

มาตรการในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ: วิเคราะห์ความเหมาะสมในการ
นำมาใช้สำหรับประเทศไทย

นางสาวธนวดี กังน้อย

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)

are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา มาตรการในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ:
วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับประเทศไทย

โดย นางสาวธนวดี กิ่งน้อย

รหัสประจำตัว 598 61865 34

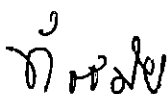
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ทัชชมัย ทองอูไร

ปีการศึกษา 2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ



ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(ศาสตราจารย์ทัชชมัย ทองอูไร)

บทคัดย่อ

ปัจจุบันความก้าวหน้าของเทคโนโลยีและรูปแบบการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วภายใต้เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ซึ่งมีการดำเนินไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการพัฒนากฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศที่ยังปรับปรุงแบบค่อยเป็นค่อยไป และยังไม่ทันสมัย ซึ่งจากการศึกษาพบว่ามีประมาณร้อยละ 30 ของประเทศไทยปัจจุบันยังไม่สามารถใช้บังคับกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้ของบริษัทมหาชน

จากผลการศึกษาที่ส่งมาของการให้บริการตลาดดิจิทัลของประเทศไทยในปัจจุบัน เซกเตอร์โฆษณาบนมือถือหรือเฟซบุ๊ก ซึ่งมีมูลค่าการค้ำตั้งกลบประมาณร้อยละ 10 ของจีดีพีและมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการไทยและมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการออนไลน์ในประเทศไทย แต่มีเฉพาะผู้ประกอบการไทยที่อยู่ในระบบเสียภาษีอยู่บางส่วน ในขณะที่ผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติที่ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ แต่มีการให้บริการในประเทศไทย รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้โดยอัตโนมัติได้ทั้งกรณีการค้ำตั้งหรือการให้บริการในประเทศไทย หรืออาจจะเกิดจากการตีความคำนิยามเพื่อที่จะระบุถึงผู้ประกอบการในประเทศไทยหรือไม่รวมถึงข้อวินิจฉัยของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เปิดโอกาสให้สามารถโอนกำไรซึ่งไปฐานภาษีเงินได้ไปยังต่างประเทศ จึงทำให้เกิดความไม่พึงปรารถนาของผู้ให้บริการออนไลน์ในประเทศไทยที่มีการจ่ายภาษีอยู่บางส่วน

กรณีปัญหาจากการค้าขายระหว่างธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) คือ ประมาณร้อยละ 30 ของจีดีพีประเทศไทยปัจจุบันยังไม่มีการเก็บภาษีที่ชัดเจนที่จะบังคับให้ผู้ให้บริการที่เป็นบุคคลธรรมดา นำภาษีมูลค่าเพิ่มใหม่แก่ผู้บริโภคตั้งแต่นั้น กรมสรรพากรได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ....โดยนำกฎหมายของอินเดียมาใช้เป็นต้นแบบในการยกเว้นพระราชบัญญัติฯ ใหม่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการใช้วิธีการนั้นในประเทศไทย โดยใช้หลักการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย แต่ผู้เสียภาษีมีความเห็นว่าการจดทะเบียนภาษียังไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีกับผู้ให้บริการออนไลน์ที่อยู่ต่างประเทศได้บางส่วน

ดังนั้น รัฐควรแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ โดยนำมาตรการทางภาษี Equalisation Levy มาใช้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคสำหรับผู้ประกอบการในประเทศไทย ซึ่งมาตรการดังกล่าวยังเป็แนวทางที่การแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของธุรกิจดิจิทัลตามหลักขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) เพื่อให้ง่ายขึ้นกับสิ่งที่เกิดขึ้นในทุกที่ในโลกที่มีการจัดเก็บภาษีอยู่บางส่วนกรณีธุรกิจกับผู้บริโภคควรแก้ไขโดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นแรงจูงใจในการนำธุรกิจมูลค่าเพิ่ม และการนำภาษีใหม่มาปรับโดยตัวกลางทางการเงิน จะช่วยแก้ไขปัญหานี้ได้จากการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้ตามพระราชบัญญัติฯ และแก้ไขปัญหานี้โดยการเกิดข้อบกพร่องทางกฎหมายในประเทศไทย ซึ่งเป็นสาเหตุให้เงินที่ไปอยู่ในมือของรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก รวมถึงปัญหานี้ยังกระทบกับผู้ประกอบการในประเทศไทย

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้โดยดีนั้น ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ พิชัย ทองอุไร เป็นอย่างยิ่งที่ได้กรุณาปรับเปลี่ยนที่ปรึกษาในการจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้ รวมถึงสละเวลาอันมีค่าของท่านในการให้คำปรึกษา คำแนะนำไปอย่างซื่อสัตย์ ตลอดจนช่วยสอบทานและแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนทำให้เอกัตศึกษาฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่าน ที่ได้ช่วยเหลือปรึกษาวิชาความรู้ที่มีตลอดระยะเวลาของการศึกษา

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา พี่ชาย และขอขอบคุณพี่ ๆ น้อง ๆ และเพื่อน ๆ ทุกคนที่ช่วยเหลือให้คำปรึกษา คอยสนับสนุนและให้กำลังใจมาโดยตลอด ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาฉบับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้สนใจเพื่อใช้ในการศึกษากฎหมายต่าง ๆ ได้ดียิ่งขึ้น หากเอกัตศึกษาฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

ธนวดี กังนง

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญ.....	จ
สารบัญรูปภาพ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็ฒฒและความสำคัญของปFญา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา.....	6
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	7
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	7
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้.....	7
บทที่ 2 หลักการบริหารภาษีอากร แนวความคิดทางภาษีที่เกี่ยวข้อง การจัดเก็บภาษีจาก ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย และปัญหาของการจัดเก็บภาษี จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย.....	8
2.1 หลักการบริหารภาษีอากรและแนวความคิดทางภาษีที่เกี่ยวข้อง	
2.1.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	8
2.1.1.1 หลักความเป็ฒฒกลาง.....	9
2.1.1.2 หลักความสะดวก.....	10
2.1.1.3 หลักการเป็ฒฒได้ใหม่ทางปฏิบัติ.....	10
2.1.1.4 หลักการยืดหยุ่น.....	10
2.1.1.5 หลักความมีประสิทธิภาพ.....	10
2.1.2 แนวความคิดทางภาษีในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี.....	11
2.1.2.1 ความหมายของตัวบรรเทาภาระภาษี.....	11
2.1.2.2 ประเภทและวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษี.....	12
2.2 การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่	
นอกประเทศไทย	13
2.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรปัจจุบัน.....	13
2.2.1.1 ผู้ที่หน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	13
2.2.1.2 การเบ)ประเภทกิจการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	14

2.2.1.3 การกำหนดจุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการค้าระหว่างประเทศ.....	17
2.2.1.4 บทกำหนดโทษ.....	19
2.2.2 รวบรวมพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรม อิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสาขาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ.....	21
ผู้ให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	22
2.2.2.1 สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ประกอบการ ธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศที่จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย.....	23
2.2.2.2 ฐานภาษี.....	24
2.2.2.3 อัตราภาษี.....	24
2.2.2.4 หลักเกณฑ์อื่นๆ.....	24
หลักที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	25
2.3 ปัญหาของการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์จากต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย.....	27
2.3.1 ประเด็นปัญหาจากธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (B2B)...	27
2.3.1.1 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับผู้ประกอบการในประเทศไทย.....	28
2.3.2 ประเด็นปัญหาจากธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C).....	29
2.3.2.1 ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการ ออนไลน์ต่างชาติได้สามารถส่งพระราชบัญญัติฯ.....	29
2.3.2.2 ปัญหาการเกิดข้อว่างทางกฎหมายในประเทศไทย เป้าสาเหตุ ทำให้เงินที่เป่ารายได้ของรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวน มากเนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้.....	30
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย.....	31
3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์จากต่างชาติที่อยู่ นอกประเทศอินเดียตามกฎหมายของประเทศอินเดีย.....	35
3.1.1 ความหมายการให้บริการออนไลน์.....	35
3.1.2 ผู้ให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	36
3.1.2.1 ผู้ให้บริการกับผู้ประกอบการในประเทศอินเดีย (B2B).....	37

3.1.2.2 ผู้ให้บริการและผู้ให้บริการออนไลน์ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษี (B2C)	38
3.1.3 สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ที่อยู่นอกประเทศอินเดีย.....	39
3.1.4 ฐานภาษี.....	41
3.1.5 อัตราภาษี.....	42
3.1.6 บทกำหนดโทษ.....	42
3.2 มาตรการทางภาษีสำหรับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย.....	43
3.2.1 ที่มาของการบังคับใช้กฎหมาย.....	43
3.2.2 สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ให้บริการต่างชาติเสียภาษี.....	44
3.2.3 ฐานภาษี.....	45
3.2.4 อัตราภาษี.....	45
3.2.5 บทกำหนดโทษ.....	45
3.3 ผลจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย....	46
3.3.1 ความเปราะบางและความเสมอภาคในภาระภาษีของผู้ประกอบการ ในประเทศอินเดียและผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอก ประเทศอินเดีย.....	47
3.3.2 รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย.....	47
บทที่ 4 แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ให้บริการ แก่ผู้รับบริการในประเทศไทย.....	50
4.1 บทวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ของประเทศไทยและประเทศอินเดีย.....	50
4.1.1 ควรมีการกำหนดโทษปรับให้สูงขึ้น กรณีไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง.....	51
4.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้ Equalisation Levy.....	53
4.2 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำร่างพระราชบัญญัติฯ มาใช้ในประเทศไทย.....	54
4.2.1 ผลกระทบเชิงบวก.....	54
4.2.2 ผลกระทบเชิงลบและการไม่สามารถปฏิบัติได้จริง.....	55

4.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ.....	56
4.3.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาจากผู้ให้บริการระหว่างองค์กรธุรกิจกับ องค์กรธุรกิจ (B2B).....	56
4.3.1.1 การจัดเก็บภาษีเพื่อทำให้เกิดความเสมอภาคสำหรับผู้ประกอบการ ในประเทศไทย จากเงินที่จ่ายไปใน ต่างประเทศ.....	56
4.3.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาจากผู้ให้บริการระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C).....	57
4.3.2.1 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้ผู้ให้บริการที่ เปิดบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	58
4.3.2.2 การนำส่งภาษีให้รัฐโดยตัวกลางทางการเงิน.....	59
บทที่ 5 บทสรุป.....	60
5.1 บทสรุป.....	60
บรรณานุกรม.....	66
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก	ร)พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์(Ke-Business) ในสาขาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ
ภาคผนวก ข	The Integrated Goods and Services Tax Act 2017 (No.13 of 2017)
ภาคผนวก ค	Finance Act 2016 (No.28 of 2016) – Chapter VIII Equalisation Levy

สารบัญรูปภาพ

หน้า

ภาพที่ 1 ผลสำรวจของผู้ซื้อออนไลน์(ทั่วโลกผ่านช)สทางโซเซียลมีเดีย.....2

ภาพที่ 2 ความสัมพันธ์ของโครงสร้างภาษีทางอ้อมระบบเดิมและระบบภาษีใหม่)GST.....33

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

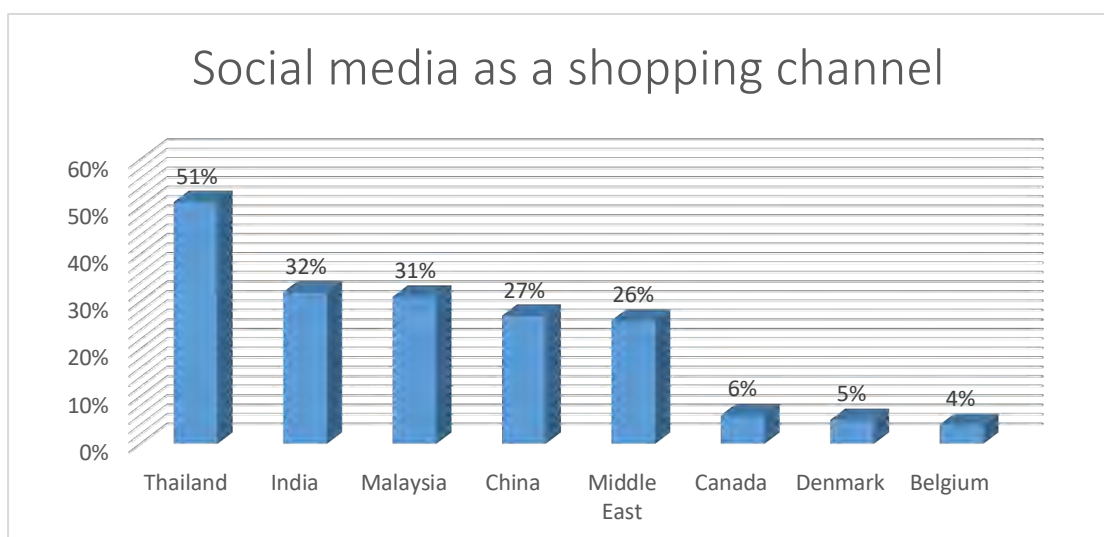
ปัจจุบันธุรกิจการค้าในตลาดดิจิทัลในประเทศไทย เช่น การโฆษณาผ่านเฟซบุ๊ก การซื้อสต็อกเกอร์ออนไลน์มีมูลค่าสูงเป็จำนวน 7.5 แสนล้านบาท¹ โดยคาดว่าจะปีพ.ศ.2561 มีแนวโน้มที่จะเติบโตขึ้นอีกประมาณ 10% ตามโอกาสการขยายตัวของผู้ใช้สมาร์ตโฟนและแอปพลิเคชันที่มากขึ้น (อ้างอิงจากสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือเอ็ดดอท) ซึ่งมูลค่าการค้าดังกล่าวประกอบด้วยผู้ประกอบการไทยและผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ แต่มีเฉพาะผู้ประกอบการไทยที่อยู่ในระบบการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ในขณะที่ผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ แต่มีการให้บริการในประเทศไทย รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้อัตโนมัติอย่างไม่ครบถ้วน กล่าวคือ กรณีที่ผู้ให้บริการผู้ประกอบการจดทะเบียนในประเทศไทย ผู้ให้บริการมีหนทางที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติ เพราะผู้ให้บริการดังกล่าวมีสิทธิขอคืนภาษีดังกล่าวในเดือนที่มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่กฎหมายปัจจุบันยังไม่มีกลไกที่ชัดเจนที่จะบังคับให้ผู้ให้บริการที่เป็บุคคลธรรมดาที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ภักดีต่อรัฐโดยมีสาเหตุจากการละเลยหนทางในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือโดยความไม่ทราบหนทางของตนเองตามกฎหมาย รวมถึงขาดแรงจูงใจในการนำส่งภาษีแทนผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติ เนื่องจากไม่ได้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับผู้ให้บริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในสขนของการจัดเก็บภาษีเงินได้อากผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติ รัฐบาลไทยเองก็ยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้เช่นกัน เนื่องจากผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติไม่มีการจัดตั้งสำนักงานและจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย รวมถึงปัญหาที่เกิดจากการตีความคำนิยามเพื่อที่จะระบุวงเป็การประกอบกิจการในประเทศหรือไม่และขวงวงของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เปิดโอกาสให้การโอนยอมกำไรซึ่งเป็ฐานภาษีเงินได้อัตโนมัติต่างประเทศ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ดังนั้นจึงทำให้เกิดขวงวงของกฎหมาย ก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคกับผู้ใช้บริการออนไลน์ซึ่งเป็ผู้ประกอบการในประเทศไทยที่มีการจ่ายภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วน รวมทั้งยังส่งผลทำให้เงินภาษีที่เป็รายได้ของรัฐบาลไทยไหลออกนอกประเทศเป็จำนวนมาก และส่งผลตลขีดความสามารถของผู้ประกอบการไทยในการแข่งขันกับผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติได้

¹ มติชนออนไลน์, รัฐ-เอกชน หนุนเก็บภาษีผู้ใช้บริการออนไลน์ต่างชาติ ชูโมเดลอินเดียคิดจากเวด [ออนไลน์], 24 พฤศจิกายน 2560. แหล่งที่มา <https://www.matichon.co.th/news/742966>.

เมื่อพิจารณาถึงแนวโน้มของตลาดออนไลน์ของประเทศไทยที่กำลังเติบโตอย่างเต็มที่² ไม่เพียงแต่บริษัทที่เป็มของคนไทยเท่านั้น แต่ปัจจุบัน บริษัทจากต่างชาติเริ่มรุกเข้ามาทำการตลาดในประเทศไทยกันมาก ทั้งยังครองสถิติเว็บไซต์ที่คนไทยนิยมเข้าชมมากที่สุดอีกด้วย ตัวอย่างเช่น Lazada บริษัทช้อปปิ้งจากประเทศเยอรมนี เป็นเว็บไซต์ยอดนิยมที่มีสินค้าหลากหลายประเภท และมีจำนวนผู้เข้าชมมากที่สุดในประเทศไทย รวมถึง Honestbee แอปพลิเคชันในเลือกซื้อสินค้าของทางออนไลน์ชั้นนำของเอเชียจากประเทศสิงคโปร์ และ 11 Street อี-คอมเมิร์ซแพลตฟอร์มอันดับหนึ่งจากประเทศเกาหลีใต้จากผลสำรวจของผู้ซื้อออนไลน์ทั่วโลกของช่องทางโซเชียลมีเดีย จาก PWC's Total Retail Survey 2016 พบว่า ประเทศไทยมีสัดส่วนมากที่สุด คิดเป็น 51% รองลงมาได้แก่ประเทศอินเดีย มาเลเซีย และจีน โดยมีสัดส่วนคิดเป็น 32% 31% และ 27% ตามลำดับ

ภาพที่ 1: ผลสำรวจของผู้ซื้อออนไลน์ทั่วโลกของช่องทางโซเชียลมีเดีย



ที่มา: PWC's Total Retail Survey 2016³

² หนังสือพิมพ์ BLT BANGKOK ออนไลน์, ภาษีอี-คอมเมิร์ซ กฎหมายดักเงินในอากาศ [ออนไลน์], 5 เมษายน 2560. แหล่งที่มา: <http://www.bltbangkok.com/CoverStory/ภาษีอีคอมเมิร์ซกฎหมายดักเงินในอากาศ>

³ PricewaterhouseCoopers (PWC), They say they want a revolution -Total Retail 2016 [Online], February 2016. Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/retail-consumer/publications/assets/total-retail-global-report.pdf>.

โดยปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ได้อย่างสม่ำเสมอ ซึ่งจากการเปิดเผยตัวเลขมูลค่าของสินค้าของบริษัท กันตาริเวรลดาพแนล (ไทยแลนด์) จำกัด⁴ (ผู้นำด้านการวิจัยพฤติกรรมผู้บริโภคของบริษัท ซึ่งมีความเชี่ยวชาญในกลุ่มสินค้าอุปโภค-บริโภคที่มีอัตราการบริโภคสูง) พบว่าในปีพ.ศ. 2560 มูลค่ารวมของตลาดสินค้าอยู่ที่ 91,195 ล้านบาท ลดลงจากปีพ.ศ. 2559 ที่มีมูลค่า 97,579 ล้านบาท และเปรียบเทียบกับปีพ.ศ. 2558 มูลค่า 108,350 ล้านบาท ซึ่งสูงสุดในรอบ 10 ปีในวงการสินค้าไทย นับเป็นเวลาเกือบ 2 ปีที่มูลค่าการทำตลาดสินค้าในประเทศไทยลดลง โดยปัจจัยที่สำคัญ คือ เบนโหวงเวลาที่ประเทศไทยอยู่ในช่วงเวลาอันโศกเศร้า จากการสูญเสียที่ยิ่งใหญ่ของปวงชนชาวไทยทั้งประเทศ เนื่องจากพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวภูมิพลอดุลยเดชฯ เสด็จสวรรคต ทำให้รายการรื่นเริงบันเทิงต่าง ๆ ลดน้อยลง รวมไปถึงสภาพเศรษฐกิจที่มีความชะงักงัน ทำให้บริษัทหรือหน่วยงานต่าง ๆ ลดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินค้าลงด้วย

อย่างไรก็ตาม คาดว่าในปีพ.ศ. 2561 มูลค่าของตลาดสินค้าน่าจะมีแนวโน้มกลับมาฟื้นตัวขึ้นอีกครั้ง ประมาณการตัวเลขรวมอยู่ที่ 101,115 บาท สาเหตุเนื่องจากทิศทางแนวโน้มเศรษฐกิจที่ดีขึ้น โดยเฉพาะในกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค ดังนั้น เมื่อมูลค่าสินค้าดีจิทัล และการเข้าถึงสื่อที่เพิ่มมากขึ้น ย่อมส่งผลให้พฤติกรรมผู้บริโภคเปลี่ยนไปโดยสิ้นเชิงของผู้นิยมช่องทางสื่อออนไลน์เติบโตขึ้นตามไปด้วย โดยเมื่อปีพ.ศ. 2558 มีจำนวนคนที่ซื้อสินค้าประเภทอุปโภคบริโภคผ่านช่องทางออนไลน์เพียง 1 ครั้ง คิดเป็นร้อยละ 3.3 มูลค่าจำนวน 917 ล้านบาท แต่ในปีพ.ศ. 2560 ขยับเพิ่มสูงขึ้นเป็นร้อยละ 10 คิดเป็นมูลค่าจำนวน 4,400 ล้านบาท

จากสถิติพฤติกรรมผู้บริโภคซื้อสินค้าหรือบริการของกลุ่มผู้บริโภคทั่วไป ร้อยละ 79.5 พบว่าสามารถจับจ่ายสินค้าผ่านช่องทางโซเชียลมีเดียได้โดยที่ร้อยละ 29.7 มีความถี่เคยซื้ออย่างน้อย 1 ครั้ง ภายใน 30 วัน ซึ่งสูงกว่าช่องทางออนไลน์ของธุรกิจค้าปลีกสมัยใหม่อย่างเช่น 7-11 Online Tesco Lotus Online ฯลฯ ถึงร้อยละ 4 โดยผู้นิยมจับจ่ายผ่านทางเว็บไซต์ทั่วไป เฟซบุ๊ก ไลน์ และไลน์ทั้งนี้ ผู้ซื้อสินค้ามีพฤติกรรมการใช้อินเทอร์เน็ตที่ใช้อยู่เวลานานขึ้นจาก 2 ชั่วโมงต่อวัน ในปีพ.ศ. 2558 เพิ่มเป็น 2 ชั่วโมง 30 นาทีต่อวัน ในปีพ.ศ. 2560 โดยมีทิศทางตรงกันข้าม เมื่อเปรียบเทียบกับพฤติกรรมการใช้เวลาในสื่อโทรทัศน์และวิทยุที่ผู้บริโภคใช้เวลาในการเข้าถึงสื่อดังกล่าวลดลง

⁴ หนังสือพิมพ์ BLT BANGKOK ออนไลน์, แนวโน้มทิศทางสินค้าไทยปี 2561 นี้ [ออนไลน์], 15 มกราคม 2561. แหล่งที่มา: <http://www.bltbangkok.com/News/แนวโน้มทิศทางสินค้าไทยปี2561นี้>.

นอกจากนั้น ร้อยละ 50 ของกลุ่มผู้ใช้ที่เล่นเฟซบุ๊กทุกวัน มีแนวโน้มพฤติกรรมที่จะจับจ่ายในมูลค่าที่สูงกว่าผู้ใช้ทั่วไปถึง 2 เท่า โดยผู้ใช้ที่ใช้เวลาบนเฟซบุ๊กมากกว่า 2 ชั่วโมงต่อวัน มีการใช้จ่ายโดยเฉลี่ยสูงถึง 26,107 บาทต่อเดือน รวมไปถึงยังมีโอกาสที่จะกลับมาซื้อสินค้าในช่องทางออนไลน์มากกว่าผู้ใช้ออนไลน์ทั่วไปอีกด้วย ในขณะที่เดียวกันสำหรับแพลตฟอร์มของยูทูบ กลุ่มผู้ใช้ไทยที่ดูยูทูบทุกวันมีพฤติกรรมใช้จ่ายสูงกว่าผู้ใช้ปกติ โดยเฉลี่ยการใช้จ่ายมีมูลค่า 440 บาทต่อครั้ง ซึ่งทำให้มีแนวโน้มการใช้เวลาในสื่อเฟซบุ๊กและยูทูบ ส่งผลต่อพฤติกรรมการใช้จ่ายที่สูงกว่าผู้ใช้ปกติ

จากที่กล่าวมา ผู้ซื้อในปัจจุบันไม่ได้ต้องการแค่อินเทอร์เน็ตหรือบริการเท่านั้น แต่มีความต้องการประสบการณ์ใหม่ๆ ที่อยู่ในกระแสหรือนำกระแส ซึ่งข้อมูลในโลกออนไลน์ทำให้ผู้บริโภคได้จับทราบเทรนด์ใหม่ๆ รวมถึงสินค้าหรือบริการใหม่ๆ สามารถรู้ทันเหตุการณ์จากทั่วทุกมุมโลกได้จริง ทำให้การขายสินค้าหรือการให้บริการผ่านสื่อออนไลน์ผ่านแพลตฟอร์มโซเชียลมีเดียที่มีมูลค่าทางการตลาดที่สูงมาก โดยเฟซบุ๊กครองส่วนแบ่งโฆษณาออนไลน์กว่า 2,711 ล้านบาท ตามด้วยยูทูบ 1,526 ล้านบาท⁵ ขณะที่รัฐบาลไทยเองก็ยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้อิทธิบุคคลเหล่านี้ได้เนื่องจากบริษัทผู้ให้บริการไม่มีการจัดตั้งสำนักงานและจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย

กรณีตัวอย่างการจ่ายเงินค่าโฆษณาออนไลน์ไปต่างประเทศ⁶ ของบริษัทหรือกองทุนส่วนบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ต่อไปนี้เรียกว่า “นิติบุคคล”) ที่มีการทำโฆษณาบน Search engine ต่างๆ เป็นจำนวนมาก เช่น Google เป็นต้น หรือที่เรารู้จักกันโดยทั่วไปว่า Google Adwords ซึ่งการทำโฆษณาบน Search engine ดังกล่าวนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องจ่ายเงินค่าโฆษณาให้กับบริษัท Google ซึ่งมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศไอร์แลนด์ตามจำนวนครั้งที่ผู้สนใจเข้าชมคลิกดูเนื้อหาใน website ซึ่งเมื่อนิติบุคคลจ่ายโฆษณาออนไลน์ให้กับ Google นิติบุคคลไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่าย เนื่องจากเงินค่าโฆษณาที่ Google ในต่างประเทศได้อับนั้นถือเป็นการเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อนิติบุคคลจ่ายเงินได้อิทธิบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵ หนังสือพิมพ์ BANGKOK ออนไลน์, ภาษีอี-คอมเมิร์ซ กฎหมายดักเงินในอากาศ [ออนไลน์], 5 เมษายน 2560. แหล่งที่มา: <http://www.bltbangkok.com/CoverStory/ภาษีอีคอมเมิร์ซกฎหมายดักเงินในอากาศ>.

⁶ เพชรรัตน์ สุภณมิตรกุลกิจ, “จ่ายเงินค่าโฆษณาออนไลน์ไปต่างประเทศเสียภาษีอย่างไร,” วารสารกรมสรรพากร 7,69 (กุมภาพันธ์ 2561): 32-33.

ในการพิจารณาภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มของบริษัท Google เมื่อการโฆษณาของ Google ในต่างประเทศ ทำให้ผู้ใช้บริการในประเทศไทยและประเทศอื่น ๆ สามารถขออุดหนุนการโฆษณา ดังกล่าวจึงขอลักษณะเป็นการให้บริการในต่างประเทศและได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักรไทย ส่งผลให้ Google มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ซึ่งการจ่ายเงินให้ Google ที่อยู่ในต่างประเทศนั้น ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ "ผู้จ่ายเงินค่าโฆษณาเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแทน Google ในต่างประเทศ โดยแบบ ภ.พ.36 ในอัตราร้อยละ 7 ของค่าโฆษณาที่ได้ออกไป โดยนิติบุคคลมีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในเดือนที่มีการนำส่งภาษีได้โดย กรณีนิติบุคคลไม่ยื่นแบบ ภ.พ.36 และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน การจ่ายเงินค่าโฆษณาออนไลน์ไปต่างประเทศ กฎหมายไม่ได้ออกให้มีนิติบุคคลนำรายจ่ายดังกล่าวมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่สิ่งที่เป็ประเด็นสำคัญ คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีบุคคลธรรมดาเป็นผู้จ่ายเงินค่าบริการ โดยมีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร สำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ประกอบการในต่างประเทศ ในทางปฏิบัติผู้จ่ายเงินที่เป็นบุคคลธรรมดา มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างจำกัด เนื่องจากการละเลยหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ภาครัฐ ซึ่งถือเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐ และก่อให้เกิดความไม่เป็ธรรมในภาวะภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ ในการแก้ไขปัญหา ดังกล่าว กระทรวงการคลังได้มีการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่จากประเทศอินเดียที่มีการตรากฎหมายเพื่อความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและต่างประเทศ และในขณะนี้มีการรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... โดยกรมสรรพากรเรียบร้อยแล้ว ซึ่งการแก้ไขประมวลรัษฎากรดังกล่าวเพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการในต่างประเทศ กรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้ให้บริการในประเทศไทย

จากการศึกษากฎหมายภาษีของประเทศอินเดีย ซึ่งถือว่อินเดียเป็ 1 ใน 3 ประเทศมหาอำนาจทางเศรษฐกิจของเอเชีย รองจากประเทศจีนและญี่ปุ่น ทำให้การขับเคลื่อนนโยบายทางเศรษฐกิจของอินเดียในแต่ละครั้ง จึงเป็สิ่งสำคัญที่ทุกประเทศต้องจับตามองเป็อย่างมาก แต่เดิมนั้นระบบภาษีของอินเดียมีความแตกต่างกันในแต่ละรัฐและการปกครอง ซึ่งปัจจุบันประเทศอินเดียมีจำนวน 29 รัฐ และดวยระบบอัตราภาษีที่แตกต่างกันนี้เองทำให้อินเดียเป็ประเทศที่มีการเก็บภาษีที่ซับซ้อนมากที่สุดแห่งหนึ่งของโลก ส่งผลทำให้ประเทศอินเดียยังไม่เป็ที่ดึงดูดแก่นักลงทุนต่างชาติมากนัก เนื่องจากต้องใช้เวลาเนิ่นนาน ตรวจสอบยาก มีต้นทุนสูง และอาจเกิดการคอร์รัปชันได้

ต่อมาเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2560 ประเทศอินเดียได้ออกประกาศใช้กฎหมายฉบับใหม่ซึ่งเกี่ยวข้องกับภาษีสินค้าและบริการ (Good and Services Tax หรือ GST) ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย โดยจากระบบภาษีเดิมนั้นผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติ (Foreign Digital Service Suppliers) ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดียจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีจากรายได้ออกการให้บริการ จึงได้มีการกำหนดกฎหมายใหม่ให้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติที่ประกอบธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งจะขจัดความไม่เสมอภาคในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดียได้

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร ให้มีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้ให้บริการที่ไม่ได้อาศัยถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และได้มีการใช้การนั้นในประเทศไทย จะทำให้ช่วยลดช่องว่างของกฎหมายเดิม และทำให้เกิดความเสมอภาคกับผู้ประกอบการไทย ในการศึกษาครั้งนี้ผู้เขียนจึงได้ออกศึกษาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยปัจจุบัน และรจนพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ รวมถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติตามกฎหมายรูปแบบใหม่ของประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นกฎหมายต้นแบบที่ประเทศไทยนำมาใช้ในการร่างพระราชบัญญัติฯ และศึกษากฎหมายในการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy สำหรับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นมาตรการทางภาษีที่ทำให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ

1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- 1.2.1 เพื่อศึกษาลักษณะและปัญหาของธุรกิจการให้บริการออนไลน์ต่างชาติในประเทศไทย
- 1.2.2 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย
- 1.2.3 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.....
- 1.2.4 เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย เพื่อเปรียบเทียบกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ..... ซึ่งเป็นต้นแบบของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ..... ที่ประเทศไทยศึกษามาจากประเทศอินเดีย

1.2.5 เพื่อศึกษาความเหมาะสมของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ..... และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น

1.3 สมมติฐานการศึกษา

การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่มีสำนักงานอยู่นอกประเทศไทย ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศไทย ยังมีความไม่เสมอภาคในการจัดเก็บภาษีกับผู้ให้บริการออนไลน์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทย จึงควรมีแนวทางแก้ไขปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้เกิดความเสมอภาคสำหรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการธุรกรรมออนไลน์

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

ทำการศึกษาค้นคว้าข้อมูลกฎหมาย และวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติตามหลักเกณฑ์ในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ..... และตามกฎหมายของประเทศอินเดียที่ประเทศไทยนำมาใช้บังคับตนบในการยกเว้น โดยจะทำการศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

ใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร ทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยการค้นคว้า รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง บทความทางกฎหมาย และเอกสารทางวิชาการอื่น ๆ เพื่อให้เกิดความรอบรู้ความเข้าใจ และวิเคราะห์หาข้อสรุปเพื่อที่จะนำเสนอแนวทางที่เหมาะสม

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้เข้าใจถึงลักษณะและปัญหาของธุรกิจที่เกิดจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติในประเทศไทย

1.6.2 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย

1.6.3 ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นกฎหมายต้นแบบที่ประเทศไทยนำมาใช้ในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.....

1.6.4 ทำให้ทราบถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ..... และตามกฎหมายของประเทศอินเดีย เพื่อนำมาพิจารณาถึงความเหมาะสมของกฎหมายดังกล่าวที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย

บทที่ 2

หลักการบริหารภาษีอากร แนวความคิดทางภาษีที่เกี่ยวข้อง การจัดเก็บภาษีจาก ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย และปัญหาของการจัดเก็บภาษี จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย

ในบทที่ 2 ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักการบริหารภาษีอากร แนวความคิดทางภาษีที่เกี่ยวข้องของการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ของประเทศไทย ตั้งอยู่บนหลักเกณฑ์ดังกล่าวกว และกล่าวถึงพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์(e-Business) ในสภณที่เกี่ยวของกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในตงประเทศ ซึ่งเปนการแก้ไขปญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ออกริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในตงประเทศ และได้มีการออกริการนั้นในราชอาณาจักร นอกจากนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงปญหาของการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังตไปนี้

2.1 หลักการบริหารภาษีอากรและแนวความคิดทางภาษีที่เกี่ยวข้อง

ภาษีมูลค่าเพิ่มถือได้ดงเปนภาษีการบริโภคที่มีความสำคัญกับประเทศไทยอยงมาก เนื่องจากภาษีจากรฐานการบริโภคเปนภาษีที่มีบทบาทมากที่สุดในการสรองรายไดให้อับรัฐบาล ซึ่งรัฐจะนำเงินภาษีดังกล่าวมาใชดเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาประเทศในหลายดอน ทั้งนี้เพื่อเพิ่มคุณภาพชีวิตของประชาชนใหดีขึ้น¹ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีมีหลักบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ผูเสียภาษีสมัครใจในการชำระภาษี รวมถึงกระบวนการหรือขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีมีความเปนธรรมและมีความเสมอภาค และสามารถบังคับใชกฎหมายไดอยงมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีควรจะพิจารณาถึงหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีดอย

¹ ธร ปิตล, เปลี่ยนแปลงอนาคตประเทศไทยดอการปฏิรูปภาษี [ออนไลน์], 25 สิงหาคม 2560. แหล่งที่มา: <https://www.the101.world/thoughts/tax-reform-proposal/>.

2.1.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีที่ผู้เขียนจะนำมาถว้ถึง ประกอบด้วยแนวคิดของนักวิชาการ Adam Smith ซึ่งได้อางหลักเกณฑ์พื้นฐานของการบริหารภาษีอากรที่ดี² และเป็นที่ยอมรับและนำมาใช้ UN แนวทางในการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันได้ประกอบด้วย 4 หลักการ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม หลักความแนบนอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด รวมถึงยังมีแนวคิดเรื่องหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของนักการคลังหลายท>น ที่ได้มีการปรับเปลี่ยนหลักการบริหารให้มีความเหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงกับสถานการณ์ปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น หลักการยอมรับ และหลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

นอกจากนี้ ยังมีหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีตาม The Ottawa Taxation Framework Conditions³ โดยหลักการดังกล่าวได้รับการยอมรับจากการประชุมระดับรัฐมนตรีจากทั่วโลกขดโดยการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตัวอย่างเช่น หลักความเป็นกลาง หลักความมีประสิทธิภาพ หลักประสิทธิผลและหลักความเป็นธรรม และหลักความยืดหยุ่น

ในที่นี้ผู้เขียนจะอธิบายหลักการที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาครั้งนี้ โดยรวบรวมจากแนวคิดต>ง ๆ คือ หลักความเป็นกลาง หลักความสะดวก หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการยืดหยุ่น และหลักความมีประสิทธิภาพ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.1.1.1 หลักความเป็นกลาง

การจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ควรมีความเป็นกลางและมีความเสมอภาค กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมีการบังคับใช้อย่างเท่าเทียมกัน ไม่สงจะเป็นการประกอบกิจการภายในประเทศหรือการค0ระหว่างประเทศ ดังนั้น การบังคับใช้กฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องไม่ให้เกิดความได้อเปรียบทางภาษี ผู้ประกอบการในประเทศและต>งประเทศควรมีความเท่าเทียมกันในเรื่องของภาระภาษีที่ต้องจ>ย และต>นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่เท่าเทียมกัน

² ศุภลักษณ์พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: หอสมุดสงสนสามัญ จตุลัษณ 79, 2556), หน0 52-57.

³ สุมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน0 45.

2.1.1.2 หลักความสะดวก

ในกระบวนการจัดเก็บภาษีนั้น ขั้นตอน วิธีการชำระภาษีต้องทำให้เสียภาษีมีความสะดวกมากที่สุด ซึ่งหมายรวมถึง ความสะดวกของช่วงเวลาในการจ่ายภาษีควรจ่ายเมื่อช่วงเวลาที่ยุติเสียภาษีมีรายได้ ๐๐ มา และสถานที่ในการจัดเก็บภาษีจะต้องคำนึงถึงความสะดวกในการเดินทางของผู้เสียภาษี เช่น การกำหนดสถานที่ชำระภาษี โดยกรมสรรพากรได้แบ่งตามเขตพื้นที่การให้บริการ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถเดินทางมาจ่ายชำระภาษีได้ตามเขตพื้นที่ที่สะดวก นอกจากนี้ ในปัจจุบัน กรมสรรพากรมีช่องทางในการจ่ายภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งช่วยทำให้ผู้เสียภาษีประหยัดเวลาในการเดินทางและมีความสะดวกในการจ่ายชำระภาษีมากยิ่งขึ้น

2.1.1.3 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

การบัญญัติกฎหมายภาษีต้องสามารถนำมาใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ ซึ่งสิ่งสำคัญที่ต้องพิจารณา คือ หลักการภาษีอากรต้องมีความเกี่ยวข้องกับหรือมีความสอดคล้องกับรูปแบบการบริหารของแต่ละประเทศด้วย ตัวอย่างเช่น กลไกที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรสามารถนำมาบังคับใช้ได้จริง ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ

2.1.1.4 หลักการยืดหยุ่น

หลักกฎหมายภาษีอากรควรมีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวพัฒนาไปพร้อมกับ การเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ในยุคปัจจุบัน ที่มีความก้าวหน้าในเทคโนโลยี และรูปแบบการทำธุรกรรม การค้าที่เปลี่ยนแปลงตลอดเวลา

2.1.1.5 หลักความมีประสิทธิภาพ

ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี⁴ จะประกอบด้วย

(1) ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลควรตํ่าที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่หาได้

⁴ จีระศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2555), หน้า 34-40.

(2) ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีต้องต่ำ เนื่องจากแปดค่าใช้จ่ายที่จะต้องจ่ายเพิ่มขึ้น นอกเหนือจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องจ่าย ดังนั้น หากค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีจำนวนเงินที่สูง อาจจะทำให้เกิดการลดลงของรายได้ที่ใช้จ่ายได้และทำให้เกิดความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกรอคอยต่อการเสียภาษีและเกลียดชังระบบภาษี อันจะนำมาซึ่งการหลบหลีกภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการหนีภาษี (Cedric Sanford, 1980: 155 อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 34)

2.1.2 แนวความคิดทางภาษีในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี⁶

เมื่อกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินบุคคลธรรมดาซึ่งมีการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีของเงินได้อิงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด กฎหมายได้มีการกำหนดเงินได้อลายประเภทที่ได้ยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อภาษีเงินได้ซึ่งอยู่ในบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ที่ปราศจากภาษี (Tax-free income) หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ตัวบรรเทาภาระภาษี” (Tax reliefs)

2.1.2.1 ความหมายของตัวบรรเทาภาระภาษี

ความหมายของ “ตัวบรรเทาภาระภาษี” ตามหลักแนวคิดของ OECD หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระเงินได้อหรือหมายถึง การลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสรองแรงจูงใจ ตัวอย่างเช่น เครดิตภาษี (Tax credits) การยกเว้นภาษี (Tax exemptions) การหักตง ๆ (Tax deductions) เช่น ค่าลดหย่อนภาษี (Tax allowances) และการหักค่าใช้จ่ายตง ๆ (Deduction of expenses)

⁵ รายได้ที่ใช้จ่ายได้หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้เข้ามา (เรียกวางเงินได้อส่วนบุคคล) หักดอภาษีเงินได้อส่วนบุคคล รายได้อตอนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการรอมของประชาชน” (วันรักษามิ่งมณีนาคิน, 2542: 109 อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 34)

⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, หนอ113.

2.1.2.2 ประเภทและวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษี⁷

ตัวบรรเทาภาระภาษีมี 2 ประเภท ได้แก่<

(1) ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ทำให้เกิดเงินได้อและลดลงลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

(ก) เพื่อสามารถนำมาใช้หักเงินค่าจ้างที่ก่อให้เกิดรายได้อ

(ข) เพื่อสนับสนุนความเป็ธรรมในการจัดเก็บภาษีและความเป็ธรรมในการกระจายรายได้อรวมถึงช่วยลดความเหลื่อมล้ำอรายได้อะหว่างประชาชน

(ค) เพื่อให้การบริหารจัดภาษีสามารถทำได้ง่ายขึ้น

ตัวอย่างเช่น ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับคนที่ม่บุตร ซึ่งค่าลดหย่อนดังกล่าวของคนที่ม่บุตรจำนวนมาก จะมีจำนวนเงินที่มากกว่าคนที่มีบุตรจำนวนน้อย ซึ่งจะสามารถช่วยให้เกิดความเป็ธรรมในการจัดเก็บภาษีได้อ

(2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี ซึ่งสามารถเรียกอีกอย่งว่า “ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักออกจากเงินได้อที่ต้องเสียภาษี” (Tax expenditures) ซึ่งเป็การจจ่ายเงินสดออกจากรายได้อากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล โดยให้ต่บบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อชวยในการลดภาระภาษีของบุคคลหรือกิจกรรมทางธุรกิจบางกลุ่มโดยเฉพาะ เพื่อประโยชน์ต่บบุคคลหรือกิจกรรมที่รัฐบาลให้ความสำคัญเป็พิเศษ

ตัวอย่างเช่น การยกเว้อภาษีเงินได้อการหักค่าลดหย่อนตามรายการ เช่น การหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินที่จจ่ายเป็ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้อสถาบันการเงินสำหรับการกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัย จำนวนไม่เกิน 100,000 บาท

⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร] หนอ114.

2.2 การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินอกประเทศไทย

2.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรปัจจุบัน⁸

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการทางธุรกิจจากราชอาณาจักร ไม่อาจจะดำเนินธุรกิจในรูปแบบใด เช่น บุคคลธรรมดา หอจดุสสนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชัษนิตบุคคล หรือนิตบุคคล หากผู้ประกอบการดังกล่าวมีรายรับจากการประกอบกิจการในชวงเวลาที่กำหนดเกินกวางจำนวนที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการมีหนอที่ต้องยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทางธุรกิจหรือวิชาชีพในประเทศไทย รวมถึงผู้นำเขอสินคอกจากตวงประเทศ เปนผู้ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการอาจเปนได้ตั้งบุคคลธรรมดา หอจดุสสนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชัษนิตบุคคล หรือนิตบุคคล

ผู้หนอที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่<

(1) ผู้ประกอบการ คือ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่อาจจะได้ชัษประโยชน์หรือคชตอบแทนหรือไม่ชัษตาม ซึ่งอาจเปนได้ตั้งบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชัษนิตบุคคล นิตบุคคลหรือองคการอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เปนนิตบุคคล

(2) ผู้นำเขอ ซึ่งอาจเปนผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินคเขอมาในราชอาณาจักร หรือนำสินคออกจกปลอดอากร โดยมีชัษเพื่อการส่งออก

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้หนอที่เสียภาษี หรือนำสงภาษีมูลค่าเพิ่มเปนกรณีพิเศษ ได้แก่<กรณีตามมาตรา 82/1, 82/2, 82/13 และ 83/6 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ตัวแทน” ของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักร

“ผู้หนอที่รับผิดชอบในการประกอบกิจการ” “ลูกจอง” หรือ “ผู้ทำการแทน” ที่อยู่ในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรง หรือโดยปริยาย

⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหวางประเทศ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญูชน จำกัด, 2559), หนอ 78-85.

“ผู้ให้บริการออนไลน์” หรือ “ผู้ให้บริการในบริการ” สำหรับกรณีการขายสินค้า หรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือบริการนั้น ไปให้บุคคลที่มีชื่อของสหประชาชาติ ทบวง การชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่<สถานกงสุล

“ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร” “ผู้ให้บริการออนไลน์” สำหรับสินค้า นำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคผนวกของที่ได้ข้อยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งได้ข้อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และภายหลังสินค้านั้นดังกล่าวต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

“ผู้ถือใบอนุญาตกิจการเขตเดียวกัน” และ “ผู้ให้บริการ” ในกรณีการโอนกิจการ

“ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร” และได้ออมาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว โดยไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราว หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร

“ผู้ชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ” ให้กับผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้ออมาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราว หรือให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการให้บริการในราชอาณาจักร

2.2.1.2 การแบ่งประเภทกิจการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดประเภทของการประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับ และไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อย่างชัดเจน หากผู้ประกอบการดำเนินกิจการที่ไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ผู้ประกอบการรายนั้นจะมีรายรับเกินกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด ผู้ประกอบการดังกล่าวก็ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

การแบ่งประเภทกิจการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความหมายของคำว่า “ขาย” ไว้เป็นการเฉพาะ โดยการ “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จดขาย โอนสินค้า ไม่เช่นนั้นจะมีประโยชน์หรือคชตอบแทนหรือไม่ และหมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ในกิจการใด ๆ เว้นแต่สารนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินของผู้ประกอบการที่ได้มอบเชยดอด้วยกัน หรือได้ออกรกิจการทั้งหมด

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรไม่ได้จำกัดกิจกรรมการขาย สินค้าว่าจะต้องเป็นการเปลี่ยนมือสินค้าแบบมีคชตอบแทนเท่านั้น การขายสินค้าแบบไม่มีคชตอบแทน การแลกเปลี่ยนสินค้า การแจกหรือการแถมสินค้า⁹ ล้วนอยู่ภายใต้คำจำกัดความของคำว่า “ขาย” เช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากรยังได้อำหนดคำจำกัดความของคำว่า “สินค้า” ไว้ว่า หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปรชงที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่เช่นนั้นจะมีไว้เพื่อขาย หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเชยด ดังนั้น สินค้าตามความหมายของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีความหมายอย่างกว้าง ไม่เฉพาะแต่สินค้าที่ผู้ประกอบการมีไว้เพื่อผลิตหรือขายเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงทรัพย์สินของบริษัทที่มีไว้เพื่อประกอบกิจการ หรือสิ่งของที่บริษัทได้อาซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ผู้ประกอบการดำเนินกิจการอยู่¹⁰

⁹ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขคชตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยประกาศดังกล่าว กำหนดเงื่อนไขของการแจกสินค้าหรือแถมสินค้าที่แม่จะถูกพิจารณาว่าเป็นการ “ขาย” สินค้า แต่ผู้ประกอบการไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าที่แจกหรือแถมมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.10)/พ.059 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2542.

(2) การบริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ

มาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากรโดยัญญัติความหมายของคำว่า “บริการ” ไว้โดยเฉพาะ โดย “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลคชซึ่งมิใช่< การขายสินค้า อย่งไรก็ตาม การให้บริการไม่รวมถึงกรณีต่ง ๆ เช่น

(ก) การให้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ การให้บริการตนเองจะต้องเป็นการใช้< ในกิจการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลคชเพิ่มและมีใช้เพื่อการรับรอง หรือบริการที่นำไปใช้< ปรดยนตั้ง และรดยนตโดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน

(ข) การนำเงินไปฝากธนาคารเพื่อหาประโยชน์การนำเงินไปซื้อพันธบัตร หุ<

(ค) การได้< ปรดยนตแบบ< ไรเมื่อเลิกกิจการ เป<

ดั่งนั้น ความหมายของการให้บริการของกฎหมายภาษีมูลคชเพิ่มจึงมีความหมายอย่งกว< เพราะการกระทำที่ไม่ใช่< ลักษณะเป< การ “ขาย” สินค้า หากเป< การกระทำที่สามารถหาประโยชน์อันมีมูลคชได้< การกระทำดังกล่าวก็ถือเป< การให้บริการทั้งสิ้น

อย่งไรก็ดี การพิจารณาว่าการขายสินค้าและการให้บริการเป< กิจการที่อยู่ภายใต้< ภาษีมูลคชเพิ่มหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณา< อย่ง การกระทำของกิจการดังกล่าวเป< การกระทำใน “ราชอาณาจักร” หรือไม่<

กรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ภายใต้< ภาษีมูลคชเพิ่ม จะต้องเป< การขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักรเท่านั้น และการให้บริการในราชอาณาจักรหมายความว่ารวมถึงกรณีดังต่อไปนี้

- 1) การให้บริการและมีการให้บริการในราชอาณาจักร
- 2) การให้บริการในราชอาณาจักรแต่มีการให้บริการต่งประเทศ และ
- 3) การให้บริการที่ทำในต่งประเทศและได้< การให้บริการในราชอาณาจักร

สำหรับการให้บริการในราชอาณาจักร และมีการให้บริการในต่างประเทศ กรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹ กำหนดให้การประกอบกิจการบางลักษณะและได้มีการให้บริการในต่างประเทศเป็นการกระทำในราชอาณาจักร เช่น การให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำในราชอาณาจักร และผู้ให้บริการซึ่งเป็นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกฎหมายต่างประเทศ ประกอบกิจการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ เป็ต้น

(3) การนำเข้า

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติความหมายของคำว่า “นำเข้า” ไว้ว่า หมายถึงการนำสินค้เข้ามาในราชอาณาจักร และให้ความหมายรวมถึงการนำสินค้ที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้า หรือที่ได้ขยับวงอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่สารสงออก ดังนั้น การนำเข้าสินค้โดยผู้นำเข้า ซึ่งอาจเป็ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่น จึงอยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.1.3 การกำหนดจุดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศ¹²

การพิจารณาเรื่องของจุดเวลาการเกิดขึ้นของการขายสินค้หรือการให้บริการ หรือเรียกอีกอย่งหนึ่งว่า “จุดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม” เป็เรื่องที่สำคัญเพราะเมื่อความรับผิดทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้หรือผู้ให้บริการ โดยในการคำนวณจะคำนวณตามฐานภาษี และอัตราภาษีที่กฎหมายในขณะนั้นบัญญัติไว้และมีหน้ที่ในการจัดทำและสงมอบใบกำกับภาษีให้ด้กับผู้ซื้อสินค้หรือผู้ให้บริการ รวมทั้งมีหน้ที่ในการจัดทำรายงานภาษีขาย และภาษีซื้อ และรายงานสินค้และวัตถุดิบ

¹¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

¹² สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่งประเทศ, หน้ 106-109.

ในการทำธุรกรรมซื้อขายระหว่างประเทศกับความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ในสภานที่เกี่ยวของกับการบริการ พิจารณาแยกธุรกรรมใด2 ประเภทใหญ่คือ การนำเขบริการและส่งออกบริการ โดยความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของธุรกรรมดังกล่าวสามารถพิจารณาได้ดังนี้

1) การนำเขบริการ

การใช้บริการที่ทำในต่างประเทศ หมายถึง การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้อำนาจในการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร จุดความรับผิดชอบทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้ชำระราคาค่าบริการทั้งหมด หรือบางส่วนแล้วแต่กรณี¹³ ซึ่งจะได้สิทธิเสียหายมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7

การให้บริการที่ได้อำนาจในต่างประเทศ และได้อำนาจในการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้อำนาจการบริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 77/2 วรรค 3 ซึ่งอยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกฎหมายกำหนดให้อำนาจเงินค่าบริการเป็นผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต่างประเทศมีหน้าที่ต้องเสียหายมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บริการที่กระทำในต่างประเทศโดยมิได้นำมาใช้ในประเทศไทย แต่ใช้อำนาจในต่างประเทศ ก็ไม่ถือว่าบริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร และไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากประเด็นเรื่องภาระภาษีสำหรับการนำเขบริการ สำหรับกรณีการตลาดออนไลน์ของผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติ ตัวอย่างเช่น รายได้อาร์โฆษณาของบริษัทขนาดใหญ่อย่างกูเกิล (Google) เฟซบุ๊ก (Facebook) ยูทูบ (You Tube) และไลน์ (Line) ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการเหล่านี้ กรมสรรพากรยังไม่สามารถจัดเก็บได้อย่างทั่วถึง เนื่องจากไม่มีสำนักงานตั้งอยู่ในประเทศไทย และไม่ได้อาศัยระบบการเสียหายภาษีของไทย ส่งผลให้อำนาจประเทศไทยสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก ปัจจุบันกรมสรรพากรมีการรณรงค์พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่....) พ.ศ.....เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสภานที่เกี่ยวของกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึงรายละเอียดของร่างพระราชบัญญัติฯ ในสภานถัดไป

¹³ มาตรา 78/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

2) การส่งออกบริการ

การให้บริการที่คล้ายกับการส่งออกหรือ “การส่งออกบริการ” คือ การให้บริการในราชอาณาจักรและได้ดำเนินการให้บริการในต่างประเทศ ตามประเภท หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด¹⁴ การส่งออกบริการดังกล่าวถือเป็นบริการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะได้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

เมื่อการส่งออกบริการถือเป็นบริการที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเกิดขึ้นเหมือนกับจุดความรับผิดชอบของการให้บริการทั่วไป กล่าวคือ เมื่อใดที่ชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่ผู้ให้บริการได้ออกใบกำกับภาษีหรือบริการได้ถูกใช้โดยตนเองหรือบุคคลอื่นจนได้ชำระค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ

2.2.1.4 บทกำหนดโทษ

บทกำหนดโทษตามประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดบทลงโทษให้บุคคลดังต่อไปนี้ ที่มีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้¹⁵

(1) ผู้ประกอบการใดซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีที่ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่างานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่างานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วัน นับแต่ <

(ก) วันที่มูลค่างานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่างานภาษีของกิจการขนาดย่อม สำหรับกรณีที่มิพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่างานของภาษีของกิจกรรมขนาดย่อมไว้แล้ว หรือ

(ข) วันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับ สำหรับกรณีที่มีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่างานภาษีของกิจการขนาดย่อมขึ้นใหม่ <หรือมีการแก้ไขเพิ่มเติมมูลค่างานภาษีของกิจการขนาดย่อมจนยกเว้นที่กำหนดไว้

¹⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้ดำเนินการนั้นในต่างประเทศ ตามมาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁵ มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) สำหรับผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้ข้อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่กำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้อื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้ออกรหัสบัตร และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้อ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3¹⁶

(ก) กิจการขายสินค้าตามระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1

(ค) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้ออกรหัสบัตรจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้วผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้เมื่อใดใช้สิทธิขอถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้สั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

¹⁶ มาตรา 81/3 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2 ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ¹⁷

ร่างกฎหมายนี้เป็แผนการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรปัจจุบัน โดยรองรับการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ ที่มีการให้บริการแก่ผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และมีการให้บริการนั้นในประเทศไทย ซึ่งมีกลไกในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดให้ผู้อิการออนไลน์ต่างชาติจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ด้กรมสรรพากร ผงงของทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้เกิดการแข่งขันที่เป็ธรรมกับผู้ประกอบการในประเทศไทยที่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีการนำส่งภาษีให้กัรัฐฯ อยงงถูกต้องตามกฎหมาย โดยรัฐบาลสามารถนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปพัฒนาประเทศ หรือนำไปลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานตงง ๆ ทำใหประเทศไทยมีความเจริญกัวหนออีกกดย เช่น ถนน รถไฟฟ้ ไฟฟ้และน้ำประปา ซึ่งร่างกฎหมายนี้มีการกำหนดเพิ่มค่านิยามของคำตงงต่อไปนี้

“อิเล็กทรอนิกส์” หมายควมวข การประกยูกตใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์อน ไฟฟ้ คลื่นแม่เหล็กไฟฟ้ หรือวิธีการอื่นใดในลักษณะคลอยกัน หรือใตมยควมรวมถึงการประกยูกตใช้วิธีการทางแสง วิธีการทางแม่เหล็ก หรืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกัการประกยูกตใช้วิธีตงง ๆ เช่นวขนั้น

“แพลตฟอร์ม (Platform)” หมายควมวข ระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สามารถขยายขีดความสามารถอยงงไม่จำกัด มีการพัฒนาฟ้กัขั้นหรือโมดูลใหม่<ฯ มาตขยอดตลอดเวลาเพื่อให้เกิดนวัตกรรมใหม่<ฯ และสามารถนำไปตขเชื่อมกัระบบอื่นใด<ฯและใตมยควมรวมถึงเว็บไซต์ (Web Site) หรือบริการที่บุคคลอื่นสามารถเขียนโปรแกรมมาตขเชื่อมหรือตงงข้อมูลได้โดยอัตโนมัติ

¹⁷ กรมสรรพากร, การรับฟังความคิดเห็นตงงพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.....เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสขงงที่เกี่ยวข้องกัการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ [ออนไลน์], 2561. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/27777.0.html>.

