าข่ายมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศหรือไม่

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดในประเด็นเรื่องเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการ सरकारควรมีการจัดทำสื่อเพิ่มเติมในการทำความเข้าใจกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรืออาจมีการจัดสัมมนาออนไลน์เพื่อให้ความรู้แก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ และผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเกิดความเข้าใจอย่างแท้จริงว่าตนมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศหรือไม่ อย่างไร

### 5.3 มาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับแนวทางหรือมาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทย มีดังนี้

### องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

แนวทางของ OECD ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศของผู้รับบริการ ซึ่งนอกเหนือจากการบังคับใช้กฎหมายภายในประเทศของประเทศผู้รับบริการแล้ว ประเทศต่าง ๆ ที่ประสบปัญหานี้อาจร่วมมือกันในการให้ความช่วยเหลือในการจัดการบริหารทางภาษี ไม่ว่าจะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูล การให้ความช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษีที่ค้างจ่าย การให้ความช่วยเหลือเรื่องเอกสาร เช่น การที่กลุ่มประเทศสมาชิก OECD และกลุ่มประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ได้ทำความตกลงร่วมกันเพื่อให้ความช่วยเหลือกันระหว่างกลุ่มประเทศในทางภาษีซึ่งเรียกว่า “ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี” (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1988 และมีการแก้ไขเพิ่มเติมล่าสุดเมื่อปี ค.ศ. 2010 และต่อมาได้เปิดโอกาสให้ประเทศอื่น ๆ ได้เข้าร่วมเป็นภาคีตั้งแต่ปี ค.ศ. 2011 โดยปัจจุบันมีประเทศที่เข้าร่วมเป็นภาคีของ MAC 139 ประเทศ ทั้งนี้ ขอบเขตของ MAC นั้นครอบคลุมภาษีทุกประเภทรวมทั้งภาษีการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>25</sup> โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ประเทศที่เป็นภาคีให้ความช่วยเหลือด้านการบริการจัดการเรื่องภาษี ไม่ว่าจะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูล การตรวจสอบภาษี และเข้าไปมีส่วนร่วมในการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ รวมทั้งการช่วยเหลือทางข้อมูลเอกสารต่าง ๆ ระหว่างหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ<sup>26</sup>

### ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียนั้นมีการกำหนดมาตรการไว้สำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการไว้ โดยกรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office (ATO)) สามารถเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการย้อนหลังรวมทั้งดอกเบี้ย ซึ่งในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่ยื่นแบบเสียภาษีสินค้าและบริการ กรมสรรพากรสามารถบังคับให้ผู้ประกอบการชำระภาษีที่ค้างชำระพร้อมทั้งเบี้ยปรับถึงร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระอีกด้วย<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), *International VAT/GST Guidelines* (OECD Publishing, 2017), p.65.

<sup>26</sup> The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol, Article 1.

<sup>27</sup> Australian Taxation Office (ATO), “Goods and Services tax (GST) when you sell to Australia,” (9 September 2020), Accessed 4 April 2021, [https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Information-in-other-languages/Goods-and-services-tax-\(GST\)-when-you-sell-to-Australia/](https://www.ato.gov.au/General/Other-languages/In-detail/Information-in-other-languages/Goods-and-services-tax-(GST)-when-you-sell-to-Australia/)

ในเรื่องของโทษปรับ ประเทศออสเตรเลียกำหนดอัตราโทษปรับสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษี ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2020 เป็นต้นไป โดยมีอัตราหน่วยโทษ (Penalty unit) ละ AUD 222 ต่อหนึ่งหน่วยความรับผิด ทั้งนี้ประเทศออสเตรเลียมีการกำหนดอัตราหน่วยโทษแตกต่างกันสำหรับการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระและนำส่งภาษีแล้วแต่กรณี เช่น กรณีไม่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ อัตราหน่วยโทษ 20 หน่วยความรับผิด กรณีไม่ออกไปกำกับภาษี อัตราหน่วยโทษ 20 หน่วย เป็นต้น<sup>28</sup>

### สาธารณรัฐสิงคโปร์

ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ เช่น การไม่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสินค้าและบริการ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีสินค้าและบริการล่าช้า การไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการล่าช้า การไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการ การหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีสินค้าและบริการ เป็นต้น เช่นนี้ สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดมาตรการต่าง ๆ สำหรับกรณีดังกล่าวไว้หลายรูปแบบ ไม่ว่าจะเป็นการคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และโทษจำคุก

สำหรับกำหนดอัตราโทษในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมีความแตกต่างกันสำหรับแต่ละฐานความผิด เช่น

กรณีการกระทำความผิดทั่วไปที่กฎหมายไม่ได้ระบุอัตราโทษโดยเฉพาะเจาะจง มีอัตราโทษปรับไม่เกิน SGD 5,000 หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน<sup>29</sup>

กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสินค้าและบริการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มีอัตราโทษปรับทันทีจำนวน SGD 200 นับตั้งแต่วันที่ครบกำหนดการยื่นแบบและจะถูกปรับในอัตรา SGD 200 ต่อเดือนจนกว่าจะมีการยื่นแบบสำเร็จแต่ไม่เกิน SGD 10,000<sup>30</sup>

กรณีไม่เสียภาษีสินค้าและบริการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มีอัตราโทษปรับร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย หากไม่เสียภาษีภายใน 60 วันนับจากวันที่ถูกปรับข้างต้นแล้ว มีอัตราโทษปรับเพิ่มเติมร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายต่อเดือนแต่สูงสุดไม่เกินร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย<sup>31</sup>

<sup>28</sup> Australian Taxation Office (ATO), “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/>

<sup>29</sup> Good and Services Tax Act, 1993, Section 58 (Sing.).

<sup>30</sup> Good and Services Tax Act, 1993, Section 60 (Sing.).

<sup>31</sup> Good and Services Tax Act, 1993, Section 60 (Sing.).

## ประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศหรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มที่มีหน้าที่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ปฏิบัติตามเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดก็ตาม เช่น ไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ยื่นแสดงรายการภาษี ไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดระยะเวลา เป็นต้น ประเทศไทยมีการกำหนดมาตรการสำหรับกรณีดังกล่าวไว้ในประมวลรัษฎากรคือมีความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ประกอบการในประเทศไทยที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งบทลงโทษมีทั้งโทษทางแพ่ง(เบี้ยปรับ) และโทษทางอาญา (ปรับหรือจำคุก) นอกจากนี้ประเทศยังได้เข้าร่วมเป็นภาคีในความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) โดยประเทศไทยตกลงให้ความช่วยเหลือเฉพาะแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเท่านั้น แต่ประเทศได้ตั้งข้อสงวนไม่ให้ความช่วยเหลือในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระหรือค่าปรับที่เกี่ยวข้องและเรื่องการจัดหาเอกสารสำหรับภาษีอากร<sup>32</sup> และเพื่อเป็นรองรับการเป็นภาคีของ MAC กรมสรรพากรจึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยบัญญัติมาตรา 10 ตรี เพื่อกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตาม MAC และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร<sup>33</sup>

จากการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิในประเด็นเรื่องมาตรการในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้วิจัยพบว่าผู้ทรงคุณวุฒิมีความเห็นในเรื่องนี้ ดังนี้

ผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 ให้ข้อมูลว่า การไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแบ่งเป็นกรณี ดังนี้

### 1. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ทราบว่ามีหน้าที่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ซึ่งกรมสรรพากรอาจแก้ไขปัญหาด้วยการประชาสัมพันธ์เพิ่มเติมเกี่ยวกับกฎหมายฉบับนี้โดยการออกเป็นคู่มือเพื่อช่วยให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเกิดความเข้าใจกฎหมายฉบับนี้มากขึ้น นอกจากนี้แล้วหากกรมสรรพากรตรวจสอบพบว่าผู้ประกอบการรายใดที่คาดว่าเข้าข่ายจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทาง

<sup>32</sup> ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)), ข้อสงวนสิทธิ์.

<sup>33</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564.

อิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เช่นนี้กรมสรรพากรจะมีทีมเจ้าหน้าที่ติดต่อผู้ประกอบการรายดังกล่าว และแจ้งให้ผู้ประกอบการทราบเรื่องกฎหมายฉบับนี้

## 2. การชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในทางปฏิบัติ พบว่าผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศบางรายอาจมีปัญหากับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในระยะเวลาที่กำหนดเนื่องจากเกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเรื่องกำหนดระยะเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกฎหมายเรื่องนี้เป็นกฎหมายเพิ่งเริ่มมีการประกาศใช้ไม่นาน ดังนั้นจึงมีการออกประกาศกระทรวงเพื่อขยายระยะเวลาในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ต้องรับผิดเงินเพิ่ม แต่การใช้มาตรการเรื่องการขยายระยะเวลาในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มนี้คงเป็นเฉพาะช่วงเริ่มต้นของการประกาศใช้กฎหมายนี้ อีกทั้งการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศจะเป็นการชำระออนไลน์ ซึ่งต้องมีการประสานความร่วมมือจากธนาคาร<sup>34</sup>

ผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 มีความเห็นเสริมว่าในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ยอมปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากประเทศไทยต้องการมีมาตรการอื่น ๆ เพื่อป้องปรามหรือลงโทษสำหรับกรณีนี้ เช่น การปิดกั้นการมองเห็นของเว็บไซต์หรือแอปพลิเคชันของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์รายดังกล่าว เช่นนี้ต้องเป็นการร่วมมือของหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องและมีอำนาจหน้าที่ในการจัดการมาตรการดังกล่าว ในปัจจุบันนี้แนวทางของกรมสรรพากรในแต่ละประเทศเริ่มมีการตกลงร่วมกันเพื่อสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศในการตรวจสอบภาษีร่วมกัน (Joint Audit) เพื่อบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งในปัจจุบันนี้กรมสรรพากรเข้าร่วมโครงการผู้ตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ (Tax Inspectors Without Borders (TIWB)) เพื่อยกระดับการตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศเพื่อสร้างความเป็นธรรมในเรื่องของภาระภาษีสำหรับผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ<sup>35</sup>

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของ OECD ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทย ประกอบกับบทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าในแต่ละประเทศมีการกำหนดมาตรการสำหรับผู้ให้บริการที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการที่คล้ายคลึงกันคือมีการกำหนดบทลงโทษทางแพ่ง (เบี้ยปรับ) และบทลงโทษทางอาญา (ปรับหรือจำคุก) ซึ่งในกรณีที่ผู้ให้บริการที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี มาตรการดังกล่าวมาข้างต้นถือว่ามีความเหมาะสมและสามารถบังคับใช้ได้ แต่ในกรณีของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

<sup>34</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม 2565).

<sup>35</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม 2565).

จากต่างประเทศหรือผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากต่างประเทศนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ การบังคับใช้มาตรการดั้งเดิม (บทลงโทษทางแพ่งหรือทางอาญา) อาจบังคับใช้ได้ยากลำบากเนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านั้นไม่ได้อยู่ในประเทศที่จัดเก็บภาษี เช่นนี้ควรมีการยกระดับมาตรการในกรณีที่ผู้ประกอบการจากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประเทศไทยได้มีการยกระดับมาตรการไม่ว่าจะเป็น การเข้าร่วมโครงการผู้ตรวจสอบภาษีระหว่างประเทศ (Tax Inspectors Without Borders (TIWB)) การเข้าร่วมเป็นภาคีของ MAC ตามแนวทางของ OECD แต่เป็นให้ความร่วมมือเฉพาะในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเท่านั้น โดยตั้งข้อสงวนไม่ให้ความช่วยเหลือในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระหรือค่าปรับที่เกี่ยวข้องและเรื่องการจัดหาเอกสารสำหรับภาษีอากร และมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยมีการเพิ่มมาตรา 10 ตรี โดยกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตาม MAC และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร แต่เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วอาจก่อให้เกิดปัญหาที่ผู้ประกอบการจากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากยิ่งขึ้นซึ่งมาตรการที่มีอยู่ในปัจจุบันอาจไม่เพียงพอ ดังนั้นกรมสรรพากรควรเพิ่มการยกระดับมาตรการระหว่างประเทศสำหรับกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย

#### 5.4 ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย

จากการศึกษาและวิเคราะห์แนวคิด หลักกฎหมายและการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยก่อให้เกิดผลกระทบจากต่อองค์กรและบุคคล 3 กลุ่ม ดังนี้

##### 1. ภาครัฐ

ในส่วนของภาครัฐซึ่งเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายฉบับนี้มีผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย ดังนี้

1.1 เดิม กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศต่างประเทศในประเทศไทยได้ทำให้ภาครัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ไป หลังจากที่มีการประกาศบังคับใช้เรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 โดยทางกรมสรรพากรได้ออกแถลงข่าวเมื่อวันที่ 29 เมษายน 2565 ว่ากรมสรรพากรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ

บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่เดือนตุลาคม 2564 – มีนาคม 2565 เป็นยอดรวมทั้งสิ้น 4,261.25 ล้านบาท โดยมียอดจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสูงสุดจากธุรกิจบริการโฆษณาออนไลน์เป็นจำนวน 2,689.51 ล้านบาท จากยอดการจัดเก็บภาษีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศก่อให้เกิดผลดีต่อภาครัฐในส่วนจากรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป

1.2 จากการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิทั้งภาครัฐ ภาควิชาการ และภาคเอกชน ทำให้ผู้วิจัยทราบถึงปัญหาในทางปฏิบัติที่มีความหลากหลาย สำหรับปัญหาที่ภาครัฐประสบจากการบังคับใช้กฎหมายนี้มีสาเหตุเนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเป็นเรื่องที่ค่อนข้างใหม่สำหรับประเทศไทยประกอบกับกฎหมายฉบับนี้เพิ่งมีการประกาศใช้เมื่อวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 ที่ผ่านมา ซึ่งในช่วงระยะเริ่มต้นกรมสรรพากรประสบปัญหาในการติดต่อสื่อสารกับผู้ประกอบการจดทะเบียนเนื่องจากติดต่อผู้ประกอบการจดทะเบียนอยู่ในต่างประเทศต้องกระทำโดยอีเมลเป็นหลักซึ่งอาจไม่สะดวกรวดเร็วเท่ากับการติดต่อสื่อสารกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ภายในประเทศ<sup>36</sup>

1.3 ทำให้แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมีความเป็นสากลขึ้นเนื่องจากสอดคล้องกับกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ OECD และหลาย ๆ ประเทศชั้นนำ<sup>37</sup> เนื่องจากหลาย ๆ ประเทศได้มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแล้ว ทั้งนี้ กรมสรรพากรสามารถนำแนวทางต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์นี้ไปพัฒนาเพื่อปรับใช้กับระบบการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ให้มีความเป็นสากลมากยิ่งขึ้นในอนาคต

1.4 เนื่องจากกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเป็นการบังคับใช้กับผู้ให้บริการหรือแพลตฟอร์มที่อยู่ในต่างประเทศ ผลกระทบต่อภาครัฐที่เกิดขึ้นอีกประการหนึ่งคือการบังคับใช้กฎหมายนั้นอาจจะกระทำได้อย่างลำบากโดยเฉพาะในกรณีที่ผู้ให้บริการหรือแพลตฟอร์มไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ แม้กรมสรรพากรจะกำหนดมาตรการหรือบทลงโทษ เช่น เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ โทษทางอาญาที่เป็นมาตรฐานเดียวกันกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ แต่บทลงโทษที่กำหนดขึ้นในประมวลรัษฎากรนั้นอาจไม่เหมาะสมกับยุคสมัยปัจจุบันที่เทคโนโลยีพัฒนาไปอย่างรวดเร็วซึ่งผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการในประเทศไทย

<sup>36</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 2 (19 สิงหาคม 2565).

<sup>37</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม 2565).



## 2. ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

สำหรับผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ต่อผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม คือ

### 1. ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ คือ มีภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยต้องมีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น เช่น ค่าภาษีค่าที่ปรึกษาทางภาษี ค่าธรรมเนียมในการโอนชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น รวมทั้งอาจต้องรับภาระในส่วนของต้นทุนค่าบริการที่เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้

### 2. ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศ

ผลกระทบคือได้รับการปฏิบัติทางภาษีที่มีความเท่าเทียมมากขึ้นส่งผลให้เกิดความยุติธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ<sup>38</sup>

## 3. ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

โดยทั่วไป ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่จดทะเบียนส่วนใหญ่อาจคิดว่าการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศก่อให้เกิดภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นแก่ตน แต่แท้จริงแล้ว ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่จดทะเบียนมีหน้าที่ที่ต้องนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจากการใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศอยู่แล้วตามหลักเกณฑ์มาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ส่งผลให้ผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้อีกต่อไป<sup>39</sup>

<sup>38</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 2 (17 สิงหาคม พ.ศ. 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 3 (18 สิงหาคม 2565).

<sup>39</sup> บทสัมภาษณ์ของผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 1 (3 สิงหาคม พ.ศ. 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาครัฐ คนที่ 2 (15 สิงหาคม 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาควิชาการ คนที่ 2 (19 สิงหาคม 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 1 (4 สิงหาคม 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 2 (17 สิงหาคม 2565), ผู้ทรงคุณวุฒิภาคเอกชน คนที่ 3 (18 สิงหาคม 2565).