

แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ:

มาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษี

นางสาวอรรรญา สิทธิราช

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อรรญา

สารบัญ

	หน้า
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	3
1.3. สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย	3
1.4. ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	3
1.5. วิธีการศึกษา	4
1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย	4
บทที่ 2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยสำหรับการให้บริการระหว่างประเทศ	5
2.1. หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร	5
2.1.1. หลักการทั่วไป	5
2.1.2. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการที่กระทำนอกราชอาณาจักร แต่ได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร	9
2.1.3. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่าง ประเทศตามประมวลรัษฎากร	11
2.1.4. หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ระหว่างประเทศตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร	12
บทที่ 3 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ	15
3.1. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ ตามกฎหมายปัจจุบัน	15
3.2. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ ตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร	18
บทที่ 4 มาตรการที่ต่างประเทศนำมาใช้เพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ	20

4.1. ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม (VAT Mini One Stop Shop: VAT MOSS) ของสหภาพยุโรป	20
4.2. มาตรการผลักระให้แก่อผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (electronic platform operator)	22
4.3. ระบบการจดทะเบียนอย่างง่าย (simplified registration)	25
4.4. มาตรการด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษี	28
4.5. มาตรการด้านการออกใบกำกับภาษี	29
บทที่ 5 การนำมาตรการที่ต่างประเทศนำมาใช้เพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย	30
5.1. มาตรการที่ปรากฏอยู่ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร	30
5.1.1. มาตรการผลักระให้แก่อผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (electronic platform operator)	30
5.1.2. ระบบการจดทะเบียนอย่างง่าย (simplified registration)	32
5.1.3. มาตรการด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษี	33
5.1.4. มาตรการด้านการออกใบกำกับภาษี	34
5.2. มาตรการที่ไม่ได้ปรากฏอยู่ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร	35
5.2.1. ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม (VAT Mini One Stop Shop: VAT MOSS) ของสหภาพยุโรป	35
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	37
บรรณานุกรม	40

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในยุคปัจจุบันที่เทคโนโลยีมีการพัฒนาที่ก้าวกระโดด ส่งผลให้โลกเปลี่ยนแปลงเข้าสู่ระบบเศรษฐกิจในระบบดิจิทัลมากขึ้น รูปแบบของการบริโภคสินค้าและบริการก็มีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงไป จากเดิมที่การซื้อขายสินค้า ต้องเป็นสินค้าที่มีรูปร่าง จับต้องได้ เกิดการเปลี่ยนแปลงไปเป็นสิ่งที่จับต้องไม่ได้มากขึ้น เช่น การซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ บทเพลง หรือภาพยนตร์ ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นสินค้าที่ไม่มีรูปร่างทั้งสิ้น หรือการให้บริการที่ต้องมีการพบปะกันระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการ หรือการที่ผู้ให้บริการและผู้รับบริการต้องอยู่ในสถานที่เดียวกัน จึงจะสามารถให้บริการแก่กันได้นั้น ในปัจจุบัน การให้บริการไม่ได้จำกัดเพียงแค่การให้บริการทางกายภาพเท่านั้น หากแต่ยังรวมไปถึงการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ต่าง ๆ ซึ่งผู้ให้บริการและผู้รับบริการไม่จำเป็นต้องอยู่ในสถานที่เดียวกัน หรือไม่จำเป็นต้องพบเจอกัน ก็สามารถเกิดการให้บริการดังกล่าวได้ เช่น การให้บริการจองที่พัก บริการรับชำระเงินออนไลน์ บริการธนาคารออนไลน์ บริการให้ฟังเพลงออนไลน์ บริการให้รับชมภาพยนตร์ออนไลน์ เป็นต้น ดังจะเห็นได้ว่า เมื่อการให้บริการในปัจจุบัน ไม่ได้จำกัดให้ผู้ให้บริการต้องอยู่ในสถานที่เดียวกับผู้รับบริการอีกต่อไป กล่าวคือ ไม่ว่าผู้ให้บริการจะอยู่ที่แห่งใดบนโลก หากสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ ก็สามารถให้บริการผู้รับบริการซึ่งอยู่ในสถานที่ใด ๆ ในโลกก็ย่อมได้ ส่งผลให้เกิดการให้บริการระหว่างประเทศขึ้นมากมาย เนื่องจากผู้ให้บริการที่มีความสามารถในการพัฒนาระบบการให้บริการ ก็ย่อมไม่ต้องการจำกัดการให้บริการของตนเองสำหรับผู้รับบริการเพียงในประเทศอีกต่อไป ส่วนผู้รับบริการเอง ก็มีทางเลือกในการรับบริการจากผู้ให้บริการทั้งภายในประเทศและจากต่างประเทศมากยิ่งขึ้น

เมื่อลักษณะของการบริโภคของผู้บริโภคเปลี่ยนแปลงไป การจัดเก็บภาษีสำหรับการบริโภคนั้น ๆ ก็เป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึงเพิ่มเติมว่าสามารถจัดเก็บภาษีครอบคลุมถึงการบริโภคที่เปลี่ยนไปนั้นหรือไม่ มากน้อยเพียงใด โดยในปัจจุบัน ประเทศต่าง ๆ รวมถึงองค์กรระหว่างประเทศต่าง ๆ ได้ให้ความสนใจกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ ซึ่งเรียกกันว่า การเข้าสู่ระบบเศรษฐกิจแบบดิจิทัล (Digital economy) มากยิ่งขึ้น และได้มีการศึกษาแนวทางการแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเพื่อรองรับระบบเศรษฐกิจแบบดิจิทัลดังกล่าว โดยภาษีบริโภค ก็เป็นหนึ่งในภาษีที่ถูกพูดถึงในกระแสโลก และได้มีบางประเทศได้ดำเนินการแก้ไขกฎหมายเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีบริโภคสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศบ้างแล้ว

ในประเทศไทย แนวคิดเรื่องการแก้ไขกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ ก็เริ่มเป็นรูปเป็นร่างมากยิ่งขึ้น โดยสะท้อนได้จากการที่กรมสรรพากรได้มีการออกร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในขั้นตอนการเปิดรับฟังความคิดเห็นจากประชาชนครั้งที่ 3 ในช่วงวันที่ 14 มกราคม 2563 – 9 กุมภาพันธ์ 2563¹ ทั้งนี้ แม้ในปัจจุบันจะมีบทบัญญัติครอบคลุมไปถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ ซึ่งได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย โดยกำหนดให้ผู้รับบริการในประเทศไทย เป็นผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรแล้วก็ตาม หากแต่กรมสรรพากรได้เล็งเห็นว่า มาตรการในปัจจุบันยังไม่สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าว นั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพได้² ในร่างกฎหมายใหม่จึงได้มีการระบุให้ผู้ให้บริการในต่างประเทศ ซึ่งมีผู้รับบริการที่มีผู้ใช้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย อยู่ในบังคับต้องเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยหากเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

อย่างไรก็ดี การเปลี่ยนแปลงกฎหมายดังกล่าวของกรมสรรพากร เป็นความพยายามในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากเดิมที่กำหนดให้ผู้รับบริการเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในกรณีที่ผู้รับบริการเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เป็นการยากต่อการติดตาม หรือตรวจสอบว่าผู้รับบริการได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มทุกครั้งที่มีการจ่ายค่าบริการจริงหรือไม่ หากแต่การเปลี่ยนแปลงกฎหมายใหม่ ซึ่งย้ายหน้าที่การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้รับบริการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เป็นหน้าที่ของผู้ให้บริการซึ่งอยู่ในต่างประเทศนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาใหม่ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจาก ในทางปฏิบัติประเทศไทยมิได้มีอำนาจ (jurisdiction) ในการบังคับให้บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในประเทศไทย หรือนิติบุคคลที่ไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยทางกายภาพ ให้ต้องจดทะเบียนและนำส่งภาษีให้แก่รัฐบาลไทยแต่อย่างใด

ดังนั้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายดังกล่าว เป็นกระแสสังคมโลก กล่าวคือ ประเทศอื่น ๆ ทั่วโลกก็มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายการจัดเก็บภาษีบริโภคสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศด้วยเช่นกัน การศึกษาแนวคิด หลักกฎหมาย และมาตรการที่ต่างประเทศนำมาใช้ในการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีบริโภคดังกล่าว เพื่อแสวงหามาตรการที่เหมาะสม และนำมาปรับใช้กับกรณีของประเทศไทยนั้น ก็

¹ กรมสรรพากร, เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.(ร่าง พ.ร.บ. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน), 14 มกราคม 2563, แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/27807.0.html>

² เรื่องเดียวกัน.

อาจจะเป็นตัวช่วยให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศของประเทศไทย มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามกฎหมายปัจจุบันของไทย และร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักเกณฑ์ รวมถึงผลการศึกษาขององค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาแนวทาง และมาตรการที่ประเทศต่าง ๆ ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ
4. เพื่อวิเคราะห์ และเสาะหามาตรการที่เหมาะสมเพื่อส่งเสริมประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ

1.3 สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน และตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรซึ่งผ่านการประชามติเมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2561 นั้น ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ จำเป็นต้องมีมาตรการสนับสนุนเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1. ศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามกฎหมายปัจจุบันของไทย และร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักเกณฑ์ รวมถึงผลการศึกษาขององค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ

3. เพื่อศึกษาแนวทาง และมาตรการที่ประเทศต่าง ๆ ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ

1.5 วิธีการศึกษา

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary research) โดยศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หนังสือคำอธิบายกฎหมาย เอกสารเผยแพร่ขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) กฎหมายระหว่างประเทศ กฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ บทความต่างประเทศ รวมถึงการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ เพื่อทำการวิเคราะห์หลักการและแนวทางการตีความในประเด็นที่ต้องการศึกษาอย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งสรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. มีความเข้าใจในเชิงลึกเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามกฎหมายปัจจุบันของไทย และร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
2. เข้าใจแนวคิดและหลักเกณฑ์ รวมถึงผลการศึกษาขององค์การระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ
3. เข้าใจแนวทาง และมาตรการที่ประเทศต่าง ๆ ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ
4. วิเคราะห์มาตรการที่คิดว่าเหมาะสมกับประเทศไทยในการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ โดยเปรียบเทียบกับมาตรการที่ใช้ในต่างประเทศ

บทที่ 2

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยสำหรับการให้บริการระหว่างประเทศ

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

2.1.1 หลักการทั่วไป

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีบริโภค ซึ่งมุ่งเน้นจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการในประเทศไทย ด้วยแนวคิดที่ว่า การดำเนินกิจการบางอย่างในประเทศไทย ย่อมส่งผลให้เกิดการบริโภคทรัพยากรภายในประเทศ ผู้ที่ใช้ทรัพยากรดังกล่าวจึงควรเสียภาษีเพื่อตอบแทนทรัพยากรของประเทศที่ได้ถูกใช้ไป ดังนั้นบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมุ่งเน้นไปที่กิจกรรมที่ก่อให้เกิดการบริโภคในประเทศไทยเป็นหลัก ดังจะเห็นได้จาก มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร³ ซึ่งได้วางหลักให้กิจกรรมดังต่อไปนี้ เป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

- 1) การขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทย
- 2) การนำเข้าสินค้า

นอกจากนี้ ในวรรคสามของมาตรา 77/3 ได้วางหลักเพิ่มเติมว่า การให้บริการที่ได้กระทำในต่างประเทศ แต่ผลของการบริการนั้นได้ถูกนำมาใช้ในประเทศไทย ให้ถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ อันเนื่องมาจาก แม้การให้บริการนั้นจะมีได้กระทำโดยผู้ประกอบการที่อยู่ในประเทศไทย และกิจกรรมให้บริการจะไม่ได้เกิดขึ้นในประเทศไทยก็ตาม หากแต่การที่ผู้บริโภคในประเทศไทย นำผลของการให้บริการนั้นมาใช้ในประเทศไทย ผู้บริโภคย่อมต้องใช้ทรัพยากรภายในประเทศไทยเช่นกัน กิจกรรมการให้บริการดังกล่าวจึงควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เพื่อตอบแทนการบริโภคดังกล่าว

ขณะเดียวกัน แม้ในวรรคสองของมาตรา 77/2 จะได้วางหลักให้การให้บริการที่ได้มีการกระทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะผลของการให้บริการนั้นจะถูกใช้ในประเทศไทยหรือไม่ ย่อมต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยทั้งสิ้น ก็ตาม หากแต่ การให้ที่สินค้า หรือบริการได้ถูกส่งออกไปใช้ในต่างประเทศนั้น มาตรา 80/1

³ มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร “การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร”

แห่งประมวลรัษฎากร⁴ ได้วางหลักให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ (0) สำหรับการส่งออกสินค้า หรือการให้บริการที่ได้กระทำในประเทศไทยแต่ผลของการให้บริการนั้น ถูกนำไปใช้ในต่างประเทศทั้งจำนวน ซึ่งเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงการมุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคที่เกิดขึ้นภายในประเทศเท่านั้น เมื่อสินค้าหรือการให้บริการถูกส่งไปใช้ในต่างประเทศ ย่อมไม่เกิดการบริโภคในประเทศ กฎหมายจึงไม่ประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมดังกล่าว โดยการให้สิทธิเสียภาษีในอัตราศูนย์ ไม่ใช่การยกเว้นภาษีนั่น เพื่อให้ผู้ประกอบการที่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยยังคงสามารถขอคืนภาษีซื้อ อันเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนได้เสียไปให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่น อันเนื่องมาจากการดำเนินกิจการในประเทศไทยนั้น ทั้งนี้ ด้วยระบบการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เป็นไปในลักษณะของการนำภาษีซื้อหักออกจากรายขาย (ภาษีที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บจากผู้บริโภค อันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้บริโภค) แล้วนำภาษีส่วนต่างที่คำนวณได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีเฉพาะในกรณีที่รายขายมีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อนั้น และในกรณีที่ภาษีซื้อ มีมากกว่ารายขาย ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวได้⁵

ด้วยระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะดังกล่าว มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร⁶ จึงได้กำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการ ซึ่งหมายถึงผู้ที่ดำเนินกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทย และผู้นำเข้า ซึ่งเป็นผู้นำสินค้าเข้ามาในประเทศไทยและก่อให้เกิดการบริโภคในประเทศไทย

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่ผู้ประกอบการรายหนึ่ง ๆ จะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคได้นั้น ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องมีสถานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเสียก่อน ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการ

⁴ มาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร “ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย...”

