



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล  
(Individual Study)

เรื่อง แนวทางการสร้างความสามารถในการแข่งขัน  
ที่เป็นธรรม : กรณีศึกษา การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม  
กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์  
จากต่างประเทศ (e-Service)

จัดทำโดย นายอาทิตย์ ศรัทธาวรสิทธิ์  
รหัส 14004

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม  
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 14 ปี 2565  
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ  
ลิขสิทธิ์ของกระทรวงการต่างประเทศ



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล  
(Individual Study)

เรื่อง แนวทางการสร้างความสามารถในการแข่งขันที่เป็นธรรม : กรณีศึกษา  
การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์  
จากต่างประเทศ (e-Service)

จัดทำโดย นายอาทิตย์ ศรีธรรวารสิทธิ์  
รหัส 14004

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 14 ปี 2565  
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ  
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา



เอกสารรายงานการศึกษาส่วนบุคคลนี้ อนุมัติให้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม  
หลักสูตรนักบริหารการทูตของกระทรวงการต่างประเทศ

ลงชื่อ.....

(ศาสตราจารย์ ดร. พลภัทร บุราคม)

อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(เอกอัครราชทูต กิตติพงษ์ ณ ระนอง)

อาจารย์ที่ปรึกษา

ลงชื่อ.....

(รองศาสตราจารย์ ดร. รุ่งพงษ์ ชัยนาม)

อาจารย์ที่ปรึกษา

## บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งกรมสรรพากร ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศจึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร แต่เมื่อผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการแก่ผู้บริโภค (consumer) ในไทยโดยตรง (เรียกกันทั่วไปว่า “B2C”) ผู้บริโภคดีังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กรมสรรพากรเมื่อชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศ ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ คือ ผู้บริโภคซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรแต่อย่างใด กรณีนี้นอกจากทำให้รัฐสูญเสียรายได้แล้ว ยังสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ โดยที่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมีการเติบโตอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องทุกปี จึงทำให้เกิดความแตกต่างของภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มขึ้นไปด้วย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจซึ่งหลายประเทศก็ประสบปัญหาดังกล่าว เพราะการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องเข้าไปตั้งสถานประกอบการในอีกประเทศหนึ่งแต่อย่างใด

รัฐบาลไทยได้ปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำมาตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) มาใช้ โดยมีหลักการสำคัญ คือ กำหนดให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและแพลตฟอร์มที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในไทย ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนให้ต่อกรมสรรพากร โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและรายงานภาษีซื้อ ปัจจุบันปรากฏว่ามีผู้ให้บริการต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 140 ราย และมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บได้ตั้งแต่ 1 กันยายน 2564 ถึง 30 มิถุนายน 2565 รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 4,854.97 ล้านบาท โดยในรายงานการศึกษานี้ ได้ศึกษารายบริษัท Netflix ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ลูกค้าไทย และได้จดทะเบียนตามมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service

ผลการศึกษาพบว่ามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service เป็นไปตามหลักการของภาษีอากรที่ดี ดังนี้

- หลักอำนาจรายได้ให้รัฐ (Productivity) เนื่องจากกรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มากขึ้น

- หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality) กรณีการผลักภาระภาษีไปให้ผู้ให้บริการขึ้นอยู่กับความอ่อนไหวต่อราคา หรือความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของผู้ให้บริการ ซึ่งหลังจากการบังคับใช้มาตรการในไทย ก็มีทั้งกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นผู้รับภาระภาษีเอง หรือกรณีที่ผู้ประกอบการผลักภาระไปให้ผู้บริโภค

- หลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากทำให้ภาระภาษีของผู้ประกอบการไทยและต่างประเทศไม่แตกต่างกัน และลดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (evasion)

- หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นการอำนวยความสะดวกให้ผู้ประกอบการ และกฎระเบียบต่าง ๆ สอดคล้องกับแนวทางของ OECD ทำให้ต้นทุนการจัดเก็บและการปฏิบัติตามกฎหมายไม่สูงจนเกินสมควร และ

- หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีความยืดหยุ่นสามารถปรับเปลี่ยนเพื่อทันต่อการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการในยุคดิจิทัล

นอกจากนี้มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service มีความสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม Digital Taxation ของ OECD และคล้ายคลึงกับกฎหมาย Goods and Services Tax เกี่ยวกับ Overseas Vendor Registration (OVR) ของสิงคโปร์ นอกจากนี้ได้เสนอให้กรมสรรพากรศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ในรูปแบบต่าง ๆ และพัฒนาเทคโนโลยีหรือ AI (Artificial Intelligence) เพื่อรวบรวมข้อมูลจากการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนี้กรมสรรพากรควรพัฒนากระบวนการค้นหาและวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) รวมถึงพัฒนาความรู้ความสามารถและทักษะของเจ้าหน้าที่สรรพากรให้ทันกับการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครอบคลุมถึงการ “ขายสินค้า” ของผู้ประกอบการต่างประเทศผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

## กิตติกรรมประกาศ

ในการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณะอาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร. พลภัทร บุราคม เอกอัครราชทูต กิตติพงษ์ ณ ระนอง และรองศาสตราจารย์ ดร. รุ่งพงษ์ ชัยนาม ที่ให้คำปรึกษาและชี้แนะในการค้นคว้าข้อมูลและจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ จนสำเร็จลุล่วงไปด้วยความเรียบร้อยและบรรลุวัตถุประสงค์ของการศึกษาที่ตั้งไว้

ขอขอบคุณผู้บริหารและเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่อ่างทองที่ให้ความร่วมมือตลอดระยะเวลาการฝึกอบรม และเพื่อนร่วมงานในกรมสรรพากรที่ได้ให้ข้อมูลและความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ในการจัดทำรายงานการศึกษา

ขอขอบคุณ นางสาวสุชวรรณ ฤกษ์สมบูรณ์ดี และ นางสาวเสาวลักษณ์ บุญเยี่ยม สำหรับข้อมูลและข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ในการศึกษา นางสาวศิรินทร์ทิพย์ น้าทิพย์ นางสาวบัณฑิตา อ่องล่อ และ นางสาวชุติกัญญา ปานกลาง ที่ช่วยประสานงานและอำนวยความสะดวกในการจัดทำรายงานการศึกษา

ขอขอบคุณผู้บริหารและทีมงานของสถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการที่ประสานงานอย่างมีประสิทธิภาพ และอนุเคราะห์อำนวยความสะดวกให้ผู้เขียนเป็นอย่างดีตลอดระยะเวลาเข้าฝึกอบรม

ท้ายที่สุด ผู้เขียนขอขอบพระคุณ นายวรรณ แสงสนิท อธิบดีกรมสรรพากร ที่ให้โอกาสและสนับสนุนให้ผู้เขียนได้เข้ารับการศึกษาอบรมในหลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 14 พ.ศ. 2565 และให้ความเห็นชอบในการจัดทำรายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้

อาทิตย์ ศรีทวารสิทธิ์

กันยายน 2565

## สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญตาราง	ซ
สารบัญภาพ	ฅ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 คำถามการศึกษา	2
1.3 สมมติฐานการศึกษา	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา วิธีการดำเนินการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา	2
1.5 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.6 ประโยชน์ของการศึกษา	3
1.7 นิยามศัพท์	3
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 แนวคิดทฤษฎี	5
2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	9
2.3 สรุปกรอบแนวคิด	20
บทที่ 3 ผลการศึกษา	21
3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์	22
3.2 กระบวนการในการจัดเก็บตามกฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)	27
3.3 ผลกระทบของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service ต่อหลักภาษีอากรที่ดี	38
บทที่ 4 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	45
4.1 สรุปผลการศึกษา	45
4.2 ข้อเสนอแนะ	46
บรรณานุกรม	48
ประวัติผู้เขียน	51

## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	กระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทางทฤษฎี	6
ตารางที่ 2	แนวทางการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการข้ามชาติตาม BEPS Action 1: 2015 Final Report	17
ตารางที่ 3	ราคาค่าบริการรายเดือนของ Netflix	25
ตารางที่ 4	ตัวอย่างผลการสูญเสียรายได้ภาษีอากร	26
ตารางที่ 5	เปรียบเทียบมาตรการของไทยกับสิงคโปร์ และข้อเสนอแนะของ OECD	37
ตารางที่ 6	ผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากแพลตฟอร์ม ผู้ให้บริการต่างประเทศ แยกตามประเภทแพลตฟอร์มและบริการสะสม 6 เดือน (เดือนตุลาคม 2564-มีนาคม 2565)	39
ตารางที่ 7	เปรียบเทียบการดำเนินการก่อนและหลังการมีกฎหมาย e-Service	43
ตารางที่ 8	สรุปผลกระทบของมาตรการ e-Service ต่อหลักภาษีอากรที่ดี	44



## สารบัญภาพ

ภาพที่ 1	The 15 points of the BEPS action plan	14
ภาพที่ 2	Basic Operation of a Full VAT/GST Liability Regime	20
ภาพที่ 3	สัดส่วนตลาดผู้ให้บริการ OTT ไทยจากรายได้ของสมาชิก ปี พ.ศ. 2562	22
ภาพที่ 4	การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จดทะเบียนฯ	24
ภาพที่ 5	การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้รับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย (ก่อนใช้กฎหมาย e-Service)	25
ภาพที่ 6	Taxation of the digitalised economy-indirect taxes	28
ภาพที่ 7	หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จาก ผู้ให้บริการต่างประเทศ	30
ภาพที่ 8	Example Output Tax Report & Detail of transaction in output tax report	31
ภาพที่ 9	ตัวอย่างสลิปการโอนเงินระหว่างประเทศเข้าสู่บัญชีกรมสรรพากร	32
ภาพที่ 10	หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จาก ผู้ให้บริการต่างประเทศที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย	32
ภาพที่ 11	หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จาก ผู้ให้บริการต่างประเทศที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย	33
ภาพที่ 12	หลักการภาษีสินค้าและบริการของสิงคโปร์	34
ภาพที่ 13	ตัวอย่างรายละเอียดการเรียกเก็บค่าบริการของ Netflix ในประเทศไทย	41

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล ในปีงบประมาณ 2564 รัฐบาลสามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เป็นเงิน 793,243 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 28.03 ของรายได้รัฐบาลไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการในไทย มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งกรมสรรพากร<sup>1</sup> กรณีผู้บริโภค (consumer) ชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการ ที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในไทย เช่น ค่าสมาชิกในการชมภาพยนตร์ให้ Netflix หรือจ่ายค่าโฆษณาให้ Google ผู้บริโภคดีังกล่าวต้องเป็นผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากร<sup>2</sup>

อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติ ผู้บริโภคซึ่งเป็นประชาชนทั่วไป เมื่อจ่ายค่าบริการแล้วไม่ได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร จึงสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ โดยที่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมีการเติบโตอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องทุกปี จึงทำให้เกิดความแตกต่างของภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นไปด้วย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจ

เพื่อให้เป็นไปตามยุทธศาสตร์ชาติไทยว่าด้วยการสร้างความสามารถในการแข่งขันที่มีเป้าหมายการพัฒนาโดยมุ่งเน้นการยกระดับศักยภาพของประเทศในหลากหลายมิติ และด้านการปรับสมดุลและพัฒนาระบบการบริหารจัดการภาครัฐ รวมทั้งเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรม จึงได้มีการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>3</sup> โดยมีหลักการสำคัญคือ กำหนดให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและแพลตฟอร์มที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในไทย ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นคำขอ

---

<sup>1</sup> มาตรา 77/2 มาตรา 83 และมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>2</sup> มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>3</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 53) พ.ศ.2564 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป

จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนให้แก่กรมสรรพากร โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและรายงานภาษีซื้อ ปัจจุบันมีแพลตฟอร์มผู้ให้บริการต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 140 ราย และมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บได้ตั้งแต่ 1 กันยายน 2564 ถึง 30 มิถุนายน 2565 รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 4,854.97 ล้านบาท<sup>4</sup>

ดังนั้น ด้วยเหตุผลตามที่กล่าวถึงข้างต้น จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาถึงผลกระทบในด้านต่าง ๆ ที่เกิดจากการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับกับผู้ประกอบการต่างประเทศเพื่อนำมาปรับปรุงและแก้ไขเพื่อพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าและมีมาตรการทางกฎหมายภาษีที่เป็นไปตามมาตรฐานสากล

## 1.2 คำถามการศึกษา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี และสอดคล้องกับมาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมผ่านระบบดิจิทัลของต่างประเทศหรือไม่ และส่งผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ หรือไม่ อย่างไร

## 1.3 สมมติฐานการศึกษา

มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี สอดคล้องกับมาตรการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมผ่านระบบดิจิทัลของต่างประเทศ มีความเป็นมาตรฐานสากล และสร้างความสามารถในการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ

## 1.4 ขอบเขตการศึกษา วิธีการดำเนินการศึกษา และระเบียบวิธีการศึกษา

ศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ระหว่างวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 ถึง วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2565 ที่เกิดขึ้นในกลุ่มผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เป็นการศึกษาจากเอกสารต่าง ๆ ทางวิชาการ และเอกสารทางราชการซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิ และการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องในการนำเสนอ นโยบายและผู้ที่ได้รับผลกระทบ

<sup>4</sup> ข้อมูลจากกรมสรรพากร

### 1.5 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ของไทย ว่าเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี มีความสอดคล้องตามมาตรการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมผ่านระบบดิจิทัลของต่างประเทศหรือไม่ โดยศึกษาจากแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) และเพื่อศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ต่อการประกอบธุรกิจของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

### 1.6 ประโยชน์ของการศึกษา

ผลของการศึกษาจากรายงานฉบับนี้ จะทำให้ทราบถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ของไทย ว่าเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี มีความสอดคล้องกับมาตรการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมผ่านระบบดิจิทัลของ OECD อันจะเป็นการสร้างความสามารถในการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ และทำให้ทราบถึงผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์และต่อผู้ใช้บริการเพื่อเป็นประโยชน์ในการนำมาปรับปรุงและแก้ไขเพื่อพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ

### 1.7 นิยามศัพท์

กฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากแพลตฟอร์มต่างประเทศ (e-Service) หมายถึง พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งได้ประกาศลงราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2564 โดยเริ่มบังคับใช้ในส่วนของภาษี e-Service ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2564 เป็นต้นไป

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) หมายถึง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) จากธุรกิจต่างประเทศที่ไม่ได้จดทะเบียนประกอบกิจการในไทย แต่มีการให้บริการในไทยผ่านการใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือเทคโนโลยี จึงเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับไทย

บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า บริการที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

**อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม** หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ

## บทที่ 2

### แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดทฤษฎี

##### 2.1.1 ภาษีอากร

1) พจนานุกรม Oxford Dictionary<sup>5</sup> ได้ให้ความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ว่า “ภาษีอากร คือ เงินที่ภาคประชาชนหรือภาคธุรกิจจ่ายให้กับรัฐบาลเพื่อนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวม”

2) The High Court of Australia<sup>6</sup> ได้ให้ความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ดังนี้

- ภาษีอากร คือ การจ่ายเงินภาคบังคับ
- ภาษีอากร คือ เงินที่ถูกใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ของรัฐบาล
- การจ่ายภาษี ไม่ใช่การจ่ายเพื่อการรับบริการ
- การจ่ายภาษี ไม่ใช่บทยางโทษ
- การจ่ายภาษี ไม่ควรจะมีการโต้แย้ง

3) ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน “ภาษี” หมายถึง เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 2.1.2 ประเภทของภาษีอากร

ในทางทฤษฎี ภาษีอากร สามารถแบ่งออกได้เป็นหลายประเภทตามแต่วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ เช่น ตามฐานภาษี หรือตามวัตถุประสงค์ในการใช้ แต่หากแบ่งตามภาระภาษี (incidence) สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีโดยตรง (direct tax) และ ภาษีโดยอ้อม (indirect tax)<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Hornby, *Oxford Advanced Learner's Dictionary* (London: Oxford University Press, 2002), p.1317.

<sup>6</sup> Singh, *Veerinder on Malaysian Tax Theory and Practice* (Singapore: CCH Asia Pte Limited, 2012), p.3.

<sup>7</sup> รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, *ทฤษฎีการภาษีอากร* (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 7.

