



หลักนิติธรรมกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

จัดทำโดย

นางสาวกุลยา ตันติเตมิท
เลขประจำตัว ๖๗๑๒๐๓

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการอบรมหลักสูตร
“หลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย” (นธป.) รุ่นที่ ๑๒

ลิขสิทธิ์ของสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ

สารบัญ

เรื่อง	หน้า
๑. บทนำ	๑
๒. หลักนิติธรรม	๑
๓. หลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี	๓
๔. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	๔
๔.๑ ภาพรวม	๔
๔.๒ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศ	๕
๕. หลักนิติธรรมกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศ	๗
๖. บทสรุป	๘
๗. บรรณานุกรม	๙

๑. บทนำ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นการเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิต ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ

ทั้งนี้ ในการเก็บภาษีจากการให้บริการ กฎหมายกำหนดให้ผู้ให้บริการในประเทศที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเก็บจากผู้ให้บริการ ส่วนการให้บริการจากต่างประเทศ เดิมกฎหมายกำหนดให้ผู้ให้บริการในประเทศทั้งที่เป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและประชาชนเมื่อจ่ายค่าบริการ มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในทางปฏิบัติผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและประชาชนมีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างจำกัด

จากความก้าวหน้าของเทคโนโลยีในปัจจุบันส่งผลให้ผู้บริโภคทั่วโลกสามารถเข้าถึงบริการจากต่างประเทศผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ได้สะดวกขึ้น ผู้บริโภคในประเทศจึงมีการใช้บริการจากผู้ประกอบการต่างประเทศมากขึ้นซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในภาระภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ในประเทศและต่างประเทศส่งผลให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีในหลายประเทศ รวมทั้งประเทศไทยปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการและแพลตฟอร์มต่างประเทศที่ให้บริการในประเทศ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ประกอบการในประเทศ โดยยึดแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ที่เป็นแนวทางสากลที่มีการนำไปปรับใช้ในหลายประเทศทั่วโลก

รายงานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์กรณีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๔ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) ประกอบกับหลักนิติธรรมและหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อพิจารณาความสอดคล้องของกฎหมายและหลักดังกล่าวซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากรอื่น ๆ ต่อไป

๒. หลักนิติธรรม

ประเทศไทยได้มีการบัญญัติหลักนิติธรรมไว้ในรัฐธรรมนูญฉบับต่าง ๆ เรื่อยมา โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๓ วรรคสอง บัญญัติว่า “รัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาลองค์กรอิสระ และหน่วยงานของรัฐ ต้องปฏิบัติหน้าที่เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ กฎหมาย และหลักนิติธรรม เพื่อประโยชน์ส่วนรวมของประเทศชาติและความผาสุกของประชาชนโดยรวม” อย่างไรก็ตาม ไม่ได้มีการกำหนดคำนิยามหรือความหมายที่ตายตัวของหลักนิติธรรม ซึ่งนักนิติศาสตร์และผู้เชี่ยวชาญแต่ละท่านอาจอธิบายความหมายของหลักนิติธรรมแตกต่างกัน

ทั้งนี้ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔ ได้แปลความหมายของ “นิติธรรม” ว่า “หลักพื้นฐานของกฎหมายที่บุคคลทุกคนต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน”

ดร. ปัญญา อุดชาชน ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญได้กล่าวว่า หลักนิติธรรมได้มีการพัฒนามาช้านาน โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อจำกัดอำนาจผู้ปกครองและป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้ปกครอง ซึ่งถือได้ว่าเป็นหัวใจของหลักนิติธรรม โดยได้กล่าวถึงความหมายของหลักนิติธรรมของ Albert Venn Dicey นักนิติศาสตร์ชาวอังกฤษสรุปได้ว่า (๑) บุคคลจะถูกลงโทษเมื่อเขาทำผิดกฎหมายและกฎหมายต้องตราขึ้น

โดยชอบ (๒) บุคคลทุกคนเสมอภาคภายใต้กฎหมายไม่มีใครมีอภิสิทธิ์เหนือกฎหมาย และ (๓) บุคคลทุกคนมีสิทธิและเสรีภาพในความเป็นมนุษย์ที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมตามคำพิพากษาของศาล^๑

นายอรรถนิติ ดิษฐอำนาจ อดีตประธานศาลฎีกา ได้กล่าวว่า “หลักนิติธรรม หรือ The Rule of Law คือการปกครองโดยกฎหมายซึ่งเป็นธรรม ประการแรก กฎหมายที่ออกใช้บังคับต้องออกเพื่อประโยชน์ของประชาชนไม่ใช่เพื่อประโยชน์ส่วนตัว ประการที่สอง การบังคับใช้กฎหมายต้องมีความยุติธรรมและเป็นไปด้วยความเสมอภาคไม่เลือกปฏิบัติ กล่าวคือไม่ให้สิทธิคนหนึ่งดีกว่าอีกคนหนึ่ง ในการวินิจฉัยว่าเป็นความยุติธรรมหรือไม่ในแง่ของกฎหมาย นักกฎหมายจะพิจารณาจากคนในสังคมที่มีเหตุมีผลและมีความรู้สึกผิดชอบซึ่งไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้นมาเป็นเกณฑ์ในการวินิจฉัยว่าสิ่งนั้นเป็นสิ่งที่ถูกต้องยุติธรรมหรือไม่ ความยุติธรรมนี้เป็นสาระสำคัญของกฎหมายและเป็นอุดมการณ์ของนักกฎหมายเป็นความต้องการของมนุษย์และของทุกสังคม...”^๒

นายอรรถพล ใหญ่สว่าง อดีตอัยการสูงสุด ได้กล่าวถึงกระบวนการอันชอบธรรม (Due Process of Law) ว่า กระบวนการอันชอบธรรมในด้านบัญญัติหรือการบังคับใช้กฎหมาย ก็คือ กฎหมายที่ออกมาแล้วต้องใช้อย่างเป็นธรรม รวมทั้งมีสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาคดีอย่างเป็นธรรม ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับหลักนิติธรรม กล่าวคือ ความมีอำนาจสูงสุดของกฎหมายความเสมอภาคกันภายใต้กฎหมาย การบังคับใช้กฎหมายต้องเป็นธรรม องค์กรผู้มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยคดีต้องมีอิสระและเป็นกลางอีกทั้งได้สรุปว่า หลักนิติธรรมน่าจะหมายถึง หลักพื้นฐานแห่งกฎหมาย ที่กฎหมายและกระบวนการยุติธรรมจะต้องไม่ฝ่าฝืน ขัดหรือแย้งต่อหลักนิติธรรม โดยหลักนิติธรรมหรือหลักพื้นฐานแห่งกฎหมายนี้ จะถูกล่วงละเมิดไม่ได้ หากกฎหมายหรือกระบวนการยุติธรรมขัดหรือแย้งต่อหลักนิติธรรม ผลคือ จะใช้บังคับไม่ได้ ทั้งนี้ สาระของหลักนิติธรรม ได้แก่ (๑) หลักความเป็นอิสระของผู้พิพากษา (๒) กฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเป็นโทษ (๓) กฎหมายต้องมีการประกาศใช้ให้ประชาชนทราบ (๔) กฎหมายต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไป (๕) เจ้าหน้าที่รัฐจะใช้อำนาจได้ภายใต้การให้อำนาจโดยกฎหมายและ (๖) ห้ามยกเว้นความรับผิดชอบให้กับการกระทำในอนาคต^๓

ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต ได้บรรยายในหลักสูตร “หลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย” รุ่นที่ ๑๒ หัวข้อวิชา “ศุภนิติกระบวนการในหลักนิติธรรม (Due process of law)” เมื่อวันที่ ๑ พฤษภาคม ๒๕๖๗ โดยได้กล่าวถึงหลักนิติธรรมของ Dicey และหลักการย่อยของหลักนิติธรรม ซึ่งประกอบด้วย (๑) กฎหมายอาญาไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษ (๒) กฎหมายอื่นที่ไม่ใช่กฎหมายอาญาต้องใช้ไปในอนาคตแต่กำหนดให้ย้อนหลังได้โดยชัดแจ้ง(๓) ห้ามฟ้องซ้ำในคดีอาญา(๔) หลักสันนิษฐานว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญาเป็นผู้บริสุทธิ์ (๕) หลักการไม่ให้การที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนเอง(๖)สิทธิในการป้องกันตนเอง(๗) หลักความยุติธรรมตามธรรมชาติและ (๘) หลักการแจ้งข้อหาก่อนการจับกุม