⁵ มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากรายขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากรายขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่ารายขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้น มีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8 ภาษีซื้อที่มีได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่ง เพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกไปกับภาษี”

⁶ มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร “ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) ผู้ประกอบการ

(2) ผู้นำเข้า”

หลอกลวงผู้บริโภค ในการเรียกเก็บยอดเงินที่อ้างว่าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มิได้นำส่งให้แก่กรมสรรพากร โดยการยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ประกอบการสามารถยื่นคำขอได้ตั้งแต่ก่อนเริ่มประกอบกิจการ⁷ นอกจากนี้ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้แก่ผู้ที่ขายสินค้า หรือให้บริการรายย่อย ๆ ที่มิได้ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติ ประมวลรัษฎากรจึงมิได้บังคับให้ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทันทีที่ขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศ หากแต่มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548⁸ ได้มีการกำหนดเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำ ที่ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องถูกบังคับให้ต้องเสียภาษีในประเทศไทย โดยผู้ประกอบการซึ่งมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี จะถูกบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

หน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) หน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรในทุกวันที่ 15 ของเดือนถัดไป⁹ ส่งผลให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพิ่มเติมจากค่าสินค้าหรือบริการ เพื่อนำส่งให้แก่กรมสรรพากรในแต่ละเดือน

⁷ มาตรา 85 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ประกอบการซึ่งจะเริ่มประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการให้มีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ก่อนวันเริ่มประกอบกิจการ...”

⁸ มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน กำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) สำหรับผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของ กิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่

(ก) วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม สำหรับกรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนด มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้แล้ว หรือ

(ข) วันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับ สำหรับกรณีที่มีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมขึ้นใหม่ หรือมี การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมน้อยกว่าที่กำหนดไว้ก่อน...”

มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 “มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี”

⁹ มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่าง อื่น...”

2) หน้าที่ในการออกใบกำกับภาษี

ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีหน้าที่ในการในการออกใบกำกับภาษีและนำส่งให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น¹⁰ โดยรายการในใบกำกับภาษีจะมีเนื้อหาครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร¹¹

3) หน้าที่ในการจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย และเก็บรักษาสำเนาใบกำกับภาษี

ตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีหน้าที่ในการจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย¹² รวมถึงการเก็บรักษาใบกำกับภาษีซื้อ และสำเนาใบกำกับภาษีขายที่ใช้ในการ

¹⁰ มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 86/1 มาตรา 86/2 และมาตรา 86/8 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษี และสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3...”

¹¹ มาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 86/5 และมาตรา 86/6 ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและในกรณีที่ตัวแทนเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียน ตามมาตรา 86 วรรคสี่ หรือมาตรา 86/2 หรือผู้ทอดตลาดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/3 ให้ระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตัวแทนนั้นด้วย

(3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

(4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม ถ้ามี

(5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการให้ชัดเจน

(7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

รายการในใบกำกับภาษี ให้ทำเป็นภาษาไทย เป็นหน่วยเงินตราไทยและใช้ตัวเลขไทยหรืออารบิก เว้นแต่ในกิจการบางประเภทที่มีความจำเป็นต้องทำเป็นภาษาต่างประเทศ หรือเป็นหน่วยเงินตราต่างประเทศ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี

ใบกำกับภาษีอาจออกรวมกันสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการหลายอย่างก็ได้ เว้นแต่อธิบดีจะได้ออกใบกำกับภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการบางอย่างหรือหลายอย่างต้องกระทำแยกต่างหาก โดยมีให้รวมไว้ในใบกำกับภาษีเดียวกันกับรายการอื่น”

¹² มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร “ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

(1) รายงานภาษีขาย

(2) รายงานภาษีซื้อ

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ รายงานที่ต้องจัดทำตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้จัดทำเป็นรายสัปดาห์ประกอบการ

วิธีการรายงานในรายงาน ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และการลงรายการให้ลงภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้มาหรือจำหน่ายออกไปยังสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นอธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่นตามที่เห็นสมควรก็ได้”

ประกอบรายงานภาษีซื้อ ภาษีขายในแต่ละเดือน เพื่อเป็นหลักฐานในกรณีที่เจ้าพนักงานต้องการที่จะร้องขอ เพื่อการตรวจสอบภาษีอากรต่อไป ทั้งนี้ตามมาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร¹³

2.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการที่กระทำนอกราชอาณาจักรแต่ได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศนั้น หากมีการขายสินค้า หรือให้บริการผ่านตัวแทนในประเทศไทย มาตรา 85/2 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴ ได้วางหลักให้ภาระในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตกไปอยู่ที่ตัวแทนในประเทศไทยดังกล่าวเอง ตัวแทนดังกล่าวจึงมีภาระที่จะต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศนั้น

ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ ซึ่งมีได้มีตัวแทนในประเทศไทย แต่ได้ดำเนินการขายสินค้า หรือให้บริการในประเทศไทยในลักษณะของการเข้ามาขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทยเป็นการชั่วคราว หรือในกรณีที่กิจกรรมการให้บริการได้ดำเนินการในต่างประเทศทั้งหมด แต่ผลของการให้บริการนั้นถูกนำมาใช้ในไทยนั้น ผู้ประกอบการทั้งสองกรณีดังกล่าว จะได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย มาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁵ หากแต่ภาระในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจะตกไปอยู่ที่ผู้จ่ายค่าสินค้าหรือค่าบริการนั้นแทน

ในมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁶ ได้มีการวางหลักให้ ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่เข้ามาขายสินค้าหรือให้บริการในประเทศไทยเป็นครั้งคราว หรือจ่ายค่าบริการที่ผู้ประกอบการให้บริการในต่างประเทศ และมีการนำบริการนั้นมาใช้ในประเทศไทยนั้น เป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดง

¹³ มาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร “ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษี และผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เก็บและรักษารายงานใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าว หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณี...”

¹⁴ มาตรา 85/2 แห่งประมวลรัษฎากร “ให้ตัวแทนตามมาตรา 82/1 (1) เป็นผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรด้วย”

¹⁵ มาตรา 85/3 แห่งประมวลรัษฎากร “ให้ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว

(2) ผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร...”

¹⁶ ตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร “เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือ ราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้า หรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

(1) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3

(2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร...”

รายการภาษีและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้จ่ายเงินดังกล่าว เป็นไปในลักษณะของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเอง (self-assess VAT) กล่าวคือ ผู้ที่จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ประกอบการ ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าสินค้าและบริการที่ตนได้จ่ายออกไปนั้น โดยแสดงในแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่ได้จ่ายเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการนั้น¹⁷

ซึ่งมาตรการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเองดังกล่าวนี้ เป็นการสะท้อนให้เห็นถึงแนวคิดที่ว่า เมื่อรัฐไทยไม่ได้มีอำนาจในการบังคับให้ผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศ และไม่ได้เข้ามาประกอบธุรกิจในไทยเป็นกิจลักษณะ หรือเป็นปกติธุระ ให้ต้องเสียภาษีในไทยได้ หากแต่ผลของการประกอบธุรกิจของเขานั้นได้ถูกนำมาใช้บริโภคในประเทศไทย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีจากการบริโภคนี้ในประเทศไทย และเมื่อภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง ตกอยู่ที่ผู้บริโภคอยู่แล้ว กฎหมายจึงกำหนดให้การบริโภคสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งรัฐไทยไม่มีอำนาจในการบังคับให้เขามานำส่งภาษีให้แก่ประเทศไทยนั้น เป็นภาระของผู้บริโภคในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐไทยเสียเอง

ยกตัวอย่างเช่น การให้คำปรึกษาด้านการตลาด

กรณีที่ 1 บริษัท ก ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นผู้ให้บริการด้านการให้คำปรึกษาด้านการตลาดแก่ บริษัท ข ในประเทศไทย บริษัท ก มีหน้าที่ที่จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัท ข แล้วนำส่งให้แก่กรมสรรพากร

กรณีที่ 2 บริษัท ข ดำเนินการว่าจ้างบริษัท เอ ซึ่งเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และไม่ได้มีตัวแทนในประเทศไทย ให้เป็นผู้ให้คำปรึกษาด้านการตลาดแก่บริษัท ข เพื่อการทำตลาดและการโปรโมทสินค้าของบริษัท ข ในประเทศไทย เมื่อบริษัท ข จ่ายเงินค่าบริการไปให้บริษัท เอ ที่ประเทศอังกฤษ บริษัท ข มีหน้าที่ที่จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรโดยวิธีการประเมินตนเอง

โดยหากสมมติให้ค่าบริการทั้งสองกรณี มีมูลค่า 100 บาท และภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันมีอัตราเท่ากับร้อยละ 7 ของค่าบริการ

¹⁷ ข้อ 3 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 104/2544 “กรณีผู้รับบริการในราชอาณาจักรจ่ายเงินค่าบริการให้กับผู้ประกอบการตามข้อ 1 ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้จ่ายเงินต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.36) ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้กับผู้ประกอบการตามมาตรา 83/6 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร...”

กรณีที่ 1 บริษัท ก จะต้องออกใบแจ้งหนี้ (invoice) ค่าบริการให้แก่บริษัท ข โดยเรียกเก็บค่าบริการ พร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งสิ้น 107 บาท ซึ่งเป็นรายได้ของบริษัท ก เพียง 100 บาท และ บริษัท ก จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 7 บาทที่เรียกเก็บได้จากบริษัท ข นี้ให้แก่กรมสรรพากรภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ได้รับชำระค่าบริการ

กรณีที่ 2 บริษัท เอ จะเรียกเก็บค่าบริการจากบริษัท ข เพียง 100 บาท บริษัท ข มีหน้าที่ที่จะต้องจ่ายเงินค่าบริการให้แก่บริษัท เอ จำนวน 100 บาท และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอีก 7 บาทให้แก่กรมสรรพากรภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป เป็นต้น

2.1.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

สำหรับการให้บริการผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-service) นั้น บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบันไม่ได้มีการจำแนกบริการผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ให้มีความพิเศษแตกต่างจากการให้บริการด้วยวิธีการอื่น ๆ แต่อย่างใด¹⁸ ส่งผลให้ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการในประเทศไทย ไม่ว่าจะส่วนบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่หลักในประเทศไทย หรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หากมีรายได้จากการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งไม่ว่าจะเป็นรายได้จากการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ไม่ว่าจะผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือช่องทางอื่นใด เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ก็อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น

แต่หากเป็นในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศ แต่ได้มีการให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศไทย เช่น ผู้ประกอบการผู้เป็นเจ้าของของลิขสิทธิ์เกมออนไลน์ในต่างประเทศ ได้อนุญาตให้ลูกค้าในประเทศไทย เล่นเกมออนไลน์ที่เขาเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ โดยเรียกเก็บค่าบริการโดยการตัดบัตรเครดิต เป็นต้น ก็เข้าลักษณะเป็นการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ แต่มีการนำผลของการให้บริการนั้นมาใช้บริโภคในประเทศไทย ซึ่งผู้ให้บริการนั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากแต่ผู้ใช้บริการ (ผู้บริโภค) เป็นผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการใช้บริการนั้นให้แก่กรมสรรพากร ในลักษณะของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเอง (self-assess VAT) เหมือนการให้บริการทั่ว ๆ ไป

¹⁸ มาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

...(10) " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการให้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี...”