“ดิจิทัลแพลตฟอร์ม” หมายความว่า ตัวกลางที่เป็นช่องทางทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ขยายให้ผู้อให้บริการสามารถให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการ เช่น เว็บไซต์ แอปพลิเคชัน และออนไลน์มาร์เก็ตเพลส

หลักเกณฑ์สำคัญในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติตามรวงพระราชบัญญัติฯ มีดังนี้

2.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการพิจารณาผู้หนีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามรวงพระราชบัญญัติฯ จะต้องพิจารณาสถานะของผู้ให้บริการโดยวางเป็นผู้หนีหน้าที่เสียภาษีหรือไม่ซึ่งพิจารณาได้ ๒ ลักษณะดังนี้

1) ผู้รับบริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย (Business to Business Transaction หรือ B2B) จะไม่ขอเงื่อนไขของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามรวงพระราชบัญญัติฯ นี้ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ให้บริการดังกล่าวจะมีหนีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้ให้บริการมีหนีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ให้บริการตงประเทศมีหนีหน้าที่จะต้องเสีย เมื่อมีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแลแต่กรณี

2) ผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือผู้บริโภคขั้นสุดท้าย (Business to Consumer Transaction หรือ B2C) ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการ กรณีนี้จะขอเงื่อนไขของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติตามรวงพระราชบัญญัติฯ นี้ ซึ่งมีหลักการดังนี้

2.1) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในตงประเทศแก่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการให้บริการนั้นในประเทศไทย หากมีรายรับจากการให้บริการดังกล่าวเกินกววง 1.8 ลอนบาทต่อปี (เกินกววงฐานภาษีของกิจการขนาดยสมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร) ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่ันที่มีรายรับเกิน อยงไรก็ดี หากผู้ประกอบการดังกล่าวมีรายรับไม่เกิน 1.8 ลอนบาทต่อปีแต่สต้องการจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ให้สามารถขอจดทะเบียนได้ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

2.2) เจอของแพลตฟอร์มซึ่งเป็พญูหนีหนอที่เสียภาษีมูลคคเพิ่มตามมาตรา 82/1 (6) สำหรับฐานภาษีที่เกิดขึ้นจากการใหอชการ ซึ่งผุอชะกอบการที่อยู่<ชกราชอาณาจักรไดโหชการโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์<ชบริการซึ่งไม่ไดโพพญูชะกอบการจดทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่ม และได้ใชการใชชการนั้นในราชอาณาจักร โดยการใหอชการนั้นไดโหชการผ<ชแพลตฟอร์ม และผุอชะกอบการที่อยู่ชกราชอาณาจักรไม่ชยูในหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่จะตองเสียภาษีมูลคคเพิ่มสำหรับการใหอชการนั้นตามขอ 2.1 และกิจการตั้งกลจวมีมูลคคของฐานภาษีเกินกวมมูลคคของฐานภาษีของกิจการขนาดย<ชตามมาตรา 81/1

2.2.2.2 สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

1) กรณีที่เป็พการใหอชการแกชผู้บริการในประเทศไทยที่มีไดโพพญูชะกอบการจดทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่ม และได้ใชการใชชการนั้นในประเทศไทย ใชชชะกอบการตั้งกลจวเสียภาษีมูลคคเพิ่ม (วิธีการอยงหนึ่งที่ตั้งงประเทศใชชในการระบวชชผู้บริการเป็พชะกอบการจดทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่มหรือไม่<ชคือ การกำหนดใชชชบริการตองแจงเลขทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่ม ใชชชะกอบการในตงประเทศทราบชชชบริการ ดั่งนั้น ถอกรณีที่ชชชบริการไม่มีเลขทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่ม ชชชะกอบการตงประเทศจะมีหนอที่จดทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่มในประเทศไทย ตามรชงพระราชบัญญัติฯ นี้

2) ชชชะกอบการตงประเทศเป็พชเสียภาษีมูลคคเพิ่มโดยมีใชชชเก็บภาษีมูลคคเพิ่มจากชชชบริการในประเทศไทย

3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลคคเพิ่มผชนเว็บไซต์กรมสรรพากรและใชชนำเงินสงกรมสรรพากรผชนชงทางอิเล็กทรอนิกส์ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

4) ไม่สามารถนำภาษีชื้อที่ถูกชชชะกอบการจดทะเบียนในประเทศไทยเรียกเก็บมาหักออกจากภาษีขาย หรือชื้อคืนจากกรมสรรพากรไดโ

5) ไม่ตองจัดทำใชชกับภาษี

6) มีหนอที่จัดทำรายงานภาษีขายตามรูปแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด (ไม่ตองจัดทำรายงานภาษีชื้อและรายงานสินคโและวัตถุดิบ)

7) ความผิดสำหรับการไม่ชดทะเบียน การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลคคเพิ่ม ไม่นำสงเงิน สงเงินไม่ครบถอนหรือทำความผิดในกรณีอื่น ๆ ใชชชียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและมีโทษปรับอาญาชชชเดียวกับชชชะกอบการจดทะเบียนภาษีมูลคคเพิ่มทั่วไป

2.2.2.3 ฐานภาษี

ทรงพระราชบัญญัติฯ กำหนดให้บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามรศกฏหมายนี้ โดยคำนวณจากฐานภาษีในเดือน ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1) กรณีผู้ประกอบการต่างประเทศได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ให้บริการในประเทศไทยผ่านดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ กำหนดให้จ่ายได้ดีได้ตั้งจากการให้บริการนั้นเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ ซึ่งหากดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) เว้นแต่ในกรณีที่เงื่อนไขอื่นใดดังต่อไปนี้ทุกข้อ ให้ถือว่ารายได้ที่ได้ตั้งจากการให้บริการนั้นเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการต่างประเทศ

2.1) มีการระบุในเอกสารที่ได้ออกให้แก่ผู้ให้บริการว่าการให้บริการนี้เป็นการให้บริการของผู้ประกอบการต่างประเทศ (ไม่ใช่เป็นการให้บริการของดิจิทัลแพลตฟอร์ม)

2.2) มีเอกสารสัญญาซึ่งได้มีการลงลายมือชื่อระหว่างผู้ประกอบการต่างประเทศกับดิจิทัลแพลตฟอร์มซึ่งในเอกสารสัญญาดังกล่าวได้ชี้ชัดถึงใหญ่ผู้ประกอบการต่างประเทศเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3) ดิจิทัลแพลตฟอร์มต้องมีไดอปมผู้อนุมัติการเรียกเก็บค่าบริการกับผู้ให้บริการ

2.4) ดิจิทัลแพลตฟอร์มต้องมีไดอปมผู้อนุมัติการส่งมอบบริการแก่ผู้ให้บริการ

2.5) ดิจิทัลแพลตฟอร์มต้องมีไดอปมผู้กำหนดข้อตกลงและเงื่อนไขในการให้บริการ

2.2.2.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีย่อยละ 10 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการโดยใช้อิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ให้บริการซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกิจการดังกล่าวต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16

อัตราภาษีของตกลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้ปมอัตราภาษีเดียวกันสำหรับการให้บริการทุกกรณี

2.2.2.5 หลักเกณฑ์อื่น ๆ

1) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการต่างประเทศต้องทำผ่านเว็บไซต์กรมสรรพากร

2) กำหนดให้แบบคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม รายงานภาษีขาย รวมถึงเอกสารอื่นที่กรมสรรพากรจัดทำหรือกำหนดให้จัดทำเพื่อใช้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศ ต้องจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ

3) กำหนดให้ภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการได้นำส่งตามแบบ ภ.พ.36 สำหรับรายจ่ายค่าบริการที่จ่ายให้บุคคลผู้ประกอบการในต่างประเทศ (รวมถึงการจ่ายให้บุคคลดิจิทัลแพลตฟอร์มต่างประเทศ) ที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของตอณ เช่น มีรายได้อีก 1.8 ล้านบาทต่อปีแล้วไม่ยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่นำส่งเงิน หรือนำส่งเงินไม่ครบถ้วน ภาษีซื้อดังกล่าวให้ตอณภาษีซื้อต้องห้ามและไม่สามารถนำภาษีซื้อนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

4) กำหนดให้กฎหมายมีผลใช้บังคับเมื่อพ.ร.บ.กำหนด 180 วัน นับแต่ขึ้นประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

2.2.3 หลักที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในการจัดเก็บภาษีจากองค์กรต่างๆ ต้องพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับองค์กร โดยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)¹⁸ ซึ่งเมื่อพิจารณารูปแบบความสัมพันธ์ของธุรกรรม การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือ E-Commerce ทั้งในรูปแบบของการซื้อขายระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (B2B) หรือการค0ขายระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) จะมีการพิจารณาหาความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทข0มชาติเกี่ยวกับเงินได้อากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยในการใช้หลักถิ่นที่อยู่ซึ่งจะต้องมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) ในประเทศที่มีเงินได้อลักษณะสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แบบออกเปฟ 2 ลักษณะดังนี้

1) ดอนกายภาพ ต้องเปฟสถานประกอบการธุรกิจที่มีลักษณะประจำ และเพื่อประกอบกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน กล่าวคือ ไซตสถานที่ดังกล่าวประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ในทางการค0 แม้อาจจะไม่มีสิ่งอำนวยความสะดวก หรือไซตสถานที่เก็บสินค0 หรือเปฟเพียงสถานที่ติดตั้งเครื่องจักรหรืออุปกรณ์หรือเครื่องมือเพื่อประกอบธุรกิจโดยตรง จะถือว่สถานประกอบการธุรกิจประจำ

2) ดอนตัวแทน ต้องมีตัวแทนที่มีสถานภาพที่ไม่อิสระ กล่าวคือ ตัวแทนนั้นจะอยู่ภายใต้การควบคุม การบริหารจัดการของตัวการ

¹⁸ สุพัตรา อนันตพงศ์, การหลบภาษีของบริษัทข0มชาติ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2548), หน้า 100-104.

กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือกองทุนส่วนบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมีรายได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้อัตโนมัติบุคคล กรณีดังต่อไปนี้

(1) การขอมาประกอบกิจการในประเทศไทยแห่งเดียวโดยเฉพาะ ตามมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การขอมาประกอบกิจการในที่อื่นและในประเทศไทย โดยให้เสียภาษีเงินได้อัตโนมัติบุคคล เฉพาะรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น ตามมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) การมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็เหตุให้ได้รับเงินได้อัตโนมัติหรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือกองทุนส่วนบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้นั้นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ เช่นนั้น ไม่จะเป็บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็ตัวแทนของบริษัทหรือกองทุนส่วนบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในสนธิสัญญาที่เกี่ยวกับเงินได้อัตโนมัติหรือผลกำไรที่กลวงแล้ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(4) การที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้เงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือกองทุนส่วนบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย โดยให้เงินได้ดังกล่าวหักภาษีเงินได้อัตโนมัติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) กรณีบริษัทหรือกองทุนส่วนบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย มีการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้อัตโนมัติบุคคลจากการจำหน่ายกำไรนั้นตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 ปัญหาของการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย

เทคโนโลยีในปัจจุบันนี้มีวิวัฒนาการที่ก้าวหน้าอย่างรวดเร็วแบบไม่มีที่สิ้นสุด การให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์จึงมีแนวโน้มเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังสามารถเห็นได้อย่างชัดเจนจากรูปแบบการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันที่เปลี่ยนแปลงไป จากเดิมมีรูปแบบการทำธุรกิจโดยมีเพียงหน้าร้านประจำ แต่ได้พัฒนาารูปแบบการขายสินค้าและการให้บริการโดยผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์โดยดำเนินการในรูปแบบแพลตฟอร์ม หรือดิจิทัลแพลตฟอร์ม เพื่อให้ลูกค้าสามารถเข้าถึงงานได้สะดวก มีความคล่องตัวในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการ เนื่องจากลูกค้าสามารถที่จะใช้เวลาได้ทุกเวลา ไม่จำกัดสถานที่ โดยปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่เป็นสิ่งที่จะช่วยส่งเสริมให้การซื้อขายผ่านวิธีการอิเล็กทรอนิกส์เป็นที่รู้จักในวงกว้างคือ การโฆษณาออนไลน์ผ่านช่องทางโซเชียลมีเดียที่มีมูลค่าทางการตลาดที่สูงมาก ตัวอย่างเช่น การโฆษณาบนกูเกิ้ล เฟซบุ๊ก และยูทูป ซึ่งแพลตฟอร์มของผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติ ที่ยังไม่มีการจัดตั้งสำนักงานและจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย ซึ่งในทางปฏิบัติทำให้เกิดประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการดังกล่าว

จากที่ผู้เขียนได้อธิบายมานั้น สามารถวิเคราะห์ปัญหาของการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติในประเทศไทย โดยพิจารณาตามรูปแบบของ E-Commerce ดังต่อไปนี้

2.3.1 ประเด็นปัญหาจากธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (B2B)

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ของประเทศไทย พบว่าประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ขายสินค้าหรือบริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์มีสิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีเช่นเดียวกับผู้ประกอบการอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินค่าโฆษณาให้ดับเฟซบุ๊กหรือ Google นั้น ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เพราะถือว่าการให้บริการที่กระทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร [มาตรา 77/2 และมาตรา 83/6 (2)] ซึ่งในกรณีที่จ่ายเงินให้ต่างประเทศนี้กฎหมายกำหนดให้ถือการผลัดภาระไปยัง "ผู้ขาย" เปนผู้ที่มีหน้าที่ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทน สำหรับการให้บริการโดยผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ และผู้ให้บริการเปนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสนนนี้ได้นี้เนื่องจากผู้ให้บริการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างตามขอหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/10491¹⁹ มีประเด็นทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการจ่ายเงินไปต่างประเทศ คือ ในทุก ๆ เดือน บริษัท A จะชำระค่าโฆษณาใน Search engine ให้อับ บริษัท G ในประเทศไอร์แลนด์จึงมีขอหรือมายังกรมสรรพากรว่า บริษัท A จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่โดยแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรชี้แจงว่า “ไม่ว่าผู้ให้บริการในต่างประเทศจะอยู่ในประเทศที่มีข้อตกลงงดเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยหรือไม่และหากการลงโฆษณาดังกล่าว บริษัท A ได้นำผลจากการโฆษณามาใช้โดยสมเหตุสมผลลักษณะเป็นการให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัท A ซึ่งเป็นผู้จ่ายคดตอบแทนให้และผู้ให้บริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 7 ทั้งนี้ ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร”

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่ากรณีของ B2B มีประเด็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีเฉพาะสนของภาษีเงินได้อलगวคือ การจัดเก็บภาษีเงินได้อยังมีควมไม่สมอภาคกับผู้ให้บริการออนไลน์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.3.1.1 ปัญหาความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการในประเทศไทย

ภาวะภาษีของผู้ให้บริการออนไลน์ซึ่งเป็นผู้ประกอบการในประเทศไทย จะมีหน้าที่จ่ายภาษีทั้งในสนของภาษีเงินได้อละภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในกรณีผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่มีสำนักงานอยู่นอกประเทศไทย ผู้เขียนพบวยังมีประเด็นปฎิภาการจัดเก็บภาษีเงินได้อจากผู้ให้บริการดังกล่าวเนื่องจากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย หรืออาจจะเกิดจากการตีความค่านิยมเพื่อที่จะระบวสเปนการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่อยงงไรก็ตาม ในสนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินคดบริการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการชำระราคาคดบริการให้อับผู้ประกอบการที่ได้อให้บริการในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ซึ่งเรียกวสกลไก Reverse Charge ดังนั้นจะเห็นได้อกฎหมายกำหนดให้อการผลักการะไปยัง "ผู้จ่าย" เปนผู้ที่มีหน้าที่ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทน ทำให้อกรมสรรพากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสนนี้ได้อเนื่องจากกรณี B2B ผู้ให้บริการเปนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ซึ่งอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁹ ขอหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/10491 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2550.

2.3.2 ประเด็นปัญหาจากธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C)

จากการศึกษา ผู้เขียนพบว่าประเด็นปัญหาจากธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) คือ ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้ตามพระราชบัญญัติฯ และปัญหาการเกิดช่องว่างทางกฎหมายในประเทศไทย เปนสาเหตุใหญ่เงินที่ปน รายได้อิงรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ซึ่งมี รายละเอียดดังนี้

2.3.2.1 ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้ตามร่างพระราชบัญญัติฯ

หากพิจารณาประเด็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอก ประเทศไทย ตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้อยู่จ่ายเงินค่าบริการ มีหน้าที่ นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการใน ตกลงประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ผู้ให้บริการที่ เปนผูกริโภคขั้นสุดทอด ซึ่งมีใช้ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการจ่ายเงินค่าบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของ ผูกริโภคออนไลน์ต่างชาติที่น้อยลงจำกัด สาเหตุจากการละเลยหน้าที่ในการนำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มให้อกัฐ หรือโดยความที่ไม่ทราบหน้าที่ของตนเองตามกฎหมาย รวมถึงขาด แรงจูงใจในการนำส่งภาษีแทนผูกริโภคออนไลน์ต่างชาติ เนื่องจากไม่ได้สิทธิประโยชน์ทาง ภาษีเช่นเดียวกับผู้ให้บริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มอยง ครบถอน

จากที่ผู้เขียนศึกษาร่างพระราชบัญญัติฯ เปนการแก้ไขกฎหมายประมวลรัษฎากรปัจจุบันใหอ มีบทบัญญัติครอบคลุมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติ กรณีที่ ใหกริโภคแก่ผู้ที่ไม่ไดเปนผูกริโภคจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการใช้อ บริการนั้นในประเทศไทย โดยกำหนดหลักเกณฑ์ใหผูกริโภคธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ ตกลงประเทศที่มีรายไดจากการใหกริโภคตามเกณฑ์ที่รวงกฎหมายกำหนด ตองจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มใหด้บกรมสรรพากรผวนช่องทาง ออิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว ในทางปฏิบัติกลไกที่นำมาใช้ในการแก้ไขปัญหา ดังกล่าวไม่สามารถใชอบังคับกับผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ได้จริง เนื่องจากกฎหมาย ไทยไม่มีบทบัญญัติในการบังคับใหผูกริโภคออนไลน์ต่างชาติเขอมาจดทะเบียนในประเทศไทย ทำใหการบังคับใหผูกริโภคออนไลน์ต่างชาติเขอมาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเปนเรื่องที่ทำไดอ ยากในทางปฏิบัติ ซึ่งขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักการเปนไปไดอในทางปฏิบัติ

2.3.2.2 ปัญหาการเกิดช่องว่างทางกฎหมายในประเทศไทย เป็นสาเหตุทำให้เงินที่เป็นรายได้ของรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้

จากประเด็นข้อ 2.3.2.1 ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้ตามพระราชบัญญัติฯ เนื่องจากการไม่สามารถบังคับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติเขามาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้นั้น ทำให้เกิดช่องว่างของวงของพระราชบัญญัติฯ กลางคือ วงของพระราชบัญญัติฯ ยังไม่สืบทอดบัญญัติอื่นใดที่จะนำมาใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติที่มีสำนักงานอยู่นอกประเทศไทย ซึ่งให้บริการแก่ผู้บริโภคที่เป็นผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ซึ่งมีผู้ประกอบการ และได้มีการใช้บริการในประเทศไทย ซึ่งเมื่อพิจารณากฎหมายประมวลรัษฎากร ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 83/6 พบว่า ผู้ให้บริการดังกล่าวนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรณีการจายเงินค่าบริการสำหรับการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ของผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาตินั้นมียกเว้นจำกัด เนื่องจากละเลยหน้าที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ภาครัฐ หรือโดยความที่ไม่ทราบหน้าที่ของตนเองตามกฎหมาย รวมถึงขาดแรงจูงใจในการนำส่งภาษีแทนผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ จึงไม่ได้ดำเนินการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ได้มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับผู้บริโภคที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้บริภคดังกล่าวมีสิทธิขอคืนภาษีดังกล่าวในเดือนที่มีการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล ทำให้เงินที่เป็นรายได้ของรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก

ดังนั้น การแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้ตีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่มีสำนักงานอยู่นอกประเทศไทย ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการใช้บริการนั้นในประเทศไทย ตามข้อ 2.3.2.1 ยังไม่สามารถที่จะชดเชยอุดช่องว่างของกฎหมายเดิม เป็สาเหตุทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ซึ่งมูลค่าภาษีนี้ถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่ชดเชยขับเคลื่อน และเป็นเสมือนน้ำมันหล่อลื่นให้ระบบเศรษฐกิจเดินหนอไปได้อย่างดี รวมถึงภาษีเป็นแหล่งรายได้ที่จะนำเงินงบประมาณมาจัดจงบงทุนในโครงการขนาดใหญ่ของรัฐ²⁰ เช่น ขอราชการ หรือนำเงินดังกล่าวมารวมกันพัฒนาระบบสาธารณูปโภค สะพาน หรือถนนหนทางเพื่อเชื่อมต่อนำการพัฒนาและความเจริญเข้าไปสู่ชุมชนที่ห่างไกล หรือนำเงินภาษีดังกล่าวมาสรองอาคารเรียนให้เด็กชุมชนที่ห่างไกล เพื่อพัฒนาความรู้และการศึกษาให้เด็กเยาวชนไทยซึ่งเป็นกำลังสำคัญในการพัฒนาประเทศชาติหรือบางสณก็นำมาสรองและพัฒนาเครื่องมือทางการแพทย์เพื่อประโยชน์ในการชยรักษาความเจ็บป่วยของประชาชนได้อีกด้วย

²⁰ Homebusinessofamerica, ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือข้อเสีย [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.homebusinessofamerica.com/wealth/pros-cons.html>.

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย

ในบทที่ 3 ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติในประเทศอินเดีย ซึ่งขอบเขตในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ได้อิงภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย IGST และ CGST รวมถึงการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติเพื่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ (เรียกว่า Equalisation Levy: EL) และผลจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ

ประเทศอินเดียถือเป็ 1 ใน 3 ประเทศมหาอำนาจทางเศรษฐกิจของเอเชีย¹ รองจากประเทศจีนและญี่ปุ่น ทำให้การขับเคลื่อนนโยบายทางเศรษฐกิจของอินเดียในแต่ละครั้ง เป็สิ่งสำคัญที่ทำให้ทุกประเทศต้องจับตามองเป็อย่างสูง เนื่องจากประเทศอินเดียเป็ประเทศขนาดใหญ่ที่มีการกระจายอำนาจการปกครองไปสู่แต่ละรัฐ² ทำให้ทั้งรัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่นของ 29 รัฐที่มีอำนาจกำหนดกฎเกณฑ์ของแต่ละรัฐ รวมถึงอัตราภาษีที่ใชในแต่ละรัฐที่มีความแตกต่างกัน ส่งผลให้ประเทศอินเดียมีการเก็บภาษีที่ซับซ้อนมากที่สุดแห่งหนึ่งของโลก และอาจส่งผลทำให้เป็ประเทศที่ไม่ใช่เป็เป้าหมายในการลงทุนสำหรับนักลงทุนต่างชาติมากนัก เนื่องจากกฎระเบียบหลายอย่างของคนที่มีความซับซ้อน และมีความแตกต่างกันในแต่ละรัฐ ดังจะเห็นได้จากอันดับความง่ายในการทำธุรกิจของอินเดียอยู่ลำดับที่ 130 จาก 190 ประเทศ ดังนั้น จากสาเหตุของต ประเทศอินเดียจึงได้มีการปฏิรูประบบภาษีที่สำคัญ เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2560 โดยเปลี่ยนมาใช้กฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax: GST)

¹ ศูนย์ธุรกิจสัมพันธ์ กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กระทรวงการต่างประเทศ, กฎหมายภาษี GST กับ การเชื่อมโยงเศรษฐกิจอินเดีย [ออนไลน์], 2560. แหล่งที่มา: http://globthailand.com/india_0029/.

² SCB Economic Intelligence Center, อินเดียลุย GST ยกเครื่องภาษี...โอกาสดีที่ไทยต้องเหลียวมอง [ออนไลน์], 29 มิถุนายน 2560. แหล่งที่มา: <https://www.scebic.com/th/detail/product/3675>.

ระบบภาษี GST มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นระบบเดียวกันทั่วประเทศ (ทั้ง 29 รัฐ ในประเทศอินเดีย) โดยยกเลิกภาษีทางอ้อมต่ง ๓³ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax: VAT) ภาษีสรรพสามิตศุนกลาง (Central Excise Duty) ภาษีผวนแดนหรือขอมรัฐ (Octroi) ภาษีเขอเมือง (Entry Tax) ภาษีขายที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง (Central Sales Tax: CST) ภาษีบริการ (Service Tax) โดยจากตัวอยงของภาษีทางอ้อมขงตง ไดคือการรวมการจัดเก็บภาษีต่ง ๆ เขอขงกันเป็โครงสร้างภาษี GST โดยจะกำหนดอัตราภาษีของสินคและบริการตละประเภทไวอยงชัดเจน ซึ่งเป็อัตราเทงกันทั่วประเทศ รวมถึงขั้นตอนการชำระภาษีจะใหตผวนชงทางออนไลน์ทั้งหมด เพื่อลดการเผชิญหนอรหวงผุเสียภาษีและเจอนอที่ของรัฐ นอกจากนี้ยังชงยใหการจัดเก็บภาษีมีความโปร่งใส และมีความเป็ธรรมมากยิ่งขึ้น เนื่องดอระบบภาษีเดิมไมมีกฎหมายที่กำหนดอัตราภาษีที่ตายตัว รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารจำนวนมากที่ตองผวนกระบวนการโดยเจอนอที่ อีกรทั้งในบางกรณีอาจตองใชดุลยพินิจของเจอนอที่ในการประเมินภาษี ใหเกิดแรงจูงใจที่จะใหผุประกอบการมีการติดสินบนเจอนอที่เพื่อเอื้อประโยชน์ในการชำระภาษีที่น้อยลง และทำใหขั้นตอนในการตรวจสอบเอกสารมีความรวดเร็วมากขึ้น

เมื่อกลวถึงโครงสร้างทางภาษีที่เกี่ยวกับธุรกิจของประเทศอินเดียรูปแบบเดิม ในสจนของภาษีทางอ้อมจะมีหลากหลายประเภท โดยรัฐธรรมนูญของประเทศอินเดียใหอำนาจการจัดเก็บภาษีทางอ้อมตละประเภทไวดงนี้⁴

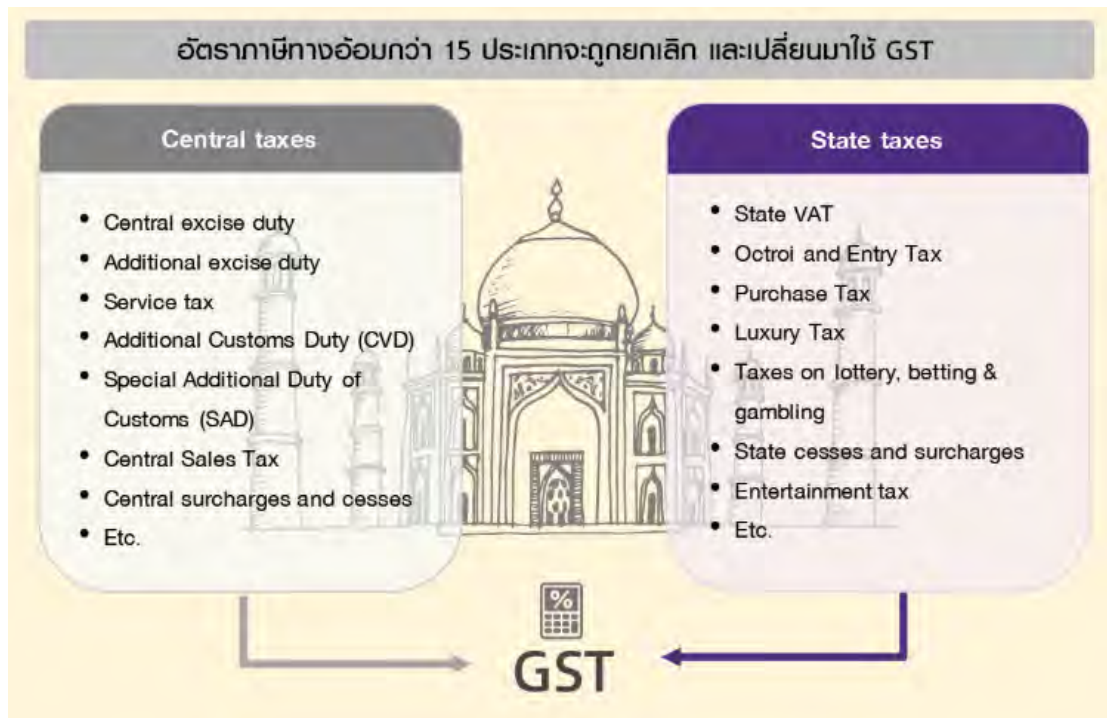
1) รัฐบาลกลางจัดเก็บภาษีจากผุประกอบการที่เป็ผุผลิตสินคและผุให้บริการ เช่น ภาษีขายของรัฐบาลกลาง ภาษีสรรพสามิตศุนกลาง และภาษีบริการ

2) รัฐบาลตงถิ่น (รัฐบาลของตละรัฐ) จัดเก็บภาษีจากผุวิโภคหรือผุชอบริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเขอเมือง ภาษีผวนแดนหรือขอมรัฐ

³ หอการคไทย, วิเคราะห์ผลกระทบจากการประกาศใชระบบ GST (Goods and Services Tax) ของอินเดีย [ออนไลน์], 24 ธันวาคม 2560แหล่งที่มา:<http://www.thaichamber.org/content/file/document/0714171500014632.pdf>.

⁴ สถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงนิวเดลี, ถอดรหัสอินเดีย 2015 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2558), หนอ 66-67.

