

ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Book)

นางสาวพัทธ์สรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563

Problems with ambiguous laws on the VAT collection
in the case of E-Book services provision

Miss Phaphatsorn Phattanachatrungroj

An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Book)
นิสิต	นางสาวพัศสรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ชยันติ ไกรกาญจน์

เอกัตศึกษาดังกล่าวนี้ มุ่งศึกษาประเด็นปัญหาความไม่ชัดเจนของกฎหมายในการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ และแนวทางการคำนวณภาษีกรณีธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ อีกทั้งได้เสนอให้มีการจัดเก็บภาษีอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียน

เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายดังกล่าวไม่มีความชัดเจนแต่อย่างใด ทั้งกรณีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ และรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงวิธีการคำนวณภาษีกรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ ก็มีได้มีการกำหนดแนวทางในการคำนวณภาษีไว้ อันทำให้รัฐอาจสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ควรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียน เพื่อให้ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง

ผู้เขียนจึงได้ศึกษาแนวคิดและกฎหมาย โดยพิจารณาเปรียบเทียบกับแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในสหราชอาณาจักร เพื่อเสนอแนะแนวทางอันทำให้กฎหมายมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น



.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์)



.....อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ชยันติ ไกรกาญจน์)



.....นิสิต

(นางสาวพัศสรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ)

Thesis Title	Problems with ambiguous laws on the VAT collection in the case of E-Book services provision
Researcher	Miss Phaphatsorn Phattanachatrungroj
Field of Study	Master of Laws Program in Finance and Tax Laws
Advisor	Assistant Professor Wimpat Rajpradit
Associate Advisor	Assistant Professor Chayanti Greigarn

This thesis aims to study the problems of legal ambiguity in determining the types and scope of books or E-Books which are exempted from VAT collection, including the forms of E-Books services provision and the guidelines for calculating tax in the case of non-separable transactions, as well as the proposed collection of tax at the rate of zero percent for the sale of books or the provision of E-Books services.

Since the Revenue Code provides VAT exemption for the sales of books or the provision of E-Books services in the form of newspaper, magazines, and textbooks. However, such law remains unclear both in the case of determining the types and scopes of books or E-Books and the form of E-Books services provision which are exempted from VAT. There are also no tax calculation methods in the case where the transactions are inseparable, which could cost the government to be deprived of revenue from tax collection. Furthermore, zero VAT rate should be imposed on the sale of books or the provision of electronic textbooks so that they can be completely tax free.

The author has studied the concept and statutory body by making a comparison with the tax guidelines for the sale of books or the provision of E-Books services in the United Kingdom to suggest guidelines which could enhance the clarify of the laws.

..... *Wimpat R.* Advisor's Signature
(Assistant Professor Wimpat Rajpradit)

..... *Chayanti Greigarn* Associate Advisor's Signature
(Assistant Professor Chayanti Greigarn)

..... *Phaphatsorn* Student's Signature
(Miss Phaphatsorn Phattanachatrungroj)

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าและเรียบเรียงเอกสารฉบับนี้ เสร็จสมบูรณ์ได้ด้วยความกรุณาจากผู้มีพระคุณมากมาย ก่อนอื่นผู้เขียนใคร่ขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ชัยนติ ไกรกาญจน์ ที่ได้กรุณาเป็นที่ปรึกษาให้กับเอกสารฉบับนี้ ทั้งยังให้ข้อคิดเห็นและคำแนะนำต่างๆ แก่ผู้เขียนเสมอมา รวมถึงเสียสละเวลาเป็นกรรมการสอบเอกสารฉบับนี้อีกด้วย

ผู้เขียนขอขอบคุณท่านคณาจารย์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน ให้เข้าใจกฎหมายภาษียิ่งขึ้น พร้อมทั้งให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ ทำให้เอกสารฉบับนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ การศึกษาและการทำเอกสารฉบับนี้ จะไม่อาจสำเร็จลุล่วงไปได้เลย หากขาดความอนุเคราะห์จาก นายภูริพัฒน์ ก้อนจันทร์ เพื่อนๆระดับปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ช่วยกันศึกษาเล่าเรียน และให้ความช่วยเหลือ ให้คำแนะนำ ช่วยตรวจสอบและสืบค้นข้อมูลต่างๆ รวมถึงพี่ๆ เจ้าหน้าที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้แจ้งข่าวสารและกำหนดการต่างๆ ทั้งยังให้คำแนะนำแก่ผู้เขียนในการทำเอกสารฉบับนี้

สุดท้ายนี้ ขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา และ พี่ชาย ที่ได้ช่วยเหลือ สนับสนุน และเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนเสมอมา จนผู้เขียนสามารถสำเร็จการศึกษาในสาขาวิชานี้ได้

หากมีข้อผิดพลาดประการใดในการค้นคว้าของเอกสารฉบับนี้ ผู้เขียนใคร่ขอน้อมรับในความผิดพลาดไว้แต่เพียงผู้เดียว

(นางสาวพัชสรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ)

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา.....	2
1.3. สมมติฐาน.....	2
1.4. ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5. วิธีการศึกษา.....	3
1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 หลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ 4	4
2.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	4
2.1.1 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	4
2.1.2 การจัดเก็บภาษีทางอ้อม.....	5
2.1.3 การผลัดภาระภาษี.....	6
2.1.4 ระบบเครดิตภาษี.....	6
2.1.5 วิธีการคำนวณภาษี.....	7
2.1.6 หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์.....	7
2.1.7 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์....	9
2.2 หลักการทั่วไปของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์.....	10
2.2.1 ความหมายและประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์.....	10
2.2.2 ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์.....	11
บทที่ 3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย.....	13
3.1 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	13
3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	13
3.1.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	14
3.1.2.1 การขายสินค้าในราชอาณาจักร.....	14
3.1.2.2 การให้บริการในราชอาณาจักร.....	14

3.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน	17
3.3 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	19
บทที่ 4 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ในสหราชอาณาจักร	21
4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร	21
4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	21
4.1.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี	22
4.1.3 ฐานภาษีและอัตราภาษี	22
4.1.4 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	25
4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือบางประเภทในสหราชอาณาจักร	25
4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในสหราชอาณาจักร	28
4.4 การคำนวณภาษี	31
4.4.1 การคำนวณภาษีสำหรับการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม	31
4.4.2 การคำนวณภาษีสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	33
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	37
5.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดประเภทของหนังสือ ตามมาตรา 81(1)(ฉ)	37
5.1.1 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร ตำราเรียนตามข้อหารือของกรมสรรพากร	38
5.1.1.1 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียน	38
5.1.1.2 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสาร	39
5.1.1.3 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์	39
5.1.2 แนวทางการแก้ไข	39
5.2 ปัญหาการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 585 พ.ศ. 2558 ..	40
5.2.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์และประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย	40
5.2.1.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	41

5.2.1.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	42
5.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญหา	43
5.3 ปัญหาในการคำนวณภาษีกรณีการจำหน่ายหนังสือทั่วไปและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	44
5.3.1 ปัญหาการคำนวณภาษีตามตามข้อหาหรือของกรมสรรพากร	45
5.3.2 แนวทางการแก้ไขปัญหา	46
5.4 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน.....	46
5.4.1 ข้อดีและข้อเสียกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน.....	46
5.4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหา	48
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	50
6.1 บทสรุป	50
6.2 ข้อเสนอแนะ	51
บรรณานุกรม	53
ประวัติผู้วิจัยเอกศศึกษา	56

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 : รูปแบบการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์.....	29
ตารางที่ 2 : การคำนวณภาษีอัตราศุนย์ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภครชำระ กรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม.....	32
ตารางที่ 3 : การคำนวณภาษีกรณีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณ เพื่อให้ผู้บริโภครชำระกรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม.....	32
ตารางที่ 4 : การคำนวณภาษีอัตราศุนย์ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภครชำระ กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบธุรกรรมเดียว.....	33
ตารางที่ 5 : การคำนวณภาษีกรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ อัตราศุนย์ และได้รับยกเว้นภาษีที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภครชำระกรณีการ ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบธุรกรรมเดียว.....	34

สารบัญภาพ

ภาพประกอบที่ 1 : ระบบการผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	12
ภาพประกอบที่ 2 : ภาพรวมการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสือ อิเล็กทรอนิกส์ และหน้าที่ในการนำส่งภาษีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี	36

บทที่ 1

บทนำ

1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่จัดเก็บจากการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการและเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ เป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้างทำให้สามารถเก็บภาษีได้มาก อันเป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้ เพื่อนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายได้หลักที่สำคัญ และถือเป็นภาษีที่สามารถระดมและกำหนดทิศทางการเศรษฐกิจของประเทศได้

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ ย่อมส่งผลกระทบต่อการค้าปลีกของประชาชน กล่าวคือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ประชาชนมีภาระภาษีเพิ่มขึ้นจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ อย่างไรก็ตาม สินค้าบางประเภทที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ เช่น สินค้าทางการเกษตร อาหารเพื่อการอุปโภคบริโภคหรือบริการที่เป็นสวัสดิการทางสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษาหรือการจำหน่ายหนังสือ อันเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ดังนั้นรัฐจึงกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการที่จำเป็นเพื่อลดภาระภาษีให้กับประชาชนผู้มีรายได้น้อย เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ราคาสินค้าหรือค่าบริการไม่สูงจนเกินไป เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของสังคม

การประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81(1)(ฉ) ต่อมาได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 585 พ.ศ. 2558 กำหนดให้การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต เป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่กฎหมายมิได้กำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน อันมีลักษณะที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างชัดเจน

อีกทั้งมิได้มีการกำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มว่าควรเป็นการให้บริการในรูปแบบใด รวมถึงวิธีการคำนวณภาษีกรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ที่ผู้ประกอบการต้องนำส่งแก่รัฐ ว่าต้องมีวิธีการคำนวณอย่างไร เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วน

เมื่อพิจารณาถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์บางประเภทในสหราชอาณาจักร พบว่าการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการดังกล่าว มีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ไว้อย่างชัดเจน ทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บภาษี

กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์สำหรับหนังสืออิเล็กทรอนิกส์บางประเภท ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์นั้น มีการกำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อย่างชัดเจน โดยต้องเป็นการให้บริการที่อยู่ในรูปแบบการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น เพื่อให้ง่ายต่อการตรวจสอบ อีกทั้งวิธีการ

ค่านวมภาษีกรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ มีการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบกิจการ หรือผู้ให้บริการในการคำนวณภาษีตามวิธีการที่รัฐกำหนดและมีหน้าที่แจกแจงรายการคำนวณภาษีดังกล่าวต่อ รัฐ อันทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีในอัตราที่ถูกต้องและครบถ้วน

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่ารัฐควรกำหนดกฎหมายให้มีความชัดเจนทั้งในด้านประเภท ขอบเขตของหนังสือ หรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ และรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ชัดเจน รวมทั้งควรกำหนดวิธีการคำนวณภาษีกรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ เพื่อให้รัฐ สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครอบคลุม นอกจากนี้ ควรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์สำหรับการ จำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียน เพื่อให้การจำหน่ายหนังสือหรือ การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียนปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือ การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสารที่รัฐกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ควรกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้ประกอบกิจการและผู้ให้บริการดังกล่าวมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันทำให้รัฐสามารถตรวจสอบรายได้ที่เกิดขึ้นในกรณีที่มีการโฆษณาลงในหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์และนิตยสารได้

1.2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบ อินเทอร์เน็ตในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาประเภทของหนังสือที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มว่าควรมีขอบเขตอย่างไร สำหรับกรณี การจำหน่ายหนังสือเป็นเล่มและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย และต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร กรณีการให้บริการหนังสือ อิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตเพื่อนำมาปรับใช้กับประเทศไทย
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่าน แอปพลิเคชันและระบบอินเทอร์เน็ตที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้บริโภค

1.3. สมมติฐาน

ประมวลรัษฎากรกำหนดรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงประเภทและขอบเขตของ หนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่ชัดเจน ทั้งไม่มีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษี กรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคา อันทำให้รัฐสูญเสียรายได้ นอกจากนี้ ควรกำหนดให้มีการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ประเภทตำราเรียน เพื่อให้การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียน ปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง

1.4. ขอบเขตการศึกษา

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตตามกฎหมายไทย กฎหมายต่างประเทศ และผลกระทบจากปัญหาดังกล่าว ตลอดจนแนวทางในการแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านแอปพลิเคชันและอินเทอร์เน็ตที่เหมาะสมกับประเทศไทย

1.5. วิธีการศึกษา

การศึกษาเอกัตศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร (Document Research) โดยการค้นคว้าข้อมูลทั้งประเทศไทยและสหราชอาณาจักร และใช้วิธีการทางเอกสาร โดยจะศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลวิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือคำอธิบายกฎหมาย คำสั่งและแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากร บทความในวารสารต่าง ๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต และหนังสือต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการบางประการของต่างประเทศ จากนั้นนำข้อมูลมาศึกษาวิเคราะห์หลักเกณฑ์ ตลอดจนประเด็นต่าง ๆ เพื่อนำมาเป็นข้อเสนอแนะสำหรับแนวทางในการปรับใช้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวทางการกำหนดขอบเขตประเภทของหนังสือที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย
2. ทำให้ทราบถึงหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในต่างประเทศ
3. ได้ทราบปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในประเทศไทย
4. เพื่อนำแนวทางในการแก้ไขปัญหาและข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านแอปพลิเคชันและระบบอินเทอร์เน็ตในต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย

บทที่ 2

หลักการที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อมรูปแบบหนึ่งที่เกิดจากการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการภายในประเทศและเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิตสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งเป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้างทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้มาก อันเป็นไปตามวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มยังเป็นเครื่องมือของรัฐในการบริหารเศรษฐกิจหรือการใช้จ่ายภายในประเทศ เช่น เมื่อรัฐต้องการส่งเสริมให้ประชาชนมีการใช้จ่ายมากขึ้น เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ รัฐอาจใช้วิธีลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค ส่งผลให้สินค้ามีราคาต่ำลง และประชาชนมีการบริโภคมากขึ้น ดังนั้น การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทอันมีความสำคัญต่อประชาชนหรือเป็นกิจการที่รัฐต้องการส่งเสริม รัฐจะกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้สำหรับการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการนั้น โดยประเทศไทยกำหนดให้การประกอบกิจการหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการประกอบกิจการและการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากรัฐต้องการส่งเสริมด้านการศึกษาและวัฒนธรรมให้กับประชาชน

2.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือในบางประเทศจะถูกเรียกว่าภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax) เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) รูปแบบหนึ่งที่เกิดจากรัฐธรรมนูญการจำหน่ายสินค้าและการให้บริการภายในประเทศ (Domestic Consumption) สำหรับประเทศไทยมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535 โดยได้ถูกนำมาใช้แทนที่ระบบภาษีการค้าเดิมซึ่งถูกยกเลิกไป เนื่องจากเหตุผลทางเศรษฐกิจอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกันสำหรับสินค้าและการให้บริการแต่ละประเภท¹ ก่อให้เกิดปัญหาภาระภาษีซ้ำซ้อน นำไปสู่การบิดเบือนทางเศรษฐกิจและไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาทางด้านการผลิตและการส่งออกของภาคอุตสาหกรรม โดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักเกณฑ์และแนวคิดดังนี้

2.1.1 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax)² หรือฐานรายจ่าย (Expenditure Tax) เป็นกรณีที่รัฐจัดเก็บภาษีเมื่อเอกชนมีการบริโภคหรือมีการใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบ

¹ ศิววรรณ รัตนสังข์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณี ธุรกิจทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2551), หน้า 14.

² ชินภัทร วิสุทธิแพทย์, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรัฐธรรมนูญพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (สารพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 6-9.