แม้จะไม่มีกรกำหนดค่านิยามของหลักนิติธรรมอย่างชัดเจน แต่เมื่อพิจารณาจากความเห็นของนักนิติศาสตร์และผู้เชี่ยวชาญที่ได้ให้คำอธิบายหรือตีความไว้จะพบว่าเป็นการให้นิยามที่อยู่บนหลักการเดียวกัน กล่าวคือ หลักของการปกครองด้วยกฎหมายที่มีความยุติธรรมและเสมอภาค โดยอาจมีความแตกต่างกันในหลักการย่อยต่าง ๆ

^๑ ปัญญา อุดชาชน, หลักนิติธรรม : คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญไทย - เยอรมนี, ๒๕๖๔, หน้า ๕๔

^๒ ประสิทธิ์ ปิยวัฒน์พาณิชย์, ความหมายและองค์ประกอบของหลักนิติธรรม, สถาบันพระปกเกล้า กันยายน - ธันวาคม ๒๕๕๘ หน้า ๑๕

^๓ อรรถพล ใหญ่สว่าง, หลักนิติธรรม, จุลินิติ, มกราคม - กุมภาพันธ์ ๒๕๕๗, หน้า ๔๒ และ ๕๓

ทั้งนี้ ประเด็นที่จะนำมาพิจารณากรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ได้แก่ (๑) ความเสมอภาค (๒) กฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเป็นโทษ (๓) กฎหมายต้องมีการประกาศใช้ให้ประชาชนทราบ และ (๔) เจ้าหน้าที่รัฐจะใช้อำนาจได้ภายใต้การให้อำนาจโดยกฎหมาย

๓. หลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากร มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหารายได้ให้รัฐบาลนำมาบริหารประเทศ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือของรัฐในการดำเนินนโยบายการคลังเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ เช่น การจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพ การกระจายรายได้ที่เป็นธรรม การจำกัดหรือสนับสนุนการบริโภคสินค้าหรือบริการบางชนิด รวมถึงการสนับสนุนการขยายตัวของเศรษฐกิจ เป็นต้น ดังนั้น การกำหนดนโยบายภาษีจะต้องพิจารณาให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท และเป็นไปตามหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

เมื่อกล่าวถึงหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยส่วนใหญ่จะอ้างอิงตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ๔ ประการ ของ Adam Smith ในหนังสือ the Wealth of Nations ปี ค.ศ. ๑๗๗๖ ซึ่งประกอบด้วย

๑. ความเสมอภาค (Equality) กล่าวคือ ภาษีต้องมีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี โดยยึดหลักว่าผู้มีรายได้มากควรเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน

๒. หลักความแน่นอน (Certainty) โดยต้องมีความชัดเจนของกฎหมาย และมีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีให้แน่นอนทั้งเวลา วิธีการ และจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย

๓. หลักความสะดวก (Convenience of Payment) โดยต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีให้การชำระภาษีเป็นเรื่องง่ายและสะดวกรวดเร็ว

๔. หลักความประหยัด (Economy in Collection) โดยควรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บให้น้อยที่สุดเพื่อให้ได้รายได้ภาษีอากรมากที่สุด รวมถึงควรเป็นภาระของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด

แนวคิดเกี่ยวกับหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดีได้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม เช่น หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักโปร่งใส หลักง่ายแก่การปฏิบัติ หลักอำนวยความสะดวก หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม เป็นต้น อีกทั้งจากการที่ประเทศต่าง ๆ มีการพัฒนาความสัมพันธ์ระหว่างกันมากขึ้น ทำให้การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศเติบโตอย่างอย่างมาก จึงเกิดหลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ โดยมีความร่วมมือด้านภาษีระหว่างประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศมีประสิทธิภาพมากขึ้น

จะเห็นได้ว่าหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมีความสอดคล้องกับหลักนิติธรรมในส่วนของหลักความแน่นอน ความชอบด้วยกฎหมาย หลักความโปร่งใส อย่างไรก็ตาม อาจมีความแตกต่างกันในรายละเอียดในส่วนของหลักความเสมอภาคหรือความเป็นธรรม (Equality) โดยความเสมอภาคภายใต้หลักภาษีอากรที่ดียึดหลักว่า ผู้มีรายได้มากควรเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน ในขณะที่ความเสมอภาคภายใต้หลักนิติธรรมหมายถึงความเสมอภาคไม่เลือกปฏิบัติ โดยไม่ให้สิทธิคนหนึ่งดีกว่าอีกคนหนึ่ง

๔. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

๔.๑ ภาพรวม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นการเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ

กรมสรรพากรได้เริ่มจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนการจัดเก็บภาษีการค้าตั้งแต่ปี ๒๕๓๕ โดยมีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร หมวด ๔ ซึ่งแบ่งเป็น ๑๔ ส่วน ประกอบด้วย ข้อความทั่วไป ความรับผิดในการเสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียภาษี และการคำนวณภาษี การยื่นแบบและการชำระภาษี เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษี/ใบเพิ่มหนี้/ใบลดหนี้ การจัดทำรายการและการเก็บรักษาหลักฐานและเอกสาร อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน เบี้ยปรับเงินเพิ่ม และบทกำหนดโทษโดยประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรุปได้ดังนี้

๑. มาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ

๒. มาตรา ๘๐/๑ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๑๐ ทั้งนี้ สามารถลดอัตราลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ซึ่งที่ผ่านมาได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงเหลือร้อยละ ๗ (ภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๖.๓ และภาษีท้องถิ่นร้อยละ ๐.๗) มีกำหนดระยะเวลาจนถึงวันที่ ๓๐ กันยายนปีถัดไป โดยมีการขยายระยะเวลาทุกปี ซึ่งฉบับล่าสุด คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. ๒๕๖๗ (ฉบับที่ ๗๙๐) พ.ศ. ๒๕๖๗ มีผลบังคับใช้ถึงวันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๖๘

นอกจากนี้ มีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละศูนย์สำหรับการส่งออก (มาตรา ๘๐/๑) และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการที่จำเป็นบางประเภท เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร สัตว์ป่วย การให้บริการทางการศึกษา การให้บริการรักษาพยาบาล เป็นต้น (มาตรา ๘๑)

๓. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตหรือเป็นผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลหรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปีขึ้นไป มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างไรก็ดี ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีสิทธิขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เช่นกัน

๔. ภาษีที่ต้องเสีย คำนวณจากการนำภาษีขาย (ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับค่าบริการ) ทั้งเดือนภาษีมาหักด้วยภาษีซื้อ (ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน) ทั้งเดือนภาษี หากมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ชำระภาษีส่วนต่างนั้น หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จะขอคืนภาษีส่วนต่างหรือยกไปเครดิตภาษีในเดือนถัดไปได้

ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความครอบคลุมสินค้าและบริการเกือบทุกประเภท โดยมีข้อยกเว้นบ้าง สำหรับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นและกลุ่มที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนด ซึ่งถือได้ว่าเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจและอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากกว่าภาษีอากรประเภทอื่น และสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีทั้งในส่วนของหลักความเสมอภาคหลักความแน่นอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด หลักอำนวยความสะดวก หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักความง่ายแก่การปฏิบัติ และหลักความโปร่งใส

๔.๒ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) จากต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแต่เดิมผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศไม่อยู่ในบังคับต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมาตรา ๘๓/๖ (๒) (เดิม) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการนั้น ทั้งผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ผู้ประกอบการและประชาชน) อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ผู้จ่ายเงินค่าบริการซึ่งมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการจ่ายค่าบริการข้างต้นอย่างจำกัด นอกจากนี้ ผู้ประกอบการในประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ให้บริการในประเทศมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับ แต่ผู้ประกอบการในต่างประเทศไม่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการดังกล่าว จึงมีความแตกต่างของราคาค่าบริการ สร้างความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ และส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐ

จากความก้าวหน้าของเทคโนโลยีปัจจุบันผู้บริโภคทั่วโลกสามารถเข้าถึงบริการจากต่างประเทศผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ต่าง ๆ ได้สะดวกขึ้น ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศและต่างประเทศเพิ่มมากขึ้นทั่วโลก หลายประเทศจึงมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายตามแนวทางที่ OECD แนะนำ โดยการกำหนดให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่ตนได้ให้บริการ

ในการนี้ กระทรวงการคลังโดยกรมสรรพากรได้เสนอแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ และทำให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปรัฐจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น อีกทั้งเป็นการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศ โดยมีการตราพระราชบัญญัติและออกกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

๑. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๔ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ ๑๐ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๔ โดยมีสาระสำคัญดังนี้

