

ปัญหาการจัดเก็บภาษี กรณีธุรกิจจุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency):
ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

นายชลาพันธ์ เจนงามกุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Taxation issues Cryptocurrency Mining Taxes Case: A Comparative Study of Foreign Laws.

Mr. Chalapun Jenngamkul

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

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2021

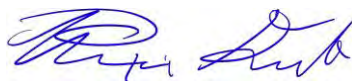
Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการจัดเก็บภาษี กรณีธุรกิจชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency): ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
นิสิต	นายชลาพันธ์ เจนนามกุล
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์ ดร. ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	อาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน

ในปัจจุบัน การชุดคริปโทเคอร์เรนซีได้รับความนิยมซึ่งมีธุรกิจจำนวนมากได้แสวงหาโอกาสในการทำธุรกิจชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี กล่าวคือ การชุดเป็นการแข่งขันแก่สมการทางคณิตศาสตร์เพื่อให้ได้คริปโทเคอร์เรนซี อนึ่ง เมื่อมีธุรกรรมใหม่เกิดขึ้นในระบบบล็อกเชน ธุรกรรมชุดใหม่ต้องอาศัยการยืนยันธุรกรรม โดยเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งเป็นเครื่องคอมพิวเตอร์ทั้งหมดจะต้องแข่งขันแก่สมการทางคณิตศาสตร์ให้สำเร็จ หากเครื่องคอมพิวเตอร์แก่สมการทางคณิตศาสตร์ได้ก่อนก็จะมีสิทธิบันทึกธุรกรรมใหม่เข้าไปในเครือข่าย และจะได้รางวัลเป็นคริปโทเคอร์เรนซี แต่อย่างไรก็ตามยังมีความไม่ครอบคลุมเพียงพอบางประการของการเสียภาษีจากธุรกิจการชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี เอกัตศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาและแนวทางการจัดเก็บภาษีกรณีธุรกิจชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี โดยเทียบเคียงกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของกฎหมายต่างประเทศ

จากการศึกษาพบว่า การชุดคริปโทเคอร์เรนซีมีหลายรูปแบบด้วยกัน เช่น การชุดแบบเดี่ยว การชุดแบบกลุ่ม และการชุดแบบคลาวด์ ซึ่งในต่างประเทศ มีแนวทางการจัดเก็บภาษีจากการชุดคริปโทเคอร์เรนซี เช่น เมื่อชุดคริปโทเคอร์เรนซีแล้วได้รับคริปโทเคอร์เรนซินั้นถือเป็นรายได้อื่นที่ไม่ใช่รายได้จากทุน สามารถหักค่าใช้จ่ายโดยตรงได้ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าอุปกรณ์ที่ใช้ในการชุดคริปโทเคอร์เรนซี และเมื่อชุดคริปโทเคอร์เรนซีแล้วได้รับคริปโทเคอร์เรนซี ถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี ต้องคำนวณคริปโทเคอร์เรนซีจากมูลค่าตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่ได้รับ เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีสำหรับการชุดคริปโทเคอร์เรนซี หากพิจารณามุมมองในเชิงนโยบายของรัฐ มี 2 แนวทาง คือ แนวทางที่หนึ่ง คือ การตีความให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับมาจากการชุดรับรู้เป็นเงินได้ขึ้นทันทีเมื่อได้รับ และแนวทางที่สอง คือ กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก

ผู้เขียนจึงเห็นว่า กฎหมายไทยควรมีการกำหนดวิธีการต่าง ๆ ขึ้นมาเพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีการชุดคริปโทเคอร์เรนซีให้เหมาะสม ได้แก่ การเพิ่มนิยามความหมายของการชุดคริปโทเคอร์เรนซี การกำหนดเงินได้จากการชุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการชุด การยอมให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เพื่อความเป็นธรรมแก่ประชาชนและเกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษี และสอดคล้องกับหลักสากลของภาษีอากรที่ดี



..... อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา
(อาจารย์ ดร. ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ)



..... อาจารย์ที่ปรึกษาร่วมเอกัตศึกษา
(อาจารย์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน)



..... นิสิต
(นายชลาพันธ์ เจนนามกุล)

Independent Study Title	Taxation issues Cryptocurrency Mining Taxes Case: A Comparative Study of Foreign Laws.
Researcher	Mr. Chalapun Jenngamkul
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Dr. Poomsiri Dumrongvute
Co-Advisor	Mr. Thanasak Chanyapoon

At present, cryptocurrency mining has gained popularity. Many enterprises are seeking opportunities to do cryptocurrency mining business. Cryptocurrency mining is a competition to solve mathematical equations so as to acquire cryptocurrency. Moreover, a new batch of transactions occurring in a blockchain system must rely on a confirmation of transactions by cryptocurrency mining machines, all of which are computers. They must compete to solve mathematical equations. Any of these computers, which manages to solve the mathematical equations first, will have the right to enter new transactions in the network and will be rewarded with cryptocurrency. However, certain aspects are not sufficiently covered in terms of payment of taxes on cryptocurrency mining businesses. The purpose of this independent study is to study problems and guidelines regarding the collection of taxes in the event of cryptocurrency mining business in comparison with taxation guidelines under foreign laws.

It was found that there are various forms of cryptocurrency mining, such as solo mining, pool mining, and cloud mining. Some foreign countries have approaches for collecting taxes on cryptocurrency mining. For example, cryptocurrencies mined and acquired are treated as any other income than capital income, from which direct expenses, such as electricity charges, costs of equipment, can be deducted. Moreover, cryptocurrencies derived from a cryptocurrency mining are treated as a taxable income and must be calculated on the basis of their market value at the time of their acquisition, etc. Considering perspectives in terms of the state policy, there are two approaches for collecting cryptocurrency mining taxes. The first one is to make an interpretation to the effect that cryptocurrencies derived from a mining shall be recognized as income immediately upon receipt thereof, and the second one is to recognize the first taxable activity on the disposal of the cryptocurrencies.

In the author's opinion, Thai legislation should stipulate procedures to be used as guidelines for collecting taxes on cryptocurrency mining appropriately. These procedures include increasing the definition of the cryptocurrency mining, determining cryptocurrency mining income as assessable income from the time of the acquisition of the cryptocurrency coin(s) from the mining, granting income-earners the right to deduct a lump sum of expenses. This is for the fair treatment of the public and for efficiency in the collection of taxes by the state as the tax collector as well as for compliance with universal principles of good taxation.

.....Advisor's Signature

(Dr. Poomsiri Dumrongvute)

.....Co-Advisor's Signature

(Mr. Thanasak Chanyapoon)

.....Student's Signature

(Mr. Chalapun Jenngamkul)

กิตติกรรมประกาศ

รายงานเอกัตศึกษานี้จะสำเร็จลุล่วงด้วยดีไม่ได้ หากไม่ได้รับความอนุเคราะห์จากท่านอาจารย์ ดร.ภูมิศิริ คำรงวุฒิ และท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน ที่ได้กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่าในการรับเป็นที่ปรึกษาเอกัตศึกษา ทั้งได้ให้คำปรึกษา คำแนะนำทางด้านวิชาการอันเป็นประโยชน์อย่างสูงต่อผู้เขียน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการวางโครงร่างเอกัตศึกษา แนวทางในการทำการศึกา การวิเคราะห์ประเด็นปัญหา การเขียนเนื้อหา รวมถึงบทวิเคราะห์ต่าง ๆ ตลอดจนการตรวจทานและแก้ไขจุดบกพร่องในงานของผู้เขียนนี้ให้สมบูรณ์แบบมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนจึงกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ ดร.ภูมิศิริ คำรงวุฒิ และท่านอาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน เป็นอย่างสูงมา ณ ที่นี้ด้วย

ขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ให้ความรู้แก่ผู้เขียน รวมทั้งคณาจารย์และผู้ทรงคุณวุฒิทุกท่านที่ได้แต่งตำรา หนังสือ บทความต่าง ๆ ซึ่งผู้เขียนสามารถนำไปใช้ในการศึกษา ค้นคว้า อ้างอิง เพื่อการจัดทำรายงานเอกัตศึกษานี้ได้อย่างสมบูรณ์

ขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และเจ้าหน้าที่ห้องสมุด คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่าน ที่ได้อำนวยความสะดวกในเรื่องต่าง ๆ ตลอดระยะเวลาที่ผู้เขียนได้ศึกษาเล่าเรียน

สุดท้ายนี้ ขอกราบขอบพระคุณผู้อยู่เบื้องหลังความสำเร็จในการทำรายงานเอกัตศึกษานี้ คือ บิดา มารดา และครอบครัว ขอขอบคุณกัลยาณมิตรที่ช่วยเหลือและคอยเป็นกำลังใจที่ดีให้แก่ผู้เขียนเสมอมา

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่ารายงานเอกัตศึกษานี้จะมีคุณประโยชน์และคุณค่าทางการศึกษาไม่มากนักน้อย และหากรายงานเอกัตศึกษานี้ มีความบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

นายชลาลัย เจนงามกุล

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ฅ
บทที่ 1	1
บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	2
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	2
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	2
1.5 วิธีการศึกษา	2
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย	3
บทที่ 2	4
ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี บล็อกเชน (Blockchain) และการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี.....	4
2.1 คริปโทเคอร์เรนซี.....	4
2.1.1. ความหมายของคริปโทเคอร์เรนซี.....	4
2.1.2. สกุลเงินเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี	5
2.1.3. เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถขุดได้	8
2.1.4. รายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการยอมรับให้สามารถระดมทุนผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในปัจจุบันในประเทศไทย	9
2.1.5. ภาพรวมเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ.....	10

2.2	บล็อกเชน (Blockchain)	19
2.3	การขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี	23
2.3.1.	ความหมายของการขุดคืออะไร	23
2.3.2.	หลักการงานของการขุดคริปโทเคอร์เรนซี	26
2.3.3.	วิธีขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี	30
2.3.4.	ภาพรวมเกี่ยวกับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ	32
	บทที่ 3	34
	กฎหมายสินทรัพย์ดิจิทัล และหลักการภาษีอากรสำหรับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี	34
3.1	สินทรัพย์ดิจิทัล	34
3.1.1.	ประเภทของสินทรัพย์ดิจิทัล	34
3.1.2.	รายชื่อสินทรัพย์ดิจิทัลและค่าความเสี่ยง	38
3.1.3.	แนวทางการคำนวณค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัล	41
3.1.4.	ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล	42
3.1.5.	หลักเกณฑ์กำกับการให้บริการของผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่สนับสนุนการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางชำระค่าสินค้าหรือบริการ	45
3.2	หลักการภาษีอากร	47
3.2.1.	หลักการภาษีอากรที่ดี	47
3.2.2.	หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน	49
3.2.3.	หลักภาระภาษี	49
3.2.4.	หลักภาษีเงินได้	52
3.2.5.	หลักการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	54
3.2.6.	เกณฑ์ในการรับรู้เงินได้พึงประเมิน	56
3.3	การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การขุดคริปโทเคอร์เรนซี	57
3.3.1.	การรับรู้เงินได้และการหักค่าใช้จ่าย	57
3.3.2.	การคำนวณต้นทุน	57

3.3.3. การวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซี.....	58
3.3.4. การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	58
3.3.5. วิธีการเสียภาษี.....	58
บทที่ 4	59
ปัญหาการจัดเก็บภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศไทย	59
4.1 ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	60
4.1.1. วิเคราะห์ปัญหาการตีความบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ซ)(ณ) และมาตรา 50(2)(ฉ) แห่งประมวล รัษฎากร.....	62
4.1.2. วิเคราะห์ปัญหาการคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร	63
4.1.3. วิเคราะห์ปัญหาการตีความมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร	66
4.1.4. วิเคราะห์ปัญหาการตรวจสอบการจัดเก็บภาษี	67
4.2 ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	70
4.2.1. ลักษณะเป็นสินค้าตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร.....	73
4.2.2. การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์	74
4.3 ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	75
4.3.1. วิเคราะห์ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์คอมพิวเตอร์	76
บทที่ 5	81
แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ	81
5.1 แนวทางขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา Organization for Economic Co- Operation and Development (OECD) และสหภาพยุโรป	81
5.1.1. การขุด	81
5.1.2. คริปโทเคอร์เรนซีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	82
5.1.3. การสร้างคริปโทเคอร์เรนซีและกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี.....	82
5.2 ภาพรวมแนวทางการเก็บภาษีทางตรงการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ.....	84
5.3 ภาพรวมแนวทางการเก็บภาษีทางอ้อมการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ.....	87
5.4 วิเคราะห์แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศสหรัฐอเมริกา.....	89

5.5	วิเคราะห์แนวทางการเก็บภาษีการขาดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศออสเตรเลีย	105
5.6	วิเคราะห์แนวทางการเก็บภาษีการขาดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส	111
บทที่ 6	.....	117
บทวิเคราะห์การเก็บภาษีการขาดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีและประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง	.....	117
6.1	การเก็บภาษีการขาดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี	117
6.1.1.	การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการขาดคริปโทเคอร์เรนซีตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร	117
6.1.2.	กรณีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน	120
6.1.3.	การรับรู้เงินได้พึงประเมินในทันทีเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขาด	121
6.1.4.	การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	124
6.2	ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง	135
6.2.1.	สถานะของคริปโทเคอร์เรนซีตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	135
6.2.2.	ประเด็นการขาดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี	138
6.2.3.	การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน.....	142
6.2.4.	การบันทึกบัญชีสำหรับการขาดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี	144
6.2.5.	ราคาตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี.....	150
6.2.6.	ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์สำหรับการขาดคริปโทเคอร์เรนซี.....	150
บทที่ 7	.....	153
สรุป	.....	153
7.1	สรุปผลการศึกษา.....	153
7.2	ข้อเสนอแนะ.....	155
บรรณานุกรม	.....	157
ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา	.....	167

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ตารางแสดงประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิง จำนวน 9 ประเทศ.....	11
ตารางที่ 2 ตารางประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยปริยาย จำนวน 42 ประเทศ.....	12
ตารางที่ 3 ตารางแสดงกรอบการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี.....	14
ตารางที่ 4 ตารางแบ่งประเภทของเทคโนโลยีบล็อกเชน.....	20
ตารางที่ 5 ตารางรายชื่อสินทรัพย์ดิจิทัลและค่าความเสี่ยง.....	38
ตารางที่ 6 ตารางผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล	42
ตารางที่ 7 ตารางผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตนายหน้าสินทรัพย์ดิจิทัล.....	43
ตารางที่ 8 ตารางผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล.....	44
ตารางที่ 9 ตาราง ICO Portal.....	44
ตารางที่ 10 ตารางผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตที่ปรึกษาสินทรัพย์ดิจิทัล.....	45
ตารางที่ 11 ตารางผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตผู้จัดการเงินทุนสินทรัพย์ดิจิทัล.....	45
ตารางที่ 12 ตารางประเภทเงินได้และหักค่าใช้จ่าย.....	64
ตารางที่ 13 ตารางผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและกำหนดเวลาการจดทะเบียน.....	71
ตารางที่ 14 ตารางกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี.....	83
ตารางที่ 15 ตัวอย่างรายได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจที่ต้องรายงาน.....	108
ตารางที่ 16 ตารางอัตราภาษีแบ่งตามประเภท.....	112
ตารางที่ 17 ตารางอัตราภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนส่วนบุคคล.....	112
ตารางที่ 18 ตารางรายละเอียดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสำหรับรายได้ส่วนบุคคล.....	113
ตารางที่ 19 ตารางสรุปธุรกรรมกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี.....	114

สารบัญภาพ

รูปที่ 1 ขั้นตอนการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain.....	22
รูปที่ 2 หลักการทำงานของ Proof of Work	24
รูปที่ 3 รูปแสดงการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบ Solo mining และ Pool mining.....	25
รูปที่ 4 รูปเปรียบเทียบ CPU GPU ASIC.....	28
รูปที่ 5 ภาพจำลองการตรวจสอบธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี.....	29
รูปที่ 6 Infographic ภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล กรมสรรพากร.....	60
รูปที่ 7 แบบฟอร์มข้อ 8. 1040 Schedule 1.....	89
รูปที่ 8 แบบฟอร์ม Profit or Loss From Business.....	90
รูปที่ 9 รายละเอียดภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง.....	101
รูปที่ 10 ภาพแสดงการได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดฯ.....	102
รูปที่ 11 แบบฟอร์ม ข้อ 18. กำไรส่วนเกินจากทุน (Capital gains)	109
รูปที่ 12 แบบฟอร์ม รายได้ (Income).....	109
รูปที่ 13 ภาพแสดงการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี.....	110

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันเทคโนโลยีพัฒนาก้าวหน้าอย่างรวดเร็ว ถึงวันที่สามารถทำธุรกรรมทางการเงินถึงกันได้โดยไม่ต้องมีคนกลาง โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจจุดเหมือนคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งจะมีการแข่งขันเพื่อแย่งชิงสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบธุรกรรมและเป็นผู้บันทึกธุรกรรมดังกล่าวลงไปบัญชีเพื่อป้องกันว่าธุรกรรมทางการเงินนี้ถูกต้องและเกิดขึ้นจริง เพราะระบบของคริปโทเคอร์เรนซีนั้นเป็นระบบที่ไม่มีตัวกลาง (Decentralized) หากเปรียบเทียบกับระบบธนาคารหรือสถาบันการเงินซึ่งเป็นระบบรวมศูนย์ (Centralized) ทุกอย่างถูกควบคุมโดยตัวกลางที่ทุกคนจะมอบความเชื่อถือ (Trust) ให้ในการดูแลธุรกรรมต่าง ๆ ซึ่งในระบบของคริปโทเคอร์เรนซีได้นำเสนอวิธีการใหม่ในเรื่องของความโปร่งใสแบบไร้ศูนย์กลาง คือการขุดโดยวิธีนี้จะเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีส่วนร่วมในระบบคริปโทเคอร์เรนซีทุกคนมีสิทธิเป็นผู้ตรวจสอบธุรกรรมได้อย่างเท่าเทียมกัน และผลลัพธ์จากการตรวจสอบจะเป็นข้อมูลที่เปิดเผยออกสู่สาธารณะอีกด้วย และประเด็นสำคัญของการวิจัยคือการกำหนดเงินได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีควรถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และความเป็นธรรมแก่ประชาชนและประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลในฐานะผู้จัดเก็บภาษี ในขณะที่เดียวกันมีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เข้าทำธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซี เช่น บริษัท จัสมิน เทคโนโลยี โซลูชัน จำกัด (มหาชน) (JTS), บริษัท โคแมนซี อินเทอร์เน็ต ชั้นเนต จำกัด (มหาชน) (COMAN), บริษัท บรูคเคอร์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) (BROOK), บริษัท ยูไนเต็ท เพาเวอร์ ออฟ เอเชีย จำกัด (มหาชน) (UPA), บริษัท เอเจ แอดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน) (AJA), บริษัท ซิก้า อินโนเวชั่น จำกัด (มหาชน) (ZIGA), บริษัท อีสต์โคสต์เฟอร์นิเทค จำกัด (มหาชน) (ECF)

และปัจจุบันหลายธุรกิจในโลกได้เปิดรับให้สามารถนำคริปโทเคอร์เรนซีมาใช้ชำระซื้อสินค้าและบริการได้ ทำให้คริปโทเคอร์เรนซีสามารถนำมาใช้จ่ายในชีวิตประจำวันได้จริง อาทิ Starbuck รับบัตรเครดิตสำหรับชำระซื้อเครื่องดื่มและสินค้าอื่น ๆ (เริ่มให้บริการเฉพาะบางที่ในประเทศสหรัฐอเมริกา, Expedia รับบัตรเครดิตสำหรับชำระค่าที่พัก ตัวเครื่องบิน และบริการอื่น ๆ เป็นต้น แต่สำหรับประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทยและสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ออกหลักเกณฑ์กำกับบริการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่สนับสนุนการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางการชำระค่าสินค้าหรือบริการ นอกจากนี้ในเรื่องของเงินได้พึงประเมิน หากตีความว่า ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน จะทำให้ผู้ที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ไม่ต้องชำระภาษีใด ๆ กรมสรรพากรก็ควรออกกฎหมายยกเว้นภาษีให้ชัดเจน

แม้ว่าปัจจุบันในประเทศไทย การขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่ต้องแจ้งขออนุญาตต่อหน่วยงานใด ๆ ก็ตาม และการจัดเก็บภาษีจะต้องสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดี ในการจัดทำเอกตศึกษาเรื่องนี้หวังแต่เพียงให้เป็นเปลวไฟที่ปลายเทียนสำหรับจุดประกายต่อไปในอนาคตสำหรับธุรกิจจุดเหมือนคริปโทเคอร์เรนซีให้มีการรับรองจากกฎหมายและหน่วยงานที่จะกำกับดูแลต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ในปัญหาการจัดเก็บภาษี กรณีธุรกิจจุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี รวมถึงการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
- 2) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ธุรกิจจุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี
- 3) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์การตีความตามประมวลรัษฎากร, พระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 19 พ.ศ. 2561, พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล กรมสรรพากร มกราคม พ.ศ. 2565, พระราชกำหนดธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561, พระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501, พระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535, ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องกิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ พ.ศ. 2561 หลักการภาษีอากรที่ดี และกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ แนวทางขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและสหภาพยุโรป, ประเทศสหรัฐอเมริกา, ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

แนวทางการเก็บภาษีจากการจุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซียังไม่ครอบคลุมเพียงพอซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การกำหนดเงินได้พึงประเมิน อันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนและไม่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษี จึงควรกำหนดเพิ่มคำนิยามของการจุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี การกำหนดแนวทางให้ชัดเจนกรณียอมให้ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา การกำหนดเงินได้จากการจุดคริปโทเคอร์เรนซีให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการจุด ให้ชัดเจนและมีความเหมาะสม

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษาครั้งนี้จะมีขอบเขตเฉพาะการศึกษาประมวลรัษฎากร, พระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 19 พ.ศ. 2561, พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล กรมสรรพากร มกราคม พ.ศ. 2565, พระราชกำหนดธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561, พระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501, พระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535, ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องกิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ พ.ศ. 2561 หลักการภาษีอากรที่ดี และกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ แนวทางขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและสหภาพยุโรป, ประเทศสหรัฐอเมริกา, ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาวิจัยเรื่องนี้เป็นการวิจัยแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาและวิเคราะห์การตีความประมวลรัษฎากร, พระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 19 พ.ศ. 2561,

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล กรมสรรพากร มกราคม พ.ศ. 2565, พระราชกำหนดธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561, พระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501, พระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535, ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องกิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ พ.ศ. 2561 หลักการภาษีอากรที่ดี และกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ แนวทางขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาและสหภาพยุโรป, ประเทศสหรัฐอเมริกา, ประเทศออสเตรเลีย และประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ตลอดจนศึกษาจากบทความ หนังสือ วารสารต่าง ๆ ข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต รวมทั้งการจะเตรียมขอคำปรึกษาแนะนำจากอาจารย์ เพื่อการวิเคราะห์และศึกษาทำความเข้าใจในประเด็นต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้จะทำให้เข้าใจปัญหาการจัดเก็บภาษี กรณีธุรกิจชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี และเรื่องการชุดคริปโทเคอร์เรนซี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และการตีความที่เป็นธรรมตามประมวลรัษฎากร หลักการภาษีอากรที่ดี รวมถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการชุดคริปโทเคอร์เรนซี ทั้งในเชิงวิเคราะห์ และในเชิงเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ทำให้ได้ข้อสรุปแนวทางการตีความ อันส่งผลให้สามารถนำไปสู่การพัฒนา ปรับปรุง และแก้ไขข้อกฎหมายและการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี บล็อกเชน (Blockchain) และการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

2.1 คริปโทเคอร์เรนซี

2.1.1. ความหมายของคริปโทเคอร์เรนซี

คริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) เป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นตัวกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น Bitcoin, Bitcoin Cash, Ethereum, Ethereum Classic, Litecoin, Ripple หรือ Stellar เป็นต้น นอกจากนี้ ยังหมายความรวมถึงคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการตรึงมูลค่า (peg) ไว้กับสินทรัพย์ที่มีความมั่นคง เช่น ทองคำ พันธบัตร หรือสกุลเงินแท้จริงต่าง ๆ ซึ่งคริปโทเคอร์เรนซีประเภทนี้เรียกว่า “Stablecoin”¹

สำหรับ CBDC (Central Bank Digital Currency) หรือสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารกลาง เพื่อใช้เป็นตัวกลางในการแลกเปลี่ยนมูลค่าที่จะเป็นตัวแทนของเงินได้จริง ๆ ถือเป็น สกุลเงินในรูปแบบดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารกลาง มีคุณสมบัติในการเป็นตัวกลางเพื่อชำระค่าสินค้าและบริการ สามารถรักษามูลค่า และเป็นหน่วยวัดทางบัญชีได้ ซึ่งแตกต่างจากคริปโทเคอร์เรนซีอย่าง Bitcoin, Ethereum, Ripple, Stellar, Bitcoin Cash, Litecoin, Dogecoin, Monero, Tether เป็นต้น ซึ่งออกโดยภาคเอกชน และมีมูลค่าผันผวนจากการใช้เพื่อเก็งกำไร จึงไม่เหมาะสมสำหรับการนำมาใช้เป็นตัวกลางในการชำระค่าสินค้าและบริการ

CBDC สามารถแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ ได้แก่ สำหรับการทำธุรกรรมระหว่างสถาบันการเงิน (wholesale CBDC) และสำหรับธุรกรรมรายย่อยของภาคธุรกิจและประชาชน (retail CBDC)

ยกตัวอย่างเช่น ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีนที่ประกาศใช้เงินดิจิทัลหยวนสำหรับประชาชนอย่างเป็นทางการไปแล้วเมื่อช่วงต้นปี พ.ศ. 2563 ยังมีหลายประเทศที่กำลังเดินหน้าศึกษาและทดลองเรื่องนี้ อาทิ การทดสอบการใช้ e-krona ของประเทศราชอาณาจักรสวีเดน การออกแนวทางการศึกษาและออกแบบอย่างธนาคารกลางประเทศสหราชอาณาจักรและแคนาดา โดยในส่วนของประเทศไทยนั้น ธนาคารแห่งประเทศไทย (ธปท.) ร่วมกับธนาคารพาณิชย์ 8 แห่งได้ริเริ่ม โครงการอินทนนท์ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 เพื่อศึกษาประสิทธิภาพและความเป็นไปได้ของการใช้ CBDC ในสถาบันการเงิน รวมถึงมีการทดลองการโอนเงินข้ามประเทศร่วมกับธนาคารกลางฮ่องกง ซึ่งผลการทดสอบและองค์ความรู้ในการทำโครงการฯ เป็นประโยชน์อย่างมากต่อการพัฒนาเงินสกุลดิจิทัลของประเทศไทยในอนาคตที่ต้องให้ความสำคัญต่อเสถียรภาพการเงินและการสร้างนวัตกรรมที่สนับสนุนภาคธุรกิจเอกชน²

¹ นภนวลพรรณ ภาสันต์, รู้จัก Stablecoin [ออนไลน์], 24 กุมภาพันธ์ 2565. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2564/0564.pdf>

² ธนาคารแห่งประเทศไทย, ทำความรู้จักกับ CBDC และความคืบหน้าในประเทศไทย [ออนไลน์], 29 มกราคม 2565. แหล่งที่มา https://www.bot.or.th/Thai/BOTMagazine/Pages/256304_TheKnowledge_CBDC.aspx

อนึ่ง คริปโทเคอร์เรนซีถูกสร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเป็นสื่อกลางของการซื้อขาย แลกเปลี่ยนโดยมิได้มีโครงการหรือกิจการใด ๆ รองรับนั้น บทบัญญัติตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลฯ มิได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ในการควบคุมหรือกำกับดูแลการออกเสนอขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยตรง แต่เป็นการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อการควบคุมและกำกับดูแลการทำหน้าที่ของผู้ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี

2.1.2. สกุลเงินเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี

พิจารณาได้ว่าสกุลเงินเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีมีจำนวนมากกว่า 10,000 สกุลเงินเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่มีอยู่ในตลาดโลก มีหลายสกุลเงินเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่โดดเด่น ดังนี้

1) Bitcoin (BTC)

ถือเป็นสกุลเงินดิจิทัลสกุลแรกของโลกที่ถูกสร้างขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2552 โดยบิตคอยน์จะทำงานผ่านระบบบล็อกเชนเพื่อป้องกันการปลอมแปลงและป้องกันไม่ให้เกิดภาวะเงินเฟ้อเกิดขึ้น โดยกำหนดปริมาณบิตคอยน์ในระบบไว้ไม่เกิน 21 ล้านหน่วย ทั้งนี้ ถึงแม้ว่าในปัจจุบันจะมีการออกสกุลเงินดิจิทัลต่าง ๆ มากมาย แต่บิตคอยน์ยังเป็นสกุลเงินดิจิทัลที่ได้รับความนิยมจากนักลงทุนและได้รับการยอมรับในการซื้อขายและแลกเปลี่ยนมากที่สุดเมื่อเทียบกับสกุลเงินดิจิทัลอื่น ๆ ด้วยมูลค่าทางการตลาดที่มีการประเมินกันว่ามีมูลค่ามากกว่า 100,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ³

2) Ethereum (ETH)

เป็นสกุลเงินดิจิทัลที่ได้รับความนิยมมากเช่นกันในปัจจุบัน ลักษณะเด่นของ Ethereum สามารถรองรับการทำธุรกรรมที่หลากหลายรูปแบบโดยเฉพาะสามารถประยุกต์ได้กับการระดมทุนแบบ ICO และมีคุณสมบัติเพื่อรองรับกับสัญญาอัจฉริยะ (smart contract⁴) ซึ่งเป็นชุดคำสั่งคอมพิวเตอร์ที่ดำเนินการบังคับตามข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาโดยอัตโนมัติเมื่อมีเหตุการณ์ตามที่กำหนดเกิดขึ้น ซึ่งหมายความว่าบุคคลใดก็สามารถใช้แพลตฟอร์มของ smart contract มาพัฒนาให้เป็นแอปพลิเคชันเพื่อการใช้งานอย่างอื่นที่ตนต้องการก็ได้ นอกจากนี้ Ethereum ยังได้รับการยอมรับจากองค์กรเอกชนชั้นนำหลายองค์กร โดยมีการก่อตั้งกลุ่ม Enterprise Ethereum Alliance หรือเรียกย่อว่า EEA ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการก่อตั้งเพื่อพัฒนาและวิจัยเกี่ยวกับความสามารถของ Ethereum ปัจจุบันมีสมาชิกมากกว่า 116 บริษัท โดยองค์กรเอกชนชั้นนำเข้าร่วมดำเนินการ ไม่ว่าจะเป็นบริษัท Microsoft, JP Morgan, Toyota หรือ Intel เป็นต้น ด้วยมูลค่าทางการตลาดที่มีการประเมินกันว่ามีมูลค่ามากกว่า 48,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ⁵

³ ฝ่ายค้นคว้าและเปรียบเทียบกฎหมาย กองกฎหมายต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, Digital Currency แนวนโยบายและกฎหมายเกี่ยวกับสกุลเงินดิจิทัล, หน้า 14.

⁴ Smart Contract หมายถึง รูปแบบโปรแกรมหรือชุดคำสั่งคอมพิวเตอร์ที่จัดเก็บเงื่อนไขหรือข้อตกลงของสัญญาต่าง ๆ ซึ่งจะถูกจัดเก็บและดำเนินการ (Execute) ในเครือข่ายบล็อกเชนโดยจะดำเนินการอัตโนมัติเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด

⁵ ฝ่ายค้นคว้าและเปรียบเทียบกฎหมาย กองกฎหมายต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, Digital Currency แนวนโยบายและกฎหมายเกี่ยวกับสกุลเงินดิจิทัล, หน้า 14.

3) Ripple (XRP)

เป็นสกุลเงินดิจิทัลที่มีความแตกต่างจากสกุลเงินดิจิทัลอื่น ๆ เพราะเป็นสกุลเงินดิจิทัลที่ได้รับการออกแบบภายใต้ระบบ Private Blockchain โดยมีบริษัท Ripple เป็นผู้ดูแลปริมาณเงินของสกุลเงินดังกล่าวในระบบทั้งหมด ทำให้ผู้ลงทุนไม่ซุกหรือแสวงหาสกุลเงินดิจิทัลนี้จากระบบได้โดยตรง แต่จะต้องทำธุรกรรมผ่านเครือข่ายของบริษัท Ripple ทั้งนี้ เพราะบริษัท Ripple มีความประสงค์ให้สกุลเงินดิจิทัลชนิดนี้มีความเสถียร มั่นคง และเป็นสกุลเงินดิจิทัลหลักที่สามารถใช้แลกเปลี่ยนในทางเงินตราระหว่างประเทศได้ในอนาคต ดังนั้น จึงทำให้สกุลเงินดิจิทัล Ripple (XRP) เป็นที่ยอมรับในวงกว้างของสถาบันการเงินและบริษัทชั้นนำทั่วโลกไม่ว่าจะเป็นบริษัท Google, SBI Group, Standard Chartered และ Seagate รวมถึงสถาบันการเงินในประเทศไทย เช่น ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ก็มีการเข้าลงทุนกับบริษัท Ripple ด้วยเช่นกัน นอกจากนี้ บริษัท Ripple ยังมีการศึกษาการใช้เทคโนโลยีทางการเงิน (Fintech) เพื่อดำเนินการเชื่อมโยงเครือข่ายการลงทุนและพัฒนาการโอนเงินข้ามประเทศผ่านระบบออนไลน์เพื่อให้ผู้ลงทุนมีความสะดวก ได้รับบริการที่รวดเร็ว และลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง⁶

4) Stellar (XLM)

เป็นสกุลเงินดิจิทัลที่ได้รับการพัฒนาต่อยอดมาจากสกุลเงินดิจิทัลประเภท Ripple โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการสร้างสกุลเงินดิจิทัล Stellar (XLM) มีความมุ่งหมายเพื่อให้สกุลเงินดิจิทัลประเภทนี้สามารถใช้แลกเปลี่ยนกับสกุลเงินหลักอย่างมีเสถียรภาพซึ่งจุดแตกต่างของ Stellar (XLM) คือได้รับการออกแบบมาเพื่อรองรับการใช้งานของประชาชนทั่วไป หรือผู้ลงทุนเป็นการเฉพาะ แตกต่างจาก Ripple (XRP) ที่ได้รับการออกแบบเพื่อรองรับกลุ่มองค์กรและสถาบันการเงินเป็นหลัก นอกจากนี้ สิ่งที่ทำให้สกุลเงินดิจิทัล Stellar (XLM) ได้รับความสนใจจากผู้ลงทุนในปัจจุบัน คือ การมีค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรมในอัตราที่ต่ำกว่าสกุลเงินดิจิทัลประเภทอื่น ๆ รวมทั้งการที่ Stellar ได้ประกาศความร่วมมือทางธุรกิจกับบริษัท IBM เพื่อทำการพัฒนาแพลตฟอร์ม Blockchain Banking Solution ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อลดระยะเวลาการทำธุรกรรมในการชำระเงินข้ามประเทศ ดังนั้น จึงส่งผลทำให้ Stellar (XLM) เป็นสกุลเงินดิจิทัลที่ได้รับการจับตามองจากผู้ลงทุนเป็นจำนวนมากในปัจจุบัน⁷

⁶ ฝ่ายค้นคว้าและเปรียบเทียบกฎหมาย กองกฎหมายต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, Digital Currency แนวนโยบายและกฎหมายเกี่ยวกับสกุลเงินดิจิทัล, หน้า 15.

⁷ เรื่องเดียวกัน

5) บิตคอยน์แคช (Bitcoin Cash) (BCH)

เป็นเงินดิจิทัลที่ถูกฮาร์ดฟอร์ก⁸ออกมาจากบิตคอยน์ เมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นการฮาร์ดฟอร์กที่ไม่ได้ผ่านระบบประชามติของบิตคอยน์ เนื่องจากบิตคอยน์แคชนั้นต้องการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำธุรกรรมให้ดียิ่งขึ้น เนื่องจากระบบของบิตคอยน์ค่อนข้างล่าช้า เพราะขนาดบล็อกของบิตคอยน์นั้นอยู่ที่เพียง 1 MB เท่านั้น ขณะที่ขนาดของบิตคอยน์แคชนั้นมากถึง 8 MB จึงสามารถทำธุรกรรมได้รวดเร็วกว่าบิตคอยน์⁹

6) โลต์คอยน์ (Litecoin) (LTC)

มีแนวคิดคล้ายคลึงกับบิตคอยน์ จะแตกต่างกันตรงที่บิตคอยน์คือทองคำ ขณะที่โลต์คอยน์เปรียบเสมือนแร่เงินที่มีราคาถูกกว่า แต่ใช้งานได้ง่ายกว่า โดยโลต์คอยน์มีจำนวนจำกัดอยู่ที่ 84 ล้านเหรียญ และมีบล็อกใหม่ (block time) เพียงแค่ 2.30 นาทีเท่านั้น ทำให้โลต์คอยน์สามารถทำธุรกรรมได้อย่างรวดเร็วและมีค่าธรรมเนียมที่ต่ำเมื่อเทียบกับบิตคอยน์¹⁰

7) โดจคอยน์ (Dogecoin)

เป็นเหรียญที่ถูกสร้างโดย Billy Markus และ Jackson Palmer เมื่อ พ.ศ. 2557 ซึ่งดูเหมือนจะเป็นเหรียญที่สร้างขึ้นมาเพียงเพราะต้องการเล่นสนุกเท่านั้น สืบเนื่องจากในช่วงปีนั้นบิตคอยน์เริ่มมีชื่อเสียงแยะ ๆ จากการนำไปใช้ที่ Silkroad ซึ่งเป็นเว็บไซต์ที่ขายสิ่งของผิดกฎหมายโดยนำมาแลกเปลี่ยนกับบิตคอยน์ ผู้สร้างโดจคอยน์จึงต้องการสร้างเงินดิจิทัลที่มีภาพลักษณ์ที่ดีขึ้นโดยใช้สุนัขพันธุ์ชิบะอิโนะ มาเป็นโลโก้ของโดจคอยน์¹¹

8) โมเนโร (Monero)

เป็นเงินดิจิทัลที่สร้างขึ้นเมื่อ พ.ศ. 2557 โดยคำว่า Monero เป็นภาษาเอสเปรันโต แปลว่า “เหรียญ” สิ่งที่ทำให้โมเนโรแตกต่างจากบิตคอยน์ คือ เรื่องความเป็นส่วนตัวในการทำธุรกรรม เพราะธุรกรรมที่เกิดขึ้นในระบบของโมเนโรนั้นจะถูกรวมเข้ากับธุรกรรมอื่น ๆ จำนวนมาก จึงยากต่อการค้นหาต้นตอว่าใครเป็นผู้ส่งและใครเป็นผู้รับ ทำให้โมเนโรเป็นหนึ่งในเงินดิจิทัลที่ถูกเรียกว่า Private Currency เนื่องจาก

⁸ Hard fork คือ การที่บล็อกเชนหนึ่งแยกตัวออกมาเป็นอีกบล็อกเชนหนึ่งอย่างถาวรโดยมีกฎต่างๆ ที่ต่างไปจากเดิมบล็อกเชนดั้งเดิม โดยผู้เข้าร่วมหรือนักขุดจะต้องอัปเดตซอฟต์แวร์สำหรับการทำงานและตรวจสอบธุรกรรมของบล็อกเชนใหม่นี้ Bitkub Support, Hard Fork คืออะไร [online] 27 มกราคม 2565 แหล่งที่มา <https://support.bitkub.com/hc/th/articles/360008449531-Hard-Fork-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3>

⁹ พีรพัฒน์ หายคงแก้ว, ณัฐชนน โพธิ์เงิน , Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรีน โลฟท์ พรินต์ติ้ง เฮ้าส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564). หน้า 251.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 253.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 254.

ไม่สามารถตรวจสอบได้เหมือนบิตคอยน์ทำให้กลายเป็นตัวเลือกที่ต่ำกว่าบิตคอยน์ในการทำธุรกรรมที่ผิดกฎหมาย¹²

9) Tether (USDT)

เป็น Stablecoin ที่เป็นคริปโทเคอร์เรนซี ที่มีมูลค่าของมันจะเท่ากับหรือใกล้เคียงกับค่าเงินดอลลาร์ โดยในปัจจุบัน Tether เป็น Stablecoin ที่มีปริมาณซื้อขายสูงสุดเป็นอันดับ 1 ในตลาดคริปโทเคอร์เรนซี สูงยิ่งกว่าบิตคอยน์ และเป็นคริปโทเคอร์เรนซีที่ออกแบบมาในลักษณะที่มีตัวกลางควบคุมโดยถูกผลิตโดยบริษัท Tether ซึ่งทางบริษัทจะนำสินทรัพย์ต่าง ๆ มาเป็นหลักค้ำประกันในการอ้างอิง¹³

2.1.3. เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถขุดได้

เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถขุดได้ อาทิ Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH), Dogecoin (DOGE), Electroneum (ETN), Bitcoin Gold (BTG), Litecoin (LTC), Ethereum Classic (ETC), Monero (XMR), Ravencoin (RVN), ZCash (ZEC), Grin (GRIN)¹⁴, Aeon (AEON), Vertcoin เป็นต้น สกุลเงินดิจิทัลเหล่านี้ไม่ได้อยู่ในการควบคุมของหน่วยงานกลาง หรือสถาบันการเงินใด ๆ แต่การทำรายการชำระและโอนคริปโทเคอร์เรนซีในแต่ละครั้งจะได้รับการตรวจสอบโดยเครือข่ายระบบคอมพิวเตอร์ทั่วโลก ที่ช่วยกันทำโดยสมัครใจ

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 256-257.

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 258.

¹⁴ Thongchai, 10 อันดับเหรียญ Cryptocurrency ที่น่าขุดในเดือนนี้ [ออนไลน์], 29 ธันวาคม 2564. แหล่งที่มา <https://siamblockchain.com/2019/12/20/top-10-most-profitable-coins-to-mine-2019-2020/>

2.1.4. รายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการยอมรับให้สามารถระดมทุนผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในปัจจุบันในประเทศไทย

ปัจจุบันความนิยมในการลงทุนเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีเริ่มมีจำนวนเพิ่มมากขึ้นส่งผลทำให้เกิดสกุลเงินดิจิทัลเกิดขึ้นมากมายในหลากหลายรูปแบบ ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการนำสินทรัพย์ดิจิทัลโดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีมาใช้ในการหลอกลวงประชาชนหรือนำมาใช้ในการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ คณะกรรมการ ก.ล.ต. จึงได้ดำเนินการมาตรการควบคุมและกำกับดูแลผ่านกระบวนการระดมทุนแบบดิจิทัลด้วยการเสนอขายโทเคนดิจิทัลผ่านระบบบล็อกเชนต่อสาธารณชน (Initial Coin Offering หรือเรียกย่อว่า ICO¹⁵) เพื่อดูแลผู้ระดมทุนซึ่งเป็นผู้ออกโทเคนดิจิทัลมาแลกกับเงินดิจิทัล ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามที่พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลฯ กำหนดไว้ ในการนี้ เพื่อให้มาตรการข้างต้นบรรลุตามวัตถุประสงค์ คณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้ดำเนินการปรับปรุงรายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถใช้ในการลงทุนตามขั้นตอน ICO ได้ โดยผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลยังสามารถใช้ในการเทียบราคาสินทรัพย์ดิจิทัลอื่น ๆ ในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลได้อีกด้วย ปัจจุบัน รายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการยอมรับให้สามารถระดมทุนผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล มี 4 ชนิด ได้แก่

- 1) Bitcoin (BTC)
- 2) Ethereum (ETH)
- 3) Ripple (XRP)
- 4) Stellar (XLM)

ทั้งนี้ รายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการยอมรับให้สามารถระดมทุนผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลทั้ง 4 ชนิดข้างต้นนั้น สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ประกาศรายชื่อดังกล่าวโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการอนุญาตให้คริปโทเคอร์เรนซีข้างต้นเป็นคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถใช้ลงทุนในโทเคนดิจิทัลที่ผ่านกระบวนการทำ ICO ได้ ตลอดจนเพื่อให้ผู้ประกอบการธุรกิจศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถใช้ในการเปรียบเทียบมูลค่ากับสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทอื่น ๆ ที่จดทะเบียนในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (base trading pair)

โดยในการประกาศรายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีดังกล่าว สำนักงาน ก.ล.ต. จะพิจารณาจากพัฒนาการ ข่าวสารที่เกี่ยวข้อง และปัจจัยสำคัญอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีต่าง ๆ โดยรายชื่อที่

¹⁵ ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 มาตรา 3 วรรค 3 ให้ความหมายของโทเคนดิจิทัลว่าเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งโทเคนดิจิทัลนำมาใช้เป็นค่าตอบแทนในการระดมเงินทุนซึ่งเรียกว่า Initial Coin Offering หรือ ICO โทเคนดิจิทัลแต่ละชนิดมีรูปแบบและคุณสมบัติที่แตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับรูปแบบการใช้งาน และถูกสร้างขึ้นโดยบริษัทหรือองค์กรที่พัฒนาโปรเจกต์นั้น ๆ ด้วยเทคโนโลยีบล็อกเชนและคริปโทเคอร์เรนซี และการเสนอขาย ICO เป็นการระดมทุนรูปแบบใหม่ที่ใช้เงินดิจิทัลเป็นตัวช่วย มีลักษณะคล้ายการเสนอขาย IPO แต่แทนที่ผู้ลงทุนนั้นจะได้รับหุ้นก็จะได้รับเป็นโทเคนแทน การนำเสนอขาย ICO นั้นได้สร้างมิติใหม่ให้กับการระดมทุนแบบเดิม ๆ โดยผู้ระดมทุนนั้นจะสามารถมีสิทธิที่จะถือครองโทเคนเหล่านี้ได้ด้วยการโอนคริปโทเคอร์เรนซีอย่าง Bitcoin หรือ Ethereum ไปให้ผู้ระดมทุน เพื่อแลกกับการได้รับโทเคน

สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศนั้น อาจได้รับการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเป็นระยะ ๆ ทั้งในการปรับปรุงเมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 ได้มีประกาศรายชื่อคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถใช้เพื่อเป็น base trading pair จำนวน 4 ชนิด ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น และได้มีการปรับคริปโทเคอร์เรนซีออกจากประกาศรายชื่อ จำนวน 3 ชนิด ได้แก่ Bitcoin Cash (BCH) Ethereum classic (ETC) และ Litecoin (LTC) ซึ่งการปรับปรุงรายชื่อดังกล่าวมิได้ส่งผลกระทบต่อผู้ลงทุนหรือผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลแต่อย่างใด เนื่องจากปัจจุบันคริปโทเคอร์เรนซีทั้ง 3 ชนิดที่ถูกถอดรายชื่อออกไปยังมิได้มีการออกและเสนอขาย ICO ตลอดจนยังมิได้มีการทำธุรกรรมผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่ประกอบธุรกิจอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ การประกาศรายชื่อคริปโทเคอร์เรนซี เพื่อเป็น base trading pair มิใช่การรับรองให้มีสถานะเป็นสกุลเงินหลักที่ใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมายหรือเป็นการรับรองฐานะทางกฎหมาย หรือเป็นการให้คำรับรองสถานะเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีเหล่านี้ เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด

2.1.5. ภาพรวมเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ

พิจารณาตามรายงานของห้องสมุดกฎหมายสภากรองเกรสแห่งสหรัฐอเมริกา ในปี พ.ศ. 2564¹⁶ ระบุประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิง จำนวน 9 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนแอลจีเรีย, ประเทศสาธารณรัฐประชาชนบังกลาเทศ, ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน, ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอียิปต์, ประเทศสาธารณรัฐอิรัก, ประเทศราชอาณาจักรโมร็อกโก, ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐประชาธิปไตยเนปาล, ประเทศรัฐกาตาร์ และ ประเทศสาธารณรัฐตูนิเซีย รายละเอียดตามตารางแสดงประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิง และมี 42 ประเทศ ที่ไม่ได้ห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิงแต่เป็นโดยปริยาย อาทิ การออกกฎระเบียบที่เข้มงวดกับธนาคารในการทำธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี หรือห้ามแลกเปลี่ยนเงินตราเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี ทั้งนี้ เหตุผลที่รัฐบาลบางประเทศห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซี เพราะการใช้คริปโทเคอร์เรนซีมีช่องทางที่ใช้ในทางที่ผิดกฎหมาย และอาจทำลายเสถียรภาพของระบบการเงินของประเทศ แต่ขณะเดียวกันมีรัฐบาลหลายประเทศกำลังพิจารณาแนวทางการวางกฎระเบียบและการกำกับดูแลคริปโทเคอร์เรนซี¹⁷ รายละเอียดตามตารางแสดงประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยปริยาย

นอกจากนี้บางประเทศที่มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี และการบังคับใช้กฎหมายด้านการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินและการต่อต้านการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้าย (Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism: AML/CFT) เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี รายละเอียดตามตารางแสดงกรอบการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีทำดังนี้

¹⁶ The Law Library of Congress, Global Legal Research Directorate, *Regulation of Cryptocurrency Around the World*: (November 2021): 1-67.

¹⁷ สกล หาญสุทธิวารินทร์, เงินดิจิทัล และกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง [ออนไลน์], 11 กุมภาพันธ์ 2565. แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/columnist/987894>

จึงกล่าวได้ว่า ปัจจุบันบางประเทศเปิดกว้างในการนำคริปโทเคอร์เรนซีมาใช้เป็นสื่อกลางในการชำระค่าสินค้าและบริการได้อย่างเต็มที่อยู่ประเทศสาธารณรัฐเอลซัลวาดอร์ที่ยอมรับคริปโทเคอร์เรนซีสกุลบิตคอยน์เป็นเงินตราที่สามารถใช้ชำระค่าสินค้าและบริการได้ตามกฎหมาย โดยรัฐบาลสนับสนุนให้มีการแลกเปลี่ยนสกุลเงินคริปโทเคอร์เรนซีไปเป็นเงินดอลลาร์สหรัฐ แต่มีประเทศที่ห้ามการใช้คริปโทเคอร์เรนซีอย่างเด็ดขาดทุกรูปแบบอย่างประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ที่การลงทุนซื้อขายรวมถึงการขุดคริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นการดำเนินการที่ผิดกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ประเทศส่วนใหญ่อยู่ระหว่างการพิจารณาออกหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแลการใช้คริปโทเคอร์เรนซีเพื่อชำระค่าสินค้าและบริการ โดยเฉพาะรูปแบบการใช้คริปโทเคอร์เรนซีประเภท Stablecoin เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาเสนอให้มีกฎหมายจำกัดการชำระเงินด้วย Stablecoin ให้ทำได้โดยมีการรับประกันจากสถาบันรับประกันเงินฝากและต้องอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐบาลกลาง กลุ่มประเทศยุโรปอยู่ระหว่างเสนอกฎหมายกำกับดูแลการใช้คริปโทเคอร์เรนซี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง Stablecoin รวมถึงการประกอบธุรกิจการให้บริการสินทรัพย์ดิจิทัล ส่วนประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์มีการออกกฎหมาย Payment Services Act กำกับการใช้เงินเหรียญที่เข้าข่าย e-money รวมทั้งมีการออกคำแนะนำจำกัดการโฆษณา โดยห้ามซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในพื้นที่สาธารณะ ห้ามจ้างอินฟลูเอนเซอร์ และหากโฆษณาจะต้องแจ้งเรื่องความเสี่ยงให้ประชาชนรับทราบ¹⁸

ตารางที่ 1 ตารางแสดงประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิง จำนวน 9 ประเทศ

เขตอำนาจ	ห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซี		การบังคับใช้กฎหมายภาษี	การบังคับใช้กฎหมาย AML/CFT
	โดยสิ้นเชิง	โดยปริยาย		
ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนแอลจีเรีย	มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐประชาชนบังกลาเทศ	มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี
ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน	มี	ไม่มี	ไม่ชัดเจน	ไม่ชัดเจน
ประเทศสาธารณรัฐอาหรับอียิปต์	มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐอิรัก	มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศราชอาณาจักรโมร็อกโก	มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐประชาธิปไตยเนปาล	มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล

¹⁸ ธนาคารแห่งประเทศไทย, เปิดกรณีศึกษา “การใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางการชำระค่าสินค้าและบริการ” [ออนไลน์], 2 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.bot.or.th/Thai/BOTMagazine/Pages/25650156DigitalCurrency.aspx>

ประเทศรัฐกาตาร์	มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐตูนิเซีย	มี	ไม่มี	ไม่มี	มี

ตารางที่ 2 ตารางประเทศที่มีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยปริยาย จำนวน 42 ประเทศ

เขตอำนาจ	ห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซี		การบังคับใช้ กฎหมายภาษี	การบังคับใช้ กฎหมาย AML/CFT
	โดยสิ้นเชิง	โดยปริยาย		
ประเทศราชอาณาจักรบาห์เรน	ไม่มี	มี	ไม่เกี่ยวข้อง	มี
ประเทศสาธารณรัฐเบนิิน	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศรัฐพหุชนชาติโบลิเวีย	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศบูร์กินาฟาโซ	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐบุรุนดี	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐแคเมอรูน	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐแอฟริกากลาง	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐชาด	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐโกตดิวัวร์	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยคองโก	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐเอกวาดอร์	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐกาบอง	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐจอร์เจีย	ไม่มี	มี	มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐสหกรณ์กายอานา	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐอินโดนีเซีย	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศจอร์แดน	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐคาซัคสถาน	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี

ประเทศรัฐคูเวต	ไม่มี	มี	ไม่เกี่ยวข้อง	มี
ประเทศสาธารณรัฐเลบานอน	ไม่มี	มี	ไม่มี	มี
ประเทศราชอาณาจักรเลโซโท	ไม่มี	มี	ไม่มี	มี
ประเทศรัฐลิเบีย	ไม่มี	มี	ไม่มี	มี
เขตบริหารพิเศษมาเก๊าแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน	ไม่มี	มี	ไม่ชัดเจน	ไม่ชัดเจน
ประเทศสาธารณรัฐมัลดีฟส์	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐมาลี	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐมอลโดวา	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐนามิเบีย	ไม่มี	มี	ไม่มี	มี
สาธารณรัฐไนเจอร์	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐไนจีเรีย	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศรัฐสุลต่านโอมาน	ไม่มี	มี	ไม่เกี่ยวข้อง	มี
ประเทศสาธารณรัฐอิสลามปากีสถาน	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐปาเลา	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐคองโก	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศราชอาณาจักรซาอุดีอาระเบีย	ไม่มี	มี	ไม่เกี่ยวข้อง	มี
ประเทศสาธารณรัฐเซเนกัล	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐทาจิกิสถาน	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสหสาธารณรัฐแทนซาเนีย	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐโตโก	ไม่มี	มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐตุรกี	ไม่มี	มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศเติร์กเมนิสถาน	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี

ประเทศสหรัฐอเมริกาหรับเอมิเรตส์	ไม่มี	มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม	ไม่มี	มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐซิมบับเว	ไม่มี	มี	ไม่มี	ไม่มี

ตารางที่ 3 ตารางแสดงกรอบการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี

เขตอำนาจ	ห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซี		การบังคับใช้ กฎหมายภาษี	การบังคับใช้ กฎหมาย AML/CFT
	โดยสิ้นเชิง	โดยปริยาย		
ประเทศสาธารณรัฐแอลเบเนีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐแองโกลา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
เกาะแองกวิลลา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศแอนทีกาและบาร์บิวดา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่ได้ระบุไว้ อย่างชัดเจน	มี
ประเทศออสเตรเลีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐออสเตรีย	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐอาเซอร์ไบจาน	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐเบลารุส	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศราชอาณาจักรเบลเยียม	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
เบอร์มิวดา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศราชอาณาจักรภูฏาน	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี
ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐบราซิล	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่มี

ประเทศบรูไน	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	ไม่มีข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐบัลแกเรีย	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐคาซัคสถาน	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี
ประเทศแคนาดา	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
หมู่เกาะเคย์แมน	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐชิลี	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่พบข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐโคลอมเบีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่พบข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐคอสตาริกา	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่พบข้อมูล
ประเทศสาธารณรัฐโครเอเชีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐคิวบา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี
ประเทศสาธารณรัฐไซปรัส	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐเช็ก	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศราชอาณาจักรเดนมาร์ก	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐเอลซัลวาดอร์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐเอสโตเนีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
สหภาพยุโรป	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐฟินแลนด์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศฮังการี	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี

ประเทศสาธารณรัฐเฮลเลนิก	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
เกาะเกิร์นซีย์	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่มี
เขตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศฮังการี	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐไอซ์แลนด์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐอินเดีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศไอล์ออฟแมน	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศรัฐอิสราเอล	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐอิตาลี	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศญี่ปุ่น	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศเจอร์ซีย์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐเคนยา	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐคีร์กีซ	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐลัตเวีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศราชรัฐลิกเตนสไตน์	ไม่มี	ไม่มี	มี หมายเหตุ: ประเทศราชรัฐ ลิกเตนสไตน์ และ สวิตเซอร์แลนด์ เป็นเขต	มี

			ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั่วไปเนื่องจาก ข้อตกลงด้าน ภาษี	
ประเทศสาธารณรัฐลิทัวเนีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศราชรัฐลักเซมเบิร์ก	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศมาเลเซีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐมอลตา	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐมอริเชียส	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศสหรัฐอเมริกา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี
ประเทศมอนเตเนโกร	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มี	มี
ประเทศเนเธอร์แลนด์	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Other tax laws: มี	มี
ประเทศนิวซีแลนด์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศราชอาณาจักรนอร์เวย์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี
ประเทศสาธารณรัฐโปแลนด์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐโปรตุเกส	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศโรมาเนีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสหพันธรัฐรัสเซีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสหพันธรัฐเซนต์คิริสโตเฟอร์และเนวิส	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศเซนต์ลูเชีย	ไม่มี	ไม่มี	ไม่ได้ระบุไว้ อย่างชัดเจน	มี
ประเทศรัฐเอกราชซามัว	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี

ประเทศสาธารณรัฐเซอร์เบีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐสโลวัก	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐสโลวีเนีย	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้	ไม่มี	ไม่มี	มี	ไม่มี
ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี	ไม่มี	ไม่มี	มี (ตั้งแต่ 2565)	มี
ประเทศราชอาณาจักรสเปน	ไม่มี	ไม่มี	VAT: ไม่มี Income tax: มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมประชาธิปไตยศรีลังกา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี
ประเทศราชอาณาจักรสวีเดน	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสมาพันธรัฐสวิส	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศไต้หวัน	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศยูเครน	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสหราชอาณาจักร	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสหรัฐอเมริกา	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐอุซเบกิสถาน	ไม่มี	ไม่มี	มี	มี
ประเทศสาธารณรัฐโปลีวาร์เวเนซุเอลา	ไม่มี	ไม่มี	ไม่มีข้อมูล	มี

2.2 บล็อกเชน (Blockchain)

บล็อกเชน ถูกออกแบบมาให้เป็นที่จัดเก็บข้อมูลรูปแบบหนึ่ง ในลักษณะฐานข้อมูล (Database) เพื่อสร้างความโปร่งใส ความน่าเชื่อถือ และความมั่นคงให้กับการเก็บข้อมูลที่มีความสำคัญหรือมีมูลค่าทางการเงิน อีกทั้ง บล็อกเชนมีความแตกต่างจากฐานข้อมูลในศูนย์ข้อมูลในแง่ที่ว่า บล็อกเชนทำให้สมาชิกในเครือข่ายของบล็อกเชนทุกคนเปรียบเสมือนเป็นศูนย์ข้อมูลโดยการให้คอมพิวเตอร์ทุกเครื่องในเครือข่ายซึ่งเรียกแทนแต่ละเครื่องว่าโหนด (Node) ดาวินโหนดโปรแกรมที่จะใช้เป็นตัวกลางในการสื่อสารกันระหว่างโหนดในเครือข่ายบล็อกเชน ทำให้ไม่ว่าใครที่มีคอมพิวเตอร์ก็สามารถมาร่วมเป็นศูนย์ข้อมูลได้ หมายความว่า จะได้รับความมั่นคงของระบบที่เทียบเท่ากับการกระจายตัวสร้างศูนย์ข้อมูลหลาย ๆ อัน ด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่ามาก¹⁹

คุณสมบัติการกระจายตัวและการไม่รวมศูนย์ เพื่อป้องกันการล้มเหลวที่จุดจุดเดียว (Single point of failure) อีกทั้งป้องกันการเป็นจุดสนใจของการโจมตีในโลกไซเบอร์ และการออกแบบโครงสร้างการจัดเก็บข้อมูลเป็นบล็อก (Block) ซึ่งเปรียบเสมือนกล่องที่ใส่กลุ่มของข้อมูลที่ถูกยืนยันแล้วว่าถูกต้องสามารถบันทึกลงในบล็อกเชนได้ จากนั้นจึงนำกล่องทั้งหลายนี้มาเชื่อมต่อกันด้วยวิธีการนำบล็อก (Block) ก่อนหน้ามาเข้าสมการแฮชซิง หรือเข้ารหัสเพื่อให้ได้แฮชหรือผลลัพธ์จากการเข้ารหัสของบล็อก (Block) นั้น และให้บล็อก (Block) ถัดไปเก็บแฮชของบล็อก (Block) ก่อนหน้าเอาไว้เสมอ เปรียบเสมือนการเชื่อมต่อกันด้วยห่วงโซ่ที่แข็งแรง²⁰

คุณสมบัติพิเศษของแฮช คือ หากมีข้อมูลที่เปลี่ยนไปแม้แต่หนึ่งตัว ก็จะได้แฮชเดิมทันที กล่าวได้ว่า หากมีผู้แอบแก้ไขข้อมูลในบล็อก (Block) ใด ๆ ก็ตามในบล็อกเชน หรือในสายห่วงโซ่ของบล็อก (Block) นี้ ค่าแฮชของบล็อก (Block) นั้น ๆ จะเปลี่ยนไป ทำให้บล็อก (Block) ถัดจากบล็อก (Block) นั้นที่เก็บค่าแฮชเดิมไว้ ไม่สามารถหาบล็อก (Block) ก่อนหน้าของตนเองเจอ เปรียบเสมือนกับการทำให้ห่วงโซ่ระหว่าง 2 บล็อก (Block) นั้นขาดออกจากกัน และเมื่อมีการตรวจพบความผิดปกติที่ทำให้ห่วงโซ่ขาดออกจากกัน หรือเกิดการเปลี่ยนแปลงข้อมูลเก่า โหนด (Node) ต่าง ๆ จะไม่ยอมรับการเปลี่ยนแปลงนั้นทันที²¹

บล็อก ๆ หนึ่งเก็บ 3 อย่าง ได้แก่

1) ข้อมูล (Data) กล่าวคือ ไว้จัดแจ้งธุรกรรมว่าต้องการจะทำธุรกรรมใด เช่น โอนเงินระหว่างกันเป็นจำนวนเท่าใด จะมีการบันทึกข้อมูล (Data) ไว้ในบล็อก (Block)

2) ค่า Hash กล่าวคือ ค่า Hash เป็นค่าคอมพิวเตอร์ เมื่อบันทึกข้อมูล (Data) แล้ว จะมีการสร้างรหัสขึ้นมา 1 ชุด ซึ่งแต่ละบล็อกจะมีรหัสไม่เหมือนกัน เมื่อสร้างรหัสขึ้นมาแล้วจะไปเชื่อมกับ Hash of previous block

3) Hash of previous block กล่าวคือ การสร้างกลไกให้รหัสเชื่อมกับบล็อก (Block)

ข้างหน้า

¹⁹ พิรพัฒน์ หาญคงแก้ว, ณัฐชนน โพธิ์เงิน, *Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก*. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรีน โลฟ ฟรันด์ส แฮาส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564). หน้า 182-184.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 183.

²¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 185.

สรุปได้ว่า บล็อกเชนมีคุณสมบัติที่ต่างจากฐานข้อมูลทั่วไปคือ การที่ไม่สามารถแก้ไขข้อมูลเดิมได้ และมีการบัญญัติกฎเกณฑ์ที่ชัดเจนของรูปแบบข้อมูล หากมีข้อมูลที่ไม่ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์นี้ โหนดที่ดูแลบล็อกเชนนี้นั้นอยู่จะปฏิเสธการบันทึกข้อมูลนี้ลงในบล็อกเชนและถึงแม้จะมีคนที่พยายามก่อวิน โดยการทำไม่ทำตามกฎนี้ แต่หากทั้งระบบยังมีโหนดที่ปฏิบัติตามถูกต้องอยู่ในจำนวนที่มากกว่า ข้อมูลผิด ๆ เหล่านี้จะไม่ถูกบันทึกลงบล็อกเชนอยู่ดี การไม่สามารถแก้ไขข้อมูลเดิมได้นั้น อาจถูกมองว่าเป็นการเพิ่มความยุ่งยากให้กับการเปลี่ยนแปลงข้อมูล ซึ่งกรณีของบล็อกเชน วิธีเดียวที่จะแก้ไขข้อมูลเดิมได้นั้น มีเพียงการสร้างข้อมูลชุดใหม่ของสิ่งนั้นแล้วให้เชื่อในข้อมูลล่าสุด เหมือนกับการทำบัญชี หากมีการบันทึกบัญชีที่ผิดพลาด หรือ มีตัวเลขที่ไม่ถูกต้องจะมีการเพิ่มรายการที่ทำการแก้ไขปรับตัวเลขให้ถูกต้องแทนที่จะกลับไปแก้ไขรายการเดิม

และบล็อกเชนเป็นการปฏิวัติการเก็บรักษาข้อมูลรูปแบบใหม่ให้มีคุณสมบัติที่แก้ไขไม่ได้ และสามารถกระจายศูนย์ให้คอมพิวเตอร์เครื่องใดก็ได้สามารถจัดเก็บข้อมูลแบบสาธารณะแต่สามารถรับรองความถูกต้องของข้อมูลและป้องกันผู้ประสงค์ร้ายไม่ให้ทำการปลอมแปลงข้อมูลได้²²

ประเภทของเทคโนโลยีบล็อกเชน

สามารถแบ่งการนำเทคโนโลยีมาใช้ออกเป็น 2 รูปแบบ ได้แก่ Private Blockchain Network และ Public Blockchain Network²³

ตารางที่ 4 ตารางแบ่งประเภทของเทคโนโลยีบล็อกเชน

	Private Blockchain Network	Public Blockchain Network
การบริหารจัดการ เครือข่าย	<ul style="list-style-type: none"> - บริหารจัดการโดยองค์กรใดองค์กรหนึ่ง หรือมีข้อตกลงร่วมกันระหว่างองค์กร - บริหารจัดการโดยคณะกรรมการที่ได้รับการแต่งตั้งมีกฎเกณฑ์ร่วมกัน (Business Rule) 	บริหารจัดการผ่านกระบวนการ Consensus และกลไกการให้รางวัล (Incentive Mechanism)
ลักษณะเครือข่าย	<ul style="list-style-type: none"> - วงปิด ใช้งานเฉพาะกลุ่มธุรกิจหรือ องค์กรสมาชิก - เปิดให้ภายนอกเข้าร่วมในลักษณะ วงจำกัด (Permissioned) หรือจำกัด จำนวนสมาชิก 	<ul style="list-style-type: none"> - เปิดกว้างให้องค์กรหรือบุคคลภายนอก เข้าร่วมเครือข่ายได้อย่างอิสระ (Permissionless) - ไม่มีการจำกัดจำนวนสมาชิก

²² พิรพัฒน์ หาญคงแก้ว, ณัฐชนน โพธิ์เงิน, Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรีน โลกพี พรินติ้ง เฮ้าส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564). หน้า 188.

²³ Private Blockchain Network หมายถึง เครือข่ายบล็อกเชนที่ควบคุมสิทธิในการเข้าถึงเครือข่ายบล็อกเชนและข้อมูล และมีการกำกับดูแลโดย องค์กรที่อาจมีลักษณะทางธุรกิจเหมือนกันหรือแตกต่างกันได้ และ Public Blockchain Network หมายถึง เครือข่ายบล็อกเชนที่เปิดให้ทุกคนมี สิทธิในการเข้าถึงเครือข่ายบล็อกเชน และข้อมูลได้อย่างอิสระโดยไม่จำเป็นต้องขออนุญาต

	<ul style="list-style-type: none"> - มีกระบวนการพิจารณาปรับและยกเลิกสมาชิก - มีเป้าหมายทางธุรกิจร่วมกันที่ชัดเจน 	
แนวทางการพัฒนาเทคโนโลยี	<ul style="list-style-type: none"> - กรณี Open source: เปิดกว้างให้กลุ่มนักพัฒนาระบบในวงกว้าง (Developer Community) - กรณี Proprietary: นักพัฒนาระบบของบริษัทผู้ให้บริการเทคโนโลยีเป็นผู้พัฒนา 	กรณี Open source: เปิดกว้างให้กลุ่มนักพัฒนาระบบในวงกว้าง (Developer Community)
ลักษณะเสี่ยงด้านความปลอดภัย	ความเสี่ยงในวงจำกัดเฉพาะสมาชิก หรือบริษัทคู่ค้า	ความเสี่ยงในวงกว้าง (เทียบเท่าระบบอินเทอร์เน็ตสาธารณะ)
ความเป็นส่วนบุคคลของข้อมูล	ข้อมูลมีความเป็นส่วนตัวเข้าถึงได้เฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้อง	ข้อมูลที่ได้รับการเปิดเผยแบบสาธารณะไม่มีความเป็นส่วนตัว หรือมีความเป็นส่วนตัวบางส่วน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับการออกแบบ

กระบวนการทำงานของเทคโนโลยีบล็อกเชน ประกอบด้วย 5 ขั้นตอนหลัก ดังนี้

1) สร้างคำสั่งธุรกรรม (Create)

สำหรับส่งข้อมูลและส่งคำสั่งเพื่อทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น การโอนเงิน การซื้อขายพันธบัตร โดยส่งผ่านอุปกรณ์ (Endpoint) และจุดเชื่อมต่อที่เป็นระบบโครงสร้างพื้นฐานเดิม ผ่าน API ไปประมวลผลด้วยกลไก Smart Contract ภายใน Node

2) ประมวลผลและส่งต่อข้อมูล (Process and Broadcast)

เพื่อให้ Node ที่เชื่อมต่อในเครือข่ายบล็อกเชนที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งธุรกรรม ทำการบันทึกข้อมูลลงใน Block โดยอาจประมวลผลพร้อมทั้งตรวจสอบข้อมูลร่วมกันด้วย

3) ยืนยันและตรวจสอบข้อมูล (Validate)

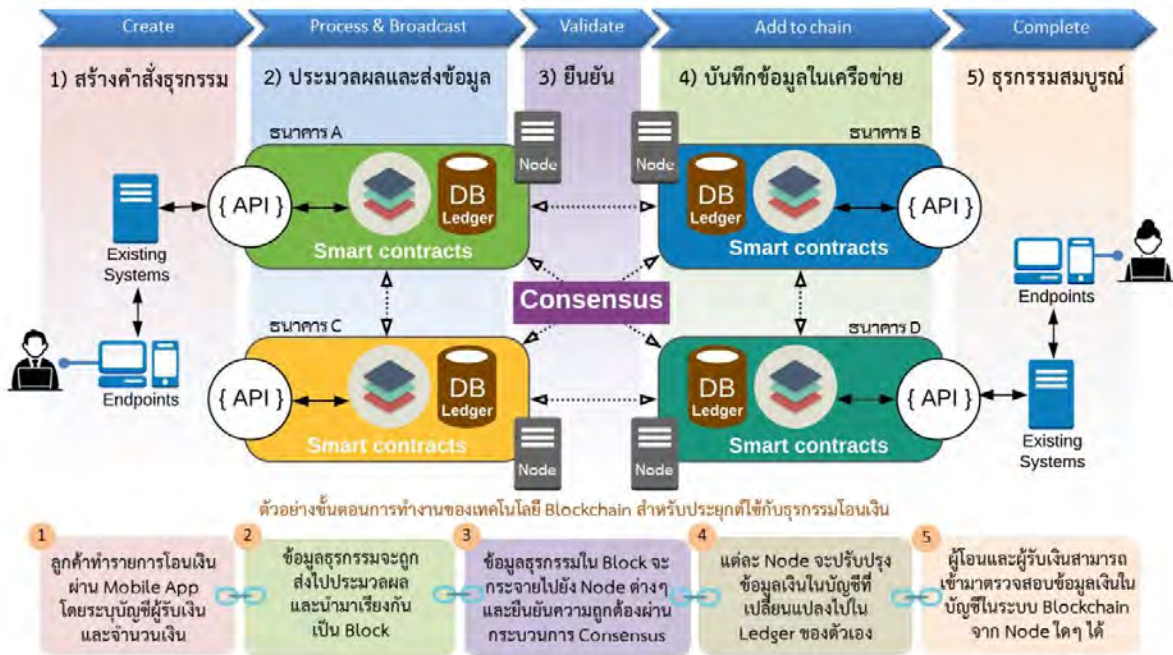
โดยผ่านการลงความเห็นจากสมาชิกในเครือข่ายบล็อกเชนที่ได้รับมอบหมายเป็นไปตามรูปแบบของ Consensus ของเครือข่ายบล็อกเชนตามขั้นตอนและกติกาที่ได้กำหนดไว้

4) บันทึกข้อมูลในเครือข่ายบล็อกเชน (Add to chain)

เมื่อมีการ Consensus สำเร็จระบบจะสร้าง Block ขึ้นใหม่ โดยนำ Block ที่สร้างขึ้นใหม่มาเชื่อมต่อกับ Block ก่อนหน้าในรูปแบบ Chain หรือเป็นไปตามการออกแบบในแต่ละประเภทของ Blockchain Platform

5) ธุรกรรมสมบูรณ์ (Complete)

ข้อมูลที่ถูกบันทึกไว้ในระบบที่ถูกจัดเก็บแบบกระจายศูนย์มีความน่าเชื่อถือ ยากต่อการเปลี่ยนแปลง และสามารถใช้อ้างอิงเป็นหลักฐานในการทำธุรกรรมต่อไป



รูปที่ 1 ขั้นตอนการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain

หมายเหตุ. จาก “เรื่อง นำส่งแนวปฏิบัติการใช้เทคโนโลยีบล็อกเชน (Blockchain) ในการให้บริการทางการเงิน,” โดย ฝ่ายเทคโนโลยีทางการเงิน ฝ่ายกำกับและตรวจสอบความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สายนโยบายระบบการชำระเงินและเทคโนโลยีทางการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2564, หน้า 23.

คุณลักษณะสำคัญของเทคโนโลยีบล็อกเชน

- 1) ฐานข้อมูลแบบกระจายศูนย์ (Distributed Database) โดยสมาชิกในเครือข่ายบล็อกเชนจะมีข้อมูลชุดเดียวกัน
- 2) การสื่อสารโดยตรงระหว่างสมาชิก (Peer-to-Peer Transmission) โดยสมาชิกในเครือข่ายบล็อกเชนจะแลกเปลี่ยนข้อมูลกันโดยตรงด้วยรูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Protocol)
- 3) ข้อมูลธุรกรรมมีความโปร่งใส (Transparency) โดยสมาชิกในเครือข่ายบล็อกเชนจะสามารถเข้าถึงข้อมูลชุดเดียวกันจาก Node ใด ๆ ได้ ซึ่งยากต่อการปลอมแปลงข้อมูลที่ Node ที่ใดที่หนึ่ง
- 4) ข้อมูลย้อนกลับไปแก้ไขไม่ได้ (Irreversibility) โดยชุดข้อมูลในแต่ละ Block จะมีการระบุค่าทางคณิตศาสตร์ (Hash) ของ Block ก่อนหน้าเชื่อมโยงกัน ทำให้การแก้ไขข้อมูลใน Block ใด ๆ จะส่งผลกระทบต่อข้อมูลของ Block ที่เชื่อมโยงในภายหลังตลอดทั้งชุดข้อมูล
- 5) สามารถตั้งโปรแกรมให้ทำงานอัตโนมัติ (Computational Logic) โดยนักพัฒนาสามารถเขียนโปรแกรมเพื่อเพิ่มข้อมูลในระบบบล็อกเชน เช่น Smart Contract ซึ่งข้อมูลในบล็อกเชนจะดำเนินการตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในโปรแกรม

2.3 การขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

2.3.1. ความหมายของการขุดคืออะไร

การขุด คือ การแข่งขันเพื่อแย่งชิงสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบธุรกรรมและเป็นผู้บันทึกธุรกรรมนี้ลงไปในบัญชีเพื่อป้องกันว่าธุรกรรมนี้ถูกต้องและเกิดขึ้นจริง²⁴ เครื่องคอมพิวเตอร์ที่ใช้สำหรับขุดคริปโทเคอร์เรนซีจะมีการลงโปรแกรมพิเศษที่มีอัลกอริทึมสำหรับการลองผิดลองถูกในการแก้สมการคณิตศาสตร์ โดยมีความสามารถในการคิดคำนวณมากกว่าล้านครั้งเพื่อแก้รหัสที่ถูกกำหนดมาให้ หากประสบความสำเร็จในการแก้สมการแล้ว จะได้รับรางวัลจากการขุดหรือเรียกว่า บล็อกรีวอร์ด (Block Reward) หรือรางวัลที่เป็นเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี เหรียญใหม่ที่เพิ่งถูกสร้างขึ้นพร้อมกับการเติมบล็อกใหม่ลงในเครือข่ายซึ่งจะสามารถนำไปเก็บรักษา โอนย้าย หรือนำไปซื้อขายแลกเปลี่ยนต่อไปได้²⁵ และเป้าหมายของการขุดนั้น²⁶ เพื่อใช้ตรวจสอบธุรกรรมที่เกิดขึ้นใหม่หรือใช้เพื่อป้องกันการขโมยจากผู้จ่ายเงิน เช่น การจ่ายสองครั้ง และเพื่อสร้างเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีใหม่โดยการให้รางวัลนักขุดที่ทำงาน ซึ่งนักขุดจะต้องแก้ไขสมการทางคณิตศาสตร์ที่เรียกว่าปัญหาของ Proof of Work²⁷

หลักการ Proof of Work ในการขุดคริปโทเคอร์เรนซีมีหน้าที่หลัก คือ ตรวจสอบความถูกต้องของธุรกรรม รวมทั้งป้องกันการเกิด Double-spending (การจ่ายสองครั้ง) และสร้างสินทรัพย์คริปโทเคอร์เรนซีใหม่ โดยให้รางวัลแก่นักขุดที่ขุดได้สำเร็จ²⁸ อนึ่ง Double-spending เป็นการใช้จ่ายสองครั้งหรือการใช้จ่ายซ้ำซ้อนกล่าวคือหนึ่งคริปโทเคอร์เรนซีถูกใช้มากกว่าหนึ่งครั้ง ยกตัวอย่างเช่น ในโลกจริงทางกายภาพ นาย A ให้ภาพวาดศิลปะแก่นาย B ทำให้ นาย A ไม่ได้เป็นเจ้าของภาพวาดศิลปะอีกต่อไป นาย A ไม่สามารถให้ภาพวาดศิลปะอันเดียวกันกับนาย C ได้ เนื่องจากตอนนี้ นาย B เป็นเจ้าของภาพวาดศิลปะ

ในทางตรงกันข้าม หากอยู่ในโลกดิจิทัล นาย A ส่งอีเมลพร้อมภาพวาดศิลปะไปให้นาย B ทำให้ นาย A ยังคงเป็นเจ้าของภาพวาดศิลปะในคอมพิวเตอร์ของนาย A และนาย A สามารถส่งภาพวาดศิลปะอันเดียวกันให้นาย C ได้ ด้วยวิธีนี้ นาย A ส่งภาพวาดศิลปะสองครั้งหรือหลายครั้งและสามารถทำต่อไปได้โดยไม่มีจำกัด

²⁴ พีรพัฒน์ หาญคงแก้ว, ณัฐชนน โพธิ์เงิน, Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรีน โลฟ พรินต์ติ้ง เฮาส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564), หน้า 134.

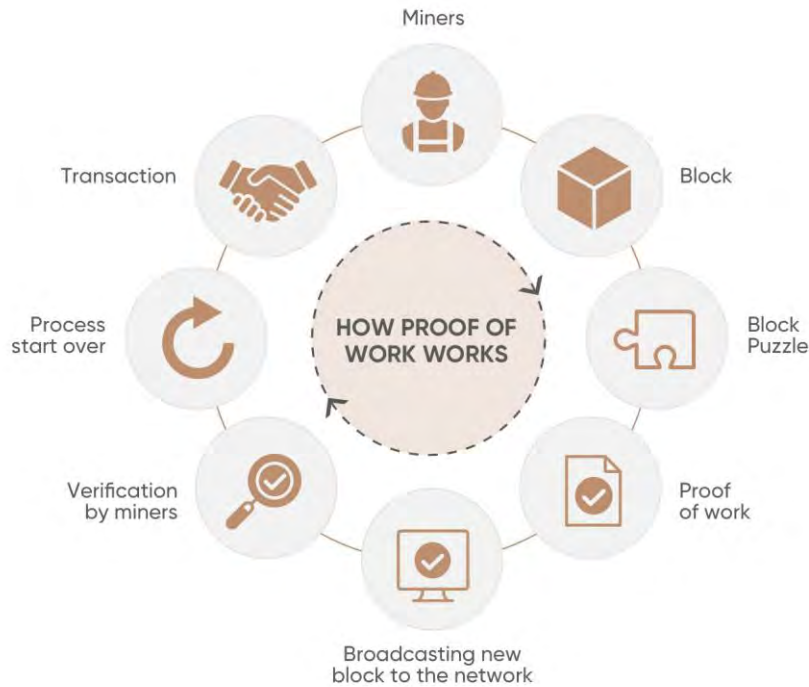
²⁵ So Preciso, วิธีขุด Bitcoin -ขุด Bitcoin คัมไทม์ในปี 2022 [ออนไลน์], 24 กุมภาพันธ์ 2565. แหล่งที่มา <https://th.mittrade.com/crypto/bitcoin/how-to-mine-bitcoins>

²⁶ Jiraboon, Proof of Work vs Proof of Stake สิ่งที่นักขุดควรระวังก่อนเริ่มขุด [ออนไลน์], 9 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา <https://siamblockchain.com/2017/08/13/proof-of-work-vs-proof-of-stake/>

²⁷ Proof of Work คือ หลักเกณฑ์ความต้องการที่ต้องใช้กำลังในการประมวลผลทางด้านคอมพิวเตอร์ หรือจะเรียกว่าการขุดก็ได้ และรางวัลจะถูกแบ่งให้กับนักขุดคนแรกที่แก้ไขสมการของบล็อกนั้นได้สำเร็จ และนักขุดบนเครือข่ายแข่งกันเพื่อเป็นคนแรกในการไขสมการทางคณิตศาสตร์ได้สำเร็จ

²⁸ Zipmex, Proof of work, [ออนไลน์], 29 พฤษภาคม 2565. แหล่งที่มา <https://zipmex.com/th/glossary/proof-of-work/>

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้นจึงเป็นปัญหาใหญ่สำหรับคริปโทเคอร์เรนซีว่าจะป้องกันการส่งคริปโทเคอร์เรนซีเดียวกันสองครั้งอย่างไรและวิธีป้องกันไม่ให้ผู้ใดเพียงคัดลอกและวางคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไม่มีจำกัดซึ่ง Proof of Work จะช่วยแก้ปัญหาดังกล่าวได้²⁹



รูปที่ 2 หลักการทำงานของ Proof of Work

หมายเหตุ. จาก <https://capital.com/proof-of-work-pow-definition>

การขุดแบ่งได้ 3 รูปแบบ³⁰ คือ

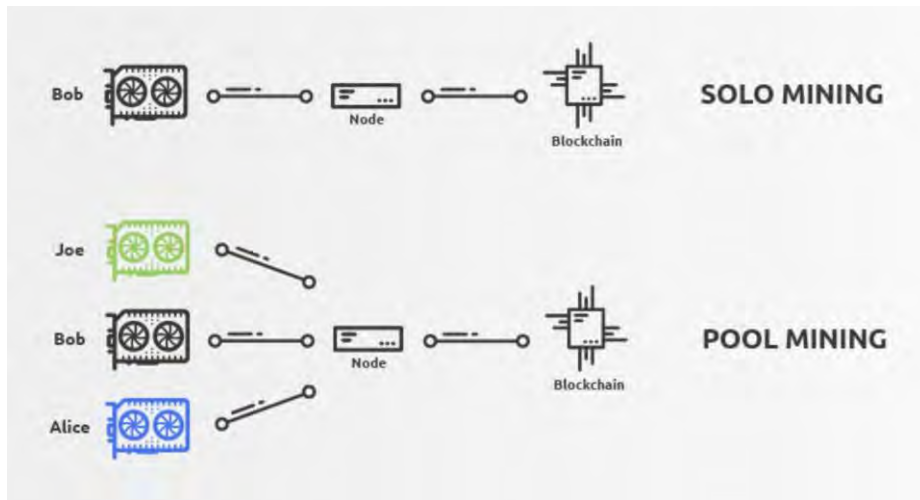
1) การขุดแบบเดี่ยว (Solo Mining)

คือ การขุดแบบใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ของนักขุดเองโดยพยายามยืนยันบล็อกการทำธุรกรรมบนบล็อกเชนเพียงตัวคนเดียวซึ่งการขุดแบบเดี่ยวเป็นวิธีแรก ๆ ในการขุดคริปโทเคอร์เรนซีตาม

²⁹ Marko Tarman, *Blockchain basics - Proof of Work* [Online], 28 May 2022, Available from <https://www.nicehash.com/blog/post/blockchain-basics-proof-of-work>

³⁰ Krishnan, H., Saketh, S. and Tej, V., "Cryptocurrency Mining-Transition to Cloud", *International Journal of Advanced Computer Science and Applications* 6(9) (September 2015): 115. อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, "ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล," (เอกัตศึกษานิตยสารมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 9-10.

แนวคิดของ Satoshi Nakamoto ที่กล่าวว่า one-CPU-one-vote ซึ่งการขุดแบบเดี่ยวบนบล็อกเชนมีการแข่งขันสูงอย่างเช่นการขุดบิตคอยน์นั้นต้องอาศัยโชคอย่างมาก สำหรับผู้ที่ขุดแบบเดี่ยว ชั้นแรกต้องทำให้คอมพิวเตอร์เครื่องนั้นอยู่ในสถานะที่เรียกว่า ฟูลโนด (full node) และเชื่อมต่อโดยตรงกับบล็อกเชน³¹ ดังนั้นปัจจุบันวิธีการขุดแบบเดี่ยวไม่นิยมเพราะต้องใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ที่มีประสิทธิภาพสูง และมีโอกาสน้อยมากที่จะได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซี



รูปที่ 3 รูปแสดงการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบ Solo mining และ Pool mining

หมายเหตุ. จาก <https://www.nicehash.com/blog/post/what-is-solo-mining-and-how-it-works>

2) การขุดแบบกลุ่ม (Pool Mining)

คือ การเอาคอมพิวเตอร์ของนักขุดไปรวมกลุ่ม (Pool) ผ่านอินเทอร์เน็ตกับคนอื่น ๆ เช่น AntPool, F2Pool, Bitfury เป็นต้น การขุดแบบนี้ทำให้มีโอกาสได้คริปโทเคอร์เรนซีสูงมาก แต่รางวัลที่ได้จะถูกนำมาแบ่งตามกำลังขุดของแต่ละคน ปัจจุบันมีนักขุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นจำนวนมากมายมหาศาลทั้งที่การแข่งขันถดถอยแล้วก็มีผู้ได้รับรางวัลแค่เพียงคนเดียวเท่านั้น ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นนักขุดรายย่อยหรือรายใหญ่ต่างก็มีโอกาสได้รางวัลในการแข่งขันนี้อยู่บ่อยมากหรือแทบไม่มีโอกาสที่จะได้รับรางวัลเลย จนในที่สุดการขุดด้วยตนเองแบบตัวคนเดียวหรือการขุดแบบเดี่ยว (Solo Mining) จะไม่สามารถสร้างกำไรได้อีกต่อไป จึงทำให้เกิดการรวมตัวของกลุ่มนักขุดที่เรียกว่า Pool Mining ซึ่งเป็นการรวมกำลังจากนักขุดหลาย ๆ คนไว้ด้วยกันเป็นพูล (Pool) แต่เข้ามาขุดในรูปแบบตัวคนเดียว โดยรางวัลที่ได้มาจะแบ่งให้ทุกคนในพูล ตามกำลังขุดที่แต่ละคนส่งมาช่วยเหลือ ดังนั้น การเกิดขึ้นของการขุดแบบกลุ่ม (Pool Mining) ถือเป็นการเปิดโอกาสให้นักขุดรายย่อยสามารถมีลุ้นได้รางวัล และด้วยวิธีนี้นักขุดรายย่อยไม่จำเป็นต้องมีบัญชีบล็อกเชนที่ใช้ในการยืนยัน

³¹ Marko Tarman, [What is solo mining and how does it work?](https://www.nicehash.com/blog/post/what-is-solo-mining-and-how-it-works) [Online], 28 May 2022, Available from <https://www.nicehash.com/blog/post/what-is-solo-mining-and-how-it-works>

ธุรกรรมเลยด้วยซ้ำ เนื่องจากผู้ที่จะนำไปยืนยันนั้นมีเพียงแค่นั้นซึ่งคือเจ้าของกลุ่มหรือเจ้าของพูลซึ่งจะเป็นพูลไหนให้³²

3) การขุดแบบคลาวด์ (Cloud Mining)

คือ การขุดผ่านระบบ Cloud Mining ซึ่งเป็นการแบ่งปันพลังในการขุดของเครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซีที่ทำงานจากเครื่องหลักโดยผู้ให้บริการคลาวด์สามารถใช้เพียงเครื่องคอมพิวเตอร์หนึ่งเครื่องและมีกระเป๋า Wallet เก็บคริปโทเคอร์เรนซี เพียงเท่านี้ก็สมารถที่จะขุดคริปโทเคอร์เรนซีผ่านระบบ Cloud Mining ได้ โดยทั่วไป การขุดแบบคลาวด์จะมี 3 ประเภท ดังนี้ 1) การขุดแบบเช่าเครื่อง เช่าเครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซีที่ทางผู้ให้บริการทำไว้ให้ผ่าน Host 2) การขุดแบบใช้ Host เสมือนจริง โดยการสร้างเซิร์ฟเวอร์ส่วนตัวและติดตั้งซอฟต์แวร์การขุดด้วยตนเอง 3) เช่าพลังในการขุด (Hashing Power) เช่าพลังในการขุดโดยมีหน่วยที่คิดเป็น Hash โดยที่ไม่จำเป็นต้องมีเครื่องขุดซึ่งประเภทเช่าพลังในการขุดนั้นเป็นที่นิยมมากที่สุดในการขุดแบบคลาวด์³³ ซึ่งวิธีการเช่าพลังในการขุดจากผู้ให้บริการที่ทำฟาร์มคริปโทเคอร์เรนซี แทนการใช้เครื่องขุดของตนเอง ผลตอบแทนที่ได้รับตามรูปแบบที่ซื้อและถูกหักเพื่อเป็นค่าดูแลรักษา ระบบ ดังนั้น Cloud Mining จึงเป็นกรณีเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีต่าง ๆ จากทั่วโลกนำแรงขุดที่ขุดได้เองหรือซื้อมาจากนักขุดอีกทีมาปล่อยขายหรือให้เช่าแรงขุดแก่นักลงทุนที่ต้องการซื้อแรงขุดออนไลน์ โดยรูปแบบการขุดแบบคลาวด์นี้ตอบโจทย์สำหรับนักลงทุนที่ไม่ต้องการลงแรงบริหารจัดการเรื่องการขุด สามารถใช้คอมพิวเตอร์เพียงเครื่องเดียวแล้วลงทุนผ่านเว็บไซต์ Cloud Mining ก็สมารถขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้แล้ว ทำให้ข้อดีของ Cloud Mining คือ ไม่ต้องลงทุนเครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซีเอง ไม่ต้องเสียเวลาศึกษาหรือหาผู้ติดตั้งเครื่องขุดที่มีความซับซ้อน ไม่ต้องกังวลเรื่องเสียงดังรบกวนจากพัดลมระบายอากาศ ไม่ต้องเสียงเรื่องอัคคีภัย ไม่ต้องแบกรับภาระเรื่องค่าไฟฟ้า ตัวอย่าง Cloud Mining เช่น HashNest, Genesis-Mining, HashBx เป็นต้น ผู้ให้บริการขุดเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีผ่านคลาวด์ อย่างไรก็ตามการลงทุนใน Cloud Mining แม้จะช่วยอำนวยความสะดวกโดยที่นักขุดไม่ต้องบริหารจัดการการขุดด้วยตัวเอง แต่นับว่าเป็นการลงทุนที่ยังมีความเสี่ยง เพราะบริษัทที่เปิด Cloud Mining นั้นส่วนใหญ่ตั้งอยู่ในต่างประเทศ รวมทั้งหากผู้ให้บริการไม่มีระบบป้องกันการโจรกรรมออนไลน์ที่ดีก็อาจทำให้เกิดความเสียหายตามมา³⁴

2.3.2. หลักการทำงานของการทำงานของการขุดคริปโทเคอร์เรนซี

หลักการทำงานของการทำงานของการขุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถพิจารณาตามตัวอย่างธุรกรรม เช่น นาย A ต้องการซื้อสินค้าจากนาย B ซึ่งนาย B รับชำระค่าสินค้าดังกล่าวด้วยเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีเป็น

³² พีรพัฒน์ หายุดงแก้ว, ญัฐชนน โพธิ์เงิน, Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรีน โลก ฟรินติ้ง เฮาส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564). หน้า 161-162.

³³ Siam blockchain, Bitcoin Cloud Mining คืออะไรและทำงานอย่างไร [ออนไลน์], 28 พฤษภาคม 2565. แหล่งที่มา <https://siamblockchain.com/bitcoin-cloud-mining-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3/>

³⁴ เมธวัจน์ วงศ์วิทย์กร, 5 กลุ่มเว็บไซต์ตัวช่วยขุดเหรียญ Crypto ที่นักลงทุนมือใหม่ไม่ควรพลาด! [ออนไลน์], 26 กุมภาพันธ์ 2565. แหล่งที่มา <https://ditc.co.th/knowledge/5-crypto-mining-helper-site/>

บิตคอยน์ ดังนั้น นาย A จึงโอนคริปโทเคอร์เรนซีเป็นค่าซื้อสินค้าให้แก่ นาย B จำนวน 2 บิตคอยน์ ซึ่งการทำงานของการทำงานของการขุดคริปโทเคอร์เรนซีสำหรับธุรกรรมดังกล่าว มีดังนี้

1) ประกาศการชำระ

กระเป๋า Wallet³⁵ ของนาย A ประกาศการชำระจำนวน 2 บิตคอยน์ ไปยังกระเป๋า Wallet ของนาย B ไปยัง Full Node ทั้งหมดที่เชื่อมโยงกับกระเป๋า Wallet ของนาย A ซึ่ง Full Node คือกระเป๋า Wallet พิเศษที่รับส่งธุรกรรมซึ่งบรรจุข้อมูลทั้งหมดของบล็อกเชน³⁶

2) กระจายข้อมูล

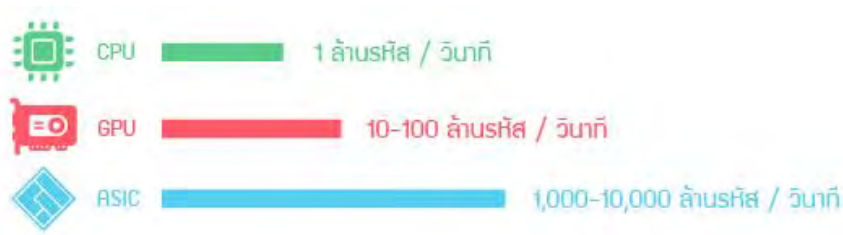
Full Node จะทำการตรวจสอบธุรกรรมของนาย A กับธุรกรรมอื่น ๆ ที่รอดำเนินการ หากธุรกรรมของนาย A ไม่ขัดแย้งกับธุรกรรมอื่น ๆ Full Node จะทำการเผยแพร่ข้อมูลธุรกรรมของนาย A ผ่านเครือข่ายบิตคอยน์ อนึ่ง ในขั้นกระจายข้อมูลนี้ นาย B จะยังไม่ได้รับบิตคอยน์จากนาย A เนื่องจากธุรกรรมของนาย A ยังไม่ได้ถูกเพิ่มลงในบล็อกเชน

3) นักขุดทำงาน

นักขุดมีข้อมูลทั้งหมดของบล็อกเชนและทำการตรวจสอบธุรกรรมใหม่ที่เพิ่งประกาศบนเครือข่าย นักขุดจะทำงานเพื่อรวบรวมธุรกรรมที่ถูกต้องและใหม่ทั้งหมดลงในบล็อกปัจจุบัน และนักขุดจะแข่งขันกันเพื่อหาคำตอบที่ถูกต้องของบล็อกปัจจุบัน โดยที่ผู้ชนะจะมีเพียงหนึ่งเดียวซึ่งนักขุดที่มีพลังงานขุดหรือคอมพิวเตอร์แรงจะมีโอกาสหาคำตอบที่ถูกต้องได้เร็วกว่า เพราะถ้าคอมพิวเตอร์ช้า จะสุ่มรหัสไม่ทันนักขุดรายอื่น หากจะขุดคริปโทเคอร์เรนซีจริง ต้องอัปเดตอุปกรณ์ภายในคอมพิวเตอร์ให้เหมาะสมซึ่งอุปกรณ์ภายในคอมพิวเตอร์ที่ใช้สุ่มรหัสได้ ก็จะมีหลัก ๆ คือ หน่วยประมวลผลกลาง (CPU) หน่วยประมวลผลกราฟิกส์ (GPU) และอุปกรณ์เฉพาะทางอื่น ๆ เช่น ASIC แต่ละอุปกรณ์จะมีความทรงพลังในการสุ่มไม่เท่ากัน CPU อาจสุ่มได้ 1 ล้านรหัส/วินาที ในขณะที่หน่วยประมวลผลกราฟิกส์ทำได้ 10-100 ล้านรหัส/วินาที หรือถ้าเป็นอุปกรณ์เฉพาะทางอย่าง ASIC อาจทำได้ถึง 1,000-10,000 ล้านรหัส/วินาที

³⁵ กระเป๋าคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency Wallet) คือ กระเป๋าที่ไว้สำหรับเก็บคริปโทเคอร์เรนซี

³⁶ บล็อกเชน หมายถึง เทคโนโลยีการประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์ Distributed Ledger Technology (DLT) เป็นรูปแบบการบันทึกข้อมูลที่ใช้หลักการ Cryptography ร่วมกับกลไก Consensus ทำให้ข้อมูลที่ถูกรับบันทึกไปแล้วสามารถเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขได้ยาก เพิ่มความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูล



ตัวเลขข้างต้นเป็นตัวเลขสำหรับสมมติเพื่อให้เห็นภาพมากขึ้น

รูปที่ 4 รูปเปรียบเทียบ CPU GPU ASIC

หมายเหตุ. จาก <https://www.bossup.co.th/site/series/ชุดบิตคอยน์>

4) ยืนยันบล็อกเชน

หลังจากที่นักขุดสามารถแก้ไขข้อบกพร่องปัจจุบันที่มีธุรกรรมของนาย A สำเร็จแล้ว จะทำการประกาศบล็อกดังกล่าวไปยังเครือข่ายบิตคอยน์ หาก Full Node ส่วนใหญ่เห็นชอบกับบล็อกดังกล่าว บล็อกดังกล่าวจะถูกเพิ่มลงในบล็อกเชน สถานะทางธุรกรรมของนาย A ได้รับการยืนยันแล้วหนึ่งครั้ง ซึ่งทำให้นาย B ได้รับ 2 บิตคอยน์ จากนาย A

เนื่องจากบล็อกเชนของคริปโทเคอร์เรนซีมีการเลือกเก็บบัญชีไว้หลาย ๆ ที่พร้อมกัน และใช้การติดต่อสื่อสารกันระหว่างสถานที่ เพื่อให้บัญชีที่กระจายอยู่ทุกแห่งนั้นมีข้อมูลที่ตรงกัน ทำให้มีสำเนาของบัญชีนี้อยู่ในหลากหลายที่ หากที่ใดถูกโจมตี ยังสามารถเชื่อถือสำเนาของบัญชีที่ถูกเก็บไว้ในสถานที่อื่นที่พยายามอัปเดตข้อมูลในบัญชีนี้ให้ถูกต้องตรงกับที่อื่นอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น หากมีผู้ต้องการจะโจมตีเครือข่ายของคริปโทเคอร์เรนซีนี้ให้ไม่สามารถใช้งานได้เลย กล่าวได้ว่า จะต้องเข้าโจมตีทุกสถานที่ที่เก็บสำเนาบัญชีไว้พร้อม ๆ กัน หรือทำให้สถานที่เหล่านี้เข้าถึงอินเทอร์เน็ตไม่ได้พร้อม ๆ กัน ซึ่งหากมีการกระจายตัวในปริมาณมากแล้ว การโจมตีแบบนี้จะทำได้ยากมากและต้องใช้ต้นทุนมหาศาล อนึ่ง สถานที่เก็บสำเนาบัญชีบล็อกเชนที่มีอยู่ทั่วโลกตามที่กล่าวมานั้น คือ คอมพิวเตอร์ทั่วไป โดยสามารถเป็นได้ทั้งคอมพิวเตอร์โน้ตบุ๊กหรือคอมพิวเตอร์ที่มีความจุฮาร์ดดิสก์สำหรับเก็บข้อมูลบัญชีบล็อกเชนเพียงพอ ยกตัวอย่างเช่น กรณีบิตคอยน์ เพียงดาวินโหลดโปรแกรมของบิตคอยน์มาไว้ในเครื่อง โปรแกรมนี้ก็จะทำหน้าที่เป็นดาวินโหลดบล็อกเชนและคอยรับส่งข้อมูลกับคอมพิวเตอร์เครื่องอื่น ๆ เพื่อให้บล็อกเชนในเครื่องมีข้อมูลเทียบเท่ากับบล็อกเชนของคอมพิวเตอร์เครื่องอื่น ก็สามารถเป็นหนึ่งในผู้ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบบัญชีให้กับระบบบิตคอยน์ได้แล้ว และการที่คอมพิวเตอร์ได้มีการดาวินโหลดโปรแกรมบิตคอยน์ไว้ในเครื่อง เมื่อเปิดโปรแกรมให้ทำงาน และสามารถดาวินโหลดบล็อกเชนจนได้ข้อมูลล่าสุดในบัญชีมาแล้ว จะทำให้คอมพิวเตอร์เครื่องนั้นอยู่ในสถานะที่เรียกว่า ฟูลโนด (full node)³⁷

³⁷ พิรพัฒน์ หาญคงแก้ว, ณัฐชนน โพธิ์เงิน, Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรีน ไลฟ์ ฟรินดิง เฮ้าส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564). หน้า 138 - 140.

เมื่อมีการโอนคริปโทเคอร์เรนซีเกิดขึ้น ยกตัวอย่างเช่น นาย A โอนบิตคอยน์จำนวน 50 BTC ให้แก่นาย B ด้วยค่าธรรมเนียม 0.001 BTC การโอนหรือการทำธุรกรรมนี้จะถูกสร้างขึ้นโดยมีนาย A เป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรม ซึ่งถ้าหากนาย A เพิ่มค่าธรรมเนียมให้สูงขึ้น การโอนก็ยังสามารถทำได้เร็วขึ้น โดยธุรกรรมนี้จะถูกนำไปรวมกับธุรกรรมอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาเดียวกัน กลุ่มของธุรกรรมนั้นจะถูกรวมตัวกันเป็นบล็อกที่มีขนาดประมาณ 1 MB ซึ่งในกรณีของคริปโทเคอร์เรนซีคือนักขุดนั้น ต้องการค่าธรรมเนียมที่มากที่สุดจึงเป็นธรรมดาที่จะต้องตรวจสอบธุรกรรมที่มีค่าธรรมเนียมมากที่สุดเป็นอันดับแรก³⁸

สำหรับค่าธรรมเนียมในทุกการทำธุรกรรมบนบล็อกเชน Network ซึ่งจะเรียกว่า “ค่า Gas” ซึ่งในแต่ละระบบจะมีการปรับใช้สกุลเงินของค่า Gas ที่ต่างกันออกไป ปัจจุบันเครือข่ายบล็อกเชนที่รองรับ Smart Contract ต่าง ๆ เช่น Ethereum Blockchain มีค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรม (Gas Fee) ที่ค่อนข้างสูงและมีแนวโน้มที่จะสูงขึ้นอีกในอนาคต



รูปที่ 5 ภาพจำลองการตรวจสอบธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี

หมายเหตุ. จาก <https://txstreet.com/v/eth-btc>

การตรวจสอบธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี ตามตัวอย่างข้างต้นจากเว็บ <https://txstreet.com/v/eth-btc> เพื่อตรวจสอบธุรกรรมว่าคริปโทเคอร์เรนซีที่โอนย้ายไปว่าอยู่กระบวนการใด ดูสถานะผู้ส่ง/ผู้รับ อนึ่ง สถานะธุรกรรม มีดังนี้

1. Unconfirmed หมายความว่า บล็อกยังไม่ถูกสร้างขึ้น และธุรกรรมยังไม่ถูกบรรจุลงไป

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 144 - 145.

2. Confirmed การ Confirmed บล็อกนั้น ส่วนใหญ่ จะต้องรอการยืนยันธุรกรรมที่ 3-6 Confirmations เพื่อป้องกันปัญหาการนำเอาคริปโทเคอร์เรนซีจำนวนเดียวกันไปใช้หลาย ๆ ที่พร้อม ๆ กัน

3. Fail/ Error อาจเกิดปัญหาบางอย่างทำให้การทำธุรกรรมนั้นไม่สำเร็จ³⁹

2.3.3. วิธีขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

การขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการแข่งขันที่หากใครแก้สมการทางคณิตศาสตร์ได้ก่อนจะเป็นผู้ชนะและได้รับส่วนแบ่งของรางวัลที่เป็นเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีไป ดังนั้น อุปกรณ์ที่นำมาใช้ขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีจึงควรมีประสิทธิภาพมีความสามารถในการประมวลผลสูง นอกเหนือความสามารถในการประมวลผลสูง พลังงานไฟฟ้าเป็นปัจจัยสำคัญในการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเพราะต้องใช้คอมพิวเตอร์ในการขุดตลอดวัน การใช้พลังงานไฟฟ้าได้ในราคาถูกจะช่วยประหยัดต้นทุนในการขุดได้ และสภาพอากาศสำหรับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นอีกปัจจัยที่สามารถสร้างความได้เปรียบจากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีได้ ประเทศในเมืองหนาวจึงได้เปรียบเพราะอากาศเย็นสามารถช่วยลดความร้อนของอุปกรณ์ขุดได้เป็นอย่างดี และช่วยไม่ให้อุณหภูมิของเครื่องคอมพิวเตอร์ร้อนเกินไปจนเสื่อมได้เร็วกว่าปกติ ขณะที่ประเทศในเมืองร้อนอาจจะต้องใช้อุปกรณ์สำหรับลดอุณหภูมิมาใช้ซึ่งเป็นต้นทุน

1) เตรียมเครื่องมือขุด

ปัจจุบันมีการใช้คอมพิวเตอร์ 3 ประเภท⁴⁰ ได้แก่

CPU คือ หน่วยประมวลผลกลาง (CPU) เป็นอุปกรณ์ที่ใช้กันในยุคแรกของการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีที่การแข่งขันยังไม่สูง และปัจจุบันนักขุดไม่ค่อยนิยมใช้กัน เพราะประสิทธิภาพในการขุดสู้ หน่วยประมวลผลกราฟิกส์ (GPU) หรือ ASIC ไม่ได้ แต่มีบางสกุลคริปโทเคอร์เรนซีที่ต่อต้านคอมพิวเตอร์พลังประมวลผลสูงเหมือนกัน เช่น Monero (XMR) ที่ใช้อัลกอริทึมการขุดชื่อว่า RandomX ที่มีคุณสมบัติ ASIC-resistant ซึ่งช่วยให้ นักขุดต้นทุนน้อยมีความสามารถในการแข่งขันมากขึ้น และต้องพิจารณาอัตราประมวลผลในการขุดหรือ Hash Rate ของ CPU ที่จะนำมาใช้ในการขุด เพราะยิ่ง CPU มี Hash Rate สูงเท่าใด คอมพิวเตอร์จะยิ่งแก้สมการได้รวดเร็วขึ้นเท่านั้น นักขุดส่วนใหญ่นิยมใช้ CPU ของ AMD เพราะให้ค่า Hash Rate ที่สูง เช่น EPYC 7502P ที่ให้ค่า Hash Rate 23.9 kh/s หรือ AMD Ryzen Threadripper 3970X ที่ให้ค่า Hash Rate 19.9 kh/s และต้องพิจารณาระบบทำความเย็น เพราะ CPU มีค่า Hash Rate ต่ำ ซึ่งเสี่ยงต่อการเกิด Overheat ในระหว่างการขุดได้ ดังนั้น การลงทุนในระบบทำความเย็นที่มีคุณภาพจึงเป็นเรื่องที่จำเป็น

³⁹ สาระลงทุนวันละนิด By Tent, เหรียญโอนไปถึงยัง? อยู่ขั้นไหนแล้ว? คนรับได้หรือยัง? [ออนไลน์], 28 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.blockdit.com/posts/611419310b5e360c859a9228>

⁴⁰ Bao, เจาะลึกเรื่อง 'การขุดบิตคอยน์' เทรนด์ธุรกิจใหม่ในยุคแห่งการลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], 28 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.unlockmen.com/crypto-mining/>

GPU คือ หน่วยประมวลผลกราฟิกส์ (GPU) เป็นอุปกรณ์ในการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีที่มีความสามารถมากกว่า CPU เพราะ GPU ถูกออกแบบมาเพื่อประมวลผลวิดีโอซึ่งต้องทำงานที่ซ้ำไปซ้ำมา (Repetitive Work) โดย GPU ต้องสั่งให้แต่ละ Pixel ที่อยู่บนหน้าจอแสดงผลแบบเดียวกันหมด GPU จึงมาพร้อมกับ Arithmetic Logic Units (ALU) จำนวนมาก เพื่อให้สามารถทำงานที่ต้องทำซ้ำไปซ้ำมาได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น การเรนเดอร์ภาพ หรือการแก้ไขสมการเลข ทำให้นักขุดมักเชื่อมต่อ GPU จำนวนมากเข้ากับ Motherboard ของคอมพิวเตอร์ เพื่อใช้ในการขุดเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่ง GPU ที่ใช้กันส่วนใหญ่จะเป็นของ Nvidia และ AMD เช่น Radeon Rx 5700 XT ที่มาพร้อมกับ Hash Rate ที่สูงถึง 54 MH/s หรือ Geforce RTX 3060 Ti ที่มาพร้อมกับ Hash Rate ที่สูงถึง 60 MH/s นอกจากนี้ต้องพิจารณา Motherboard ที่สามารถรองรับ GPU ได้ 6 หน่วยขึ้นไป เช่น Asus B250 Mining Expert ที่สามารถรองรับ GPU ได้มากถึง 19 หน่วย หรือ Asus ROG Strix Z270E ที่สามารถรองรับ GPU ได้ 7 หน่วย รวมไปถึงเรื่องแหล่งจ่ายพลังงาน (Power Supply) ที่ทำให้เครื่องขุดสามารถทำงานได้ยาวนานไม่มีสะดุด และเรื่องของเคสที่สามารถบรรจุ GPU ได้หลายตัว และเรื่องของ Power Supply ที่สามารถทดแทนพลังงานมากที่เสียไปจากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีได้อย่างเพียงพอ โดยเวลาเลือก Power Supply ควรพิจารณาเรื่องความทนทานและประสิทธิภาพในการทำงานโดย Power Supply ที่ดีควรรับ Input ได้ 230V เช่น Fractal Design Ion+ 560 Platinum หรือ FSP Hydro G PRO 850W Gold

ASIC คือ ASIC (Application-Specific Integrated Circuit) เป็นอุปกรณ์ที่ถูกออกแบบมาเพื่อการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีโดยเฉพาะ จึงมีราคาและค่า Hash Rate ที่สูงมาก เช่น Antminer S19 ที่มีค่า Hash Rate สูงถึง 95 TH/s หรือ Whatsminer M30S ที่มีค่า Hash Rate อยู่ที่ 90 TH/s อย่างไรก็ตาม ASIC เป็นเครื่องขุดที่ถูกออกแบบมาเพื่อใช้ขุดเหรียญเพียงสกุลเดียวเท่านั้น อย่าง Antminer S19 และ Whatsminer M30S ก็เป็นเครื่องที่ไว้ใช้ขุดบิตคอยน์เท่านั้น ดังนั้น เวลาที่เลือกซื้อ ASIC ควรสนใจเรื่องอัลกอริทึมในการขุดด้วย

2) เตรียมกระเป๋าคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency Wallet)

กระเป๋าเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีเป็นแหล่งที่เอาไว้สำหรับเก็บรักษาเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ มีให้เลือกทั้งกระเป๋าแบบออนไลน์และกระเป๋าเงินแบบออฟไลน์

3) การเข้าร่วมกลุ่มกับนักขุด

ปัจจุบันการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ประสิทธิภาพสูงอย่าง ASIC เพียงลำพังเป็นเรื่องยากมากที่จะขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีได้เป็นคนแรก เนื่องจากพลังการประมวลผลของคนเดียวนั้นยากที่จะสู้พลังการประมวลผลเป็นกลุ่มของนักขุดจากทั่วโลกได้ ดังนั้นการเข้าร่วมกลุ่มกับนักขุดอื่น ๆ หรือ Mining Pool จะเป็นทางเลือกที่ดี ซึ่งการเข้าร่วมกลุ่มแบบนี้ นักขุดจะให้พลังการประมวลผลให้กับกลุ่ม ขณะที่คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับกลับมาจะถูกแบ่งกระจายให้สมาชิกในกลุ่มตามกำลังการประมวลผลที่ให้กับกลุ่มซึ่งสามารถช่วยเพิ่มโอกาสชนะในการแข่งขันขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้

4) ลงโปรแกรมขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในเครื่องคอมพิวเตอร์

ภายหลังจากที่จัดเตรียมอุปกรณ์ที่เป็นฮาร์ดแวร์ ติดตั้งกระเป๋าคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency Wallet) และเข้าร่วมกลุ่มกับนักขุดอื่น ๆ เรียบร้อยแล้ว ในทางทฤษฎียังต้องลงโปรแกรมที่จะช่วยให้เชื่อมต่อเป็นส่วนหนึ่งของเครือข่ายบล็อกเชนของคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อให้สามารถเข้าเป็นส่วนหนึ่งในนักขุดเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีได้ ตัวอย่างโปรแกรมขุดคริปโทเคอร์เรนซี⁴¹ เช่น Awesome Miner, Cudo Miner, BFGMiner, MultiMiner, Kryptex Miner, CGMiner, EasyMiner, BTCMiner, DiabloMiner, NiceHash Miner เป็นต้น

2.3.4. ภาพรวมเกี่ยวกับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ

ในประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวได้อนุมัติโครงการด้านการขุดและซื้อขายสกุลเงินดิจิทัลในประเทศอย่างเป็นทางการแล้ว โดยแผนการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการหารายได้อื่นเพื่อฟื้นฟูความสูญเสียที่เกิดจาก COVID-19 โดยมีบริษัทที่ได้รับอนุญาตให้เริ่มดำเนินการซื้อขายสกุลเงินดิจิทัลและการขุดในประเทศ⁴²

ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ประกาศให้การทำธุรกรรมด้วยบิตคอยน์ทุกประเภทผิดกฎหมาย สกุลเงินดิจิทัลนั้นเป็นภัยต่อสินทรัพย์ของประชาชนซึ่งผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมจะถูกดำเนินคดีตามกฎหมาย และการขุดสกุลเงินดิจิทัลต้องถูกจำกัด และเป็นส่วนหนึ่งของการประหยัดพลังงานและลดการปล่อยคาร์บอน คณะกรรมการพัฒนาและปฏิรูปแห่งชาติจีน ระบุว่า การขุดเงินเสมือน หรือเหมืองบิตคอยน์ เป็นกิจกรรมที่ใช้พลังงานมาก ปล่อยคาร์บอนสูง และมีส่วนส่งเสริมเศรษฐกิจเพียงเล็กน้อย ทำให้ห้ามมีโครงการขุดสกุลเงินดิจิทัลเด็ดขาดอันเป็นกิจกรรมประเภทที่ควรถูกจำกัด⁴³ ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกากลายเป็นแหล่งขุดบิตคอยน์รายใหญ่อันดับหนึ่งของโลก

ในประเทศสหพันธรัฐรัสเซีย หน่วยงานควบคุมกฎของรัสเซียตัดสินใจที่จะแบนคริปโทเคอร์เรนซี และธนาคารกลางรัสเซีย เห็นว่า แรงแ็งก์กำไรในคริปโทเคอร์เรนซีเพิ่มขึ้นสูงมาก สะท้อนให้เห็นถึงภาวะฟองสบู่ที่อาจเกิดขึ้นได้ ซึ่งเป็นภัยคุกคามต่อความมั่นคงทางการเงินและพลเมืองของประเทศ และได้เสนอให้นักลงทุนสถาบันไม่สามารถถือครองสินทรัพย์ที่มีการดำเนินงานเกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี รวมถึงการสร้างกลไกเพื่อป้องกันธุรกรรมที่จะซื้อหรือขายคริปโทเคอร์เรนซี และเห็นว่า เหมืองขุดบิตคอยน์สร้างปัญหามากมายเกี่ยวกับการใช้พลังงานซึ่งพลังงานเหล่านี้มีจะมาจากการใช้พลังงานฟอสซิล นอกจากนี้ยังรวมถึงการแบนศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลด้วย ที่ผ่านมามีประเทศสหพันธรัฐรัสเซียเป็นประเทศที่มีผู้ทำ

⁴¹ So Preciso, 10 โปรแกรมขุด Bitcoin ฟรีสำหรับปี 2022 [ออนไลน์], 24 กุมภาพันธ์ 2565. แหล่งที่มา <https://th.mitrade.com/crypto/bitcoin/bitcoin-mining-sofware>

⁴² Jiraboon, ประเทศลาวประกาศให้การขุดและเทรด Bitcoin ถูกกฎหมายอย่างเป็นทางการแล้ว [ออนไลน์], 29 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://siamblockchain.com/2021/09/19/laos-authorizes-cryptocurrency-mining-and-trading-activities/>

⁴³ ไทยรัฐออนไลน์, จีนประกาศให้การทำธุรกรรมด้วยบิตคอยน์ทุกประเภทผิดกฎหมาย [ออนไลน์], 29 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.thairath.co.th/business/market/2204105>

ธุรกรรมเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีค่อนข้างมาก โดยมีปริมาณการซื้อขายสูงถึง 5 พันล้านดอลลาร์ต่อปี และประเทศสหพันธรัฐรัสเซียเป็นประเทศที่มีเหมืองขุดบิตคอยน์มากที่สุดเป็นอันดับ 3 ของโลก รองจากประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศสาธารณรัฐคาซัคสถาน⁴⁴

ในประเทศสาธารณรัฐคาซัคสถาน ธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซีขยายตัวอย่างรวดเร็ว ปัจจุบันเป็นประเทศในภูมิภาคเอเชียกลางขึ้นเป็นแหล่งขุดเงินดิจิทัลขนาดใหญ่ที่สุดเป็นอันดับ 2 ของโลก แต่เหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องใช้ไฟฟ้ามหาศาล กำลังสร้างภาระหนักให้โรงไฟฟ้าจากพลังงานถ่านหินของประเทศสาธารณรัฐคาซัคสถาน และทำให้มีการปล่อยก๊าซเรือนกระจกเพิ่มมากขึ้น แม้ธุรกิจขุดคริปโทเคอร์เรนซีกำลังเฟื่องฟู ช่วยสร้างงาน และรายได้ให้แก่ประเทศ แต่กลุ่มนักพิทักษ์สิ่งแวดล้อมมักวิจารณ์เรื่องพลังงานที่ใช้ในการทำเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี ดัชนีการใช้ไฟฟ้าขุดบิตคอยน์ของมหาวิทยาลัยเคมบริดจ์ ประเมินว่า อุตสาหกรรมนี้ใช้พลังงานมากกว่าการใช้ไฟฟ้าของบางประเทศ เช่น ประเทศยูเครน และประเทศราชอาณาจักรนอร์เวย์ นอกจากนี้ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมแล้ว หลายฝ่ายยังกังวลว่าอุตสาหกรรมขุดคริปโทเคอร์เรนซีขนาดใหญ่จะนำไปสู่ปัญหาขาดแคลนพลังงานในประเทศ และในเดือนมกราคม พ.ศ. 2565 รัฐบาลประเทศสาธารณรัฐคาซัคสถานได้เรียกเก็บภาษีเพิ่มจากการใช้ไฟฟ้าของอุตสาหกรรมขุดคริปโทเคอร์เรนซี โดยหวังว่าจะนำรายได้ที่เพิ่มขึ้นไปใช้ในการสร้างแหล่งพลังงานที่สะอาดกว่าในอนาคต⁴⁵

ในประเทศสหรัฐอเมริกา สภานิติบัญญัติผ่านร่างกฎหมายห้ามขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบ Proof-of-work ด้วยผลโหวต 36-27 เสียง ซึ่งจุดประสงค์ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เตรียมส่งเรื่องต่อผู้ว่าการรัฐก่อนมีผลบังคับใช้จริง หลังจากทีร่างกฎหมายแบนการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบ Proof-of-work ของรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา ถูกยื่นเสนอเข้าสู่ที่ประชุมที่ต้องการจะห้ามการขุดคริปโทเคอร์เรนซีที่ใช้พลังงานไฟฟ้าในการขุดโดยชี้ถึงจุดประสงค์ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งเมื่อวันที่ 3 มิถุนายน พ.ศ. 2565 รัฐนิวยอร์กได้ประกาศว่าร่างกฎหมายดังกล่าวได้ผ่านสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาเรียบร้อยแล้ว เตรียมส่งเรื่องให้ผู้ว่าการรัฐเซ็นรับรองในลำดับถัดไป โดยร่างกฎหมายดังกล่าวจะเป็นการห้ามผู้เล่นรายใหม่ที่ต้องการจะเข้ามาขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบ Proof-of-work ที่จำเป็นต้องใช้ไฟฟ้าในการขุด อย่างเช่นการใช้การ์ดจอหรือใช้เครื่อง ASIC เพื่อขุดบิตคอยน์หรืออีเธอเรียม เป็นต้น แต่สำหรับผู้ดำเนินการเหมืองขุดมาก่อนแล้วก็ยังสามารถดำเนินการได้ตามปกติ อย่างไรก็ตาม สำหรับการขุดแบบอื่นที่ไม่ต้องใช้พลังงานไฟฟ้าโดยตรง อย่างเช่นแบบ Proof-of-Stake ของ Cardano, Avalanche หรือ Polkadot ที่เป็นการนำเหรียญเข้าไปฝากในระบบแทนการขุด ก็ยังสามารถดำเนินการได้ตามปกติ ไม่ได้รับผลกระทบแต่อย่างใด⁴⁶

⁴⁴ Reuters, [Russia proposes ban on use and mining of cryptocurrencies](https://www.reuters.com/article/usa-cryptocurrency/russia-proposes-ban-on-use-and-mining-of-cryptocurrencies-idUSKCN200001), อ้างถึงใน สกฤษชัย เก่งอนันตทานนท์, ธนาคารกลางรัสเซียสั่งแบนคริปโตในทุกรูปแบบ รวมทั้งเหมืองขุด หนุนเป็นภัยคุกคามความมั่นคงทางการเงิน ทั้งยังสร้างปัญหาด้านพลังงาน [ออนไลน์], 29 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://thestandard.co/russian-central-bank-bans-all-forms-of-crypto-including-mining/>

⁴⁵ BBC NEWS ไทย, บิตคอยน์ : อะไรทำให้การขุดคริปโตเฟื่องฟูมากในคาซัคสถาน [ออนไลน์], 29 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.bbc.com/thai/international-60152964>

⁴⁶ พงศกัศ รัตน, หมดหวัง! รัฐสภานิวยอร์กผ่านร่างกฎหมาย 'ห้ามขุดคริปโท' เป็นที่เรียบร้อยแล้ว [ออนไลน์], 9 มิถุนายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.efinancethai.com/LastestNews/LatestNewsMain.aspx?ref=C&id=YXLVWXVMbmorV009&fbclid=IwAR0t-RYFIHy-qruH-MsaSHxAgX6BDmqjc40s70pvnzQhVQ7eQ8zimDes>

บทที่ 3

กฎหมายสินทรัพย์ดิจิทัล และหลักการภาษีอากรสำหรับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

3.1 สินทรัพย์ดิจิทัล

3.1.1. ประเภทของสินทรัพย์ดิจิทัล

ประเภทของสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้การควบคุมและกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ในการทำธุรกรรมหรือการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลนั้น ในปัจจุบันประเภทของสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทยสามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) คริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) เป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นตัวกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น Bitcoin, Bitcoin Cash (BCH), Ethereum (ETH), Ethereum Classic (ETC), Litecoin (LTC), Ripple (XRP) หรือ Stellar เป็นต้น นอกจากนี้ ยังหมายความรวมถึงคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการตรึงมูลค่า (peg) ไว้กับสินทรัพย์ที่มีความมั่นคง เช่น ทองคำ หรือสกุลเงินแท้จริงต่าง ๆ ซึ่งคริปโทเคอร์เรนซีประเภทนี้เรียกว่า “Stablecoin”⁴⁷ ดังนั้น คริปโทเคอร์เรนซี ถูกสร้างขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเป็นตัวกลางของการซื้อขายแลกเปลี่ยนโดยมิได้มีโครงการหรือกิจการใด ๆ รองรับนั้น บทบัญญัติตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลฯ มิได้ให้อำนาจแก่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ในการควบคุมหรือกำกับดูแลการออกเสนอขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยตรง แต่เป็นการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อการควบคุมและกำกับดูแลการทำหน้าที่ของผู้ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี

2) โทเคนดิจิทัล (digital token) ซึ่งเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีวัตถุประสงค์ของการดำเนินการเพื่อ (1) กำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ และ (2) กำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และให้หมายความรวมถึงหน่วยแสดงสิทธิอื่นตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด ซึ่งปัจจุบันคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้ออกประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กจ. 12/2561 เรื่องการกำหนดประเภทโทเคนดิจิทัลเพิ่มเติม ลงวันที่ 7 มิถุนายน พ.ศ. 2561 ซึ่งข้อ 1 แห่งประกาศดังกล่าวกำหนดให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ผู้ออกมีวัตถุประสงค์ในการระดมทุนจากประชาชนและมีลักษณะเป็นการดำเนินการที่เป็นการกำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ หรือมีลักษณะเป็นการกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือ

⁴⁷ Stablecoin คือ สินทรัพย์ดิจิทัลที่สามารถคงมูลค่าไว้คงที่ได้ตลอดเวลา โดยสินทรัพย์ประเภทนี้ถูกออกแบบมาให้มีมูลค่าอ้างอิงตามสินทรัพย์อื่น เช่น อ้างอิงตามค่าเงินดอลลาร์สหรัฐ อัตราการแลกเปลี่ยนเงินตรา เงินดิจิทัลสกุลอื่น ๆ หรือตามราคาทอง แพลตฟอร์ม

<https://zipmex.com/th/learn/what-is-a-stable-coin/>

บริการหรือสิทธิอื่นใด หากเข้าลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งย่อมถือเป็นโทเคนดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล โดยเมื่อพิจารณาถึงลักษณะและองค์ประกอบของโทเคนดิจิทัลแล้วสามารถจำแนกประเภทออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

2.1 โทเคนดิจิทัลเพื่อการลงทุน (investment token) หมายถึง หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ เช่น สิทธิจากส่วนแบ่งรายได้ หรือผลกำไรจากการลงทุนในโครงการ และผู้ลงทุนคาดหวังกำไรหรือผลตอบแทนจากการลงทุนนั้น

2.2 โทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์ (utility token) หมายถึง หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจงตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ ซึ่งสามารถจำแนกย่อยได้เป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กลุ่มที่หนึ่ง utility token พร้อมใช้ ซึ่งสามารถใช้สิทธิแลกหรือใช้บริการได้ทันทีตั้งแต่วันที่เสนอขายครั้งแรก และ กลุ่มที่สอง utility token ไม่พร้อมใช้ โดยยังไม่พร้อมให้ใช้สิทธิแลกหรือใช้ประโยชน์ในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการนั้น ต้องรอใช้สิทธิในอนาคต เนื่องจากจะต้องนำเงินที่ได้จากการขาย utility token ไปจัดหาสินค้าหรือพัฒนาการบริการให้เสร็จสิ้นเสียก่อน

ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 มาตรา 3 วรรค 3 ให้ความหมายของโทเคนดิจิทัลว่าเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์⁴⁸ ซึ่งโทเคนดิจิทัลนำมาใช้เป็นค่าตอบแทนในการระดมเงินทุนซึ่งเรียกว่า Initial Coin Offering หรือ ICO โทเคนดิจิทัลแต่ละชนิดมีรูปแบบและคุณสมบัติที่แตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับรูปแบบการใช้งาน และถูกสร้างขึ้นโดยบริษัทหรือองค์กรที่พัฒนาโปรเจกต์นั้น ๆ ด้วยเทคโนโลยีบล็อกเชนและคริปโทเคอร์เรนซี

การเสนอขาย ICO เป็นการระดมทุนรูปแบบใหม่ที่ใช้เงินดิจิทัลเป็นตัวช่วย มีลักษณะคล้ายการเสนอขาย IPO⁴⁹ แต่แทนที่ผู้ลงทุนนั้นจะได้รับหุ้นก็จะได้รับเป็นโทเคนแทน การนำเสนอขาย ICO นั้นได้สร้างมิติใหม่ให้กับการระดมทุนแบบเดิม ๆ โดยผู้ระดมทุนนั้นจะสามารถมีสิทธิที่จะถือครองโทเคนเหล่านี้ได้ด้วยการโอนคริปโทเคอร์เรนซีอย่างปลอดภัยหรืออีเธอร์เรียมไปให้ผู้ระดมทุน เพื่อแลกกับการได้รับโทเคน โดยโทเคนดิจิทัลนั้นสร้างไว้ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) กำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ 2) กำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และให้หมายความรวมถึงหน่วยแสดงสิทธิอื่นตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

⁴⁸ พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 มาตรา 3 วรรค 3

⁴⁹ IPO ย่อมาจากคำว่า Initial Public Offering ซึ่งก็คือการเสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก บริษัทที่ต้องการเงินทุนและกระจายการถือครองหุ้นให้ประชาชนทั่วไป จะนำหุ้นของตนออกเสนอขายได้ โดยจะต้องทำผ่านบริษัทหลักทรัพย์ที่รับเป็นผู้จัดจำหน่ายหลักทรัพย์ (Underwriters) ซึ่งจะต้องได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และต้องจัดทำหนังสือชี้ชวนตามหลักเกณฑ์ที่ ก.ล.ต. กำหนดไว้

คณะกรรมการ ก.ล.ต. มุ่งเน้นในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเพื่อการควบคุมและกำกับดูแลเกี่ยวกับการออกเสนอขายในส่วนของ investment token และ utility token ไม่พร้อมใช้ เนื่องจากมีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์เพื่อการลงทุนเช่นเดียวกับหลักทรัพย์อื่นในตลาดหลักทรัพย์ และมีการให้สิทธิแก่ผู้ลงทุนในโครงการ รวมทั้งมีความผูกพันในทางกฎหมายระหว่างผู้ออกและผู้ถือหุ้นโทเคนดิจิทัล โดยผู้ออกเสนอขายโทเคนดิจิทัล (ICO Issuer) จะต้องได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ก.ล.ต. ซึ่งจะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนด และต้องเสนอขายผ่านผู้ให้บริการระบบเสนอขายโทเคนดิจิทัล (ICO Portal) ที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ก.ล.ต.