ของการซื้อสินค้า การใช้บริการหรือการนำเข้าสินค้าเพื่อนำมาบริโภคในประเทศ ดังนั้นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจึงแตกต่างจากฐานภาษีอื่น เช่น ฐานเงินได้ ฐานทรัพย์สิน เป็นต้น

เหตุที่นำการบริโภคมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีสาเหตุจากนโยบายการบริหารงานภาษี (Tax Administration) เห็นควรให้มีการจัดเก็บภาษีจากหลายฐาน เพื่อช่วยลดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากรัฐไม่ได้จัดเก็บภาษีจากฐานเดียวกัน อันเป็นประโยชน์ต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีได้อย่างกว้างขวางและครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีทุกราย

ฐานภาษีการบริโภคมิได้ใช้ความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินของเอกชนมาเป็นปัจจัยในการจัดเก็บภาษี แต่ใช้การบริโภคของเอกชนเป็นเครื่องมือเพื่อวางแนวทางในการจัดเก็บภาษี เมื่อรัฐต้องการให้เอกชนลดการใช้จ่ายลงรัฐอาจใช้วิธีการเพิ่มอัตราภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคให้สูงขึ้น ในทางตรงกันข้ามเมื่อรัฐต้องการกระตุ้นหรือส่งเสริมให้เอกชนมีการใช้จ่ายมากขึ้นเพื่อกระตุ้นสภาวะทางเศรษฐกิจ รัฐอาจใช้วิธีการลดอัตราภาษีให้น้อยลงหรือยกเว้นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีฐานการบริโภคประเภทหนึ่งที่รัฐสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกำหนดพฤติกรรมของประชาชน โดยใช้เป็นเครื่องมือควบคุมหรือส่งเสริมการบริโภคของเอกชนได้

2.1.2 การจัดเก็บภาษีทางอ้อม

การจัดเก็บภาษีของรัฐที่สำคัญ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีทางตรงและการจัดเก็บภาษีทางอ้อม³ โดยการจัดเก็บภาษีทางตรงเป็นการจัดเก็บภาษีที่รัฐจัดเก็บภาษีจากเอกชนโดยตรง ซึ่งแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีทางอ้อมที่มีการผลักภาระภาษีไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้และไม่ถือว่าจำนวนเงินภาษีนั้นเป็นต้นทุนของธุรกิจ (Cost of Business) ที่ผู้ประกอบการต้องรับภาระไว้เอง แต่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภคคนสุดท้ายและถือเป็นต้นทุนในการดำเนินชีวิตของผู้บริโภคดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

ประโยชน์อีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีทางอ้อม คือเอกชนผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีได้ยาก เพราะการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนมือสินค้าหรือการให้บริการ จำนวนเงินภาษีจะถูกนับรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือการให้บริการที่ผู้บริโภคต้องจ่ายเสมือนว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินค้าหรือการให้บริการนั้น ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงไม่มีหน้าที่ในการนำเงินภาษีส่งให้แก่รัฐ แต่เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการที่ต้องเรียกเก็บภาษีและนำส่งให้แก่รัฐ กรณีดังกล่าวนี้จึงลดความยุ่งยากต่อการเสียภาษีให้น้อยลง⁴

³ เรื่องเดียวกัน

⁴ เรื่องเดียวกัน

2.1.3 การผลักระภาษี

แนวคิดพื้นฐานที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มอีกประการหนึ่ง คือการผลักระภาษีไปยังผู้ประกอบการหรือผู้บริโภคในทอดต่อไป⁵ การผลักระภาษีในลักษณะนี้ เป็นการผลักระภาษีไปข้างหน้า (Forward Tax Shifting) ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งในวิธีการบริหารงานการจัดเก็บภาษีที่กำหนดหน้าที่การเสียภาษีให้เป็นของผู้ประกอบการ โดยยินยอมให้ผู้ประกอบการสามารถผลักระภาษีดังกล่าวไปยังผู้บริโภคคนต่อไปได้⁶ และภาระภาษีที่ถูกผลักไปนี้จะสิ้นสุดต่อเมื่อผู้บริโภคนั้นเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายไม่มีผู้บริโภคคนอื่นให้ผลักระภาษีได้อีกต่อไป

อย่างไรก็ตาม แม้ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีและนำส่งให้แก่รัฐ ในขณะที่ผู้ประกอบการต้องจัดทำรายงานทางภาษีและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดเสมือนเป็นกลไกในการจัดเก็บภาษีแทนรัฐและมีหน้าที่จัดทำเอกสารหลักฐานทางภาษีต่างๆ ให้แก่รัฐเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษี

2.1.4 ระบบเครดิตภาษี

ระบบเครดิตภาษี คือการยอมให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีขายที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการหักด้วยภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากผู้จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละรอบภาษี และหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น⁷ หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำภาษีซื้อดังกล่าวไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้⁸ ระบบเครดิตภาษียินยอมให้ผู้ประกอบการสามารถทำการหักลบจำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไป และได้จัดเก็บมาในแต่ละเดือนภาษีเพื่อลดความยุ่งยากในการคำนวณภาษี

อย่างไรก็ตาม ระบบเครดิตภาษีต้องนำไปใช้ภายใต้หลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อบางประเภท (เรียกกันโดยทั่วไปว่า“ภาษีซื้อต้องห้าม”) ไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ระบบเครดิตภาษีได้ อาทิเช่น ภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ที่ไม่มียุติออกใบกำกับภาษี⁹ เป็นต้น

การเครดิตภาษีซื้อออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้รัฐสามารถลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี (Cost of Collection) เสมือนว่าได้มอบอำนาจหน้าที่ในการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนหนึ่งไปให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ในขณะที่ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนหนึ่งไปให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ในขณะที่ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนหนึ่งไปให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ในขณะที่ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนหนึ่งไปให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

⁵ เรื่องเดียวกัน

⁶ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4

⁷ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3

⁸ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรค 3

⁹ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5

2.1.5 วิธีการคำนวณภาษี

ประเทศไทยเลือกใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคทำให้การลงทุนซื้อวัตถุดิบต่างๆ มาใช้ในการผลิตไม่ต้องเสียภาษี ผู้ลงทุนที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มและถ้าผู้ประกอบการถูกผู้จำหน่ายวัตถุดิบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็สามารถขอคืนหรือขอเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปได้ การลงทุนซื้อวัตถุดิบต่างๆ ย่อมรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าราคาสินค้าที่จำหน่ายให้ผู้บริโภค ฉะนั้น ผู้จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการไม่ว่าชนิดใดหรือขั้นตอนใดในทางธุรกิจวิชาชีพหากไม่มีกฎหมายยกเว้นภาษีไว้ต้องเสียภาษี และจะผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียไปให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคที่เป็นผู้รับภาระภาษีในท้ายที่สุด การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของฐานภาษีประเภทนี้แบ่งได้ 3 วิธีคือ¹⁰

(1) วิธีลบหรือวิธีทางบัญชี (Subtraction or Account Method) คือ การคำนวณโดยการหามูลค่าเพิ่มด้วยวิธีลบ กล่าวคือ นำมูลค่าของผลผลิต (Output) ลบด้วยมูลค่าวัตถุดิบ (Input) ที่ซื้อมาผลิตผลผลิตนั้น แต่ไม่รวมค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับปัจจัยการผลิต เช่น ค่าจ้าง ค่าเช่าและดอกเบี้ย เมื่อคำนวณมูลค่าเพิ่มได้เท่าไรให้นำมูลค่าเพิ่มคูณด้วยอัตราภาษี

(2) วิธีบวก (Addition Method) คือ การคำนวณโดยการหามูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการบวก กล่าวคือ นำค่าใช้จ่ายของธุรกิจที่จ่ายให้กับปัจจัยการผลิตมาบวกกันแล้วบวกกำไรของกิจการและคูณด้วยอัตราภาษี ซึ่งการคำนวณวิธีนี้ทำได้ยาก เนื่องจากต้องทราบกำไรก่อนจึงจะคำนวณมูลค่าเพิ่มได้

(3) วิธีเครดิตภาษีหรือวิธีใช้ใบกำกับภาษี (Tax Credit or Invoice Method) คือ เป็นการคำนวณจากภาษีโดยไม่ต้องคำนวณ มูลค่าเพิ่มก่อน ในการคำนวณใช้ภาษีของผลผลิต (Output tax) ลบด้วยภาษีของวัตถุดิบ

2.1.6 หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มคือ การไม่เก็บภาษีจากการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้นๆ แต่มิได้ยอมคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้น¹¹ ในการจำหน่ายหรือให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสารและตำราเรียน กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหรือการให้บริการหนังสือประเภทดังกล่าว การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสารและตำราเรียน จึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้หมายความว่าหนังสือประเภทนั้นเป็นสินค้าปลอดภาษี เพราะในการผลิตหนังสือนั้นผู้ผลิตต้องซื้อวัสดุอุปกรณ์ในการผลิตหนังสือ ไม่ว่าจะเป็นกระดาษ หมึก เครื่องพิมพ์ คอมพิวเตอร์ที่ใช้สำหรับการผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งได้มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหมดแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ติดมากับวัสดุอุปกรณ์การผลิตนี้จึงทำให้ต้นทุนในการผลิต

¹⁰ สุมาลี สถิตชัยเจริญ และคณะ, “โครงการวิจัยเรื่องการศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย, 2544,” หน้า 27-28.

¹¹ สมชัย ฤชุพันธุ์, “ภาษีมูลค่าเพิ่ม 2532,” หน้า 78.

สินค้าที่สูงขึ้น ภาษีส่วนนี้มิได้มีการเครดิตออก จึงถือว่าหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสารและตำราเรียน มิได้ปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง แม้หนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม หากรัฐบาลประสงค์ที่จะให้หนังสือประเภทดังกล่าวปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง รัฐบาลจะต้องกำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์แทน

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นฐานภาษีที่กว้าง ซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลักในการจัดเก็บเพื่อหารายได้ โดยถือหลักให้ภาษีมีความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ จากที่กล่าวข้างต้นว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้ทำให้สินค้าหรือการบริการนั้นปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง¹² แต่ในทางปฏิบัติการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีการที่รัฐนำมาใช้เพื่อช่วยบรรเทาภาระหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับกิจการบางอย่างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ด้วยเหตุที่คำนึงถึงความรับได้ของสังคมและคำนึงถึงข้อจำกัดอื่นๆของการปฏิบัติ การยกเว้นให้กับสินค้า บริการ และกิจกรรมบางประเภทจึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้¹³ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการใดกิจการหนึ่ง จะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษีและเป็นการลดภาระของผู้ประกอบกิจการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ต้องไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมทั้งขจัดความยุ่งยากในการเก็บหลักฐานการซื้อขายและการให้บริการ

อย่างไรก็ตาม การลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ก็มิได้เป็นประโยชน์ต่อกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเสมอไป เพราะผลที่ตามมาคือ การนำเอาภาษีของวัตถุดิบไปหักไม่ได้ และการที่กิจการนั้นไม่สามารถออกไปกำกับภาษี (Tax Invoice) ได้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจากกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถเครดิตภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการไม่ต้องการบริโภคสินค้าหรือบริการจากกิจการนั้น ๆ

ประการต่อมา การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เกิดการขาดตอนของวงจรเครดิตและเกิดภาษีซ้อน ดังนั้น การจะพิจารณายกเว้นให้กับกิจการหรือสินค้าหรือบริการใดจึงยังต้องเพิ่มความระมัดระวังเป็นพิเศษ อย่างไรก็ตาม ภายใต้วัตถุประสงค์หลักและหลักการสำคัญรัฐต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์รองและหลักการประกอบ (Supplementary Principle) เช่น วัตถุประสงค์ในเรื่อง การจัดให้มีบริการสวัสดิภาพของสังคมและหลักเกี่ยวกับการลดภาระให้กับคนยากจน เป็นต้น

ดังนั้น กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กันในประเทศต่าง ๆ จึงมีการกำหนดกิจการ สินค้า หรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษี โดยทั่วไปแล้วการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำเพื่อเหตุผลต่าง ๆ กัน ดังต่อไปนี้¹⁴

¹² เรื่องเดียวกัน

¹³ เรื่องเดียวกัน

¹⁴ Richard Krever, Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT (Online), Available from: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT

(1) เพื่อลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย จึงมีการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าและบริการที่จำเป็นแก่การครองชีพ และบริการเพื่อสวัสดิการสังคม เช่น อาหารที่ยังไม่แปรรูป น้ำประปา และการคมนาคมขนส่งต่าง ๆ บริการสุขภาพ และบริการทางการศึกษาในโรงเรียน เป็นต้น

(2) เพื่อส่งเสริมวัฒนธรรมการศึกษาและการกุศล จึงมีการยกเว้นภาษีให้หนังสือ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร วิทยุ และโทรทัศน์ งานทาง ศิลปะ การกีฬาสมัครเล่น กิจกรรมเพื่อการศาสนาและการกุศล

(3) เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ จึงได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าที่บุคคลในคณะทูตนำเข้ามาจากต่างประเทศ

(4) เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ได้มีการยกเว้นภาษีให้กับปัจจัยการผลิตต่าง ๆ และบริการที่มีลักษณะการใช้แรงงาน เช่น ที่ดิน บริการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ นักร้อง นักแสดง นักแต่งเพลง และนักวิจัย เป็นต้น

(5) เพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษี ได้มีการยกเว้นภาษีให้แก่กิจการที่มีขนาดเล็กมาก และกิจการที่กระจัดกระจาย ซึ่งทำให้จัดเก็บภาษีได้ยากและอาจทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีไม่คุ้มกับต้นทุนการจัดเก็บ

(6) การยกเว้นเพื่อกิจการอื่นเช่นการยกเว้นให้กับการจำหน่ายไปรษณียากร เป็นต้น

2.1.7 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

ในประเทศไทย การใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์เป็นเครื่องมือในการขจัดภาษีออกจากสินค้าโดยมีการบังคับใช้เฉพาะการส่งออกสินค้าเป็นหลัก เพราะต้องการคืนภาษีให้กับผู้ส่งออกเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้าระหว่างประเทศ แต่การประกอบกิจการหรือการให้บริการสำหรับสินค้าหรือบริการบางอย่างจำเป็นต้องการเรียนรู้อของประชาชนหรือส่งผลต่อการศึกษาของประชาชน เช่น ผู้ประกอบการหรือผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน มิได้มีการนำวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์มาบังคับใช้ ทำให้สินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีความสำคัญต่อประชาชนไม่ได้ปลอดภาระทางภาษีที่แท้จริง เพราะไม่สามารถขอเครดิตภาษีได้

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์คือ การที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องแบกรับและมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้

การใช้อัตราศูนย์ มักมีการบังคับใช้กับการส่งออกมากที่สุด เพราะการใช้อัตราศูนย์กับสินค้าที่ส่งออกเป็นการขจัดภาระภาษีซึ่งแฝงอยู่ในวัตถุดิบหรือสินค้าชั้นกลางที่ใช้ในการผลิต ทำให้สินค้าที่ส่งออกปลอดภาระภาษีอย่างแท้จริง เป็นการแก้ปัญหาการคืนภาษีไม่ถูกต้องเนื่องจากการคำนวณอัตราขาดเสียภาษีอากรตามพระราชบัญญัติชดเชยค่าภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 ซึ่งกำหนดอัตราขาดเสียภาษีอากรเป็นอัตรา ก. และอัตรา ข. ตามประเภทพิกัดศุลกากร อาจมีค่ามากกว่าหรือน้อยกว่าภาษีที่แฝงอยู่ในวัตถุดิบหรือสินค้าชั้นกลาง แต่การใช้อัตราศูนย์นี้ ผู้ส่งออกจะได้รับคืนภาษีที่เสียไปจากการซื้อวัตถุดิบหรือ

สินค้าชั้นกลางที่ใช้ในการผลิต โดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการขอคืนภาษี ทำให้การคืนภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นภาระที่หลีกเลี่ยงผลกระทบโดยการถูกเก็บภาษีตอบโต้เพราะการคืนภาษีโดยใช้วิธีอัตราศูนย์ของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ เป็นหลักที่ GATT ยอมรับและสอดคล้องกับหลักปลายทาง¹⁵

2.2 หลักการทั่วไปของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

การให้บริการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นมีหลายประเภท โดยที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครอบคลุมนั้น รัฐจำเป็นต้องทราบถึงความหมายและประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

2.2.1 ความหมายและประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ คือการนำหนังสือมาออกแบบใหม่ให้อยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์ที่สามารถนำเสนอข้อมูลได้ทั้งตัวเลขหรือตัวอักษรเรียกว่า ข้อความหลายมิติ (Hypertext) และถ้าหากข้อมูลนั้นรวมไปถึงภาพ เสียง และการเคลื่อนไหวจะเรียกว่า สื่อประสมหรือสื่อหลายมิติ (Hypermedia) โดยการเชื่อมโยงสัมพันธ์เนื้อหาที่อยู่ในแฟ้มเดียวกันหรืออยู่นอกแฟ้มเข้าด้วยกัน ทำให้ผู้ใช้งานสามารถค้นคว้าหาข้อมูลที่ต้องการได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้นด้วย ผู้ใช้สามารถเลือกใช้ได้ตามความต้องการโดยไม่จำกัดเวลาและสถานที่ ซึ่งหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นับได้ว่าเป็นนวัตกรรมทางการศึกษาในรูปแบบสื่อสำเร็จรูปยุคใหม่ (Neo Programmed Instructional Media) ชนิดหนึ่งที่มีการจัดระบบการนำเสนอเนื้อหาและกิจกรรมส่งเสริมการเรียนรู้ได้เป็นอย่างดี โดยผู้ใช้อ่านและเรียนรู้เนื้อหาข้อมูลต่างๆ ในเล่มได้ตามความสนใจของแต่ละบุคคล มีการเปิดโอกาสให้ผู้ใช้ได้ฝึกทักษะหรือแบบฝึกหัดรวมทั้งผู้ใช้งานสามารถตรวจสอบความรู้และความเข้าใจได้ด้วยตนเองจากโปรแกรมที่มีในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์¹⁶

หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ สามารถแบ่งออกได้เป็น 10 ประเภทได้แก่ หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบตำรา (Textbooks) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ แบบหนังสือเสียงอ่าน (Audio book) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสือภาพ (Static Picture Books) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ แบบหนังสือภาพเคลื่อนไหว (Moving Picture Books) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสือสื่อประสม (Multimedia) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสือสื่อหลากหลาย (Polymedia books) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสือเชื่อมโยง (Hypermedia Book) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสืออัจฉริยะ (Intelligent Electronic Books) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสือ

¹⁵ สุชาติดา ขวนใช้, “ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าในประเทศต่อระดับราคาสินค้าภายในประเทศ,” (วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัยศิลปากร คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), หน้า 61.

¹⁶ จิระพันธ์ เตม๊ะ, “หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Book),” วารสารวิทยบริการ 2545, หน้า 213.

