

การพัฒนารูปแบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: กรณีการนำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

นายปัญญา จิตรระดับ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ.....	7
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	7
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	9
1.3 สมมติฐานของการวิจัย.....	9
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	10
1.5 วิธีการศึกษา.....	10
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	10
บทที่ 2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล	12
2.1 การพัฒนาของการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้า	12
2.1.1 การพัฒนาของการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศ	12
2.1.2 การพัฒนาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้า.....	19
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร	30
2.2.1 การพัฒนาของระบบภาษีการบริโภคในประเทศไทย	31
2.2.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	33
2.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	36
2.3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศ.....	37
2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าตามประมวลรัษฎากร	39
2.3.2 หลักการกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร (De Minimis Value).....	53
2.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	55
บทที่ 3 ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล	59
3.1 ภาระหน้าที่ของกรมศุลกากรที่ไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล	59

3.2 การสูญเสียรายได้ของรัฐและความไม่ธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ จากกฎเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกับยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล.....	63
3.3 การขาดแคลนข้อมูลที่เป็นต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร.....	66
3.4 การไม่มีกฎหมายเฉพาะที่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ ในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล.....	66
3.5 สรุปสภาพปัญหา	68

บทที่ 4 มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของต่างประเทศ : กรณีศึกษาการนำดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1 กรณีศึกษาของสหภาพยุโรป.....	71
4.1.1 ความเป็นมา	71
4.1.2 บุคคลที่มีสิทธิจดทะเบียน	74
4.1.3 ระบบการจดทะเบียน.....	78
4.1.4 กระบวนการนำเข้า.....	79
4.1.5 หน้าที่ของผู้จดทะเบียน	80
4.2 กรณีศึกษาของประเทศออสเตรเลีย.....	81
4.2.1 ความเป็นมา	81
4.2.2 บุคคลเข้าข่ายอันต้องจดทะเบียน.....	82
4.2.3 ระบบการจดทะเบียน.....	84
4.2.4 หน้าที่ของผู้จดทะเบียน.....	88
4.3 กรณีศึกษาของประเทศสิงคโปร์.....	89
4.3.1 ความเป็นมา.....	89
4.3.2 บุคคลเข้าข่ายอันต้องจดทะเบียน.....	90
4.3.3 ระบบการจดทะเบียน.....	92

4.3.4	หน้าที่ของผู้จดทะเบียน.....	95
4.4	สรุปและวิเคราะห์มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า.....	96
บทที่ 5	แนวทางการปรับปรุงกฎหมายเพื่อนำมาใช้สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า สินค้า ในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล	98
5.1	แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ	98
5.2	ขอบเขตการบังคับใช้	103
5.3	หลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัล แพลตฟอร์ม.....	105
5.4	ระบบการจดทะเบียน	108
5.5	หน้าที่ของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม	110
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	116
6.1	บทสรุป	116
6.2	ข้อเสนอแนะ	117
บรรณานุกรม	119

สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 แสดงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าแบบดั้งเดิม.....	24
ภาพที่ 2 แสดงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าโดยดิจิทัลแพลตฟอร์ม	25
ภาพที่ 3 แสดงกระบวนการนำเข้าผ่านระบบ IOSS	79

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 แสดงมูลค่า e-Commerce แบบ B2C ของประเทศต่าง ๆ ปี 2560-2561	15
ตารางที่ 2 แสดงข้อมูลจำนวนรายการของสินค้าพัสดุเร่งด่วน Express ขาเข้าทั้งหมด	17
ตารางที่ 3 แสดงข้อมูลสถิติการนำเข้าสิ่งของทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ปีงบประมาณ 2563.....	17
ตารางที่ 4 แสดงการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรของสหภาพยุโรป.....	73
ตารางที่ 5 แสดงรายละเอียดการนำส่งภาษีภายใต้ระบบ Simplified registration	89

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบัน โลกได้ก้าวสู่ยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล เทคโนโลยีสารสนเทศหรืออินเทอร์เน็ต ได้เข้ามาสู่วิถีชีวิตของประชาชน โดยเทคโนโลยีทั้งหลายไม่ได้เป็นเพียงเครื่องมือสนับสนุนการทำงานเท่านั้น หากแต่จะหลอมรวมเข้ากับชีวิตคนอย่างแท้จริงและเปลี่ยนโครงสร้างรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กระบวนการผลิต การค้า การบริการ และกระบวนการทางสังคมอื่นๆ รวมถึงการมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลไปอย่างสิ้นเชิง และเปลี่ยนแปลงวิถีชีวิตของเรา ที่ผ่านมาก่อนยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล การซื้อขายสินค้าดำเนินการในโลกทางกายภาพ ผู้บริโภคจำเป็นต้องเดินทางออกไปข้างนอกเพื่อซื้อสินค้า และผู้ขายจำเป็นต้องมีหน้าร้านเพื่อซื้อขาย จัดเก็บ และจัดแสดงสินค้า รวมไปถึงต้องมีพนักงานขาย พนักงานต้อนรับ พนักงานคอยดูแลร้าน หรือพนักงานตรวจสอบสินค้า เป็นต้น แต่เมื่อเวลาผ่านไป ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีสารสนเทศ ทำให้ประชาชนสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ง่ายขึ้น ซึ่งทำให้มีช่องทางการเข้าถึงสินค้าและบริการบนอินเทอร์เน็ตได้มากขึ้น ประชาชนจำนวนมากเริ่มเปลี่ยนการซื้อขามาสู่ระบบการค้าออนไลน์ โดยผู้ขายจำนวนมากเห็นข้อดีของการค้าขายบนออนไลน์ เช่น ไม่ต้องมีหน้าร้าน ค่าเช่าพื้นที่ ค่าจ้างพนักงาน รวมทั้งสามารถเปิดขายได้ตลอด 24 ชั่วโมง ซึ่งผู้บริโภคก็ได้รับความสะดวกสบายมากขึ้น ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงสินค้าได้ตลอดเวลา ไม่จำเป็นต้องเสียเวลาเดินทางออกไปซื้อสินค้า และสามารถเลือกซื้อสินค้าได้ตลอด 24 ชั่วโมง จึงกล่าวได้ว่าอินเทอร์เน็ตช่วยให้ผู้บริโภคสามารถตัดสินใจซื้อขายสินค้าและบริการได้อย่างรวดเร็วและสะดวก นับว่าเป็นตลาดที่กว้างขวางและมีประสิทธิภาพในการติดต่อซื้อสินค้าและบริการ ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดบนโลกก็ตามก็สามารถเปิดเว็บไซต์เพื่อเลือกสินค้าหรือหาข้อมูลผลิตภัณฑ์ได้อย่างรวดเร็ว เทคโนโลยีในยุคดิจิทัลเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของการซื้อสินค้าผู้บริโภค จึงส่งผลต่อรูปแบบการดำเนินธุรกิจของผู้ขายสินค้าด้วยเช่นกัน

การซื้อขายนออนไลน์จึงไม่จำกัดแต่เพียงการซื้อขายสินค้าในประเทศเท่านั้น ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงสินค้าของผู้ขายในต่างประเทศได้ง่ายและสะดวกมากขึ้น ในปัจจุบันการขยายตลาดต่างประเทศเป็นเรื่องที่ง่าย โดยเฉพาะการซื้อขายข้ามพรมแดนระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล (Business to Customer: B2C) ที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้คนในสังคมสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ง่ายมากยิ่งขึ้น ผ่านเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ อาทิ สมาร์ทโฟน หรือ

แท้ที่เลื้ด ประกอบกับการเกิดขึ้นของธุรกิจดิจิทัลแพลตฟอร์ม ซึ่งเป็นธุรกิจที่เป็นศูนย์รวมของร้านค้า จากทั่วโลกที่ให้บริการครบวงจรตั้งแต่การโฆษณาสินค้าจนถึงระบบโลจิสติกส์ข้ามประเทศ ทำให้การ ซื้อขายสินค้าออนไลน์ข้ามพรมแดนเป็นที่นิยมมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง แต่อย่างไรก็ดี การเจริญเติบโต ของการซื้อขายออนไลน์ข้ามพรมแดนดังกล่าวก่อให้เกิดจำนวนพัสดุนับล้านจำนวนมาก ณ จุดผ่านแดน โดยเฉพาะสินค้าที่มีมูลค่าต่ำที่ประเทศไทยมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้า มูลค่าต่ำตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรอนุมาตรา (2) (ค) ที่กำหนดให้การนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำ เป็นอันที่จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงเริ่มมีการถกเถียงกัน ทั้งใน และต่างประเทศเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ดังกล่าว เนื่องจากกฎเกณฑ์ดังกล่าว ก่อให้เกิดความไม่ธรรมในการ แข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ กล่าวคือ ข้อยกเว้นดังกล่าวก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบกันระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศ กับ ผู้ประกอบการต่างประเทศ กล่าวคือ ผู้ประกอบการในประเทศจะมีต้นทุนการขายสินค้าที่มากกว่า ผู้ประกอบการในต่างประเทศ เนื่องจากผู้ประกอบการในประเทศต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก ผู้บริโภคภายในประเทศ ในทางกลับกันผู้ประกอบการในต่างประเทศจะได้รับการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคภายในประเทศแต่อย่างใด จึงทำให้มีต้นทุน ที่ต่ำกว่า สร้างความไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้ประกอบการภายในประเทศ และข้อยกเว้นดังกล่าวทำให้รัฐ สูญเสียผลประโยชน์ที่รัฐควรได้รับจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนน้อยกว่าที่ควรจัดเก็บได้ จึงมี แนวคิดที่จะยกเลิกการยกเว้นดังกล่าว แต่ในทางกลับกัน หากยกเลิกกฎเกณฑ์ดังกล่าวไป กรมศุลกากร ก็จะมีต้นทุนจำนวนมากในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ

ดังนั้น ด้วยพฤติกรรมการซื้อขายของผู้บริโภคที่เปลี่ยนแปลงไป ระบบการจัดเก็บภาษีขาด ประสิทธิภาพ เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใน สินค้าที่มีมูลค่าต่ำด้วยต้นทุนที่เหมาะสมได้ โดยกฎหมายยังคงกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าแต่เพียงผู้เดียว กฎหมายที่มีอยู่เดิมไม่เหมาะสมที่จะบังคับใช้กับ สภาพการณ์เศรษฐกิจในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

ทั้งนี้ ประเทศต่าง ๆ รวมถึงองค์การระหว่างประเทศให้ความสนใจเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลเช่นกัน โดยศึกษาปัญหาและแนว ทางการแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อรองรับระบบเศรษฐกิจแบบดิจิทัล ในหลายประเทศเริ่มเปลี่ยนแปลงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้า แล้ว โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ซึ่งเป็น ธุรกิจที่เป็นศูนย์รวมของร้านค้าจากทั่วโลก และเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เป็นผู้จัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในประเทศ และเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว รวมถึงข้อมูลต่างๆที่จำเป็น ให้แก่รัฐ

แม้ประเทศไทยจะมีการออกกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการ ต่างประเทศซึ่งเป็นเจ้าของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มก็ตาม กฎหมายดังกล่าวก็ใช้บังคับกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มกรณีการให้บริการและซื้อขาย สินค้าไม่มีรูปร่างเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงกรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างบนดิจิทัลแพลตฟอร์มจากผู้ ให้บริการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ

การกำหนดมาตรการเพิ่มเติมด้านกฎหมายเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าการ นำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล มีประสิทธิภาพมากขึ้น จึงเป็นเรื่องที่สำคัญโดยในเอกัต ศึกษาฉบับนี้ได้ศึกษาแนวคิดและมาตรการที่ประเทศต่าง ๆ นำมาใช้เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ประกอบกับการศึกษาสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น และวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อ นำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล ตามกฎหมายปัจจุบันของไทย และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับ ที่ 53) พ.ศ. 2564
2. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักการของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุค เศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล จากองค์กรระหว่างประเทศ และประเทศกรณีศึกษา
3. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุค เศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล จากองค์กรระหว่างประเทศ และประเทศกรณีศึกษา
4. เพื่อวิเคราะห์ และกำหนดแนวทางการพัฒนามาตรการที่เหมาะสม เพื่อส่งเสริมการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านำเข้าผ่านผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัล แพลตฟอร์มต่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำ เข้าได้อย่างมีประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการไทยและ ผู้ประกอบการต่างประเทศ ดังนี้ การปรับปรุงแก้ไขแก้ไขมาตรการที่เกี่ยวข้องให้เหมาะสมเพื่อให้การ

จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าการนำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากขึ้น

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

1. ศึกษาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล ตามกฎหมายไทยและพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564
2. ศึกษาแนวคิดและหลักเกณฑ์กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของประเทศกรณีศึกษา โดยศึกษาเฉพาะกรณีการซื้อขายสินค้าผ่านแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์
3. ศึกษาแนวทางแก้ไขและกำหนดแนวทางการพัฒนามาตรการที่เหมาะสม เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของประเทศไทย

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary research) จากข้อมูลของประเทศไทยและต่างประเทศ โดยจะศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล จากบทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือคำอธิบายกฎหมาย รายงานการวิจัย บทความทางวิชาการ บทความและหนังสือ ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการสัมภาษณ์และข้อมูลที่ได้รับจากผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยงานต่าง ๆ ในสาขาที่เกี่ยวข้อง จากนั้นจึงนำข้อมูลที่ได้จากการค้นคว้าและรวบรวมดังกล่าวมาศึกษาและทำการวิเคราะห์ประเด็นต่าง ๆ ก่อนการนำเสนออย่างเป็นระบบพร้อมหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ความคิดเห็น บทสรุปและข้อเสนอแนะ ของการศึกษาวิจัย

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล ตามกฎหมายไทยและพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564

2. ทำให้ทราบถึงแนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศที่เสนอโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)
3. ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล ตามกฎหมายประเทศกรณีศึกษา
4. ทราบถึงแนวทางแก้ไขและกำหนดแนวทางการพัฒนามาตรการที่เหมาะสม เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของประเทศไทย

บทที่ 2

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

2.1 การพัฒนาของการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้า

สังคมโลกเป็นสังคมที่มีลักษณะเป็นพลวัตที่มีการเคลื่อนไหวเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอทั้งด้านสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองการปกครอง ทั้งนี้เพราะมีปัจจัยแวดล้อมหลายประการที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ปัจจัยหนึ่งที่มีความสำคัญที่ทำให้โลกมีการเปลี่ยนแปลง คือ เทคโนโลยีสารสนเทศที่มีการพัฒนาอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องและเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของชีวิตประจำวันของผู้คนในสังคม จึงทำให้พฤติกรรมของผู้คนในสังคมเปลี่ยนแปลงไป ในหัวข้อนี้จะได้ศึกษาถึงการพัฒนารูปแบบการค้าที่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามเทคโนโลยีที่เข้ามาอำนวยความสะดวกแก่ผู้ซื้อและผู้ขาย รวมถึงการพัฒนาของระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการคิดค้นขึ้นเพื่อให้จัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพ ทันสมัยและเหมาะสมกับสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

2.1.1 การพัฒนาของการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศ

ก่อนการเข้ามาของเทคโนโลยี การซื้อขายสินค้าดำเนินการในโลกทางกายภาพ มีข้อจำกัดในการซื้อขายสินค้ามากมาย ผู้ซื้อมีตัวเลือกที่จำกัดในการซื้อสินค้า เนื่องจากสินค้าจำกัดแต่เพียงในร้านเท่านั้น ไม่สามารถเปรียบเทียบคุณภาพและราคาของสินค้าจากร้านอื่น ๆ ก่อนตัดสินใจซื้อได้ ส่งผลให้ไม่เกิดการแข่งขันระหว่างผู้ขายจนเกิดผลเสียแก่ผู้ซื้อ ประกอบกับ ผู้ซื้อต้องเสียเวลาไปซื้อสินค้าที่หน้าร้านและมีค่าใช้จ่าย ด้านการเดินทางที่ผู้ซื้อต้องแบกรับ และในแง่ของผู้ขาย ผู้ขายจำเป็นต้องมีหน้าร้านเพื่อซื้อขาย จัดเก็บ และจัดแสดงสินค้า จึงทำให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม รวมไปถึงต้องมีพนักงานขาย พนักงานต้อนรับ พนักงานคอยดูแลร้าน หรือพนักงานตรวจสอบสินค้า เป็นต้น

ในช่วงปีพ.ศ. 2500 ได้เกิดกระบวนการทำธุรกรรมเชิงพาณิชย์ทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นครั้งแรกของโลกของกลุ่มองค์กรขนาดใหญ่โดยมีการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Electronic Funds Transfer (EFT) และ การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Electronic Data Interchange (EDI) และช่วงเวลาดังกล่าวกระทรวงกลาโหมสหรัฐอเมริกา ได้มีการพัฒนาเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่ชื่อว่า ARPAnet (Advanced Research Projects Agency Network) ให้คอมพิวเตอร์สามารถเชื่อมต่อ และมีปฏิสัมพันธ์ระหว่างกันได้ โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อใช้ทางการทหารในยุคสงครามเย็น ซึ่งต่อมา ในปีพ.ศ. 2525 ได้มีการคิดค้นพัฒนาระบบเครือข่ายดังกล่าวจนกลายเป็น TCP/IP

(Transmission Control Protocol / Internet Protocol) เพื่อตอบสนองเครือข่ายผู้ใช้งานที่มีขนาดใหญ่ขึ้น โดยการสร้างโพรโทคอล ใหม่ที่ใช้เป็นมาตรฐานการสื่อสารระดับสากลและให้ชื่อเครือข่ายนี้ว่า อินเทอร์เน็ต (internet) ซึ่งถือเป็นจุดเริ่มต้นของระบบอินเทอร์เน็ตที่เราใช้กันในปัจจุบัน¹

เมื่อเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเปิดให้ประชาชนทั่วไปสามารถเข้าใช้งานได้ ทำให้เริ่มมีการใช้อินเทอร์เน็ตอย่างแพร่หลายจนก่อให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ บนโลกอินเทอร์เน็ตเพิ่มมากขึ้น ซึ่งต่อมา ในปี พ.ศ. 2538 ได้เกิดจุดเปลี่ยนสำคัญที่ทำให้ประชาชนทั่วไปได้ใกล้ชิดและคุ้นเคยกับการซื้อขายสินค้าออนไลน์ในชีวิตประจำวันเพิ่มมากขึ้น โดย Jeff Bezos นักธุรกิจชาวอเมริกัน ได้ก่อตั้งเว็บไซต์ที่มีชื่อเรียกว่า Amazon.com เพื่อขายหนังสือผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม เนื่องจาก Jeff Bezos มองเห็นโอกาสจากความต้องการและวิถีชีวิตของประชาชนในยุคนั้นที่ชื่นชอบการอ่านหนังสือและมักเดินทางเพื่อไปซื้อหนังสือที่ร้านหนังสือกันเป็นประจำ Jeff Bezos จึงเกิดความคิดที่ต้องการจะช่วยเพิ่มความสะดวกสบาย ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย โดยการเปิดเว็บไซต์ Amazon เพื่อเป็นแหล่งขายหนังสือออนไลน์ที่จะจัดส่งหนังสือทุกเล่มให้ถึงหน้าบ้านลูกค้าทุกคน ซึ่งได้รับผลตอบแทนเป็นอย่างดีจนประสบความสำเร็จเป็นอย่างมาก จนภายหลังได้มีการขยายประเภทสินค้าที่ขายให้มีความหลากหลายเพิ่มมากขึ้น ตามความต้องการของลูกค้าและมีการดำเนินการมาจนถึงปัจจุบัน จากการประสบความสำเร็จดังกล่าว ส่งผลให้ Jack Ma นักธุรกิจชาวจีน และผู้ร่วมก่อตั้งอีก 18 คน ได้ก่อตั้งเว็บไซต์ที่มีชื่อเรียกว่า Alibaba ซึ่งเป็นดิจิทัลแพลตฟอร์มขนาดใหญ่ของจีน และก่อให้เกิดดิจิทัลแพลตฟอร์มอื่น ๆ ทั่วโลก จนในที่สุดธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็กลายเป็นหัวใจหลักในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของโลก²

ในยุคปัจจุบัน วิวัฒนาการด้านเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงรวดเร็วและต่อเนื่อง ได้ส่งผลให้ผู้ขายนำเทคโนโลยีเข้ามาใช้สนับสนุนการดำเนินธุรกิจ ช่วยอำนวยความสะดวก และช่วยลดข้อจำกัดด้านต่าง ๆ มากมาย ทั้งเรื่องของเวลา สถานที่ ค่าใช้จ่าย อีกทั้งยังสร้างโอกาสทางเศรษฐกิจเป็นมูลค่ามหาศาล ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อทั้งผู้ซื้อและผู้ขาย

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ หรือ OECD ได้กำหนดคำนิยามของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือ Electronic Commerce หมายความว่า ธุรกิจที่มีการขายสินค้าและบริการให้ลูกค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ต หรือ การให้ลูกค้าส่งคำสั่งซื้อส่งของสินค้าและบริการผ่านช่องทางบนอินเทอร์เน็ต ซึ่งนับรวมไปถึงคำสั่งซื้อที่ได้รับจาก Internet Application เช่น เว็บไซต์ Extranet และ โปรแกรมอื่น ๆ ที่ทำงานผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต เช่น EDI ผ่านอินเทอร์เน็ต Minitel

¹ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, ตีพิมพ์ อีคอมเมิร์ซ, 2563, หน้า 2.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 3-4.

ผ่านอินเทอร์เน็ต หรือผ่านเว็บไซต์อื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงวิธีการเข้าถึงเว็บไซต์เหล่านั้น (เช่น อาจทำการเข้าถึงผ่านทางโทรศัพท์มือถือ หรือ โทรทัศน์ ฯลฯ) แต่จะไม่นับรวม กับคำสั่งซื้อที่ได้รับผ่านทางโทรศัพท์ โทรสาร หรือการโต้ตอบผ่านทาง อีเมลทั่วไปโดยไม่มีคำสั่งซื้อสินค้าและบริการ ส่วนการชำระเงินและการจัดส่งสินค้า สามารถจัดทำผ่านช่องทางใดก็ได้³

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถือเป็นภาคธุรกิจที่มีการเติบโตต่อเนื่องอย่างมีนัยยะสำคัญ โดยเฉพาะการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค (Business to Customer) กล่าวคือธุรกิจที่ขายสินค้าหรือบริการระหว่างเจ้าของธุรกิจ และผู้บริโภครายบุคคล โดยครอบคลุมสินค้าและบริการหลายประเภท อาทิ หนังสือ, อาหาร, เสื้อผ้า, โทรศัพท์มือถือ, เครื่องสำอาง, เครื่องอุปโภคบริโภคต่าง ๆ หรือบริการการจองสายการบินหรือโรงแรม บริการธุรกิจเพลง-หนังบนแพลตฟอร์มออนไลน์ เป็นต้น ซึ่งปัจจุบันธุรกิจประเภทนี้ได้รับความนิยมอย่างมาก⁴ นอกจากนี้ปัจจุบันเทคโนโลยีการสื่อสารที่มีพัฒนาการที่ก้าวหน้า ทำให้เกิดความสะดวกและครอบคลุมพื้นที่และประชาชนมากขึ้น รวมถึงราคาของสมาร์ทโฟนที่ถูกลง ช่วยให้ประชาชน สามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ง่ายขึ้น จนนำไปสู่การเข้าสู่ยุคสังคมดิจิทัล (Digital Society) อย่างเต็มตัว โดยผลสำรวจการใช้งานดิจิทัล ใน Digital 2020 ซึ่งจัดทำโดย จาก We Are Social บริษัทดิจิทัลเอเจนซีชื่อดังแห่งสหราชอาณาจักร และ Hootsuite ผู้ให้บริการการตลาด บนโซเชียลมีเดีย พบว่าในปีพ.ศ.2563 ทั่วโลกมีจำนวนผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตสูงถึง 4.66 พันล้านคน คิดเป็น 60% ของจำนวนประชากรโลก ซึ่งกว่า 74% ของผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตทั่วโลกกล่าวว่าพวกเขาเคยทำการซื้อสินค้าผ่านช่องทางออนไลน์ภายในช่วงเวลาหนึ่งเดือนล่าสุด⁵

สำหรับประเทศไทยเป็นประเทศที่มีสัดส่วนของผู้ใช้อินเทอร์เน็ตต่อประชากรทั้งประเทศและจำนวนชั่วโมงการใช้งานอินเทอร์เน็ตต่อวันสูงเป็นอันดับต้น ๆ ของโลก โดยมีจำนวนผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตคิดเป็น 70% ของประชากรทั้งหมด หรือจำนวน 47.5 ล้านราย และมีจำนวนชั่วโมงการใช้งานอินเทอร์เน็ตเฉลี่ยสูงถึง 10 ชั่วโมง 22 นาที ซึ่งกิจกรรมออนไลน์ที่ได้รับความนิยมของคนไทย 3 อันดับแรก คือ การใช้ Social Media (91.2%) การดูหนังและฟังเพลง (71.2%) และ การค้นหาข้อมูล (70.7%) ในขณะที่การซื้อสินค้าและบริการออนไลน์อยู่ในอันดับที่ 7 (57%) โดยประเทศไทยมีมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สูงสุดเป็นอันดับ 1 ในกลุ่มประเทศอาเซียน มีมูลค่าสูงถึง 3,767,045.45 ล้านบาท ในปี 2561 และในปี 2562 มีมูลค่าถึง 4 พันล้านบาท จำนวนสถิติผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ตและ

³ OECD, MEASURING E-COMMERCE SOME NEW DEVELOPMENTS [Online], 2017, April, Available form: https://unctad.org/system/files/non-official-document/dtl_eWeek2017p29_VincenzoSpiezia_en.pdf

⁴ นิธิ สัจจิตพิพรรณ, การทำธุรกิจแบบ B2C B2B และ B2B2C ต่างกันยังไง [ออนไลน์], กุมภาพันธ์ 2563, แหล่งที่มา <https://www.mycloudfulfillment.com/b2c-b2b-b2b2c/>

⁵ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, ดีสนิท อีคอมเมิร์ซ, หน้า 5.

มูลค่าตลาดพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทยที่กล่าวมา แสดงให้เห็นถึงการเจริญเติบโตของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเข้ามามีบทบาทสำคัญในการช่วยขับเคลื่อนทางเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก⁶ ด้วยเหตุนี้รัฐบาลไทยจึงมีการกำหนดแผนยุทธศาสตร์ชาติด้านธุรกรรมออนไลน์ขึ้นเพื่อให้ความสำคัญและสร้างความเชื่อมั่น ในการทำธุรกรรมออนไลน์แก่ประชาชนอย่างเต็มรูปแบบ⁷

การเติบโตของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สะท้อนออกมาเป็นข้อมูลทางสถิติ (Statistics Data and Information) เก็บรวบรวมโดยสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (สพธอ.) หรือ ETDA โดยมูลค่า e-Commerce แบบ B2C ของประเทศต่าง ๆ ปี 2560-2561 มีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงมูลค่า e-Commerce แบบ B2C ของประเทศต่าง ๆ ปี 2560-2561⁸

ประเทศ	2560 หน่วย:พันล้านดอลลาร์ สหรัฐ	2561 หน่วย:พันล้านดอลลาร์ สหรัฐ	อัตราการเติบโต
จีน	917.16	1330	45.1 %
สหรัฐอเมริกา	452.08	481.82	6.58 %
ญี่ปุ่น	146.47	165.65	13.09 %
ฝรั่งเศส	93.59	106.07	13.34 %
เกาหลีใต้	69.20	100.80	45.66 %
ไทย	23.30	46.51	99.61 %
มาเลเซีย	19.40	21.53	11.00 %
อินโดนีเซีย	8.21	9.50	15.71 %
เวียดนาม	6.71	7.65	14.00 %
สิงคโปร์	4.61	4.94	7.16 %

จากการเปรียบเทียบมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เฉพาะในส่วนของมูลค่าที่เป็น B2C กับประเทศต่าง ๆ ได้แก่ จีน สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส เกาหลีใต้ และกลุ่มประเทศอาเซียนบางประเทศ เช่น ไทย มาเลเซีย อินโดนีเซีย เวียดนาม และสิงคโปร์ พบว่า มูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6

⁷ (ร่าง) แผนยุทธศาสตร์เกี่ยวกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2564 – 2565 ผ่านความเห็นชอบในหลักการจากคณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ในการประชุมครั้งที่ 3/2563 เมื่อวันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ.2563

⁸ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, รายงานผลการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ปี 2562, พฤษภาคม 2563, หน้า 27.

แบบ B2C ในปี 2561 เพิ่มขึ้นทุกประเทศ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศ ที่มีการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการสื่อสารในอันดับต้น ๆ ของโลก เช่น จีน สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส และเกาหลีใต้ หากเปรียบเทียบเฉพาะประเทศในกลุ่มอาเซียน จะเห็นได้ว่าประเทศที่มีอัตรา การเติบโตของมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แบบ B2C สูงที่สุด คือ ประเทศไทย โดยมีอัตราการเติบโต ของมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบ B2C ที่เพิ่มขึ้นจาก ปี 2560 คิดเป็นร้อยละ 99.61 รองลงมา ได้แก่ อินโดนีเซีย มีอัตราการเติบโตร้อยละ 15.71 เวียดนาม มีอัตราการเติบโตร้อยละ 14.00 มาเลเซีย มีอัตราการเติบโตร้อยละ 11.00 และสิงคโปร์ มีอัตราการเติบโตร้อยละ 7.16 ตามลำดับ⁹

สาเหตุที่ส่งผลให้มูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แบบ B2C ของทุกประเทศมีการเติบโตขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยข้อมูลของ United Nations Conference on Trade and Development หรือ UNCTAD พบว่า มูลค่า B2C e-Commerce ทั่วโลกมีการเพิ่มขึ้นถึง ร้อยละ 22 ในช่วงปี 2559-2560 ซึ่งส่งผลให้มูลค่า B2C e-Commerce ทั่วโลกมีมูลค่าทั้งหมดถึง 3.9 ล้านล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ในปี 2560 โดยการเติบโตอย่างต่อเนื่องของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบ B2C ถือเป็นปัจจัยที่สำคัญในการเติบโตของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของโลก¹⁰

ยิ่งไปกว่านั้น ในปี 2563 เมื่อทั่วโลกได้ประสบกับปัญหาการแพร่ระบาดของโรคติดต่อเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (โควิด-19) มีการใช้มาตรการป้องกันและควบคุมโรคระบาดตั้งแต่การรักษา ระยะห่างทางสังคม การประกาศปิดกิจการหรือกิจกรรมที่มีความเสี่ยงต่อการรวมตัวของคนจำนวนมาก และการแพร่ระบาดของโรค ไปจนถึงการงดเดินทางออกนอกเคหสถานในหลายพื้นที่ ทำให้คนหันมาซื้อสินค้าออนไลน์กันมากขึ้น โดยกิจการโทรทัศน์และ กิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ หรือ กสทช. ได้สำรวจและเปรียบเทียบการใช้งานดิจิทัลแพลตฟอร์มซื้อขายออนไลน์ที่คนไทยนิยมใช้บริการ ระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2563 พบว่า มียอดการเข้าใช้บริการในแต่ละดิจิทัลแพลตฟอร์มเพิ่มขึ้นเช่น Shopee เพิ่มขึ้น 478.6% และ Lazada เพิ่ม 121.5% สะท้อนให้เห็นว่า คนไทยใช้เวลาบนโลกออนไลน์มากขึ้นและหันมาสั่งซื้อสินค้าออนไลน์เพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากพฤติกรรมผู้บริโภคที่เปลี่ยนไปเนื่องจากไม่สามารถเดินทางออกนอกพื้นที่อยู่อาศัยได้¹¹

การพัฒนาเทคโนโลยีและสารสนเทศ ทำให้ธุรกิจ E-Commerce มีการขยายตัวและมีแนวโน้มเติบโตอย่างต่อเนื่องทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ ส่งผลให้ปริมาณการนำเข้าสินค้าทั่ว

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

¹⁰ UNCTAD Communications and Information Unit, *Global e-Commerce sales surged to \$29 trillion* [Online], 2019, June, Available form: <https://unctad.org/press-material/global-e-commerce-sales-surged-29-trillion>

¹¹ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม, *ดีสนิท อีคอมเมิร์ซ*, หน้า 12.

โลกมีมากขึ้น โดยข้อมูลจากของกรมศุลกากร พบว่าสินค้าที่นำเข้าด้วยผู้ประกอบการของเร่งด่วนมีจำนวนสูงขึ้นอย่างมหาศาลในช่วง 10 ปีที่ผ่านมา รายละเอียดตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงข้อมูลจำนวนรายการของสินค้าพัสดุเร่งด่วน Express ขาเข้าทั้งหมด¹²

ปี	จำนวนรายการของสินค้า (หน่วย: ทิปทอ)
2553	450,484
2558	2,857,673
2563	40,055,888

โดยของที่นำเข้าส่วนใหญ่จะเป็นของประเภท 1 กล่าวคือ เป็นของที่ได้รับการยกเว้นอากรซึ่งแต่ละทิปทอมีราคารวมค่าขนส่งและค่าประกันภัยไม่เกิน 1,500 บาท ตามภาค 4 ประเภท 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรือตัวอย่างสินค้าที่ใช้ได้แต่เพียงเป็นตัวอย่าง และไม่มีราคาในทางการค้า ตามภาค 4 ประเภท 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และเป็นของต้องห้าม ต้องจำกัด¹³ คิดเป็นร้อยละ 92.24 ของปริมาณพัสดุนำเข้าทั้งหมด โดยมีรายละเอียดตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงข้อมูลสถิติการนำเข้าสิ่งของทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ปีงบประมาณ 2563¹⁴

พัสดุประเภท	ปีงบประมาณ 2563	
	ปริมาณ (หน่วย: ทิปทอ)	ร้อยละ
ประเภท 1	4,443,552	92.24
ประเภท 2	292,507	6.07
ประเภท 3	81,296	1.69
รวม	4,817,355	100

¹² ศูนย์สารสนเทศด้านศุลกากร, เอกสารแสดงปริมาณจำนวนรายการของสินค้าพัสดุเร่งด่วน Express ขาเข้าทั้งหมด.(เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

¹³ ประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้าและการส่งของออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 หมวดที่ 2 ข้อ 4(1)

¹⁴ ส่วนบริการศุลกากรไปรษณีย์ สังกัด สำนักงานศุลกากรกรุงเทพ (สปลบ. สกท.), สถิติการนำเข้าสิ่งของทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ.(เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น พบว่า การนำเข้าสินค้าจากธุรกิจ E-Commerce ประเภท ผู้ประกอบการกับผู้บริโภค หรือ B2C (Business to Customer) มีการเจริญเติบโตเป็นจำนวนมาก ทั้งในและต่างประเทศ จนก่อให้เกิดจำนวนพัสดุที่นำเข้าจำนวนมาก โดยเฉพาะสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากการสั่งซื้อสินค้าของผู้บริโภคในแต่ละครั้งมีมูลค่าในการสั่งซื้อค่อนข้างน้อยเพราะเป็นการซื้อมาเพื่อใช้ส่วนตัว จึงทำให้การสั่งซื้อสินค้าดังกล่าวมีแนวโน้มที่มูลค่าของสินค้าอยู่ในช่วงราคาที่ได้รับยกเว้นในอันที่จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น การนำเข้าสินค้าจากธุรกิจ E-Commerce ประเภท B2C ย่อมได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าการนำเข้าสินค้าจากธุรกิจ E-Commerce ประเภทอื่น อาทิ ผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ หรือ B2B (Business to Business) ดังนั้น เอกอัครราชทูตฯ จึงมุ่งเน้นที่จะศึกษาการพัฒนา รูปแบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าจากธุรกิจ E-Commerce ประเภทผู้ประกอบการกับผู้บริโภค หรือ B2C (Business to Customer)

ธุรกิจหนึ่งที่มีส่วนทำให้การซื้อขายออนไลน์ข้ามพรมแดนเจริญเติบโตและได้รับความนิยมเป็นอย่างมากในปัจจุบัน ที่เข้ามาอำนวยความสะดวกผู้ซื้อและผู้ขาย ธุรกิจนั้นก็คือ ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม อาทิ Amazon eBay Lazada Shopee เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบการเหล่านี้เข้ามามีบทบาทสำคัญของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากเป็นตัวกลางในการซื้อขายสินค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย รวมถึงเป็นตัวกลางในการชำระเงินออนไลน์แบบครบวงจร ระบบโลจิสติกส์ รวมทั้ง การให้ข้อมูลข่าวสาร และการสร้างเครือข่าย โดยรวบรวมสินค้าต่าง ๆ จากผู้ขายหลาย ๆ คน ไว้ในที่เดียวกัน เพื่อให้ผู้ซื้อจากทั่วโลกสามารถเข้ามาเลือกสินค้าได้ เหมือนเสมือนตลาดที่ให้บริการผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ อาทิ เว็บไซต์ แอปพลิเคชัน การขายสินค้าทางผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ เว็บไซต์ของผู้ประกอบการโดยตรง เป็นเว็บไซต์ที่มีการสร้างขึ้นเพื่อผู้ประกอบการนั้น ๆ อาจมีการจำหน่ายสินค้ายี่ห้อเดียว หรือหลากหลายยี่ห้อขึ้นอยู่กับผู้ประกอบการอีกประเภทคือคือเว็บไซต์ที่จำหน่ายสินค้าออนไลน์รวมจะเป็นเว็บไซต์ที่เป็นแหล่งรวมของร้านค้าหลาย ๆ ราย มารวมกันที่ต้องการจำหน่ายสินค้าและบริการ มีการแบ่งกลุ่มสินค้าที่ชัดเจน ซึ่งลูกค้าที่ต้องการสั่งซื้อสินค้าก็จะสั่งซื้อผ่านเว็บไซต์ดังกล่าว

องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้นิยามคำว่า “ดิจิทัลแพลตฟอร์ม” หมายถึง ช่องทางการสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์โดยตรงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายหลาย

ราย โดยรายงานของ OECD ไม่ได้บัญญัตินิยาม คำว่า ดิจิตอลแพลตฟอร์ม ไว้โดยเฉพาะเนื่องจากความคิดและหลักการของดิจิตอลแพลตฟอร์มถูกพัฒนาตลอดเวลา¹⁵

ประมวลรัษฎากร นิยามคำว่า“อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” หมายถึง ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ¹⁶

ธนาคารแห่งประเทศไทยนิยามคำว่า “การให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม (e-Marketplace Platform)” หมายถึง การให้บริการพื้นที่หรือสื่อกลาง ผ่านเว็บไซต์ แอปพลิเคชัน หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์อื่นใดในลักษณะ ทำนองเดียวกัน เพื่อเป็นช่องทางในการซื้อขายสินค้าหรือบริการ ชำระเงินออนไลน์แบบครบวงจร รวมทั้ง การให้ข้อมูล ข่าวสาร การอบรมเพื่อพัฒนาธุรกิจแบบออนไลน์ และการสร้างเครือข่าย¹⁷

จากความหมายดังกล่าวข้างต้น จึงสามารถสรุปได้ว่า ดิจิทัลแพลตฟอร์ม หรืออิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม มีความหมายเหมือนกัน กล่าวคือ เป็นสื่อกลางหรือ ช่องทาง หรือตลาด ในการซื้อขายสินค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายหลายราย ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น ในกรณีเว็บไซต์ของผู้ประกอบการโดยตรง เป็นเว็บไซต์ที่มีการสร้างขึ้นเพื่อผู้ประกอบการนั้น ๆ ที่มีการจำหน่ายสินค้าให้คนเดียว ไม่ใช่ใช้อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มตามความนี้ เนื่องจากไม่ใช่สื่อกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เป็นเพียงการเสนอขายสินค้าของผู้ประกอบการเองผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เท่านั้น

อนึ่ง คำนิยามอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มของประมวลรัษฎากร ในปัจจุบัน ครอบคลุมเฉพาะกรณี เป็นตัวกลางระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการเท่านั้น ยังไม่ครอบคลุมกรณีอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย แตกต่างจากอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มตามคำนิยามของธนาคารแห่งประเทศไทย ครอบคลุมทั้งการซื้อขายสินค้าหรือบริการ

2.1.2 การพัฒนาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้า

การพัฒนาของระบบเศรษฐกิจโลกที่เทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในชีวิตประจำวันของผู้คนในสังคม ได้เปลี่ยนลักษณะช่องทางการซื้อขายสำหรับการขายสินค้าระหว่าง

¹⁵ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf Page 6.