ส่วนกรณีของ utility token พร้อมใช้ นั้น ก็ได้มีการควบคุมโดยใช้มาตรการทางกฎหมายในการกำหนดลักษณะต้องห้าม หากมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน 4 กรณี ก็ต้องห้ามมิให้มีการซื้อขายในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามข้อ 39/1 แห่งประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ กธ.19/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ลงวันที่ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 ซึ่งกำหนดลักษณะต้องห้ามของ utility token พร้อมใช้ ได้แก่ 1) ไม่มีวัตถุประสงค์หรือสาระชัดเจน หรือไม่มีสิ่งใดรองรับโดยมีราคาขึ้นอยู่กับกระแสในโซเชียล (Meme Token) 2) เกิดจากกระแสความชื่นชอบส่วนบุคคล (Fan Token) 3) โทเคนดิจิทัลที่เกิดจากการนำเทคโนโลยีมาใช้แสดงความเป็นเจ้าของหรือให้สิทธิในสิ่งใดสิ่งหนึ่งหรือที่เฉพาะเจาะจง โดยไม่สามารถใช้โทเคนดิจิทัลประเภทและชนิดเดียวกัน และจำนวนเท่ากันแทนกันได้ (Non-Fungible Token:NFT) 4) โทเคนดิจิทัลที่ออกโดยผู้ประกอบธุรกิจการเป็นศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเองหรือบุคคลซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบธุรกิจการเป็นศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์สำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นบนบล็อกเชน ได้แก่ ก) กรรมการ ผู้บริหาร หรือผู้มีอำนาจควบคุมกิจการ ข) คู่สมรสหรือผู้ที่อยู่กินด้วยกันฉันสามีภริยาของบุคคลตาม ก) ค) นิติบุคคลซึ่งบุคคลตาม ก) มีอำนาจควบคุมกิจการ ง) บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือบริษัทร่วม ทั้งนี้ ตามลักษณะที่กำหนดในประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ว่าด้วยการกำหนดลักษณะของกิจการในกลุ่มของผู้เสนอขายโทเคนดิจิทัลโดยอนุโลม

ประเภทของโทเคนดิจิทัล⁵⁰

1) Securities Tokens

หมายถึง สิ่งของที่สามารถนำมาซื้อขายได้ โทเคนประเภทนี้เป็นเหรียญที่สร้างเพื่อใช้แทนเป็นหุ้น การสัญญาว่าจะจ่ายเงินปันผล การมีสิทธิในการโหวตออกเสียงในบริษัท หรือการที่ให้สัญญาว่าเหรียญจะมีมูลค่าเพิ่ม (Price appreciation) นอกจากนี้ที่กล่าวข้างต้น Security token ยังรวมถึงการใช้เหรียญแทนสิ่งที่มีค่าต่าง ๆ (Asset backed) อันเนื่องมาจากว่าสินทรัพย์พวกนี้มีโอกาสที่จะมีมูลค่าเพิ่ม

⁵⁰ Josiah Wilmoth, 3 Types of ICO Tokens [Online], 22 December 2018, Available from strategiccoin.com/3-types-ico-tokens/ อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 18.

ยกตัวอย่างเช่น สินค้าอุปโภคบริโภค (Commodity) ทอง เงิน น้ำมัน อสังหาริมทรัพย์ (Real estate) บอนด์ (bond) เป็นต้น

2) Equity Tokens

เป็นส่วนหนึ่งของ Securities Tokens หนึ่งในข้อดีคือ การออก Equity Tokens ผ่าน ICO ทำให้ Startups สามารถระดมทุนได้ง่ายขึ้นเมื่อเทียบกับการเข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์ นักลงทุนรายย่อยสามารถเข้าถึงได้ง่ายและผู้ถือหุ้นสามารถมีส่วนร่วมได้มากกว่า

3) Utility Tokens

โทเคนที่ใช้ในระบบหรือ Application ต่าง ๆ โดยโทเคนเหล่านี้จะทำให้ผู้ใช้เข้าถึงบริการต่าง ๆ ของ Application นั้น ๆ Token เหล่านี้ สามารถใช้เป็นส่วนลดหรือการให้บริการแบบ Premium ได้ Utility Tokens เป็นเหรียญที่ยกเว้นการควบคุมจากกฎหมาย เนื่องจากการเป็น Security Token ต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบของกฎหมายทำให้มีหลาย Project พยายามเลี่ยงมาใช้ในการออกเป็น Utility Tokens

4) Payment Tokens

โทเคนที่ใช้ในการจ่ายเงินเพื่อซื้อขายสินค้าหรือบริการ

ดังนั้น โดยสรุป คริปโทเคอร์เรนซี คือ หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้า บริการ สินทรัพย์ดิจิทัลอื่น หรือสิทธิอื่นใด โดยสามารถใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการได้หากผู้ใช้ยอมรับ ปัจจุบันคริปโทเคอร์เรนซียังไม่ใช่เงินที่ธนาคารกลางใดในโลกรับรองว่าสามารถใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย และสำหรับโทเคนดิจิทัล คือ หน่วยอิเล็กทรอนิกส์ที่กำหนดสิทธิในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการคล้ายหลักทรัพย์ กำหนดสิทธิได้สินค้า บริการ หรือสิทธิที่ตกลงไว้ โดยเฉพาะเจาะจงระหว่างผู้ออกและผู้ถือโทเคนดิจิทัล คือ หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สร้างขึ้นเพื่อกำหนดสิทธิของบุคคลในการร่วมลงทุน (investment token) หรือสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าและบริการหรือสิทธิอื่น ๆ (utility token) ตามที่ได้ตกลงกับผู้ถือโทเคน ซึ่งอาจเสนอขายโทเคนผ่านกระบวนการ Initial Coin Offering (ICO) ซึ่งเป็นการระดมทุนรูปแบบหนึ่งที่ใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนเข้ามาช่วย โดยบริษัทจะเสนอและกำหนดขายโทเคนที่กำหนดสิทธิหรือผลประโยชน์ต่าง ๆ ของผู้ลงทุน เช่น ส่วนแบ่งกำไรจากโครงการ หรือสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เฉพาะเจาะจงและกำหนดให้ผู้ลงทุนที่ต้องการจะร่วมลงทุนสามารถเข้าร่วมได้โดยการนำคริปโทเคอร์เรนซี หรือเงิน มาแลกโทเคนที่บริษัทออก โดยมีการกำหนดและบังคับสิทธิที่จะได้รับด้วย smart contract บนเทคโนโลยีบล็อกเชน⁵¹

⁵¹ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รู้จักผลิตภัณฑ์และบริการลงทุน สินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], 28 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/th/pages/investors/digitalassetproduct.aspx>

3.1.2. รายชื่อสินทรัพย์ดิจิทัลและค่าความเสี่ยง⁵²

ตารางที่ 5 ตารางรายชื่อสินทรัพย์ดิจิทัลและค่าความเสี่ยง

กลุ่ม	กลุ่มค่าความเสี่ยง	สินทรัพย์ดิจิทัล
1	20%	ADA, AKT, AXEL, BEST, BMX, BNT, BTC, BUSD, CCXX, CEL, CHSB, CUSD, DAI, DEP, DFI, DNT, DX, EGLD, ETH, EUM, EURS, EWT, GHST, GUSD, HBAR, HEX, HUSD, HXRO, LEO, MATH, NRG, NYE, OXEN, PAXG, PEAK, PNK, QC, RBTC, RENBTC, RIF, SAPP, SERO, SUKU, SUSD, TUSD, UBT, UQC, USDC, USDN, USDP, USDT, UST, WBTC, XDC, XMR, XWC
2	30%	AAVE, ABBC, ADX, AE, AERGO, AION, AKRO, ALEPH, ALGO, ALPHA, AMP, AMPL, ANKR, ANT, API3, APL, APY, AR, ARDR, ARK, ARPA, ASD, ASK, AST, ASTA, ATOM, ATRI, AUDIO, AVA, AVAX, AXS, BAL, BAND, BAT, BCD, BCH, BEAM, BLCT, BNB, BOA, BOND, BRD, BSV, BTG, BTM, BTR, BTT, CAKE, CELO, CET, CHR, CHZ, CKB, COMP, CORE, COTI, CRO, CRU, CRV, CTC, CTSI, CVC, CVP, CXO, DAD,

⁵² สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ภาคผนวก 3 : รายชื่อสินทรัพย์ดิจิทัลและค่าความเสี่ยง [ออนไลน์], 27 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DA-appendix-12-25641227.pdf>

		<p>DAG, DASH, DATA, DAWN, DCR, DENT, DERO, DEXT, DGB, DIA,</p> <p>DIVI, DOCK, DODO, DOT, DRGN, DSLA, DUSK, ELA, ELF, ENJ, EOS,</p> <p>ERG, ETC, ETN, FARM, FCT, FET, FIL, FIO, FIRO, FLUX, FRONT,</p> <p>FSN, FTM, FTT, FUN, FX, GALA, GAS, GET, GLM, GNO, GO, GRIN,</p> <p>GT, GXC, HAI, HARD, HDAO, HEGIC, HIVE, HNS, HNT, HOT, HPT,</p> <p>HT, ICX, IDEX, INJ, IOST, IOTX, IRIS, JST, KAI, KAVA, KCS, KDA,</p> <p>KEEP, KIN, KLV, KMD, KP3R, KRL, KSM, LINK, LOOM, LPT, LRC,</p> <p>LSK, LTC, LTO, LUNA, LYXe, MAID, MANA, MATIC, MDT, META,</p> <p>MFT, MHC, MIOTA, MIR, MKR, MLK, MLN, MNW, MONA, MTL, MTV,</p> <p>MX, MXC, NEAR, NEO, NEXO, NIM, NMR, NOIA, NU, NULS, NWC,</p> <p>NXS, OCEAN, OGN, OKB, OMG, ONE, ORBS, ORC, ORN, OXT, PCX,</p> <p>PERL, PERP, PNT, POLS, POLY, PRE, PROM, PRQ, QKC, QNT, QSP,</p> <p>QTUM, RAMP, RDN, REN, REP, REQ, REV (Rchain), REV (Revain),</p> <p>REVV, RLC, ROOK, ROSE, RPL, RSR, RUNE, RVN, SAND, SC, SHR,</p>
--	--	---

		<p>SKL, SNX, SOL, SOUL, SRK, SRM, STAKE, STEEM, STMX, STORJ,</p> <p>STPT, STRAX, STRONG, STX, SUSHI, SWAP, SXP, SYS, TEL, TFUEL,</p> <p>THETA, TIME, TNC, TOMO, TRAC, TRB, TROY, TRU, TRX, TT, TTT,</p> <p>TWT, ULT, UMA, UNFI, UNI, UOS, UTK, VAL, VET, VGX, VID, VIDT,</p> <p>VITE, VLX, VRA, VSYS, VTC, VTHO, WAN, WAVES, WAXP, WBNB, WICC, WIN, WING, WOZX, WRX, WTC, WXT, XDB, XEM, XLM, XPR,</p> <p>XTZ, XVG, YFI, YFII, ZANO, ZB, ZEC, ZEN, ZIL, ZNN, ZRX</p>
3	50%	<p>ACH, ANY, AQT, BAKE, BASIC, BAX, BEL, BEPRO, BLZ, BNANA,</p> <p>BORA, BTS, BURGER, BZRX, CEEK, CELR, CENNZ, COCOS, COS,</p> <p>CRE, CREAM, CTK, CTXC, DKA, DOGE, DVPN, FLM, FOR, FRM, GNY,</p> <p>GRS, GTO, HUM, HUNT, IQ, JGN, KEY, LCX, MAP, MARO, MBL, MED,</p> <p>MITH, MIX, MVL, NKN, NSBT, ONT, PHA, PIVX, POWR, PPT, PRO,</p> <p>PSG, QQQ, RARI, RDD, SBD, SCRT, SFI, SLP, SNT, SOLO, SOLVE,</p> <p>SPARTA, TITAN, TLOS, VEE, WOO, XHV, XOR, XVS, XYO</p>
4	75%	RFR, XRP
5	100%	สินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่ได้มีรายชื่อตามรายการข้างต้น

หมายเหตุ : ทั้งนี้ ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2565 เป็นต้นไป ประกาศ ณ วันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2564

3.1.3. แนวทางการคำนวณค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัล⁵³

แบ่งเป็น 2 ขั้นตอน คือ การคัดกรองสินทรัพย์ดิจิทัล และการคำนวณค่าความเสี่ยง
ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การคัดกรองสินทรัพย์ดิจิทัล

ก่อนคำนวณค่าความเสี่ยง นำข้อมูลสินทรัพย์ดิจิทัลมาผ่านเกณฑ์คัดกรองแต่ละข้อ
ดังต่อไปนี้

(1) ข้อมูลสินทรัพย์ดิจิทัลที่ใช้ต้องมาจากแหล่งข้อมูลที่ยอมรับเป็นการทั่วไป ปัจจุบัน
หมายถึง ข้อมูลบนเว็บไซต์ (www.coinmarketcap.com) (“CoinMarketCap”)

(2) มี circulating supply ที่ชัดเจน: มีค่ามากกว่า 0 บนเว็บไซต์ CoinMarketCap

(3) มีการซื้อขายทุกวันในช่วง 1 ปีที่ผ่านมา: มีการซื้อขายทุกวัน บนเว็บไซต์
CoinMarketCap

(4) มี market capitalization ย้อนหลัง 3 เดือนล่าสุดโดยเฉลี่ยมากกว่า 30 ล้านดอลลาร์
สหรัฐ

(5) มี median liquidity ย้อนหลัง 1 ปีล่าสุด ขั้นต่ำ 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ/วัน

ทั้งนี้ หากสินทรัพย์ดิจิทัลใด ไม่ผ่านเกณฑ์คัดกรองอย่างใดอย่างหนึ่งข้างต้น จะถือว่า
สินทรัพย์นั้น มีค่าความเสี่ยง = 100% หรือแปลว่าสินทรัพย์นั้นมีค่าเป็นศูนย์ในการนำมาคำนวณเงินกองทุน

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณค่าความเสี่ยง: นำสินทรัพย์ดิจิทัลที่ผ่านเกณฑ์คัดกรองในข้อ
1. มาดำเนินการ

(1) คำนวณหาค่าความเสี่ยงด้วยวิธี Historical Value-at-Risk (VaR) ที่ระดับความเชื่อมั่น
99% โดยใช้ข้อมูลย้อนหลัง 1 ปี

(2) ปรับค่า VaR ด้วย scaling factor โดยค่า VaR ภายหลังปรับด้วย scaling factor
แล้ว มีค่าสูงสุดไม่เกิน 100%

(3) จัดกลุ่มค่าความเสี่ยง 5 กลุ่ม คือ 20%, 30%, 50%, 75% และ 100%

⁵³ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, แนวทางการคำนวณค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], 27 มกราคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DA-risk-guideline.pdf>

สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. จะทบทวนค่าความเสี่ยงเป็นประจำทุก 6 เดือนสำหรับใช้ในช่วงเดือนมกราคม - มิถุนายน และในช่วงเดือนกรกฎาคม - ธันวาคม และอาจทบทวนเพิ่มเติมเมื่อถึงช่วงสิ้นเดือนมีนาคมและกันยายนหากพบว่าค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัลใดเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

3.1.4. ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล

อยู่ภายใต้การควบคุมและกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลฯ นั้น จะครอบคลุมทั้งการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัลซึ่งปัจจุบันผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้การควบคุมและกำกับดูแลข้างต้นจะมีทั้งสิ้น 5 ประเภท ได้แก่ 1) ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (exchange) 2) นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (broker) 3) ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (dealer) 4) ที่ปรึกษาสินทรัพย์ดิจิทัล (investment advisor) 5) ผู้จัดการเงินทุนสินทรัพย์ดิจิทัล (fund manager) โดยผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลดังกล่าวจะต้องได้รับใบอนุญาตในการประกอบธุรกิจจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนด เช่น การมีเงินทุนที่เพียงพอเพื่อรองรับความเสี่ยง การทำความรู้จักตัวตนของลูกค้า การเก็บรักษาทรัพย์สินของลูกค้า รวมทั้งการมีระบบความปลอดภัยทางไซเบอร์ตามมาตรฐานที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนด ทั้งนี้ เพื่อสร้างความมั่นใจในความพร้อมด้านการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องและการให้บริการแก่ผู้ลงทุนให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดด้วยความรับผิดชอบ⁵⁴

รายชื่อผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล⁵⁵ (ข้อมูล ณ วันที่ 25 พฤษภาคม พ.ศ. 2565)

ผู้ประกอบธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) มีดังนี้

ตารางที่ 6 ตารางผู้ประกอบธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange)

ชื่อย่อ	ชื่อ	เว็บไซต์	คริปโทเคอร์เรนซี	โทเคนดิจิทัล
BITKUB	บริษัท บิทคับออนไลน์ จำกัด	bitkub.com	/	/
Satang Pro	บริษัท สatang คอร์ปอเรชั่น จำกัด	satang.pro	/	/
Huobi*	บริษัท หัวบี้ (ประเทศไทย) จำกัด	huobi.co.th	/	/

⁵⁴ ฝ่ายค้นคว้าและเปรียบเทียบกฎหมาย กองกฎหมายต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, Digital Currency แนวนโยบายและกฎหมายเกี่ยวกับสกุลเงินดิจิทัล, หน้า 12-18.

⁵⁵ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, สินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ประกอบธุรกิจ Exchange, Broker, Dealer, Advisory Service, Fund Management [ออนไลน์], 25 พฤษภาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Pages/Shortcut/DigitalAsset.aspx#ICOI>

ERX	บริษัท อีอาร์เอ็กซ์ จำกัด	er-x.io		/
Zipmex	บริษัท ซิปเม็กซ์ จำกัด	zipmex.com/th	/	/
Upbit	บริษัท อัปบิต เอ็กซ์เชนจ์ (ประเทศไทย) จำกัด	th.upbit.com	/	/
Z.comEX	บริษัท จีเอ็มโอ-แซด.คอม คริปโทโนมิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด	ex.z.com	/	/
SCBS	บริษัท หลักทรัพย์ไทยพาณิชย์ จำกัด	scbs.com	/	/
			(ยังไม่เริ่มประกอบ ธุรกิจ)	(ยังไม่เริ่มประกอบ ธุรกิจ)
TDX	บริษัท ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ ดิจิทัลไทย จำกัด			/
				(ยังไม่เริ่มประกอบ ธุรกิจ)

*คณะกรรมการ ก.ล.ต. มีมติเสนอแนะต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อพิจารณาเพิกถอนการอนุญาตการประกอบธุรกิจของบริษัท หัวบี้ (ประเทศไทย) จำกัด (Huobi) ซึ่งปัจจุบันเปลี่ยนชื่อเป็นบริษัท ดีเอสแด้ค (ประเทศไทย) จำกัด โดยในระหว่างนี้ คณะกรรมการ ก.ล.ต. มีมติสั่งการให้ Huobi ระงับการให้บริการเป็นศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลชั่วคราวต่อไปจนกว่าจะถูกเพิกถอนการอนุญาตประกอบธุรกิจ และในระหว่างที่ถูกระงับการให้บริการดังกล่าว Huobi ต้องดำเนินการคืนทรัพย์สินทั้งหมดให้แก่ลูกค้าภายใน 3 เดือนนับจากวันที่ 2 กันยายน พ.ศ. 2564

ผู้ประกอบการที่ได้รับใบอนุญาตนายหน้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Broker) มีดังนี้

ตารางที่ 7 ตารางผู้ประกอบการที่ได้รับใบอนุญาตนายหน้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Broker)

ชื่อย่อ	ชื่อ	เว็บไซต์	คริปโทเคอร์เรนซี	โทเคนดิจิทัล
Coins TH	บริษัท คอยส์ ทีเอช จำกัด	coins.co.th	/	/
Bitazza	บริษัท บิทาซซา จำกัด	bitazza.com	/	/
KULAP	บริษัท ซาโตชิ จำกัด	kulap.io	/	/
Upbit	บริษัท อัปบิต เอ็กซ์เชนจ์ (ประเทศไทย) จำกัด	th.upbit.com	/	/

Z.comEX	บริษัท จีเอ็มโอ-แซด.คอม คริปโทโนมิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด	ex.z.com	/	/
Zipmex	บริษัท ซิปเม็กซ์ จำกัด	zipmex.com/th	/	/
XSPRING Digital	บริษัท เอ็กซ์สปริง ดิจิทัล จำกัด	xspringdigital.com	/	/
SCBS	บริษัท หลักทรัพย์ไทย พาณิชย์ จำกัด	scbs.com	/	/
			(ยังไม่เริ่มประกอบ ธุรกิจ)	(ยังไม่เริ่มประกอบ ธุรกิจ)

ผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Dealer) มีดังนี้

ตารางที่ 8 ตารางผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange)

ชื่อย่อ	ชื่อ	เว็บไซต์	คริปโทเคอร์เรนซี	โทเคนดิจิทัล
Coins TH	บริษัท คอยส์ ทีเอช จำกัด	coins.co.th	/	
XSPRING Digital	บริษัท เอ็กซ์สปริง ดิจิทัล จำกัด	xspringdigital.com	/	/

ICO Portal (ข้อมูล ณ วันที่ 25 พฤษภาคม พ.ศ. 2565) มีดังนี้

ตารางที่ 9 ตาราง ICO Portal

ชื่อย่อ	ชื่อ	เว็บไซต์
Longroot	บริษัท ลองรูท (ประเทศไทย) จำกัด	https://www.longroot.co.th
T-BOX	บริษัท ที-บ็อกซ์ (ไทยแลนด์) จำกัด	https://www.tbox.net
XSPRING Digital	บริษัท เอ็กซ์สปริง ดิจิทัล จำกัด	https://www.xspringdigital.com/
BiTherb	บริษัท บีเธิร์บ จำกัด	https://www.bitherb.net
Kubix	บริษัท คิวบิกซ์ ดิจิทัล แอสเสท จำกัด	https://www.kubix.co

Fraction	บริษัท แฟรคชั่น (ประเทศไทย) จำกัด	https://www.fraction.co
Token X	บริษัท โทเคน เอกซ์ จำกัด	https://www.tokenx.finance

ผู้ประกอบการที่ได้รับใบอนุญาตที่ปรึกษาสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Advisory Service) มีดังนี้
ตารางที่ 10 ตารางผู้ประกอบการที่ได้รับใบอนุญาตที่ปรึกษาสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Advisory Service)

ชื่อย่อ	ชื่อ	เว็บไซต์	คริปโทเคอร์เรนซี	โทเคนดิจิทัล
Cryptomind Advisory	บริษัท คริปโต มาย แอดไวเซอร์ จำกัด	Cryptomind.group	/	/

ผู้ประกอบการที่ได้รับใบอนุญาตผู้จัดการเงินทุนสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Fund Manager) มีดังนี้
ตารางที่ 11 ตารางผู้ประกอบการที่ได้รับใบอนุญาตผู้จัดการเงินทุนสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Fund Manager)

ชื่อย่อ	ชื่อ	เว็บไซต์	คริปโทเคอร์เรนซี	โทเคนดิจิทัล
Merkle	บริษัท เมอร์เคิล แคปปิตอล จำกัด	merkle.capital	/	/

3.1.5. หลักเกณฑ์กำกับการให้บริการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่สนับสนุนการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางชำระค่าสินค้าหรือบริการ

ตามที่ธนาคารแห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เห็นความจำเป็นในการกำกับดูแลและควบคุมการนำสินทรัพย์ดิจิทัลมาใช้เป็นสื่อกลางชำระค่าสินค้าและบริการ เนื่องจากอาจส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพระบบการเงินและระบบเศรษฐกิจโดยรวม รวมถึงความเสี่ยงต่อประชาชนและธุรกิจ อาทิ ความเสี่ยงจากการสูญมูลค่าที่เกิดจากความผันผวนของราคา ความเสี่ยงจากการถูกโจรกรรมทางไซเบอร์ ความเสี่ยงข้อมูลส่วนบุคคลรั่วไหล หรือการถูกใช้เป็นเครื่องมือของการฟอกเงิน คณะกรรมการ ก.ล.ต. ออกประกาศเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การให้บริการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล สรุปสาระสำคัญ⁵⁶ ดังนี้

⁵⁶ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต. ออกเกณฑ์กำกับการให้บริการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่สนับสนุนการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางชำระค่าสินค้าหรือบริการ [ออนไลน์], 24 มีนาคม 2565. แหล่งที่มา https://www.sec.or.th/TH/Pages/News_Detail.aspx?SECID=9353&NewsNo=39&NewsYear=2565&Lang=TH

1) ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลทุกประเภท ต้องไม่ให้บริการหรือกระทำการอันมีลักษณะที่เป็นการสนับสนุนหรือส่งเสริมการชำระค่าสินค้าและบริการด้วยสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น การโฆษณา การชักชวน หรือแสดงตนว่าพร้อมให้บริการชำระค่าสินค้าและบริการแก่ร้านค้า หรือการจัดทำระบบหรือเครื่องมืออำนวยความสะดวกในการชำระค่าสินค้าและบริการ การเปิดกระเป๋าสินทรัพย์ดิจิทัลเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำสินทรัพย์ดิจิทัลมาใช้เป็นสื่อกลางชำระค่าสินค้าและบริการ เป็นต้น

2) กรณีที่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลพบว่า ลูกค้าใช้บัญชีที่เปิดไว้เพื่อการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลไปใช้ประโยชน์ในการชำระค่าสินค้าและบริการ ผู้ประกอบธุรกิจต้องแจ้งเตือนเกี่ยวกับการใช้บัญชีผิดวัตถุประสงค์และไม่ตรงกับเงื่อนไขการให้บริการ และดำเนินการแก่ลูกค้าที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขการให้บริการ ซึ่งรวมถึงระงับการให้บริการชั่วคราว ยกเลิกการให้บริการหรือดำเนินการอื่นใดในทำนองเดียวกัน ทั้งนี้ ประกาศดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 และสำหรับผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลให้บริการตาม 1) และ 2) อยู่ก่อนแล้ว ให้ผู้ประกอบธุรกิจปฏิบัติให้เป็นไปตามที่หลักเกณฑ์กำหนดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ประกาศมีผลใช้บังคับ

หากมีการนำสินทรัพย์ดิจิทัลมาใช้เป็นสื่อกลางในการชำระค่าสินค้าและบริการในวงกว้าง จะมีความเสี่ยงต่อผู้เกี่ยวข้องในมิติต่าง ๆ ดังนี้

1) เสถียรภาพระบบการชำระเงิน

หากสินทรัพย์ดิจิทัลถูกนำมาใช้เพื่อชำระค่าสินค้าบริการอย่างแพร่หลาย อาจส่งผลต่อการดูแลระบบการชำระเงินให้มีประสิทธิภาพ มั่นคงและปลอดภัย เนื่องจากสินทรัพย์ดิจิทัลส่วนใหญ่ถูกพัฒนาจากเทคโนโลยีสาธารณะแบบกระจายศูนย์ (Public blockchain) ทำให้ไม่มีหน่วยงานกำกับดูแล และไม่มีกำหนดมาตรฐานความปลอดภัยไว้ หากเกิดปัญหา ผู้ใช้บริการอาจไม่ได้รับความคุ้มครอง นอกจากนี้ ยังทำให้มีระบบการชำระเงินหลายระบบ และซ้ำซ้อน อาจสร้างความสับสนหรือทำให้เกิดต้นทุน หากผู้บริโภคต้องใช้หลายระบบ ทำให้ต้นทุนการชำระเงินโดยรวมของประเทศสูงขึ้นและส่งผลกระทบต่อเนื่องมาจากการพัฒนาเศรษฐกิจการเงินด้วย

2) เสถียรภาพทางการเงิน และความสามารถในการดูแลภาวะการเงินของประเทศ

การเกิดหน่วยวัดมูลค่าหรือหน่วยการตั้งราคาที่นอกเหนือจากสกุลเงินบาท จะเป็นต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนและธุรกิจ จากการแลกเปลี่ยนไปมาระหว่างสกุลต่าง ๆ นอกจากนี้ ความต้องการถือครองสกุลเงินบาทที่ลดลง จะลดทอนประสิทธิภาพของการส่งผ่านนโยบายการเงิน ในการดูแลระดับราคาสินค้า รวมถึงลดความสามารถของ ธปท. ในการดูแลให้ภาวะการเงินสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา นอกจากนี้ หากเกิดวิกฤตสภาพคล่องในประเทศ ธปท. จะไม่สามารถเข้าช่วยเหลือด้านสภาพคล่องให้แก่สถาบันการเงินต่าง ๆ ในรูปแบบอื่น ๆ ที่ไม่ใช่เงินบาทได้

3) ผู้ใช้หรือรับชำระสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งก็คือประชาชนและผู้ประกอบธุรกิจ

3.1) ความเสี่ยงจากความผันผวนของมูลค่าสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งทำให้ยอดใช้จ่ายของผู้ใช้ หรือรายรับของผู้รับชำระมีความไม่แน่นอนสูง แม้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลบางรายมีบริการที่ช่วยแลกสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเงินบาทก่อนส่งมอบแก่ร้านค้า แต่ยังมีต้นทุนแฝง เช่น ค่าธรรมเนียมในการแปลงสินทรัพย์ดิจิทัล เพื่อป้องกันความผันผวน ที่อาจเกิดจากผู้ใช้หรือผู้รับชำระได้

3.2) ความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยมีโอกาสที่ผู้ใช้บริการจะถูกโจรกรรมทางไซเบอร์ เกิดการรั่วไหลของข้อมูลส่วนบุคคล หรือระบบหยุดชะงักทำให้เสียโอกาส

3.3) ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามระเบียบและกฎหมาย ด้วยลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัลที่สามารถโอนหรือรับโอนจากกระเป๋าส่วนตัว (private wallet) ที่ผู้ใช้บริการไม่ต้องพิสูจน์ยืนยันตัวตน จึงมีโอกาที่สินทรัพย์ดิจิทัลจะถูกใช้เพื่อการฟอกเงิน และเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนทางการเงินให้กับการก่อการร้าย รวมถึงการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีต่าง ๆ เป็นต้น

3.2 หลักการภาษีอากร

3.2.1. หลักการภาษีอากรที่ดี

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน มีสาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด ซึ่ง Adam Smith ได้กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations ซึ่งเป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18

1) หลักความเป็นธรรม กล่าวคือ แนวความคิดดังกล่าวถือหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักความยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี (เงินได้ ทรัพย์สิน การบริโภค) ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี ผู้บัญญัติกฎหมายพึงกระทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับเสมอหน้ากัน และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป อาจวัดได้จากรายได้ ความมั่งมี หรือการใช้จ่าย นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้ หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน และหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น และหลักความสามารถในการเสียภาษี คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

ดังนั้น การกำหนดบทบัญญัติกฎหมายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจะโดยอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษีหรือหลักประโยชน์ที่ได้รับต่างก็เป็นหลักความเป็นธรรมทั้งสิ้นขึ้นอยู่กับ การกำหนดนโยบายและการใช้นโยบายภาษีของรัฐว่าจะเป็นไปในแนวทางใดจึงจะเหมาะสมกับสภาพการณ์⁵⁷

2) หลักความแน่นอน กล่าวคือ ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะ เป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐาน ของเหตุผลไม่ใช่มาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น รัฐต้องบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ เทคนิควิธีการทางภาษี (ฐานภาษี การคำนวณ และการจัดเก็บ) อย่างชัดเจนไม่คลุมเครือ ผู้เสียภาษีสามารถ คำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน การจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือ สอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน ซึ่ง Adam Smith ให้ความสำคัญ กับหลักความแน่นอนและความสะดวกในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกัน จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้ เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอนและเฉพาะเจาะจง ไม่เป็นไปตามความต้องการของฝ่ายใด ฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนด จำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย⁵⁸

3) หลักความสะดวก กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีก็ต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ซึ่งอาจรวมถึงช่วงเวลาให้ผู้เสียภาษีมีความ สะดวกที่จะชำระภาษี ได้แก่ ช่วงเวลาที่มีรายได้เข้ามา⁵⁹ และต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด เช่น ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควร เพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษี และควรใช้วิธีการที่ง่าย ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่ายหรือให้ผ่อนชำระได้ในกรณีที่ต้องเสียภาษีเป็นจำนวน มาก⁶⁰

4) หลักความประหยัด กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่รัฐควรมี จำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายถึงว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็นำค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้น ๆ น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ไม่ ว่าจะเป็นค่าเดินทาง ค่าตรวจสอบการทำธุรกรรม หรือความยุ่งยากอื่น ๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาระ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการ จัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด แม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ⁶¹ และต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง

⁵⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , กฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2563). หน้า 81-84.

⁵⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 86.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 90.

⁶⁰ ศิริญา ดุสิตนานนท์, การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ปี ที่ 7 ฉบับที่ 1 มิถุนายน 2558, หน้า 229.

⁶¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , กฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2563). หน้า 91.

ดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อยเนื่องจากเก็บแต่เฉพาะคนที่มีรายได้มาก อีกประการหนึ่ง ก็คือ การเรียกเก็บภาษีในอัตราสูงย่อมเป็นการย่ำแย่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเสียตายนเงินและพยายามหลีกเลี่ยงภาษี⁶²

3.2.2. หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

1) หลักการยอมรับ หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ

3) หลักการทำรายได้ หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ

4) หลักการยืดหยุ่น หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายอันควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

3.2.3. หลักภาระภาษี

ภาษีเป็นภาระที่ตกอยู่กับประชาชน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงมีผลต่อรายได้หรือทรัพย์สินของประชาชน เพราะไม่ว่าภาษีที่รัฐจัดในรูปใด ย่อมมีผลทำให้รายได้ของประชาชนลดลง และการที่บุคคลใดจะเป็นผู้รับภาระภาษีมากหรือน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับรูปแบบของระบบภาษีที่ใช้จัดเก็บด้วย ภาระภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริงที่ลดลงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ภาระภาษีเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับบุคคลผู้ชำระภาษี อาจมีได้ 2 กรณี คือ ภาษีทางตรง เป็นภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย และภาษีทางอ้อม เป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระไปให้บุคคลภายนอกชำระภาษี

หลักการทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับภาระภาษีได้แยกความแตกต่างระหว่างบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับบุคคลผู้รับภาระภาษีในขั้นสุดท้าย ทั้งนี้ เนื่องจากในความเป็นจริงแล้ว มักพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อาจไม่ใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริงเพราะสามารถที่จะผลักภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับไปยังบุคคลอื่นได้ ดังนั้น ภาระภาษีมักมีลักษณะที่แตกต่างกันอยู่ 2 ลักษณะ คือ

⁶² ศิริบุญญา ดุสิตนานนท์, การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 มิถุนายน 2558, หน้า 229.

(1) ภาระภาษีตามกฎหมาย หมายถึง ภาระหรือส่วนของภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

(2) ภาระภาษีที่แท้จริง หมายถึง ภาระภาษีที่ตกต้องแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในขั้นสุดท้ายโดยที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปให้บุคคลอื่นได้อีก

ยกตัวอย่างเช่น ภาษีทางตรงได้รับการพิจารณาเป็นภาษีที่ผู้บัญญัติกฎหมายไม่ประสงค์ให้มีการผลักภาระภาษี ขณะที่ภาษีทางอ้อมได้รับการพิจารณาเป็นภาษีที่ผู้บัญญัติกฎหมายประสงค์ให้สามารถผลักภาระภาษีได้ การผลักภาระภาษีตามความหมายทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง การกระทำของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการทำให้ตนพ้นจากภาระทั้งหมดหรือบางส่วน รวมทั้งการกระทำใด ๆ ก็ตามที่ยังผลให้ผู้อื่นเสียภาษีแทนตนจากการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับภาระภาษี ได้มีการแบ่งประเภทภาษีออกเป็นภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยพิจารณาว่าภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้เป็นภาษีทางตรง แต่หากเป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นเสียได้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเป็นภาษีทางอ้อม⁶³

กรณีธุรกิจเขตเมืองคริปโทเคอร์เรนซี สามารถพิจารณาหลักการสากลที่เกี่ยวข้องในการกำหนดช่วงเวลาที่จะรับรู้เป็นเงินได้ ดังนี้

หลักความสะดวกในการเสียภาษี กล่าวคือ Adam Smith บิดาแห่งเศรษฐศาสตร์ ได้กล่าวไว้ในหนังสือ “Wealth of Nations” ถึงหลักความสะดวกในการเสียภาษีไว้ว่า “Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.” กล่าวคือ ในทุกภาษีควรที่จะเก็บในเวลาหรือด้วยวิธีการซึ่งจะอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด⁶⁴ กฎหมายภาษีโดยทั่วไป มักจะนิยามความหมายของเงินได้ไว้อย่างกว้างขวาง หมายรวมถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น การทำให้จำนวนหนึ่งลดลงหรือมีการยินยอมให้ไม่ต้องชำระหนี้ก็รวมอยู่ในความหมายของความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นด้วยซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วยเหตุผลเดียวกันนี้ เงินได้จึงต้องประเมินถึงมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม การประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้นเป็นเรื่องยากในทางภาษี โดยปัญหาที่ชัดเจนที่สุดคือ การวัดมูลค่าในการประเมินค่า สำหรับทรัพย์สินส่วนใหญ่นั้นมีมูลค่าที่แท้จริงที่สามารถตรวจสอบได้เมื่อได้จำหน่ายให้กับบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น นอกจากนี้ ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินนั้น ไม่สามารถที่จะบอกได้ว่าผู้เสียภาษีอากรมีทรัพย์สินเพียงพอที่จะจ่ายภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้น⁶⁵ ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงอาศัยหลักการรับรู้ แทนที่จะประเมินมูลค่าของเงินได้ โดยจะรับรู้รายได้เมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สิน ด้วยเหตุที่หลักการรับรู้นี้เป็นไปตามหลักการ

⁶³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , กฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2563). หน้า 93-95.

⁶⁴ Robert L. Heilbroner, The Essential Adam Smith, Norton paperback, 1987 at 314., อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 81.

⁶⁵ Alan D. Campbell, Federal Tax Course (2009), CCH Tax Law Editors, at 15., อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 60.

ของ Wherewithal-to-pay ซึ่งตระหนักว่าการประเมินมูลค่าไม่ได้หมายความว่าเจ้าของทรัพย์สินจะมีทรัพย์สินในการชำระภาษีอากรตามการประเมิน แต่ตามหลัก Wherewithal-to-pay นี้ ทำให้มั่นใจได้ว่าเมื่อทรัพย์สินนั้นถูกจำหน่ายออกไปเป็นผลได้กลับ สามารถนำผลได้นี้มาใช้ในการจ่ายภาษีอย่างเพียงพอ⁶⁶ จึงเป็นเหตุผลที่ว่าทำไมทุก ๆ ประเทศ จึงไม่มีการรับรู้เป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีในทันทีที่สร้างผลผลิตหรือผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ ขึ้นมาได้ อันทำให้ผู้เสียภาษีมีความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้มาหรือเพิ่มขึ้น เช่น การขุดเหมืองแร่ ได้ทองคำมา ยังไม่มีการรับรู้เป็นเงินได้จากทองคำที่ได้มา เป็นต้น เพราะไม่เป็นไปตามหลัก Wherewithal-to-pay เนื่องจากไม่เพียงพอที่จะบอกได้ว่าผู้เสียภาษีจะสามารถจ่ายเงินตามภาระภาษีที่เกิดขึ้นได้ เช่น ชาวสวนมีทรัพย์สินเพียงบ้านและที่สวนมะม่วง ไม่มีทรัพย์สินอื่นใดอีกเลย เมื่อต้นมะม่วงให้ออกผลมะม่วงมา 1,000 ผล ชาวสวนมีความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นจากผลมะม่วงก็จริง แต่หากรับรู้เป็นเงินได้เพื่อให้ชาวสวนเสียภาษีในจุดนี้ ชาวสวนไม่มีความสามารถที่จะจ่ายภาษีได้เลย นอกเสียจากว่าจะขายทรัพย์สินคือบ้าน สวนมะม่วง ต้นมะม่วงหรือผลมะม่วงที่มีอยู่เพื่อให้ได้เงินเพียงพอสำหรับจ่ายภาษี จึงควรที่จะจัดเก็บภาษีเมื่อมีการจำหน่ายมะม่วงแทน เพราะมั่นใจได้ว่าเมื่อจำหน่ายมะม่วงแล้วชาวสวนได้เงินกลับมา เงินนั้นสามารถนำไปใช้จ่ายภาษีได้⁶⁷

เมื่อพิจารณาถึงการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด หากรับรู้เงินได้ของบุคคลธรรมดาจากคริปโทเคอร์เรนซีเมื่อมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมา ย่อมแน่นอนว่าเป็นไปตามหลัก Wherewithal-to-pay ผู้เสียภาษีมีความสามารถและสะดวกในการจ่ายภาษีในจุดที่จำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีแน่นอน เพราะสามารถนำเงินได้จากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีมาใช้ในการเสียภาษี แต่ภายใต้หลักการเดียวกัน การรับรู้เงินได้ในทันทีเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดก็ไม่ได้ขัดต่อหลัก Wherewithal-to-pay เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซินั้นมีสภาพคล่องสูง สามารถแลกเปลี่ยนเป็นเงินสดในตลาดคริปโทเคอร์เรนซีได้ทันทีโดยไม่สูญเสียมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจึงเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนได้ การได้รับคริปโทเคอร์เรนซีมาจึงเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้มั่นใจได้แล้วว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะจ่ายภาษีได้อย่างสะดวก เนื่องจากผู้เสียภาษีย่อมสามารถแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเงินเพื่อนำไปจ่ายภาษีได้

หลักความแน่นอน กล่าวคือ ภาษีอากรที่คืนนั้นจะต้องมีหลักเกณฑ์ วิธีการ เวลา สถานที่เสียภาษี จำนวนภาษีที่ต้องเสียแน่นอนชัดเจน อีกทั้งมีถ้อยคำตามตัวบทกฎหมายที่ชัดเจนแน่นอนเข้าใจง่าย ไม่ยุ่งยาก ซับซ้อน หรือแปลความได้หลายทาง และมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่ถูกต้องและเป็นธรรมรองรับซึ่งหลักการในข้อนี้ทำได้ยาก เพราะการบัญญัติกฎหมายให้สมบูรณ์ชัดเจนในทุกกรณีทำได้ยาก เพียงแต่ต้องพยายามพัฒนากฎหมายให้สอดคล้องกับหลักการมากที่สุดเท่านั้น⁶⁸

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 82.

⁶⁸ โกเมน สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพฯ : บริษัท ขนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552, หน้า 7-8., อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 83.

เมื่อพิจารณาถึงการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดสำหรับการรับรู้เป็นเงินได้ในทันทีเมื่อขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้ มีผู้โต้แย้งว่ามีความไม่แน่นอนในการจัดเก็บเพราะมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีอาจมีความผันผวนได้จนกว่าจะได้จำหน่ายออกไปจึงจะทราบแน่ชัดว่ามีความมั่งคั่งจากการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีมาเท่าใด แต่แท้จริงแล้วการรับรู้เป็นเงินได้ในทันทีเมื่อขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนในทางภาษีแล้ว เนื่องจากความไม่แน่นอนชัดเจนนั้นอยู่ในส่วนของมูลค่าที่อาจเพิ่มขึ้นภายหลังจากวันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งมีที่มาของเงินได้ต่างประเภทกัน กล่าวคือ ส่วนของเงินได้จากการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดมีลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร มีความชัดเจนแน่นอนแล้วว่าเงินได้ประเภทนี้เกิดขึ้นเท่าใดตามราคาตลาดของคริปโทเคอร์เรนซีในวันที่ได้รับมา ในขณะที่เงินได้จากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายหลังมีลักษณะเป็นเงินได้ประเภทผลได้จากทุน ยังมีความไม่แน่นอนของเงินได้ประเภทนี้ว่าเกิดขึ้นเท่าใดจนกว่าจะจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออกไป จึงควรแยกประเภทของเงินได้และรับรู้เป็นเงินได้คนละช่วงเวลา

กล่าวโดยสรุปหากพิจารณามุมมองในเชิงนโยบายของรัฐเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษี พิจารณาได้ดังนี้ การตีความให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับมาจากการขุดรับรู้เป็นเงินได้ขึ้นในทันทีเมื่อได้รับจะทำให้รัฐได้ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพราะหากพิจารณาให้รับรู้เป็นเงินได้เมื่อมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมา อาจทำให้การเสียภาษีเงินได้ถูกเลื่อนออกไปได้ ด้วยผู้เสียภาษีวางแผนในการเสียภาษีโดยเลือกที่จะกักเก็บมูลค่าเอาไว้ในรูปของคริปโทเคอร์เรนซีแทนที่จะจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมาออกไป เช่นเดียวกับกรณีของเช็คที่จ่ายให้ตอบแทนค่าจ้าง หากเช็คนั้นถึงกำหนดแล้วแต่ผู้เสียภาษีไม่นำเช็คไปขึ้นเงินก็ยังพิจารณาว่าต้องรับรู้เป็นเงินได้แล้วตั้งแต่เช็คนั้นถึงกำหนด เพื่อป้องกันการที่ผู้เสียภาษีจะถือครองเงินได้ในรูปของเช็คเพื่อเลื่อนภาระในการเสียภาษีเงินได้ออกไป และการพิจารณาให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจากการขุดรับรู้เป็นเงินได้ในทันที แยกต่างหากจากกำไรที่ได้จากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี ทำให้สามารถแบ่งแยกประเภทของเงินได้เพื่อเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกันได้ หรือรัฐสามารถเลือกปฏิบัติต่อเงินได้ซึ่งมีที่มาแตกต่างกันได้ ในขณะที่การรับรู้เงินในคราวเดียวเมื่อจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมา ไม่ได้มีการแบ่งแยกเงินได้ตามความแตกต่างของที่มาแต่อย่างใด เป็นเรื่องในทางนโยบายของรัฐว่ารัฐเห็นควรแบ่งแยกเงินได้เหล่านี้เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้แตกต่างกันหรือไม่ซึ่งรัฐอาจจะนำมาเป็นปัจจัยหนึ่งในการออกแนวทางในการพิจารณาเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้⁶⁹

3.2.4. หลักภาษีเงินได้

เงินได้ตามนัยของกฎหมายแพ่ง หมายถึง เงินได้ที่ได้มาจากแหล่งรายได้ในลักษณะเป็นครั้งคราวในรูปของเงินตราที่ไหลเวียนจากแหล่งรายได้ที่มีลักษณะถาวรในแต่ละช่วงเวลา ดังนั้น เงินได้ตามนัย

⁶⁹ ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 84.

ดังกล่าวจึงประกอบด้วย 3 ลักษณะ ดังนี้ 1) ลักษณะเป็นเงินตราซึ่งรวมถึงความมั่งคั่งที่สามารถตีราคาเป็นเงินตราได้ ดังนั้น ในบางกรณีทำให้ความพอใจที่ได้ครอบครองทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ไม่ต้องอยู่ในความหมายของเงินได้เพราะไม่อาจตีราคาเป็นตัวเงินได้โดยตรง 2) ลักษณะเป็นความมั่งคั่งร่ำรวยที่มีที่มาจากแหล่งเฉพาะ มักปรากฏว่าแหล่งที่มาของเงินได้ลักษณะดังกล่าวอยู่ในรูปของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ (เป็นการแยกความแตกต่างระหว่างแหล่งที่มาของเงินได้กับตัวเงินได้) เช่น อสังหาริมทรัพย์ผลิตค่าเช่าสังหาริมทรัพย์ผลิตเงินปันผล รวมทั้งอยู่ในรูปของแรงงานของผู้กระทำที่เป็นต้นกำเนิดของเงินเดือน เป็นต้น 3) ลักษณะเป็นความมั่งคั่งที่ได้รับเป็นครั้งคราว เงินได้เป็นความมั่งคั่งที่เกิดการไหลเวียนในรอบระยะเวลาหนึ่งซึ่งไม่จำเป็นต้องผลิตขึ้นมาในช่วงระยะเวลาอย่างต่อเนื่องแต่เงินได้ต้องสามารถผลิตขึ้นใหม่ได้ตราบใดที่แหล่งกำเนิดเงินได้ยังไม่ถูกทำลายลง

เงินได้ตามนัยทางเศรษฐศาสตร์ กล่าวคือ ความเห็นของ HAIG-SIMONS นักเศรษฐศาสตร์การคลังได้ให้ความหมายของเงินได้ที่ปรากฏในงานเขียนเมื่อปี ค.ศ. 1921 และ 1938 ว่า “เงินได้ของแต่ละบุคคลเป็นจำนวนเงินหรือสิ่งอื่นใดที่สามารถวัดมูลค่าเป็นรูปตัวเงินที่สนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่งและเป็นส่วนเพิ่มหรือผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน” ดังนั้น เงินได้ตามนัยดังกล่าวจึงอาจเป็นเงินตราหรือสิ่งอื่นใดที่แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจที่จะได้สรรพสิ่งสำหรับอุปโภค และ J.R. HICKS มีความเห็นว่า “เงินได้เป็นความมั่งคั่งที่สามารถนำไปใช้จ่ายได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือเป็นเงินได้ที่สมทบเข้ากับทรัพย์สินที่เป็นผลมาจากการออมทรัพย์ โดยไม่ทำให้ความมั่งคั่งลดจำนวนลง ดังนั้น เงินได้จึงประกอบด้วยความมั่งคั่งที่ปรากฏในรูปของจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีใช้ในการบริโภค และจำนวนเงินที่แปรเปลี่ยนตามระดับการบริโภคภายในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งรายได้ทางเศรษฐศาสตร์หมายถึงเงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลหนึ่งในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง”

โดยสรุป เงินได้ตามนัยทางเศรษฐศาสตร์จึงมีลักษณะสำคัญดังต่อไปนี้ เงินได้ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินถูกจัดเก็บภาษีเหมือนกัน เพราะรูปแบบของเงินได้ไม่ใช่สาระสำคัญของการเป็นเงินได้ เช่น เงินได้จากทรัพย์สิน เงินได้จากบริการที่ผู้เสียภาษีต้องชำระไม่ว่าจะเป็น ค่าเช่า เครื่องแบบ ยานพาหนะประเภทรถยนต์ การเดินทางโดยไม่เสียภาษีค่าใช้จ่าย ตลอดจนการชำระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพในการใช้ผลผลิตของกิจการเพื่อประโยชน์ส่วนตัว และเงินได้มีความหมายครอบคลุมถึงเงินได้ที่ผู้เสียภาษีพึงได้รับหากมีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมบางประการ เช่น เงินได้จำนวนหนึ่งซึ่งผู้เสียภาษีไม่ได้รับจริง แต่สามารถได้รับหรือนำไปใช้จ่ายได้ หากได้เปลี่ยนแปลงพฤติกรรมบางประการ เป็นที่น่าสังเกตว่า การประเมินเงินได้ประเภทนี้ทำได้ยากและเกิดปัญหาในการตีความ โดยเฉพาะการยอมรับให้มีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่พึงได้รับ ย่อมมีผลกระทบกับความเป็นอยู่ของประชาชนในด้านสิทธิและเสรีภาพ เนื่องจากการยากลำบากที่จะจำกัดขอบเขตของการจัดเก็บภาษี และเงินได้ที่อยู่ในครอบครองของบุคคลและแสดงให้เห็นถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มปริมาณสูงขึ้น การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินควรได้รับการพิจารณาเป็นเงินได้ แม้ว่าการเพิ่มสูงขึ้นของมูลค่านั้นควรรวมในทรัพย์สิน ไม่ควรคิดแยกจากทรัพย์สิน ตามความหมาย เงินได้ประเภทผลได้จากทุน จึงเข้าลักษณะการเป็นเงินได้

เงินได้ตามนัยทางบัญชี กล่าวคือ ตามความเห็นของนักบัญชีและสมาคมนักบัญชีในประเทศไทย รายได้คือการได้รับหรือเพิ่มพูนสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้ของธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง อันเนื่องจากการส่งมอบเพื่อการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลัก หรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำ นอกจากนี้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 ว่าด้วยเรื่องการรับรู้รายได้ซึ่งปรากฏนิยามของรายได้ ว่า รายได้ หมายถึง จำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และจากการให้ใช้สินทรัพย์ซึ่งทำให้เกิดรายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล จำนวนรายได้ จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขายหรือบริการที่ได้ให้หรือจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าและผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือรับแทนบุคคลอื่น เช่น ภาษีบางชนิด ในกรณีที่เป็นตัวแทนรายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลักมิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน

เงินได้ตามนัยทางกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ มีลักษณะการเป็นเงินตราซึ่งได้รับการขยายขอบเขต ให้รวมถึงสิ่งที่ไม่เป็นตัวเงินด้วย ได้แก่ ประโยชน์หรือทรัพย์สินที่ได้รับ เช่น ชวานาปลูกข้าว เก็บเกี่ยวข้าวและบริโภคข้าวที่ตนปลูก แม้ไม่ปรากฏว่ามีการขายข้าว ก็ถือว่าผลผลิตข้าวเป็นเงินได้ที่งอกเงยจากการทำงานแล้ว หรือการได้รับประโยชน์อย่างอื่น เช่น การได้อยู่บ้านที่นายจ้างออกค่าเช่าแทนให้ จึงสามารถตีราคาเป็นเงินได้ จึงถือเป็นเงินได้ที่สามารถตีราคาได้และต้องนำมาเสียภาษี เป็นต้น แหล่งที่มาของเงินได้และตัวเงินได้ไม่ใช่สาระสำคัญ เช่น ส่วนเพิ่มขึ้นของผลต่างของทรัพย์สิน (เป็นสิ่งที่งอกเงยจากตัวทรัพย์สิน) ต้องถูกเก็บภาษี ในขณะที่มูลค่าส่วนเพิ่มก็ไม่สามารถแยกออกจากตัวทรัพย์สินได้เสมอไป ในบางประเทศมีการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มดังกล่าวในฐานะเงินได้ เป็นสิ่งที่ได้รับมาภายในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ส่วนเพิ่มของทรัพย์สินก็สามารถถูกเก็บภาษีได้ ถึงแม้ว่าส่วนเพิ่มนั้นจะไม่ได้ผลิตขึ้นมาใหม่อีก⁷⁰

3.2.5. หลักการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท เงินได้ใดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีต้องมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีกฎหมายจำแนกเป็น 8 ประเภท ซึ่งครอบคลุมเงินได้ทุกอย่าง ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะได้อะไรโดย น้ำพักน้ำแรง หรือเป็นเงินได้ที่ได้อะไรโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง และรวมตลอดถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สินด้วย เว้นแต่จะมีบทกำหนดยกเว้นหรือมีข้อจำกัดขอบเขตในการเสียภาษีไว้โดยเฉพาะ สำหรับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย กฎหมายกำหนดมาตรการไว้ 2 อย่างคือ แหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทยอย่างหนึ่ง และแหล่งเงินได้เกิดนอกประเทศไทยอีกอย่างหนึ่ง บุคคลผู้ใดก็ตามไม่จำกัดเชื้อชาติหรือสัญชาติใด หากมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอันเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยต้องมีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น ไม่ว่าจะผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม และอีกมาตรการหนึ่งก็คือบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีใด (ปีประติทิน) กฎหมายถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น นอกจากมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่

⁷⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล , กฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2563). หน้า 221-226.

เกิดในประเทศไทยตามมาตราแรกแล้ว หากมีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย ถ้าได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย สำหรับเงินได้ที่นำเข้ามาในปีภาษีที่อยู่ในประเทศไทย

การคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้ สำหรับการหักค่าใช้จ่ายมีข้อกำหนดให้หักเป็น 2 กรณี คือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร

เงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแต่เพียงกรณีเดียว

เงินได้บางประเภทกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรของกิจการ แต่เพียงกรณีเดียว

เงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดไม่ให้หักค่าใช้จ่ายเลย

และมีเงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้โดยจะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือเลือกหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ตามความสมัครใจ

เรื่องการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้นี้ มีข้อสังเกตคือ ผลขาดทุนจากเงินลงทุนหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ทั้ง ๆ ที่ถ้ามีเงินได้จากการลงทุนในทรัพย์สิน บางกรณีถือเป็นเงินได้เสียภาษี เว้นแต่ในกรณีที่มีเงินได้เกิดจากการประกอบธุรกิจ ซึ่งขอหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรก็อาจขอหักผลขาดทุนจากการลงทุนในทรัพย์สิน อันเกิดขึ้นเนื่องจากกิจการที่ทำได้

สำหรับค่าลดหย่อน แยกออกเป็นค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้ คู่สมรส และบุตรชอบด้วยกฎหมาย รวมตลอดถึงการหักลดหย่อนอื่น เช่น ค่าเบี้ยประกันชีวิต เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างบ้านอยู่อาศัย เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม และเงินบริจาคของผู้มีเงินได้และหรือของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ ในการคำนวณภาษีมีวิธีการคำนวณภาษีขั้นต่ำ ถ้ามีเงินได้ประเภทที่มีใช้เงินเดือนค่าจ้างฯ ถึงจำนวนเงินได้ที่กฎหมายกำหนดไว้ จะต้องคำนวณภาษีขั้นต่ำเปรียบเทียบกับการคำนวณภาษีตามปกติด้วย เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่า และยังมีวิธีการคำนวณภาษีกรณีพิเศษเมื่อตรวจสอบภาษีคือ คำนวณโดยวิธีหามูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิขั้น บวกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ เพื่อถือเป็นเงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี⁷¹

เงินได้พึงประเมิน หมายถึง

(ก) เงินสด หรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด (เช่น ตั๋วเงิน เช็ค ดราฟท์ ฯลฯ)

⁷¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 1-001 - 1-002.