ทางไกล (Telemedia Electronic Books) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบหนังสือไซเบอร์สเปซ (Cyberspace books)¹⁷

2.2.2 ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

ปัจจุบันการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์กำลังเป็นที่นิยมมาก เนื่องจากสถานการณ์โลกระบาดทำให้ประชาชนไม่สามารถออกไปใช้ชีวิตตามปกติได้ การยืมหนังสือหรือการซื้อขายหนังสือผ่านหน้าร้านค้าจึงกลายเป็นเรื่องยาก ส่งผลให้ประเทศหลายประเทศแก้ไขกฎหมายโดยกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในอัตราศูนย์แทนการจัดเก็บในอัตรามาตรฐาน โดยการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้น มีผู้ที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์หลายบุคคลและมีขั้นตอนในการผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์หลายรูปแบบไม่ว่าจะเป็น การผลิตหนังสือออกมาในรูปแบบของไฟล์ PDF มัลติมีเดียที่มีทั้งภาพ เสียง และวิดีโอที่สามารถใช้กับ Kindle E-Reader หรือ iPhone iPad เมื่อมีการผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ออกมาแล้ว ในขั้นตอนการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ มักมีการจัดจำหน่ายที่แตกต่างกันไปตามความต้องการของผู้ผลิตหนังสือ โดยบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประกอบด้วย¹⁸

(1) นักพัฒนาซอฟต์แวร์ ที่รับพัฒนาซอฟต์แวร์การผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์เพื่อจำหน่ายให้กับบริษัทผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

(2) นักเขียน คือผู้เขียนหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ โดยนักเขียนสามารถทำการจำหน่ายหนังสือของตนเอง เพียงแค่อัปโหลดหนังสือของตนในเว็บไซต์จำหน่ายหนังสือ เช่น Meb Ookbee

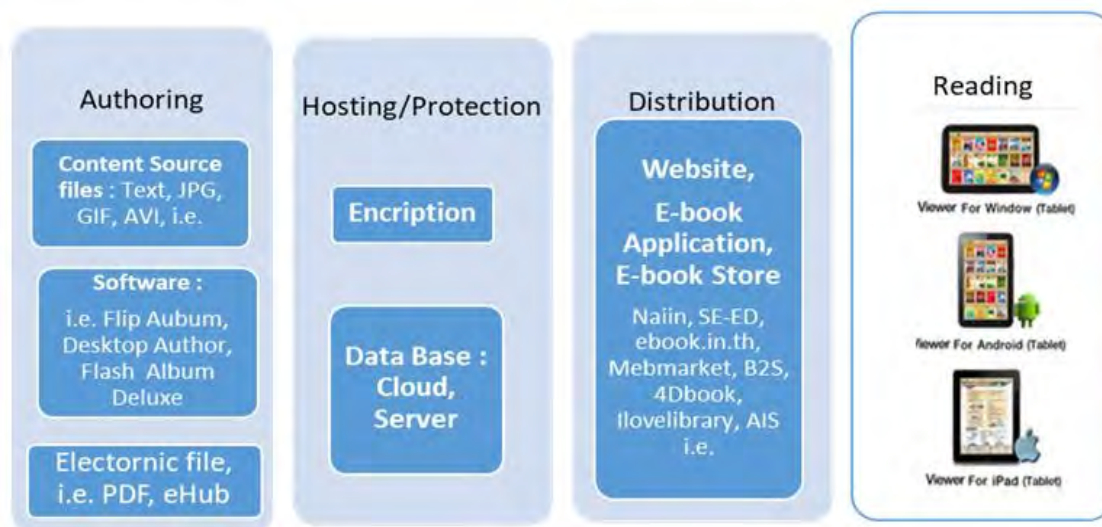
(3) สำนักพิมพ์ คือ ผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ที่เปิดร้านหนังสือออนไลน์เพื่อจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่สำนักพิมพ์ผลิตเอง เช่น SE-ED Asia Book

(4) ผู้จัดจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ คือผู้ให้บริการร้านจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบของการให้บริการออนไลน์ หรือผ่านแอปพลิเคชันสำหรับจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ เช่น MebMarket Ookbee Amazon

(5) ผู้บริโภค คือบุคคลผู้ใช้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ โดยใช้บริการผ่านช่องทางจัดจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์หรือผ่านทางสำนักพิมพ์ผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเมื่อมีการเข้าใช้บริการ ผู้บริโภคสามารถดาวน์โหลดหนังสืออิเล็กทรอนิกส์มาอ่านบนอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ของตนเองได้

¹⁷ พูลสุข ปรวิตรวรวิฑูมิ, ประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (ออนไลน์), แหล่งที่มา <http://203.131.219.167/km2559/2015/04/17/ประเภทของหนังสือเล็ก/>

¹⁸ จารุวรรณ จุปรจง, “ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจซื้อหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Book),” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), หน้า 15-16.



ภาพประกอบที่ 1 : ระบบการผลิตหนังสืออิเล็กทรอนิกส์¹⁹

¹⁹ เรื่องเดียวกัน

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

ในปัจจุบัน การจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน หรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการประกอบกิจการและการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์มีหลายประเภทและมีรูปแบบการให้บริการที่หลากหลาย ประมวลรัษฎากรกลับมิได้กำหนดความหมายของหนังสือแต่ละประเภทไว้ ซึ่งส่งผลให้การพิจารณาประเภทหรือรูปแบบของหนังสือที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องพิจารณาตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

3.1 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้สำหรับการประกอบกิจการหรือการให้บริการบางประเภท โดยบุคคลที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ และต้องเป็นการประกอบกิจการตามความหมายของประมวลรัษฎากรนี้

3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัทหรือนิติบุคคลใดๆ ที่มีรายได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี โดยกฎหมายได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการ²⁰ หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับการประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ โดยผู้ประกอบการจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล หรือนิติบุคคลก็ได้ โดยมีการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการนั้นกระทำในราชอาณาจักร ดังนั้น หากไม่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้ว ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้ประกอบการและไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

(2) ผู้นำเข้า²¹ หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งผู้นำเข้านั้นไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ประกอบการเสมอไป

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

²⁰ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (5)

²¹ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (11)

3.1.2 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการไม่เก็บภาษีจากการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้กิจการอยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการซื้อวัสดุอุปกรณ์มาใช้เพื่อผลิตสินค้าจะถูกจัดเก็บภาษีตามปกติ เพียงแต่ถ้าได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการจำหน่ายสินค้าไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีและไม่มีหน้าที่ยื่นแบบกับกรมสรรพากรโดยการประกอบกิจการที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องเป็นการประกอบกิจการหรือการให้บริการดังต่อไปนี้

3.1.2.1 การขายสินค้าในราชอาณาจักร

การขาย²² หมายถึง การจำหน่าย จ่าย โอน ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และรวมถึงการทำสัญญาให้เช่าซื้อสินค้า การส่งมอบสินค้าให้กับตัวแทนเพื่อขาย การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร และการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าในกรณีใด แต่ไม่รวมถึงการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจกล่าวได้ว่าคำว่าขาย ตามประมวลรัษฎากรนี้ หมายถึงการเปลี่ยนมือของสินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม

3.1.2.2 การให้บริการในราชอาณาจักร

บริการ²³ หมายความว่า การกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การจำหน่ายสินค้า เช่นนี้ คำว่าบริการ จึงมีความหมายค่อนข้างกว้าง โดยจะเห็นได้ว่าการกระทำที่มิใช่การจำหน่ายสินค้าจะถือว่า

²² บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1(8) "ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

²³ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10) "บริการ" หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบการกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เป็นการให้บริการทั้งสิ้น รวมถึงกรณีที่ผู้ประกอบการได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนและที่ไม่ได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนและรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใดๆ

ปัจจุบันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 30 กำหนดให้เพิ่มความหมายของคำว่าบริการดังนี้

“...บริการทางอิเล็กทรอนิกส์²⁴ หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

เห็นได้ว่า บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในความหมายของประมวลรัษฎากรนี้อาจประกอบด้วยลักษณะสามประการ คือการบริการนั้นต้องส่งมอบบริการผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด การบริการนั้นจะต้องเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ และการบริการนั้นจะไม่สามารถทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ ดังนั้นแล้วการให้บริการใด ๆ ที่มีลักษณะครบทั้งสามองค์ประกอบแล้วก็จะถือเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ภายใต้ความหมายนี้

“...อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม²⁵ หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ”

สำหรับการประกอบกิจการหรือการให้บริการที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับผู้ประกอบการและผู้ให้บริการบางประเภทซึ่งสามารถจำแนกประเภทของการประกอบกิจการและการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

(1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81

มาตรา 81 ได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการและการประกอบกิจการ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 อนุมาตรา โดยมาตรา 81(1)²⁶ จะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การจำหน่าย

²⁴ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10/1)

²⁵ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (10/2)

²⁶ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1) ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้แก่การขายสินค้าที่มีไซการส่งออกและการให้บริการบางประเภท โดยยกเว้นสำหรับการขายสินค้าในราชอาณาจักรไม่ว่าจะมีมูลค่าของ ฐานภาษีเป็นจำนวนเท่าใดก็ตาม สำหรับกิจการดังต่อไปนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาปน อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

สินค้าที่มีใช้การส่งออกหรือการให้บริการตั้งแต่ (ก) ไปจนถึง (น) ในที่นี้จะอธิบายในส่วนที่เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) ซึ่งจะได้มีการอธิบายในหัวข้อถัดไป ส่วนมาตรา 81(2)²⁷ เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การนำเข้าสินค้าบางชนิดบางกรณี และมาตรา 81(3) จะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การส่งออก โดยในปัจจุบันการยกเว้นภาษีตามอนุภาษานี้ไม่มีการใช้บังคับแล้ว

(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1

แม้เป็นกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แต่อาจได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 ได้²⁸ คือ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินฐานภาษีกิจการขนาดย่อม คือไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี²⁹

(อ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

(ก) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ค) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ง) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฉ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ช) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

(ฅ) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช้เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล

(ด) การให้บริการเช่าสิ่งหาริมทรัพย์

(ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมรวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็น กิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(น) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

²⁷ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 81(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

²⁸ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

พระราชกฤษฎีกาตามวรรคหนึ่งจะกำหนดจำนวนมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมให้แตกต่างกันในกิจการแต่ละประเภทไม่ได้ แต่จำนวนมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดจะต้องไม่น้อยกว่า 600,000 บาทต่อปี

²⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร 2561,” หน้า 692.

(3) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา

กิจการหรือการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการหรือการนำเข้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 422 พ.ศ.2557³⁰

3.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน

การประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร วัตถุประสงค์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือดังกล่าว เนื่องจากรัฐต้องการส่งเสริมการเรียนรู้และการศึกษาให้กับประชาชนจึงกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับตำราเรียน ทั้งต้องการส่งเสริมในด้านวัฒนธรรมจึงกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ และนิตยสาร

การจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้มีข้อหาหรือของกรมสรรพากรกำหนดลักษณะของผู้ประกอบการไว้คือ³¹

1. เป็นผู้ประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ โดยผู้ประกอบการจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้ในนิติบุคคล หรือนิติบุคคลก็ได้
2. ประกอบกิจการการผลิต ซื้อมา ขายไป สิ่งพิมพ์ทุกชนิด
3. การประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ต้องไม่มีรายได้จากค่าโฆษณา

กรณีที่มีการจำหน่ายหนังสือพร้อมเทปคำบรรยายหรือวีดีโอเทป โดยเทปคำบรรยายหรือวีดีโอเทปเป็นเรื่องที่มีเนื้อหาเดียวกับหนังสือ และได้ขายในราคารวมโดยมิได้แบ่งแยกราคาเข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายตำราเรียนตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร³² เห็นได้ว่าในกรณีที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าผู้ประกอบการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ทั้งนี้ ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/พ./9856 ได้วินิจฉัยในกรณีศึกษาหรืออุปกรณ์ประกอบการเรียนการสอน ไม่เข้าลักษณะตำราเรียน การจำหน่ายอุปกรณ์ประกอบการเรียนการสอนดังกล่าวจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม แม้การประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไม่จำเป็นต้องขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนไม่อยู่ในระบบภาษี ผู้ประกอบการไม่มี

³⁰ เรื่องเดียวกัน

³¹ ข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ 0702/พ./1234

³² คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 32/2538

หน้าที่ต้องยื่นภาษีต่อกรมสรรพากร แต่ประมวลรัษฎากรมาตรา 81/3³³ ได้กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว สามารถขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษี

สำหรับประเภทของหนังสือตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81(1)(ฉ) กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบกิจการที่มีการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับหนังสือเพียง 3 ประเภทเท่านั้น กรณีที่ผู้ประกอบการจำหน่ายหนังสือทั่วไปที่มีได้มีลักษณะเหมือนกับหนังสือทั้งสามประเภทนี้ เช่น หนังสือการ์ตูน หนังสือเด็ก ผู้ประกอบการจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ)

แต่อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดขอบเขตหรือลักษณะของหนังสือแต่ละประเภทไว้ จึงต้องพิจารณาตามแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรซึ่งสามารถแบ่งแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการกำหนดขอบเขตของหนังสือแต่ละประเภทได้ดังนี้

(1) หนังสือประเภทตำราเรียน

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ข้อหาหรือเลขที่ กค 0706/5543, กค 0811/พ./9856, กค 0811/พ.02427, กค 0706/3631, กค 0706(กม.03)/727 มีคำวินิจฉัยว่า “...การจำหน่ายหนังสือที่มีเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาต่าง ๆ ซึ่งเมื่ออ่านแล้วก่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจ หนังสือดังกล่าวไม่ว่าจะจัดพิมพ์เป็นภาษาใดก็ตาม เข้าลักษณะเป็นตำราเรียนตามมาตรา81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร” และ “...การจำหน่ายหนังสือที่มีเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นรูปภาพหรือตัวอักษร ซึ่งเมื่ออ่านแล้วก่อให้เกิดความรู้ ความเข้าใจ อันเข้าลักษณะเป็นตำราเรียน” ตามแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรอาจสรุปได้ว่า หนังสือประเภทตำราเรียนที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คือหนังสือที่มีเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นรูปภาพหรือตัวอักษร ซึ่งเมื่ออ่านแล้วก่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจ

(2) หนังสือประเภहनิตยสาร

คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ข้อหาหรือเลขที่ กค 0811/พ.02427 มีคำวินิจฉัยว่า “...การจำหน่ายหนังสือที่พิมพ์ออกเป็นรายคาบอันเข้าลักษณะเป็นนิตยสาร” และข้อหาหรือเลขที่ กค 0706/4840 มีคำวินิจฉัยว่า “...กรณีที่ได้อัดพิมพ์และจำหน่ายหนังสือ เพื่อเป็นการส่งเสริมเผยแพร่วงการศิลปะให้เป็นที่รู้จักทั้งภายในและต่างประเทศ เข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร ตำรา” ตามแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรอาจสรุปได้ว่า หนังสือประเภहनิตยสารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คือหนังสือที่พิมพ์ออกเป็นรายคาบและเป็นหนังสือที่เป็นการส่งเสริมเผยแพร่วัฒนธรรม

³³ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ)

(2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1

(3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้ว ผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อได้ใช้สิทธิขอลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้ส่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

(3) หนังสือพิมพ์

กรณีของการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ ยังมีคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการกำหนดนิยามไว้แต่อย่างใด

ทั้งนี้ ยังมีคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ข้อหาหรือเลขที่ กค 0811/พ.10342 “...การจัดพิมพ์หนังสือคู่มือการใช้เส้นทางด่วน-ทางลัด เพื่อจำหน่ายหรือให้ลูกค้าแลกซื้อเข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายหนังสือพิมพ์หรือนิตยสารหรือตำราเรียน ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร”

เมื่อพิจารณาจะเห็นว่า คู่มือการใช้เส้นทางลัด-ทางด่วน มีได้มีลักษณะอันเข้าองค์ประกอบของหนังสือประเภทตำราเรียน นิตยสาร และหนังสือพิมพ์ตามที่กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยไว้แต่อย่างใด

3.3 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

ปัจจุบันโลกมีการพัฒนาอย่างก้าวไกลเทคโนโลยีมีส่วนช่วยในการติดต่อสื่อสาร หนังสืออิเล็กทรอนิกส์เริ่มได้รับความสนใจมากขึ้น ทำให้ผู้คนเริ่มมาสนใจในการซื้อขายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์และมีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในหลายรูปแบบ จึงได้มีการตรากฎหมายเพิ่มเติมโดยกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตสำหรับหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน

เมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2558 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 585 พ.ศ. 2558³⁴ กำหนดให้เพิ่มข้อความในมาตรา 4(16) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 239 พ.ศ. 2534³⁵ โดยกำหนดให้ การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต เป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร วัตถุประสงค์ในการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรนี้สาเหตุมาจากการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของกระดาษได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต อันเป็นการเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารในลักษณะทำนองเดียวกันไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันจึงควรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

อาจสรุปได้ว่า การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามความหมายของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ดียังมีได้มีการจำแนกประเภท ขอบเขตหรือรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แต่อย่างใด อีกทั้ง ในการให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสารหรือตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของ

³⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 585) พ.ศ. 2558

³⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534

ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในปัจจุบัน ยังไม่มีกฎหมายกำหนดให้สามารถใช้สิทธิแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ นอกจากนี้ การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสารหรือตำราเรียน ที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต มักมีการโฆษณาในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ หรือนิตยสาร แต่ประมวลรัษฎากรก็ยังมีได้มีการกำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหานี้ไว้ อันอาจทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีได้

บทที่ 4

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ในสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นรายได้ส่วนหนึ่งของประเทศ โดยจัดเก็บจากการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งมีอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันตามประเภทของสินค้าและรูปแบบของการให้บริการ สำหรับการจำหน่ายหนังสือบางประเภทกฎหมายได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายหนังสือดังกล่าวในอัตราศูนย์ โดยให้จัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์กรณีการจำหน่ายหนังสือที่มีลักษณะเป็นเล่มเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อเกิดสถานการณ์โรคระบาดสหราชอาณาจักรได้มีการแก้ไขกฎหมายและกำหนดให้ การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์บางประเภท เช่น หนังสือพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ และนิตยสารหรือวารสารอิเล็กทรอนิกส์ ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ เพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ประชาชนในการค้นคว้าหาความรู้ ทั้งยังกำหนดประเภทของหนังสือที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ กรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่มและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ไว้อย่างชัดเจนเพื่อให้ง่ายต่อการจัดเก็บภาษี

4.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเรียกว่า HM Revenue and Customs (HMRC) ก่อตั้งขึ้นในปี 2548 มีหน้าที่บริหารจัดการภาษีโดยทางตรงและทางอ้อม ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตและอากรแสตมป์ อีกทั้งยังมีหน้าที่รับผิดชอบการจัดสรรเงินสำหรับการบริการสาธารณะ ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บจากการอุปโภคบริโภคที่เกิดขึ้นในธุรกรรมทางธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการจำหน่ายสินค้า (Supply of Goods) หรือการให้บริการ (Supply of Services) รวมถึงการนำเข้าสินค้า (Import of Goods) จากประเทศสมาชิกนอกกลุ่มสหภาพยุโรป และการรับโอนสินค้า (Acquisition of Goods) จากประเทศสมาชิกในกลุ่มสหภาพยุโรป โดยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The Value Added Tax Act 1994 (The Vat Act หรือ VATA)³⁶

4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁷ คือผู้ประกอบการ โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกนำไปรวมกับราคาที่จำหน่ายของสินค้าและบริการที่ผู้ประกอบการดำเนินกิจการทางเศรษฐกิจ ซึ่งถ้าผู้ประกอบการมีรายรับ

³⁶ HMRC, organization [Online], Available from: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

³⁷ VATA Section 3.