๑.๑ กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยและได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย หากมีรายรับจากการให้บริการดังกล่าว ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปีขึ้นไป ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑.๒ กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการในประเทศไทย ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ กำหนดให้รายได้ที่ได้รับจากการให้บริการนั้นเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ของดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งหากดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศมีรายได้ ๑,๘๐๐,๐๐๐บาทต่อปี ขึ้นไป ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑.๓. กำหนดให้การมีการใช้หรือการจัดทำเอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใดตามประมวล รัษฎากร ให้สามารถดำเนินการด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ได้

๒. กฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๗๗ พ.ศ. ๒๕๖๔ ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานและทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับ ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ ลงวันที่ ๒๓ สิงหาคม ๒๕๖๔ โดยอาศัย อำนาจตามมาตรา ๓ โสฬส และมาตรา ๘๕/๒๐ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๔ และมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการจัดทำ การส่ง การรับ และการเก็บรักษาหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร แบบ รายงาน เอกสารหลักฐาน หรือหนังสืออื่นใดด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศและอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑๓ วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร และเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการดังกล่าว

ดังนั้น ผู้ประกอบการหรือแพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีรายได้จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ในประเทศไทย ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปีขึ้นไป มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ ๑ กันยายน ๒๕๖๔ และเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากรทุกเดือน โดยกรมสรรพากร ได้จัดทำระบบ VAT for Electronic Service (VES) เพื่ออำนวยความสะดวกให้ ผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งต้องมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากร ให้สามารถทำธุรกรรมทาง ภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ทั้งหมด ตั้งแต่การจดทะเบียน การยื่นแบบ การชำระภาษี การจัดรับส่ง เอกสาร เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็ว

จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ เป็นไปตามหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ หลักความเสมอภาคเพื่อส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรม ระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยและผู้ประกอบการในต่างประเทศ หลักความแน่นอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด หลักอำนวยความสะดวก หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักง่ายแก่การปฏิบัติ และ หลักโปร่งใส อีกทั้งเป็นการปรับปรุงกฎหมายภาษีของไทยให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับแนวทางการ จัดเก็บภาษีของนานาประเทศ

๕. หลักนิติธรรมกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

๕.๑ ความเสมอภาค

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในภาพรวมอาจมีประเด็นพิจารณาว่ามีความเสมอภาคตามหลักนิติธรรมหรือไม่ เนื่องจากมีส่วนที่ถือได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยให้สิทธิกลุ่มหนึ่งดีกว่าอีกกลุ่มหนึ่งจากการมีข้อยกเว้นสำหรับผู้ที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์และยกเว้นสำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่จำเป็นบางประเภท แต่ก็ถือได้ว่ามีความเสมอภาคสำหรับกลุ่มที่อยู่ในเกณฑ์เดียวกันโดยมีกฎหมายรองรับ และเป็นไปตามหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี โดยจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีที่ผู้มีรายได้มากเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้ขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคภายใต้หลักนิติธรรม อีกทั้งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศส่งผลให้เกิดความเสมอภาคมากขึ้นระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งประกอบธุรกิจให้บริการเช่นเดียวกัน แม้ว่าจะยังมีข้อยกเว้นสำหรับกลุ่มที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์

๕.๒ กฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเป็นโทษ

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๙ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๔ และกฎกระทรวงฉบับที่ ๓๗๗ พ.ศ. ๒๕๖๔ ลงวันที่ ๒๓ สิงหาคม ๒๕๖๔ มิได้มีบทบัญญัติที่มีผลย้อนหลัง โดยกฎกระทรวงฉบับที่ ๓๗๗ พ.ศ. ๒๕๖๔ กำหนดให้ผู้ประกอบการหรือแพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีรายได้จากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาทต่อปีขึ้นไป มีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ ๑ กันยายน ๒๕๖๔ จึงสอดคล้องกับหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเป็นโทษ

๕.๓ กฎหมายต้องมีการประกาศใช้ให้ประชาชนทราบ

ในขั้นตอนการเสนอกฎหมาย กรมสรรพากรได้มีการรับฟังความคิดเห็น และก่อนที่กฎหมายจะมีผลใช้บังคับ ได้มีการเชิญผู้ประกอบการต่างประเทศมาหารืออย่างต่อเนื่อง และผู้ประกอบการต่างประเทศมีความเต็มใจและพร้อมที่จะปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศไทยโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๔ ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ ๑๐ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๔ และกฎกระทรวงฉบับที่ ๓๗๗ พ.ศ. ๒๕๖๔ ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ ๒๗ สิงหาคม ๒๕๖๔ ดังนั้น จึงสอดคล้องกับหลักกฎหมายต้องมีการประกาศใช้ให้ประชาชนทราบ