อย่างไรก็ดี ระบบของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเองนี้ มักจะใช้บังคับได้เพียงในกรณีที่ ผู้ใช้บริการมีสถานะเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลอื่น เนื่องจาก บริษัทหรือนิติบุคคลนั้น มีหน้าที่ตามกฎหมายที่ จะต้องจัดทำบัญชีรายรับรายจ่ายให้เป็นระบบ ซึ่งเป็นผลให้ธุรกรรมทางการเงินของบริษัทหรือนิติบุคคล สามารถถูกตรวจสอบได้ผ่านทางบัญชีรายรับรายจ่ายนั้น ดังนั้นหากบริษัทหรือนิติบุคคล ได้ทำการจ่ายค่าบริการ ให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ ธุรกรรมดังกล่าวก็ต้องเปิดเผยอยู่ในบัญชีของบริษัทหรือนิติบุคคลนั้น และหากเป็นการจ่ายค่าบริการที่เข้าข่ายการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และมีการใช้บริการนั้นใน ประเทศไทย กรมสรรพากรก็สามารถตรวจสอบได้ว่าผู้ให้บริการได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเอง หรือไม่

ในทางกลับกัน หากในกรณีที่ผู้ให้บริการเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องจัดทำบัญชีรายรับ รายจ่ายของตนเอง การตรวจสอบการทำธุรกรรมของบุคคลธรรมดาจึงทำได้ค่อนข้างยาก ดังนั้นจึงเป็นปัญหา ในทางปฏิบัติที่ว่า ไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าบุคคลธรรมดาได้มีการจ่ายเงินค่าบริการที่เข้าข่ายการให้บริการที่ กระทำในต่างประเทศ และมีการใช้บริการนั้นในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งส่งผลให้ไม่สามารถบังคับให้บุคคล เหล่านั้นนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเองได้

2.1.4 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามร่าง พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศมี ประสิทธิภาพมากขึ้น กรมสรรพากรจึงมีความพยายามที่จะแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายในประเด็น ดังกล่าว โดยได้มีการตราร่างพระราชบัญญัติที่จะแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนของ การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศนั้น ซึ่งได้รับการอนุมัติหลักการจาก คณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม 2561¹⁹ และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องในช่วง 1-2 ปีที่ผ่านมา โดยเมื่อวันที่ 14 มกราคม 2563 ได้มีการเปิดรับฟังความคิดเห็นจากประชาชนครั้งที่ 3²⁰ ซึ่งร่างพระราชบัญญัติ ที่แก้ไขล่าสุดนี้ มีสาระสำคัญดังนี้

1. ตัด “สินค้าไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์” ออกจากคำนิยามคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁹ The nation, VAT ON E-COMMERCE, INTERNET PLATFORMS [ออนไลน์], 18 กรกฎาคม 2561. แหล่งที่มา <http://www.nationmultimedia.com/detail/Economy/30350265>

²⁰ อ้างแล้วใน 1.

2. เพิ่มนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” และ “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” เป็น (10/1) และ (10/2) ของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร
3. แก้ไขเพิ่มเติมให้การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากรสามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์
4. แก้ไขเพิ่มเติมให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เสียภาษีจากยอดขายโดยไม่ให้หักภาษีซื้อ
5. แก้ไขเพิ่มเติมให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งได้ให้บริการผ่านแพลตฟอร์มนั้น ๆ แก่ผู้รับบริการที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยยื่นรวมทุกรายโดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละราย
6. แก้ไขเพิ่มเติมยกเว้นหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเองของผู้จ่ายเงินในกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน
7. แก้ไขเพิ่มเติมหน้าที่ของผู้ประกอบการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน
8. กำหนดให้การดำเนินการทางทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำโดยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้
9. กำหนดห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศออกใบกำกับภาษี

ดังจะเห็นได้ว่า ผลของการแก้ไขกฎหมายตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าวก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงดังนี้

1) ผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าบริการที่ได้กระทำในต่างประเทศแต่มีการใช้บริการในประเทศไทย ให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งอยู่ต่างประเทศ ซึ่งตามกฎหมายเดิมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะของการประเมินตนเองนั้น จะได้รับยกเว้นหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว หากการให้บริการจากผู้ประกอบกิจการต่างประเทศนั้น เป็นการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ และผู้จ่ายเงินดังกล่าว มิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ แต่ผลของการให้บริการถูกนำมาใช้ในประเทศไทย ซึ่งตามกฎหมายเดิมได้รับยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกบังคับให้มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย หากการให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภคในประเทศไทยที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ซึ่งจากเดิมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะค่าบริการที่ตนเองได้รับการประกอบธุรกิจอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเท่านั้น จะถูกบังคับให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านแพลตฟอร์มที่ตนเป็นเจ้าของ

4) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งจากเดิมจะเป็นการคำนวณโดยใช้ภาษีซื้อหักออกจากภาษีขาย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะในกรณีที่ภาษีขายมีมูลค่ามากกว่าภาษีซื้อนั้น จะถูกเปลี่ยนเป็นให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดภาษีขายเพียงอย่างเดียว โดยไม่สามารถนำภาษีซื้อมาหักออกได้ ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่เป็นผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

5) หน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในการออกใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้บริโภคในทุกคราวที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นนั้น ในกรณีที่เป็นผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน จะถูกห้ามมิให้ออกใบกำกับภาษี

6) การดำเนินการทางเอกสารหรือหนังสือตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจากเดิมต้องนำส่งให้แก่กรมสรรพากรทางการภาพ ด้วยเอกสารจริงและต้องมีการลงนามจริง จะถูกเปลี่ยนให้สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการอิเล็กทรอนิกส์ได้

7) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจากเดิมต้องไปยื่นเอกสารต่อกรมสรรพากรทางการภาพ จะถูกเปลี่ยนให้สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้

บทที่ 3

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ

3.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามกฎหมายปัจจุบัน

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น การจัดภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้มีการให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศไทย ซึ่งผลของการให้บริการนั้นได้ถูกนำมาใช้หรือนำมาบริโภคในประเทศไทยนั้น มาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากรได้วางหลักให้ ผู้บริโภคในประเทศไทย ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินตอบแทนการให้บริการดังกล่าว นั้นออกไปให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศ เป็นผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรด้วยตนเอง (self-assess VAT) กล่าวคือ เมื่อผู้บริโภคจ่ายเงินค่าบริการออกไปให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศ ผู้บริโภคจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้จ่ายออกไปดังกล่าว แล้วนำเงินที่คำนวณได้นั้น ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายของผู้บริโภคเอง นำส่งให้แก่กรมสรรพากรภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการจ่ายค่าบริการนั้น

ในกรณีทั่วไป ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ภาระการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการ ซึ่งต้องดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเสียก่อน จึงจะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคและนำส่งให้แก่กรมสรรพากรโดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีในทุก ๆ เดือน ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนนั้น ๆ หรือไม่ก็ตาม²¹ ดังจะเห็นได้ว่า การที่กฎหมายวางหลักให้ภาระการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นของผู้ประกอบการ ด้วยเหตุที่ว่า การตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีจากผู้ประกอบการย่อมดำเนินการได้ง่ายกว่าการตรวจสอบบุคคลธรรมดา ดังนี้

1) ผู้ประกอบการมีการดำเนินการขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะของการประกอบธุรกิจ ซึ่งต้องมีสถานประกอบการ หรือแหล่งที่อยู่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่แน่นอน ดังเช่น หน้าร้าน หรือสำนักงาน จึงเป็นการง่ายต่อเจ้าพนักงานในการสังเกตเห็นการประกอบการดังกล่าว

2) ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล จะต้องถูกบังคับให้จัดทำบัญชี และ/หรือ รายงานทางการเงิน เพื่อนำส่งให้แก่กรมสรรพากร ไม่ว่าจะเป็นการนำส่งแก่กรมสรรพากรโดยตรง หรือนำส่งผ่านกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ก็ตาม ส่งผลให้เจ้าพนักงานมีแหล่งข้อมูลที่จะทราบถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการนั้น ๆ ทั้งในแง่ของรายได้และค่าใช้จ่าย

3) แม้ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา จะไม่ได้ถูกบังคับให้ต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานทางการเงิน แต่ในบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเอง ก็บังคับให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องจัดทำ

²¹ ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

รายงานภาษีซื้อ ภาษีขายในทุกเดือนตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร และเก็บรักษารายงานภาษีซื้อภาษีขายดังกล่าวไว้เผื่อกรณีที่เจ้าพนักงานจะเรียกตรวจเอกสารก็สามารถร้องขอให้นำส่งรายงานภาษีซื้อภาษีขายดังกล่าวได้ จึงเป็นการสะดวกต่อเจ้าพนักงาน ในการตรวจสอบยอดการซื้อและการขายสินค้าของผู้ประกอบการแต่ละครั้ง

4) ผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของตนในทุก ๆ ปี ซึ่งแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ดังกล่าวต้องมีการระบุยอดเงินได้อันได้รับการขายสินค้าและให้บริการด้วย ส่งผลให้เจ้าพนักงานสามารถตรวจสอบยอดรายได้จากการขายสินค้าและบริการซึ่งเป็นฐานในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยอ้างอิงจากยอดเงินได้ที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของผู้ประกอบการนั้น ๆ โดยวิธีการจัดทำตารางกระทบยอดเงินได้จากแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เปรียบเทียบกับแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (reconciliation of income from income tax return and value added tax return)

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ดำเนินการในต่างประเทศทั้งหมด และมีได้มีความเกี่ยวพันทางกายภาพใด ๆ กับประเทศไทยเลย กล่าวคือ ไม่ได้มีการเข้ามาในประเทศไทย หรือไม่ได้มีทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย มีแต่เพียงการส่งผลของการให้บริการของตนมายังประเทศไทยเท่านั้น ย่อมเป็นการยากต่อเจ้าพนักงานในการที่จะบังคับให้ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องเข้ามาเสียภาษีในประเทศไทย ด้วยเหตุที่รัฐไทย ไม่มีอำนาจอธิปไตยเหนือบุคคลของประเทศอื่น และไม่สามารถบังคับให้บุคคลผู้ไม่มีความเกี่ยวพันทางกายภาพกับประเทศไทยนั้น ต้องปฏิบัติตามกฎหมายไทย โดยอาศัยกฎหมายภายในเป็นเครื่องมือเพียงอย่างเดียว

ดังนั้น มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้ผลกระทบบังคับให้ผู้บริโภคในประเทศไทย ซึ่งได้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้ประกอบการต่างประเทศสำหรับการให้บริการที่ได้กระทำในต่างประเทศแต่ผลของการให้บริการถูกนำมาใช้ในประเทศไทย ให้เป็นผู้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ในลักษณะของการประเมินตนเอง เพื่อให้ประเทศไทยยังคงสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าวได้

การผลักระการเสียภาษีให้แก่ผู้บริโภคตามมาตรา 83/6 นี้ แม้จะเป็นการแก้ปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศซึ่งการบังคับให้เข้ามาเสียภาษีในประเทศไทยเป็นไปได้โดยยากก็ตาม หากแต่วิธีการดังกล่าวยังคงก่อเกิดปัญหาในการตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษีอากรดังต่อไปนี้

กรณีที่ผู้บริโภคในประเทศไทยเป็นนิติบุคคลหรือผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) แม้นิติบุคคลจะถูกบังคับให้ต้องจัดทำบัญชี และ/หรือรายงานทางการเงิน เพื่อแสดงถึงรายได้ และรายจ่ายของกิจการ หากแต่ยอดการจ่ายเงินค่าบริการไปยังต่างประเทศ ซึ่งเป็นยอดที่จะถูกแสดงในฝั่งรายจ่ายของกิจการนั้น ในรายงานทางการเงินมักจะถูกรวมเข้ากับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ มิได้มีการแยกรายละเอียดอย่าง

ชัดเจนว่ายอดใดบ้างที่เป็นการจ่ายเงินไปยังต่างประเทศ หรือยอดใดบ้างที่เป็นการจ่ายค่าบริการไปยังต่างประเทศ ส่งผลให้เจ้าพนักงานจะต้องขอรายละเอียดเพิ่มเติม หากเกิดความสงสัยว่ามีการจ่ายเงินค่าบริการไปยังต่างประเทศ ซึ่งหากเจ้าพนักงานมิได้เกิดข้อสงสัยและมิได้ร้องขอรายละเอียดเพิ่มเติม ก็ไม่สามารถที่จะทราบถึงจำนวนตัวเลขที่แน่นอนนั้นได้

2) แม้ผู้บริโภคมักจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งได้ถูกบังคับให้ต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มในทุก ๆ เดือน หากแต่แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเองตามมาตรา 83/6 นี้เป็นแบบแสดงรายการที่แตกต่างหากจากแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไป และรายการจ่ายเงินค่าบริการดังกล่าวจะมีได้ถูกรวมอยู่ในรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย เว้นแต่จะมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มแบบประเมินตนเองแล้วเท่านั้น จึงจะสามารถนำยอดภาษีที่ได้เสียไปตามแบบแสดงรายการดังกล่าว ไปถือเป็นภาษีซื้อของเดือนที่มีการจ่ายภาษีนั้น ดังนี้ เจ้าพนักงานจึงไม่อาจตรวจสอบยอดการจ่ายเงินค่าบริการไปยังต่างประเทศได้จากรายงานภาษีซื้อภาษีขายของผู้บริโภค