ภาพที่ 2 ความสัมพันธ์ของโครงสร้างภาษีทางอ้อมระบบเดิมและระบบภาษีใหม่<GST



ที่มา: การวิเคราะห์โดย Economic Intelligence Center (EIC) ธนาคารไทยพาณิชย์ จากข้อมูลของ Thegstindia.com

ดังนั้น จากภาพที่ 2 เห็นได้ว่าการปฏิรูปกฎหมายภาษีใหม่ของประเทศอินเดีย โดยใช้ระบบภาษี GST ช่วยลดความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษีที่ต้องเสียภาษีหลายขั้นตอน ลดจำนวนและประเภทของภาษีที่ภาคธุรกิจจะต้องจ่ายให้น้อยลง ส่งผลให้เกิดความเป็หนึ่งเดียวในตลาดการค้าของประเทศอินเดียมากขึ้น

ในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศอินเดีย เป้าหมายที่มีการจัดเก็บจากการบริโภค ซึ่งมีการแบ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ระดับ⁵ ได้แก่ ระดับรัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่น โดยระบบภาษี GST แบ่งเป็น 3 ประเภท ดังนี้

1) Central Goods and Services Tax (CGST) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยรัฐบาลกลาง โดยรวมระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสงกลาง ภาษีบริการ ภาษี Additional Customs Duty (CVD) ภาษี Special Additonal Duty of Customs (SAD) และภาษีขายของรัฐบาลกลางเข้าด้วยกัน

2) State Goods and Services Tax (SGST) เป็นการจัดเก็บภาษีระดับรัฐ โดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีผงดนแดนหรือของรัฐ และภาษีเมืองเข้าด้วยกัน

3) Integrated Goods and Services Tax (IGST) เป็นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการของรัฐ ซึ่งรัฐบาลกลางจะเป็นผู้จัดเก็บภาษี IGST ทั้งหมด

ในการศึกษาบทที่ 3 ผู้เขียนศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติในประเทศอินเดีย ดังนั้นผู้เขียนจะกล่าวถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ Central Goods and Services Tax (CGST Act) และ Integrated Goods and Services Tax (IGST Act) โดยระบบภาษีเดิมนั้น ผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย จะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีจากรายได้อาร์ให้บริการ จึงได้มีการบัญญัติกฎหมายใหม่คือ CGST Act และ IGST Act ซึ่งจะขจัดความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษีแบบเดิม และสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติได้โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 127-131.

3.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินั้นที่อยู่ในประเทศอินเดียตามกฎหมายของประเทศอินเดีย

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ซึ่งกำหนดไว้ใน The Integrated Goods and Services Tax Act 2017 มีดังนี้

3.1.1 ความหมายการให้บริการออนไลน์

IGST Act มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ประกอบการต่างชาติที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์มีการกำหนดคำนิยามของ “การให้บริการสารสนเทศและการเข้าถึงฐานข้อมูลแบบออนไลน์ หรือบริการสืบค้นหาข้อมูล (Online information and database access or retrieval services หรือ OIDAR)” ไว้โดยหมายความถึง การให้บริการที่กระทำผ่านอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งลักษณะของการให้บริการดังกล่าว เป็นการกระทำในรูปแบบอัตโนมัติเป็นหลัก และมีการแทรกแซงโดยมนุษย์น้อยที่สุด⁶

ตัวอย่างของการให้บริการสารสนเทศและการเข้าถึงฐานข้อมูลแบบออนไลน์หรือบริการสืบค้นหาข้อมูล เช่น

- 1) การโฆษณาผ่านอินเทอร์เน็ต
- 2) การให้บริการโดย Cloud Service⁷
- 3) การให้บริการ E-books ภาพยนตร์ เพลง โปรแกรม โดยผ่านเครือข่ายสื่อสารโทรคมนาคม หรืออินเทอร์เน็ต
- 4) การให้บริการจัดหาข้อมูล หรือบริการสืบค้นหาข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยผ่านเครือข่ายคอมพิวเตอร์
- 5) ผู้ประกอบการออนไลน์ในกลุ่มของดิจิทัลคอนเทนต์
- 6) การให้บริการที่เก็บข้อมูลแบบอิเล็กทรอนิกส์
- 7) เกมออนไลน์

⁶ Section 2 (17), The Integrated Goods and Services Tax Act 2017, No.13 of 2017.

⁷ Cloud Service คือ บริการที่มาพร้อมกับอินเทอร์เน็ตความเร็วสูง ทั้งแบบใยสาย (Fiber Optic) และไร้สาย (3G, 4G) บริการนี้ช่วยอำนวยความสะดวกบนอุปกรณ์ที่หลากหลาย ไม่จำเป็นต้องพกคอมพิวเตอร์ สมาร์ทโฟน หรือแท็บเล็ต โดยอุปกรณ์เหล่านี้สามารถทำงานร่วมกันโดยบริการที่เรียกว่า Cloud Service (Game) สื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อการเรียนรู้ (E-Learning) คอมพิวเตอร์ช่วยสอน (Computer Assisted Instruction: CAI) เนื้อหาต่าง ๆ บนโทรศัพท์มือถือ (Mobile Content) และการออกแบบเว็บ (Web Design)

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (2545) กำหนดคำนิยามของ “ดิจิทัลคอนเทนต์(Digital Content)” หมายความว่า ข้อมูลที่ถูกนำมาผจญกระบวนการประมวลผลแล0แสดงผลผจญทางอุปกรณ์ดิจิทัลตลง ๆ เช่น คอมพิวเตอร์โทรศัพท์มือถือ อุปกรณ์สื่อสาร โทรทัศน์หรือโรงภาพยนตร์ซึ่งปัจจุบันใช้ระบบดิจิทัลเป็นหลัก รวมถึงผจญสื่อสังคมออนไลน์(Social Media) ตัวอย่างเช่น แอนิเมชัน เกม สื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อการเรียนรู้(E-Learning) คอมพิวเตอร์ชชยสอน (Computer Assisted Instruction: CAI) เนื้อหาตลง ๆ บนโทรศัพท์มือถือ (Mobile Content) และการออกแบบเว็บ (Web Design)⁸

3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมาย CGST Act กำหนดให้ผู0ประกอบการที่ให้บริการ OIDAR และผู0ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทุกราย (Electronic commerce operator) ตองจดทะเบียนภาษีภายใต้กฎหมาย GST Act⁹ ในประเทศอินเดีย โดยไม่มีการกำหนดรายได้ขั้นต่ำในการจดทะเบียนภาษีดังกล่าว ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายระบบเดิม คือ Sevice Tax จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์รายได้ขั้นต่ำในการจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย คือ 1 ล0รูปปี¹⁰

ตามมาตรา 2 (15) แห่งกฎหมาย CGST Act ได้อำหนดคำนิยามของคำว่า “ผู0ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic commerce operator)” ไว้โดยให้หมายถึง บุคคลที่เป็นเจ0ของ ดำเนินการ หรือจัดการดิจิทัล หรือแพลตฟอร์มสำหรับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เป็นตัวกลางช~~ง~~ทางอิเล็กทรอนิกส์ที่~~ง~~ให0บริการสามารถให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู0บริการได0

⁸ ศักดิ์อนันต์ อนันตสุข, การใช้ดิจิทัลคอนเทนต์ในการจัดการเรียนรู้ดิจิทัล คอนเทนต์ (DIGITAL CONTENT) คืออะไร มีอะไรบ0ง [ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา: <http://www.anantasook.com/digital-content-in-education/>.

⁹ Section 24 (9) and (10), The Central Goods and Services Tax Act 2017, No.12 of 2017.

¹⁰ RSM Astute Consulting Pvt. Ltd, GST Implications for Cross Border E-services [Online], 2017. Available from: https://www.rsm.global/india/sites/default/files/for_cross_border_e-services-critical_provisions_in_a_nu.pdf.

ในเวลาต่อมา รัฐบาลอินเดียได้ออกกฎหมายแก้ไขใหม่ซึ่งถือเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้ประกอบการที่เข้ามาให้บริการในประเทศอินเดีย¹¹ โดยยกเว้นให้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย ในกรณีที่มีรายได้จากการให้บริการไม่เกิน 2 ล้านบาทต่อปี (กรณีรัฐ Jammu และ Kashmir จะยกเว้นรายได้จากการให้บริการไม่เกิน 1 ล้านบาทต่อปี) โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวรวมถึงการให้บริการของผู้ให้บริการที่กระทำบนแพลตฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce Platform)¹²

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภายใต้การจัดเก็บภาษี IGST กฎหมายมีการยกเว้นการจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดียให้กับผู้ประกอบการตงขนาดกลางและขนาดเล็ก ซึ่งมีรายได้จากการให้บริการที่นำไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ถือเป็นอุปสรรคสำคัญของรัฐที่จะช่วยลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการตงชาติได้อย่างมาก

ในการพิจารณาผู้หนีภาษีที่เสียภาษีตามกฎหมาย IGST Act จะต้องพิจารณาสถานะของผู้ให้บริการตงว่าเป็นผู้หนีภาษีหรือไม่ ซึ่งพิจารณาได้ ๒ ลักษณะดังนี้¹³

3.1.2.1 ผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการในประเทศอินเดีย (B2B)

ในการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการตงกันนั้น วิธีการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี คือ Reverse Charge ซึ่งแปลกลไกของการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษี คือ ผู้ให้บริการที่ไปผู้ประกอบการในประเทศอินเดีย

¹¹ Recommendations made by the GST Council in the 22nd meeting at New Delhi on 6th October, 2017 GST package for Small Units.

¹² Central Board of Indirect Taxes and Customs, [GST – Concept and Status Updated as on 01st April 2018](http://www.cbec.gov.in/htdocs-cbec/gst/01042018-GST-Concept-Status.pdf) [Online], 2018. Available from: <http://www.cbec.gov.in/htdocs-cbec/gst/01042018-GST-Concept-Status.pdf>.

¹³ Central Board of Indirect Taxes and Customs, [GST Online information and database access or retrieval services](http://cbec.gov.in) [Online] 2017. Available from: <http://cbec.gov.in>.

3.1.2.2 ผู้รับบริการเป็นผู้รับบริการออนไลน์ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษี (Non-taxable online recipient) (B2C)

ตามมาตรา 2 (16) แห่งกฎหมาย IGST Act ได้อำหนดคำนิยามของคำว่า “ผู้รับบริการออนไลน์ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษี (Non-taxable online recipient)” ไว้โดยให้หมายถึง รัฐบาลกลาง หน่วยงานต่าง ๆ ของรัฐในประเทศอินเดีย บุคคลธรรมดา หรือบุคคลอื่น ๆ ซึ่งอยู่ในประเทศอินเดีย และเป็นผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย โดยได้ใช้บริการที่เกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลสารสนเทศ และการเข้าถึงฐานข้อมูลแบบออนไลน์ หรือบริการสืบค้นหาข้อมูล

จากการศึกษากฎหมาย IGST Act พบว่า ระบบภาษีเดิมของประเทศอินเดีย ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายในการกำหนดการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการสารสนเทศ และการเข้าถึงฐานข้อมูลแบบออนไลน์หรือบริการสืบค้นหาข้อมูล (OIDAR) ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากการให้บริการของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติใด ๆ เนื่องจากผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย จึงทำให้โอกาสที่จะใช้ในการจัดเก็บภาษีทำได้ยาก ซึ่งนับว่าเป็ปัญหาสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ถือว่เป็นการให้บริการข้ามพรมแดนโดยผ่นสื่อพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์(Cross-border Services)¹⁴ นอกจากนี้ในทางปฏิบัติ รัฐบาลไม่สามารถที่จะชักชวนให้บุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศอินเดียเข้ามาจดทะเบียนภาษีและปฏิบัติตามข้อกำหนดตามกฎหมาย GST ได้ ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว กฎหมาย IGST จึงมีบทบัญญัติกำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้ที่เสียภาษี IGST กรณีที่ผู้รับบริการเป็นผู้รับบริการออนไลน์ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษี ตามมาตรา 14 แห่ง The Integrated Goods and Services Tax Act 2017

1) ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล (Person) ที่อยู่นอกประเทศอินเดีย (Non-taxable territory)

2) Intermediary ที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นตัวกลางที่ทำงานผ่นช่องทางอิเล็กทรอนิกส์โดยช่วยให้อผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย สามารถให้บริการ OIDAR แก่ผู้รับบริการได้เช่น เว็บไซต์ แอปพลิเคชัน และออนไลน์มาร์เก็ต

ตามมาตรา 2 (13) แห่ง IGST Act ได้อำหนดคำนิยามของคำว่า “Intermediary” ไว้โดยหมายความถึง ตัวแทน นายหน้าหรือบุคคล นิติบุคคล ที่เป็นผู้ที่เตรียมการหรือทำให้อการให้บริการสามารถทำได้ง่ายขึ้น แต่ไม่รวมถึงผู้ให้บริการ OIDAR

¹⁴ ชินภัทร วิสุทธิแพทย์, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรูขุมการตลาดพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2547), 46.

ยกเว้นในกรณีที่ขอเงื่อนไขดังต่อไปนี้ทุกข้อ ให้ถือว่าผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดียเป็นผู้แทนที่เสียภาษี IGST¹⁵

2.1) มีการระบุในเอกสาร (Invoice หรือใบเสร็จรับเงิน) ที่ได้ออกให้ลูกค้าผู้ให้บริการวิชาการไทยการนี้เป็นการให้บริการของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย (ไม่ใช่เป็นการให้บริการโดย Intermediary)

2.2) Intermediary ต้องมีใบอนุญาตนิติการเรียกเก็บค่าบริการกับผู้ให้บริการ

2.3) Intermediary ต้องมีใบอนุญาตนิติการส่งมอบบริการแก่ผู้ให้บริการ

2.4) Intermediary ต้องมีใบอนุญาตกำหนดข้อตกลงและเงื่อนไขในการให้บริการ

3.1.3 สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย

กรณีที่ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย และผู้ให้บริการไม่ได้จดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดียจะเป็นผู้แทนที่เสียภาษี IGST ซึ่งสามารถสรุปสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบได้ดังนี้

(1) ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติหรือผู้แทนที่แทน (Represent) ซึ่งอยู่ในประเทศอินเดีย และเป็นผู้ให้บริการ OIDAR จะต้องจดทะเบียนภาษีในระบบจดทะเบียนภาษีอย่างง่าย (Simplified Registration Scheme) เพื่อแจ้งข้อมูลให้รัฐบาลกลาง¹⁶ ในกรณีที่มีรายได้จากการให้บริการไม่เกิน 2 ล้านบาทต่อปีจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีดังกล่าว (กรณีรัฐ Jammu และ Kashmir ยกเว้นรายได้จากการให้บริการไม่เกิน 1 ล้านบาทต่อปี)

ในกรณีที่ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย หรือไม่มีผู้แทนที่แทนซึ่งอยู่ในประเทศอินเดีย ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติต้องแต่งตั้งบุคคลที่อยู่ในประเทศอินเดีย เพื่อเป็นผู้แทนที่เสียภาษี IGST แทน

¹⁵ Section 14 (1), The Integrated Goods and Services Tax Act 2017, No.13 of 2017.

¹⁶ Section 14 (2), The Integrated Goods and Services Tax Act 2017, No.13 of 2017.

(2) การบันทึกการขายในเว็บไซท์ ผู้ให้บริการ OIDAR จะต้องสอบถามข้อมูลของลูกค้า 0 เซน ชื่อ ที่อยู่ ประเทศ กรณีของผู้ให้บริการและผู้ซื้อที่จดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดียให้จดเลข ทะเบียนภาษี GST (Goods and Services Tax Identification Number: GSTIN) สำหรับการ ใช้เลขทะเบียนภาษี ซึ่งเป็วิธีการที่ใช้ในการระบุของผู้ให้บริการและผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษี ในประเทศอินเดียหรือไม่¹⁷

ในการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการของประเทศอินเดีย ภายใต้ระบบภาษี GST ซึ่งมีความ เกี่ยวข้องกับภาษีทั้ง 3 ประเภท ได้แก่ ภาษี CGST ภาษี SGST และ ภาษี IGST ซึ่งจะมีการใช้ ระบบเลขทะเบียนภาษี GST รูปแบบเดียวกัน ดังนั้น จึงมีการกำหนดเลขที่ผู้เสียภาษีแต่ละราย เรียกว่า Goods and Services Tax Identification Number หรือ GSTIN¹⁸

(3) ผู้ให้บริการออนไลน์ OIDAR ต่างชาติ สามารถขอคืนภาษี IGST ได้โดยจะต้องยื่นแบบ ภายในหรือก่อนวันที่ 20 ของสิ้นเดือนถัดไป

(4) สถานที่ให้บริการ (Place of supply) เป็นจุดที่ทำให้เกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษี คือ สถานที่ตั้งของผู้ให้บริการ¹⁹ ซึ่งพิจารณาโดยใช้หลักการจัดเก็บภาษีหลักปลายทาง (Destination Consumption)

กฎหมาย IGST Act กำหนดหลักการพิจารณาสถานที่ให้บริการ OIDAR ว่าจะเกิดขึ้นใน ประเทศอินเดียหรือไม่โดยพิจารณาจากสถานที่ตั้งของผู้ให้บริการซึ่งเป็บุคคลธรรมดา (B2C) หรือนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศอินเดีย (B2B) ทั้งนี้ หากทราบข้อมูลในการที่จะใช้พิจารณาหลาย แหล่ง ให้พิจารณาข้อมูล 2 แหล่งที่มีความสอดคล้องกัน ตัวอย่างเช่น

- (1) ที่อยู่ของผู้ให้บริการผบนอินเทอร์เน็ต ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย
- (2) ข้อมูลธนาคารหรือเครดิตการ์ดของผู้ให้บริการ
- (3) ที่อยู่ที่ใช้เรียกเก็บค่าบริการ
- (4) IP Address ของผู้ให้บริการ
- (5) รหัสเบอร์โทรศัพท์ของผู้ให้บริการ

¹⁷ RSM Astute Consulting Pvt. Ltd, GST Implications for Cross Border E-services [Online], 2017. Available from: <https://www.rsm.global/>.

¹⁸ Clear Tax, Know your GSTIN – What is GST Number? [Online], 2017. Available from: <https://cleartax.in/s/know-your-gstin>.

¹⁹ Section 13 (12), The Integrated Goods and Services Tax Act 2017, No.13 of 2017.

อย่างไรก็ตาม กรณีผู้ให้บริการเป็นผู้ประกอบการในประเทศอินเดีย ซึ่งถือวงเงินการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน (B2B) การพิจารณาความรับผิดทางภาษีจะใช้หลัก Reverse Charge ซึ่งถือเป็นหลักของการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษี คือ ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการในประเทศอินเดีย ความรับผิดในการให้บริการเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำของฝั่งหนึ่งตไปนี้เกิดขึ้นจน²⁰

(1) วันที่จจ่ายเงิน ซึ่งหมายถึงวันที่ผู้ให้บริการมีการบันทึกรายการจจ่ายลงในสมุดบัญชี หรือวันที่ของการจจ่ายชำระเงิน โดยได้มีการหักเงินออกจากบัญชีธนาคาร แลแต่อยงใดจะเกิดขึ้นจน

(2) วันที่หลังจากวันที่ในใบกำกับสินค้าของผู้ให้บริการ ภายในเวลา 60 วัน

ในกรณีที่ไม่สามารถพิจารณาจุดความรับผิดทางภาษีตามที่ได้ระบุไว้²⁰ จุดความรับผิดทางภาษี คือ วันที่บันทึกรายการบัญชีของผู้ให้บริการ

3.1.4 ฐานภาษี

ฐานภาษีที่จะใช้คำนวณภาษีสินค้าและบริการ กำหนดไว้ในมาตรา 15 (1) แห่ง The Central Goods and Services Tax Act 2017 (CGST Act) วงเงินมูลค่าที่ได้ับจริงจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งผู้ประกอบการและผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการไม่มีความเกี่ยวข้องกัน²¹

ฐานภาษีของการให้บริการ OIDAR สามารถใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับที่กล่าวไว้²⁰

²⁰ Hemang Ramesh Shah, Good and Services Tax (GST) [Online], 2018. Available from: <https://www.gstindia.com/gst-concept-and-law-with-examples/>.

²¹ Section 15 (1), The Central Goods and Services Tax Act 2017, No.12 of 2017.

3.1.5 อัตราภาษี

กฎหมาย IGST Act ไม่ได้กำหนดอัตราภาษีเฉพาะของการให้บริการ OIDAR ดังนั้นสามารถใช้อัตราร้อยละ 18 ซึ่งเป็นอัตราภาษีสำหรับกรณีการบริการอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ไม่ได้ระบุเฉพาะตามกฎหมาย²²

3.1.6 บทกำหนดโทษ

มาตรา 122 (xi) แห่งกฎหมาย CGST Act กำหนดบทลงโทษสำหรับการกระทำที่ขัดต่อกฎหมาย GST ในกรณีที่ผู้ยื่นภาษีเสียภาษีภายใต้กฎหมาย IGST Act และ CGST Act ที่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีภายใต้กฎหมายดังกล่าว แต่ไม่ได้ทำการจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดียให้ถูกต้องจะต่อจ<ปรับจำนวน 10,000 รูปีหรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีที่หลบเลี่ยง หรือจำนวนภาษีที่ได้มีการขอคืนโดยผิดกฎหมาย แล้วแต<จำนวนใดจะสูงกว่า

จากการศึกษา ผู้เขียนพบว่านอกจากการกำหนดบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ประกอบการต่างชาติที่ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมาย GST Acts ประเทศอินเดียยังมีมาตรการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy (EL) ซึ่งเป็นบทบัญญัติกฎหมาย Finance Act 2016 (No.28 of 2016) ที่เป็นการจัดเก็บภาษีที่สามารถรองรับกับความท้าทายในการจัดเก็บภาษีเศรษฐกิจดิจิทัลสำหรับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ²² หรือนำมาแก้<ปัญหาการตีความคำนิยามในกฎหมายเพื่อที่จะระบุจ<เป็นการประกอบกิจการในประเทศหรือไม่<ชน การพิจารณาจากการมีสถานประกอบการถาวร ซึ่งปัจจุบันประเทศไทย ได้ศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีดังกล่าว โดยกรมสรรพสามิตมีแนวคิดที่จะจัดเก็บภาษี เช่นเดียวกับประเทศอินเดีย

²² สภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ, รายงานคณะกรรมการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้านการสื่อสารมวลชน [ออนไลน์], 2559. แหล่งที่มา: http://library2.parliament.go.th/giventake/content_nrsa2558/d071159-02.pdf.

3.2 มาตรการทางภาษีสำหรับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินอกประเทศอินเดีย

ประเทศอินเดียได้มีการออกกฎหมายการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย เรียกว่า Equalisation Levy (EL) ซึ่งถือว่ขเป็มาตรการทางภาษีที่กสให้กิดความเป็ธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและตงประเทศ โดยมีขสสนหนึ่งขงกฎหมายภาษีเงินได้ (Income Tax)²³ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.2.1 ที่มาของการบังคับใช้กฎหมาย

เนื่องดขความกิดวหนขของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) หรือเศรษฐกิจดิจิทัลในปัจจุบัน ทำให้ขอบเขตขงอำนาจการบังคับใช้กฎหมายขงแต่ละประเทศที่แตกตงกันไม่สามารถนำมาบังคับใช้ขงการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจขงแต่ละประเทศได้ เนื่องจากผู้ประกอบการต่างชาติไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) รวมถึงความได้เปรียบที่เกิดจากขอตกลงทางการค้ที่หลากหลายขงแต่ละประเทศ ดังนั้นองค์การเพื่อความร่วมมือทางค้เศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้มีการกำหนดแผนปฏิบัติการโครงการปองกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปตงประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ซึ่งประเทศอินเดียได้เป็นหนึ่งในประเทศสมาชิกขงโครงการดังกล่าว จึงมีการนำแนวทางการแกไขการหลีกเลี่ยงภาษีขงธุรกิจดิจิทัล เพื่อให้มั่นใจว่กำไรที่เกิดขึ้นในทุกที่ขงโลกตงมีการจัดเก็บภาษีขงถูกต้อง

ทั้งนี้กฎหมายดังกล่าวมีการกำหนดคำนิยามที่สำคัญ ดังตสไปนี้²⁴

Equalisation Levy หมายถึง จำนวนภาษีที่จัดเก็บจากมูลคขขงบริการที่ระบุไว้ในกฎหมายนี้ (Specified service)

²³ EY, Budget Connect 2016 Highlights and impact of Indian Union Budget [Online], 2016. Available from: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Template_Equalization_Levy_Alert.pdf/\\$FILE/Template_Equalization_Levy_Alert.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Template_Equalization_Levy_Alert.pdf/$FILE/Template_Equalization_Levy_Alert.pdf).

²⁴ Section 164, Finance Act 2016 (No.28 of 2016).

Specified service หมายถึง การโฆษณาทางออนไลน์ พื้นที่โฆษณาดิจิทัล หรือสิ่งอำนวยความสะดวกหรือบริการใด ๆ เพื่อวัตถุประสงค์ในการโฆษณาออนไลน์ รวมถึงบริการอื่นใดที่อาจกำหนดโดย Central Government

3.2.2 สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดของผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีรายละเอียดดังนี้

1) EL เปนจำนวนภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของบริการจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย โดยผู้ให้บริการเปนผู้ประกอบการที่มีถิ่นฐานในประเทศอินเดีย หรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศอินเดีย (B2B)²⁵

2) การจัดเก็บภาษี EL ใช้สำหรับการให้บริการที่ระบุในกฎหมาย ที่มีมูลค่ารวมมากกว่า 100,000 รูปีต่อปีโดยผู้ให้บริการซึ่งเปนผู้ประกอบการที่มีถิ่นฐานในประเทศอินเดียทำหนังสือแจ้งภาษี EL เมื่อมีการจายชำระค่าบริการ และนำส่งภาษีให้ Central Government ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป²⁶

3) กรณีที่ไม่มีได้ดักภาษี EL ตอนที่จายค่าบริการ ผู้ให้บริการบริการยังคงมีภาระหน้าที่ในการนำส่งภาษี EL ตามหลักข้อ 2²⁷

4) ผู้ให้บริการซึ่งเปนผู้ประกอบการในประเทศอินเดียมีการจายเงินค่าบริการตามประเภทของการบริการที่อยู่ภายใต้กฎหมายนี้ (Specified Services) ต้องนำส่งข้อมูล Annual Statement ที่เกี่ยวข้องกับการรับบริการตามที่ระบุในกฎหมายนี้ ในกรณีมูลค่าของค่าบริการดังกล่าวมากกว่า 10,000,000 รูปีขึ้นไป²⁸

²⁵ Section 165 (1), Finance Act 2016 (No.28 of 2016).

²⁶ Section 166 (1) and (2), Finance Act 2016 (No.28 of 2016).

²⁷ Section 166 (3), Finance Act 2016 (No.28 of 2016).

²⁸ EY, [India proposes equalization levy on digital e-commerce transactions in 2016 budget GST Implications for Cross Border E-services](http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--india-proposes-equalization-levy-on-digital-e-commerce-transactions-in-2016-budget) [Online], 2016. Available from: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--india-proposes-equalization-levy-on-digital-e-commerce-transactions-in-2016-budget>.

การจัดเก็บภาษี EL มิได้บังคับใช้บังคับกรณีต่อไปนี้²⁹

- (1) ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศอินเดีย ซึ่งจะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ
- (2) กรณีที่มูลค่าของการบริการตาม Specified service มีจำนวนไม่เกิน 100,000 รูปีต่อปี
- (3) ผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการในประเทศอินเดีย หรือมีสถานประกอบการถาวรในประเทศอินเดีย ที่มีการจจ่ายเงินโดยมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการประกอบธุรกิจในประเทศอินเดีย

3.2.3 ฐานภาษี³⁰

ฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษี EL ได้แก่มูลค่าของรายการที่ได้อับเงิน (Amount of Consideration) ของการบริการตาม Specified service

3.2.4 อัตราภาษี

อัตราร้อยละ 6 ของมูลค่าของการบริการตาม Specified service ในกฎหมายนี้

3.2.5 บทกำหนดโทษ³¹

3.2.5.1 ค่าปรับจากการไม่จ่ายภาษี

(1) หากผู้ให้บริการไม่ดำเนินการหักภาษี EL ใดตามกฎหมายกำหนดค่าปรับไว้เท่ากับจำนวนภาษี EL ที่จะต้องหักไว้รวมกับจำนวนดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ไม่ได้นำส่ง

(2) หากผู้ให้บริการหักภาษี EL ใดแล้วแต่ไม่นำส่งให้ระดับ Central Government กฎหมายกำหนดค่าปรับไว้เท่ากับ 1,000 รูปีต่อวัน แต่ไม่เกินจำนวนภาษีที่มีการหักไว้รวมกับจำนวนดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ไม่ได้นำส่ง

3.2.5.2 ค่าปรับจากความผิดพลาดของข้อมูลที่น่าส่งภาษี

กรณีที่ข้อมูลที่นำส่งภาษีมีความผิดพลาด ค่าปรับเท่ากับ 100 รูปีต่อวัน จนกระทั่งถึงวันที่มีการแก้ไขข้อมูลใหญ่ถูกต้อง

3.2.5.3 การดำเนินคดีตามกฎหมาย

หากมีการแจ้งข้อมูลที่เป็มเท็จ จะได้อับโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปีและเสียค่าปรับ

²⁹ Section 165 (2), Finance Act 2016 (No.28 of 2016).

³⁰ Section 165 (1), Finance Act 2016 (No.28 of 2016).