สำหรับ 12 เดือนก่อนหน้าเกิน 85,000³⁸ ปอนด์หรือคาดว่าธุรกิจนั้นจะมีรายรับเกินเกณฑ์ดังกล่าว ผู้ประกอบกิจการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการนั้นๆ สำหรับกิจการที่มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการและสามารถขอคืนภาษีสำหรับต้นทุนอันเกี่ยวกับการผลิตสินค้าและการให้บริการนั้นได้

4.1.2 กิจการที่ต้องเสียภาษี

The Value Added Tax Act 1994 มีการกำหนดขอบเขตของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้จากธุรกรรมการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ โดยมีองค์ประกอบที่ต้องพิจารณา คือเป็นกิจการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการในสหราชอาณาจักรและได้กระทำโดยบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบกิจการหรือได้ใช้ในทางอันเกี่ยวกับกิจการ ซึ่งไม่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁹

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกจัดเก็บจากการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการซึ่งต้องเข้าองค์ประกอบ 4 ประการดังนี้

- (1) เป็นการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทน (Consideration)
- (2) เป็นการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร
- (3) ต้องเป็นการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องให้บริการในทางธุรกิจ (Business activity)

การจำหน่ายสินค้า (Supply of goods)⁴⁰ หมายถึง การโอนกรรมสิทธิ์ หรือความเป็นเจ้าของในกรรมสิทธิ์ทั้งหมด (Whole property in goods) โดยปกติจะเป็นการโอนทั้งกรรมสิทธิ์ในสินค้าและการครอบครองและควบคุมเหนือสินค้านั้น ถ้าการครอบครองสินค้าถูกโอนไปแต่กรรมสิทธิ์ยังอยู่ เช่นนี้จะเป็นการให้บริการ

การให้บริการ (Supply of service)⁴¹ หมายถึง การกระทำใดๆ ที่ไม่ใช่การจำหน่ายสินค้า โดยได้รับค่าตอบแทน รวมถึงการโอนสิทธิการใช้ทรัพย์สิน เช่น การยืมสินค้า การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

4.1.3 ฐานภาษีและอัตราภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บจากฐานรายรับขึ้นอยู่กับมูลค่าสินค้าหรือการให้บริการ ดังนั้น ไม่ว่าผู้ประกอบกิจการจดทะเบียนจะได้รับกำไรหรือขาดทุน สินค้าที่มีการจำหน่ายหรือให้บริการนั้นก็ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในรายรับนั้นด้วย ดังนั้นราคาที่จำหน่ายจึงเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าและการให้บริการที่ผู้ประกอบกิจการ

³⁸ Entrepreneur handbook, Accounting & Tax [online], Available from: <https://entrepreneurhandbook.co.uk/understanding-vat/>

³⁹ The Value Added Tax Act 1994, Section 4.

⁴⁰ VATA Schedule 4, para 1.

⁴¹ VATA Section 5(2)(b).

ใช้ในการผลิตสินค้าหรือการให้บริการโดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว และผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องคิดค่าบริการหรือราคาขายรวมภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ แม้ว่าจะเป็นการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือการแลกเปลี่ยนสิ่งอื่นใดแทนเงินก็ตาม

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร มีอัตราภาษีที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตราขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ อัตราปกติหรืออัตรามาตรฐาน อัตราลด และอัตราศูนย์ ดังนี้⁴²

1. อัตรามาตรฐาน (Standard rate)

การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการส่วนมากจะเสียภาษีในอัตรามาตรฐาน นอกจากจะเป็นการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราลดหรืออัตรา 0% โดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐานจะจัดเก็บในอัตรา 20 สำหรับการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ

2. อัตราลด (Reduced rate)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรา 5 อัตราที่ลดลงของราคาขายรวมภาษี โดยนำไปใช้กับการจำหน่ายสินค้าและการให้บริการบางประเภท และอาจมีการใช้อัตราที่ลดลงเฉพาะบางสถานการณ์หรืออาจขึ้นอยู่กับคุณสมบัติของผู้บริโภค⁴³ ได้แก่ การจำหน่ายสินค้าและการให้บริการน้ำมันเชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ใช้ในครัวเรือน (Supplies of Domestic Fuel or Power) การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน (Installation of Energy-Saving Materials) การให้การสนับสนุนด้านเงินทุนแก่การติดตั้งเครื่องทำความร้อนหรือสินค้าที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัยหรือการติดต่อให้บริการเชื้อเพลิง (Grant-Funded Installation of Heating Equipment or Security Goods or Connection of Gas Supply) สินค้าที่เกี่ยวข้องสุขอนามัยของสตรี (Women's Sanitary Product) ที่นั่งบนรถสำหรับเด็ก (Children's Car Seats) และการซ่อมแซมหรือปรับปรุงที่อยู่อาศัย (Residential Renovations and Alterations)⁴⁴

3. อัตราศูนย์ (Zero rate)

การเสียภาษีในอัตราศูนย์หมายถึง กรณีที่ผู้จำหน่ายสินค้าหรือผู้ให้บริการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อ แต่ยังคงมีสิทธิขอคืนภาษีซื้ออันเกิดจากจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าว โดยการประกอบกิจการหรือการให้บริการที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ได้แก่⁴⁵

(1) การประกอบกิจการอาหาร (Food) เช่น อาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ อาหารสัตว์ อย่างไรก็ตามมีอาหารบางประเภทที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ เช่น ไอศกรีม โยเกิร์ตแช่แข็ง หรือผลิตภัณฑ์แช่แข็งอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน ขนมหวานแต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงขนมเค้ก หรือขนมปังกรอบ และเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น สุรา เบียร์ หรือไวน์ เป็นต้น

⁴² HM Revenue & Customs, *supra* note 7.

⁴³ VATA, Section 2, 7 Charge at Reduced Rate.

⁴⁴ *Ibid.*, Section 29A.

⁴⁵ VATA Section 30.

(2) การให้บริการบำบัดสิ่งปฏิกูลและน้ำ (Sewerage Services and Water)

(3) การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (Books, etc.) เช่น ตำราเรียน หนังสือเด็ก หนังสือพิมพ์ วารสาร เป็นต้น หรืออุปกรณ์ช่วยเหลือไร้สายสำหรับผู้พิการทางสายตา (Talking Books for the Blind and Handicapped and Wireless Sets for the Blind)

(4) การก่อสร้างอาคารหรือการประกอบกิจการที่มีลักษณะเกี่ยวกับการสร้างอาคาร (Construction of Buildings, etc.) โดยต้องเป็นอาคารที่กฎหมายให้ความคุ้มครอง (Protected Buildings) เช่น อาคารที่อยู่อาศัย และการก่อสร้างอาคารเพื่อการกุศลหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ หรือสิ่งก่อสร้างที่มีความสำคัญทางด้านสถาปัตยกรรม ทางด้านประวัติศาสตร์ หรืออนุสาวรีย์ เป็นต้น

(5) การให้บริการระหว่างประเทศ (International Services)

(6) การขนส่งในประเทศ (Transport)

(7) ยารักษาโรค อุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับคนพิการ (Drugs, Medicines, Aids for the Handicapped, etc.)

(8) การนำเข้าและการส่งออก (Imports, Exports, etc.)

(9) องค์กรการกุศล (Charities, etc.)

(10) เครื่องแต่งกายและรองเท้า (Clothing and Footwear)

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร ผู้ประกอบกิจการจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อที่สามารถใช้ได้ ถ้าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบกิจการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁶ แต่หากว่าภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายผู้ประกอบกิจการสามารถขอคืนภาษีได้หรือยกไปเครดิตในการยื่นแบบแสดงรายการคราวถัดไป (VAT credit)⁴⁷

ภาษีซื้อ (Input Tax)⁴⁸ หมายถึง (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นภาษีที่ผู้ประกอบกิจการถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือการรับบริการ (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบกิจการถูกเรียกเก็บจากการได้มาของสินค้าจากประเทศสมาชิกยุโรปอื่น (3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบกิจการเสียเมื่อมีการนำเข้าสินค้าจากนอกประเทศสมาชิกยุโรป

ภาษีขาย (Output Tax)⁴⁹ หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการที่ผู้ประกอบกิจการได้กระทำหรือการได้รับสินค้าหรือบริการจากประเทศสมาชิกอีกประเทศหนึ่ง โดยผู้ประกอบการ

⁴⁶ VATA Section 25(2).

⁴⁷ VATA Section 25(3) and (4).

⁴⁸ VATA Section (24)(1)(a), (b) and (c).

⁴⁹ VATA Section (24)(2)(a), (b) and (c).

4.1.4 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สหราชอาณาจักรได้กำหนดให้การจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁰ ได้แก่

- (1) ที่ดิน (Land) หมายความรวมถึงการให้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิทธิเหนือที่ดิน
- (2) ประกันภัย (Insurance)
- (3) การให้บริการไปรษณีย์ (Postal Services)
- (4) การให้บริการด้านการพนัน การเสี่ยงโชค ลอตเตอรี่ที่ถูกต้องตามกฎหมาย (Betting, Gaming and Lotteries)
- (5) การให้บริการทางการเงิน (Finance)
- (6) การให้บริการทางการศึกษา (Education)
- (7) การให้บริการด้านสาธารณสุขและสวัสดิการ (Health and Welfare) กรณีที่ฝังศพและการฃาปนกิจ (Burial and Cremation)
- (8) สหภาพการค้าและองค์กรวิชาชีพ (Trade Unions and Professional Bodies)
- (9) การแข่งขันกีฬาหรือการเล่นกีฬา หรือการจัดการศึกษาด้านกายภาพ (Sport, Sports Competitions and Physical Education)
- (10) งานศิลปะหรือกิจการอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน (Works of Art Etc.)
- (11) กองทุนที่ดำเนินกิจการโดยองค์กรการกุศลและสมาคมที่ได้รับการรับรองอื่น ๆ (Fund Raising Events by Charities and Other Qualifying Bodies)

4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือบางประเภทในสหราชอาณาจักร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือในสหราชอาณาจักร จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับหนังสือบางประเภท ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์นี้ ให้อำนาจรวมถึงทุกขั้นตอนที่ใช้ในการผลิตหนังสือ และรวมถึงการโฆษณาอันเกี่ยวกับหนังสือที่ได้รับการจัดเก็บในอัตราศูนย์⁵¹ โดยได้มีการกำหนดประเภทของหนังสือที่จะได้รับการจัดเก็บในอัตราศูนย์ไว้ ได้แก่⁵² หนังสือหรือแผ่นพับประเภท งานวรรณกรรมอังกฤษ หนังสืออ้างอิง หนังสือแคตตาล็อก หนังสือโบราณ ชุดของจดหมาย เอกสารที่รวมเล่มแบบถาวรมีปก คู่มือหรือคำแนะนำ ตำราการศึกษา และหนังสือพิมพ์ วารสาร หนังสือสำหรับเด็ก หนังสือเพลง แผนที่และแผนภูมิประเทศ คดีหรือบทความที่เกี่ยวกับประเภทที่กล่าวมาข้างต้น รวมถึงธุรกิจสิ่งพิมพ์เกี่ยวกับหนังสือประเภทดังกล่าวข้างต้นที่อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์

⁵⁰ VATA Section 31.

⁵¹ VATA section 30 Schedule 8.

⁵² Zero rating books and printed matter (VAT Notice 701/10).

HM Revenue and Customs (HMRC) ได้กำหนดลักษณะและขอบเขตของหนังสือที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้ผู้ประกอบกิจการและผู้บริโภคทราบว่า การจำหน่ายหนังสือหรือการซื้อหนังสือนั้นถูกจัดเก็บในอัตราใด ซึ่งการกำหนดลักษณะและขอบเขตของหนังสือไว้อย่างชัดเจนนี้ ส่งผลให้ผู้ประกอบกิจการและผู้บริโภคเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง โดยลักษณะหรือประเภทของหนังสือที่ถูกจัดเก็บในอัตราศูนย์นั้นมีดังต่อไปนี้⁵³

1. หนังสือ⁵⁴

หนังสือมักประกอบด้วยข้อความหรือภาพประกอบโดยมีปกแข็งกว่าหน้ากระดาษ อาจพิมพ์เป็นภาษาหรืออักษรใดก็ได้ (รวมทั้งอักษรเบรลล์) รวมถึงการถ่ายเอกสารพิมพ์หรือเขียนด้วยมือ トラバิดที่อยู่ในรูปแบบหนังสือหรือแบบเล่มจะถูกจัดเก็บในอัตราศูนย์ และต้องเป็นหนังสือประเภทดังต่อไปนี้⁵⁵ คือ งานวรรณกรรมอังกฤษ หนังสืออ้างอิง หนังสือแคตตาล็อก หนังสือโบราณ ชุดของจดหมายหรือเอกสารที่รวมเล่มถาวรแบบมีปก หนังสือที่แยกชิ้นส่วนได้(มีการเข้าเล่มโดยใช้สันห่วง) คู่มือหรือคำแนะนำไม่ว่าจะมีการเข้าเล่มหรือไม่และหนังสืองานวิจัยของโรงเรียนและตำราการศึกษาอื่นๆ ในรูปแบบคำถามและคำตอบ รวมถึงเอกสารที่ใช้สำหรับการสอบที่อยู่ในรูปแบบของคำถามและคำตอบจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์

ทั้งนี้ หนังสือที่ได้รับการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์นี้ไม่รวมถึงแบบแปลนหรือแบบที่มีวัตถุประสงค์ทางอุตสาหกรรม สถาปัตยกรรม วิศวกรรม นอกจากนี้การโฆษณาที่ไม่เกี่ยวข้องกับหนังสือที่ถูกจัดเก็บในอัตราศูนย์จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรามาตรฐาน

2. โบรชัวร์⁵⁶

โบรชัวร์ ประกอบด้วยแผ่นสำหรับอ่านหลายแผ่นที่พับเข้าด้วยกัน โดยปกติจะมีสี่โฆษณาในรูปแบบข้อความหรือภาพประกอบ โดยโบรชัวร์ที่เป็นแบบแผ่นเดียวหรือที่มีลักษณะเป็นแผ่นพับจะได้รับการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์หากประกอบไปด้วย การให้ข้อมูลข่าวสารที่มีเนื้อหาครบถ้วน และการให้ข้อมูลที่มีการระบุถึงหน่วยงานที่เป็นผู้ทำการตีพิมพ์โบรชัวร์นั้น

3. แผ่นพับ⁵⁷

แผ่นพับ ประกอบไปด้วยกระดาษแผ่นเดียวขนาดไม่เกินมาตรฐานสากลหรือสิ่งพิมพ์ที่ใหญ่ขึ้น โดยสามารถพกพาได้จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ประกอบการอ่าน มีการให้ข้อมูลข่าวสาร มีการตีพิมพ์ลงในกระดาษแผ่นบางๆ อาจมีลักษณะชั่วคราวหรือได้รับการออกแบบมาเพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์หรือบริการอื่นๆ ตัวอย่างเช่นใบปลิวคำแนะนำ

⁵³ ibid

⁵⁴ HMRC, VBOOKS3110.

⁵⁵ ibid

⁵⁶ HMRC, VBOOKS3200.

⁵⁷ HMRC, VBOOKS3300.