ภาษีทางตรง หมายถึง ภาระภาษีตกแก่ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่ชำระภาษี เช่น ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ส่วนภาษีทางอ้อม หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียสามารถผลักภาระให้แก่ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ในปัจจุบันความแตกต่างระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อม มักพิจารณาจากฐานในการประเมิน (basis of assessment) มากกว่าการพิจารณาจากจุดที่ประเมิน (point of assessment)

อีกมุมมองหนึ่ง จอห์น สจิวท มิลล์ (John Stuart Mill) กล่าวว่า “ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่เรียกเก็บจากตัวบุคคลซึ่งกฎหมายประสงค์จะให้เป็นผู้รับภาระภาษีนั่นเอง ส่วนภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีซึ่งเรียกเก็บจากบุคคลคนหนึ่งโดยคาดหวังและตั้งใจให้บุคคลนั้นไปไล่เบี้ยเอาคืนจากบุคคลอื่น” นอกจากนี้ ซีราส (Shiras) ได้กล่าวว่า “ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ภาระตกต้องแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้ตกต้อง ส่วนภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ภาระตกต้องขั้นสุดท้ายไม่แน่ว่าจะตกต้องตรงกับที่ควรจะตกต้องหรือไม่”<sup>8</sup>

### 2.1.3 หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT))

OECD ระบุคุณลักษณะสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT)) ว่า มาจากการจัดเก็บภาษีจากแต่ละขั้นตอนของกระบวนการทางธุรกิจ หรือในทุกขั้นตอนของการผลิต โดยจะเสียภาษีจากส่วนต่าง ระหว่างภาษีซื้อและภาษีขาย อันเป็นที่มาของการเรียกภาษีประเภทนี้ว่า “มูลค่าเพิ่ม” ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มมีความแตกต่างจากภาษีการค้า (Retail Sales Tax (RST)) โดยภาษีการค้าเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภค ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษี ณ จุดเดียว คือ จุดขายขั้นสุดท้าย เมื่อถึงผู้บริโภคเท่านั้น<sup>9</sup>

ตารางที่ 1 กระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทางทฤษฎี

	ราคาซื้อสินค้า (ไม่รวม VAT)	ราคาขายสินค้า (ไม่รวม VAT)	VAT จากการซื้อ (input tax)	VAT จากการขาย (output tax)	VAT
ผู้ผลิต	-	20,000	-	1,400	1,400
โรงงาน	20,000	30,000	1,400	2,100	700
ผู้ขายส่ง	30,000	40,000	2,100	2,800	700
ผู้ขายปลีก	40,000	50,000	2,800	3,500	700
ผู้บริโภค	50,000		3,500		
					3,500

<sup>8</sup> วิทย์ ต้นตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2524), หน้า 19-20.

<sup>9</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2017), p.14.

1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT)) เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการบริโภคภายในประเทศ โดยประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศแรกที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้จัดเก็บภาษีประเภทนี้ครั้งแรก ในปี พ.ศ. 2506 เมื่อปี พ.ศ. 2558 OECD ได้รวบรวมจำนวนประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งปรากฏว่ามีจำนวนกว่า 165 ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว<sup>10</sup> สำหรับไทยได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ศ. (พิเศษ) ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์ กล่าวว่า “...เพื่อแก้ปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการค้า นอกจากนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่บิดเบือนในการจัดรูปองค์การธุรกิจ ไม่เป็นอุปสรรคต่อการส่งออกและไม่ลำเอียงเข้าข้างการนำเข้า...”<sup>11</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>12</sup> เป็นภาษีที่เป็นธรรม มีความเสมอภาค ไม่ซ้ำซ้อนและมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ อันจะก่อให้เกิดรายได้ให้แก่รัฐมากกว่าภาษีอากรประเภทอื่น ส่วนใหญ่ปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่ม มักเกิดจากการทุจริตปลอมแปลงใบกำกับภาษี (tax invoice) ดังนั้นการตรวจสอบของภาครัฐจะต้องมีประสิทธิภาพที่สามารถป้องกันและปราบปรามปัญหาดังกล่าว ในขณะเดียวกันภาครัฐควรอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีที่สุจริตให้ได้รับสิทธิรับคืนภาษีอย่างรวดเร็วและสม่าเสมอ

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบด้วย 3 หลักการ ได้แก่ Consumption Tax, Indirect Tax, Destination Principle

- Consumption Tax เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการของผู้บริโภค
- Indirect Tax โดยที่ภาษีทางอ้อมผู้รับภาระภาษีมิใช่ผู้ชำระภาษีโดยตรง
- Destination Principle กล่าวคือ ภาษีจะถูกเรียกเก็บ ณ สถานที่ปลายทางที่มีการบริโภคสินค้าหรือบริการเกิดขึ้น

ในทางทฤษฎี ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (indirect tax) ซึ่งเก็บจากการบริโภค (consumption) ในประเทศที่มีการบริโภค (destination principle) หลักการคือ รัฐบาลต้องการเก็บภาษีจากการบริโภคภายในประเทศ แต่วิธีการจัดเก็บเป็นทางอ้อม กล่าวคือ แทนที่จะให้ผู้บริโภค (consumer) นำภาษีไปชำระแก่รัฐบาลโดยตรง อันจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงกำหนดให้ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเป็นผู้มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีดังกล่าวแล้วนำไป

<sup>10</sup> Ibid, p.3.

<sup>11</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, แนวคิดและทฤษฎีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม, ใน เอกสารประกอบการเรียน, (กรุงเทพฯ: โรงเรียนภาษี).

<sup>12</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพพากร เล่ม 2: คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์, 2561), หน้า 2.



ส่งรัฐบาล สำหรับการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาบริโภคนั้น ให้ผู้นำเข้าเป็นผู้ชำระภาษี ในขณะที่นำเข้าสินค้า กรณีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศได้รับสิทธิเสียภาษีอัตราร้อยละศูนย์ เนื่องจากการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในประเทศปลายทางที่มีการบริโภค ตามหลัก Destination Principle

3) Reverse Charge Mechanism เป็นกลไกการจัดเก็บภาษีที่ผู้บริโภค (final consumer) ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี แทนที่ผู้ประกอบการจะเป็นผู้เรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภคแล้วไปนำส่งให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ลักษณะกลไกการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ ส่วนใหญ่จะใช้กับกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่ในต่างประเทศและให้บริการโดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของผู้บริโภค

#### 2.1.4 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

ประเทศไทยได้นำ “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” (Value Added Tax (VAT)) มาใช้แทน “ภาษีการค้า” ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535<sup>13</sup> กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>14</sup> และมีหน้าที่ต่าง ๆ ที่สำคัญ ดังนี้

1) จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร เมื่อมียอดรายรับจากการขายสินค้าหรือบริการเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี<sup>15</sup>

2) เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ ในอัตราร้อยละ 7.0 (รวมภาษีท้องถิ่น)<sup>16</sup> ของค่าสินค้าหรือบริการ และออกใบกำกับภาษี (tax invoice) ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ<sup>17</sup>

3) จัดทำรายงานและเก็บรักษาเอกสารและหลักฐาน<sup>18</sup>

4) ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>19</sup> โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องคำนวณภาษีเป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) และนำภาษีที่เรียกเก็บจากลูกค้า (เรียกว่า “ภาษีขาย”) หักด้วยภาษีที่ถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้า (supplier) (เรียกว่า “ภาษีซื้อ”) ถ้า “ภาษีขาย” มากกว่า “ภาษีซื้อ”) ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องชำระภาษี แต่ถ้า “ภาษีซื้อ” มากกว่า “ภาษีขาย”)

<sup>13</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

<sup>14</sup> มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>15</sup> มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

<sup>16</sup> มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560 และมาตรา 12 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497

<sup>17</sup> มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>18</sup> มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>19</sup> มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

ในกรณีผู้บริโภค (consumer) ชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร เช่น Google, Netflix หรือ Agoda ผู้บริโภคดีังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากร<sup>20</sup> ตามหลักว่าด้วย Reverse Charge Mechanism (ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 2.1.3 ข้อ 3)

## 2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

### 2.2.1 หลักการของภาษีอากรที่ดี

1) Adam Smith<sup>21</sup> ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations ในปี พ.ศ. 2319 ถึงหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดี (Canons of Taxation) 4 ประการ ดังนี้

- (1) ความเป็นธรรม (Fairness)
- (2) ความแน่นอน (Certainty)
- (3) ความสะดวก (Convenience)
- (4) ความประหยัด (Economy)

2) Prof. Joseph E. Stiglitz<sup>22</sup> ระบุ ถึงหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดีว่าควรมีลักษณะ ดังนี้

- (1) ความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)
- (2) การบริหารการจัดเก็บที่ไม่ยุ่งยาก (Administrative Simplicity)
- (3) ความยืดหยุ่น (Flexibility)
- (4) ความรับผิดชอบทางการเมือง (Political Responsibility)
- (5) ความเป็นธรรม (Fairness)

3) ศาสตราจารย์. รังสรรค์ ณะพรพันธุ์<sup>23</sup> กล่าวว่า ประสิทธิภาพของภาษีอากรจะต้องมีลักษณะ (Efficiency Criteria) 6 ลักษณะ คือ

ประการที่หนึ่ง หลักความเป็นธรรม (Equity) ภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม เพราะถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี

<sup>20</sup> มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>21</sup> Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes*, In *The Wealth of Nations*, (London: W. Strahan and T. Cadell, 1845), pp.347-348.

<sup>22</sup> Stiglitz, *Economics of the Public Sector* (New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2000), p.390.

<sup>23</sup> รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, *ทฤษฎีการภาษีอากร* (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 41-53.

(evasion) จะมีมากทั้งความขัดแย้งในสังคมอาจมีมากจนถึงขั้นปฏิวัติได้ ดังนั้นจะเห็นได้ว่า การเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมนั้น มิใช่แต่จะเป็นสิ่งที่พึงปรารถนาทางจริยธรรมเท่านั้น หากทว่ายังมีส่วนช่วยลดความขัดแย้งในสังคมได้อีกด้วย แต่จะบอกได้อย่างไรว่า ภาษีอากรควรมีโครงสร้างและรูปแบบอย่างไร จึงจะถือว่าเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องนี้มียุ่ 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

ประการที่สอง หลักความเป็นกลาง (Neutrality) ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ จะต้องพยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบต่อเพียงเล็กน้อย ทั้งนี้ เพื่อให้กลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ ตามปกติการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ เอกชนการซื้อสินค้าและบริการ ตามหลักความเป็นกลาง ภาษีอากรที่ดีควรจะเป็นภาษีอากรที่ไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนและประโยชน์ที่ได้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ทำให้ต้นทุนที่เสียและประโยชน์ที่ได้สูงต่ำกว่าที่เป็นจริง โดยทั่วไปเรามักจะพิจารณาความเป็นกลางจากภาระส่วนเกินของการเก็บภาษี (Excess Burden of Taxation) เป้าหมายของหลักความเป็นกลางก็คือ การพยายามลดภาระส่วนเกินดังกล่าวนี้ให้เหลือน้อยที่สุด

ประการที่สาม หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีอากรที่ดีและที่มีประสิทธิภาพควรเป็นภาษีอากรที่มีลักษณะความแน่นอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในแง่รายได้ของรัฐบาล รายได้ของรัฐบาลที่ได้จากการเก็บภาษีอากรนั้น มักจะไม่ตรงตามที่คาดหมายไว้ย่อมก่อให้เกิดปัญหายุ่งยากในการช่วยรักษาไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจและก่อให้เกิดปัญหายุ่งยากในการบรรลุเป้าหมายของเศรษฐกิจจุลภาค โดยความแน่นอนของภาษีอากรมี 4 ลักษณะที่สำคัญ คือ ความแน่นอนในด้านภาระภาษี ความแน่นอนของหนี้ภาษี ความแน่นอนในการลดเงินได้ของเอกชนและความแน่นอนเกี่ยวกับการประมาณการรายได้จากภาษีอากร

ประการที่สี่ หลักความประจักษ์แจ้ง (Evidence) ภาษีอากรที่ดีและที่มีประสิทธิภาพนั้นควรจะเป็นภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีประจักษ์และตระหนักในภาษีอากรที่ตนต้องเสีย ทั้งนี้เพราะเหตุว่าเมื่อพิจารณาถึงรายจ่ายของรัฐบาลกับรายได้จากภาษีอากรในระยะยาวแล้วภาษีอากรโดยข้อเท็จจริงเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนของสินค้าและบริการที่ผลิตโดยภาครัฐบาล เพื่อช่วยให้ผู้บริโภคสามารถตัดสินใจได้ว่า ตนต้องการบริโภคสินค้าสาธารณะ (public goods) จริง ๆ เท่าใด และต้องการให้มีการกระจายเงินได้ใหม่จริง ๆ ที่เท่าใด หากภาษีอากรยังมีความประจักษ์แจ้งเท่าใด ประชาชนย่อมมีข้อมูลประกอบการลงคะแนนเสียงเกี่ยวกับขนาดของภาครัฐบาลได้ยิ่งมกเท่านั้น

ประการที่ห้า หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) ภาษีอากรที่ดีและที่มีประสิทธิภาพ ควรเป็นภาษีอากรที่เสียต้นทุนในการจัดเก็บ (collection cost) ต่ำ

ประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี จะพิจารณาเฉพาะจากต้นทุนการจัดเก็บที่รัฐบาลเสีย แต่ฝ่ายเดียวก็หาไม่ เพราะผู้เสียภาษีเองก็ต้องเสียต้นทุนในการเสียภาษีด้วย นับตั้งแต่ค่าเดินทาง เพื่อไปชำระภาษี ตลอดจนเวลาที่เสียไป บางกรณีเอกชนต้องเสียค่าทนายความและนักบัญชีเพื่อช่วย ประเมินภาษีบางประเภท ส่วนต้นทุนการบริหารการจัดเก็บภาษี (administrative cost) ไม่ว่าจะเสีย โดยรัฐบาลหรือโดยเอกชน ไม่แต่จะชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น หากทว่ายังมี ส่วนช่วยชี้ให้เห็นประสิทธิผลของภาษีอากรที่เรียกเก็บในการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะ เป้าหมายการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจอีกด้วย

ประการที่หก หลักผลการจำกัดรายจ่ายสุทธิ (Net Expenditure Restraining Effect) หลักการดังกล่าวนี้เป็นความเห็นของนายนิโคลัส คาลดอร์ (Nicholas Kaldor)<sup>24</sup> เชื่อว่า จุดมุ่งหมายหลักของการเก็บภาษีอากร ก็คือ การลดการใช้จ่ายของเอกชน เพราะฉะนั้น ภาษีอากรที่ดี และที่มีประสิทธิภาพ จึงควรเป็นภาษีอากรที่มีผลในการลดรายจ่ายของเอกชน ซึ่งการลดรายจ่ายของ เอกชนจะทำได้มากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับแนวโน้มหน่วยสุดท้ายในการบริโภค (marginal propensity to consume) ของผู้เสียภาษีแต่ละคนซึ่งแตกต่างกัน เช่น หากภาษีอากรที่เรียกเก็บ ก่อให้เกิดภาวะภาษีแก่กลุ่มคนที่มีแนวโน้มหน่วยสุดท้ายในการบริโภค ถัวเฉลี่ยเท่ากับ 0.60 การเก็บ ภาษีอากรจากกลุ่มคนนี้ 1 บาท จะก่อให้เกิดผลการจำกัดรายจ่ายสุทธิ (Net Expenditure Restraining Effect) โดยรายจ่ายลดลงเพียง 0.60 บาท นายคาลดอร์ เรียกผลการจำกัดรายจ่ายสุทธิ นี้ว่า “ประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ” (Economic Efficiency) ของการเก็บภาษีอากร

4) อาจารย์ วิทย์ ตันตยกุล<sup>25</sup> กล่าวว่า ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะที่อย่างน้อย 4 ประการ กล่าวคือ

ประการแรก จะต้องอำนวยรายได้ (Productivity) การที่ภาษีอากรจะผลิต รายได้ให้มากน้อยเพียงใดนั้น นอกจากอัตราภาษีแล้ว ยังขึ้นอยู่กับเงื่อนไข ลักษณะของฐานภาษี ขนาดของฐานภาษี และความยืดหยุ่นของฐานภาษี

ประการที่สอง จะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality) ในระบบเศรษฐกิจซึ่งเชื่อว่าสิทธิการเลือกของผู้บริโภค และการแข่งขันของผู้ผลิตสินค้าและบริการจะ นำไปสู่การใช้ทรัพยากรอย่างได้ผลที่สุด และเป็นเหตุให้ระดับการครองชีพของประชาชนอยู่ในระดับที่ เหมาะสมที่สุดนั้น ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด ทั้งนี้ เพราะการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายมีผลขั้นต้นเท่ากับไปจำกัดการบริโภคหรือการผลิตของฝ่าย

<sup>24</sup> Kaldor, *An Expenditure Tax* (London: George Allen and Unwin, 1956).

<sup>25</sup> วิทย์ ตันตยกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2524), หน้า 21-29.