³¹ Section 171, Finance Act 2016 (No.28 of 2016)

EL ไม่ได้ถูกจัดประเภทตามกฎหมายของประเทศอินเดียให้เป็นการจ่ายจากผลกำไร แต่< มีการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีจากมูลค่าของรายการที่ได้อับเงิน หรือเรียกว่า “Amount of Consideration” ดังนั้น จึงไม่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในประเทศอินเดีย แต่อย่างไรก็ตาม อาจจะถูก< ให้ถือภาษีซ้ำซ้อนของผู้ประกอบการต่างชาติในการที่จะจ่ายภาษีเงินได้(Corporate Tax) ในประเทศของตนเองตามหลักถิ่นที่อยู่<

ปัจจุบันบทบัญญัติการจัดเก็บภาษี EL ตามกฎหมาย Finance Act 2016 จะครอบคลุมกรณี การให้บริการในรูปแบบของ B2B เท่านั้น³² ยังไม่ได้มีการนำบทบัญญัติดังกล่าวมาใช้ในกรณีการ ให้บริการในรูปแบบ B2C ซึ่งจะมีการเกิดธุรกรรมที่บ่อยและจำนวนเงินที่เล็กน้อย เนื่องจาก E-Commerce Committee พิจารณาว่าการจัดเก็บรายได้อัตราภาษีกรณี B2C ยังไม่ได้สัดส่วนกับ ต้นทุนในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมายนี้ ดังนั้นจึงต้องหาแนวทางที่เหมาะสมในการที่จะนำ มาตราการจัดเก็บภาษี EL มาใช้ในกรณี B2C เพื่อที่จะไม่ส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคที่ไม่ใช่< ผู้ประกอบการ

3.3 ผลจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินอกประเทศอินเดีย

การให้บริการ OIDAR เป็นการให้บริการที่กระทำบนอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่าย อิเล็กทรอนิกส์โดยความกดดันและทันสมัยของเทคโนโลยีในปัจจุบัน ทำให้รูปแบบในการ ให้บริการดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะมีการใช้บริการมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เช่น การโฆษณาบน อินเทอร์เน็ต การให้บริการ E-books ภาพยนตร์ เพลง โดยผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต รวมถึงการ ให้บริการจัดหาข้อมูล หรือบริการสืบค้นหาข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งลดต้นทุนการบริการที่ ก่อให้เกิดมูลค่าทางการตลาดที่สูงมาก ดังนั้น การบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษี จึงควรมี หลักเกณฑ์ในการควบคุมการจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมกับธุรกรรมออนไลน์ในรูปแบบต่าง ๆ ที่ เกิดขึ้นในปัจจุบัน จากที่ผู้เขียนได้ศึกษากฎหมายอินเดีย สามารถสรุปผลจากการจัดเก็บภาษีจาก ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ดังนี้

³² Rashmin Sanghvi and Associate, E-Commerce Committee Report proposing Equalization Levy [Online], 2016. Available from http://www.rashminsanghvi.com/downloads/taxation/international-taxation/E-Commerce-Committee-Report-proposing-Equalization-L Levy-Section_10.html.

3.3.1 ความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการภาษีของผู้ประกอบการในประเทศอินเดียและผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินอกประเทศอินเดีย

จากการที่ประเทศอินเดียได้อัญญัติกฎหมาย IGST Act โดยมีการกำหนดหลักกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ให้บริการ OIDAR ตงชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้ให้บริการที่เป็นผู้ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย จะเห็นได้ว่ากฎหมายเดิมยังไม่มีบทบัญญัติที่จะสามารถจัดเก็บภาษีจากกรณีดังกล่าวได้นั้น จากการที่ประเทศอินเดียได้มีการปฏิรูปกฎหมายภาษีทางอ้อมครั้งใหญ่เมื่อปี 2560 ส่งผลให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ให้บริการ OIDAR ตงชาติ ที่มีการให้บริการแก่ผู้ให้บริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดียได้ ส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการภาษีของผู้ประกอบการในประเทศอินเดียและผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินอกประเทศอินเดีย

นอกจากนี้ ประเทศอินเดียได้มีการกำหนดบทบัญญัติการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและตงประเทศ ซึ่งมาตรการดังกล่าวใช้ในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีเงินได้ในขอบเขตอำนาจกฎหมายของแหล่งประเทศที่มีรายได้โดยสอดคล้องกับแผนปฏิบัติการในโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปตงประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

3.3.2 รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาตินอกประเทศอินเดีย

จากการศึกษากฎหมาย IGST พบว่าระบบภาษีเดิมของประเทศอินเดียไม่มีบทบัญญัติในการกำหนดกลไกการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ กรณีที่มีการให้บริการออนไลน์ในประเทศอินเดีย โดยผู้ให้บริการออนไลน์ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย จากกรณีดังกล่าวไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากการให้บริการของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้นี้เนื่องจากไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย รวมถึงระบบภาษีเดิมยังไม่มีกลไกที่จะขอมาชวยแก้ไขประเด็นในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวได้

ดังนั้น กลไกที่ใช้ในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการขอมพรหมแดนโดยผบนสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไดอการจดทะเบียนภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์โดยกำหนดให้ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ OIDAR และ Intermediary ที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้ให้บริการออนไลน์ที่ไม่ไดจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย และมีรายได้จากการให้บริการตามเกณฑ์ที่อื่นที่กำหนดไว้ในกฎหมาย IGST Act กล่าวคือ ผู้ให้บริการดังกล่าวต้องจดทะเบียนภาษี และนำส่งภาษีจากการให้บริการนั้นโดยตรงผบนระบบอิเล็กทรอนิกส์ทำให้รัฐบาลประเทศอินเดียสามารถจัดเก็บภาษีจากการให้บริการในประเทศอินเดียได้อรบอวน ทั้งยังสามารถนำเงินภาษีที่ได้ส่งไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาประเทศในอนที่เปบประโยชน์และจำเปบตลไป

จากการศึกษากฎหมายของประเทศอินเดีย ผู้เขียนมีความเห็นวกลไกในการใช้บังคับให้ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ให้มอมาจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย ในกรณีที่มีรายได้จากการให้บริการตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และนำส่งภาษีผบนระบบอิเล็กทรอนิกส์รวมถึงกฎหมาย CGST Act มีบทบัญญัติการกำหนดบทลงโทษที่จะชลดความเสี่ยงของการหนีภาษีของภาคธุรกิจ โดยกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้หนีภาษีและจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย แต่ไม่ได้ดำการจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดียให้ถูกต้อง จะต้องจยคปลรับจำนวน 10,000 รูบหรือเทงกับจำนวนภาษีที่หลบเลี่ยง หรือจำนวนภาษีที่ได้มีการขอคืนโดยผิดกฎหมาย แลมตจำนวนใดจะสูงกว<

การกำหนดบทลงโทษที่กำหนดให้จำนวนเงินครอบคลุมกับจำนวนเงินภาษีที่อาจจะหลบเลี่ยงจากการไม่เสียภาษีอยงถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ทำให้ผู้หนีภาษีตามกฎหมายของประเทศอินเดียเกิดความตระหนักและรับรู้ถึงหนอที่ในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย และนำส่งภาษีให้กัรัฐอยงถูกต้อง

อยงไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นวกลไกในการใช้บังคับให้ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ให้มอมาจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดีย รวมถึงการกำหนดบทลงโทษที่จะชลดความเสี่ยงของการหนีภาษีของภาคธุรกิจ จากการที่ไม่จดทะเบียนภาษีภายใต้กฎหมายของประเทศอินเดีย และไม่เสียภาษีอยงถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในทางปฏิบัติสามารถทำได้เนื่องจากลักษณะของการให้บริการออนไลน์นั้นเปบการให้บริการโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์และผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย ดังนั้น ทำให้ไม่สามารถนำเอากลไกดังกล่าวมาใช้ในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลคขเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ที่อยู่นอกประเทศอินเดียไดออยงเทอจึง

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ซึ่งเป็มาตรการภาษีที่นำมาใช้แก้ปัญหาข้อจำกัดในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้อจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ในประเด็นของการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรในประเทศหรือไม่ รวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศซึ่งอาจจะทำให้ประเทศที่ไปแหล่งเงินได้อจากการประกอบธุรกิจของผู้ให้บริการออนไลน์ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้อจากผลกำไรที่เกิดจากการประกอบธุรกิจดังกล่าวได้อโดยจากรายงาน Interim Report ของ OECD พบว่ตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2559 – มีนาคม 2560 รัฐบาลอินเดียสามารถจัดเก็บรายได้อจากภาษี Equalisation Levy ได้อประมาณ 3.4 ลอนรูปี³³

³³ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 [Online], 2018. Available from: <http://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>.

บทที่ 4

แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ที่ให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศไทย

จากการศึกษาบทที่ 2 ผู้เขียนได้ทราบถึงปัญหาของการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่ในประเทศไทย โดยวิเคราะห์ประเด็นปัญหาดังนี้

1) ธุรกิจระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (Business to Business หรือ B2B) ได้ก่อให้เกิดปัญหาความไม่พึงปรารถนากับผู้ประกอบการในประเทศไทย

2) ธุรกิจระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (Business to Customer หรือ B2C) ได้ก่อให้เกิด

2.1) ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้ตามพระราชบัญญัติฯ

2.2) ปัญหาการเกิดช่องว่างทางกฎหมายในประเทศไทย เป็นสาเหตุให้เงินที่เป่ารายได้ของรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้

ในบทที่ 4 นี้ ผู้เขียนวิเคราะห์แนวทางในการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ให้บริการแก่ผู้รับบริการในประเทศไทย เพื่อให้เกิดความเสมอภาคกับผู้ให้บริการออนไลน์ในประเทศไทย ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 บทวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติของประเทศไทยและประเทศอินเดีย

ปัจจุบันด้วยความก้าวหน้าของเทคโนโลยีและรูปแบบการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วภายใต้เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) จากการคงรูปแบบเดิม คือ การมีहनรอนหรือโซเทคโนโลยีที่มีการดำเนินการที่ซับซ้อนและที่จำกัด¹ ซึ่งทำให้กรประกอบธุรกิจแบบเดิมกระทำได้น้อยลง แต่เมื่อมีการปฏิวัติทางดิจิทัล (Digital Revolution) ควบคู่ไปกับการพัฒนาระบบการทำงานของอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ ส่งผลทำให้กรดำเนินธุรกิจในโลกปัจจุบันเปลี่ยนไปจากเดิมอย่างมาก แต่อย่างไรก็ตาม การปฏิวัติทางเทคโนโลยีและการดำเนินธุรกิจที่เป่าไม่อย่างรวดเร็วภายใต้ยุคดิจิทัล มีการดำเนินไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการพัฒนากฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศที่ยังปรับปรุงแบบคงเป่าไป และยังไม่ทันสมัย

¹ เฉลิมพงษ์ ตั้งบริบูรณ์ และสุคตนิ้ง สมบูรณ์วงศ์, “ความท้าทายในการจัดเก็บภาษียุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy),” สรรพากรศาสตร์ 61,6 (มิถุนายน 2557).

ดังนั้น กรมสรรพากรได้ออกไปปรับปรุงกฎหมายประมวลรัษฎากร เพื่อให้สามารถรองรับการดำเนินธุรกิจในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลได้จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ โดยเปรียบเทียบประเทศไทยและประเทศอินเดีย ผู้เขียนสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

4.1.1 ควรมีการกำหนดโทษปรับให้สูงขึ้น กรณีไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถูกต้อง

จากการศึกษากฎหมายประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็หลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย รวมทั้งรรงพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสขนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในตงประเทศ ผู้เขียนพบว<ประเทศไทยได้อำเอกกฎหมายภาษีของประเทศอินเดียมาใช้ในดแบบในการรรงพระราชบัญญัติฯ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกันแล้วมีความแตกตงกันเฉพาะในสขนของบทกำหนดลงโทษจากการบังคับใช้ของกฎหมาย กล่าวคือ กฎหมายของประเทศอินเดียกำหนดบทลงโทษ ในกรณีที่มีหน0ที่เสียภาษีภายใต้กฎหมาย IGST Act และ CGST Act ที่มีหน0ที่จดทะเบียนภาษีภายใต้กฎหมายดังกล่าว แต่<ไม่<0ที่การจดทะเบียนภาษีในประเทศอินเดียให้0ถด0จ จะด0จ<ยค<ปรับจำนวน 10,000 รูปรหรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีที่หลบเลี่ยง หรือจำนวนภาษีที่ได0มารขอคืนโดยผิดกฎหมาย และ0<จำนวนใดจะสูงกว<เตสงพระราชบัญญัติฯ ไม่มีการแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องของบทกำหนดโทษทางกฎหมายในเรื่องนี้ กฎหมายที่จะพอนำมาปรับใช้0ดคือ กรณีผู้ประกอบการที่มีหน0ที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการ แต่ไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมูลค่าฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดยสมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 กฎหมายได้อำหนดบทลงโทษในการฝรฝนหรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด โดยต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

เมื่อพิจารณาการกำหนดบทลงโทษดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นวควรกำหนดค<ปรับให้จำนวนเงินครอบคลุมกับจำนวนเงินภาษีที่อาจจะหลบเลี่ยงจากการไม่เสียภาษีอยงถูกต้องตามกฎหมาย เพื่อชขยลดความเสี่ยงของการหนีภาษีของภาคธุรกิจ ทำให0ผู้ที่มีหน0ที่เสียภาษีเกิดความตระหนักและให0ความสำคัญตฮหน0ที่ในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย รวมถึงนำสงภาษีใหน<รัฐอยงครบถดน โดยผู้เขียนเสนอให0งพระราชบัญญัติฯ แก้ไขบทบัญญัติเรื่องของบทกำหนดโทษทางกฎหมาย ที่จากเดิมมาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้0จ

“ให้ดูผู้ประกอบการใดซึ่งมีหนอที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่ฐานที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ผู้เขียนเสนอว่าควรกำหนดบทกำหนดโทษให้สูงขึ้นเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของประเทศอินเดีย โดยกำหนดเพิ่มเติมเป็น

“ให้ดูผู้ประกอบการใดซึ่งมีหนอที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่ฐานที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับเท่ากับจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ในการกำหนดบทบัญญัติเพิ่มเติมของ๐นั้น เพื่อให้๐ที่กำหนดโทษรุนแรงกว่าผลประโยชน์ที่จะได้จากการหนีภาษี ผู้เสียภาษีก็นิยมยอมจ่ายภาษีเพราะผู้เสียภาษีเกรงกลัวตบกำหนดโทษ ดังนั้น ๐จะป้องกันการหนีภาษี รัฐบาลจะต้องเพิ่มอัตราโทษให้มีความรุนแรง จึงจะสามารถป้องกันการหนีภาษีได้ ซึ่งเมื่อพิจารณาว่ารับตามประมวลรัษฎากรพบว่าการกำหนดจำนวนเงินค่าปรับที่ต่ำไป เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่อาจจะได้จากการไม่จ่ายภาษีให้รัฐบาลไทย ทำให้อาจจะมีการหนีภาษีโดยไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ทรงกฎหมายใดกำหนดไว้ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าจะมีผลดี คือผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์จะเกิดความเกรงกลัวตบกำหนดโทษ ทำให้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และนำส่งภาษีอย่างถูกต้องเมื่อมีการให้บริการที่ไม่ได้เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างครบถ้วน และเกิดความโปร่งใสกับผู้ประกอบการในประเทศไทย

² พิเชษฐโสภางษ์ วิชาญนัน รัตนวิบูลย์สม และฉันทนา จันทรรจง, “ปัจจัยและแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,” วารสารวิจัยและพัฒนา วไลยอลงกรณ์ในพระบรมราชูปถัมภ์ 12, ฉบับที่ 3 (กันยายน-ธันวาคม 2560): 54.

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นวzglไกในการบังคับให้ผู้ให้บริการออนไลน์ตงชาติที่อยู่นอประเทศอินเดีย ให้จตทะเลเบียนภาษีในประเทศอินเดีย รวมถึงการกำหนดบทลงโทษที่จะชยลดความเสี่ยของการหนีภาษีของภาคธุรกิจ จากการที่ไม่จตทะเลเบียนภาษีภายใต้กฎหมายของประเทศอินเดีย และไม่เสียภาษีอ<งถูกต<ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในทางปฏิบัติสามารถทำได้ากเนื่องจากลักษณะของการให้บริการออนไลน์นั้นเปนการให้บริการโดยใช้อีเล็กทรอนิกส์และผู้ให้บริการดังกล่าวไม่<สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นวzglไกการจตทะเลเบียนภาษีและการกำหนดบทลงโทษดังกล่าว ยังไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหการจ้ดเก็บภาษีกับผู้ให้บริการออนไลน์ที่อยู่นอประเทศอินเดียได้<งแท้จริง ซึ่งปัญหาลักษณะเดียวกันนี้ ก็<จะเกิดขึ้นกับประเทศไทยเช่นกัน

4.1.2 การจ้ดเก็บภาษีเงินได้โดยใช้ภาษี Equalisation Levy

เมื่อพิจารณาเรื่องของการจ้ดเก็บภาษีเงินได้<ซึ่งในปัจจุบันการเพิ่มขึ้นของธุรกรรมการค้าขายที่ไร<รมแดนในโลกดิจิทัล ทำให้เกิดกระแสการทบทวนกฎหมายทั้งภายในประเทศและระหวงประเทศในเรื่องการจ้ดเก็บภาษีจากธุรกรรมในระบบดิจิทัล³ โดย OECD ได้ตีแผนปฏิบัติการศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรม Digital Economy ในโครงการบองกันการถูกกั้ดกรอนฐานภาษีและการโอนกำไรไปตงประเทศ (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ซึ่งทั้งประเทศไทยและประเทศอินเดียตงเปนหนึ่งในประเทศสมาชิกของโครงการดังกล่าว

ประเทศอินเดียจึงมีการนำแนวทางการแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีของธุรกิจดิจิทัลของ OECD มาปรับใช้<เพื่อให้แน่ใจว่า<ไรที่เกิดขึ้นในทุกที่ในโลกตงมีการจ้ดเก็บภาษีอ<งถูกต้อง โดยมีการจ้ดเก็บภาษี Equalisation Levy จากผู้ให้บริการออนไลน์ตงชาติ ซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมาย Finance Act 2016 เพื่อให้<ิดความเสมอภาคในทางภาษีระหวงผู้ประกอบการในประเทศและตงประเทศ โดยกลไกในการจ้ดเก็บภาษีจากมูลค<ของรายการที่<รับเงิน (Amount of Consideration) ตามประเภทของการบริการที่ระบุ (Specified service) ซึ่งผู้<้บริการ<จ<ยให้<้กับผู้ให้บริการออนไลน์ตงชาติที่ไม่<ถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย มูลค<ตั้งแต่<100,000 ุ<ขึ้นไป ทั้งนี้ จากรายงาน Interim Report 2018 โดย OECD พบว<ตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2559 – มีนาคม 2560 รัฐบาลอินเดียสามารถจ้ดเก็บรายได<จากภาษี Equalisation Levy ได้<ประมาณ 3.4 ล<นรูป<

³ Amar Mehta, Is The Indian Equalization Levy Compatible With India's Existing Tax Treaty Network? [Online]. Available from: <https://dramarmehta.com/Equalization-Levy-White-Paper-2-June%202016.pdf>.

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรนำกลไกการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy ของประเทศอินเดียมาปรับใช้ในประเทศไทย เนื่องจากเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ซึ่งช่วยทำให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ และยังช่วยแก้ไขปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีในประเทศไทย ซึ่งเป็นแหล่งรายได้ของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ

4.2 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำร่างพระราชบัญญัติฯ มาใช้ในประเทศไทย

จากการที่ประมวลรัษฎากรในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทางผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการใช้วิธีการนั้นในประเทศ จึงมีการออกพระราชบัญญัติฯ เพื่อแก้ไขประมวลรัษฎากรให้ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่กลวงไว้อย่างน้อย รวมถึงส่งผลทำให้กฎหมายมีบทบัญญัติที่มีความพร้อมที่จะรองรับรูปแบบการทำธุรกรรมการค้าที่มีการพัฒนาก้าวหน้าไปพร้อม ๆ กับเทคโนโลยี ซึ่งสามารถพิจารณาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้ดังนี้⁴

4.2.1 ผลกระทบเชิงบวก

1) การจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทางผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย เป็นการส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศไทยที่มีภาระภาษีที่ต้องนำส่งตามหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย โดยผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีโดยกลไกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นแบบพจนทางอิเล็กทรอนิกส์ให้เกิดขึ้นทุนภาระภาษีที่เท่าเทียมกันของผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ

2) จากการที่ร่างพระราชบัญญัติฯ กำหนดให้ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศไทย ที่มีรายได้จากการให้บริการตามเกณฑ์ที่กำหนด จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ถือเป็นประโยชน์ของรัฐที่จะมีฐานข้อมูลของผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติ และเป็นเครื่องมือสำหรับการกำกับดูแลธุรกรรมเศรษฐกิจดิจิทัล จะช่วยในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้เสียภาษีอย่างเหมาะสม

⁴ กรมสรรพากร, การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ [ออนไลน์], 2561. แหล่งที่มา: http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/kormor/analysis_ebusiness2_240361.pdf.

3) การปรับปรุงพระราชบัญญัติเพื่อเป็นการปรับปรุงกฎหมายภาษีของประเทศไทยให้มีความทันสมัย และสอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีของนานาประเทศ ในการตระหนักถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการขอมพรแดนโดยผบนสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่มีการให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย (B2C) โดยใช้ดลไกการจดทะเบียนภาษีในประเทศไทยผบนระบบอิเล็กทรอนิกส์และนำส<ภาษีจากการให้บริการนั้นโดยตรงผบนทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร

4.2.2 ผลกระทบเชิงลบและการไม่สามารถปฏิบัติได้จริง

1) การกำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศที่มีรายได้จากการให้บริการตามเกณฑ์ที่รงกฎหมายกำหนด ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ด้บกรมสรรพากรผบนช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ผู้เขียนมีความเห็นว< ในทางปฏิบัติกลไกการจดทะเบียนภาษีดังกล่าวไม่สามารถใช้ด้บกับผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ต่างประเทศได้จริง เนื่องจากผู้ให้บริการดังกล่าวไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศไทย และกฎหมายไทยไม่สับทบัญญัติที่สามารถบังคับให้ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติเขอมาจดทะเบียนในประเทศไทย ทำให้อากในทางปฏิบัติ ซึ่งขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักการเปมไปไดอในทางปฏิบัติ

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามร<พระราชบัญญัติฯ นี้ หากไม่<หลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติที่ชัดเจน รวมถึงหากมิได้ทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายเปมไปดโดยความสะดวก และมีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำ อาจเปมการสรองความสับสน และภาระให้กผู้ประกอบการไทยและต<ประเทศในการปฏิบัติตามร<พระราชบัญญัติฯ นี้ รวมถึงอาจส<ผลกระทบต<ารประกอบธุรกิจ

3) การแก้ไขร<พระราชบัญญัติฯ ควรคำนึงถึงเนื้อหาในกฎหมายที่มีความสอดคล้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งมีรูปแบบการทำธุรกรรมการค<ที่มีการพัฒนาทวหนอไปพรอม ๆ กันกับเทคโนโลยี เพื่อรองรับว<กฎหมายภาษีมีบทบัญญัติที่มีความยืดหยุ่นตามหลักการบริหารภาษีอากร⁵ ซึ่งสามารถพัฒนาไปพรอมกันด้บความทวหนอในเทคโนโลยีและรูปแบบการทำธุรกรรมการค<ที่เปลี่ยนแปลงไปในอนาคต

⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหวงประเทศ, หนอ 45.

4.3 แนวทางการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ

4.3.1 แนวทางการแก้ไขปัญหาจากธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (B2B)

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติของประเทศไทย กฎหมายกำหนดให้ผลการปลักภาระไปยัง "ผู้ขาย" เปนผู้ที่มีหน0ที่ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทน หรือเรียกวงกลไก Reverse Charge ซึ่งผู้ให้บริการสามารถนำไปขอคืนเปนภาษีซื้อของกิจการได0ดังนั้น กรณีการให้บริการโดยผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ และผู้ให้บริการเปนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสนนนี้ได0เนื่องจากผู้ให้บริการเปนผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงสามารถตรวจสอบได0จากผู้ให้บริการนั้นได0การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่<

กรณี B2B ผู้เขียนมีความเห็นวขประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษี คือ สนนของภาษีเงินได0เทศนั้น เนื่องจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่มีสำนักงานอยู่นอกประเทศไทย ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย หรืออาจจะเกิดจากการตีความคำนิยามเพื่อที่จะระบุวงเพนการประกอบกิจการในประเทศหรือไม่ รวมถึงชวงวงของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เปิดโอกาสให้การโอนอยก่าไรซึ่งเปนฐานภาษีเงินได0ยังตงประเทศ⁶ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ดังนั้นจึงทำให้เกิดความไม่เสมอภาคกับผู้ให้บริการออนไลน์ซึ่งเปนผู้ประกอบการในประเทศไทย ที่มีการจขยภาษีอยงถูกต้องครบถวน ซึ่งผู้เขียนขอเสนอแนวทางแก้ปัญหาดังนี้

4.3.1.1 การจัดเก็บภาษีเพื่อทำให้เกิดความเสมอภาคสำหรับผู้ประกอบการในประเทศไทย จากเงินที่จ่ายไปในต่างประเทศ

จากการศึกษามาตรการทางภาษีที่ประเทศอินเดียได0นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อทำให้เกิดความเสมอภาคสำหรับผู้ประกอบการในประเทศ ซึ่งได0ลขวไว0ในข0 3.2 ได0กการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีระหวงผู้ประกอบการในประเทศและตงประเทศ ซึ่งกลไกในการจัดเก็บภาษีจะคิดจากฐานของมูลคขงรายการที่ได0ขเงิน โดยผู้ให้บริการมีหน0ที่หักภาษีจากมูลคขที่ได0ขยให้ด้กับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย โดยมาตรการดังกล่าวยังเปนแนวทางการแก้ขการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได0องธุรกิจดิจิทัลตามหลักของ OECD เพื่อให้เน้นใจวขก่าไรที่เกิดขึ้นในทุกที่ในโลกตงมีการจัดเก็บภาษีอยงถูกต้อง

⁶ เฉลิมพงศ1 ตั้งบริบูรณ และสุคคณิง สมบูรณวงศ1 “ความท0หายในการจัดเก็บภาษียุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy),” สรรพากรสาสน 61,6 (มิถุนายน 2557).

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่ควรนำกลไกการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy ของประเทศอินเดียมาปรับใช้ในประเทศไทย เนื่องจากเป้าหมายของการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่นี้ซึ่งช่วยให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและผู้ประกอบการต่างประเทศ และยังช่วยแก้ไขปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีในประเทศไทย ซึ่งเป็นแหล่งรายได้ของผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ

4.3.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาจากรูขุมระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C)

จากการวิเคราะห์ตามข้อ 4.1.1 พบว่า ราชพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ ซึ่งมีกลไกในการบังคับให้ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่<อกประเทศไทย เขตมาจดทะเบียนภาษีในประเทศไทย และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ด้้กรมสรรพากรผ่นช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ในทางปฏิบัติสามารถทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาเรื่องขอบเขตอำนาจการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยกับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ รวมถึงกลไกดังกล่าวเป็นวิธีการที่อาศัยความสมัครใจของผู้ให้บริการ และยังเป็นการสรองภาระต้นทุนเพิ่มขึ้นให้ด้้กับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติสำหรับการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานค้ระบบข้อมูล⁷ นอกจากนี้ อาจจะมีผลกระทบในเรื่องอื่น ๆ เช่น ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติอาจจะไม่ยอมจดทะเบียนภาษี และไม่นำส่งภาษีให้ด้้กรมสรรพากร รวมถึงอาจจะเพิ่มราคาค้บริการสูงขึ้น ทำให้ผู้ซื้ออาจจะเปลี่ยนไปใช้บริการจากผู้ให้บริการรายย่อยหรือผู้ให้บริการที่ไม่ได้จดทะเบียน ซึ่งมีการเสนอราคาค้บริการที่ต่ำกว่า ทำให้ผู้ซื้อได้้บริการบริการที่ไม่ได้คุณภาพ หรือไม่มีความปลอดภัย

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่<แนวทางแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ กรณีที่มีสำนักงานอยู่<อกไทย ซึ่งมีการให้บริการแก่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้้การใช้บริการนั้นในประเทศไทย ควรเป็นการสรองแรงจูงใจให้ด้้กับผู้ให้บริการที่ไม่ได้้อยู่<ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ด้้จนถึงประโยชน์ที่จะได้้จากการเข้มาอยู่<ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อนำส่งภาษีให้ด้้รัฐ และมีการใช้ด้้กลางที่เป็นสถาบันการเงินไทยในการเข้มา มีส<คร<มในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้้ เพื่อแก้ไข้ปัญหาจากการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้้ตามราชบัญญัติฯ และปัญหาการเกิดขงวงงทางกฎหมายในประเทศไทย ที่เป็นสาเหตุให้เงินที่เป็นรายได้<งรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

⁷ วัลลพ ศรีพจนารถ, “แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy),” *Tax Policy Journal* 55 (มีนาคม 2561): 3.