๕.๔ เจ้าหน้าที่รัฐจะใช้อำนาจได้ภายใต้การให้อำนาจโดยกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร หมวด ๔ ได้มีการกำหนดรายละเอียดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีการกำหนดอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรอย่างชัดเจน โดยในกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศหากผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่ต้องมาจดทะเบียนแต่ไม่ดำเนินการ กรมสรรพากรมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และสามารถใช้กลไกการตรวจสอบโดยการเชิญพบหรือออกหมายไปยังผู้ประกอบการเพื่อเชิญตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษี รวมทั้งออกหมายเรียกพยานผู้เกี่ยวข้อง เช่น สถาบันการเงินต่าง ๆ เพื่อขอข้อมูลการทำธุรกรรมผ่านสถาบันการเงินมาใช้ประกอบการตรวจสอบและประเมินภาษี และผู้ประกอบการดังกล่าวมีความรับผิดชอบ

ในการเสียภาษีเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยดังนั้น จึงสอดคล้องกับหลักเจ้าหน้าที่รัฐ จะใช้อำนาจได้ภายใต้การให้อำนาจโดยกฎหมาย

๖. บทสรุป

กรมสรรพากรได้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ จากต่างประเทศโดยตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๓) พ.ศ. ๒๕๖๔ เพื่อส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ และทำให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปรัฐจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น อีกทั้งเป็นการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศไทยให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับ แนวทางการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศ นอกจากนี้ ประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีความตกลง Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC) ที่มีบทบัญญัติครอบคลุม การแลกเปลี่ยนข้อมูลทุกรูปแบบ รวมทั้งการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ (Automatic Exchange of Information: AEOI) เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินแบบอัตโนมัติในรูปแบบ Common Reporting Standard ทำให้การจัดเก็บภาษีดังกล่าวมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ทั้งนี้ การดำเนินการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายดังกล่าวสอดคล้องกับหลักนิติธรรม โดยมีความ เสมอภาค กฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเป็นโทษ กฎหมายมีการประกาศใช้ให้ประชาชนทราบ และเจ้าหน้าที่รัฐ ใช้อำนาจได้ภายใต้การให้อำนาจโดยกฎหมาย รวมทั้งสอดคล้องกับหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งหลัก ความเสมอภาค หลักความแน่นอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด หลักอำนวยความสะดวก หลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักง่ายแก่การปฏิบัติ และหลักโปร่งใส

ปัจจุบันกรมสรรพากรอยู่ระหว่างการพิจารณาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีจากสินค้า นำเข้าผ่านแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งกฎหมายปัจจุบันยังไม่ครอบคลุมถึง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและ สอดคล้องกับหลักนิติธรรมและหลักจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต่อไป

บรรณานุกรม

นคร ยิ้มศิริวิวัฒนะ, การคลังรัฐบาล, ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, พิมพ์ครั้งที่ ๒ สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, ๒๕๔๘

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม ๒, ๒๕๖๑

ปัญญา อุดชาชน, หลักนิติธรรม : คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญไทย – เยอรมนี, ๒๕๖๔

ประสิทธิ์ ปิยาวัฒนพานิชย์, ความหมายและองค์ประกอบของหลักนิติธรรม, สถาบันพระปกเกล้า, กันยายน – ธันวาคม ๒๕๕๘

อรรถพล ใหญ่สว่าง, หลักนิติธรรม, จุลนิติ, ม.ค. - ก.พ. ๕๗

ศิริญญา ดุสิตนานนท์, การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี, วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, ปีที่ ๗ ฉบับที่ ๑, มิถุนายน ๒๕๕๘

http://cmuir.cmu.ac.th/bitstream/๖๖๕๓๙๔๓๘๓๒/๒๑๗๗๑/๕/econo๙๔๔๔st_ch๒.pdf

https://www.rd.go.th/region/๐๙/fileadmin/๐๐๐_region๙/๐๐๔_pdf/VES_Factsheet.pdf

https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorkhor/newsbanner/๒๐๒๑/๐๙/OAs_e-Service.pdf

https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorkhor/newspr/๒๐๒๑/๐๒/Factsheet_e-services_new๒.pdf

เอกสารอื่น ๆ ของกรมสรรพากร