4. หนังสือพิมพ์⁵⁸

หนังสือพิมพ์ ประกอบด้วยแผ่นกระดาษขนาดใหญ่หลายแผ่นพับ มักมีการตีพิมพ์ทุกวันหรืออย่างน้อยสัปดาห์ละครั้ง โดยมีเนื้อหาบอกเล่าถึงข้อมูลหรือเหตุการณ์ปัจจุบันที่น่าสนใจในท้องถิ่น และอาจมีหัวข้อเหล่านี้ปรากฏในหนังสือพิมพ์ เช่น จดหมายของผู้อ่านข่าว กีฬา พยากรณ์อากาศ ปริศนาอักษรไขว้

5. นิตยสารและวารสาร⁵⁹

นิตยสารและวารสาร ประกอบด้วยรูปแบบหลายรูปแบบไม่ว่าจะเป็น หนังสือพิมพ์หรือหนังสือเป็นเล่ม โดยมีเนื้อหาเกี่ยวกับข้อมูลที่เป็นที่สนใจทั่วไปมีการผสมระหว่างบทความและเรื่องเล่า ข้อมูลเกี่ยวกับแฟชั่นมีภาพประกอบ มีเนื้อหาที่เป็นข้อความอยู่ด้านหนึ่งและรูปภาพอีกด้านหนึ่งซึ่งสามารถใช้เป็นโปสเตอร์ได้

6. หนังสือสำหรับเด็กเด็ก⁶⁰

หนังสือสำหรับเด็กมีหลายรูปแบบ หนังสือสำหรับเด็กบางประเภทจะมีการพิมพ์ลงบนกระดาษที่มีลักษณะเป็นพลาสติก หรือสิ่งทอที่มีลักษณะเป็นผ้า ทั้งนี้รวมถึงหนังสือวาดรูป หนังสือภาพสำหรับเด็ก หนังสือระบายสีจุดต่อจุดที่เหมาะสมสำหรับเด็กอายุต่ำกว่า 18 ปี หนังสือสำหรับเด็กจะมีเนื้อหาแตกต่างกันไปและบางเล่มอาจมีรูปภาพสำหรับระบายสีและอาจมีข้อความบางส่วนด้วย

7. หนังสือเพลง⁶¹

หนังสือเพลง ประกอบด้วยเนื้อหาทางดนตรีที่ปรากฏในรูปแบบกระดาษ มักมีเนื้อเพลงโน้ตเพลงที่ผู้เขียนเพลงเป็นผู้ผลิตออกมาในรูปแบบหนังสือ

8. แผนที่และแผนภูมิประเทศ⁶²

แผนที่และแผนภูมิประเทศ มักมีลักษณะเป็นสองมิติโดยมีการนำเสนอข้อมูลทางภูมิศาสตร์ ผืนดิน ทะเล ป่า ต้องมีการทำเครื่องหมายเขตแดนระหว่างประเทศหรือลักษณะทางธรรมชาติ เช่น แม่น้ำ เทือกเขาที่มีการตั้งชื่อไว้ กรณีการจำหน่ายลูกโลกไม่ถือว่าเป็นแผนที่และแผนภูมิประเทศที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์

สำหรับสื่อหรืออุปกรณ์เสริมสำหรับการเรียนการสอน เช่น เทปเสียง วิดีโอหรือซีดีรอม จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรามาตรฐาน

⁵⁸ HMRC, VBOOKS3400.

⁵⁹ HMRC, VBOOKS3500.

⁶⁰ HMRC, VBOOKS3600.

⁶¹ HMRC, VBOOKS3700.

⁶² HMRC, VBOOKS3800.

4.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรได้มีการแก้ไขกฎหมาย โดยกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในอัตราศูนย์แทนอัตรามาตรฐาน สำหรับหนังสืออิเล็กทรอนิกส์บางประเภท ซึ่งได้มีการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวเมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2020 ทั้งนี้ การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ต้องเป็นการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น⁶³

การให้บริการหนังสือที่อยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์นี้ ได้มีคำวินิจฉัยโดย European Union Court⁶⁴ ถึงรูปแบบของการให้บริการ กรณีการให้บริการหนังสือที่อยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เมื่อผู้บริโภคทำการซื้อหนังสือในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ผู้บริโภคไม่ได้สิทธิ์ในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้น เนื่องจาก มีกฎหมายคุ้มครองลิขสิทธิ์ให้แก่ผู้เขียนสำหรับหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือเมื่อผู้บริโภคซื้อหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ผู้บริโภคไม่สามารถทำการแก้ไขหนังสือนั้นได้ ไม่เหมือนกับกรณีการซื้อหนังสือเป็นเล่มอันมีลักษณะทางกายภาพ ที่ผู้บริโภคสามารถส่งมอบหนังสือหรือทำการแก้ไขหนังสือนั้นได้ อีกทั้ง ในการอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ผู้บริโภคจะต้องมีอุปกรณ์สำหรับการอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ เช่น E-Reader Kindle ดังนั้น การซื้อหรือการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์จึงไม่ใช่การซื้อหรือการจำหน่ายหนังสือที่จับต้องได้ แต่เป็นการให้บริการและการให้บริการดังกล่าวต้องเป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามคำวินิจฉัยของศาล

การให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ คือบริการที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศและไม่มีมนุษย์เกี่ยวข้องในการบริการนั้น การให้บริการทั้งหมดจะเป็นไปโดยอัตโนมัติ เช่น เมื่อผู้บริโภคกดสั่งซื้อสินค้าจะมีการดาวน์โหลดสินค้าเข้ามาในอุปกรณ์ของผู้บริโภคโดยอัตโนมัติ หรือ ผู้บริโภคจะได้รับอีเมลตอบกลับอัตโนมัติเมื่อมีการสมัครเข้าใช้บริการ⁶⁵

⁶³ HMRC, Zero rate of VAT for electronic publications (Online), 2021, April 9. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/zero-rate-of-vat-for-electronic-publications>

⁶⁴ Brad Linder, Are eBooks goods or services? An EU Court thinks they're services (Online), Available from: <https://liliputing.com/2015/03/are-ebooks-goods-or-services-eu-court-thinks-theyre-services.html>

⁶⁵ HMRC, VAT rules for supplies of digital services to consumers (Online), 2020, December 31. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/the-vat-rules-if-you-supply-digital-services-to-private-consumers>

Service	e-service	Electronically supplied	Covered by these rules
PDF document manually emailed by seller	Yes	No	No
PDF document automatically emailed by seller's system	Yes	Yes	Yes
PDF document automatically downloaded from site	Yes	Yes	Yes
Stock photographs available for automatic download	Yes	Yes	Yes
Live webinar	No	No	No
Online course consisting of pre-recorded videos and downloadable PDFs	Yes	Yes	Yes
Online course consisting of pre-recorded videos and downloadable PDFs plus support from a live tutor	Yes	No	No
Individually commissioned content sent in digital form, for example, photographs, reports, medical results	Yes	No	No
Link to online content or download sent by manual email	Yes	Yes	Yes

ตารางที่ 1 : รูปแบบการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์⁶⁶

จากตารางจะเห็นได้ว่า การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ต้องเป็นการให้บริการที่เป็นไปโดยอัตโนมัติ เมื่อมีการใช้บริการนั้น หากในการให้บริการดังกล่าวยังมีมนุษย์ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการให้บริการ ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น การส่งหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบ File PDF โดยผู้ขายทำการส่งผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail)

อาจสรุปได้ว่า การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ต้องเป็นการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น กล่าวคือเป็นการให้บริการโดยผ่านระบบอัตโนมัติและไม่มีมนุษย์เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

การให้บริการที่อยู่ในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เรียกว่า สิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Publication) ซึ่งมีหลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการในรูปแบบเสียง (Audio Book) หรือรูปแบบวิดีโอ แต่สหราชอาณาจักร

⁶⁶ ibid

อาณาจักรได้มีการกำหนดประเภทของการให้บริการสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ซึ่งจำกัดอยู่เพียงการให้บริการสามประเภทนี้เท่านั้น ดังนี้⁶⁷

(1) หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Book)⁶⁸

หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ คือหนังสือที่มีลักษณะเหมือนหนังสือที่มีการตีพิมพ์ออกมา แต่อยู่ในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงแผ่นพับ โบรชัวร์ งานวรรณกรรมอังกฤษ หนังสืออ้างอิง หนังสือแคตตาล็อก หนังสือโบราณ ชุดของจดหมาย เอกสารที่รวมเล่ม คู่มือหรือคำแนะนำ ตำราการศึกษา หนังสือสำหรับเด็ก หนังสือเพลง แผนที่และแผนภูมิประเทศ คติหรือบทความ

(2) หนังสือพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์⁶⁹

หนังสือพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ มีลักษณะเหมือนหนังสือพิมพ์ที่มีการตีพิมพ์ออกมา แต่อยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ประกอบไปด้วยข่าวที่อัปเดตตลอดเวลาโดยเฉพาะในระบบออนไลน์เท่านั้น บทความต่างๆ ที่มีการขยายเนื้อหาแล้ว บทความใดๆที่ไม่ปรากฏในรูปแบบหนังสือพิมพ์ที่มีการตีพิมพ์ออกมากจะถูกนำเสนอในรูปแบบหนังสือพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์

(3) นิตยสารและวารสารอิเล็กทรอนิกส์⁷⁰

นิตยสารและวารสารอิเล็กทรอนิกส์ ประกอบด้วยเนื้อหาเกี่ยวกับกีฬา ความสวยงาม แฟชั่น ข่าวบันเทิง มีการเผยแพร่เป็นรายสัปดาห์หรือรายเดือนมีลักษณะเหมือนนิตยสารหรือวารสารที่ถูกตีพิมพ์แต่อยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

อย่างไรก็ตามหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์นี้ ต้องไม่มีเนื้อหาเกี่ยวกับการโฆษณา และต้องไม่มีเนื้อหาที่ประกอบด้วยวิดีโอหรือเสียง ซึ่งได้มีคำวินิจฉัยของศาลเกี่ยวกับการโฆษณาในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์โดย Council Directive (EU) 2018/1713⁷¹ วินิจฉัยว่า ถ้าหากเนื้อหาของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ มีการโฆษณา วิดีโอหรือเสียงในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดหรือมากกว่า 25% ของเนื้อหาทั้งหมด ให้ถือว่าหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อการโฆษณาต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตรามาตรฐาน

ดังนั้น หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์หากมีการโฆษณา วิดีโอหรือเสียง ในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้น ต้องมีเนื้อหาของการโฆษณาหรือประกอบด้วยเนื้อหาวิดีโอ เสียง น้อยกว่า 25% ของเนื้อหา

สื่อการเรียนการสอนหรืออุปกรณ์ที่ใช้สำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์นั้น ต้องเป็นการให้บริการในรูปแบบการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น กรณีที่การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวต้องมีการใช้อุปกรณ์เสริมในการอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ หนังสือพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์

⁶⁷ HMRC, VAT Notice 701/10.

⁶⁸ ibid

⁶⁹ Tax and Duty Manual, VAT and Electronic Publications (Online), 2019, July. Available from: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Services/electronic-publications.pdf>

⁷⁰ ibid

⁷¹ HMRC, VBOOKS8506.

นิตยสารและวารสารอิเล็กทรอนิกส์ HM Revenue and Customs (HMRC) กำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจำหน่ายอุปกรณ์สำหรับการอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในอัตรามาตรฐาน อุปกรณ์เสริมสำหรับการอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ได้แก่

(1) เครื่องอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Reader)⁷²

เครื่องอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ คือหนึ่งในรูปแบบของฮาร์ดแวร์ ซึ่งผู้บริโภคสามารถดาวน์โหลดหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ก่อนที่จะอ่านได้ ดังนั้น สินค้าประเภทเครื่องอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ จึงถูกจัดเก็บในอัตราภาษีมาตรฐาน (ยกเว้นกรณีที่เครื่องอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ตรงตามเงื่อนไขและนับเป็นระบบเทคโนโลยีช่วยเหลือสำหรับผู้พิการ)

(2) การจำหน่ายซอฟต์แวร์สำหรับการเข้าถึงหนังสืออิเล็กทรอนิกส์⁷³

ซอฟต์แวร์ ที่ถูกใช้ในการเข้าถึงหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ไม่ใช่หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในตัวเอง ดังนั้น สินค้าซอฟต์แวร์ประเภทนี้จึงถูกจัดเก็บภาษีในอัตราภาษีมาตรฐาน

4.4 การคำนวณภาษี

HM Revenue and Customs (HMRC) กำหนดให้ใช้การคำนวณภาษีแบบเดียวกันทั้งในกรณีของการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่มและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ โดยกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการในการคำนวณภาษีเพื่อให้ผู้บริโภคชำระตามอัตราภาษีของหนังสือแต่ละประเภท อีกทั้งผู้ประกอบการยังมีหน้าที่ต้องชี้แจงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีถึงการคำนวณภาษีที่ต้องนำส่งนั้นมีการคำนวณในอัตราที่ถูกต้องหรือไม่

4.4.1 การคำนวณภาษีสำหรับการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม

การจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม มีแนวทางการจัดเก็บภาษีโดยให้พิจารณาจากการซื้อหนังสือต่อหนึ่งธุรกรรม กล่าวคือ เมื่อผู้บริโภคทำการซื้อหนังสือในหนึ่งธุรกรรม การซื้อหนังสือมักมีทั้งหนังสือประเภทที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์และหนังสือประเภทที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตรามาตรฐาน กรณีนี้ผู้ประกอบการต้องเป็นผู้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีโดยในการคำนวณภาษีมีวิธีการดังนี้

⁷² HMRC, VAT Notice 701/10 paragraph 9.12.

⁷³ ibid

ประเภทหนังสือ	ราคา × อัตราภาษี	ราคารวมที่ผู้บริโภคต้องชำระ
หนังสือเรียน	5 ปอนด์ × 0%	5
หนังสือการ์ตูน	5 ปอนด์ × 20%	6
หนังสือสถาปัตยกรรม	8 ปอนด์ × 20%	9.6
		รวม 20.6

ตารางที่ 2 : การคำนวณภาษีอัตราศูนย์ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภคชำระกรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม⁷⁴

จากตารางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องนำส่งหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือราคาหนังสือการ์ตูนรวมกับราคาหนังสือสถาปัตยกรรมเท่ากับ 15.6 ปอนด์ และสามารถนำราคาต้นทุนของหนังสือเรียนที่ถูกจัดเก็บในอัตราศูนย์มาเครดิตภาษีคืนได้

ประเภท	ราคา × อัตราภาษี	ราคารวมที่ผู้บริโภคต้องชำระ
หนังสือเรียน (ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม)	5 ปอนด์ (ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม)	5
หนังสือการ์ตูน	5 ปอนด์ × 20%	6
หนังสือเด็ก (ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม)	5 ปอนด์ (ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม)	5
		รวม 16

ตารางที่ 3 : การคำนวณภาษีกรณีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภคชำระกรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่ม⁷⁵

จากตารางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องนำส่งหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือราคาหนังสือการ์ตูนเท่ากับ 6 ปอนด์ สำหรับหนังสือเรียนและหนังสือเด็กได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้ประกอบการไม่สามารถเครดิตภาษีคืนได้

⁷⁴ ตารางเรียบเรียงโดยผู้เขียน

⁷⁵ ตารางเรียบเรียงโดยผู้เขียน

การทำธุรกรรมซื้อขายหนังสือเป็นเล่มนั้น มีวิธีการคำนวณที่ค่อนข้างง่าย เนื่องจากหนังสือเป็นเล่มมีลักษณะทางกายภาพทำให้สามารถแยกได้ว่าหนังสือประเภทใดบ้างที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์และถูกจัดเก็บภาษีในอัตรापกติ

4.4.2 การคำนวณภาษีสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นี้ มักมีทั้งการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตรापกติ และหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ เช่นนี้ เมื่อมีการเข้าใช้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์จะต้องพิจารณาจากการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้นว่าเป็นการทำธุรกรรมเดียวหรือธุรกรรมที่ไม่สามารถแยกจากกันได้ โดยได้มีคำวินิจฉัยของศาลยุติธรรมยุโรป European Court of Justice judgment in Card Protection Plan (CPP) and subsequent decisions ให้แบ่งการทำธุรกรรมออกเป็น 2 รูปแบบดังนี้⁷⁶

(1) ธุรกรรมเดียว (Single Supply) คือการทำธุรกรรมที่สามารถแยกจากกันได้ โดยพิจารณาจากการซื้อสินค้านั้นว่าสามารถแยกจากกันได้หรือไม่ กล่าวคือ มีการซื้อสินค้าราคาเดียว มีการโฆษณาเป็นแพคเกจ ไม่มีส่วนประกอบอื่นแยกต่างหาก สินค้าบรรจุเข้าด้วยกันในแพคเกจเดียว ผู้บริโภคทราบว่าสินค้าที่ได้รับเป็นสินค้าชิ้นเดียว เช่น การซื้อหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบทั้งเล่ม หากในการทำธุรกรรมดังกล่าวมีการเสียภาษีในอัตราที่ต่างกัน ก็ให้ใช้การคำนวณโดยการแยกประเภท ดังนี้⁷⁷

ประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	ราคา × อัตราภาษี	ราคารวมที่ผู้บริโภคต้องชำระ
หนังสือวรรณกรรม	8 ปอนด์ × 0%	8
หนังสือการ์ตูน	10 ปอนด์ × 20%	12
		รวม 20

ตารางที่ 4 : การคำนวณภาษีอัตราศูนย์ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภคชำระ กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบธุรกรรมเดียว⁷⁸

⁷⁶ HMRC, VAT Notice 701/10 paragraph 6.2.

⁷⁷ ibid

⁷⁸ ตารางเรียบเรียงโดยผู้เขียน

จากตารางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ต้องนำส่งหน่วยงานรัฐคือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือการ์ตูนราคา 12 ปอนด์ และสามารถนำราคาต้นทุนของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทวรรณกรรมที่ถูกจัดเก็บในอัตราศูนย์มาเครดิตภาษีคืนได้

ประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	ราคา × อัตราภาษี	ราคารวมที่ผู้บริโภคต้องชำระ
หนังสือเรียน (ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม)	5 ปอนด์	5
หนังสือเด็ก (อัตราศูนย์)	5 ปอนด์ × 0%	5
หนังสือการ์ตูน (อัตรามาตรฐาน)	5 ปอนด์ × 20%	6
	รวม	16

ตารางที่ 5 : การคำนวณภาษีกรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ อัตราศูนย์ และได้รับยกเว้นภาษีที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องคำนวณเพื่อให้ผู้บริโภคชำระ กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบธุรกรรมเดียว⁷⁹

จากตารางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ต้องนำส่งหน่วยงานรัฐคือหนังสือการ์ตูนราคา 6 ปอนด์ กรณีหนังสือเรียนได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีแก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้ประกอบการไม่สามารถเครดิตภาษีคืนได้ กรณีหนังสือเด็กถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ผู้ประกอบการสามารถนำราคาต้นทุนของหนังสือเด็กที่ถูกจัดเก็บในอัตราศูนย์มาเครดิตภาษีคืนได้

(2) ธุรกรรมที่ไม่สามารถแยกจากกันได้ (Multiple supply) โดยพิจารณาจากการทำธุรกรรมที่มีลักษณะหลายรายการแต่ละรายการไม่สามารถแยกจากกันได้ คือมีสินค้าตั้งแต่สองรายการขึ้นไปที่มีความแตกต่างกันในอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการให้บริการแบบเหมารวม หรือเป็นการจำหน่ายสินค้าแบบเหมาทั้งหมด เช่น การสมัคร(Subscribe) แบบรายเดือนหรือรายวัน เมื่อมีการชำระภาษีให้คำนวณแยกกัน⁸⁰

วิธีการคำนวณภาษี กรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแยกจากกันได้ ผู้ประกอบการมีวิธีการคำนวณภาษี 2 รูปแบบคือ การคำนวณแบบรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม และการคำนวณที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้ประกอบการคำนวณภาษีให้ผู้บริโภคชำระแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องแจกแจงรายการคำนวณ

⁷⁹ ตารางเรียงเรียงโดยผู้เขียน

⁸⁰ HMRC, VBOOKS8512.

ภาษีเพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีตรวจสอบว่าการคำนวณภาษีดังกล่าวมีการคำนวณในอัตราที่ถูกต้องหรือไม่ โดยมีวิธีในการคำนวณดังนี้⁸¹

ตัวอย่างวิธีการคำนวณอัตราค่าบริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบรายเดือน กรณีรวมภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราค่าบริการที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่คำนวณเพื่อแจกแจงอัตราภาษีในการนำส่งแก่รัฐ

วิธีที่ 1 การคำนวณอัตราค่าบริการแบบรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT-Inclusive)⁸²

ราคาต่อรายเดือนสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	139	แทนสัญลักษณ์ A
ราคาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดที่ถูกจัดเก็บภาษีอัตราศูนย์	23	แทนสัญลักษณ์ B
ราคาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดที่ถูกจัดเก็บภาษีอัตรามาตรฐาน	40	แทนสัญลักษณ์ C
ราคาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อัตรามาตรฐาน (C) × 20(อัตราภาษี) =	48	แทนสัญลักษณ์ D
$23 (B) + 48 (D)$	=	71 (E)
$48 (D) \div 71 (E)$	=	0.6760 (F)
$0.6760 (F) \times 139 (A)$	=	93.96

ราคา 93.96 คือ ราคาของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อัตรามาตรฐานทั้งหมดที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เพื่อหาราคาของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อัตราศูนย์ให้นำ

$$93.96 - 139 (A) = 45.04$$

$$\text{นำ } 93.96 + 45.04 = 139$$

ราคา 139 คือราคาต่อรายเดือนสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่มีทั้งอัตรามาตรฐานและอัตราศูนย์

จากตัวอย่างราคาของผู้ประกอบการต้องนำส่งต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีคือ 93.96 ปอนด์

ตัวอย่างวิธีการคำนวณอัตราค่าบริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แบบรายเดือน กรณีไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราค่าบริการที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่คำนวณเพื่อแจกแจงอัตราภาษีในการนำส่งแก่รัฐ

วิธีที่ 2 การคำนวณอัตราค่าบริการแบบไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT-Exclusive)⁸³

ราคาต่อรายเดือนสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์	126	แทนสัญลักษณ์ A
(ราคาไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)		
ราคาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดที่ถูกจัดเก็บภาษีอัตราศูนย์	23	แทนสัญลักษณ์ B
ราคาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดที่ถูกจัดเก็บภาษีอัตรามาตรฐาน	40	แทนสัญลักษณ์ C
$23 (B) + 40 (C)$	=	63 (D)

⁸¹ HMRC, Public Notice 700 section 31.

⁸² Ibid

⁸³ Ibid

$$40 \text{ (C)} \div 63 \text{ (D)} = 0.6349 \text{ (E)}$$

$$0.6349 \text{ (E)} \times 126 \text{ (A)} = 80$$

ราคา 80 คือราคาของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อัตรามาตรฐานทั้งหมดที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
เพื่อหารราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มให้นำ

$$80 \times 20 \text{ (อัตราภาษี)} = 96$$

เพื่อหารราคาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อัตราศูนย์ให้นำ

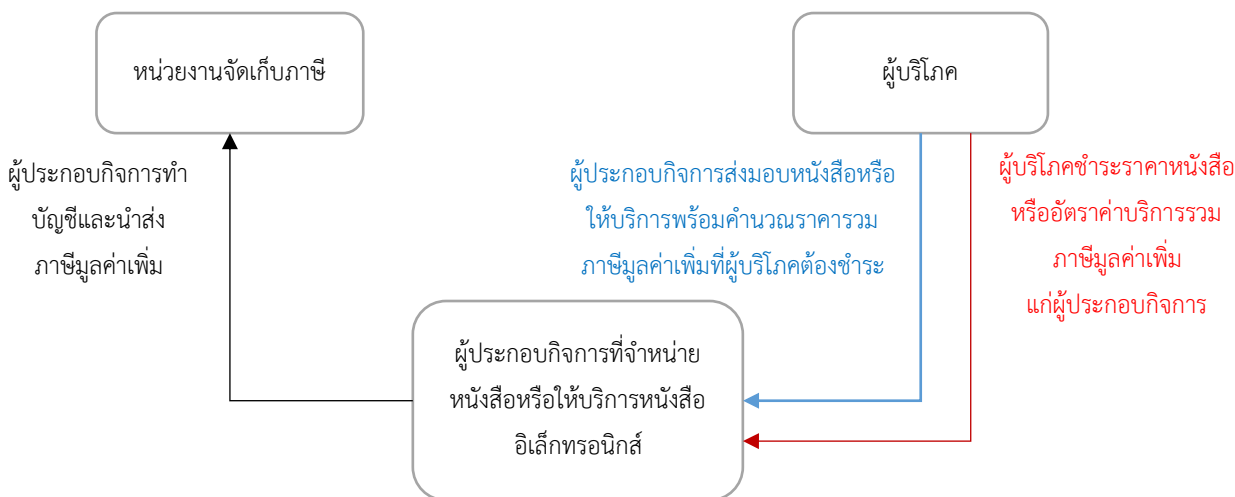
$$80 - 126 \text{ (A)} = 46$$

$$\text{นำ } 96 + 46 = 142$$

ราคา 142 คือราคาต่อรายเดือนสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่มีทั้งอัตรามาตรฐานและ
อัตราศูนย์ที่มีการรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

จากตัวอย่างราคาของผู้ประกอบกิจการต้องนำส่งต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีคือ 96 ปอนด์

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองวิธีนี้ เป็นวิธีการคำนวณที่ผู้ประกอบกิจการต้องปฏิบัติตามเสมอหาก
ผู้ประกอบกิจการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแยกจากกันได้ ซึ่งผู้
ประกอบกิจการต้องแสดงวิธีการคำนวณ เพื่อหาอัตราของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แต่ละประเภทและคำนวณ
อัตราภาษีที่ผู้บริโภคมีหน้าที่จะต้องชำระไว้อย่างชัดเจน เพื่อจัดเก็บภาษีและนำไปยื่นให้แก่หน่วยงานจัดเก็บ
ภาษีทำการตรวจสอบ



ภาพประกอบที่ 2 : ภาพรวมการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์
และหน้าที่ในการนำส่งภาษีต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี⁸⁴

⁸⁴ ภาพประกอบเรียบเรียงโดยผู้เขียน

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

การจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร ตำราเรียนและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนเป็นการประกอบกิจการและการให้บริการที่กฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การจำหน่ายหนังสือที่ได้รับความนิยมหนังสือมูลค่าเพิ่ม กฎหมายไม่ได้กำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อย่างชัดเจน อีกทั้ง กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ก็ได้มีการกำหนดรูปแบบของการให้บริการไว้แต่อย่างใด เนื่องจาก ในการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ มักมีการลงโฆษณาในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับความนิยมหนังสือมูลค่าเพิ่ม แต่กฎหมายไม่ได้กำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีไว้ ซึ่งอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากค่าโฆษณาดังกล่าว รวมทั้ง ในการคำนวณภาษีของผู้ประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในธุรกิจที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาที่มีได้มีการกำหนดวิธีการคำนวณไว้เป็นการเฉพาะ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ นอกจากนี้ รัฐควรกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร ตำราเรียนและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนในอัตราศูนย์แทนการยกเว้นภาษีเพื่อให้การประกอบกิจการและการให้บริการดังกล่าวปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง

5.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดประเภทของหนังสือ ตามมาตรา 81(1)(ฉ)

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคหรือฐานรายจ่าย อันเป็นการจัดเก็บภาษีทางอ้อมที่มีการผลัดภาระภาษีไปยังผู้เกี่ยวข้องในทอดต่อไปได้ และไม่ถึงว่าจำนวนเงินภาษีนั้นเป็นต้นทุนของธุรกิจ ผู้ประกอบการต้องรับภาระไว้เอง แต่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภคคนสุดท้าย และถือเป็นต้นทุนในการดำเนินชีวิตของผู้บริโภคดังกล่าว ซึ่งผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานทางภาษีและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด เสมือนเป็นกลไกในการจัดเก็บภาษีแทนรัฐและมีหน้าที่จัดทำเอกสารหลักฐานทางภาษีต่างๆ ให้แก่รัฐเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษี เช่นนี้ เมื่อเป็นภาษีทางอ้อมที่ประชาชนเป็นผู้รับภาระทางภาษี รัฐจึงต้องออกกฎหมายให้มีความชัดเจน เพื่อให้ง่ายต่อการบังคับใช้และปฏิบัติตาม โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1)(ฉ) กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร ตำราเรียน แต่อย่างไรก็ดี มิได้มีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ทำให้เกิดประเด็นในการวินิจฉัยขอบเขตของหนังสือที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกรมสรรพากรได้มีการวินิจฉัยขอบเขตของหนังสือที่ได้รับความนิยมหนังสือมูลค่าเพิ่มแค่เฉพาะหนังสือบางประเภทเท่านั้นและเป็นการกำหนดขอบเขตไว้อย่างกว้าง ไม่มีความชัดเจนเหมือนกับกรณีการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือบางประเภทในสหราชอาณาจักร ที่มีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ไว้อย่างชัดเจนทำให้ง่ายต่อการจัดเก็บภาษี

5.1.1 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร ตำราเรียนตามข้อหาหรือของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับประเภทและขอบเขตของหนังสือที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับหนังสือเพียงแค่ 2 ประเภทเท่านั้น คือหนังสือประเภทตำราเรียน และหนังสือประเภทนิตยสาร กรณีหนังสือพิมพ์ยังมีคำวินิจฉัยในการกำหนดประเภทและขอบเขตไว้ จึงควรกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือที่ได้รับการยกเว้นภาษีอย่างชัดเจน เพื่อให้มีการปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ดังนี้

5.1.1.1 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียน

เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81(1)(ฉ) พบว่า กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือประเภทตำราเรียน แต่ขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียนนั้นกฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่าหนังสือประเภทตำราเรียนต้องมีองค์ประกอบของหนังสือเป็นอย่างไร ทำให้เกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียน อันนำไปสู่แนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร โดยกรมสรรพากร ได้มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียนดังนี้ “...การจำหน่ายหนังสือที่มีเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาต่าง ๆ ซึ่งเมื่ออ่านแล้วก่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจ หนังสือดังกล่าวไม่ว่าจะจัดพิมพ์เป็นภาษาใดก็ตาม เข้าลักษณะเป็นตำราเรียนตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร” และ “...การจำหน่ายหนังสือที่มีเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นรูปภาพหรือตัวอักษร ซึ่งเมื่ออ่านแล้วก่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจ อันเข้าลักษณะเป็นตำราเรียน”

เมื่อพิจารณาตามแนวทางคำวินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากร จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรกำหนดขอบเขตของการจำหน่ายหนังสือประเภทตำราเรียนไว้อย่างกว้าง ไม่มีความชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตของหนังสือแต่อย่างใด ซึ่งหนังสือประเภทตำราเรียนที่มีการจำหน่ายในปัจจุบันมีหลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นหนังสือคู่มือการเรียนการสอน เอกสารประกอบการเรียนการสอนในโรงเรียน หรือเอกสารประกอบการเรียนการสอนในสถาบันกวดวิชา เป็นต้น ดังนั้น การที่กฎหมายมิได้กำหนดความชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียนไว้ อาจทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีได้

ยกตัวอย่าง กรณีเอกสารประกอบการเรียนการสอนในสถาบันกวดวิชา เมื่อพิจารณาขอบเขตตามแนวทางของกรมสรรพากรจะเห็นได้ว่า เอกสารดังกล่าวประกอบด้วยเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาการและก่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจ แต่อย่างไรก็ตาม การจำหน่ายเอกสารประกอบการเรียนการสอนในสถาบันกวดวิชาเป็นการจำหน่ายเอกสารเพื่อหากำไรเชิงองค์กร ซึ่งรัฐควรจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเอกสารหรือหนังสือประกอบการเรียนการสอนที่ใช้ในสถาบันกวดวิชาได้ เพราะมีลักษณะเป็นการหากำไรแต่ก็มิได้มีการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเอกสารดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้น การที่กฎหมายมิได้กำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียนไว้อย่างชัดเจน อีกทั้ง แนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นไปอย่างกว้าง ทำให้หนังสือทุกประเภทที่เนื้อหาประกอบด้วยหลักวิชาการและเมื่ออ่านก่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหมดเพราะเข้าลักษณะของตำราเรียน

5.1.1.2 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสาร

การจำหน่ายหนังสือประเภทนิตยสาร กฎหมายมิได้มีการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสารไว้ว่าควรประกอบไปด้วยเนื้อหาเช่นไร แต่มีแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรว่า “...การจำหน่ายหนังสือที่พิมพ์ออกเป็นรายคาบอันเข้าลักษณะเป็นนิตยสาร” ซึ่งคำวินิจฉัยดังกล่าวก็มิได้มีการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสารไว้ เพียงแต่กำหนดไว้ว่ามีลักษณะการตีพิมพ์เพื่อจำหน่ายแบบรายคาบเท่านั้น

ปัจจุบันการจำหน่ายหนังสือประเภทนิตยสารที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มักมีการแนบโปสเตอร์หรือสมุดภาพขนาดเล็กมาพร้อมนิตยสาร ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าสมุดภาพ หรือโปสเตอร์ที่แนบมานั้น มีลักษณะเป็นสมุดภาพสะสมที่แยกจากนิตยสารอันสมควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเมื่อพิจารณาถึงความหมายโดยทั่วไปของนิตยสารแล้ว สมุดภาพสะสมดังกล่าวก็มิได้มีลักษณะเหมือนนิตยสารแต่อย่างใด แต่อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรก็ไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายนิตยสารดังกล่าวได้ เพราะกฎหมายมิได้กำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสารไว้อย่างชัดเจน

5.1.1.3 ปัญหาการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์

การจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์นั้น กฎหมายมิได้กำหนดความชัดเจนของขอบเขตหนังสือพิมพ์ไว้และมีได้มีแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรควรกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ให้ชัดเจน เพื่อทำให้ไม่เกิดข้อโต้แย้งในอนาคต

5.1.2 แนวทางการแก้ไข

เมื่อพิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือบางประเภทในสหราชอาณาจักร จะเห็นว่าหนังสือที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์นั้นมีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือไว้อย่างชัดเจน ซึ่งสอดคล้องกับหลักความแน่นอน อันมีหลักการว่าการจัดเก็บภาษีต้องมีความแน่นอน⁸⁵ทั้งในด้านของตัวบทกฎหมาย และแนวทางการจัดเก็บภาษี เพื่อลดรายจ่ายของเอกชนและสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาล โดยได้มีการแบ่งแยกประเภทของหนังสือแต่ละประเภทไว้อย่างชัดเจน ทั้งรูปแบบของหนังสือที่มีทั้งหนังสือเป็นเล่ม โบรชัวร์ แผ่นพับ หรือกรณีเอกสารที่มีการรวมเล่ม จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์หากประกอบด้วยเนื้อหาอันเกี่ยวกับ วรรณกรรม หนังสือโบราณ หนังสือเรียนที่เป็นเนื้อหาการเรียนการสอนในโรงเรียนหรือระดับอุดมศึกษา และหนังสือเด็กเป็นต้น ซึ่งการกำหนดรูปแบบและขอบเขตของหนังสือไว้อย่างชัดเจนนี้ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครอบคลุม ดังนั้น ประเทศไทยควรนำแนวทางในการกำหนด

⁸⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “กฎหมายภาษีอากร 2556.” หน้า 55.