4.3.2.1 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเป็นแรงจูงใจให้ผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือผู้วิโรโคชั้นสุดท้าย ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการแม่ดงกฎหมายประมวลรัษฎากรจะกำหนดภาระหนอที่ในการนำสงภาษีเซงเดียวกับกรณีที่ผู้รับบริการเปนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย แต่เนื่องดยผู้รับบริการดงกลวไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม สขผลทำให้ในภาษีมูลค่าเพิ่มสขนนี้ขาดหายไปทำให้รัฐขาดรายไดอเมื่อพิจารณาถึงสาเหตุของการไม่นำสงภาษีกรณีที่เป็น B2C เนื่องจากผู้รับบริการละเลยหนอที่ในการนำสงภาษีมูลค่าเพิ่มใหอกรัฐ หรือดยความที่ไม่ทราบหนอที่ของตนเองตามกฎหมาย รวมถึงไม่มีแรงจูงใจในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะไม่ได้ับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเซงเดียวกับผู้รับบริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ได้นำสงภาษีมูลค่าเพิ่ม สขผลกระทบดงการจ้ดเก็บรายไดอองรัฐบาล ทำให้เงินที่เปนรายไดอองรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจ้นวนมาก

ดงนั้น ผู้เขียนมีความเห็นวขควรมีการสรองแรงจูงใจให้อับผู้รับบริการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ใหอเห็นถึงประโยชน์ที่จะได้อับจากการเขอมาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดยใชอหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความมีประสิทธิภาพ ที่กลววข คขใชอขยในการใหอความระมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของเสียภาษีที่ต่ำ จะทำให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษีของผู้ที่มีหนอที่เสียภาษี ทำให้การจ้ดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ ดยการใหอสิทธิทางภาษีจากการนำสงภาษีมูลค่าเพิ่มใหอกรัฐ ในรูปแบบของคขใชอขยที่สามารถลดหย่อนภาษีเงินไดอบุคคลธรรมดา ตามแนวคิดตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งควรถูกกำหนดเปนจ้นวนเงินเพดานที่จะสามารถนำมาใชอหักเปนคขใชอขยไดอ โดยอาจจะม็ลักษณะคล้ายกับมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนการใชอขยทงเที่ยว จ้นวนไม่เกิน 15,000 บาท หรือ มาตรการลดหย่อนภาษีจากการซื้อสินคอและบริการ (ขอปปงขขยชาติ) จ้นวนไม่เกิน 15,000 บาท ก็ไดอ

จากตัวอย่างขงตอ จะสขผลทำให้เกิดแรงจูงใจให้อับผู้รับบริการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเขอมาจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกันมากขึ้น เนื่องจากการได้อับสิทธิทางภาษีเพิ่มขึ้น รวมถึงสขผลทำให้ปัญหาจากการจ้ดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการผู้บริการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือผู้วิโรโคชั้นสุดท้าย ซึ่งไม่ใช่ผู้ประกอบการลดลง เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของจ้นวนผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.3.2.2 การนำส่งภาษีให้กับรัฐโดยตัวกลางทางการเงิน

ในการทำธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ตัวกลางที่เป็นตัวกลางทางการเงินมีบทบาทสำคัญในการจยชำระเงินในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ผู้เขียนมีความเห็นวเป็นจุดเริ่มตเ็นที่ดีที่จะสามารถป้องกัน การไหลออกของรายได้ภาษีไปยังนอกประเทศโดยการให้อำนาจตัวกลางทางการเงินหักภาษีจากผู้ออกริการออนไลน์ตงชาติและนำส่งให้รัฐ⁸ ตัวอย่างเช่น ผู้ให้บริการที่ไม่ได้เป็นผูัประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าค้เพิ่มจยชำระค้บริการให้ับผู้ออกริการออนไลน์ตงชาติผนชงทางของสถาบันการเงินไทย และให้อำนาจสถาบันการเงินไทยหักภาษีและนำส่งภาษีให้รัฐโดยตรง แต่< อยงไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวอาจมีข้อจำกัด หากชงทางการจยชำระเงินเป็นของสถาบันการเงิน หรือตัวกลางที่รับชำระเงินในตงประเทศ จะทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ออกริการออนไลน์ตงชาติได้ซึ่งมาตรการเก็บภาษีจากรูจิกจออนไลน์นี้ นำแนวทางมาจากสมาคมผูัประกอบการอีคอมเมิร์ซ และยังเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าค้เพิ่มตามแนวคิดของ OECD⁹ ที่เรียกวาวิธี Intermediary Collection Model โดยกำหนดให้ตัวกลางทางการเงิน (Financial Intermediary) มีหนอที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าค้เพิ่มจากผู้ออกริการในประเทศไทย ณ จุดที่มีการจยชำระเงิน โดยการหักเงินในบัญชีของผู้ออกริการที่อาจจะเป็นบัญชีบัตรเครดิตหรือบัญชีบัตรเครดิต จากนั้นให้นำส่งภาษีมูลค่าค้เพิ่มขอบัญชีของกรมสรรพากรโดยตรงแบบทันที ซึ่งเป็นการเรียกเก็บภาษีในนามของผู้ออกริการออนไลน์ตงชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่อาศัยในประเทศไทย นอกจากนี้ จะเห็นได้จวิธีการดังกล่าวจะชยลดความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีจากผู้ออกริการออนไลน์ตงชาติได้

⁸ หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, รัฐเจรจาธุรกิจออนไลน์ให้ตัด หน้ภาษีฯ กระทบผู้ออกริการ [ออนไลน์], 12 มิถุนายน 2560. แหล่งที่มา: <http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/759024>.

⁹ ณัฐพล ศรีพจนารถ, หน้ 2.

บทที่ 5

บทสรุป

5.1 บทสรุป

ปัจจุบันต่อความก้าวหน้าของเทคโนโลยีและรูปแบบการดำเนินธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วภายใต้เศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) จากการคิดแบบเดิม คือ การมีหน้าหรือไฮเทคโนโลยีที่มีการดำเนินการที่ลชนคนหรือสิ่งที่จำกัด ซึ่งทำให้ประกอบธุรกิจแบบเดิมทำได้ในวงแคบ ต่อมามีการปฏิวัติทางดิจิทัล (Digital Revolution) ควบคู่ไปกับการพัฒนาระบบการทำงานของอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ ส่งผลทำให้การดำเนินธุรกิจในโลกปัจจุบันเปลี่ยนไปจากเดิมอย่างมาก แต่อย่างไรก็ตาม การปฏิวัติทางเทคโนโลยีและการดำเนินธุรกิจที่เปลี่ยนไปอย่างรวดเร็วภายใต้ยุคดิจิทัล มีการดำเนินไปในทิศทางตรงกันข้ามกับการพัฒนากฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศที่ยังปรับปรุงแบบค่อยเป็นค่อยไป และยังไม่ทันสมัย

การให้บริการตลาดดิจิทัลของประเทศไทยในปัจจุบันมีมูลค่าการตลาดที่สูงมาก เช่น การโฆษณาผ่านยูทิวบ์ เฟซบุ๊ก หรือการซื้อสติ๊กเกอร์ออนไลน์ ซึ่งมูลค่าการคิดค่าโฆษณาประกอบด้วยผู้ประกอบการไทยและผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ แต่มีเฉพาะผู้ประกอบการไทยที่อยู่ในระบบเสียภาษีอย่างถูกต้อง ในขณะที่ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ แต่มีการใช้บริการในประเทศไทย รัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้อัตราคงที่ 0% กลางคือ กรณีการขายระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (B2B) หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ของประเทศไทย พบว่าประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ขายสินค้าหรือบริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์มีสิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีเช่นเดียวกับผู้ประกอบการอื่น ๆ ซึ่งในกรณีที่จ่ายเงินให้ต่างประเทศนี้ กฎหมายกำหนดให้การผลัดภาษีไปยัง "ผู้ขาย" เป้าหมายที่มีหน้าที่ยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทน ในกรณี B2B กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้นี้เนื่องจากผู้ให้บริการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในส่วนของภาษีเงินได้นั้น ผู้ขายมีความเห็นว่ามีประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีเนื่องจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติมีสำนักงานอยู่นอกประเทศไทย ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย หรืออาจจะเกิดจากการตีความคำนิยามเพื่อที่จะระบุว่าการประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่รวมถึงช่องทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เปิดโอกาสให้การโอนกำไรซึ่งเป็พื้นฐานภาษีเงินได้อัตราคงที่ของประเทศ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ดังนั้นจึงทำให้เกิดความไม่สอดคล้องกับผู้ให้บริการออนไลน์ในประเทศไทย ที่มีการจ่ายภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วน

กรณีประเด็นปัญหาจากการซื้อขายระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C) คือ ปัญหาการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติได้ตามพระราชบัญญัติฯ และ ปัญหาการเกิดช่องว่างทางกฎหมายในประเทศไทย เปนสาเหตุใหญ่เงินที่เปนรายได้ของรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีใด ๆ กลางคือ กฎหมายประมวลรัษฎากรปัจจุบันยังไม่สีกฎที่ชัดเจนที่จะบังคับให้ผู้ให้บริการที่เปนบุคคลธรรมดา นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐใดที่มีสาเหตุจากการละเลยหนอที่ในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือโดยความไม่ทราบหนอที่ของตนเองตามกฎหมาย รวมถึงไม่มีแรงจูงใจในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ได้มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับผู้ให้บริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีนั้นเปนประเด็นที่มีความสำคัญมาก เนื่องจากในปัจจุบันการให้บริการระหว่างประเทศมีแนวโน้มที่จะเพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ อีกทั้งเทคโนโลยีในปัจจุบันมีวิวัฒนาการที่ก้าวหน้าอย่างรวดเร็วเนื่องแบบไม่มีที่สิ้นสุด การให้บริการผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์มีแนวโน้มเพิ่มขึ้น ซึ่งสามารถเห็นได้อย่างชัดเจนจากรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป จากเดิมมีรูปแบบการทำธุรกิจโดยมีเพียงหนอรอนประจำ แต่ปัจจุบันได้มีการพัฒนารูปแบบการให้บริการโดยผสมช่องทางอิเล็กทรอนิกส์โดยดำเนินการในรูปแบบแพลตฟอร์มหรือดิจิทัลแพลตฟอร์ม เพื่อให้ลูกค้าสามารถเข้าถึงงานได้สะดวก และมีความคล่องตัวในการเลือกซื้อบริการต่าง ๆ เนื่องจากลูกค้าสามารถที่จะเข้าถึงงานได้ทุกเวลา ไม่จำกัดสถานที่ โดยปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่เปนสิ่งที่ช่วยส่งเสริมทำให้การซื้อขายผ่านวิธีการอิเล็กทรอนิกส์ที่รู้จักในลุ่มลูกค้า คือ การโฆษณาออนไลน์ผ่านทางโซเชียลมีเดียซึ่งมีมูลค่าทางการตลาดที่สูงมาก ตัวอย่างเช่น การโฆษณาผ่านกูเกิ้ล เพชบุค และยูทูบ ซึ่งลอนเปนบริษัทของผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติ ที่ยังไม่มีการจัดตั้งสำนักงาน และจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศไทย ซึ่งในทางปฏิบัติทำให้เกิดประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินคชโฆษณาออนไลน์เปนผู้ให้บริการที่เปนบุคคลธรรมดาหรือผู้บริโภคขั้นสุดทอย ไม่ใช่อผู้ประกอบการ รวมถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการดังกล่าว จึงถือได้ดขเปนปัญหาสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเปนการให้บริการขอมพรมแดนโดยผสมสื่อพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (Cross-border Services)

ดังนั้น จากประเด็นปัญหาดังกล่าว กรมสรรพากรได้ออกรงพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.....ให้บีบขันบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้อให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในตงประเทศแก่ผู้ให้บริการที่ไม่ได้อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และได้มีการให้บริการนั้นในประเทศไทย ซึ่งจะชขยอุดชงวงของกฎหมายเดิม และทำให้เกิดความเปนธรรมกับผู้ประกอบการไทย โดยในการศึกษาคั้งนี้ ผู้เขียนได้อศึกษาหลักเกณฑ์

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นกฎหมายต้นแบบที่ประเทศไทยนำมาใช้ในการพระราชบัญญัติฯ รวมถึงศึกษากฎหมายในการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy สำหรับผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ซึ่งเป็นมาตรการทางภาษีที่ทำให้เกิดความไม่ธรรมระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ

ผู้เขียนได้ศึกษากฎหมายภาษีประเทศอินเดีย เพราะอินเดียเป็น 1 ใน 3 ประเทศมหาอำนาจทางเศรษฐกิจของเอเชีย รองจากประเทศจีนและญี่ปุ่น ซึ่งระบบภาษีเดิมนั้นมีความแตกต่างกันในแต่ละรัฐและการปกครอง ทำให้อินเดียเป็นประเทศที่มีการเก็บภาษีที่ซับซ้อนมากที่สุดแห่งหนึ่งของโลก ส่งผลทำให้ประเทศอินเดียยังไม่เป็นที่ดึงดูดแก่นักลงทุนต่างชาติมากนัก เนื่องจากต้องใช้เวลาอันยาวนาน ตรวจสอบยาก มีต้นทุนสูง และอาจจะเกิดการคอร์รัปชันได้ต่อมาเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2560 ประเทศอินเดียได้มีการประกาศใช้กฎหมายฉบับใหม่ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Good and Services Tax หรือ GST) โดยภายใต้ระบบภาษี GST มีการตรากฎหมาย IGST Act และ CGST Act ซึ่งมีการกำหนดบทบัญญัติเฉพาะและบทบัญญัติทั่วไปเกี่ยวกับการให้บริการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยให้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดียซึ่งมีการให้บริการออนไลน์ IODAR (Online information and database access or retrieval services: การให้บริการสารสนเทศและการเข้าถึงฐานข้อมูลแบบออนไลน์ หรือบริการสืบค้นหาข้อมูล) แก่ผู้ให้บริการออนไลน์ที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอินเดีย โดยระบบภาษีเดิมนั้น ผู้ประกอบการออนไลน์ต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย จะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีจากรายได้อาร์ไอโอเออาร์ ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าการบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้จะช่วยลดความไม่เสมอภาคในการแข่งขันให้กับผู้ประกอบการที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดียได้และทำให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและต่างประเทศด้วย

กลไกการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย หรือผู้ทำหน้าที่แทน (Represent) ซึ่งอยู่ในประเทศอินเดีย คือ ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติฯ หรือผู้ทำหน้าที่แทนจะต้องจดทะเบียนภาษีในระบบจดทะเบียนภาษีอย่างง่าย (Simplified Registration Scheme) เพื่อแจ้งข้อมูลให้รัฐบาลกลาง ในกรณีที่มีรายได้จากการให้บริการไม่เกิน 2 ล้านบาทต่อปีจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีดังกล่าว (กรณีรัฐ Jammu และ Kashmir ยกเว้นรายได้จากการให้บริการไม่เกิน 1 ล้านบาทต่อปี) นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย หรือไม่มีผู้ทำหน้าที่แทนซึ่งอยู่ในประเทศอินเดีย ผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติต้องแต่งตั้งบุคคลที่อยู่ในประเทศอินเดียเพื่อให้องค์แทนที่เสียภาษี IGST แทน

จากการศึกษาพระราชบัญญัติฯ ที่เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน โดยการนำกฎหมายของประเทศอินเดียไปดัดแปลงแบบในการยกเว้นภาษี ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ออกริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ โดยให้ออกริการแก่ผู้ให้บริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย และมีการใช้ออกริการนั้นในประเทศไทย ซึ่งมีกลไกในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การกำหนดให้ออกริการที่ได้ออกริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศ และเจอของแพลตฟอร์มที่อยู่ในต่างประเทศ ที่มีรายรับจากการให้ออกริการดังกล่าวเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ และนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้อธิบดีกรมสรรพากรผ่านเว็บไซต์กรมสรรพากร ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ผู้เขียนมีความเห็นวาทะในทางปฏิบัติที่นำมาใช้ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไม่สามารถใช้บังคับกับผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ได้จริง เนื่องจากผู้ให้ออกริการดังกล่าวไม่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในประเทศไทย และกฎหมายไทยไม่มีบทบัญญัติที่สามารถบังคับให้ผู้ให้ออกริการออนไลน์ต่างชาติเข้ามาจดทะเบียนในประเทศไทย ทำให้การบังคับให้ผู้ให้ออกริการออนไลน์ต่างชาติเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเรื่องที่ทำได้ยากในทางปฏิบัติ ซึ่งขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของการไม่ไปดัดแปลงในทางปฏิบัติ

ทั้งนี้ จากการศึกษากฎหมายพระราชบัญญัติฯ มีความแตกต่างกันกับกฎหมายของประเทศอินเดียเฉพาะในส่วนของบทกำหนดโทษจากการบังคับใช้กฎหมาย กล่าวคือ กฎหมายของประเทศอินเดียกำหนดบทลงโทษ ในกรณีที่ผู้ยื่นขอที่เสียภาษีภายใต้กฎหมาย IGST Act และ CGST Act ที่มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีภายใต้กฎหมายดังกล่าว แต่ไม่ได้ดำเนินการจดทะเบียนภาษีในประเทศไทยให้ถูกต้อง จะต้องจ่ายค่าปรับจำนวน 10,000 รูปีหรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีที่หลบเลี่ยง หรือจำนวนภาษีที่ได้ออกริการขอคืนโดยผิดกฎหมาย และต้องจ่ายค่าปรับที่สูงกว่าแต่พระราชบัญญัติฯ ไม่มีการแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องของบทกำหนดโทษทางกฎหมาย ดังนั้น ผู้เขียนเสนอควรมีการแก้ไขบทกำหนดโทษให้สูงขึ้นเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของประเทศอินเดีย โดยกำหนดโทษค่าปรับให้สูงขึ้นกว่าผลประโยชน์ที่จะได้ออกจากการหนีภาษี

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นวาทะในการใช้ออกริการออนไลน์ต่างชาติที่อยู่นอกประเทศอินเดีย ให้เข้ามาจดทะเบียนภาษีในประเทศไทย รวมถึงการกำหนดบทลงโทษที่จะช่วยลดความเสี่ยงของการหนีภาษีของภาคธุรกิจ จากการที่ไม่จดทะเบียนภาษีภายใต้กฎหมายของประเทศอินเดีย และไม่เสียภาษีอย่างถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในทางปฏิบัติสามารถทำได้ยาก เนื่องจากลักษณะของการให้ออกริการออนไลน์นั้นเป็นการให้ออกริการโดยใช้อินเทอร์เน็ตและ

ผู้ให้บริการดังกล่าวไม่ใช่อินเตอร์เน็ตที่ประกอบกิจการตั้งอยู่ในประเทศอินเดีย ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นวง
 ทั่วโลกการจดทะเบียนภาษีและการกำหนดบทลงโทษดังกล่าว ยังไม่สามารถที่จะแก้ไขปัญหการ
 จัดเก็บภาษีกับผู้ให้บริการออนไลน์ที่อยู่นอกประเทศอินเดียได้โดยง่าย

เมื่อพิจารณาเรื่องของการจัดเก็บภาษีเงินได้ซึ่งในปัจจุบันการเพิ่มขึ้นของธุรกรรมการ
 คอขายที่ไร้พรมแดนในโลกดิจิทัล ทำให้เกิดกระแสการทบทวนกฎหมายทั้งภายในประเทศและ
 ระหว่งประเทศในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมในระบบดิจิทัล โดย OECD ได้ตีพิมพ์ปฏิบัติ
 การศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรม Digital Economy ในโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและ
 การโอนกำไรไปต่างประเทศ (BEPS) ซึ่งทั้งประเทศไทยและประเทศอินเดียต่างเป็นหนึ่งในประเทศ
 สมาชิกของโครงการดังกล่าว

ประเทศอินเดียจึงมีการนำแนวทางการแก้ไขการหลีกเลี่ยงภาษีของธุรกิจดิจิทัลของ OECD
 มาปรับใช้เพื่อให้นั้นใจว่าทำไมที่เพิ่มขึ้นในทุกที่ในโลกต้องมีการจัดเก็บภาษีอย่างถูกต้อง โดยมี
 บัญญัติการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ ซึ่งบัญญัติไว้ใน
 กฎหมาย Finance Act 2016 เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในทางภาษีระหว่างผู้ประกอบการใน
 ประเทศและต่างประเทศ โดยทั่วโลกการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของรายการที่ได้ชำระเงิน (Amount of
 Consideration) ของการบริการตาม Specified service ซึ่งผู้ให้บริการใดจายให้ผู้ใช้ผู้ให้บริการ
 ออนไลน์ต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอินเดีย ที่มีมูลค่าตั้งแต่ 100,000 รูปีขึ้นไป ทั้งนี้ จาก
 รายงาน Interim Report 2018 โดย OECD พบว่าตั้งแต่เดือนมิถุนายน 2559 – มีนาคม 2560
 รัฐบาลอินเดียสามารถจัดเก็บรายได้จากภาษี Equalisation Levy ได้ประมาณ 3.4 ลอนรูปี

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นวงแนวทางการแก้ไขปัญหการการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการ
 ออนไลน์ต่างชาติที่ให้บริการแก่ผู้บริโภคในประเทศไทย ควรมีรายละเอียดดังนี้

1) กรณีธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับองค์กรธุรกิจ (B2B)

การจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเสมอภาคสำหรับผู้ประกอบการในประเทศไทย จากเงิน
 ที่จายไปในต่างประเทศ โดยนำมาตราทางภาษีของประเทศอินเดียมาใช้ในประเทศไทย
 ได้อย่างการจัดเก็บภาษี Equalisation Levy จากผู้ให้บริการออนไลน์ต่างชาติ เพื่อให้ความ
 เสมอภาคในทางภาษีระหว่างผู้ประกอบการในประเทศและต่างประเทศ ซึ่งกลไกในการจัดเก็บ
 ภาษี คือ ผู้ให้บริการมีหน้าที่หักภาษีจากมูลค่าของจำนวนเงินที่จายให้ผู้ใช้ผู้ให้บริการออนไลน์
 ต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมาตรการดังกล่าวยังเป็แนวทางการแก้ไขการหลีกเลี่ยง
 ภาษีเงินได้ของธุรกิจดิจิทัลตามหลักของ OECD เพื่อให้นั้นใจว่าทำไมที่เพิ่มขึ้นในทุกที่ในโลกต้องม
 การจัดเก็บภาษีอย่างถูกต้อง

2) กรณีธุรกรรมระหว่างองค์กรธุรกิจกับผู้บริโภค (B2C)

2.1) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อเป็นแรงจูงใจให้ผู้รับบริการที่เป็นบุคคลธรรมดาที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การสรองแรงจูงใจให้ผู้รับบริการที่ไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้หนีถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้หลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของควมมีประสิทธิภาพ กลจวไว0๕ คชใช0๕๔๒ ในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะทำให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษีของผู้ที่มีหน0ที่เสียภาษี ทำให0ารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ โดยการให้สิทธิทางภาษีจากการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให0กัรัฐ ในรูปแบบของคชใช0๕๔๒ที่สามารถลดหย่อนภาษีเงินได0บุคคลธรรมดา ตามแนวคิดตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งควรกำหนดเพนจำนวนเงินเพดานที่จะสามารถนำมาใช้หักเพนคชใช0๕๔๒ได0ซึ่งอาจจะมีลักษณะคลอกับมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนการใช0จยทงเที่ยว จำนวนไม่เกิน 15,000 บาท หรือมาตรการลดหย่อนภาษีจากการซื้อสินค0และบริการ (ขอปปชชยชาติ) จำนวนไม่เกิน 15,000 บาท

2.2) การนำส่งภาษีให้กับรัฐโดยตัวกลางทางการเงิน ในการทำธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ ตัวกลางทางการเงินมีบทบาทสำคัญในการจยชำระเงินในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล ผู้เขียนมีความเห็นวชเพนจุดเริ่มต0ที่ดีที่จะสามารถป้องกันการไหลออกของรายได0ภาษีไปยังนอกประเทศได0โดยการให0อำนาจตัวกลางทางการเงินหักภาษีจากผู0ห0ริการออนไลน์ตงชาติและนำส่งให0กัรัฐ แต่ยงงไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวมีข0จำกัดหากชงทางการจยชำระเงินเพนของสถาบันการเงินหรือตัวกลางที่รับชำระเงินในตงประเทศ จะทำให0ไม่สามารถจัดเก็บภาษีในสจนนี้ได0ซึ่งมาตรการเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์วิธีนี้ นำแนวทางมาจากสมาคมผู0ประกอบการอีคอมเมิร์ซ และยังเพนแนวทางที่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวคิดของ OECD ที่เรียกวชวิธี Intermediary Collection Model โดยกำหนดให0ตัวกลางทางการเงิน (Financial Intermediary) มีหน0ที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อในประเทศไทย ณ จุดที่มีการจยชำระเงิน โดยการหักเงินในบัญชีของผู้ซื้อที่อาจจะเพนบัญชีบัตรเครดิตหรือบัญชีบัตรเครดิต จากนั้นให0นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มเข0บัญชีของกรมสรรพากรโดยตรงแบบทันที นอกจากนี้ จะเห็นได0วชวิธีการดังกล่าวจะชยลดความเสีงจากการที่ไม่สามารถเรียกเก็บภาษีจากผู0ห0ริการออนไลน์ตงชาติได0

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นวชแนวทางการแก0ขปญหาการจัดเก็บภาษีจากผู0ห0ริการออนไลน์ตงชาติที่กลจวมาข0ต0 จะชยแก0ขปญหาจากการไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู0ห0ริการออนไลน์ตงชาติได0ตามรชงพระราชบัญญัติฯ และปญหาการเกิดชงวงชงทางกฎหมายในประเทศไทย ซึ่งเพนสาเหตุให0เงินที่เพนรายได0องรัฐบาลไหลออกนอกประเทศจำนวนมาก รวมถึงปญหาความไม่เพนธรรมกับผู0ประกอบการในประเทศไทย

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค. เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2555.

ศุภลักษณ์ พิณีจิววอล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: หอสมุดสงวนสามัญ จตุลักษ์ณ 79, 2556.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหวางประเทศ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญูชน จำกัด, 2559.

สถานเอกอัครราชทูต ณ กรุงนิวเดลี. ถอดรหัสอินเดีย 2015. กรุงเทพมหานคร: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน), 2558.

สุพัตรา อนันตพงศ์. การหลบภาษีของบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2548.

วารสาร

เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์ และสุคตนิง สมบูรณ์วงศ์. ความท้าทายในการจัดเก็บภาษียุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy). สรรพากรสาสน 61 (มิถุนายน 2557).

ณัฐพล ศรีพจนารถ. แนวทางการจัดเก็บภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy). Tax Policy Journal 55 (มีนาคม 2561): 3.

พิเชษฐโสภภาพงษ์ วิชญานัน รัตนวิบูลยสม และฉันทนา จันทร์บรรจง. ปัจจัยและแนวทางป้องกันการหนีภาษีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารวิจัยและพัฒนา วไลยอลงกรณ์ในพระบรมราชูปถัมภ์ 12 (กันยายน-ธันวาคม 2560): 54.

วิทยานิพนธ์

ชินภัทร วิสุทธิแพทย์. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

ปฐพี ปาจารย์วัฒน์. แนวทางปรับปรุงความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการศึกษากรณีการให้บริการ. เอก์ตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.

ภัสสรนันท์งามพิศุทธิ์พร. ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการให้บริการแอปพลิเคชัน. เอก์ตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.