3) แม้ผู้บริโภคมักจะมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของตนในกรณีที่มีเงินได้ในระหว่างปี เช่นเดียวกับผู้ประกอบการ หากแต่แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นั้น มุ่งเน้นไปที่การแสดงยอดเงินได้เป็นหลัก ยอดค่าใช้จ่ายที่ถูกแสดงในแบบแสดงรายการเป็นเพียงยอดรวม ๆ มิได้มีการระบุว่ายอดใดบ้างที่ได้จ่ายค่าบริการไปต่างประเทศ จึงเป็นการยากต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบยอดการจ่ายเงินค่าบริการไปยังต่างประเทศได้จากแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของผู้บริโภค

กรณีที่ผู้บริโภคในประเทศไทยเป็นบุคคลธรรมดาซึ่งมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) บุคคลธรรมดามิได้อยู่ในบังคับต้องจัดทำบัญชี หรือรายงานทางการเงินของตนแต่อย่างใด ส่งผลให้เจ้าพนักงานไม่สามารถตรวจสอบได้ว่า ในระหว่างปี บุคคลดังกล่าวมีรายจ่ายอะไรบ้าง จ่ายให้แก่ผู้ใด และจ่ายเป็นค่าตอบแทนอะไร

2) บุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบยอดการซื้อสินค้าหรือบริการของบุคคลนั้นได้

3) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาที่มีใช้ผู้ประกอบการ มักจะแสดงยอดค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา โดยคำนวณจากยอดเงินได้แต่ละประเภทที่บุคคลนั้นได้รับ ส่งผลให้เจ้าพนักงานไม่สามารถตรวจสอบยอดการจ่ายเงินที่แท้จริงของบุคคลธรรมดาโดยพิจารณาจากแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ การตรวจสอบยอดการจ่ายเงินค่าบริการไปยังต่างประเทศย่อมทำไม่ได้เช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ หน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ย่อมก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นในการดำเนินการดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็ค่าใช้จ่ายในการจัดทำแบบแสดงรายการภาษี ค่าใช้จ่ายในการจ้างพนักงานในการจัดทำ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการภาษี (เช่น ค่าเดินทาง ค่าจัดพิมพ์เอกสาร เป็นต้น) หรือแม้กระทั่งค่าภาษีอากรที่ต้องนำส่งด้วยนั่นเอง หากการตรวจสอบความถูกต้องไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ย่อมเป็นช่องว่างให้ผู้บริโภคหลีกเลี่ยงการเสียภาษีดังกล่าวได้

จากปัญหาในการตรวจสอบการจดทะเบียนภาษีที่กล่าวมาข้างต้น ย่อมแสดงให้เห็นว่า การผลัการะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้บริโภคโดยให้ผู้บริโภคเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเองนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาเลี่ยงภาษี อันเนื่องมาจากการขาดประสิทธิภาพในการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีด้วยสภาพที่ไม่เอื้ออำนวยนั่นเอง นอกจากนี้

ดังนี้ ในกรณีของบริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศนั้น เนื่องด้วยผู้บริโภคส่วนใหญ่ของบริการดังกล่าวเป็นบุคคลธรรมดา และแนวโน้มการใช้บริการดังกล่าวจะมากขึ้นเรื่อย ๆ ในอนาคต หากระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เปลี่ยนแปลง ย่อมส่งผลให้ประเทศไทยไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.2 ปัญหาการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

ตามร่างพระราชบัญญัติที่จะแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในส่วนของกรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศซึ่งได้เปิดรับฟังความคิดเห็นจากประชาชนครั้งที่ 3 เมื่อวันที่ 14 มกราคม 2563 ที่ผ่านมา นั้น เป็นการแก้ไขกรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศโดยมุ่งเน้นไปในกรณีที่ผู้บริโภคในประเทศไทยเป็นบุคคลธรรมดาเป็นหลัก โดยในกรณีที่ผู้บริโภคเป็นบุคคลธรรมดา กฎหมายได้บังคับให้ผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศและได้ให้บริการแก่ผู้บริโภคที่ผู้ในไทยนั้น เป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภคและนำส่งแบบแสดงรายการภาษีในไทย

ดังจะเห็นได้ว่า การแก้ไขกฎหมายดังกล่าว เป็นความพยายามในการแก้ปัญหากรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่ผู้บริโภคเป็นบุคคลธรรมดาและได้มีการใช้บริการที่ให้มาจากต่างประเทศ ซึ่งในกฎหมายเดิมนั้นขาดประสิทธิภาพในการจัดเก็บและการตรวจสอบ อันเนื่องมาจากข้อจำกัดของการเข้าถึงข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริโภคดังที่กล่าวไปข้างต้น ผู้ร่างกฎหมายจึงได้เปลี่ยนจากการให้ผู้บริโภคซึ่งเป็นบุคคลธรรมดายื่นเสียภาษีด้วยตนเองนั้น เป็นการบังคับให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนและเสียภาษีใน

ประเทศไทยเสียเอง ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานสามารถตรวจสอบยอดรายได้จากการให้บริการผ่านทางเอกสารที่ต้องนำส่งจากผู้ประกอบการและจัดเก็บภาษีได้สะดวกยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดี การเปลี่ยนให้หน้าที่ในการเสียภาษีตกเป็นของผู้ประกอบการเช่นเดิม ก็นำมาสู่ปัญหาเดิมที่ว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการต่างประเทศ มิได้มีความสัมพันธ์ทางการภาพกับประเทศไทย กล่าวคือ ไม่ได้มีการเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย หรือมิได้มีทรัพย์สินในประเทศไทย รัฐไทยก็ไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้นิติบุคคลต่างประเทศดังกล่าวให้ดำเนินการต่าง ๆ ตามกฎหมายภายในได้ ซึ่งแตกต่างจากในกรณีของนิติบุคคลไทย หรือผู้ที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และมีความเกี่ยวโยงทางกายภาพกับประเทศไทย ในกรณีที่ไม่นับปฏิบัติตามกฎหมายของไทย รัฐไทยสามารถบังคับให้ดำเนินการหรือไม่ดำเนินการใด ๆ ได้ โดยอาศัยบทลงโทษ ในลักษณะของการปรับ หรือยึดทรัพย์สินที่อยู่ในไทยได้ แต่ในกรณีของผู้ประกอบการที่อยู่ในต่างประเทศและไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ไม่มีความเกี่ยวโยงทางกายภาพกับประเทศไทย ย่อมเป็นการยากที่จะบังคับให้ดำเนินการหรือไม่ดำเนินการใด ๆ ได้ เนื่องด้วยรัฐไทยไม่สามารถยึดทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้โดยผลของกฎหมายไทยโดยตรง

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น การใช้วิธีการบังคับให้มาจดทะเบียนในประเทศไทยจึงไม่อาจไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพนัก ดังนี้ จึงควรมีมาตรการส่งเสริม หรือจูงใจ ให้ผู้ประกอบการต่างประเทศเกิดความสมัครใจในการเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดี การเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศโดยผู้ให้บริการที่เป็นนิติบุคคลกับผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งเปลี่ยนให้ผู้ประกอบการต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนั้น ไม่ใช่แนวคิดที่ประเทศไทยคิดจัดทำขึ้นมาเพียงผู้เดียว แต่เป็นแนวทางที่หลายประเทศทั่วโลกประกาศใช้เช่นกัน ดังนี้ จึงเห็นควรที่จะต้องศึกษาแนวทางที่ประเทศอื่น ๆ นำมาประยุกต์ใช้ รวมถึงมาตรการสนับสนุนเพิ่มเติม ที่อาจทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะกล่าวถึงในบทต่อไป

บทที่ 4

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศในต่างประเทศ

ในช่วง 5 ปีที่ผ่านมา ด้วยการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นอย่างก้าวกระโดด แนวคิดเรื่องการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นจึงกระจายไปทั่วโลก หลายประเทศได้มีการประกาศใช้กฎหมายที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ โดยมุ่งเน้นไปที่การให้บริการระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจ (หรือนิติบุคคล) และผู้รับบริการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา (Business to Customer: B2C) ซึ่งเป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก แต่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบเดิมยังไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ในการนี้ เช่นเดียวกับประเทศไทย หลายประเทศได้มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายโดยให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ที่มีความเกี่ยวพันทางกายภาพกับประเทศนั้น ๆ เช่นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น หรือมีข้อพิสูจน์บางอย่างว่ามีการใช้บริการในประเทศนั้น เป็นผู้มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศซึ่งเป็นแหล่งที่อยู่ของผู้บริโภค และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศนั้น ๆ

หากแต่ ในหลาย ๆ ประเทศ ยังได้มีการกำหนดมาตรการเพิ่มเติม เพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีใหม่นี้ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยจะขอยกตัวอย่างมาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากประเทศต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ซึ่งประเทศที่นำมายกตัวอย่างนี้ใช้หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่คล้ายคลึงกับประเทศไทย แต่มีการออกมาตรการสนับสนุนที่น่าสนใจ และเห็นควรที่จะนำมาศึกษาเพื่อประกอบการพิจารณานำมาปรับใช้กับประเทศไทยต่อไป

4.1 ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม (VAT Mini One Stop Shop: VAT MOSS) ของสหภาพยุโรป

ในปี 2558 สหภาพยุโรปได้มีการเสนอเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ สำหรับผู้ให้บริการที่เป็นภาคธุรกิจกับผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดา จากเดิมที่ได้กำหนดให้ผู้รับบริการระหว่างประเทศเป็นผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี (tax authority) ของแต่ละประเทศนั้น เปลี่ยนเป็นให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่ผู้รับบริการอาศัยอยู่

การเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้รับการยอมรับโดยประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปเมื่อปี 2560 และหลายประเทศต้องนำมาตรการดังกล่าวไปปรับใช้ในประเทศของตนนับแต่นั้น

นอกจากการเปลี่ยนแปลงระบบดังกล่าวแล้วสหภาพยุโรปได้ออกมาตรการที่เรียกว่า ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม (VAT Mini One Stop Shop: VAT MOSS) ควบคู่ไปกับการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษี เพื่อเป็นการสนับสนุนให้การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการควบคุมตรวจสอบโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีทำได้โดยง่ายยิ่งขึ้น²²

โดยระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมนี้ เป็นความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป ที่อนุญาตให้ผู้ประกอบการในลักษณะที่เป็นธุรกิจ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ และมีผู้รับบริการเป็นผู้มีแหล่งที่อยู่ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป สามารถจดทะเบียน ณ ประเทศสมาชิกหนึ่ง ๆ เพียงประเทศเดียว และนำส่งแบบแสดงรายการภาษี เพียงแบบเดียวต่อครั้ง สำหรับการให้บริการแก่ผู้รับบริการที่มีถิ่นที่อยู่ในหลายประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป แบ่งออกเป็น 2 ประเภท²³ ดังนี้

1) ระบบสำหรับสมาชิกสหภาพยุโรป (Union VAT MOSS)

สำหรับผู้ประกอบการที่มีถิ่นที่อยู่ในสหภาพยุโรป หรือมีสถานประกอบการถาวรในสหภาพยุโรป และได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศแก่ผู้บริโภคซึ่งอยู่ในสหภาพยุโรป สามารถจดทะเบียนในระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม แบบสมาชิกได้โดยไม่มีเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำในการจดทะเบียน (registration threshold) โดยแบบแสดงรายการภาษีจะยื่นแยกต่างหากจากแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ (แยกแยกต่างหากจากการขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศ) โดยสามารถยื่นที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ตนมีสถานประกอบการอยู่นั้นเอง

2) ระบบสำหรับผู้ที่อยู่นอกสหภาพยุโรป (non-Union VAT MOSS)

สำหรับผู้ประกอบการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในสหภาพยุโรป และไม่สถานประกอบการถาวรในสหภาพยุโรป แต่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศแก่ผู้บริโภคซึ่งอยู่ในสหภาพยุโรป สามารถยื่นจดทะเบียนในระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมได้ในประเทศใดประเทศหนึ่งในสห

²² HM Revenue & Customs, **VAT: changes to the supply of digital services 2019** [ออนไลน์], 18 ตุลาคม 2562, แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-changes-to-the-supply-of-digital-services-2019/vat-changes-to-the-supply-of-digital-services-2019>

²³ HM Revenue & Customs, **Register for the VAT Mini One Stop Shop scheme** [ออนไลน์], 18 กันยายน 2562, แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/guidance/register-and-use-the-vat-mini-one-stop-shop#non-union-vat-moss>

ภาพยุโรป และนำเสนอแบบแสดงรายการภาษีสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการซึ่งอาศัยอยู่ในประเทศต่าง ๆ ในสหภาพยุโรปผ่านทางหน่วยงานจัดเก็บภาษีในประเทศที่จดทะเบียนนั้น

จะเห็นได้ว่าระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมนี้เป็นมาตรการที่สร้างขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกให้ผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ง่ายยิ่งขึ้น หากไม่มีมาตรการดังกล่าว ผู้ประกอบการที่ให้บริการแก่ผู้บริโภคหลายรายซึ่งมีแหล่งที่อยู่หลายประเทศในสหภาพยุโรป ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในทุก ๆ ประเทศที่ผู้บริโภคอยู่ ซึ่งส่งผลให้เกิดความยุ่งยากและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ การออกมาตรการดังกล่าวจึงเป็นการลดความยุ่งยาก และลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งย่อมส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดการจูงใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายมากยิ่งขึ้น