ประเภทและขอบเขตของหนังสือตามสหราชอาณาจักรมาใช้บังคับ เพื่อที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครอบคลุมและเป็นไปในแนวทางเดียวกันดังนี้

กรณีการจำหน่ายตำราเรียน กรมสรรพากรควรออกประกาศกรมสรรพากรเพื่อกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียนให้ชัดเจน โดยกำหนดให้ตำราเรียนที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต้องประกอบไปด้วยเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาการตามที่กระทรวงศึกษาธิการกำหนดเท่านั้น กรณีเอกสารประกอบการเรียนการสอนที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรเป็นเอกสารประกอบการเรียนการสอนสำหรับใช้ในโรงเรียนหรือสถาบันอุดมศึกษาเท่านั้น

กรณีการจำหน่ายนิตยสาร กรมสรรพากรควรกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสารโดยออกประกาศกรมสรรพากร เพื่อกำหนดขอบเขตของนิตยสาร โดยพิจารณาจากความหมายโดยทั่วไปของนิตยสาร กรณีสมุดภาพ รูปภาพสะสมหรือโปสเตอร์ที่แนบมาพร้อมนิตยสารนั้นคือส่วนเดียวกันกับนิตยสารควรได้รับยกเว้นภาษีหรือควรพิจารณาแยกกันเพื่อจัดเก็บภาษี

กรณีการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ กรมสรรพากรควรออกประกาศกรมสรรพากรกำหนดขอบเขตของหนังสือพิมพ์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้พิจารณาจากนิยามของหนังสือพิมพ์ตามพระราชบัญญัติการพิมพ์ พ.ศ. 2484 เท่านั้น

5.2 ปัญหาการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 585 พ.ศ. 2558

การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และตามพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 585 พ.ศ. 2558 แต่ไม่ได้กำหนดถึงรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ทั้งยังมีได้มีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อันอาจทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจาก รัฐไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีได้อย่างครอบคลุม เพราะไม่มีการกำหนดรูปแบบการให้บริการ ประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้

5.2.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์และประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

การที่กฎหมายมิได้กำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์หรือประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ทำให้เกิดปัญหาดังนี้

5.2.1.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

หนังสืออิเล็กทรอนิกส์มีความแตกต่างจากหนังสือรูปเล่มหลายประการ กล่าวคือ หนังสืออิเล็กทรอนิกส์เป็นข้อมูลดิจิทัล ไม่มีรูปร่าง ไม่สามารถจับต้องได้ ซึ่งสามารถผลิตและจัดจำหน่ายได้โดยมีต้นทุนในการจัดพิมพ์น้อย ทำให้สามารถกำหนดราคาต่ำได้ และสามารถเผยแพร่ได้คราวละจำนวนมาก เข้าถึงคนอ่านเป็นวงกว้าง ไม่มีขอบเขตจำกัด เช่น การส่งต่อไฟล์ (File Sharing) การอัปโหลด (Upload) ไฟล์หนังสืออิเล็กทรอนิกส์บนอินเทอร์เน็ตให้ผู้อื่นมาดาวน์โหลด (Download) ไปใช้งาน เป็นต้น

การจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์โดยการดาวน์โหลดผ่านระบบอินเทอร์เน็ต กรมสรรพากรถือว่าเป็นการให้บริการซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และหากผู้ประกอบการที่จำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์มีรายรับจากการให้บริการดังกล่าวเกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าว

ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 585 เพื่อยกเลิกการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือ ตำราเรียนที่อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบอินเทอร์เน็ตนั้น โดยให้เป็นมาตรฐานเดียวกันกับหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ซึ่งอยู่ในรูปเล่มที่สามารถจับต้องได้เพื่อส่งเสริมการอ่านทั้งในหนังสือเล่มและหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายมิได้กำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แต่อย่างใด เนื่องจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นมีทั้งรูปแบบการให้บริการแบบอิเล็กทรอนิกส์และการให้บริการโดยผู้เขียนหนังสือทำการจำหน่ายหนังสือเอง

สำหรับกรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ คือการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์โดยระบบอัตโนมัติ กล่าวคือ เมื่อผู้บริโภครูดชำระเงินค่าหนังสืออิเล็กทรอนิกส์หรือกดสมัครเข้าใช้บริการเป็นรายเดือนหรือรายวัน ผู้บริโภคจะได้รับสิทธิในการดาวน์โหลดสินค้านั้นลงบนอุปกรณ์ของผู้บริโภค ซึ่งผู้บริโภคสามารถอ่านหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นได้ผ่านแพลตฟอร์มหรือเว็บไซต์ของผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น อีกทั้ง ผู้บริโภคยังไม่สามารถทำการถ่ายภาพหน้าจอหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ผู้บริโภคดาวน์โหลดออกมาได้ หากผู้บริโภคทำการถ่ายภาพหน้าจอของหน้าหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ผู้บริโภคจะถูกระงับสิทธิในการเข้าถึงหนังสืออิเล็กทรอนิกส์เล่มนั้น

กรณีการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์โดยผู้เขียนหนังสือ คือการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบของไฟล์ PDF หรือ ไฟล์อื่นๆ โดยผู้เขียนหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ทำการส่งมอบผ่านทางระบบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-Mail) หรือผ่านทางระบบ Sharing แก่ผู้บริโภค โดยผู้บริโภคสามารถดาวน์โหลดไฟล์หนังสือดังกล่าวลงบนคอมพิวเตอร์ Ipad Tablet หรือ Smartphone และสามารถทำการแก้ไข คัดลอก และส่งต่อให้แก่ผู้อื่นได้

การที่กฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่าการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบใดที่จะได้รับยกเว้นภาษีนั้น ทำให้เกิดปัญหาคือ การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ทุกรูปแบบได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหมด โดยที่รัฐไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้น คือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนหรือไม่ อย่างเช่น กรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งมอบกันผ่านทางระบบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-Mail) หรือผ่านทางระบบ Sharing รัฐไม่สามารถทำการตรวจสอบได้เลยว่าหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งมอบกันเป็นหนังสือประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ เนื่องจากไม่มีช่องทางการให้บริการที่ทำให้รัฐสามารถตรวจสอบได้ อันทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

5.2.1.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนในการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนเป็นการให้บริการที่รัฐกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่กฎหมายมิได้กำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ซึ่งการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์มีหลายประเภท เช่น การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบเสียง การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบวิดีโอ หรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบภาพเคลื่อนไหว เป็นต้น อีกทั้งขอบเขตของหนังสือแต่ละประเภท กฎหมายก็มิได้มีการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ว่าต้องประกอบด้วยเนื้อหาอย่างไร ทั้งยังไม่มีคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเพื่อเป็นแนวในการจัดเก็บภาษี

การที่รัฐมิได้มีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ อาจส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นอกเหนือจากหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราได้ เพราะไม่มีกฎหมายในการบังคับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทอื่น

อีกทั้งในปัจจุบัน กฎหมายมิได้มีการกำหนดให้การประกอบกิจการการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่มได้ ทำให้รัฐไม่สามารถรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจาก ผู้ประกอบกิจการมิได้อยู่ในระบบภาษี ทั้งนี้ การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทนิตยสารและหนังสือพิมพ์มักมีเนื้อหาของการโฆษณาในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทดังกล่าว แต่รัฐไม่สามารถทำการจัดเก็บภาษีจากค่าโฆษณาที่ผู้ประกอบกิจการการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ได้รับเพราะรัฐไม่รับรู้รายได้ที่เกิดขึ้น

5.2.2 แนวทางการแก้ไขปัญห

กรณีการกำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ สหราชอาณาจักรมีการกำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ไว้อย่างชัดเจน โดยกำหนดให้เฉพาะการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น จึงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ตามตารางที่ 1

จะเห็นได้ว่า กรณีที่เป็นการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ผู้เขียนส่งมอบหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-Mail) แม้การส่งมอบดังกล่าวจะเป็นสิ่งพิมพ์ประเภทที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ แต่หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ทำการส่งมอบจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ เนื่องจากกฎหมายบังคับใช้เฉพาะกรณีการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น จึงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์

เหตุที่สหราชอาณาจักรกำหนดเช่นนี้ เนื่องจาก ทำให้สามารถตรวจสอบรายได้ของผู้ให้บริการได้ว่าการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นมีประเภทใดบ้างที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตรามาตรฐานและอัตราศูนย์ เพราะเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบกิจการในการนำส่งภาษี ซึ่งผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่ต้องแจกแจงรายได้การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์แต่ละประเภทต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี อีกทั้ง ยังทำให้ผู้เขียนหนังสือหรือผู้ประกอบกิจการรายย่อยเลือกที่จะเข้าสู่ระบบภาษี เพื่อให้ได้รับสิทธิทางภาษีที่รัฐกำหนด โดยการประกอบกิจการเป็นผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ หรือนำหนังสืออิเล็กทรอนิกส์วางจำหน่ายผ่านผู้ให้บริการแทน

ดังนั้น รัฐควรกำหนดอย่างชัดเจนถึงรูปแบบของการให้บริการ โดยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่อยู่ในรูปแบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น โดยรัฐจะสามารถทำการตรวจสอบถึงประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่มีการให้บริการผ่านช่องทางของผู้ประกอบกิจการดังกล่าวได้ เนื่องจาก ผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐในกรณีที่หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ สำหรับการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านช่องทางอื่น แม้เป็นหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐจะไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือดังกล่าว การกำหนดเช่นนี้จะทำให้ผู้เขียนหนังสือรายย่อยดำเนินการจำหน่ายหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ผ่านช่องทางของผู้ให้บริการแทน หรือประกอบกิจการเป็นผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ เพื่อจะได้รับสิทธิในการได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้รัฐสามารถตรวจสอบรายได้จากการให้บริการได้

กรณีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ สหราชอาณาจักรกำหนดประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อย่างชัดเจน โดยกำหนดให้การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ต้องเป็นหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท แผ่นพับ โบรชัวร์ งานวรรณกรรมอังกฤษ หนังสืออ้างอิง หนังสือแคตตาล็อก หนังสือโบราณ ชุดของจดหมาย เอกสารที่รวมเล่ม คู่มือหรือคำแนะนำ ตำราการศึกษา หนังสือสำหรับเด็ก หนังสือเพลง แผนที่และแผนภูมิประเทศ คดีหรือบทความ เท่านั้น

สำหรับการโฆษณา หรือมีเนื้อหาอันประกอบด้วยเสียงและวิดีโอในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ได้มีคำวินิจฉัยของศาลโดยกำหนดให้การโฆษณา หรือการมีเนื้อหาอันประกอบด้วยเสียงและวิดีอนั้นถูกจัดเก็บภาษีในอัตรามาตรฐาน หากเนื้อหาของการโฆษณา หรือประกอบด้วยเสียง วิดีโอ มากเกินกว่า 25% หรือทั้งหมดของเนื้อหาหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ ให้จัดเก็บภาษีจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทดังกล่าวในอัตรามาตรฐาน

จะเห็นได้ว่า สหราชอาณาจักรมีการกำหนดแนวทางในการแบ่งแยกประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์อย่างชัดเจน รวมถึงกรณีที่หนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นมีเนื้อหาอันประกอบด้วยโฆษณา วิดีโอ และเสียงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราใด ทำให้เกิดความชัดเจนต่อผู้บริโภคและผู้ประกอบกิจการการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ว่าการให้บริการหรือการใช้บริการนั้นถูกจัดเก็บภาษีในอัตราใด

ดังนั้น รัฐควรมีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีความชัดเจน ทั้งในแง่ของ กฎหมายและแนวทางการจัดเก็บภาษีดังนี้

การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ต้องอยู่ในรูปแบบการให้บริการในลักษณะตำราเท่านั้น หากประกอบด้วยเนื้อหาของเสียง ภาพเคลื่อนไหว วิดีโอจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ

(1) กรณีการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียน ควรประกอบด้วยเนื้อหาตามที่กระทรวงศึกษาธิการกำหนด

(2) กรณีการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทนิตยสาร ควรมีการกำหนดโดยพิจารณาจากความหมายโดยทั่วไปของนิตยสาร

(3) กรณีการกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ ควรพิจารณาจากนิยามของหนังสือพิมพ์ ตามพระราชบัญญัติการพิมพ์ พ.ศ. 2484

รวมถึงการโฆษณา ควรมีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการโฆษณาในหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน และควรกำหนดให้การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เพื่อทำให้รัฐสามารถรับรู้รายได้ที่เกิดจากการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

5.3 ปัญหาในการคำนวณภาษีกรณีการจำหน่ายหนังสือทั่วไปและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการหรือผู้ให้บริการต้องคำนวณ เพื่อนำส่งรัฐกรณีธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาไว้ ส่งผลให้ต้องพิจารณาตามแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

5.3.1 ปัญหาการคำนวณภาษีตามตามข้อหาหรือของกรมสรรพากร

การจำหน่ายหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการประกอบกิจการและการให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่เมื่อพิจารณาขั้นตอนการคำนวณภาษีจะเห็นได้ว่าประเทศไทย มีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีไว้ดังนี้ วิธีการลบหรือวิธีทางบัญชี วิธีการบวก และวิธีการเครดิตภาษีหรือวิธีใช้ใบกำกับภาษี รายละเอียดตามหัวข้อที่ 2.1.5 อย่างไรก็ดี การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในหนึ่งธุรกรรม มีทั้งกรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่รัฐมิได้มีการกำหนดแนวทางในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการต้องคำนวณไว้แต่อย่างใด กลับมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีโดยการพิจารณาจากการทำธุรกรรมว่าสามารถแบ่งแยกราคาได้หรือไม่ หากแบ่งแยกราคาไม่ได้ก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อันทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการที่ไม่กำหนดวิธีการคำนวณ โดยให้แบ่งแยกประเภทของสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาตามข้อหาหรือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/พ./7093 เป็นที่กรณีบริษัทประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือรวมการ์ตูนหรือรวมเครื่องอ่านและการ์ดเป็นชุดซึ่งทั้งหมดเป็นสื่อการเรียนการสอน มีเนื้อหาอย่างเดียวกัน ไม่สามารถแยกออกจากกันได้ กรมสรรพากรได้วินิจฉัยกรณีนี้ว่า “...ต้องใช้งานร่วมกันและขายในราคารวม โดยมีได้แบ่งแยกราคา เข้าลักษณะเป็นการจำหน่ายตำราเรียนตามมาตรา 81(1)ฉ แห่งประมวลรัษฎากร” และข้อหาหรือของกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/10459 เป็นกรณีที่บริษัทนำเข้าหนังสือพร้อมอุปกรณ์เสริมที่ใช้ประกอบหนังสือ กรมสรรพากรวินิจฉัยกรณีนี้ว่า “...นำเข้าหนังสือตามพร้อมอุปกรณ์เสริมตามซึ่งใช้ประกอบกับตำราเรียนดังกล่าวและได้นำเข้าในราคารวมโดยมิได้แบ่งแยกราคา เข้าลักษณะเป็นการนำเข้าตำราเรียนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(2)ก แห่งประมวลรัษฎากร”

จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ กรมสรรพากรจะวินิจฉัยการทำธุรกรรมนั้นให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทันที ซึ่งเมื่อพิจารณาตามข้อหาหรือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811/พ./9856 เป็นกรณีที่บริษัทนำเข้าสื่อการศึกษาเพื่อใช้ประกอบการเรียนการสอน กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า “...การจำหน่าย VDO VCD CD ลูกบาศก์ต่อ ถาดตัวเลข ไม่เข้าลักษณะตำราเรียน การจำหน่ายอุปกรณ์ประกอบการเรียนการสอนดังกล่าว จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด” พบว่าการจำหน่ายอุปกรณ์เสริมสำหรับการเรียนการสอนตามแนวทางคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

การที่รัฐไม่กำหนดแนวทางในการคำนวณภาษีที่ชัดเจนนี้ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ อันเป็นภาษีที่รัฐควรจัดเก็บได้เพราะจากคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร จะเห็นได้ว่าการจำหน่ายสื่อหรืออุปกรณ์ประกอบการเรียนการสอนนั้น ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากแบ่งแยกราคาไม่ได้ รัฐจะวินิจฉัยให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.3.2 แนวทางการแก้ไขปัญห

เมื่อพิจารณาตามแนวทางการคำนวณภาษีของสหราชอาณาจักร มีการกำหนดวิธีการที่ผู้ประกอบการกิจการต้องคำนวณเพื่อนำส่งหน่วยงานจัดเก็บภาษีไว้อย่างชัดเจน โดยกำหนดให้แบ่งแยกการทำธุรกรรมนั้นๆ เป็นการทำธุรกรรมที่สามารถแบ่งแยกราคาได้หรือไม่ หากแบ่งแยกราคาได้ให้ผู้ประกอบการกิจการคำนวณภาษีแยกกันตามตารางที่ 2-5

ในกรณีที่เป็นการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ ให้ผู้ประกอบการกิจการคำนวณเพื่อหาราคาของสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทว่าประเภทใดได้รับยกเว้นภาษีบ้าง หรือประเภทใดต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยให้แจกแจงขั้นตอนในการคำนวณราคาดังกล่าวต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายสินค้าและการให้บริการดังกล่าวได้อย่างครบถ้วน ตามวิธีการคำนวณในหัวข้อที่ 4.4.2

ดังนั้น ประเทศไทยควรนำแนวทางในการคำนวณภาษีกรณีธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ตามแนวทางของสหราชอาณาจักรมาบังคับใช้ เพื่อให้รัฐไม่สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีกรณีธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ โดยการออกประกาศกรมสรรพากรกำหนดวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้

5.4 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน

การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน เป็นการประกอบกิจการและการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว มีข้อดีและข้อเสียที่ควรพิจารณา

5.4.1 ข้อดีและข้อเสียกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือการไม่เก็บภาษีจากการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้นๆ แต่ไม่ได้ยอมคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้น ทำให้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ไม่ได้ปลดภาระทางภาษีอย่างสิ้นเชิง โดยการเครดิตภาษี คือการยอมให้ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีขายที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการหักด้วยภาษีซื้อที่ถูกเรียกเก็บจากผู้จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละรอบภาษี และหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือ นำภาษีซื้อดังกล่าวเป็นเครดิตภาษีสำหรับใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้ ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน มีข้อดีและข้อเสียสำหรับรัฐ ผู้ประกอบการ และประชาชนสามารถวิเคราะห์ได้ดังต่อไปนี้

(1) กรณีรัฐ

ข้อดี คือการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ถือเป็นบริการที่จำเป็นหรือสำคัญ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมคุณภาพชีวิตและความรู้แก่ประชาชนให้ดีขึ้น ดังนั้น การที่รัฐยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือประเภทดังกล่าว ส่งผลให้คุณภาพชีวิตของประชาชนดีขึ้นก็จะส่งผลให้สังคมและประเทศชาติดีขึ้นตามไปด้วย

ข้อเสีย คือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ เนื่องจากไม่สามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการได้

(2) ผู้ประกอบการ

ข้อดี คือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการที่จำหน่ายหนังสือและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการได้ เนื่องจากไม่ถือว่าเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงไม่มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการตามที่กฎหมายกำหนด ส่งผลให้ผู้ประกอบการประหยัดค่าใช้จ่ายหรือต้นทุน ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อเสีย คือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อ ที่ถูกผู้ประกอบการรายก่อนเรียกเก็บได้ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงต้องรับภาระภาษีซื้อไว้ ซึ่งผู้ประกอบการอาจจะผลักรายไปให้กับผู้รับบริโภคโดยแฝงภาษีมาในราคาของหนังสือได้

(3) ผู้บริโภค

ข้อดี คือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับหนังสือและหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนเป็นการยกเว้นภาษีให้กับหนังสือที่จำเป็นต่อการเรียนรู้ ส่งผลให้ประชาชนมีโอกาสได้รับโอกาสในการศึกษาหาความรู้หรือเข้าถึงความรู้ในการศึกษาได้อย่างเท่าเทียมกัน ช่วยลดภาระของผู้บริโภคเนื่องจากการไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ราคาหนังสือไม่สูงมากจนเกินไป ซึ่งการอ่านหนังสือทำให้ผู้บริโภคมีความรู้ ความสามารถและมีชีวิตที่ดีขึ้นได้

ข้อเสีย คือผู้บริโภครายสุดท้ายอาจจะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าที่ควรจะเป็น เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนกลางของการผลิตทำให้เกิดวงจรเครดิตขาดตอนได้

การกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ทำให้การประกอบกิจการและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทดังกล่าว ไม่อยู่ในระบบภาษีส่งผลให้รัฐไม่สามารถตรวจสอบรายรับที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนได้ ซึ่งอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้

5.4.2 แนวทางการแก้ไข้ปัญหา

สหราชอาณาจักรกำหนดให้ การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์บางประเภท ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ เพื่อให้การประกอบกิจการหรือการให้บริการนั้นปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง สำหรับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ คือการที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องแบกรับและมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้ กรณีการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนมีข้อดีสำหรับรัฐ ผู้ประกอบการ และประชาชนซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังต่อไปนี้

(1) กรณีรัฐ

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ ทำให้ผู้ประกอบการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียนอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้รัฐสามารถติดตามและตรวจสอบการประกอบกิจการการจำหน่ายหนังสือประเภทดังกล่าวได้ เนื่องจาก มักมีการลงโฆษณาในหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสารและตำราเรียน ซึ่งรัฐจะไม่สามารถทำการตรวจสอบรายรับของค่าโฆษณาได้ หากการประกอบกิจการและการให้บริการดังกล่าวมีได้อยู่ในระบบภาษี

อย่างไรก็ดี รัฐอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานของผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ว่าเข้าเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ นอกจากนี้ รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ลดลง เนื่องจาก รัฐต้องคืนหรือให้เครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ ซึ่งแตกต่างจากกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีและรัฐไม่ต้องคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการประกอบกิจการ

กรณีนี้แม้รัฐจะสูญเสียรายได้จากการเครดิตภาษีคืนให้แก่ผู้ประกอบการจำหน่ายหนังสือและผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน แต่ก็ทำให้รัฐได้รับรายได้เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากค่าโฆษณาภายในหนังสือประเภทดังกล่าว เนื่องจากรัฐสามารถตรวจสอบรายรับอื่นๆ อันไม่เกี่ยวกับหนังสือประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ผู้ประกอบการ

ผู้ประกอบการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภท หนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ก็สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษีแต่อย่างใด ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ไม่มีข้อเสียสำหรับผู้ประกอบการ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการยังมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ผู้บริโภค

ผู้บริโภคที่มีการซื้อหนังสือจากผู้ประกอบกิจการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ นอกจากจะไม่ต้องถูกผู้ประกอบการเรียกเก็บภาษีแล้ว ยังไม่ต้องรับภาระทางภาษีที่แฝงมาในราคาหนังสือ เนื่องจากผู้ประกอบการสามารถขอเครดิตภาษีคืนได้ ส่งผลให้การซื้อหนังสือประเภทดังกล่าวนั้นปราศจากภาษี

ดังนั้น รัฐควรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสือประเภทตำราเรียนเท่านั้น เพื่อประโยชน์ในการศึกษาหาความรู้ของประชาชน อีกทั้ง ในการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียน รัฐควรเข้ามามีบทบาทในการกำหนดราคาขายของหนังสือประเภทตำราเรียน เพื่อป้องกันภาระทางภาษีที่อาจแฝงมาในราคาหนังสือโดยพิจารณาจากต้นทุนการผลิตของหนังสือประเภทตำราเรียน

กรณีการประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสารที่รัฐกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐควรกำหนดให้ผู้ประกอบการจำหน่ายหนังสือหรือผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสารมีหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้รัฐสามารถตรวจสอบรายรับอันเกี่ยวกับค่าโฆษณาที่เกิดขึ้นและจัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วน

บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน แต่กฎหมายมิได้กำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือกรณีหนังสือเป็นเล่มหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด อีกทั้งในรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน กฎหมายมิได้กำหนดรูปแบบของการให้บริการดังกล่าวที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย

เมื่อพิจารณาจากแนวทางการจัดเก็บภาษีในสหราชอาณาจักร จะเห็นได้ว่าสหราชอาณาจักรมีการกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ไว้อย่างชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นกรณีการจำหน่ายหนังสือเป็นเล่มหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ ทั้งกรณีการประกอบกิจการการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์รัฐก็มีการกำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ โดยกำหนดให้เป็นการให้บริการด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น เพื่อให้รัฐสามารถตรวจสอบอัตราภาษีที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องนำส่งแก่หน่วยงานรัฐได้อย่างถูกต้อง อันทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

อีกทั้ง ในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการต้องคำนวณภาษีเพื่อนำส่งรัฐนั้น มีทั้งกรณีการทำธุรกรรมที่สามารถแบ่งแยกราคาได้และธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคา แต่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกรณีของการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้แต่อย่างใด เนื่องจาก กฎหมายมิได้กำหนดวิธีในการคำนวณภาษีในกรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ไว้ มีแต่เพียงแนวทางการวินิจฉัยของกรมสรรพากร ที่กำหนดให้คำนวณภาษีสำหรับกรณีธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ หากมีทั้งการจำหน่ายหนังสือประเภทที่ ได้รับยกเว้นภาษีและถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ โดยวินิจฉัยให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการทำธุรกรรมนั้น อันทำให้รัฐสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งสหราชอาณาจักรได้มีการกำหนดแนวทางในการคำนวณภาษีกรณีการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ไว้อย่างชัดเจน และกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการที่ต้องมีหน้าที่แจจแจงการคำนวณภาษีที่ต้องนำส่งรัฐให้ เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีในอัตราที่ถูกต้องและครบถ้วนได้

นอกจากนี้ รัฐควรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ในอัตราศูนย์สำหรับหนังสือประเภทตำราเรียน เพื่อให้การจำหน่ายหนังสือประเภทตำราเรียนนั้นปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง และรัฐควรเข้าไปควบคุมราคาของหนังสือ เพื่อป้องกันการแฝงภาระทางภาษีในราคาหนังสือและส่งเสริมการศึกษาให้กับประชาชน ทำให้ประชาชนได้รับประโยชน์สูงสุดจากการซื้อหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียน

กรณีการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐควรกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือผู้ประกอบกิจการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทดังกล่าว มีหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันทำให้รัฐสามารถรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกรณีที่มีการโฆษณาในหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสาร

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่เกิดขึ้นผู้เขียนเห็นว่ารัฐควรกำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหา โดยพิจารณาจากแนวทางการจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักร ดังนี้

1. กรณีการกำหนดประเภทและขอบเขตการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน

กรณีตำราเรียน ควรกำหนดให้ตำราเรียนที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต้องประกอบไปด้วยเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาการตามที่กระทรวงศึกษาธิการกำหนดเท่านั้น กรณีเอกสารประกอบการเรียนการสอนที่จะได้รับควรเป็นเอกสารประกอบการเรียนการสอนสำหรับใช้ในโรงเรียนหรือสถาบันอุดมศึกษาเท่านั้น

กรณีนิตยสาร ควรกำหนดขอบเขตของนิตยสารโดยพิจารณาจากความหมายทั่วไปของนิตยสาร อีกทั้งควรกำหนดให้ชัดเจนกรณีสมุดภาพ รูปภาพสะสมหรือโปสเตอร์ที่แนบมาพร้อมนิตยสารนั้น หากมิได้เป็นส่วนหนึ่งส่วนใดที่ประกอบในนิตยสารให้ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติ

กรณีหนังสือพิมพ์ ควรกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ โดยให้พิจารณาจากนิยามของหนังสือพิมพ์ตามพระราชบัญญัติการพิมพ์ พ.ศ. 2484 เท่านั้น

การกำหนดขอบเขตและประเภทของหนังสือที่กล่าวมาข้างต้น ควรให้กรมสรรพากรออกประกาศกรมสรรพากรโดยกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสือประเภทตำราเรียน นิตยสาร และหนังสือพิมพ์ให้ชัดเจน อีกทั้งควรกำหนดประเภทของกรณีการจำหน่าย คู่มือ แผ่นพับ เอกสาร หรือโบรชัวร์อันเกี่ยวกับเนื้อหาของหนังสือประเภทตำราเรียน นิตยสาร และหนังสือพิมพ์ ให้ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกัน

2. กรณีการกำหนดประเภทและขอบเขตการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน

กรณีตำราเรียน ควรกำหนดให้ตำราเรียนที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต้องประกอบไปด้วยเนื้อหาว่าด้วยหลักวิชาการตามที่กระทรวงศึกษาธิการกำหนดเท่านั้น

กรณีนิตยสาร ควรกำหนดขอบเขตของนิตยสารโดยพิจารณาจากความหมายทั่วไปของนิตยสาร

กรณีหนังสือพิมพ์ ควรกำหนดขอบเขตของหนังสือประเภทหนังสือพิมพ์ โดยให้พิจารณาจากนิยามของหนังสือพิมพ์ตามพระราชบัญญัติการพิมพ์ พ.ศ. 2484 เท่านั้น

โดยกรมสรรพากรควรออกประกาศกรมสรรพากรเพื่อกำหนดประเภทและขอบเขตของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ให้มีความชัดเจนขึ้น อีกทั้งควรกำหนดให้การให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์นั้นต้องเป็น

ในรูปแบบของตำราเท่านั้น หากมีการโฆษณา และเนื้อหาของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประกอบด้วยเสียง ภาพเคลื่อนไหว หรือวิดีโอให้ถูกจัดเก็บในอัตราปกติ

3. กรณีสรูปแบบการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากรควรออกประกาศกรมสรรพากร เพื่อกำหนดรูปแบบของการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ นิตยสาร และตำราเรียน โดยกำหนดให้เป็นการให้บริการที่อยู่ในรูปแบบการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น ตามแนวทางของสหราชอาณาจักร เพื่อให้รัฐสามารถตรวจสอบถึงประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ที่มีการให้บริการผ่านทางช่องทางของผู้ประกอบกิจการดังกล่าวได้ เนื่องจาก ผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐ อันทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วน

4. วิธีในการคำนวณภาษีกรณีการจำหน่ายหนังสือทั่วไปและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากรควรออกประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับวิธีในการคำนวณภาษี สำหรับการทำธุรกรรมที่มีทั้งกรณีที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติและกรณีที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแบ่งแยกออกเป็น การทำธุรกรรมที่สามารถแบ่งแยกราคาได้และธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ หากเป็นการทำธุรกรรมที่สามารถแบ่งแยกราคาได้ให้ผู้ประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือทั่วไปและการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์คำนวณภาษี โดยแยกราคาสินค้าและการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราปกติและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อนำส่งแก่กรมสรรพากร สำหรับการทำธุรกรรมที่ไม่สามารถแบ่งแยกราคาได้ ให้กรมสรรพากรกำหนดวิธีในการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบกิจการต้องนำส่งแก่กรมสรรพากร โดยพิจารณาจากแนวทางการคำนวณภาษีของสหราชอาณาจักร เพื่อให้รัฐไม่สูญเสียรายได้ที่รัฐควรจะได้รับ

5. แนวทางในการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์

รัฐควรกำหนดเพิ่มเติมในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียนถูกจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์แทนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้การจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียนปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง อีกทั้ง รัฐควรเข้าไปควบคุมราคาของการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทตำราเรียนไม่ให้สูงเกินควร เพื่อป้องกันปัญหาการแฝงภาระภาษีในราคาหนังสือหรืออัตราค่าบริการ

สำหรับการจำหน่ายหนังสือหรือการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์ และนิตยสารที่รัฐกำหนดยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ นั้น ควรกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือหรือผู้ให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสารนั้นมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้รัฐสามารถรับรู้รายได้ที่เกิดขึ้นกรณีที่มีการโฆษณาในหนังสือหรือหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนังสือพิมพ์และนิตยสาร

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่ม. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2532.

ศุภลักษณ์ พิณีจกวาดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพลส
แอมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.

วารสาร

จิระพันธ์ เดมะ. หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Book). วารสารวิทยบริการ, 2545.

วิทยานิพนธ์

จารุวรรณ จุบรจง. ปัจจัยที่ส่งผลต่อการตัดสินใจซื้อหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (E-Book). วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.

สุชาดา ขวนไ้. ผลกระทบของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าในประเทศต่อระดับราคา
สินค้าภายในประเทศ. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,
2534.

ศิริวรรณ รัตนสังข์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณีธุรกรรมทางพาณิชย์
อิเล็กทรอนิกส์. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2551.

เอกสารอื่นๆ

สุมาลี สติตชัยเจริญ และคณะ. โครงการวิจัยเรื่องการศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย, 2544.

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์. สารพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

พลสุข ปรีวัตรวรุฒิ. ประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ [ออนไลน์], มีนาคม 2564. แหล่งที่มา:
<http://203.131.219.167/km2559/2015/04/17/ประเภทของหนังสืออิเล็กทรอนิกส์/>

ภาษาอังกฤษ

Electronic Media

Brad Linder. Are eBooks goods or services? An EU Court thinks they're services [Online].
 Available from: <https://liliputing.com/2015/03/are-ebooks-goods-or-services-eu-court-thinks-theyre-services.html>

Entrepreneur handbook. Accounting & Tax [Online]. Available from: <https://entrepreneurhandbook.co.uk/understanding-vat/>

HMRC. organization [Online]. Available from: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

HMRC. Zero rate of VAT for electronic publications [Online], 2021, April 9. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/zero-rate-of-vat-for-electronic-publications>

HMRC. VAT rules for supplies of digital services to consumers [Online], 2020, December 31.
 Available from: <https://www.gov.uk/guidance/the-vat-rules-if-you-supply-digital-services-to-private-consumers>

Richard Krever. Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT [Online]. Available from: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT

Tax and Duty Manual. VAT and Electronic Publications [Online], 2019, July. Available from: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Services/electronic-publications.pdf>

ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา

นางสาวพัทธ์สรณ์ พัฒนฉัตรรุ่งรุจ เกิดเมื่อวันที่ 26 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2539 ที่จังหวัดนครสวรรค์

สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจาก โรงเรียนเซนต์โยเซฟศรีเพชรบูรณ์ ในปีการศึกษา 2556 และ จบการศึกษาระดับปริญญานิติศาสตร์บัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ในปีการศึกษา 2562 จากนั้นได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญา นิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2563