¹⁶ มาตรา 77/1 (10/2) แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ”

¹⁷ ฝ่ายกำกับธุรกิจสถาบันการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทย, *แนวทางการอนุญาตเรื่อง การให้บริการแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (e-Marketplace Platform) ของธนาคารพาณิชย์และบริษัทในกลุ่มธุรกิจทางการเงินของธนาคารพาณิชย์*, มกราคม 2561, หน้า 2

ผู้ประกอบการกับผู้บริโภค หรือ B2C (Business to Customer) แต่เดิมการซื้อขายสินค้า ผู้คนสามารถหาซื้อสินค้าได้โดยการไปติดต่อซื้อขายกับผู้ขายโดยตรงที่ร้านสะดวกซื้อ หรือ ห้างร้านต่าง ๆ แต่ในปัจจุบัน ผู้คนสามารถซื้อสินค้าที่บ้าน ที่ทำงาน ผ่านมือถือ แท็บเล็ต หรือคอมพิวเตอร์ ผ่านช่องทางเว็บไซต์ หรือ แอปพลิเคชัน และการกำเนิดของธุรกิจการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มซึ่งอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ซื้อและผู้ขายโดยเป็นแหล่งรวมของร้านค้าทั้งในประเทศและต่างประเทศ ทำให้การซื้อขายออนไลน์ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค หรือ B2C ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก¹⁸

การซื้อขายออนไลน์ข้ามพรมแดนระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคลทั่วโลก กำลังเติบโตอย่างรวดเร็ว คาดว่าจะมีมูลค่ามากกว่า 2 ล้านล้านเหรียญสหรัฐต่อปี โดยมีการคาดการณ์ว่าอาจถึง 4.5 ล้านล้านเหรียญสหรัฐต่อปี ภายในปีพ.ศ. 2564 ซึ่งปัจจัยสำคัญของการเติบโตของการซื้อขายสินค้าออนไลน์คือ ดิจิทัลแพลตฟอร์ม ได้แก่ ตลาดอีคอมเมิร์ซ (e-commerce marketplaces) ซึ่งเป็นตัวกลางโต้ตอบโดยตรงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายโดยดิจิทัลแพลตฟอร์มช่วยพัฒนาธุรกิจโดยเฉพาะผู้ประกอบการขนาดย่อมให้สามารถเข้าถึงผู้บริโภคได้อย่างมีประสิทธิภาพในตลาดระดับโลก¹⁹

แม้การเจริญเติบโตของการซื้อขายออนไลน์ข้ามพรมแดน จะเป็นผลดีต่อระบบเศรษฐกิจ และอำนวยความสะดวกผู้ซื้อและผู้ขายก็ตาม แต่อย่างไรก็ตาม การเจริญเติบโตดังกล่าวก็สร้างความท้าทายให้แก่หน่วยงานจัดเก็บมูลค่าเพิ่ม ซึ่งถูกระบุในรายงาน Action 1 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (“2015 BEPS Action 1 Report”)²⁰ ซึ่งเป็นรายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) โดยความท้าทายหลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายออนไลน์ข้ามพรมแดน คือ การนำเข้าพัสดุที่มีมูลค่าต่ำจากการขายทางออนไลน์ ซึ่งได้รับการ

¹⁸ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 13.

¹⁹ European Commission, *Impact Assessment Accompanying the Document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernizing VAT for Cross-border B2C e-Commerce* [Online], 2016, December, Available form: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_379.pdf. Page 39.

²⁰ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [Online], 2015, Available form: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Page 120.

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากในอดีตก่อนการซื้อขายสินค้าออนไลน์จะได้รับความนิยม รัฐต่างๆ เล็งเห็นว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่เกี่ยวข้องกับการเก็บจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของพัสดุนำเข้าที่มีมูลค่าต่ำมีมากกว่าจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจะได้รับ รัฐต่าง ๆ จึงมีการกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากรเอาไว้ โดยองค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization หรือ WCO) สนับสนุนการยกเว้นดังกล่าว โดยระบุไว้ใน อนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกัน (The International Convention on The Simplification and Harmonization of Customs Procedures) หรือ อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) (Revised Kyoto Convention) ในภาคผนวกทั่วไป (General Annex) บทที่ 4 เรื่องภาษีอากรที่มีการกำหนดมาตรฐานในการประเมิน การจัดเก็บ และการชำระอากร โดยในมาตรฐานข้อที่ 4.13 (Transitional Standard 4.13) กำหนดให้ “กฎหมายแห่งชาติจะต้องระบุจำนวนมูลค่าขั้นต่ำและ/หรือจำนวนภาษีอากรขั้นต่ำ ซึ่งจะไม่มีมีการเรียกเก็บอากรและภาษี”²¹ แต่ในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา ข้อยกเว้นดังกล่าวกลายเป็นที่ถกเถียงกันมากขึ้นในบริบทของเศรษฐกิจดิจิทัลที่กำลังเติบโตขึ้น ในช่วงเวลาที่องค์การศุลกากรโลกกำหนดมาตรฐานให้รัฐยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ ปริมาณสินค้านำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นนี้มีค่อนข้างน้อย จึงทำให้ประเทศต่าง ๆ เริ่มตระหนักถึงปริมาณสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่มีจำนวนเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ จากข้อมูลชี้ให้เห็นว่าการนำเข้าพัสดุส่วนใหญ่เป็นพัสดุที่มูลค่าต่ำจากการค้าออนไลน์ โดยปริมาณพัสดุเพิ่มขึ้นจาก 44 พันล้านชิ้น ในปีพ.ศ. 2557 เป็น 65 พันล้านชิ้น ในปีพ.ศ. 2559 และยังคงเพิ่มขึ้นในอัตราที่เพิ่มขึ้นซึ่งคำนวณได้ว่าเป็น 17-28% ในแต่ละปีระหว่างปีพ.ศ. 2560 ถึง 2564²² ส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำ ยิ่งไปกว่านี้ ยังเกิดแรงกดดันด้านการแข่งขันด้านราคาที่ไม่เป็นธรรมจากผู้ประกอบการในประเทศที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าให้กับผู้บริโภคในประเทศ²³ ในทางกลับกัน หากผู้ประกอบการต่างประเทศขายสินค้าให้กับผู้บริโภคใน

²¹ Chapter 4 of General Annex of International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures

“ 4.13. Transitional Standard

National legislation shall specify a minimum value and/or a minimum amount of duties and taxes below which no duties and taxes will be collected.”

²² Pitney Bowes, [Global Parcel Shipping Index](#) [Online], 2017, Available form:

http://news.pb.com/article_display.cfm?article_id=5784.

²³ OECD, [Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report](#), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Online], 2015, Available form: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

Page 182.

ประเทศจะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำ ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการในประเทศเสียเปรียบผู้ประกอบการต่างประเทศเนื่องจากมีต้นทุนในการขายที่มากกว่า และสร้างผลกระทบด้านลบที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจ้างงานในประเทศและรายได้จากภาษีโดยตรง ดังนั้นจึงเป็นความท้าทายของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีว่าจะกำหนดหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีจากการนำเข้าพัสดุที่มีมูลค่าต่ำควรจะเป็นอย่างไร ซึ่งการแก้ปัญหาด้วยการยกเลิกการยกเว้นดังกล่าวโดยไม่มีมาตรการรองรับการจัดเก็บภาษี ไม่ใช่การแก้ปัญหาที่ถูกต้อง อาจก่อให้เกิดผลเสีย เพราะทำให้กรมศุลกากรต้องตรวจสอบและควบคุมพัสดุนานมากขึ้น ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่เกี่ยวข้องกับการเก็บจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่งผลกระทบต่อหน้าที่อื่นของกรมศุลกากรที่มีความสำคัญ²⁴

ยิ่งไปกว่านั้น รายงาน 2015 BEPS Action 1 ได้นำเสนอและวิเคราะห์แนวทางอื่นที่เป็นไปได้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และวิเคราะห์ถึงบทบาทที่เป็นไปได้ของดิจิทัลแพลตฟอร์มในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากดิจิทัลแพลตฟอร์มเหล่านี้ สามารถเข้าถึงข้อมูลสำคัญที่จำเป็นต่อการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแพลตฟอร์มดิจิทัลชั้นนำบางแห่งก็มีการให้บริการด้านภาษีอากรแก่ร้านค้าของตน²⁵

ในปี พ.ศ. 2560 OECD จึงเริ่มพัฒนาหลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่ปรากฏในรายงาน Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST²⁶ ของคณะทำงานชุดที่ 9 เรื่องภาษีการบริโภคของ OECD หรือ OECD's Working Party No.9 on Consumption Taxes (WP9) ซึ่งประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ผู้ออกนโยบายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากประเทศสมาชิกของ OECD ทั้งนี้ คณะทำงานเห็นว่ามีมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องพัฒนาแนวทางที่เป็นไปได้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภคบุคคล ซึ่งคณะทำงานเสนอให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มมีส่วนร่วมในกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะดิจิทัลแพลตฟอร์มมีบทบาทสำคัญในการสร้างอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ซื้อและผู้ขาย

ต่อมาในเมื่อวันที่ 20 - 22 มีนาคม พ.ศ. 2562 OECD ร่วมกับรัฐบาลของประเทศออสเตรเลียจัดการประชุม Global Forum On VAT ครั้งที่ห้า ณ เมืองเมลเบิร์น ประเทศออสเตรเลีย โดยมี

²⁴ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 16.

²⁵ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Online], 2015, Available form: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Page 125.

²⁶ OECD, *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST* [Online], 2017, Available form: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>.

ผู้แทนระดับสูงประมาณ 300 คนจากประเทศกว่า 100 ประเทศ รวมถึงองค์กรระดับภูมิภาคและระดับนานาชาติร่วมกับธุรกิจและสถาบันการศึกษา เข้าร่วมประชุมในครั้งนี้ โดยมีการอภิปรายความท้าทายในการดำเนินงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ทั่วโลกต้องเผชิญ โดยเฉพาะประเทศกำลังพัฒนาที่ต้องเผชิญกับการเจริญเติบโตอย่างรวดเร็วของการซื้อขายสินค้าออนไลน์ในยุคดิจิทัลและโลกาภิวัตน์ เพื่อหารือเกี่ยวกับแนวทางเพื่อช่วยเหลือในการจัดการกับความท้าทายเหล่านี้ โดยมีการเสนอมาตรการให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มต้องรับผิดชอบต่อภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำของผู้ขายออนไลน์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม และมาตรการอื่น ๆ ได้แก่ การแบ่งปันข้อมูล และความร่วมมือที่ระหว่างหน่วยงานด้านภาษีและตลาดออนไลน์²⁷

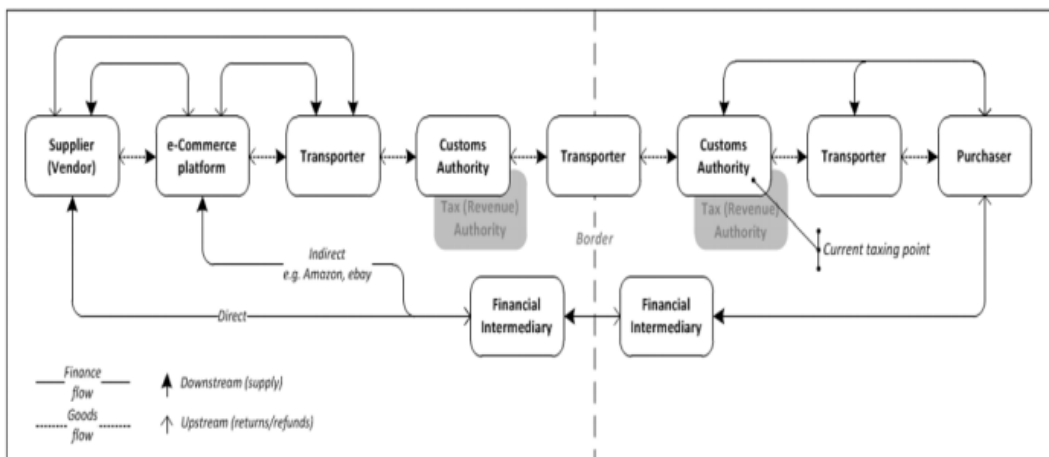
แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยดิจิทัลแพลตฟอร์มของ OECD จากการประชุม Global Forum On VAT ครั้งที่ห้า ได้ถูกระบุไว้ใน รายงาน “The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales” โดยมีความพยายามนำดิจิทัลแพลตฟอร์มมาเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีประสิทธิภาพ โดยไม่สร้างต้นทุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่เหมาะสมและสามารถใช้ได้จริง โดยก่อให้เกิดประโยชน์แก่หน่วยงานด้านภาษี และไม่สร้างภาระให้แก่ดิจิทัลแพลตฟอร์มมากเกินไป ทั้งนี้ OECD มีความพยายามทำให้หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีความสอดคล้องกันในแต่ละประเทศ เพื่อช่วยเหลือดิจิทัลแพลตฟอร์มง่ายต่อการปฏิบัติตาม เพราะหากแต่ละประเทศมีกฎเกณฑ์ที่แตกต่างกัน ดิจิทัลแพลตฟอร์มต้องเผชิญกับกฎเกณฑ์ของแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามของดิจิทัลแพลตฟอร์มก็จะสูงมากขึ้น

เมื่อพิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าแบบดั้งเดิมในปัจจุบันที่มีลักษณะเหมือนกันทั่วโลก กล่าวคือ เมื่อผู้ซื้อ (Purchaser) ภายในประเทศสั่งซื้อสินค้าจากผู้จัดหา (Supplier) ในต่างประเทศผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม (e-Commerce platform) อาทิ Amazon หรือ eBay เป็นต้น ซึ่งเป็นเพียงตัวกลางระหว่างผู้บริโภคและร้านค้า ไม่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคแต่อย่างใด ต่อมาเมื่อผู้ซื้อได้ชำระเงินค่าสินค้าผ่านตัวกลางชำระเงิน (Financial intermediaries) ให้ผู้จัดหาโดยตรงหรือ ดิจิทัลแพลตฟอร์มเรียบร้อยแล้ว ผู้จัดหาที่จะจัดส่งสินค้าข้ามพรมแดนมายังประเทศของผู้ซื้อโดย จุดความรับผิดชอบทางภาษี (Taxing Point) เกิดขึ้น ณ จุดผ่านแดน โดยผู้มีหน้าที่

²⁷ OECD, *Global tax community welcomes new measures to enlist online marketplaces in the collection of VAT/GST in e-commerce* [Online], March, 2019, Available form: <https://www.oecd.org/tax/consumption/global-tax-community-welcomes-new-measures-to-enlist-online-marketplaces-in-the-collection-of-vat-gst-in-e-commerce.htm>

จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า คือกรมศุลกากร เมื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเรียบร้อยแล้ว สินค้าก็จะถูกจัดส่งให้ผู้ซื้อในประเทศต่อไป โดยมีรายละเอียดดังภาพที่ 1

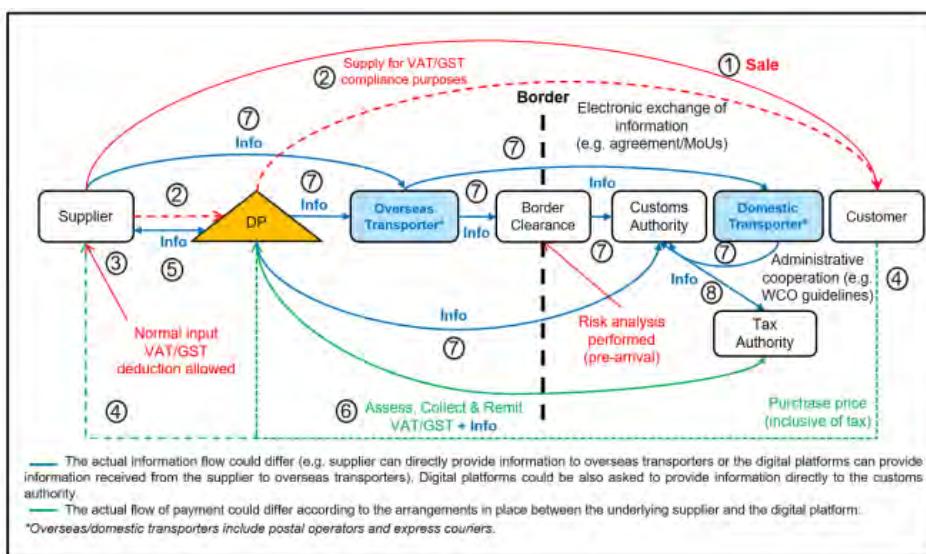
ภาพที่ 1 แสดงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าแบบดั้งเดิม²⁸



ปัญหาของจัดเก็บภาษีมูลค่าในสินค้านำเข้าแบบดั้งเดิมคือ รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามูลค่าต่ำด้วยต้นทุนที่ต่ำได้ โดยหากรัฐยกเลิกกฎเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำจะส่งผลให้กรมศุลกากรต้องรับภาระและมีค่าใช้จ่ายมากขึ้นในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ภายใต้หลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ OECD รัฐสามารถยกเลิกกฎเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำได้ โดยไม่สร้างภาระเพิ่มให้แก่ศุลกากร เนื่องจากดิจิทัลแพลตฟอร์มจะเป็นผู้มีหน้าที่ประเมินและรวบรวมภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าแทนกรมศุลกากร โดยนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ มีรายละเอียดกระบวนการจัดเก็บภาษี ดังภาพที่ 2

²⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Online], 2015, Available form: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Page 195.

ภาพที่ 2 แสดงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าโดยดิจิทัลแพลตฟอร์ม



จากภาพที่ 2 ข้างต้น หลักการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ OECD มีขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้²⁹

- 1) ผู้จัดหา (Supplier) ในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ลูกค้า (Customer) ที่อยู่ในประเทศผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม
- 2) ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม (DP) ที่อำนวยความสะดวกในการขายสินค้าเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวในการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เสมือนว่าเป็นผู้จัดหารสินค้าเอง
- 3) หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะไม่มีผลกระทบใดๆ กับหลักการหักภาษีซื้อหรือภาษีขายในระดับของผู้จัดหา ซึ่งขึ้นอยู่กับกฎเกณฑ์ภายในของแต่ละประเทศว่ามีหลักเกณฑ์อย่างไร
- 4) ลูกค้าชำระเงินค่าสินค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม หรืออาจชำระให้ผู้จัดหาโดยตรงก็ได้ ในกรณีที่ลูกค้ามีการชำระเงินให้กับผู้จัดหาโดยตรง ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มจะต้องเรียกเอาภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้จัดหา เพื่อนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ให้นายงานจัดเก็บภาษีของลูกค้าต่อไป ดังนั้นจุดที่ต้องเสียภาษี (Tax point) ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าว คือ ณ เวลาที่ลูกค้าได้รับการยืนยันการชำระเงิน ซึ่งเป็นการ

²⁹ OECD, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 42-44.

จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนการมาถึงของสินค้า เพื่อขจัดความจำเป็นที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเข้ามาแทรกแซงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ศุลกากรสามารถจัดสรรทรัพยากรและขีดความสามารถของตนอย่างเต็มที่ในบทบาทหลักอื่น โดยมุ่งเน้นไปที่ภารกิจหลักเกี่ยวกับการปกป้องสุขภาพและความมั่นคงตลอดจนความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับยาเสพติดสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และการค้าที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการสำแดงที่ไม่ถูกต้องและการประเมินราคาสินค้านำเข้าอย่างไม่ถูกต้อง

5) ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มจะคำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ โดยแพลตฟอร์มดิจิทัลอาจขอข้อมูลเพิ่มเติมบางอย่างจากผู้ขาย

6) สินค้านำเข้าจะต้องถูกตรวจสอบโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรเพื่อเหตุผลด้านความปลอดภัยและความปลอดภัยตลอดจนความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับยาเสพติด สินค้าที่ละเมิดทรัพย์สินทางปัญญา และการค้าของผิดกฎหมาย รวมถึงการสำแดงเท็จ ณ จุดผ่านแดน (Border Clearance) โดยสินค้าที่นำเข้าจะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ จุดผ่านแดนอีกต่อไป รัฐต้องออกกฎหมายยกเว้นการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ จุดผ่านแดน สำหรับสินค้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว โดยรัฐขอเอกสารเป็นหลักฐานเพื่อยืนยันว่าสินค้านำเข้าดังกล่าวได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

สำหรับสินค้าที่ยังไม่ได้ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อาทิ สินค้าที่มีราคาสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ สินค้าชิ้นนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ จุดผ่านแดน และต้องปฏิบัติตามขั้นตอนศุลกากรปกติ

7) ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มนำเสนอข้อมูลให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในเวลาที่เหมาะสม เพื่อตรวจสอบว่าสินค้านำเข้าดังกล่าวได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

8) หน่วยงานศุลกากรและกรมสรรพากรจะต้องมีกลไกเพื่ออำนวยความสะดวกในการทำงานร่วมกันของฝ่ายบริหาร รวมถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลในเวลาที่เหมาะสม

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางของ OECD ดังกล่าวมีศักยภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยรัฐสามารถลดต้นทุนและความเสี่ยงของหน่วยงานด้านภาษี เนื่องจากรัฐสามารถมุ่งเน้นการตรวจสอบเฉพาะผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มที่เท่านั้น แทนที่รัฐจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อตรวจสอบร้านค้าในดิจิทัลแพลตฟอร์มในแต่ละรายซึ่งมีจำนวนมาก โดยดิจิทัลแพลตฟอร์มมีความรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้านค้าในดิจิทัลแพลตฟอร์มจะไม่มีผิดต่อใด ๆ ต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้หลักการนี้³⁰

³⁰ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 22.

รัฐอาจจูงใจผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดโดยการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม อาทิ รัฐจัดให้มีการจดทะเบียนและผ่านพิธีศุลกากรที่เรียบง่าย เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเพิ่มเติมใด ๆ ของผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม และในทางกลับกันรัฐอาจกำหนดมาตรการลงโทษผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม หากไม่ปฏิบัติตาม

พิธีการศุลกากร

วิธีหนึ่งในการกระตุ้นให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มปฏิบัติตามกฎหมาย คือพิธีการศุลกากรที่เรียบง่าย และรวดเร็วสำหรับสินค้านำเข้าที่ถูกรับเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้ว ซึ่งความรวดเร็วในการจัดส่งสินค้าให้กับผู้ซื้อเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการซื้อขายออนไลน์ หากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มไม่ปฏิบัติตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะไม่ได้รับประโยชน์จากการดำเนินการที่รวดเร็ว และยังคงอยู่ภายใต้กระบวนการศุลกากรปกติ³¹ โดยรัฐต้องจัดให้มีระบบเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างรวดเร็ว ระหว่างกรมศุลกากร ตลอดจนผู้ดำเนินการอื่น ๆ อาทิ ผู้ให้บริการจัดส่งด่วน และผู้ประกอบการไปรษณีย์ เป็นต้น และต้องมีการอำนวยความสะดวกด้วยเทคโนโลยีสารสนเทศที่ทันสมัย และกระบวนการประเมินความเสี่ยงที่เหมาะสม

องค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization หรือ WCO) และ หน่วยงานอื่นๆ เช่น สหภาพไปรษณีย์สากล (Universal Postal Union หรือ UPU) มีแนวคิดสนับสนุนพิธีการศุลกากรให้มีความรวดเร็วเช่นกัน เนื่องจากกระบวนการศุลกากรที่มีอยู่ในปัจจุบันไม่ได้ปรับให้เข้ากับสภาพแวดล้อมการซื้อขายออนไลน์อีกต่อไป ปริมาณการนำเข้าสินค้าที่มาถึงชายแดนได้เพิ่มขึ้นอันเป็นผลมาจากการซื้อขายออนไลน์ที่เจริญเติบโต³²

ภาระหน้าที่ของดิจิทัลแพลตฟอร์มในการแบ่งปันข้อมูล

ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มสามารถเข้าถึงข้อมูลได้เป็นจำนวนมาก เนื่องจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ผู้

³¹ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 45.

³² Ibid.

ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มจึงสามารถรวบรวมข้อมูลได้จากการดำเนินธุรกิจตามปกติ ทั้งข้อมูลของผู้ซื้อและผู้ขาย หรือข้อมูลผู้ขนส่งสินค้า หรือข้อมูลรายละเอียดสินค้า ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้สามารถสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าได้ โดยข้อมูลที่อาจจะแบ่งปันหรือรายงานแก่รัฐ มีดังต่อไปนี้³³

1. ลักษณะชนิดของสินค้า
2. วันที่จัดส่งสินค้า
3. รายละเอียดของร้านค้า เช่น เลขประจำตัวผู้เสียภาษี (ถ้ามี)
4. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บ
5. ผู้แทนขนส่ง
6. ที่อยู่ในการจัดส่ง
7. รายละเอียดคลังสินค้า
8. ที่อยู่ของลูกค้า
9. ผู้ให้บริการชำระเงิน
10. ใบแจ้งหนี้หรือเอกสารอื่น ๆ ที่ออกให้กับลูกค้า

รายงานของ OECD เสนอให้รัฐคำนึงถึงหลักการดังต่อไปนี้ ในการออกกฎหมายของรัฐเพื่อบังคับให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มแบ่งปันข้อมูล³⁴

- 1) รัฐต้องพิจารณาว่าข้อมูลประเภทใดบ้างที่ต้องการเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพ
- 2) รัฐต้องประเมินว่ามีทรัพยากรบุคคลและเทคนิคในการประมวลผลข้อมูลที่รวบรวมเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่
- 3) รัฐต้องประเมินการใช้ข้อมูลจากดิจิทัลแพลตฟอร์มให้เกิดประโยชน์สูงสุดได้อย่างไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับการวิเคราะห์ความเสี่ยงขั้นสูงเพื่อป้องกันการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
- 4) รัฐต้องประเมินว่าการขอข้อมูลดังกล่าวจากดิจิทัลแพลตฟอร์ม มีความสมเหตุสมผลมากน้อยเพียงใด

³³ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 53.

³⁴ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March, Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 54.

5) รัฐต้องพิจารณากฎหมายอื่นๆที่เกี่ยวข้อง อาทิ กฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้า หรือกฎหมายอื่นๆภายในประเทศของดิจิทัลแพลตฟอร์มที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการส่งข้อมูล

6) รัฐต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าข้อมูลที่ร้องขอจากดิจิทัลแพลตฟอร์มนั้นไม่ถูกร้องขอจากหน่วยงานด้านภาษีหรือหน่วยงานอื่น เพื่อลดภาระการบริหารของดิจิทัลแพลตฟอร์ม

7) รัฐต้องส่งเสริมความร่วมมืออย่างใกล้ชิดระหว่างหน่วยงานด้านภาษีและดิจิทัลแพลตฟอร์มสำหรับการร้องขอ / การส่งข้อมูล อาทิ การพิจารณาวางข้อตกลงเพื่อกำหนดรายละเอียดการแบ่งปันข้อมูล หรือการเตรียมการทำงานร่วมกัน ฯลฯ

8) รัฐต้องแบ่งปันข้อมูลที่รวบรวมจากดิจิทัลแพลตฟอร์มเพิ่มเติมกับหน่วยงานศุลกากร และ / หรือหน่วยงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ข้อมูลเหล่านี้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

รัฐอาจพิจารณาแนวทางในการแบ่งปันข้อมูลสำหรับดิจิทัลแพลตฟอร์มดังต่อไปนี้³⁵

แนวทางแรก การจัดเตรียมข้อมูลตามคำขอ รัฐอาจกำหนดให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มเก็บรักษาบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มแบ่งปันข้อมูลตามคำขอ อาทิ การขอข้อมูลการขายภายในเวลาที่กำหนด หรือขอข้อมูลการขายของร้านค้าร้านใดร้านหนึ่งภายใต้ทางดิจิทัลแพลตฟอร์ม นอกจากนี้ยังสามารถขอข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมเฉพาะ เช่นการขอข้อมูลราคาของสินค้าเพื่อตรวจสอบว่ามูลค่าสินค้าที่ซื้อ กับมูลค่าสินค้าที่สำแดงนั้นถูกต้องตรงกันหรือไม่

แนวทางที่สอง การจัดเตรียมข้อมูลอย่างเป็นระบบ รัฐอาจกำหนดให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มจำเป็นต้องให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างเป็นระบบ ไปยังหน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยหน่วยงานด้านภาษีอาจกำหนดรูปแบบ ข้อมูลที่ต้องการ หรือระยะเวลาการส่งข้อมูลของดิจิทัลแพลตฟอร์ม เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบหรืออาจเพื่อการวิเคราะห์ความเสี่ยง

จากการศึกษาการพัฒนาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ OECD เป็นหลักการที่มีความพยายามจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยการนำดิจิทัลแพลตฟอร์มซึ่งเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเข้ามามีบทบาทสำคัญเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่า และบรรเทาภาระหน้าที่และค่าใช้จ่ายของศุลกากรซึ่งแต่เดิมเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยดิจิทัลแพลตฟอร์มมีประสิทธิภาพ มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสม

³⁵ OECD, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [Online], 2019, March,

Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Page 53.

เมื่อรัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก็จะแก้ปัญหาความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศกับผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งเป็นปัญหาที่ได้รับการถกเถียงเป็นอย่างมากในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล และอำนาจรายได้ให้แก่รัฐอีกทางหนึ่งจากการประชุม Global Forum On VAT ครั้งที่ห้า ประเทศต่าง ๆ ได้มีการรับรองมาตรการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยดิจิทัลแพลตฟอร์ม อย่างเป็นเอกฉันท์ เพื่อสร้างแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐาน OECD ต่อไป³⁶ ซึ่งในประเทศต่าง ๆ เริ่มมีการกำหนดให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายออนไลน์ อาทิ ประเทศออสเตรเลีย³⁷ และสหภาพยุโรป³⁸ และในบางประเทศก็กำลังพิจารณาการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่คล้ายคลึงกันซึ่งในปัจจุบันกำลังอยู่ในขั้นตอนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน อาทิ ประเทศสิงคโปร์³⁹

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax หรือ VAT) เป็นนวัตกรรมในทางภาษีอากรชนิดหนึ่งสำหรับยุคนี้ ภาษีชนิดนี้มีการจัดเก็บอย่างแพร่หลายในนานาประเทศ เพราะมีแนวคิดที่ก้าวหน้าและมีวิธีการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพสูงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากการฐานบริโภคของประชาชนซึ่งหากระบบเศรษฐกิจของประเทศเจริญเติบโตมากขึ้นเท่าไร การบริโภคของประชาชนก็มีเพิ่มมากขึ้น จึงทำให้ภาษีชนิดนี้ขยายตัวอย่างรวดเร็ว อำนาจรายได้ให้รัฐได้มากแม้ใช้อัตราภาษีระดับต่ำและช่วยส่งเสริมการลงทุนเป็นการทั่วไปตลอดจนการส่งออก⁴⁰ ลักษณะเด่นของภาษีนี้ คือเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป มีปัญหาภาษีซ้อนน้อย เนื่องจากประเทศไทยมีหลักการคำนวณภาษีโดยใช้วิธีเครดิต โดยผู้ประกอบการแต่ละรายจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ

³⁶ OECD, *Global tax community welcomes new measures to enlist online marketplaces in the collection of VAT/GST in e-commerce*. [Online], March, 2019, Available form: <https://www.oecd.org/tax/consumption/global-tax-community-welcomes-new-measures-to-enlist-online-marketplaces-in-the-collection-of-vat-gst-in-e-commerce.htm>

³⁷ Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Act 2017.

³⁸ Directive 2017/2455 and Directive 2019/1995.

³⁹ Inland Revenue Authority of Singapore, *IRAS e-Tax Guide (Draft) GST: Taxing imported low-value goods by way of the overseas vendor registration regime*, [Online], 2021, February, Available form: https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/DRAFT%20e-tax%20guide_Taxing%20imported%20low-value%20goods%20by%20way%20of%20the%20overseas%20vendor%20registration%20regime_v1.pdf. Page 4.

⁴⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559), หน้า 9-11.

และออกไปกำกับภาษีซึ่งแสดงถึงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ซื้อต้องชำระ ถ้าหากผู้ซื้อเป็นผู้ประกอบการย่อมสามารถนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายซึ่งต้องคำนวณในแต่ละขั้นตอนของการขายสินค้าหรือให้บริการได้ หลังจากนั้นก็นำส่งภาษีให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือขอคืนภาษี ซื้อที่เสียไป วิธีดังกล่าวจึงสามารถจัดความซ้ำซ้อนได้

นอกจากนี้ การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มทำได้ยาก เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีระบบป้องกันการหลีกเลี่ยง โดยการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการนำไปหักภาษีของผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง อีกทั้งมีระบบการตรวจสอบที่เข้มงวด ทั้ง ระบบจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกไปกำกับภาษี การทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งได้แก่ รายงานภาษีซื้อ และรายงานภาษีขาย และการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำทุกเดือน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากรซึ่งมาใช้แทนภาษีการค้า โดยประเทศไทยมีการนำการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535 เป็นภาษีการบริโภคที่จะจัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption) หรือจากฐานรายจ่าย (Expenditure) โดยรัฐจัดเก็บภาษีเมื่อเอกชนมีการบริโภคหรือมีการใช้จ่าย ไม่ว่าจะป็นรูปแบบของการซื้อสินค้า หรือการใช้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าเพื่อบริโภคในประเทศ ด้วยแนวคิดที่ว่าหากผู้บริโภคได้ใช้ทรัพยากรใดๆของประเทศที่มีอยู่อย่างจำกัด ผู้ที่ใช้ทรัพยากรดังกล่าวจึงควรเสียภาษีเพื่อตอบแทนทรัพยากรของประเทศที่ได้ถูกใช้ไป

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงได้แก่ผู้บริโภคคนสุดท้าย⁴¹ ซึ่งเป็นภาษีที่ผลักภาระ (Shifting) ให้แก่ผู้อื่นได้ ผู้รับภาระ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงจึงได้แก่ผู้บริโภค (Consumer) ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเพียงผู้มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรเท่านั้น⁴² นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีทางอ้อมยังสามารถอำนวยความสะดวกให้กับรัฐได้อย่างมาก เนื่องจากเอกชนผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีได้ยาก เพราะภาษีจะรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้บริโภคต้องจ่าย ซึ่งผู้เสียภาษีจะทำหน้าที่เสมือนเป็นผู้จัดเก็บภาษีแทนรัฐ

2.2.1 การพัฒนาของระบบภาษีการบริโภคในประเทศไทย

ในอดีตประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการบริโภคหลายชนิดในหลายรูปแบบ และมีพัฒนาการมาอย่างต่อเนื่องยาวนาน⁴³ ภายหลังจากที่คณะราษฎรได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ในปี พ.ศ.

⁴¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2556), หน้า 625.

⁴² ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562), หน้า 259.

⁴³ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 20.

2475 จากระบอบสมบูรณาสิทธิราชย์ มาเป็นระบอบประชาธิปไตย โดยมีการยกเลิกการเก็บภาษีบางประเภทที่ล่าช้าและไม่เป็นธรรม และออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่หลายฉบับให้วางอยู่บนหลักการความเสมอภาคและเป็นธรรม หนึ่งในนั้นคือ พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 โดยจัดเก็บจากบุคคลที่ประกอบการค้าประเภทต่างๆ จากยอดรายรับและยอดขายทั้งหมด เป็นการเริ่มการเก็บภาษีจากการบริโภค

เมื่อภาษีการค้าใช้บังคับ ภาษีการค้าถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างหนักว่าเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ⁴⁴ ไม่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ อีกทั้งยังมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนและยากต่อการปฏิบัติ เนื่องจากนอกจากจะเก็บจากสินค้าสำเร็จรูปแล้วยังจัดเก็บจากวัตถุดิบ สินค้าชั้นกลาง และสินค้าทุนด้วย ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น ทำให้สินค้าส่งออกของไทยมีราคาสูง ไม่สามารถแข่งขันต่างประเทศได้ นอกจากนี้ยังหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย เพราะไม่มีหลักฐานการเสียภาษีระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันต่อมา จึงมีการคิดให้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนระบบภาษีการค้า ตั้งแต่ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2525-2529) และทางราชการเริ่มมีการศึกษากันอย่างจริงจังในช่วง พ.ศ. 2530 และคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเมื่อวันที่ 10 มกราคม พ.ศ. 2532 ให้ยกเลิกระบบภาษีการค้าและใช้ระบบภาษีมูลค่ามีแนวคิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า เมื่อ 4 ตุลาคม พ.ศ. 2534 สภานิติบัญญัติแห่งชาติผ่านการเห็นชอบการยกเลิกระบบภาษีการค้าและนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทน และประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ.2534 ให้มีผลเมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป⁴⁵

การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีความสำคัญต่อระบบภาษีอากรของประเทศไทย โดยเป็นการปฏิรูปภาษีการค้าครั้งใหญ่ ทำให้ระบบภาษีอากรของประเทศเอื้ออำนวยต่อการลงทุนการส่งออกโดยจากเดิมที่มุ่งเน้นการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้า กลายเป็นมุ่งผลิตเพื่อส่งออก และการจะทำให้การผลิตเพื่อการส่งออกมีประสิทธิภาพได้ก็คือ ต้องลดต้นทุนในการผลิต ก่อให้เกิดการขยายตัวอย่างรวดเร็วของเศรษฐกิจ สามารถแข่งขันราคาสินค้ากับตลาดในต่างประเทศได้ นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดความเป็นธรรมและความสะดวกต่อการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอีกด้วย และภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีความซ้ำซ้อนของภาระภาษีดังเช่นภาษีการค้า

⁴⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533), หน้า.11.

⁴⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 20.

2.1.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁶ ได้กำหนดกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย 3 กิจกรรมด้วยกัน คือ การขายสินค้าในราชอาณาจักร การให้บริการในราชอาณาจักร และการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

1) การขายสินค้าในราชอาณาจักร มาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷ ได้นิยามของคำว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงกรณีดังต่อไปนี้ เช่น การโอนสิทธิในบัตรภาษี⁴⁸ การจ่ายรางวัล ส่วนลดหรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย⁴⁹ ถือเป็นการขายในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรนี้ หมายถึง การเปลี่ยนมือของสินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ฉะนั้น ไม่ว่าจะเป็นการใดการเปลี่ยนมือของสินค้าหรือของนั้นจะถือเป็นขายในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากไม่มี

⁴⁶ มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

การกระทำการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ
- (2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

⁴⁷ มาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

"ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุติดตามตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง"

⁴⁸ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 36/2540 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการโอนสิทธิในบัตรภาษี สั่ง ณ วันที่ 8 ตุลาคม พ.ศ.2540

⁴⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 118/2545 สั่ง ณ วันที่ 5 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545.

บทบัญญัติแห่งกฎหมายยกเว้นการจัดเก็บไว้⁵⁰ ดังนั้น “ขาย” ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มีความหมายแตกต่างกับจากสัญญาซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁵¹ ซึ่งมีสาระสำคัญคือผู้ขายต้องโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย เป็นสัญญาต่างตอบแทนชนิดหนึ่ง จึงสรุปได้ว่าการขายตามความหมายของประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่า การขายตามความหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากการขายตามความหมายของประมวลรัษฎากรไม่จำเป็นต้องมีค่าตอบแทนการโอนกรรมสิทธิ์แต่อย่างใด อาทิ การมอบสินค้าให้ลูกค้าทดลองใช้ก่อนซื้อ⁵² เป็นการขายตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่ใช้การขายตามความหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากไม่มีชำระราคาสินค้าทดลองให้แก่ผู้ขาย

มาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร⁵³ ได้นิยามของคำว่า “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่ไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามา เช่น เครื่องนุ่งห่ม รถยนต์ แก้ว อีกระแสไฟฟ้า น้ำประปา ฯลฯ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด กล่าวคือ หากเป็นกรณีการซื้อขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น วิดีโอ เกม เพลง ฯลฯ ผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ จะไม่ใช่สินค้าตามความหมายของมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จะเป็นการบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ ตามความหมายของมาตรา 77/1 (10/1) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁴

⁵⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายอาญา, หน้า 633.

⁵¹ มาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า

“อันว่าซื้อขายนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

⁵² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 48/2537 เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีผู้ประกอบการมอบสินค้าให้ลูกค้าทดลองใช้ก่อนซื้อ สังก. วันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2537.

⁵³ มาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่ไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้ามา”

⁵⁴ มาตรา 77/1 (10/1) แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า

“บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้อีกปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

2) การให้บริการในราชอาณาจักร มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁵ ได้นิยามของคำว่า "บริการ" หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง กล่าวคือ การกระทำใด ๆ ที่ไม่เป็นการขายสินค้าจะถือเป็นการให้บริการ เช่น การรับเหมาก่อสร้าง การรับจ้างโฆษณา การให้บริการปรึกษาทางกฎหมาย ฯลฯ ทั้งนี้ เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 ที่ผ่านมา มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้มีความเหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจและการใช้บริการดังกล่าว โดยเพิ่มคำนิยามคำว่า "บริการทางอิเล็กทรอนิกส์" และนิยามคำว่า "อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม"⁵⁶

3) การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร มาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁷ หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย กล่าวคือเป็นการนำสินค้าจากประเทศหนึ่งข้ามพรมแดนเข้ามาภายในประเทศเพื่อใช้ประโยชน์หรือเพื่อประกอบธุรกิจ

⁵⁵ มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

"บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี"

⁵⁶ มาตรา 77/1 (10/2) แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า

"อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม หมายความว่า ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ"

⁵⁷ มาตรา 77/1 (12) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

"นำเข้า หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย"

2.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายได้แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท⁵⁸ ได้แก่ ผู้ประกอบการ และ ผู้นำเข้า

ประเภทแรก ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่⁵⁹ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงได้แก่ ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ซึ่งซื้อขายสินค้าในทางธุรกิจวิชาชีพ และรวมถึงผู้ให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพด้วย เช่น สถาปนิก ออกแบบ ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้สอบบัญชี เป็นต้น⁶⁰ โดยผู้ประกอบการนั้นจะต้องขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพด้วย หากไม่ได้ประกอบกิจการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด เช่น ขายเป็นรถยนต์ส่วนตัวเป็นครั้งคราว ไม่ได้ประกอบธุรกิจขายรถยนต์มือสอง ธุรกิจดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ประเภทที่สอง ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าจะนำสินค้าเข้ามาเพื่อการใด ๆ ทั้งในทางธุรกิจหรือไม่ใช่ในทางธุรกิจก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶¹ ซึ่งหมายความรวมถึงผู้นำเข้าที่เป็นผู้ประกอบการนำเข้ามาเป็นปกติธุระ และแม้เป็นการนำเข้ามาใช้เองก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย กรณีการนำเข้าจึงมีความแตกต่างจากการขายสินค้าและการให้บริการ ที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจะต้องเป็นผู้ประกอบการจึงจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากไม่ใช่การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการแล้วไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด⁶² ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า ผู้นำเข้าสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีผู้ประกอบการทั่วไปที่เป็นผู้นำเข้า และกรณีบุคคลอื่นซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการเป็นผู้นำเข้า กล่าวคือแม้เป็นกรณีผู้บริโภคนำสินค้าเข้ามาบริโภคภายในประเทศ ก็ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน

⁵⁸ มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) ผู้ประกอบการ
- (2) ผู้นำเข้า

⁵⁹ มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

ผู้ประกอบการ " หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

⁶⁰ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, (กรุงเทพฯ: บริษัท นวัตกรรมการพิมพ์ จำกัด), หน้า 256

⁶¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

⁶² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 637.

นอกจากนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร⁶³ ยังกำหนดให้บุคคลอื่นนอกจากผู้ประกอบการและผู้นำเข้า เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย อาทิ ตัวแทน ผู้รับโอนสินค้าหรือสิทธิในการบริการ ผู้มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

2.3 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศ

จากการศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร การนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรเป็นกิจกรรมหนึ่งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศ ซึ่งเป็นกิจกรรมหลักของการค้าระหว่างประเทศ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้นำเข้า ดังนั้นเพื่อปรับปรุงแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้า นอกจากการพิจารณาหลักการทั่วไปที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นประเด็นเรื่อง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องพิจารณาหลักการเฉพาะของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของการค้าระหว่างประเทศ โดยวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการบริโภคในขั้นสุดท้าย และกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายทอด เป็นองค์ประกอบที่วางรากฐานแนวความคิดของหลักกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในบริบทของการค้าระหว่างประเทศ ทั้งนี้ ประเด็นพื้นฐานของนโยบายทางเศรษฐกิจที่สัมพันธ์ กับการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างประเทศ คือ ปัญหาว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการค้าระหว่างประเทศควรจัดเก็บในประเทศต้นทางหรือประเทศปลายทาง⁶⁴

1) หลักต้นทาง (Origin Principle)

⁶³ มาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักรได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

(2) ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือ โอนสิทธิในบริการนั้น ไปให้กับบุคคลที่มีชื่อการค้าหรือชื่อของ สหประชาชาติสถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว

(3) ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่า ด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่

(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้าดังกล่าว

(4) ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

(5) ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน

⁶⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 37.

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามหลักต้นทางจะเรียกเก็บจากบรรดาสินค้าหรือบริการทั้งหลายที่ผลิตขึ้นในประเทศนั้นทั้งหมด ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะถูกซื้อหาไปใช้บริโภคในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตามหลักเกณฑ์นี้จึงยังคงมีการเก็บภาษีจากสินค้าที่ผลิตในประเทศซึ่งส่งออกไปยังต่างประเทศด้วย แต่จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาใช้ในประเทศนั้น กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการเพิ่มมูลค่า⁶⁵

2) หลักปลายทาง (Destination Principle)

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามหลักปลายทางจะเรียกเก็บจากบรรดาสินค้าหรือบริการทั้งหลายที่ถูกซื้อมาใช้บริโภคในประเทศนั้น ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะผลิตขึ้นในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตาม ตามหลักนี้จึงมีการเก็บภาษีจากสินค้าที่นำเข้ามาขายในประเทศนั้น แต่จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศแต่ส่งออกไปยังต่างประเทศ⁶⁶ (กรณีนี้เรียกว่า “Free of VAT หรือ Zero rated) ในขณะที่การนำเข้าสินค้าหรือบริการจะถูกจัดเก็บภาษีพื้นฐานภาษีเดียวกัน และอัตราภาษีเดียวกันกับการขายสินค้าหรือให้บริการภายในประเทศ จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ หรือพึงต้องชำระจะคำนวณตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้น และรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นในประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บในประเทศที่มีการบริโภคในขั้นสุดท้าย⁶⁷

จากหลักทั้งสองประการที่กล่าวถึงข้างต้น โดยส่วนใหญ่แล้วภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บในแต่ละประเทศจะนิยมใช้หลักปลายทาง⁶⁸ โดยอาจกำหนดให้การส่งออกสินค้า บริการและสินค้าไม่มีรูปร่างนั้นจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 และจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเวลาที่นำเข้า เพราะฉะนั้นโดยหลักการการใช้หลักปลายทางจึงทำให้ไม่มีความแตกต่างระหว่างการขายสินค้าการให้บริการหรือการขายสินค้าไม่มีรูปร่างภายในประเทศกับการนำเข้าสินค้า บริการ และสินค้าไม่มีรูปร่างจากต่างประเทศ เพราะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศสำหรับทั้งกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในประเทศและการนำเข้าจากต่างประเทศดังกล่าว ทำให้ธุรกิจภายในประเทศไม่ได้รับประโยชน์จากการซื้อสินค้าหรือรับบริการจากรัฐอื่นที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำกว่าหรือไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเลย ด้วยเหตุดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หลักปลายทางจึงเป็นหลักที่ได้รับการยอมรับในหลายๆประเทศ ดังนั้นโดยทั่วไปหลักปลายทางจึงถูกนำมาใช้บังคับกับการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการค้าระหว่างประเทศ

⁶⁵ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, หน้า 255.

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 255.

⁶⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 39.

⁶⁸ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, หน้า 255.

โดยประเทศที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี คือ ประเทศที่มีการบริโภคขั้นสุดท้ายเกิดขึ้น (place of consumption)⁶⁹

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าที่มีรูปร่างสำหรับการค้าระหว่างประเทศนั้น เมื่อมีการส่งออกสินค้าจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง การส่งออกสินค้าโดยทั่วไปจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ในประเทศของผู้ขาย (และมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อได้) ในขณะที่การนำเข้าสินค้า จะอยู่ภายในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศของผู้ซื้อ ทั้งนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าโดยทั่วไปจะจัดเก็บจากผู้นำเข้า ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีศุลกากร และภาษีอื่น ๆ ด้วย ก่อนที่จะปล่อยสินค้าจากการควบคุมของศุลกากร

ทั้งนี้ การอนุญาตให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น ณ เวลามาเข้า เช่นเดียวกับการหักภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าหรือบริการภายในประเทศนั้นจะช่วยประกันหลักความเป็นกลางและจำกัดการบิดเบือนทางการค้าระหว่างประเทศ⁷⁰

นอกจากนี้ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในหลายประเทศนั้นได้นำบทบัญญัติว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับกับการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าค่อนข้างต่ำ เนื่องจากต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำเข้ามาในระบบภาษีศุลกากรนั้นมีแนวโน้มที่ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจะมีจำนวนมากกว่ารายได้ภาษีที่จะได้รับ ทั้งนี้หากต้นทุนที่เพิ่มขึ้นถูกผลักภาระผู้บริโภค ราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้นด้วยเหตุดังกล่าวอาจสูงเกินสมควรเมื่อเปรียบเทียบกับราคาสินค้าปกติ⁷¹

2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าตามประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนำเข้าสินค้าเข้าในราชอาณาจักร โดยทั่วไปแล้ว ผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับภาษีศุลกากรและภาษีอื่นๆ ซึ่งจัดเก็บโดยกรมศุลกากร โดยมาตรา 78/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร⁷² ได้วางหลักไว้ว่า เมื่อมีการ

⁶⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 40.

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 41.

⁷¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 41.

⁷² มาตรา 78/2 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) การนำเข้าจากนอกเขตที่อยู่ในบังคับตาม (2) (3) หรือ (4) ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า เว้นแต่กรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร”

ชำระอากรขาเข้า วางหลักประกันอากรขาเข้า หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาเข้า ก็ให้ถือว่าความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในวันที่มีการออกไปขนส่งสินค้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร จึงสรุปได้ว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นพร้อมกับการชำระภาษีศุลกากร

ดังนั้น นอกจากพิจารณาความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 78/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องศึกษาบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากรด้วย เนื่องจากการชำระอากรเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับความรับผิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมาตรา 13 วรรค 2⁷³ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร วางหลักไว้ว่าให้ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ และกฎหมายได้วางหลักโดยทั่วไปในมาตรา 50⁷⁴ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร กำหนดให้การนำของเข้าเป็นอันสำเร็จ ในกรณีดังต่อไปนี้

1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง

2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน

3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร

4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์

⁷³ มาตรา 13 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

“ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50”

⁷⁴ มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม (1) (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ดังนั้น หากสินค้ายังไม่มี การเคลื่อนย้ายเข้ามาในประเทศ ผู้นำเข้าก็ยังไม่มีความรับผิดชอบในอัน จะต้องเสียภาษีอากรต่าง ๆ แต่หากมีการนำของเข้าเป็นอันสำเร็จแล้ว ผู้นำเข้าจะมีความรับผิดชอบในการ เสียอากร แต่อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอาจยังไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะมีการชำระ อากรขาเข้าซึ่งอาจเป็นคนละวันกับวันที่นำของเข้าสำเร็จ ดังนั้น นอกจากการพิจารณาว่านำของเข้า เป็นอันสำเร็จเมื่อใดแล้ว ต้องพิจารณาว่าผู้นำเข้าชำระอากรขาเข้าเมื่อใดประกอบด้วย

หลังจากที่ของมาถึงเรียบร้อยแล้ว เจ้าของสินค้าก็จะไปนำของของตนไปจากอารักขาของ ศุลกากร ซึ่งตามมาตรา 51 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร⁷⁵ ได้หลักไว้ว่า ผู้นำของเข้าต้อง ปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากรและตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวกับการศุลกากร และเสีย อากรจนครบถ้วนหรือวางประกันไว้ดังนั้น ดังนั้นเมื่อมีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรตามช่องทาง ที่กำหนดได้แก่ ด่านศุลกากร แล้วผู้นำของเข้าจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วน ทั้งตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร และกฎหมายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเสียก่อน นอกจากนี้ผู้นำของเข้ายังต้องยื่นใบขนสินค้า ซึ่งมี แบบฟอร์มตามที่อธิบดีกำหนด และเสียภาษี (หากมี) แล้วจึงจะรับมอบของไปจากศุลกากรได้ ทั้งนี้ เนื่องจากอัตราค่าลงเจ้าหน้าที่มีไม่เพียงพอต่อปริมาณการนำเข้าที่เพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ การตรวจของ ของพนักงานศุลกากร ในปัจจุบันจะใช้วิธีบริหารความเสี่ยงและใช้เครื่องมือต่างๆ เพื่อช่วยในการ ทำงานของเจ้าหน้าที่ เช่น ใช้ e-Lock ใช้ CCTV หรือใช้เครื่องเอกซเรย์ตู้คอนเทนเนอร์เพื่อให้ทราบ ของที่บรรจุอยู่ภายในโดยไม่ต้องเปิดตรวจ และจะทำการเปิดตรวจ (Inspection) เฉพาะของรายที่มี ความเสี่ยงสูง เท่านั้น

สรุปได้ว่า แม้เกิดการซื้อขายสินค้านานาชาติแล้ว แต่หากยังไม่มี การเคลื่อนย้าย สินค้าเข้าประเทศ จะยังไม่มี ความรับผิดชอบใด ๆ ทางภาษีเกิดขึ้น แต่เมื่อมีการนำของเข้าสำเร็จความรับ ผิดในการเสียภาษีศุลกากรก็จะเกิดขึ้นทันที และเมื่อผู้นำเข้าชำระภาษีศุลกากรเมื่อใด ความรับผิดชอบใน การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดขึ้นเมื่อนั้น โดยกำหนดให้ผู้นำเข้าเสียภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับอากรขา เข้าให้กับเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร โดยการชำระอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้านำเข้านั้น ต้องเป็นไปตามกฎหมายศุลกากรว่าด้วยพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้า ซึ่งการนำเข้าแต่ละประเภท

⁷⁵ มาตรา 51 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

“ก่อนที่จะนำของไปจากอารักขาของศุลกากรหรือก่อนที่จะส่งของได้ออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของ ออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และ เสียอากรจนครบถ้วนหรือวางประกันไว้”

นั้นจะมีวิธีการจัดเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะและวิธีการในการนำเข้า

แม้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีใช้การจัดเก็บอากรศุลกากรอันเป็นอำนาจหน้าที่โดยตรงของกรมศุลกากรก็ตาม แต่การนำเข้าหรือส่งออกซึ่ง สิ่งของต่าง ๆ ย่อมอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่นำเข้านั้นต้องเป็นไปตามกฎหมายศุลกากรว่าด้วยพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้า ทั้งนี้ สรุปหลักเกณฑ์โดยทั่วไปของพิธีการนำเข้าแต่ละกรณีได้ดังนี้

ก) พิธีการสำหรับการนำเข้าทางเรือ

พิธีการนำเข้าทางเรือ เริ่มต้นจากฝ่ายผู้ขนส่งหรือนายเรือต้องรายงานเรือเข้าและยื่นบัญชีสินค้า (Manifest) ทั้งนี้ ตามมาตรา 64 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร⁷⁶ กำหนดให้นายเรือหรือผู้แทนจึงต้องยื่นรายงานเรือเข้าและยื่น “บัญชีสินค้าสำหรับเรือ” (Manifest) ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เมื่อมีการรายงานเรือเข้าแล้ว นายเรือจึงจะสามารถ เปิดระวางเรือเพื่อขนของที่รับจ้างขนส่งมายังประเทศไทย เข้าเก็บในโรงพักสินค้าเพื่อรอเจ้าของสินค้ามาเสียภาษีและนำของดังกล่าวออกจากอารักขาของศุลกากรต่อไป⁷⁷

ดังนั้น สำหรับสินค้าที่การนำเข้าทางเรือ ผู้นำเข้าต้องยื่นบัญชีสินค้า (Manifest) และต้องปฏิบัติตามพิธีศุลกากรให้ครบถ้วน โดยต้องยื่นใบขนสินค้าให้ถูกต้อง และในขั้นตอนการนำของออกจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำเข้าต้องชำระอากรศุลกากร พร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้กับพนักงานศุลกากร ณ ด้านพรมแดน

⁷⁶ มาตรา 64 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

“เรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรเว้นแต่เรือของทางราชการ ให้นายเรือมีหน้าที่ทำรายงานเรือเข้าและยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือ และแสดงใบทะเบียนเรือต่อพนักงานศุลกากรเพื่อตรวจสอบ”

⁷⁷ กฤติกา ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการบรรยายวิชาการกฎหมายศุลกากรและการค้าโลก, หน้า 69.

ข) พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางบก

การนำเข้าทางบก มาตรา 86 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร⁷⁸ กำหนดให้การขนส่งของเข้ามาในราชอาณาจักรทางบกต้องขนส่งตามทางอนุมัติ และภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนด และมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร⁷⁹ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆให้ผู้ขนส่งต้องปฏิบัติตามกฎหมายต่างๆ โดยผู้ขนส่งต้องยื่นบัญชีสินค้าแสดงรายการของทั้งปวงที่ขนส่ง หรือที่เคยเรียกกันในอดีตว่า “ใบรับรองการนำเข้า” (หรือ ศบ.1) ต่อพนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดน เพื่อให้พนักงานศุลกากร ณ ด่านพรมแดนรับรองก่อนว่าของที่นำเข้าเป็นอะไร ก่อนที่จะขนของดังกล่าวมายังด่านศุลกากรเพื่อทำการตรวจปล่อยและเสียภาษีต่อไป⁸⁰

เมื่อได้รับใบอนุญาตผ่านด่านพรมแดนแล้ว ให้ขนของมายังด่านศุลกากรโดยพลันตามทางอนุมัติด้วยยานพาหนะเดียวกันกับที่ใช้นำเข้า

ดังนั้น สำหรับสินค้าที่การนำเข้าทางบก ผู้นำเข้าต้องเตรียมบัญชีสินค้าขาเข้าก่อนขนของมายังด่านศุลกากร และต้องปฏิบัติตามพิธีศุลกากรให้ครบถ้วน โดยต้องยื่นใบขนสินค้าให้ถูกต้อง และในขั้นตอนการนำของออกจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำเข้าต้องชำระอากรศุลกากร พร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้กับพนักงานศุลกากร ณ ด่านพรมแดน

⁷⁸ มาตรา 86 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

“การขนส่งของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรตั้งแต่เขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนทางบก ต้องขนส่งตามทางอนุมัติ และภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนด”

⁷⁹ มาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

ในการขนส่งของผ่านเขตแดนทางบกเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ผู้ขนส่งปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

(1) ยื่นบัญชีสินค้าแสดงรายการของทั้งปวงที่ขนส่งต่อพนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนดจำนวนสองฉบับ ให้พนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนตรวจของที่ขนส่งมานั้น และเมื่อเห็นว่าของดังกล่าวถูกต้องตามที่ระบุไว้ในบัญชีสินค้า ให้ส่งปล่อยของพร้อมทั้งลงลายมือชื่อในบัญชีสินค้าแล้วส่งคืนแก่ผู้ขนส่งหนึ่งฉบับ โดยให้ถือว่าบัญชีสินค้านั้นเป็นใบอนุญาตให้ผ่านด่านพรมแดนมายังด่านศุลกากรได้

(2) เมื่อได้รับใบอนุญาตผ่านด่านพรมแดนแล้ว ให้ขนของมายังด่านศุลกากรโดยพลันตามทางอนุมัติด้วยยานพาหนะเดียวกันกับที่ใช้นำเข้า เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากรให้เปลี่ยนถ้ายานพาหนะหรือให้ขนด้วยวิธีอื่นได้ และมีให้แก่เปลี่ยนแปลงของหรือหีบห่อหรือภาชนะบรรจุของนั้นด้วยประการใด ๆ”

(3) ยื่นบัญชีสินค้าที่มีลายมือชื่อของพนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนต่อพนักงานศุลกากร ประจำด่านศุลกากรเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและดำเนินพิธีการศุลกากรต่อไป

⁸⁰ กฤตিকা ปั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายศุลกากรและการค้าโลก, หน้า 70 .

ค) พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางอากาศยาน

เมื่ออากาศยานลำใดได้เข้ามาในราชอาณาจักร และลงจอด ณ สนามบินศุลกากรแล้ว มาตรา 94 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร⁸¹กำหนดให้ผู้ควบคุมอากาศยานทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานต่อพนักงานศุลกากรประจำสนามบิน และเมื่อดำเนินการดังกล่าวแล้ว จึงจะสามารถนำของที่บรรทุกมาในอากาศยานลำนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรและดำเนินการเสียภาษีเพื่อขอรับของไปจากอารักขาของศุลกากรได้ การปฏิบัติพิธีการศุลกากรตามมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร⁸²

ดังนั้น สำหรับสินค้าที่การนำเข้าทางอากาศยาน ผู้นำเข้าต้องจัดทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศปฏิบัติตามพิธีศุลกากรให้ครบถ้วน โดยต้องยื่นใบขนสินค้าให้ถูกต้อง และในขั้นตอนการนำของออกจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำเข้าต้องชำระอากรศุลกากร พร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้กับพนักงานศุลกากร ณ ด่านพรมแดนเช่นเดียวกับพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางเรือ และการนำเข้าทางบก ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ง) พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าสินค้าทางไปรษณีย์

นอกเหนือจากการนำเข้าของเข้าโดยวิธีการ ทางน้ำ ทางบก และทางอากาศแล้ว การนำเข้าทางไปรษณีย์เป็นอีกวิธีการหนึ่งที่ได้รับการนิยมเป็นอย่างมากในปัจจุบัน เนื่องจากการเจริญเติบโตของการซื้อขายออนไลน์ระหว่างผู้ประกอบการและผู้ซื้อซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา โดยเมื่อผู้ซื้อรายบุคคลซื้อสินค้าจากผู้ขายซึ่งเป็นผู้ประกอบการในต่างประเทศ และผู้ประกอบการก็จะมีการส่งสินค้าข้ามพรมแดนมายังผู้ซื้อในประเทศซึ่งวิธีการของผู้ขายสินค้าเลือกส่งให้ผู้ซื้อที่อยู่ต่างประเทศมักจะกระทำอยู่ 2 ช่องทาง คือผ่านทางไปรษณีย์ หรือ ผ่านผู้ประกอบการส่งสินค้าเร่งด่วน เนื่องด้วยเป็นการซื้อขายระหว่างผู้ซื้อที่เป็นผู้บริโภครายบุคคลกับผู้ขายจึงทำให้สินค้าส่วนใหญ่เป็นสินค้าอุปโภคบริโภคที่มีราคาต่ำ

เมื่อผู้ซื้อภายในประเทศสั่งซื้อสิ่งของจากผู้ประกอบการในต่างประเทศ โดยเลือกวิธีการนำเข้าทางไปรษณีย์ หากสิ่งของเข้ามายังประเทศไทยแล้ว ไม่ว่าจะขนส่งทางทะเล ทางบก หรือ ทางอากาศ

⁸¹ มาตรา 94 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร บัญญัติว่า

เมื่ออากาศยานลำใดเข้ามาในราชอาณาจักรเว้นแต่อากาศยานของทางราชการให้ผู้ควบคุมอากาศยานทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานต่อพนักงานศุลกากรประจำสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรเพื่อตรวจสอบ

⁸² กฎศีกา บั้นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร เอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายศุลกากรและการค้าโลก, หน้า 71.

บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด ซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจในสังกัดกระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม โดยแปลงสภาพมาจากหน่วยงานบริการด้านไปรษณีย์ของการสื่อสารแห่งประเทศไทย จะเป็นผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดส่งสิ่งของต่าง ๆ ให้แก่ผู้ซื้อภายในประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด ไม่ใช่ผู้รับผิดชอบในค่าภาษีและการผ่านพิธีการศุลกากรสำหรับของนำเข้าเหมือนการให้บริการของผู้ประกอบการส่งสินค้าเร่งด่วน โดยผู้ซื้อในประเทศจะต้องเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรและชำระค่าภาษีนั่นแก่ บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด ดังนั้น การนำเข้าทางไปรษณีย์จึงมีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการศุลกากร โดยบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด และกรมศุลกากร จึงได้ทำข้อตกลงร่วมกันในการดำเนินการกับสิ่งของที่นำเข้าและส่งออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ตามความตกลงที่ทำขึ้นเมื่อวันที่ 27 กันยายน พ.ศ. 2555 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บอากรและอำนวยความสะดวกแก่ผู้ซื้อ และเมื่อวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ.2561 อธิบดีกรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าและการส่งออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ เพื่อให้การนำเข้าและการส่งออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ มีความถูกต้อง เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน และเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศ

การรับของที่ผู้ส่งจากต่างประเทศส่งเข้ามาถึงผู้ซื้อ (ผู้ซื้อถือว่าเป็นผู้นำของเข้า) ต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 โดยจำแนกประเภทแก่สิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศออกเป็น 3 ประเภท⁸³ ได้แก่ ไปรษณีย์ภัณฑ์ พัสดุไปรษณีย์ และไปรษณีย์ด่วนพิเศษ

ไปรษณีย์ภัณฑ์ (POSTAL ITEM) หมายถึง ข่าวสารหรือสิ่งของซึ่งฝากส่งเข้าสู่ทางไปรษณีย์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของไปรษณีย์ภัณฑ์ แบ่งออกเป็นห้าชนิด คือ จดหมาย ไปรษณีย์บัตร ของตีพิมพ์ พัสดุย่อย และเครื่องอ่านสำหรับคนเสียจักษุ

พัสดุไปรษณีย์ (POSTAL PARCEL) หมายถึง หีบห่อบรรจุสิ่งของ ตัวอย่างสินค้า หรือสินค้าที่ฝากส่งตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของพัสดุไปรษณีย์

ไปรษณีย์ด่วนพิเศษ (EXPRESS MAIL SERVICE : EMS) หมายถึง สิ่งต่าง ๆ เช่น ข่าวสาร เอกสารธุรกิจการค้า สิ่งพิมพ์ สินค้า ตัวอย่างสินค้า เป็นต้น

⁸³ ประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าและการส่งออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 หมวดที่ 1 ข้อ 1

เมื่อสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศมาถึงประเทศไทย บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด จะรับมอบดูไปรษณีย์ (ภาชนะที่บรรจุสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ตลอดจน สิ่งของที่มีได้บรรจุอยู่ในภาชนะใด ๆ แต่มีป้ายปากถุงกำกับอยู่) จากผู้ขนส่ง ณ ที่ทำการแลกเปลี่ยนดูไปรษณีย์กับต่างประเทศ โดยมีสำนักงานหรือด่านศุลกากร ประจำที่ทำการไปรษณีย์อันเป็นที่ทำการแลกเปลี่ยนดูไปรษณีย์ระหว่างประเทศ เป็นผู้กำกับ ตรวจสอบ และควบคุมสิ่งของที่นำเข้า ได้แก่⁸⁴

- 1) สำนักงานศุลกากรตรวจสินค้าท่าอากาศยานสุวรรณภูมิ ประจำที่ศูนย์ไปรษณีย์สุวรรณภูมิ
- 2) ด่านศุลกากรท่าอากาศยานหาดใหญ่ ประจำที่ศูนย์ไปรษณีย์หาดใหญ่
- 3) ด่านศุลกากรหนองคาย ประจำที่ศูนย์ไปรษณีย์อุดรธานี
- 4) ด่านศุลกากรอรัญประเทศ ประจำที่ทำการไปรษณีย์อำเภออรัญประเทศ

เมื่อทำการรับมอบดูไปรษณีย์ ณ ที่ทำการแลกเปลี่ยนดูไปรษณีย์ เรียบร้อยแล้ว ดูไปรษณีย์ดังกล่าวจะถูกลำเลียงไปที่ศูนย์ไปรษณีย์ โดยที่พัสดุไปรษณีย์ทางอากาศและพัสดุไปรษณีย์ทางภาคพื้นจะถูกลำเลียงไปที่ศูนย์ไปรษณีย์กรุงเทพ ไปรษณีย์ด่วนพิเศษจะถูกลำเลียงไปที่ศูนย์ไปรษณีย์ด่วนพิเศษกรุงเทพฯ ไปรษณีย์ภัณฑ์ลงทะเบียน และไปรษณีย์ภัณฑ์ธรรมดา จะถูกลำเลียงไปที่ศูนย์ไปรษณีย์หลักสี่ หลังจากนั้นดูไปรษณีย์จะถูกเปิดตรวจโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรและพนักงานของบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด เพื่อคัดแยกประเภทในการปฏิบัติพิธีการศุลกากร โดยถือว่าวันที่เปิดดูไปรษณีย์คือวันที่นำเข้าของสำเร็จ ตามมาตรา 50 (4) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

ในขั้นตอนการเปิดการเปิดดูไปรษณีย์ระหว่างประเทศ หน่วยงานตรวจคัดสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ จะเป็นผู้มีหน้าที่ควบคุม กำกับ ตรวจสอบ การเปิดดูไปรษณีย์ต่างประเทศ ทุกชนิด โดยคัดแยกสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ที่ได้เปิดดูแล้วออกเป็น 3 ประเภท⁸⁵ ดังต่อไปนี้

ประเภทที่ 1 คือ ของยกเว้นอากร คือของที่นำเข้าโดยทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ซึ่งแต่ละหีบห่อมีราคารวมค่าขนส่งและค่าประกันภัยไม่เกินหนึ่งพันห้าร้อยบาท ตามภาค 4 ประเภท 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรือตัวอย่างสินค้าที่ใช้ได้แต่เพียงเป็นตัวอย่าง และไม่มีการค้า ตามภาค 4 ประเภท 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และไม่เป็นของต้องห้าม ต้องกำกับ

⁸⁴ ประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้าและการส่งของออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 หมวดที่ 1 ข้อ 2

⁸⁵ ประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้าและการส่งของออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 หมวดที่ 2 ข้อ 4(1)

ประเภทที่ 2 คือ ของต้องชำระอากร คือของที่นำเข้าโดยทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ซึ่งส่งจากผู้ส่งคนหนึ่งถึงผู้รับคนหนึ่งในคราวเดียวกัน หรือเข้ามาถึงพร้อมกัน ไม่ว่าจะมียอดน้ำหนักที่หีบห่อ หากมีราคา FOB รวมกันไม่เกินสี่หมื่นบาท และไม่ใช่อุปกรณ์ห้าม ต้องกำกับ หรือของที่ต้องส่งตัวอย่าง วิเคราะห์สินค้าก่อนปล่อย

ประเภทที่ 3 ของอื่นๆ นอกจากประเภทที่ 1 และ 2

เมื่อหน่วยงานตรวจคัดสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ คัดแยกสิ่งของส่งทางไปรษณีย์เรียบร้อยแล้ว ให้หน่วยงานตรวจคัดสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ปฏิบัติกับสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศที่ได้คัดแยกไว้แล้ว ดังนี้⁸⁶

สำหรับสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศประเภทที่หนึ่ง ให้ส่งคืน บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด เพื่อนำจ่ายต่อไป

สำหรับสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศประเภทที่สอง ให้เจ้าหน้าที่เปิดตรวจและประเมินอากร แล้วส่งมอบให้ บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด เพื่อนำจ่ายให้ผู้รับและเรียกเก็บภาษีอากร แทนกรมศุลกากร โดยในขั้นตอนการเปิดตรวจและประเมินอากรสินค้านำเข้าทางไปรษณีย์ หน่วยงานตรวจคัดสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ จัดเรียงหีบห่อแยกตามประเภทการนำเข้าต่อหน้าพนักงานของบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด และ บันทึกจำนวนเงินค่าภาษีอากรไว้บนหีบห่อของ โดยหีบห่อของที่เปิดตรวจและประเมินอากรแล้ว ให้พนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด คัดเทพกาวพลาสติกปิดรอยเปิด หรือรอยฉีกขาดให้เรียบร้อย และประทับข้อความไว้ที่หีบห่อว่า “เปิดตรวจ/ปิดผนึก โดยพนักงานศุลกากร ร่วมกับเจ้าหน้าที่ไปรษณีย์ EXAMINED / SEALED BY CUSTOMS AND POSTAL OFFICERS” ต่อจากนั้นพนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด มีหน้าที่บันทึกข้อมูลแต่ละหีบห่อ ตามข้อมูลที่ปรากฏบนจำหน่ายหีบห่อ เข้าสู่ระบบศุลกากรไปรษณีย์ ระบบคอมพิวเตอร์จะออกเลขที่รายการศุลกากรโดยอัตโนมัติ และพิมพ์ลงบนสติ๊กเกอร์ เพื่อให้พนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด นำไปปิดไว้บนหีบห่อ เมื่อพนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด บันทึกข้อมูลแต่ละหีบห่อเสร็จแล้ว ให้เป็นหน้าที่ของพนักงานศุลกากร ในการบันทึกข้อมูลตามที่ปรากฏบนจำหน่ายหีบห่อ คือ ชนิดของ น้ำหนัก (Gross weight) ราคาตามใบปฏิญญา ค่าไปรษณียากร (Postage) รวมทั้งรายละเอียดของที่ได้เปิดตรวจและประเมิน ซึ่งได้แก่ ชนิดของที่ตรวจพบ น้ำหนักสุทธิ (Net weight) ราคาประเมิน ประเภทพิกัดฯ รวมทั้งชื่อพนักงานศุลกากรผู้ประเมิน และวัน เดือน ปี ที่นำเข้า เข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของกรมศุลกากร และระบบคอมพิวเตอร์เพื่อประมวลผลโดยอัตโนมัติในส่วนของอัตราอากร อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีอื่น ๆ ค่าธรรมเนียม ยอดรวมราคาประเมินและภาษีอากร เมื่อบันทึกข้อมูลครบทุกหีบห่อในแต่ละวันแล้ว ให้พนักงานศุลกากร หน่วยงานตรวจคัดสิ่งของส่งทาง

⁸⁶ ประกาศกรมศุลกากรที่ 105/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าและการส่งของออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 หมวดที่ 2 ข้อ 4(2)

ไปรษณีย์ระหว่างประเทศ จัดทำบัญชีพัสดุและไปรษณีย์ภัณฑ์อื่น ๆ และส่งมอบบัญชีดังกล่าว พร้อมสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ประเภทที่สอง ให้แก่บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด นำไปจ่ายให้ผู้ซื้อ และเรียกเก็บอากรแทนกรมศุลกากรในการส่งมอบและรับมอบ โดยการจัดทำและส่งใบแจ้งให้ไปรษณีย์ของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศไปให้ผู้ซื้อเป็นหน้าที่ของพนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด

สำหรับสิ่งของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศประเภทที่สาม ให้ส่งมอบแก่บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด เพื่อส่งมอบเข้าเก็บรักษาในโรงพักสินค้า เพื่อปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนต่อไป โดยวิธีการเปิดตรวจและประเมินอากรจะคล้ายกับของประเภทที่สอง แตกต่างกันที่การจัดทำบัญชีพัสดุและไปรษณีย์ภัณฑ์อื่น ๆ โดยของประเภทที่สองจะต้องทำ “บัญชีพัสดุและไปรษณีย์ภัณฑ์อื่น ๆ ที่เปิดตรวจประเมินอากรแล้ว” (แบบที่ 495) แต่ของประเภทที่สามจะต้องทำ “บัญชีกำกับไปรษณีย์ภัณฑ์ต้องเสียอากรหรือต้องห้าม ต้องกำกับ” (แบบที่ 431)

เมื่อผู้ซื้อภายในประเทศได้รับใบแจ้งให้ไปรษณีย์ของส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศแล้ว ให้ผู้ซื้อนำใบแจ้งดังกล่าว ไปติดต่อ ณ ที่ทำการไปรษณีย์ที่ระบุไว้ในใบแจ้งฯ เพื่อชำระอากร พร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม และรับสินค้า ณ ที่ทำการไปรษณีย์ที่ระบุไว้ในใบแจ้ง

จ) พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าสินค้าเร่งด่วน

นอกจากการนำเข้าทางไปรษณีย์ที่ได้รับการนิยามแล้ว มีการขนส่งอีกรูปแบบหนึ่งที่เป็นช่องทางหลักในการประกอบธุรกิจซื้อขายออนไลน์ในปัจจุบัน คือ การนำเข้าโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน (Express Consignment) เนื่องจากอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ซื้อ และผู้ซื้อสามารถได้รับสินค้าที่สั่งจากต่างประเทศได้รวดเร็วและสะดวกมากยิ่งขึ้น

การบริการขนส่งเร่งด่วน คือการขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน (Express consignment) ที่เป็นการบริการขนส่งสินค้าจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อในลักษณะถึงมือผู้รับ (Door-to-door) ตามที่อยู่และเวลาที่กำหนด ในกรณีการส่งถึงมือผู้ซื้อในอีกประเทศหนึ่ง ผู้ประกอบการเร่งด่วนจะรับทำหน้าที่เป็นตัวแทนออกของ (Customs Broker) เพื่อปฏิบัติพิธีการศุลกากรและชำระค่าภาษีอากร ไปก่อนแล้วเรียกเก็บคืนจากผู้ซื้อในภายหลัง เป็นการให้บริการแบบครบวงจร ซึ่งแตกต่างจากการขนส่งทางไปรษณีย์ที่ผู้ซื้อจะต้องเป็นผู้ผ่านพิธีการศุลกากรและชำระค่าภาษีเองทั้งหมด บริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด ไม่มีหน้าที่หรือบริการผ่านพิธีการศุลกากรและชำระค่าภาษีให้แก่ผู้ซื้อแต่อย่างใด ดังนั้น การขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วนจึงมีความสะดวกและรวดเร็วกว่าการขนส่งทางไปรษณีย์ แต่อย่างไรก็ตาม การขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วนอาจมีค่าใช้จ่ายที่สูงกว่าการขนส่ง

ทางไปรษณีย์ โดย ผู้ประกอบการของเร่งด่วน อาจคิดค่าธรรมเนียม หรือ ค่าบริการการผ่านพิธีศุลกากรเพิ่มเติม รวมเข้ากับค่าขนส่งสินค้า ดังนั้น จึงเป็นทางเลือกแก่ผู้ซื้อสินค้าว่าจะเลือกวิธีการขนส่งในรูปแบบไหน

ผู้ประกอบการของเร่งด่วนจะต้องจดทะเบียนและได้รับอนุมัติจากกรมศุลกากรเท่านั้นโดยในปัจจุบันกรมศุลกากรได้อนุมัติให้มีผู้ประกอบการของเร่งด่วน จำนวน 19 ราย⁸⁷ ได้แก่

- 1.บริษัท ดีเอสแอลเอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด
- 2.บริษัท เพดเดอร์ลเอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด
- 3.บริษัท ทีเอ็นที เอ็กซ์เพรส เวลด์ไวด์ (ประเทศไทย) จำกัด
- 4.บริษัท ยูพีเอส พาร์เซล ดีลิเวอรี่ เซอร์วิส จำกัด
- 5.บริษัท แพนโทสโลจิสติกส์ (ประเทศไทย) จำกัด
- 6.บริษัท โอเอ็มเอสคาร์โก้ จำกัด
- 7.บริษัท สยาม ทรานส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด
- 8.บริษัท ทรานส์ปัด จำกัด
- 9.บริษัท อันลิมิเต็ดเอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด
- 10.บริษัท ทรานส์แอร์คาร์โก้ จำกัด
- 11.บริษัท โอ.พี.ซี. แครรี่เออร์ (ประเทศไทย) จำกัด
- 12.บริษัท โอ.พี.อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด
- 13.บริษัท ยามาโตะอุนยู (ประเทศไทย) จำกัด
- 14.บริษัท ดอคคิวเมนต์พาร์เซล เอ็กซ์เพรส จำกัด
- 15.บริษัท เคอร์รี่ เอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด
- 16.บริษัท พร้อม ชิปปิง จำกัด
- 17.บริษัท ริชเอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด
- 18.บริษัท เจ.ยู.เอ.เอ็กซ์เพรส จำกัด
- 19.บริษัท ซีเจ โคเรียเอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด

เมื่อวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ.2561 อธิบดีกรมศุลกากรออกประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากร เพื่อให้กระบวนการ

⁸⁷ กรมศุลกากร, คู่มือสำหรับประชาชน กระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วนขาเข้าทางอากาศยาน, กรกฎาคม 2558, หน้า 1

ทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วน เป็นไปตามมาตรฐานสากลบนพื้นฐานของการอำนวยความสะดวกทางการค้าและการควบคุมทางศุลกากรที่เหมาะสม โดยการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารในการพัฒนาขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศให้มีศักยภาพสูงขึ้น อันเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ

กรมศุลกากรได้ให้คำนิยามว่า ของเร่งด่วน คือ ของที่ผู้ประกอบการของเร่งด่วนร้องขอให้กรมศุลกากรอนุญาตปล่อยผ่านทันทีที่ของมาถึง⁸⁸ โดยประเภทของเร่งด่วนนำเข้า แบ่งเป็นสี่ประเภทดังต่อไปนี้⁸⁹

(1) เอกสารที่ไม่ต้องเสียอากร ตามภาค 2 พิกัดอัตราอากรขาเข้าแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตรา ศุลกากร พ.ศ. 2530 และไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด

(2) ของไม่ต้องเสียอากร หรือของที่ได้รับยกเว้นอากร ได้แก่ ของที่ไม่ต้องเสียอากรตามภาค 2 พิกัดอัตราอากรขาเข้าแห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด ของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายมีราคา CIF ไม่เกิน 1,500 บาทที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 12 ภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด ตัวอย่างสินค้าที่ใช้ได้แต่เพียงเป็นตัวอย่างและไม่มีราคาในทางการค้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 14 ภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด

(3) ของต้องเสียอากร ที่นำเข้าทางสนามบินศุลกากรโดยแต่ละใบตราส่งสินค้าทางอากาศ (House Air Waybill) มีราคา FOB (Free On Board) ไม่เกิน 40,000 บาท และไม่เป็นของต้องห้ามต้องจำกัด หรือของที่ได้รับยกเว้นอากรตามภาค 4 หรือของที่ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร หรือของที่ต้องส่งตัวอย่างวิเคราะห์สินค้านำก่อนปล่อย

(4) ของอื่น ๆ นอกจากของตามประเภทที่ 1 ประเภทที่ 2 และประเภทที่ 3

สำหรับการนำเข้าสินค้าเร่งด่วน ความรับผิดชอบในค่าอากรศุลกากรของเร่งด่วนนำเข้าเกิดขึ้นเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร โดยเมื่อผู้ประกอบการของเร่งด่วนจะนำของเร่งด่วนเข้ามาในราชอาณาจักร และมีความประสงค์ให้ศุลกากรปล่อยของขาเข้าออกจากอารักขาของศุลกากรทันทีที่ของมาถึง ผู้ประกอบการของเร่งด่วนจะต้องจัดทำข้อมูลบัญชีสินค้า

⁸⁸ ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วน ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 ข้อ 2

⁸⁹ ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วน ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 ส่วนที่ 2 ข้อ 6

ล่วงหน้า (Import Pre-Manifest) ของเรงด่วนขาเข้าประเภทที่ 1 ประเภทที่ 2 และประเภทที่ 3 ตามมาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนดเป็นรายเที่ยวบิน และส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เข้าสู่ระบบ e-Express เพื่อแจ้งให้ศุลกากรทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 2 ชั่วโมง แต่ไม่เกิน 24 ชั่วโมงก่อนอากาศยานมาถึง⁹⁰

เมื่อศุลกากรได้รับข้อมูลบัญชีสินค้าล่วงหน้าของเรงด่วนขาเข้าจากผู้ประกอบการของเรงด่วนแล้ว ระบบคอมพิวเตอร์ของจะทำการตรวจสอบข้อมูลตามหลักการบริหารความเสี่ยงที่กำหนดไว้โดยการตรวจสอบของเรงด่วน เพื่อตรวจปล่อยของออกจากอารักขาศุลกากร⁹¹ โดยของเรงด่วนขาเข้าประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 พนักงานศุลกากรจะตรวจสอบด้วยระบบเอกซเรย์ ก่อนปล่อยของเรงด่วนขาเข้าออกจากอารักขาศุลกากรทั้งหมด

ของเรงด่วนประเภทที่ 3 ให้แบ่งเป็น 2 กลุ่มคือ

กลุ่มแรกคือ ของเรงด่วนขาเข้าที่ให้อยู่เว้นการตรวจ (Green Line) ให้ผู้ประกอบการของเรงด่วน นำของออกจากอารักขาศุลกากรได้ทันทีที่ของมาถึง โดยพนักงานศุลกากรไม่ต้องตรวจสอบและของเรงด่วนขาเข้าที่ต้องตรวจสอบพิกัดและราคา

กลุ่มที่สองคือ ของ (Red Line) พนักงานศุลกากรจะตรวจสอบพิกัด ราคา และของ และบันทึกผลการตรวจสอบในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร หากพนักงานศุลกากรตรวจสอบพบว่าของตามใบตราส่ง (House Air Waybill) รายการใดเป็นความผิด หรือมีเหตุสงสัยในความไม่ถูกต้อง พนักงานศุลกากรจะดำเนินการตรวจสอบและดำเนินการตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หากตรวจพบว่าการกระทำความผิด พนักงานศุลกากรจะดำเนินการพิจารณาความผิด โดยปฏิบัติตามเกณฑ์การสั่งคดี

ของเรงด่วนขาเข้าประเภทที่ 4 ให้ผู้ประกอบการของเรงด่วนจัดเก็บไว้ในพื้นที่โรงพักสินค้า โดยให้ปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรว่าด้วยการนำของเข้าทางอากาศยาน

ในส่วนของการชำระค่าภาษีอากรของเรงด่วนขาเข้า ในกรณีของเรงด่วนประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 เมื่อระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากรจะเปลี่ยนสถานะเป็น “ใบขนสินค้ายกเว้นอากร” โดยอัตโนมัติ และแจ้งให้ผู้ประกอบการของเรงด่วนทราบ แต่ในกรณีของเรงด่วนที่ต้องชำระค่าภาษีอากร ผู้ประกอบการของเรงด่วนอาจชำระค่า

⁹⁰ ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเรงด่วน ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 ส่วนที่ 2 ข้อ 7

⁹¹ ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเรงด่วน ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 ส่วนที่ 2 ข้อ 8

ภาษีอากร ณ หน่วยงานบัญชีและอากรของสำนักงานหรือด่านศุลกากร หรือชำระค่าภาษีอากรโดยวิธี ตัดบัญชีธนาคาร โดยผู้ประกอบการของเร่งด่วนต้องแจ้งความประสงค์ขอชำระค่าภาษีอากรโดยระบุ ให้ตัดบัญชีเงินฝากจากธนาคารพาณิชย์ของผู้ชำระค่าภาษีอากร และโอนเงินผ่านระบบของธนาคาร ศุลกากร เพื่อนำเข้าบัญชีเงินฝากของกรมศุลกากรในขณะส่งข้อมูลใบขนสินค้าขาเข้าของเร่งด่วนเข้าสู่ ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร²²

ดังนั้น สำหรับสินค้าที่การนำเข้าสินค้าเร่งด่วน หากผู้ประกอบการของเร่งด่วนชำระค่าภาษี อากร ไม่ว่าจะ ณ หน่วยงานบัญชีและอากรของสำนักงานหรือด่านศุลกากร หรือชำระค่าภาษีอากรโดย วิธีตัดบัญชีธนาคาร ก็ให้ผู้ประกอบการของเร่งด่วนชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับอากรศุลกากร

อนึ่ง เอกศศึกษาฉบับนี้จะมุ่งการศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่นำเข้าจาก ไปรษณีย์ และการจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าสินค้าเร่งด่วน เนื่องจากจำนวนพัสดุที่เพิ่มสูงขึ้น เกิดจาก พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจ และผู้บริโภครายบุคคล (Business to Consumer) ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ซึ่งช่องทางหลักในการขนส่งสินค้าในธุรกิจซื้อขาย ออนไลน์ข้ามพรมแดน คือ การขนส่งในทางไปรษณีย์ และการขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน เนื่องจากการขนส่งในรูปแบบทางทะเล ทางบก และทางอากาศ มักใช้กับการซื้อขายระหว่าง ผู้ประกอบการภาคธุรกิจ และผู้ประกอบการภาคธุรกิจด้วยกันเอง (Business to Business) ที่มีการ ขนสินค้าในคราวละหลายๆ อาทิ การขนส่งในรูปแบบทางทะเล ผู้ซื้อหรือผู้ขายต้องติดต่อ ผู้ขนส่ง หรือ บริษัทเจ้าของเรือ หรือตัวแทนสายเดินเรือ เพื่อขอเช่าตู้คอนเทนเนอร์เพื่อจัดเก็บสินค้า ซึ่งมีค่าใช้จ่าย ที่สูง ดังนั้นจึงเป็นไปได้ยาก หากผู้ขายหรือผู้ซื้อซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะติดต่อเช่าตู้คอนเทนเนอร์ เพื่อ ส่งสินค้าเพียงไม่กี่ชิ้น และส่วนใหญ่เป็นเครื่องอุปโภคบริโภคที่มีมูลค่าที่ไม่สูง อาทิ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม และของใช้ต่างๆในชีวิตประจำวัน

เมื่อเทียบกับวิธีการขนส่งโดยการขนส่งในทางไปรษณีย์แล้ว ผู้ขายเพียงติดต่อไปรษณีย์ใน ประเทศของตนเพื่อจัดส่งสินค้าไปยังต่างประเทศ และผู้ซื้อไม่ต้องเกี่ยวข้องกับกระบวนการขนส่ง เพียงแต่รอรับใบแจ้งจากไปรษณีย์ เพื่อชำระอากรและรับสินค้า และเมื่อเทียบกับการขนส่งโดย ผู้ประกอบการของเร่งด่วนที่ให้บริการขนส่งสินค้าจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อในลักษณะถึงมือผู้รับ (Door-to-door) ตามที่อยู่และเวลาที่กำหนด โดยผู้ประกอบการเร่งด่วนจะรับทำหน้าที่เป็นตัวแทนออกของ

²² ประกาศกรมศุลกากรที่ 130/2561 เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของ เร่งด่วน ลงวันที่ 8 พฤษภาคม พ.ศ. 2561 ส่วนที่ 2 ข้อ 11

(Customs Broker) เพื่อปฏิบัติพิธีการศุลกากรและชำระค่าภาษีด้วย ส่งสินค้าถึงมือผู้ซื้อ โดยที่ผู้ซื้อไม่ต้องผ่านพิธีการศุลกากรและชำระค่าภาษีใดๆ ต่อไปอีก

ดังนั้น การขนส่งในทางไปรษณีย์ และการขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน จึงเป็นสองช่องทางหลักในการขนส่งสินค้าในการซื้อขายออนไลน์ระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจ และผู้บริโภครายบุคคล (Business to Consumer) ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม แม้ในทางทฤษฎี ผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล อาจเลือกช่องทางการขนส่งในรูปแบบทางทะเล ทางบก และทางอากาศก็อาจเป็นไปได้ แต่ในทางปฏิบัติ ดิจิทัลแพลตฟอร์มมักกำหนดวิธีการขนส่งไว้เพียงสองวิธีข้างต้น และผู้ซื้อที่เป็นผู้บริโภครายบุคคลมักเลือกการขนส่งที่สะดวก รวดเร็ว และประหยัดที่สุดในการขนส่งสินค้าข้ามพรมแดน

2.3.2 หลักการกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร (De Minimis Value)

เมื่อมีการนำเข้าของเข้ามาในราชอาณาจักร ของดังกล่าวต้องถูกประเมินและจัดเก็บภาษีอากรโดยกรมศุลกากร ดังนั้น กรมศุลกากรจึงมีต้นทุนที่ในการบริหารจัดการด้านภาษี จึงก่อให้เกิดแนวคิดสำคัญเกี่ยวกับหลักการกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร หรือ De Minimis Value โดยเป็นการยอมรับว่า ณ จุดหนึ่ง ต้นทุนที่เกิดจากการประเมินและจัดเก็บภาษีทั้งต่อภาครัฐและภาคเอกชนจะมากกว่าภาษีที่จัดเก็บได้ ก่อให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจในภาพรวม โดยหากไม่มีข้อยกเว้นเกี่ยวกับราคาขั้นต่ำจะก่อให้เกิดภาระในการบริหารจัดการในทางปฏิบัติและต้นทุนมากกว่าภาษีที่จัดเก็บได้ โดยรัฐไม่ควรกำหนดให้จัดเก็บและชำระภาษีอากรที่มีมูลค่าเล็กน้อยที่จะก่อให้เกิดภาระงานเอกสารที่มีต้นทุนสูงต่อทั้งศุลกากรและผู้นำเข้าและส่งออก⁹³ ซึ่งหลักการดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความประหยัด (Economy) ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด เพื่อไม่ให้เป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรมากเกินไป

องค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization หรือ WCO) เล็งเห็นถึงการเจริญเติบโตของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีการเจริญเติบโตขึ้นทุก ๆ ปี ส่งผลให้มีปริมาณสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำสูงขึ้น ซึ่งรัฐยังคงจัดเก็บภาษีอากรในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำเหล่านี้อยู่ WCO จึงมีความเห็นว่า รัฐไม่ควรกำหนดให้จัดเก็บและชำระภาษีอากรที่มีมูลค่าเล็กน้อยที่จะก่อให้เกิดภาระงานเอกสารที่มีต้นทุนสูงต่อทั้งศุลกากรและผู้นำเข้า/ส่งออก โดยศุลกากรต้องบัญญัติและกำหนดจำนวน

⁹³ สถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงบรัสเซลส์ คณะผู้แทนไทยประจำสหภาพยุโรป, DE MINIMIS สำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ข้อท้าทายและข้อเสนอแนะ, หน้า 4

ขั้นต่ำในกฎหมายภายในประเทศเพื่อยกเว้นภาษีและอากร⁹⁴ ดังนั้น ในปีพ.ศ. 2542 องค์การศุลกากรโลก จึงแก้ไขปรับปรุงอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกัน (The International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures) หรือ อนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) (Revised Kyoto Convention) ในภาคผนวกทั่วไป (General Annex) บทที่ 4 เรื่องภาษีอากรที่มีการกำหนดมาตรฐานในการประเมิน การจัดเก็บ และการชำระอากร โดยในมาตรฐานข้อที่ 4.13 (Transitional Standard 4.13)⁹⁵ กำหนดให้ “กฎหมายแห่งชาติจะต้องระบุจำนวนมูลค่าขั้นต่ำและ/หรือจำนวนภาษีอากรขั้นต่ำ ซึ่งจะไม่มีการเรียกเก็บอากรและภาษี” เป็นการกำหนดมาตรฐานเพียงคร่าว ๆ โดยให้เป็นอำนาจของแต่ละประเทศ ภาษีสมาชิกในการว่าจะกำหนดมูลค่าขั้นต่ำภาษีเท่าใดและใช้เกณฑ์อะไรบ้าง รวมไปถึงรูปแบบการนำเข้าหรือชนิดสินค้าที่ถูกบังคับใช้กับหลักมูลค่าขั้นต่ำ รวมทั้งมีข้อยกเว้นสำหรับสินค้าบางประเภทที่ไม่เข้าหลักมูลค่าขั้นต่ำ ด้วย เช่น หนังสือ ผลิตภัณฑ์ยาสูบ และเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ เป็นต้น ประเทศที่ใช้หลักการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำ เช่น สหภาพยุโรป กำหนดว่า หากนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าไม่เกิน 150 ยูโร จะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า และหากสินค้านั้นมีมูลค่าไม่เกิน 22 ยูโร ก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย และประเทศออสเตรเลีย มีการกำหนดว่าโดยทั่วไปจะได้รับการยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม หากนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่า 1000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือน้อยกว่า

สำหรับประเทศไทยก็ได้ใช้หลักการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำทางภาษีเช่นกันโดยมีบทบัญญัติกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร ไว้ในภาค 4 ประเภทที่ 12 แห่งบัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งกำหนดให้ ยกเว้นอากรสำหรับของที่นำเข้าซึ่งแต่ละรายการมีราคาไม่เก็ถืออธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนดด้วยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ปัจจุบันมีการออกประกาศกรมศุลกากรที่ 191/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ของนำเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 กำหนดให้ ของที่นำเข้า ซึ่งแต่ละรายการมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ได้รับยกเว้นอากร ซึ่งนอกจากจะรับยกเว้นไม่มีการจัดเก็บภาษีศุลกากรแล้ว ภาษีสรรพสามิตและ ภาษีมูลค่าเพิ่มก็กำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีเช่นกันโดยถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา

⁹⁴ World Customs Organization, *Kyoto Convention – General Annex – Chapter 4 Guidelines on Duties and Taxes* [Online], 2000, July, Available form: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch4.pdf?la=en>. Page 8.

⁹⁵ Chapter 4 of General Annex of International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures

“ 4.13. Transitional Standard

National legislation shall specify a minimum value and/or a minimum amount of duties and taxes below which no duties and taxes will be collected.”

ศุลกากร โดยการยกเว้นภาษีสรรพสามิตบัญญัติไว้ มาตรา 102 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต⁹⁶ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มบัญญัติไว้มาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร⁹⁷

แม้มาตรฐานสากลเห็นชอบให้มีการกำหนดการยกเว้นการจัดเก็บภาษีโดยกำหนดมูลค่าขั้นต่ำ แต่อย่างไรก็ตาม หลักการดังกล่าว ต้องใช้อย่างระมัดระวังโดยให้เกิดความสมดุลระหว่าง การอำนวยความสะดวกทางการค้า, ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการสำหรับทั้งภาครัฐและภาคเอกชน และการแข่งขันทางการค้าที่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการในประเทศ หากกำหนดมูลค่าขั้นต่ำที่ไม่เสียอากรสูงมากเกินไป อาจก่อให้เกิดประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ โดยขัดกับหลักความเป็นกลางตามหลักภาษีอากรที่ดีกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถือว่าควรมีความเป็นกลาง

2.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน ดังนั้น เมื่อรัฐออกกฎหมาย หรือปรับปรุงกฎหมาย รัฐบาลควรคำนึงถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อให้ประชาชนมีความสนใจในการเสียภาษี และทำให้เกิดการใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยหลักการภาษีอากรที่ดีถูกคิดค้นโดยอดัม สมิท (Adam Smith) นักปรัชญาศีลธรรม และ นักเศรษฐศาสตร์การเมืองผู้บุกเบิกชาวสกอตแลนด์ ที่กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations และต่อมาได้มีการพัฒนาเพิ่มเติมเนื่องจากธุรกรรมมีความซับซ้อนมากขึ้น เกิดการซื้อขายออนไลน์มากขึ้น องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) จึงได้กำหนดหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จากปัจจัยแวดล้อมของกรอบการจัดเก็บภาษีที่ออตตาวา (The Ottawa Taxation Framework Conditions) โดยหลักการดังกล่าวได้รับการยอมรับจากรัฐมนตรีจากทั่วโลกที่เข้าประชุมระดับรัฐมนตรีว่าด้วยการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งนำไปใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการค้าภายในประเทศ และการค้าระหว่างประเทศ เมื่อนำหลักการภาษีอากรที่ดีดังกล่าวข้างต้นมาพิจารณาประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

⁹⁶ มาตรา 102 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต บัญญัติว่า

“สินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ห้าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย โดยถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

⁹⁷ มาตรา 81 (2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ห้าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร”

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรม หรือหลักความยุติธรรม หรือความเสมอภาคนั้น ถือเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญ และเป็นหัวใจของหลักภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยุติธรรม และก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บรรดาผู้ที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีทุกคน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปสู่ภาครัฐบาล ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมคาดหวังว่าจะได้รับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งความยุติธรรมหรือความเสมอภาคนั้นจะต้องมีอยู่ไม่ว่าในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายที่ต้องกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมและเสมอภาค และในส่วนขั้นตอนการดำเนินการจัดเก็บภาษีของเจ้าพนักงานของรัฐก็ต้องปฏิบัติอย่างยุติธรรมและเสมอภาคด้วยเช่นกัน

ถ้าเก็บภาษีอากรอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี (Tax Evasion) จะมีมากขึ้นตามมาด้วย อีกทั้งความขัดแย้งในสังคมอาจมีมากจนถึงขั้นปฏิวัติได้กรณีจึงเห็นได้ว่า การเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมนั้น มิใช่เป็นสิ่งที่พึงปรารถนาในทางจริยธรรมเท่านั้น แต่ยังมีส่วนช่วยลดความขัดแย้งในสังคมได้อีกด้วย⁹⁸

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีความเป็นกลางและเท่าเทียมกันระหว่างรูปแบบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และระหว่างรูปแบบการค้าแบบเดิม ผู้เสียภาษีควรตัดสินใจทางธุรกิจโดยรับแรงจูงใจจากเศรษฐกิจมากกว่าการพิจารณาด้านภาษี และผู้เสียภาษีในสถานการณ์ต่าง ๆ ที่คล้ายคลึงกันและมีการทำธุรกรรมที่คล้ายคลึงกัน ควรจะเสียภาษีในระดับใกล้เคียงกัน

ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ e-Service จากผู้ประกอบการต่างประเทศ ในอดีตผู้ประกอบการในประเทศที่ให้บริการ e-Service ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่ยื่นแบบ และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มมาโดยตลอด ในขณะที่ผู้ประกอบการต่างประเทศ หรือดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศที่ให้บริการ e-Service ในประเทศไทยไม่ต้องดำเนินการดังกล่าว เนื่องจากกฎหมายเดิมไม่ได้ครอบคลุมถึง ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในการดำเนินธุรกิจระหว่างผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างประเทศ จึงมีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ e-Service จากผู้ประกอบการต่างประเทศ และดิจิทัลแพลตฟอร์ม ก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บรรดาผู้ที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษี

⁹⁸ รุ่งสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ เคล็ดไทย, 2516), หน้า 41.

2) หลักการมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

หลักการมีประสิทธิภาพ หมายถึง ต้นทุนในการปฏิบัติตาม (Compliance Cost) กฎหมายสำหรับผู้ประกอบการ และค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับหน่วยงานจัดเก็บภาษีควรลดลงให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ควรลดโอกาสในการหนีและหลีกเลี่ยงภาษีให้น้อยที่สุด และควรมีมาตรการป้องปรามที่สอดคล้องกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง

ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีระบบป้องกันการหลีกเลี่ยง โดยการเสียภาษีของผู้ขายรายหนึ่งจะเป็นหลักฐานการนำไปหักภาษีของผู้เสียภาษีอีกรายหนึ่ง ประกอบกับมีระบบจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกใบกำกับภาษี การทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด จึงทำให้หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ยาก

3) หลักความแน่นอนและความเรียบง่าย (Certainty and Simplicity)

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอนประกอบด้วย ไม่ว่าจะเป็นความแน่นอนในส่วนของตัวบทกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อกำหนดวิธีการเสียภาษี การคำนวณภาษีวิธีการเสียภาษี ฐานภาษีอัตรา และภาระหน้าที่ในการเสียภาษีต่าง ๆ ของประชาชนที่จะต้องมีความแน่นอน ชัดเจน และชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีอากรทุกคน หรือในส่วนของระเบียบปฏิบัติ หรือในการดำเนินงานและการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษี หรือในการตีความตัวบทกฎหมายก็ต้องมีความแน่นอนและชัดเจน เช่นกัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรทราบล่วงหน้าและเป็นการสร้างความสมัครใจให้แก่ผู้เสียภาษีอากรด้วย

รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากร ไม่เปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อยครั้ง เพราะการมีนโยบายที่ไม่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้ง ย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน เบื่อหน่าย และไม่มั่นใจในการลงทุน⁹⁹

นอกจากนี้ ระบบภาษีที่เรียบง่ายจะช่วยให้บุคคล ธรรมดาและผู้ประกอบการเข้าใจถึงหน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีได้ง่ายขึ้น ถ้าหากระบบภาษีมีความ ซับซ้อนก็จะเป็นสาเหตุที่ก่อให้เกิดการวางแผนภาษีในระดับรุนแรง (Aggressive Tax Planning) ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight losses for the economy)

4) หลักความสะดวก (Convenience)

การบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องมีความสะดวกไม่ว่าในด้านการจัดเก็บ โดยฝ่ายรัฐบาลหรือการปฏิบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีมีความสะดวกในการจัดเก็บและความสะดวกในการชำระภาษีอากรจะมีผลให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็ว มี

⁹⁹ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 18.

ประสิทธิภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อย ในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีผลให้ผู้เสียภาษี มีความยินดี และเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งมีผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

ในปัจจุบันกรมสรรพากร จัดให้มียื่นแบบ ภ.พ.30 หรือแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ผ่านช่องทางออนไลน์ได้ ซึ่งเป็นการอำนวยความสะดวกให้ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องยื่นแบบที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

5) หลักความประหยัด (Economy)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด เพื่อไม่ให้เป็นการสิ้นเปลืองทรัพยากรมากจนเกินไป และสามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุดโดยมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด กล่าวคือ ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดนั่นเอง ซึ่งการพิจารณาต้นทุนในการจัดเก็บภาษีนั้น ไม่สามารถที่จะพิจารณาเฉพาะทางฝ่ายรัฐฝ่ายเดียว แต่ต้องพิจารณาต้นทุนหรือ ภาระค่าใช้จ่ายของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้ภาครัฐด้วย

ตัวอย่างเช่น ค่าเอกสาร ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ภาษีอากร ฯลฯ หากภาษีใดทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายมาก ก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่อยากเสียภาษี อยากรหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีมากกว่า¹⁰⁰

6) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักความยืดหยุ่น หมายถึง ระบบการจัดเก็บภาษีควรมีความยืดหยุ่นและมีพลวัตทันต่อการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการค้าที่ดำเนินไปอย่างรวดเร็ว อาทิ การแก้ไขพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 เพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้มีความเหมาะสมกับรูปแบบการประกอบธุรกิจและการใช้บริการดังกล่าว เนื่องจากที่ปัจจุบันมีการใช้บริการ ทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศมากขึ้น

¹⁰⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

บทที่ 3

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 จากสภาพเศรษฐกิจและรูปแบบการซื้อขายสินค้าที่มีการเปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน โดยเฉพาะการซื้อขายข้ามพรมแดนระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล (Business to Customer: B2C) ที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้คนในสังคมสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ง่ายมากยิ่งขึ้น ผ่านเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ อาทิ สมาร์ทโฟน หรือแท็บเล็ต ประกอบกับธุรกิจบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ได้อำนวยความสะดวกทั้งผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภค อีกทั้งระบบขนส่งระหว่างประเทศที่มีการพัฒนามากขึ้น ทั้งวิธีการขนส่งทางไปรษณีย์ และการขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน ทำให้ผู้บริโภคได้รับสินค้านวดเร็วมากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงทำให้เกิดการนำเข้าสินค้าเป็นจำนวนมากขึ้น โดยเฉพาะสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากผู้บริโภครายบุคคลมักซื้อสินค้าเพื่อนำมาใช้ส่วนตัวหรือใช้ในครัวเรือน อาทิ หนังสือ อาหาร เสื้อผ้า และเครื่องอุปโภคบริโภคต่าง ๆ ซึ่งเป็นสินค้าที่มีราคาค่อนข้างต่ำ ซึ่งตามกฎหมายของประเทศไทยยังคงมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่มีมูลค่าไม่เกิน 1,500 บาท อันก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ในทางกลับกันหากประเทศไทยยกเลิกการยกเว้นดังกล่าว และใช้กฎหมายในปัจจุบันในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะก่อให้เกิดปัญหาเช่นกัน ซึ่งจะได้กล่าวถึงในบทนี้ ดังนั้น เอกัตศึกษาฉบับนี้ศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำจากต่างประเทศระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล (Business to Customer: B2C)

3.1 ภาระหน้าที่ของกรมศุลกากรที่ไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วถึงความสำคัญของหลักการกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร หรือ De Minimis Value ที่รัฐไม่ควรกำหนดให้จัดเก็บและชำระภาษีอากรที่มีมูลค่าเล็กน้อยที่อาจก่อให้เกิดต้นทุนที่เกิดจากการประเมินและจัดเก็บภาษีของกรมศุลกากร โดยต้นทุนดังกล่าวอาจจะมากกว่าภาษีที่จัดเก็บได้ ก่อให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจในภาพรวม ดังนั้น เมื่อปี พ.ศ.

2542 องค์การศุลกากรโลกจึงกำหนดมาตรฐานให้รัฐจะต้องระบุจำนวนมูลค่าขั้นต่ำและ/หรือจำนวนภาษีอากรขั้นต่ำ ซึ่งจะไม่มีการเรียกเก็บอากรและภาษี ประเทศไทยเองก็มีหลักการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำทางภาษีเช่นกันโดยมีบทบัญญัติกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร ไว้ในภาค 4 ประเภทที่ 12 แห่งบัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ซึ่งกำหนดให้ของที่นำเข้า ซึ่งแต่ละรายมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ได้รับยกเว้นอากร ซึ่งนอกจากจะรับยกเว้นไม่มีการจัดเก็บภาษีศุลกากรแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มก็กำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีเช่นกันโดยถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกับที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ตามมาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อสภาพเศรษฐกิจและรูปแบบการซื้อขายสินค้าที่มีการเปลี่ยนแปลง ผู้ขายสามารถขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อได้ทั่วโลก และผู้ซื้อก็สามารถเลือกซื้อสินค้าจากผู้ขายจากทั่วมุมโลกเช่นกันธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือ ธุรกิจ E-Commerce จึงได้รับความนิยมจากประเทศทั่วโลก โดยเฉพาะการซื้อขายข้ามพรมแดนระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล (Business to Customer: B2C) ที่ผู้ซื้อสินค้ามักซื้อสินค้าเพื่ออุปโภคและบริโภคเองภายในครัวเรือน ทำให้สินค้าที่มีการซื้อขายกันมักเป็นสินค้าที่มีมูลค่าค่อนข้างต่ำ ส่งผลให้เกิดการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำเข้ามาในประเทศเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง

หลักการกำหนดมูลค่าหรือภาษีขั้นต่ำที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีอากร หรือ De Minimis Value กลับมาเป็นที่ถกเถียงว่าหลักการดังกล่าว มีความเหมาะสมกับสภาวะปัจจุบันหรือไม่ เนื่องจากในช่วงเวลาที่องค์การศุลกากรโลกกำหนดมาตรฐานให้รัฐยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ ปริมาณสินค้าที่นำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นนี้มีค่อนข้างน้อย เมื่อเวลาผ่านไป ปริมาณสินค้าที่นำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นนี้มีเยอะมากขึ้น ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ โดยมีการศึกษาภายในประเทศถึงความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีศึกษาการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำจากธุรกิจ E-Commerce¹⁰¹ และเมื่อวันที่ 20 - 22 มีนาคม พ.ศ. 2562 OECD ร่วมกับรัฐบาลออสเตรเลียของจัดการประชุมระดับนานาชาติ Global Forum On VAT ครั้งที่ห้า โดยตัวแทนจากประเทศกว่า 100 เพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ

¹⁰¹ รัฐันธุ์ หังสพฤกษ์, ความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีศึกษาการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำจากธุรกิจ E-Commerce, เอกซ์ติศึกษา สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

ดังนั้นประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก รวมถึงประเทศไทย เริ่มตระหนักถึงปัญหาของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ แต่อย่างไรก็ดี หากประเทศไทยยกเลิกกฎเกณฑ์การยกเว้นดังกล่าว และจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ อาจก่อให้เกิดปัญหาด้านต้นทุนการบริหารจัดการด้านภาษีของกรมศุลกากร

หากประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ เมื่อมีการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ เจ้าหน้าที่จำเป็นต้องเปิดตรวจและประเมินอากร โดยการดำเนินการตรวจสอบสินค้าเพื่อประเมินภาษีจะต้องใช้เจ้าหน้าที่ระดับชำนาญงาน 1 ราย ในการเปิดตรวจสินค้าเพื่อประเมินภาษี ซึ่งมีเงินเดือนเฉลี่ย 24,470 บาทต่อเดือน ทำงานเดือนละ 22 วัน วันละ 7 ชั่วโมง ค่าใช้จ่ายสำหรับการประเมินภาษีคือ 2.64 บาทต่อนาที ซึ่งในการประเมินภาษีแต่ละรายใช้เวลาในการเปิดตรวจเพื่อประเมินภาษี ประมาณ 15 นาทีต่อชิ้น ดังนั้นจึงทำให้มีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่อสินค้าหนึ่งชิ้นประมาณ 39.6 บาท¹⁰² ประกอบกับข้อมูลของกรมศุลกากร ในปี 2563 มีพัสดุที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มประมาณ 27,000,000 กล่อง มีมูลค่าของประมาณ 9,000,000 บาท¹⁰³ เท่ากับว่า หากกรมศุลกากรต้องดำเนินการตรวจสอบสินค้าเพื่อประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้ามูลค่าต่ำ รัฐจะมีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มประมาณ 1,069,200,000 บาท โดยกรมศุลกากรอาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เพียง 630,000,000 บาท และเนื่องจากปริมาณการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าไม่เกิน 1,500 บาท มีจำนวนมาก ประกอบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าอาจประสบปัญหาจากความล่าช้าในการตรวจปล่อยสินค้า และชำระภาษีอากรด้วย

ด้วยกฎหมายในปัจจุบันประเทศไทยยังขาดระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำด้วยค่าใช้จ่ายด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำได้ จึงขัดกับหลักความประหยัดตามหลักภาษีอากรที่ดี เนื่องจากกรมสรรพากรยังคงกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำสินค้าเข้าและส่งออกแทนกรมสรรพากร ตามมาตรา 83/10 (1)¹⁰⁴ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับการจัดเก็บ

¹⁰² รัฐันธุ์ หังสพฤกษ์, ความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีศึกษาการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำจากธุรกิจ E-Commerce, หน้า 78.

¹⁰³ (พร อนันต์ศิลป์, สัมภาษณ์, 22 มีนาคม 2564)

¹⁰⁴ มาตรา 83/10 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) สำหรับสินค้านำเข้า ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร และในกรณีของตกค้างตามมาตรา 78/2 (3) ให้กรมศุลกากรหักภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เพื่อกรมสรรพากรตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด”

ภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการนำเข้าสินค้าตามมาตรา 78/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร ยังคงกำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นพร้อมกับการชำระอากร โดยความรับผิดชอบต้องชำระอากรจะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำของเข้าเป็นอันสำเร็จแล้วเท่านั้น เมื่อมีการนำเข้าของสำเร็จและผู้นำเข้าชำระอากรให้กับเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรเมื่อใด ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดขึ้นเมื่อนั้น บทบัญญัติดังกล่าวจึงเป็นการสร้างกลไกให้ความรับผิดชอบของภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการนำเข้าสินค้า มีผลทำให้กรมศุลกากรต้องเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าในปัจจุบัน

ดังนั้น หากประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ เพื่อแก้ปัญหาการแข่งขันด้านราคาที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรง คือ กรมสรรพากร อาจมาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อขจัดความจำเป็นที่ศุลกากรจะเข้ามาแทรกแซงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกรมสรรพากรอาจออกหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำก่อนสินค้าจะมาถึงจุดผ่านแดนโดยเฉพาะ หรืออาจนำดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้สนับสนุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ

สำหรับสินค้าที่มีมูลค่าสูงกว่า 1,500 บาท จากข้อมูลของกรมศุลกากร ในปี 2563 จำนวนพัสดุจากต่างประเทศที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีเพียง 8,000,000 กล่อง แต่มีมูลค่าสูงถึง 11,000,000,000 บาท¹⁰⁵ ในกรณีนี้กรมศุลกากรจะมีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มประมาณ 316,800,000 บาท แต่กรมศุลกากรอาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้สูงถึง 770,000,000 บาท ซึ่งแตกต่างจากกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่มีมูลค่าไม่เกิน 1,500 บาท ข้างต้น ประกอบกับ กรมศุลกากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่มีมูลค่าสูงกว่า 1,500 บาท ในสัดส่วนที่สูงกว่าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำกว่า 1,500 บาท ดังนั้น กรมศุลกากรจึงต้องเข้มงวดต่อสินค้าประเภทนี้ ซึ่งหากมีการสำแดงราคาสินค้าอันเป็นเท็จจะก่อให้เกิดความเสียหายมากกว่าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ ดังนั้น กรมศุลกากรยังคงมีความจำเป็นในการเปิดตรวจและประเมินอากรในสินค้าประเภทนี้อยู่ และไม่มีมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าสูงกว่า 1,500 บาทแต่อย่างใด

¹⁰⁵ (พรอ อนันต์ศิลป์, สัมภาษณ์, 22 มีนาคม 2564)

3.2 การสูญเสียรายได้ของรัฐและความไม่ธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ จากกฎเกณฑ์ที่ไม่สอดคล้องกับยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

ในทางกลับกัน หากประเทศไทยคงข้อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำต่อไป มีผลทำให้สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำกว่า 1,500 บาท ไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือปรับเพิ่มมูลค่าขั้นต่ำของสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีการปรับเพิ่มมาแล้วทั้งหมด 3 ครั้ง คือ

เมื่อวันที่ 23 ธันวาคม พ.ศ. 2530 กำหนดของที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหากมีหีบห่อมีราคาไม่เกิน 500 บาท¹⁰⁶

เมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม พ.ศ. 2545 กำหนดของที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหากมีหีบห่อมีราคาไม่เกิน 1,000 บาท¹⁰⁷

เมื่อวันที่ 3 มีนาคม พ.ศ. 2558 กำหนดของที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหากมีหีบห่อมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท¹⁰⁸

การแก้ปัญหาด้วยวิธีดังกล่าว สามารถลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมศุลกากรได้ แต่ก่อให้เกิดผลเสียเช่นกัน กล่าวคือ เมื่อประเทศไทยได้ก้าวสู่ยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล มีผลต่อปริมาณและมูลค่าการนำเข้าสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศผ่านช่องทางไปรษณีย์ สินค้าที่มีมูลค่าไม่เกิน 1,500 บาท ในแต่ละปี โดยเมื่อวันที่ 21 มีนาคม พ.ศ. 2564 กรมศุลกากรเปิดเผยว่า ในปี 2563 มีจำนวนพัสดุที่มีการส่งเข้ามาจากต่างประเทศอยู่ที่ประมาณ 35,000,000 กล่องต่อปี คิดเป็นมูลค่าประมาณ 20,000,000 บาท โดยในจำนวนนี้มีประมาณ 24,000,000 กล่อง ที่มีมูลค่าสินค้าต่ำกว่า 1,500 บาท ซึ่งหากมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มประมาณ 630,000,000 บาท โดยประเด็นสำคัญคือเป็นการช่วยเพิ่มความเท่าเทียมในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมของไทยในปัจจุบัน¹⁰⁹

นอกจากการสูญเสียรายได้ของรัฐแล้ว บทบัญญัติการยกเว้นอากรจากสินค้าที่มีมูลค่าต่ำยังก่อให้เกิดปัญหาความไม่ธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการในประเทศกับผู้ประกอบการในต่างประเทศ เนื่องจากผู้ประกอบการภายในประเทศที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องในประเทศไทย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้ประกอบการขนาดกลาง และขนาดย่อม มีต้นทุนในการ

¹⁰⁶ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 4 ประเภท 12 ประกาศ ณ วันที่ 23 ธันวาคม พ.ศ. 2530

¹⁰⁷ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2545 ประกาศ ณ วันที่ 14 กรกฎาคม พ.ศ. 2545

¹⁰⁸ ประกาศอธิบดีกรมศุลกากรที่ 41/2558 ประกาศ ณ วันที่ 3 มีนาคม พ.ศ. 2558

¹⁰⁹ (เพชร อนันต์ศิลป์, สัมภาษณ์, 22 มีนาคม 2564)

จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าจากผู้ซื้อ มีหน้าที่ต่าง ๆ อาทิ หน้าที่การยื่นแบบ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และยังมีความเสี่ยงในอันที่จะต้องรับผิดชอบตามกฎหมายอีกด้วย แต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการต่างประเทศที่มีได้มีสาขาหรือจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย ขายสินค้าให้กับผู้ซื้อสินค้าที่อยู่ในประเทศไทยกลับมิได้มีต้นทุนในอันจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีการขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำกว่า 1,500 บาท ให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยซึ่งกฎหมายยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า ดังนี้ เมื่อเปรียบเทียบระหว่างผู้ประกอบการในประเทศกับผู้ประกอบการที่อยู่นอกประเทศ จะเห็นได้ว่าการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้า สินค้ามูลค่าต่ำกว่า 1,500 บาท ก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบกันระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ นอกจากนี้ก่อให้เกิดปัญหาความเท่าเทียมในการแข่งขันด้านราคาของผู้ประกอบการในประเทศแล้ว ยังขัดกับหลักความเป็นกลางตามหลักภาษีอากรที่ดีกับภาษีมูลค่าเพิ่มตาม The Ottawa Taxation Framework Conditions ที่กำหนดลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดีว่าควรมีความเป็นกลาง ข้อพิจารณาทางด้านภาษีไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษี อีกทั้งยังขัดกับหลักความเป็นกลางสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวทางขององค์การความร่วมมือด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ OECD ที่กำหนดว่า ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของธุรกิจต่างประเทศไม่ควรต่างกับธุรกิจภายในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ การบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในทางการค้าระหว่างประเทศจะต้องไม่ก่อให้เกิดข้อได้เปรียบทางภาษี เมื่อเปรียบเทียบกับการค้าภายในประเทศ และภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรบิดเบือนการแข่งขันระหว่างธุรกิจต่างประเทศและธุรกิจภายในประเทศ¹¹⁰

ในระหว่างวันที่ 21 มิถุนายน - 11 กรกฎาคม พ.ศ.2560 กรมสรรพากรมีความพยายามยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่มีการนำเข้าทางไปรษณีย์ที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท เนื่องจากในปัจจุบันการนำเข้าสินค้านี้ราคาไม่เกิน 1,500 บาท จากต่างประเทศทางไปรษณีย์นั้นเป็นไปอย่างกว้างขวาง ส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันของผู้ประกอบการในประเทศที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้ว่าจะขายสินค้าที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท ในการรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ครั้งแรก

แต่อย่างไรก็ตาม การรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์

¹¹⁰ รัฐธรรมนูญแห่งสหภาพฯ, ความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีศึกษาการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำจากธุรกิจ E-Commerce, หน้า 76.

(e-Business) ครั้งที่ 2 กับครั้งที่ 3 ได้มีการนำเรื่องการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่มีการนำเข้าทางไปรษณีย์ที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท ออกจากการพิจารณา

ต่อมาในวันที่ 22 มีนาคม พ.ศ.2564 กรมศุลกากรเปิดเผยว่ากระทรวงการคลัง ได้มอบหมายให้กรมศุลกากรเร่งศึกษาแนวทางลดผลกระทบต่อผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมของประเทศไทย จากกรณีที่กรมศุลกากรยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ให้กับพัสดุนำเข้าทางไปรษณีย์จากต่างประเทศ ราคาไม่เกินชิ้นละ 1,500 บาท เพื่อสร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการในประเทศกับผู้ประกอบการต่างประเทศ เพราะที่ผ่านมาสินค้าที่ผลิตจากผู้ประกอบการในประเทศที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้บริโภค แต่สินค้าที่ส่งเข้ามาทางไปรษณีย์จากต่างประเทศ หากราคาไม่ถึงเกณฑ์ก็ได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมดช่วงที่ผ่านมาและพบว่าพฤติกรรมผู้บริโภคมีการสั่งซื้อสินค้านำเข้าทางไปรษณีย์จากต่างประเทศจำนวนมากขึ้น โดยส่วนใหญ่ซื้อราคาไม่ถึง 1,500 บาท ซึ่งได้รับการยกเว้นอากรนำเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น กรมศุลกากรจึงกำลังศึกษาว่ามีช่องทางใดที่ทำได้บ้าง ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้าที่มีการส่งทางพัสดุมาจากต่างประเทศ เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกัน¹¹¹

ทั้งนี้ ปัญหาความไม่ธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ มักเกิดจากการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค หรือ B2C (Business to Customer) เนื่องจากการสั่งซื้อสินค้าของผู้บริโภคในแต่ละครั้งมีมูลค่าในการสั่งซื้อค่อนข้างน้อยเพราะเป็นการซื้อมาเพื่อใช้ส่วนตัว จึงทำให้การสั่งซื้อสินค้านี้มีแนวโน้มที่มูลค่าของสินค้าอยู่ในช่วงราคาที่ได้รับยกเว้นในอันที่จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางกลับกัน การซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ หรือ B2B (Business to Business) การสั่งซื้อสินค้าในแต่ละครั้งระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน มักมีมูลค่าสั่งซื้อค่อนข้างสูง เพราะเป็นการซื้อขายในเชิงธุรกิจ จึงทำให้การสั่งซื้อสินค้านี้มีแนวโน้มที่มูลค่าของสินค้าสูงกว่าช่วงราคาที่ได้รับยกเว้นในอันที่จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับ หากเป็นการซื้อขายภายในประเทศระหว่างผู้ประกอบการจดทะเบียนกับผู้ประกอบการจดทะเบียน หากผู้ซื้อเป็นผู้ประกอบการย่อมสามารถนำภาษีซื้อออกจากรายการขาย ดังนั้น ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ซื้ออาจไม่ได้รับภาระในภาษีมูลค่าเพิ่มหากการขายของตนมีมากกว่าภาษีซื้อ จึงทำให้ความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศจากกฎเกณฑ์ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำกว่า 1,500

¹¹¹ (พชร อนันต์ศิลป์, สัมภาษณ์, 22 มีนาคม 2564)

บาทในกรณีการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ หรือ B2B (Business to Business) มีน้อยกว่า

3.3 การขาดแคลนข้อมูลที่จำเป็นต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร

ในกรณีพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้าทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ยังคงพิจารณาจากข้อมูลที่ปรากฏบนเจ้าหน้าที่บิลหรือ เช่น เช่น ชื่อ ที่อยู่ผู้รับ หมายเลขห้อง/ซอง ประเทศต้นทาง ชื่อที่อยู่ผู้ฝากส่ง ที่ทำการไปรษณีย์ปลายทาง วัน เดือน ปี ที่ออกใบแจ้งฯ ชื่อพนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด และนำเข้าสู่ระบบศุลกากรไปรษณีย์ หรือ ในกรณีพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วน ยังคงมีการพิจารณาจากใบตราส่ง (House Air Waybill) ในเที่ยวบินนั้น ๆ โดยแต่ละรายการในใบขนส่งสินค้าขาเข้าของเร่งด่วน ให้สำแดงข้อมูลรายละเอียดของของ และประเภทพิกัด ตามชนิดของของที่มีอัตราอากรสูงสุด และสำแดงราคาเป็นราคารวมตามบัญชีราคาสินค้า (Invoice) หรือเอกสารกำกับที่บิลหรือของของนั้น กล่าวคือในปัจจุบันกรมศุลกากรยังพิจารณาข้อมูลที่ปรากฏ ณ จุดผ่านแดน ตามที่ผู้ขนส่งแจ้งมาให้เท่านั้น และในทางปฏิบัติพบว่าการสำแดงสินค้าที่มีการนำเข้าไม่ตรง ปริมาณไม่ตรง และราคาสินค้าต่ำกว่าความเป็นจริงจำนวนมาก โดยผู้ซื้อมักอาศัยช่องโหว่จากการยกเว้นเก็บภาษีสินค้าที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท มาใช้หลบเลี่ยงภาษี ด้วยการสำแดงสินค้าที่เป็นเท็จ หรือสำแดงราคาไม่ถึงขั้นละ 1,500 บาท¹¹² เช่น สั่งซื้อกระเป๋าแบรนด์เนมมาใบละหลายหมื่นบาท แต่สำแดงราคาแค่ 1,000 บาทเพื่อจะได้รับการยกเว้นภาษี เป็นต้น ซึ่งหากกรมศุลกากรมีมาตรการป้องปรามการกระทำผิดดังกล่าว โดยมีแหล่งข้อมูลอื่นที่จำเป็นเพื่อใช้ในการพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูลที่ถูกลำแดง ณ จุดผ่านแดนได้ ก็อาจลดความเสี่ยงของการหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีได้ ที่สอดคล้องกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง อันจะเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม (Effectiveness and Fairness) ของหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ดี The Ottawa Taxation Framework Conditions

3.4 การไม่มีกฎหมายเฉพาะที่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ ในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

ในปัจจุบันการพัฒนาการของเทคโนโลยีช่วยให้ผู้ประกอบการที่มีถิ่นที่ตั้งในต่างประเทศสามารถประกอบธุรกิจในอีกประเทศได้อย่างสะดวกโดยผ่านวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้การซื้อ

¹¹² เรื่องเดียวกัน.

สินค้าและบริการจากผู้ประกอบการในต่างประเทศผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันนั้นเป็นไปอย่างแพร่หลาย กรมสรรพากรจึงมีความพยายามที่จะแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป โดยการรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ครั้งแรก ในระหว่างวันที่ 21 มิถุนายน - 11 กรกฎาคมพ.ศ. 2560 ครั้งที่หนึ่ง มีความเกี่ยวข้องกับเอกัตศึกษานี้

เนื่องจากร่างดังกล่าวมีการเสนอให้ยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่มีการนำเข้าทางไปรษณีย์ที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท เนื่องจากในปัจจุบันการนำเข้าสินค้านี้ราคาไม่เกิน 1,500 บาท จากต่างประเทศทางไปรษณีย์นั้นเป็นไปอย่างกว้างขวาง ส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมในการแข่งขันของผู้ประกอบการในประเทศที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้ว่าจะขายสินค้าที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาทก็ตาม

จากร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรตระหนักถึงปริมาณสินค้าที่ประมาณสูงชันในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล และปัญหาความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศ และผู้ประกอบการต่างประเทศ จึงต้องการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่มีการนำเข้าทางไปรษณีย์ที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาท แต่กรมสรรพากรกลับไม่มีมาตรการรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยร่างพระราชบัญญัติฯ กำหนดเพียงผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างหรือให้บริการโดยการใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าวไม่ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งขายสินค้าที่มีรูปร่างให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด ดังนั้น การยกเลิกการยกเว้นดังกล่าวโดยปราศจากมาตรการรองรับการจัดเก็บภาษีไม่ใช่ว่าการแก้ปัญหาที่ตรงจุด ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่เกี่ยวข้องกับการเก็บจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้ร่างพระราชบัญญัติฯขาดความครบถ้วนและสมบูรณ์

สำหรับการรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ครั้งที่สองและครั้งที่สาม ได้มีการนำเรื่องยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่มีการนำเข้าทางไปรษณีย์ที่มีราคาต่ำกว่า 1,500 บาทออกไป โดยในสรุปการรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในต่างประเทศ) ครั้งที่ 3 ได้มีสรุปความคิดเห็นของประชาชนว่า

เหตุใดร่างพระราชบัญญัตินี้จึงกำหนดหน้าที่การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีบริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากผู้ให้บริการในต่างประเทศ และไม่รวมถึงสินค้าบนอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มจากผู้ให้บริการในต่างประเทศ กรมสรรพากรชี้แจงว่า ผู้นำเข้ามีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าอยู่แล้วตามกฎหมายปัจจุบัน¹¹³

เมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2564 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติที่จะแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ.2564 ไม่ได้มีกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มในต่างประเทศที่มีการซื้อขายสินค้าบนอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มเช่นกัน

สรุปได้ว่า กรมสรรพากรมีความประสงค์กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น โดยการจัดเก็บภาษีนำเข้าจากสินค้ายังคงให้ผู้นำเข้ามีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าตามกฎหมายปัจจุบัน ดังนั้นประเทศไทยจึงยังไม่มีกฎหมายเฉพาะที่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีรูปร่างจากต่างประเทศในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

3.5 สรุปสภาพปัญหา

ในบทนี้ได้มีการศึกษาวิเคราะห์และประมวลสภาพปัญหาของกฎหมายในปัญหาความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าจากต่างประเทศในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล สามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

ก่อนยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล เทคโนโลยีสารสนเทศยังไม่เจริญก้าวหน้า ประชาชนเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ยาก การซื้อขายข้ามพรมแดนจึงไม่ได้รับความนิยม ทำให้ปริมาณสินค้านำเข้ายังมีปริมาณไม่สูง แนวคิดสำคัญเรื่องการยกเว้นอากรในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ยังคงเป็นที่ยอมรับสากล โดยหลายประเทศได้มีการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำของราคาสินค้าที่ไม่ต้องเสียภาษีอากรเอาไว้รวมถึงประเทศไทยด้วย ทั้งนี้ เพื่อลดต้นทุนที่เกิดจากการประเมินและจัดเก็บภาษีทั้งต่อภาครัฐและภาคเอกชน ที่อาจจะมากกว่าภาษีที่จัดเก็บได้ และยังก่อให้เกิดผลดีต่อเศรษฐกิจขยายตัวในภาพรวมสอดคล้องกับหลักความประหยัดตามหลักภาษีอากรที่ดี และอนุสัญญาเกียวโต (ฉบับแก้ไข) (Revised

¹¹³ สรุปการรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.(การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในต่างประเทศ) ครั้งที่ 3 ระหว่างวันที่ 14 ถึงวันที่ 29 มกราคม 2563

Kyoto Convention) ที่จัดทำขึ้นโดยองค์การศุลกากรโลกเมื่อปีพ.ศ.2542 การยกเว้นภาษีอากรดังกล่าวจึงถูกต้องในเชิงหลักการของกฎหมาย และสภาพของเศรษฐกิจและสังคมในขณะนั้น

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อเวลาผ่านไป ระบบเศรษฐกิจโลกมีการเปลี่ยนแปลงที่สลับซับซ้อน และเชื่อมโยงกันมากขึ้น มีการนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาใช้เป็นเครื่องมือที่สำคัญในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจ ประชาชนสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ง่ายขึ้น เพิ่มขีดความสามารถของผู้บริโภคส่วนตัวในการซื้อสินค้าทางออนไลน์อย่างมากและความสามารถของธุรกิจในการขายให้กับผู้บริโภคทั่วโลกโดยไม่จำเป็นต้องอยู่ในประเทศของผู้บริโภคก่อให้เกิดซื้อขายข้ามพรมแดนมากขึ้นและมีจำนวนพัสดุที่นำเข้ามีจำนวนสูงขึ้นในรอบหลายปีที่ผ่านมา โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพัสดุที่มีมูลค่าต่ำ กลายเป็นที่ถกเถียงกันมากขึ้นในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล เนื่องจากในช่วงเวลาที่มีการใช้ชื่อยกเว้นเหล่านี้ การซื้อของทางอินเทอร์เน็ตยังไม่ได้รับความนิยม และปริมาณสินค้าที่นำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากชื่อยกเว้นนี้มีค่าน้อย แต่ในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา หลายประเทศเริ่มมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากปริมาณสินค้าที่นำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากชื่อยกเว้นนี้มีจำนวนมากขึ้นในแต่ละปี อาทิ ประเทศสิงคโปร์ และบางประเทศได้มีการบังคับใช้กฎหมายแล้ว เช่น สหภาพยุโรป และประเทศออสเตรเลีย โดยมีการกำหนดให้ดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเป็นผู้จัดเก็บภาษีในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเรียกเก็บภาษีกับซื้อรวมไปกับราคาสินค้า และนำส่งให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นๆ โดยกรมศุลกากรไม่จำเป็นต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ เวลานั้นของเข้าสำเร็จอีกต่อไป อันเป็นการสร้างความสะดวกให้แก่ทั้งผู้นำเข้าและกรมศุลกากร และลดภาระค่าใช้จ่ายในการแก่กรมศุลกากรเป็นอย่างมาก ประกอบกับสร้างรายได้ให้กับรัฐในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันและอนาคต

ประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่ได้รับผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพัสดุที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากพัสดุที่มีมูลค่าต่ำมีปริมาณสูงอย่างมีนัยยะสำคัญ หลักการยกเว้นอากรในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำก่อให้เกิดปัญหาอื่น ๆ ตามมาดังเช่น ความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ และอื่น ๆ ในทำนองเดียวกัน หากประเทศไทยเริ่มจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ด้วยการไม่มีมาตรการสนับสนุนเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษี หรือไม่มีการแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีใหม่ อาจก่อให้เกิดผลเสียหลายเช่นกัน เพราะอาจมีผลทำให้กรมศุลกากรต้องตรวจสอบและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำมากขึ้น อาจก่อให้เกิดความล่าช้า เกิดผลเสียกับระบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ต้องมีความรวดเร็ว และก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการที่เกี่ยวข้องกับการเก็บจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่งผลกระทบต่อหน้าที่อื่นของกรมศุลกากรที่มีความสำคัญ ซึ่งจะขัดกับหลักความประหยัดตามหลักภาษีอากรที่ดี

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า ไม่ว่าจะรัฐจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำหรือไม่ หากรัฐไม่มีมาตรการสนับสนุนเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษี หรือไม่มีการแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีจากสินค้านำเข้าตามกฎหมายปัจจุบัน ย่อมก่อให้เกิดปัญหาและผลกระทบตาม ไม่ว่าจะทางใดทางหนึ่ง กล่าวคือ ระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของประเทศไทย ขาดประสิทธิภาพและไม่เหมาะสม ประเทศไทยจำเป็นต้องศึกษากระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเฉพาะ ที่มีประสิทธิภาพ สามารถใช้บังคับได้จริงในทางปฏิบัติ มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีน้อย และก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ ประกอบกับ อำนวนยรายได้ให้กับรัฐได้อีกทางหนึ่งด้วย เพื่อให้ทันกับสภาพการณ์ปัญหาในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลที่รุดหน้าเปลี่ยนแปลงรวดเร็วยิ่ง โดยหลายประเทศเริ่มมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยกำหนดให้ผู้ให้บริการทางดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ประเทศสิงคโปร์ และบางประเทศได้มีการบังคับใช้กฎหมายแล้ว เช่น สหภาพยุโรป และประเทศออสเตรเลีย ซึ่งจะกล่าวในบทที่ 4

บทที่ 4

มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจและสังคม ดิจิทัลของต่างประเทศ : กรณีศึกษาการนำเข้าดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้จัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา โลกได้มีการเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ เนื่องจากวิวัฒนาการด้านเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงและต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นเทคโนโลยีด้านการสื่อสารที่สะดวกและครอบคลุมมากขึ้น ระบบขนส่งที่ทันสมัยและรวดเร็วมากขึ้น ประชาชนสามารถเข้าถึงอินเทอร์เน็ตได้ง่ายขึ้น ประกอบกับการเกิดขึ้นของดิจิทัลแพลตฟอร์ม ได้แก่ ตลาดอีคอมเมิร์ซ (E-commerce marketplaces) ที่ช่วยพัฒนาธุรกิจโดยเฉพาะผู้ประกอบการขนาดเล็กและกลางให้สามารถเข้าถึงผู้บริโภคได้อย่างมีประสิทธิภาพในตลาดระดับโลกจนนำไปสู่การเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล อย่างเต็มตัว จึงก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้บริโภคในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล โดยมุ่งเน้นไปที่การซื้อขายสินค้าผู้ประกอบการภาคธุรกิจ และผู้บริโภครายบุคคล อันเป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก จนเกิดพัสดุลจำนวนมากโดยเฉพาะพัสดุที่มีมูลค่าต่ำที่ประเทศไทยและเช่นเดียวกับหลายประเทศ มีกฎเกณฑ์การยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำเพื่อลดค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับหน่วยงานด้านภาษีในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่มีราคาน้อย

หากแต่เมื่อเวลาผ่านไป กฎเกณฑ์การยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ ก่อให้เกิดปัญหาและไม่มีความเหมาะสมอีกต่อไป ในหลาย ๆ ประเทศ จึงมีการกำหนดมาตรการเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มวิธีใหม่นี้ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยจะขอยกตัวอย่างมาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีจากประเทศต่าง ซึ่งมีหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่คล้ายคลึงกับประเทศไทย แต่มีการออกมาตรการสนับสนุนที่น่าสนใจ และเห็นควรที่จะนำมาศึกษาเพื่อประกอบการพิจารณานำมาปรับใช้กับประเทศไทยต่อไป

4.1 กรณีศึกษาของสหภาพยุโรป

4.1.1 ความเป็นมา

ในปีพ.ศ. 2558 คณะผู้แทนสหภาพยุโรป พบว่า มีการนำเข้าสินค้าเข้าสู่สหภาพยุโรป โดยเฉพาะสินค้าที่มีมูลค่าต่ำที่รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่า 150 ล้านกล่อง และเนื่องจากพิธีการ

ยังคงใช้กระดาษเป็นหลัก (Manual procedures) การบริหารจัดการพัสดุจำนวนมากจึงเป็นไปด้วยความยากลำบาก นอกจากนี้ พบปัญหาว่า ผู้ประกอบการสำแดงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้ประเทศสมาชิกสูญเสียรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มราว 5 พันล้านยูโร และนอกจากนี้ ยังพบว่า ผู้ประกอบการในสหภาพยุโรปที่ขายสินค้าในสหภาพยุโรปตกอยู่ในสถานะที่เสียเปรียบ เนื่องจากต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ แต่ในทางกลับกัน ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปกลับไม่ต้องแบกรับต้นทุนในภาษีมูลค่าเพิ่ม มีผลทำให้ผู้ประกอบการในสหภาพยุโรปบางรายย้ายกิจการไปยังประเทศที่มีเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูง เพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีนี้ ด้วยเหตุนี้ สหภาพยุโรปจึงปฏิรูปกฎหมายสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹¹⁴ เพื่อให้แน่ใจว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และในขณะเดียวกันก็สามารถลดค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับหน่วยงานด้านภาษี ผู้ขาย และผู้บริโภค

คณะกรรมการยุโรป (European Commission) ซึ่งเป็นองค์กรฝ่ายบริหารของสหภาพยุโรป รับผิดชอบการออกกฎระเบียบและข้อบังคับต่าง ๆ ของสหภาพยุโรป จึงได้เสนอกฎหมายของสหภาพยุโรปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแบ่งการบังคับใช้กฎหมายเป็น 2 ระยะ

ระยะแรก จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มครอบคลุมเฉพาะบริการโทรคมนาคมการกระจายเสียงและบริการอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภค มีผลบังคับใช้ในปีพ.ศ. 2558

ระยะที่สอง ขยายการบังคับการจัดเก็บภาษีสู่การซื้อขายสินค้าทางไกลข้ามพรมแดน และการให้บริการข้ามพรมแดนทุกประเภทที่ให้บริการแก่ลูกค้าขั้นสุดท้ายที่เกิดขึ้นในสหภาพยุโรป ได้รับการรับรองโดยสภาในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2560 ซึ่งมาตรการนี้เรียกอีกอย่างว่า แพคเกจภาษีมูลค่าเพิ่มอีคอมเมิร์ซ “the VAT e-commerce package” โดยมีผลต่อการซื้อขายข้ามพรมแดนระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล (Business to Customer: B2C) โดยประกาศใช้ Directive 2017/2455 และ Directive 2019/1995 เพื่อแก้ไข Directive 2006/112/EC (บทบัญญัติว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม) โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2564 เป็นต้นไป แต่เนื่องจากการแพร่ระบาดของไวรัสโคโรนา-19 จึงเกิดความยากลำบากในทางปฏิบัติตาม การบังคับใช้กฎหมายมูลค่าเพิ่มอีคอมเมิร์ซใหม่จึงถูกเลื่อนออกไป 6 เดือน ดังนั้นกฎหมายจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ.2564 แทน ทำให้ประเทศสมาชิกและภาคธุรกิจมีเวลาเตรียมตัวเพิ่มเติม¹¹⁵

¹¹⁴ สถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงบรัสเซลส์ คณะผู้แทนไทยประจำสหภาพยุโรป, EU กกับการปฏิรูปกฎหมาย E-commerce ฉบับใหม่ล่าสุด, มีนาคม 2562, หน้า 1.

¹¹⁵ The European Commission, Modernising VAT for cross-border e-commerce [Online], 2020, Available form: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en

การเปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว เพื่อเอาชนะปัญหาและอุปสรรคในการซื้อขายออนไลน์ข้ามพรมแดน โดยเฉพาะอย่างยิ่งอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าข้ามพรมแดนที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากรับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำถึง 22 ยูโรและการยกเว้นนี้นำไปสู่การสูญเสียรายได้จากภาษีส่วนหนึ่ง โดยในปัจจุบันสหภาพยุโรปมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าน้อยกว่า 10-22 ยูโร (ตามแต่ละประเทศจะกำหนด) แต่หลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป สหภาพยุโรปจะยกเลิกการยกเว้นภาษีอากรจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยสินค้าที่นำเข้าทั้งหมดจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เกิดการแข่งขันทางการค้าที่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการในสหภาพยุโรปแต่ De Minimis Value ของภาษีศุลกากร ยังคงไว้ที่ 150 ยูโร เท่ากันในทุกประเทศสมาชิก โดยมีรายละเอียดในตารางที่ 4 ¹¹⁶

ตารางที่ 4 แสดงการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีศุลกากรของสหภาพยุโรป

มูลค่าสินค้านำเข้า	ก่อนวันที่ 1 กรกฎาคม 2564		หลังวันที่ 1 กรกฎาคม 2564	
	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ภาษีศุลกากร	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ภาษีศุลกากร
สินค้านำเข้ามีมูลค่าน้อยกว่า 10-22 ยูโร	ได้รับการยกเว้น	ได้รับการยกเว้น	เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ได้รับการยกเว้น
สินค้านำเข้ามีมูลค่ามากกว่า 10-22 ยูโร แต่ไม่เกิน 150 ยูโร	เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ได้รับการยกเว้น	เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	ได้รับการยกเว้น
สินค้านำเข้ามีมูลค่ามากกว่า 150 ยูโร	เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	เสียภาษีศุลกากร	เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	เสียภาษีศุลกากร

มาตรการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้ผู้บริโภคสามารถมั่นใจเกี่ยวกับราคาของสินค้าทั้งหมดที่ต้องจ่าย เนื่องจากภาษีมูลค่าถูกเรียกเก็บ ณ เวลาการชำระราคาสินค้าแล้ว ไม่ต้องเผชิญกับค่าใช้จ่ายใดๆที่ไม่คาดคิดอีก นอกจากนี้ยังมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ศุลกากรสามารถปล่อยสินค้าได้อย่างรวดเร็ว ทำให้การจัดส่งสินค้าจะมีความอย่างรวดเร็ว ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญมากสำหรับการซื้อขายข้ามพรมแดน ผู้ประกอบการต่างๆจะได้รับประโยชน์จากการลดต้นทุนการปฏิบัติตามภาษีมูลค่าเพิ่มข้าม

¹¹⁶ The European Commission, *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules* [Online], Page 50.

พรมแดนลงอย่างมาก โดยจะอำนวยความสะดวกในการค้าข้ามพรมแดนมากขึ้น ยังช่วยลดความยุ่งยากในการขนส่งเนื่องจากสินค้าสามารถเข้าสู่สหภาพยุโรปและถูกปล่อยออกมาได้การหมุนเวียนอย่างเสรีในระหว่างรัฐสมาชิก และนอกจากนี้ ประเทศสมาชิกจะได้รับรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้น 7 พันล้านยูโรต่อปี¹¹⁷

4.1.2 บุคคลที่มีสิทธิจดทะเบียน

สหภาพยุโรปไม่ได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่อย่างใด แต่เปิดโอกาสให้บุคคลดังต่อไปนี้ มีสิทธิขอจดทะเบียนในระบบ Import One Stop Shop (IOSS) ซึ่งเป็นระบบจดทะเบียนสำหรับการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเฉพาะ

1) ผู้จัดหาที่จดทะเบียนประกอบกิจการนอกสหภาพยุโรปขายสินค้าให้ผู้บริโภคในสหภาพยุโรป

2) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์ประกอบกิจการนอกสหภาพยุโรปได้อำนวยความสะดวกการซื้อขายสินค้ามูลค่าต่ำ ซึ่งถูกถือว่าเป็นผู้จัดหา (Deemed supplier)

ผู้จัดหา (Supplier) หมายความว่า บุคคลพึงเสียภาษีที่ขายสินค้าหรือบริการภายในสหภาพยุโรปหรือซื้อขายข้ามพรมแดนโดยนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศให้กับลูกค้าโดยตรง และการจัดหาดังกล่าวไม่ได้รับความอำนวยความสะดวกจากอินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์¹¹⁸

ผู้ที่ถูกถือว่าเป็นผู้จัดหา (Deemed supplier) หมายความว่า ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic interface) ที่เป็นตัวกลางในการสื่อสารระหว่างผู้ซื้อและผู้จัดหา ได้อำนวยความสะดวกในการซื้อขายสินค้าทางไกลผ่านการใช้อินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์ เช่น เว็บไซต์ ช่องทาง เกดเวย์ ตลาดกลาง ช่องทางการเชื่อมต่อ (API) ฯลฯ¹¹⁹

อนึ่ง ในกรณีที่ผู้จัดหาได้ขายสินค้าข้ามพรมแดนโดยนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศให้กับลูกค้าในสหภาพยุโรปโดยตรงผ่านอินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์ ผู้จัดหาที่อยู่ภายใต้อินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์ จะถูกเรียกว่า “Underlying supplier”¹²⁰

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ The European Commission, *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules* [Online], 2020, September, Available form: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf.

Page 10.

¹¹⁹ Ibid, Page 8.

¹²⁰ Ibid, Page 10.

สาระสำคัญของการพิจารณาว่าผู้ประกอบการนั้นจะถูกถือเป็นผู้จัดหาหรือไม่ ต้องพิจารณาว่าผู้ประกอบการนั้นอำนวยความสะดวกในการซื้อขายสินค้าทางไกลหรือไม่

อำนวยความสะดวก (Facilitating) หมายความว่า การใช้อินเทอร์เน็ตเพื่อช่วยให้ผู้จัดหาเสนอขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภค เพื่อจัดหาสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ต กล่าวคือ การซื้อขายสินค้าถูกทำให้เกิดขึ้นด้วยความช่วยเหลือของผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ต อีเล็กทรอนิกส์ แนวคิดนี้ครอบคลุมถึงสถานการณ์ที่ผู้บริโภคเริ่มกระบวนการซื้อหรือเสนอซื้อสินค้า โดยหากเข้าเพียงข้อใดข้อหนึ่งด้านล่างนี้ อาจได้รับการพิจารณาว่าอำนวยความสะดวกในการจัดหาสินค้า กรณีดังต่อไปนี้¹²¹

1) อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์มีการกำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไขใด ๆ หรือสร้างเงื่อนไขภายใต้การจัดการ ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม โดยจะถือว่าเป็นผู้จัดหาสินค้า และจะถือว่าเป็นผู้จัดหา

ข้อตกลงและเงื่อนไขดังกล่าว เป็นการกำหนดสิทธิและหน้าที่ระหว่าง Underlying supplier และ ผู้บริโภคอันเกี่ยวกับการซื้อขายสินค้า เช่นราคาสินค้า ประเภทสินค้า ลักษณะของสินค้า การเตรียมการสำหรับการชำระเงิน การจัดส่งหรือการรับประกันใด ๆ เงื่อนไขพื้นฐานในการใช้เว็บไซต์ หรือแพลตฟอร์ม รวมถึงเงื่อนไขในการรักษาบัญชีบนเว็บไซต์หรือแพลตฟอร์ม โดยมีตัวอย่างกิจกรรมอันเป็นการกำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไขไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม มีรายละเอียดดังนี้

- อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์จัดการด้านเทคนิคเกี่ยวกับการจัดหาสินค้า
- อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์กำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการลงรายการและการขายสินค้าผ่านทางเขา แพลตฟอร์ม
- อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์เป็นเจ้าของข้อมูลผู้บริโภคที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินค้า
- อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์จัดเตรียมช่องทางทางเทคนิคสำหรับกระบวนการสั่งซื้อหรือการเริ่มต้นซื้อ (เช่นโดยการวางสินค้าในรถเข็นซื้อปิ้ง)
- อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์จัดระเบียบ หรือจัดการการสื่อสารของข้อเสนอ คำสนองการสั่งซื้อ หรือการชำระเงินสำหรับสินค้า
- อินเทอร์เน็ตอีเล็กทรอนิกส์กำหนดเงื่อนไขที่ Underlying supplier หรือผู้บริโภคอยู่รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายในกรณีที่มีการส่งคืนสินค้า

¹²¹ Ibid, Page 17-20.

- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์กำหนด Underlying supplier รายเดียวหรือหลายรายถึงวิธีการชำระเงินเงื่อนไขการจัดเก็บสินค้า วิธีการขนส่ง หรือวิธีการจัดส่งสินค้า
- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์มีสิทธิในการดำเนินการหรือระงับการชำระเงินของผู้บริโภคที่ รวมไปถึงระงับหรือจำกัดการเข้าถึงเงินจาก Underlying supplier
- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์ให้บริการผู้บริโภค ช่วยเหลือในการส่งคืนสินค้า หรือการแลกเปลี่ยนหรือการร้องทุกข์หรือขั้นตอนการจัดการข้อพิพาทสำหรับ Underlying supplier หรือของอินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์เอง
- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์มีสิทธิ์กำหนดราคาที่จะขายสินค้า หรือเสนอส่วนลดผ่าน Loyalty Program

จากตัวอย่างข้างต้น การตีความถึงการกำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไขไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมนั้น ต้องตีความอย่างกว้างเนื่องจากต้องครอบคลุมความหลากหลายของแพลตฟอร์มดิจิทัล หรือรูปแบบธุรกิจที่คล้ายคลึงกันที่มีอยู่หรือเกิดขึ้นใหม่ในอนาคต

2) อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวข้องกับการอนุมัติการเรียกเก็บเงินให้กับผู้บริโภคในส่วนของชำระหนี้ หากอินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์อนุญาตเรียกเก็บเงินจากผู้บริโภคในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการชำระหนี้ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม จะถือเป็นการอำนวยความสะดวกการจัดการสินค้า และจะถือถูกกว่าเป็นผู้จัดหา

"อนุญาตการเรียกเก็บเงิน" หมายถึง สถานการณ์ที่อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์สามารถกำหนดต่อลูกค้าว่าให้จ่ายในเวลาใด หรือภายใต้เงื่อนไขใด อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์สามารถอนุญาตการชำระเงินเมื่อตัดสินใจว่าบัญชีธนาคารหรือบัตรเครดิตของลูกค้าสามารถหักหรือเรียกเก็บเงิน หรือสถานการณ์ที่อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์มีส่วนเกี่ยวข้องโดยได้รับข้อความอนุมัติการชำระเงินหรือข้อผูกพันในการชำระเงินจากลูกค้า โดยมีตัวอย่างกิจกรรมอันเป็นการชี้ให้เห็นว่าอินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์มีส่วนร่วมในการอนุมัติการเรียกเก็บเงิน มีรายละเอียดดังนี้

- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์สื่อสารกับลูกค้าเกี่ยวกับข้อมูลการชำระเงิน เช่นราคาที่ต้องจ่าย หรือค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมใด ๆ ที่ต้องชำระ เวลาสำหรับการชำระเงิน หรือวิธีการชำระเงิน ฯลฯ
- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์เริ่มกระบวนการเรียกเก็บเงินจากลูกค้า
- อินเทอร์เน็ตเพื่ออิเล็กทรอนิกส์รวบรวม หรือรับจากข้อมูลการชำระเงินของลูกค้า เช่นหมายเลขบัตรเครดิต บัตรเดบิต ความถูกต้องของบัตรรหัสความปลอดภัย ชื่อและหรือบัญชีของผู้ชำระเงิน ข้อมูลบัญชีสกุลเงินดิจิทัลหรือสกุลเงินดิจิทัล ข้อมูลกระเป๋าเงินดิจิทัล ฯลฯ

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์รวบรวมเงินค่าสินค้าที่ได้รับมาแล้วโอนเงินให้กับ Underlying supplier

3) อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวข้องกับการสั่งซื้อหรือการส่งมอบสินค้า โดยอำนวยความสะดวกในการจัดหาสินค้าโดยตรงหรือโดยอ้อมใน และจะถือถูกว่าเป็นผู้จัดหา

การมีส่วนร่วมในการสั่งซื้อสินค้าไม่จำเป็นต้องหมายความว่าอิเล็กทรอนิกส์อินเทอร์เน็ตเกี่ยวข้องกับการออกไปสั่งซื้อ แต่หมายถึงสถานการณ์ที่อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์สามารถมีอิทธิพลต่อการสั่งซื้อสินค้าในทางใดทางหนึ่ง ดังนั้นแนวคิดของการ "มีส่วนร่วมในการจัดส่งสินค้า" ไม่ได้จำกัดเฉพาะการจัดส่งทางกายภาพเท่านั้น ตัวอย่างกิจกรรมอันเป็นการชี้ให้เห็นว่าอินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์มีอิทธิพลต่อการสั่งซื้อสินค้าในทางใดทางหนึ่ง มีรายละเอียดดังนี้

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์ให้เครื่องมือทางเทคนิคในการรับคำสั่งซื้อจากลูกค้า(โดยทั่วไปคือตะกร้าสินค้า หรือขั้นตอนการเช็คเอาท์)

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์ เป็นตัวกลางยืนยันรายละเอียดของคำสั่งซื้อระหว่างลูกค้ากับ Underlying supplier

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์เรียกเก็บค่าธรรมเนียมหรือค่าคอมมิชชันการขนส่งสินค้าจาก Underlying supplier ตามมูลค่าของคำสั่งซื้อ

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์ส่งการอนุมัติเพื่อเริ่มการจัดส่งสินค้าหรือสั่งการ Underlying supplier หรือบุคคลที่สามในการจัดส่งสินค้า

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์ให้บริการคลังสินค้าแก่ Underlying supplier

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์จัดระเบียบการจัดส่งสินค้า

- อินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์สื่อสารรายละเอียดของการจัดส่งให้กับลูกค้า

เมื่อผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์ได้อำนวยความสะดวกการซื้อขายสินค้าจากต่างประเทศ ที่มีมูลค่าน้อยกว่า 150 ยูโร ให้ถือว่า ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์นั้น เป็นผู้ได้รับและจัดหาสินค้านั้นด้วยตัวเอง (Deemed supplier) กล่าวคือ ภาระในการจัดเก็บภาษีจากผู้ซื้อตกแก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตอิเล็กทรอนิกส์ ดังกล่าวข้างต้น¹²²

¹²² Ibid, Page 8.

4.1.3 ระบบการจดทะเบียน

ในปีพ.ศ. 2558 สหภาพยุโรปเริ่มใช้ Mini One Stop Shop (MOSS) ซึ่งใช้กับเฉพาะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านโทรคมนาคม การกระจายเสียง และการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในสหภาพยุโรปแบบ B2C จากนั้นในวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2564 MOSS จะถูกขยายขอบเขตโดยจะรองรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการทุกประเภทในสหภาพยุโรปแบบ B2C จะพัฒนาไปเป็น OSS¹²³ และต่อมาพัฒนาเป็นระบบการจดทะเบียนสำหรับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายข้ามพรมแดนของสินค้ามูลค่าต่ำที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เรียกว่า Import One Stop Shop (IOSS) เพื่ออำนวยความสะดวกในการสำแดงสินค้าและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ

Import One Stop Shop (IOSS) เป็นระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียว โดยเป็นความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป ซึ่งการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ในรัฐสมาชิกเพียงรัฐเดียว มีผลสมบูรณ์ในประเทศสมาชิกอื่น ๆ ทั้งหมด 26 ประเทศแทนการชำระภาษีในแต่ละประเทศสมาชิกที่ผู้บริโภคลายทางอาศัยอยู่¹²⁴ โดยช่วยลดความยุ่งยากในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบการที่ขายสินค้าแก่ผู้บริโภคทั่วยุโรป และลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งย่อมส่งผลให้ผู้ประกอบการเกิดการจูงใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายมากยิ่งขึ้น

Import One Stop Shop (IOSS) เป็นหลักการที่ให้ผู้ประกอบการต่างประเทศที่นำเข้าสินค้าให้กับลูกค้าที่อยู่ในสหภาพยุโรป จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่มีมูลค่าต่ำจากลูกค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว มาชำระผ่านระบบ Import One Stop Shop (IOSS) ดังนั้น ภายใต้หลักการดังกล่าว ในขั้นตอนการนำเข้าของสินค้ามูลค่าต่ำเข้าสู่สหภาพยุโรปจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกชำระมาแล้วโดยผู้บริโภคในขั้นตอนการชำระราคา

ผู้ประกอบการที่ไม่ได้อยู่ในสหภาพยุโรป จะมีทางเลือกในการจดทะเบียนสำหรับ Import One Stop Shop (IOSS) หรือยึดติดกับพิธีศุลกากรแบบเดิม กล่าวคือ Import One Stop Shop (IOSS) นั้นไม่ใช่บทบัญญัติที่บังคับ หากผู้ประกอบการเลือกไม่นำเข้าผ่านวิธีการ IOSS ผู้ประกอบการอาจเลือกการใช้วิธีการนำเข้าในรูปแบบเดิม

¹²³ อ้างแล้วใน 98.

¹²⁴ The European Commission, *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules* [Online], Page 33.

4.1.4 กระบวนการนำเข้า

ขั้นตอนแรก ผู้จัดหาหรืออินเทอร์เน็ตเฟซออิเล็กทรอนิกส์ (ที่ถือถือว่าเป็นผู้จัดหา) ต้องดำเนินการจดทะเบียน Import One Stop Shop (IOSS) ของรัฐสมาชิก โดยเมื่อผู้บริโภคนำสินค้า ผู้จัดหาหรืออินเทอร์เน็ตเฟซออิเล็กทรอนิกส์ ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้าพร้อมกับค่าสินค้า ในทางปฏิบัติ ผู้จัดหาหรืออินเทอร์เน็ตเฟซออิเล็กทรอนิกส์จะแสดงราคาของสินค้าและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระตามลำดับ

ขั้นตอนต่อมา เมื่อมีการขนส่งสินค้ามายังสหภาพยุโรปแล้ว สินค้าดังกล่าวจะอยู่ภายใต้ระบบ Import One Stop Shop ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และถูกนำเข้าอย่างรวดเร็ว โดยกรมศุลกากรจะตรวจสอบความถูกต้องของหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (IOSS VAT identification number) ของ ผู้จัดหาหรืออินเทอร์เน็ตเฟซออิเล็กทรอนิกส์ โดยนำมาเทียบกับฐานข้อมูลหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของระบบ IOSS แบบอัตโนมัติ ถ้าหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้อง และมูลค่าที่แท้จริงของสินค้าขายไม่เกิน 150 ยูโร เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้ามูลค่าต่ำที่ เพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดย ผู้จัดหาหรืออินเทอร์เน็ตเฟซออิเล็กทรอนิกส์ (หรือตัวแทน) ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (vat return) และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่แต่ละประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปในภายหลัง รายละเอียดกระบวนการนำเข้าปรากฏตามภาพที่ 3¹²⁵

ภาพที่ 3 แสดงกระบวนการนำเข้าผ่านระบบ IOSS



¹²⁵ Ibid, Page 58-59.

4.1.5 หน้าที่ของผู้จดทะเบียน

ผู้จัดหา หรืออินเทอร์เฟซอิเล็กทรอนิกส์ (ถือว่าเป็นผู้ขาย) จดทะเบียนในระบบ IOSS ผู้จดทะเบียนมีหน้าที่ดังต่อไปนี้¹²⁶

1. ผู้จดทะเบียนแสดงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลูกค้าต้องชำระอย่างช้าที่สุดเมื่อกระบวนการสั่งซื้อเสร็จสิ้น
2. ผู้จดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคสำหรับสินค้าที่จัดส่ง / ขนส่งไปยังสหภาพยุโรปโดยมูลค่าสินค้าไม่เกิน 150 ยูโร
3. ผู้จดทะเบียนต้องออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือใบแจ้งหนี้การค้าที่มาพร้อมกับสินค้าสำหรับพิธีการศุลกากร ให้แสดงราคาที่ลูกค้าจ่ายเป็นเงินยูโร และจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละรายการที่เรียกเก็บจากลูกค้า
4. ผู้จดทะเบียนต้องให้ข้อมูลผู้ขนส่งหรือผู้ผ่านพิธีการศุลกากรเพื่อใช้ในการผ่านพิธีการศุลกากร โดยเฉพาะหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (the IOSS VAT identification number) เพื่อการนำเข้าได้อย่างรวดเร็วและหลีกเลี่ยงการถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อน ทั้งนี้ ผู้ขนส่งหรือผู้ผ่านพิธีการศุลกากรสินค้านำเข้าไม่จำเป็นต้องยืนยันความถูกต้อง หรือพิสูจน์ความจริงของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บหรืออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ โดยหากมีการระบุหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้อง สินค้าจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากผู้บริโภคได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อให้กับผู้จัดหาหรือทางอิเล็กทรอนิกส์อินเทอร์เฟซในขณะชำระราคาแล้ว
5. ผู้จดทะเบียนต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (vat return) โดยแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม จะประกอบด้วยมูลค่ารวมของสินค้าที่ขาย อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดที่ต้องชำระโดยสำหรับแต่ละประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปที่สินค้าอยู่ขนส่งไป
6. ผู้จดทะเบียนต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (vat return) แยกย่อยแต่ละประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปที่สินค้าอยู่ขนส่งไป
7. ผู้จดทะเบียนเก็บบันทึกการขายสินค้าที่นำเข้ามาผ่าน IOSS ทั้งหมดเป็นเวลา 10 ปีเพื่อรองรับการตรวจสอบโดยหน่วยงานด้านภาษีของสหภาพยุโรป ตัวอย่างเช่น¹²⁷
 - 7.1 รัฐสมาชิกที่สินค้าถูกนำเข้า
 - 7.2 ลักษณะและปริมาณของสินค้าที่จัดหา

¹²⁶ Ibid, Page 60-61.

¹²⁷ Ibid, Page 28.

- 7.3 วันที่จัดหาสินค้า
- 7.4 ราคาโดยระบุสกุลเงินที่ใช้
- 7.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 7.6 จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสียภาษีโดยระบุสกุลเงินที่ใช้
- 7.7 วันที่ได้รับชำระเงิน
- 7.8 สถานที่ออกใบแจ้งหนี้ และ ข้อมูลต่างๆในใบแจ้งหนี้
- 7.9 ข้อมูลสถานที่จัดส่งหรือการขนส่งสินค้าไปยังลูกค้า ตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุด
- 7.10 หมายเลขเฉพาะสำหรับธุรกรรม

4.2 กรณีศึกษาของประเทศออสเตรเลีย

4.2.1 ความเป็นมา

ในอดีตตามพระราชบัญญัติ Goods and Services Tax 1999 ของประเทศออสเตรเลีย หากผู้ประกอบการในประเทศซื้อสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ (สินค้าที่มีมูลค่า หมายความว่าถึง สินค้า (ยกเว้น บุหรี่ ผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับบุหรี่ และเครื่องดื่มแอลกอฮอล์) ที่มีมูลค่าการ 1,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือน้อยกว่า) จากผู้ขายจากต่างประเทศ และสินค้านี้ดังกล่าวถูกนำเข้ามายังประเทศออสเตรเลียจะได้อยู่ภายใต้ Goods and Services Tax หรือ GST

ต่อมาประเทศออสเตรเลียได้มีการออก Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Act 2017 เพื่อแก้ไขพระราชบัญญัติ Goods and Services Tax 1999 โดยมีผลตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป โดยขยายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำด้วย มีผลให้สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ จะต้องถูกจัดเก็บภาษี GST เช่นเดียวกับสินค้าที่มาจากในประเทศ ในอัตราร้อยละ 10 จากราคาสินค้า โดยใช้บังคับเฉพาะกับการซื้อขายข้ามพรมแดนระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจและผู้บริโภครายบุคคล ไม่รวมถึง ผู้บริโภคที่จดทะเบียน GST และมีหมายเลขธุรกิจออสเตรเลีย (ABN)

ร้านค้า แพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Re-deliverers ที่เข้าถึงหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด จะต้องเรียกเก็บภาษี GST จากการขายสินค้ามูลค่าต่ำให้กับผู้บริโภคในออสเตรเลีย รวมถึงต้องจดทะเบียนกับ Australian Taxation Office หรือ ATO และนำส่งภาษี GST

ที่ได้รับจากผู้บริโภค โดยคาดว่าจะระบบจัดเก็บ GST ดังกล่าวจะทำรายได้ให้แก่รัฐปีละมากกว่า A\$130 ล้าน ในปีพ.ศ.2563¹²⁸

แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศออสเตรเลียไม่ได้มีการยกเลิกกฎเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำแต่อย่างใด ดังนั้น กรณีร้านค้า แพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Re-deliverers ที่ไม่เข้าถึงหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด ก็ยังได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำอยู่

4.2.2 บุคคลเข้าข่ายอันต้องจดทะเบียน

บุคคลเข้าข่ายอันต้องจดทะเบียน โดยมีทั้งหมด 3 ประเภท

ร้านค้า (Merchant)

ร้านค้า หมายความว่า ผู้ขายที่ขายสินค้าขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้กับลูกค้ารายบุคคลในประเทศออสเตรเลีย โดยช่วยเหลือการขนส่งเข้าสู่ประเทศออสเตรเลีย อาทิ ร้านค้าเป็นผู้จัดส่งเอง หรือมีข้อตกลงกับบุคคลที่สามในการขนส่ง ทั้งนี้ ร้านค้าต้องไม่ได้จัดหาสินค้าผ่านผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic distribution platform operators)

ในกรณีร้านค้าขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำผ่านผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มนั้นมีหน้าที่จัดเก็บภาษีและต้องนำส่งภาษี GST ให้กับ ATO แต่เพียงผู้เดียว ร้านค้านั้นจะพ้นจากความรับผิดชอบต่างๆจากภาษี GST¹²⁹

ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic distribution platform operators)

ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มที่ได้ช่วยเหลือร้านค้าให้สามารถขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้กับผู้บริโภครายบุคคล และสื่อสารด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ อาทิ เว็บไซต์ พอร์ทัล อินเทอร์เน็ตเกตเวย์ ตลาดออนไลน์

¹²⁸ The Parliament of Australia, Explanatory of Memorandum of Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Bill [Online], 2017, May, Available form: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017B00025/Explanatory%20Memorandum/Text> Page 3.

¹²⁹ Australian Taxation Office, who charges GST [Online], 2020, November, Available form: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/Who-charges-GST/>

ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ดีกว่าร้านค้าทั่วไป เนื่องจาก แพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์จะมีขนาดใหญ่และมีแหล่งทรัพยากรที่ดีกว่าร้านค้าในแต่ละราย¹³⁰ โดยหากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ เข้าหลักเกณฑ์ข้อใดเพียงข้อใดข้อหนึ่งด้านล่างนี้ อาจถูกพิจารณาเป็นผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ โดยมีกรณีดังต่อไปนี้

1) ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ อนุญาตให้เรียกเก็บเงินกับลูกค้า หากมีการสื่อสารถึงความรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายให้กับลูกค้าหรือมีอิทธิพลต่อลูกค้าว่าจะจ่ายเงินสำหรับการจัดหาสินค้าหรือไม่ ในเวลาใด เช่น Sally ทำการซื้อขายสินค้าบนเว็บไซต์ Taro โดย Sally เลือกวิธีการชำระเงินผ่าน Dymamo (ผู้ประมวลผลการชำระเงินบุคคลที่ 3) เว็บไซต์ Taro เชื่อมต่อ Sally ให้ชำระเงินผ่านเว็บไซต์ของ Dymamo และให้ข้อมูลต่างแก่ Sally ในการชำระเงินให้แก่ Dymamo เพื่อที่ Dymamo จะประมวลผลการชำระเงินของ Sally ได้ และนำส่งเงินให้ร้านค้าต่อไป กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่เว็บไซต์ Taro อนุมัติการเรียกเก็บเงินไปผู้บริโภค เพราะผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ มีการแจ้งความรับผิดชอบของ Sally ในการชำระค่าสินค้า¹³¹

2) ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กำหนดข้อตกลงหรือเงื่อนไขในการจัดหาสินค้าไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยกำหนดสิทธิและหน้าที่ของร้านค้าและผู้บริโภครายบุคคล รวมถึงเงื่อนไขต่างๆ เช่น ราคาและคุณภาพของสินค้า การเตรียมการสำหรับการชำระเงินและการจัดส่งและการรับประกัน หรือการรับประกันใด ๆ ตัวอย่างสถานการณ์ที่เป็นการกำหนดข้อกำหนดหรือเงื่อนไขทางอ้อม หากเข้าข้อใดข้อหนึ่ง อาจจะถูกพิจารณาให้เป็นผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ภายใต้ระบบ GST มีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹³²

- ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กำหนดระเบียบ หรือจัดการการสื่อสารของข้อเสนอ คำสนอง การสั่งซื้อ หรือการชำระเงินสำหรับสินค้า
- ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กำหนดให้ร้านค้ายอมรับวิธีการชำระเงินหรือวิธีการจัดส่ง / การจัดส่งที่เฉพาะเจาะจงอย่างน้อยหนึ่งวิธีเพื่อใช้ในการทำธุรกรรม
- ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ จัดให้มีขั้นตอนการจัดการข้อร้องเรียนหรือข้อพิพาทสำหรับผู้ขายและผู้บริโภค

¹³⁰ The Parliament of Australia, Explanatory of Memorandum of Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Bill [Online], Page 36.

¹³¹ Law Companion Ruling 2018/2 GST on supplies made through electronic distribution platforms, 2018.

¹³² Ibid, Page 15-16.

- ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มมีสิทธิหรือสงวนสิทธิ์ในการระงับการชำระเงินของผู้บริโภคจากร้านค้าจนกว่าผู้บริโภคจะยืนยันว่าผู้บริโภคพอใจกับผลิตภัณฑ์
 - ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มมีอิทธิพลต่อราคาที่ขายสินค้า เช่นการเสนอส่วนลดผ่านโปรแกรมความภักดีของผู้บริโภค
 - ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มกำหนดให้ร้านค้าต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านประสิทธิภาพโดยเฉพาะเช่นผู้ที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของสินค้าหรือกำหนดให้ต้องรักษาระดับคะแนนผู้บริโภคเฉพาะเพื่อใช้แพลตฟอร์ม
- 3) ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ อนุญาตการส่งมอบสินค้า โดยการอนุมัติเพื่อให้ร้านค้าเริ่มการจัดส่ง หรือสั่งให้ร้านค้าทำการจัดส่ง
 - 4) เอกสารที่จัดส่งให้แก่ผู้บริโภคมีการระบุว่าผู้จัดหาสินค้าคือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ ไม่ใช่ร้านค้า
 - 5) ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ และร้านค้า ได้ตกลงกันเป็นลายลักษณ์อักษรว่าผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจ่ายภาษี GST สำหรับการจัดหาสินค้า

Re-deliverers

Re-deliverers หมายความว่า ธุรกิจที่ซื้อสินค้าจากร้านค้าในต่างประเทศซึ่งโดยปกติแล้วร้านค้าในต่างประเทศนั้น ไม่มีการขนส่งสินค้าเข้ามายังประเทศออสเตรเลีย และนำสินค้านั้นเข้ามายังประเทศออสเตรเลียเพื่อส่งให้ผู้บริโภครายบุคคล¹³³

4.2.3 ระบบการจดทะเบียน

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์พิจารณาผู้เข้าข่ายเป็นผู้เสียภาษี GST แล้ว หากร้านค้า ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ และ Re-deliverers มีรายได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี GST (GST turnover) ตามเกณฑ์ที่กำหนด บุคคลดังกล่าวจะมีหน้าที่จดทะเบียนต่อ ATO ซึ่งหากไม่เข้าหลักเกณฑ์อื่นต้องจดทะเบียนต่อ ATO บุคคลเหล่านั้นไม่อยู่ภายใต้ระบบ GST ตามกฎหมายฉบับนี้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

อนึ่ง GST turnover หมายความว่า รายได้รวมของผู้ประกอบการที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST ทั้งนี้ ไม่รวมกรณีดังต่อไปนี้ เช่น ภาษี GST ที่ร้านค้ารวมกับราคาสินค้า การขายสินค้าที่ยังไม่ได้รับชำระเงิน การขายที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของร้านค้า การขายของร้านค้าที่กระทำผ่านผู้ให้บริการ

¹³³ อ้างแล้วใน 116.

แพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งมีภาระจัดเก็บภาษี GST แทนร้านค้า การขายที่ไม่เกี่ยวข้องกับประเทศออสเตรเลีย เช่น การนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้แก่ธุรกิจที่จดทะเบียน GST ในประเทศ (ไม่ใช่ผู้บริโภคที่เป็นบุคคลธรรมดา) ¹³⁴

ร้านค้าที่ต้องจดทะเบียนกับ ATO คือ ร้านค้ามีรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST (GST turnover) เกิน A\$75,000 ในรอบ 12 เดือน ร้านค้านั้นจะต้องจดทะเบียนและชำระภาษี GST ให้กับ ATO¹³⁵ ตัวอย่างเช่น Electronics Co เป็นร้านค้าในประเทศจีนที่จำหน่ายผลิตภัณฑ์อิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้บริโภคและนำเข้ามาในประเทศออสเตรเลีย โดย Electronics Co มีรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST เกิน \$75,000 ในรอบ 12 เดือน ต่อมาเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 นายเอ ซื้อเครื่องเล่นดีวีดีจาก Electronics Co. Electronics Co. จึงจัดส่งสินค้าไปยังประเทศออสเตรเลีย ในเว็บไซต์ของบริษัท Electronics Co จะต้องแสดงราคารวมทั้งจำนวน GST ที่ต้องชำระ ดังนั้น Electronics Co คิดค่าสินค้า นายเอ A\$ 110 และส่งคืน GST A\$10 จากการขายให้กับ ATO ¹³⁶

ในกรณีที่ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ต้องจดทะเบียนกับ ATO นั้น ต้องพิจารณาทั้งรายได้ของผู้ให้บริการแพลตฟอร์มและรายได้ของร้านค้าภายในแพลตฟอร์ม กล่าวคือ หากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มมีรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST และรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST ของร้านค้าที่อยู่ภายใต้แพลตฟอร์มในแต่ละรายรวมกันเกิน A\$75,000 ในรอบ 12 เดือน¹³⁷ ตัวอย่างเช่น Laurie ซื้อเครื่องเล่นเพลงจากร้านค้าชื่อว่า Electronix บนอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ชื่อว่า eProcure ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศที่ตั้งอยู่ที่ประเทศจีน Laurie อาศัยอยู่ในประเทศออสเตรเลีย และซื้อเครื่องเล่นเพลงเพื่อการใช้ประโยชน์ส่วนบุคคล และ Laurie ไม่ได้จดทะเบียน GST โดย Electronix จัดการเรื่องขนส่งเครื่องเล่นเพลงให้แก่ Laurie ข้อเท็จจริงปรากฏว่า eProcure มีรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST เกิน A\$75,000 ในรอบ 12 เดือน eProcure จึงต้องจดทะเบียนและนำส่งภาษี GST สำหรับสินค้าที่มีมูลค่าต่ำสินค้าที่ผู้บริโภคซื้อผ่าน eProcure และนำเข้าไปยังประเทศออสเตรเลียด้วยความช่วยเหลือของ eProcure หรือร้านค้า สินค้าที่มีมูลค่าต่ำหากราคาสุทธากรจะอยู่ที่ A\$ 1,000 หรือน้อยกว่า ข้อเท็จจริงปรากฏว่า เครื่องเล่นเพลง มีมูลค่าสุทธากร A\$ 200 จึงเป็นของดีที่มีมูลค่าต่ำ เครื่องเล่นเพลงนี้จึงอยู่ภายใต้ภาษี GST โดย eProcure

¹³⁴ Australian Taxation Office, Registration [Online], 2020, November, Available form:

<https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-low-value-imported-goods/registration/>

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ อ้างแล้วใน 116.

¹³⁷ อ้างแล้วใน 118.

เป็น เว็บไซต์ที่ให้ผู้บริโภคกับผู้ประกอบการ ได้ซื้อขายสินค้าข้ามพรมแดน โดย eProcure ได้กำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไขระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เช่น eProcure กำหนดให้ผู้ขายอนุญาตวิธีการชำระเงินบางวิธีและให้การคืนเงินในบางสถานการณ์ ด้วยเหตุนี้ eProcure จึงเป็นแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายแบบอิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากช่วยเหลือร้านค้าให้สามารถขายสินค้าให้กับผู้ใช้ปลายทางได้ และสื่อสารด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์¹³⁸ ดังนั้นในเว็บไซต์ของ eProcure จะต้องแสดงราคาของเครื่องเล่นเพลงรวมทั้งจำนวน GST ที่ต้องชำระ ดังนั้น Electronics Co แสดงราคาเครื่องเล่นเพลง A\$ 220 และส่งคืน GST A\$20 จากการขายให้กับ ATO และ Electronix จะพ้นความรับผิดในภาษี GST โดยไม่ต้องนำส่งภาษี GST แต่อย่างใด

ในกรณีที่ Re-deliverers ต้องจดทะเบียนกับ ATO นั้น หลักการการพิจารณาค้ายกับร้านค้าและผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยหาก Re-deliverers มีรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST (คำนวณจากรายได้จากขายสินค้ามูลค่าต่ำที่ Re-deliverers ช่วยผู้บริภคนำเข้าประเทศออสเตรเลีย รวมถึงค่าบริการอื่น ๆ และรายได้จากการขายอื่น ๆ ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี) เกิน A\$75,000 ในรอบ 12 เดือน Re-deliverers ดังกล่าวจะต้องจดทะเบียนและส่งคืน GST ให้กับ ATO¹³⁹ ตัวอย่างเช่น Jia ซึ่งอาศัยอยู่ในประเทศออสเตรเลีย อยากซื้อเสื้อโค้ดที่มีมูลค่า A\$200 จากร้าน Clancy's จากสหรัฐอเมริกา แต่ร้าน Clancy's ไม่มีบริการจัดส่งสินค้ามายังประเทศออสเตรเลีย Jia จึงติดต่อ Re-deliverers เจ้าหนึ่งชื่อว่า Take-it-Home Co ที่สามารถช่วย Jia นำเสื้อโค้ดนำเข้ามายังประเทศออสเตรเลียได้โดย Take-it-Home Co ได้ให้ที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาแก่ Jia และ Jia ก็สั่งซื้อสินค้าจากร้าน Clancy's ให้ส่งไปยังที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา จากนั้น Take-it-Home Co ได้จัดส่งเสื้อโค้ดไปยังประเทศออสเตรเลียให้แก่ Jia โดย Take-it-Home Co ที่ได้รับการจดทะเบียน GST แล้ว เรียกเก็บค่าบริการที่จัดหาเพื่อนำสินค้าเข้าประเทศออสเตรเลีย กับ Jia A\$44 (มีรวมภาษี GST A\$ 4) นอกจากนี้ยังเรียกเก็บภาษี GST กับ Jia เพิ่มอีก A\$ 20 สำหรับเสื้อโค้ดซึ่งเป็น 10% ของจำนวนเงินที่ Jia จ่ายให้กับ Clancy's สรุปแล้ว Take-it-Home Co คืนเงิน A\$ 24 ใน GST ให้กับ ATO¹⁴⁰

¹³⁸ The Parliament of Australia, *Explanatory of Memorandum of Treasury Laws Amendment (GST Low Value Goods) Bill* [Online], Page 39.

¹³⁹ อ้างแล้วใน 121.

¹⁴⁰ อ้างแล้วใน 116.

ผู้ประกอบการสามารถเลือกวิธีการจดทะเบียนได้ 2 วิธี¹⁴¹

วิธีที่ 1 การจดทะเบียนแบบง่าย (ระบบ Simplified registration)

ระบบ Simplified registration เป็นแพลตฟอร์มออนไลน์ที่เข้าถึงได้ผ่านเว็บไซต์ของ ATO เพื่อยื่นแบบ และชำระภาษี GST ผ่านช่องทางออนไลน์ได้

ผู้ประกอบการสามารถจดทะเบียน ในระบบ Simplified registration ได้อย่างรวดเร็ว เนื่องจากมีขั้นตอนการจดทะเบียนออนไลน์ที่เรียบง่าย ซึ่งออกแบบมาสำหรับผู้ประกอบการที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียโดยเฉพาะ มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนแรก สร้างรหัส AUSid

ในการจดทะเบียนระบบ Simplified registration ผู้ประกอบการต่างประเทศจะต้องมีรหัสที่มีความปลอดภัยที่เรียกว่า AUSid โดยดาวน์โหลดแอปพลิเคชัน AUSid และตั้งค่าบัญชีของผู้ประกอบการ

ขั้นตอนที่สอง สมัครระบบ Simplified registration

ผู้ประกอบการต่างประเทศใช้รหัส AUSid ที่ได้แล้วมาแล้ว เพื่อยื่นจดทะเบียนระบบ Simplified registration โดยเมื่อจดทะเบียนสำเร็จ ATO จะส่งหมายเลขอ้างอิงสำนักงานจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย (ATO reference number หรือ ARN) โดยในขั้นตอนดังกล่าว ผู้จดทะเบียนจะไม่ต้องพิสูจน์ตัวตนเหมือนการจดทะเบียนแบบปกติ

ในระบบ Simplified registration ผู้จดทะเบียนจะไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้ และไม่สามารถออกใบกำกับภาษีหรือบันทึกการปรับปรุงได้ โดยผู้จดทะเบียนจะต้องชำระภาษี GST ให้แก่ ATO เป็นรายไตรมาสด้วยวิธีการการโอนด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านการโอน SWIFT bank หรือ เครดิตการ์ด

วิธีที่ 2 การจดทะเบียนแบบปกติ (ระบบ Standard GST registration)

ระบบ Standard GST registration คือระบบการจัดเก็บภาษี GST ภายในประเทศของออสเตรเลีย โดยผู้ประกอบการจะต้องขอหมายเลขธุรกิจของประเทศออสเตรเลีย ABN ก่อนจึงจะสามารถจดทะเบียนในระบบ Standard GST registration ซึ่งระยะเวลาทั้งหมดในการจดทะเบียนในระบบ Standard GST registration อาจใช้เวลามากกว่า 28 วัน

¹⁴¹ อ้างแล้วใน 121.

หมายเลขธุรกิจของประเทศออสเตรเลีย หรือ Australian business number (ABN) เป็นตัวเลข 11 หลักเฉพาะที่ระบุธุรกิจหรือองค์กรของผู้ประกอบการ

ผู้จดทะเบียนดังกล่าวจะถูกระบุตัวตนโดยมีข้อมูลประเภทธุรกิจหรือองค์กร และผู้จดทะเบียนในระบบ Standard GST registration สามารถเครดิตภาษีซื้อได้และสามารถออกใบกำกับภาษีหรือบันทึกการปรับปรุงได้ โดยชำระภาษีเป็นรายปีหรือรายไตรมาสหรือเดือนขึ้นอยู่กับรายได้ของผู้จดทะเบียน

4.2.4 หน้าที่ของผู้จดทะเบียน

เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ผู้จดทะเบียนมีหน้าที่ดังต่อไปนี้¹⁴²

1) ผู้จดทะเบียนต้องเรียกเก็บภาษี GST รวมกับราคาสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ในกรณีการซื้อขายสินค้าให้ระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการด้วยกัน (Business to Business) ภาษี GST จะไม่ใช้กับการขายสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำที่จัดหาให้กับผู้ประกอบการที่จดทะเบียน GST ของประเทศออสเตรเลียซึ่งทำการซื้อเพื่อใช้ในธุรกิจ

2) ผู้จดทะเบียนต้องออกใบเสร็จให้แก่ผู้บริโภค ซึ่งอาจอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ เช่น อีเมลยืนยันหรือใบเสร็จรับเงิน ใบเสร็จรับเงินต้องมีข้อมูลดังต่อไปนี้:

- ชื่อของผู้จดทะเบียน
- หมายเลข ABN หรือ ARN ของผู้จดทะเบียน (ขึ้นอยู่กับวิธีการจดทะเบียน)
- วันที่ออกใบเสร็จ
- คำอธิบายของสินค้ารวมถึง ปริมาณ และราคา
- จำนวนและอัตราภาษี GST
- ข้อมูลที่ระบุว่ามีการเรียกเก็บภาษี GST สำหรับสินค้าหรือไม่

ผู้จดทะเบียนตามระบบ Simplified registration ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษีหรือบันทึกการปรับปรุงให้กับลูกค้า แต่ในกรณีผู้จดทะเบียนตามระบบ Standard GST registration สามารถออกเอกสารดังกล่าวได้

3) ผู้จดทะเบียนต้องเตรียมข้อมูลภาษีที่เกี่ยวข้อง รวมถึงข้อมูลที่อยู่ในเอกสารศุลกากร เช่น ใบขนสินค้าที่ประเมินตนเองหรือใบขนสินค้าขาเข้า และส่งข้อมูลดังกล่าวให้กับนายหน้าผู้ผ่านพิธี

¹⁴² Australian Taxation Office, Requirements once you are registered [Online], 2019, December, Available form: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/Requirements-once-you-are-registered/>

ศุลกากรหรือ ผู้ขนส่งที่กรอกเอกสารศุลกากรในนามของผู้นำเข้า โดยข้อมูลภาษีที่เกี่ยวข้องจะต้องมีหมายเลขทะเบียน GST ของผู้จดทะเบียนด้วย (ARN หรือ ABN) ด้วย

4) ผู้จดทะเบียนต้องรักษาข้อมูลธุรกิจและบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับภาษี GST ที่ถูกต้องเป็นเวลาอย่างน้อย 5 ปี

5) ผู้จดทะเบียนต้องนำส่งภาษี GST ให้แก่ ATO โดยหากจดทะเบียนในระบบ Simplified registration ผู้จดทะเบียนต้องชำระภาษี GST ทุกไตรมาส ดังมีรายละเอียดคือ

ตารางที่ 5 แสดงรายละเอียดการนำส่งภาษีภายใต้ระบบ Simplified registration

ไตรมาส	วันครบกำหนดส่งและชำระเงิน
ไตรมาสกันยายน: 1 กรกฎาคมถึง 30 กันยายน	28 ตุลาคม
ไตรมาสธันวาคม: 1 ตุลาคมถึง 31 ธันวาคม	28 กุมภาพันธ์
ไตรมาสมีนาคม: 1 มกราคมถึง 31 มีนาคม	28 เมษายน
ไตรมาสมิถุนายน: 1 เมษายนถึง 30 มิถุนายน	28 กรกฎาคม

4.3 กรณีศึกษาของประเทศสิงคโปร์

4.3.1 ความเป็นมา

การถือกำเนิดของอินเทอร์เน็ตได้กระตุ้นการเติบโตของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเพิ่มขีดความสามารถของธุรกิจในการขายให้กับผู้บริโภคทั่วโลกโดยไม่จำเป็นต้องมีหน้าร้านในประเทศนั้น ผู้บริโภคสามารถซื้อสินค้าและบริการจากร้านค้าในต่างประเทศได้แล้ว โดยตรงหรือผ่านตัวกลาง เช่น ตลาดกลางอิเล็กทรอนิกส์หรือ บริการ re-deliverer โดยในปัจจุบัน สินค้ามูลค่าต่ำ (สินค้าที่มีมูลค่าไม่เกิน 400 เหรียญสิงคโปร์) ที่นำเข้ามาในสิงคโปร์จะรับการยกเว้นภาษี GST กล่าวคือ หากผู้ประกอบการต่างประเทศจัดหาสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้กับผู้บริโภครายบุคคล (ไม่รวมถึง ผู้บริโภคที่จดทะเบียน GST) และนำเข้ามายังประเทศสิงคโปร์ สินค้าที่มีมูลค่าต่ำนั้นจะไม่อยู่ภายใต้ภาษี GST แต่ในขณะที่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียน GST ในประเทศจัดหาสินค้าที่มีมูลค่าต่ำชนิดเดียวกันกลับต้องเสียภาษี GST ซึ่งตามหลักแล้ว ภาษีการบริโภคควรเรียกเก็บในการจัดหาสินค้าและบริการทั้งหมดที่บริโภคในสิงคโปร์ ไม่ว่าจะเป็นการจัดหาในประเทศหรือจากต่างประเทศ¹⁴³

¹⁴³ Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS e-Tax Guide (Draft) GST: Taxing imported low-value goods by way of the overseas vendor registration regime, [Online], 2021, February, Available form:

เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2563 ประเทศสิงคโปร์ได้เปิดระบบการจดทะเบียนสำหรับผู้ให้บริการในต่างประเทศ เพื่อเก็บภาษี GST สำหรับบริการดิจิทัล และตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2566 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีความคิด ขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษี GST จากสินค้าที่นำเข้ามาทางอากาศหรือทางไปรษณีย์ที่นำเข้ามาที่มีมูลค่าไม่เกิน 400 เหรียญสิงคโปร์

ดังนั้น Inland Revenue Authority of Singapore หรือ IRAS ซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศสิงคโปร์จึงดำเนินการรับฟังความคิดเห็นต่อ Draft GST Guide on Taxing imported low-value goods by way of the overseas vendor registration regime ตั้งแต่วันที่ 26 กุมภาพันธ์ถึง 19 มีนาคม พ.ศ.2564 ¹⁴⁴

อนึ่ง การนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำ (imported low-value goods)¹⁴⁵ หมายถึง สินค้าที่

- (1) ไม่ใช่สินค้าที่ได้รับการผ่อนปรนโดยศุลกากร (Imports Relief)
- (2) ไม่ได้สินค้าที่ได้รับการยกเว้นจากภาษี GST
- (3) มีมูลค่าไม่เกิน 400 เหรียญสิงคโปร์

แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศสิงคโปร์ไม่ได้มีการยกเลิกกฎเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำแต่อย่างใด ดังนั้น ในกรณีผู้จัดหา หรือตลาดอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Redeliverers ที่ไม่เข้าถึงหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด ก็ยังได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำอยู่เช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลีย

4.3.2 บุคคลเข้าข่ายอันต้องจดทะเบียน

บุคคลเข้าข่ายอันต้องจดทะเบียน โดยมีทั้งหมด 2 ประเภท

1. ผู้จัดหา (Supplier) หมายความว่า ผู้จัดหาในประเทศ หรือนอกประเทศ ซึ่งขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้ผู้บริโภครายบุคคล

[https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/DRAFT%20e-tax%20guide_Taxing%20imported%20low-](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/DRAFT%20e-tax%20guide_Taxing%20imported%20low-value%20goods%20by%20way%20of%20the%20overseas%20vendor%20registration%20regime_v1.pdf)

[value%20goods%20by%20way%20of%20the%20overseas%20vendor%20registration%20regime_v1.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/DRAFT%20e-tax%20guide_Taxing%20imported%20low-value%20goods%20by%20way%20of%20the%20overseas%20vendor%20registration%20regime_v1.pdf). Page 4.

¹⁴⁴ Inland Revenue Authority of Singapore, [GST on Imports of Low-Value Goods](https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/GST-and-Digital-Economy/GST-on-Imports-of-Low-Value-Goods/) [Online], Available form:

<https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/GST-and-Digital-Economy/GST-on-Imports-of-Low-Value-Goods/>

¹⁴⁵ Inland Revenue Authority of Singapore, [IRAS e-Tax Guide \(Draft\) GST: Taxing imported low-value goods by way of the overseas vendor registration regime](https://www.iras.gov.sg/irashome/e-Tax_Guides/DRAFT%20e-tax%20guide_Taxing%20imported%20low-value%20goods%20by%20way%20of%20the%20overseas%20vendor%20registration%20regime_v1.pdf) [Online], Page 9.

2. ตัวกลางที่ถือได้ว่าเป็นผู้จัดหา (Intermediaries regarded as the supplier) แบ่งย่อยได้อีก 2 ประเภท¹⁴⁶ ดังนี้

ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic marketplaces)

ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า ตลาดกลางที่ดำเนินการโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์เช่น เว็บไซต์ พอร์ทัล อินเทอร์เน็ตเกตเวย์ แพลตฟอร์มการจัดจำหน่าย หรืออินเทอร์เน็ตเฟซอิเล็กทรอนิกส์ประเภทอื่น ๆ แต่ไม่รวมตัวประมวลผลการชำระเงินหรือผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต โดยอนุญาตให้ผู้จัดหาขายสินค้าให้กับผู้บริโภค

เนื่องจากการมีส่วนร่วมของตลาดอิเล็กทรอนิกส์กับปฏิสัมพันธ์กับทั้งผู้จัดหาและผู้บริโภค ตัวกลางเหล่านี้จึงมีตำแหน่งที่ดีในการรวบรวมภาษี GST ในนามของผู้จัดหาเหล่านี้ ดังนั้นผู้ประกอบการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ทั้งในและต่างประเทศอาจถือได้ว่าเป็นผู้จัดหาสำหรับสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่จัดหาผ่านตลาดในนามของผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศ หากเข้าหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งดังต่อไปนี้

1) ตลาดอิเล็กทรอนิกส์อนุญาตให้เรียกเก็บเงินกับลูกค้า หากมีการสื่อสารถึงความรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายให้กับลูกค้าหรือมีอิทธิพลต่อว่าลูกค้าจะจ่ายเงินสำหรับการจัดหาสินค้าหรือไม่ในเวลาใด โดยทั่วไปจะทำได้โดยการเริ่มต้นกระบวนการที่ลูกค้าถูกเรียกเก็บเงินและรวมถึงสถานการณ์ที่เว็บไซต์ของตลาดกลางอิเล็กทรอนิกส์เชื่อมต่อลูกค้ากับบุคคลที่สามที่ได้รับคำแนะนำและดำเนินการชำระเงิน ดังนั้นในการอนุมัติการเรียกเก็บเงินจึงไม่จำเป็นที่ตลาดกลางอิเล็กทรอนิกส์จะต้องรวบรวมหรือรับการชำระเงินหรือมีส่วนร่วมในกระบวนการชำระเงินทั้งหมด

2) ตลาดอิเล็กทรอนิกส์อนุญาตการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า โดยการอนุมัติให้เริ่มจัดส่งส่งมอบสินค้าเองหรือส่งให้ผู้จัดหาหรือบุคคลที่สามทำการจัดส่ง

3) ตลาดอิเล็กทรอนิกส์กำหนดข้อกำหนดในการจัดหาสินค้า เช่นการกำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไข รวมถึงการควบคุมหรือมีอิทธิพลเหนือการกำหนดราคาของสินค้า หรือกำหนดให้ผู้จัดหายอมรับวิธีการชำระเงิน หรือวิธีการขนส่งหรือการจัดส่งที่เฉพาะเจาะจงอย่างน้อยหนึ่งวิธีการ หรือให้การดูแลผู้บริโภค หรือเป็นเจ้าของข้อมูลผู้บริโภคที่เกี่ยวข้องกับจัดหาสินค้า

¹⁴⁶ Ibid, Page 11-14.

4) เอกสารที่จัดส่งให้แก่ผู้บริโภคมักมีการระบุว่าคุณจัดหาสินค้าคือผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม ไม่ใช่ผู้จัดหาที่อยู่ในตลาดอิเล็กทรอนิกส์ เอกสารดังกล่าวเช่น สำเนาใบเสร็จรับเงินหรือใบแจ้งหนี้อิเล็กทรอนิกส์หรือข้อมูลที่แสดงบนเว็บไซต์ของตลาดกลางอิเล็กทรอนิกส์)

5) ตลาดอิเล็กทรอนิกส์และผู้ขายตกลงกันตามสัญญาว่าตลาดกลางอิเล็กทรอนิกส์ต้องรับผิดชอบภาษี GST

อนึ่ง หากผู้ประกอบการตลาดอิเล็กทรอนิกส์ได้รับถือว่าเป็นผู้จัดหาและเข้าหลักเกณฑ์การจดทะเบียนผู้จัดจำหน่ายในต่างประเทศแล้ว (Overseas Vendor Registration) ตลาดอิเล็กทรอนิกส์จะต้องเรียกเก็บภาษี GST สำหรับการจัดหาสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำในนามของผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศ

Redeliverers

เนื่องจากความนิยมที่เพิ่มขึ้นของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทำให้เกิดบริการส่งต่อที่จัดหา Redeliverers โดยจะเสนอบริการ "จัดส่งให้ฉัน" และ / หรือ "ซื้อให้ฉัน" ให้กับลูกค้าที่ต้องการจัดหาสินค้าเฉพาะจากผู้ขายในต่างประเทศที่ไม่ได้จัดส่งไปยังสิงคโปร์

Redeliverers หมายความว่า บุคคลที่อยู่ภายใต้ข้อตกลงกับผู้รับ โดย

- 1) จัดส่งหรืออำนวยความสะดวกในการจัดส่งสินค้าไปยังสิงคโปร์ และ
- 2) จัดหาหรืออำนวยความสะดวกในการใช้ที่อยู่นอกสิงคโปร์ในการจัดส่งสินค้า หรือ
- 3) ซื้อหรืออำนวยความสะดวกในการซื้อสินค้า

เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ข้างต้น Redeliverers จะถูกถือว่าเป็นผู้จัดหา และหาก Redeliverers นั้น เข้าหลักเกณฑ์การจดทะเบียนผู้จัดจำหน่ายในต่างประเทศ (Overseas Vendor Registration) Redeliverers จะต้องเรียกเก็บภาษี GST สำหรับการจัดหาสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำในนามของผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศ

4.3.3 ระบบการจดทะเบียน

ภายใต้ระบอบการจดทะเบียนผู้ประกอบการในต่างประเทศ มี 2 รูปแบบโดยพิจารณาจากมูลค่าการหมุนเวียนทั่วโลกประจำปี และมูลค่าของมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล และบริการระยะไกลที่จัดหาให้กับประเทศสิงคโปร์

การจดทะเบียนภาคบังคับ

เมื่อพิจารณาการหลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้จัดหา ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ และ Redeliverers ในต่างประเทศที่มีรายได้ทั่วโลก (global turnover) และ มูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล (Value of B2C supplies of imported low-value goods) และบริการระยะไกล (remote services) ไปยังสิงคโปร์สำหรับในปีปฏิทิน (เช่น 1 มกราคมถึง 31 ธันวาคม) ตามเกณฑ์ที่กำหนด บุคคลดังกล่าวจะมีหน้าที่จดทะเบียนภาคบังคับ หรือที่เรียกว่า Overseas Vendor Registration (OVR) ซึ่งหากไม่เข้าหลักเกณฑ์อันต้องจดทะเบียนบุคคลเหล่านั้นก็ไม่อยู่ภายใต้ระบบ GST ตามกฎหมายฉบับนี้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ผู้จัดหามีรายได้ทั่วโลกและมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล และบริการระยะไกลไปยังสิงคโปร์ในปีปฏิทินเกิน 1 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์และ 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ตามลำดับ¹⁴⁷

ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ มีรายได้ทั่วโลก เกิน 1 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ในปีปฏิทิน และจะต้องสรุปมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล และบริการระยะไกล (ถ้ามี) ที่ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ ส่งมอบให้กับสิงคโปร์โดยตรง ตลอดจนมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล และบริการระยะไกล (ถ้ามี) ที่จัดหาในนามของผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศผ่านตลาดอิเล็กทรอนิกส์นำเข้าไปยังประเทศสิงคโปร์ด้วย ในปีปฏิทินเกิน 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

ตัวอย่างเช่น Marketplace A ซึ่งเป็นตลาดอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ จำหน่ายสินค้าอุปโภคบริโภคในนามของผู้ขายในประเทศและต่างประเทศ Marketplace A ยังแสดงรายการและจำหน่ายผลิตภัณฑ์แบรนด์ของตนเองผ่านแพลตฟอร์ม โดยมีรายได้ทั่วโลกประจำปีในปี 2566 อยู่ที่ 3 ล้านเหรียญสิงคโปร์ และในช่วง 1 มกราคม 2566 ถึง 31 ธันวาคม 2566 ยอดขายสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศผ่าน Marketplace A ให้กับลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน GST เป็นจำนวน 60,000 เหรียญสิงคโปร์ และมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำของที่เกี่ยวข้องกับผลิตภัณฑ์แบรนด์ของตนเองให้กับลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน GST เป็นจำนวนเงิน 30,000 เหรียญสิงคโปร์ นอกจากนี้ ในช่วงเวลาเดียวกัน Marketplace A ยังให้บริการระยะไกลจำนวน 15,000 เหรียญสิงคโปร์แก่ผู้ขายที่ไม่ได้จดทะเบียน GST ซึ่งอยู่ในสิงคโปร์ เกี่ยวข้องกับบริการสนับสนุนและค่าคอมมิชชั่นสำหรับอำนวยความสะดวกในการขายผลิตภัณฑ์ผ่านแพลตฟอร์ม

¹⁴⁷ Ibid, Page 15.

ในการพิจารณาความรับผิดในการจดทะเบียน GST ตลาด A จะต้องสรุปมูลค่าของ:

- สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่จัดหาโดยผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศผ่าน Marketplace A (60,000 เหรียญสิงคโปร์)
- สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำของตัวเอง (30,000 เหรียญสิงคโปร์); และ
- จัดหาบริการทางไกลให้กับลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน GST ในสิงคโปร์ (15,000 เหรียญสิงคโปร์)

เนื่องจากรายได้ทั่วโลกของตลาด A และการจัดหาสินค้าและบริการดังกล่าว เกิน 1 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์และ 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ตามลำดับ จึงต้องรับผิดชอบต่อการจดทะเบียน GST ภายใต้ระบบ OVR¹⁴⁸

สำหรับ Redeliverers มีรายได้ทั่วโลก เกิน 1 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์ในปีปฏิทิน และจะต้องสรุปมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล และบริการระยะไกล (ถ้ามี) ที่ Redeliverers ส่งมอบให้กับสิงคโปร์โดยตรง ตลอดจนมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคลและบริการระยะไกล (ถ้ามี) ที่ Redeliverers ช่วยเหลือลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน GST ในการซื้อและ / หรือจัดส่งไปยังสิงคโปร์ในปีปฏิทินเกิน 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์

ตัวอย่างเช่น บริษัท B เป็น Redeliverers ในต่างประเทศซึ่งช่วยลูกค้าในการซื้อและ / หรือจัดส่งสินค้าจากต่างประเทศไปยังสิงคโปร์โดยให้ใช้ที่อยู่สำหรับส่งต่อในต่างประเทศ ในช่วง 1 มกราคม 2566 ถึง 31 ธันวาคม 2566 บริษัท B ช่วยเหลือลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน GST ในการซื้อและ / หรือส่งมอบ LVG ไปยังสิงคโปร์ มูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำเหล่านี้มีมูลค่า 1,200,000 เหรียญสิงคโปร์ ในช่วงเวลาเดียวกันรายได้ทั่วโลกของ บริษัท B มีจำนวน 5,000,000 เหรียญสิงคโปร์

เนื่องจากรายได้ทั่วโลกของ บริษัท B และส่งมอบสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำไปยังสิงคโปร์ในปีปฏิทินเกิน 1 ล้านดอลลาร์สิงคโปร์และ 100,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ตามลำดับจึงต้องรับผิดชอบต่อการจดทะเบียน GST ภายใต้ระบบ OVR¹⁴⁹

การจดทะเบียนโดยสมัครใจ

เมื่อพิจารณาการหลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้จัดหา ตลาดอิเล็กทรอนิกส์ และ Redeliverers ในต่างประเทศที่มีรายได้ทั่วโลก และมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคล และบริการระยะไกล (remote services) ไปยังสิงคโปร์ไม่ถึง

¹⁴⁸ Ibid, Page 15-16.

¹⁴⁹ Ibid, Page 17.

เกณฑ์ที่กำหนด แต่หากต้องการจดทะเบียน ผู้ประกอบการเหล่านั้น สามารถสมัครจดทะเบียน GST โดยสมัครใจ โดยจะต้องตอบรับรองกับกรมบัญชีกลางเป็นลายลักษณ์อักษรว่า

- 1) ผู้ประกอบการกำลังดำเนินธุรกิจหรือดำเนินธุรกิจ และ
- 2) จัดหาสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยตรงหรือในนามของผู้จัดหาในประเทศและต่างประเทศผ่านคุณ (ในฐานะตลาดอิเล็กทรอนิกส์ หรือ Redeliverers) ให้กับลูกค้าที่ไม่ได้จดทะเบียน GST ในสิงคโปร์

หลังจากได้รับการอนุมัติผู้ประกอบการจะต้องคงการจดทะเบียนอย่างน้อยสองปี กรมบัญชีกลางอาจกำหนดเงื่อนไขอื่น ๆ สำหรับการจดทะเบียน GST ตามที่เห็นสมควร เช่น กำหนดให้ผู้ประกอบการต้องรับการค้ำประกันจากนายธนาคาร¹⁵⁰

4.3.4 หน้าที่ของผู้จดทะเบียน

เมื่อจดทะเบียนในระบบภาษี GST ผู้จดทะเบียนมีหน้าที่ดังต่อไปนี้¹⁵¹

- 1) ผู้จดทะเบียนจะต้องเรียกเก็บและรวบรวมภาษี GST สำหรับสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ที่ขายให้ผู้บริโภคบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียน GST ในประเทศสิงคโปร์
- 2) ผู้จดทะเบียนจะต้องรวบรวมข้อมูลภาษี GST ที่เกี่ยวข้องไว้ในเอกสารการค้า และส่งให้แก่ผู้ขนส่ง หรือ ผู้ผ่านพิธีการ เพื่อใช้ผ่านพิธีการศุลกากร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หมายเลขทะเบียน GST ของผู้จดทะเบียน และจำนวนเงิน GST ที่จ่าย หรือข้อมูลอื่นๆ เพื่อแสดงว่ามีการเรียกเก็บ GST สำหรับสินค้าแต่ละรายการแล้ว
- 3) ผู้จดทะเบียนจะต้องรายงานเฉพาะมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ และภาษี GST ที่รวบรวมได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องเป็นรายไตรมาส
- 4) ผู้จดทะเบียนจะต้องจดทะเบียนในระบบชำระเงินแบบง่าย (Simplified Pay-only Registration Regime) ด้วย เพื่อความสะดวกในการปฏิบัติตามของผู้จดทะเบียน โดยผู้จดทะเบียนจะยื่นแบบแสดงรายการ GST แบบง่าย และผู้จดทะเบียนต้องชำระภาษี GST ที่ถูกต้องผ่านทาง e-Filing และชำระภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ ในเวลาที่เหมาะสมและครบกำหนด โดยวันครบกำหนดสำหรับการยื่นชำระ GST และการชำระเงิน คือภายในหนึ่งเดือนนับจากวันสิ้นรอบบัญชีแต่ละรอบ (รายไตรมาส) สำหรับการชำระเงินด้วยการโอนเงินทางโทรเลข ผู้จดทะเบียนควรทำการโอนเงินอย่างน้อยหนึ่งสัปดาห์ก่อนวันครบกำหนดเพื่อให้แน่ใจว่าการชำระเงินตรงเวลา

¹⁵⁰ Ibid, Page 23.

¹⁵¹ Ibid, Page 23-26.

- 5) ผู้จดทะเบียนไม่มีข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีและการแสดงราคารนอกเหนือจากการดำเนินธุรกิจตามปกติ
- 6) ผู้จดทะเบียนต้องรักษาระดับบัญชีที่เหมาะสมเป็นเวลาอย่างน้อย 5 ปี เพื่อรองรับการตรวจสอบหากได้รับการร้องขอ เช่น รายการขาย ใบแจ้งหนี้ที่ออกหลักฐานการชำระเงิน และข้อมูลลูกค้าเพื่อยืนยัน GST ที่รวบรวมจากสินค้าทั้งหมดที่ส่งให้กับลูกค้าในสิงคโปร์

4.4 สรุปและวิเคราะห์มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า

จากการศึกษามาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าของสหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ พบว่า โดยหลักแล้วมีมาตรการจัดเก็บภาษีเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กล่าวคือ มีการนำผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ซึ่งเป็นธุรกิจที่เป็นศูนย์กลางของร้านค้าจากทั่วโลกและเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย เข้ามาสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในประเทศ และเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว รวมถึงข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็น ให้แก่รัฐ เพื่อแก้ไขปัญหาการนำเข้าพัสดุที่มีมูลค่าต่ำจากการขายทางออนไลน์ที่มีปริมาณสูง ซึ่งแต่ก่อนได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึง มีระบบการจัดเก็บภาษีที่คล้ายกัน ซึ่งอาจจะแตกต่างกันในรายละเอียด ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าของ OECD จากการประชุม Global Forum On VAT โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- 1) ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการชำระราคาสินค้า สำหรับสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนการมาถึงของสินค้า เพื่อขจัดความจำเป็นที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเข้ามาแทรกแซงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าของ OECD ที่กำหนดให้จุดที่ต้องเสียภาษี (Tax point) คือ ณ เวลาที่ลูกค้าได้รับการยืนยันการชำระเงิน
- 2) หลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม มีหลักการคล้ายกัน และสามารถตีความได้อย่างกว้าง ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การพิจารณาของ OECD ที่ไม่ได้กำหนดไว้โดยคำว่า ดิจิทัลแพลตฟอร์ม ไว้โดยเฉพาะ จึงสามารถตีความได้อย่างกว้าง เนื่องจากความคิดและหลักการของดิจิทัลแพลตฟอร์มถูกพัฒนาตลอดเวลา รายละเอียดจะอธิบายในบทถัดไป

3) รัฐมีมาตรการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีที่เหมือนกัน กล่าวคือ มีระบบการจดทะเบียนอย่างเรียบง่ายโดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำสำหรับผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยผู้จดทะเบียนจะได้รับพิธีศุลกากรที่รวดเร็ว เมื่อสินค้าถูกนำเข้า และจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอีก ณ จุดนำเข้า ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางสนับสนุนการจัดเก็บภาษีของ OECD ที่ระบุว่า รัฐต้องจัดให้มีการจดทะเบียนที่เรียบง่าย ประกอบกับการได้รับพิธีศุลกากรที่รวดเร็ว

4) รัฐกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ให้ขายสินค้าในแพลตฟอร์มของตนเอง อันเป็นการผลักภาระให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม กล่าวคือ มีการกำหนดรายละเอียดเงื่อนไขและรายละเอียดที่ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มอาจถูกถือว่าเป็นผู้จัดหาหรือตัวกลางที่ถือว่าเป็นผู้จัดหา และต้องนำส่งแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้จัดหาหรือร้านค้าที่อยู่ในดิจิทัลแพลตฟอร์ม และมีผลทำให้จัดหาหรือร้านค้าที่อยู่ในดิจิทัลแพลตฟอร์ม หลุดพ้นหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของ OECD ที่ระบุว่า ดิจิทัลแพลตฟอร์มมีความรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้านค้าในดิจิทัลแพลตฟอร์มจะไม่มีผิดต่อใด ๆ ต่อภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าของสหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ จึงสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าของ OECD จากการประชุม Global Forum On VAT แต่อย่างไรก็ดี ก็มีข้อแตกต่างกันบางประการ ซึ่งเป็นไปตามนโยบายของแต่ละประเทศ อาทิ สหภาพยุโรปไม่บังคับการจดทะเบียน โดยเป็นระบบการจดทะเบียนแบบสมัครใจ แตกต่างจาก ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ที่บังคับการจดทะเบียน ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดในบทถัดไป

บทที่ 5

แนวทางการปรับปรุงกฎหมายเพื่อนำมาใช้สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการนำเข้าสินค้า ในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล

จากการศึกษาทบทวนการนำเข้าสินค้า พบว่าประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายเฉพาะที่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเฉพาะ โดยประเทศไทยยังคงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำอยู่

แต่ในปัจจุบัน ในหลายประเทศได้มีแนวคิดจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ด้วยการสร้างระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเฉพาะ มุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายสินค้าระหว่างผู้ประกอบการภาคธุรกิจ และผู้บริโภครายบุคคล (Business to Customer: B2C) โดยกำหนดให้ ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม เป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำแทนที่จะเป็นหน้าที่ของกรมศุลกากร

ในแต่ละบทที่ผ่านมา ได้มีการศึกษาค้นคว้าปัญหา รายงานวิจัย บทความทางวิชาการ กฎหมายที่มีประสิทธิภาพที่มีการประกาศใช้ในหลายประเทศ และมีการประมวลแนวทางการปรับปรุงกฎหมายเพื่อนำมาใช้สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าเพื่อให้สอดคล้องกับยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ

จากปัญหาที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ประเทศไทยยังคงมีกฎหมายการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำซึ่งแต่ละรายการมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรอนุมาตรา (2) (ค) และภาค 4 ประเภท 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มีผลทำให้รัฐสูญเสียรายได้และเกิดความไม่ธรรมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในและผู้ประกอบการต่างประเทศ ซึ่งหากประเทศไทยยกเลิกกฎหมายการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าในปัจจุบันของประเทศไทย ก็ยังไม่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำได้ เนื่องจากประเทศไทยยังคงมีระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้า ณ จุดผ่านแดนอยู่ ซึ่งเป็นหน้าที่ของกรมศุลกากรแต่เพียงผู้เดียวในการจัดเก็บภาษีจากสินค้านำเข้า ทำให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการด้านภาษีแก่กรมศุลกากร ดังนั้น ประเทศไทยจึงจำเป็นต้องมี

มาตรการเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเฉพาะแยกออกจากระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าปกติ โดยจากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำประเทศต่าง ๆ มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

สหภาพยุโรปยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ มีผลทำให้สินค้าที่นำเข้ามาทั้งหมดจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่การยกเว้นภาษีอากรจากสินค้าของภาษีศุลกากรยังคงไว้ที่ 150 ยูโร เท่ากันในทุกประเทศสมาชิก ในวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป ซึ่งในปัจจุบันสหภาพยุโรปมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้านำเข้าที่มีมูลค่าน้อยกว่า 10-22 ยูโร (ตามแต่ละประเทศจะกำหนด) ดังนั้นตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2564 เป็นต้นไป ไม่ว่าจะสินค้านั้นจะถูกซื้อขายตรงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย หรือเป็นการซื้อขายระหว่างผู้ซื้อหรือผู้ขายผ่านอินเทอร์เน็ตเพชเชอเล็กทรอนิกส์หรือไม่ก็ตาม สินค้าชิ้นนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์ค่าเท่าไรก็ตาม

ทั้งนี้ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการในต่างประเทศที่นำเข้ามาสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้แก่ประชาชนในสหภาพยุโรป สหภาพยุโรปเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการบางประเภทสามารถจดทะเบียนในระบบ Import One Stop Shop ซึ่งหนึ่งในผู้ที่สามารถจดทะเบียนในระบบดังกล่าวได้ คือผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มที่อยู่นอกสหภาพยุโรป โดยเมื่อจดทะเบียนแล้ว ผู้ประกอบการรายนั้นมีภาระหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภครายบุคคล และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศสมาชิกที่ผู้ผู้บริโภคอาศัยอยู่

ระบบ Import One Stop Shop เป็นระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียว โดยเป็นความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป ซึ่งการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ในรัฐสมาชิกเพียงรัฐเดียว มีผลสมบูรณ์ในประเทศสมาชิกอื่น ๆ ทั้งหมด 26 ประเทศ โดยมีลักษณะเป็นการจดทะเบียนภาคสมัครใจ โดยหากผู้ประกอบการเลือกจดทะเบียนในระบบ Import One Stop Shop ผู้จดทะเบียนจะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคสำหรับสินค้าที่นำเข้าไปยังสหภาพยุโรปโดยมูลค่าสินค้าไม่เกิน 150 ยูโร และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับแต่ละประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป และจะได้รับพิธีศุลกากรที่รวดเร็วเนื่องจากไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ จุดนำเข้าอีก และยังช่วยลดความยุ่งยากในการขนส่งเนื่องจากสินค้าสามารถเข้าสู่สหภาพยุโรปและหมุนเวียนอย่างเสรีในระหว่างรัฐสมาชิก แต่หากผู้ประกอบการเลือกไม่จดทะเบียนในระบบ Import One Stop Shop ผู้ประกอบการต้องนำเข้ายึดด้วยพิธีศุลกากรแบบเดิม ผู้บริโภคอาจต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มเองในการรับสินค้า ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดความล่าช้า และความหงุดหงิดใจของผู้บริโภค ดังนั้น ไม่ว่าจะผู้ประกอบการจะจดทะเบียน ระบบ Import One Stop

Shop หรือไม่ก็ตาม สินค้ามูลค่าต่ำทั้งหมดจะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีการนำเข้าไปยังสหภาพยุโรป

ในทางกลับกัน ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ไม่ได้ยกเลิกกฎเกณฑ์การยกเว้นการจัดเก็บภาษี GST ในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำแต่อย่างใด ยังคงกฎเกณฑ์ดังกล่าวไว้ แต่ทั้ง 2 ประเทศได้ขยายขอบเขตการเสียภาษี GST ในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยกำหนดผู้มีหน้าที่จดทะเบียนอย่างเฉพาะเจาะจง ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เช่น พิจารณาถึงจากรายได้ของผู้ประกอบการในต่างประเทศ หรือ มูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำที่ขายให้ผู้บริโภครายบุคคลว่าถึงเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่ โดยหนึ่งในผู้มีหน้าที่จดทะเบียนดังกล่าว คือ ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มในต่างประเทศ

หากถึงเกณฑ์ที่กำหนด ผู้ประกอบการในต่างประเทศรายนั้นต้องจดทะเบียนที่มีไว้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยเฉพาะ และมีหน้าที่เก็บรวบรวมภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภครายบุคคลในประเทศ ณ เวลาที่ผู้บริโภคชำระราคาสินค้า และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีต่อไป

ในทางกลับกันผู้ประกอบการในต่างประเทศรายใดไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด ผู้ประกอบการรายนั้นไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษี GST และไม่มีหน้าที่หรือความรับผิดชอบใดๆ เกี่ยวกับภาษี GST กล่าวคือ หากผู้ประกอบการรายนั้นได้ขายสินค้ามูลค่าต่ำให้กับผู้บริโภครายบุคคลในประเทศ การนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำก็ยังได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษี GST เหมือนเดิม

จากแนวทางข้างต้น สามารถเปรียบเทียบและวิเคราะห์แนวทางการจัดเก็บภาษีของสหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ ไว้ดังต่อไปนี้

1) หากประเทศไทยเลือกแนวทางของสหภาพยุโรปโดยยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำทั้งหมด และใช้ระบบการจดทะเบียนภาคสมัครใจ จะเป็นการสร้างภาระในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการรายย่อย โดยหากผู้ประกอบการรายย่อยเลือกจดทะเบียน แม้จะได้รับพิธีศุลกากรที่รวดเร็วแต่ผู้ประกอบการรายย่อยนั้นต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบต่าง ๆ เช่น ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มรวมไปกับราคาสินค้า ต้องมีการยื่นแบบแสดงรายการ รวมถึงส่งภาษีให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษี หากไม่นำส่งตามที่กำหนดก็มีความรับผิดชอบด้วย แต่หากผู้ประกอบการรายย่อยไม่เลือกจดทะเบียน แม้จะไม่ต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการรายย่อยจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่า ณ จุดนำเข้าสินค้าตามพิธีศุลกากรเดิม อาจทำให้ขั้นตอนการนำเข้ายุ่งยากและล่าช้ามากยิ่งขึ้น เนื่องจากสินค้านำเข้าทั้งหมด

จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจจะเสียเปรียบผู้ประกอบการรายใหญ่ที่มีความพร้อมในการจดทะเบียนซึ่งจะได้รับพิธีการศุลกากรที่รวดเร็ว

สาเหตุที่สหภาพยุโรปสามารถมีแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบดังกล่าวได้ เนื่องจากระบบ Import One Stop Shop เป็นระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวขนาดย่อม แทนการชำระภาษีในแต่ละประเทศสมาชิกที่ผู้บริโภคลายทางอาศัยอยู่ โดยช่วยลดความยุ่งยากในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกิจที่ขายสินค้าแก่ผู้บริโภคทั่วสหภาพยุโรป โดยการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ในรัฐสมาชิกเพียงรัฐเดียว มีผลสมบูรณ์ในประเทศสมาชิกอื่น ๆ ทั้งหมด 26 ประเทศ ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษของสหภาพยุโรป จึงสามารถจูงใจผู้ประกอบการในต่างประเทศให้จดทะเบียนได้

2) หากประเทศไทยเลือกแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ โดยการคงไว้ซึ่งหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำ แต่เป็นการยกเว้นแบบเงื่อนไข กล่าวคือ หากผู้ประกอบการในต่างประเทศรายใดเข้าถึงเกณฑ์ที่กำหนด ผู้ประกอบการในต่างประเทศรายนั้นจะถูกบังคับให้จดทะเบียนภาษี GST และจะไม่ได้รับประโยชน์จากหลักการการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำ รวมถึงมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภค และนำส่งให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี ในทางกลับกันผู้ประกอบการในต่างประเทศรายใดไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนด ผู้ประกอบการรายนั้นไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษี GST และไม่มีหน้าที่หรือความรับผิดชอบใดๆ เกี่ยวกับภาษี GST ซึ่งเป้าหมายหลักของรัฐในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำ คือ ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม เนื่องจากผู้ประกอบการดังกล่าว มักมีขนาดใหญ่และมีแหล่งทรัพยากรที่ดีกว่าผู้ขายในดิจิทัลแพลตฟอร์มแต่ละรายในการรวบรวมภาษี GST ประกอบกับผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มสามารถเข้าถึงข้อมูลสำคัญที่จำเป็นสำหรับการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในประเทศที่นำเข้าสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำและดิจิทัลแพลตฟอร์มบางแห่งชั้นนำก็ให้บริการด้านภาษีอากรแก่ผู้ขายของตนแล้ว ดังนั้น ประเทศไทยจึงต้องบังคับให้ผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มให้จดทะเบียนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ

ถึงแม้แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ อาจก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการรายย่อยกับผู้ประกอบการรายใหญ่ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาจากต้นทุนของผู้ประกอบการรายย่อยที่จะต้องเพิ่มขึ้นจากการปฏิบัติตามกฎหมาย กับจำนวนภาษีที่รัฐอาจจะจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการรายย่อยแล้วที่อาจมีจำนวนน้อยแล้ว รัฐ

จำเป็นต้องมีมาตรการบรรเทาภาระในการเสียภาษีของผู้ประกอบการรายย่อย โดยประเทศไทยเองก็มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการขนาดย่อมโดยบัญญัติไว้ใน มาตรา 81/1¹⁵² แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 ที่กำหนดให้ ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมูลค่าของฐานภาษีของผู้ประกอบการจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ซึ่งหลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความประหยัด (Economy) ตามหลักภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องประหยัดค่าใช้จ่ายให้ได้มากที่สุด เพื่อให้ไม่ให้เป็นภาระสิ้นเปลืองทรัพยากรมากเกินไป

จากการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ข้างต้น แม้ว่าหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมในการแข่งขันทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการในต่างประเทศ และสูญเสียรายได้ที่ควรจะได้รับ ไม่เหมาะสมในในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลอีกต่อไป ตามที่ได้กล่าวถึงปัญหาไว้แล้วในบทที่ผ่านมา แต่การยกเลิกหลักเกณฑ์การยกเว้นดังกล่าว ก็อาจกระทบถึงผู้ประกอบการรายย่อย รวมถึง กรมศุลกากรที่มีหน้าที่ต้องประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำจำนวนมหาศาลที่นับวันจะมีจำนวนสินค้านำเข้าจำนวนสูงขึ้นเรื่อย ๆ ดังนั้นแนวทางการจัดเก็บภาษีของสหภาพยุโรปที่ยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำทั้งหมด ไม่ใช่แนวทางการแก้ปัญหาที่เหมาะสม

แต่อย่างไรก็ดี แนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์เป็นแนวทางการจัดเก็บภาษีที่จะมีประสิทธิภาพ ซึ่งแนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์สอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของ OECD โดยการกำหนดให้ผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำแทนกรมศุลกากร โดยสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ณ เวลาที่ผู้บริโภคชำระราคาสินค้า ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนการมาถึงของสินค้า เพื่อขจัดความจำเป็นที่เจ้าหน้าที่

¹⁵² มาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจะกำหนดจำนวนมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมให้แตกต่างกันในกิจการแต่ละประเภทไม่ได้ แต่จำนวนมูลค่าของฐานภาษีที่กำหนดจะต้องไม่น้อยกว่า 600,000 บาทต่อปี”

ศุลกากรจะเข้ามาแทรกแซงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ เวลานำเข้า และทำให้กรมศุลกากรประหยัดต้นทุนในการจัดเก็บภาษี และสามารถจัดสรรทรัพยากรและขีดความสามารถของตนอย่างเต็มที่ในบทบาทหลักอื่น โดยมุ่งเน้นไปที่ภารกิจหลักเกี่ยวกับการปกป้องสุขภาพและความมั่นคง ตลอดจนความเสี่ยงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับยาเสพติดสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา และการค้าที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการสำแดงที่ไม่ถูกต้องและการประเมินราคาสินค้านำเข้าอย่างไม่ถูกต้อง

ดังนั้น ประเทศไทยควรมีหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยนำแนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ มาปรับใช้ กล่าวคือ ยกเว้นภาษีอากรในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำซึ่งแต่ละรายการมีราคาไม่เกิน 1,500 บาท ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรอนุมาตรา (2) (ค) ที่บัญญัติไว้ว่า “สินค้านำเข้าประเภทไวโนภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” ให้ยกเว้นประเภท 12 ของภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และกำหนดให้ผู้ประกอบการในต่างประเทศที่เข้าถึงหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยเฉพาะผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีหน้าที่ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม อาทิ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อภายในประเทศ นำส่งแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี เป็นต้น เพื่อขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ

5.2. ขอบเขตการบังคับใช้

จากการศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลแล้วของสหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์แล้ว พบว่ามีขอบเขตการบังคับใช้ที่เหมือนกัน ซึ่งประเทศไทยอาจนำมาพิจารณาเป็นแนวทางการปรับปรุงกฎหมายเพื่อนำมาใช้สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้า ในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลได้ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) สหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำเท่านั้น ในส่วนของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนด จะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในรูปแบบเดิม โดยจัดเก็บ ณ จุดผ่านแดน โดยกรมศุลกากร ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางของ OECD ที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำเท่านั้น

ประเทศไทยควรนำแนวทางการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมาบังคับใช้ โดยจัดเก็บเฉพาะสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำเท่านั้น เนื่องจาก รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าสูงกว่า

1,500 บาท ในสัดส่วนที่สูงกว่า สินค้าที่มีมูลค่าต่ำกว่า 1,500 บาท ดังนั้น รัฐจึงต้องเข้มงวดต่อสินค้าประเภทนี้ ซึ่งหากมีการสำแดงราคาสินค้าอันเป็นเท็จจะก่อให้เกิดความเสียหายมากกว่าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ ดังนั้น กรมศุลกากรยังมีความจำเป็นต้องตรวจสอบและประเมินอากรในสินค้าประเภทนี้อยู่ ประกอบกับ จำนวนสินค้าที่มีมูลค่าสูงกว่า 1,500 บาท ยังมีจำนวนน้อย โดยข้อมูลการนำเข้าสินค้าจากปี 2563 จำนวนสินค้าที่มีมูลค่าสูงกว่า 1,500 บาท มีจำนวนประมาณ 8,000,000 กล่อง เมื่อเทียบกับสินค้าที่มีมูลค่าต่ำกว่า 1,500 บาท ที่มีจำนวนประมาณ 27,000,000 กล่อง

2) สหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ ไม่ได้มีการระบุชัดเจนว่า ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำจะใช้กับการขนส่งแบบไหน โดยเฉพาะ ดังนั้น จึงใช้บังคับกับการขนส่งทุกประเภท อาทิ การขนส่งทางทะเล การขนส่งทางอากาศ การขนส่งทางบก การขนส่งทางไปรษณีย์ และการขนส่งโดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางของ OECD ที่ไม่ได้บังคับใช้กับการขนส่งรูปแบบใดเป็นพิเศษเช่นกัน

ประเทศไทยควรใช้บังคับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวกับการขนส่งทุกประเภทไปในแนวทางเดียวกัน เพื่อไม่ก่อให้เกิดความสับสนและความยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการ

3) สหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำที่ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม และการซื้อขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำที่ไม่ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยแนวทางของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ หากร้านค้าหรือผู้จัดหาซึ่งเป็นผู้ประกอบการต่างประเทศเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดจะต้องจดทะเบียน ร้านค้าหรือผู้จัดหานั้นจะตกอยู่ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าที่มีมูลค่าต่ำเช่นกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่จำกัดเฉพาะการซื้อขายที่ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเท่านั้น ซึ่งแนวทางของ OECD มุ่งเน้นศึกษาถึงกรณีการนำดิจิทัลแพลตฟอร์มมาสนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น จึงไม่ได้มีการระบุกรณีการซื้อขายที่ไม่ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มแต่อย่างใด

ประเทศไทยควรนำแนวทางการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมาบังคับใช้ เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมกัน ระหว่างการซื้อขายผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม และการซื้อขายที่ไม่ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ประกอบกับ เมื่อเทียบเคียงกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการจากผู้ประกอบการต่างประเทศ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ก็มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการ e-Service จากผู้ให้บริการในต่างประเทศ และดิจิทัลแพลตฟอร์มด้วยเช่นกัน

ในหัวข้อถัดไป จะนำเสนอถึงหลักการสำคัญที่ประเทศไทยสามารถนำมาปรับใช้ได้เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และในขณะเดียวกัน

ก็สามารถลดค่าใช้จ่ายในการบริหารของหน่วยงานด้านภาษี ผู้ขาย และผู้บริโภคได้ โดยจะเน้นวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นหลัก

5.3. หลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม

ประเทศไทยมีการออกกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งเป็นเจ้าของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม แต่กฎหมายดังกล่าวก็ใช้บังคับเฉพาะกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มกรณีการให้บริการและซื้อขายสินค้าไม่มีรูปร่างเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงกรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างบนดิจิทัลแพลตฟอร์มจากผู้ให้บริการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ กล่าวคือ แม้ประเทศไทยจะมีการนิยามคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม” ในมาตรา 77 (10/2) แล้วก็ตาม แต่อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มในความหมายดังกล่าวใช้บังคับกับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 77 (10/1) เท่านั้น ดังนั้น ประเทศไทยจึงไม่มีกฎหมายเฉพาะที่เหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ โดยแต่ละประเทศได้มีหลักเกณฑ์การพิจารณาผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มที่ครอบคลุมถึงกรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่าง ไว้ดังต่อไปนี้

สหภาพยุโรปได้กำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์สามารถจดทะเบียนในระบบ Import One Stop Shop หากผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นตัวกลางในการสื่อสารระหว่างผู้ซื้อและผู้จัดหาได้ “อำนวยความสะดวก” การซื้อขายสินค้าทางไกลผ่านการใช้อินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์ (อาทิ เว็บไซต์ ช่องทาง เกตเวย์ ตลาดกลาง ช่องทางการเชื่อมต่อ) โดยหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์ อำนวยความสะดวกในการซื้อขายสินค้าทางไกลหรือไม่ กล่าวคือ อินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์มีการกำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไข หรือผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวข้องกับการอนุมัติการเรียกเก็บเงินให้กับผู้บริโภคในส่วนของชำระเงิน หรือผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวข้องกับการสั่งซื้อหรือการส่งมอบสินค้า โดยอำนวยความสะดวกในการจัดหาสินค้าโดยตรงหรือโดยอ้อม เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นข้อใดข้อหนึ่ง และจดทะเบียนในระบบ Import One Stop Shop แล้ว เมื่อผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์ได้อำนวยความสะดวกการซื้อขายสินค้าจากต่างประเทศที่มีมูลค่าน้อยกว่า

150 ยูโร ให้ถือว่า ผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอินเทอร์เน็ตเพชอิเล็กทรอนิกส์นั้น เป็นผู้ได้รับและจัดหาสินค้าด้วยตัวเอง (Deemed supplier)

ประเทศออสเตรเลียได้กำหนดให้ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มการจัดจำหน่ายทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้เข้าขายเสียภาษี หากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มได้ “ช่วยเหลือ” ร้านค้าให้สามารถขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้กับผู้ใช้ปลายทางได้ และสื่อสารด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ (อาทิ เว็บไซต์ พอร์ทัล อินเทอร์เน็ตเกตเวย์ ร้านค้าหรือตลาดออนไลน์) และหากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ เข้าหลักเกณฑ์ข้อใดเพียงข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ อาจจะถูกพิจารณาเป็นผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กล่าวคือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กำหนดข้อตกลงหรือเงื่อนไขในการจัดหาสินค้าไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม หรือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กำหนดอนุญาตให้เรียกเก็บเงินกับผู้บริโภค หรือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ กำหนดอนุญาตการส่งมอบสินค้า หรือเอกสารที่จัดส่งให้แก่ผู้บริโภคมีการระบุว่าผู้จัดหาสินค้าคือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ ไม่ใช่ร้านค้า หรือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ และร้านค้าได้ตกลงกันเป็นลายลักษณ์อักษรว่าผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ เป็นผู้รับผิดชอบในการจ่ายภาษี GST สำหรับการจัดหาสินค้า เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งข้างต้นแล้ว ประกอบกับผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ มีรายได้ที่เข้าขายเสียต้องเสียภาษี GST ตามที่กำหนด ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มดังกล่าวจะมีหน้าที่จดทะเบียนต่อ ATO

ประเทศสิงคโปร์ได้กำหนดว่า หากตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (อาทิ เว็บไซต์ พอร์ทัล อินเทอร์เน็ตเกตเวย์ แพลตฟอร์มการจัดจำหน่าย) เข้าหลักเกณฑ์ข้อใดเพียงข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ อาจจะถูกพิจารณาเป็นตัวกลางที่ถือได้ว่าเป็นผู้จัดหา กล่าวคือ ตลาดอิเล็กทรอนิกส์อนุญาตให้เรียกเก็บเงินกับลูกค้า หรือตลาดอิเล็กทรอนิกส์อนุญาตการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้า หรือตลาดอิเล็กทรอนิกส์กำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไขใดๆ หรือเอกสารที่จัดส่งให้แก่ผู้บริโภคมีการระบุว่าผู้จัดหาสินค้าคือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มฯ ไม่ใช่ผู้จัดหาในตลาดอิเล็กทรอนิกส์ หรือตลาดอิเล็กทรอนิกส์และผู้จัดหาตกลงกันตามสัญญาว่าตลาดอิเล็กทรอนิกส์ต้องรับผิดชอบภาษี GST เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งข้างต้นแล้ว ประกอบกับตลาดอิเล็กทรอนิกส์ มีรายได้ทั่วโลก และมูลค่าของสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำตามที่กำหนดตลาดอิเล็กทรอนิกส์ ดังกล่าวจะมีหน้าที่จดทะเบียนในระบบ Overseas Vendor Registration

ประเทศไทยจึงควรมุ่งนำหลักเกณฑ์การพิจารณาผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มของสหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย ประเทศสิงคโปร์ และธนาคารแห่งประเทศไทยที่ได้มีการกำหนดค่านิยมของการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม (e-Marketplace Platform) มาร่วมพิจารณา โดยมีหลักเกณฑ์การพิจารณาผู้ประกอบการซึ่งเป็นเจ้าของอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม ไว้ดังต่อไปนี้

ผู้ประกอบการที่ให้บริการพื้นที่หรือสื่อกลางผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม (เช่น เว็บไซต์ แอปพลิเคชัน หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์อื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน) เพื่อเป็นช่องทางในการซื้อขายสินค้า และอำนวยความสะดวกแก่ผู้ขาย โดยหากเข้าหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ อาจจะเข้าข่ายว่าผู้ประกอบการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ขาย

- 1) ผู้ประกอบการมีการกำหนดข้อกำหนดและเงื่อนไขใด ๆ หรือสร้างเงื่อนไขภายใต้การจัดการ จัดหา ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม ระหว่างผู้ขายและผู้ซื้อรายบุคคล
- 2) ผู้ประกอบการสามารถอนุญาตให้เรียกเก็บเงินกับผู้ซื้อรายบุคคลได้
- 3) ผู้ประกอบการสามารถอนุญาตการส่งมอบสินค้าให้กับลูกค้าได้
- 4) เอกสารที่จัดส่งให้แก่ผู้ซื้อที่มีการระบุว่าผู้จัดหาสินค้าคือผู้ประกอบการ ไม่ใช่ร้านค้าหรือผู้ขายที่อยู่ในดิจิทัลแพลตฟอร์ม
- 5) ผู้ประกอบการและผู้ขายตกลงกันเป็นลายลักษณ์อักษรว่า ผู้ประกอบการจะเป็นต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม

การกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาดังกล่าวเป็นแนวทางพิจารณาผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มของประเทศไทย มีเหตุผลสนับสนุนดังต่อไปนี้

1) หลักการพิจารณาดังกล่าวถูกกำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ ซึ่งเป็นข้อดี เนื่องจากความคิดและหลักการของดิจิทัลแพลตฟอร์ม ที่ถูกพัฒนาตลอดเวลา ดังนั้นหลักการพิจารณาจึงต้องมีความยืดหยุ่นทันต่อการพัฒนาทางเทคโนโลยีและการค้าที่ดำเนินไป ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของ OECD และหลักความยืดหยุ่นตามหลักภาษีอากรที่ดี และหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ดี ของ The Ottawa Taxation Framework Conditions

2) หลักการพิจารณาดังกล่าวมีความเป็นสากล โดยการศึกษาพบว่า แม้สหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ จะมีชื่อเรียกดิจิทัลแพลตฟอร์มที่แตกต่างกันไป แต่มีหลักเกณฑ์การพิจารณาการเป็นผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ที่คล้ายคลึงกัน โดยหลักการต้องมีความสอดคล้องกันมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในแต่ละประเทศ เพราะเอื้อต่อการปฏิบัติตามโดยเฉพาะอย่างยิ่งในธุรกิจที่ต้องเผชิญกับกฎเกณฑ์ของแต่ละประเทศ โดยจะลดต้นทุนการปฏิบัติตามกฎระเบียบ และปรับปรุงประสิทธิภาพและคุณภาพของกระบวนการปฏิบัติตามข้อกำหนด ทำให้ผู้ประกอบการต่างประเทศไม่ต้องมีภาระในการศึกษากฎเกณฑ์ของประเทศไทยใหม่ ทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) สำหรับผู้ประกอบการน้อยลง ซึ่งสอดคล้องกับหลักการมีประสิทธิภาพของหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ดีของ The Ottawa Taxation Framework Conditions

5.4. ระบบการจดทะเบียน

ระบบจดทะเบียนที่เรียบง่ายถือเป็นมาตรการสนับสนุนหนึ่งของรัฐเพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งหาก รัฐกำหนดวิธีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียบง่ายและไม่มีความยุ่งยากแล้ว จะส่งผลให้ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศมีต้นทุนในการ ปฏิบัติตามกฎหมายที่น้อยลง และมีแนวโน้มในการปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น โดยปัจจุบันประเทศไทยมีบทบัญญัติมาตรา 85/20¹⁵³ แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจรัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อกำหนดกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อใช้แทนการ ดำเนินการเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกับมาตรา 3 โสฬส¹⁵⁴ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ กำหนดให้ การติดต่อกับกรมสรรพากรอาจกระทำด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ ดังนั้น รัฐมนตรีสามารถกำหนดดำเนินการทางทะเบียนโดยช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ได้เช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ ได้ โดยหากนำวิธีการจดทะเบียนตามประเทศออสเตรเลีย (ระบบ Simplified registration) และ ประเทศสิงคโปร์ (Overseas Vendor Registration หรือ OVR) ซึ่งเป็นการจดทะเบียนภาคบังคับ มา ปรับใช้ดังต่อไปนี้ อาจเพิ่มความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการมากยิ่งขึ้น

1) กำหนดหลักเกณฑ์ในการจดทะเบียน เช่น เกณฑ์รายได้ หรือเกณฑ์มูลค่าสินค้านำเข้า มูลค่าต่ำ เพื่อแยกแยะผู้ประกอบการขนาดย่อมและผู้ประกอบการขนาดใหญ่ ซึ่งก่อให้เกิดผลดีกับ ผู้ประกอบการขนาดย่อมที่ไม่ถึงเกณฑ์ โดยไม่ต้องจดทะเบียนและไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อบรรเทาต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) ของ

¹⁵³ มาตรา 85/20 แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า

“ในกรณีมีความจำเป็นหรือเหมาะสม รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อกำหนดกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่อใช้แทน การดำเนินการเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่บัญญัติในส่วน 8 ได้

การฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติ อันเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามมาตราที่เกี่ยวข้องด้วย”

¹⁵⁴ มาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า

“บรรดาหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร แบบ ใบกำกับภาษี รายงาน เอกสารหลักฐานหรือหนังสืออื่นใด ที่ต้องมี จัดทำ หรือใช้ ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากร และบรรดาเอกสารหลักฐานหรือหนังสือที่กรมสรรพากรต้องใช้ในการติดต่อกับผู้เสีย ภาษีอากรหรือบุคคลใด หรือที่ผู้เสียภาษีอากรหรือบุคคลใดต้องใช้ในการติดต่อกับกรมสรรพากร อาจกระทำด้วยกระบวนการทาง อิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎกระทรวงตามวรรคหนึ่งให้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการจัดทำ การส่ง การรับ ตลอดจนการเก็บรักษาที่ เกี่ยวข้องไว้ด้วย ซึ่งต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์”

ผู้ประกอบการขนาดย่อม โดยมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 ได้มีการกำหนดให้ ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมูลค่าของฐานภาษีของผู้ประกอบการจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปีอยู่แล้ว

ดังนั้น หลักเกณฑ์ที่มีอยู่แล้วของประเทศไทยมีความสอดคล้องกับแนวทางของประเทศออสเตรเลียโดยพิจารณาจากรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษี GST (GST turnover) เกิน A\$75,000 (ประมาณ 1,800,000 บาท) ในรอบ 12 เดือนของผู้ประกอบการ ซึ่งสามารถแยกแยะและผู้ประกอบการขนาดย่อมและผู้ประกอบการขนาดใหญ่ได้ แต่ประเทศไทยอาจต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในกรณีของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยนอกจากพิจารณาจากรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม เพียงอย่างเดียวแล้ว ต้องพิจารณาถึงรายได้ที่เข้าข่ายเสียต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการที่ขายสินค้าในดิจิทัลแพลตฟอร์มด้วย โดยหากรวมรายได้แล้ว มีรายได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มนั้นต้องจดทะเบียน ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์

ทั้งนี้ รัฐต้องไม่ตัดสิทธิหากผู้ประกอบการขนาดย่อมหากต้องการจดทะเบียน ก็อาจจะขอจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมัครใจได้ สอดคล้องกับมาตรา 81/3¹⁵⁵ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเปิดโอกาสให้กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดี กำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ ดังนั้นหลักเกณฑ์ที่มีอยู่แล้วของประเทศไทยจึงมีความสอดคล้องกับแนวทางของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ ที่เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการที่ไม่ถึงเกณฑ์อาจจดทะเบียน สามารถจดทะเบียนโดยสมัครใจได้เช่นกัน

¹⁵⁵ มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดี กำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

- (1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ)
- (2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1
- (3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้ว ผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อได้ใช้สิทธิขอลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้สั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว”

เป็นไปตามหลักการมีประสิทธิภาพและหลักความเป็นกลาง ตามหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ดีของ The Ottawa Taxation Framework Conditions

2) กำหนดวิธีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแบบง่าย ซึ่งออกแบบมาสำหรับผู้ประกอบการในต่างประเทศโดยเฉพาะแยกต่างหากจากระบบการจดทะเบียนแบบปกติภายในประเทศ โดยอาจกำหนดวิธีการ หรือเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการจดทะเบียนน้อยกว่าปกติ รวมถึงการพิจารณาการจดทะเบียนที่รวดเร็ว เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสะดวกตามหลักภาษีอากรที่ดี และหลักความเรียบง่ายตามหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ดีของ The Ottawa Taxation Framework Conditions

3) ให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการในต่างประเทศถึงขั้นตอนการจดทะเบียนอย่างละเอียด โดยอาจจะประกาศหน้าเว็บไซต์ทางการ เช่น เว็บไซต์ของกรมศุลกากร หรือกรมสรรพากร เป็นต้นเพื่อผู้ประกอบการในต่างประเทศจะสามารถเข้าถึงได้ง่าย และอาจจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ หรือจัดทำเป็นอินโฟกราฟิกส์เพิ่มเติมตามความเหมาะสม

5.5. หน้าที่ของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีแนวทางการกำหนดหน้าที่และภาระของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม ในกรณีนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำแต่อย่างไร ประเทศไทยจึงควรแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำจากผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม

ทั้งนี้ เมื่อเทียบเคียงกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ใช้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เนื่องจากมีหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่คล้ายกัน กล่าวคือ ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการหรือการขายสินค้าข้ามพรมแดน โดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้รับบริการหรือผู้ซื้อภายในประเทศให้แก่รัฐคล้าย ๆ กัน อีกทั้ง กฎหมายของต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม มักมีการบัญญัติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการข้ามพรมแดนทุกประเภทที่ให้บริการ และการซื้อขายสินค้าข้ามพรมแดน ควบคู่กันไป

ดังนั้น ประเทศไทยควรนำแนวทางการกำหนดหน้าที่และภาระของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม มาปรับใช้ โดยพิจารณากฎหมายของสหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย ประเทศสิงคโปร์ และ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ดังต่อไปนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ ลดภาระของกรมศุลกากร และไม่เป็นการสร้างภาระแก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มมากเกินไป

1) เสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 82/13¹⁵⁶ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติม ในกรณีผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มที่ขายสินค้าที่มีมูลค่าต่ำให้กับผู้ซื้อในราชอาณาจักรซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีและชำระภาษี ดังนั้นผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มจำเป็นต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำจากผู้บริโภครายบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย โดยอาจเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ ขณะที่ผู้บริโภคชำระเงินค่าสินค้า

การกำหนดหน้าที่ดังกล่าวมีความสำคัญ ถือเป็นหัวใจหลักของหลักการจัดเก็บภาษีในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากเป็นการผลักระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม โดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มจะเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภครายบุคคลไปพร้อมกับการชำระราคาสินค้าไปในคราวเดียว เพื่อขจัดความจำเป็นของเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเข้ามาแทรกแซง

¹⁵⁶ มาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นการชั่วคราว โดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการ ที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น โดยให้คำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามมาตรา 80 หรือมาตรา 80/1 แล้วแต่กรณี

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับกรณีผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักรโดยผู้ซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนในกรณีเช่นว่านี้ ให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์นั้น มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขาย โดยไม่หักภาษีซื้อ ทั้งนี้ ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 83

ในกรณีผู้ประกอบการตามวรรคสอง ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม โดยมีกระบวนการต่อเนื่อง ตั้งแต่การนำเสนอการให้บริการ การชำระค่าบริการ การส่งมอบบริการ และการอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกรายรวมกัน โดยไม่ต้องแยกรายละเอียดการให้บริการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละราย และให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ประกอบการ”

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กรมศุลกากรสามารถประหยัดต้นทุนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่มีมูลค่าต่ำจำนวนมาก ซึ่งจากเดิมกรมศุลกากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปพร้อมกับภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต ณ จุดผ่านแดน อีกทั้งไม่เป็นสร้างภาระแก่ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มมากเกินควร เนื่องจากในปัจจุบันผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม มักจะเป็นตัวกลางในการชำระเงินออนไลน์แบบครบวงจรระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอยู่แล้ว

ทั้งนี้ กรมศุลกากรต้องแก้ไข หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากร สำหรับการนำเข้าของเข้าทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ หรือ การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ว่าด้วยกระบวนการทางศุลกากรเพื่อให้กระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วน ต้องกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้ามูลค่าต่ำที่มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคแล้ว เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อน โดยอาจกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มให้ข้อมูลที่จำเป็นต่อการผ่านพิธีการศุลกากร โดยเฉพาะหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาแนวทางจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นข้อมูลที่สามารถแบ่งสินค้าใดบ้างถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และสินค้าใดยังไม่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นมาตรการป้องกันการถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน โดยในกรณีสินค้าที่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะได้รับพิธีการศุลกากรที่รวดเร็วและไม่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอีก ในทางกลับกัน หากสินค้านั้นยังไม่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเข้าสู่พิธีการศุลกากรแบบเดิม และต้องถูกตรวจสอบและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ จุดผ่านแดน

2) นอกจากการกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และชำระภาษีตามข้อ 1) แล้ว ประเทศไทยควรกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ให้ขายสินค้าในแพลตฟอร์มของตนเองด้วย อันเป็นการลดภาระให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเพื่อการอำนวยความสะดวกและลดภาระหน้าที่ต่อของผู้ประกอบการภายในดิจิทัลแพลตฟอร์ม (ผู้จัดหาหรือร้านค้าภายในดิจิทัลแพลตฟอร์ม) และเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียภาษี โดยการให้ตรวจสอบที่เจ้าของแพลตฟอร์มเพียงรายเดียว ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบผู้จัดหาจากต่างประเทศหลาย ๆ ราย ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของทั้ง สหภาพยุโรป ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ กล่าวคือ มีการกำหนดรายละเอียดเงื่อนไขของการที่เจ้าของแพลตฟอร์มจะต้องถูกถือว่าเป็นผู้ประกอบการ และต้องนำส่ง

แบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้ขายที่อยู่ในแพลตฟอร์ม โดยมีการให้รายละเอียดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า การกระทำในรูปแบบใดบ้างที่จะส่งผลให้เจ้าของดิจิทัลแพลตฟอร์มถูกถือว่าเป็นผู้จัดหาหรือตัวกลางที่ถือว่าเป็นผู้จัดหา และมีผลทำให้จัดหาหรือร้านค้าที่อยู่ในดิจิทัลแพลตฟอร์ม หน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สอดคล้องกับ หลักความสะดวก (Convenience) และ หลักความประหยัด (Economy) ตามทฤษฎีหลักการภาษีอากรที่ดี

อย่างไรก็ดี แม้การผลักภาษื่อดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐในการตรวจสอบการเสียภาษี และผู้ประกอบการที่ให้ขายสินค้าในแพลตฟอร์มก็ตาม แต่ต้องพิจารณาอย่างระมัดระวัง เนื่องจากผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นเพียงผู้อำนวยความสะดวกผู้ประกอบการที่ขายสินค้าผ่านแพลตฟอร์มของตนเอง และได้รับค่าตอบแทนจากการอำนวยความสะดวกดังกล่าวเท่านั้น ไม่ใช่ผู้ประกอบการที่ได้รับผลตอบแทนจากการซื้อขายสินค้าผ่านทางแพลตฟอร์มที่แท้จริง อาจเป็นปัจจัยในการทำให้เจ้าของแพลตฟอร์มไม่อาจประกอบธุรกิจของตนต่อไปได้ หากหน้าที่ดังกล่าวก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายแก่เจ้าของแพลตฟอร์มเป็นจำนวนมากเกินกว่าค่าตอบแทนที่ตนได้รับจากการให้บริการแพลตฟอร์มนั้น

ดังนั้น ประเทศไทยควรมีการจดทะเบียน การนำส่งแบบ หรือชำระเงิน ผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับเจ้าของแพลตฟอร์ม หรืออาจจะต้องเสนอประโยชน์บางอย่างเพื่อจูงใจให้เจ้าของแพลตฟอร์มปฏิบัติตามกฎหมาย อาทิ สินค้าดังกล่าวจะได้ผ่านพิธีศุลกากรที่ขั้นตอนน้อยกว่าและรวดเร็วซึ่งความรวดเร็วในการจัดส่งเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการขายออนไลน์ เป็นสิ่งจูงใจที่สำคัญสำหรับเจ้าของแพลตฟอร์มให้ปฏิบัติตาม เจ้าของแพลตฟอร์มรายใดไม่ปฏิบัติตามหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะไม่ได้ประโยชน์จากการดำเนินการที่รวดเร็วและยังคงอยู่ภายใต้กระบวนการศุลกากรปกติ หรืออาจแสดงรายชื่อของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากร ทำให้ผู้บริโภครวบรวมรายชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ เป็นต้น เป็นการสร้างความน่าเชื่อถือให้กับเจ้าของแพลตฟอร์ม

3) กำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มนำส่งแบบแสดงรายการภาษีเฉพาะในส่วนของการนำเข้าสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้บริโภคได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้อง อาจกำหนดให้รายงานเป็นรายเดือน หรือรายไตรมาสก็ได้ ผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อลดภาระของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม

ประเทศไทยควรกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มนำเสนอแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษี ตามมาตรา 83¹⁵⁷ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ส่งแบบแสดงรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีเป็นรายเดือน โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป ซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรมีช่องทางให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมสรรพากรผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Payment) ได้ ซึ่งจะสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของผู้ประกอบการในประเทศ และผู้ประกอบการในต่างประเทศ ที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และสอดคล้องกับ หลักความสะดวก (Convenience) และ หลักความประหยัด (Economy) ตามทฤษฎีหลักการภาษีอากรที่ดี

4) แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 87/3¹⁵⁸ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เก็บและรักษารายงานใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าวเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณีแล้ว และกำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเพิ่มรักษาบันทึกทางธุรกิจและบัญชีที่เหมาะสมอื่น ๆ เพิ่มเติม เพื่อรองรับการตรวจสอบหากได้รับการร้องขอจากหน่วยงานการ

¹⁵⁷ มาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้ยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดสถานที่เป็นอย่างอื่น”

¹⁵⁸ มาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษี และผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เก็บและรักษารายงานใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าว หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณี เว้นแต่

(1) ในกรณีผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 การเก็บรักษารายงานและเอกสารดังกล่าวให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด แต่ระยะเวลาดังกล่าวต้องไม่เกินกว่าห้าปี

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี หรือผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน เก็บและรักษารายงานและเอกสารดังกล่าวข้างต้น ที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีกสองปี

(3) ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีจะกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเก็บและรักษาไว้เกินห้าปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินเจ็ดปี

การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา 87 (2) ให้จัดเก็บเรียงตามลำดับ และตรงตามรายการในรายงานและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

จัดเก็บภาษี เช่น รายละเอียดของร้านค้าในดิจิทัลแพลตฟอร์ม วันที่จัดหาสินค้า รายการการขายสินค้า หลักฐานการชำระเงิน ข้อมูลลูกค้า ข้อมูลสถานที่จัดส่งหรือการขนส่งสินค้าไปยังลูกค้าตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุด เป็นต้น

ทั้งนี้ ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มเป็นผู้ที่มีความเหมาะสมในการเก็บรวบรวมข้อมูลเนื่องจากเจ้าของแพลตฟอร์มเป็นผู้มีข้อมูลของกิจกรรมที่ดำเนินการภายใต้แพลตฟอร์มของตนมากที่สุด และมีความสามารถในการที่จะเรียกเก็บข้อมูลจากผู้ประกอบการที่มาใช้งานแพลตฟอร์มของตนในการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ได้ ดังนั้น หากเจ้าของแพลตฟอร์มแบ่งปันข้อมูลให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษี จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอย่างมาก เพราะเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถหาได้ในประเทศ ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมและโปร่งใสในระบบภาษี และสามารถใช้ในการป้องกันการกระทำความผิดทางศุลกากร เช่น การสำแดงเท็จ การลักลอบหนีศุลกากร รวมไปถึงการนำของต้องห้าม/ต้องจำกัดเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งสอดคล้องกับความเสียหายที่เกี่ยวข้อง อันจะเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพและความเป็นธรรม (Effectiveness and Fairness) ของหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ดี The Ottawa Taxation Framework Condition

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การศึกษาวิจัยเอ็กต์ศึกษาเล่มนี้ ได้กำหนดวัตถุประสงค์การวิจัยไว้ เพื่อศึกษาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล ตามกฎหมายปัจจุบันของไทย และศึกษาวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลขององค์กรระหว่างประเทศ และประเทศอื่นๆ เพื่อหามาตรการที่เหมาะสมในการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัลของประเทศไทย โดยมีบทสรุปดังต่อไปนี้

6.1 บทสรุป

ในอดีตก่อนการเข้ามาของเทคโนโลยี การซื้อขายสินค้าดำเนินการในโลกทางกายภาพ มีข้อจำกัดในการซื้อขายสินค้ามากมาย ผู้ซื้อมีตัวเลือกที่จำกัดในการซื้อสินค้า เนื่องจากสินค้าจำกัดแต่เพียงในร้านค้าในพื้นที่ของตนเท่านั้น เมื่อเวลาผ่านไป วิวัฒนาการด้านเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงรวดเร็วและต่อเนื่อง ประชาชนทั่วไปสามารถเข้าใช้งานเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้ ทำให้เริ่มมีการใช้อินเทอร์เน็ตอย่างแพร่หลายจนก่อให้เกิดกิจกรรมต่าง ๆ บนโลกอินเทอร์เน็ตเพิ่มมากขึ้น เพิ่มขีดความสามารถของผู้บริโภครายบุคคลในการซื้อสินค้าทางออนไลน์อย่างมาก โดยเฉพาะการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค (Business-to-Customer) ก่อให้เกิดการขนส่งระหว่างประเทศและมีจำนวนพัสดุที่นำเข้ามาจำนวนมากสูงขึ้นในรอบหลายปีที่ผ่านมา การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพัสดุที่มีมูลค่าต่ำที่มีการใช้บังคับในหลายประเทศ เริ่มเป็นที่ถกเถียงกันมากขึ้นในบริบทของเศรษฐกิจดิจิทัลที่กำลังเติบโตขึ้น ว่าไม่มีความเหมาะสมอีกต่อไป เนื่องจากในช่วงเวลาที่มีการใช้ชื้อยกเว้นเหล่านี้ ส่วนใหญ่ไม่มีการซื้อของทางอินเทอร์เน็ตและปริมาณสินค้านำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากชื้อยกเว้นนี้มีค่อนข้างน้อย และยังเกิดแรงกดดันด้านการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการในประเทศที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าให้กับผู้บริโภคในประเทศ ซึ่งไม่สามารถแข่งขันกับปริมาณการขายสินค้าออนไลน์จากต่างประเทศที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยสร้างผลกระทบด้านลบที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจ้างงานในประเทศและรายได้จากภาษีโดยตรง

ดังนั้น จึงมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำเหล่านี้ ซึ่งได้มีการประชุมกันระหว่างประเทศอยู่หลายครั้ง เพื่อวิเคราะห์แนวทางอื่นที่เป็นไปได้สำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น จนได้แนวคิดในการนำดิจิทัลแพลตฟอร์มมาจัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ เนื่องจากผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มมักมีขนาดใหญ่ และสามารถเข้าถึงข้อมูลสำคัญที่จำเป็นสำหรับการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในประเทศที่นำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำ โดยมีหลายประเทศได้ใช้มาตรการเพื่อให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์ม มีส่วนร่วมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายออนไลน์แล้ว ได้แก่ ประเทศออสเตรเลียและสหภาพยุโรป ซึ่งได้ออกกฎหมายเพื่อให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำแล้ว ในส่วนของสิงคโปร์ก็มีแผนที่จะจัดเก็บในหลักการที่คล้ายคลึงกัน

สำหรับประเทศไทย ปัญหาดังกล่าวได้มีการถกเถียงเช่นกัน เนื่องจากประเทศไทยเองก็มีกฎหมายการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพัสดุที่มีมูลค่าต่ำเช่นกัน โดยกำหนดไว้ที่ 1,500 บาท มีการศึกษาถึงความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยเสนอให้ยกเว้นหลักเกณฑ์ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นด้วยกับความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าที่มีมูลค่าต่ำ ก่อให้เกิดปัญหามากมาย ทั้งการสูญเสียรายได้และความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในต่างประเทศและผู้ประกอบการในประเทศ

แต่อย่างไรก็ดี แนวทางในการแก้ไขปัญหาโดยการยกเลิกการยกเว้นหลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยไม่มีมาตรการสนับสนุนในการจัดเก็บภาษี ผู้เขียนไม่เห็นด้วย เนื่องจากแม้กฎหมายการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในพัสดุที่มีมูลค่าต่ำสร้างความไม่เหมาะสมหลายประการ แต่หากยกเลิกกฎหมายดังกล่าว อาจส่งผลกระทบต่อในเชิงลบหลายประการ ทั้งต้นทุนที่อาจเพิ่มขึ้นจำนวนมากของกรมศุลกากรที่ต้องตรวจสอบและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าจำนวนมากมหาศาล และก่อให้เกิดความล่าช้าในการตรวจปล่อยสินค้า โดยสาเหตุของปัญหาดังกล่าว เพราะในปัจจุบัน ประเทศไทยยังคงใช้ระบบศุลกากรแบบเดิม กล่าวคือกฎหมายยังคงกำหนดให้จัดเก็บความมูลค่าเพิ่ม ณ จุดผ่านแดนอยู่ โดยให้กรมศุลกากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร

6.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนจึงเสนอว่า ประเทศไทยควรนำแนวทางประเทศออสเตรเลียและประเทศสิงคโปร์ มาปรับปรุงกฎหมายเพื่อนำมาใช้สนับสนุนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าสินค้าในยุคเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล กล่าวคือ ให้มีหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำ โดยนำ

แนวทางการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสิงคโปร์ มาปรับใช้ โดยรัฐต้องมีมาตรการสนับสนุนเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีในสินค้านำเข้าที่มีมูลค่าต่ำโดยกำหนดให้ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มในต่างประเทศซึ่งเป็นตัวกลางระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายต้องมาจดทะเบียนและเป็นผู้จัดเก็บภาษีและนำส่งภาษีให้แก่รัฐ รวมถึงนำส่งข้อมูลให้กับรัฐตามที่ร้องขอ ซึ่งหลักการดังกล่าว สอดคล้องกับ หลักภาษีอากรที่ดี และหลักการจัดเก็บภาษีการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จากปัจจัยแวดล้อมของกรอบการจัดเก็บภาษีที่ออตตาวา (The Ottawa Taxation Framework Conditions) กล่าวคือ แนวทางการจัดเก็บภาษีดังกล่าว มีความเป็นกลางและเท่าเทียมกันระหว่างรูปแบบของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และระหว่างรูปแบบการค้าแบบเดิม ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายระหว่างผู้บริโภคร่วมกับผู้ประกอบการในประเทศ หรือการซื้อขายออนไลน์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มระหว่างผู้บริโภคภายในกับผู้ประกอบการต่างประเทศ จะมีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าเท่ากัน ก่อให้เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศในการแข่งขันด้านราคา ข้อพิจารณาทางด้านภาษีของผู้บริโภคจึงไม่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคอีกต่อไป

นอกจากมีความเป็นกลางแล้ว แนวทางการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ยังมีประสิทธิภาพ ความสะดวกและประหยัด โดยต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) สำหรับผู้ประกอบการจะน้อย เนื่องจากรัฐจะอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ประกอบการ ทั้งระบบการจดทะเบียนแบบง่ายสำหรับผู้ประกอบการในต่างประเทศโดยเฉพาะที่แยกออกจากระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศ อีกทั้งผู้ประกอบการต่างประเทศอาจจดทะเบียน หรือยื่นแบบรายการแสดงรายการภาษี รวมถึงช่องทางชำระภาษี ผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ และเมื่อผู้ประกอบการส่งสินค้ามูลค่าต่ำเข้ามาภายในประเทศ สินค้าดังกล่าวจะได้รับพิธีศุลกากรที่รวดเร็ว กรมศุลกากรไม่มีความจำเป็นต้องตรวจสอบและประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสินค้าได้ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มมาแล้ว ณ ขณะที่ผู้บริโภคชำระราคาสินค้า ทั้งนี้ เพื่อขจัดความจำเป็นที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะเข้ามาแทรกแซงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารสำหรับกรมศุลกากร และเกิดความสะดวกรวดเร็วในการผ่านพิธีการซึ่งเป็นผลดีกับทั้งผู้ประกอบการและผู้บริโภค

ข้อค้นพบของเอกัตศึกษาในประเด็นปัญหานี้ ได้บทสรุปและข้อเสนอแนะอันจะเป็นประโยชน์ต่อการแก้ไขปรับปรุงกฎหมาย และตรงตามสมมติฐานที่กำหนดไว้แล้ว

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กรมศุลกากร. พิธีการศุลกากรนำเข้าขนส่งของออกทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ, 2562

กรมศุลกากร. คู่มือการปฏิบัติงาน (Work Manual) กระบวนการพิธีการศุลกากรนำเข้า – ส่งออกของ
เร่งด่วน, เมษายน 2562

กรมศุลกากร. คู่มือสำหรับประชาชน : กระบวนการทางศุลกากรเกี่ยวกับของเร่งด่วนขาเข้าทาง
อากาศยาน, กรกฎาคม 2558

กรมศุลกากร. การส่งของทางไปรษณีย์/พัสดุเร่งด่วน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

www.customs.go.th/list_strc_simple_neted.php?ini_content=individual_160503_03_160922_01&lang=th&left_menu=menu_individual_submenu_01_160421_02#individual_160503_03_160922_01_181107_03

กรมศุลกากร. การส่งของทางไปรษณีย์/พัสดุเร่งด่วน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

www.customs.go.th/list_strc_simple_neted.php?ini_content=individual_160503_03_160922_01&lang=th&left_menu=menu_individual_submenu_01_160421_02#individual_160503_03_160922_01_181107_03

กรมศุลกากร, การนำเข้า ส่งออก โดยผู้ประกอบการของเร่งด่วน (express consignment)

[ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

www.customs.go.th/list_strc_simple_neted.php?ini_content=individual_160503_03_160922_01&lang=th&left_menu=menu_individual_submenu_01_160421_02#individual_160503_03_160922_01_181107_03

กรมศุลกากร. การนำเข้าของเร่งด่วน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

www.customs.go.th/content_with_menu1.php?left_menu=menu_individual_submenu_01_160421_02&ini_menu=menu_individual_submenu_01_160421_02&ini_content=business_160426_02_160914_01_160914_03&lang=th&left_menu=menu_individual_submenu_01_160421_02_160922_02

กฤติกา ปิ่นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศุลกากรเอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายศุลกากรและการค้าโลก, 2563

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิง จำกัด, 2556

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562

นิตี สัจจทิพวรรณ. การทำธุรกิจแบบ B2C B2B และ B2B2C ต่างกันยังไง [ออนไลน์]. กุมภาพันธ์ 2563, แหล่งที่มา: <https://www.mycloudfulfillment.com/b2c-b2b-b2b2c/>

รัฐันัฐ หังสพฤกษ์. ความไม่เหมาะสมจากการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีศึกษาการนำเข้าสินค้ามูลค่าต่ำจากธุรกิจ E-Commerce. เอกัตศึกษา สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ เคล็ดไทย, 2516

วิชัย มากวัฒนสุข. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากรระบบ e-Customs. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ อินฟอร์ มีเดีย บั๊คส์, 2553

สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีมูลค่าเพิ่มหลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2559

สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ,
2533

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท นำอักษรการพิมพ์ จำกัด, 2558

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม. ดีสนิท อี
คอมเมิร์ซ, 2563

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม. รายงานผลการ
สำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ปี 2562, พฤษภาคม 2563

สถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงบรัสเซลส์ คณะผู้แทนไทยประจำสหภาพยุโรป. EU กับการปฏิรูป
กฎหมาย E-commerce ฉบับใหม่ล่าสุด. มีนาคม 2562

สถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงบรัสเซลส์ คณะผู้แทนไทยประจำสหภาพยุโรป. DE MINIMIS สำหรับ
การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ข้อย้ายภาษีและข้อเสนอแนะ.

ภาษาอังกฤษ

Australian Taxation Office. who charges GST [Online]. Available form:
<https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/Who-charges-GST/>. [2020, November]

Australian Taxation Office. Registration [Online]. Available form:
<https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-low-value-imported-goods/registration/>. [2020, November]

Australian Taxation Office. Requirements once you are registered [Online]. Available form: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/Requirements-once-you-are-registered/>. [2019, December]

Inland Revenue Authority of Singapore. IRAS e-Tax Guide (Draft) GST: Taxing imported low-value goods by way of the overseas vendor registration regime, [Online], Available form: https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/DRAFT%20e-tax%20guide_Taxing%20imported%20low-value%20goods%20by%20way%20of%20the%20overseas%20vendor%20registration%20regime_v1.pdf. [2021, February]

Inland Revenue Authority of Singapore. GST on Imports of Low-Value Goods [Online]. Available form: <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/GST-and-Digital-Economy/GST-on-Imports-of-Low-Value-Goods/>

OECD. MEASURING E-COMMERCE SOME NEW DEVELOPMENTS [Online]. Available form: https://unctad.org/system/files/non-official-document/dtl_eWeek2017p29_VincenzoSpiezia_en.pdf. [2017, April]

OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales [Online]. Available form: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. [2019, March]

OECD. Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST [Online]. Available form: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.pdf>. [2017]

- OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [Online]. Available form: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. [2015]
- OECD. Global tax community welcomes new measures to enlist online marketplaces in the collection of VAT/GST in e-commerce [Online]. Available form: <https://www.oecd.org/tax/consumption/global-tax-community-welcomes-new-measures-to-en.list-online-marketplaces-in-the-collection-of-vat-gst-in-e-commerce.htm>. [2019, March]
- Pitney Bowes. Global Parcel Shipping Index [Online]. Available form: http://news.pb.com/article_display.cfm?article_id=5784. [2017]
- Quaderno. E-commerce EU VAT changes in 2021 [Online]. Available form: <https://www.quaderno.io/blog/e-commerce-eu-vat-changes-in-2021-the-brand-new-ioss>. [2020, December]
- The European Commission. Modernizing VAT for cross-border e-commerce [Online]. Available form: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en. [2020]
- The European Commission. Impact Assessment Accompanying the Document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernizing VAT for Cross-border B2C e-Commerce [Online]. Available form: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_379.pdf. [2016, December]

The European Commission. Explanatory Notes on VAT e-commerce rules [Online].

Available form:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf. [2020, September]

The Parliament of Australia. Explanatory of Memorandum of Treasury Laws

Amendment (GST Low Value Goods) Bill [Online]. Available form:

<https://www.legislation.gov.au/Details/C2017B00025/Explanatory%20Memorandum/Text>. [2017, May]

UNCTAD Communications and Information Unit. Global e-Commerce sales surged to

\$29 trillion [Online]. Available form: <https://unctad.org/press-material/global-e-commerce-sales-surged-29-trillion>. [2019, June]

World Customs Organization. Kyoto Convention – General Annex – Chapter 4

Guidelines on Duties and Taxes [Online], , Available form:

<http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/wto-atf/dev/rkc-guidelines-ch4.pdf?la=en>. [2000, July]