4.2 มาตรการผลกระทบให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (electronic platform operator)

ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น นอกเหนือจากการที่ผู้ประกอบการให้บริการผู้บริโภคโดยตรงผ่านช่องทางออนไลน์ของตนเองนั้น ในหลาย ๆ ครั้งการให้บริการดังกล่าวอาจผ่านช่องทางที่เรียกว่า “แพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (electronic platform)”

คำว่าแพลตฟอร์มในความหมายของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์นั้น สหภาพยุโรปได้สรุปไว้ว่า หมายถึงตลาด ที่เข้าถึงได้สองฝ่าย หรือหลายฝ่าย โดยเจ้าของแพลตฟอร์ม (platform operator) เป็นผู้ที่นำผู้ใช้ (user) หลาย ๆ ฝ่ายมาเจอกัน และให้ความสะดวกในการติดต่อสื่อสารซึ่งกันและกัน โดยผู้ใช้งานดังกล่าวอาจจะเป็นทั้งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ ผู้ขาย ผู้โฆษณา หรือผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ ก็ได้²⁴

ดังนั้น เนื่องด้วยผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ส่วนใหญ่ จะเป็นคนกลางในการซื้อขายหรือติดต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายสินค้าหรือบริการออนไลน์บนแพลตฟอร์มของตนนั้น ผู้ประกอบการดังกล่าวจึงควรเป็นผู้ที่มีข้อมูลการซื้อขายที่เกิดขึ้นภายในแพลตฟอร์มของตนเองมากที่สุด การตรวจสอบข้อมูลจากเจ้าของแพลตฟอร์มย่อมกระทำได้ง่ายกว่าการตรวจสอบข้อมูลจากผู้ประกอบการรายย่อยในหลาย ๆ ประเทศจึงมีมาตรการในการบังคับให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือเป็นผู้มีความผิดร่วมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือบริการที่เกิดขึ้นบนแพลตฟอร์มของตนเอง

²⁴ European Commission, COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT: Online Platforms [ออนไลน์], 25 พฤษภาคม 2559, แหล่งที่มา: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0172&from=EN>

ประเทศฝรั่งเศส

ดังเช่นในประเทศฝรั่งเศส หนึ่งในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป หลังจากที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศแล้ว ได้มีการออกมาตรการให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มและได้ประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมของผู้ใช้งานแพลตฟอร์มของตน และนำเสนอหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศส โดยรายละเอียดที่จะต้องรายงาน มีดังนี้²⁵

- 1) กรณีของผู้ใช้งานที่ประกอบธุรกิจเป็นอาชีพ (professional user) ข้อมูลที่ต้องรายงานได้แก่ ชื่อ บริษัท, ชื่อในทางการค้า หรือ ชื่อที่ใช้ในการค้าขายตามที่ปรากฏในแพลตฟอร์ม, ที่อยู่บริษัท, เลขทะเบียนบริษัท, ที่อยู่เว็บไซต์, ที่อยู่อีเมล, จำนวนธุรกรรมที่ได้กระทำผ่านแพลตฟอร์มในระหว่างปี, รายการเอกสาร, จำนวนรายได้ที่ได้รับทั้งปี, จำนวนค่าตอบแทนที่ให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์ม, รายละเอียดบัญชีธนาคาร
- 2) กรณีผู้ใช้งานทั่วไป (non-professional user) ข้อมูลที่ต้องรายงานได้แก่ ชื่อจริงและนามสกุล, ที่อยู่, เบอร์โทรศัพท์, ที่อยู่อีเมล, วันเดือนปีที่เกิด

นอกจากนี้ ประเทศฝรั่งเศสได้ออกมาตรการ การรับผิดชอบสำหรับผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มออนไลน์ (Joint liability mechanism for VAT of online platform)²⁶ ซึ่งมาตรการดังกล่าวมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 โดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มออนไลน์ และประกอบกิจการในประเทศฝรั่งเศส จะต้องรับผิดชอบกับผู้ใช้งาน ในกรณีที่ผู้ใช้งานแพลตฟอร์มนั้นเป็นผู้ที่ขายสินค้าหรือบริการในประเทศฝรั่งเศสให้แก่ผู้บริโภคที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน และยื่นแบบแสดงรายการหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนั้นไม่ถูกต้อง

ดังจะเห็นได้ว่า ประเทศฝรั่งเศสใช้มาตรการในการผลักภาระการจัดเก็บข้อมูลให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์ม นอกจากนี้การกำหนดความรับผิดชอบ เป็นการบังคับให้เจ้าของแพลตฟอร์มต้องตรวจสอบการเสียภาษีของผู้ใช้แพลตฟอร์มของตนอีกด้วย

²⁵ KPMG, France: **Tax compliance, reporting obligations** [ออนไลน์], 15 มกราคม 2563, แหล่งที่มา:

<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/01/tnf-france-tax-compliance-reporting-obligations-online-platforms.html>

²⁶ KPMG, France: **Joint liability for VAT of online platforms** [ออนไลน์], 7 เมษายน 2563, แหล่งที่มา:

<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tnf-france-joint-liability-vat-online-platforms.html>

ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์ได้เปลี่ยนแปลงกฎหมายมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563²⁷ ให้ผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศซึ่งได้ให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศสิงคโปร์ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมนำส่งภาษีสินค้าและบริการ (Good and services tax: GST) ในประเทศสิงคโปร์ ซึ่งเป็นภาษีสินค้าและบริการนี้เป็นภาษีที่มีลักษณะเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เพียงแต่มีชื่อเรียกที่แตกต่างกัน

นอกจากนี้ประเทศสิงคโปร์ยังได้มีมาตรการในการผลกระทบการเสียภาษีสินค้าและบริการดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มออนไลน์ โดยมีการกำหนดเงื่อนไขที่จะทำให้เจ้าของแพลตฟอร์มออนไลน์ถูกถือว่าเป็นผู้ให้บริการเสียเอง และมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีสินค้าและบริการแทนผู้ประกอบการที่แท้จริง ดังนี้²⁸

- 1) เจ้าของแพลตฟอร์มมีอำนาจในการเรียกเก็บเงินจากลูกค้า
- 2) เจ้าของแพลตฟอร์มมีอำนาจในการนำส่งการบริการให้แก่ลูกค้า
- 3) เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้กำหนดข้อตกลงและเงื่อนไขเมื่อมีการให้บริการ
- 4) เอกสารที่จัดส่งให้แก่ลูกค้ามีการระบุว่าผู้ให้บริการคือเจ้าของแพลตฟอร์ม ไม่ใช่ผู้ประกอบการ
- 5) เจ้าของแพลตฟอร์มและผู้ประกอบการได้มีการทำสัญญาตกลงให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสินค้าและบริการ

และเมื่อเจ้าของแพลตฟอร์มถูกถือว่าเป็นผู้ให้บริการตามเงื่อนไขข้างต้น เจ้าของแพลตฟอร์มมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บและจัดทำรายงานภาษีสินค้าและบริการสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ ในนามของผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งใช้แพลตฟอร์มของตนในการให้บริการผู้บริโภคในประเทศสิงคโปร์ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน

²⁷ Inland Revenue Authority of Singapore, **Overseas Vendor Registration (OVR) regime** [ออนไลน์], 25 มีนาคม 2563, แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Specific-business-sectors/e-Commerce/>

²⁸ Inland Revenue Authority of Singapore, **GST: Taxing imported services by way of an overseas vendor registration regime (Second Edition)** [ออนไลน์], 29 สิงหาคม 2562, แหล่งที่มา: https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_GST_Taxing%20imported%20services%20by%20way%20of%20an%20overseas%20vendor%20registration%20regime.pdf

4.3 ระบบการจดทะเบียนอย่างง่าย (simplified registration)

ในหลาย ๆ ประเทศ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการปกติ อาจเป็นการดำเนินการที่สร้างภาระให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศ และไม่ได้เข้ามาประกอบการหรือมีความสัมพันธ์ทางการภาพใด ๆ กับประเทศนั้น ดังนั้น เพื่อให้สะดวกต่อผู้ประกอบการต่างประเทศ ในหลาย ๆ ประเทศที่ได้เปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศให้ผู้ประกอบการต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนั้น จึงได้ออกมาตรการในการจดทะเบียนที่ง่ายขึ้น และสะดวกมากขึ้น เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการปฏิบัติตามกฎหมายมากยิ่งขึ้น

ประเทศสหราชอาณาจักร

สำหรับประเทศสหราชอาณาจักรซึ่งได้เปลี่ยนกฎหมายตามสหภาพยุโรปแล้วนั้น หากผู้ประกอบการซึ่งให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศแก่ผู้บริโภคในประเทศสหราชอาณาจักร และไม่ใช้ผู้ประกอบการในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ประสงค์ที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม ก็สามารถกระทำผ่านช่องทางออนไลน์ โดยไม่ต้องเข้าไปยังประเทศสหราชอาณาจักรในทางกายภาพแต่อย่างใด²⁹ การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว สามารถกระทำดังต่อไปนี้

สำหรับผู้ประกอบการที่อยู่นอกสหภาพยุโรป

- 1) ขอชื่อผู้ใช้และรหัสผ่านเกตเวย์ของรัฐบาล (Government Gateway) ผ่านทาง เว็บไซต์ของรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักร <https://www.access.service.gov.uk/login/signin/creds>
- 2) เมื่อได้รับชื่อผู้ใช้และรหัสผ่านจากเกตเวย์ของรัฐบาลแล้ว สามารถนำชื่อใช้งานและรหัสผ่านดังกล่าว เข้าไปลงทะเบียนในระบบ HMRC Online Services ได้

สำหรับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนให้ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป

- 1) ต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสหราชอาณาจักรก่อน
- 2) เมื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสหราชอาณาจักรแล้ว ผู้ประกอบการสามารถลงทะเบียนระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม ผ่านทางระบบ HMRC Online Services โดยใช้ชื่อผู้ใช้และรหัสผ่านจากเกตเวย์ของรัฐบาล

²⁹ อ้างแล้วใน 23.

ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์มีช่องทางการยื่นคำขอจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ แยกต่างหากจากช่องทางการจดทะเบียนปกติ โดยใช้ชื่อว่า การจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการระหว่างประเทศ (the overseas vendor registration: OVR)³⁰ โดยเป็นการดำเนินการออนไลน์ ผ่านทางระบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของสิงคโปร์ ซึ่งขั้นตอนการจดทะเบียนมีความยุ่งยากน้อยกว่าระบบการจดทะเบียนแบบปกติ ขั้นตอนการจดทะเบียนผ่านระบบการจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการระหว่างประเทศมีดังนี้³¹

1) จัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ แบบแจ้งข้อมูลการประกอบธุรกิจ (Declaration form) ฉบับลงนามโดยผู้มีอำนาจ หนังสือรับรองบริษัท พร้อมทั้งคำแปลอย่างเป็นทางการที่ได้รับการรับรองโดยโนตารี พับลิค และหนังสือมอบอำนาจให้แก้ตัวแทนท้องถิ่น (ถ้ามี)

2) กรอกข้อมูลในเว็บไซต์ <https://form.gov.sg/#/5c12feb19409b60010bdadc6> พร้อมทั้งแนบไฟล์เอกสารตามข้อ 1

3) ใบสมัครจะได้รับการพิจารณาภายใน 10 วันทำการ และผู้ประกอบการจะได้รับการแจ้งกลับถึงผลการจดทะเบียนทางที่อยู่อีเมล

ประเทศนอร์เวย์

ประเทศนอร์เวย์ได้มีการเปลี่ยนกฎหมายให้ผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศซึ่งได้ให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศนอร์เวย์ มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนอร์เวย์ โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 11 กรกฎาคม 2554 นอกจากนี้ ประเทศนอร์เวย์ยังได้ประกาศใช้มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างง่ายสำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศ (Simplified VAT scheme for non-established vendors)³² โดยผู้ประกอบการต่างประเทศสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านช่องทางออนไลน์ โดยจะมีการสื่อสารกับ

³⁰ Inland Revenue Authority of Singapore, **Applying for GST Registration** [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2563, แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/GST/Non-GST-registered-businesses/Registering-for-GST/Applying-for-GST-Registration/>

³¹ Inland Revenue Authority of Singapore, **Register for GST Overseas Vendor Registration Pay-Only Regime** [ออนไลน์], ม.ป.ป., แหล่งที่มา: <https://form.gov.sg/#/5c12feb19409b60010bdadc6>

³² Ministry of Finance, **VAT on electronic services (voesnorway) – simplified VAT scheme for non-established vendors** [ออนไลน์], 13 พฤษภาคม 2554, แหล่งที่มา: <https://www.regjeringen.no/en/historical-archive/Stoltenbergs-2nd-Government/Ministry-of-Finance/Nyheter-og-pressemeldinger/pressemeldinger/2011/vat-on-electronic-services-voesnorway--s/id643060/>

