

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศในบทที่ 5 นำมาสู่บทสรุปและข้อเสนอแนะเพื่อนำเสนอแนวทางในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่เหมาะสมกับประเทศไทย ดังนี้

6.1 บทสรุป

จากการศึกษาและวิเคราะห์แนวคิด หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) ประเทศออสเตรเลีย สาธารณรัฐสิงคโปร์ และประเทศไทย ประกอบกับการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ ภาครัฐ ภาควิชาการ และภาคเอกชน พบว่าการพัฒนาทางเทคโนโลยีในยุคปัจจุบันเป็นไปอย่างรวดเร็วส่งผลให้การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เข้ามามีบทบาทในชีวิตประจำวันของมนุษย์มากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งธรรมชาติของบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นสิ่งที่ไม่มีการจับต้องได้โดยผู้ประกอบธุรกิจที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มสามารถให้บริการแก่ผู้บริโภคได้อย่างไร้ขีดจำกัดเรื่องพรมแดน โดยมีการคิดค้นหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการซึ่งเป็นภาษีการบริโภคจากผู้ให้บริการหรือแพลตฟอร์มที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

OECD ได้จัดทำแนวทางว่าด้วยกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม/กฎหมายภาษีสินค้าและบริการระหว่างประเทศ(International Vat/GST Guidelines) เพื่อช่วยเหลือให้ประเทศทั้งที่เป็นสมาชิกและไม่ได้เป็นสมาชิกของ OECD ใช้เป็นแนวทางในการออกหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของตนเอง โดย OECD แนะนำให้ใช้หลักเกณฑ์ของสถานที่จัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากสถานที่ที่มีการให้บริการหรือขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง และมีแนวทางคุณลักษณะสำคัญของการจดทะเบียนและหลักเกณฑ์ทางปฏิบัติที่ไม่ซับซ้อนสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยเน้นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศ ทั้งนี้ OECD ส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือระหว่างประเทศในการบริหารจัดการภาษี เช่น ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี

ในส่วนของประเทศออสเตรเลียได้มีการพัฒนากฎหมายภาษีสินค้าและบริการเพื่อรองรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศโดยเริ่มบังคับใช้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการสำหรับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2017 โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับบริการประเภทนี้ คือ ผู้ประกอบการ (Merchant) ที่ขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้หรือให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย (Australian consumer) หรือผู้ประกอบการแพลตฟอร์มการจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Distribution Platform Operator (EDP)) ที่มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยมีอัตราภาษี ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับภาษีสินค้าและบริการในกรณีทั่วไป สำหรับการจดทะเบียนในประเทศออสเตรเลียมีทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศ 2 แบบ คือ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบปกติ (Standard GST registration) และ การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการแบบเรียบง่าย (Simplified GST registration) ซึ่งแต่ละแบบต่างมีข้อดี ข้อเสียที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ กรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) ได้กำหนดมาตรการต่าง ๆ เช่น การคิดดอกเบี้ย โทษปรับ และการดำเนินคดีทางศาลเพื่อรองรับกรณีของผู้ประกอบการที่ขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ

สาธารณรัฐสิงคโปร์เริ่มมีการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการดิจิทัล (digital services) จากต่างประเทศ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการในประเทศมากยิ่งขึ้น เมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 สาธารณรัฐสิงคโปร์ได้ขยายกรอบการจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการจากการให้บริการระยะทางไกล (remote services) จากต่างประเทศ ซึ่งครอบคลุมทั้งการให้บริการดิจิทัล (digital services) และการให้บริการที่ไม่ใช่ดิจิทัล (non-digital services) ทั้งนี้การให้บริการดิจิทัลที่เสียภาษีสินค้าและบริการที่เสียภาษีสินค้าและบริการก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 ก็ยังคงเสียภาษีสินค้าและบริการต่อไป โดยผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ คือ ผู้ให้บริการจากต่างประเทศ (Overseas Underlying Supplier) ที่ให้บริการระยะทางไกล (remote services) แก่ผู้บริโภค (consumer) ในสาธารณรัฐสิงคโปร์ หรือผู้ดำเนินการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (operator of electronic market place) ซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด ในส่วนของอัตราภาษีสินค้าและบริการ คือ อัตราร้อยละ 8 ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2023 สำหรับการจดทะเบียนนั้นจะเป็นระบบห้ามหักภาษีซื้อ (simplified pay-only regime) โดยมีหลักเกณฑ์การยื่นรายงานภาษีสินค้าและบริการพร้อมเอกสารประกอบที่ไม่ซับซ้อน ในส่วนของมาตรการสำหรับกรณีที่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการไม่

ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีสินค้าและบริการ ได้แก่ โทษทางแพ่ง (เบี้ยปรับ) และโทษทางอาญา (ปรับหรือจำคุก)

ประเทศไทยมีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ประกอบกับกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อแก้ไขปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ให้บริการในราชอาณาจักรและผู้ให้บริการจากต่างประเทศ ทั้งนี้กฎหมายฉบับนี้มีผลให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีรายได้เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปีมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแทนผู้ใช้บริการในราชอาณาจักรที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับในกรณีที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแต่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการชำระหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นนี้ผู้ประกอบการดังกล่าวอาจต้องเสียเงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับ หรือรับโทษทางอาญาตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรได้

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ อันมีประเด็นปัญหาด้วยกัน 4 ประเด็น คือ

1. คำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

จากการศึกษาและวิเคราะห์พบว่า คำนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” มีความหมายที่กว้างและไม่ได้มีการยกตัวอย่างประเภทหรือกระบวนการหรือขั้นตอนต่าง ๆ ที่เข้าข่ายคำนิยามทั้งสองคำดังกล่าวอย่างชัดเจน อันก่อให้เกิดปัญหาในการตีความในทางปฏิบัติว่าแท้จริงแล้วบริการรูปแบบใดบ้างที่เข้าขยายนิยามของ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

2. การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย

จากการศึกษาและวิเคราะห์พบว่าในทางปฏิบัติมีปัญหาในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทย ซึ่งปัญหานั้นเกิดจากทั้งตัวบทกฎหมายและการสื่อสารทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการจากต่างประเทศ ซึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นจากตัวบทกฎหมาย คือ การกำหนดภาระหน้าที่ของผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม โดยมีกระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่า “กระบวนการต่อเนื่องตั้งแต่การนำเสนอการ

ให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ” หมายถึงกระบวนการใด หรือขั้นตอนใดบ้างที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดนี้

3. มาตรการในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาและวิเคราะห์พบว่ามาตรการดั้งเดิมที่มีอยู่ได้แก่บทลงโทษทางแพ่ง (เบี้ยปรับ) และบทลงโทษทางอาญา (ปรับหรือจำคุก) อาจประสบปัญหาในการบังคับใช้เนื่องจากผู้ประกอบการที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้อยู่ในประเทศไทย ดังนั้นการยกระดับมาตรการด้วยการสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศในการบริการจัดการภาษีอากรเป็นเครื่องมือหนึ่ง ที่ช่วยให้บังคับใช้มาตรการดั้งเดิมที่มีอยู่กับผู้ประกอบการจากต่างประเทศที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. ผลกระทบจากการบังคับใช้กฎหมาย

จากการศึกษาและวิเคราะห์พบว่า การบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศของประเทศไทยก่อให้เกิดผลกระทบต่อองค์กรและบุคคลสามกลุ่ม คือ ภาครัฐ ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และผู้ใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งผลกระทบนั้นมีทั้งผลกระทบเชิงบวกและผลกระทบเชิงลบ ซึ่งผลกระทบในส่วนของภาครัฐที่ภาครัฐควรนำมาพิจารณาต่อไปในอนาคตคือมาตรการบังคับใช้กฎหมายฉบับนี้ให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาข้างต้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

6.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายและกฎหมาย

1) ในเรื่องของคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่ากรมสรรพากรควรมีการเพิ่มเติมประเภทของบริการที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และบริการที่ไม่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในกฎหมายลำดับรองเช่นประกาศอธิบดีกรมสรรพากรโดยดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

เดิม

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

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม

(10/1) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะ

ของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้อีกปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ **ทั้งนี้ ตามประเภทและลักษณะที่อธิบดีกำหนด**

เมื่อแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 77/1 (10/1) แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้นแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรสามารถกำหนดประเภทของบริการที่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และประเภทของบริการที่ไม่เข้าข่ายว่าเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้เกิดความชัดเจนมากยิ่งขึ้นในการตีความคำนิยามของคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์”

2) กรมสรรพากรควรมีการยกระดับความร่วมมือระหว่างประเทศกับนานาประเทศในเรื่องการบริหารจัดการภาษีอากร เช่น ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)) ที่ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นภาคีโดยมีข้อตกลงร่วมมือในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเท่านั้น โดยตั้งข้อสงวนไม่ให้ความช่วยเหลือในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีที่ค้างชำระหรือค่าปรับที่เกี่ยวข้องและเรื่องการจัดหาเอกสารสำหรับภาษีอากร ดังนั้นผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะให้มีการปลดข้อสงวนดังกล่าวเพื่อเพิ่มขอบเขตความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องการติดตามจัดเก็บภาษีและเรื่องการจัดหาเอกสารสำหรับภาษีอากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรกับผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ นอกจากนี้กรมสรรพากรควรสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศเพิ่มเติมเพื่อให้มีความช่วยเหลือในเรื่องการตรวจสอบภาษีให้ครอบคลุมทั้งภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย

3) เมื่อมีการยกระดับหรือเพิ่มความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องการตรวจสอบภาษีการจัดเก็บภาษีแล้ว ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่ากรมสรรพากรควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภายในประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติ และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อสอดคล้องกับข้อตกลงระหว่างประเทศและเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมาย

6.2.2 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ

1) ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่ากรมสรรพากรควรมีการประชาสัมพันธ์เพิ่มเติมเพื่อให้ความรู้และทำความเข้าใจกับผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรืออาจมีการจัดสัมมนาออนไลน์เพื่อให้ความรู้แก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

2) ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่ากรมสรรพากรควรมีบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีสระหว่างประเทศภาษาต่างประเทศและเทคโนโลยีเพื่อให้เท่าทันกับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการกับปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