เอกชนเท่ากับจำนวนภาษีอากรที่จัดเก็บ และเพิ่มการบริโภคและการผลิตขึ้นเท่ากับจำนวนที่รัฐบาลใช้จ่ายไปในกรรมวิธีดังกล่าว การเลือกบริโภคของประชาชนและการผลิตของฝ่ายเอกชนจะถูกกระทบกระเทือน ฉะนั้นภาษีอากรที่ดีจึงต้องให้มีผลกระทบกระเทือนน้อยที่สุด เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจดำเนินไปโดยมีประสิทธิภาพที่สุด

ประการที่สาม ภาระที่ภาษีอากรก่อให้เกิดขึ้นจะต้องเป็นธรรม กล่าวได้ว่า ได้แก่ ภาษีอากรซึ่งเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความต่างนั้น สิ่งที่ใช้วัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างเพื่อความเป็นธรรมในปัจจุบัน จึงได้แก่ ความสามารถในการเสียภาษีอากร (ability to pay) หรืออีกนัยหนึ่ง ฐานะความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจโดยมีเครื่องมือวัด คือ ทรัพย์สิน รายได้และรายจ่าย

ประการที่สี่ ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ลักษณะประสิทธิภาพมีความสำคัญเพราะค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร เป็นการใช้จ่ายการผลิตและทรัพยากรอย่างหนึ่งซึ่งถ้าใช้จ่ายมากเกินไป ควรจะนำไปใช้จ่ายในด้านอื่นจะเป็นประโยชน์มากกว่า และนอกจากนั้นหากการจัดเก็บไม่มีประสิทธิภาพ ลักษณะที่ดีของระบบภาษีอากรประการอื่น ๆ จะสูญสิ้นไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเป็นธรรมที่ตั้งใจไว้ในกฎหมายภาษีอากรก็จะไม่บรรลุผล

การจัดเก็บภาษีอากรโดยมีประสิทธิภาพขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญ 3 ประการ คือ ลักษณะของกฎหมายภาษีอากร บรรยากาศที่ชวนให้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร และประสิทธิภาพของพนักงานผู้จัดเก็บภาษีอากร

5) องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD)<sup>26</sup> ได้กล่าวถึงคุณสมบัติที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการทั่วไปของนโยบายภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรประกอบด้วย

ประการที่หนึ่ง ความเป็นกลาง การจัดเก็บภาษีควรเป็นกลางและเท่าเทียมกัน ระหว่างการประกอบธุรกิจในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์และในรูปแบบดั้งเดิม ผู้ประกอบการที่ประกอบการคล้ายกัน ในสถานการณ์ที่ใกล้เคียงกัน มีการทำธุรกรรมที่คล้ายกัน ควรมีภาระภาษีจำนวนที่ใกล้เคียงกัน

ประการที่สอง ประสิทธิภาพ ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรมีต้นทุนที่น้อยที่สุด

ประการที่สาม ความแน่นอนและความเรียบง่าย บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรควรมีความชัดเจนและเข้าใจง่าย อันจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถทราบถึงผลกระทบทางภาษีก่อน

<sup>26</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2017), p.18.

การดำเนินกิจการ รวมถึงทราบหน้าที่ทางภาษีของตนว่าต้องเริ่มคำนวณภาษีเมื่อใด อย่างไร และต้องชำระภาษีเมื่อใด ที่ได้ เป็นต้น

ประการที่สี่ ประสิทธิภาพและความเป็นธรรม การจัดเก็บภาษีอากรควรตระหนักถึงปริมาณ อัตราภาษีและเวลาที่เหมาะสม อันจะต้องไม่มีช่องโหว่ทางภาษีที่เปิดโอกาสให้มีการเลี่ยงภาษี (tax avoidance) หรือการหนีภาษี (tax evasion) ในขณะเดียวกันจะต้องหาและรักษามาตรการในการป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการเลี่ยงภาษี (tax avoidance) หรือการหนีภาษี (tax evasion)

ประการที่ห้า ระบบการจัดเก็บภาษีควรมีความยืดหยุ่นและปรับเปลี่ยนได้ เพื่อให้ทันต่อการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการ

### 2.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการต่างประเทศในยุคดิจิทัล

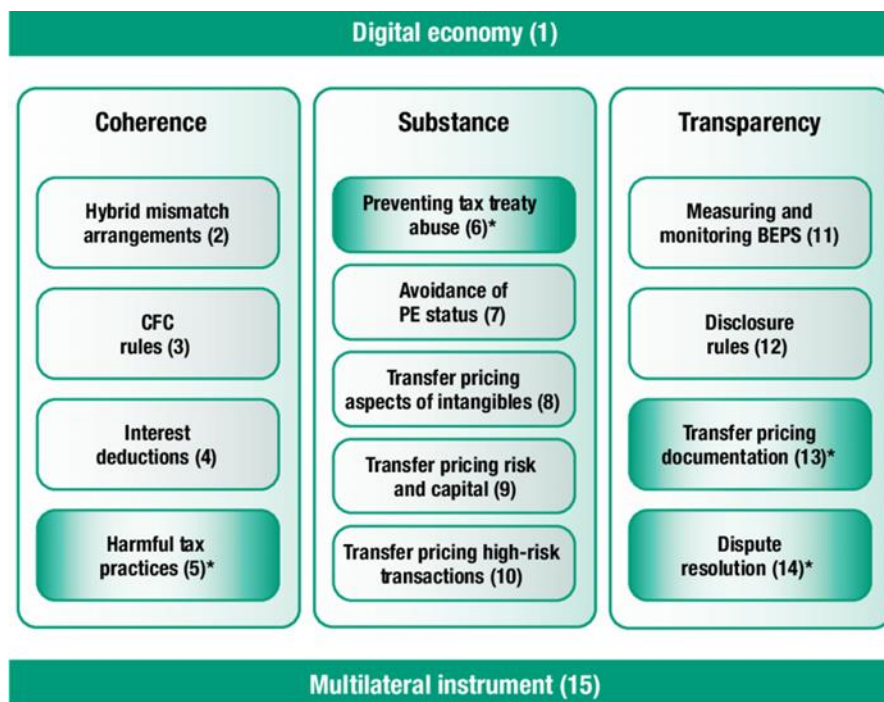
ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD)

#### 1) Base Erosion and Profits Shifting (BEPS)<sup>27</sup>

ในปี พ.ศ. 2554 คณะกรรมการการคลัง (Committee on Fiscal Affairs) ของ OECD ได้เริ่ม โครงการ Base Erosion and Profits Shifting (BEPS) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เป็นการเสนอแนวทางในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของ โดยนำเสนอ Action plan 15 ข้อ โดย Action plan 1 คือ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

---

<sup>27</sup> OECD, International collaboration to end tax avoidance, [Online], 2021, Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/>.



\*Minimum standards

ภาพที่ 1 The 15 points of the BEPS action plan<sup>28</sup>

สาระสำคัญของแต่ละมาตรการ สรุปได้ดังนี้

Action 1 Addressing the Tax Challenges of Digital Economy ศึกษาลักษณะของธุรกิจดิจิทัลที่ส่งผลกระทบต่อฐานภาษีหรือมีการโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือไม่ เก็บภาษีและเสนอแนะนโยบายในการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของธุรกิจในยุคดิจิทัล ทั้งที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้

Action 2 Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangement เสนอแนะนโยบายในการป้องกันการใช้ความแตกต่างของกฎหมายภาษีของ 2 ประเทศ ซึ่งทำให้มีธุรกรรมที่ไม่ต้องถูกนำไปรวมในฐานภาษีของประเทศหนึ่งและยังสามารถนำไปเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ในอีกประเทศหนึ่งได้หรือสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้พร้อมกันใน 2 ประเทศ

Action 3 Strengthening CFC Rules กำหนดแนวทางการเพิ่มประสิทธิภาพของมาตรการ Controlled Foreign Corporations (CFC) ในการป้องกันการโอนกำไรไปกักเก็บไว้ในบริษัทลูกโดยการปรับปรุงนิยามและข้อยกเว้นของมาตรการ CFC

<sup>28</sup> Rigo, Casella, and Bolwijn, An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS, *Transnational Corporations*, 25 (September 2018): 94.

Action 4 Limiting Base Erosion Interest Deductions and Other Financial Payments เสนอแนะมาตรการ เพื่อลดผลกระทบจากการสร้างรายจ่ายดอกเบี้ยเพื่อลดฐานภาษี

Action 5 Countering Harmful Tax Practices มีจุดประสงค์เพื่อขจัดมาตรการ ภาษีที่เป็นภัยซึ่งถือเป็นมาตรการที่เกินขอบเขตและส่งผลกระทบในเชิงลบ (Harmful Tax Regime) ต่อประเทศอื่น

Action 6 Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances เสนอแนะมาตรการเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์จาก อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนผิดวัตถุประสงค์

Action 7 Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment (PE) Status เสนอแนะมาตรการในการป้องกันการหลบเลี่ยงการเป็นสถานประกอบการถาวรใน ประเทศแหล่งเงินได้

Action 8-10 Transfer Pricing Aspects เป็นข้อเสนอแนะมาตรการเพิ่ม ประสิทธิภาพการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีผ่านการกำหนดราคาโอน

Action 11 Collecting and Analyzing Data on BEPS เสนอแนะให้มีการวัด ขนาดและผลกระทบของการวางแผนเพื่อการกีดกร่อนฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติเพื่อนำมาใช้ในการ วิเคราะห์ประกอบการนำเสนอโยบายภาษี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของมาตรการในการป้องกันการ กีดกร่อนฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติต่าง ๆ อย่างต่อเนื่อง

Action 12 Disclosing Aggressive Tax Planning Arrangements กำหนด มาตรการที่มุ่งเน้นการเพิ่มความโปร่งใส โดยให้ผู้เสียภาษีหรือบริษัทที่ปรึกษาเปิดเผยข้อมูล การวางแผนภาษีเพื่อให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือสรรพากรประเทศต่าง ๆ สามารถปรับปรุงกฎหมาย หรือพัฒนาระบบให้สามารถดำเนินการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีจากรูปแบบการวางแผนภาษี ดังกล่าวได้

Action 13 Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Report จัดทำรูปแบบและข้อกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานของข้อมูลจากผู้เสียภาษีต้อง ส่งมอบให้กับสรรพากรประเทศที่บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตั้งอยู่ เพื่อประกอบการประเมินความเสี่ยง ด้านการกำหนดราคาโอน

Action 14 Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective กำหนดให้ประเทศต่าง ๆ ใช้กระบวนการในการเจรจา เพื่อหาข้อตกลงร่วมกันภายใต้กรอบความร่วมมือ แห่งอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อจัดการภาษีซ้ำซ้อน รวมทั้งเพิ่มประสิทธิภาพของ การเจรจา เพื่อหาข้อตกลงร่วมกันได้เร็วขึ้นและมีการจัดทำสถิติเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณะ



Action 15 Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties จัดทำเครื่องมือระดับพหุภาคี โดยรวบรวมแผนปฏิบัติการของ BEPS ที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญา เพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนไว้ด้วยกัน มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปรับปรุงและแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในลักษณะพหุภาคี ซึ่งเป็นการลดขั้นตอนและระยะเวลาในการดำเนินการแก้ไขอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีอยู่ในปัจจุบัน<sup>29</sup>

ในรายงานการศึกษาฉบับนี้จะนำเฉพาะ Action 1 Addressing the Tax Challenges of Digital Economy ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น มาประกอบการศึกษา

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy ACTION 1: 2015 Final Report<sup>30</sup> ให้คำแนะนำแก่รัฐบาลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT) หรือ Goods and Services Tax (GST)) ไว้ว่า การให้บริการของผู้ประกอบการต่อลูกค้าที่เป็นผู้บริโภค (B2C) ควรปฏิบัติตามหลักการและวิธีการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุไว้ใน OECD International VAT/GST Guidelines<sup>31</sup> และกล่าวว่าความท้าทายสำคัญของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำและการให้บริการของบริษัทข้ามชาติในลักษณะธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C)<sup>32</sup> โดยได้นำเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการข้ามชาติ ดังนี้<sup>33</sup>

<sup>29</sup> เสาวคนธ์ มีแสง, การพัฒนาแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนให้ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การลงทุนและการเงิน ภายใต้บริบทของความร่วมมือในการป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของประชาคมโลก, (รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12, กระทรวงการต่างประเทศ, 2563), หน้า 11-13.

<sup>30</sup> OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (Paris: OECD Publishing, 2015).

<sup>31</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2015).

<sup>32</sup> OECD, Digital tax: Collecting VAT Online, [Online], 2015, Available from: [https://www.youtube.com/watch?time\\_continue=4&v=qs8dYOkpN2E&feature=emb\\_logo](https://www.youtube.com/watch?time_continue=4&v=qs8dYOkpN2E&feature=emb_logo)

<sup>33</sup> OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, In OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, pp.127-128.

ตารางที่ 2 แนวทางการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการข้ามชาติตาม BEPS Action 1: 2015 Final Report

<p>ขั้นตอนการลงทะเบียน</p>	<p>1. ข้อมูลรายละเอียดที่จำเป็น</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ชื่อสถานประกอบการ รวมถึงชื่อทางการค้า</li> <li>- ชื่อผู้ติดต่อที่รับผิดชอบในการจัดการทางภาษี</li> <li>- ที่อยู่ทางไปรษณีย์และ/หรือที่อยู่จดทะเบียนสถานประกอบการ และผู้ติดต่อ</li> <li>- หมายเลขโทรศัพท์ของผู้ติดต่อ</li> <li>- email ของผู้ติดต่อ</li> <li>- URL เว็บไซต์ของ non-resident supplier ที่ได้ดำเนินธุรกิจในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษี</li> <li>- หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (ในกรณีรัฐที่ supplier ตั้งอยู่มีหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร)</li> </ul> <p>2. กระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ คือ วิธีที่ง่ายที่สุดในการบริหารจัดการทางด้านภาษีอากรจาก remote location การลงทะเบียนออนไลน์ควรสามารถทำได้จากเว็บไซต์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี และควรจัดทำเป็นภาษาของคู่ค้ารายใหญ่ในรัฐนั้น ๆ ด้วย</p>
<p>การขอคืนภาษีซื้อ</p>	<p>1. ควรมีการกำหนดขอบเขตและข้อจำกัดให้ผู้ประกอบการที่ลงทะเบียนในรูปแบบการลงทะเบียนและการปฏิบัติแบบง่ายต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการให้บริการ/จัดหาสินค้าระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) ในกรณีการให้บริการและซื้อทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนจาก non-resident supplier โดยไม่ให้มีการขอคืนภาษีซื้อภายใต้การลงทะเบียนในรูปแบบนี้</p> <p>2. การขอคืนภาษีซื้อควรรองรับสำหรับ non-resident supplier ภายใต้การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบปกติหรือการลงทะเบียนและการปฏิบัติตามข้อกำหนดแบบง่ายนี้</p>
<p>ขั้นตอนการคืน</p>	<p>1. เนื่องจากข้อบังคับมีความหลากหลายในแต่ละรัฐ การปฏิบัติทางภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหลาย ๆ รัฐถือเป็นกระบวนการที่ซับซ้อน ซึ่งมักส่งผลให้ non-resident supplier มีภาระในการปฏิบัติตามข้อกำหนดจำนวนมาก</p> <p>2. หน่วยงานจัดเก็บภาษีอาจพิจารณาอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐยื่นแบบฯ ในรูปแบบที่ไม่ซับซ้อน มีรายละเอียดน้อยกว่าเมื่อเทียบกับการดำเนินการทางภาษีของผู้ประกอบการในท้องถิ่นที่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้ ในการกำหนดข้อมูลรายละเอียดภายใต้แนวทางที่เรียบง่ายนี้ ควรมีความเหมาะสมระหว่างความต้องการของผู้ประกอบการและความจำเป็นของหน่วยงานจัดการทางภาษีเพื่อตรวจสอบว่าภาระภาษีได้รับถูกต้องหรือไม่ ข้อมูลนี้อาจได้แก่:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- หมายเลขประจำตัวประชาชนของ supplier</li> <li>- รอบระยะเวลาภาษี</li> <li>- สกุลเงินและอัตราแลกเปลี่ยน</li> <li>- จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีในอัตรามาตรฐาน</li> <li>- จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่ลดลง (ถ้ามี)</li> <li>- ยอดรวมภาษีที่ต้องชำระ</li> </ul>

	<p>3. ตัวเลือกในการยื่นแบบทางอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบที่เรียบง่ายและใช้กันโดยทั่วไป เป็นสิ่งสำคัญในการอำนวยความสะดวกเพื่อปฏิบัติตามข้อบังคับ</p>
การชำระภาษี	<p>1. แนะนำให้ใช้วิธีการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยอนุญาตให้ non-resident supplier สามารถชำระภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ได้</p> <p>2. รัฐอาจพิจารณารับการชำระเงินในสกุลเงินของคู่ค้าได้</p>
การเก็บบันทึก	<p>1. สนับสนุนให้อนุญาตเก็บบันทึกข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์</p> <p>2. รัฐควรจำกัดข้อมูลที่เก็บบันทึกว่าภาษีที่ถูกเรียกเก็บนั้นมีความเหมาะสม และใช้ข้อมูลที่ supplier นั้นมีอยู่ในการประกอบกิจการทางธุรกิจ</p> <p>3. อาจรวมถึงประเภทของการจัดหา วันที่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระและข้อมูลที่ใช้ในการ กำหนดสถานที่ของลูกค้ำ</p> <p>4. รัฐที่จัดเก็บภาษีอาจให้ผู้ประกอบการเก็บเอกสารไว้เพื่อตรวจสอบภายหลังเมื่อเจ้าหน้าที่ร้องขอ</p>
การออกไปกำกับภาษี	<p>1. รัฐอาจพิจารณาในการจัดข้อบังคับในการออกไปกำกับภาษีหากเป็นการประกอบธุรกิจระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) ภายใต้การลงทะเบียนและปฏิบัติทางภาษีอย่างง่าย เนื่องจาก ลูกค้ำไม่ได้มีการนำภาษีชื่อมาใช้</p> <p>2. หากไปกำกับภาษีมีความจำเป็น รัฐอาจพิจารณาอนุญาตให้ใช้ไปกำกับภาษีเช่นเดียวกันกับ ข้อบังคับในรัฐของผู้ประกอบการ หรือเอกสารที่เป็นที่ยอมรับทางการค้าที่ออกโดยวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เพื่อการจัดการทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ใบเสร็จรับเงินอิเล็กทรอนิกส์</p> <p>3. สนับสนุนให้ข้อมูลบนไปกำกับภาษีมีข้อมูลที่จำเป็นต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (เช่น ข้อมูลระบุตัวตนของลูกค้ำ ประเภท และวันที่ของสินค้าหรือบริการ มูลค่าที่ต้องเสียภาษี และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม และจำนวนที่ต้องเสียภาษีทั้งหมด) รัฐอาจพิจารณาอนุญาตให้ส่ง ไปกำกับภาษีในภาษาของคู่ค้าได้</p>
การเข้าถึงข้อมูล/ ความพร้อมในการใช้งานของข้อมูล	<p>1. สนับสนุนให้รัฐมีการให้บริการข้อมูลที่จำเป็นในรูปแบบออนไลน์ เพื่อการลงทะเบียนและการปฏิบัติตามกฎระเบียบแบบง่ายนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาษาของประเทศคู่ค้าหลัก</p> <p>2. ขณะเดียวกันสนับสนุนให้รัฐจัดทำข้อมูลที่สำคัญและปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัย อันเป็นข้อมูลที่ non-resident business ใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจทางภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลอัตรา ภาษีและการจำแนกประเภทผลิตภัณฑ์</p>
การใช้ผู้ให้บริการบุคคลที่สาม	<p>1. การปฏิบัติตามข้อกำหนดสำหรับ non-resident supplier ควรอนุญาตให้ supplier แต่งตั้ง ตัวแทนเพื่อดำเนินการต่าง ๆ แทนได้ เช่น การยื่นแบบฯ</p> <p>2. การแต่งตั้งตัวแทนนี้ อาจเป็นประโยชน์สำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่ต้องปฏิบัติตามข้อบังคับในหลาย ๆ รัฐ</p>

2) International VAT/GST Guidelines (2015) และ The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales Report (2019)<sup>34</sup>

รายงานทั้งสองฉบับนี้เป็นการขยายความและเพิ่มเติมข้อคิดต่อจาก BEPS Action 1: Final Report International VAT/GST Guidelines มีวัตถุประสงค์เป็นการวางหลักการและมาตรฐานการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการค้าระหว่างประเทศ โดยเฉพาะการให้บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างในประเด็นความเป็นกลางของภาษีมูลค่าเพิ่ม (neutrality) การจัดเก็บภาษีควรเป็นกลางและเท่าเทียมกันระหว่างการประกอบธุรกิจในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์กับรูปแบบดั้งเดิม ผู้ประกอบการที่ประกอบการคล้ายกัน ในสถานการณ์ที่ใกล้เคียงกัน มีการทำธุรกรรมที่คล้ายกัน ควรมีภาระภาษีจำนวนที่ใกล้เคียงกัน ดังนั้นแนวทางที่สำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับรายงานการศึกษานี้ประกอบไปด้วย

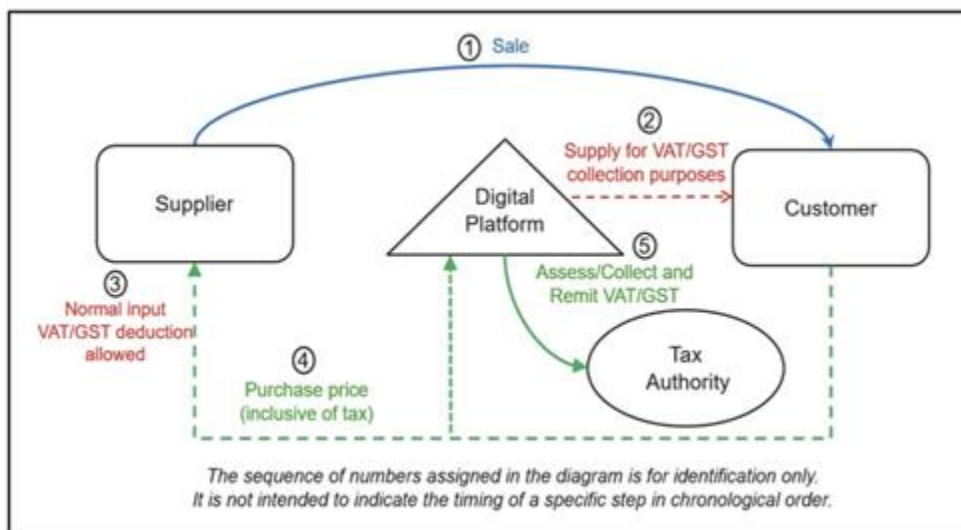
- ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรเป็นภาระภาษีของผู้ประกอบการ เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจน<sup>35</sup>

- ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรมีการได้เปรียบกันหรือเสียเปรียบกันระหว่างผู้ประกอบการต่างประเทศกับผู้ประกอบการไทย ทั้งนี้ ควรมีการจัดเก็บภาษีในระดับเดียวกัน แต่หากมีความจำเป็นที่ต้องกำหนดหลักเกณฑ์ทางภาษีเพิ่มเติมสำหรับผู้ประกอบการต่างประเทศ หลักเกณฑ์ที่เพิ่มเติมขึ้นต้องไม่สร้างภาระอันเกินกว่าความจำเป็น

- ควรจัดเก็บภาษีการบริโภคจากการให้บริการหรือซื้อขายทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างระหว่างประเทศ ในประเทศของผู้บริโภค ตามหลักการ Destination Principle

<sup>34</sup> OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales (Paris: OECD Publishing, 2019).

<sup>35</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2015), p.20.



ภาพที่ 2 Basic Operation of a Full VAT/GST Liability Regime<sup>36</sup>

### 2.3 สรุปกรอบแนวคิด

รายงานการศึกษาฉบับนี้ ศึกษามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ที่รัฐบาลนำมาใช้ว่าสอดคล้องกับหลักการของภาษีอากรที่ดีหรือไม่ และสอดคล้องมาตรการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมผ่านระบบดิจิทัลของต่างประเทศหรือไม่ โดยวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) และศึกษาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่เกิดขึ้นในกลุ่มผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศผ่านแพลตฟอร์มการให้บริการรายบริษัท Netflix ระหว่างวันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2565 ซึ่งรายงานการศึกษาฉบับนี้ใช้ข้อมูลการศึกษาจากเอกสารต่าง ๆ ทางวิชาการ และเอกสารทางราชการ ซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิ และจากการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องในการนำเสนอนโยบาย รวมถึงผู้ที่ได้รับผลกระทบ จากนั้นจะได้นำผลการค้นคว้าที่ได้ไปวิเคราะห์เพื่อนำไปสู่การนำเสนอเพื่อปรับปรุงมาตรการต่อไป

<sup>36</sup> OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* (Paris: OECD Publishing, 2019), p.23.

### บทที่ 3

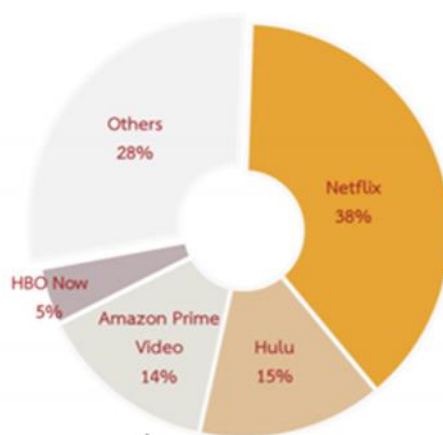
#### ผลการศึกษา

ในบทนี้ ผู้ทำการศึกษาจะได้วิเคราะห์มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ที่ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 โดยเริ่มจากสภาพธุรกิจและการเสียภาษีก่อนมีการนำมามาตรการมาใช้ ขั้นตอนกระบวนการจัดเก็บภาษีเป็นเช่นใด และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการนำมามาตรการเข้ามาใช้ โดยนำหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ (OECD และสิงคโปร์) ประกอบกับการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบด้านนโยบายภาษีของกรมสรรพากรและที่ปรึกษาภาษีอากรภาคเอกชน เพื่อนำมาวิเคราะห์

โดยที่รายงานการศึกษานี้มีข้อจำกัดในเรื่องของเวลาทำการศึกษา ประกอบกับข้อมูลที่จะนำมาใช้มีจำกัดเนื่องจากเป็นมาตรการใหม่ที่ยังใช้ไม่นาน และธุรกิจหลายประเภทก็ประสบปัญหาจากการแพร่ระบาดของโรค COVID-19 เช่น ภาคการท่องเที่ยว ดังนั้นในการวิเคราะห์จึงเลือกผู้ประกอบการต่างประเทศกลุ่มวิดีโอสตรีมมิ่ง ซึ่งให้บริการสมาชิก เพลง หนังสือ เกมส์ ฯลฯ รายบริษัท Netflix ที่เป็นกลุ่มธุรกิจบริการที่มีความเจริญเติบโตในยุคดิจิทัลและได้รับผลกระทบเชิงบวกในช่วงที่เกิดการระบาดของ COVID-19 เป็นการรับชมบนแพลตฟอร์มของผู้ให้บริการออนไลน์ผ่านอุปกรณ์ต่าง ๆ เช่น คอมพิวเตอร์ สมาร์ทโฟน หรือ smart TV ที่สามารถเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตได้ โดยบริการวิดีโอสตรีมมิ่งประเภทนี้ เรียกว่า บริการ Over-The-Top (OTT) คือ บริการรับชมวิดีโอตามความต้องการ (Video on Demand) ผ่านระบบสัญญาณอินเทอร์เน็ตที่ผู้ชมสามารถเข้าถึงคอนเทนต์และรับชมได้ในทุกที่ทุกเวลา และคนไทยนิยมสื่อออนไลน์พุ่งสูงขึ้นในช่วงหลายปีที่ผ่านมา ซึ่งในปัจจุบัน คนไทยกว่า 26 ล้านคน รับชมคอนเทนต์ผ่าน OTT โดยใช้เวลาดูเฉลี่ย 1-3 ชั่วโมงต่อวัน นอกจากนี้ 92% ของคนไทยใช้ OTT มากกว่า 1 แพลตฟอร์มด้วย<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> จิราวัฒน์ จารุพันธ์, เจาะลึก! “สตรีมมิ่ง แพลตฟอร์ม” โอกาสผู้ประกอบการไทยอยู่ตรงไหน?, [ออนไลน์], 2565, แหล่งที่มา: <https://www.dailynews.co.th/news/1258368/>.



ภาพที่ 3 สัดส่วนตลาดผู้ให้บริการ OTT ไทยจากรายได้ของสมาชิก ปี พ.ศ. 2562<sup>38</sup>

### 3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการในไทย มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งกรมสรรพากร<sup>39</sup> ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศจึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร แต่เมื่อผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการแก่ผู้บริโภค (consumer) ในไทยโดยตรง (เรียกกันทั่วไปว่า “B2C”) ผู้บริโภคดีังกล่าวหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากรเมื่อชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศ<sup>40</sup> ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ คือ ผู้บริโภคซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร นอกจากทำให้รัฐสูญเสียรายได้แล้ว ยังสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ กล่าวคือ ทำให้เกิดการแข่งขันบนพื้นฐานที่ไม่เท่าเทียมกัน (level playing fields) โดยที่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมีการเติบโตอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องทุกปี จึงทำให้เกิดความแตกต่างของภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นไปด้วย ก่อให้เกิด

<sup>38</sup> สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์, ให้บริการ VDO Streaming ยังไง ให้ Secure, [ออนไลน์], 2564, แหล่งที่มา: <https://www.etda.or.th/th/Useful-Resource/Knowledge-Sharing/Articles/e-Commerce/VDO-Streaming.aspx>.

<sup>39</sup> มาตรา 77/2 มาตรา 83 และมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>40</sup> มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

ความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจ ในมุมมองของนักวิชาการเห็นว่ามาตรการภาษี e-Service จะช่วยส่งเสริมการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ให้บริการในและนอกประเทศ<sup>41</sup>

### 3.1.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการไทย

ตั้งแต่มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2535 กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการในไทยและมียอดขายรับต่อปีสูงกว่าที่กำหนด มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งกรมสรรพากร<sup>42</sup>

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>43</sup> มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในไทย ในอัตรา 7% (รวมภาษีท้องถิ่น)<sup>44</sup> ของค่าสินค้าหรือบริการ<sup>45</sup> และออกใบกำกับภาษี (tax invoice) ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ<sup>46</sup> และมีหน้าที่จัดทำรายงานภาษีขาย ภาษีซื้อ และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (กรณีการขายสินค้า) และเก็บรักษาเอกสารและหลักฐานดังกล่าวไว้ที่สถานประกอบการเพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบ<sup>47</sup> และหน้าที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) และชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>48</sup> เป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป โดยนำภาษีที่เรียกเก็บจากลูกค้า (เรียกว่า “ภาษีขาย”) หักด้วยภาษีที่ถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้า (supplier) (เรียกว่า “ภาษีซื้อ”) ถ้า “ภาษีขาย” มากกว่า “ภาษีซื้อ” ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องชำระภาษี แต่ถ้า “ภาษีซื้อ” มากกว่า “ภาษีขาย” ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากร

<sup>41</sup> อธิภัทร มุทิตาเจริญ, ภาษี e-Service ก้าวแรกของการเก็บภาษีจาก Digital Economy, [ออนไลน์], 2563, แหล่งที่มา: <https://www.the101.world/e-service-tax-and-digital-economy/>.

<sup>42</sup> มาตรา 77/2 มาตรา 83 และมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>43</sup> มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

<sup>44</sup> มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560 และมาตรา 12 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497

<sup>45</sup> มาตรา 86/4(6) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้แสดงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนอาจแสดงราคาค่าสินค้าหรือบริการที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT inclusive price) หรือราคาที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT exclusive price) ก็ได้

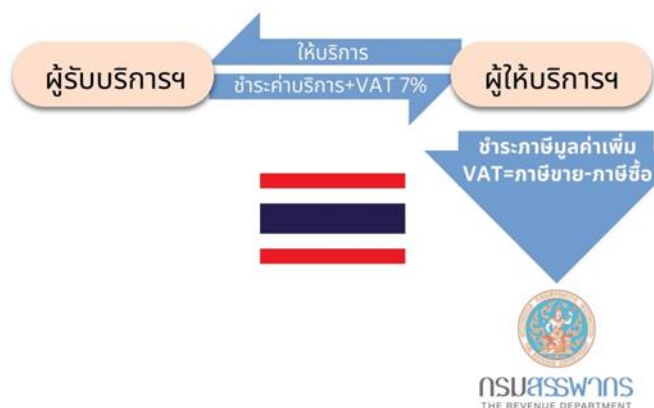
<sup>46</sup> มาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>47</sup> มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>48</sup> มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร



ตัวอย่างเช่น เมื่อบริษัท โมโน สตรีมมิ่ง จำกัด ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์กับลูกค้าในประเทศ (B2C) ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% จากลูกค้าและต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร



ภาพที่ 4 การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จดทะเบียนฯ

### 3.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ

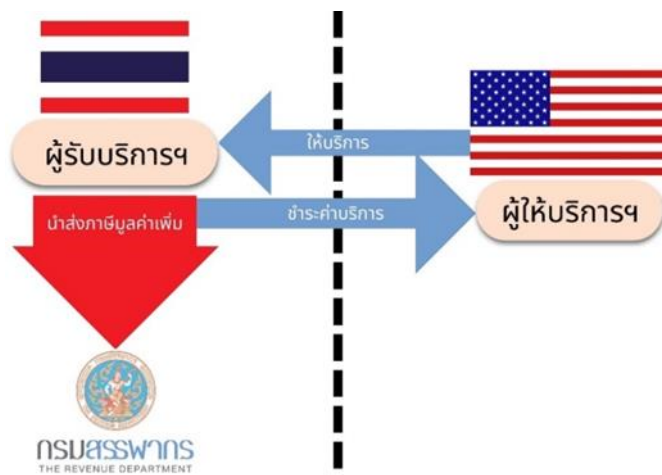
ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศไม่อยู่ในบังคับที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร แต่เมื่อผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการแก่ผู้บริโภค (consumer) ในไทยโดยตรง (เรียกกันทั่วไปว่า “B2C”) ผู้บริโภคนั้นต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากรเมื่อชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศ

กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการให้บริการแก่ลูกค้าในไทยไม่ว่าโดยตรงหรือผ่านแพลตฟอร์ม เช่น การจ่ายค่าบริการรายเดือนให้ Netflix หรือการจ่ายค่าโฆษณาให้ Google ลูกค้าในไทยดังกล่าวต้องเป็นผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากรโดยใช้แบบ ภ.พ. 36<sup>49</sup> นำส่งภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ได้จ่ายค่าบริการ และมีสิทธิ์นำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปถือเป็นภาษีซื้อเพื่อหักออกจากภาษีขายในการคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>50</sup>

ตัวอย่างเช่น เมื่อลูกค้าไทยได้ชำระค่าบริการรายเดือนให้ Netflix ซึ่งเป็นผู้ให้บริการในต่างประเทศ ในเดือนมิถุนายน 2564 ลูกค้ามีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 7% ของค่าบริการต่อกรมสรรพากรภายในวันที่ 15 กรกฎาคม

<sup>49</sup> มาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>50</sup> มาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร



ภาพที่ 5 การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้รับบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย (ก่อนใช้กฎหมาย e-Service)

Netflix มีแพ็คเกจให้บริการในประเทศไทย ดังนี้<sup>51</sup>

ตารางที่ 3 ราคาค่าบริการรายเดือนของ Netflix

	มือถือ	พื้นฐาน	มาตรฐาน	พรีเมียม
ค่าบริการรายเดือน (บาท)	99	279	349	419

ผู้เชี่ยวชาญของกรมสรรพากร<sup>52</sup> ได้ให้ข้อมูลว่า ในทางปฏิบัติแล้วพบว่า มีแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ. 36 เนื่องจากสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำส่งไปถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและยังมีสิทธินำค่าบริการไปเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ แต่ไม่ปรากฏว่า ผู้บริโภคซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรเมื่อจ่ายค่าบริการออกไปต่างประเทศแต่อย่างใด ซึ่งนอกจากทำให้รัฐสูญเสียรายได้แล้ว ยังสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ ยิ่งไปกว่านั้น การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมีการเติบโตอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องทุกปี จึงทำให้เกิดความแตกต่างของภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นไปด้วย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจ

<sup>51</sup> Netflix, แพ็คเกจและการคิดค่าบริการ, [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://help.netflix.com/th/node/24926>.

<sup>52</sup> สัมภาษณ์ ปุณ ตันมณีวัฒนา, นักวิเคราะห์นโยบายและแผนเชี่ยวชาญ กรมสรรพากร, 21 สิงหาคม 2565.

เพื่อแสดงให้เห็นถึงการสูญเสียภาษีที่รัฐควรจะจัดเก็บได้ ผู้ทำการศึกษาจึงตั้งสมมุติฐานว่า สมมุติว่า ในปี พ.ศ. 2563 มีผู้ใช้บริการของ Netflix ในประเทศไทยที่เป็นบุคคลธรรมดาและไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีจำนวน 500,000 ราย และเลือกแพ็คเกจเป็นจำนวนเท่า ๆ กัน ในแต่ละเดือนก็จะเห็นได้ว่า มีภาษีที่ควรจะต้องเสีย แต่ไม่ได้มีการชำระเป็นจำนวนสูงถึง 10,027,500 บาทต่อเดือน

ตารางที่ 4 ตัวอย่างผลการสูญเสียรายได้ภาษีอากร

แพ็คเกจ (บาท)	ผู้ใช้บริการ (ราย)	ค่าบริการ (บาท)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (บาท)
99	125,000	12,375,000	866,250
279	125,000	34,875,000	2,441,250
349	125,000	43,625,000	3,053,750
419	125,000	52,375,000	3,666,250
รวม	500,000	143,250,000	10,027,500

ผู้ทำการศึกษา เห็นว่าการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 81/2 แห่งประมวลรัษฎากร (ก่อนการแก้ไข) สอดคล้องหลักการภาษีอากรที่<sup>53</sup> ในข้อดังต่อไปนี้

- หลักความเป็นกลาง (Neutrality) เนื่องจาก มีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ ลูกค้าจะมีภาระที่เท่ากันไม่ว่าจะจ่ายค่าบริการให้ผู้บริการในไทยหรือในต่างประเทศ เช่น ถ้าค่าบริการเป็นจำนวน 100 บาท ผู้ประกอบการจดทะเบียนไทยก็จะเรียกเก็บ 107 บาท (ค่าบริการ 100 บาท + ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7 บาท) หรือเมื่อชำระค่าบริการไปให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศ 100 บาท ก็จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอีก 7 บาท ให้กรมสรรพากร

- หลักความแน่นอน (Certainty) เนื่องจากมีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรอย่างชัดเจน

แต่วิธีการดังกล่าวไม่เป็นไปตาม หลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากมีผู้หลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย (evasion) โดยที่ยังไม่สามารถจับผู้กระทำผิดได้ และยังขัดกับหลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) ซึ่งองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD)<sup>54</sup> ได้กล่าวถึงคุณสมบัติที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่มว่าด้วยประสิทธิภาพ ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติ

<sup>53</sup> รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 41-53.

<sup>54</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines (Paris: OECD Publishing, 2017), p.18.

ตามกฎหมายของผู้ประกอบการและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรมีต้นทุนที่น้อยที่สุด เนื่องจากผู้บริโภคมักมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance costs) ในการนำส่งภาษีให้กรมสรรพากร นับตั้งแต่ค่าเดินทางเพื่อไปชำระภาษี ตลอดจนเวลาที่เสียไป และกรมสรรพากรก็ต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี (administrative costs) จากการให้บริการรับชำระภาษีแก่ผู้บริโภคนานามากอีกด้วย

ปัญหาดังกล่าวข้างต้นไม่ได้เกิดขึ้นแต่เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น เพราะการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องเข้าไปตั้งสถานประกอบการในอีกประเทศหนึ่งแต่อย่างใด ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศตามหลักการของภาษีอากรที่ดี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากผู้ประกอบการต่างประเทศ จึงควรเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากผู้ประกอบการไทย และตามที่ OECD ได้กล่าวถึงคุณสมบัติที่สำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องมีความเป็นกลาง การจัดเก็บภาษีควรเป็นกลางและเท่าเทียมกันระหว่างการประกอบธุรกิจในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์และในรูปแบบดั้งเดิม ผู้ประกอบการที่ประกอบการคล้ายกัน ในสถานการณ์ที่ใกล้เคียงกัน มีการทำธุรกรรมที่คล้ายกัน ควรมีภาระภาษีจำนวนที่ใกล้เคียงกัน หากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว อาจเกิดการหลบหลีกภาษี (evasion) ความขัดแย้งในสังคมได้<sup>55</sup>

### 3.2 กระบวนการในการจัดเก็บตามกฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service)

#### 3.2.1 การดำเนินการแก้ไขปัญหา

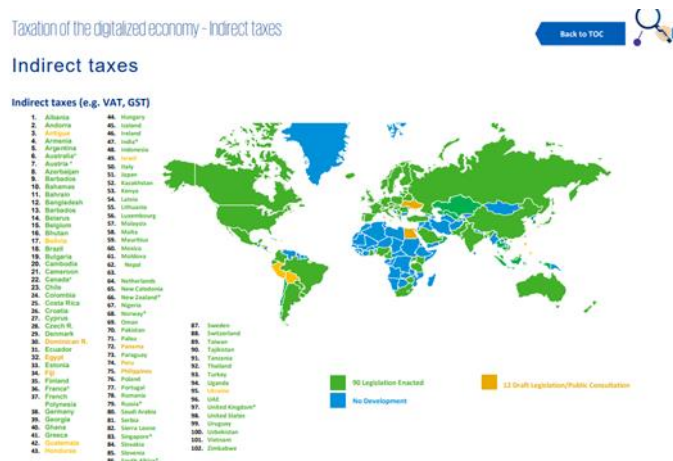
ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2560 ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิก OECD Inclusive Framework on BEPS<sup>56</sup> ในฐานะสมาชิกจึงมีข้อผูกมัดที่ต้องปฏิบัติตาม BEPS Action Plan กรมสรรพากรจึงได้นำ BEPS Action Plan 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy เป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายในประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT) หรือ Goods and Services Tax (GST)) โดยเฉพาะในประเด็นสำคัญ คือ การ

<sup>55</sup> Mk, ผลสำรวจตลาดสตรีมมิ่งไทย Netflix ยังครองแชมป์ แต่ WeTV ตามมาติดๆ Viu อันดับสาม, [ออนไลน์], 2565, แหล่งที่มา: <https://www.blognone.com/node/128946>.

<sup>56</sup> OECD, Thailand joins the Inclusive Framework on BEPS and participates in first joint programme for the implementation of international tax standards, [Online], 2021, Available from: <https://www.oecd.org/ctp/thailand-joins-the-inclusive-framework-on-beps-and-participates-in-first-joint-programme-for-the-implementation-of-international-tax-standards.htm>.

ให้บริการของผู้ประกอบการต่อลูกค้าที่เป็นผู้บริโภค (B2C) ว่าควรปฏิบัติตามหลักการและวิธีการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ระบุไว้ใน OECD International VAT/GST Guidelines.

โดยในปัจจุบันกว่า 90 ประเทศได้ใช้กฎหมาย e-Service แล้ว (ประเทศที่มีสีเขียวตามภาพที่ 6) ได้แก่ ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ สหราชอาณาจักร เยอรมนี และอีกหลายประเทศใน EU



ภาพที่ 6 Taxation of the digitalised economy-indirect taxes<sup>57</sup>

เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวข้างต้น กรมสรรพากรจึงเสนอแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศให้บริการแก่ลูกค้าในไทย (B2C) ทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยกลุ่มผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศผ่านแพลตฟอร์มการให้บริการออนไลน์ในรูปแบบต่าง ๆ

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบด้านนโยบายภาษีและผู้เชี่ยวชาญของกรมสรรพากร<sup>58</sup> พบว่า ในการออกกฎหมายฉบับนี้ กรมสรรพากรได้ติดต่อและรับฟังความคิดเห็นจากผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งรวมถึงแพลตฟอร์มต่างประเทศอย่างใกล้ชิด เพื่อสร้างความรู้และความเข้าใจในการปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้ รวมถึงเพื่อรับฟังข้อเสนอแนะ มาประกอบการพิจารณาจัดทำกฎหมายลำดับรองและระบบงานต่าง ๆ โดยกรมสรรพากรได้ประชุมเพื่อรับฟังความคิดเห็นผ่านระบบออนไลน์ร่วมกับผู้ประกอบการต่างประเทศทั้ง 5 กลุ่มดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง รวมทั้งจัดส่งต้นแบบ (mock-up) ของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างง่ายสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จาก

<sup>57</sup> KPMG, Taxation of the digitalized economy, [Online], 2022, Available from:

<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

<sup>58</sup> สัมภาษณ์ เสาวคนธ์ มีแสง, ผู้อำนวยการกองวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร, 23 สิงหาคม 2565, ปศุณ ดันมณีวัฒนา, นักวิเคราะห์นโยบายและแผนเชี่ยวชาญ กรมสรรพากร, 21 สิงหาคม 2565.

ต่างประเทศ หรือ VAT for Electronic Service (VES) ให้แก่ผู้ประกอบการกลุ่มเป้าหมายเพื่อเปิดโอกาสในการแสดงความคิดเห็นและให้ข้อเสนอแนะต่อระบบดังกล่าว รวมถึงได้เชิญผู้ประกอบการต่างประเทศหลายรายเข้ามาร่วมทดสอบระบบก่อนที่จะทำการเปิดใช้จริง และกรมสรรพากรได้เปิดรับฟังความคิดเห็นจากประชาชนเป็นจำนวนสามครั้งด้วยกัน ได้แก่ การเปิดรับฟังความคิดเห็นระหว่างวันที่ 21 มิถุนายน 2560-11 กรกฎาคม 2560 ระหว่างวันที่ 17 มกราคม 2561-9 กุมภาพันธ์ 2561 และระหว่างวันที่ 14 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 29 มกราคม 2563<sup>59</sup>

จากการสัมภาษณ์ปรึกษาภาษีอากรและนักวิชาการอิสระ<sup>60</sup> เห็นว่า ถ้อยคำของกฎหมาย เช่นคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 นั้น ประชาชนทั่วไปอ่านแล้วเข้าใจยาก ต้องมีความเข้าใจขั้นตอนการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จึงจะเข้าใจเนื้อหาของคำนี้ เช่น ทดลองใช้บริการผ่านแพลตฟอร์มใดแพลตฟอร์มหนึ่งเพื่อดูภาพยนตร์ หรือฟังเพลง แล้วจึงจะเข้าใจความหมายอย่างถ่องแท้

### 3.2.2 หลักเกณฑ์กฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ (e-Service)<sup>61</sup> ของประเทศไทย

ตั้งแต่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มีผลใช้บังคับในเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 โดยให้เริ่มจดทะเบียนและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้เตรียมตัว ปรากฏว่า มีผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทย ได้เข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ทั้งหมด 140 ราย จาก 25 ประเทศ 1 เขตปกครองตนเอง และ 2 ดินแดน ดังนี้ จีน อิสราเอล ญี่ปุ่น สิงคโปร์ เกาหลีใต้ มาเลเซีย ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ เบลเยียม ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี ไอร์แลนด์ อิตาลี ลิทัวเนีย ลักเซมเบิร์ก เนเธอร์แลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์ สเปน สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร แคนาดา สหรัฐอเมริกา เขตบริหารพิเศษฮ่องกง หมู่เกาะเคย์แมน และหมู่เกาะบริติชเวอร์จิน<sup>62</sup>

<sup>59</sup> กรมสรรพากร, สรุปการรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. .... (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในต่างประเทศ) ครั้งที่ 3, [ออนไลน์], 2563, แหล่งที่มา: [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/kormor/resultVAT\\_170263.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/resultVAT_170263.pdf).

<sup>60</sup> สัมภาษณ์ ชุมพร เสนไสย, ที่ปรึกษาภาษีอากรและนักวิชาการอิสระ, 27 สิงหาคม 2565.

<sup>61</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 53) พ.ศ.2564 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป และกฎกระทรวง ฉบับที่ 377 (พ.ศ. 2564) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทาง อิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

<sup>62</sup> ข้อมูลจากกรมสรรพากร

หลักการสำคัญของกฎหมายนี้คือ กำหนดให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและแพลตฟอร์มที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในไทย ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนให้แก่กรมสรรพากร โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและรายงานภาษีซื้อ

**VES VAT for Electronic Service**  
สำหรับให้บริการแพลตฟอร์มออนไลน์จากต่างประเทศ  
กฎหมาย e-Service 3 Step  
ใหม่ [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th)

มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2564 เป็นต้นไป

**STEP 1** ลงทะเบียน  
ดาวน์โหลดแบบฟอร์ม VES  
ที่ [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th)  
เอกสารประกอบการจดทะเบียน  
ยื่นที่ กรมสรรพากร  
ศูนย์บริการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์  
(e-Service)

**STEP 2** รับแบบแสดงรายการ  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
(P.P. 30 B)  
ยื่นแบบ VES  
ที่ [www.rd.go.th](http://www.rd.go.th)

**STEP 3** ยื่นภาษี  
ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มผ่าน  
ระบบ VES ตั้งแต่วันที่  
1 - 23 ของเดือนต่อไป  
ผ่าน 2 ช่องทาง  
1. โอนเงินเข้าบัญชี  
กรมสรรพากร  
2. ออโต้ตัดบัญชี

**จุดไหน - ใช้เอกสารอะไร**

- จุดไหน: จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบ Vat for e-Service (VES) บนเว็บไซต์กรมสรรพากร
- เอกสารที่ใช้ในการจดทะเบียน: หนังสือขอจดทะเบียนเงินอิเล็กทรอนิกส์

**หน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียน VAT**

**ผู้ประกอบการจดทะเบียน VAT มีหน้าที่**

- ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง (Pay only) ภายในวันที่ 23 ของเดือนต่อไป
- จัดทำรายงานภาษีขายเป็นภาษาอังกฤษ

**เพิ่ม**

- ❌ ภาษีมูลค่าเพิ่มมูลค่าเพิ่ม
- ❌ ใบกำกับภาษี
- ❌ ใบกำกับภาษี
- ❌ ใบกำกับภาษี
- ❌ ใบกำกับภาษี
- ❌ ใบกำกับภาษี

**เดิม**

- ❌ ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ❌ ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ❌ ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ❌ ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ❌ ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ❌ ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาพที่ 7 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ

รายละเอียดของ“กฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ (e-Service)” เป็นดังนี้<sup>63</sup>

### 3.2.2.1 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน 2564 ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทยซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมียอดขายรับจากการขายสินค้าหรือบริการเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรผ่านระบบ VES (VAT for Electronic Service) ที่เว็บไซต์ของกรมสรรพากร ([www.rd.go.th](http://www.rd.go.th)) เมื่อได้รับการอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับผู้ประกอบการไทย เช่น การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 7% (รวมภาษีท้องถิ่น) การจัดทำรายงานภาษีขาย ยกเว้นผู้ประกอบการต่างประเทศที่จดทะเบียนผ่าน VES ไม่มีสิทธิ์ออกใบกำกับภาษี ไม่มีสิทธิ์นำภาษีซื้อไปใช้ในการคำนวณภาษี และไม่มีหน้าที่ต้องเก็บรักษารายงานภาษีซื้อ

<sup>63</sup> Revenue Department, A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person (Second Edition), [Online], 2022, Available from: <https://www.rd.go.th/fileadmin/download/eService.pdf>.

3.2.2.2 เมื่อซื้อสินค้าหรือรับบริการ ลูกค้าในไทยจะต้องแจ้งข้อมูลต่อผู้ให้บริการต่างประเทศว่าตนเองเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยหรือไม่ โดยระบบจะถือว่าลูกค้าในไทย “ไม่เป็น” ผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (by default) เว้นแต่ลูกค้าในไทยได้แจ้งเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หรือผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” มีข้อมูลชัดเจนว่าลูกค้าในไทยเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้สามารถตรวจสอบข้อมูลว่าลูกค้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจริงหรือไม่ได้ที่ <https://eservice.rd.go.th/rd-ves-web/search/vat>

3.2.2.3 การจัดทำรายงานภาษี ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทยซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานภาษีขายดังตัวอย่างต่อไปนี้

Example Output Tax Report				Example Detail of transaction in output tax report						
For Value Added Tax Registrant under Clause 8 of the Notification of the Director-General of the Revenue Department regarding Value Added Tax (No.340) amended by the Notification of the Director-General of the Revenue Department regarding Value Added Tax (No. 3)				Tax Month: September Year: 2021						
Tax Month: September Year: 2021				Name of VAT Registrant: Good Taxpayer Co., Ltd. Tax ID Number: 0235698798012						
Name of VAT Registrant: Good Taxpayer Co., Ltd. Tax ID Number: 0235698798012				Name of VAT Registrant: Good Taxpayer Co., Ltd. Tax ID Number: 0235698798012						
Date	Description	Service Value Excluding VAT		No.	Date	Transaction No.	Customer's Name/ID/Email (any word that can identify customer)	Description	Service Value Excluding VAT	
		USD	Thai Baht (THB)						USD	Thai Baht (THB)
1	Game Service 1	20	500	1	1	GA0895	100us389	Game Service 1	15	-
	Advertising Fee	-	300	12	1	AD0154	M5689	Advertising Fee	-	300
	...			25	1	GA0901	105us500	Game Service 1	5	-
	...			26	1	GA0902	107us600	Game Service 1	-	500
	...			30	5	AD0267	Y0828	Advertising Fee	0	2,400
30	...			82	9	AD0310	M198829	Advertising Fee	0	200
	...			280	30	GA0972	101th998	Game Service 1	0	60
	...							Total Value	100	5,300
	...							Exchange rate converting to THB (the last day of the month)	30	
	...							VAT payable (THB)	210 (100x30x7%)	371 (5,300x7%)
	...							Net VAT payable	581 (210+371)	

ภาพที่ 8 Example Output Tax Report & Detail of transaction in output tax report

### 3.2.2.4 การยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>64</sup>

1) ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทยซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ (แบบ P.P.30.9) ทุกเดือนไม่ว่าจะมีภาษีชำระหรือไม่ ผ่านระบบ VES ภายในวันที่ 23 ของเดือนถัดไป

2) ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทยซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ชำระภาษี (pay only) โดยต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่

<sup>64</sup> มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร



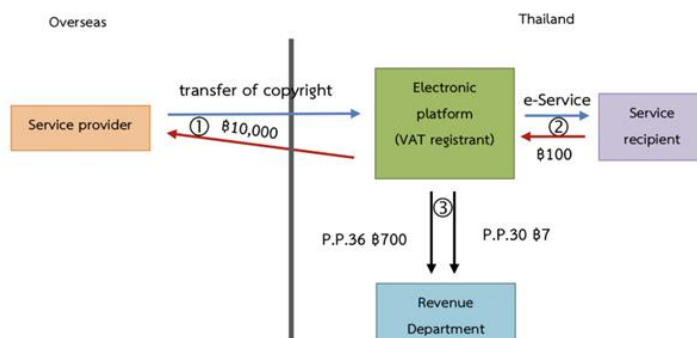
เรียกเก็บจากลูกค้าในไทยนำส่งให้กรมสรรพากรทั้งหมดและไม่มีสิทธิ์นำภาษีซื้อไปหักออกจากภาษีที่ต้องนำส่งแต่อย่างใด ซึ่งแตกต่างจากผู้ประกอบการไทยซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสิทธิ์นำภาษีซื้อไปหักในการคำนวณภาษี

3) ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทยซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องชำระภาษีเป็นเงินบาทผ่านช่องทางต่อไปนี้

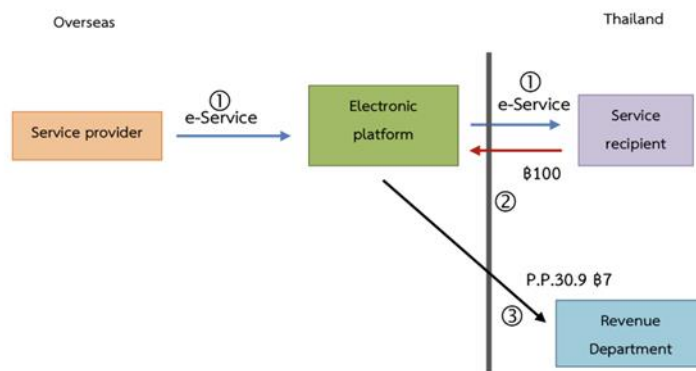
- การโอนเงินระหว่างประเทศเข้าสู่บัญชีกรมสรรพากร  
Krungthai Bank account  
Account Number 1847018742  
Account Name KRUNGTHAI FOR THE REVENUE DEPARTMENT  
SWIFT Code KRTHTHBK; หรือ
- บัตรเครดิต; หรือ
- บัตรเงินสด



ภาพที่ 9 ตัวอย่างสลิปการโอนเงินระหว่างประเทศเข้าสู่บัญชีกรมสรรพากร



ภาพที่ 10 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย



ภาพที่ 11 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบด้านกฎหมายตามมาตรการ e-Service<sup>65</sup> ให้ความเห็นว่า เนื่องจากกฎหมาย e-Service เป็นกฎหมายใหม่สำหรับประเทศไทย ในช่วงแรกกรมสรรพากรจึงมีการประชาสัมพันธ์การบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวกับผู้ประกอบการต่างประเทศ และได้มีการใช้เวลาผู้ประกอบการเตรียมความพร้อมก่อนกฎหมายมีผลใช้บังคับตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ ประกอบกับได้จัดเตรียมระบบรองรับการเสียภาษีของผู้ประกอบการให้ง่ายและสะดวกสำหรับผู้ประกอบการมากที่สุด อีกทั้งยังได้มีการออกประกาศกระทรวงการคลังขยายเวลาการยื่นแบบให้กับผู้ประกอบการในระยะแรกที่พระราชบัญญัติมีผลบังคับใช้ด้วย

จากการสัมภาษณ์ปรึกษาภาษีอากรและนักวิชาการอิสระ<sup>66</sup> เห็นว่ามีปัญหาในการใช้บริการ การโอนเงิน การชำระเงิน เพราะเป็นการโอนเงินค่าภาษีมาจากต่างประเทศ

### 3.2.3 หลักเกณฑ์กฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ (e-Service) ของสิงคโปร์<sup>67</sup>

โดยที่สิงคโปร์เป็นประเทศในอาเซียน ที่ได้รับการจัดอันดับให้อยู่ในอันดับสองของ Ease of Doing Business ในปี พ.ศ. 2563<sup>68</sup> เพื่อประโยชน์ในการศึกษาจึงเห็นควรนำกระบวนการ

<sup>65</sup> สัมภาษณ์ เพชรรัตน์ ศุภนิมิตกุลกิจ, นิติกรเชี่ยวชาญ กรมสรรพากร, 10 สิงหาคม 2565.

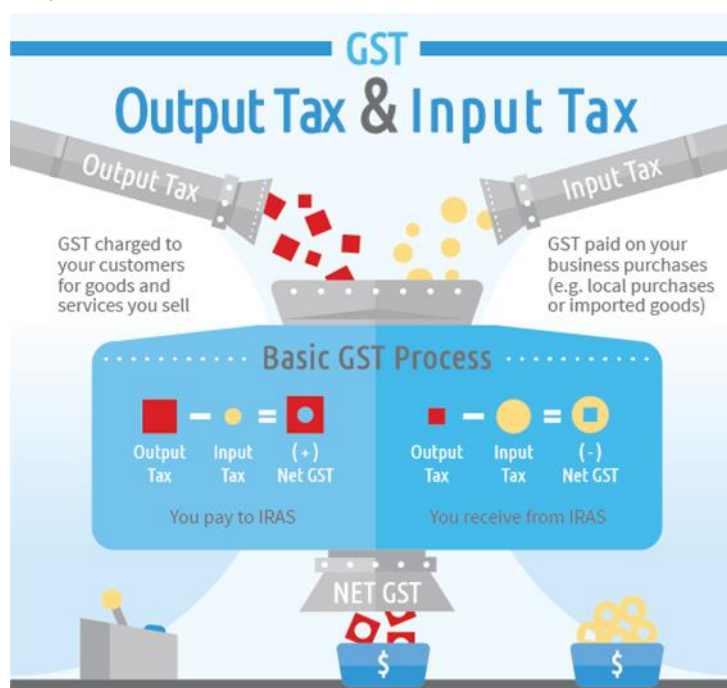
<sup>66</sup> สัมภาษณ์ ชุมพร เสนไสย, ที่ปรึกษาภาษีอากรและนักวิชาการอิสระ, 27 สิงหาคม 2565.

<sup>67</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide GST: Guide for E-Commerce (Second Edition), [Online], 2022, Available from: [https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-guide-for-e-commerce.pdf?sfvrsn=161a349e\\_9](https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-guide-for-e-commerce.pdf?sfvrsn=161a349e_9).

<sup>68</sup> World Bank Group, Doing Business 2022, [Online], 2022, Available from: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/s/singapore/SGP.pdf>.

ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax (GST)) ของสิงคโปร์ มาเพื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service ของไทย

สิงคโปร์เริ่มใช้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax (GST)) ในปี พ.ศ. 2537 (ค.ศ. 1994)<sup>69</sup> ซึ่งเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการของผู้บริโภค เป็นภาษีทางอ้อมผู้รับชำระภาษีมิใช่ผู้ชำระภาษีโดยตรง และภาษีจะถูกเรียกเก็บ ณ สถานที่ปลายทางที่มีการบริโภคสินค้าหรือบริการเกิดขึ้น ในประเทศอื่นมักเรียกภาษีนี้อีกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax (VAT)) หลักการสำคัญของกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ นี้คือ กำหนดให้ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีรายได้เกินกว่า 1 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 7% ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีให้แก่ Inland Revenue Authority of Singapore



ภาพที่ 12 หลักการภาษีสินค้าและบริการของสิงคโปร์<sup>70</sup>

สิงคโปร์ได้นำมาตรการ Overseas Vendor Registration (OVR) มาใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยมีสาระสำคัญตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 ผู้ประกอบการต่างประเทศ

<sup>69</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, Goods and Services Tax (GST): What It Is and How It Works, [Online], 2022, Available from: [https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-\(gst\)/basics-of-gst/goods-and-services-tax-\(gst\)-what-it-is-and-how-it-works](https://www.iras.gov.sg/taxes/goods-services-tax-(gst)/basics-of-gst/goods-and-services-tax-(gst)-what-it-is-and-how-it-works).

<sup>70</sup> Ibid.

ซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการทางดิจิทัลให้กับผู้บริโภครายสุดท้ายหรืออิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ซึ่งให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แทนผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้ขายสินค้าให้ผู้บริโภคในสิงคโปร์ ต้องอยู่ในบังคับต้องจดทะเบียนและเรียกเก็บ GST

### 3.2.3.1 หลักเกณฑ์การลงทะเบียน OVR

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 ผู้ประกอบการต่างประเทศจะต้องลงทะเบียนภายใต้ระบบ ในปีปฏิทินนั้น (CY):

1) ผู้ประกอบการต่างประเทศมีผลประกอบการทั่วโลกเกิน 1 ล้านเหรียญสิงคโปร์และ

2) ผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการทางดิจิทัลกับผู้บริโภคในสิงคโปร์เกิน 1 แสนเหรียญสิงคโปร์

\*มูลค่าการซื้อขายทั่วโลก หมายถึง วัสดุสิ้นเปลืองทั้งหมดที่ผลิตขึ้นซึ่งจะเป็นวัสดุที่ต้องเสียภาษีหากผลิตในสิงคโปร์

บุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการขึ้นทะเบียนภาษี GST จะต้องสมัครภายใน 30 วันหลังจากสิ้นปีปฏิทินที่เกี่ยวข้อง;

ผู้ประกอบการต่างประเทศอาจจะลงทะเบียนภายใต้ระบบ OVR ถ้าคาดว่าจะได้อีก 12 เดือนข้างหน้า\*:

- 1) มูลค่าการซื้อขายทั่วโลกเกินกว่า 1 ล้านเหรียญสิงคโปร์ และ
- 2) ผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการทางดิจิทัลกับผู้บริโภคในสิงคโปร์เกินกว่า 1 แสนเหรียญสิงคโปร์

บุคคลที่รับผิดชอบในการขึ้นทะเบียนภาษี GST จะต้องสมัครภายใน 30 วันหลังจากทำการคาดการณ์

### 3.2.3.2 ผู้ที่อยู่ภายใต้บังคับ OVR

ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการทางดิจิทัลกับผู้บริโภคโดย

- 1) ผู้ประกอบการต่างประเทศ<sup>71</sup>
- 2) ผู้ประกอบการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ<sup>72</sup>
- 3) ผู้ประกอบการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศ

<sup>71</sup> มีสถานอยู่ภายนอกประเทศสิงคโปร์ (เช่น ไม่มีสถานประกอบธุรกิจ สถานประกอบการประจำ หรือที่อยู่อาศัยตามปกติในประเทศสิงคโปร์)

<sup>72</sup> เมื่อตลาดอิเล็กทรอนิกส์ถือเป็น supplier

ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2566 OVR จะใช้บังคับกับผู้ประกอบการขายสินค้าหรือการให้บริการมูลค่าต่ำ (Low Value Goods) และการให้บริการที่ไม่ผ่านทางดิจิทัลกับผู้บริโภคด้วย

บริการ OVR อาจจะกระทบกับผู้ประกอบการท้องถิ่น นอกจากนั้นกรณีนี้ยังจะใช้บังคับกับ B2C ซึ่งขายสินค้ามูลค่าต่ำ LVG ผู้ประกอบการท้องถิ่นซึ่งมีสินค้าอยู่นอกประเทศสิงคโปร์และขายสินค้ามูลค่าต่ำให้กับลูกค้าซึ่งไม่ได้จดทะเบียน GST ในสิงคโปร์จะต้องเรียกเก็บจากการขาย

### 3.2.3.3 คุณสมบัติเบื้องต้นของระบบ Pay-only

#### 1) การแต่งตั้งตัวแทนในพื้นที่/ เงินประกัน

ไม่มีข้อกำหนดสำหรับผู้ประกอบการในต่างประเทศภายใต้ระบบ Pay-only ในการแต่งตั้งตัวแทนในพื้นที่เพื่อจัดการเรื่องภาษี

ไม่มีข้อกำหนดในการวางเงินประกัน เว้นแต่ผู้ประกอบการในต่างประเทศจะลงทะเบียนด้วยความสมัครใจ (ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขทั่วไปที่กำหนดโดย comptroller)

#### 2) การยื่นและการชำระเงิน GST

ผู้ประกอบการต่างประเทศภายใต้ระบบ Pay-only จะยื่นขอคืนแบบง่ายสำหรับตลาดอิเล็กทรอนิกส์เพื่อเสริมมูลค่าของวัสดุที่ทำในนามของผู้ประกอบการต้นแบบโดยใช้แพลตฟอร์มของตัวเอง

ผลตอบแทนแบบง่ายจะยื่นเป็นรายไตรมาสโดยมีการชำระเงินภายใน 1 เดือนนับจากวันสิ้นสุดของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

#### 3) การขอคืนภาษี

OVR เป็นระบบชำระภาษีเท่านั้น (Pay-only) ผู้ประกอบการต่างประเทศจึงไม่มีสิทธิ์ขอคืนภาษี

#### 4) แก้อัปเดตผิดพลาด/หนี้สูญ

ผู้ประกอบการต่างประเทศจะไม่สามารถขอ GST ได้ แต่จะแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการขอคืนภาษี GST ครั้งถัดไปแทน

หากมีข้อผิดพลาดที่สำคัญ ผู้ประกอบการในต่างประเทศอาจยื่นคำร้องเพื่อขอปรับปรุงการขอคืนภาษี GST ของตนโดยให้เหตุผลในการปรับปรุง

สามารถบรรเทาหนี้สูญได้เมื่อแสดงรายการตรวจสอบการตรวจสอบตนเองพร้อม GST ที่ขอคืนเป็นเครดิตได้

## 5) การออกใบแจ้งหนี้/ แสดงราคา

ไม่มีข้อกำหนดการออกใบแจ้งหนี้และการแสดงราคาเพิ่มเติม นอกเหนือจากการดำเนินธุรกิจตามปกติของผู้ประกอบการในต่างประเทศ

## 6) การบันทึก-การเก็บรักษา

ผู้ประกอบการต่างประเทศต้องเก็บรักษาบันทึกทางธุรกิจและทางบัญชีที่เหมาะสมอย่างน้อย 5 ปี (คล้ายกับธุรกิจที่จดทะเบียน GST ในประเทศ-คู่มือการเก็บภาษีอิเล็กทรอนิกส์)

ต้องจัดเตรียมเอกสารประกอบ ทั้งรายการขาย ใบแจ้งหนี้ที่ออก หลักฐานการชำระเงิน และข้อมูลลูกค้า (เช่น หมายเลขทะเบียน GST) เพื่อยืนยัน GST ซึ่งรวบรวมจากการผลิตทั้งหมดให้กับลูกค้าในสิงคโปร์

## 7) การยกเลิกการลงทะเบียน

ผู้ประกอบการในต่างประเทศที่มั่นใจว่าจะไม่เข้าเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในอีก 12 เดือนข้างหน้า อาจยื่นขอยกเลิกการจดทะเบียนภาษี GST ของตนได้

## 3.2.4 เปรียบเทียบมาตรการของไทยกับสิงคโปร์ และข้อเสนอแนะของ OECD

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบมาตรการของไทยกับสิงคโปร์ และข้อเสนอแนะของ OECD

มาตรการ	OECD	ไทย	สิงคโปร์
ขั้นตอนการลงทะเบียน	ควรให้ผู้ประกอบการลงทะเบียนทางอิเล็กทรอนิกส์และควรจัดทำเป็นภาษาของคู่ค้ารายใหญ่ในรัฐนั้น ๆ ด้วย โดยกรอกข้อมูลเฉพาะที่จำเป็นเท่านั้น	ลงทะเบียนทาง <a href="http://www.rd.go.th">www.rd.go.th</a> เป็นภาษาอังกฤษ	ลงทะเบียนทาง <a href="http://www.iras.sg">www.iras.sg</a> เป็นภาษาอังกฤษ
การขอคืนภาษีซื้อ	ไม่ควรให้มีการขอคืนภาษีซื้อ	ไม่มีการขอคืนภาษี	ไม่มีการขอคืนภาษี
ขั้นตอนการคืน	ควรอนุญาตให้ยื่นแบบฯ ในรูปแบบที่ไม่ซับซ้อน มีรายละเอียดน้อยกว่าเมื่อเทียบกับการดำเนินการทางภาษีของผู้ประกอบการในท้องถิ่นที่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้	ไม่มี	ไม่มี
การชำระภาษี	แนะนำให้ใช้วิธีการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยอนุญาตและอาจรับการชำระเงินในสกุลเงินของคู่ค้าได้	- ชำระภาษีเป็นเงินบาทผ่าน international bank transfer - บัตรเครดิต - บัตรเงินสด	ชำระเป็นเงินเหรียญสิงคโปร์ ผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์

มาตรการ	OECD	ไทย	สิงคโปร์
การเก็บบันทึก	ควรอนุญาตให้เก็บบันทึกข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์	ต้องจัดทำรายงานภาษีขายและเก็บเอกสารเป็นเวลา 5 ปี	ต้องจัดทำเอกสารเก็บรักษาไว้เป็นเวลา 5 ปี
การออกใบกำกับภาษี	ควรพิจารณายกเลิกการออกใบกำกับภาษีหากเป็นการประกอบธุรกิจระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค(B2C) ภายใต้การลงทะเบียนและปฏิบัติทางภาษีอย่างง่าย	ไม่ต้องออกใบกำกับภาษี	ไม่ต้องออกใบกำกับภาษี
การเข้าถึงข้อมูล/ความพร้อมในการใช้งานของข้อมูล	สนับสนุนให้รัฐมีการให้บริการข้อมูลที่เป็นในรูปแบบออนไลน์ เพื่อการลงทะเบียนและการปฏิบัติตามกฎระเบียบแบบง่ายนี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาษาของประเทศคู่ค้าหลัก	จัดทำคู่มือเป็นภาษาอังกฤษ	จัดทำคู่มือเป็นภาษาอังกฤษ
การใช้ผู้ให้บริการบุคคลที่สาม	ควรอนุญาตให้ supplier แต่งตั้งตัวแทนเพื่อดำเนินการต่าง ๆ แทนได้ เช่น การยื่นแบบฯ	อนุญาต	อนุญาต

### 3.3 ผลกระทบของมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service ต่อหลักภาษีอากรที่ดี

#### 3.3.1 ผลต่อหลักอำนาจรายได้แก่รัฐ (Productivity)

ผลที่เกิดขึ้นที่เห็นได้ชัดเจนที่สุดคือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้มากขึ้น จากแต่เดิมเป็นภาษีที่จัดเก็บไม่ได้ เนื่องจากผู้บริโภคที่เป็นบุคคลธรรมดาและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่นำส่งภาษีตามที่กฎหมายกำหนด จากข้อมูลของกรมสรรพากร ปรากฏผลการจัดเก็บภาษีอากร ดังนี้

**ตารางที่ 6** ผลการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากแพลตฟอร์มผู้ให้บริการต่างประเทศ แยกตามประเภทแพลตฟอร์มและบริการสะสม 6 เดือน (เดือนตุลาคม 2564-มีนาคม 2565)<sup>73</sup>

ประเภทแพลตฟอร์มและการบริการ	มูลค่าบริการอิเล็กทรอนิกส์ (ล้านบาท)	ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ล้านบาท)
บริการโฆษณาออนไลน์	38,421.59	2,689.51
บริการขายสินค้าออนไลน์	15,904.13	1,113.29
บริการสมาชิก เพลง หนังสือ เกมส์ ฯลฯ	5,718.61	400.30
บริการแพลตฟอร์มที่เป็นตัวกลาง	528.96	37.03
บริการแพลตฟอร์มจองที่พัก ตัวเดินทาง ฯลฯ	301.68	21.12
<b>รวม</b>	<b>60,874.98</b>	<b>4,261.25</b>

หมายเหตุ: ข้อมูล ณ วันที่ 25 เมษายน 2565

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรการ e-Service เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้ครั้งแรกของปีงบประมาณ (เดือนตุลาคม 2564-มีนาคม 2565) ได้เกินเป้าหมายประมาณการจัดเก็บภาษี และทำให้กรมสรรพากรสามารถระบุงบกลุ่มสาขาเป้าหมายที่มีศักยภาพได้เพิ่มเติมและตรงเป้าหมายมากขึ้น

### 3.3.2 ผลต่อหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

มาตราภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service ทำให้ผู้ประกอบการไทยและต่างประเทศแข่งขันกันอย่างเท่าเทียมกัน (level playing fields) ทำให้ผู้ใช้บริการมีสิทธิเลือกมากขึ้น และการแข่งขันของให้บริการจะนำไปสู่การใช้ทรัพยากรอย่างได้ผลที่สุด และเป็นเหตุให้ระดับการครองชีพของประชาชนอยู่ในระดับที่เหมาะสมที่สุดนั้น

รายงานการศึกษานี้ ศึกษากรณี Netflix ซึ่งผู้ประกอบการต่างประเทศที่ได้มีการให้บริการแก่ลูกค้าในไทยผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ และได้เข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในไทยผ่านระบบ VES ซึ่งแต่เดิมไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ไทย<sup>74</sup>

Netflix Pte. Ltd. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ เป็นแพลตฟอร์มที่ให้บริการสตรีมมิ่ง มีผู้ใช้บริการ 221 ล้านราย ในกว่า 190 ประเทศ จากสถิติและข้อมูล

<sup>73</sup> ข่าวประชาสัมพันธ์ กรมสรรพากรเลขที่ ปชส.25/2565

<sup>74</sup> สัมภาษณ์ ชุมพร เสนไสย, ที่ปรึกษาภาษีอากรและนักวิชาการอิสระ, 27 สิงหาคม 2565.



การวิจัยตลาด ในปี พ.ศ. 2563 Netflix มีผู้ใช้บริการในประเทศไทยมากกว่า 546,000 ราย<sup>75</sup> ซึ่งในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2565 Netflix มีผู้ใช้บริการในประเทศไทยประมาณ 800,000 ราย<sup>76</sup> จะเห็นได้ว่าหลังจากมีการใช้กฎหมาย e-Service แล้ว ก็ไม่ได้ทำให้ยอดผู้ใช้บริการน้อยลงแต่อย่างใด แม้ว่าอาจเป็นผลมาจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 ที่ทำให้คนใช้เวลาอยู่บ้านมากขึ้นก็ตาม ทั้งนี้ Netflix Pte. Ltd. จัดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยผ่านระบบ VES ตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ. 2564 เป็นต้นมา<sup>77</sup>

Netflix ไม่เก็บข้อมูลเลขประจำตัวผู้เสียภาษีส่วนบุคคลระหว่างการลงทะเบียน ดังนั้น จึงไม่มีการระบุไว้ในใบแจ้งหนี้ Netflix เป็นบริการสำหรับการใช้งานส่วนบุคคลและไม่สามารถใช้อ้างอิงเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวหรือค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้ ซึ่งมีการระบุไว้ในข้อกำหนดการใช้งาน

ในแต่ละประเทศ ค่าบริการของ Netflix มีภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการรวมอยู่ด้วยหรือไม่ขึ้นอยู่กับกฎระเบียบท้องถิ่น ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการจะรวมอยู่ในราคาค่าบริการของ Netflix ในประเทศที่มีการเรียกเก็บภาษีดังกล่าว เว้นแต่จะระบุไว้เป็นอย่างอื่น ในกรณีของไทย ค่าบริการ Netflix จะรวมอยู่ในราคาค่าบริการ (VAT inclusive price) ตามตัวอย่างข้างล่าง

---

<sup>75</sup> Bangkok post, [Netflix casts service far and wide](https://www.bangkokpost.com/business/1430867/netflix-casts-service-far-and-wide), [Online], 2018, Available from: <https://www.bangkokpost.com/business/1430867/netflix-casts-service-far-and-wide>.

<sup>76</sup> Flixpatrol, [Top Streaming Services by Subscribers in the Thailand](https://flixpatrol.com/streaming-services/subscribers/thailand/), [Online], 2022, Available from: <https://flixpatrol.com/streaming-services/subscribers/thailand/>.

<sup>77</sup> ข้อมูลจากกรมสรรพากร

YOUR MEMBERSHIP				
Your plan <b>Premium</b> for THB419/month 4 screens		<b>ก่อน 1 กันยายน พ.ศ.2564</b> (ราคาค่าบริการไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่ม)		
Your next bill May 29, 2021		Membership fees are billed at the beginning of each period and may take a few days after the billing date to appear on your account.		
Date	Description	Service period	Payment method	Total
4/30/21	Streaming Service	4/30/21—5/29/21	AIS ***	THB419
3/30/21	Streaming Service	3/30/21—4/29/21	AIS ***	THB419
2/28/21	Streaming Service	2/28/21—3/29/21	AIS ***	THB419

YOUR MEMBERSHIP				
Plan <b>Premium</b> THB419/month		<b>หลัง 1 กันยายน พ.ศ.2564</b> (ราคาค่าบริการรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)		
Next billing date October 4, 2022		Membership fees are billed at the beginning of each period and may take a few days after the billing date to appear on your account.		
Date	Description	Service period	Payment method	Total
12/5/21	Streaming Service	12/5/21—1/4/22	VISA **** * * * *	THB391.59 THB419 (+THB27.41 VAT)
11/5/21	Streaming Service	11/5/21—12/4/21	VISA **** * * * *	THB391.59 THB419 (+THB27.41 VAT)
10/5/21	Streaming Service	10/5/21—11/4/21	VISA **** * * * *	THB391.59 THB419 (+THB27.41 VAT)

ภาพที่ 13 ตัวอย่างรายละเอียดการเรียกเก็บค่าบริการของ Netflix ในประเทศไทย

รศ. ดร. อธิภัทร มุทิตาเจริญ<sup>78</sup> กล่าวว่า ในทางเศรษฐศาสตร์ ภาวะภาษีจะแตกต่างจากภาวะภาษีตามกฎหมาย โดยภาวะภาษีทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง ส่วนต่างระหว่างราคาจากผู้ซื้อต้องจ่ายเมื่อมีภาษี เปรียบเทียบกับราคาก่อนจะมีการเก็บภาษี ในกรณีค่าบริการ Netflix ในไทยนั้นผู้ประกอบการเป็นผู้รับภาวะภาษีโดยไม่ได้มีการผลักไปให้ผู้ใช้บริการ ซึ่งต่างจากประเทศเม็กซิโกที่ Netflix ปรับตัวโดยขึ้นราคา และผลักภาวะภาษี 100% ไปให้ผู้ซื้อบริการแพ็คเกจ standard และ premium ที่มีความอ่อนไหวต่อราคาต่ำ ในขณะที่ผลักภาวะภาษี 50% มาให้ผู้ซื้อแพ็คเกจ basic ที่มีความอ่อนไหวต่อการขึ้นราคามากกว่าความสามารถของผู้ให้บริการ ทั้งนี้ การผลักภาวะภาษีมีหลายลักษณะ กรณีผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะสามารถผลักภาวะภาษีไปให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้หรือไม่ มากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับความอ่อนไหวต่อราคาหรือความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ กล่าวคือ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการมีทางเลือกในการซื้อสินค้าหรือใช้บริการที่สามารถทดแทนได้เพียงใด และมีความจำเป็นในการบริโภคเพียงใด หากสินค้าหรือบริการนั้นมีความยืดหยุ่นต่ำ

<sup>78</sup> อธิภัทร มุทิตาเจริญ, ภาษี e-Service ก้าวแรกของการเก็บภาษีจาก Digital Economy, [ออนไลน์], 2563, แหล่งที่มา: <https://www.the101.world/e-service-tax-and-digital-economy/>.

ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ใช้บริการไม่มีทางเลือกมากนัก ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการก็จะสามารถผลักภาระภาษีมาให้ผู้ใช้บริการได้มาก<sup>79</sup>

ผู้ทำการศึกษาที่มีข้อสังเกตว่า ราคาค่าบริการของ Netflix ในประเทศไทยก่อนและหลังประกาศใช้กฎหมาย e-Service ไม่มีการเปลี่ยนแปลง อาจวิเคราะห์ได้ว่า การที่ Netflix แยกบริการภาษีดังกล่าวไว้เอง เนื่องจากไทยมีความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของผู้ใช้บริการสูง ผู้ใช้บริการมีตัวเลือกอื่น ๆ เพิ่มขึ้น จากการสำรวจของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (สพธอ.) พบว่า ปัจจุบันมีผู้ให้บริการสตรีมมิ่งในประเทศไทยเพิ่มขึ้นจาก Netflix เช่น iflix, Prime Video, Apple tv, HBO GO, iQiyi, Viu, Line TV และ Disney +<sup>80</sup> ซึ่งต่างจากกรณีของ Google เนื่องจากผู้ใช้บริการค้นข้อมูล (search engine) ไม่มีทางเลือกที่ดีกว่า Google จึงสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้ลงโฆษณาได้

### 3.3.3 ผลต่อหลักความเป็นธรรม (Equity)

มาตรการนี้ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มสอดคล้องกับ หลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากผู้บริโภคจะมีภาระที่เท่าเทียมกันไม่ว่าจะใช้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ประกอบการไทย หรือผู้ประกอบการต่างประเทศ เป็นการสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการไทยและผู้ประกอบการต่างประเทศ และเป็นการลดการหลบหลีกภาษี (evasion) ซึ่งจะทำความขัดแย้งในสังคมลดน้อยลง

### 3.3.4 ผลต่อหลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency)

ภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพ ควรเป็นภาษีอากรที่เสียต้นทุนในการจัดเก็บ (collection cost) ต่ำและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance cost) ต่ำ เมื่อกฎหมาย e-Service บังคับใช้ให้ต้องมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการ และนำส่งกรมสรรพากร อันเป็นการเพิ่มภาระและยังต้องรับผิดชอบหากกระทำการไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะเป็นการเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม

<sup>79</sup> อนึ่ง หากเปรียบเทียบกับ Google Asia Pacific Pte. Ltd. ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศ สิงคโปร์ เป็นแพลตฟอร์มที่ให้บริการแก่ผู้ใช้ เช่น บริการค้นหาข้อมูล (search engine) และมีพื้นที่โฆษณาโดยเรียกเก็บค่าบริการแก่ผู้ใช้บริการโฆษณา ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มในไทยผ่านระบบ VES<sup>79</sup> ตั้งแต่เดือนกันยายน 2564 โดย Google Asia Pacific Pte. Ltd. ได้แจ้งผู้ที่มีบัญชี Google Ads ของประเทศไทยว่า “To comply with local laws in Thailand, we will begin charging Value Added Tax (VAT) of 7% to applicable transactions unless we have your Thai VAT identification number (ID). If you are registered for VAT in Thailand, please provide us with your VAT ID so that we can correctly assess tax.” จะเห็นได้ว่า Google ผลักภาระภาษีให้แก่ผู้ใช้บริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในไทย

<sup>80</sup> สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์, ใช้บริการ VDO Streaming ยังไง ให้ Secure, [ออนไลน์], 2564, แหล่งที่มา: <https://www.etda.or.th/th/Useful-Resource/Knowledge-Sharing/Articles/e-Commerce/VDO-Streaming.aspx>.

และโทษทางอาญา โดยที่ผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” แก่ลูกค้าในไทย ซึ่งไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมียอดรายรับจากการขายสินค้าหรือบริการเกิน 1.8 ล้านบาท ต่อปี มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรผ่านระบบ VES (VAT for Electronic Service) ที่เว็บไซต์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) เป็นการอำนวยความสะดวกให้ผู้ประกอบการ และกฎและระเบียบต่าง ๆ สอดคล้องกับแนวทางของ OECD และคล้ายคลึงกับหลักการ OVR ของสิงคโปร์ ส่งผลให้ได้รับความร่วมมือจากผู้ประกอบการต่างประเทศเข้ามา ลงทะเบียนถึง 140 ราย จึงกล่าวได้ว่ามาตรการนี้ส่งเสริมประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี

ตารางที่ 7 เปรียบเทียบการดำเนินการก่อนและหลังการมีกฎหมาย e-Service

ผู้ใช้บริการฯ	บริการ			
	Non e-Service		e-Service	
	ก่อน	หลัง	ก่อน	หลัง
ผู้ใช้บริการจดทะเบียน VAT	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36
ผู้ใช้บริการไม่จดทะเบียน VAT	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36 <sup>81</sup>	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36	ผู้ใช้บริการนำส่ง VAT ด้วยแบบ ภ.พ. 36	ผู้ประกอบการต่างประเทศนำส่ง VAT ด้วยแบบ P.P.30.9

### 3.3.5 ผลต่อหลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

การประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล ผู้ประกอบการสามารถขายสินค้าหรือให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยไม่จำเป็นต้องเข้าไปมีตัวตน (physical presence) ในอีกประเทศหนึ่ง ระบบภาษีที่ดีจึงต้องมีความยืดหยุ่น มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service เป็นการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีให้เข้ากับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป จึงเห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยมีความยืดหยุ่นสามารถปรับเปลี่ยนเพื่อให้ทันต่อการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการในยุคดิจิทัล

<sup>81</sup> ภ.พ. 36 เป็นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช้สำหรับนำส่งภาษีกรณีการจ่ายค่าบริการให้ผู้ประกอบการต่างประเทศ ตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร

ตารางที่ 8 สรุปผลกระทบของมาตรการ e-Service ต่อหลักภาษีอากรที่ดี

ภาษีอากรที่ดี	มี	ไม่มี
หลักความเป็นธรรม (Equity)	✓	
หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)	✓	
หลักความแน่นอน (Certainty)	✓	
หลักประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)	✓	
หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency)	✓	

## บทที่ 4

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 4.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษามาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ (e-Service) โดยศึกษากลุ่มธุรกิจบริการสมาชิก เพลง หนังสือ เกมส์ ฯลฯ ราย Netflix พบว่า แต่เดิมกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการในไทย มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเพื่อนำส่งกรมสรรพากร ผู้ประกอบการที่อยู่ต่างประเทศจึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร แต่เมื่อผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการแก่ผู้บริโภค (consumer) ในไทยโดยตรง (เรียกกันทั่วไปว่า “B2C”) ผู้บริโภคดีังกล่าวหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากรเมื่อชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการต่างประเทศ ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ คือ ผู้บริโภคซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร นอกจากทำให้รัฐสูญเสียรายได้แล้วสร้างความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ โดยที่การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศมีการเติบโตอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องทุกปี จึงทำให้เกิดความแตกต่างของภาระภาษีระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นไปด้วย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจ ซึ่งหลายประเทศก็ประสบปัญหาดังกล่าว เพราะการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องเข้าไปตั้งสถานประกอบการในอีกประเทศหนึ่งแต่อย่างใด

ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐบาลไทยได้ปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนึงถึงหลักการของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักการของ OECD จึงเลือกวิธีการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำมาตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริการอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการต่างประเทศ (e-Service) มาใช้ โดยมีหลักการสำคัญคือ กำหนดให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและแพลตฟอร์มที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในไทย ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนให้ต่อกรมสรรพากร โดยไม่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีและรายงานภาษีซื้อ ปัจจุบันปรากฏว่ามีผู้ให้บริการ

ต่างประเทศเข้ามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 140 ราย และมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บได้ตั้งแต่ 1 กันยายน 2564 ถึง 30 มิถุนายน 2565 รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 4,854.97 ล้านบาท

ผลการศึกษาพบว่า มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service มีความสอดคล้องกับหลักการของ OECD และคล้ายคลึงกับกฎหมาย Goods and Services Tax เกี่ยวกับ Overseas Vendor Registration (OVR) ของสิงคโปร์ และเป็นไปตามหลักการของภาษีอากรที่ดีว่าด้วยหลักอำนาจรายได้ให้รัฐ (Productivity) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality) หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) และหลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

## 4.2 ข้อเสนอแนะ

ภาษีอากรเป็นต้นทุนของธุรกิจและการเก็บภาษีของรัฐบาลมักก่อให้เกิดภาระทางภาษี (Tax Incidence) ต่อประชาชนกลุ่มต่าง ๆ ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ดังนั้นในการดำเนินการเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีรัฐบาลจึงจำเป็นต้องคำนึงถึงหลักการของภาษีอากรที่ดี และหลักการจัดเก็บที่เป็นสากล

### 4.2.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ภาษีอากรนอกจากจะเป็นรายได้หลักของรัฐบาลแล้ว ยังส่งผลกระทบต่ออัตราการลงทุน ตลอดจนภาพลักษณ์ของประเทศ กรมสรรพากรควรศึกษาแนวทางแก้ไขเพิ่มเติมในการปรับปรุงมาตรการทางภาษีให้สอดคล้องกับสภาพการประกอบธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วในยุคดิจิทัล โดยจะต้องศึกษามาตรการที่เป็นสากล รัฐบาลไทยจึงควรยึดหลักภาษีอากรที่ดีที่เป็นที่ยอมรับของสากล ตลอดจนให้ความร่วมมือกับองค์กรระหว่างประเทศ เช่น OECD ในการออกมาตรการที่สอดคล้องกับของ OECD แต่ก็ต้องปรับ (adapt) ให้เข้ากับแนวทางปฏิบัติที่ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติได้

### 4.2.2 ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพสูงสุด กรมสรรพากรใช้เทคโนโลยีหรือ AI (Artificial Intelligence) เพื่อรวบรวมข้อมูลจากการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนี้กรมสรรพากรควรพัฒนากระบวนการค้นหาและวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) รวมถึงพัฒนาความรู้ความสามารถและทักษะของเจ้าหน้าที่สรรพากรให้ทันกับการประกอบธุรกิจในยุคดิจิทัล และต้องศึกษาถึงกฎกติกาของต่างประเทศ เช่น OECD กับประเทศใกล้เคียง เช่น สิงคโปร์ เวียดนาม เป็นต้น

กรมสรรพากรควรมีการจัดตั้งกองภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Division) เพื่อรับผิดชอบในการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ เพื่อขอข้อมูลหรือความร่วมมือในการจัดเก็บภาษี

กรมสรรพากรควรส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information) ในการออกมาตรการทางภาษีต่าง ๆ ควรมีการหารือผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งภาครัฐและภาคเอกชน กรมสรรพากรส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่เข้าร่วมการประชุมเกี่ยวกับภาษีอากรในเวทีนานาชาติ และเข้าร่วมเป็นกรรมการในคณะกรรมการระดับนานาชาติ เช่น OECD เพื่อเรียนรู้จากต่างชาติและแสดงให้เห็นศักยภาพของไทย

กรณีมาตรการภาษีมูลค่าเพิ่ม e-Service กรมสรรพากรควรพิจารณาปรับปรุงให้ครอบคลุมถึงการ “ขายสินค้า” ของบริษัทต่างประเทศผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์



## บรรณานุกรม

### หนังสือ/บทความ

เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ. Tax How To: จ่ายเงินค่าบริการออนไลน์ไปต่างประเทศต้องเสีย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม. วารสารเอกสารภาษีอากร, 39 (มีนาคม 2563).

เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ. สรุปภาษีออนไลน์สำหรับผู้ประกอบการ. วารสารเอกสารภาษีอากร, 40

(เมษายน 2564).

ไพจิตร โรจนวานิช. ภาษีสรรพากร เล่ม 2 : คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญ

พาณิชย์, 2561.

รังสรรค์ ณะพรพันธ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516.

วิทย์ ตันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่ง

เนติบัณฑิตยสภา, 2524.

สมชัย ฤชุพันธุ์. แนวคิดและทฤษฎีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม. ใน เอกสารประกอบการเรียน.

กรุงเทพฯ: โรงเรียนภาษี.

เสาวคนธ์ มีแสง. การพัฒนาแนวทางการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนให้

ประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการค้า การลงทุนและการเงิน ภายใต้บริบทของความร่วมมือใน

การป้องกันการกีดกันฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรของประชาคมโลก. รายงาน

การศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 12, กระทรวงการต่างประเทศ,

2563.

Hornby, A.S. Oxford Advanced Learner's Dictionary. London: Oxford University Press,

2002.

Kaldor N. An Expenditure Tax. London: George Allen and Unwin, 1956.

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final

Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD

Publishing, 2015.

OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales.

Paris: OECD Publishing, 2019.

- Rigo, D., Casella B., and Bolwijn R. An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS. Transnational Corporations, 25 (September 2018): 94.
- Singh, V. Veerinder on Malaysian Tax Theory and Practice. Singapore: CCH Asia Pte Limited, 2012.
- Smith, A. An Inquiry into the Nature and Causes. The Wealth of Nations, 347-348. London: W. Strahan and T. Cadell, 1845.
- Stiglitz, J.E. Economics of the Public Sector. 3rd edition, New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2000.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์

- กรมสรรพากร. สรุปการรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในต่างประเทศ) ครั้งที่ 3. [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา: [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/kormor/resultVAT\\_170263.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/resultVAT_170263.pdf) [2565, กันยายน 19].
- จิราวัฒน์ จารุพันธ์. เจาะลึก! “สตรีมมิ่ง แพลตฟอร์ม” โอกาสผู้ประกอบการไทยอยู่ตรงไหน?. [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.dailynews.co.th/news/1258368/> [2565, กันยายน 19].
- สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์. ใช้บริการ VDO Streaming ยังไง ให้ Secure. [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://www.etcha.or.th/th/Useful-Resource/Knowledge-Sharing/Articles/e-Commerce/VDO-Streaming.aspx> [2565, กันยายน 19].
- อิทธิพร มุทิตาเจริญ. ภาษี e-Service ก้าวแรกของการเก็บภาษีจาก Digital Economy. [ออนไลน์]. 2563. แหล่งที่มา: <https://www.the101.world/e-service-tax-and-digital-economy/> [2565, กันยายน 20].
- Mk. ผลสำรวจตลาดสตรีมมิ่งไทย Netflix ยังครองแชมป์ แต่ WeTV ตามมาติด ๆ Viu อันดับสาม. [ออนไลน์]. 2565. แหล่งที่มา: <https://www.blognone.com/node/128946> [2565, กันยายน 19].
- Netflix. แพ็คเกจและการคิดค่าบริการ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://help.netflix.com/th/node/24926> [2565, กันยายน 19].

TAXBugnom. พูดคุยเจาะลึกภาษี e-Service กับอธิบดีกรมสรรพากร ทำไมต้องเก็บ? มีผลกระทบอะไรบ้าง? ต้องจัดการอย่างไร? [ออนไลน์]. 2564. แหล่งที่มา: <https://www.youtube.com/watch?v=W91aAwKnoMw> [2565, สิงหาคม 20].

Finance, Ministry, Revenue Department. A Guide on VAT on Electronic Service Provided to Non-VAT Registrants in Thailand by Non-resident Business Person. Second Edition. [Online]. 2022. Available from: <https://www.rd.go.th/fileadmin/download/eService.pdf> [2022, 30 August].

Inland Revenue Authority of Singapore. IRAS e-Tax Guide GST: Guide for E-Commerce. Second Edition. [Online]. 2022. Available from: [https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-guide-for-e-commerce.pdf?sfvrsn=161a349e\\_9](https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-guide-for-e-commerce.pdf?sfvrsn=161a349e_9) [2022, 7 September].

OECD. Digital tax: Collecting VAT Online. [Online]. 2015. Available from: [https://www.youtube.com/watch?time\\_continue=4&v=qs8dYOkpN2E&feature=emb\\_logo](https://www.youtube.com/watch?time_continue=4&v=qs8dYOkpN2E&feature=emb_logo) [2022, 7 September].

OECD. International collaboration to end tax avoidance. [Online]. 2021. Available from: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [2022, 18 August].

World Bank Group. Doing Business 2022. [Online]. 2022. Available from: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/s/singapore/SGP.pdf> [2022, 28 September].

### **การสัมภาษณ์**

ชุมพร เสนไสย. ที่ปรึกษาภาษีอากรและนักวิชาการอิสระ. สัมภาษณ์, 27 สิงหาคม 2565.

ปคุณ ตันมณีวัฒนา. นักวิเคราะห์นโยบายและแผนเชี่ยวชาญ กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 21 สิงหาคม 2565.

เพชรรัตน์ ศุภนิมิตกุลกิจ. นิติกรเชี่ยวชาญ กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 10 สิงหาคม 2565.

เสาวคนธ์ มีแสง. ผู้อำนวยการกองวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 23 สิงหาคม 2565.

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นายอาทิตย์ ศรีทวารสิทธิ์
ประวัติการศึกษา	<ul style="list-style-type: none"> <li>- นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์</li> <li>- Master of Laws in the Subject grouping: Tax, University College, University of London สหราชอาณาจักร (ทุนรัฐบาลตามความต้องการของกรมสรรพากร)</li> <li>- MSc. in Fiscal Studies, University of Bath สหราชอาณาจักร (ทุน British Chevening Scholarships)</li> <li>- Ph.D. in Law, Cardiff University สหราชอาณาจักร (ทุนพัฒนาบุคลากร กระทรวงการคลัง)</li> </ul>
ประวัติการทำงาน	
พ.ศ. 2560	นิติกรเชี่ยวชาญ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร
พ.ศ. 2561	สรรพากรพื้นที่ระนอง กรมสรรพากร
พ.ศ. 2563	สรรพากรพื้นที่อ่างทอง กรมสรรพากร
ตำแหน่งปัจจุบัน	สรรพากรพื้นที่อ่างทอง กรมสรรพากร