หน่วยงานจัดเก็บภาษีของนอร์เวย์โดยช่องทางอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น โดยขั้นตอนวิธีการถูกทำให้ง่ายและสะดวกต่อผู้ประกอบการต่างประเทศในการจดทะเบียน

ขั้นตอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างง่ายของประเทศนอร์เวย์ มีดังนี้³³

1) สร้างชื่อผู้ใช้และรหัสผ่านโดยไม่ต้องใช้เลขประจำตัวประชาชน/เลขทะเบียนนิติบุคคล ผ่านทาง <https://www.altinn.no/ui/Authentication/SelfIdentified>

2) ลงทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกรอกข้อมูลผ่านทาง <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/vat/foreign/e-commerce-voec/register/>

ในการนี้ ในเว็บไซต์สำหรับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อ 2) นี้ ได้มีการอธิบายขั้นตอนการลงทะเบียนทีละขั้นตอนโดยละเอียด ซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก

ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียก็ได้มีการออกมาตรการการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) อย่างง่ายสำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภคในประเทศออสเตรเลีย เป็นทางเลือกให้แก่ผู้ประกอบการ โดยการจดทะเบียนอย่างง่ายนี้ เป็นการจดทะเบียนผ่านระบบออนไลน์ซึ่งผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องพิสูจน์ตัวตน และมีวิธีการจดทะเบียนที่ง่ายตายและรวดเร็วกว่าการจดทะเบียนแบบปกติ³⁴ ทำให้ผู้ประกอบการสามารถยื่นแบบแสดงรายการและจ่ายภาษีได้อย่างรวดเร็วและง่ายขึ้น แต่ผู้ประกอบการจะไม่สามารถใช้เครดิตภาษีซื้อได้ หากดำเนินการจดทะเบียนด้วยวิธีการอย่างง่ายนี้ ซึ่งการเครดิตภาษีซื้อนั้นสามารถกระทำได้หากจดทะเบียนด้วยวิธีการปกติ

การจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการอย่างง่ายของประเทศออสเตรเลีย มีขั้นตอนดังนี้³⁵

1) สมัครขอรับรหัสเพื่อความปลอดภัยที่เรียกว่า AUSid โดยการดาวน์โหลดโปรแกรม AUSid เพื่อลงทะเบียน โปรแกรมดังกล่าวสามารถดาวน์โหลดได้ทาง <https://www.ato.gov.au/general/Online-services/AUSid/>

³³ The Norwegian Tax Administration, VAT on Electronic Services [ออนไลน์], ม.ป.ป., แหล่งที่มา:

<https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/vat/foreign/e-commerce-voec/electronic-services/>

³⁴ Australian Government, **Registration** [ออนไลน์], 27 พฤศจิกายน 2560, แหล่งที่มา:

<https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/registration/>

³⁵ Australian Government, **Australian GST registration for non-residents** [ออนไลน์], 5 กันยายน 2561, แหล่งที่มา:

<https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Australian-GST-registration-for-non-residents/>

2) เมื่อได้รับ AUSid แล้ว ผู้ประกอบการสามารถกรอกข้อมูลลงทะเบียนผ่านทางระบบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย ตามที่อยู่ดังต่อไปนี้ <https://onlineservices.ato.gov.au/non-resident/>

3) เมื่อดำเนินการลงทะเบียนเรียบร้อยแล้ว ระบบจะจัดส่งหมายเลขอ้างอิงสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office reference number: ARN) ซึ่งเป็นรหัส 12 ตัวสำหรับใช้อ้างอิงในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือการออกใบแจ้งหนี้ พร้อมทั้งจัดส่งหมายเลขอ้างอิงการจ่ายเงิน เพื่อให้สามารถชำระภาษีได้ต่อไป

4.4 มาตรการด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

เช่นเดียวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อความสะดวกในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี หลาย ๆ ประเทศก็นำระบบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีออนไลน์มาใช้สำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศที่ต้องเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศ อันเนื่องมาจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศที่มีระบบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีออนไลน์อยู่แล้วนั้น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศนี้อาจจะมีได้มีความแตกต่างจากระบบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีปกติมากนัก

ดังเช่น ในประเทศสหราชอาณาจักร ก็ได้มีการกำหนดช่องทางออนไลน์ และตัวอย่างแบบแสดงรายการสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม หรือในประเทศสิงคโปร์ที่มีระบบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีออนไลน์สำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศ โดยอาจยื่นด้วยตนเอง หรือแต่งตั้งตัวแทนมายื่นให้ก็ได้

นอกจากนี้ในบางประเทศยังได้มีการออกมาตรการลดความยุ่งยากในคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับผู้ประกอบการที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ โดยการออกแบบการคำนวณภาษีที่ง่ายต่อการปฏิบัติตามมากยิ่งขึ้น

ดังเช่น ในประเทศนอร์เวย์ ซึ่งแต่เดิมการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นในลักษณะของภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ แต่สำหรับผู้ประกอบการที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสวีเดน ผู้ประกอบการจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากยอดขายเพียงอย่างเดียว ไม่สามารถ

หักภาษีซื้อได้ อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการยังคงไว้ซึ่งสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อของตนโดยแยกต่างหากจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้³⁶

4.5 มาตรการด้านการออกใบกำกับภาษี

ใบกำกับภาษีเป็นอีกหนึ่งหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะต้องจัดทำและส่งมอบให้แก่ผู้บริโภค ในทุกครั้งที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ซึ่งสำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์นี้ ในหลาย ๆ ประเทศได้มีการออกมาตรการเพื่อช่วยบรรเทาภาระ และอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการมากขึ้น

ดังเช่น ในประเทศสหราชอาณาจักร ได้กำหนดให้ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม ไม่ต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้บริโภคที่ไม่ใช่ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁷

หรือในประเทศออสเตรเลียซึ่งหากจดทะเบียนผ่านระบบจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) อย่างง่ายแล้ว ผู้ประกอบการไม่ต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้บริโภคแต่อย่างใด³⁸

³⁶ อ้างแล้วใน 32.

³⁷ อ้างแล้วใน 23.

³⁸ อ้างแล้วใน 34.

บทที่ 5

การนำมาตรการที่ต่างประเทศนำมาใช้เพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทย

5.1 มาตรการที่ปรากฏอยู่ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีการกำหนดมาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีไว้เช่นเดียวกันกับในหลาย ๆ ประเทศ หากแต่มาตรการตามที่ระบุในร่างพระราชบัญญัตินี้ยังคงมีช่องว่างที่พึงพิจารณา ดังจะอธิบายต่อไปนี้

5.1.1 มาตรการผลกระทบให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (electronic platform operator)

ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ได้มีการเพิ่มเติมให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งได้ให้บริการผ่านแพลตฟอร์มนั้น ๆ แก่ผู้รับบริการที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียน หากแต่ร่างกฎหมายดังกล่าวยังได้ระบุต่อไปว่า ในการยื่นแบบแสดงรายการนั้นให้ยื่นรวมทุกรายโดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละราย

การที่ร่างกฎหมายดังกล่าวระบุให้ผู้ประกอบการที่เป็นเจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้เสียภาษีแทนผู้ประกอบการที่ให้บริการในแพลตฟอร์มของตนเองนั้น ย่อมเป็นไปเพื่อการอำนวยความสะดวกต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียภาษี โดยการให้ตรวจสอบที่เจ้าของแพลตฟอร์มเพียงรายเดียว ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบผู้ประกอบการต่างประเทศหลาย ๆ ราย

แม้มาตรการดังกล่าวจะมีหลักการที่ใกล้เคียงกับมาตรการการผลกระทบการนำส่งแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์มของประเทศสิงคโปร์ หากแต่ประเทศสิงคโปร์ ได้มีการกำหนดรายละเอียดเงื่อนไขของการที่เจ้าของแพลตฟอร์มจะต้องถูกถือว่าเป็นผู้ประกอบการ และต้องนำส่งแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้ประกอบการ โดยมีการให้รายละเอียดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การกระทำในรูปแบบใดบ้างที่จะส่งผลให้เจ้าของแพลตฟอร์มถูกถือว่าเป็นผู้ประกอบการ ในกรณีนี้ ร่างพระราชบัญญัตินี้ได้มีการกำหนดรายละเอียดและเงื่อนไขว่ากรณีใดบ้างที่เจ้าของแพลตฟอร์มจะต้องรับภาระในการนำส่งแบบแสดงรายการภาษีและนำส่งภาษีอากรดังกล่าวแทนผู้ประกอบการเอกชนเช่นเดียวกับมาตรการของประเทศสิงคโปร์แต่อย่างใด จึงอาจส่งผลให้เกิดความสับสนใจการปรับใช้กฎหมาย เนื่องด้วยเจ้าของแพลตฟอร์มไม่อาจทราบได้ว่าเมื่อใดที่ตนจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากรแทนเจ้าของแพลตฟอร์ม และอาจส่งผลให้เจ้าของแพลตฟอร์มไม่ปฏิบัติตามกฎหมายด้วยเหตุที่กฎหมายขาดความชัดเจนเพียงพอให้ปฏิบัติตามได้

ดังนั้น การนำมาตรการของประเทศสิงคโปร์มาใช้ โดยการกำหนดเงื่อนไขและรายละเอียดสำหรับการยื่นภาษีแทนผู้ประกอบการของเจ้าของแพลตฟอร์ม หรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการกระทำใดบ้างที่จะส่งผลให้เจ้าของแพลตฟอร์มมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้ประกอบการ เช่น การที่เจ้าของแพลตฟอร์มมีอำนาจในการออกใบแจ้งหนี้และเรียกเก็บเงินจากลูกค้าแทนผู้ประกอบการ หรือการที่เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีอำนาจในการทำข้อตกลงหรือสัญญากับลูกค้าโดยตรงแทนผู้ประกอบการ เป็นต้น จึงอาจเป็นการสร้างความชัดเจน ลดความสับสน และอำนวยความสะดวกให้เจ้าของแพลตฟอร์มสามารถเกิดความเข้าใจ และปฏิบัติตามกฎหมายได้ง่ายยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดี การที่ร่างกฎหมายกำหนดให้เจ้าของแพลตฟอร์มยื่นแบบแสดงรายการโดยรวมผู้ประกอบการที่ทำการให้บริการผ่านแพลตฟอร์มนั้น ๆ ทุกรายเข้าด้วยกัน โดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละรายนั้น แม้จะเป็นไปเพื่อลดขั้นตอนและลดภาระในการจัดเตรียมข้อมูลสำหรับเจ้าของแพลตฟอร์ม หากแต่เป็นการที่ทำให้เจ้าของแพลตฟอร์มไม่ต้องจัดเตรียมข้อมูลรายละเอียดของผู้ประกอบการแต่ละราย ทั้งที่เจ้าของแพลตฟอร์มย่อมต้องเป็นผู้ที่มีข้อมูลการทำธุรกรรมของผู้ใช้แพลตฟอร์มตนเองมากที่สุด ย่อมส่งผลให้เจ้าพนักงานไม่อาจตรวจสอบรายละเอียดและความถูกต้องในการยื่นเสียภาษีของเจ้าของแพลตฟอร์มได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือเจ้าพนักงานไม่มีแหล่งข้อมูลว่ามีการทำธุรกรรมภายใต้แพลตฟอร์มนั้นจากผู้ประกอบการรายใดบ้าง เป็นจำนวนเท่าใด และเป็นผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศจริงหรือไม่นั่นเอง

แม้ว่าการผลักภาระให้ผู้ประกอบการที่เป็นเจ้าของแพลตฟอร์มดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการนั้น จะเป็นการอำนวยความสะดวกให้เจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์โดยตรวจสอบจากเจ้าของแพลตฟอร์มแต่เพียงผู้เดียวก็ตาม แต่หากกฎหมายมิได้กำหนดให้เจ้าของแพลตฟอร์มต้องจัดทำรายงานที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ที่เกิดขึ้นภายในแพลตฟอร์มของตน เจ้าพนักงานย่อมไม่มีข้อมูลที่จะนำมาตรวจสอบได้ว่าการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีของเจ้าของแพลตฟอร์มนั้นถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

ดังนั้น การนำมาตรการของประเทศฝรั่งเศส ในการบังคับให้เจ้าของแพลตฟอร์ม ต้องนำส่งรายงานที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกรรมภายใต้แพลตฟอร์มของตน ซึ่งรวมไปถึงรายละเอียดของผู้ให้บริการแต่ละราย จำนวนธุรกรรมที่ผู้ให้บริการได้กระทำภายใต้แพลตฟอร์มของตนเอง และอาจรวมไปถึงจำนวนรายได้ที่ผู้ให้บริการได้รับจากการให้บริการแก่ลูกค้าแต่ละรายในประเทศไทย และการกำหนดความรับผิดชอบให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์มในกรณีที่ผู้ประกอบการภายใต้แพลตฟอร์มของตนเองนำส่งภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน จึงอาจส่งผลให้เกิดการเสียภาษีที่มีประสิทธิภาพมากกว่าการผลักภาระให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้ประกอบการเสียเอง ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1) เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีข้อมูลของกิจกรรมที่ดำเนินการภายใต้แพลตฟอร์มของตนมากที่สุด และมีความสามารถในการที่จะเรียกเก็บข้อมูลจากผู้ประกอบการที่มาใช้งานแพลตฟอร์มของตนในการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ได้