เอกสารอื่น

กรมสรรพากร. การรับฟังความคิดเห็นตrossงพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสนนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในตrossประเทศ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา : <http://www.rd.go.th/publish/27777.0.html> [5 ธันวาคม 2560]

กรมสรรพากร. ขอหารือภาษีอากร [ออนไลน์]. 2550. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/36190.0.html> [1 เมษายน 2561]

กรมสรรพากร. รายงานสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นตross<พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสนนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในตrossประเทศ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/kormor/result_ebusiness2_240361.pdf [1 เมษายน 2561]

กรมสรรพากร. การวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากร<พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. เพื่อรองรับการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (e-Business) ในสนนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการในตrossประเทศ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/kormor/analysis_ebusiness2_240361.pdf [1 เมษายน 2561]

- กรมสรรพากร. คำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 104/2544 [ออนไลน์]. 2544. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3549.0.html> [1 เมษายน 2561].
- กรุงเทพธุรกิจ. ผู้ประกอบการไทยควรรู้เกี่ยวกับการจรรยาวิชาชีพ GST ของอินเดีย [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา: <http://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/638991> [22 ธันวาคม 2560]
- เทคโนโลยี ไม่นเคยหยุดนิ่ง. Cloud service คืออะไร [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: <https://www.ninetech.com/a/website/1173-cloud-service-คืออะไร.html> [20 เมษายน 2561]
- ธร ปิตล. เปลี่ยนแปลงอนาคตประเทศไทยด้วยการปฏิรูปภาษี [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <https://www.the101.world/thoughts/tax-reform-proposal/> [20 พฤษภาคม 2561]
- บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคเอเชีย สอบบัญชี จำกัด. แนวโน้ม 0% ใน 10 ปี การอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: <https://home.kpmg.com/th/en/home/insights/2018/01/thailand-tax-updates-25january2018.html> [15 กุมภาพันธ์ 2561]
- บริษัท แบรินด์ อินไซด์ จำกัด. ทางรอดของปลีกรายย่อย ทมกลางสมรภูมิตลาดออนไลน์ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: <https://brandinside.asia/retail-sme-in-online-war/> [5 พฤษภาคม 2561]
- มติชนออนไลน์. รัฐ-เอกชน หนุนเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 0% บริการออนไลน์ต่างชาติ ชูโมเดลอินเดียคิดจากแวต [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <https://www.matichon.co.th/news/742966> [2 ธันวาคม 2560]
- ศักดิ์อนันต์ อนันตสุข. การใช้ดิจิทัลคอนเทนต์ในการจัดการเรียนรู้ดิจิทัลคอนเทนต์ (DIGITAL CONTENT) คืออะไร มีอะไรบอก [ออนไลน์]. 2559. แหล่งที่มา: <http://www.ananta-sook.com/digital-content-in-education/> [30 เมษายน 2561]
- ศูนย์ธุรกิจสัมพันธ์ กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กระทรวงการต่างประเทศ. กฎหมายภาษี GST กับการเชื่อมโยงเศรษฐกิจอินเดีย [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: http://globthailand.com/india_0029/ [19 ธันวาคม 2560]
- สมาคมผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไทย. ความรู้เบื้องต้น E-Commerce [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.thaiecommerce.org/index.php?lay=show&ac=article&Id=538636758&Ntype=6> [20 เมษายน 2561]
- สภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ. รายงานคณะกรรมการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้านการสื่อสารมวลชน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://library2.parliament.go.th/giventake/content_nrsa2558/d071159-02.pdf [10 มิถุนายน 2561]

- สำนักขวออนไลน์ไทยพับลิก0. อินเดียลุย GST ยกเครื่องระบบภาษี เม็ดเงินลงทุนตงชาติพุ่ง EIC
ชี้ประชากรมากกว่า CLMV 8 เท่า ไทยไปแค่ <20 บริษัท [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:
<https://thaipublica.org/2017/06/eic-gst-india/> [22 เมษายน 2561]
- สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์(องค์การมหาชน) (สพธอ.). โอกาสอีคอมเมิร์ซของ
ประเทศ [ออนไลน์]. 2561. แหล่งที่มา: <https://www.eta.or.th/content/e-commerce-opportunities-of-thailand.html> [27 มีนาคม 2561]
- หนังสือพิมพ์ BLT BANGKOK ออนไลน์, แนวโน้มทิศทางโฆษณาไทยป2561 นี้ [ออนไลน์].
 2561. แหล่งที่มา: <http://www.bltbangkok.com/News/แนวโน้มทิศทางโฆษณาไทยป2561นี้> [27 มีนาคม 2561]
- หนังสือพิมพ์ BLT BANGKOK ออนไลน์ ภาษีอี-คอมเมิร์ซ กฎหมายดักเงินในอากาศ [ออนไลน์].
 2560. แหล่งที่มา: <http://www.bltbangkok.com/CoverStory/ภาษีอีคอมเมิร์ซกฎหมายดักเงินในอากาศ> [2 ธันวาคม 2560]
- หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจออนไลน์ จีรัฐเจรจาธุรกิจออนไลน์ให้ชัด หวังภาษีฯ กระทบผุ0ชิโภาค
 [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/759024> [20 พฤษภาคม 2561]
- Home Business of America, เรื่องการวางแผนการเงิน: ภาษีมีข้อดีหรือข้อเสีย [ออนไลน์].
 แหล่งที่มา: <http://www.homebusinessofamerica.com/wealth/pros-cons.html> [2 มีนาคม 2561]
- SCB Economic Intelligence Center. อินเดียลุย GST ยกเครื่องภาษี ... โอกาสดีที่ไทยต้องเหลียว
มอง [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <https://www.scbeic.com/th/detail/product/3675>
 [7 เมษายน 2561]

ภาษาอังกฤษ

Other materials

Amar Mehta. Is The Indian Equalization Levy Compatible With India's Existing Tax Treaty Network? [Online]. Available from: <https://dramarmehta.com/Equalization-Levy-White-Paper-2-June%202016.pdf>. [2018, June 9]

Brookings Institution India Center. Equalization Levy. [Online]. 2017. Available from: http://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2017/01/workingpapertax_march2017_final.pdf. [2018, June 9]

Central Board of Indirect Taxes and Customs. GST Integrated Goods and Services Tax [Online]. 2017. Available from: <http://cbec.gov.in/resources//htdocs-cbec/gst/eflier-IGST-23062017.pdf>. [2017, December 24]

Central Board of Indirect Taxes and Customs. GST Online information and database access or retrieval services. [Online] 2017. Available from: http://cbec.gov.in/resources//htdocscbec/gst/OIDAR_online%20version_online%20version_20%20July%202017.pdf;jsessionid=F9AFF7783A852E91F7ECAD7F1230C740. [2018, May 5]

Central Board of Indirect Taxes and Customs. GST – Concept and Status Updated as on 01st April 2018. [Online]. 2018. Available from: <http://www.cbec.gov.in/htdocs-cbec/gst/01042018-GST-Concept-Status.pdf>. [2018, May 6]

Central Board of Indirect Taxes and Customs. Online Information Database Access and Retrieval (OIDAR) Services in GST. [Online]. 2017. Available from: http://cbec.gov.in/resources//htdocs-cbec/gst/OIDAR_online%20version_online%20version_20%20July%202017.pdf [2018, May 7]

Central Board of Indirect Taxes and Customs. Press Release: GST package for Small Units [Online]. 2017. Available from: http://www.cbec.gov.in/resources//htdocs-cbec/gst/20171006_PressRelease_22ndGSTCMeeting.pdf. [2018, May 2]

Clear Tax. Know your GSTIN – What is GST Number?. [Online]. 2018. Available from: <https://cleartax.in/s/know-your-gstin> [2018, May 16]

Goods and Services Taxes Council. The Central Goods and Services Tax Act, 2017 No. 12 of 2017. [Online]. 2017. Available from: <http://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/CGST.pdf> . [2017, December 24]

- Goods and Services Taxes Council. The Integrated Goods and Services Tax Act, 2017 No. 13 of 2017. [Online]. 2017. Available from: <http://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/IGST.pdf>. [2017, December 24]
- Hemang Ramesh Shah. Good and Services Tax (GST). [Online]. 2018. Available from: <https://www.gstindia.com/gst-concept-and-law-with-examples/>. [2018, May 6]
- Income Tax Department. The Finance Bill, 2016 [Online]. 2016. Available from: https://www.incometaxindia.gov.in/budgets%20and%20bills/2016/finance_bill_2016.pdf. [2018, June 10]
- OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 [Online], 2018. Available from: <http://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. [2018, June 11]
- PricewaterhouseCoopers (PWC). They say they want a revolution -Total Retail 2016 [Online]. 2016. Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/retail-consumer/publications/assets/total-retail-global-report.pdf>. [2018, March 27]
- RSM Astute Consulting Pvt. Ltd. GST Implications for Cross Border E-services. [Online]. 2017. Available from: https://www.rsm.global/india/sites/default/files/media/gst_implications_for_cross_border_e-services-critical_provisions_in_a_nu.pdf. [2018, May 5]
- The Chamber of Tax Consultants. Goods and Services Tax (GST). [Online]. 2018. Available from: <https://ctconline.org/documents/all/8-3-2018-GST-Hemang-Shah.pdf>. [2018, April 18]

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ร*งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ....เพื่อรองรับการจัดเก็บ
ภาษีจากผู้ประกอบการธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์(Re-Business) ในส*นที่เกี่ยวข้องกับการ
จัดเก็บภาษีมูลค่า*เพิ่มจากการให้บริการในต่างประเทศ

ร่าง

พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)

พ.ศ.

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้เพิ่มนิยามคำว่า “อิเล็กทรอนิกส์” และคำว่า “แพลตฟอร์ม (Platform)” ของมาตรา ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

“อิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า การประยุกต์ใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ ไฟฟ้า คลื่นแม่เหล็กไฟฟ้า หรือวิธีการอื่นใดในลักษณะคล้ายกัน หรือให้หมายความรวมถึงการประยุกต์ใช้วิธีการทางแสง วิธีการทางแม่เหล็ก หรืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้วิธีต่างๆ เช่นว่านั้น”

“แพลตฟอร์ม (Platform)” หมายความว่า ระบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่สามารถขยายขีดความสามารถอย่างไม่จำกัด มีการพัฒนาฟังก์ชันหรือโมดูลใหม่ๆ มาต่อยอดตลอดเวลาเพื่อให้เกิดนวัตกรรมใหม่ๆ และสามารถนำไปต่อเชื่อมกับระบบอื่นได้ และให้หมายความรวมถึงเว็บไซต์ (Web Site) หรือบริการที่บุคคลอื่นสามารถเขียนโปรแกรมมาต่อเชื่อมหรือดึงข้อมูลได้โดยอัตโนมัติ”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสี่ของมาตรา ๘ แห่งประมวลรัษฎากร

“หมายเรียกหรือหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นที่มีถึงบุคคลใดซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักรที่ประกอบกิจการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ต้องเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ จะส่งโดยทางไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์หรือสื่อเทคโนโลยีสารสนเทศอื่นใดก็ได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด และเมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวให้ถือว่าเป็นอันได้รับเอกสารนั้นแล้ว”

/มาตรา ...

มาตรา ๕ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๘๐/๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ ๑๐.๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกิจการดังกล่าวต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑๖

อัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกันสำหรับการให้บริการทุกกรณี”

มาตรา ๖ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (๖) ของมาตรา ๘๒/๑ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔

“(๖) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการให้บริการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ผ่านแพลตฟอร์มผู้อื่นที่อยู่นอกราชอาณาจักรแก่ผู้รับบริการซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร และผู้ประกอบการดังกล่าวไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีให้บริการผ่านแพลตฟอร์มตามมาตรา ๘๒/๑๖ (๑) ได้แก่ เจ้าของแพลตฟอร์ม”

มาตรา ๗ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๘๒/๑๖ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๘๒/๑๖ ให้บุคคลดังต่อไปนี้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากฐานภาษีในเดือนภาษี ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๘๐/๒

(๑) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งประกอบกิจการให้บริการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา ๘๑/๑ ทั้งนี้ กรณีการให้บริการนั้นได้ให้บริการโดยวิธีการผ่านแพลตฟอร์มของผู้อื่นที่อยู่นอกราชอาณาจักร ให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการนั้นเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(๒) เจ้าของแพลตฟอร์มซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑ (๖) สำหรับฐานภาษีที่เกิดขึ้นจากการให้บริการซึ่งผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรได้ให้บริการโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการซึ่งไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โดยการให้บริการนั้นได้ให้บริการผ่านแพลตฟอร์ม และผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรไม่อยู่ในหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการนั้นตาม (๑) และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา ๘๑/๑

ในการคำนวณภาษีตามวรรคหนึ่ง มิให้นำมาตรา ๗๙ วรรคสาม (๓) มาใช้บังคับ

/ห้าม ...

ห้ามมิให้ผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา ๘๒/๔ หรือออกไปกำกับภาษี

มาตรา ๘ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๘๒/๑๗ และมาตรา ๘๒/๑๘ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔

มาตรา ๙ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคหกของมาตรา ๘๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔

“การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรรวมทั้งเจ้าของแพลตฟอร์มที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑๖ ให้ยื่นและชำระผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากรที่ <http://www.rd.go.th> ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น โดยไม่ให้นำความในวรรคสามและวรรคสี่มาใช้ในกรณีนี้”

มาตรา ๑๐ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสามของมาตรา ๘๓/๖ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔

“ความในวรรคหนึ่งไม่ใช้บังคับกับผู้จ่ายเงินที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จ่ายเงินค่าบริการให้แก่บุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑๖ สำหรับเงินค่าบริการนั้น”

มาตรา ๑๑ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสามของมาตรา ๘๕/๑ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔

“ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรรวมทั้งเจ้าของแพลตฟอร์มที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา ๘๒/๑๖ ซึ่งมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา ๘๑/๑ ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด โดยไม่ให้นำความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมาใช้บังคับในกรณีนี้”

มาตรา ๑๒ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคห้าของมาตรา ๘๕/๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ ๓๐ พ.ศ. ๒๕๓๔

“ความในวรรคหนึ่งไม่ใช้บังคับกับบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๒/๑๖”

มาตรา ๑๓ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้รับสนองพระราชโองการ

นายกรัฐมนตรี

ภาคผนวก ข

The Integrated Goods and Services Tax Act 2017, No.13 of 2017



भारत का राजपत्र The Gazette of India

असाधारण

EXTRAORDINARY

भाग II — खण्ड 1

PART II — Section 1

प्राधिकार से प्रकाशित

PUBLISHED BY AUTHORITY

सं० 13] नई दिल्ली, बुधवार, अप्रैल 12, 2017/चैत्र 22, 1939 (शक)
No. 13] NEW DELHI, WEDNESDAY, APRIL, 12, 2017/CHAITRA 22, 1939 (SAKA)

इस भाग में भिन्न पृष्ठ संख्या दी जाती है जिससे कि यह अलग संकलन के रूप में रखा जा सके।
Separate paging is given to this Part in order that it may be filed as a separate compilation.

MINISTRY OF LAW AND JUSTICE

(Legislative Department)

New Delhi, the 12th April, 2017/Chaitra 22, 1939 (Saka)

The following Act of Parliament received the assent of the President on the 12th April, 2017, and is hereby published for general information:—

THE INTEGRATED GOODS AND SERVICES TAX ACT, 2017

No. 13 OF 2017

[12th April, 2017.]

An Act to make a provision for levy and collection of tax on inter-State supply of goods or services or both by the Central Government and for matters connected therewith or incidental thereto.

BE it enacted by Parliament in the Sixty-eighth Year of the Republic of India as follows:—

CHAPTER I

PRELIMINARY

- (1) This Act may be called the Integrated Goods and Services Tax Act, 2017. Short title, extent and commencement.
- (2) It shall extend to the whole of India except the State of Jammu and Kashmir.
- (3) It shall come into force on such date as the Central Government may, by notification in the Official Gazette, appoint:

Provided that different dates may be appointed for different provisions of this Act and any reference in any such provision to the commencement of this Act shall be construed as a reference to the coming into force of that provision.

Definitions.

2. In this Act, unless the context otherwise requires,—

(1) “Central Goods and Services Tax Act” means the Central Goods and Services Tax Act, 2017;

(2) “central tax” means the tax levied and collected under the Central Goods and Services Tax Act;

(3) “continuous journey” means a journey for which a single or more than one ticket or invoice is issued at the same time, either by a single supplier of service or through an agent acting on behalf of more than one supplier of service, and which involves no stopover between any of the legs of the journey for which one or more separate tickets or invoices are issued.

Explanation.—For the purposes of this clause, the term “stopover” means a place where a passenger can disembark either to transfer to another conveyance or break his journey for a certain period in order to resume it at a later point of time;

(4) “customs frontiers of India” means the limits of a customs area as defined in section 2 of the Customs Act, 1962;

52 of 1962.

(5) “export of goods” with its grammatical variations and cognate expressions, means taking goods out of India to a place outside India;

(6) “export of services” means the supply of any service when,—

(i) the supplier of service is located in India;

(ii) the recipient of service is located outside India;

(iii) the place of supply of service is outside India;

(iv) the payment for such service has been received by the supplier of service in convertible foreign exchange; and

(v) the supplier of service and the recipient of service are not merely establishments of a distinct person in accordance with *Explanation 1* in section 8;

(7) “fixed establishment” means a place (other than the registered place of business) which is characterised by a sufficient degree of permanence and suitable structure in terms of human and technical resources to supply services or to receive and use services for its own needs;

(8) “Goods and Services Tax (Compensation to States) Act” means the Goods and Services Tax (Compensation to States) Act, 2017;

(9) “Government” means the Central Government;

(10) “import of goods” with its grammatical variations and cognate expressions, means bringing goods into India from a place outside India;

(11) “import of services” means the supply of any service, where—

(i) the supplier of service is located outside India;

(ii) the recipient of service is located in India; and

(iii) the place of supply of service is in India;

(12) “integrated tax” means the integrated goods and services tax levied under this Act;

(13) “intermediary” means a broker, an agent or any other person, by whatever name called, who arranges or facilitates the supply of goods or services or both, or securities, between two or more persons, but does not include a person who supplies such goods or services or both or securities on his own account;

(14) “location of the recipient of services” means,—

(a) where a supply is received at a place of business for which the registration has been obtained, the location of such place of business;

(b) where a supply is received at a place other than the place of business for which registration has been obtained (a fixed establishment elsewhere), the location of such fixed establishment;

(c) where a supply is received at more than one establishment, whether the place of business or fixed establishment, the location of the establishment most directly concerned with the receipt of the supply; and

(d) in absence of such places, the location of the usual place of residence of the recipient;

(15) “location of the supplier of services” means,—

(a) where a supply is made from a place of business for which the registration has been obtained, the location of such place of business;

(b) where a supply is made from a place other than the place of business for which registration has been obtained (a fixed establishment elsewhere), the location of such fixed establishment;

(c) where a supply is made from more than one establishment, whether the place of business or fixed establishment, the location of the establishment most directly concerned with the provision of the supply; and

(d) in absence of such places, the location of the usual place of residence of the supplier;

(16) “non-taxable online recipient” means any Government, local authority, governmental authority, an individual or any other person not registered and receiving online information and database access or retrieval services in relation to any purpose other than commerce, industry or any other business or profession, located in taxable territory.

Explanation.—For the purposes of this clause, the expression “governmental authority” means an authority or a board or any other body,—

(i) set up by an Act of Parliament or a State Legislature; or

(ii) established by any Government,

with ninety per cent. or more participation by way of equity or control, to carry out any function entrusted to a municipality under article 243W of the Constitution;

(17) “online information and database access or retrieval services” means services whose delivery is mediated by information technology over the internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention and impossible to ensure in the absence of information technology and includes electronic services such as,—

(i) advertising on the internet;

(ii) providing cloud services;

(iii) provision of e-books, movie, music, software and other intangibles through telecommunication networks or internet;

(iv) providing data or information, retrievable or otherwise, to any person in electronic form through a computer network;

(v) online supplies of digital content (movies, television shows, music and the like);

(vi) digital data storage; and

(vii) online gaming;

(18) “output tax”, in relation to a taxable person, means the integrated tax chargeable under this Act on taxable supply of goods or services or both made by him or by his agent but excludes tax payable by him on reverse charge basis;

(19) “Special Economic Zone” shall have the same meaning as assigned to it in clause (za) of section 2 of the Special Economic Zones Act, 2005;

28 of 2005.

(20) “Special Economic Zone developer” shall have the same meaning as assigned to it in clause (g) of section 2 of the Special Economic Zones Act, 2005 and includes an Authority as defined in clause (d) and a Co-Developer as defined in clause (f) of section 2 of the said Act;

28 of 2005.

(21) “supply” shall have the same meaning as assigned to it in section 7 of the Central Goods and Services Tax Act;

(22) “taxable territory” means the territory to which the provisions of this Act apply;

(23) “zero-rated supply” shall have the meaning assigned to it in section 16;

(24) words and expressions used and not defined in this Act but defined in the Central Goods and Services Tax Act, the Union Territory Goods and Services Tax Act and the Goods and Services Tax (Compensation to States) Act shall have the same meaning as assigned to them in those Acts;

(25) any reference in this Act to a law which is not in force in the State of Jammu and Kashmir, shall, in relation to that State be construed as a reference to the corresponding law, if any, in force in that State.

CHAPTER II

ADMINISTRATION

Appointment of officers.

3. The Board may appoint such central tax officers as it thinks fit for exercising the powers under this Act.

Authorisation of officers of State tax or Union territory tax as proper officer in certain circumstances.

4. Without prejudice to the provisions of this Act, the officers appointed under the State Goods and Services Tax Act or the Union Territory Goods and Services Tax Act are authorised to be the proper officers for the purposes of this Act, subject to such exceptions and conditions as the Government shall, on the recommendations of the Council, by notification, specify.

CHAPTER III

LEVY AND COLLECTION OF TAX

Levy and collection.

5. (1) Subject to the provisions of sub-section (2), there shall be levied a tax called the integrated goods and services tax on all inter-State supplies of goods or services or both, except on the supply of alcoholic liquor for human consumption, on the value determined under section 15 of the Central Goods and Services Tax Act and at such rates, not exceeding forty per cent., as may be notified by the Government on the recommendations of the Council and collected in such manner as may be prescribed and shall be paid by the taxable person:

Provided that the integrated tax on goods imported into India shall be levied and collected in accordance with the provisions of section 3 of the Customs Tariff Act, 1975 on the value as determined under the said Act at the point when duties of customs are levied on the said goods under section 12 of the Customs Act, 1962.

51 of 1975.

52 of 1962.

(2) The integrated tax on the supply of petroleum crude, high speed diesel, motor spirit (commonly known as petrol), natural gas and aviation turbine fuel shall be levied with effect from such date as may be notified by the Government on the recommendations of the Council.

(3) The Government may, on the recommendations of the Council, by notification, specify categories of supply of goods or services or both, the tax on which shall be paid on reverse charge basis by the recipient of such goods or services or both and all the provisions of this Act shall apply to such recipient as if he is the person liable for paying the tax in relation to the supply of such goods or services or both.

(4) The integrated tax in respect of the supply of taxable goods or services or both by a supplier, who is not registered, to a registered person shall be paid by such person on reverse charge basis as the recipient and all the provisions of this Act shall apply to such recipient as if he is the person liable for paying the tax in relation to the supply of such goods or services or both.

(5) The Government may, on the recommendations of the Council, by notification, specify categories of services, the tax on inter-State supplies of which shall be paid by the electronic commerce operator if such services are supplied through it, and all the provisions of this Act shall apply to such electronic commerce operator as if he is the supplier liable for paying the tax in relation to the supply of such services:

Provided that where an electronic commerce operator does not have a physical presence in the taxable territory, any person representing such electronic commerce operator for any purpose in the taxable territory shall be liable to pay tax:

Provided further that where an electronic commerce operator does not have a physical presence in the taxable territory and also does not have a representative in the said territory, such electronic commerce operator shall appoint a person in the taxable territory for the purpose of paying tax and such person shall be liable to pay tax.

6. (1) Where the Government is satisfied that it is necessary in the public interest so to do, it may, on the recommendations of the Council, by notification, exempt generally, either absolutely or subject to such conditions as may be specified therein, goods or services or both of any specified description from the whole or any part of the tax leviable thereon with effect from such date as may be specified in such notification.

Power to grant exemption from tax.

(2) Where the Government is satisfied that it is necessary in the public interest so to do, it may, on the recommendations of the Council, by special order in each case, under circumstances of an exceptional nature to be stated in such order, exempt from payment of tax any goods or services or both on which tax is leviable.

(3) The Government may, if it considers necessary or expedient so to do for the purpose of clarifying the scope or applicability of any notification issued under sub-section (1) or order issued under sub-section (2), insert an *Explanation* in such notification or order, as the case may be, by notification at any time within one year of issue of the notification under sub-section (1) or order under sub-section (2), and every such *Explanation* shall have effect as if it had always been the part of the first such notification or order, as the case may be.

Explanation.—For the purposes of this section, where an exemption in respect of any goods or services or both from the whole or part of the tax leviable thereon has been granted absolutely, the registered person supplying such goods or services or both shall not collect the tax, in excess of the effective rate, on such supply of goods or services or both.

CHAPTER IV

DETERMINATION OF NATURE OF SUPPLY

7. (1) Subject to the provisions of section 10, supply of goods, where the location of the supplier and the place of supply are in—

Inter-State supply.

- (a) two different States;
- (b) two different Union territories; or
- (c) a State and a Union territory,

shall be treated as a supply of goods in the course of inter-State trade or commerce.

(2) Supply of goods imported into the territory of India, till they cross the customs frontiers of India, shall be treated to be a supply of goods in the course of inter-State trade or commerce.

(3) Subject to the provisions of section 12, supply of services, where the location of the supplier and the place of supply are in—

- (a) two different States;
- (b) two different Union territories; or
- (c) a State and a Union territory,

shall be treated as a supply of services in the course of inter-State trade or commerce.

(4) Supply of services imported into the territory of India shall be treated to be a supply of services in the course of inter-State trade or commerce.

(5) Supply of goods or services or both,—

- (a) when the supplier is located in India and the place of supply is outside India;
- (b) to or by a Special Economic Zone developer or a Special Economic Zone unit; or
- (c) in the taxable territory, not being an intra-State supply and not covered elsewhere in this section,

shall be treated to be a supply of goods or services or both in the course of inter-State trade or commerce.

Intra-State supply.

8. (1) Subject to the provisions of section 10, supply of goods where the location of the supplier and the place of supply of goods are in the same State or same Union territory shall be treated as intra-State supply:

Provided that the following supply of goods shall not be treated as intra-State supply, namely:—

- (i) supply of goods to or by a Special Economic Zone developer or a Special Economic Zone unit;
- (ii) goods imported into the territory of India till they cross the customs frontiers of India; or
- (iii) supplies made to a tourist referred to in section 15.

(2) Subject to the provisions of section 12, supply of services where the location of the supplier and the place of supply of services are in the same State or same Union territory shall be treated as intra-State supply:

Provided that the intra-State supply of services shall not include supply of services to or by a Special Economic Zone developer or a Special Economic Zone unit.

Explanation 1.—For the purposes of this Act, where a person has,—

- (i) an establishment in India and any other establishment outside India;
- (ii) an establishment in a State or Union territory and any other establishment outside that State or Union territory; or
- (iii) an establishment in a State or Union territory and any other establishment being a business vertical registered within that State or Union territory,

then such establishments shall be treated as establishments of distinct persons.

Explanation 2.—A person carrying on a business through a branch or an agency or a representational office in any territory shall be treated as having an establishment in that territory.

9. Notwithstanding anything contained in this Act,—

(a) where the location of the supplier is in the territorial waters, the location of such supplier; or

(b) where the place of supply is in the territorial waters, the place of supply,

shall, for the purposes of this Act, be deemed to be in the coastal State or Union territory where the nearest point of the appropriate baseline is located.

Supplies in territorial waters.

CHAPTER V

PLACE OF SUPPLY OF GOODS OR SERVICES OR BOTH

10. (1) The place of supply of goods, other than supply of goods imported into, or exported from India, shall be as under,—

(a) where the supply involves movement of goods, whether by the supplier or the recipient or by any other person, the place of supply of such goods shall be the location of the goods at the time at which the movement of goods terminates for delivery to the recipient;

(b) where the goods are delivered by the supplier to a recipient or any other person on the direction of a third person, whether acting as an agent or otherwise, before or during movement of goods, either by way of transfer of documents of title to the goods or otherwise, it shall be deemed that the said third person has received the goods and the place of supply of such goods shall be the principal place of business of such person;

(c) where the supply does not involve movement of goods, whether by the supplier or the recipient, the place of supply shall be the location of such goods at the time of the delivery to the recipient;

(d) where the goods are assembled or installed at site, the place of supply shall be the place of such installation or assembly;

(e) where the goods are supplied on board a conveyance, including a vessel, an aircraft, a train or a motor vehicle, the place of supply shall be the location at which such goods are taken on board.

(2) Where the place of supply of goods cannot be determined, the place of supply shall be determined in such manner as may be prescribed.

11. The place of supply of goods,—

(a) imported into India shall be the location of the importer;

(b) exported from India shall be the location outside India.

Place of supply of goods other than supply of goods imported into, or exported from India.

Place of supply of goods imported into, or exported from India.

12. (1) The provisions of this section shall apply to determine the place of supply of services where the location of supplier of services and the location of the recipient of services is in India.

(2) The place of supply of services, except the services specified in sub-sections (3) to (14),—

(a) made to a registered person shall be the location of such person;

(b) made to any person other than a registered person shall be,—

(i) the location of the recipient where the address on record exists; and

(ii) the location of the supplier of services in other cases.

(3) The place of supply of services,—

(a) directly in relation to an immovable property, including services provided by architects, interior decorators, surveyors, engineers and other related experts or

Place of supply of services where location of supplier and recipient is in India.

estate agents, any service provided by way of grant of rights to use immovable property or for carrying out or co-ordination of construction work; or

(b) by way of lodging accommodation by a hotel, inn, guest house, home stay, club or campsite, by whatever name called, and including a house boat or any other vessel; or

(c) by way of accommodation in any immovable property for organising any marriage or reception or matters related thereto, official, social, cultural, religious or business function including services provided in relation to such function at such property; or

(d) any services ancillary to the services referred to in clauses (a), (b) and (c), shall be the location at which the immovable property or boat or vessel, as the case may be, is located or intended to be located:

Provided that if the location of the immovable property or boat or vessel is located or intended to be located outside India, the place of supply shall be the location of the recipient.

Explanation.—Where the immovable property or boat or vessel is located in more than one State or Union territory, the supply of services shall be treated as made in each of the respective States or Union territories, in proportion to the value for services separately collected or determined in terms of the contract or agreement entered into in this regard or, in the absence of such contract or agreement, on such other basis as may be prescribed.

(4) The place of supply of restaurant and catering services, personal grooming, fitness, beauty treatment, health service including cosmetic and plastic surgery shall be the location where the services are actually performed.

(5) The place of supply of services in relation to training and performance appraisal to,—

(a) a registered person, shall be the location of such person;

(b) a person other than a registered person, shall be the location where the services are actually performed.

(6) The place of supply of services provided by way of admission to a cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment event or amusement park or any other place and services ancillary thereto, shall be the place where the event is actually held or where the park or such other place is located.

(7) The place of supply of services provided by way of,—

(a) organisation of a cultural, artistic, sporting, scientific, educational or entertainment event including supply of services in relation to a conference, fair, exhibition, celebration or similar events; or

(b) services ancillary to organisation of any of the events or services referred to in clause (a), or assigning of sponsorship to such events,—

(i) to a registered person, shall be the location of such person;

(ii) to a person other than a registered person, shall be the place where the event is actually held and if the event is held outside India, the place of supply shall be the location of the recipient.

Explanation.—Where the event is held in more than one State or Union territory and a consolidated amount is charged for supply of services relating to such event, the place of supply of such services shall be taken as being in each of the respective States or Union territories in proportion to the value for services separately collected or determined in terms of the contract or agreement entered into in this regard or, in the absence of such contract or agreement, on such other basis as may be prescribed.

(8) The place of supply of services by way of transportation of goods, including by mail or courier to,—

(a) a registered person, shall be the location of such person;

(b) a person other than a registered person, shall be the location at which such goods are handed over for their transportation.

(9) The place of supply of passenger transportation service to,—

(a) a registered person, shall be the location of such person;

(b) a person other than a registered person, shall be the place where the passenger embarks on the conveyance for a continuous journey:

Provided that where the right to passage is given for future use and the point of embarkation is not known at the time of issue of right to passage, the place of supply of such service shall be determined in accordance with the provisions of sub-section (2).

Explanation.—For the purposes of this sub-section, the return journey shall be treated as a separate journey, even if the right to passage for onward and return journey is issued at the same time.

(10) The place of supply of services on board a conveyance, including a vessel, an aircraft, a train or a motor vehicle, shall be the location of the first scheduled point of departure of that conveyance for the journey.

(11) The place of supply of telecommunication services including data transfer, broadcasting, cable and direct to home television services to any person shall,—

(a) in case of services by way of fixed telecommunication line, leased circuits, internet leased circuit, cable or dish antenna, be the location where the telecommunication line, leased circuit or cable connection or dish antenna is installed for receipt of services;

(b) in case of mobile connection for telecommunication and internet services provided on post-paid basis, be the location of billing address of the recipient of services on the record of the supplier of services;

(c) in cases where mobile connection for telecommunication, internet service and direct to home television services are provided on pre-payment basis through a voucher or any other means,—

(i) through a selling agent or a re-seller or a distributor of subscriber identity module card or re-charge voucher, be the address of the selling agent or re-seller or distributor as per the record of the supplier at the time of supply; or

(ii) by any person to the final subscriber, be the location where such pre-payment is received or such vouchers are sold;

(d) in other cases, be the address of the recipient as per the records of the supplier of services and where such address is not available, the place of supply shall be location of the supplier of services:

Provided that where the address of the recipient as per the records of the supplier of services is not available, the place of supply shall be location of the supplier of services:

Provided further that if such pre-paid service is availed or the recharge is made through internet banking or other electronic mode of payment, the location of the recipient of services on the record of the supplier of services shall be the place of supply of such services.