(ข) ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น ค่าเช่านาที่ได้รับเป็นข้าวเปลือก ค่าจ้างที่ได้รับเป็นข้าวสาร เป็นต้น

(ค) ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น ลูกจ้างได้อยู่บ้านโดยไม่ต้องเสียค่าเช่าบ้าน หรือได้ใช้น้ำประปา ไฟฟ้าของนายจ้าง เป็นต้น

(ง) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ไม่ว่าทอดใด ๆ

(จ) เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

เฉพาะเงินได้พึงประเมินตาม (ข) และ (ค) โดยเหตุที่ไม่ได้รับเป็นตัวเงิน ในการคำนวณภาษีจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับให้เป็นเงินตามความในมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือ ให้ถือราคาหรือค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์ในวันที่ได้มา

3.2.6. เกณฑ์ในการรับรู้เงินได้พึงประเมิน

การที่เงินได้เข้าลักษณะตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเกิดเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งเข้าข่ายที่จะต้องนำมาคิดคำนวณเป็นฐานภาษี แต่เงินได้พึงประเมินดังกล่าวจะต้องรับรู้ว่าเกิดขึ้นเมื่อใด เป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายในทางภาษี ซึ่งมีด้วยกัน 2 เกณฑ์ใหญ่ ๆ คือ

1) เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)

เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือ การรับรู้รายได้และรายจ่ายว่าเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในงวดปีบัญชีนั้น ตามเกณฑ์นี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในงวดใดจะถือว่ามิรายได้เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการชำระค่าสินค้าหรือบริการแล้ว ส่วนรายจ่ายก็เช่นเดียวกันจะต้องมีการชำระแล้วจึงจะถือว่ามิรายจ่ายเกิดขึ้น⁷²

2) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)

เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) คือ วิธีการทางบัญชีที่ใช้เป็นหลักในการพิจารณาบันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายให้อยู่ในงวดต่าง ๆ โดยคำนึงถึงรายได้ที่พึงรับและค่าใช้จ่ายที่พึงจ่าย เพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานของแต่ละงวดอย่างเหมาะสม⁷³ การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดปีบัญชีใดให้ถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายของงวดปีบัญชีนั้น ไม่คำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่

⁷² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 10. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, มกราคม 2559 หน้า 273, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

⁷³ มงคล ขนาดนิต, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสดจริงหรือ? วารสารสรรพากรสาส์น, ประจำเดือน พฤษภาคม 2551 หน้า 1, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

ดังนั้น หากมีการขายสินค้าหรือบริการเป็นเงินเชื่อถือว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้นแล้ว แม้จะยังไม่ได้รับชำระเงินก็ตาม ส่วนรายจ่ายก็เช่นเดียวกัน ถือว่ามีรายจ่ายเกิดขึ้นแล้ว ไม่คำนึงว่ารายจ่ายนั้นจะได้ชำระเงินแล้วหรือไม่⁷⁴

3.3 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การขุดคริปโทเคอร์เรนซี

3.3.1. การรับรู้เงินได้และการหักค่าใช้จ่าย

ตามคำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล กรมสรรพากร (มกราคม พ.ศ. 2565)⁷⁵ กำหนดว่า ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน และเมื่อมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมาได้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร แต่ผู้ขุดต้องเก็บเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องและจัดทำบัญชีต้นทุน เช่น ค่าซ่อมบำรุงคอมพิวเตอร์ ค่าจ้างพนักงาน ค่านายหน้า ค่าไฟฟ้า ค่าอินเทอร์เน็ต ที่เกิดขึ้นจริงในปีภาษี เป็นต้น รวมถึงค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนในทรัพย์สิน เช่น คอมพิวเตอร์ โดยทยอยหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ทวิ

อนึ่ง เงินได้จากการขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุด ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จากการขาย คริปโทเคอร์เรนซี สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม

3.3.2. การคำนวณต้นทุน

การคำนวณต้นทุนคริปโทเคอร์เรนซีประเภทเดียวกัน ให้ใช้วิธีมาตรฐานการบัญชีรับรอง เช่น วิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) หรือวิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยเคลื่อนที่ (Moving average cost) และให้คำนวณต้นทุนแยกตามประเภทของเหรียญ

1) วิธีเข้าก่อนออกก่อน The first-in first-out (FIFO) คือ การคำนวณต้นทุนคริปโทเคอร์เรนซี โดยคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดก่อนจะขายออกไปก่อนตามลำดับ จึงเป็นผลให้รายการคริปโทเคอร์เรนซีที่เหลืออยู่ ณ วันสุดท้ายเป็นคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดมาครั้งล่าสุด

⁷⁴ ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 10. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, มกราคม 2559 หน้า 273, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

⁷⁵ กรมสรรพากร, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล (มกราคม พ.ศ.2565), หน้า 11.

2) วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ The moving average cost คือ การคำนวณต้นทุนคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละประเภทจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของคริปโทเคอร์เรนซีประเภทเดียวกัน ณ วันต้นปีกับต้นทุนของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดในระหว่างปี

อนึ่ง ตามคำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล กรมสรรพากร (มกราคม พ.ศ. 2565) กำหนดว่า ผู้มีเงินได้สามารถเลือกวิธีคำนวณต้นทุนใดก็ได้ เมื่อเลือกวิธีการคำนวณต้นทุนวิธีใดแล้วต้องใช่วิธีนั้นตลอดปีภาษี⁷⁶

3.3.3. การวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซี

การวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีทั้งการคำนวณต้นทุนและรายได้ ให้ใช้มูลค่า ณ เวลาที่ได้มา หรือราคาถัวเฉลี่ยในวันที่ได้มา ซึ่งเป็นราคาอ้างอิงที่มีความน่าเชื่อถือ เช่น ราคาที่ประกาศโดย Exchange ที่จัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น

3.3.4. การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด. 90 (ผ่านอินเทอร์เน็ต) ตามคำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัลของกรมสรรพากร เมื่อเดือนมกราคม พ.ศ. 2565 ระบุว่า ให้แสดงรายได้จากการขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ในรายการรายได้จากทรัพย์สิน การทำธุรกิจ ประเภทเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง และเงินได้อื่น ๆ และกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด. 90 (กระดาษ) ให้แสดงรายได้จากการขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ในช่องเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ประเภท อื่น ๆ

3.3.5. วิธีการเสียภาษี

กรณีมีเงินได้จากการขาย คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุด ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีหน้าที่ ดังนี้

1) ยื่นรายการกลางปี (เงินได้จากการขายระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน) ให้ผู้มีเงินได้นำเงินได้ในช่วงเวลาดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีมาตรา 48 โดยหักลดหย่อนตามมาตรา 47 ให้กึ่งหนึ่ง (เงินได้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจริงหักค่าลดหย่อน) และชำระภาษีถ้ามี พร้อมกับการยื่นรายการ

2) ยื่นรายการประจำปี (เงินได้จากการขายทั้งปีภาษี) ให้ผู้มีเงินได้นำเงินได้ในช่วงเวลาดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีมาตรา 48 โดยหักลดหย่อนตามมาตรา 47 (เงินได้หักค่าใช้จ่ายหักค่าลดหย่อนทั้งปีภาษี) และชำระภาษีถ้ามี พร้อมกับการยื่นรายการ ทั้งนี้ ภาษีที่ชำระไว้แล้ว สำหรับการยื่นรายการกลางปี ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระปลายปีได้

⁷⁶ กรมสรรพากร, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล (มกราคม พ.ศ.2565), หน้า 11.

บทที่ 4

ปัญหาการจัดเก็บภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศไทย

ตามคำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล ของกรมสรรพากร เมื่อเดือนมกราคม พ.ศ. 2565 ระบุว่า การขุดคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เมื่อมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมาได้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร แต่ผู้ขุดต้องเก็บเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องและจัดทำบัญชีต้นทุน เช่น ค่าซ่อมบำรุงคอมพิวเตอร์ ค่าจ้างพนักงาน ค่านายหน้า ค่าไฟฟ้า ค่าอินเทอร์เน็ต ที่เกิดขึ้นจริงในปีภาษี เป็นต้น รวมถึงค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนในทรัพย์สิน เช่น คอมพิวเตอร์ โดยทยอยหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ทวิ สำหรับการคำนวณต้นทุนคริปโทเคอร์เรนซีประเภทเดียวกัน ให้ใช้วิธีที่มาตรฐานการบัญชีรับรอง เช่น วิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) หรือวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ (Moving average cost) และให้คำนวณต้นทุนแยกตามประเภทของเหรียญ

อนึ่ง ผู้มีเงินได้สามารถเลือกวิธีคำนวณต้นทุนใดก็ได้ เมื่อเลือกวิธีการคำนวณต้นทุนวิธีใดแล้วต้องใช้วิธีนั้นตลอดปีภาษี และการวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีทั้งการคำนวณต้นทุนและรายได้ ให้ใช้มูลค่า ณ เวลาที่ได้มา หรือราคาถัวเฉลี่ยในวันที่ได้มา ซึ่งเป็นราคาอ้างอิงที่มีความน่าเชื่อถือ เช่น ราคาที่ประกาศโดย Exchange ที่จัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น เงินได้จากการขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุด ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้จากการขายคริปโทเคอร์เรนซีสามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม และผู้เสียภาษีต้องจัดทำบัญชีต้นทุนแยกตามวิธีการได้มาและสามารถเลือกได้ว่าการขายคริปโทเคอร์เรนซีนั้น ๆ เป็นการขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ซื้อมาหรือได้รับจากการขุด

ภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล Digital Asset Tax
Cryptocurrency + Digital Token

ข้อกำหนดปัจจุบัน
(1) พระราชกำหนดสินทรัพย์ดิจิทัล
(2) ประมวลรัษฎากร
(พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561)

ทำให้ชัด ภายใต้ข้อกำหนดปัจจุบัน

พ่อนปรน

มองอนาคต (ข้อเสนอเชิงนโยบายซึ่ง
จะต้องพิจารณาร่วมกับ
หน่วยงานอื่นๆ)

ภาษีเงินได้
มาตรา 40(4)(ข) เงินส่วนแบ่งของกำไร
หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกัน
ที่ได้จากการถือหรือ ครอบครองโทเคน
ดิจิทัล
มาตรา 40(4)(ณ) ผลประโยชน์ที่ได้รับ
จากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคน
ดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราค่า เป็นเงินได้
เกินกว่าที่ลงทุน

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
มาตรา 50 (2)(ฉ) ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน
บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล
ผู้จ่ายเงินได้
พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) และ (ณ)
หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่าย
ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

VAT
สินทรัพย์ดิจิทัล ถือเป็นบริการ
อิเล็กทรอนิกส์
จึงอยู่ในบังคับ **ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามมาตรา 77/2**

ภาษีเงินได้
การจัดประเภทเงินได้
ระบุประเภทเงินได้ให้ครอบคลุมกำไร/
รายได้จากการโอน/ผลประโยชน์อื่นใด
ที่เกิดจากสินทรัพย์ดิจิทัล

ภาษีเงินได้
การเสนออภักดิ์กรทรวง
สามารถนำผลขาดทุนมาหักลบกับ
กำไรในปีภาษีเดียวกัน สำหรับการโอน
สินทรัพย์ดิจิทัลที่กระทำผ่าน Exchange
ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ
สำนักงานคณะกรรมการกำกับ
หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

VAT
การเสนอพระราชกฤษฎีกา
ยกเว้น VAT สำหรับธุรกรรมที่กระทำ
ผ่าน Exchange ที่อยู่ภายใต้การกำกับ
ดูแลของสำนักงานคณะกรรมการ
กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
รวมถึงสินทรัพย์ดิจิทัลที่ออกโดย
ธนาคารแห่งประเทศไทย

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
การพิจารณาองค์ประกอบ
หักภาษี ณ ที่จ่าย ดังนี้
1. สามารถระบุตัวตนผู้รับเงินได้ และ
2. ทราบจำนวนเงินได้ที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย

**หน่วยงานและสมาคม
ที่เกี่ยวข้องร่วมกันหารือ
แนวทางเชิงนโยบาย**
ในอนาคต ในประเด็นต่างๆ
เพื่อรวบรวมแก้ไขกฎหมาย
ที่จำเป็น อาทิ

1. เสนอแก้ไขประมวลรัษฎากร
มาตรา 50 ที่เกี่ยวกับ
ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

2. เสนอแก้ไขกฎหมายให้เปลี่ยน
ประเภทการจัดเก็บ**ภาษีมูลค่าเพิ่ม**
เป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ (financial
transaction tax) สำหรับ
สินทรัพย์ดิจิทัลที่มีลักษณะ
เช่นเดียวกับหลักทรัพย์

nsuasswangs THE REVENUE DEPARTMENT RD INTELLIGENCE CENTER 1161

รูปที่ 6 Infographic ภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล กรมสรรพากร
หมายเหตุ. จาก กรมสรรพากร

จากคำแนะนำดังกล่าว วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีการชดเชยคริปโทเคอร์เรนซี ได้ดังนี้

4.1 ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะอย่าง
หนึ่งอย่างใด ดังนี้ 1) บุคคลธรรมดา 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล 3) ผู้ถึงแก่ความตาย
ระหว่างปีภาษี 4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง 5) วิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน
เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับการชดเชยคริปโทเคอร์เรนซีของนัก
ชุดในประเทศไทยมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดาจึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยหลักการสำหรับ
ประเภทเงินรายได้ที่ต้องเสียภาษี⁷⁷ มีดังนี้

เงินได้ประเภทที่ 1 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง
โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่
บ้าน ซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ เงิน

⁷⁷ กรมสรรพากร, ประเภทเงินรายได้ที่ต้องเสียภาษี, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/553.html>

ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น

เงินได้ประเภทที่ 2 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่า บ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการ ได้อยู่บ้าน ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้อง ชำระ เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือ จากการรับ ทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

เงินได้ประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งกวีตวิธิลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มี ลักษณะ เป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

เงินได้ประเภทที่ 4 ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะ จะมี หลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษี เงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคา ใถ่ถอน กับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคล อื่น เป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาใถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับ ดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมี หลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายไทยให้จัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะสำหรับให้กู้ยืมเงิน ฯลฯ

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่ กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือรับช่วงกันไว้ รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือ เลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ช) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ฅ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

เงินได้ประเภทที่ 4 ในหลาย ๆ กรณี กฎหมายให้สิทธิที่จะเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย แทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไป ซึ่งจะทำให้ผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษี หัก ณ ที่จ่าย สามารถประหยัดภาษีได้

เงินได้ประเภทที่ 5 เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินหรือประโยชน์อย่างอื่น ที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

เงินได้ประเภทที่ 6 ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

เงินได้ประเภทที่ 7 ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

เงินได้ประเภทที่ 8 ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว

ดังนั้น การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงต้องจำแนกประเภทรายได้ที่เกิดขึ้นเพื่อที่จะได้ทราบเกณฑ์การหักจ่ายและหน้าที่การยื่นเสียภาษีของเงินได้ที่เกิดขึ้นด้วย จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีประเด็นปัญหาที่ควรพิจารณาดังนี้

4.1.1. วิเคราะห์ปัญหาการตีความบทบัญญัติมาตรา 40(4)(ข)(ฅ) และมาตรา 50(2)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561 ที่มีการให้รายได้จากทรัพย์สินดิจิทัลเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) ซึ่งพิจารณาได้ว่าอยู่กลุ่มเดียวกับดอกเบี้ยเงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น โดยตามกฎหมายฉบับนี้มีการกำหนดให้การเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นไปตามมาตรา 50(2) (ฉ) คือ ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) และ (ฅ) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

ตามมาตรา 40(4)(ข) กล่าวถึงเงินได้จาก เงินส่วนแบ่งของกำไรและผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล จากมาตราดังกล่าวพิจารณาแล้วเห็นชัดว่าเก็บ

ภาษีโทเคนดิจิทัลเท่านั้น และเป็นการระบุงเงินได้มาจากมูลค่าของโทเคนดิจิทัลที่เพิ่มขึ้นจากการขายหรือครอบครอง และได้กำหนดถึงกำไรหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการถือครองเฉพาะการลงทุนในโทเคนดิจิทัลเท่านั้น หมายความว่า กำไรส่วนที่เกินทุนใด ๆ ก็ตามหากได้รับเนื่องมาจากการลงทุนในโทเคนดิจิทัลแล้ว จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 50(2)(ฉ) และในกรณีนี้ยังไม่ใช่การเสียภาษีขั้นสุดท้าย กำไรในส่วนนี้ที่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50(2)(ฉ) ยังต้องไปคำนวณตามมาตรา 48(1) และมาตรา 48(2) แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อเสียภาษีต่อไป

ตามมาตรา 40(4)(ฉ) กล่าวถึงเงินได้จาก ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน มาตรานี้จะกล่าวถึงสินทรัพย์ดิจิทัลทั้ง 2 ชนิด คือ คริปโทเคอร์เรนซี และ โทเคนดิจิทัล จากข้อความข้างต้นตีความได้ว่าเงินได้มาจากการขายสินทรัพย์ดิจิทัลนั้น และผลประโยชน์ที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน คือ กำไรจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 50(2)(ฉ) และเช่นเดียวกันกรณีนี้ไม่ใช่การเสียภาษีขั้นสุดท้าย กำไรที่ได้จะต้องไปคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2)

ยกตัวอย่าง เช่น บริษัท A ออกโทเคนดิจิทัลชื่อ A คอยน์ โดยตกลงว่าบริษัท A จะแบ่งกำไรให้ผู้ถือ A คอยน์ เป็นจำนวนร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิของบริษัท เมื่อบริษัท A แบ่งกำไรให้ผู้ถือ A คอยน์ บริษัท A ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายร้อยละ 15 แล้วนำส่งให้แก่กรมสรรพากร

ข้อสังเกต ตามมาตรา 40(4)(ซ) ระบุเฉพาะกรณีโทเคนดิจิทัล แต่ไม่ปรากฏกรณีคริปโทเคอร์เรนซี ดังนั้น มาตรา 40(4)(ซ) ไม่ครอบคลุมกรณีขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีอันเป็นผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองคริปโทเคอร์เรนซี จึงเป็นปัญหากรณีมาตรา 40(4)(ซ) ไม่ได้บัญญัติถึงเงินส่วนแบ่งกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองคริปโทเคอร์เรนซีด้วย อีกทั้ง โทเคนดิจิทัลกับคริปโทเคอร์เรนซีมีความหมายแตกต่างกัน และตามมาตรา 40(4)(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ยกตัวอย่าง เช่น นาย A ซื้อคริปโทเคอร์เรนซีจาก นาย B จำนวน 1 คริปโทเคอร์เรนซี ในราคา 200,000 บาท ผ่านมา นาย A ขายคริปโทเคอร์เรนซีทั้งหมดให้แก่ นาย C ในราคา 300,000 บาท ทำให้นาย A มีกำไร 100,000 บาท นาย C ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ร้อยละ 15 จึงเท่ากับ 15,000 บาท แล้วนำส่งให้แก่กรมสรรพากร ซึ่งนาย A เมื่อถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว ต้องนำกำไรทั้งหมดไปรวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปลายปีตามอัตราขั้นบันได อีกครั้ง

มาตรา 50(2)(ฉ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ซ) และ (ฉ) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

ดังนั้น สำหรับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถตีความและปรับใช้กับมาตรา 40(4)(ซ)(ฉ) และมาตรา 50(2)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การขุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

4.1.2. วิเคราะห์ปัญหาการคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

โดยหลักการสำหรับเงินได้พึงประเมินจะต้องมีการคำนวณหักค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายเป็นองค์ประกอบหนึ่งในการคำนวณภาษี ถือเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างหนึ่งที่กฎหมายกำหนดไว้

สำหรับหักเป็นต้นทุนในการทำงานเพื่อให้ได้เงินได้หรือรายได้สุทธินั้นมาคิดภาษีตามบัญชีอัตราภาษี สรุปได้⁷⁸ ดังนี้

ตารางที่ 12 ตารางประเภทเงินได้และหักค่าใช้จ่าย

ประเภทเงินได้	หักค่าใช้จ่าย
1. เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยเลี้ยง	50% ไม่เกิน 100,000 บาท หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภท รวมกันแต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท
2. เงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ฯลฯ	
3. ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น	50% ไม่เกิน 100,000 บาท หรือตามจริง
4. ดอกเบี้ย เงินปันผล ส่วนแบ่งกำไร ฯลฯ	หักค่าใช้จ่ายไม่ได้
5. รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อ การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง แพ ที่ดินที่ใช้ในการเกษตร ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตร ยานพาหนะ ทรัพย์สินอื่น	ตามจริงหรืออัตราเหมา 30% 20% 15% 30% 10%
6. วิชาชีพอิสระ ประกอบโรคศิลปะ กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลป์	ตามจริงหรืออัตราเหมา 60% 30%
7. รับเหมาก่อสร้าง	ตามจริงหรืออัตราเหมา 60%
8. รายได้อื่น นอกเหนือจาก 1-7* ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560	ตามจริงหรืออัตราเหมา 40% และ 60%

กรณีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น⁷⁹ มีหลักการ ดังนี้

1. การขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สำหรับเงินได้ประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ดังกล่าว ข้างต้นนั้น รายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต้องมีลักษณะดังนี้

(1) เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจ แต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด

⁷⁸ กรมสรรพากร, เงินได้พึงประเมินแต่ละกรณีจะคำนวณหักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/556.html>

⁷⁹ กรมสรรพากร, การหักค่าใช้จ่าย หักตามความจำเป็นและสมควร, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/6055.html>

- (2) เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ
- (3) ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย
- (4) ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้

2. การเลือกขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ว่า ปีใดจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือปีใดจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้อีกประเภทหนึ่งได้ด้วย แต่เงินได้ประเภทและชนิด เดียวกัน หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทนั้นทั้งประเภท

3. เงินได้ประเภทที่ 8 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้อาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปก็ได้ ซึ่งจะทำให้สามารถประหยัดภาษีได้

และหากพิจารณาตามข้อหาหรือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/4383 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม พ.ศ. 2560 กรณีหลักฐานในการประกอบกิจการที่แสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ต้องมีลักษณะการประกอบกิจการ เช่น

1. ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน และ
2. ได้จัดตั้งเป็นสำนักงานในการประกอบกิจการโดยมีอาคารสำนักงานเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองหรือเช่าจากบุคคลอื่น โดยมีหลักฐาน เช่น หลักฐานการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ สัญญาเช่าสำนักงาน และ
3. มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน และ
4. มีการจ้างลูกจ้างหรือพนักงานในการประกอบกิจการ โดยมีหลักฐานตามสัญญาจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และหลักฐานการแสดง การหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย และนำส่ง จะต้องมีความเกี่ยวข้องกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด. 1 ก.
5. มีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เช่น ค่ารับรองหรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อกับลูกค้า

หากพิจารณาตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในหนังสือตอบข้อหาหรือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0706/47 ลงวันที่ 3 มกราคม พ.ศ. 2551 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สรุปว่า การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม และกรณีค่าใช้จ่ายที่

เกี่ยวข้อง หากสามารถพิสูจน์ให้เห็นโดยชัดแจ้งว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ มีสิทธินำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

นอกจากนี้ ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/4326 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2551 เรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้พึงประเมินจากการแข่งขัน รางวัลที่ได้รับจากการแข่งขัน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ต้องนำรางวัลที่ได้รับไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรโดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาบังคับใช้โดยอนุโลม ทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

ดังนั้น การพิจารณาปัญหาของการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว การพิจารณาว่าชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเข้ากรณีการแข่งขัน กล่าวคือ เงินได้ตามมาตรา 40(8) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในแต่ละประเภทกิจการดังต่อไปนี้ (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8) พิจารณา (1) การเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ ร้อยละ 60⁸⁰ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

4.1.3. วิเคราะห์ปัญหาการตีความมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาการตีราคาของคริปโทเคอร์เรนซี เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สินจึงต้องตีราคาเป็นเงินโดยถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามมีปัญหาในการตีราคาของคริปโทเคอร์เรนซี ดังนี้ อาจหาราคาอันพึงมีในวันที่ได้รับคริป

⁸⁰ DEX AC, ไขข้อข้องใจ พรก เงินดิจิทัลตอนภาษีนักขุดจะหักยังไง, [ออนไลน์], 29 ธันวาคม 2564. แหล่งที่มา <https://blockchain-review.co.th/blockchain-review/mining-regulation-law/>

โทเคอร์เรนซียาก เนื่องจากตลาดซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นตลาดที่เปิดตลาด 24 ชั่วโมง ไม่มีวันหยุด ทำให้ไม่มีราคาเปิดหรือราคาปิดในแต่ละวัน⁸¹

อนึ่ง มาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น” กล่าวคือ การที่ผู้ชนะในการขุดได้รับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นรางวัลจึงต้องถือว่าเป็นการได้รับทรัพย์สินอย่างหนึ่งซึ่งต้องตีราคาเป็นเงิน โดยถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 9 ทวิ ดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ เมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นรางวัลจึงต้องตีราคาตามมูลค่าราคาตลาดซึ่งเป็นราคาตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันนั้น ซึ่งสามารถตรวจสอบราคาตลาดได้ที่เว็บไซต์ CoinMarketCap เป็นเว็บไซต์ติดตามราคาที่ได้รับการอ้างอิงมากที่สุดในโลกสำหรับสินทรัพย์คริปโทเคอร์เรนซี ซึ่ง CoinMarketCap ยึดมั่นในข้อมูลที่ถูกต้อง ทันเวลา และเป็นกลาง ดำเนินการในฐานะองค์กรธุรกิจอิสระและมุ่งมั่นที่จะให้ข้อมูลของคริปโทเคอร์เรนซีที่ถูกต้อง ทันเวลา และมีคุณภาพมากที่สุดในอุตสาหกรรม CoinMarketCap ปฏิบัติตามและบังคับใช้หลักเกณฑ์รายการอิสระอย่างเคร่งครัด ในการหมุนเวียนมีวิธีการคำนวณอุปทาน และคะแนนสภาพคล่อง สำหรับการจัดอันดับสินทรัพย์คริปโทเคอร์เรนซี และต้องพิจารณาตามมาตรา 8 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ในกรณีที่จำเป็นต้องคำนวณราคาสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเงินไทย ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด อนึ่ง ตามแนวทางการคำนวณค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีการระบุถึงข้อมูลบน (www.coinmarketcap.com) (“CoinMarketCap”) ว่าเป็นแหล่งข้อมูลที่ยอมรับเป็นการทั่วไปในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม หากกรมสรรพากรประสงค์จะยกเว้นไม่เก็บภาษีเงินได้ ณ วันที่ได้รับก็ควรต้องออกกฎหมายยกเว้นภาษีให้ชัดเจน

4.1.4. วิเคราะห์ปัญหาการตรวจสอบการจัดเก็บภาษี

โดยหลักการสำหรับการไม่ชำระภาษีในกำหนดเวลาหรือชำระไม่ถูกต้องจะมีความรับผิดชอบ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เป็นบทลงโทษเกี่ยวกับภาษีอากรอย่างหนึ่งและอาจมีโทษทางอาญาด้วย โดยหากบุคคลใดยื่นแบบฯ ภายในกำหนดแต่ชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรือยื่นแบบฯ ล่าช้า ละเลย หรือหลีกเลี่ยงการยื่นแบบฯ จะต้องเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามกฎหมายกำหนด และหากฝ่าฝืนไม่ยอมชำระ ก็ต้องรับโทษทางอาญาด้วย ซึ่งมีบทลงโทษ ดังนี้⁸²

⁸¹ อานนท์ ทิศน์เยี่ยม, "ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี", ดุลพาห เล่มที่ 3 ปีที่ 68 (ธันวาคม 2564), หน้า 167-168.

⁸² กรมสรรพากร, ถ้าไม่ชำระในกำหนดเวลาหรือชำระไม่ถูกต้องจะมีความรับผิดชอบอย่างไรบ้าง?, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/562.html>

1. กรณีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน (เศษของเดือนให้นับเป็น 1 เดือน) ของเงินภาษีที่ต้องชำระนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการจนถึงวันชำระภาษี

2. กรณีเจ้าพนักงานตรวจสอบออกหมายเรียก และปรากฏว่ามีได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้หรือยื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป นอกจากจะต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มแล้ว ยังจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 1 เท่าหรือ 2 เท่าของภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณีเงินเบี้ยปรับดังกล่าวอาจลดหรืองดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

3. กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90, 91 หรือ 94 ภายในกำหนดเวลา ต้องระวางโทษปรับทางอาญาไม่เกิน 2,000 บาท

4. กรณีจงใจ แฉ่งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จหรือฉ้อโกง เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

5. กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

เนื่องจากการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการประเมินตนเอง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ หากประเมินแล้วไม่ถูกต้องครบถ้วนเจ้าพนักงานอาจประเมินภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้อง ดังนั้น ผู้มีเงินได้จากการชุดคริปโทเคอร์เรนซี จึงต้องประเมินตนเองว่ามีกำไรจากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี เป็นจำนวนเงินเท่าไร และควรเตรียมหลักฐานที่สามารถพิสูจน์ต้นทุนในการซื้อและราคาขายคริปโทเคอร์เรนซี เพื่อประกอบการพิสูจน์กำไรของผู้มีเงินได้หลักฐานที่ระบุถึงการทำการธุรกรรม การจำหน่าย ที่มีข้อมูล ดังนี้ จำนวนที่จำหน่าย มูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันที่ทำการธุรกรรม อัตราแลกเปลี่ยนอ้างอิง รายละเอียดผู้ซื้อหรือผู้ขาย สำหรับการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี หลักฐานใบกำกับภาษี หรือใบเสร็จรับเงินใช้จ่าย หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย (ถ้ามี) ซึ่งอาจเป็นปัญหาการตรวจสอบและการเข้าถึงข้อมูลของกรมสรรพากร และอาจนำไปสู่การเลี่ยงการเสียภาษีในประเทศไทย โดยการเลี่ยงภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่โดยไม่นำเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีภาษีที่มีเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากการมีเงินได้จากการชุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถมีแหล่งเงินได้นอกประเทศมาเกี่ยวข้อง คือ หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ เช่น การชุดคริปโทเคอร์เรนซีโดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ต่าง ๆ ในต่างประเทศและทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หรือใช้วิธีการชุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่เป็นการชุดแบบเดี่ยว การชุดแบบกลุ่ม หรือการชุดแบบคลาวด์ ที่กิจกรรมทั้งหมดอยู่ที่ต่างประเทศและมีการได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ ก็ยังไม่ต้องนำเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีนั้น

อนึ่ง หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจต่างประเทศ เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเงินได้นั้น กรมสรรพากรก็ไม่เก็บภาษี ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2530 ดังนั้น ผู้มีเงินได้ที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยต้องนำเงินได้ที่พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับปีภาษีที่มีเงินได้ที่พึงประเมินด้วย จึงจะต้องเสียภาษี ทำให้สามารถเลี่ยงภาษีได้ง่าย⁸³ โดยเฉพาะกรณีหากมีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีโดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ต่าง ๆ ในต่างประเทศและทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หรือใช้วิธีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่ว่าเป็นการขุดแบบเดี่ยว การขุดแบบกลุ่ม หรือการขุดแบบคลาวด์ ที่กิจกรรมทั้งหมดอยู่ที่ต่างประเทศ

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บรายได้ภาษีให้ภาครัฐ เพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลนำมาใช้พัฒนาประเทศ กำกับตรวจสอบการปฏิบัติด้านภาษีตามมาตรฐานติดตามและเร่งรัดภาษีอากรค้าง กรณีการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแบ่งเป็น 6 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรในปัจจุบันไม่แยกผู้เสียภาษีอากรที่ได้ออกจากผู้เสียภาษีอากรทั่วไป มีการใช้เครื่องมือเดียวกันในการติดตามการเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างของผู้เสียภาษีแต่ละกลุ่ม ขาดการบริหารจัดการความเสี่ยง มีการบริหารทรัพยากรไม่ถูกต้องทำให้ต้องใช้ทรัพยากรเกินความจำเป็น ระบบสารสนเทศไม่สามารถช่วยการทำงานได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ เน้นการตรวจสอบหลังการยื่นแบบ ซึ่งเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายทาง ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีไม่ส่งเสริมจริยธรรมและความเสมอภาคขาดมาตรฐานกลาง ทำให้ต้องใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกัน⁸⁴

และพิจารณาตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กล่าวคือ ข้อ 9 ให้บุคคลบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น หักหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้รับซึ่งเป็น (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะที่เป็นรางวัลในการประกวด การแข่งขัน การชิงโชค หรือการอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 5.0 ประเด็นคือเกิดปัญหาจะหักภาษี ณ ที่จ่าย อย่างไร เพราะ หากแข่งขันได้เงินมา 100 บาท ผู้จ่ายรางวัลต้องหัก 5 บาทเพื่อนำส่งกรมสรรพากร และจะเกิดปัญหากับคริปโทเคอร์เรนซี เพราะต้องทราบว่าผู้ใดเป็นคนจ่ายรางวัลและกรมสรรพากรจะมีวิธีการตรวจสอบผู้จ่ายรางวัลอย่างไร ดังนั้น ไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แต่อย่างใด อีกทั้ง จึงเป็นปัญหาหากมีการหักภาษี เพราะในทางปฏิบัติการหักภาษีปฏิบัติได้ยาก ทั้งนี้ หน้าที่การหักภาษี ณ ที่จ่ายดังกล่าวจะใช้บังคับกรณีผู้จ่ายเป็นบุคคลที่อยู่ในบังคับที่จะต้องปฏิบัติตามเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

⁸³ อานนท์ ทศน์เอี่ยม, "การภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี", ดุลพาท เล่มที่ 3 ปีที่ 68 (ธันวาคม 2564), หน้า 164.

⁸⁴ ศศิกานต์ จตุปา, การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร, วารสารนักบริหาร, ปีที่ 34 ฉบับที่ 1 มกราคม-มิถุนายน 2557, หน้า 43.

4.2 ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) พ.ศ. 2565 ตามมาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2566” เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรส่งเสริมและสนับสนุนการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลซึ่งกระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลของประเทศไทย อันจะเป็นประโยชน์แก่การกำกับดูแลการทำธุรกรรมสินทรัพย์ดิจิทัล สมควรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล⁸⁵

และตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 745) พ.ศ. 2565 ตามมาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนสกุลเงินดิจิทัลตามโครงการพัฒนาและทดสอบการใช้งานสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทยสำหรับการใช้งานในภาคประชาชนที่กระทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2566” เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้จัดทำโครงการพัฒนาและทดสอบการใช้งานสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทยสำหรับการใช้งานในภาคประชาชน มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจดิจิทัลและโครงสร้างพื้นฐานสำคัญที่เอื้อต่อการพัฒนานวัตกรรมทางการเงินที่ปลอดภัยในอนาคต ซึ่งภายใต้โครงการดังกล่าวจะได้มีการออกและใช้สกุลเงินดิจิทัลเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินตรา สินค้า หรือบริการ เพื่อทดสอบการใช้งานสกุลเงินดิจิทัลดังกล่าว

จากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) จะครอบคลุมถึงเรื่องการขุดคริปโทเคอร์เรนซีหรือไม่ ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวยกเลิกเพียง 2 กรณี คือ CBDC⁸⁶ และคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ในกรณีที่เป็นการโอนระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล หมายความว่า การโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลออกไปใช้งานนอกเหนือจากการซื้อขายในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับใบอนุญาตเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และอาจตีความได้ว่าก่อนหน้าวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ไม่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และหากไม่ได้กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล⁸⁷ ก็จะไม่

⁸⁵ ผู้ประกอบธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) ได้แก่ BITKUB, Satang Pro, ERX, Zipmex, Upbit, Z.comEX, SCBS และ TDX (ข้อมูล ณ วันที่ 25 พฤษภาคม พ.ศ. 2565)

⁸⁶ CBDC (Central Bank Digital Currency) หรือสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารกลาง เพื่อใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนมูลค่าที่จะเป็นตัวแทนของเงินได้จริง ๆ ถือเป็น สกุลเงิน ในรูปแบบดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารกลาง มีคุณสมบัติในการเป็นสื่อกลางเพื่อชำระค่าสินค้าและบริการ สามารถรักษามูลค่า และเป็นหน่วยวัดทางบัญชีได้ ซึ่งแตกต่างจากคริปโทเคอร์เรนซีอย่าง Bitcoin, Ethereum, Ripple, Stellar, Bitcoin Cash, Litecoin, Dogecoin, Monero, Tether เป็นต้น ซึ่งออกโดยภาคเอกชน และมีมูลค่าผันผวนจากการใช้เพื่อเก็งกำไร จึงไม่เหมาะสมสำหรับการนำมาใช้เป็นสื่อกลางในการชำระค่าสินค้าและบริการ

⁸⁷ ผู้ประกอบธุรกิจที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ได้แก่ บริษัท บิทคับออนไลน์ จำกัด (BITKUB), บริษัท สตางค์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (Satang Pro), บริษัท อีอาร์เอ็กซ์ จำกัด (ERX), บริษัท ซิปเม็กซ์ จำกัด (Zipmex), บริษัท อัปบิต เอ็กซ์เชนจ์ (ประเทศไทย) จำกัด (Upbit), บริษัท

มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก่อให้เกิดความเสี่ยงสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซี⁸⁸หรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำกันเองและหรือกระทำนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล

ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน⁸⁹ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 13 ตารางผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและกำหนดเวลาการจดทะเบียน

ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	กำหนดเวลาการจดทะเบียน
1. ผู้ประกอบกิจการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธุระ เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี	ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารายรับเกิน
2. ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งมีแผนงานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้มีการดำเนินการและเตรียมการประกอบกิจการอันเป็นเหตุให้ต้องมีการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การก่อสร้างโรงงาน ก่อสร้างอาคารสำนักงาน หรือการติดตั้งเครื่องจักร	ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายในกำหนด 6 เดือน ก่อนวันเริ่มประกอบกิจการเว้นแต่ มีสัญญาหรือหลักฐานจะดำเนินการ ก่อสร้าง ภายในเวลาที่เหมาะสม
3. ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ โดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ให้ตัวแทนเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบการจดทะเบียน	

ผู้ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แต่มีสิทธิแจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁰ ได้แก่

จีเอ็มโอ-แซด.คอม คริปโทโนมิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (Z.comEX), บริษัท หลักทรัพย์ไทยพาณิชย์ จำกัด (SCBS) และบริษัท ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลไทย จำกัด (TDX)

⁸⁸ การโอนเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี คือ การเคลื่อนย้ายคริปโทเคอร์เรนซี เช่น บิตคอยน์ หรืออีเธอเรียม ไปยังกระเป๋าเงินอื่น ๆ ของตน, ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลอื่น ๆ หรือกระเป๋าเงินของบุคคลอื่น สำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่ง ต้องมี ที่อยู่กระเป๋าเงิน ที่ระบุว่าต้องการส่งเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีไปยังที่อยู่นั้น Zipmex, การโอนเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีคืออะไร?, [ออนไลน์], 26 พฤษภาคม 2565. แหล่งที่มา <https://zipmex.com/th/support/digital-assets-transfers/what-is-a-digital-assets-transfer/>

⁸⁹ กรมสรรพากร, ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/7061.html>

⁹⁰ กรมสรรพากร, ผู้ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แต่มีสิทธิแจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/7059.html>

1. ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าพืชผลทางการเกษตร สัตว์ไม่ว่ามีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ปุ๋ย ปลาป่นอาหารสัตว์ ยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน
2. ผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายและมีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี
3. การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรโดยท่าอากาศยาน
4. การส่งออกของผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
5. การให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อในราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี
2. ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย
3. ผู้ประกอบการที่ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร
4. ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 43) ฯ ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2536
5. ผู้ประกอบการอื่นตามที่อธิบดีจะประกาศกำหนดเมื่อมีเหตุอันสมควร

วิเคราะห์ปัญหาได้ว่าหากนักชุดมีรายรับจากการชุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นปกติธุระ เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วัน เมื่อรายรับถึง 1.8 ล้านบาทต่อปี และต้องเตรียมหลักฐานและเอกสารประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบ ภ.พ. 01 ภ.พ. 01.1 (กรณีรายรับยังไม่ถึง 1.8 ล้านบาท) จำนวน 3 ฉบับ สำเนาหนังสือรับรองบริษัทจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์พร้อมด้วยรายละเอียดวัตถุประสงค์ หนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับ หรือรายงานการประชุม จัดตั้งบริษัท สำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น (แบบ บอจ.5) และใบสำคัญการจดทะเบียนหรือใบทะเบียนพาณิชย์ สำหรับกรณีบุคคลธรรมดา สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนและทะเบียนของกรรมการผู้มีอำนาจ หลักฐานที่ตั้งสถานประกอบการ อาทิ สัญญาเช่าที่ปิดอาคารแสดตมภ์และหนังสือยินยอมให้ใช้สถานประกอบการ สำเนาทะเบียนบ้านของสถานประกอบการที่เช่า โฉนดที่ดินหรือสัญญาซื้อขายหรือเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์อื่นที่ระบุบ้านเลขที่ สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนและสำเนาทะเบียนบ้านของผู้ให้เช่า และผู้ให้ความยินยอม กรณีสถานประกอบการตั้งอยู่ในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 204) ลงวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2557 ให้แนบเอกสารหนังสือรับรองของผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุดที่ระบุว่า สถานที่ดังกล่าวอยู่ในพื้นที่ประกอบการค้าของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด สำเนาหนังสือสำคัญการจดทะเบียนนิติบุคคลอาคารชุด (อ.ช.13) และสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของ

ผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุด สำเนาหนังสือรับรองจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์พร้อม
วัตถุประสงค์ของผู้ให้เช่า หรือผู้ให้ความยินยอม แผนที่ตั้งสถานประกอบการพร้อมภาพถ่ายสถานประกอบการ
หรือไม่

มาตรา 77/1(10/1) บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่
ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไป
โดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) บัญญัติว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่
ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยัง
ผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดี
กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการ
ของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุประสงค์ตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรค
สอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ
วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้า
กัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่
ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

“(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและ
ถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่
ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทาง
อิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

4.2.1. ลักษณะเป็นสินค้าตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร

สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่
ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง
ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด

พิจารณาได้ว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าตามนิยามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 ของราคาขาย โดยผู้ขายจะต้องมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีเงินได้จากคริปโทเคอร์เรนซีเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี ตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่เป็นสินค้าตามนิยามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะไม่ได้รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด

4.2.2. การให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์

ในมุมมองของภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรตีความว่าเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์เนื่องจากครอบคลุมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ⁹¹ พิจารณาได้ว่า บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น การให้บริการดาวน์โหลดเกม เพลง ภาพยนตร์ออนไลน์ การให้บริการพื้นที่โฆษณาบนเว็บไซต์หรือสื่อสังคมออนไลน์⁹² อนึ่ง ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (บริการอิเล็กทรอนิกส์) ประกอบด้วย กลุ่ม E-commerce เช่น eBay, Alibaba และ Amazon กลุ่มมีเดียและการโฆษณา เช่น Google, Facebook และ Line กลุ่มบริการ เช่น บริการมาร์เก็ตติ้ง และ Evernote กลุ่มการขนส่ง เช่น สายการบิน กลุ่มการท่องเที่ยว เช่น Booking และ Airbnb กลุ่มดิจิทัลคอนเทนต์ เช่น Netflix, Joox และ Spotify กลุ่มซอฟต์แวร์ เช่น Apple กลุ่มเกม กลุ่มโครงสร้าง เช่น บริการ Cloud กลุ่มบริการการเงิน เช่น Paypal กลุ่ม Forex Investment เป็นต้น⁹³

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization For Economic Cooperation And Development) (OECD) ให้นิยาม การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง ธุรกิจทางพาณิชย์ที่เกิดขึ้นบนเครือข่ายที่เปิดกว้าง เช่น เครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ หรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค

สหภาพยุโรป (European Commission) ให้นิยาม การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่อาศัยการประมวลผล การส่งผ่านข้อมูล ทั้งตัวอักษร เสียง และภาพเคลื่อนไหวทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหมายความรวมถึง การค้าขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การซื้อขายหุ้นทาง

⁹¹ iTAX, คำวินิจฉัยคริปโท สำหรับบุคคลทั่วไป (update เมษายน 2565) [ออนไลน์], 13 พฤษภาคม 2565. แหล่งที่มา <https://www.itax.in.th/media/คู่มือ-ภาษีคริปโท/>

⁹² กรมสรรพากร, หลักการกฎหมาย e-service, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorchor/newsbanner/2021/07/e-service_thai.pdf

⁹³ ทำความรู้จัก พรบ e-Service จัดเก็บภาษีบริการอิเล็กทรอนิกส์, [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://techsauce.co/news/what-is-e-service-tax> อ้างถึงใน สำนักกฎหมาย สารวุฒิสภา, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service), [ออนไลน์], 7 เมษายน 2565 แหล่งที่มา https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/253/files/article/Ssenate/8_63.pdf

อิเล็กทรอนิกส์ การบริการหลังการขายผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกิจกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ เช่น ห้างสรรพสินค้าเสมือน (E Shop, E Mall) เป็นต้น⁹⁴

American Society of Association Executive ให้นิยาม พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่ใช้กระดาษบริหารข้อมูลเพื่อลดต้นทุน ปรับปรุงคุณภาพของสินค้าและบริการ รวมทั้งตอบสนองความต้องการของลูกค้าอย่างรวดเร็ว⁹⁵

อนึ่ง กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยว่า “คาร์บอนเครดิตประเภท Voluntary Emission Reduction (VERs) เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ เข้าลักษณะเป็นสินค้า ตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายคาร์บอนเครดิตประเภท VERs เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคา แล้วแต่กรณี ตามมาตรา 78/3(1) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 2 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534⁹⁶” ซึ่งน่าจะนำมาเทียบเคียงกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคริปโทเคอร์เรนซี อย่างไรก็ตาม ใดๆก็ดี เอกศศึกษาฉบับนี้มิได้มุ่งที่จะศึกษาเรื่องนี้

4.3 ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ หมายถึง ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อ

⁹⁴ กรมสรรพากร, พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสรรหรรษใหม่, 2543, สรรพากรสารัน, 47(6), หน้า 9. อ้างถึงใน วิชดา นาราทรัพย์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : ศึกษากรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2558), หน้า 45.

⁹⁵ เรื่องเดียวกัน. อ้างถึงใน วิชดา นาราทรัพย์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ : ศึกษากรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2558), หน้า 45.

⁹⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ 0702/3206 ลงวันที่ 24 เมษายน พ.ศ. 2561

เปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป⁹⁷

รายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทางภาษี ในทางบัญชี รายจ่ายบางรายการถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ในทางภาษีย่อยจ่ายดังกล่าว ต้องนำมาบวกกลับเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เป็นการหักค่าใช้จ่ายสินทรัพย์ถาวรในแต่ละปี เนื่องจากสินทรัพย์ถาวรมีต้นทุนสูง และใช้งานได้เกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี โดยหลักการจึงสามารถตัดเป็นรายจ่ายได้ในแต่ละปีเป็นค่าเสื่อมราคา⁹⁸

ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี รายจ่ายต้องห้าม หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการของนิติบุคคลและได้มีการบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการ แต่ในทางภาษีไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ กรณีรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินเป็นรายจ่ายต้องห้าม แต่หากเป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่อกิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี⁹⁹

4.3.1. วิเคราะห์ปัญหาการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์คอมพิวเตอร์

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

มาตรา 3 ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรก็ดี แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรก็ดี แล้วให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป เว้นแต่ จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

มาตรา 4 จัตวา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อ ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ หรือได้มาซึ่งสิทธิการใช้ แล้วแต่กรณี เพื่อมิไว้ใน

⁹⁷ กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ 4.3 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/829.html>

⁹⁸ กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ 4.4 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี, [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/828.html>

⁹⁹ กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ 4.5 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม), [ออนไลน์], 6 เมษายน 2565. แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/827.html>

ประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับ ให้หักได้ดังต่อไปนี้

(1) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีในรอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (1)

ทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติ ทำหน้าที่เสมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่าง ๆ ทั้งที่ง่ายและซับซ้อน โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ ตลอดจนอุปกรณ์ของคอมพิวเตอร์อันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วย หรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์ รวมทั้งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์

มาตรา 4 อัญญัติ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องจักรและอุปกรณ์ของเครื่องจักรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อหรือได้รับโอนกรรมสิทธิ์เพื่อมีไว้ในกิจการประกอบกิจการของตนเอง ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่ได้มาและอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ตั้งแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งจะต้องไม่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 3(1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 460) พ.ศ. 2549

หากตีความเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ พิจารณาตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ตามข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0706(กม.04)/216 วันที่ 17 มีนาคม พ.ศ. 2547 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ หากบริษัทได้จัดซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อนำมาใช้เป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงินดังต่อไปนี้

1. Keyboard ป้อนข้อมูลเข้า POS
2. Scanner ตรวจสอบและหารายละเอียดของลูกค้าและสินค้า
3. CPU เป็นหน่วยประมวลการทำงานของ POS

4. Monitor แสดงผลการทำงาน
5. Cash Drawer เก็บเงินสด
6. Printer พิมพ์ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบ
7. UPS เครื่องสำรองไฟ

อุปกรณ์คอมพิวเตอร์จะนำมาหักค่าเสื่อมราคาได้อย่างไร และหากกรณีเป็นเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีจะนำมาหักค่าเสื่อมราคาอย่างไร และต่อมาบริษัทเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในการใช้งานของเครื่องคอมพิวเตอร์จากการใช้เป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงิน มาเป็นเพื่อใช้ทำงานในส่วนของสำนักงาน ในทำนองเดียวกัน หากบริษัทเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในการใช้งานของเครื่องคอมพิวเตอร์จากการใช้เป็นเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีมาเป็นเพื่อใช้ทำงานในส่วนของสำนักงาน บริษัทจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 395) พ.ศ. 2545 ได้หรือไม่

ตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ระบุว่า บริษัทซื้อคอมพิวเตอร์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นเครื่องบันทึกการเก็บเงิน บริษัทมีสิทธิเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงินได้ตามมาตรา 4 ตรี แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 51) เรื่องกำหนดลักษณะของเครื่องบันทึกการเก็บเงินซึ่งได้รับสิทธิให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 23 ธันวาคม พ.ศ. 2536 หากบริษัทได้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องบันทึกการเก็บเงินในอัตราตามนัยมาตรา 4 ตรี แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ดังกล่าวแล้ว จะต้องหักตามอัตรานั้นตลอดไปจะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับดังกล่าว ดังนั้น การที่บริษัทเปลี่ยนวัตถุประสงค์ในการใช้งานอุปกรณ์คอมพิวเตอร์จากเครื่องบันทึกการเก็บเงินมาใช้เป็นเครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อใช้ทำงานในสำนักงานจึงยังคงต้องหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 4 ตรี แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับดังกล่าว เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

พิจารณาได้ว่ากรณีเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีมิได้มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะในเรื่องของการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี จึงต้องพิจารณาตามมาตรา 4 จัตวา

ตามข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/6421 วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2552 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภท โปรแกรมคอมพิวเตอร์

กรณีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งบริษัทได้ซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (โปรแกรมบัญชี) และพร้อมใช้งานเมื่อวันที่ 1 มีนาคม พ.ศ. 2552 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินดังกล่าว บริษัทจะหักตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 หรือตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551

ตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ระบุว่า กรณีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้สิทธิในการใช้สิทธิประโยชน์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ มีสิทธิเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ได้ดังนี้

1. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ ในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ และกรณีจำกัดอายุการใช้ ในอัตราร้อยละ 100 หารด้วยจำนวนปีอายุการใช้งาน ตามมาตรา 4(4) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

2. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551 ดังนี้

(1) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีได้ไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีรับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวร ซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงาน ไม่เกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (1)

ดังนั้นแล้วกรณีโปรแกรมชุดคริปโทเคอร์เรนซีจะหักตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 หรือตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551

ตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเคยวางหลักกรณีซื้อเครื่อง Konica Digital Minilab QD-21 System จากบริษัท การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเครื่องดังกล่าว จะจัดเป็นอุปกรณ์คอมพิวเตอร์

หรือไม่อย่างไร และหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ในอัตราร้อยละเท่าไร¹⁰⁰ ตามแนววินิจฉัยของ กรมสรรพากรดังกล่าว กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า หากเครื่อง Konica Digital Minilab QD-21 System เป็น เครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติทำหน้าที่เหมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่าง ๆ โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ หรือเป็นเครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วย หรือเครื่องประกอบกับ คอมพิวเตอร์ เพื่อให้คอมพิวเตอร์ใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์จึงหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ดังนี้

1. ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลา บัญชีใดไม่ถึงสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีทางบัญชีที่ รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาท และมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคนหรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดขึ้นภาย หลังจากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของ ทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นใน วันที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและ อัตราที่กำหนดไว้ใน 1. ทั้งนี้ ตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

ดังนั้นเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีน่าจะเป็นเครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติทำหน้าที่ เหมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่าง ๆ โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินประเภท คอมพิวเตอร์ หรือเป็นเครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วย หรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์

¹⁰⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0706/6104 วันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2550 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการหักค่าสึก หรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

บทที่ 5

แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ

5.1 แนวทางขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD)¹⁰¹ และสหภาพยุโรป¹⁰²

5.1.1. การขุด

การขุดคริปโทเคอร์เรนซีตามแนวทางขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หมายถึงกระบวนการในโปรโตคอลบัญชีแยกประเภทแบบกระจายโดยที่ธุรกรรมของคริปโทเคอร์เรนซีได้รับการตรวจสอบและเพิ่มไปยังบัญชีแยกประเภทแบบบล็อกเชน (บันทึกธุรกรรม) ส่วนผู้ขุด (คนในเครือข่ายที่ดำเนินกระบวนการทางคอมพิวเตอร์ที่เป็นคนแรกที่แก้สมการที่ซับซ้อน จะได้รางวัลจากการขุด และหรือค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรมโปรโตคอล สำหรับบล็อกเชนที่มีอยู่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี การสร้างและปล่อยบล็อกใหม่ไปยังห่วงโซ่นั้นทำได้โดยผ่านการขุด

สำหรับสมาชิกสหภาพยุโรป กิจกรรมการขุดเป็นการให้บริการขุดไม่ได้สร้างให้ผู้ขุดมีสิทธิได้รับการพิจารณาเป็นการแลกเปลี่ยน และสามารถพิจารณาเป็นกรณีดังนี้ กรณีที่ต้องเสียภาษี คือ กรณีผู้ขุดได้รับคริปโทเคอร์เรนซีทุกครั้งที่มีบริการตรวจสอบอาจถูกพิจารณาว่าเป็นการบริการที่ต้องเสียภาษี แม้ว่า การทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีให้เปล่าจะเป็นไปได้ในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติผู้ใช้คริปโทเคอร์เรนซีชำระค่าธรรมเนียม และเป็นไปไม่ได้ที่ผู้ใช้มีความเต็มใจรอเป็นวันหรือเป็นสัปดาห์ ก่อนที่ธุรกรรมจะได้รับการยืนยัน อาจเป็นกรณีไม่มีการชำระค่าธรรมเนียม กรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ กิจกรรมการขุด คริปโทเคอร์เรนซีอาจถูกพิจารณาว่าได้รับการยกเว้นตามมาตรา 135(1)(e) ของข้อบังคับด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็น บริการที่เกี่ยวข้องกับสกุลเงินโดยตรง กล่าวคือ ธุรกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเจรจาต่อรองเกี่ยวกับสกุลเงิน ธนบัตร และเหรียญที่ใช้เป็นเงินตามกฎหมาย ยกเว้นของสะสม กล่าวคือ ทองคำ เงิน หรือโลหะหรือธนบัตรอื่น ๆ ที่ปกติไม่ใช่เป็นเงินซื้อของหรือเหรียญกษาปณ์ ที่น่าสนใจเกี่ยวกับเหรียญ”

“Exemptions for other activities Article 135 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

¹⁰¹ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm

¹⁰² สหภาพยุโรป ปัจจุบันมีรัฐสมาชิกทั้งสิ้น 27 ประเทศ ได้แก่ ประเทศสาธารณรัฐออสเตรีย, ประเทศราชอาณาจักรเบลเยียม, ประเทศสาธารณรัฐบัลแกเรีย, ประเทศสาธารณรัฐโครเอเชีย, ประเทศสาธารณรัฐไซปรัส, ประเทศสาธารณรัฐเช็ก, ประเทศราชอาณาจักรเดนมาร์ก, ประเทศสาธารณรัฐเอสโตเนีย, ประเทศสาธารณรัฐฟินแลนด์, ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส, ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี, ประเทศกรีซ, ประเทศฮังการี, ประเทศสาธารณรัฐไอร์แลนด์, ประเทศสาธารณรัฐอิตาลี, ประเทศสาธารณรัฐลัตเวีย, ประเทศสาธารณรัฐลิทัวเนีย, ประเทศราชรัฐลักเซมเบิร์ก, ประเทศสาธารณรัฐมอลตา, ประเทศเนเธอร์แลนด์, ประเทศสาธารณรัฐโปแลนด์, ประเทศสาธารณรัฐโปรตุเกส, ประเทศโรมาเนีย, ประเทศสาธารณรัฐสโลวาเกีย, ประเทศสาธารณรัฐสโลวีเนีย, ประเทศราชอาณาจักรสเปน, และ ประเทศราชอาณาจักรสวีเดน

(e) transactions, including negotiation, concerning currency, bank notes and coins used as legal tender, with the exception of collectors' items, that is to say, gold, silver or other metal coins or bank notes which are not normally used as legal tender or coins of numismatic interest;"

กรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ กิจกรรมการขุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถได้รับการยกเว้นตามมาตรา 135(1)(d) ของข้อบังคับด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาจากการปฏิบัติตามหน้าที่ที่จำเป็นและเฉพาะเจาะจงของอุปทานที่ได้รับการยกเว้น กล่าวคือ ธุรกิจรวมถึงการเจรจาเกี่ยวกับเงินฝากและกระแสรายวัน การชำระเงิน การโอน หนี้ เช็ค และตราสารที่เปลี่ยนมือได้อื่น ๆ แต่ไม่รวมถึงการทวงถามหนี้

"(d) transactions, including negotiation, concerning deposit and current accounts, payment, transfer, debts, cheques and other negotiable instrument, but excluding debt collection;"

กิจกรรมการขุดโดยทั่วไปถือว่ายอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากรางวัลจากการขุดและค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรมไม่ถือว่ามีมูลค่าที่เพียงพอระหว่างชำระหนี้และกิจกรรม กรณีภาษีเงินได้ เกือบทุกประเทศถือว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สินรูปแบบหนึ่ง โดยทั่วไปถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่ไม่ใช่ค่าความนิยม สินทรัพย์ทางการเงิน หรือสินค้าโภคภัณฑ์ สินทรัพย์นั้นถือเป็นสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกำไรจากการขาย

5.1.2. คริปโทเคอร์เรนซีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

คริปโทเคอร์เรนซีโดยทั่วไปถือว่าเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แม้ว่าคริปโทเคอร์เรนซีอาจไม่เข้ากับประเภทสินทรัพย์ที่มีอยู่ หนึ่ง สำนักงานบัญชีหลายแห่งเสนอให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่ไม่ใช่ค่าความนิยม (Goodwill) แทนที่จะสร้างประเภทสินทรัพย์ใหม่ แนวทางนี้สอดคล้องกับแนวทางที่หน่วยงานภาษีส่วนใหญ่ใช้

5.1.3. การสร้างคริปโทเคอร์เรนซีและกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี

กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีเกิดขึ้นเมื่อถูกสร้างขึ้น คริปโทเคอร์เรนซีอาจถูกสร้างขึ้นในกระบวนการขุดหรือ Airdrops หรือ ICO ของโทเคนใหม่ ในกรณีนี้จะพิจารณากิจกรรมที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับผ่านการขุด การสร้างหน่วยใหม่ ของคริปโทเคอร์เรนซีผ่านการขุดสามารถก่อให้เกิดกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีเมื่อผู้ขุดได้รับคริปโทเคอร์เรนซี แต่บางประเทศถือว่ายังไม่ต้องเสียภาษีเมื่อขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้ นอกจากนี้ การจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีโดยปกติถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีอยู่แล้ว และในกรณีที่การรับหน่วยใหม่ของคริปโทเคอร์เรนซีไม่ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี กรณีดังกล่าวหมายความว่ากิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกจะเกิดขึ้นเมื่อมีการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี

ตารางท้ายนี้จะกำหนดกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกกรณีการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด โดยทั่วไปแล้ว ประเทศต่าง ๆ จะถือว่าเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรก

ตารางกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี¹⁰³

ตารางที่ 14 ตารางกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี

กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรก : เมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีใหม่จากการขุด	กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรก : เมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก	แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว)
ประเทศอันดอร์รา ประเทศอาร์เจนตินา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศสาธารณรัฐโกตดิวัวร์ ประเทศโคลอมเบีย ประเทศโครเอเชีย ประเทศสาธารณรัฐเอสโตเนีย ประเทศสาธารณรัฐฟินแลนด์ ประเทศญี่ปุ่น ประเทศราชรัฐลักเซมเบิร์ก ประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศสาธารณรัฐสโลวีเนีย ประเทศสาธารณรัฐแอฟริกาใต้ ประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศโครเอเชีย ประเทศสาธารณรัฐเช็ก ประเทศเดนมาร์ก ประเทศเอสโตเนีย ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ประเทศสาธารณรัฐลัตเวีย ประเทศสาธารณรัฐลิทัวเนีย ประเทศสาธารณรัฐโปแลนด์ ประเทศสาธารณรัฐสโลวาเกีย	ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เขตปกครองพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศนอร์เวย์ ประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ ประเทศสวีเดน ประเทศสวิตเซอร์แลนด์

ดังนั้น กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกนั้นแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับว่าผู้ขุดดำเนินการตามปกติหรือดำเนินการในเชิงธุรกิจ กรณีคริปโทเคอร์เรนซีที่เกิดขึ้นจากการขุดถือเป็นรายได้ การเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่ซื้อขายตลอดทั้งปีรวมอยู่ในรายได้หรือขาดทุน และเงินที่ได้จากการขายถือเป็นรายได้ที่ประเมินได้ และขาดทุนสามารถนำไปหักลดหย่อนกับรายได้อื่นของผู้เสียภาษี อีกทั้ง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการขุด รวมทั้งค่าไฟฟ้า สามารถนำไปหักลดหย่อนได้ สำหรับกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อ

¹⁰³ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. [Online], 9 January 2022, Available from www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm: p.24.

จำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออกไปนั้น ตัวอย่างเมื่อผู้ซื้ดทำการแลกเปลี่ยนครั้งแรกหรือจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี ในกรณีนี้มูลค่ารวมของคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันที่จำหน่ายจะรวมอยู่ในรายได้ที่ต้องเสียภาษี

การชูดแบบเดี่ยว ผู้เสียภาษีควรรับรู้มูลค่าทั้งหมดของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับ ในขณะที่การชูดแบบกลุ่ม ผู้เสียภาษีควรรับรู้ส่วนแบ่งที่จัดสรรคริปโทเคอร์เรนซี และการชูดแบบคลาวด์ ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้กับบริษัทชูดได้¹⁰⁴

5.2 ภาพรวมแนวทางการเก็บภาษีทางตรงการชูดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ

วิเคราะห์ภาพรวมแนวทางการเก็บภาษีทางตรงการชูดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ พิจารณาได้ว่า หลายประเทศเห็นว่าการชูดคริปโทเคอร์เรนซีแล้วได้รับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ สำหรับค่าใช้จ่าย เช่น ค่าไฟฟ้า อุปกรณ์ในการชูดคริปโทเคอร์เรนซี เป็นต้น สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และบางประเทศมีการแบ่งกิจกรรมว่าการชูดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นกิจกรรมงานอดิเรกหรือกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งหากเป็นกิจกรรมงานอดิเรกจะได้รับยกเว้นการเสียภาษี พิจารณาได้ดังนี้

ประเทศสาธารณรัฐฟินแลนด์ ใช้แนวทางกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีใหม่จากการชูด คือ รายได้ที่ได้รับในรูปแบบของการชูด ถือเป็นรายได้อื่นที่ไม่ใช่รายได้จากทุนและถือเป็นรายได้ ค่าใช้จ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นสามารถนำมาหักออกได้ รวมทั้งค่าไฟฟ้าและอุปกรณ์ที่ใช้ในการชูด ความรับผิดชอบทางภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีหรือค่าธรรมเนียม¹⁰⁵

ประเทศราชอาณาจักรนอร์เวย์ ใช้แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว) คือ รายได้จากการชูดโดยทั่วไปต้องเสียภาษี และรายได้ที่ต้องเสียภาษีนั้นคำนวณจากมูลค่าตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่ได้รับ หากดำเนินการผ่านกิจกรรมทางธุรกิจ เช่น ประกอบธุรกิจเหมืองชูดคริปโทเคอร์เรนซี รายได้นั้นต้องเสียภาษีเป็นรายได้ของธุรกิจ หากกิจกรรมการชูดคริปโทเคอร์เรนซีดำเนินการในระดับต่ำถึงปานกลาง เช่น การชูดคริปโทเคอร์เรนซีโดยคอมพิวเตอร์ที่บ้าน โดยปกติจะไม่ถือเป็นกิจกรรมทางธุรกิจ อย่างไรก็ตาม การชูดคริปโทเคอร์เรนซียังคงถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี ทั้งสองกรณีข้างต้น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการชูดคริปโทเคอร์เรนซี สามารถหักลดหย่อนภาษีได้¹⁰⁶

ประเทศแคนาดา ใช้แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว) คือ คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจากการชูดในลักษณะการค้าถือเป็นรายได้ของธุรกิจตามมูลค่าของสินทรัพย์ที่ชูดได้

¹⁰⁴ Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets*, Kluwer Law International B.V., 2021 [ออนไลน์], 23 พฤศจิกายน 2564. แหล่งที่มา

https://books.google.co.th/books?id=A6UQEAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=Taxation+of+Crypto+Mining&hl=th&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false

¹⁰⁵ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. [Online], 9 January 2022, Available from www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emergingtax-policy-issues.htm: p.24.

¹⁰⁶ Ibid., p.24-25.

เมื่อได้รับสินทรัพย์ และถือเป็นสินค้าคงคลังของธุรกิจ อย่างไรก็ตาม หากการซื้อขายผ่านการชื้อถือเป็นการลงทุนเพื่อเก็งกำไร กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก การเก็บภาษีคริปโทเคอร์เรนซีขึ้นอยู่กับว่าเป็นกิจกรรมส่วนตัว (งานอดิเรก) หรือกิจกรรมทางธุรกิจ กล่าวคือ หากเป็นกิจกรรมส่วนตัวหรืองานอดิเรก ไม่ต้องเสียภาษี¹⁰⁷

เขตปกครองพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีน ใช้แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว) คือ เฉพาะกำไรจากกิจกรรมธุรกิจคริปโทเคอร์เรนซีเท่านั้นที่ต้องเสียภาษี กิจกรรมทางธุรกิจดังกล่าวรวมถึงการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีและการชื้อคริปโทเคอร์เรนซี ลักษณะของกิจกรรมทางธุรกิจเป็นเรื่องของข้อเท็จจริง¹⁰⁸

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ใช้แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว) คือ เหตุการณ์ที่ต้องเสียภาษีเกี่ยวกับการชื้อคริปโทเคอร์เรนซีเกิดขึ้นเมื่อกิจกรรมการชื้อถึงขนาดเป็นธุรกิจ ในขณะที่กิจกรรมการชื้อส่วนตัวไม่ต้องเสียภาษี และกำไรจากการลงทุนส่วนบุคคลจากสินทรัพย์การชื้อไม่ต้องเสียภาษี โดยมีเงื่อนไขว่าดำเนินกิจกรรมในฐานะส่วนตัว อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาว่าการชื้อเป็นกิจกรรมทางธุรกิจที่ทำกำไรได้ ภาษีกำไรจากการขายจะนำไปพิจารณาในการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก และกรณีขาดทุนจะสามารถนำมาหักลดหย่อนได้¹⁰⁹

ประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์ ใช้แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว) คือ กำไรของผู้ชื้อจากการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจะต้องเสียภาษี หากผู้ชื้อดำเนินกิจกรรมโดยมีเจตนาจะทำกำไร โดยมีเงื่อนไขว่ากำไรหรือขาดทุนนั้นได้รับการประเมินว่าเป็นการชื้อขาย โดยปกติบริษัทที่ประกอบกิจกรรมการชื้อจะถือว่าประกอบธุรกิจชื้อและมีการใช้หลักการภาษีเงินได้ตามปกติในการจำหน่าย ในทางตรงข้าม ผู้ชื้อที่ทำเป็นงานอดิเรกหรือเพื่อการลงทุนระยะยาว ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรที่ได้รับตามกฎหมายภาษีเงินได้ปกติ¹¹⁰

ประเทศเนเธอร์แลนด์ ใช้แนวทางที่แตกต่างระหว่างธุรกิจ (เป็นประจำ) กับส่วนตัว (เป็นครั้งคราว) คือ คริปโทเคอร์เรนซีซึ่งถือโดยผู้มีถิ่นที่อยู่ ภาษีในประเทศจะถูกเก็บภาษีภายใต้ระบบสมมติสำหรับการออมและการลงทุน ภายใต้ระบบนี้ ผู้เสียภาษีจะถือว่าได้รับยอดดุลบวกของมูลค่าตลาดยุติธรรมของสินทรัพย์ของตน (รวมถึงสกุลเงินดิจิทัล) หักด้วยมูลค่าตลาดยุติธรรมของหนี้สิน จะไม่มีการเก็บภาษีหากยอดดุลเป็นบวกไม่เกินเกณฑ์ที่ EUR 30 360 มูลค่าตลาดยุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินจะวัดทุกปีในวันที่ 1 มกราคม ผลตอบแทนที่ถือว่าเทียบกับมูลค่านี้จะถูกเก็บภาษีภายใต้ระบบการออมและการลงทุนในอัตรา 30% ระบบนี้

¹⁰⁷ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. [Online], 9 January 2022, Available from www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emergingtax-policy-issues.htm: p.26.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ibid.

ใช้ไม่ได้กับบริษัทในประเทศ ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับผลกำไรจากการขายที่เกิดขึ้นจากทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับ คริปโทเคอร์เรนซีรวมถึงการขุดและการค้า¹¹¹

ประเทศออสเตรีย การขุดเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีจากการค้าหรือธุรกิจที่ดำเนินการอยู่ เป็นกรณีรายได้อื่น รายได้นี้ไม่ต้องเสียภาษีสูงสุดไม่เกิน 220 ยูโรต่อปี ในกรณีที่การขุดเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเนื่องจากผู้ขุดได้รับรางวัลและค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรม ผู้ขุดจะต้องเสียภาษี ณ เวลาที่ผู้ขุดได้รับคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งรายได้ดังกล่าวสามารถหักลบกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าเช่าอาคารสถานที่ ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ขุดคริปโทเคอร์เรนซี แนวทางการเก็บภาษีสำหรับการขุดแบบเดี่ยวใช้กับการขุดแบบกลุ่ม¹¹² กรณี The Austrian Federal Court ได้ตัดสินว่าการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกล่าวว่าการขุดบิตคอยน์มีลักษณะการพนัน เพราะความเสี่ยงทั้งหมดอยู่ที่ลูกค้า ไม่มีการรับประกันว่าประโยชน์ที่ได้จากการขุดจะเกินกว่าต้นทุนของเซิร์ฟเวอร์ที่เช่า และลูกค้าไม่สามารถควบคุมกระบวนการขุดได้ และโอกาสได้รับผลกำไรเทียบได้กับการถูกรางวัลลอตเตอรี่ The Austrian Federal Court ได้รับรองกิจกรรมการขุดเป็นรายได้จากการพนัน ซึ่งต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย the Austrian law concerning gambling (§ 1 (1) GSpsG) จึงไม่มีสิทธิหักภาษีมูลค่าเพิ่มใด ๆ และในปัจจุบันได้มีการอุทธรณ์คำตัดสินของ The Austrian Federal Court แล้ว¹¹³

เกาะเคย์แมน ปัจจุบันเกาะเคย์แมนไม่เก็บภาษีจากบุคคลหรือนิติบุคคลใด ๆ ดังนั้นจึงไม่มีการเก็บภาษีจากการขุดแบบเดี่ยว การขุดแบบกลุ่ม และการขุดแบบคลาวด์¹¹⁴

ประเทศสาธารณรัฐโคลอมเบีย นักขุดแบบเดี่ยวสามารถคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ที่ใช้ในขณะที่ขุดคริปโทเคอร์เรนซีในอัตราทั่วไปร้อยละ 20 และเพื่อหักค่าไฟฟ้าและภาษีเงินได้ใด ๆ ตามความเหมาะสม กรณีการขุดแบบกลุ่ม คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุดแบบกลุ่มต้องเสียภาษีเงินได้จากการค้าหรือธุรกิจ การขุดแบบกลุ่มจะต้องเก็บสมุดบัญชีแยกต่างหากและจ่ายเงินได้ตามสัดส่วนของผู้ขุดแต่ละคน สำหรับการขุดแบบคลาวด์ ค่าตอบแทนสำหรับนักขุดคือรายได้จากการค้าขายและหักค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์ใด ๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และกรมสรรพากรได้พิจารณากิจกรรมการขุดคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศ

¹¹¹ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. [Online], 9 January 2022, Available from www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm: p.28.

¹¹² Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets*, Kluwer Law International B.V., 2021 [ออนไลน์], 23 พฤศจิกายน 2564. แหล่งที่มา https://books.google.co.th/books?id=A6UQEAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=Taxation+of+Crypto+Mining&hl=th&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false

¹¹³ Mag. Günther Platzer, *The Austrian Federal Court has recently ruled that crypto mining cannot be deemed as an economic activity for VAT purposes*. [Online], 3 December 2021, Available from <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2dc1a898-bc99-43f6-81b2-fbd552001c1c>

¹¹⁴ Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets*, Kluwer Law International B.V., 2021 [ออนไลน์], 23 พฤศจิกายน 2564.

สาธารณรัฐโคลอมเบียว่ากิจกรรมดังกล่าวเป็นการให้บริการ ดังนั้น เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มา เป็นรายได้ หรือค่าตอบแทนจากการให้บริการควรเก็บภาษีเงินได้¹¹⁵

ประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี การขุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นครั้งคราวอาจถือเป็นกิจกรรมที่ไม่ใช่ธุรกิจ การขุดอาจถือเป็นกิจกรรมงานอดิเรกที่ไม่ต้องเสียภาษีทั้งหมด หากดำเนินการในลักษณะที่ไม่แสวงหาผลกำไร ในกรณีนี้ผลขาดทุนไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้ สำหรับกิจกรรมส่วนตัว กำไรที่ได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถเก็บภาษีเป็นรายได้จากบริการอื่น ๆ หากรวมกันเป็น 256 ยูโรขึ้นไปต่อปี หากไม่เป็นไปตามนี้จะไม่ถูกเก็บภาษี และสำหรับกิจกรรมธุรกิจ จะเสียภาษีเมื่อมีการขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจะถูกหัก ณ เวลาที่เกิดขึ้น¹¹⁶

ประเทศสหราชอาณาจักร รายได้จากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี ถือเป็นรายได้เบ็ดเตล็ด ต้องมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ประจำปี โดยมูลค่าจะบันทึก ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซี และเมื่อมีการขายออกไปหากมีกำไรจะต้องเสีย Capital gain tax และต้องพิจารณาขึ้นอยู่กับปัจจัย เช่น ระดับของกิจกรรมองค์กร ความเสี่ยง การค้า และต้องพิจารณาว่าเป็นงานอดิเรกหรือเป็นธุรกิจ กล่าวคือ หากเป็นงานอดิเรก รายได้จากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีจะอยู่ภายใต้หัวข้อรายได้เบ็ดเตล็ด (Miscellaneous income) และหากเป็นธุรกิจ รายได้จากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีจะนำมารวมคำนวณกับผลกำไรจากการซื้อขายและต้องเสียภาษีเงินได้ อนึ่ง ค่าธรรมเนียมหรือรางวัลที่ได้รับเพื่อแลกกับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีจะถูกบวกกลับเข้ากับรายได้ที่ต้องเสียภาษี และหากผู้ขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเก็บเหรียญที่ได้รับไว้ อาจต้องจ่ายภาษีกำไรส่วนเกินจากทุน (Capital Gains Tax: CGT) หรือภาษีนิติบุคคลสำหรับกำไรที่คิดค่าธรรมเนียม (CTCG) เมื่อกำจัดเหรียญนั้นทิ้งในภายหลัง¹¹⁷

5.3 ภาพรวมแนวทางการเก็บภาษีทางอ้อมการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ

ภาพรวมแนวทางการเก็บภาษีทางอ้อมเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ¹¹⁸ ศึกษายกตัวอย่างได้ ดังนี้

ประเทศออสเตรีย จากกรณี Case C-264/14, Hedqvist คดี Skatteverket v David Hedqvist จะปรับใช้แก่กรณีการได้มา การขาย และการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีสำหรับการชำระเงินได้รับยกเว้น

¹¹⁵ Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets*, Kluwer Law International B.V., 2021 [ออนไลน์], 23 พฤศจิกายน 2564.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. [Online], 9 January 2022, Available from www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm: p.25.

¹¹⁸ PwC, *Annual Global Crypto Tax Report 2021* [Online], 9 January 2022, Available from <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/releases-its-2021-global-crypto-tax-report.html>

ภาษีมูลค่าเพิ่ม และการขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่มีผู้รับบริการที่สามารถระบุตัวตนได้¹¹⁹

ประเทศแคนาดา คริปโทเคอร์เรนซีได้รับการพิจารณาว่าเป็นเครื่องมือทางการเงิน จึงได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax : GST) หรือ ภาษีการขายที่สอดคล้องกัน (Harmonized Sales Tax : HST) โดยมีเงื่อนไขว่าคริปโทเคอร์เรนซีคือเครื่องมือทางการเงินเสมือนซึ่งรวมถึงข้อกำหนดให้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนและมีอยู่ในบัญชีแยกประเภทสาธารณะ¹²⁰

ประเทศโคลอมเบีย กรมสรรพากรโคลอมเบียออกคำแนะนำเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีว่าการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อชำระค่าสินค้าหรือบริการหรือให้เปล่าจะไม่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เกี่ยวข้องข้อกับทรัพย์สินทางปัญญา ดังนั้นจึงอยู่นอกขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of VAT Scope)¹²¹

ประเทศเดนมาร์ก รัฐธรรมนูญเกี่ยวกับสกุลเงินดั้งเดิม ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายท้องถิ่นและกฎหมายของสหภาพยุโรป และรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับบิตคอยน์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณี Case C-264/14, Hedqvist คดี Skatteverket v David Hedqvist¹²²

ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ตามหลักการทั่วไป การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีกับสกุลเงิน Fiat Currency (เงินกระดาษ) หรือกับคริปโทเคอร์เรนซีอื่น จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีกับสินค้าหรือบริการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹²³

ประเทศราชรัฐลักเซมเบิร์ก กรมสรรพากรลักเซมเบิร์กระบุว่าโดยทั่วไปแล้วคริปโทเคอร์เรนซีได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับสกุลเงินดั้งเดิม หากจุดประสงค์ของคริปโทเคอร์เรนซีเป็นวิธีการชำระเงินซึ่งสอดคล้องกับกรณี Case C-264/14, Hedqvist คดี Skatteverket v David Hedqvist¹²⁴

ประเทศราชอาณาจักรสวีเดน มุมมองเกี่ยวกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีของกรมสรรพากรสวีเดนคือการขุดคริปโทเคอร์เรนซีอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Out of VAT Scope)¹²⁵

¹¹⁹ PwC, *Annual Global Crypto Tax Report 2021* [Online], 9 January 2022, Available from <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/releases-its-2021-global-crypto-tax-report.html>: p.33

¹²⁰ Ibid., p.34.

¹²¹ Ibid., p.37.

¹²² Ibid., p.38.

¹²³ Ibid., p.41.

¹²⁴ Ibid., p.54.

¹²⁵ Ibid., p.66.

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีจะขึ้นอยู่กับกรณีดังนี้ หากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้รับค่าตอบแทนเป็นเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีใหม่ที่ออกในบล็อกเชนไม่ควรเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะไม่สามารถระบุคู่สัญญาได้ และหากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียมการตรวจสอบที่ชำระโดยผู้เข้าร่วมในการทำธุรกรรมจะถือว่าเป็นบริการด้านไอทีซึ่งเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม¹²⁶

ประเทศราชอาณาจักรนอร์เวย์ การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี การใช้คริปโทเคอร์เรนซีเสมือนเป็นวิธีการชำระเงินจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้การยกเว้นสำหรับบริการทางการเงิน สำหรับรางวัลจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ที่จำหน่ายพลังประมวลผล (Computing power) ให้แก่ผู้อื่นในการขุดคริปโทเคอร์เรนซีจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹²⁷

5.4 วิเคราะห์แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศสหรัฐอเมริกา

วิเคราะห์รายได้จากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี มูลค่า ณ วันที่ได้รับจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยกรอกแบบฟอร์ม 1040 Schedule 1 สำหรับบุคคลธรรมดา และ Schedule 3 สำหรับการทำธุรกิจ และเมื่อมีการขายโดยมีกำไรจะต้องเสีย Capital gain tax โดยกรอกแบบฟอร์ม 8489 ทั้งนี้ หากขายด้วยราคาที่ต่ำกว่าทุนจะได้รับภาษีคืนในส่วนที่ขาดทุน¹²⁸

ภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีเทียบเท่ากับภาษีเงินได้ทั่วไป ต้องเสียภาษีและรายงานมูลค่าราคาตลาดยุติธรรมของเหรียญที่ขุด ณ เวลาที่รับเป็นรายได้รวม มูลค่ายุติธรรมจะต้องนำมารวมกับรายได้อื่นที่ต้องเสียภาษีซึ่งได้รับตลอดปี และการรายงานภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องพิจารณาว่าเป็นงานอดิเรกหรือเป็นธุรกิจ กล่าวคือ หากเป็นงานอดิเรกต้องรายงานรายได้ดังกล่าวในแบบฟอร์ม 1040 Schedule 1 เป็นรายได้อื่น

8 Other income. List type and amount ▶

8

รูปที่ 7 แบบฟอร์มข้อ 8. 1040 Schedule 1

¹²⁶ PwC, *Annual Global Crypto Tax Report 2021* [Online], 9 January 2022, Available from <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/releases-its-2021-global-crypto-tax-report.html>: p.67

¹²⁷ OECD (2020), *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, OECD, Paris. [Online], 9 January 2022, Available from www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emergingtax-policy-issues.htm: p.37.

¹²⁸ ภิญญาภาธร พวงจิก, *Cryptocurrency and Taxation* [ออนไลน์], 23 พฤศจิกายน 2564. แหล่งที่มา <https://www.fpo.go.th/main/getattachment/General-information-public-service/Tax-Policy-Journal/14704/TaxPolicyJournal-Petch-%E0%B8%A5%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%AA%E0%B8%B8%E0%B8%94.pdf.aspx>

และหากเป็นธุรกิจต้องรายงานรายได้ตาม Schedule C และมีสิทธิได้รับการหัก
ค่าใช้จ่ายในการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ¹²⁹

SCHEDULE C (Form 1040)		Profit or Loss From Business (Sole Proprietorship)		OMB No. 1545-0074	
Department of the Treasury Internal Revenue Service (99)		Go to www.irs.gov/ScheduleC for instructions and the latest information.		2021 Attachment Sequence No. 09	
Name of proprietor		Social security number (SSN)			
A	Principal business or profession, including product or service (see instructions)	B Enter code from instructions			
C	Business name. If no separate business name, leave blank.	D Employer ID number (EIN) (see instr.)			
E	Business address (including suite or room no.) City, town or post office, state, and ZIP code				
F	Accounting method: (1) <input type="checkbox"/> Cash (2) <input type="checkbox"/> Accrual (3) <input type="checkbox"/> Other (specify) ▶				
G	Did you "materially participate" in the operation of this business during 2021? If "No," see instructions for limit on losses			Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
H	If you started or acquired this business during 2021, check here			Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
I	Did you make any payments in 2021 that would require you to file Form(s) 1099? See instructions			Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
J	If "Yes," did you or will you file required Form(s) 1099?			Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
Part I Income					
1	Gross receipts or sales. See instructions for line 1 and check the box if this income was reported to you on Form W-2 and the "Statutory employee" box on that form was checked	1		1	
2	Returns and allowances	2		2	
3	Subtract line 2 from line 1	3		3	
4	Cost of goods sold (from line 42)	4		4	
5	Gross profit. Subtract line 4 from line 3	5		5	
6	Other income, including federal and state gasoline or fuel tax credit or refund (see instructions)	6		6	
7	Gross income. Add lines 5 and 6	7		7	
Part II Expenses. Enter expenses for business use of your home only on line 30.					
8	Advertising	8		18	Office expense (see instructions)
9	Car and truck expenses (see instructions)	9		19	Pension and profit-sharing plans
10	Commissions and fees	10		20	Rent or lease (see instructions):
11	Contract labor (see instructions)	11		20a	Vehicles, machinery, and equipment
12	Depletion	12		20b	Other business property
13	Depreciation and section 179 expense deduction (not included in Part III) (see instructions)	13		21	Repairs and maintenance
14	Employee benefit programs (other than on line 19)	14		22	Supplies (not included in Part III)
15	Insurance (other than health)	15		23	Taxes and licenses
16	Interest (see instructions):			24	Travel and meals:
16a	Mortgage (paid to banks, etc.)	16a		24a	Travel
16b	Other	16b		24b	Deductible meals (see instructions)
17	Legal and professional services	17		25	Utilities
18	Office expense (see instructions)	18		26	Wages (less employment credits)
19	Pension and profit-sharing plans	19		27a	Other expenses (from line 48)
20	Rent or lease (see instructions):			27b	Reserved for future use
20a	Vehicles, machinery, and equipment			28	Total expenses before expenses for business use of home. Add lines 8 through 27a
20b	Other business property			29	Tentative profit or (loss). Subtract line 28 from line 7
21	Repairs and maintenance			30	Expenses for business use of your home. Do not report these expenses elsewhere. Attach Form 8829 unless using the simplified method. See instructions.
22	Supplies (not included in Part III)				Simplified method filers only: Enter the total square footage of (a) your home: _____ and (b) the part of your home used for business: _____. Use the Simplified Method Worksheet in the instructions to figure the amount to enter on line 30
23	Taxes and licenses			31	Net profit or (loss). Subtract line 30 from line 29.
24	Travel and meals:				• If a profit, enter on both Schedule 1 (Form 1040), line 3 , and on Schedule SE, line 2 . (If you checked the box on line 1, see instructions.) Estates and trusts, enter on Form 1041, line 3 .
24a	Travel				• If a loss, you must go to line 32.
24b	Deductible meals (see instructions)				• If you have a loss, check the box that describes your investment in this activity. See instructions.
25	Utilities				• If you checked 32a, enter the loss on both Schedule 1 (Form 1040), line 3 , and on Schedule SE, line 2 . (If you checked the box on line 1, see the line 31 instructions.) Estates and trusts, enter on Form 1041, line 3 .
26	Wages (less employment credits)				• If you checked 32b, you must attach Form 6198 . Your loss may be limited.
27a	Other expenses (from line 48)				32a <input type="checkbox"/> All investment is at risk.
27b	Reserved for future use				32b <input type="checkbox"/> Some investment is not at risk.
28	Total expenses before expenses for business use of home. Add lines 8 through 27a	28			
29	Tentative profit or (loss). Subtract line 28 from line 7	29			
30	Expenses for business use of your home. Do not report these expenses elsewhere. Attach Form 8829 unless using the simplified method. See instructions.				
31	Net profit or (loss). Subtract line 30 from line 29.				
32	If you have a loss, check the box that describes your investment in this activity. See instructions.				

รูปที่ 8 แบบฟอร์ม Profit or Loss From Business

¹²⁹ Justin Woodward, [IRS Guidance on Cryptocurrency Mining Taxes](https://taxbit.com/blog/2019-10-21-irs-guidance-on-cryptocurrency-mining-taxes) [Online], 23 November 2021, Available from <https://taxbit.com/blog/2019-10-21-irs-guidance-on-cryptocurrency-mining-taxes>

ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ยกตัวอย่างเช่น ค่าไฟฟ้า เนื่องจากการบันทึกเฉพาะปริมาณไฟฟ้าที่ใช้สำหรับการชุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากใช้โฮมออฟฟิศหรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ไฟฟ้าไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวข้องกับการชุดคริปโทเคอร์เรนซี ต้องพิจารณาใช้มิเตอร์ไฟฟ้าแยกต่างหากให้ชัดเจนเพื่อวัดปริมาณการใช้ไฟฟ้าสำหรับการชุดคริปโทเคอร์เรนซี และค่าซ่อมแซมอุปกรณ์การชุดคริปโทเคอร์เรนซี หากมีการซ่อมแซมอุปกรณ์การชุดคริปโทเคอร์เรนซี สามารถบันทึกค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมได้ในกรณีกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะตรวจสอบ และอุปกรณ์ สามารถหักในปีที่ซื้อตาม Section 179¹³⁰ of the U.S. internal

¹³⁰ §179. Election to expense certain depreciable business assets

(a) Treatment as expenses

A taxpayer may elect to treat the cost of any section 179 property as an expense which is not chargeable to capital account. Any cost so treated shall be allowed as a deduction for the taxable year in which the section 179 property is placed in service.

(b) Limitations

(1) Dollar limitation

The aggregate cost which may be taken into account under subsection (a) for any taxable year shall not exceed \$1,000,000.

(2) Reduction in limitation

The limitation under paragraph (1) for any taxable year shall be reduced (but not below zero) by the amount by which the cost of section 179 property placed in service during such taxable year exceeds \$2,500,000.

(3) Limitation based on income from trade or business

(A) In general

The amount allowed as a deduction under subsection (a) for any taxable year (determined after the application of paragraphs (1) and (2)) shall not exceed the aggregate amount of taxable income of the taxpayer for such taxable year which is derived from the active conduct by the taxpayer of any trade or business during such taxable year.

(B) Carryover of disallowed deduction

The amount allowable as a deduction under subsection (a) for any taxable year shall be increased by the lesser of-

(i) the aggregate amount disallowed under subparagraph (A) for all prior taxable years (to the extent not previously allowed as a deduction by reason of this subparagraph), or

(ii) the excess (if any) of-

(I) the limitation of paragraphs (1) and (2) (or if lesser, the aggregate amount of taxable income referred to in subparagraph (A)), over

(II) the amount allowable as a deduction under subsection (a) for such taxable year without regard to this subparagraph.

(C) Computation of taxable income

For purposes of this paragraph, taxable income derived from the conduct of a trade or business shall be computed without regard to the deduction allowable under this section.

(4) Married individuals filing separately

In the case of a husband and wife filing separate returns for the taxable year-

(A) such individuals shall be treated as 1 taxpayer for purposes of paragraphs (1) and (2), and

(B) unless such individuals elect otherwise, 50 percent of the cost which may be taken into account under subsection (a) for such taxable year (before application of paragraph (3)) shall be allocated to each such individual.

(5) Limitation on cost taken into account for certain passenger vehicles

(A) In general

The cost of any sport utility vehicle for any taxable year which may be taken into account under this section shall not exceed \$25,000.

(B) Sport utility vehicle

For purposes of subparagraph (A)-

(i) In general

The term "sport utility vehicle" means any 4-wheeled vehicle-

(I) which is primarily designed or which can be used to carry passengers over public streets, roads, or highways (except any vehicle operated exclusively on a rail or rails),

(II) which is not subject to section 280F, and

(III) which is rated at not more than 14,000 pounds gross vehicle weight.

(ii) Certain vehicles excluded

Such term does not include any vehicle which-

(I) is designed to have a seating capacity of more than 9 persons behind the driver's seat,

(II) is equipped with a cargo area of at least 6 feet in interior length which is an open area or is designed for use as an open area but is enclosed by a cap and is not readily accessible directly from the passenger compartment, or

(III) has an integral enclosure, fully enclosing the driver compartment and load carrying device, does not have seating rearward of the driver's seat, and has no body section protruding more than 30 inches ahead of the leading edge of the windshield.

(6) Inflation adjustment

(A) In general

In the case of any taxable year beginning after 2018, the dollar amounts in paragraphs (1), (2), and (5)(A) shall each be increased by an amount equal to-

(i) such dollar amount, multiplied by

(ii) the cost-of-living adjustment determined under section 1(f)(3) for the calendar year in which the taxable year begins, determined by substituting "calendar year 2017" for "calendar year 2016" in subparagraph (A)(ii) thereof.

(B) Rounding

The amount of any increase under subparagraph (A) shall be rounded to the nearest multiple of \$10,000 (\$100 in the case of any increase in the amount under paragraph (5)(A)).

(c) Election

(1) In general

An election under this section for any taxable year shall-

(A) specify the items of section 179 property to which the election applies and the portion of the cost of each of such items which is to be taken into account under subsection (a), and

(B) be made on the taxpayer's return of the tax imposed by this chapter for the taxable year.

Such election shall be made in such manner as the Secretary may by regulations prescribe.

(2) Election

Any election made under this section, and any specification contained in any such election, may be revoked by the taxpayer with respect to any property, and such revocation, once made, shall be irrevocable.

(d) Definitions and special rules

(1) Section 179 property

For purposes of this section, the term "section 179 property" means property-

(A) which is-

(i) tangible property (to which section 168 applies), or

(ii) computer software (as defined in section 197(e)(3)(B)) which is described in section 197(e)(3)(A)(i) and to which section 167 applies,

(B) which is-

(i) section 1245 property (as defined in section 1245(a)(3)), or

(ii) at the election of the taxpayer, qualified real property (as defined in subsection (e)), and

(C) which is acquired by purchase for use in the active conduct of a trade or business.

Such term shall not include any property described in section 50(b) (other than paragraph (2) thereof).

(2) Purchase defined

For purposes of paragraph (1), the term "purchase" means any acquisition of property, but only if-

(A) the property is not acquired from a person whose relationship to the person acquiring it would result in the disallowance of losses under section 267 or 707(b) (but, in applying section 267(b) and (c) for purposes of this section, paragraph (4) of section 267(c) shall be treated as providing that the family of an individual shall include only his spouse, ancestors, and lineal descendants),

(B) the property is not acquired by one component member of a controlled group from another component member of the same controlled group, and

(C) the basis of the property in the hands of the person acquiring it is not determined-

(i) in whole or in part by reference to the adjusted basis of such property in the hands of the person from whom acquired, or

(ii) under section 1014(a) (relating to property acquired from a decedent).

(3) Cost

For purposes of this section, the cost of property does not include so much of the basis of such property as is determined by reference to the basis of other property held at any time by the person acquiring such property.

(4) Section not to apply to estates and trusts

This section shall not apply to estates and trusts.

(5) Section not to apply to certain noncorporate lessors

This section shall not apply to any section 179 property which is purchased by a person who is not a corporation and with respect to which such person is the lessor unless-

(A) the property subject to the lease has been manufactured or produced by the lessor, or

(B) the term of the lease (taking into account options to renew) is less than 50 percent of the class life of the property (as defined in section 168(i)(1)), and for the period consisting of the first 12 months after the date on which the property is transferred to the lessee the sum of the deductions with respect to such property which are allowable to the lessor solely by reason of section 162 (other than rents and reimbursed amounts with respect to such property) exceeds 15 percent of the rental income produced by such property.

(6) Dollar limitation of controlled group

For purposes of subsection (b) of this section-

(A) all component members of a controlled group shall be treated as one taxpayer, and

(B) the Secretary shall apportion the dollar limitation contained in subsection (b)(1) among the component members of such controlled group in such manner as he shall by regulations prescribe.

(7) Controlled group defined

For purposes of paragraphs (2) and (6), the term "controlled group" has the meaning assigned to it by section 1563(a), except that, for such purposes, the phrase "more than 50 percent" shall be substituted for the phrase "at least 80 percent" each place it appears in section 1563(a)(1).

revenue code กล่าวคือ Section 179 เป็นการหักค่าใช้จ่ายทันทีที่เจ้าของธุรกิจซื้ออุปกรณ์ทางธุรกิจที่คิดค่าเสื่อมราคาได้ แทนที่จะคิดเป็นทุนและคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ทำให้การหักค่าใช้จ่ายตาม Section 179 สามารถดำเนินการได้หากซื้ออุปกรณ์หรือจัดหารเงินทุนและราคาซื้อเต็มจำนวนสิทธิ์ที่ได้รับการหัก จึงกล่าวได้ว่าสามารถหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่คิดค่าเสื่อมราคาได้ทันทีซึ่งช่วยให้ธุรกิจสามารถลดภาระภาษีในปีปัจจุบันได้แทนที่จะใช้สินทรัพย์เป็นทุนและคิดค่าเสื่อมราคาตามช่วงเวลาในปีภาษีในอนาคต หากต้นทุนของอุปกรณ์การชุดคริปโทเคอร์เรนซีเกิน 2.6 ล้านดอลลาร์ สามารถหักจ่ายอุปกรณ์รายปีโดยการคิดค่าเสื่อมราคา

Section 179 การหักจ่ายจำกัดเฉพาะรายการ เช่น รถยนต์ อุปกรณ์สำนักงาน เครื่องจักรและคอมพิวเตอร์ ซึ่งอุปกรณ์ ยานพาหนะ และหรือซอฟต์แวร์ที่ซื้อภายใต้ Section 179 ต้องใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจมากกว่าร้อยละ 50 ของระยะเวลาทั้งหมดจึงจะมีคุณสมบัติสำหรับการหักค่าใช้จ่าย

ยกตัวอย่างเช่น บริษัทซื้อเครื่องจักรใหม่ที่ใช้ร้อยละ 100 เพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ในราคา 50,000 ดอลลาร์และมูลค่าซากเป็นศูนย์ บริษัทสามารถใช้สินทรัพย์นั้นและคิดค่าเสื่อมราคาในช่วง 5

(8) Treatment of partnerships and S corporations

In the case of a partnership, the limitations of subsection (b) shall apply with respect to the partnership and with respect to each partner. A similar rule shall apply in the case of an S corporation and its shareholders.

(9) Coordination with section 38

No credit shall be allowed under section 38 with respect to any amount for which a deduction is allowed under subsection (a).

(10) Recapture in certain cases

The Secretary shall, by regulations, provide for recapturing the benefit under any deduction allowable under subsection (a) with respect to any property which is not used predominantly in a trade or business at any time.

(e) Qualified real property

For purposes of this section, the term "qualified real property" means-

- (1) any qualified improvement property described in section 168(e)(6), and
- (2) any of the following improvements to nonresidential real property placed in service after the date such property was first placed in service:
 - (A) Roofs.
 - (B) Heating, ventilation, and air-conditioning property.
 - (C) Fire protection and alarm systems.
 - (D) Security systems.

ปี เป็น 10,000 ดอลลาร์ต่อปี แต่อย่างไรก็ตาม Section 179 ยอมให้บริษัทตัดรายจ่าย 50,000 ดอลลาร์ ทั้งหมดในปีปัจจุบันแทน¹³¹

และการพิจารณาว่าเป็นงานอดิเรกหรือธุรกิจตาม IRS Small Business Week Tax Tip 2017-04, 3 พฤษภาคม 2017 ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา มีข้อที่ควรพิจารณาดังนี้ เป็นธุรกิจหรืองานอดิเรก เพราะลักษณะของธุรกิจคือทำเพื่อผลกำไร ส่วนงานอดิเรกเพื่อพักผ่อนหย่อนใจ ไม่ใช่เพื่อแสวงหาผลกำไร ซึ่งต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมด¹³² ตาม Section 1.183-2(b) of the Federal Tax Regulations.¹³³

¹³¹ ADAM HAYES, Section 179 [Online], 24 May 2022, Available from <https://www.investopedia.com/terms/s/section-179.asp>

¹³² IRS, Hobby or Business? IRS Offers Tips to Decide [Online], 23 November 2021, Available from: <https://www.irs.gov/newsroom/hobby-or-business-irs-offers-tips-to-decide>

¹³³ Section 1.183-2 Activity not engaged in for profit defined.

(b) Relevant factors. In determining whether an activity is engaged in for profit, all facts and circumstances with respect to the activity are to be taken into account. No one factor is determinative in making this determination. In addition, it is not intended that only the factors described in this paragraph are to be taken into account in making the determination, or that a determination is to be made on the basis that the number of factors (whether or not listed in this paragraph) indicating a lack of profit objective exceeds the number of factors indicating a profit objective, or vice versa. Among the factors which should normally be taken into account are the following:

(1) Manner in which the taxpayer carries on the activity. The fact that the taxpayer carries on the activity in a businesslike manner and maintains complete and accurate books and records may indicate that the activity is engaged in for profit. Similarly, where an activity is carried on in a manner substantially similar to other activities of the same nature which are profitable, a profit motive may be indicated. A change of operating methods, adoption of new techniques or abandonment of unprofitable methods in a manner consistent with an intent to improve profitability may also indicate a profit motive.

(2) The expertise of the taxpayer or his advisors. Preparation for the activity by extensive study of its accepted business, economic, and scientific practices, or consultation with those who are expert therein, may indicate that the taxpayer has a profit motive where the taxpayer carries on the activity in accordance with such practices. Where a taxpayer has such preparation or procures such expert advice, but does not carry on the activity in accordance with such practices, a lack of intent to derive profit may be indicated unless it appears that the taxpayer is attempting to develop new or superior techniques which may result in profits from the activity.

(3) The time and effort expended by the taxpayer in carrying on the activity. The fact that the taxpayer devotes much of his personal time and effort to carrying on an activity, particularly if the activity does not have substantial personal or recreational aspects, may indicate an intention to derive a profit. A taxpayer's withdrawal from another occupation to devote most of his energies to the activity may also be evidence that the activity is engaged in for profit. The fact that the taxpayer devotes a limited amount of time to an activity does not necessarily indicate a lack of profit motive where the taxpayer employs competent and qualified persons to carry on such activity.

(4) Expectation that assets used in activity may appreciate in value. The term profit encompasses appreciation in the value of assets, such as land, used in the activity. Thus, the taxpayer may intend to derive a profit from the operation of the activity, and may also intend that, even if no profit from current operations is derived, an overall profit will result when appreciation in the value of land used in the activity is realized since income from the activity together with the

การแยกแยะระหว่างงานอดิเรกกับธุรกิจต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรม งานอดิเรกเป็นกิจกรรมที่ไม่ได้ทำเพื่อผลกำไร ซึ่งรวมถึงกิจกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อกีฬา นันทนาการ หรือความเพลิดเพลินเป็นหลัก ต้องพิจารณาหลาย ๆ ปัจจัย ไม่สามารถพิจารณาปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งได้ อาทิ เวลาและความพยายามที่ใช้ดำเนินกิจกรรมบ่งชี้ว่าตั้งใจหากำไรหรือไม่ มีการพึ่งพา

appreciation of land will exceed expenses of operation. See, however, paragraph (d) of § 1.183-1 for definition of an activity in this connection.

(5) The success of the taxpayer in carrying on other similar or dissimilar activities. The fact that the taxpayer has engaged in similar activities in the past and converted them from unprofitable to profitable enterprises may indicate that he is engaged in the present activity for profit, even though the activity is presently unprofitable.

(6) The taxpayer's history of income or losses with respect to the activity. A series of losses during the initial or start-up stage of an activity may not necessarily be an indication that the activity is not engaged in for profit. However, where losses continue to be sustained beyond the period which customarily is necessary to bring the operation to profitable status such as continued losses, if not explainable, as due to customary business risks or reverses, may be indicative that the activity is not being engaged in for profit. If losses are sustained because of unforeseen or fortuitous circumstances which are beyond the control of the taxpayer, such as drought, disease, fire, theft, weather damages, other involuntary conversions, or depressed market conditions, such losses would not be an indication that the activity is not engaged in for profit. A series of years in which net income was realized would of course be strong evidence that the activity is engaged in for profit.

(7) The amount of occasional profits, if any, which are earned. The amount of profits in relation to the amount of losses incurred, and in relation to the amount of the taxpayer's investment and the value of the assets used in the activity, may provide useful criteria in determining the taxpayer's intent. An occasional small profit from an activity generating large losses, or from an activity in which the taxpayer has made a large investment, would not generally be determinative that the activity is engaged in for profit. However, substantial profit, though only occasional, would generally be indicative that an activity is engaged in for profit, where the investment or losses are comparatively

small. Moreover, an opportunity to earn a substantial ultimate profit in a highly speculative venture is ordinarily sufficient to indicate that the activity is engaged in for profit even though losses or only occasional small profits are actually generated.

(8) The financial status of the taxpayer. The fact that the taxpayer does not have substantial income or capital from sources other than the activity may indicate that an activity is engaged in for profit. Substantial income from sources other than the activity (particularly if the losses from the activity generate substantial tax benefits) may indicate that the activity is not engaged in for profit especially if there are personal or recreational elements involved.

(9) Elements of personal pleasure or recreation. The presence of personal motives in carrying on of an activity may indicate that the activity is not engaged in for profit, especially where there are recreational or personal elements involved. On the other hand, a profit motivation may be indicated where an activity lacks any appeal other than profit. It is not, however, necessary that an activity be engaged in with the exclusive intention of deriving a profit or with the intention of maximizing profits. For example, the availability of other investments which would yield a higher return, or which would be more likely to be profitable, is not evidence that an activity is not engaged in for profit. An activity will not be treated as not engaged in for profit merely because the taxpayer has purposes or motivations other than solely to make a profit. Also, the fact that the taxpayer derives personal pleasure from engaging in the activity is not sufficient to cause the activity to be classified as not engaged in for profit if the activity is in fact engaged in for profit as evidenced by other factors whether or not listed in this paragraph.

รายได้จากกิจกรรมอื่นใดหรือไม่ สามารถคาดหวังที่จะทำกำไรในอนาคตหรือไม่ มีการเปลี่ยนวิธีดำเนินการเพื่อเพิ่มกำไร กิจกรรมทำกำไรในบางปี เป็นต้น¹³⁴

นอกจากนี้หากพิจารณากิจกรรมที่ไม่แสวงหาผลกำไร (Not-for-profit) กล่าวคือ หากไม่ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจหรือการลงทุนเพื่อทำกำไร จะไม่สามารถใช้ผลขาดทุนจากกิจกรรมเพื่อชดเชยรายได้อื่น ในทางตรงกันข้ามกิจกรรมที่ทำเป็นงานอดิเรกมักจะไม่ได้อำนาจเพื่อผลกำไร สำหรับข้อสันนิษฐานของกำไร กิจกรรมถูกสันนิษฐานว่ามีกำไรต่อหากได้กำไรอย่างน้อย 3 ปี จาก 5 ปีภาษีล่าสุดซึ่งรวมถึงปีปัจจุบัน หากกิจกรรมทางธุรกิจหรือการลงทุนผ่านการทดสอบผลกำไร 3 ปี หรือ 2 ปี กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาจะถือว่ากิจกรรมดังกล่าวดำเนินการต่อไปเพื่อผลกำไร

กรณีการได้คริปโทเคอร์เรนซีมาจากการขุด ทางกรมสรรพากรสหรัฐอเมริการะบุว่าเป็นรายได้ของผู้ขุดคือมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดมา ซึ่งจะต้องนำรายได้นี้มาเสียภาษีเงินได้ แต่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกามีกฎหมายซึ่งเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจ คือ IRS Publication 334 Tax Guide for Small Business ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีการทำธุรกิจ โดยจะมีเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเป็นการขุดเพื่อเป็นงานอดิเรก (Hobby) หรือเพื่อธุรกิจ (Business)

ในกรณีงานอดิเรก รายได้ที่เกิดขึ้นถือเป็นรายได้ (Ordinary Income) กรณีนี้เป็นกรณีที่น่าจะเฉพาะการได้รับมาแล้วถือครองเท่านั้น นักลงทุนต้องคำนวณรายได้แล้วชำระค่าภาษีอากรตามอัตราของ Ordinary Income แต่หากนักลงทุนที่ขุดคริปโทเคอร์เรนซีมาแล้ว ได้มีการขายหรือการโอน นักลงทุนจะต้องคำนวณกำไรส่วนเกินจากทุน แล้วชำระค่าภาษีอากรตามอัตราของกำไรส่วนเกินจากทุน Capital Gains Tax

ในกรณีเพื่อธุรกิจ จะต้องคำนวณหารายได้รายวันโดยจะใช้จำนวนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้วันนั้นคูณด้วยราคาซื้อขายที่มีการแลกเปลี่ยนวันนั้น เพื่อหารายได้รายวันของนักลงทุนหักด้วยค่าไฟฟ้าในการขุด และคำนวณหาเงินได้ที่รับจากการขุด จากนั้นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ เช่น ค่าเสื่อมราคาก็จะสามารถนำมาหักออกจากจำนวนนี้ด้วย การคำนวณค่าเสื่อมราคา ระบุตาม IRS Publication 946¹³⁵ ซึ่งนักลงทุนสามารถใช้สิ่งที่คำนวณได้นี้ในการหักภาษี เพื่อลดภาระทางภาษีสำหรับรายได้ที่เกิดจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี และหลังจากคำนวณการหักค่าเสื่อมราคาแล้ว

นอกจากนี้การขุดคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อธุรกิจได้ถูกจัดเป็นการประกอบธุรกิจแบบ Self-Employment โดย IRS Publication 334 Tax Guide for Small Business ระบุว่าคือการที่เป็นเจ้าของกิจการแต่เพียงผู้เดียว รวมถึงหุ้นส่วนต่าง ๆ ซึ่งโดยปกติจะต้องมีการจ่ายภาษี Self-Employment Tax หากมีรายได้สุทธิที่ \$400 หรือมากกว่านั้น ซึ่งอัตราภาษีประเภทนี้อยู่ที่ร้อยละ 15.3¹³⁶

¹³⁴ Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Publication 535, Business Expenses, February 17, 2022: at 7.

¹³⁵ IRS Publication 946 *How to Depreciate Property* อ้างถึง สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 55.

¹³⁶ สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 96.

การพิจารณาต้นทุนของคริปโทเคอร์เรนซี

ตาม IRS Guidance Notice 2014-21 ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้คริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สิน (Assets) ซึ่งจำเป็นต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับหุ้น ทองคำและอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งจะเห็นได้ว่าเปรียบได้กับเป็นทรัพย์สินที่จับต้องได้ (Tangible Assets) และทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้ (Intangible Assets) ด้วยทรัพย์สินที่จับต้องได้ก็สามารถกำหนดได้อย่างง่ายอยู่แล้ว แต่ทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้ ได้แก่ กู้ดวิลล์ (Goodwill), สิทธิบัตร (Patent), ลิขสิทธิ์ (Copyrights), เครื่องหมายการค้า (Trademarks), ชื่อทางการค้า (Trade Name) และการได้รับสิทธิให้ขายผลิตภัณฑ์ในนามของบริษัทนั้น (Franchise) เป็นต้น โดยในแต่ละทรัพย์สินที่กล่าวมานี้ก็มีการกำหนดต้นทุนที่ต่างกัน¹³⁷ 1) สิทธิบัตร (Patent) ต้นทุนที่ทางกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดไว้ คือ มูลค่าเมื่อนักลงทุนได้รับสิทธิบัตรนั้นมาเพื่อการพัฒนาต่อ 2) ลิขสิทธิ์ (Copyright) ถ้าหากเป็นผู้เขียน (Author) ต้นทุนของลิขสิทธิ์นั้น คือ ค่าใช้จ่ายที่ดำเนินการเพื่อที่จะได้รับลิขสิทธิ์มา ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมในการขอลิขสิทธิ์ ค่าปรึกษาทนายความ รวมถึงค่าปรึกษาต่าง ๆ และค่าใช้จ่ายเพื่อดำรงความเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ต่อไป 3) เครื่องหมายการค้า (Trademarks) การได้รับสิทธิให้ขายผลิตภัณฑ์ในนามของบริษัทนั้น (Franchise) และชื่อทางการค้า (Trade Name) เมื่อมีการซื้อเครื่องหมายการค้า แพรนไชน์ หรือชื่อทางการค้า นั้นคือต้นทุนเลย ถึงแม้ว่าจะมีการหักค่าใช้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในธุรกิจก็ตาม

จะเห็นได้ว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้ เมื่อทำให้เกิดความสับสนทางกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา และ AICPA (American Institute of CPAs) จึงได้มีการกำหนดต้นทุนของแต่ละวิธีการได้มา

ต้นทุนจากธุรกรรมสินทรัพย์ดิจิทัล

ธุรกรรมสินทรัพย์ดิจิทัล คือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลของผู้ซื้อและผู้ขายโดยจะผ่านตัวกลางหรือไม่ก็ได้ คริปโทเคอร์เรนซีถูกกำหนดจากกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาให้เป็นสินทรัพย์ที่เป็นทุน (Capital Asset) ซึ่งชนิดของภาษีของสินทรัพย์ที่เป็นทุนจะเรียกว่าภาษีกำไรส่วนเกินจากทุน Capital gains Tax ธุรกรรมต่าง ๆ ที่ต้องเสียภาษีกำไรส่วนเกินจากทุน Capital gains Tax มีดังนี้

1) การใช้คริปโทเคอร์เรนซีซื้อสินค้าและบริการ (Spending Cryptocurrency)

การนำคริปโทเคอร์เรนซีไปใช้ซื้อสินค้าหรือบริการ เช่น นาย A ได้ซื้อเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี 1 เหรียญ ในราคา 50 ดอลลาร์ เมื่อเวลาผ่านไปเหรียญมีมูลค่าสูงขึ้นเป็น 120 ดอลลาร์ และนาย A ได้นำเหรียญดังกล่าวไปซื้อบัตรของขวัญหรือบัตรเติมเงิน (Gift Card) นั้นทำให้ นาย A มีเงินเพิ่มขึ้น 70 ดอลลาร์เป็นกำไรส่วนเกินจากทุน นาย A จะต้องเสียภาษีจากกำไรนี้ซึ่งต้นทุนในการคำนวณภาษีจะมาจากราคาที่ซื้อมาครอบครองครั้งแรก ในกรณีนี้ นาย A คือมีต้นทุนเท่ากับ 50 ดอลลาร์

¹³⁷ IRS Publication 535 Business Expenses, Chapter 8 อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 55.

2) การขายคริปโทเคอร์เรนซี (Trading Cryptocurrency)

คือ การนำเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีสกุลเงินหนึ่งไปซื้อขายแลกเปลี่ยนกับเหรียญอีกสกุลเงินหนึ่ง ส่วนต่างของมูลค่าเหรียญจะต้องนำมาคำนวณภาษี ซึ่งต้นทุนในการคำนวณภาษีของการขายคริปโทเคอร์เรนซีคือราคาของสกุลเงินแรกที่จะนำไปแลกเปลี่ยนอีกสกุลหนึ่ง เช่น นาย A นำเงินสกุลอีเธอเรียมไปซื้อเงินสกุลไลต์คอยน์ ต้นทุนที่ นาย A ต้องนำไปคำนวณภาษีคือ มูลค่าของอีเธอเรียม

3) การรับชำระหนี้ด้วยคริปโทเคอร์เรนซี

คือ การรับคริปโทเคอร์เรนซีจากการชำระค่าสินค้าหรือบริการ จากเงินเดือน จากค่าจ้างต่าง ๆ ในกรณีนี้กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาคำหนดให้เป็นเงินได้ (Ordinary Income) จะต้องเสียภาษีเงินได้ ซึ่งต้นทุนในการคำนวณภาษีจะใช้ค่าราคาตลาด (Fair Market Value) ของมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่ได้รับมา

4) การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเป็น Fiat Currency (เงินกระดาษ)

คือ การนำคริปโทเคอร์เรนซีที่ถือครองอยู่ไปแลกเปลี่ยนเป็นเงินกระดาษ เช่น การนำบิตคอยน์ไปแลกเปลี่ยนเป็นเงินดอลลาร์ เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีถูกกำหนดให้เป็นทรัพย์สินเมื่อนำไปแลกเปลี่ยนเป็นเงินก็เหมือนกับการขายสินทรัพย์ ถือว่าเป็นการลงทุนอย่างหนึ่งเงินที่ได้รับจะต้องเสียภาษีจากส่วนต่างของราคาขายกับต้นทุน ในกรณีนี้ต้นทุนก็คือมูลค่าของราคาคริปโทเคอร์เรนซีนั่นเอง

ต้นทุนจากมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อนำมาใช้คำนวณภาษี จาก IRS Publication 550 ของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกา ระบุการหาต้นทุนของสินทรัพย์ไว้ 3 วิธี ดังนี้¹³⁸

1) First In, First Out (FIFO)

FIFO หรือเข้าก่อนออกก่อน หมายถึง การขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้ครอบครองมาก่อนออกไปก่อน ต้นทุนคือมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีที่ครอบครองมานานที่สุด

ตัวอย่างเช่น นาย ก ซื้อบิตคอยน์ 1 BTC ในเดือนมกราคมในราคา \$5,000 และซื้อเพิ่มอีก 1 BTC ในเดือนกุมภาพันธ์ในราคา \$10,000

ต่อมาได้ขายออกไป 1 BTC ด้วยวิธี FIFO จะขายบิตคอยน์ในเดือนมกราคมออกไป ต้นทุนจึงเป็นมูลค่า \$5,000

2) Last In, First Out (LIFO)

¹³⁸ Publication 550 Investment Income and Expenses, Section Cost Basis อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษี และการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิตยสารมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 55.

LIFO หรือเข้าหลังออกก่อน หมายถึง การขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้ครอบครองมาทีหลังสุดออกไปก่อน ต้นทุนคือมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีที่ครอบครองมาล่าสุด

ตัวอย่างเช่น นาย ก ซื้อบิตคอยน์ 1 BTC ในเดือนมกราคมในราคา \$5,000 และซื้อเพิ่มอีก 1 BTC ในเดือนกุมภาพันธ์ในราคา \$10,000

ต่อมาได้ขายออกไป 1 BTC ด้วยวิธี LIFO จะขายบิตคอยน์ในเดือนกุมภาพันธ์ออกไป ต้นทุนจึงเป็นมูลค่า \$10,000

3) Average Cost (AC)

AC คือ มูลค่าเฉลี่ยของสินทรัพย์ที่ครอบครองทั้งหมด เมื่อขายคริปโทเคอร์เรนซีออกไปจะใช้มูลค่าเฉลี่ยของคริปโทเคอร์เรนซีที่ถือครองทั้งหมดเป็นต้นทุน

ตัวอย่างเช่น นาย ก ซื้อบิตคอยน์ 1 BTC ในเดือนมกราคมในราคา \$5,000 และซื้อเพิ่มอีก 1 BTC ในเดือนกุมภาพันธ์ในราคา \$10,000

ต่อมาได้ขายออกไป 1 BTC ด้วยวิธี AC จะขายบิตคอยน์ $(\$5,000 + \$10,000)/2$ เท่ากับ \$7,500¹³⁹

ดังนั้น การขุดคริปโทเคอร์เรนซีมีเหตุการณ์ภาษี 2 เหตุการณ์ กล่าวคือ เหตุการณ์แรก คือ ภาษีเงินได้เมื่อได้รับเหรียญรางวัลการขุดคริปโทเคอร์เรนซี และเหตุการณ์ที่สอง คือ ภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนจากการจำหน่ายเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี ยกตัวอย่าง หากขุดอีเธอร์เรียมได้ 0.25 ETH ในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2565 จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามราคาของอีเธอร์เรียมในรูปของสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐในวันนั้น

อัตราภาษีที่ต้องชำระสำหรับรายได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีนับขึ้นอยู่กักระดับรายได้

Rate	For Unmarried Individuals	For Married Individuals Filing Joint Returns	Married filing separately	For Heads of Households
10%	\$0 to \$9,950	\$0 to \$19,900	\$0 to \$9,950	\$0 to \$14,200
12%	\$9,951 to \$40,525	\$19,901 to \$81,050	\$9,951 to \$40,525	\$14,201 to \$54,200
22%	\$40,526 to \$86,375	\$81,051 to \$172,750	\$40,526 to \$86,375	\$54,201 to \$86,350
24%	\$86,376 to \$164,925	\$172,751 to \$329,850	\$86,376 to \$164,925	\$86,351 to \$164,900
32%	\$164,926 to \$209,425	\$329,851 to \$418,850	\$164,926 to \$209,425	\$164,901 to \$209,400
35%	\$209,426 to \$523,600	\$418,851 to \$628,300	\$209,426 to \$314,150	\$209,401 to \$523,600
37%	\$523,601 or more	\$628,301 or more	\$314,151 or more	\$523,601 or more

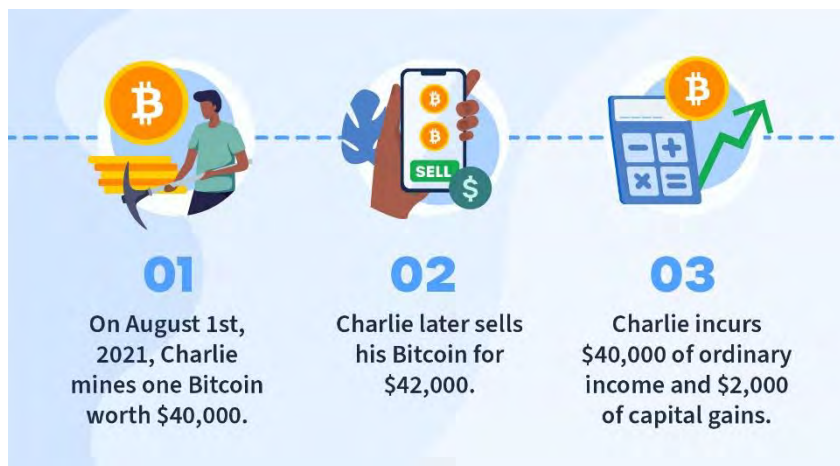
¹³⁹ สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล.” (เอกัตศึกษานิตยสารกรมทบฉบับจิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 55-57.

รูปที่ 9 รายละเอียดภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง

หมายเหตุ. จาก <https://coinledger.io/blog/how-to-handle-cryptocurrency-mining-on-your-taxes>
สำหรับภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนหรือขาดทุน กล่าวคือ กำไรส่วนเกินจากทุนหรือขาดทุนจะเกิดขึ้นในกรณีจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี ตัวอย่างเหตุการณ์ของการจำหน่าย เช่น การซื้อขายสกุลเงินคริปโทเคอร์เรนซีเป็น Fiat currency การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีระหว่างคริปโทเคอร์เรนซี การแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อชำระค่าสินค้าหรือบริการ อนึ่ง สูตรเบื้องต้นในการคำนวณกำไร มีดังนี้

กำไร/ขาดทุนจากทุน = มูลค่าตลาดยุติธรรม ณ การขาย - ต้นทุนพื้นฐาน

ด้วยเหตุนี้ เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดจะถูกหักภาษีเงินได้เป็นรายได้ปกติตามมูลค่าตลาดยุติธรรม ณ เวลาที่ได้รับ และหากมีการจำหน่าย ต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากมูลค่าตลาดยุติธรรม ณ การขาย หักด้วยต้นทุนพื้นฐาน ยกตัวอย่าง เมื่อวันที่ 1 สิงหาคม ค.ศ. 2021 ชาร์ลีได้ขุดบิตคอยน์หนึ่ง Bitcoin มูลค่า 40,000 ดอลลาร์ ต่อมาชาร์ลีขายบิตคอยน์ของเขาในราคา 42,000 ดอลลาร์ ดังนั้นชาร์ลีมีรายได้ปกติ 40,000 ดอลลาร์และกำไรจากเงินทุน 2,000 ดอลลาร์ ดังแสดงตามภาพท้ายนี้



รูปที่ 10 ภาพแสดงการได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด และการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุด

หมายเหตุ. จาก <https://coinledger.io/blog/how-to-handle-cryptocurrency-mining-on-your-taxes>

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการนำสถานการณ์ของผู้ขุดสำรวจแร่มาเปรียบเทียบกับ การขุดบิตคอยน์ว่ามีความคล้ายคลึงกับสถานการณ์ของผู้ขุดบิตคอยน์ คือ กรณีของผู้ขุดสำรวจแร่หรือทองคำ เมื่อผู้ขุดทำงานสำเร็จ ก่อให้เกิดสิ่งที่มีมูลค่าด้วยกำลังแรงกายของผู้ขุด และได้รับกรรมสิทธิ์ในสิ่งที่มีมูลค่านั้น ส่วนการได้รับรางวัลเป็นบิตคอยน์เช่นเดียวกันเกิดขึ้นจากการเข้ารหัสและสร้างบล็อกเชนใหม่ออกมาได้สำเร็จ เกิด

มูลค่าใหม่ขึ้นและอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของผู้ชุด¹⁴⁰ และมูลค่าของบิตคอยน์นั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับความต้องการของคนเหมือนเช่นมูลค่าทองคำจึงมักมีผู้นำทองคำและบิตคอยน์มาเปรียบเทียบกับอยู่เสมอ¹⁴¹

ตามแนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีแนวทางเบื้องต้นที่จะพิจารณาการรับรู้เงินได้จากการชุดบิตคอยน์แบ่งเป็น 2 ประการ¹⁴² คือ 1) การได้มาซึ่งความมั่งคั่งจากการได้รับบิตคอยน์เป็นรางวัลในการชุด (an accession of wealth upon receipt of a bitcoin reward) เมื่อปัจเจกบุคคลได้สร้างบางสิ่งบางอย่างซึ่งมีมูลค่า เป็นการสร้างความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้น หรือได้มาซึ่งความมั่งคั่ง ตามแนวคำพิพากษาของศาลในคดี Commissioner v. Glenshaw Glass ได้วางหลักการของการรับรู้เงินได้อย่างชัดเจน ให้หมายความรวมถึงการได้มาซึ่งความมั่งคั่งที่ไม่อาจปฏิเสธได้ (undeniable accessions to wealth)¹⁴³

ภายใต้หลักการนี้มี 3 องค์ประกอบที่จะชี้ได้ว่าถึงจุดที่ความรับผิดชอบในทางภาษีเกิดขึ้น (Taxable Event) หรือเกิดเป็นเงินได้พึงประเมินขึ้น ได้แก่ 1. ผู้เสียภาษีต้องมีความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้น (Net Wealth) 2. ผู้เสียภาษีมีอำนาจควบคุมเหนือมูลค่าที่เกิดขึ้น (Control) และ 3. จะต้องเกิดเหตุการณ์ในการรับรู้ (Realization Event) โดยเหตุการณ์ในการรับรู้ (Realization Event) หมายถึง ธุรกรรมหนึ่ง ๆ เช่น การขาย แลกเปลี่ยน หรือการจำหน่ายจ่ายโอนมูลค่าด้วยประการอื่น ๆ ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีได้รับบางสิ่งที่มีความแตกต่างในสาระสำคัญจากสิ่งที่คุณเสียภาษีก่อนที่จะมีธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้ การมีความแตกต่างในสาระสำคัญทรัพย์สินที่ได้รับจะต้องแสดงให้เห็นประโยชน์ทางกฎหมายแตกต่างออกไป หรือก่อตั้งสิทธิแก่ผู้เสียภาษี¹⁴⁴

ตามแนวคำพิพากษาของคดี Commissioner v. Glenshaw Glass เมื่อเทียบกับกรณีการชุดทองคำ เมื่อมีชุดทองคำได้ ผู้ชุดสำรวจทองคำจะมีความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้น อีกทั้งมีการครอบครองและอำนาจควบคุมเหนือทองคำ แต่การชุดทองคำขาดเพียงองค์ประกอบเดียวที่จำเป็นในการเกิดความรับผิดชอบในทาง

¹⁴⁰ Benjamin W. Akins, Jennifer L. Chapman, Jason M Gordon, A WHOLE NEW WORLD: INCOME TAX CONSIDERATIONS OF THE BITCOIN ECONOMY, Pittsburgh Tax Review, Vol. 12(2014) at 42 อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 49.

¹⁴¹ Patrick McLeod. Taxing and Regulating Bitcoin : The Government’s Game of Catch Up. Commlaw Conspetus. Vol.22,2014 : 395. อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 49.

¹⁴² Benjamin W. Akins, Jennifer L. Chapman, Jason M Gordon, A WHOLE NEW WORLD: INCOME TAX CONSIDERATIONS OF THE BITCOIN ECONOMY, Pittsburgh Tax Review, Vol. 12(2014) at 41 อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 50.

¹⁴³ Ld,at 42, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 49.

¹⁴⁴ Gwendolyn Griffith Lieuallen, Basic Federal Income Tax, Third Edition. Wolters Kluwer Law & Business. Aspen Publishers, 2008 : 177 อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 49.

ภาษี หรือรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินคือเหตุการณ์ในการรับรู้ (Realization Event) ผู้ชุดสำรวจทองจะไม่มีเหตุการณ์ในการรับรู้ไปจนกว่าจะมีการจำหน่ายหรือแลกเปลี่ยนทองคำ ต่อมาเมื่อผู้ชุดทองได้แลกเปลี่ยนทองคำเพื่อรับเอามูลค่าด้วยการขายหรือแลกเปลี่ยนแล้ว จึงจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้¹⁴⁵

กรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยการเทียบเคียงการขุดบิตคอยน์เหมือนเช่นการขุดทองคำหรือแร่ ด้วยบิตคอยน์นั้นไม่ได้มีอยู่จริงตั้งแต่เริ่มของการขุดเหมือนเช่นทองคำหรือแร่ และการเกิดขึ้นของบิตคอยน์มาจากโครงสร้างของระบบการทำงานที่แตกต่างออกไป การได้รับบิตคอยน์จากการขุดน่าจะต้องมีเกณฑ์ในการรับรู้เงินได้ที่แตกต่างจากทองคำหรือแร่เช่นกัน

การได้รับค่าตอบแทนจากการให้บริการขุด (Compensation received for services) บิตคอยน์ซึ่งขุดมาได้เป็นค่าตอบแทนจากการให้บริการขุดที่มอบให้แก่ผู้ขุดบิตคอยน์ เนื่องด้วยระบบบิตคอยน์ในเรื่องการทำงานและการให้บริการขุดต่าง ๆ ขึ้นอยู่กับการยืนยันและพิสูจน์ตนและไม่ได้ดำเนินการใด ๆ ผ่านคนกลาง ผู้ขุดบิตคอยน์นั้นเปรียบเสมือนกับผู้ประกอบการซึ่งให้บริการแก่ลูกค้าในการสร้างบิตคอยน์ไว้ใช้งานในระบบ

กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาได้แบ่งแยกกรณีการขุดบิตคอยน์ออกจากกรณีขุดสำรวจทองคำโดยให้บิตคอยน์ที่ได้มาจากการขุดมีฐานะเป็นการได้รับค่าตอบแทนในทางการค้าหรือธุรกิจจึงเกิดเป็นการรับรู้เงินได้ขึ้นในทันทีที่มีการขุด ทั้งนี้ การพิจารณาให้บิตคอยน์ที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการแก่ผู้ขุดบิตคอยน์ซึ่งอยู่ในฐานะของผู้ประกอบการตามมูลค่าของบิตคอยน์ที่ถูกสร้างขึ้น ยังทำให้เกิดข้อพิจารณาที่แตกต่างกันของภาษีเงินได้เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของการขุดทองคำ คือ

1) การพิจารณาให้บิตคอยน์ที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการ จะเกิดเงินได้พึงประเมินขึ้นในทันทีเมื่อได้รับบิตคอยน์ แตกต่างจากกรณีของการขุดทองคำที่แม้จะขุดทองคำได้มาแล้วก็ตาม จะยังคงไม่มีการรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินจนกว่าจะมีการจำหน่ายทองคำจึงจะมีการรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมิน หากพิจารณาให้จัดเก็บภาษีเงินได้จากการขุดบิตคอยน์เหมือนเช่นทองคำ อาจทำให้การเสียภาษีเงินได้ถูกเลื่อนออกไปได้ด้วยผู้เสียภาษีวางแผนโดยเลือกที่จะเก็บมูลค่าเอาไว้ในรูปของบิตคอยน์แทนที่จะจำหน่ายบิตคอยน์ออกไป

2) การพิจารณาให้บิตคอยน์ที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการ ทำให้เกิดการแบ่งแยกการรับรู้เงินได้พึงประเมินเป็นสองช่วงเวลา กล่าวคือ การรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมูลค่าของบิตคอยน์ที่สร้างขึ้นในทันทีที่ได้รับจากการขุด และการรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินเมื่อได้รับกำไรจากการแลกเปลี่ยนหรือจำหน่ายบิตคอยน์ หรือส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นในวันที่ขายหรือจำหน่ายเทียบมูลค่าต้นทุนของ

¹⁴⁵ Benjamin W. Akins, Jennifer L. Chapman, Jason M Gordon, A WHOLE NEW WORLD: INCOME TAX CONSIDERATIONS OF THE BITCOIN ECONOMY, Pittsburgh Tax Review, Vol 12 (2014), at 42-42, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 51.

บิตคอยน์ในวันที่ได้รับมาแตกต่างจากกรณีการขุดทองที่รับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินในคราวเดียวเมื่อมีการจำหน่ายหรือแลกเปลี่ยน

3) การพิจารณาให้บิตคอยน์ที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการทำให้สามารถแบ่งแยกประเภทของเงินได้เพื่อเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกันได้ จากที่กล่าวไปแล้วว่าการพิจารณาให้บิตคอยน์ที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการมีการรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินแบ่งเป็นสองช่วงเวลาซึ่งมีที่มาของเงินได้แตกต่างระหว่างเงินได้จากการประกอบธุรกิจให้บริการขุด และเงินได้จากการเก็งกำไรในการถือครองบิตคอยน์ ในขณะที่กรณีของการขุดทองคำ มีการรับรู้เงินได้พึงประเมินซึ่งมีที่มาแตกต่างกันรวมอยู่ในคราวเดียวกัน ไม่ได้มีการแบ่งแยกแต่อย่างใด¹⁴⁶

ดังนั้น โดยสรุป กรณีคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการจะเกิดเงินได้พึงประเมินขึ้นในทันทีเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซี ในทางตรงกันข้าม หากรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินจนกว่าจะมีการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี อาจทำให้การเสียภาษีเงินได้ถูกเลื่อนออกไป

5.5 วิเคราะห์แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศออสเตรเลีย

ในประเทศออสเตรเลีย การขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะขึ้นอยู่กับขุดหากได้รับค่าตอบแทนในลักษณะเหรียญที่ออกใหม่ในบล็อกเชน กรณีนี้ถือว่าไม่มีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่สามารถระบุคู่สัญญาอีกฝ่ายได้ และหากการขุด ได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าธรรมเนียมการตรวจสอบที่ชำระโดยผู้เข้าร่วมในการขุด จะถือว่าเป็นการให้บริการด้านไอที ซึ่งธุรกรรมดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ให้บริการขุดแบบ Pool mining อนึ่ง กรมสรรพากรออสเตรเลีย (Australian Taxation Office : ATO) ได้ออกแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีโดยเฉพาะบิตคอยน์ โดยกรมสรรพากรออสเตรเลียมีมุมมองว่า เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น บิตคอยน์ไม่ได้อยู่ในฐานะของเงินตราหรือสกุลเงินตราต่างประเทศ และบิตคอยน์นั้นได้ถูกพิจารณาให้อยู่ในฐานะของทรัพย์สินเพื่อวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีจากกำไรส่วนเกินจากทุน (Capital Gains Tax : CGT)¹⁴⁷

นอกจากนี้กรมสรรพากรออสเตรเลียวางหลักการอีกว่า ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับบิตคอยน์ มีประเด็นในทางภาษีคล้ายกับธุรกรรมการแลกเปลี่ยนอื่น ๆ โดยจำเป็นต้องเก็บบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องในธุรกรรมบิตคอยน์ ได้แก่ วันที่ทำธุรกรรม จำนวนเงินดอลลาร์ออสเตรเลียซึ่งสามารถแลกรับได้จากศูนย์

¹⁴⁶ ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 51.

¹⁴⁷ D.van der Berg. Bitcoin exchange transactions: Income tax implications to consider within the South African environment. North-West University. May, 2016 : 24. อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 60.

แลกเปลี่ยนออนไลน์ที่มีชื่อเสียง จุดประสงค์ของการทำธุรกรรม และชื่อของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง แม้ว่าจะเป็นเพียงที่อยู่ออนไลน์ของบิตคอยน์ (Bitcoin address) ก็ตาม¹⁴⁸

การเสียภาษีจากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี จะขึ้นอยู่กับว่ารายได้นั้นเป็นส่วนหนึ่งของการทำธุรกิจหรือไม่ หากเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้ในบริษัทจะถือว่าเป็นรายได้ของกิจการ โดยที่การเปลี่ยนแปลงมูลค่าตลอดทั้งปีจะรวมอยู่ในรายได้และต้องนำมาเสียภาษี ทั้งนี้ มูลค่าที่ลดลงและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องสามารถนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ อนึ่ง หากเป็นบุคคลธรรมดา รายได้ที่เกิดขึ้นจะถือเป็นภาษีกำไรส่วนเกินจากทุน Capital gains tax¹⁴⁹

กรณีการรายงานรายได้ถูกต้อง กล่าวคือ กฎระเบียบ การรายงาน และภาระผูกพันเกี่ยวกับภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีมีมักจะเข้าใจได้ยาก แม้แต่ข้อมูลเกี่ยวกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งจัดทำโดยกรมสรรพากรออสเตรเลียซึ่งเป็นผู้นำของโลกในด้านกฎระเบียบและกฎหมายเกี่ยวกับสกุลเงินดิจิทัล อาจทำให้สับสนเล็กน้อย

กรณีภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบเป็นงานอดิเรก สำหรับผู้ที่ขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบเป็นงานอดิเรก การเก็บภาษีจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีใช้ระบบภาษีกำไรจากการลงทุน เมื่อนักขุดจะได้คริปโทเคอร์เรนซีสำหรับกิจกรรมการขุด และเมื่อนักขุดจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี จะได้รับสกุลเงินดิจิทัลสำหรับกิจกรรมการขุด และเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสกุลเงินดอลลาร์ออสเตรเลีย นักขุดต้องชำระภาษีสำหรับกำไรจากการจำหน่ายนั้น ซึ่งเห็นว่าจะคล้ายคลึงกับระบบภาษีสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือไม่ พิจารณาความแตกต่างได้ ดังนี้

1) คริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ถือเป็นการได้มาซึ่งเงินทุน ไม่ใช่รายได้ หมายความว่าเนื่องจากได้ขุดคริปโทเคอร์เรนซี ฐานต้นทุนคือ 0 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ทำให้การคำนวณกำไรจากเงินทุนง่ายขึ้นและถูกต้อง การเพิ่มทุนเป็นเพียงจำนวนเงินเต็มจำนวนที่ได้รับเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี เมื่อไปรายงานภาษีเกี่ยวกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี เพียงแค่รายงานจำนวนเงินทั้งหมดที่จำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี

2) ค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งถือเป็นต้นทุนการดำเนินงานและอุปกรณ์ กล่าวคือ การใช้คอมพิวเตอร์และไฟฟ้าคือสิ่งที่ใช้เพื่อรับคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งหมายความว่าอุปกรณ์และไฟฟ้าไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้ หากต้องการอ้างสิทธิ์ในการหักเงิน จะต้องดำเนินธุรกิจ ABN (ย่อจากคำว่า Australian Business Number หรือ เลขระบุตัวตนของธุรกิจและองค์กรต่าง ๆ

และการหักกำไรส่วนเกินจากทุน (capital gains tax : CGT) 50% กล่าวคือเมื่อไปจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี ต้องถือคริปโทเคอร์เรนซีไว้นานกว่า 12 เดือนนับจากการชำระเงินครั้งสุดท้ายในการขุด จะรายงานจำนวนเงินทั้งหมดของธุรกรรมนี้ไปยังกรมสรรพากรออสเตรเลีย อย่างไรก็ตาม จะต้องชำระภาษีเพียง 50% ของธุรกรรมนี้ สิ่งนี้อาจซับซ้อนได้หากจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีที่ถือมานานกว่า 1 ปี แต่ยังคงขุดต่อไปในเวลาเดียวกัน เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีใด ๆ ที่จำหน่ายที่ไม่ได้ถือไว้เป็นเวลา 12 เดือน จะไม่มีสิทธิ์ได้รับหัก 50%

¹⁴⁸ Australian Government, Australian Taxation Office. *Tax treatment of crypto-currencies in Australia specifically bitcoin* [Online]. Source : <https://www.ato.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia-specifically-bitcoin>, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณา, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิตคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 60.

¹⁴⁹ ภิญญาภาษร พวงจิก, *Cryptocurrency and Taxation* [ออนไลน์], 23 พฤศจิกายน 2564.

หากดำเนินธุรกิจชุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องมีการบันทึกและรายงานกิจกรรมการชุดอย่างถูกต้อง อาทิ รายการการได้รับคริปโทเคอร์เรนซี การจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี มูลค่าพอร์ตเมื่อต้นปีบัญชี มูลค่าพอร์ตเมื่อสิ้นรอบปีบัญชี เป็นต้น ทั้งต้องคำนวณการเปลี่ยนแปลงมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับในแต่ละครั้ง เพื่อพิจารณาว่ากำไรหรือขาดทุน หากดำเนินการในรูปแบบธุรกิจจะไม่สามารถหักกำไรส่วนเกินจากทุน (Capital gains tax : CGT) แม้ว่าจะถือคริปโทเคอร์เรนซีนานกว่า 12 เดือนก็ตาม ในขณะที่การดำเนินธุรกิจ สามารถอ้างสิทธิอุปกรณและค่าไฟฟ้าเป็นค่าใช้จ่ายในรายงานภาษีได้

อนึ่ง การเก็บภาษีการชุดคริปโทเคอร์เรนซีของประเทศออสเตรเลียจะพิจารณาว่าเป็นงานอดิเรกหรือเพื่อธุรกิจ กรณีงานอดิเรกหากชุดคริปโทเคอร์เรนซีได้ไม่เสียภาษี แต่จะเสียภาษีเมื่อมีการจำหน่าย ใช้ แลกเปลี่ยน หรือมอบคริปโทเคอร์เรนซี

สำหรับกรณีธุรกิจ หากชุดคริปโทเคอร์เรนซีได้ต้องเสียภาษี ณ ตอนที่ได้รับ และยังคงจะต้องเสียภาษีเมื่อมีการจำหน่าย ใช้ แลกเปลี่ยน หรือมอบคริปโทเคอร์เรนซี

ดังนั้นความแตกต่างระหว่างงานอดิเรกกับธุรกิจ คือ งานอดิเรกดำเนินการตามความสนใจหรือเป็นงานอดิเรกไม่ได้ทำในลักษณะธุรกิจ มีลักษณะการชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบเล็ก ๆ ในที่อยู่อาศัย บ้าน และจำนวนอุปกรณและเทคโนโลยีมีการลงทุนน้อยมาก เป้าหมายคือการสะสมคริปโทเคอร์เรนซี โดยไม่จำหน่ายเพื่อผลกำไรในทันที จึงมีลักษณะเป็นการจัดหาเงินทุนมากกว่าการหารายได้

สำหรับธุรกิจ มีลักษณะการชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบมีอุปกรณเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีจำนวนมากและมีการจำหน่ายเพื่อหวังผลกำไร

ค่าใช้จ่ายในการชุดคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศออสเตรเลีย สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการชุด ซึ่งค่าใช้จ่ายรวมถึงค่าไฟฟ้าและค่าอุปกรณการชุดคริปโทเคอร์เรนซี

วิธีการรายงานภาษีการชุดคริปโทเคอร์เรนซีต่อกรมสรรพากรออสเตรเลีย สำหรับการชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรก ต้องรายงานกิจกรรมการชุดคริปโทเคอร์เรนซีต่อกรมสรรพากรออสเตรเลีย พร้อมกับการยื่นภาษีประจำปีของนักชุด (Tax return for individuals Form NAT 2541) และสำหรับกำไรจากการขาย การแลกเปลี่ยน การใช้จ่าย หรือการให้เหรียญที่ชุดต้องกรอกส่วนการคืนภาษีสำหรับส่วนเสริมส่วนบุคคล (Tax return for individuals (supplementary section) Form NAT 2679)

กรมสรรพากรออสเตรเลีย¹⁵⁰ ระบุว่า การชุด การชุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องเสียภาษีสำหรับธุรกิจ (ไม่ใช่งานอดิเรก) รายได้ที่ได้รับจากการชุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องเสียภาษีภายใต้กฎกรมสรรพากรออสเตรเลีย ประเภทและจำนวนภาษีขึ้นอยู่กับว่าชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรกหรือแบบธุรกิจ ซึ่งการชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรกไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งไม่จำเป็นต้องรายงานรายได้ใด ๆ ในเวลาที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีที่ชุดได้ โดยจะต้องชำระภาษีเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี การชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรกจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการชุดคริปโทเคอร์เรนซีได้ เช่น ค่าอุปกรณ ค่าธรรมเนียมสมาชิก และค่าไฟฟ้า เป็นต้น

ยกตัวอย่างการชุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรก

¹⁵⁰ Shehan Chandrasekera, *Cryptocurrency Taxes in Australia (2021-2022 Guide)*, [Online], 9 April 2022, Available from <https://www.cointracker.io/blog/australia-cryptocurrency-tax-guide>

เช่น นาย A ใช้เครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซี 2-3 เครื่องในห้องพัก นาย A ได้รับ 0.01 BTC ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 (มูลค่า 10,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย) เมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม พ.ศ. 2563 นาย A จำหน่าย 0.01 BTC ในราคา 2,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย

ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 นาย A ไม่ต้องเสียภาษีเพราะขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรก ดังนั้น พื้นฐานต้นทุนของ 0.01 BTC จึงเป็น 0

ในวันที่ 15 พฤษภาคม พ.ศ. 2563 นาย A ต้องเสียภาษีเพราะเมื่อจำหน่าย BTC ต้องรายงานกำไรจากเงินทุน 2,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย (A\$2,000 - A\$0) (สำหรับกำไรจากการขาย การแลกเปลี่ยน การใช้จ่าย หรือการให้เหรียญที่ขุดต้องกรอกส่วนการคืนภาษีสำหรับส่วนเสริมส่วนบุคคล (Tax return for individuals (supplementary section) Form NAT 2679))

การขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจ ทำให้เกิดรายได้ในขณะที่ทำการขุด ต้องรายงานมูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับ และมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีได้ เช่น ค่าอุปกรณ์ ค่าไฟฟ้า เป็นต้น

ยกตัวอย่างการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจ

เช่น นาย B ดำเนินธุรกิจขุดคริปโทเคอร์เรนซี และได้รับคริปโทเคอร์เรนซีตามช่วงเวลา

ดังนี้

ตารางที่ 15 ตัวอย่างรายได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจที่ต้องรายงาน

วันที่	BTC ที่ได้รับ	ราคา BTC	รายได้
1 มกราคม พ.ศ. 2563	0.50	8,000 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย	4,000 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย
1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2563	0.80	9,000 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย	7,200 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย
1 มีนาคม พ.ศ. 2563	1.00	10,000 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย	10,000 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย
รวมรายได้ที่ต้องรายงาน			21,200 ดอลลาร์ ออสเตรเลีย

การพิจารณาว่าการขุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นแบบธุรกิจหรือไม่ นั้น ต้องคำนึงปัจจัยเพื่อดำเนินการในลักษณะของธุรกิจ เช่น มีการจดทะเบียนชื่อธุรกิจ และได้รับ ABN (ย่อจากคำว่า Australian Business Number หรือ เลขระบุตัวตนของธุรกิจและองค์กรต่าง ๆ) และดำเนินการเพื่อหากำไรจากกิจกรรมที่ดำเนินการ รวมถึงมีการวางแผน จัดระเบียบ และดำเนินการในลักษณะที่เป็นธุรกิจ รวมถึง มีการเก็บบันทึกทางธุรกิจและสมุดบัญชี มีบัญชีธนาคารแยกต่างหาก มีการดำเนินการจากสถานที่ประกอบธุรกิจ มีใบอนุญาตหรือคุณสมบัติ มีการจดทะเบียนชื่อธุรกิจ เป็นต้น¹⁵¹

¹⁵¹ Australian Taxation Office, *Are you in business?* [Online], 8 April 2022, Available from

<https://www.ato.gov.au/Business/Starting-your-own-business/Before-you-get-started/Are-you-in-business-/>

กำไรส่วนเกินจากทุน (CGT) ภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนเกิดขึ้นเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี แลกเปลี่ยนเป็นคริปโทเคอร์เรนซีสกุลอื่น ให้เป็นของขวัญ หรือใช้เพื่อซื้อ ซึ่งกำไรส่วนเกินจากทุนเท่ากับมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่จำหน่าย ลบด้วยมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่ได้มา

สำหรับการรายงานกำไรส่วนเกินจากทุนนั้น เมื่อคำนวณกำไรขาดทุนจากแต่ละธุรกรรมแล้ว ต้องคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับปีภาษี โดยรายงานภายใต้มาตรา 18 ของแบบฟอร์มภาษี

รูปที่ 11 แบบฟอร์ม ข้อ 18. กำไรส่วนเกินจากทุน (Capital gains)

หมายเหตุ. จาก <https://cryptotrader.tax/blog/australia-cryptocurrency-taxes-guide>

ภาษีเงินได้ จะใช้กับการได้รับคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งเรียกเก็บจากมูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่ได้รับ

สำหรับการรายงานเงินได้ ซึ่งการไม่ชำระภาษีคริปโทเคอร์เรนซี โทษสูงสุดสำหรับการฉ้อโกงทางภาษีคือจำคุก 10 ปี

รูปที่ 12 แบบฟอร์ม รายได้ (Income)

หมายเหตุ. จาก <https://cryptotrader.tax/blog/australia-cryptocurrency-taxes-guide>

จากกรณีดังกล่าววิเคราะห์ได้ว่า การขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรก คริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นสินทรัพย์ใหม่ 0 ดอลลาร์ออสเตรเลีย จะเสียภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนเมื่อมีการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี



รูปที่ 13 ภาพแสดงการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี

หมายเหตุ. จาก <https://cryptotrader.tax/blog/australia-cryptocurrency-taxes-guide>

และการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจ จะรับรู้รายได้เท่ากับมูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับ

การหักภาษีคริปโทเคอร์เรนซี จำเป็นต้องรายงานและยื่นภาษีเกี่ยวกับรายได้คริปโทเคอร์เรนซีและกำไรส่วนเกินจากทุน และกรณีบันทึกการขาดทุนจากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี สามารถอ้างสิทธินี้เป็นการสูญเสียเงินทุนเพื่อชดเชย หากสิ้นปีขาดทุน สามารถทยอยออกไปยังปีหน้าได้

ค่า Gas และค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรม สามารถนำมารวมเข้ากับต้นทุนได้ เพื่อช่วยลดภาระภาษีได้ในกรณีที่ต้องชำระภาษีกำไรส่วนเกินจากทุน

กรณีการบริจาคคริปโทเคอร์เรนซีไม่ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี สามารถหักมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีตามมูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซีในสกุลดอลลาร์ออสเตรเลีย ณ เวลาที่บริจาค

คริปโทเคอร์เรนซีที่ถูกโจรกรรมหรือถูกขโมย กล่าวคือ หากสูญเสียคริปโทเคอร์เรนซีเนื่องจากถูกโจรกรรมหรือถูกขโมย สามารถเรียกร้องการสูญเสียเงินทุนและลดภาระภาษีทั้งหมดได้ ซึ่งกรมสรรพากรออสเตรเลียต้องการหลักฐานว่าคริปโทเคอร์เรนซีสูญหายจริง ๆ และไม่สามารถแทนที่ได้ หลักฐานที่ทางกรมสรรพากรออสเตรเลียต้องการ ได้แก่ ที่อยู่กระเป๋า Wallet ที่เกี่ยวข้องกับ Key ส่วนตัว ค่าใช้จ่ายที่ได้รับจากการซื้อคริปโทเคอร์เรนซีที่สูญหายหรือถูกขโมย จำนวนคริปโทเคอร์เรนซีในกระเป๋า Wallet เป็นต้น

หากมีการโอนคริปโทเคอร์เรนซีระหว่างกระเป๋า Wallet กล่าวคือ การโอนคริปโทเคอร์เรนซีไปยังกระเป๋า Wallet อื่นซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลคนเดียว ไม่ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตามควรต้องเก็บบันทึกการโอนคริปโทเคอร์เรนซีด้วย เพื่อให้สามารถระบุได้ว่าแต่ละรายการมีที่มาอย่างไร

ดังนั้น โดยสรุป การขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรก ไม่ต้องรายงานรายได้ใด ๆ ในเวลาที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ แต่เมื่อใดก็ตามที่มีการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ซึ่งอาจมีกำไรส่วนเกินจากทุนจะต้องชำระภาษีพร้อมยื่นภาษีประจำปี สำหรับกรณีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจ ต้องรายงานรายได้ใด ๆ ในเวลาที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ตามมูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับและมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี เช่น ค่าอุปกรณ์ ค่าไฟฟ้า ค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรม เป็นต้น และการจะพิจารณาว่าเป็นการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น มีการจดทะเบียนชื่อธุรกิจ และมีเลขระบุตัวตนของธุรกิจ มีการดำเนินการมุ่งแสวงหากำไร เป็นต้น

5.6 วิเคราะห์แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส กรมการคลังสาธารณะ General Directorate of Public Finances หรือ Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) กำหนดให้คริปโทเคอร์เรนซีจะถูกเก็บภาษีเมื่อแปลงคริปโทเคอร์เรนซี อย่างไรก็ตาม การซื้อขาย แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีหนึ่งกับอีกคริปโทเคอร์เรนซีหนึ่งไม่ถูกเก็บภาษี¹⁵²

คริปโทเคอร์เรนซีได้รับการรับรองว่าถูกต้องตามกฎหมายครั้งแรกเมื่อเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2562 ภายใต้แผนปฏิบัติการเพื่อการเติบโตทางธุรกิจและกฎหมาย The Action Plan for Business Growth and Transformation law หรือที่เรียกว่า PACTCE คำจำกัดความทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสคือ เป็นสิ่งแทนดิจิทัลใด ๆ ของการรักษาความปลอดภัยไม่ได้หรือค่าประกันโดยธนาคารกลางหรือโดยหน่วยงานของรัฐบาลซึ่งไม่ได้จำเป็นต้องติดมากับสกุลเงินตามกฎหมายและไม่มีสถานะทางกฎหมายแต่เป็นที่ยอมรับของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในการเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน ซึ่งสามารถโอน จัดเก็บ หรือแลกเปลี่ยนทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ เช่น บิตคอยน์ อีเธอเรียม เป็นต้น ถือเป็นการลงทุน อีกทั้ง DGFIP ระบุว่า คริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่สกุลเงินจริง

กรณีการจัดเก็บภาษีคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส กล่าวคือ รายได้จากคริปโทเคอร์เรนซีต้องเสียภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนจากการขายตาม Art. 150 VH of the French General Tax Code ขึ้นอยู่กับว่าคริปโทเคอร์เรนซีนั้นได้มาจากการลงทุนหรือจากกิจกรรมอื่น เช่น การขุดคริปโทเคอร์เรนซี

กรณีคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจากการลงทุน ต้องพิจารณาว่าการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีนั้นได้มาเป็นครั้งคราวหรือเป็นประจำ เพราะจะเป็นปัจจัยในการกำหนดและจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับรายได้คริปโทเคอร์เรนซี หากอธิบดีกรมการคลังสาธารณะพิจารณาว่าการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีเป็นประจำจะต้องเสียภาษีตามผลกำไรทางอุตสาหกรรมและการค้า (กำไรทางพาณิชย์) ซึ่งหมายความว่า การเพิ่มทุนจะขึ้นอยู่กับอัตราภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ในทางกลับกัน การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นประจำจะถือเป็นกำไรส่วนเกินจากทุนส่วนบุคคลและต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า การเก็บภาษีแบบอัตราเดียวหรือภาษารั้งฝรั่งเศส prélèvement forfaitaire unique (PFU) in French.

¹⁵² Eivind Semb, *Guide to Crypto Taxes in France*, [Online], 9 April 2022, Available from <https://coinpanda.io/crypto-taxes-france/>

ตารางที่ 16 ตารางอัตราภาษีแบ่งตามประเภท

ประเภท	ภาษี	อัตราภาษีเมื่อปี พ.ศ. 2564
กำไรส่วนเกินจากทุนส่วนบุคคล	ภาษีแบบอัตราคงที่	30%
กำไรทางพาณิชย์	ภาษีแบบก้าวหน้า	0%-45%

กฎหมายภาษีของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่ได้ระบุเฉพาะเจาะจงถึงวิธีการตัดสินใจว่ากิจกรรมจะดำเนินการเป็นครั้งคราวหรือประจำแต่ใน Conseil d'Etat n° 417809 ระบุอย่างชัดเจนว่าพิจารณาเป็นรายกรณี เพื่อแยกกรณีเป็นครั้งคราวกับกรณีเป็นเชิงธุรกิจ จำนวนเงินที่ลงทุน ปริมาณการซื้อขายทั้งหมด ความถี่ของการทำธุรกรรม

คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี ตาม Conseil d'Etat n° 417809 มีการระบุไว้โดยเฉพาะว่าบิตคอยน์และคริปโทเคอร์เรนซีอื่น ๆ ที่ได้รับการขุดจะถูกเก็บภาษีเป็นกำไรที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์และไม่ใช่เป็นกำไรส่วนเกินจากทุน

รายละเอียดอัตราภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนส่วนบุคคล

ตารางที่ 17 ตารางอัตราภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนส่วนบุคคล

Prélèvement forfaitaire unique (PFU)	อัตราภาษี
ภาษีเงินได้	12.8%
เงินสมทบประกันสังคม	17.2%
รวม	30%

ตารางข้างต้น แสดงวิธีการคำนวณอัตราภาษีคงที่ PFU แหล่งที่มา Ministère de l'Économie

PFU เรียกว่าอัตราคงที่ เนื่องจากอัตราภาษีไม่ได้ขึ้นอยู่กับรายได้ที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดจากกำไรส่วนเกินจากทุนหรือรายได้ประจำ และ PFU ใช้กับกรณีการลงทุน เช่น คริปโทเคอร์เรนซี และกำไรจากการขายหลักทรัพย์ ผลิตภัณฑ์ทางการเงินอื่น ๆ ที่ได้รับผลกระทบจากการเก็บภาษีในอัตราคงที่ ได้แก่ ประกันชีวิต แผนการออมเพื่อการเกษียณ และบัญชีออมทรัพย์เพื่อที่อยู่อาศัย

กรณีอัตราภาษีกำไรทางพาณิชย์ หากพิจารณาว่าเป็นเทรดเดอร์มืออาชีพ รายได้ทั้งหมดจากการขายคริปโทเคอร์เรนซีจะต้องเสียภาษีในอัตราที่ใกล้เคียงกับรายได้จากการจ้างงาน อัตราภาษีแบบก้าวหน้าจะแตกต่างกันไประหว่าง 0% ถึง 45% และภาษีเพิ่มเติม 3% จะเพิ่มในส่วน of รายได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกิน 250,000 ยูโรสำหรับคนโสด และ 500,000 ยูโรสำหรับคู่สมรส

ตารางแสดงรายละเอียดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสำหรับรายได้ส่วนบุคคลสำหรับปี พ.ศ. 2564

ตารางที่ 18 ตารางรายละเอียดอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสำหรับรายได้ส่วนบุคคล

ค่าตอบแทนรวม	เงินสมทบ ประกันสังคม	ค่าตอบแทนที่ต้องเสียภาษี สุทธิ	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (รายเดียว)	ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา (สมรส)
35,000	7,351	28,646	1,695	0
40,000	8,401	32,739	2,761	133
45,000	9,405	36,877	3,879	728
50,000	10,396	41,029	5,000	1,325
55,000	11,387	45,180	6,121	1,922
60,000	12,377	49,333	7,242	2,520
65,000	13,368	53,484	8,363	3,045
70,000	14,359	57,635	9,483	3,456
75,000	15,349	61,788	10,605	4,527
80,000	16,340	65,939	11,725	5,647
85,000	17,331	70,091	12,847	6,769
90,000	18,322	74,242	13,967	7,889
95,000	19,312	78,395	15,088	9,010
100,000	20,303	82,546	16,209	10,131
105,000	21,294	86,698	17,713	11,252
110,000	22,284	90,850	19,246	12,373
120,000	24,266	99,153	22,310	14,615
150,000	30,210	124,064	31,502	21,341
200,000	40,169	165,547	48,336	34,058
250,000	50,149	207,017	66,693	51,061
300,000	60,129	248,487	85,355	68,064

วิธีการคำนวณกำไรส่วนเกินจากทุน นั้น พิจารณาได้ว่า กำไรส่วนเกินจากทุน = ราคาขาย - ราคาซื้อ ในการคำนวณกำไรส่วนเกินจากทุนต้องกำหนดราคาซื้อหรือต้นทุนพื้นฐานสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี โดยต้องคำนวณราคาซื้อเป็นเศษส่วนของต้นทุนการได้มาซึ่งการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี เทียบกับมูลค่าที่ขายหารด้วยมูลค่าพอร์ตทั้งหมด

สูตรคำนวณ มีดังนี้

ราคาซื้อ = (มูลค่าขาย/มูลค่าพอร์ตรวม) x ต้นทุนการได้มาของพอร์ตที่มีประสิทธิภาพ

ยกตัวอย่างเช่น

นาย A ลงทุนและซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในปี พ.ศ. 2563 และ พ.ศ. 2564 นาย A ไม่ได้จำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีใด ๆ เป็นสกุลเงินยูโรในปี พ.ศ. 2563 และไม่ได้ชำระภาษีใด ๆ ในปีนั้น อย่างไรก็ตาม ในปี พ.ศ. 2564 นาย A ได้ถอนเงินออกครึ่งหนึ่งของพอร์ตคริปโทเคอร์เรนซี และได้รับเงินยูโร

เข้าบัญชีธนาคารของนาย A หมายความว่า นาย A จำเป็นต้องรายงานรายได้คริปโทเคอร์เรนซีและชำระภาษีตามอัตราภาษีกำไรส่วนเกินจากทุนส่วนบุคคล เมื่อยื่นภาษีในปี พ.ศ. 2565 และธุรกรรมทั้งหมดของนาย A ในช่วง 2 ปี ที่ผ่านมา มีดังนี้

วันที่ 10 กรกฎาคม พ.ศ. 2563	ซื้อ 1 บิตคอยน์ ราคา 8,000 ยูโร
วันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2563	แลกเปลี่ยน 0.5 บิตคอยน์ เป็น 14 อีเธอเรียม
วันที่ 7 ตุลาคม พ.ศ. 2563	แลกเปลี่ยน 5 อีเธอเรียม เป็น 30 ไลต์คอยน์
วันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564	จำหน่าย 0.5 บิตคอยน์ ในราคา 20,000 ยูโร
วันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2564	จำหน่าย 7 อีเธอเรียม ในราคา 15,000 ยูโร

ในเดือนมกราคมปี พ.ศ. 2563 นาย A ตัดสินใจขายเงินลงทุนทั้งหมดของนาย A นาย A จำหน่าย 0.6 บิตคอยน์ และรับ \$7,000 เป็นการแลกเปลี่ยน ธุรกรรมของเขาสามารถดูได้ในตารางด้านล่าง:

ตารางที่ 19 ตารางสรุปธุรกรรมกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี

ประเภท	วันที่	กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี	ราคาขาย (ค่า Tx)	ราคาซื้อ (พื้นฐาน ต้นทุน)	กำไรส่วนเกินจากทุน
ซื้อ	10 กรกฎาคม พ.ศ. 2563	ไม่เสียภาษี	8,000 ยูโร	8,000 ยูโร	-
แลกเปลี่ยน	15 สิงหาคม พ.ศ. 2563	ไม่เสียภาษี	-	-	-
แลกเปลี่ยน	7 ตุลาคม พ.ศ. 2563	ไม่เสียภาษี	-	-	-
จำหน่าย	18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564	เสียภาษี	20,000 ยูโร	3,556 ยูโร	16,444 ยูโร
จำหน่าย	12 เมษายน พ.ศ. 2564	เสียภาษี	15,000 ยูโร	2,898 ยูโร	12,102 ยูโร

ต้องคำนวณรายการดังนี้

- 1) มูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีที่จำหน่ายได้
- 2) มูลค่าพอร์ตทั้งหมด ณ เวลาที่ทำรายการ
- 3) ต้นทุนการได้มาของพอร์ตที่มีประสิทธิภาพ ณ เวลาที่ทำธุรกรรม

ก่อนที่นาย A จะขาย 0.5 บิตคอยน์ พอร์ตของนาย A ประกอบด้วย 0.5 บิตคอยน์ + 9 อีเธอเรียม + 30 ไลต์คอยน์ สมมติว่ามูลค่าตลาดรวมของพอร์ตการลงทุนของเขาในวันที่ 18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 ก่อนจำหน่าย 0.5 บิตคอยน์ เท่ากับ 45,000 ยูโร

ต้นทุนการซื้อที่มีประสิทธิภาพสามารถพบได้โดยตรงที่ 8,000 ยูโร เนื่องจากนาย A เพิ่งซื้อคริปโทเคอร์เรนซีด้วยคำสั่งเงิน fiat เพียงครั้งเดียว ตอนนี้มีข้อมูลที่จำเป็นทั้งหมดในการคำนวณต้นทุนสำหรับ 0.5 บิตคอยน์ ที่ขายได้ กล่าวคือ

$$\text{ต้นทุนพื้นฐาน} = (20,000 \text{ ยูโร} / 45,000 \text{ ยูโร}) * 8,000 \text{ ยูโร} = 3,556 \text{ ยูโร}$$

ตอนนี้สามารถคำนวณกำไรส่วนเกินทุนของนาย A ดังนี้

$$\text{กำไรส่วนเกินทุน} = 20,000 \text{ ยูโร} - 3,556 \text{ ยูโร} \text{ เท่ากับ } 16,444 \text{ ยูโร}$$

$$\text{เงินทุนที่ได้รับ} = 20,000 \text{ ยูโร} - 3,556 \text{ ยูโร} = 16,444 \text{ ยูโร}$$

ยกตัวอย่างการคำนวณ พอร์ตของนาย A ประกอบด้วย 9 อีเธอเรียม และ 30 โลต์คอยน์ ก่อนที่นาย A จะขาย 7 อีเธอเรียม ในราคา EUR สมมติว่ามูลค่าตลาดรวมของพอร์ตการลงทุนของนาย A ในวันที่ 12 เมษายน 2021 ก่อนขาย 7 อีเธอเรียม เท่ากับ 23,000 ยูโร ต้นทุนการเข้าซื้อกิจการที่แท้จริงอยู่ที่ 8,000 ยูโร (ต้นทุนการได้มาเดิม) - 3,556 ยูโร (ต้นทุนที่ใช้เมื่อขายบิตคอยน์) = 4,444 ยูโร

$$\text{ต้นทุนพื้นฐาน} = (15,000 \text{ ยูโร} / 23,000 \text{ ยูโร}) * 4,444 = 2,898 \text{ ยูโร}$$

$$\text{เงินทุนที่ได้รับ} = (15,000 \text{ ยูโร} - 2,898 \text{ ยูโร}) = 12,102 \text{ ยูโร}$$

ประเภทธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีนั้น

หลักการทั่วไปคือเฉพาะธุรกรรมสำหรับการแปลงคริปโทเคอร์เรนซีเป็น Fiat Currency (เงินกระดาษ) เท่านั้น ถือเป็นเหตุการณ์ที่ต้องเสียภาษี สรุปได้ดังนี้

การซื้อคริปโทเคอร์เรนซีด้วยคำสั่ง เช่น EUR ---> BTC

การซื้อคริปโทเคอร์เรนซีด้วยคำสั่งซื้อไม่ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส โปรดทราบว่า การติดตามซื้อทั้งหมดและทำประวัติการทำธุรกรรมให้สมบูรณ์

การซื้อคริปโทเคอร์เรนซี และชำระด้วยคริปโทเคอร์เรนซี เช่น BTC ---> SOL

การซื้อคริปโทเคอร์เรนซีด้วยคำสั่งไม่ถือเป็นเหตุการณ์ที่ต้องเสียภาษีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส และการซื้อคริปโทเคอร์เรนซี

การขายคริปโทเคอร์เรนซี สำหรับสกุลเงินคำสั่ง (เช่น DOGE → EUR)

การขายคริปโทเคอร์เรนซีและรับสกุลเงิน Fiat Currency (เงินกระดาษ) ที่ออกโดยรัฐบาลถือเป็นเหตุการณ์ที่ต้องเสียภาษี และต้องคำนวณกำไรจากการขายตามที่อธิบายไว้ก่อนหน้านี้ หากการทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีเป็นครั้งคราว จะต้องจ่ายอัตราภาษีคงที่ 30% จากกำไรสุทธิ สถานะภาษี คือ ภาษีเดียว/ภาษีกำไรเชิงพาณิชย์

รางวัลจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี

ในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดจะถูกเก็บภาษีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส แตกต่างจากรายได้จากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งถูกเก็บภาษีเนื่องจากกำไรจากการขุดเป็นรางวัลจากการขุดที่ต้องเสียภาษีเป็นกำไรที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์ นอกจากนี้ยังมีกฎหมายที่แตกต่างกันสำหรับนักขุดมืออาชีพที่ทำกิจกรรมเชิงพาณิชย์ ดังนั้น สถานะภาษีของการขุดคริปโทเคอร์เรนซีคือ กำไรที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์

การให้ของขวัญเป็นคริปโทเคอร์เรนซี

การให้ของขวัญเป็นคริปโทเคอร์เรนซีให้กับเพื่อนหรือสมาชิกในครอบครัวไม่ต้องเสียภาษีในประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส อย่างไรก็ตาม ผู้รับจะต้องเสียภาษีเมื่อตัดสินใจจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสกุลเงินยูโรหรือสกุลเงินอื่นในภายหลัง ดังนั้น กรณีดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษี

แนวปฏิบัติทั่วไปในการลดภาระในความรับผิดชอบทางภาษี ดังนี้

1) ถือคริปโทเคอร์เรนซีโดยยังไม่จำหน่าย

หากไม่จำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี จะไม่ต้องชำระภาษีสำหรับกำไร

2) แปลงเป็น Stablecoins

เนื่องจากจะถูกหักภาษีเมื่อแปลงคริปโทเคอร์เรนซีเป็น Fiat Currency (เงินกระดาษ) ที่รัฐบาลออก การแปลงคริปโทเคอร์เรนซีเป็น Stablecoins สามารถลดภาระภาษีได้ และยังสามารถถือครอง Stablecoins ได้โดยไม่มีกำหนดและไม่ต้องชำระภาษีจากกำไรที่ได้รับ แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการใช้ Stablecoins เพื่อชำระสินค้าและบริการ จะต้องชำระภาษีจากผลกำไร

3) หักขาดทุนจากคริปโทเคอร์เรนซี

หากจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีแล้วขาดทุน สามารถรับรู้การขาดทุนซึ่งใช้เพื่อชดเชยการคำนวณกำไรขาดทุนในปีเดียวกันได้ หมายความว่า จะชำระภาษีต่อเมื่อมีกำไรสุทธิ อนึ่ง การขาดทุนจากคริปโทเคอร์เรนซีที่เกินไม่สามารถนำไปใช้ในปีต่อ ๆ ไปได้

สำหรับการรายงานผลกำไรจากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซี รวมถึงผลตอบแทนจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี พิจารณาได้ว่า Formulaire n°2042 เป็นการคืนภาษีหลักที่ต้องแจ้งรายได้ทั้งหมดจากการจ้างงาน กำไรและขาดทุนจากหลักทรัพย์หรือผลิตภัณฑ์ทางการเงินอื่น ๆ และกำไรขาดทุน รวมถึงรายได้จากคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งมีแบบฟอร์มภาษีที่ต้องแนบพร้อมกับ Formulaire n°2042 ดังนี้

1) Formulaire n°2086 กำไรส่วนเกินจากทุนและธุรกรรมรายได้

2) Formulaire n°2042 C กำไรส่วนเกินจากทุนและสรุปรายได้ อนึ่ง เพื่อระบुरายได้จาก การขุดคริปโทเคอร์เรนซี

3) Formulaire n°3916-bis รายการบัญชีคริปโทเคอร์เรนซีนอกประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ดังนั้น โดยสรุป การขุดคริปโทเคอร์เรนซี จะพิจารณากำไรจากการขุดเป็นรางวัลจากการขุดที่ต้องเสียภาษีเป็นกำไรที่ไม่ใช่เชิงพาณิชย์

บทที่ 6

บทวิเคราะห์การเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีและประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

6.1 การเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

6.1.1. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

การขุดคริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

และตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (1) บัญญัติว่า “(1) การเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ ร้อยละ 60” และวรรคสอง บัญญัติว่า “เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์”

พิจารณาได้ว่า ค่าใช้จ่ายคือรายจ่ายที่ต้องใช้จ่ายหรือถือว่าได้จ่ายไปตามความจำเป็นและสมควรเพื่อหารายได้ของผู้มีเงินได้หรือกิจการของผู้มีเงินได้ ซึ่งมีวิธีการหักค่าใช้จ่าย 2 วิธี คือ

1. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา วิธีนี้กฎหมายกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่จะหักออกจากเงินได้พึงประเมินไว้เป็นจำนวนแน่นอนตายตัว คิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท และ

2. หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควร วิธีนี้เป็นการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามที่ได้จ่ายไปจริงในการหารายได้ โดยกฎหมายกำหนดเงื่อนไขไว้ว่ารายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และรายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ซึ่งจำเป็นและสมควร รายจ่ายนั้น ๆ จะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการหารายได้ และเป็นกรณีจำเป็นที่จะต้องมีรายจ่ายนั้น ๆ ทั้งรายจ่ายนั้นจะต้องมีจำนวนที่สมควรด้วย¹⁵³

¹⁵³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 1 – 139.

อนึ่ง กรมสรรพากรได้วางทางปฏิบัติเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายเมื่อมีกรณีตรวจสอบภาษีอากรไว้ดังนี้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควร แต่ขอหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรไว้ เมื่อถูกตรวจสอบภาษีนำหลักฐานมาพิสูจน์ค่าใช้จ่ายไม่ได้ จะกลับไปใช้สิทธิขอหักค่าใช้จ่ายเหมาอีกไม่ได้ ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยลดอัตราลงร้อยละ 10 เช่น มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 60 ก็ให้หักค่าใช้จ่ายเหมาได้เพียงร้อยละ 50 อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัติดังกล่าวไม่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะแต่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและมีผลปฏิบัติเป็นแบบอย่างเดียวกัน กรมสรรพากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้¹⁵⁴

หากมีค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักเกณฑ์ของกฎหมาย กล่าวคือ¹⁵⁵

1) เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด และต้องมีการแยกให้ชัดเจนว่าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจเพราะรายจ่ายบางประเภทเช่น ค่าไฟฟ้า หากใช้ไฟที่บ้านเพื่ออยู่อาศัยและเพื่อขุดคริปโทเคอร์เรนซีต้องแยกให้ชัดเจนว่ารายจ่ายเท่าใดที่เกี่ยวข้องกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี เป็นต้น ยกตัวอย่างรายจ่ายในการดำเนินกิจการ และรายจ่ายฝ่ายทุน ได้ดังนี้

ตัวอย่างรายจ่ายในการดำเนินกิจการ (deductible expenses) เช่น ค่าซ่อมบำรุง คอมพิวเตอร์ ค่าพนักงาน ค่านายหน้า ค่าไฟฟ้า ค่าอินเทอร์เน็ต เงินเดือน ค่าจ้าง ค่าน้ำประปา ค่าโทรศัพท์ ค่าเครื่องเขียนแบบพิมพ์ เป็นต้น

ตัวอย่างรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure) เช่น ค่าจัดหาคอมพิวเตอร์ ค่าเครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซี ค่าการ์ดจอ ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน ค่าลิขสิทธิ์ สิทธิการเช่า ค่าสัมมนา ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิที่พึงปวง ฯลฯ

- 2) เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ
- 3) ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย
- 4) ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้

ทั้งนี้ มีข้อพึงระวังว่าหากค่าใช้จ่ายใดมีลักษณะเป็นการลงทุน หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่อกิจการการขุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นระยะเวลาเกินกว่า 1 ปี เช่น คอมพิวเตอร์ การ์ดจอ หรือเครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซี เป็นต้น ผู้ขุดจะไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้

¹⁵⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553), หน้า 1 - 162.

¹⁵⁵ กรมสรรพากร, หักตามความจำเป็นและสมควร [Online] แหล่งที่มา <https://www.rd.go.th/6055.html> อ้างถึงใน อานนท์ ทศน์เยี่ยม, "ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี", ดุลพาท เล่มที่ 3 ปีที่ 68 (ธันวาคม 2564), หน้า 154.

ภายในปีที่ซื้อได้ทั้งจำนวน เพราะถือเป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย แต่ต้องทยอยหักต้นทุนในรูปแบบค่าเสื่อมราคา ซึ่งโดยทั่วไปจะหักได้ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปีภาษี ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นซึ่งไม่มีลักษณะเป็นการลงทุน เช่น ค่าไฟฟ้า หรือ ค่าอินเทอร์เน็ต เป็นต้น สามารถหักค่าใช้จ่ายทั้งหมดได้ในปีที่จ่าย

ดังนั้น การพิจารณาว่าชุดคริปโทเคอร์เรนซีคือกรณีการเข้าแข่งขันโดยเทียบเคียงพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (1) บัญญัติว่า “(1) การเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ ร้อยละ 60” กล่าวคือ เงินได้ตามมาตรา 40(8) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามอัตราที่กำหนดซึ่งการเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ ร้อยละ 60 ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

กล่าวโดยสรุป การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นวิธีการกำหนดขึ้นเพื่อความสะดวกในการเสียภาษี ในกรณีที่บุคคลผู้มีเงินได้จากการชุดคริปโทเคอร์เรนซีอาจบันทึกรายจ่ายในการประกอบกิจการไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้บันทึกรายจ่ายไว้ ยังมีโอกาสหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ และหรือถ้าไม่ประสงค์จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หากพิสูจน์ได้ จะขอหักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรก็ได้¹⁵⁶ รวมถึงการยื่น ภ.ง.ด. 90 กรณีผู้เสียภาษีที่มีรายได้ทางอื่นนอกจากงานประจำ ซึ่งต้องใช้เพื่อยื่นภาษีระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี และกรณีมีเงินได้ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดคือรายได้ในช่วงครึ่งปีปฏิทินแรก (เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน) เกิน 60,000 บาท ต้องยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี (ภ.ง.ด. 94)

อีกทั้งการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีและต้องตีความอย่างแคบโดยเคร่งครัดซึ่งตามแนวบรรทัดฐานของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 วินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนต้องปฏิบัติตามมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชนจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ยิ่งไปกว่านั้น หากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรมีความคลุมเครือและไม่ชัดเจน การตีความกฎหมายภาษีอากร จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ เป็นไปตามแนวบรรทัดฐานของศาลฎีกาในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519

¹⁵⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 1 – 160.

6.1.2. กรณีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

ตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน”

กรณีผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ กฎหมายไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เว้นแต่ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ผลขาดทุนสุทธิที่จะยกมาหักกำไรสุทธิในปีปัจจุบัน หมายถึง ผลขาดทุนสุทธิที่ได้ปรับปรุงรายการตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แล้ว คือ เป็นกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี การยกยอดผลขาดทุนสุทธิมาหักกำไรสุทธิกฎหมายกำหนดไว้ว่าต้องเป็นผลขาดทุนยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ฉะนั้น การนับเวลาย้อนหลัง 5 ปีนั้น หากคำนวณกำไรสุทธิของปีใดต้องถือปีนั้นเป็นปีปัจจุบันเป็นหลักนับย้อนหลังไปอีก 5 ปี ถ้ามีผลขาดทุนสุทธิอยู่ในรอบระยะเวลา 5 ปี ก่อนปีปัจจุบันย่อมยกมาหักกำไรสุทธิปีปัจจุบันได้ การยกผลขาดทุนสุทธิมาหักกำไรสุทธิปีปัจจุบัน ต้องหักกลับกำไรสุทธิที่มีอยู่ใน 5 ปี หลังจากปีที่มีผลขาดทุนเสียก่อน (ซึ่งกำไรสุทธิดังกล่าวยังไม่เคยต้องเสียภาษีเงินได้มาก่อนเพราะมีผลขาดทุนหักกลับ) หากยังคงมีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่อีกเท่าใด ก็ยกไปหักกำไรสุทธิปีถัดไปได้อีก ถ้าอยู่ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้น การหักกลับดังกล่าวควรใช้หลักขาดทุนก่อนหักก่อน (First Loss First Use) เพราะในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีย่อมต้องถือว่าปีที่คำนวณนั้น เป็นปีปัจจุบันที่จะต้องพิจารณาว่ามีผลขาดทุนสุทธิปีก่อนยกมาหักเป็นจำนวนเท่าใดหรือไม่ การนำผลขาดทุนสุทธิมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้น กรมสรรพากรวางแนวทางการคำนวณไว้ดังนี้¹⁵⁷

1) ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิซึ่งได้คำนวณตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2) ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนับย้อนหลังขึ้นไปไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีนับจากปีปัจจุบัน

3) ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีใดเกิดขึ้นก่อน ต้องนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน และไม่ต้องนำไปหักกลับลบบันกับกำไรสะสมที่มีอยู่ก่อนปีที่มีผลขาดทุนสุทธิ เมื่อหักกลับลบบันแล้ว หากยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ก็มีสิทธิจะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากผลกำไรในปีต่อ ๆ ไปได้อีก แต่ต้องไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี หากเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกไปหักอีกต่อไป¹⁵⁸

¹⁵⁷ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 2 – 220.

¹⁵⁸ เรื่องเดียวกัน

การคำนวณหักผลขาดทุนสุทธิจะต้องยกไปหักตามลำดับ จะเลือกนำไปหักกำไรในปีหลัง ๆ โดยไม่เป็นไปตามลำดับไม่ได้

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3185/2522 คำว่า “ยกมา” ไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน หมายความว่า ยกมาตามวิธีการบัญชีแต่ละปีจนถึงปีที่มีกำไรสุทธิ ถ้าหักแล้วยังขาดทุนสุทธิอยู่อีกก็ยกไปหักในปีต่อไป ทำเช่นนี้เรื่อยไปจนกว่าจะพ้นการขาดทุนสุทธิ แต่ผลการขาดทุนสุทธิที่ยกมาดังกล่าวต้องเป็นผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน¹⁵⁹

เมื่อพิจารณาถึงคำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล กรมสรรพากร (มกราคม พ.ศ. 2565)¹⁶⁰ ระบุเพียงการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร และผู้ขาดต้องเก็บเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องและจัดทำบัญชีต้นทุน ซึ่งพิจารณาได้ว่าการขาดคริปโทเคอร์เรนซีในช่วงปีแรก ๆ อาจมีผลขาดทุน ซึ่งนักขาดคริปโทเคอร์เรนซีควรสามารถนำผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวมาหักจากยอดกำไรสุทธิได้ ทั้งต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิซึ่งได้คำนวณตามเงื่อนไขของมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม และต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งนับย้อนหลังขึ้นไปไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีนับจากปีปัจจุบัน และผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีใดเกิดขึ้นก่อน ต้องนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน และไม่ต้องนำไปหักกลบลบกันกับกำไรสะสมที่มีอยู่ก่อนปีที่มีผลขาดทุนสุทธิ เมื่อหักกลบลบกันแล้ว หากยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่ก็มีสิทธิจะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากผลกำไรในปีต่อ ๆ ไปได้อีก แต่ต้องไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี หากเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกไปหักอีกต่อไป

ดังนั้น กรมสรรพากรก็ควรต้องออกพระราชกฤษฎีกา ๆ แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เพื่อให้ นักขาดคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลขาดทุนสุทธิสามารถนำผลขาดทุนสุทธิดังกล่าวมาหักจากยอดกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้

6.1.3. การรับรู้เงินได้พึงประเมินในทันทีเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขาด

ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

¹⁵⁹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 2 – 222.

¹⁶⁰ กรมสรรพากร, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล (มกราคม พ.ศ. 2565), หน้า 11.

และการตีราคาทรัพย์สิน ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมี
 บทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีใน
 วันที่ได้ทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น

พิจารณาได้ว่าการตีความให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับมาจากการขุด รับรู้เป็นเงินได้ขึ้น
 ทันทีเมื่อได้รับ กล่าวคือ ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ถือเป็นเงินได้พึงประเมินซึ่งสามารถใช้
 มูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซี ณ เวลาที่ได้รับ ซึ่งสามารถตรวจสอบผ่านเว็บไซต์
 CoinMarketCap, Messari, Openmarketcap, Coinpaprika, Bitcoin.com Markets, Blockmodo,
 Coinratecap, Coingecko, Coincodex¹⁶¹ เป็นต้น ทำให้เงินได้จากการขุดใช้มูลค่าราคายุติธรรมของเหรียญ
 ที่ขุดได้ ณ เวลาที่รับเป็นรายได้ ซึ่งหากพิจารณาว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีทางตรง เรียกทางตรง
 เพราะเก็บจากความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นซึ่งจะแตกต่างจากภาษีการบริโภคที่ไม่คำนึงว่าจะมั่งคั่งหรือไม่ เพราะหากมี
 การบริโภคเท่ากันต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากัน ความมั่งคั่งคือการนำมาหาได้ นิยามในเชิงเศรษฐศาสตร์ ภาษี
 ทางตรงจะเก็บจากสิ่งทีเรียกว่าเงินได้ หลักการคือความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นในทางเศรษฐศาสตร์ ไม่ใช่ความมั่งคั่งที่มี
 อยู่ ทฤษฎีภาษีอากร HAIG-SIMONS เงินได้วัดในรูปของปริมาณผลบวกของการบริโภคที่เพิ่มขึ้น การ
 เปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น ยกตัวอย่างเช่น หุ่นราคาตลาด 47 บาท แต่ซื้อในราคา 1 บาท ในแง่
 ภาษีทางตรง ทฤษฎี HAIG-SIMONS ย่อมมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ต้องเสียภาษีทางตรง

เมื่อพิจารณาถึงการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด หากรับรู้เงินได้ในทันทีเมื่อ
 ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดไม่ได้ขัดต่อหลัก Wherewithal-to-pay ซึ่งนักขุดซึ่งเป็นผู้เสียภาษีมี
 ความสามารถและสะดวกในการชำระภาษี เพราะสามารถนำเงินได้จากการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีมาใช้ใน
 การเสียภาษี เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีนั้นมีสภาพคล่องสูง สามารถแลกเปลี่ยนเป็นเงินสดในตลาดคริปโท
 เคอร์เรนซีได้ทันทีโดยไม่สูญเสียมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจึงเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนได้ การ
 ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดมาจึงเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้มั่นใจได้แล้วว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะชำระภาษี
 ได้อย่างสะดวก

อีกทั้ง หากกำหนดให้ ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ยังไม่ถือเป็นเงินได้พึง
 ประเมิน และเมื่อมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมาได้ ถือเป็นเงินได้พึง
 ประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น พิจารณาได้ว่า ต้องออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้ให้
 ชัดเจนว่า กรณีผู้เสียภาษีทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ยังไม่เป็นเงินได้พึง
 ประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร หรือหากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวล
 รัษฎากรแล้ว กรมสรรพากรก็ควรต้องออกพระราชกฤษฎีกา ฯ เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคล
 ธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ชัดเจน มิฉะนั้นกรมสรรพากรสามารถให้อำนาจฝ่ายบริหารออก
 กฎกระทรวง เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ตามมาตรา 42(17)¹⁶² แห่งประมวลรัษฎากร ปัจจุบันมี

¹⁶¹ Kai Sedgwick, *These Cryptocurrency Data Sites Aim to Be More Accurate Than Coinmarketcap* [Online], 15 May 2022,
 Available from <https://news.bitcoin.com/these-cryptocurrency-data-sites-aim-to-be-more-accurate-than-coinmarketcap/>

¹⁶² มาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง

กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และกฎกระทรวงที่แก้ไขเพิ่มเติมต่อมากำหนดยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้พึงประเมิน ยกตัวอย่างเช่น ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(23) เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการขายหลักทรัพย์ที่เป็นหุ้นกู้ หรือพันธบัตร และคำนวณค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควร รวมถึงต้นทุนของเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันที่จำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมาได้ และสำหรับค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควร รวมถึงต้นทุนของเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันที่ขุดได้มา สามารถเก็บไว้เพื่อนำมาใช้คำนวณได้เพียงใด

จากกรณีของต่างประเทศ สรุปได้ว่า แนวทางการเก็บภาษีการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศนั้น หลายประเทศเห็นว่าการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแล้วได้รับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้และสำหรับค่าใช้จ่าย เช่น ค่าไฟฟ้า เป็นต้น สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และการแบ่งว่าการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นกิจกรรมงานอดิเรกหรือกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งหากเป็นกิจกรรมงานอดิเรกจะได้รับยกเว้นการเสียภาษี และบางประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น จะมีการระบุให้การขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบงานอดิเรก ไม่ต้องรายงานรายได้ใด ๆ ในเวลาที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ แต่เมื่อใดก็ตามที่มีการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ซึ่งอาจมีกำไรส่วนเกินจากทุนจะต้องชำระภาษีพร้อมยื่นภาษีประจำปี สำหรับกรณีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจ ต้องรายงานรายได้ใด ๆ ในเวลาที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดได้ตามมูลค่าตลาดยุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับและมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี เช่น ค่าอุปกรณ์ ค่าไฟฟ้า ค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรม เป็นต้น และการจะพิจารณาว่าเป็นการขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบธุรกิจหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น มีการจดทะเบียนชื่อธุรกิจ และมีเลขระบุตัวตนของธุรกิจ มีการดำเนินการมุ่งแสวงหากำไร เป็นต้น แต่สำหรับประเทศไทยมิได้มีบทบัญญัติใด ระบุถึงขนาดการแบ่งรูปแบบการขุดคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็นแบบงานอดิเรกหรือแบบธุรกิจ

สำหรับประเทศไทย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเข้าข่ายกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรก เมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก ซึ่งเห็นว่าแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศไทย จัดเก็บภาษีการขุดคริปโทเคอร์เรนซีเหมือนกับการขุดทองคำ คือ ผู้ขุดทองไม่ต้องรับรู้รายได้ จนกว่าจะมีการจำหน่ายหรือแลกเปลี่ยนทองคำ ซึ่งเห็นว่าคริปโทเคอร์เรนซีมีความแตกต่างกับทองคำเพราะคริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้มีอยู่จริงตั้งแต่แรกซึ่งแตกต่างจากทองคำซึ่งมีอยู่แล้ว และการเกิดขึ้นของคริปโทเคอร์เรนซีมาจากโครงสร้างการทำงานของระบบบล็อกเชนซึ่งแตกต่างจากทองคำ ดังนั้น การได้รับคริปโทเคอร์เรนซี

(พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2496 เป็นต้นไป)

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509))

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 201 (พ.ศ. 2539))

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 219 (พ.ศ. 2542))

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 230 (พ.ศ. 2544))

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 241 (พ.ศ. 2546))

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 252 (พ.ศ. 2548))

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 254 (พ.ศ. 2548))

จากการขุดต้องมีเกณฑ์ในการรับรู้เงินได้ที่แตกต่างกัน จึงกล่าวได้ว่าคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้มาจากการขุดเป็นค่าตอบแทนการให้บริการจึงเกิดเป็นเงินได้พึงประเมินขึ้นในทันทีเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซี ในทางตรงกันข้าม หากรับรู้เป็นเงินได้พึงประเมินจนกว่าจะมีการจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีอาจทำให้การเสียภาษีเงินได้ถูกเลื่อนออกไป

6.1.4. การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) บัญญัติว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

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

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

“(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

พิจารณาได้ว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่...¹⁶³ “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่

¹⁶³ มาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด¹⁶⁴ ดังนั้น เห็นว่า การได้รับเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด หากพิจารณาว่าถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ จะเข้าลักษณะเป็นสินค้าตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เทียบเคียงกับคาร์บอนเครดิตดังกล่าวในบทที่ 4 กล่าวคือ

คาร์บอนเครดิต

คาร์บอนเครดิต หมายถึง สิทธิที่เกิดจากการลดปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์หรือก๊าซเรือนกระจกสู่สิ่งแวดล้อม อันเนื่องมาจากการที่บุคคลหรือองค์กรได้ดำเนินการหรือโครงการที่มีเป้าหมายเพื่อลดการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์หรือก๊าซเรือนกระจกสู่สิ่งแวดล้อม ซึ่งสิทธิดังกล่าวนี้สามารถวัดปริมาณและสามารถนำไปซื้อขายในตลาดคาร์บอนเครดิตได้ซึ่งต้นกำเนิดของคาร์บอนเครดิตสามารถจำแนกออกได้หลายประเภทขึ้นอยู่กับแนวคิด หลักการหรือวัตถุประสงค์ของการจำแนก ทำให้เกิดคาร์บอนเครดิตและตลาดซื้อขายคาร์บอนเครดิต ซึ่งคาร์บอนเครดิตที่นำมาซื้อขายในตลาดคาร์บอนเครดิตสามารถเกิดจากการดำเนินโครงการหรือมาตรการของบุคคลหรือองค์กรที่มีเป้าหมายเพื่อการลดการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์หรือก๊าซเรือนกระจกสู่สิ่งแวดล้อม ส่วนตลาดคาร์บอนเครดิตเป็นสถานที่ที่ถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อเป้าหมายการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกสู่สิ่งแวดล้อมโดยมีการนำสินค้าที่เรียกว่าคาร์บอนเครดิตมาเป็นวัตถุในการซื้อขายแลกเปลี่ยนซึ่งคาร์บอนเครดิตถือเป็นตัวแทนหรือสัญลักษณ์ของการลดปล่อยก๊าซเรือนกระจกหรือก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์เทียบเท่า¹⁶⁵

ประเภทของคาร์บอนเครดิต

1) คาร์บอนเครดิตประเภท Assigned Amount Units: AAUs ผ่านกลไกการซื้อขายสิทธิการปล่อยก๊าซเรือนกระจก (Emission Trading: ET) ภายใต้พันธกรณีตามพิธีสารเกียวโต กล่าวคือ เป็นคาร์บอนเครดิตที่มีการซื้อขายกันภายในกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว โดยแต่ละประเทศจะได้รับจัดสรร AAUs ซึ่งห้ามมิให้ปล่อยเกินปริมาณ AAUs ที่ประเทศตนได้รับ หากปล่อยเกินจะต้องทำการซื้อ AAUs เพื่อชดเชยการปล่อยของประเทศตน¹⁶⁶

2) คาร์บอนเครดิตประเภท Emission Reduction Units: ERUs ผ่านกลไกการดำเนินการร่วม (Joint Implementation: JI) ภายใต้พันธกรณีตามพิธีสารเกียวโต ซึ่งเป็นคาร์บอนเครดิตของกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว เช่นเดียวกับ AAUs แต่แตกต่างกันในลักษณะที่ AAUs จะสามารถนำสิทธิการปล่อย

¹⁶⁴ มาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁶⁵ กฤษรัตน์ ศรีสว่าง, การบรรเทาอุปสรรคทางกฎหมายภาษีที่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาตลาดซื้อขายคาร์บอนเครดิตแบบสมัครใจในประเทศไทยวารสารนิติศาสตร์และสังคมท้องถิ่น ฉบับปีที่ 5(2) (เดือนกรกฎาคม - เดือนธันวาคม 2564), หน้า 5.

¹⁶⁶ นันทวิทย์ พัฒนวงศ์, “กฎหมายในการซื้อขายคาร์บอนเครดิต” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556) หน้า 53-54, อ้างถึงใน ศุภวิชญ์ พ่วงสุวรรณ, “มาตรการทางกฎหมายเพื่อการส่งเสริมการซื้อขายคาร์บอนเครดิต,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562), หน้า 33.

ก๊าซเรือนกระจกที่ได้รับจัดสรรมาซื้อขายได้ทันที ที่เรียกว่า Allowance Base แต่ ERUs จะเป็นคาร์บอนเครดิตจากการดำเนินโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก เรียกว่า Project Base กล่าวคือ จะต้องเป็นการร่วมลงทุนระหว่างประเทศในโครงการลดก๊าซ ฯ เพื่อให้ได้คาร์บอนเครดิตและต้องเป็นโครงการใหม่นอกเหนือจากการดำเนินธุรกิจเดิม

3) คาร์บอนเครดิตประเภท Certified Emission Reduction: CERs ผ่านกลไกการพัฒนาที่สะอาด (Clean Development Mechanism: CDM) เป็นคาร์บอนเครดิตที่เกิดจากการร่วมมือกันระหว่างกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว กับกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา โดยให้กลุ่มประเทศกำลังพัฒนาเป็นผู้ดำเนินโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก และเมื่อได้คาร์บอนเครดิตแล้ว จะถูกโอนสิทธิไปยังกลุ่มประเทศพัฒนาแล้วที่เป็นผู้ให้ทุนสนับสนุนโครงการ ฯ เบื้องต้นพบว่าโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก ได้แก่ โครงการผลิตพลังงานสะอาด อาทิ พลังงานไฟฟ้า พลังงานลม พลังงานแสงอาทิตย์ พลังงานน้ำ ฯลฯ หรือโครงการผลิตพลังงานด้วยเชื้อเพลิงชีวมวล หรือโครงการปลูกป่าเพื่อดูดซับคาร์บอน เป็นต้น¹⁶⁷

4) คาร์บอนเครดิตประเภท Verified Emission Reduction/ Voluntary Emission Reduction: VERs เป็นคาร์บอนเครดิตจากตลาดการซื้อขายคาร์บอนในภาคสมัครใจ กล่าวคือ คาร์บอนเครดิตที่ไม่อยู่ภายใต้พันธกรณีพิธีสารเกียวโต ในส่วนของ VERs เป็นคาร์บอนเครดิตที่สามารถซื้อขายกันได้โดยสมัครใจระหว่างเอกชนกับเอกชน มิได้ซื้อขาย และลงทะเบียนโครงการผ่านหน่วยงานกลางของรัฐหรือหน่วยงานของ UNFCCC แต่เป็นการซื้อขาย และลงทะเบียนผ่านตลาดที่มีเอกชนเป็นผู้กำกับดูแล รวมถึงเข้ามารับรองมาตรฐาน และราคาของคาร์บอนเครดิตแต่ละประเภท

ตลาดซื้อขายคาร์บอนเครดิต

การซื้อขายคาร์บอนเครดิต สามารถซื้อขายกันได้ในตลาดคาร์บอน (Carbon Market) ตลาดคาร์บอน ได้แก่

1) ตลาดคาร์บอนตามกฎหมาย (Mandatory Carbon Market) เป็นตลาดการค้าคาร์บอนที่เกิดขึ้นภายใต้พิธีสารเกียวโต อันสืบเนื่องมาจากการบังคับให้บางประเทศต้องจำกัดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกซึ่งรัฐจะเข้ามาเกี่ยวข้องในฐานะเป็นผู้ตรากฎหมายและกำกับดูแลการปล่อยก๊าซเรือนกระจกซึ่งรัฐจะเข้ามาเกี่ยวข้องในฐานะเป็นผู้ตรากฎหมายและกำกับดูแลการปล่อยก๊าซ ฯ ภายในประเทศตน นอกจากนี้ยังมีการจัดตั้งองค์กรภาครัฐขึ้นเพื่อเป็นหน่วยงานควบคุมตลาดการค้าคาร์บอน โดยผู้ที่เข้าร่วมตลาดในภาคบังคับจะต้องกำหนดเป้าหมายในการลดก๊าซเรือนกระจก และเป้าหมายนั้นจะมีผลผูกพันตามกฎหมาย อนึ่ง หากผู้เข้าร่วมตลาดใดไม่สามารถบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ผลคือจะต้องถูกลงโทษ ในกรณีนี้ก็แล้วแต่ประเทศนั้น ๆ จะบัญญัติกฎหมายกำหนดบทลงโทษ

¹⁶⁷ องค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก, *ผู้ภัยด้วยตลาดคาร์บอน*, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: องค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก, 2562) หน้า 50-51, อ้างถึงใน ศุภวิชญ์ พงษ์สุวรรณ, “มาตรการทางกฎหมายเพื่อการส่งเสริมการซื้อขายคาร์บอนเครดิต,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562), หน้า 33.

2) ตลาดคาร์บอนตามสมัครใจ (Voluntary Carbon Market) เป็นตลาดคาร์บอนภาคสมัครใจถูกพัฒนาขึ้นอย่างอิสระต่างหากจากนโยบายและเป้าหมายการลดก๊าซเรือนกระจกของรัฐ นอกจากนี้ การที่ไม่มีกฎหมายบังคับหรือควบคุมทำให้ต้องอาศัยความสมัครใจขององค์กรเอกชนที่จะเข้าร่วมตลาดโดย อาจจะมีการตั้งเป้าหมายในการลดก๊าซ ๑ ของตนเอง แต่มีได้ผูกพันทางกฎหมาย และตลาดนี้ไม่ได้มีการให้นำสิทธิการปล่อยก๊าซเรือนกระจกที่ได้รับการจัดสรรจากรัฐมาขาย แต่เป็นตลาดที่ซื้อขายคาร์บอนเครดิตจากการดำเนินโครงการลดก๊าซเรือนกระจก หรือ Project Base ที่ไม่ได้ขอไปรับรองจากหน่วยงานกลางของประเทศ เจ้าของโครงการหรือไม่ได้ลงทะเบียนกับหน่วยงานภายใต้อนุสัญญา UNFCCC ซึ่งสินค้าที่ซื้อขายกันในตลาดนี้คือ VERs¹⁶⁸

กรมสรรพากรเคยวินิจฉัยว่าคาร์บอนเครดิตประเภท Voluntary Emission Reduction (VERs) เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ เข้าลักษณะเป็นสินค้า ตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการจำหน่ายคาร์บอนเครดิตประเภท VERs เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือได้มีการออกไปกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคาแล้วแต่กรณี ตามมาตรา 78/3(1) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 2 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534¹⁶⁹ และการขายคาร์บอนเครดิตให้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศเข้าลักษณะการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างให้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศ ตามมาตรา 77/1(8) มาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็น การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศ ตามมาตรา 77/1(14) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁷⁰ โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้าไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/2 และมาตรา 78/3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534)

อนึ่ง หากไม่ใช่สินค้าตามมาตรา 77/1(9) จะเข้ามาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากร “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ เพราะอาจตีความว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด” ได้เช่นกัน

¹⁶⁸ ศุภวิทย์ พ่วงสุวรรณ, “มาตรการทางกฎหมายเพื่อการส่งเสริมการซื้อขายคาร์บอนเครดิต,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562), หน้า 35.

¹⁶⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ 0702/3206 วันที่ 24 เมษายน พ.ศ. 2561 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายคาร์บอนเครดิต

¹⁷⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/7934 วันที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2557 เรื่อง ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการขายคาร์บอนเครดิต

การให้บริการในราชอาณาจักร การให้บริการหมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า (มาตรา 77/1(10)) ความหมายของคำว่า “บริการ” มีความหมายค่อนข้างกว้าง กล่าวโดยนัยที่จะทำความเข้าใจให้มากยิ่งขึ้นคือการกระทำที่ไม่เข้าลักษณะเป็นการขาย สินค้า จะถือเป็นการให้บริการ หากการกระทำนั้น ๆ เป็นการกระทำอันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า เช่น การให้เช่ารถ ให้เช่าเรือ บริการทางด่วน การให้ใช้ลิขสิทธิ์ การให้เช่าช่องสัญญาณดาวเทียม การให้สัมปทาน การรับจ้างทำของ การเป็นนายหน้า การรับจ้างพิมพ์ การรับจ้างพิมพ์เอกสาร เป็นต้น¹⁷¹

การยกเว้นกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ ตามมาตรา 77/1(10)(ก)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยกเว้นความหมายของคำว่า “บริการ” ไม่ให้หมายความถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง โดยเป็นการนำบริการหรือนำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารงานของกิจการหรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการให้บริการของตนเอง ทั้งนี้ ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตร หรือหลักทรัพย์ (ไม่ถือเป็น “บริการ”) เช่น เงินปันผลที่ได้จากการถือหุ้น

การให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรเท่านั้น การให้บริการในราชอาณาจักร หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่า การใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร (มาตรา 77/2 วรรคสอง) ดังนั้นจะเห็นได้ว่าหากผู้ประกอบการให้บริการในประเทศและได้ใช้บริการนั้นในประเทศ การให้บริการดังกล่าวย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร แต่ถึงแม้บริการนั้นได้นำไปใช้ในต่างประเทศ การให้บริการดังกล่าวก็อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะถือว่าเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร เช่นกันตามนัยมาตรา 77/2 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร¹⁷²

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและใช้บริการในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับการให้บริการในต่างประเทศแต่ไม่มีการนำบริการนั้นมาใช้ในราชอาณาจักร การให้บริการดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

¹⁷¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 4-030.

¹⁷² เรื่องเดียวกัน, หน้า 4-038.

ในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัยว่ากิจการดังกล่าวเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการ และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรถือเป็นที่สุด (มาตรา 77/5)

การให้บริการตามมาตรา 78/1 แยกความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 4 กรณี ดังนี้

(1) การให้บริการทั่วไป ความรับผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย คือ (ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ (ข) ได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี (มาตรา 78/1(1))

(2) การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของการบริการที่ทำให้ความรับผิดในการเสียภาษีตามส่วนของการบริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้ เกิดขึ้นก่อนได้ชำระราคาค่าบริการตามส่วนของการบริการที่สิ้นสุดลง ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย คือ (ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ (ข) ได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี (มาตรา 78/1(2))

(3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ความรับผิดในการเสียภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณี (มาตรา 78/1(3))

(4) การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(5) (การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล) และภายหลังได้มีการโอนสิทธิในบริษัทอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1(2) (การโอนสิทธิไปให้กับบุคคลที่มีชื่อองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล) ความรับผิดในการเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ (มาตรา 78/1(4))¹⁷³

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมมีผลกระทบต่อความเป็นอยู่ของประชาชน สินค้าบางชนิดเป็นสิ่งจำเป็นต่อคนส่วนใหญ่ของประเทศ เช่น สินค้าทางการเกษตร หรือบริการบางอย่างมีลักษณะเป็นสวัสดิการทางสังคมด้วยเช่น การให้บริการการศึกษา การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาล และการให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์ เป็นต้น กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นการปฏิบัติการบางอย่างตามประมวลรัษฎากร เช่น ไม่ต้องจดทะเบียน

¹⁷³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 4-217-4-224.

ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อาจจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเมื่อซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าทุนมาใช้ประกอบการให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้ โดยไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด แต่ทั้งนี้ข้ออธิบัตินกรมสรรพากรจะกำหนดให้ทำรายงานและเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารก็ได้ (มาตรา 81/2)

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรพิจารณาแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ กรณีที่ 1 ยกเว้นตามประมวลรัษฎากร กรณีที่ 2 ยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา กรณีที่ 3 ยกเว้นตามประกาศกระทรวงการคลัง

จากกรณีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ บางประเทศเห็นว่าไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ยกเว้นสำหรับบริการทางการเงินโดยมีเงื่อนไขว่า คริปโทเคอร์เรนซีเป็นวิธีการชำระเงินทางเลือกอื่น และคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁷⁴ ในช่วงต้นปี พ.ศ. 2557 สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร (HMRC) ระบุว่า มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการทำธุรกรรมสกุลเงิน สำหรับสกุลเงินที่เป็นปัญหาจะต้องถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งในขณะนั้นสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักรกำหนดให้บิตคอยน์เป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่เป็นบัตรกำนัลที่ต้องเสียภาษีโดยจะมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซี ต่อมาในเดือนมีนาคม พ.ศ. 2557 สรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร ได้ระบุว่าสถานะปัจจุบันของการขุดและการค้าบิตคอยน์และคริปโทเคอร์เรนซีอื่น ๆ ควรถือว่าอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม และในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2558 ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (Court of Justice of the European Union: CJEU) ได้วินิจฉัยว่า การแลกเปลี่ยนสกุลเงินดั้งเดิมสำหรับหน่วยคริปโทเคอร์เรนซี บิตคอยน์ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใต้บทบัญญัติเกี่ยวกับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสกุลเงินธนบัตร และเหรียญที่ใช้ (Skatteverket v David Hedqvist)

พิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มตาม Official Journal of the European Union, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax มีรายละเอียดของบทบัญญัติ Article 2¹⁷⁵, Article 26(1)¹⁷⁶, Article 73¹⁷⁷, และ Article 135(1)¹⁷⁸

¹⁷⁴ Simon Levine, PLUS AND MINERS: CRYPTOCURRENCIES AND VAT [Online], 14 April 2022, Available from <https://www.bkl.co.uk/insights/cryptocurrencies-vat/>

¹⁷⁵ Article 2

1. The following transactions shall be subject to VAT:

(a) the supply of goods for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such;

(b) the intra-Community acquisition of goods for consideration within the territory of a Member State by:

(i) a taxable person acting as such, or a non-taxable legal person, where the vendor is a taxable person acting as such who is not eligible for the exemption for small enterprises provided for in Articles 282 to 292 and who is not covered by Articles 33 or 36;

(ii) in the case of new means of transport, a taxable person, or a non-taxable legal person, whose other acquisitions are not subject to VAT pursuant to Article 3(1), or any other non-taxable person;

(iii) in the case of products subject to excise duty, where the excise duty on the intra-Community acquisition is chargeable, pursuant to Directive 92/12/EEC, within the territory of the Member State, a taxable person, or a non-taxable legal person, whose other acquisitions are not subject to VAT pursuant to Article 3(1);

(c) the supply of services for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such;

(d) the importation of goods.

¹⁷⁶ Article 26(1)

1. Each of the following transactions shall be treated as a supply of services for consideration:

(a) the use of goods forming part of the assets of a business for the private use of a taxable person or of his staff or, more generally, for purposes other than those of his business, where the VAT on such goods was wholly or partly deductible;

(b) the supply of services carried out free of charge by a taxable person for his private use or for that of his staff or, more generally, for purposes other than those of his business.

¹⁷⁷ Article 73

In respect of the supply of goods or services, other than as referred to in Articles 74 to 77, the taxable amount shall include everything which constitutes consideration obtained or to be obtained by the supplier, in return for the supply, from the customer or a third party, including subsidies directly linked to the price of the supply.

¹⁷⁸ Article 135(1)

1. Member States shall exempt the following transactions:

(a) insurance and reinsurance transactions, including related services performed by insurance brokers and insurance agents;

(b) the granting and the negotiation of credit and the management of credit by the person granting it;

(c) the negotiation of or any dealings in credit guarantees or any other security for money and the management of credit guarantees by the person who is granting the credit;

(d) transactions, including negotiation, concerning deposit and current accounts, payments, transfers, debts, cheques and other negotiable instruments, but excluding debt collection;

(e) transactions, including negotiation, concerning currency, bank notes and coins used as legal tender, with the exception of collectors' items, that is to say, gold, silver or other metal coins or bank notes which are not normally used as legal tender or coins of numismatic interest;

พิจารณา Article 135 กล่าวคือการแลกเปลี่ยนบิตคอยน์และคริปโทเคอร์เรนซีอื่น อยู่ภายใต้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม Chapter 3 Exemption for other Activities Article 135(1)(e) บัญญัติว่า “(e) transactions, including negotiation, concerning currency, bank notes and coins used as legal tender, with the exception of collectors’ items, that is to say, gold, silver or other metal coins or bank notes which are not normally used as legal tender or coins of numismatic interest”¹⁷⁹ กล่าวคือ “ธุรกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการเจรจาต่อรองเกี่ยวกับสกุลเงิน ธนบัตร และเหรียญที่ใช้เป็นเงินตามกฎหมาย ยกเว้นของสะสม กล่าวคือ ทองคำ เงิน หรือโลหะหรือธนบัตรอื่น ๆ ที่ปกติไม่ใช้เป็นเงินซื้อของหรือเหรียญกษาปณ์ ที่น่าสนใจเกี่ยวกับเหรียญ

อย่างไรก็ตามมีแนวคิดที่แตกต่างออกไปสำหรับ Article 135(1)(e) ว่าบทบัญญัติดังกล่าวจะไม่สามารถนำมาปรับใช้กับบิตคอยน์หรือคริปโทเคอร์เรนซีได้ เพราะ Article 135(1)(e) จะบังคับใช้กับเงินตราที่ใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมายเท่านั้น ซึ่งบิตคอยน์และคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถเทียบเท่าเงินตราที่ใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย เป็นที่ทราบกันดีว่า บิตคอยน์ไม่ได้ออกโดยหน่วยงานสาธารณะ เช่น ธนาคารกลาง อีกทั้งบิตคอยน์ไม่ได้รับการยอมรับว่าเป็นเงินตราที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายโดยรัฐใด ๆ แต่สำหรับคำตัดสินของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ระบุว่า Article 135(1)(e) รวมถึงบิตคอยน์ด้วย เนื่องจากเป็นวิธีการชำระเงินและบิตคอยน์ทำหน้าที่เดียวกันกับเงินตราที่ใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย แม้ว่าบิตคอยน์สามารถเป็นสินทรัพย์เชิงกำไรเป็นหลัก ซึ่งบิตคอยน์ถูกมองว่าไม่ใช่วิธีการชำระเงินโดยสิ้นเชิง สมาชิกสภานิติบัญญัติประสงค์ขยายการบังคับใช้ข้อยกเว้นตาม Article 135(1)(e) ไปยังสิ่งที่ไม่ใช่เงินตราที่ใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมายหรือไม่ ซึ่งเป็นการแสดงออกถึงอำนาจอธิปไตยสาธารณะและการตัดสินว่าจะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับคริปโทเคอร์เรนซีหรือไม่นั้นเป็นการตัดสินใจทางการเมืองซึ่งจะต้องดำเนินการโดยสมาชิกสภานิติ

(f) transactions, including negotiation but not management or safekeeping, in shares, interests in companies or associations, debentures and other securities, but excluding documents establishing title to goods, and the rights or securities referred to in Article 15(2);

(g) the management of special investment funds as defined by Member States;

(h) the supply at face value of postage stamps valid for use for postal services within their respective territory, fiscal stamps and other similar stamps;

(i) betting, lotteries and other forms of gambling, subject to the conditions and limitations laid down by each Member State;

(j) the supply of a building or parts thereof, and of the land on which it stands, other than the supply referred to in point (a) of Article 12(1);

(k) the supply of land which has not been built on other than the supply of building land as referred to in point (b) of Article 12(1);

(l) the leasing or letting of immovable property.

¹⁷⁹ Article 135(1)(e), Official Journal of the European Union, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

บัญญัติแห่งยุโรป¹⁸⁰ ก่อนมีคำตัดสินในคดี Skatteverket v David Hedqvist นั้น เหล่าประเทศสมาชิกมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันเกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้กับธุรกรรมการแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับบิตคอยน์และคริปโทเคอร์เรนซี และมีหลายประเด็นที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีในแง่ของการเก็บภาษีทั้งทางตรงและทางอ้อม อีกทั้ง สถาบันระหว่างประเทศ ยุโรปและระดับชาติได้พยายามจัดประเภทสินทรัพย์ดิจิทัล และคำจำกัดความของคริปโทเคอร์เรนซีได้ถูกระบุไว้ใน Directive (EU) 2018/843 of the European parliament and of the council of 30 May 2018 amending Directive (EU) 2015/849 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, and amending Directives 2009/138/EC and 2013/36/EU (European Anti-money Laundering Directive (AMLD5) ว่า “*virtual currencies means a digital representation of value that is not issued or guaranteed by a central bank or a public authority, is not necessarily attached to a legally established currency and does not possess a legal status of currency or money, but is accepted by natural or legal persons as a means of exchange and which can be transferred, stored and traded electronically.*”¹⁸¹ กล่าวคือ สกุลเงินเสมือนหมายถึง การแสดงมูลค่าทางดิจิทัลที่ไม่ได้ออกหรือค้ำประกันโดยธนาคารกลางหรือหน่วยงานของรัฐ ไม่จำเป็นต้องแนบมากับสกุลเงินที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย และไม่มีสถานะทางกฎหมายของสกุลเงินหรือเงิน แต่เป็นที่ยอมรับโดยธรรมชาติหรือนิติบุคคลเป็นช่องทางในการแลกเปลี่ยนและสามารถโอน จัดเก็บ และซื้อขายทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ จึงกล่าวได้ว่าผลของคำตัดสินในคดี Skatteverket v David Hedqvist จะถูกนำไปตีความกับคริปโทเคอร์เรนซีที่เป็นวิธีการชำระเงินโดยสิ้นเชิง ซึ่งความเป็นจริงคริปโทเคอร์เรนซีมิได้มีเพียงจุดประสงค์เพื่อใช้ชำระเงินเท่านั้น แต่ยังสามารถใช้แก่งำไรได้อีกด้วย ในขณะที่ AMLD5 ระบุว่าสกุลเงินเสมือนเป็นช่องทางในการแลกเปลี่ยน

อนึ่ง มีแนวคิดที่ว่า การขูดคริปโทเคอร์เรนซีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸² เพราะการขูดบิตคอยน์หรือขูดคริปโทเคอร์เรนซีจะมีการได้รับบิตคอยน์และได้รับค่าตอบแทนเป็นบิตคอยน์จากระบบกิจกรรมการขูดคริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้นำไปสู่เหตุการณ์ที่มีความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการกับผู้รับบริการซึ่งกิจกรรมการขูดไม่สามารถระบุผู้รับหรือลูกค้าที่แท้จริงได้ตราบดีที่ระบบสร้างบิตคอยน์ใหม่โดยอัตโนมัติ ด้วยเหตุนี้จึงมีลักษณะขาดความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการให้บริการกับค่าตอบแทน เทียบกับคดี Tolsma v Inspecteur der omzetbelasting กล่าวคือ ด้วยเหตุที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะในกรณีที่มีความสัมพันธ์

¹⁸⁰ Luisa Scarcella, Dissertation summary Taxing cryptocurrencies. The VAT treatment of Bitcoin as a case-study, University of Graz, 6 October, 2020, p.1

¹⁸¹ Official Journal of the European Union, Directive (EU) 2018/843 of the European parliament and of the council of 30 May 2018 amending Directive (EU) 2015/849 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, and amending Directives 2009/138/EC and 2013/36/EU.

¹⁸² Josep Navarro, Taxation of income obtained by mining for Value Added Tax purposes [Online], 14 April 2022, Available from <https://www.pratsglas.com/blog/vat-bitcoin-mining>.

ทางกฎหมายระหว่างผู้ให้บริการกับผู้รับบริการ มีการปฏิบัติให้แกกันและกัน ค่าตอบแทนที่ผู้ให้บริการได้รับ เพื่อแลกกับบริการที่มอบให้แก่ผู้รับบริการ¹⁸³

ดังนั้น การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี จะถือเป็นรายได้ที่ได้รับการยกเว้น เช่น รายได้ที่ได้รับการตรวจสอบการทำธุรกรรมของคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งถือเป็นธุรกรรมทางการเงิน อนึ่ง ในขณะที่บิตคอยน์และคริปโทเคอร์เรนซีอื่น ๆ ไม่ได้รับการจัดประเภทเป็นเงินที่ถูกต้องตามกฎหมาย นอกจากนี้ ธนาคารกลางทั่วโลกกำลังปรึกษาเรื่องกฎระเบียบของคริปโทเคอร์เรนซี ดังนั้น การค้าสกุลเงินใด ๆ จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ชำระค่าสินค้าหรือบริการด้วยคริปโทเคอร์เรนซีจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ และนักซุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เนื่องจากไม่ถือเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

ซึ่งสำหรับประเทศไทยสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีนั้นพิจารณาได้จากพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวง ซึ่งกฎกระทรวงจะใช้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้น หากจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ อาศัยการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “*บรรดารัฐฎการประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ (1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป*”¹⁸⁴

และตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) พ.ศ. 2565 และตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 745) พ.ศ. 2565 เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่กระทำผ่านผู้ประกอบการหรือ Exchange ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และสินทรัพย์ดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทย ความแจ้งแล้วนั้น

ดังนั้น แล้วจะทำให้การประกอบธุรกิจซุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อีกทั้งหากพิจารณาวิเคราะห์กรณีของการซุดคริปโทเคอร์เรนซีนั้น หมายถึง การแข่งขันเพื่อแย่งชิงสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบธุรกรรมและเป็นผู้บันทึกธุรกรรมนี้ลงไปบัญชีเพื่อบ่งบอกว่าธุรกรรมนี้ถูกต้องและเกิดขึ้นจริง เครื่องคอมพิวเตอร์ที่ใช้สำหรับซุดคริปโทเคอร์เรนซีจะมีการลงโปรแกรมพิเศษที่มีอัลกอริทึมสำหรับการลองผิดลองถูกในการแก้สมการคณิตศาสตร์ โดยมีความสามารถในการคิดคำนวณมากกว่าล้านครั้งเพื่อแก้รหัสที่ถูกกำหนดมาให้ หากประสบความสำเร็จในการแก้ไขสมการแล้ว จะได้รับรางวัลจากการซุดหรือเรียกว่า บล็อกรีวอร์ด (Block Reward) หรือรางวัลที่เป็นเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี เป็นการบริการทางการเงินจึงสมควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีเงื่อนไขว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นวิธีการชำระเงินทางเลือกอื่น

¹⁸³ Judgement of the court (Sixth Chamber), Tolsma v Inspecteur der omzetbelasting, 3 March 1994.

¹⁸⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1).

อย่างไรก็ดี เอกัตศึกษาฉบับนี้มิได้มุ่งศึกษาประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของคริปโทเคอร์เรนซีในรายละเอียดแต่อย่างใด

6.2 ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

6.2.1. สถานะของคริปโทเคอร์เรนซีตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

คริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สิน ไม่ใช่เงินตรา ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137¹⁸⁵ บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า วัตถุที่มีรูปร่าง” และตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138¹⁸⁶ บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้” ดังนั้น “ทรัพย์สิน” จึงหมายถึง วัตถุที่มีรูปร่างและวัตถุไม่มีรูปร่างอย่างใด ๆ ซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้ เมื่อไม่ได้หมายถึงสิ่งที่จับต้องได้เท่านั้น สิ่งที่ไม่รูปร่าง แต่หากมีราคาและถือเอาได้ก็รวมอยู่ในความหมายของทรัพย์สินด้วย¹⁸⁷ องค์ประกอบสำคัญของการจะเป็นทรัพย์สินได้ต่อเมื่อ “อาจมีราคาและอาจถือเอาได้” ถ้าขาดอย่างใดอย่างหนึ่งก็ไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สิน โดยมีองค์ประกอบดังนี้

1) “อาจมีราคาได้”

หมายถึง คุณค่าในตัวของสิ่งนั้น แม้บางอย่างอาจไม่สามารถซื้อขายกันด้วยราคา แต่มีคุณค่าเพื่อประโยชน์ในการใช้สอยทางเศรษฐกิจหรือประโยชน์ทางจิตใจก็อาจมีราคาได้¹⁸⁸

2) “อาจถือเอาได้”

หมายถึง อาจเข้าห้วงแขนกันได้เพื่อตัวเอง ไม่จำเป็นต้องยึดถือจับต้องได้อย่างจริงจัง¹⁸⁹

ตามพระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501 มาตรา 6 “เงินตราได้แก่เหรียญกษาปณ์และธนบัตร” เงินตราตามกฎหมายนี้จึงครอบคลุมเฉพาะเงินที่สร้างขึ้นมีรูปร่างทางกายภาพเป็นเหรียญและเป็นกระดาษแบบธนบัตร และโดยที่เหรียญกษาปณ์” ต้องทำขึ้นและออกใช้โดยกระทรวงการคลัง ตามมาตรา 10 ประกอบมาตรา 11 และธนบัตรต้องทำขึ้นและออกใช้โดยธนาคารแห่งประเทศไทย ตามมาตรา 14 ประกอบมาตรา 15 เมื่อเปรียบเทียบกับลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งไม่มีรูปร่างหรือลักษณะทางกายภาพใด ๆ เพียงแต่มีอยู่ในระบบดิจิทัลเท่านั้นจึงไม่เป็นเหรียญหรือกระดาษตามความหมายของเงินตรา อีกทั้ง คริปโท

¹⁸⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137.

¹⁸⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138.

¹⁸⁷ เสนีย์ ปราโมช, อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์พลสยามพริ้นติ้ง, 2551) หน้า 9. อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 16.

¹⁸⁸ บัญญัติ สุชีวะ และไพโรจน์ วายภาพ, คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, พิมพ์ครั้งที่ 15, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์กรุงสยามพับลิชชิ่ง, 2556), หน้า 7.อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 16.

¹⁸⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8 อ้างถึงใน สุภัทรา จึงประเสริฐ, “ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 16.

เคอร์เรนซีทำขึ้นและออกโดยการประมวลผลทางคณิตศาสตร์ขั้นสูง ไม่ใช่ออกโดยผู้ที่ได้รับมอบอำนาจหรือผู้ได้รับอนุญาตตามกฎหมายจึงไม่ใช่เงินตราตามความหมายของพระราชบัญญัติ¹⁹⁰ นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาถึงหน้าที่และคุณสมบัติทั่วไปของเงินตราแล้ว เงินตรามีหน้าที่ ได้แก่ หน้าที่ในการเป็นมาตรฐานในการวัดมูลค่า หรือหน่วยวัดค่า หน้าที่ในการเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน หน้าที่ในการเป็นมาตรฐานในการชำระหนี้ภายใน หรือมีอำนาจในการปลดหนี้ และมีหน้าที่เป็นเครื่องสะสมหรือเก็บกักมูลค่า เงินตราจึงควรจะต้องมีคุณสมบัติ คือ เป็นสิ่งที่ยอมรับกันทั่วไปในสังคมเดียวกัน เป็นของหายาก มีความคงทนถาวรสูง เป็นของที่มีลักษณะเหมือนกัน เป็นของที่ดูออกง่าย สามารถแบ่งเป็นหน่วยย่อย ๆ ได้ เป็นของที่มีมูลค่าคงที่ และเป็นของที่สามารถนำติดตัวไปได้สะดวก¹⁹¹

แม้การเกิดขึ้นของคริปโทเคอร์เรนซีมีความคล้ายคลึงกับเงินตรา แต่ไม่สามารถทำหน้าที่ของเงินตราทั่วไปได้อย่างครบถ้วน เนื่องด้วยคริปโทเคอร์เรนซีมีความผันผวนของมูลค่าสูง ไม่สามารถจับต้องได้ และเป็นเงินที่ได้รับการยอมรับและใช้กันเฉพาะกลุ่ม ยังไม่สามารถใช้ในการชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย แต่สามารถรับชำระหนี้ได้ในระหว่างบุคคลเฉพาะกลุ่มอันเกิดจากการยอมรับให้เป็นวิธีที่ใช้ในการชำระหนี้ในระหว่างคู่สัญญา ไม่ใช่การชำระหนี้โดยทั่วไปที่กฎหมายรับรองไว้ คริปโทเคอร์เรนซีจึงไม่อาจอยู่ในสถานะของเงินตราตามกฎหมายไทย

ดังนั้น ทรัพย์สินนั้นจะมีรูปร่างหรือไม่รูปร่างก็ได้ แต่ต้องอาจมีราคาได้ และอาจถือเอาได้ และในกรณีของคริปโทเคอร์เรนซีนั้น เป็นวัตถุที่ไม่มีรูปร่างในความเป็นจริง ทำให้คริปโทเคอร์เรนซีตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้นไม่ใช่เงินตราแต่ถือว่าเป็นทรัพย์สิน

สำหรับกรณีธุรกรรมของคริปโทเคอร์เรนซี พิจารณาได้ว่าสิทธิตามกฎหมายแพ่งทั่วไปที่สำคัญ ได้แก่ สิทธิทางหนี้ สิทธิทางทรัพย์สิน สิทธิเกี่ยวกับครอบครัว และสิทธิเกี่ยวกับตัวบุคคล สำหรับ “สิทธิทางหนี้” (obligatory right) หรือที่เรียกว่า “สิทธิเรียกร้อง” เป็นสิทธิที่อาจเกิดขึ้นได้โดยนิติกรรม เช่น สัญญา หรือนิติเหตุ เช่น ละเมิดก็ได้ มีลักษณะเป็นบุคคลสิทธิ (jus in personam)¹⁹² หรือ สิทธิที่มีต่อบุคคลเฉพาะตัว กล่าวคือ เป็นสิทธิที่มีอยู่เหนือบุคคลในอันที่จะบังคับบุคคลซึ่งเป็นคู่สัญญาหรือลูกหนี้ ให้กระทำการหรือให้งดเว้นมิให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือให้ส่งมอบทรัพย์สินให้ เช่น สิทธิของเจ้าหนี้ตามสัญญากู้ซึ่ง

¹⁹⁰ ดลพร ประสงค์สุทธิพร, “แนวทางการกำกับดูแลการใช้เงินเสมือน : กรณีศึกษา บิทคอยน์,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557) หน้า 39, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

¹⁹¹ ดลพร ประสงค์สุทธิพร, “แนวทางการกำกับดูแลการใช้เงินเสมือน : กรณีศึกษา บิทคอยน์,” (เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557) หน้า 39, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

¹⁹² โสภณ รัตนการ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหนี้ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 11, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2556. หน้า 5-7.อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 31.

สามารถบังคับให้ลูกหนี้ชำระเงินตามสัญญาได้ สิทธิตามสัญญาเช่าซึ่งผู้ให้เช่ามีสิทธิบังคับผู้เช่าให้ชำระค่าเช่าตามสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าก็มีสิทธิบังคับผู้ให้เช่าให้ส่งมอบทรัพย์สินที่เช่าได้ หรือสิทธิตามสัญญาจ้างทำของซึ่งผู้ว่าจ้างมีสิทธิบังคับให้ผู้รับจ้างทำการใด ๆ ตามสัญญาจ้างทำของได้ และผู้รับจ้างก็มีสิทธิบังคับให้ผู้ว่าจ้างชำระค่าจ้างได้ หรือสิทธิเรียกค่าสินไหมทดแทนในทางละเมิดซึ่งผู้เสียหายมีสิทธิบังคับผู้ทำละเมิดให้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ตนได้ เป็นต้น¹⁹³

บุคคลสิทธิเป็นสิทธิที่จะบังคับเอาแก่คู่สัญญาผู้สืบทอดของคู่สัญญา หรือลูกหนี้เท่านั้น จะใช้บังคับหรือใช้ยื่นต่อบุคคลอื่นทั่วไปไม่ได้ และหากคู่สัญญาผู้สืบทอดของคู่สัญญาหรือลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามสิทธินั้น ๆ ผู้ที่มีสิทธิตามสัญญาหรือเจ้าหน้าที่ต้องฟ้องร้องบังคับคดีต่อศาล จะบังคับกันเองไม่ได้¹⁹⁴ การมีอยู่ของคริปโทเคอร์เรนซีหรือการสร้างคริปโทเคอร์เรนซี เกิดขึ้นในลักษณะของนิติกรรมสัญญาและก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องหรือสิทธิทางหนี้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 149¹⁹⁵ บัญญัติว่า “นิติกรรม หมายความว่า การใด ๆ อันทำลงโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล เพื่อจะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิ” กล่าวคือ คริปโทเคอร์เรนซีนั้นเกิดขึ้นจากการสมมติในระหว่างกลุ่มบุคคลให้มีค่ามีราคาเพื่อใช้ในการถือครองและแลกเปลี่ยนในระบบบล็อกเชน ธุรกิจคริปโทเคอร์เรนซีจึงคล้ายกับเป็นการตกลงกันทำนิติกรรมสัญญาในระหว่างกลุ่มสมาชิกผู้ใช้งานในระบบที่โยงกันเป็นเครือข่ายว่าจะชำระหนี้ให้แก่ผู้ถือคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเงินตามมูลค่าในแต่ละวัน

ดังนั้น ธุรกิจของคริปโทเคอร์เรนซีเกิดขึ้นจากการตกลงยินยอมของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายผ่านกระบวนการทำสัญญาเบ็ดเสร็จอัตโนมัติในระบบบล็อกเชน ก่อให้เกิดการเคลื่อนไหวในสิทธิ การทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีจึงเป็นไปตามหลักอิสระทางแพ่ง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 151 ซึ่งคู่สัญญาสามารถตกลงแตกต่างจากบทบัญญัติของกฎหมายได้ หากไม่ขัดต่อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน นิติกรรมนั้นย่อมมีผลสมบูรณ์¹⁹⁶

¹⁹³ บัญญัติ สุชีวะ และไพโรจน์ วายภาพ. คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์. เนติบัณฑิตยสภา. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพมหานคร, มีนาคม 2556. หน้า 61-62 อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

¹⁹⁴ บัญญัติ สุชีวะ และไพโรจน์ วายภาพ. คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์. เนติบัณฑิตยสภา. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพมหานคร, มีนาคม 2556. หน้า 61-62 อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

¹⁹⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 149.

¹⁹⁶ ดลพร ประสงค์สุทธิพร, “แนวทางการกำกับดูแลการใช้เงินเสมือน : กรณีศึกษา บิทคอยน์,” (เอกัตศึกษาปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557) หน้า 38, อ้างถึงใน ภัทรพร สหกิจพิจารณ์, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้,” (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559), หน้า 30.

6.2.2. ประเด็นการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

ปัจจุบันการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีไม่ต้องแจ้งขออนุญาตต่อหน่วยงานใด ๆ และยังไม่มีหน่วยงานที่จะกำกับดูแลต่อไป อย่างไรก็ตามหากพิจารณา พ.ร.บ. การสาธารณสุข พ.ศ. 2535 ความหมายของเหตุรำคาญ ตาม พ.ร.บ. การสาธารณสุข ระบุว่า เหตุรำคาญ หมายถึง เหตุหนึ่งเหตุใดอันอาจก่อให้เกิดความเดือดร้อนของประชาชนผู้ที่อาศัยอยู่ในบริเวณใกล้เคียง ซึ่งมีสาเหตุมาจากการกระทำดังต่อไปนี้ (4) การกระทำใด ๆ อันเป็นเหตุให้เกิดกลิ่น แสง รังสี เสียง ความร้อน สิ่งมีพิษ ความสั่นสะเทือน ฝุ่น ละออง เหม่า เถ้า หรือกรณีอื่นใด จนเป็นเหตุให้เสื่อมหรืออาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพ ดังนั้น หากขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีต้องไม่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนของประชาชนผู้ที่อาศัยอยู่ในบริเวณใกล้เคียง

ยกตัวอย่างกรณีกรุงเทพมหานคร ตามข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องกิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ พ.ศ. 2561 ข้อ 7 ให้กิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้เป็นกิจการซึ่งกำหนดให้ควบคุมในพื้นที่กรุงเทพมหานคร 9. กิจการที่เกี่ยวกับการบริการ (15) การประกอบกิจการให้บริการคอมพิวเตอร์

กล่าวคือ ขอบเขต ความหมายตามกฎหมายว่าด้วยสาธารณสุข คือ สถานที่ที่ให้บริการเครื่องคอมพิวเตอร์แก่ลูกค้าเข้ามาใช้บริการ โดยคิดค่าบริการ เช่น ร้านเกมส์คอมพิวเตอร์ ร้านอินเทอร์เน็ต เป็นต้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการให้เช่าเครื่องคอมพิวเตอร์นอกสถานที่ ความเสี่ยงหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นในขั้นตอนการเตรียมการเพื่อประกอบกิจการ โครงสร้างอาคารไม่มั่นคงแข็งแรง ชำรุดทรุดโทรม พื้นลื่น อาจก่อให้เกิดอุบัติเหตุ ขั้นตอนกระบวนการให้บริการหรือกิจกรรมต่าง ๆ ในการประกอบกิจการ เช่น การระบายอากาศ การรักษาความสะอาดสถานที่ อุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ แสงสว่างในสถานที่ อากาศปนเปื้อนผู้พักอาศัยในบริเวณข้างเคียง ด้านสุขลักษณะ มีการระบายอากาศที่ดี มีการควบคุมแสงสว่างที่ดี มีระบบไฟฟ้าที่ปลอดภัย ดังนั้นแล้วหากการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีนั้นดำเนินการในลักษณะเข้าข่ายการประกอบกิจการให้บริการคอมพิวเตอร์ต้องดำเนินการให้เป็นไปตามข้อบัญญัติกรุงเทพมหานครที่กล่าวแล้วข้างต้น

สำหรับกรณีการนำเข้าเครื่องขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี พิจารณาตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการเก็บและเสียภาษีศุลกากรว่าจะเก็บในอัตราเท่าใด แก่ของชนิดใด มีวิธีการเก็บอย่างไร หรือ พิกัดอัตราศุลกากร หมายความว่า กฎหมายที่กำหนดว่าภาษีศุลกากรให้คิดและเก็บกันอย่างไร ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์แก่ผู้มีหน้าที่เก็บภาษีศุลกากรในอันที่จะเก็บภาษีได้โดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อประโยชน์แก่ผู้อื่นในอันที่จะทราบว่าตนจะต้องเสียภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกหรือไม่เพียงใด จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรที่มีหลักสำคัญคือ เป็นกฎหมายที่ใช้พิจารณาว่า สินค้าจัดเข้าพิกัดศุลกากรใดและจะเสียภาษีในอัตราใด อย่างไร และเป็นกฎหมายที่ใช้สำหรับคำนวณค่าภาษีว่าจะเสียศุลกากรในอัตรา (Rate) เท่าใด คิดเป็นจำนวนเงินเท่าใด องค์การศุลกากรโลก ได้มีการกำหนดระบบการจำแนกพิกัดศุลกากรให้แก่สินค้าหรือแบ่งกลุ่มสินค้าออกเป็นหมวดได้ 21 หมวด (Section) และแบ่ง 21 หมวดนี้ ออกเป็นตอน (Chapter) ได้ 99 ตอน หรือ 99 Chapter โดยยังได้แบ่งย่อยออกเป็นตอนย่อย (Sub-Chapter) ตลอดจนประเภท (Heading) และประเภทย่อย (Sub-Heading) โดยใช้ตัวเลขเป็นตัวกำกับ ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถกำหนดอัตราภาษีที่จะเก็บแก่สินค้าแต่ละกลุ่มแต่ละตอนให้ต่างกันได้ นอกจากนี้ ยังสามารถเก็บข้อมูลสถิติได้ง่ายขึ้นด้วยเนื่องจากตัวเลข

พิกัดศุลกากร (Tariff Nomenclature) จะหมายถึงตัวเลขที่กำหนดขึ้นอย่างเป็นระบบ เพื่อจัดกลุ่มให้สินค้าต่าง ๆ รวม 99 กลุ่ม ซึ่งตามความหมายโดยทั่วไป มักเข้าใจกันว่า คำว่า “พิกัด” และ “อัตรา” ใช้ควบคู่กันไปรวมเรียกว่า พิกัดอัตราศุลกากร” ซึ่งมีความหมายว่าเป็น “The list of items upon which a duty is imposed when they are imported to (country) together with the rates at which such articles are taxed” ส่วนอัตราอากร (Tariff Rate) นั้น หมายถึง อัตราหรือ Rate ในการเก็บภาษีแก่ของตามพิกัดศุลกากรนั้น ๆ

นอกจากนี้ การนำเข้า-ส่งออก เป็นเรื่องที่ต้องเกี่ยวข้องกับประเทศอื่น ๆ ทั่วโลกด้วย ในสังคมนานาชาติระหว่างประเทศจึงต้องมีการทำความเข้าใจให้ตรงกัน หรือใกล้เคียงกันว่าสินค้าที่จะซื้อขายกัน นั้นคือสินค้าอะไร จัดอยู่ในพิกัด (Chapter) ใด ก็จะต้องมีความเข้าใจที่สอดคล้องกัน โดยไม่ต้องอธิบายความหมาย และขอบเขตของสินค้าตาม Chapter นั้น ๆ กันอย่างยืดยาวอีก องค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization: WCO) จึงได้กำหนดตัวเลขขึ้นมา เพื่อใช้เป็นสื่อกลางในการกล่าวถึงสินค้าใด ๆ โดยที่ตัวเลขนั้น จะมีคำอธิบาย (Description) ว่าของใดหรือสินค้าใดจะจัดเข้าตัวเลขหมวดใดได้ ต้องมีลักษณะหรือคุณสมบัติอย่างไร

การจำแนกสินค้าออกเป็นตัวเลขโดยมีระบบที่ชัดเจนเช่นนี้ เรียกว่า เป็นการจำแนกพิกัดศุลกากรให้แก่สินค้า (Tariff Classification) ซึ่งในปัจจุบัน ประเทศไทยใช้ระบบการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นมาตรฐานโลกและใช้อย่างแพร่หลายมากกว่า 178 ประเทศในขณะนี้ และจะมีการปรับปรุงระบบการจำแนกพิกัดศุลกากรให้เหมาะสม

การจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรในระบบฮาร์โมนีสำหรับพิกัดอัตราอากรขาเข้าของประเทศไทยในปัจจุบัน พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จะแบ่งออกเป็น 21 หมวด (Section) 97 ตอน (Chapter) โดยที่ตัวเลข 2 หลักแรก จะเป็นหมวดของสินค้า ตัวเลข 2 หลักต่อไปจะเป็นตอนของสินค้า และตัวเลขหลักที่เหลือ จะเป็นประเภทย่อยของสินค้าในพิกัดฯ นั้น ๆ

ในการพิจารณาว่า สินค้าจะจัดเข้าพิกัดศุลกากรใด (Tariff Classification) มิใช่เรื่องง่าย อย่างไรก็ตาม อาจสรุปวิธีการหรือหลักเกณฑ์ในการพิจารณาพิกัดศุลกากรให้แก่สินค้าได้โดยอาศัยตัวช่วยต่าง ๆ ดังนี้ เกณฑ์เบื้องต้นในการพิจารณาพิกัดฯ ให้แก่สินค้า การใช้ Website ของกรมศุลกากร การพิจารณาโดยอาศัยคำอธิบายพิกัดศุลกากร (Explanatory Notes : EN) ที่จัดทำขึ้นโดยองค์การศุลกากรโลก การใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดศุลกากรตามภาค 1 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530¹⁹⁷

กรณีของการนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี อาจตีความพิกัดอัตราศุลกากรได้ดังนี้

กรณีที่ 1 เข้าพิกัดอัตราศุลกากร 84.71 เครื่องประมวลผลข้อมูลอัตโนมัติและหน่วยต่าง ๆ ของเครื่องดังกล่าว รวมทั้งเครื่องอ่านข้อมูลระบบแม่เหล็กหรือแสง เครื่องจักรถ่ายถอดข้อมูลให้เป็น

¹⁹⁷ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, เอกสารประกอบการบรรยายในหลักสูตรว่าด้วยกฎหมายศุลกากร, พฤศจิกายน 2560. หน้า 17-19.

รหัสลงบนสื่อบันทึกข้อมูลและเครื่องจักรสำหรับประมวลผลข้อมูลดังกล่าว ที่ไม่ได้ระบุหรือรวมไว้ในที่อื่น และ 8471.80 - หน่วยอื่น ๆ ของเครื่องประมวลผลข้อมูลอัตโนมัติ นอกจากนี้ ตามคณะกรรมการการสหภาพยุโรป จำแนกประเภทของการผลิตฮาร์ดแวร์การชุดบิตคอยน์ โดยจำแนกตามรหัส CN 8471 80 00 (หน่วยสำหรับเครื่องประมวลผลข้อมูลอัตโนมัติ (ไม่รวม หน่วยประมวลผล หน่วยรับเข้าหรือส่งออก และหน่วยเก็บข้อมูล) ซึ่งเชื่อมโยงกัน โดยติดต่อกับ CPA 26.20.30 (หน่วยอื่น ๆ ของเครื่องประมวลผลข้อมูลอัตโนมัติ) หรือ

พิจารณายกตัวอย่างได้ ดังนี้

1) ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8471.80.90 อื่น ๆ ได้รับยกเว้นอากร

2) กรณีที่ประเทศไทยมีข้อผูกพันตามความตกลงการค้าสินค้าของอาเซียน (ASEAN Trade in Goods Agreement: ATIGA)¹⁹⁸ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากอาเซียน ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ ได้รับการยกเว้นอากร

3) กรณีที่ประเทศไทยมีข้อผูกพันตามความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน (Framework Agreement on Comprehensive Economic Co-operation between the Association of South East Asian Nations and the People's Republic of China) และความตกลงว่าด้วยการค้าสินค้าภายใต้กรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน (Agreement on Trade in Goods of the Framework Agreement on Comprehensive Economic Co-operation between the Association of Southeast Asian Nations and the People's Republic of China) ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ อัตราอากร ได้รับยกเว้นอากร ทุกประเทศได้รับสิทธิประโยชน์ เว้นแต่ประเทศราชอาณาจักรกัมพูชา

กรณีที่ 2 เข้าพิกัดอัตราศุลกากร 85.43 เครื่องจักรไฟฟ้าและเครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า กล่าวคือ อาจตีความเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีว่า เข้าพิกัดอัตราศุลกากร 85.43 เครื่องจักรไฟฟ้าและเครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ซึ่งมีหน้าที่การทำงานเป็นเอกเทศที่ไม่ได้ระบุหรือรวมไว้ในที่อื่นในตอนนี้ และ ประเภทย่อย 8543.709000 อื่น ๆ

พิจารณายกตัวอย่างได้ ดังนี้

¹⁹⁸ สมาชิก ATIGA มีทั้งหมด 10 ประเทศ ได้แก่ ประเทศบรูไน, ประเทศสาธารณรัฐอินโดนีเซีย, ประเทศมาเลเซีย, ประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์, ประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์, ประเทศไทย, ประเทศราชอาณาจักรกัมพูชา, ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว, ประเทศสาธารณรัฐแห่งสหภาพพม่า และประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

1) กรณีที่ประเทศไทยไม่ได้มี FTA กับประเทศนั้น เช่น ประเทศไต้หวัน กล่าวคือ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ อัตราอากรตามราคาร้อยละ 40 ลดลงเหลือ อัตราอากรตามราคาร้อยละ 10

2) กรณีที่ประเทศไทยมีข้อผูกพันตามความตกลงการค้าสินค้าของอาเซียน (ASEAN Trade in Goods Agreement: ATIGA)¹⁹⁹ ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากอาเซียน ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ ได้รับการยกเว้นอากร

อย่างไรก็ตาม ต้องตรวจสอบอัตราอากรภายใต้ความตกลงการค้าสินค้าของอาเซียนสำหรับประเภทหรือชนิดเดียวกันในประเทศผู้ส่งออก ต้องไม่เกินอัตราราคาร้อยละ 20 ยกตัวอย่างเช่น ประเทศมาเลเซีย ต้องพิจารณาว่า หากส่งจากประเทศไทยไปประเทศมาเลเซียแล้ว ประเทศมาเลเซียมีการเรียกเก็บอากรเกินอัตราร้อยละ 20 ประเทศไทยจะไม่ยกเว้นอากรนำเข้า

ในทางกลับกัน หากส่งจากประเทศไทยไปประเทศมาเลเซียแล้ว ประเทศมาเลเซียมีการเรียกเก็บอากรต่ำกว่าร้อยละ 20 ประเทศไทยจะยกเว้นอากรนำเข้า

3) กรณีที่ประเทศไทยมีข้อผูกพันตามความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน (Framework Agreement on Comprehensive Economic Co-operation between the Association of South East Asian Nations and the People's Republic of China) และความตกลงว่าด้วยการค้าสินค้าภายใต้กรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน (Agreement on Trade in Goods of the Framework Agreement on Comprehensive Economic Co-operation between the Association of Southeast Asian Nations and the People's Republic of China) ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ อัตราอากร ได้รับยกเว้นอากร ทุกประเทศได้รับสิทธิประโยชน์ เว้นแต่ประเทศราชอาณาจักรกัมพูชา

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น ทำให้หากตีความเพื่อเข้าพิกัด 8471.80.90 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8471.80.90 อื่น ๆ ได้รับยกเว้นอากร ในขณะที่เดียวกัน หากตีความเข้าพิกัด 8543.70.90 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ อัตราอากรตามราคาร้อยละ 40 ลดลงเหลือ อัตรา

¹⁹⁹ สมาชิก ATIGA มีทั้งหมด 10 ประเทศ ได้แก่ ประเทศบรูไน, ประเทศสาธารณรัฐอินโดนีเซีย, ประเทศมาเลเซีย, ประเทศสาธารณรัฐฟิลิปปินส์, ประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์, ประเทศไทย, ประเทศราชอาณาจักรกัมพูชา, ประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว, ประเทศสาธารณรัฐแห่งสหภาพพม่า และประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

อากรตามราคาร้อยละ 10 ซึ่งจะเกิดประเด็นการตีความเพื่อให้ได้รับการยกเว้นอากร ตามที่กล่าวข้างต้น เอกศศึกษาฉบับนี้มีได้มุ่งศึกษาประเด็นนี้โดยละเอียด

6.2.3. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ตามมาตรา 65 วรรคแรก บัญญัติว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน...” กล่าวคือ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน

ตามมาตรา 65 ตริ (5) บัญญัติว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม” กล่าวคือ พิจารณาตามมาตรา 65 ตริ (5) รายการดังกล่าวไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) ถือเป็นสินทรัพย์ (Asset) ของกิจการ ทอยหักเป็นรายจ่ายได้ในรูปของค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 เว้นแต่สินทรัพย์ที่โดยสภาพหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาไม่ได้ เช่น ที่ดิน สินค้า หุ่น ทอง รวมทั้งทรัพย์สินถาวรที่ยังไม่พร้อมใช้งาน เช่น อาคารระหว่างก่อสร้าง เครื่องจักรระหว่างติดตั้ง จึงจะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่ได้

ดังนั้น หลักในการพิจารณาว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) หรือรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) มีอยู่ 3 หลัก ดังนี้

หลักที่ 1 คือ หลักกรรมสิทธิ์ ตามหลักนี้หากกิจการจ่ายเงินไปแล้วทำให้ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เงินที่จ่ายไปนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

หลักที่ 2 คือ หลักประโยชน์ ตามหลักนี้หากกิจการจ่ายเงินไปแล้วทำให้กิจการได้รับประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เงินที่จ่ายไปนั้นถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน และ

หลักที่ 3 คือ หลักสาระสำคัญ ตามหลักนี้รายจ่ายใดแม้จ่ายไปแล้วจะทำให้กิจการได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือได้รับประโยชน์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี แต่ถ้ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายเพียงเล็กน้อย เช่น ไม่เกิน 500 บาท รายจ่ายนั้นก็ไม่ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน แต่ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร²⁰⁰

ตามมาตรา 65 ทวิ (2) บัญญัติว่า “ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

²⁰⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และศุภลักษณ์ ตรีชูธรรม, *ประมวลรัษฎากร (ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกาย่อ)*. (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน ที.เทรนนิ่งเซ็นเตอร์, 2557). หน้า 164-165.

กล่าวคือ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ สำหรับค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 พิจารณาได้สำหรับกรณีมีการซื้อเครื่องชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีโดยสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องชุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

และกรณีโปรแกรมชุดคริปโทเคอร์เรนซีจะหักตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 หรือตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551

และการตีความเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี เป็นเครื่องอิเล็กทรอนิกส์แบบอัตโนมัติทำหน้าที่เสมือนสมองกลใช้สำหรับแก้ปัญหาต่าง ๆ โดยวิธีทางคณิตศาสตร์ เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินประเภทคอมพิวเตอร์ หรือเป็นเครื่องมือ เครื่องใช้ เครื่องช่วย หรือเครื่องประกอบกับคอมพิวเตอร์ ดังนั้น ทำให้การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา จัดเป็นอุปกรณ์คอมพิวเตอร์จึงหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ดังนี้

1. ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวรซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคนหรือตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดขึ้นภายหลังจากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ใช้บังคับแล้วเป็นเวลาสามปี ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละ 40 ของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน 1. ทั้งนี้ ตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร บริษัทฯ ได้ซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (โปรแกรมบัญชี) การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินประเภทโปรแกรมคอมพิวเตอร์ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้สิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ มีสิทธิเลือกหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ได้ดังนี้

1. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา กรณีไม่จำกัดอายุการใช้ ในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งลิขสิทธิ์โปรแกรมคอมพิวเตอร์ และกรณีจำกัดอายุการใช้ ในอัตราร้อยละ 100 ทหารด้วยจำนวนปีอายุการใช้งาน ตามมาตรา 4(4) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

2. การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 4 จัตวา แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 473) พ.ศ. 2551 ดังนี้

(1) ภายในสามรอบระยะเวลาบัญชีนับแต่วันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยจะเลือกใช้วิธีการทางบัญชีรับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินทรัพย์ถาวร ซึ่งไม่รวมที่ดินไม่เกินสองร้อยล้านบาทและมีการจ้างแรงงานไม่เกินสองร้อยคน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเบื้องต้นในวันที่ได้

ทรัพย์สินนั้นมาในอัตราร้อยละสี่สิบของมูลค่าต้นทุน สำหรับมูลค่าต้นทุนส่วนที่เหลือให้หักตามเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดไว้ใน (1) (กค 0702/6421 ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2552)²⁰¹

ยกตัวอย่าง บริษัท A มีรอบระยะเวลาบัญชีตรงตามปีปฏิทิน ซึ่งคอมพิวเตอร์มาใช้ในกิจการเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2552 มูลค่า 30,000 บาท บริษัทจะเลือกหักค่าสึกหรอฯ ภายใน 3 รอบระยะเวลาบัญชี จึงหักค่าสึกหรอฯ ได้ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี 2552

$30,000/3 \times (365-183/365)$ เท่ากับ 5,000 บาท

รอบระยะเวลาบัญชี 2553 – 2554

$30,000/3$ เท่ากับ 10,000 บาท

รอบระยะเวลาบัญชี 2555

เท่ากับ 4,999 บาท (คงเหลือมูลค่าของซากทรัพย์สิน 1 บาท)²⁰²

6.2.4. การบันทึกบัญชีสำหรับการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี

หลักการทางบัญชี

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่มีอยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยปกติกิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ในลักษณะต่าง ๆ เช่น นำสินทรัพย์มาใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ นำสินทรัพย์ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น นำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน นำสินทรัพย์ไปแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ และสินทรัพย์แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ 1) สินทรัพย์หมุนเวียน (Current Assets) และ 2) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (Non-Current Assets)

สินทรัพย์หมุนเวียน

หมายถึง เงินสด และสินทรัพย์ที่อาจขายหรือแปลงสภาพเป็นเงินสด หรือใช้ให้หมดไปภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล หรือกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ (Operating Cycle) แล้วแต่ระยะเวลาใดจะยาวกว่ากัน รายการที่เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนจะเรียงลำดับในงบดุลตามสภาพคล่อง กล่าวคือ รายการใดมีสภาพใกล้เคียงกับเงินสด หรือสามารถเปลี่ยนสภาพเป็นเงินสดได้เร็วจะแสดงไว้ก่อน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ หมายถึง ขั้นตอนการดำเนินงานของกิจการ เริ่มจากการซื้อสิ่งของ นำไปผลิต ขาย จนกระทั่งเก็บเงินจากลูกค้ามาเป็น

²⁰¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 2-085.

²⁰² เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-086.

เงินสด สินทรัพย์หมุนเวียนในกิจการโดยทั่วไปประกอบด้วย เงินสด (Cash on hand and at banks) อาจเป็นเงินสดในมือหรือเงินฝากธนาคาร เงินลงทุนชั่วคราว (Short-term Investment) ประกอบด้วยหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เป็นหลักทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อหาผลตอบแทนจากเงินลงทุนนั้น และฝ่ายจัดการจะขายเมื่อต้องการใช้เงินสด ลูกหนี้การค้า (Account Receivable) จำนวนเงินที่ลูกค้าค้างชำระค่าสินค้าหรือค่าบริการที่กิจการได้ขายไปหรือให้บริการไปตามปกติของกิจการ ตั๋วเงินรับ (Notes Receivable) สัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร โดยปราศจากเงื่อนไขที่บุคคลอื่นรับจะชำระเงินจำนวนหนึ่งให้แก่กิจการภายในเวลาที่กำหนด เงินให้กู้ยืมระยะสั้น (Short-term Loans) เงินที่กิจการให้ผู้อื่นกู้ยืม โดยมีข้อตกลงที่จะเรียกชำระคืนได้ภายใน 12 เดือน นับจากวันที่ในบังคับสินค้ำคงเหลือ (Inventory) สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างผลิต วัตถุดิบ และวัสดุหรือชิ้นส่วนที่ใช้ในการผลิตเพื่อขายตามปกติของกิจการ วัสดุสิ้นเปลือง (Supplies) วัสดุที่ใช้ในสำนักงานหรือในร้านค้า ซึ่งจะใช้หมดไปในระยะเวลาสั้น และเมื่อใช้หมดไปจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เช่น เครื่องเขียนแบบพิมพ์ต่าง ๆ รายได้ค้างรับ (Accrued Revenue) รายได้อื่น ๆ ของกิจการที่เกิดขึ้นแล้ว แต่กิจการยังไม่ได้รับชำระเงิน ในวันสิ้นงวดกิจการต้องบันทึกรายได้ค้างรับที่เกิดขึ้นนี้ เช่น ดอกเบี้ยค้างรับ ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า (Prepaid Expenses) ค่าใช้จ่ายที่กิจการจ่ายไปก่อนสำหรับสินทรัพย์หรือบริการที่กิจการจะได้รับประโยชน์ในอนาคตอันสั้น มักจะเกิดขึ้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า ค่าเบี้ยประกันจ่ายล่วงหน้า

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินทรัพย์ทางการเงิน และสินทรัพย์ดำเนินงานที่มีระยะยาว ซึ่งกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้ในระยะยาวเกินกว่า 12 เดือน นับจากวันที่ในบังคับ และเนื่องจากการมีสินทรัพย์เหล่านี้ไว้ในกิจการ อาจเกิดจากวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน การแสดงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจึงแบ่งประเภทย่อยได้ ดังนี้ เงินลงทุนระยะยาว การลงทุนซื้อหุ้นทุนหรือหลักทรัพย์ประเภทนี้หรือพันธบัตรของกิจการอื่น โดยกิจการต้องการลงทุนในเวลายาวนานเกินกว่า 1 ปี โดยมีได้มีวัตถุประสงค์จะจำหน่ายไปในระยะเวลาอันใกล้ ตัวอย่างเงินลงทุนในระยะยาว ได้แก่ เงินลงทุนในบริษัทย่อย ที่ดิน เงินให้กู้ยืมระยะยาว เงินที่กิจการให้ผู้อื่นกู้ยืม โดยมีข้อตกลงที่จะเรียกชำระคืนได้ในระยะเวลายาวนานกว่า 1 ปี ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินทรัพย์ประเภทนี้เป็นสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน (Tangible Fixed Assets) ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการดำเนินงาน การผลิตสินค้า การจำหน่ายสินค้า การให้บริการ การบริหารงาน รวมถึงสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อใช้ในการบำรุงรักษา หรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าวด้วย สินทรัพย์ประเภทนี้เป็นสิ่งที่กิจการได้มาหรือสร้างขึ้นเอง โดยตั้งใจว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นต่อเนื่องตลอดไป ไม่ตั้งใจจะขายในการดำเนินงานตามปกติ ในงบดุลจะแสดงสินทรัพย์ประเภทนี้ตามราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม แต่ในบางกรณีกิจการอาจเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ประเภทนี้ตามราคาที่ตีใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม แต่ทั้งนี้ยกเว้นที่ดิน จะแสดงตามราคาทุนหรือราคาที่ตีใหม่โดยไม่คิดค่าเสื่อมราคา ตัวอย่างของสินทรัพย์ประเภทนี้ ได้แก่ ที่ดิน ที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการดำเนินงานเป็นที่ตั้งสำนักงาน โรงงาน คลังเก็บสินค้า และสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ อาคาร สิ่งก่อสร้าง อาคารสำนักงาน โรงงาน ที่ใช้ในการดำเนินงาน อุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้ สินทรัพย์ถาวรที่ใช้ประดับร้านหรือตกแต่งสำนักงาน อุปกรณ์ อาจแยกเป็นอุปกรณ์สำนักงาน (Office Equipment) อุปกรณ์ร้านค้า (Store Equipment) อุปกรณ์ในการขนส่ง (Delivery Equipment) เครื่องจักร (Machines) เครื่อง

ตกแต่ง (Furnitures and Fixtures) สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่างหรือตัวตน แต่กิจการมีอยู่ และวัดมูลค่าเป็นเงินได้โดยมีหลักฐานชัดเจนและสินทรัพย์นี้จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคต ตัวอย่างของสินทรัพย์ประเภทนี้ ได้แก่ ลิขสิทธิ์ (Copyrights) สิทธิตามกฎหมายที่รัฐมอบให้แก่ผู้ทำวรรณกรรม หรือศิลปกรรม รวมทั้งสิทธิในการเผยแพร่ต่อสาธารณชนด้วย สิทธิบัตร (Patents) สิทธิตามกฎหมายที่รัฐให้แก่บุคคลที่ประดิษฐ์คิดค้นสิ่งหนึ่งสิ่งใดขึ้นมาอันนับได้ว่ามีประโยชน์ สัมปทาน (Franchises) สิทธิที่รัฐหรือบริษัทใดให้แก่บุคคลหรือกิจการเพื่อประกอบกิจการเฉพาะอย่าง หรือเป็นตัวแทนขายผลิตภัณฑ์หรือบริการในพื้นที่ใดพื้นที่หนึ่ง เครื่องหมายการค้า (Trademarks) เครื่องหมายหรือตราชื่อที่กิจการใช้กับสินค้าของตนเพื่อผู้บริโภคสามารถตัดสินใจเลือกซื้อสินค้าได้ง่ายตามความประสงค์²⁰³

กรณีศึกษาการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซี

พิจารณาจากกรณีศึกษาการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซี (คริปโทเคอร์เรนซีในกรณีศึกษาเป็นบิตคอยน์) บริษัท จัสเทล เน็ทเวิร์ค จำกัด (“JasTel”) ซึ่งเป็นบริษัทย่อยของบริษัท จัสมิน เทคโนโลยี โซลูชัน จำกัด (มหาชน) (“JTS”) จะดำเนินการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดบิตคอยน์ สรุปได้ดังนี้ การลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดบิตคอยน์ต้องจัดซื้ออุปกรณ์เฉพาะทางจำนวนมากเพื่อประมวลผล (Total Hash Rate) สูง และเข้าร่วมกับ Mining Pool เพื่อให้ได้ผลตอบแทนของบิตคอยน์จากการขุดอย่างมีนัยสำคัญ โดยผลตอบแทนหรือบิตคอยน์ที่ได้นั้น ขึ้นอยู่กับสัดส่วนของพลังงานของการประมวลผลของ JasTel เทียบกับพลังงานประมวลผลรวมทั่วโลก (Total Hash Rate) ณ ขณะนั้น ซึ่งมีการปรับเปลี่ยนตลอดเวลา

รายได้จากการขุด จะต้องรับรู้รายการบิตคอยน์อย่างไรนั้น กลุ่มบริษัทได้เข้าร่วมกับผู้ให้บริการเหมืองขุดบิตคอยน์แบบกลุ่ม (Bitcoin Mining Pool) โดยทำการประมวลผลเพื่อตรวจสอบและยืนยันการทำธุรกรรมในระบบบล็อกเชน โดยกลุ่มบริษัทจะได้รับผลตอบแทนในรูปแบบของสกุลเงินดิจิทัลจากผู้ให้บริการเหมืองขุดบิตคอยน์แบบกลุ่ม และรายได้จากการให้บริการจะรับรู้เมื่อกลุ่มบริษัทได้ให้บริการและได้รับเหรียญสกุลเงินดิจิทัลจากผู้ให้บริการเหมืองขุดบิตคอยน์แบบกลุ่มแล้ว โดยแสดงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับเหรียญสกุลเงินดิจิทัล ซึ่งใช้ราคาปิดจากเว็บไซต์กลางที่รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับราคาสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัล (www.coinmarketcap.com) (“CoinMarketCap”) กล่าวโดยสรุปคือ รับรู้รายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับบิตคอยน์ เพราะการขุด คือ การให้บริการประมวลผลเพื่อตรวจสอบและยืนยันการทำธุรกรรมในระบบบล็อกเชน โดยจะได้รับบิตคอยน์เป็นผลตอบแทน ดังนั้น ด้วยหลักการวัดมูลค่ารายได้ตาม TFRS 15 เรื่องรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ถือว่าเป็นการให้บริการโดยได้รับสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสด (Non-cash consideration) ซึ่งโดยหลักการแล้วบริษัทจะต้องวัดมูลค่าสิ่งตอบแทนที่ไม่ใช่เงินสดที่โอนให้ดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม

ต้นทุนการขุด ตามที่ JasTel ระบุว่าต้นทุนการดำเนินการหลัก เป็นค่าไฟฟ้าซึ่งคงที่ และแปรผันตรงกับจำนวนเครื่องขุด นอกจากนี้ยังมีต้นทุนเครื่องขุดบิตคอยน์ รวมทั้งระบบไฟฟ้าและอุปกรณ์อื่น ๆ ที่ต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในรูปของค่าเสื่อมราคา โดย JTS ได้กำหนดนโยบายการบัญชีว่า ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์เครื่องขุดสกุลเงินดิจิทัล (ที่รวมอยู่ในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) นั้น คำนวณจากราคาทุนโดยวิธีผลรวม

²⁰³ วัฒนา ศิวะเกื้อ, ดุษฎี สงวนชาติ และนันทพร พิทยะ, การบัญชีขั้นต้น (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ด้านสุทธาการพิมพ์ จำกัด, 2551). หน้า 19-23.

จำนวนปี (sum-of-the-years'-digits) ตามอายุการใช้ประโยชน์โดยประมาณ 3 ปี ซึ่งวิธีผลรวมจำนวนปีนี้ ถือเป็นหนึ่งในวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาแบบวิธีอัตราเร่ง กล่าวคือ จะมีค่าเสื่อมราคาที่สูงในช่วงปีแรก และจะลดลงในปีหลัง

การบันทึกปิดคอยน์ เมื่อ JTS ได้รับผลตอบแทนเป็นปิดคอยน์มาแล้ว JTS จะกลายเป็นผู้ถือปิดคอยน์ ตามการตีความของ IFRS Interpretations Committee การบันทึกบัญชีสำหรับผู้ถือคริปโทเคอร์เรนซีพิจารณาได้ 2 แนวทาง ดังนี้

- 1) เป็นสินค้าคงเหลือ (Inventory) ตาม IAS 2 กรณีที่กิจการถือไว้เพื่อขาย หรือ
- 2) เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Asset) ตาม IAS 38

JTS พิจารณาเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้วิธีราคาทุน โดยได้อธิบายว่า เนื่องจากธุรกรรมเกี่ยวกับสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลเป็นธุรกรรมที่ใหม่สำหรับทั่วโลก และยังไม่ได้มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้โดยตรง กลุ่มบริษัทได้พิจารณาว่าการลงทุนในสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงทุนระยะยาว จึงได้นำหลักการของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาประยุกต์ใช้ และจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

กลุ่มบริษัทบันทึกต้นทุนเริ่มแรกของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลตามราคาทุนซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้สินทรัพย์มา ภายหลังจากรับรู้รายการเริ่มแรก สินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลแสดงมูลค่าด้วยมูลค่าตามราคาทุน (ตามวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก) หักค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) ทั้งนี้ กลุ่มบริษัทไม่มีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลเนื่องจากมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กลุ่มบริษัทจะทบทวนทุกปีว่าสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลดังกล่าวยังคงมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กลุ่มบริษัทจะทำการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัล โดยจะบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานซึ่งมูลค่ายุติธรรมวัดจากราคาปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจาก CoinMarketCap

และปิดคอยน์ที่ขุดได้จะนำมาจำหน่ายบางส่วนและเก็บไว้บางส่วน ดังนั้นเมื่อถึงวันจำหน่ายปิดคอยน์ จะมีวิธีการลงบัญชีตามที่ JTS ได้อธิบายไว้คือ กลุ่มบริษัทตัดรายการสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลออกจากบัญชี เมื่อจำหน่ายสินทรัพย์หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์ รายการผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์จะรับรู้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุนเมื่อกำหนดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี

ส่วนค่าเพื่อการด้อยค่าสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัล ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กลุ่มบริษัทจะทำการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัล โดยจะบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมวัดจากราคาปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจาก CoinMarketCap

โดยสรุปการทำธุรกิจเหมืองขุดปิดคอยน์ของ JTS ใช้แนวคิดหรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลที่ได้อ้างอิงหลักการของมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่าง ๆ เช่น TAS 38 TFRS 15 เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสินทรัพย์ดิจิทัลออกมารับรองไว้โดยเฉพาะ²⁰⁴

²⁰⁴ Accounting Analysis, บจ.ไทย เริ่มขุด Bitcoin แล้วลงบัญชีอย่างไร กรณีศึกษา JTS:บริษัท จัสมิน เทคโนโลยี โซลูชั่น จำกัด (มหาชน) [ออนไลน์], 6 พฤศจิกายน 2564.แหล่งที่มา <https://www.facebook.com/accountinganalysisTH/posts/925191948086614>

พิจารณาจากกรณีศึกษาบริษัท เอเจ แอดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน) (“บริษัท”) จะดำเนินการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดบิตคอยน์ สรุปได้ดังนี้

การดำเนินธุรกิจเหมืองขุดบิตคอยน์ (Bitcoin Mining) บริษัทฯ จะได้รับบิตคอยน์เป็นผลตอบแทนจากการขุด โดยการขุด คือ การแก้โจทย์สมการ algorithm ที่ถูกคิดค้นมาโดยระบบของบล็อกเชน โดยหลักการทำงานของบล็อกเชน คือ ให้ทุก ๆ คนในระบบช่วยกันยืนยันความถูกต้องของข้อมูล โดยตรวจสอบว่ามีข้อมูลตรงกันหรือไม่ และผู้ตรวจสอบจะได้ผลตอบแทนในรูปของเหรียญบิตคอยน์ ซึ่งการที่จะสามารถแก้สมการในข้างต้นได้ จำเป็นที่จะต้องใช้คอมพิวเตอร์ในการดำเนินการ ซึ่งคอมพิวเตอร์ดังกล่าวได้ถูกออกแบบเพื่อวัตถุประสงค์หลักในการแก้สมการข้างต้นหรือที่เรียกว่าเครื่องขุดบิตคอยน์

ทั้งนี้ บริษัทฯ จะใช้นโยบายบัญชีในการบันทึกบิตคอยน์ที่ขุดได้ โดยรับรู้รายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา และบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน (มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้มา) หักด้วย ค่าเผื่อการด้อยค่าสินทรัพย์ (ถ้ามี) โดยภายหลังวันที่ได้มา ในกรณีที่บริษัทฯ ไม่ได้มีการจำหน่ายบิตคอยน์ที่ขุดได้ บริษัทฯ จะทำการบันทึกค่าเผื่อการด้อยค่าสินทรัพย์ (ถ้ามี) ณ วันสิ้นรอบบัญชีในแต่ละไตรมาส และในกรณีที่บริษัทฯ มีการจำหน่ายบิตคอยน์ที่ขุดได้ บริษัทฯ จะรับรู้กำไร/ขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ส่วนต่างระหว่างราคาจำหน่ายได้กับมูลค่าทางบัญชี) ณ วันที่มีการจำหน่ายบิตคอยน์ดังกล่าว²⁰⁵

พิจารณาจากกรณีศึกษาการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซี บริษัท โคมานคริปโต จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทย่อยของบริษัท โคมานซี อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน) (“COMAN”) สรุปได้ดังนี้

นโยบายการบัญชีที่สำคัญ กรณีรายได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีรับรู้เมื่อบริษัทและบริษัทย่อยได้ให้บริการประมวลผลเพื่อตรวจสอบและยืนยันการทำธุรกรรมในระบบบล็อกเชนแล้วเสร็จและได้รับผลตอบแทนในรูปแบบที่ไม่ใช่เงินสดแต่เป็นรูปแบบของสกุลเงินดิจิทัล โดยรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับเหรียญสกุลเงินดิจิทัล (มูลค่ายุติธรรมของเหรียญสกุลเงินดิจิทัลใช้ราคาปิดจากเว็บไซต์กลางที่ใช้เพื่อการแลกเปลี่ยนในตลาดสินทรัพย์ดิจิทัล)

พิจารณาจากกรณีศึกษาการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซี ของบริษัท บรูคเคอร์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) (“BROOK”) สรุปได้ ดังนี้

รายได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี กลุ่มบริษัทได้เข้าร่วมกับผู้ให้บริการเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบกลุ่ม (Mining Pool) โดยทำการประมวลผลเพื่อตรวจสอบและยืนยันการทำธุรกรรมในระบบบล็อกเชน โดยกลุ่มบริษัทจะได้รับผลตอบแทนในรูปแบบของสกุลเงินคริปโทเคอร์เรนซีจากผู้ให้บริการเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบกลุ่ม รายได้จากการให้บริการจะรับรู้เมื่อกลุ่มบริษัทได้ให้บริการและได้รับเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากผู้ให้บริการเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซีแบบกลุ่มแล้ว โดยแสดงมูลค่าตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้รับเหรียญสกุลเงินคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งใช้ราคาปิดจากเว็บไซต์กลางที่รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับราคาคริป

²⁰⁵ บริษัท เอเจ แอดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน), “เรื่องแจ้งมติคณะกรรมการบริษัทฯ เกี่ยวกับการลงทุนในธุรกิจใหม่ การเพิ่มทุน การเสนอขายหุ้นสามัญเพิ่มทุนต่อผู้ถือหุ้นเดิม การออกใบสำคัญแสดงสิทธิ การเพิ่มวัตถุประสงค์ของบริษัทฯ การแก้ไขหนังสือบริคณห์สนธิ และกำหนดวันประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้น ครั้งที่ 1/2565, AJA.039/2564.

โทเคอร์เรนซี กลุ่มบริษัทบันทึกต้นทุนเริ่มแรกของการขุดคริปโทเคอร์เรนซีตามราคาทุน ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้สินทรัพย์มา โดยวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีด้วยราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับคืนแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กลุ่มบริษัทจะทำการวัดมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซี โดยจะบันทึกผลขาดทุนจากมูลค่าตามบัญชีของคริปโทเคอร์เรนซีสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมวัดจากราคาปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

สำหรับอุปกรณ์เครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซี กล่าวคือ ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์เครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซีคำนวณจากราคาทุนโดยวิธีเส้นตรงโดยประมาณ 3 ปี ค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์เครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซีรวมอยู่ในการคำนวณผลการดำเนินงาน

พิจารณาจากกรณีศึกษาการลงทุนในธุรกิจเหมืองขุดคริปโทเคอร์เรนซี ของบริษัท ซิก้า อินโนเวชั่น จำกัด (มหาชน) (“ZIGA”) สรุปได้ ดังนี้

สินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัล เนื่องจากธุรกรรมเกี่ยวกับสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลเป็นธุรกรรมที่ใหม่สำหรับทั่วโลก และยังไม่ได้มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้โดยตรง กลุ่มบริษัทได้พิจารณาว่าการลงทุนในสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงทุนระยะยาว จึงได้นำหลักการของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาประยุกต์ใช้ และจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

กลุ่มบริษัทบันทึกต้นทุนเริ่มแรกของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลตามราคาทุน ซึ่งเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาภายหลังการรับรู้รายการเริ่มแรก สินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลแสดงมูลค่าด้วยมูลค่าตามราคาทุน (ตามวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก) หักค่าเพื่อการด้อยค่าสะสม (ถ้ามี) ทั้งนี้ กลุ่มบริษัทไม่มีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลเนื่องจากมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กลุ่มบริษัทจะทบทวนทุกปีว่าสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลดังกล่าวยังคงมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กลุ่มบริษัทจะทำการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัล โดยจะบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมูลค่ายุติธรรมวัดจากราคาถ่วงเฉลี่ยจากราคาสูงสุดและต่ำสุดจากเว็บไซต์ซื้อขายบิตคอยน์ (www.bitkub.com) ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

กลุ่มบริษัทตัดรายการสินทรัพย์สกุลเงินดิจิทัลออกจากบัญชี เมื่อจำหน่ายสินทรัพย์ หรือคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้หรือการจำหน่ายสินทรัพย์ รายการผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์จะรับรู้ในส่วนของกำไรหรือขาดทุนเมื่อกลุ่มบริษัทตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี

ค่าบริการขุดเหรียญสกุลเงินดิจิทัลจ่ายล่วงหน้า กลุ่มบริษัทตัดจำหน่ายค่าบริการจ่ายล่วงหน้าโดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณ 4 ปี กลุ่มบริษัทจะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สรุป

โดยสรุปสำหรับการได้รับเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด เหรียญดังกล่าวจะถือเป็นสินค้างเหลือ กรณีที่กิจการถือไว้เพื่อขาย หรือจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กรณีกิจการประสงค์ถือครอง

เหรียญดังกล่าวเป็นระยะเวลาโดยไม่มีความสะดวกที่จะถือไว้เพื่อขาย อย่างไรก็ตาม เอกลักษณ์ฉบับนี้ไม่ได้มุ่งศึกษาประเด็นการบันทึกบัญชีโดยละเอียด

6.2.5. ราคาตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี

ตามมาตรา 9 ทวิ บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้ทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น”

จึงพิจารณาได้ว่า กรณีที่ผู้ชนะในการขุดได้รับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นรางวัลจึงเป็นการได้รับทรัพย์สินอย่างหนึ่งซึ่งต้องตีราคาเป็นเงินโดยถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งเป็นราคาตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันนั้น²⁰⁶ ซึ่งสามารถตรวจสอบราคาตลาดได้ที่เว็บไซต์ CoinMarketCap เป็นเว็บไซต์ติดตามราคาที่ได้รับการอ้างอิงมากที่สุดในโลกสำหรับสินทรัพย์คริปโทเคอร์เรนซี หากพิจารณาเว็บไซต์ CoinMarketCap เป็นเว็บไซต์ที่อ้างว่ายึดมั่นในข้อมูลที่ถูกต้อง ทันเวลา และเป็นกลาง ดำเนินการในฐานะองค์กรธุรกิจอิสระและมุ่งมั่นที่จะให้ข้อมูลของคริปโทเคอร์เรนซีที่ถูกต้อง ทันเวลา และมีคุณภาพมากที่สุดในอุตสาหกรรม มีการปฏิบัติตามและบังคับใช้หลักเกณฑ์รายการอิสระอย่างเคร่งครัด ในการหมุนเวียนมีวิธีการคำนวณอุปทาน และคะแนนสภาพคล่อง สำหรับการจัดอันดับสินทรัพย์คริปโทเคอร์เรนซี²⁰⁷

ตามมาตรา 8 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 บัญญัติว่า “ในกรณีที่จำเป็นต้องคำนวณราคาสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเงินไทย ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด” พิจารณาตามแนวทางการคำนวณค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีการระบุถึงข้อมูลบน (www.coinmarketcap.com) (“CoinMarketCap”) ว่าเป็นแหล่งข้อมูลที่ยอมรับเป็นการทั่วไปในปัจจุบัน

6.2.6. ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์สำหรับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี

พิจารณากรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีที่เก็บจากการบริโภคหรือการบริการเฉพาะอย่าง โดยประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในหมวด 5 ว่าด้วยภาษีธุรกิจเฉพาะ การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะมีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีการค้าที่ยกเลิกไป เหตุที่ยังคงกำหนดให้กิจการบางอย่างต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็เพราะในช่วงที่ประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เหมาะสมที่จะกำหนดให้เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งเป็นกิจการที่เคยเสียภาษีการค้าอยู่เดิมก็อำนวยความสะดวกให้รัฐเป็นอย่างดี สำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การธนาคาร การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ การรับประกัน

²⁰⁶ อานนท์ ทศน์เอี่ยม, "ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี", ดุลพาฬ เล่มที่ 3 ปีที่ 68 (ธันวาคม 2564), หน้า 153.

²⁰⁷ CoinMarketCap, *About CoinMarketCap* [Online], 8 January 2022, Available from <https://coinmarketcap.com/th/about/#disclosure-policy>

ชีวิต การรับจำนำ ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ และรวมถึงการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อหรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ ด้วย กำหนดเวลาการเสียภาษี ต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามอัตราภาษีเป็นร้อยละของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายของเดือนภาษี ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไม่ยื่นรายการหรือยื่นไม่ครบ จะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม (ถ้ามีภาษีต้องเสีย) และเบี้ยปรับตามกฎหมาย²⁰⁸

และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์
- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ในกรณีที่บุคคลอยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการโดยผ่านสถานประกอบการหรือตัวแทนของตนที่อยู่ในราชอาณาจักร ให้ถือว่าประกอบกิจการ ในราชอาณาจักรตามมาตรา

ในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นกิจการตาม (5) หรือไม่ อธิบดีจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดขอบเขตและเงื่อนไขของการประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับตามมาตรานี้ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในราชกิจจานุเบกษา”

อากรแสตมป์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง ซึ่งเก็บจากการกระทำตราสารตามประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยมีวิธีการเสียอากรแยกออกได้เป็น 3 วิธี คือ เสียอากรโดยให้

²⁰⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร. (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553). หน้า 5-001.

แสดมภ์อากรปิดบนตราสาร เสียอากรโดยชำระเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์อากร และเสียอากรโดยการยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมภ์ดุนและชำระเป็นตัวเงินแทนการปิดแสดมภ์อากร สำหรับตราสารที่ต้องเสียอากร กฎหมายกำหนดไว้เฉพาะตราสารบางอย่างที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์เท่านั้น ตราสารอื่นที่ไม่ได้กำหนดไว้ (ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์) ไม่ต้องเสียอากร และยังมีข้อยกเว้นไม่ต้องเสียอากรสำหรับตราสารบางอย่างไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์อีกด้วย²⁰⁹

พิจารณาได้ว่า การโอนหรือการประกอบกิจการเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล รวมถึงการขุดคริปโทเคอร์เรนซี ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ²¹⁰ การขุดคริปโทเคอร์เรนซี รวมถึงธุรกรรมการโอนสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่ถือเป็นลักษณะแห่งตราสารที่อยู่ภายใต้บัญชีอัตราอากรแสดมภ์ อย่างไรก็ตาม ภาษีอากรในปัจจุบันมิได้มุ่งศึกษาประเด็นภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสดมภ์โดยละเอียด

²⁰⁹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร, (กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553), หน้า 6-001.

²¹⁰ มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

บทที่ 7

สรุป

7.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาปัญหาการจำกัดเก็บภาษี กรณีธุรกิจขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี นั้น คริปโทเคอร์เรนซี เป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบบล็อกเชนโดยมีความประสงค์ใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน เช่น Bitcoin, Bitcoin Cash (BCH), Ethereum เป็นต้น และเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีที่สามารถขุดได้นั้น สกุลเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีเหล่านั้นไม่ได้ใช้ในการควบคุมของหน่วยงานกลางหรือสถาบันการเงินใด ๆ แต่การทำรายการชำระและโอนคริปโทเคอร์เรนซีในแต่ละครั้งจะได้รับการตรวจสอบโดยเครือข่ายระบบคอมพิวเตอร์ที่ช่วยกันดำเนินการโดยสมัครใจ ซึ่งในต่างประเทศมีบางประเทศมีการห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิง และมีบางประเทศไม่ได้ห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซีโดยสิ้นเชิงแต่เป็นการห้ามโดยปริยาย เช่น การออกกฎระเบียบที่เข้มงวดกับธนาคารในการทำธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี หรือห้ามแลกเปลี่ยนเงินตรากับคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งเหตุผลที่รัฐบาลบางประเทศห้ามใช้คริปโทเคอร์เรนซี เพราะการใช้คริปโทเคอร์เรนซีอาจทำลายเสถียรภาพของระบบการเงินของประเทศ เป็นต้น

การขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี หรือการขุดคริปโทเคอร์เรนซี นั้น การขุดคือการแข่งขันเพื่อแย่งชิงสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบธุรกรรมและเป็นผู้บันทึกธุรกรรมลงไปในบัญชีเพื่อระบุธุรกรรมถูกต้องและเกิดขึ้นจริง และผู้ตรวจสอบจะได้รับรางวัลจากการขุดซึ่งเรียกว่า บล็อกรีวอร์ด หรือรางวัลที่เป็นเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี การขุดคริปโทเคอร์เรนซีมีรูปแบบการขุด ได้แก่ การขุดแบบเดี่ยว (Solo Mining) การขุดแบบกลุ่ม (Pool Mining) และการขุดแบบคลาวด์ (Cloud Mining) ซึ่งหลักการทำงานของการทำงานของการขุดคริปโทเคอร์เรนซี คือ ประกาศการชำระ กระจายข้อมูล นักขุดทำงาน และยืนยันบล็อกเชน ซึ่งในต่างประเทศการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซี มีทั้งสนับสนุนและห้ามอย่างเด็ดขาด อีกทั้งบางประเทศเห็นว่า การขุดคริปโทเคอร์เรนซีก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการใช้พลังงาน การปล่อยก๊าซเรือนกระจกเพิ่มขึ้น ปัญหาภาวะฟองสบู่ที่อาจเกิดขึ้น ภัยคุกคามต่อความมั่นคงทางการเงินของประเทศ ปัจจุบันในประเทศไทย การขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีไม่ต้องแจ้งขออนุญาตต่อหน่วยงานใด และยังไม่มียุทธศาสตร์ที่จะกำกับดูแล

การจำกัดเก็บภาษีสำหรับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี หากพิจารณามุมมองในเชิงนโยบายของรัฐเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษี คือ การตีความให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับมาจากการขุด ระบุเป็นเงินได้ขึ้นในทันทีเมื่อได้รับจะทำให้รัฐได้ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในต่างประเทศที่กำหนดให้กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อได้รับคริปโทเคอร์เรนซีใหม่จากการขุด เช่น ประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น แต่มีบางประเทศที่กำหนดให้กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก จึงเห็นได้ชัดว่าแต่ละประเทศมีแนวทางการจัดเก็บภาษีครั้งแรกแตกต่างกัน ซึ่งแนวทางของประเทศไทยมีลักษณะกำหนดให้กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีครั้งแรกเมื่อจำหน่ายคริปโทเคอร์เรนซีออก เพราะมีการระบุว่าการขุดคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด ยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

และเรื่องการหักค่าใช้จ่าย ผู้วิจัยเห็นว่า การขุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 เพราะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เทียบเคียงกับการแข่งขัน ตาม

มาตรา 8 (1) ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เพราะการขุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการแข่งขันเพื่อแย่งชิงสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบธุรกรรมและเป็นผู้บันทึกธุรกรรมลงไปในบัญชีเพื่อบ่งบอกว่าธุรกรรมของคริปโทเคอร์เรนซีถูกต้องและเกิดขึ้นจริง อีกทั้งเห็นว่าการที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นวิธีการกำหนดขึ้นเพื่อความสะดวกในการเสียภาษี ในกรณีที่บุคคลผู้มีเงินได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซีที่บันทึกค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้บันทึกค่าใช้จ่ายไว้ ยังมีโอกาสหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ และหรือถ้าไม่ประสงค์จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หากพิสูจน์ได้ จะขอหักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ และกรณีมีการซื้อเครื่องขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีสามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และกิจการที่ประกอบธุรกิจขุดเหมืองคริปโทเคอร์เรนซีนั้น เมื่อขุดแล้วได้รับเหรียญ คริปโทเคอร์เรนซี เหรียญดังกล่าวถือเป็นสินค้าคงเหลือ กรณีที่กิจการถือเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีไว้เพื่อขาย หรือจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กรณีกิจการประสงค์ถือครองเหรียญดังกล่าวเป็นระยะเวลาอันยาวนานโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เพื่อขาย

สำหรับราคาตลาดของคริปโทเคอร์เรนซี สามารถพิจารณาได้ที่ CoinMarketCap โดยอ้างอิงตามสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่มีการระบุว่า CoinMarketCap เป็นแหล่งข้อมูลที่ยอมรับเป็นการทั่วไปในปัจจุบัน

ในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม การได้รับเหรียญคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุด หากพิจารณาว่าถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่ไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ จะเข้าลักษณะเป็นสินค้าตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเทียบเคียงกับคาร์บอนเครดิต หากไม่ใช่สินค้าตามมาตรา 77/1(9) จะเข้ามาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากร “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด ซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญ โดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ เพราะอาจตีความว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี เห็นว่าไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ยกเว้นสำหรับบริการทางการเงินโดยมีเงื่อนไขว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นวิธีการชำระเงินทางเลือกอื่น และคริปโทเคอร์เรนซีที่ได้รับจากการขุดได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงการขุดคริปโทเคอร์เรนซีจะมีการได้รับคริปโทเคอร์เรนซีและได้รับค่าตอบแทนเป็นคริปโทเคอร์เรนซีจากระบบ กิจกรรมการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้นำไปสู่เหตุการณ์ที่มีความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการกับผู้รับบริการซึ่งกิจการการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถระบุผู้รับหรือลูกค้าที่แท้จริงได้ตราบใดที่ระบบสร้างคริปโทเคอร์เรนซีใหม่โดยอัตโนมัติ ด้วยเหตุนี้จึงมีลักษณะขาดความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างการให้บริการกับค่าตอบแทน อีกทั้ง การโอนหรือการประกอบกิจการเกี่ยวกับการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และการขุดคริปโทเคอร์เรนซีไม่ถือเป็นลักษณะแห่งตราสารที่อยู่ภายใต้บัญชีอัตราอากรแสตมป์

สำหรับกรณีการนำเข้าเครื่องขุดคริปโทเคอร์เรนซีสามารถตีความพิกัดอัตราศุลกากรได้ดังนี้ กรณีที่ 1 เข้าพิกัดอัตราศุลกากร 84.71 เครื่องประมวลผลข้อมูลอัตโนมัติและหน่วยต่าง ๆ ของเครื่องดังกล่าว รวมทั้งเครื่องอ่านข้อมูลระบบแม่เหล็กหรือแสง เครื่องจักรถ่ายทอดข้อมูลให้เป็นรหัสลงบนสื่อบันทึกข้อมูลและเครื่องจักรสำหรับประมวลผลข้อมูลดังกล่าว ที่ไม่ได้ระบุหรือรวมไว้ในที่อื่น และ 8471.80 - หน่วยอื่น

ๆ ของเครื่องประมวลผลข้อมูลอัตโนมัติ หรือ กรณีที่ 2 เข้าพิกัดอัตราศุลกากร 85.43 เครื่องจักรไฟฟ้าและเครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาการตีความความหมายของเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี ว่าเข้าพิกัด 8471.80.90 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีกรณี 8471.80.90 อื่น ๆ ได้รับยกเว้นอากร หรือเข้าพิกัด 8543.70.90 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทำให้การนำเข้าเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซี กรณี 8543.70.90 อื่น ๆ อัตราอากรตามราคาร้อยละ 40 ลดลงเหลือ อัตราอากรตามราคาร้อยละ 10 ซึ่งจะเกิดประเด็นการตีความเพื่อให้ได้รับการยกเว้นอากร อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ศึกษานี้ไม่ได้มุ่งศึกษาประเด็นตามกฎหมายภาษีศุลกากรโดยละเอียด

7.2 ข้อเสนอแนะ

1) ควรมีการออกกฎหมายเพิ่มนิยามของการชุดคริปโทเคอร์เรนซี โดยการให้ความหมายที่ชัดเจนของการชุดไว้โดยเฉพาะ เช่น การชุดคริปโทเคอร์เรนซี มีการชุดแบบเดี่ยว การชุดแบบกลุ่ม และการชุดแบบคลาวด์ รวมถึงคำนิยามของเครื่องชุดคริปโทเคอร์เรนซีให้มีความชัดเจน

2) ควรมีการออกกฎหมายกำหนดเงินได้จากการชุดคริปโทเคอร์เรนซีควรถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ได้เหรียญคริปโทเคอร์เรนซีตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ กล่าวคือ

(ก) หากไม่เป็น “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรก็ต้องกำหนดให้ชัดเจน เพื่อมิให้ขัดแย้งกับหลักเกณฑ์ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) หากถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรควรออกกฎหมายยกเว้นภาษีให้ชัดเจนกล่าวคือ เงินได้จากการชุดใช้มูลค่าราคาขายดีธรรมของเหรียญที่ชุดได้ ณ เวลาที่รับเป็นรายได้ และเมื่อมีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ชุดมาได้ จะต้องคำนวณกำไรส่วนต่างจากทุนเพื่อชำระภาษีตาม Capital Gain ทั้งนี้ ควรต้องให้ต้นทุนที่เสียภาษีแล้วมาใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่จะเก็บเมื่อมีการขายได้

3) ควรมีการออกพระราชกฤษฎีกา ฯ แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กล่าวคือ ยอมให้ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 เพราะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) อันเป็นการแข่งขัน ตามมาตรา 8 (1) แห่งตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งไม่ต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่าย หรือมีสิทธิหักรายจ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 8 วรรคท้ายแห่งพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่าย จึงจะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และควรต้องออกพระราชกฤษฎีกา ฯ แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เพื่อให้ นักชุดคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลขาดทุนสุทธิสามารถนำผลขาดทุนสุทธียมามากเกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันมาหักจากยอดกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันได้

4) ควรมีการออกพระราชกฤษฎีกา ฯ แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ 241) พ.ศ. 2534 ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขุดคริปโทเคอร์เรนซี เพราะการขุดคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการบริการทางการเงินจึงสมควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มภายใต้ยกเว้นสำหรับบริการทางการเงินโดยมีเงื่อนไขว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นวิธีการชำระเงินทางเลือกอื่น อย่างไรก็ตาม อาจพิจารณาให้ว่าคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแทน

บรรณานุกรม

หนังสือภาษาไทย

- โกเมน สืบวิเศษ. วิชาภาษาอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณยลลักษณ์ ตราชูธรรม. ประมวลรัฐฎากร (ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกาย่อ). กรุงเทพมหานคร : สถาบัน ที.เทรนนิงเซ็นเตอร์, 2557.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษาอากร. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2559.
- บัญญัติ สุชีวะ และไพโรจน์ วายภาพ. คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์กรุงสยามพับลิชชิง, 2556.
- พีรพัฒน์ หาญคงแก้ว และ ญัฐชนน โพธิ์เงิน. Bitcoin & Blockchain 101 เงินดิจิทัลเปลี่ยนโลก. กรุงเทพมหานคร : บริษัท กรีน โลฟ พรินติ้ง เฮาส์ จำกัด (กรุงเทพ), 2564.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2553.
- วัฒนา ศิวะเกื้อ, ดุษฎี สงวนชาติ และนันทพร พิทยะ. การบัญชีขั้นต้น. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ด้านสุทธาการพิมพ์ จำกัด, 2551.
- ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล. กฎหมายภาษาอากร. กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2563.
- เสนีย์ ปราโมช. อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์พลสยามพรินติ้ง, 2551.
- โสภณ รัตนการ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหนี้ บทเบ็ดเสร็จทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2556.

วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ และเอกัตศึกษา

- ดลพร ประสงค์สุทธิพร. แนวทางการกำกับดูแลการใช้เงินเสมือน : กรณีศึกษา บิทคอยน์. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557.
- ภัทรพร สหกิจพิจารณา. ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบิทคอยน์: การรับรู้เงินได้. เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษาอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559.

ศุภวิชญ์ พ่วงสุวรรณ. มาตรการทางกฎหมายเพื่อการส่งเสริมการซื้อขายคาร์บอนเครดิต. วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562.

สุภัทรา จึงประเสริฐ. ปัญหาวิธีการคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษีสินทรัพย์ดิจิทัล. เอกซ์ศึกษานิติศาสตร์
มหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
, 2561.

บทความ

กฤติกา ปิ่นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. หน้า 17-19. 2560. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

ฝ่ายค้นคว้าและเปรียบเทียบกฎหมาย กองกฎหมายต่างประเทศ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. Digital
Currency แนวนโยบายและกฎหมายเกี่ยวกับสกุลเงินดิจิทัล. 2564. (เอกสารไม่ตีพิมพ์)

มงคล ขนาดนิต. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้เกณฑ์เงินสดจริงหรือ?. วารสารสรรพากรสาส์น. (พฤษภาคม
2551): 16-22.

ศศิกานต์ จัตุปา. การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร. วารสารนักบริหาร. ปีที่ 34 ฉบับที่ 1
(มกราคม-มิถุนายน 2557): 43.

ศิริัญญา ดุสิตนานนท์. การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี. วารสารวิชาการ คณะ
นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย. ปีที่ 7 ฉบับที่ 1 (มิถุนายน 2558): 224-244.

อานนท์ ทศน์เอี่ยม. ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและปัญหาทางภาษีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี. ดูเฉพาะ.
เล่มที่ 3 ปีที่ 68 (ธันวาคม 2564): 126-173.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร, การหักค่าใช้จ่าย หักตามความจำเป็นและสมควร [ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/6055.html> [2565, เมษายน 6]

กรมสรรพากร, เงินได้พึงประเมินแต่ละกรณีจะคำนวณหักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/556.html> [2565, เมษายน 6]

กรมสรรพากร, ถ้าไม่ชำระในกำหนดเวลาหรือชำระไม่ถูกต้องจะมีความรับผิดชอบอย่างไรบ้าง? [ออนไลน์], 2563.

แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/562.html> [2565, เมษายน 6]

กรมสรรพากร, ประเภทเงินรายได้ที่ต้องเสียภาษี [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/553.html> [2565, เมษายน 6]

- กรมสรรพากร, ผู้ประกอบการที่รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย แต่มีสิทธิแจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/7059.html> [2565, เมษายน 6]
- กรมสรรพากร, ผู้มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และกำหนดเวลาการจดทะเบียน [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/7061.html> [2565, เมษายน 6]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ 4.3 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/829.html> [2565, เมษายน 6]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ 4.4 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/828.html> [2565, เมษายน 6]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคลคำนวณจากกำไรสุทธิ 4.5 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/827.html> [2565, เมษายน 6]
- กรมสรรพากร, หลักการกฎหมาย e-service [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/lorchor/newsbanner/2021/07/e-service_thai.pdf [2565, เมษายน 6]
- ไทยรัฐออนไลน์, เงินประกาศให้การทำธุรกรรมด้วยบัตรเครดิตทุกประเภทผิดกฎหมาย [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: <https://www.thairath.co.th/business/market/2204105> [2565, มกราคม 29]
- ธนาคารแห่งประเทศไทย, ทำความรู้จักกับ CBDC และความคืบหน้าในประเทศไทย [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: https://www.bot.or.th/Thai/BOTMagazine/Pages/256304_TheKnowledge_CBDC.aspx [2565, มกราคม 29]
- ธนาคารแห่งประเทศไทย, เปิดกรณีศึกษา “การใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางการชำระค่าสินค้าและบริการ” [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://www.bot.or.th/Thai/BOTMagazine/Pages/25650156DigitalCurrency.aspx> [2565, เมษายน 2]
- นภนวลพรรณ ภาสันต์, รู้จัก Stablecoin [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2564/0564.pdf> [2565, กุมภาพันธ์ 24]
- พงศภัค รจนา, หมดหวัง! รัฐสภานิวอร์คผ่านร่างกฎหมาย ‘ห้ามขุดคริปโท’ เป็นที่เรียบร้อย [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://www.efinancethai.com/LastestNews/LatestNewsMain.aspx?ref=C&id=YXlV>

WXVMBmorV009&fbclid=IwAR0t-RYFIHye-qruH-MsaSHxAgXd6BDmqjc40s7opvnpzQhVQ7eQ8zimDes [2565, มิถุนายน 9]

ภิญญาภาธร พวงจิก, Cryptocurrency and Taxation [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา:

<https://www.fpo.go.th/main/getattachment/General-information-public-service/Tax-Policy-Journal/14704/TaxPolicyJournal-Petch-%E0%B8%A5%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%AA%E0%B8%B8%E0%B8%94.pdf.aspx> [2564, พฤศจิกายน 23]

เมธวัจน์ วงศ์วีร์ยกร, 5 กลุ่มเว็บไซต์ตัวช่วยชุดเหรียญ Crypto ที่นักลงทุนมือใหม่ไม่ควรพลาด! [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://ditc.co.th/knowledge/5-crypto-mining-helper-site/> [2565, กุมภาพันธ์ 26]

สกล หาญสุทธิวารินทร์, เงินดิจิทัล และกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้อง [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา:

<https://www.bangkokbiznews.com/columnist/987894> [2565, กุมภาพันธ์ 11]

สกุลชัย เก่งอนันตานนท์, ธนาคารกลางรัสเซียสั่งแบนคริปโตในทุกรูปแบบ รวมทั้งเหมืองขุด หวั่นเป็นภัยคุกคามความมั่นคงทางการเงิน ทั้งยังสร้างปัญหาด้านพลังงาน [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://thestandard.co/russian-central-bank-bans-all-forms-of-crypto-including-mining/> [2565, มกราคม 29]

สาระลงทุนวันละนิด By Tent, เหรียญโอนไปถึงยัง? อยู่ขั้นไหนแล้ว? คนรับได้หรือยัง? [ออนไลน์], 2564.

แหล่งที่มา: <https://www.blockdit.com/posts/611419310b5e360c859a9228> [2565, มกราคม 28]

สำนักกฎหมาย สารวุฒิสภา, การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กรณีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศ (e-Service) [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา:

https://www.senate.go.th/assets/portals/93/fileups/253/files/article/Ssenate/8_63.pdf [2565, เมษายน 7]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ก.ล.ต. ออกเกณฑ์กำกับให้บริการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่สนับสนุนการใช้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นสื่อกลางชำระค่าสินค้าหรือบริการ [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา:

https://www.sec.or.th/TH/Pages/News_Detail.aspx?SECID=9353&NewsNo=39&NewsYear=2565&Lang=TH [2565, มีนาคม 24]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รู้จักผลิตภัณฑ์และบริการลงทุน สินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], 2561. แหล่งที่มา:

<https://www.sec.or.th/th/pages/investors/digitalassetproduct.aspx> [2565, มกราคม 28]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ภาคผนวก 3 : รายชื่อสินทรัพย์ดิจิทัลและค่าความเสี่ยง [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา:

<https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DA-appendix-12-25641227.pdf> [2565, มกราคม 27]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, แนวทางการคำนวณค่าความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา:

<https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DA-risk-guideline.pdf> [2565, มกราคม 27]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, สินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ประกอบธุรกิจ Exchange, Broker, Dealer, Advisory Service, Fund Management [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา:

<https://www.sec.or.th/TH/Pages/Shortcut/DigitalAsset.aspx#ICOI> [2565, พฤษภาคม 25]

Accounting Analysis, บจ.ไทย เริ่มชุด Bitcoin แล้วลงบัญชีอย่างไร กรณีศึกษา JTS:บริษัท จัสมิน เทคโนโลยี โซลูชั่น จำกัด (มหาชน) [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา:

<https://www.facebook.com/accountinganalysisTH/posts/925191948086614> [2564, พฤศจิกายน 6]

Bao, เจาะลึกเรื่อง 'การขุดบิทคอยน์' เทรนด์ธุรกิจใหม่ในยุคแห่งการลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: <https://www.unlockmen.com/crypto-mining/> [2565, มกราคม 28]

BBC NEWS ไทย, บิทคอยน์ : อะไรทำให้การขุดคริปโตเฟื่องฟูมากในคาซัคสถาน [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://www.bbc.com/thai/international-60152964> [2565, มกราคม 29]

DEX AC, ไขข้อข้องใจ พรก เงินดิจิทัลตอนภาษีนักขุดจะหักยังไง [ออนไลน์], 2561. แหล่งที่มา:

<https://blockchain-review.co.th/blockchain-review/mining-regulation-law/> [2564, ธันวาคม 29]

iTAX, คำนวณภาษีคริปโต สำหรับบุคคลทั่วไป (update เมษายน 2565) [ออนไลน์], 2565. แหล่งที่มา: <https://www.itax.in.th/media/คู่มือ-ภาษีคริปโต/> [2565, พฤษภาคม 13]

Jiraboon, Proof of Work vs Proof of Stake สิ่งที่น่าขุดควรจะรู้จักก่อนเริ่มขุด [ออนไลน์], 2560. แหล่งที่มา:

<https://siamblockchain.com/2017/08/13/proof-of-work-vs-proof-of-stake/> [2565, มีนาคม 9]

- Jiraboon, ประเทศลาวประกาศให้การขุดและเทรด Bitcoin ถูกกฎหมายอย่างเป็นทางการแล้ว [ออนไลน์], 2564. แหล่งที่มา: <https://siamblockchain.com/2021/09/19/laos-authorizes-cryptocurrency-mining-and-trading-activities/> [2565, มกราคม 29]
- Siam blockchain, Bitcoin Cloud Mining คืออะไรและทำงานอย่างไร [ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา: <https://siamblockchain.com/bitcoin-cloud-mining-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3/> [2565, พฤษภาคม 28]
- So Preciso, วิธีขุด Bitcoin -ขุด Bitcoin คัมใหม่ในปี 2022 [ออนไลน์] 2564. แหล่งที่มา: <https://th.mittrade.com/crypto/bitcoin/how-to-mine-bitcoins> [2565, กุมภาพันธ์ 24]
- So Preciso, 10 โปรแกรมขุด Bitcoin ฟรีสำหรับปี 2022 [ออนไลน์] 2564. แหล่งที่มา: <https://th.mittrade.com/crypto/bitcoin/bitcoin-mining-sofwarees> [2565, กุมภาพันธ์ 24]
- Techsauce Team, ทำความเข้าใจ พ.ร.บ e-Service จัดเก็บภาษีบริการอิเล็กทรอนิกส์ [ออนไลน์], 2563. แหล่งที่มา: <https://techsauce.co/news/what-is-e-service-tax> [2565, เมษายน 7]
- Thongchai, 10 อันดับเหรียญ Cryptocurrency ที่น่าขุดในเดือนนี้ [ออนไลน์], 2562. แหล่งที่มา: <https://siamblockchain.com/2019/12/20/top-10-most-profitable-coins-to-mine-2019-2020/> [2564, ธันวาคม 29]
- Zipmex, Proof of work [ออนไลน์], 2564, แหล่งที่มา: <https://zipmex.com/th/glossary/proof-of-work/> [2565, พฤษภาคม 29]

บทความภาษาต่างประเทศ

- Alan D. Campbell. Federal Tax Course (2009), pp.15. Chicago: CCH Tax Law Editors, 2008.
- Benjamin W. Akins, Jennifer L. Chapman, and Jason M Gordon. A WHOLE NEW WORLD: INCOME TAX CONSIDERATIONS OF THE BITCOIN ECONOMY. Pittsburgh Tax Review Vol. 12(2014): 41-42.
- D.van der Berg. Bitcoin exchange transactions: Income tax implications to consider within the South African environment. Mini-dissertation, North-West University, 2016.
- Department of the Treasury, Internal Revenue Service. Business Expenses. Publication 535 (February 2022): 7.

Department of the Treasury, Internal Revenue Service. How To Depreciate Property.
Publication 946 (March 2022): 3-26.

Department of the Treasury, Internal Revenue Service. Investment Income and Expenses.
Publication 550 (March 2022): 39-43.

Luisa Scarcella, Dissertation summary Taxing cryptocurrencies. The VAT treatment of Bitcoin as a case-study, University of Graz (6 October, 2020): 1.

Patrick McLeod. Taxing and Regulating Bitcoin: The Government's Game of Catch Up.
Commlaw Conspectus 22 (2014): 395.

Robert L. Heilbroner. The Essential Adam Smith, pp.314. New York: W. W. Norton & Company, 1987.

The Law Library of Congress. Regulation of Cryptocurrency Around the World: November 2021 Update. Global Legal Research Directorate (November 2021): 1-67.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

ADAM HAYES, Section 179 [Online], 2021. Available from:

<https://www.investopedia.com/terms/s/section-179.asp> [2022, May 24]

Australian Government, Australian Taxation Office. Tax treatment of crypto-currencies in Australia specifically bitcoin [Online], 2020. Available from:

<https://www.ato.gov.au/general/gen/tax-treatment-of-crypto-currencies-in-australia---specifically-bitcoin/> [2021, November 23]

CoinMarketCap, About CoinMarketCap [Online], 2022. Available from:

<https://coinmarketcap.com/th/about/#disclosure-policy> [2022, January 8]

Eivind Semb, Guide to Crypto Taxes in France [Online], 2022. Available from:

<https://coinpanda.io/crypto-taxes-france/> [2022, April 9]

HMRC internal manual Cryptoassets Manual, CRYPTO21150 - Cryptoassets for individuals: Income Tax: mining transactions [Online], 2021. Available from:

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto21150> [2021, November 23]

HMRC internal manual Cryptoassets Manual, [CRYPTO21150 - Cryptoassets for businesses: mining transactions](#) [Online], 2021. Available from: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/cryptoassets-manual/crypto40200> [2021, November 23]

IRS, [Hobby or Business? IRS Offers Tips to Decide](#) [Online], 2021. Available from: <https://www.irs.gov/newsroom/hobby-or-business-irs-offers-tips-to-decide> [2021, November 23]

Josep Navarro, [Taxation of income obtained by mining for Value Added Tax purposes](#) [Online], 2022. Available from: <https://www.pratsglas.com/blog/vat-bitcoin-mining> [2022, April 14]

Justin Woodward, [IRS Guidance on Cryptocurrency Mining Taxes](#) [Online], 2021. Available from: <https://taxbit.com/blog/2019-10-21-irs-guidance-on-cryptocurrency-mining-taxes> [2021, November 23]

Kai Sedgwick, [These Cryptocurrency Data Sites Aim to Be More Accurate Than Coinmarketcap](#) [Online], 2019. Available from: <https://news.bitcoin.com/these-cryptocurrency-data-sites-aim-to-be-more-accurate-than-coinmarketcap/> [2022, May 15]

Mag. Günther Platzer, [The Austrian Federal Court has recently ruled that crypto mining cannot be deemed as an economic activity for VAT purposes](#) [Online], 2021. Available from: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=2dc1a898-bc99-43f6-81b2-fbd552001c1c>. [2021, December 3]

Marko Tarman, [Blockchain basics - Proof of Work](#) [Online], 2021. Available from: <https://www.nicehash.com/blog/post/blockchain-basics-proof-of-work> [2022, May 28]

Marko Tarman, [What is solo mining and how does it work?](#) [Online], 2022. Available from: <https://www.nicehash.com/blog/post/what-is-solo-mining-and-how-it-works> [2022, May 28]

OECD (2020), [Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues](#), OECD, Paris. [Online], 2020. Available from: www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm [2022, January 9]

PwC, Annual Global Crypto Tax Report 2021 [Online], 2022. Available from:

<https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/releases-its-2021-global-crypto-tax-report.html> [2022, January 9]

Reuters, Russia proposes ban on use and mining of cryptocurrencies [Online], 2022. Available

from: https://www.cnbc.com/2022/01/20/russian-central-bank-proposes-banning-cryptocurrencies-crypto-mining.html?__source=iosappshare%7Cjp.naver.line.Share [2022, January 29]

Shehan Chandrasekera, Cryptocurrency Taxes in Australia (2021-2022 Guide) [Online], 2019.

Available from: <https://www.cointracker.io/blog/australia-cryptocurrency-tax-guide> [2022, April 9]

Simon Levine, PLUS AND MINERS: CRYPTOCURRENCIES AND VAT [Online], 2018. Available

from: <https://www.bkl.co.uk/insights/cryptocurrencies-vat/> [2022, April 14]

เอกสารอื่น ๆ

กรมสรรพากร, คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล (กรมสรรพากร มกราคม พ.ศ.2565)

ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่องกิจการที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ พ.ศ. 2561

ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ 0702/3206 ลงวันที่ 24 เมษายน พ.ศ. 2561

ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/6421 ลงวันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2552

ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0702/7934 วันที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2557

ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0706(กม.04)/216 ลงวันที่ 17 มีนาคม พ.ศ. 2547

ข้อหารือกรมสรรพากร เลขที่หนังสือ กค 0706/6104 ลงวันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2550

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ เลขที่หนังสือ กค 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2530

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2317/2519

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3185/2522

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มี
หน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 204) ลงวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2557

ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึง
ประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) พ.ศ. 2565

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 745) พ.ศ. 2565

พระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 19 พ.ศ. 2561

พระราชกำหนดธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

พระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501

Official Journal of the European Union, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006
on the common system of value added tax

Official Journal of the European Union, Directive (EU) 2018/843 of the European parliament
and of the council of 30 May 2018 amending Directive (EU) 2015/849 on the
prevention of the use of the financial system for the purposes of money
laundering or terrorist financing, and amending Directives 2009/138/EC and
2013/36/EU.

Judgement of the court (Sixth Chamber), Tolsma v Inspecteur der omzetbelasting, 3 March
1994.

26 U.S. Code § 179 - Election to expense certain depreciable business assets

ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

ชื่อ-สกุล	นายชลาลัย เจนงามกุล
วัน เดือน ปี เกิด	18 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2535
สถานที่เกิด	จังหวัดขอนแก่น
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2556 วุฒิปริญญาชีพกฎหมายธุรกิจ กฎหมายเกี่ยวกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และกฎหมาย เกี่ยวกับหลักประกันทางธุรกิจ สภานายความในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญาโทมหาบัณฑิต หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2564