2) การให้เจ้าของแพลตฟอร์มนำส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมภายใต้แพลตฟอร์มของตนให้แก่เจ้าพนักงาน อาทิ รายชื่อของผู้ประกอบการ ลักษณะของการให้บริการ แหล่งที่อยู่ของผู้ประกอบการ แหล่งที่อยู่ของผู้รับบริการ มูลค่าของค่าบริการที่ได้รับ วันและเวลาที่เกิดธุรกรรม ย่อมส่งผลให้เจ้าพนักงานมีแหล่งข้อมูลที่มากเพียงพอในการที่จะตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีของผู้ประกอบการแต่ละราย ส่งผลให้การตรวจสอบการเสียภาษีอากรเป็นไปได้โดยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

3) การกำหนดความรับผิดชอบให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์มในกรณีที่ผู้ประกอบการภายใต้แพลตฟอร์มของตนเองนำส่งภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน เป็นการกระตุ้นให้เจ้าของแพลตฟอร์มต้องควบคุมและตรวจสอบการเสียภาษีของผู้ประกอบการภายใต้แพลตฟอร์มของตนเอง ให้เสียภาษีอย่างถูกต้อง เพื่อที่เจ้าของแพลตฟอร์มจะได้ไม่ต้องรับผิดชอบในภาระภาษีบทลงโทษอื่น ๆ อันเกิดจากการที่ผู้ประกอบการนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนนั้น ซึ่งเป็นการเพิ่มการตรวจสอบและควบคุมอีกชั้นหนึ่ง โดยยืมมือเจ้าของแพลตฟอร์มผู้มีความสัมพันธ์และอำนาจในการต่อรองกับผู้ประกอบการให้เป็นผู้ตรวจสอบแทนภาครัฐ การจัดเก็บภาษีจึงอาจมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดีการกำหนดมาตรการในการผลักภาระการเสียภาษีให้เจ้าของแพลตฟอร์มนั้น ยังคงต้องคำนึงถึงหลักความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษีด้วย เนื่องจากเจ้าของแพลตฟอร์มเป็นเพียงผู้อำนวยความสะดวกในการใช้แพลตฟอร์มของตนเองเพื่อการทำธุรกรรม และได้รับค่าตอบแทนจากการอำนวยความสะดวกดังกล่าวเท่านั้น ไม่ใช่ผู้ประกอบการที่ได้รับผลตอบแทนจากการให้บริการผ่านทางแพลตฟอร์มที่แท้จริง แม้การกำหนดให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำรายงาน หรือมีหน้าที่ในการเสียภาษีแทน จะเป็นการเพิ่มความสะดวกให้แก่เจ้าพนักงานในการเข้าถึงข้อมูล และเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร หากแต่การผลักภาระให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์มโดยเกินสมควร อาจเป็นปัจจัยในการทำให้เจ้าของแพลตฟอร์มไม่อาจประกอบธุรกิจของตนต่อไปได้ ดังเช่น หากภาระในการจัดทำข้อมูล หรือการนำส่งภาษีแทนผู้ประกอบการก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายแก่เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นจำนวนมากเกินกว่าค่าตอบแทนที่ตนได้รับจากการให้บริการแพลตฟอร์มนั้น ย่อมส่งผลให้เจ้าของแพลตฟอร์มไม่อาจประกอบธุรกิจแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ของตนต่อไปได้ มาตรการดังกล่าวย่อมไม่ใช่มาตรการที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรได้ เป็นต้น

5.1.2 ระบบการจดทะเบียนอย่างง่าย (simplified registration)

ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรนั้น ได้มีการกำหนดให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการทางทะเบียนโดยช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ได้เช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ แต่ยังมีได้มีการกำหนดเงื่อนไข

และรายละเอียดการดำเนินการดังกล่าว จะต้องจัดทำในรูปแบบใด และมีเอกสารที่ต้องจัดเตรียมมากขึ้น
แค่ไหน

ดังนั้น หากมีการนำแนวทางของประเทศประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศสิงคโปร์ ประเทศนอร์เวย์
และประเทศออสเตรเลีย มาปรับใช้ ดังต่อไปนี้ อาจเพิ่มความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการมากยิ่งขึ้น

1) เพิ่มช่องทางการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างง่าย แยกต่างหากจากระบบการจดทะเบียนแบบ
ปกติ โดยกำหนดให้ขั้นตอนและเอกสารที่ต้องจัดเตรียมให้น้อยกว่าการจดทะเบียนแบบปกติ เพื่อเป็นช่องทาง
ให้ผู้ประกอบการต่างประเทศสามารถเข้าถึงระบบการจดทะเบียนได้อย่างสะดวกมากยิ่งขึ้น

2) กำหนดให้การดำเนินการจดทะเบียนและการดำเนินการทางเอกสาร รวมไปถึงการติดต่อ
ประสานงานกับเจ้าหน้าที่ที่สามารถทำได้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด โดยไม่จำเป็นต้องเดินทางเข้ามาติดต่อ
ประสานงาน หรือมีตัวแทนในการติดต่อประสานงานในประเทศไทย เพื่อลดขั้นตอนและค่าใช้จ่ายอันเกิดจาก
การเดินทางของผู้ประกอบการ

3) อธิบายขั้นตอนการลงทะเบียนโดยละเอียด โดยจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ หรือภาษาอื่น ๆ เพิ่มเติม
ตามความเหมาะสม และจัดอธิบายดังกล่าวไว้ในหน้าเว็บไซต์ทางการที่เข้าถึงได้ง่าย ดังเช่น เว็บไซต์ของ
กรมสรรพากร เป็นต้น

การมีมาตรการในการอำนวยความสะดวกสำหรับการดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่
ผู้ประกอบการ ย่อมเป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการสมัครใจที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมาก
ยิ่งขึ้น

5.1.3 มาตรการด้านการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรได้มีมาตรการในการให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่
ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ต้องคำนวณเสียภาษีจากยอดขายโดยไม่ให้หักภาษีซื้อ ทั้งนี้
เนื่องจากการคำนวณภาษีโดยอนุญาตให้หักภาษีซื้อออกจากภาษีขายได้นั้น ย่อมส่งผลให้ผู้ประกอบการจะต้อง
จัดทำรายงานภาษีซื้อ รวมทั้งจัดเก็บใบกำกับภาษีซื้อไว้ทุกคราวเพื่อเป็นหลักฐานประกอบการหักภาษีซื้อ
ดังกล่าว ดังนั้น การกำหนดให้คำนวณภาษีโดยคำนวณจากยอดขายเพียงอย่างเดียว ย่อมเป็นการลดขั้นตอนใน
การปฏิบัติตามกฎหมาย ให้ผู้ประกอบการเกิดความสะดวกในการคำนวณภาษีมากยิ่งขึ้น

ในการนี้ ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวมิได้กล่าวถึงสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อของผู้ประกอบการจด
ทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หากแต่สิทธิในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตาม
มาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร³⁹ อยู่แล้ว หากมิได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมอีก ย่อมตีความได้ว่าแม้

³⁹ มาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร “การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการให้กระทำได้ ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ผู้ประกอบการจะไม่สามารถนำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีขายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ แต่ยังคงไว้ซึ่งสิทธิในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากรนั่นเอง

นอกจากนี้ ในร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้กำหนดให้การดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากรสามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งย่อมครอบคลุมไปถึงการจัดทำแบบแสดงรายการภาษีด้วยเช่นกัน แม้ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวจะไม่ได้กล่าวถึงการยื่นแบบแสดงรายการภาษีด้วยช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยตรง หากแต่ในปัจจุบัน ระบบของกรมสรรพากรมีช่องทางการยื่นแบบแสดงรายการภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนอยู่แล้ว จึงอนุมานได้ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศสามารถใช้ระบบดังกล่าวได้เช่นกัน หากแต่การสมัครยื่นแบบแสดงรายการภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากรในปัจจุบัน ยังจำเป็นที่จะต้องจัดพิมพ์แบบคำขอและนำเอกสารไปยื่นต่อกรมสรรพากรด้วยวิธีการทางกายภาพอยู่ ดังนี้ หากกรมสรรพากรปรับเปลี่ยนระบบการสมัครดังกล่าวให้สามารถดำเนินการออนไลน์ได้ทั้งหมด เฉกเช่นเดียวกับแนวทางของประเทศสหราชอาณาจักร ก็ย่อมเป็นการอำนวยความสะดวกต่อผู้ประกอบการในการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น

5.1.4 มาตรการด้านการออกไปกำกับภาษี

ตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษี ซึ่งเป็นการลดขั้นตอนความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมาย เนื่องด้วย การออกไปกำกับภาษีเป็นหนึ่งในหน้าที่หลักของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน โดยใบกำกับภาษีจะต้องออกทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้น และต้องมีรายการครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ซื้อหรือผู้ใช้บริการสามารถนำไปกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้เป็นหลักฐานประกอบการงานภาษีซื้อของตน ในกรณีที่ผู้ซื้อหรือผู้ใช้บริการนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

อย่างไรก็ดี ในกรณีตามร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว นั้น บังคับใช้เฉพาะกรณีที่ผู้ใช้บริการไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน จึงไม่มีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อ และไม่มี ความจำเป็นที่ผู้ใช้บริการ

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่มีภาษีต้องคืน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี คำร้องขอคืนภาษีให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ และถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกันก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 83 วรรคสี่ และในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้ขอคืนมีภูมิลำเนา”

จะต้องนำไปกำกับภาษีซื้อไปใช้ประกอบการรายงานภาษีซื้อของตนแต่อย่างใด นอกจากนี้ หากผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่จะต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 ดังกล่าวเมื่อดำเนินการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วนั้น ย่อมก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นจากการที่ต้องดำเนินการจัดทำใบกำกับภาษีดังกล่าว และการที่จะต้องนำส่งใบกำกับภาษีให้แก่ผู้บริโภคนั้น ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา และมีจำนวนมาก อันเป็นการดำเนินการระหว่างประเทศนั้น ย่อมเป็นการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก และอาจส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องการที่จะให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศไทยอีกต่อไป

ดังนั้น การที่ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว ได้นำมาตรการในการไม่ต้องออกใบกำกับภาษีมาใช้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เฉกเช่นเดียวกับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสิงคโปร์ จึงเป็นการลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น และจูงใจให้ผู้ประกอบการเข้ามาจดทะเบียนในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

5.2 มาตรการที่ไม่ได้ปรากฏอยู่ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

5.2.1 ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม (VAT Mini One Stop Shop: VAT MOSS) ของสหภาพยุโรป

ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม ของสหภาพยุโรปนั้น เป็นระบบที่มีความน่าสนใจอย่างมาก เนื่องจากการอำนวยความสะดวกให้ผู้ประกอบการที่มีลูกค้าอยู่ในหลายประเทศ สามารถจดทะเบียนและยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่ประเทศใดประเทศหนึ่ง เพียงประเทศเดียวเท่านั้น ส่งผลให้ลดภาระค่าใช้จ่ายและลดขั้นตอนการดำเนินการของผู้ประกอบการในการดำเนินการจดทะเบียนในหลาย ๆ ประเทศ และยื่นแบบแสดงรายการภาษีแยกกันในแต่ละประเทศนั้น ซึ่งหากประเทศไทยสามารถนำมาตรการนี้มาปรับใช้ได้ ย่อมเป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการสมัครใจที่จะเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ดี ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมดังกล่าว เป็นระบบที่ค่อนข้างมีความเฉพาะตัว เนื่องจากระบบที่ต้องอาศัยความร่วมมือกันของหน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศ ซึ่งประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปมีความสัมพันธ์กันในลักษณะของสหภาพศุลกากร (customs union) และมีความสัมพันธ์ในเชิงความร่วมมือกันระหว่างประเทศที่แน่นแฟ้น ส่งผลให้มาตรการที่ต้องอาศัยความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานของรัฐในแต่ละประเทศสมาชิกสามารถกระทำได้ง่ายกว่าประเทศอื่น ๆ ที่ได้มีความสัมพันธ์ในลักษณะเดียวกัน

การจะปรับใช้มาตรการซึ่งเป็นการให้ความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีในแต่ละประเทศนั้น จึงไม่สามารถกระทำได้ด้วยกฎหมายภายในเพียงอย่างเดียว หากแต่จำเป็นต้องได้รับความร่วมมือระหว่าง

ประเทศกับประเทศอื่น ๆ ด้วยเช่นกัน ซึ่งในปัจจุบัน ประเทศไทยเป็นสมาชิกของสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรืออาเซียน แม้การรวมตัวกันของอาเซียนดังกล่าว ยังเป็นการรวมตัวกันอย่างหลวม ๆ และไม่มีทิศทางที่ชัดเจนนัก แต่หากสามารถตกลงขอความร่วมมือจากประเทศสมาชิกในการนำระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมมาปรับใช้สำหรับประเทศสมาชิกในอาเซียน ก็อาจส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศเพิ่มมากขึ้นอย่างมีนัยยะสำคัญ