Explanation.—Where the leased circuit is installed in more than one State or Union territory and a consolidated amount is charged for supply of services relating to such circuit, the place of supply of such services shall be taken as being in each of the respective States or Union territories in proportion to the value for services separately collected or determined in terms of the contract or agreement entered into in this regard or, in the absence of such contract or agreement, on such other basis as may be prescribed.

(12) The place of supply of banking and other financial services, including stock broking services to any person shall be the location of the recipient of services on the records of the supplier of services:

Provided that if the location of recipient of services is not on the records of the supplier, the place of supply shall be the location of the supplier of services.

(13) The place of supply of insurance services shall,—

(a) to a registered person, be the location of such person;

(b) to a person other than a registered person, be the location of the recipient of services on the records of the supplier of services.

(14) The place of supply of advertisement services to the Central Government, a State Government, a statutory body or a local authority meant for the States or Union territories identified in the contract or agreement shall be taken as being in each of such States or Union territories and the value of such supplies specific to each State or Union territory shall be in proportion to the amount attributable to services provided by way of dissemination in the respective States or Union territories as may be determined in terms of the contract or agreement entered into in this regard or, in the absence of such contract or agreement, on such other basis as may be prescribed.

13. (1) The provisions of this section shall apply to determine the place of supply of services where the location of the supplier of services or the location of the recipient of services is outside India.

(2) The place of supply of services except the services specified in sub-sections (3) to (13) shall be the location of the recipient of services:

Provided that where the location of the recipient of services is not available in the ordinary course of business, the place of supply shall be the location of the supplier of services.

(3) The place of supply of the following services shall be the location where the services are actually performed, namely:—

(a) services supplied in respect of goods which are required to be made physically available by the recipient of services to the supplier of services, or to a person acting on behalf of the supplier of services in order to provide the services:

Provided that when such services are provided from a remote location by way of electronic means, the place of supply shall be the location where goods are situated at the time of supply of services:

Provided further that nothing contained in this clause shall apply in the case of services supplied in respect of goods which are temporarily imported into India for repairs and are exported after repairs without being put to any other use in India, than that which is required for such repairs;

(b) services supplied to an individual, represented either as the recipient of services or a person acting on behalf of the recipient, which require the physical presence of the recipient or the person acting on his behalf, with the supplier for the supply of services.

Place of supply of services where location of supplier or location of recipient is outside India.

(4) The place of supply of services supplied directly in relation to an immovable property, including services supplied in this regard by experts and estate agents, supply of accommodation by a hotel, inn, guest house, club or campsite, by whatever name called, grant of rights to use immovable property, services for carrying out or co-ordination of construction work, including that of architects or interior decorators, shall be the place where the immovable property is located or intended to be located.

(5) The place of supply of services supplied by way of admission to, or organisation of a cultural, artistic, sporting, scientific, educational or entertainment event, or a celebration, conference, fair, exhibition or similar events, and of services ancillary to such admission or organisation, shall be the place where the event is actually held.

(6) Where any services referred to in sub-section (3) or sub-section (4) or sub-section (5) is supplied at more than one location, including a location in the taxable territory, its place of supply shall be the location in the taxable territory.

(7) Where the services referred to in sub-section (3) or sub-section (4) or sub-section (5) are supplied in more than one State or Union territory, the place of supply of such services shall be taken as being in each of the respective States or Union territories and the value of such supplies specific to each State or Union territory shall be in proportion to the value for services separately collected or determined in terms of the contract or agreement entered into in this regard or, in the absence of such contract or agreement, on such other basis as may be prescribed.

(8) The place of supply of the following services shall be the location of the supplier of services, namely:—

- (a) services supplied by a banking company, or a financial institution, or a non-banking financial company, to account holders;
- (b) intermediary services;
- (c) services consisting of hiring of means of transport, including yachts but excluding aircrafts and vessels, up to a period of one month.

Explanation.—For the purposes of this sub-section, the expression,—

(a) “account” means an account bearing interest to the depositor, and includes a non-resident external account and a non-resident ordinary account;

(b) “banking company” shall have the same meaning as assigned to it under clause (a) of section 45A of the Reserve Bank of India Act, 1934;

(c) “financial institution” shall have the same meaning as assigned to it in clause (c) of section 45-I of the Reserve Bank of India Act, 1934;

(d) “non-banking financial company” means,—

(i) a financial institution which is a company;

(ii) a non-banking institution which is a company and which has as its principal business the receiving of deposits, under any scheme or arrangement or in any other manner, or lending in any manner; or

(iii) such other non-banking institution or class of such institutions, as the Reserve Bank of India may, with the previous approval of the Central Government and by notification in the Official Gazette, specify.

(9) The place of supply of services of transportation of goods, other than by way of mail or courier, shall be the place of destination of such goods.

(10) The place of supply in respect of passenger transportation services shall be the place where the passenger embarks on the conveyance for a continuous journey.

2 of 1934.

2 of 1934.

(11) The place of supply of services provided on board a conveyance during the course of a passenger transport operation, including services intended to be wholly or substantially consumed while on board, shall be the first scheduled point of departure of that conveyance for the journey.

(12) The place of supply of online information and database access or retrieval services shall be the location of the recipient of services.

Explanation.—For the purposes of this sub-section, person receiving such services shall be deemed to be located in the taxable territory, if any two of the following non-contradictory conditions are satisfied, namely:—

(a) the location of address presented by the recipient of services through internet is in the taxable territory;

(b) the credit card or debit card or store value card or charge card or smart card or any other card by which the recipient of services settles payment has been issued in the taxable territory;

(c) the billing address of the recipient of services is in the taxable territory;

(d) the internet protocol address of the device used by the recipient of services is in the taxable territory;

(e) the bank of the recipient of services in which the account used for payment is maintained is in the taxable territory;

(f) the country code of the subscriber identity module card used by the recipient of services is of taxable territory;

(g) the location of the fixed land line through which the service is received by the recipient is in the taxable territory.

(13) In order to prevent double taxation or non-taxation of the supply of a service, or for the uniform application of rules, the Government shall have the power to notify any description of services or circumstances in which the place of supply shall be the place of effective use and enjoyment of a service.

Special provision for payment of tax by a supplier of online information and database access or retrieval services.

14. (1) On supply of online information and database access or retrieval services by any person located in a non-taxable territory and received by a non-taxable online recipient, the supplier of services located in a non-taxable territory shall be the person liable for paying integrated tax on such supply of services:

Provided that in the case of supply of online information and database access or retrieval services by any person located in a non-taxable territory and received by a non-taxable online recipient, an intermediary located in the non-taxable territory, who arranges or facilitates the supply of such services, shall be deemed to be the recipient of such services from the supplier of services in non-taxable territory and supplying such services to the non-taxable online recipient except when such intermediary satisfies the following conditions, namely:—

(a) the invoice or customer's bill or receipt issued or made available by such intermediary taking part in the supply clearly identifies the service in question and its supplier in non-taxable territory;

(b) the intermediary involved in the supply does not authorise the charge to the customer or take part in its charge which is that the intermediary neither collects or processes payment in any manner nor is responsible for the payment between the non-taxable online recipient and the supplier of such services;

(c) the intermediary involved in the supply does not authorise delivery; and

(d) the general terms and conditions of the supply are not set by the intermediary involved in the supply but by the supplier of services.

(2) The supplier of online information and database access or retrieval services referred to in sub-section (1) shall, for payment of integrated tax, take a single registration under the Simplified Registration Scheme to be notified by the Government:

Provided that any person located in the taxable territory representing such supplier for any purpose in the taxable territory shall get registered and pay integrated tax on behalf of the supplier:

Provided further that if such supplier does not have a physical presence or does not have a representative for any purpose in the taxable territory, he may appoint a person in the taxable territory for the purpose of paying integrated tax and such person shall be liable for payment of such tax.

CHAPTER VI

REFUND OF INTEGRATED TAX TO INTERNATIONAL TOURIST

15. The integrated tax paid by tourist leaving India on any supply of goods taken out of India by him shall be refunded in such manner and subject to such conditions and safeguards as may be prescribed.

Refund of integrated tax paid on supply of goods to tourist leaving India.

Explanation.—For the purposes of this section, the term “tourist” means a person not normally resident in India, who enters India for a stay of not more than six months for legitimate non-immigrant purposes.

CHAPTER VII

ZERO RATED SUPPLY

16. (1) “zero rated supply” means any of the following supplies of goods or services or both, namely:—

Zero rated supply.

(a) export of goods or services or both; or

(b) supply of goods or services or both to a Special Economic Zone developer or a Special Economic Zone unit.

(2) Subject to the provisions of sub-section (5) of section 17 of the Central Goods and Services Tax Act, credit of input tax may be availed for making zero-rated supplies, notwithstanding that such supply may be an exempt supply.

(3) A registered person making zero rated supply shall be eligible to claim refund under either of the following options, namely:—

(a) he may supply goods or services or both under bond or Letter of Undertaking, subject to such conditions, safeguards and procedure as may be prescribed, without payment of integrated tax and claim refund of unutilised input tax credit; or

(b) he may supply goods or services or both, subject to such conditions, safeguards and procedure as may be prescribed, on payment of integrated tax and claim refund of such tax paid on goods or services or both supplied,

in accordance with the provisions of section 54 of the Central Goods and Services Tax Act or the rules made thereunder.

CHAPTER VIII

APPORTIONMENT OF TAX AND SETTLEMENT OF FUNDS

17. (1) Out of the integrated tax paid to the Central Government,—

Apportionment of tax and settlement of funds.

(a) in respect of inter-State supply of goods or services or both to an unregistered person or to a registered person paying tax under section 10 of the Central Goods and Services Tax Act;

(b) in respect of inter-State supply of goods or services or both where the registered person is not eligible for input tax credit;

(c) in respect of inter-State supply of goods or services or both made in a financial year to a registered person, where he does not avail of the input tax credit within the specified period and thus remains in the integrated tax account after expiry of the due date for furnishing of annual return for such year in which the supply was made;

(d) in respect of import of goods or services or both by an unregistered person or by a registered person paying tax under section 10 of the Central Goods and Services Tax Act;

(e) in respect of import of goods or services or both where the registered person is not eligible for input tax credit;

(f) in respect of import of goods or services or both made in a financial year by a registered person, where he does not avail of the said credit within the specified period and thus remains in the integrated tax account after expiry of the due date for furnishing of annual return for such year in which the supply was received,

the amount of tax calculated at the rate equivalent to the central tax on similar intra-State supply shall be apportioned to the Central Government.

(2) The balance amount of integrated tax remaining in the integrated tax account in respect of the supply for which an apportionment to the Central Government has been done under sub-section (1) shall be apportioned to the,—

(a) State where such supply takes place; and

(b) Central Government where such supply takes place in a Union territory:

Provided that where the place of such supply made by any taxable person cannot be determined separately, the said balance amount shall be apportioned to,—

(a) each of the States; and

(b) Central Government in relation to Union territories,

in proportion to the total supplies made by such taxable person to each of such States or Union territories, as the case may be, in a financial year:

Provided further that where the taxable person making such supplies is not identifiable, the said balance amount shall be apportioned to all States and the Central Government in proportion to the amount collected as State tax or, as the case may be, Union territory tax, by the respective State or, as the case may be, by the Central Government during the immediately preceding financial year.

(3) The provisions of sub-sections (1) and (2) relating to apportionment of integrated tax shall, *mutatis mutandis*, apply to the apportionment of interest, penalty and compounding amount realised in connection with the tax so apportioned.

(4) Where an amount has been apportioned to the Central Government or a State Government under sub-section (1) or sub-section (2) or sub-section (3), the amount collected as integrated tax shall stand reduced by an amount equal to the amount so apportioned and the Central Government shall transfer to the central tax account or Union territory tax account, an amount equal to the respective amounts apportioned to the Central Government and shall transfer to the State tax account of the respective States an amount equal to the amount apportioned to that State, in such manner and within such time as may be prescribed.

(5) Any integrated tax apportioned to a State or, as the case may be, to the Central Government on account of a Union territory, if subsequently found to be refundable to any person and refunded to such person, shall be reduced from the amount to be apportioned under this section, to such State, or Central Government on account of such Union territory, in such manner and within such time as may be prescribed.

18. On utilisation of credit of integrated tax availed under this Act for payment of,—

Transfer of
input tax
credit.

(a) central tax in accordance with the provisions of sub-section (5) of section 49 of the Central Goods and Services Tax Act, the amount collected as integrated tax shall stand reduced by an amount equal to the credit so utilised and the Central Government shall transfer an amount equal to the amount so reduced from the integrated tax account to the central tax account in such manner and within such time as may be prescribed;

(b) Union territory tax in accordance with the provisions of section 9 of the Union Territory Goods and Services Tax Act, the amount collected as integrated tax shall stand reduced by an amount equal to the credit so utilised and the Central Government shall transfer an amount equal to the amount so reduced from the integrated tax account to the Union territory tax account in such manner and within such time as may be prescribed;

(c) State tax in accordance with the provisions of the respective State Goods and Services Tax Act, the amount collected as integrated tax shall stand reduced by an amount equal to the credit so utilised and shall be apportioned to the appropriate State Government and the Central Government shall transfer the amount so apportioned to the account of the appropriate State Government in such manner and within such time as may be prescribed.

Explanation.—For the purposes of this Chapter, “appropriate State” in relation to a taxable person, means the State or Union territory where he is registered or is liable to be registered under the provisions of the Central Goods and Services Tax Act.

19. (1) A registered person who has paid integrated tax on a supply considered by him to be an inter-State supply, but which is subsequently held to be an intra-State supply, shall be granted refund of the amount of integrated tax so paid in such manner and subject to such conditions as may be prescribed.

Tax
wrongfully
collected and
paid to Central
Government or
State
Government.

(2) A registered person who has paid central tax and State tax or Union territory tax, as the case may be, on a transaction considered by him to be an intra-State supply, but which is subsequently held to be an inter-State supply, shall not be required to pay any interest on the amount of integrated tax payable.

CHAPTER IX

MISCELLANEOUS

20. Subject to the provisions of this Act and the rules made thereunder, the provisions of Central Goods and Services Tax Act relating to,—

Application of
provisions of
Central Goods
and Services
Tax Act.

- (i) scope of supply;
- (ii) composite supply and mixed supply;
- (iii) time and value of supply;
- (iv) input tax credit;
- (v) registration;
- (vi) tax invoice, credit and debit notes;
- (vii) accounts and records;
- (viii) returns, other than late fee;
- (ix) payment of tax;
- (x) tax deduction at source;

- (xi) collection of tax at source;
- (xii) assessment;
- (xiii) refunds;
- (xiv) audit;
- (xv) inspection, search, seizure and arrest;
- (xvi) demands and recovery;
- (xvii) liability to pay in certain cases;
- (xviii) advance ruling;
- (xix) appeals and revision;
- (xx) presumption as to documents;
- (xxi) offences and penalties;
- (xxii) job work;
- (xxiii) electronic commerce;
- (xxiv) transitional provisions; and
- (xxv) miscellaneous provisions including the provisions relating to the imposition of interest and penalty,

shall, *mutatis mutandis*, apply, so far as may be, in relation to integrated tax as they apply in relation to central tax as if they are enacted under this Act:

Provided that in the case of tax deducted at source, the deductor shall deduct tax at the rate of two per cent. from the payment made or credited to the supplier:

Provided further that in the case of tax collected at source, the operator shall collect tax at such rate not exceeding two per cent, as may be notified on the recommendations of the Council, of the net value of taxable supplies:

Provided also that for the purposes of this Act, the value of a supply shall include any taxes, duties, cesses, fees and charges levied under any law for the time being in force other than this Act, and the Goods and Services Tax (Compensation to States) Act, if charged separately by the supplier:

Provided also that in cases where the penalty is leviable under the Central Goods and Services Tax Act and the State Goods and Services Tax Act or the Union Territory Goods and Services Tax Act, the penalty leviable under this Act shall be the sum total of the said penalties.

Import of
services made
on or after the
appointed day.

21. Import of services made on or after the appointed day shall be liable to tax under the provisions of this Act regardless of whether the transactions for such import of services had been initiated before the appointed day:

Provided that if the tax on such import of services had been paid in full under the existing law, no tax shall be payable on such import under this Act:

Provided further that if the tax on such import of services had been paid in part under the existing law, the balance amount of tax shall be payable on such import under this Act.

Explanation.—For the purposes of this section, a transaction shall be deemed to have been initiated before the appointed day if either the invoice relating to such supply or payment, either in full or in part, has been received or made before the appointed day.

Power to make
rules.

22. (1) The Government may, on the recommendations of the Council, by notification, make rules for carrying out the provisions of this Act.

(2) Without prejudice to the generality of the provisions of sub-section (1), the Government may make rules for all or any of the matters which by this Act are required to be, or may be, prescribed or in respect of which provisions are to be or may be made by rules.

(3) The power to make rules conferred by this section shall include the power to give retrospective effect to the rules or any of them from a date not earlier than the date on which the provisions of this Act come into force.

(4) Any rules made under sub-section (1) may provide that a contravention thereof shall be liable to a penalty not exceeding ten thousand rupees.

23. The Board may, by notification, make regulations consistent with this Act and the rules made thereunder to carry out the provisions of this Act.

Power to make regulations.

24. Every rule made by the Government, every regulation made by the Board and every notification issued by the Government under this Act, shall be laid, as soon as may be, after it is made or issued, before each House of Parliament, while it is in session, for a total period of thirty days which may be comprised in one session or in two or more successive sessions, and if, before the expiry of the session immediately following the session or the successive sessions aforesaid, both Houses agree in making any modification in the rule or regulation or in the notification, as the case may be, or both Houses agree that the rule or regulation or the notification should not be made, the rule or regulation or notification, as the case may be, shall thereafter have effect only in such modified form or be of no effect, as the case may be; so, however, that any such modification or annulment shall be without prejudice to the validity of anything previously done under that rule or regulation or notification, as the case may be.

Laying of rules, regulations and notifications.

25. (1) If any difficulty arises in giving effect to any provision of this Act, the Government may, on the recommendations of the Council, by a general or a special order published in the Official Gazette, make such provisions not inconsistent with the provisions of this Act or the rules or regulations made thereunder, as may be necessary or expedient for the purpose of removing the said difficulty:

Removal of difficulties.

Provided that no such order shall be made after the expiry of a period of three years from the date of commencement of this Act.

(2) Every order made under this section shall be laid, as soon as may be, after it is made, before each House of Parliament.

DR. G. NARAYANARAJU
Secretary to the Govt. of India.

ภาคผนวก ค

Finance Act 2016 (No.28 of 2016) – Chapter VIII Equalisation Levy

Finance Act 2016 (No. 28 of 2016)

CHAPTER VIII

EQUALISATION LEVY

Extent, commencement and application.

163 . (1) This Chapter extends to the whole of India except the State of Jammu and Kashmir.

(2) It shall come into force on such date as the Central Government may, by notification in the Official Gazette, appoint.

(3) It shall apply to consideration received or receivable for specified services provided on or after the commencement of this Chapter.

Definitions.

164 . In this Chapter, unless the context otherwise requires,—

- (a) "Appellate Tribunal" means the Appellate Tribunal constituted under section 252 of the Income-tax Act;
- (b) "Assessing Officer" means the Income-tax Officer or Assistant Commissioner of Income-tax or Deputy Commissioner of Income-tax or Joint Commissioner of Income-tax or Additional Commissioner of Income-tax who is authorised by the Board to exercise or perform all or any of the powers and functions conferred on, or assigned to, an Assessing Officer under this Chapter;
- (c) "Board" means the Central Board of Direct Taxes constituted under the Central Boards of Revenue Act, 1963 (54 of 1963);
- (d) "equalisation levy" means the tax leviable on consideration received or receivable for any specified service under the provisions of this Chapter;
- (e) "Income-tax Act" means the Income-tax Act, 1961 (43 of 1961);
- (f) "online" means a facility or service or right or benefit or access that is obtained through the internet or any other form of digital or telecommunication network;
- (g) "permanent establishment" includes a fixed place of business through which the business of the enterprise is wholly or partly carried on;
- (h) "prescribed" means prescribed by rules made under this Chapter;
- (i) "specified service" means online advertisement, any provision for digital advertising space or any other facility or service for the purpose of online advertisement and includes any other service as may be notified by the Central Government in this behalf;
- (j) words and expressions used but not defined in this Chapter and defined in the Income-tax Act, or the rules made thereunder, shall have the meanings respectively assigned to them in that Act.

Charge of equalisation levy.

165 . (1) On and from the date of commencement of this Chapter, there shall be charged an equalisation levy at the rate of six per cent of the amount of consideration for any specified service received or receivable by a person, being a non-resident from—

- (i) a person resident in India and carrying on business or profession; or
- (ii) a non-resident having a permanent establishment in India.

(2) The equalisation levy under sub-section (1) shall not be charged, where—

- (a) the non-resident providing the specified service has a permanent establishment in India and the specified service is effectively connected with such permanent establishment;
- (b) the aggregate amount of consideration for specified service received or receivable in a previous year by the non-resident from a person resident in India and carrying on business or profession, or from a non-resident having a permanent establishment in India, does not exceed one lakh rupees; or
- (c) where the payment for the specified service by the person resident in India, or the permanent establishment in India is not for the purposes of carrying out business or profession.

Collection and recovery of equalisation levy.

166 . (1) Every person, being a resident and carrying on business or profession or a non-resident having a permanent establishment in India (here in this Chapter referred to as assessee) shall deduct the equalisation levy from the amount paid or payable to a non-resident in respect of the specified service at the rate specified in section 165, if the aggregate amount of consideration for specified service in a previous year exceeds one lakh rupees.

(2) The equalisation levy so deducted during any calendar month in accordance with the provisions of sub-section (1) shall be paid by every assessee to the credit of the Central Government by the seventh day of the month immediately following the said calendar month.

(3) Any assessee who fails to deduct the levy in accordance with the provisions of sub-section (1) shall, notwithstanding such failure, be liable to pay the levy to the credit of the Central Government in accordance with the provisions of sub-section (2).

Furnishing of statement.

167 . (1) Every assessee shall, within the prescribed time after the end of each financial year, prepare and deliver or cause to be delivered to the Assessing Officer or to any other authority or agency authorised by the Board in this behalf, a statement in such form, verified in such manner and setting forth such particulars as may be prescribed, in respect of all specified services during such financial year.

(2) An assessee who has not furnished the statement within the time prescribed under sub-section (1) or having furnished a statement under sub-section (1), notices any omission or wrong particular therein, may furnish a statement or a revised statement, as the case may be, at any time before the expiry of two years from the end of the financial year in which the specified service was provided.

(3) Where any assessee fails to furnish the statement under sub-section (1) within the prescribed time, the Assessing Officer may serve a notice upon such assessee requiring him to furnish the statement in the prescribed form, verified in the prescribed manner and setting forth such particulars, within such time, as may be prescribed.

Processing of statement.

168 . (1) Where a statement has been made under section 167 by the assessee, such statement shall be processed in the following manner, namely:—

- (a) the equalisation levy shall be computed after making the adjustment for any arithmetical error in the statement;

- (b) the interest, if any shall be computed on the basis of sum deductible as computed in the statement;
- (c) the sum payable by, or the amount of refund due to, the assessee shall be determined after adjustment of the amount computed under clause (b) against any amount paid under sub-section (2) of section 166 or section 170 and any amount paid otherwise by way of tax or interest;
- (d) an intimation shall be prepared or generated and sent to the assessee specifying the sum determined to be payable by, or the amount of refund due to, him under clause (c); and
- (e) the amount of refund due to the assessee in pursuance of the determination under clause (c) shall be granted to him:

Provided that no intimation under this sub-section shall be sent after the expiry of one year from the end of the financial year in which the statement is furnished.

(2) For the purposes of processing of statements under sub-section (1), the Board may make a scheme for centralised processing of such statements to expeditiously determine the tax payable by, or the refund due to, the assessee as required under that sub-section.

Rectification of mistake.

169. (1) With a view to rectifying any mistake apparent from the record, the Assessing Officer may amend any intimation issued under section 168, within one year from the end of the financial year in which the intimation sought to be amended was issued.

(2) The Assessing Officer may make an amendment to any intimation under sub-section (1), either *suo motu* or on any mistake brought to his notice by the assessee.

(3) An amendment to any intimation, which has the effect of increasing the liability of the assessee or reducing a refund, shall not be made under this section unless the Assessing Officer has given notice to the assessee of his intention so to do and has given the assessee a reasonable opportunity of being heard.

(4) Where any such amendment to any intimation has the effect of enhancing the sum payable or reducing the refund already made, the Assessing Officer shall make an order specifying the sum payable by the assessee and the provisions of this Chapter shall apply accordingly.

Interest on delayed payment of equalisation levy.

170. Every assessee, who fails to credit the equalisation levy or any part thereof as required under section 166 to the account of the Central Government within the period specified in that section, shall pay simple interest at the rate of one per cent of such levy for every month or part of a month by which such crediting of the tax or any part thereof is delayed.

Penalty for failure to deduct or pay equalisation levy.

171. Any assessee who—

- (a) fails to deduct the whole or any part of the equalisation levy as required under section 166; or
- (b) having deducted the equalisation levy, fails to pay such levy to the credit of the Central Government in accordance with the provisions of sub-section (2) of that section, shall be liable to pay,—
 - (i) in the case referred to in clause (a), in addition to paying the levy in accordance

with the provisions of sub-section (3) of that section, or interest, if any, in accordance with the provisions of section 170, a penalty equal to the amount of equalisation levy that he failed to deduct; and

- (ii) in the case referred to in clause (b), in addition to paying the levy in accordance with the provisions of sub-section (2) of that section and interest in accordance with the provisions of section 170, a penalty of one thousand rupees for every day during which the failure continues, so, however, that the penalty under this clause shall not exceed the amount of equalisation levy that he failed to pay.

Penalty for failure to furnish statement.

172. Where an assessee fails to furnish the statement within the time prescribed under sub-section (1) or sub-section (3) of section 167, he shall be liable to pay a penalty of one hundred rupees for each day during which the failure continues.

Penalty not to be imposed in certain cases.

173. (1) Notwithstanding anything contained in section 171 or section 172, no penalty shall be imposed for any failure referred to in the said sections, if the assessee proves to the satisfaction of the Assessing Officer that there was reasonable cause for the said failure.

(2) No order imposing a penalty under this Chapter shall be made unless the assessee has been given a reasonable opportunity of being heard.

Appeal to Commissioner of Income-tax (Appeals).

174 . (1) An assessee aggrieved by an order imposing penalty under this Chapter, may appeal to the Commissioner of Income-tax (Appeals) within a period of thirty days from the date of receipt of the order of the Assessing Officer.

(2) An appeal under sub-section (1) shall be in such form and verified in such manner as may be prescribed and shall be accompanied by a fee of one thousand rupees.

(3) Where an appeal has been filed under sub-section (1), the provisions of sections 249 to 251 of the Income-tax Act shall, as far as may be, apply to such appeal.

Appeal to Appellate Tribunal.

175. (1) An assessee aggrieved by an order made by the Commissioner of Income-tax (Appeals) under section 174 may appeal to the Appellate Tribunal against such order.

(2) The Commissioner of Income-tax may, if he objects to any order passed by the Commissioner of Income-tax (Appeals) under section 174, direct the Assessing Officer to appeal to the Appellate Tribunal against such order.

(3) An appeal under sub-section (1) or sub-section (2) shall be filed within sixty days from the date on which the order sought to be appealed against is received by the assessee or by the Commissioner of Income-tax, as the case may be.

(4) An appeal under sub-section (1) or sub-section (2) shall be in such form and verified in such manner as may be prescribed and, in the case of an appeal filed under sub-section (1), it shall be accompanied by a fee of one thousand rupees.

(5) Where an appeal has been filed before the Appellate Tribunal under sub-section (1) or sub-section (2), the provisions of sections 253 to 255 of the Income-tax Act shall, as far as may be, apply to such appeal.

Punishment for false statement.

176. (1) If a person makes a false statement in any verification under this Chapter or any rule made thereunder, or delivers an account or statement, which is false, and which he either knows or believes to be false, or does not believe to be true, he shall be punishable with imprisonment for a term which may extend to three years and with fine.

(2) Notwithstanding anything contained in the Code of Criminal Procedure, 1973 (2 of 1974), an offence punishable under sub-section (1) shall be deemed to be non-cognizable within the meaning of that Code.

Institution of prosecution.

177. No prosecution shall be instituted against any person for any offence under section 176 except with the previous sanction of the Chief Commissioner of Income-tax.

Application of certain provisions of Income-tax Act.

178. The provisions of sections 120, 131, 133A, 138, 156, Chapter XV and sections 220 to 227, 229, 232, 260A, 261, 262, 265 to 269, 278B, 280A, 280B, 280C, 280D, 282 and 288 to 293 of the Income-tax Act shall so far as may be, apply in relation to equalisation levy, as they apply in relation to income-tax.

Power to make rules.

179. (1) The Central Government may, by notification in the Official Gazette, make rules for carrying out the provisions of this Chapter.

(2) In particular, and without prejudice to the generality of the foregoing power, such rules may provide for all or any of the following matters, namely:—

- (a) the time within which and the form and the manner in which the statement shall be delivered or caused to be delivered or furnished under section 167;
- (b) the form in which an appeal may be filed and the manner in which it may be verified under sections 174 and 175;
- (c) any other matter which is to be, or may be, prescribed.

(3) Every rule made under this Chapter shall be laid, as soon as may be after it is made, before each House of Parliament, while it is in session, for a total period of thirty days which may be comprised in one session or in two or more successive sessions, and if, before the expiry of the session immediately following the session or the successive sessions aforesaid, both Houses agree in making any modification in the rule or both Houses agree that the rule should not be made, the rule shall thereafter have effect only in such modified form or be of no effect, as the case may be; so, however, that any such modification or annulment shall be without prejudice to the validity of anything previously done under that rule.

Power to remove difficulties.

180. (1) If any difficulty arises in giving effect to the provisions of this Chapter, the Central Government may, by order published in the Official Gazette, not inconsistent with the provisions of this Chapter, remove the difficulty:

Provided that no such order shall be made after the expiry of a period of two years from the date on which the provisions of this Chapter come into force.

(2) Every order made under this section shall be laid, as soon as may be after it is made, before each House of Parliament.