ตัวอย่างเช่น หากประเทศสมาชิกในกลุ่มสมาคมอาเซียน ตกลงนำระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมมาใช้ร่วมกัน เมื่อมีผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในประเทศสิงคโปร์ และมีการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภคในประเทศไทย ผู้ประกอบการสามารถนำเสนอแบบแสดงรายการภาษี ณ ประเทศสิงคโปร์ โดยแจ้งว่ามีการให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศไทย และแจ้งมูลค่าของค่าบริการและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียในประเทศไทย และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวในประเทศสิงคโปร์ หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสิงคโปร์ ก็จะนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้แก่กรมสรรพากรไทยต่อไป โดยที่ประเทศไทยไม่จำเป็นต้องบังคับให้ผู้ประกอบการนั้นมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมทั้งเสียภาษีในประเทศไทยอีก ประเทศไทยก็จะสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างง่ายดายยิ่งขึ้น ผ่านความร่วมมือระหว่างประเทศนี้ ในขณะเดียวกัน ผู้ประกอบการก็ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพิ่มขึ้น เนื่องจากต้องเสียภาษีในสิงคโปร์อยู่แล้ว นอกจากนี้ ประเทศสิงคโปร์ก็จะได้ประโยชน์ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในประเทศไทยได้มีการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภคในประเทศสิงคโปร์ กรมสรรพากรไทยก็จะเป็นผู้นำส่งเงินภาษีที่ได้รับชำระจากผู้ประกอบการดังกล่าวให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของสิงคโปร์ ประเทศสิงคโปร์ก็จะสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (หรือภาษีสินค้าและบริการ) จากผู้ประกอบการดังกล่าวได้โดยผ่านความร่วมมือระหว่างประเทศนี้ เป็นต้น

ดังจะเห็นได้ว่า หากการตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศในการใช้ระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อมนี้สามารถเกิดขึ้นจริงได้ ทุกประเทศสมาชิกรวมถึงผู้ประกอบการที่จดทะเบียนในประเทศนั้น ๆ ย่อมได้รับประโยชน์ ด้วยกันทั้งสิ้น ผู้ประกอบการก็จะลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเสียภาษีได้ ในขณะที่แต่ละประเทศก็มีแนวโน้มที่จะจัดเก็บภาษีได้มากขึ้นผ่านความร่วมมือระหว่างประเทศนี้

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทสรุป

ตามที่ประเทศไทยได้มีการแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ สำหรับการให้บริการแก่ผู้บริโภคซึ่งเป็นคนสัญชาติและไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย จากเดิมที่ให้ผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศนั้น เป็นผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กรมสรรพากรในทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินค่าบริการ ซึ่งเกิดปัญหาในการจัดเก็บเนื่องจากการตรวจสอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของบุคคลธรรมดา ที่มีได้อยู่ในบังคับต้องจัดทำบัญชี หรือรายงานทางการเงิน เป็นไปได้โดยยาก เปลี่ยนเป็นให้ผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภคซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย เป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรด้วยตนเองนั้น แม้จะมีการตราเป็นกฎหมายหมายใน หากแต่รัฐไทยมิได้มีอำนาจอธิปไตยเหนือบุคคลต่างประเทศ ที่มีได้มีความสัมพันธ์ทางกายภาพในประเทศไทย กล่าวคือไม่ได้เข้ามาประกอบกิจการใด ๆ ในประเทศไทย หรือไม่ได้มีทรัพย์สินในประเทศไทย รัฐไทยก็ไม่อาจที่จะบังคับให้บุคคลต่างประเทสนั้น เข้ามาดำเนินการใด ๆ ในประเทศไทยได้โดยอาศัยเพียงกฎหมายภายในเพียงอย่างเดียว

ดังนั้น จึงต้องมีมาตรการสนับสนุน ที่จะจูงใจให้ผู้ประกอบการสมัครใจเข้ามาจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย โดยในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ได้มีการกำหนดมาตรการสนับสนุนไว้บ้างแล้ว หากแต่มาตรการดังกล่าวยังคงมีช่องว่างที่พึงจะต้องพิจารณาเพิ่มเติม โดยอาศัยตัวอย่างมาตรการที่ต่างประเทศนำมาปรับใช้ในการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศ

มาตรการการผลักระให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งร่างพระราชบัญญัติได้วางหลักให้เจ้าของแพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการผ่านแพลตฟอร์มของตน แม้จะเป็นการเพิ่มความสะดวกในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการหลายรายเป็นการจัดเก็บจากเจ้าของแพลตฟอร์มรายเดียว หากแต่การที่กฎหมายมิได้กำหนดเงื่อนไขและรายละเอียดในการที่เจ้าของแพลตฟอร์มต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการ ย่อมส่งผลให้เกิดความสับสนในการดำเนินการ จึงควรมีการกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมเช่นเดียวมาตรการของประเทศสิงคโปร์ อย่างไรก็ตาม การผลักระให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้เสียภาษีแทน โดยไม่ได้กำหนดให้มีการจัดทำรายงานข้อมูลของผู้ประกอบการแต่ละรายนั้น ย่อมส่งผลให้การตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

ในการนี้ เมื่อผู้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้ที่มีความสามารถในการจัดเก็บข้อมูลการดำเนินธุรกรรมในแพลตฟอร์มของตนมากที่สุด แนวทางของประเทศฝรั่งเศสในการทำให้เจ้าของแพลตฟอร์มมีหน้าที่เพียงจัดทำรายงานซึ่งประกอบไปด้วยรายละเอียดของการทำธุรกรรมในแพลตฟอร์มของตน พร้อมทั้งกำหนดความรับผิดชอบร่วมแก่เจ้าของแพลตฟอร์มในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการผ่านแพลตฟอร์มของตน ไม่ดำเนินการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งส่งผลให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นทั้งผู้จัดเก็บข้อมูล นำส่งข้อมูลให้แก่หน่วยงานของรัฐ พร้อมทั้งตรวจสอบการเสียภาษีของผู้ประกอบการแทนหน่วยงานของรัฐอีกทางหนึ่ง อาจเป็นแนวทางที่มีประสิทธิภาพมากกว่าในแง่ของการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีอากร

มาตรการเพิ่มความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยการลดขั้นตอนในการจดทะเบียน ลดความยุ่งยากในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และลดขั้นตอนในการออกไปกำกับภาษีนั้น เป็นมาตรการที่ได้ถูกกำหนดขึ้นในร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวเช่นกัน หากแต่ประเทศไทยควรนำรายละเอียดตามมาตรการที่ประเทศต่าง ๆ ใช้ ดังเช่น การเพิ่มช่องทางการจดทะเบียนอย่างง่ายผ่านทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ การลดจำนวนเอกสารที่ต้องใช้ในการยื่นคำขอจดทะเบียน การกำหนดให้การดำเนินการทางทะเบียนต่าง ๆ รวมถึงการประสานงานกับเจ้าพนักงานสามารถกระทำได้โดยผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด โดยผู้ประกอบการไม่ต้องเดินทางเข้ามาในประเทศไทย หรือมีตัวแทนในประเทศไทย เป็นต้น มาปรับใช้เพื่ออำนวยความสะดวกและจูงใจให้ผู้ประกอบการเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

มาตรการการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม (VAT Mini One Stop Shop: VAT MOSS) ของสหภาพยุโรปนั้น เป็นมาตรการที่น่าสนใจอย่างมาก หากแต่การจะบังคับใช้มาตรการดังกล่าวได้จำเป็นต้องได้รับความร่วมมือระหว่างประเทศกับนานาประเทศเสียก่อน ไม่อาจดำเนินการด้วยกฎหมายภายในเพียงอย่างเดียวได้ ซึ่งหากประเทศไทยสามารถนำระบบดังกล่าวมาเสนอใช้กับประชาคมอาเซียนได้ ย่อมก่อให้เกิดการจูงใจในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น และส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นในประเทศสมาชิกประชาคมอาเซียน

ดังจะสรุปได้ว่า นอกเหนือไปจากมาตรการเพิ่มความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยการลดขั้นตอนในการจดทะเบียน ลดความยุ่งยากในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และลดขั้นตอนในการออกไปกำกับภาษีนั้น ซึ่งต้องกำหนดรายละเอียดต่อไปนั้น มาตรการที่อาจส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการจัดเก็บภาษี และการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีอากร คือมาตรการผลักดันให้ผู้ประกอบการที่เป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ ด้วยวิธีการกำหนดให้เจ้าของแพลตฟอร์มต้องนำส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการในแพลตฟอร์มของตน พร้อมทั้งกำหนดความรับผิดชอบร่วมให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์มในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ผ่านแพลตฟอร์มนั้น ๆ ยื่นแบบแสดงรายการหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง ซึ่งเป็นแนวทางของประเทศฝรั่งเศสนั่นเอง

ข้อเสนอแนะ

1. ประเทศไทยควรมีนายละเอียดของมาตรการอำนวยความสะดวกด้านการจดทะเบียน และการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแนวทางของประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศสิงคโปร์ ประเทศนอร์เวย์ และประเทศออสเตรเลีย มาปรับใช้กับมาตรการตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยการออกเป็นกฎหมายลูกกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติม

2. ประเทศไทยควรพิจารณาแก้ไขมาตรการผลกระทบให้แก่ผู้ประกอบการที่เป็นเจ้าของแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ จากการที่กำหนดให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการแก้ไขเป็นให้เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่รวบรวมและนำส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการผ่านแพลตฟอร์มของตน พร้อมทั้งกำหนดความรับผิดชอบให้แก่เจ้าของแพลตฟอร์ม ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ผ่านแพลตฟอร์มนั้นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ตามแนวทางของประเทศฝรั่งเศส

บรรณานุกรม

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาไทย

กรมสรรพากร, **เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.(ร่าง พ.ร.บ. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน)**, 14 มกราคม 2563, แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/27807.0.html>

The nation, **VAT ON E-COMMERCE, INTERNET PLATFORMS** [ออนไลน์], 18 กรกฎาคม 2561. แหล่งที่มา <http://www.nationmultimedia.com/detail/Economy/30350265>

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาอังกฤษ

Australian Government, **Australian GST registration for non-residents** [ออนไลน์], 5 กันยายน 2561, แหล่งที่มา: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Australian-GST-registration-for-non-residents/>

Australian Government, **Registration** [ออนไลน์], 27 พฤศจิกายน 2560, แหล่งที่มา: <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/registration/>

European Commission, **COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT: Online Platforms** [ออนไลน์], 25 พฤษภาคม 2559, แหล่งที่มา: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0172&from=EN>

HM Revenue & Customs, **Register for the VAT Mini One Stop Shop scheme** [ออนไลน์], 18 กันยายน 2562, แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/guidance/register-and-use-the-vat-mini-one-stop-shop#non-union-vat-moss>

HM Revenue & Customs, **VAT: changes to the supply of digital services 2019** [ออนไลน์], 18 ตุลาคม 2562, แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-changes-to-the-supply-of-digital-services-2019/vat-changes-to-the-supply-of-digital-services-2019>

Inland Revenue Authority of Singapore, **Applying for GST Registration** [ออนไลน์], 27 มีนาคม 2563, แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/GST/Non-GST-registered-businesses/Registering-for-GST/Applying-for-GST-Registration/>

Inland Revenue Authority of Singapore, **GST: Taxing imported services by way of an overseas vendor registration regime (Second Edition)** [ออนไลน์], 29 สิงหาคม 2562, แหล่งที่มา: https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_GST_Taxing%20imported%20services%20by%20way%20of%20an%20overseas%20vendor%20registration%20regime.pdf

Inland Revenue Authority of Singapore, **Overseas Vendor Registration (OVR) regime** [ออนไลน์], 25 มีนาคม 2563, แหล่งที่มา: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Specific-business-sectors/e-Commerce/>

Inland Revenue Authority of Singapore, **Register for GST Overseas Vendor Registration Pay-Only Regime** [ออนไลน์], ม.ป.ป., แหล่งที่มา: <https://form.gov.sg/#!/5c12feb19409b60010bdadc6>

KPMG, France: **Joint liability for VAT of online platforms** [ออนไลน์], 7 เมษายน 2563, แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tnf-france-joint-liability-vat-online-platforms.html>

KPMG, France: **Tax compliance, reporting obligations** [ออนไลน์], 15 มกราคม 2563, แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/01/tnf-france-tax-compliance-reporting-obligations-online-platforms.html>

Ministry of Finance, **VAT on electronic services (voesnorway) – simplified VAT scheme for non-established vendors** [ออนไลน์], 13 พฤษภาคม 2554, แหล่งที่มา: <https://www.regjeringen.no/en/historical-archive/Stoltenbergs-2nd-Government/Ministry-of-Finance/Nyheter-og-pressemedlinger/pressemedlinger/2011/vat-on-electronic-services-voesnorway--s/id643060/>

The Norwegian Tax Administration, **VAT on Electronic Services** [ออนไลน์], ม.ป.ป., แหล่งที่มา: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/vat/foreign/e-commerce-voec/electronic-services/>

กฎหมาย

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร