

การศึกษาความเป็นไปได้ตามกฎหมายในการใช้โครงข่าย Blockchain
กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

นายกิติภูมิ ฉนวนกุล

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร ภาควิชานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จิตรกร.

สารบัญ

บทที่ 1.....	1
บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญปัญหา.....	1
1.2 สมมติฐาน.....	3
1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	4
บทที่ 2.....	6
แนวคิด หลักการ ทฤษฎี และหลักกฎหมายที่ใช้ในการศึกษา.....	6
2.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	6
2.1.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	6
2.1.2 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	7
2.1.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	8
2.1.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	9
2.1.5 การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี.....	10
2.2 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษี และหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของไทย.....	11
2.2.1 ใบกำกับภาษี (TAX INVOICE).....	12
2.2.2 จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการออกใบกำกับภาษี.....	14
2.2.3 ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี.....	15
2.2.4 ผู้ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี.....	16
2.2.5 ประเภทของใบกำกับภาษี.....	16
2.2.6 ใบกำกับภาษีที่ออกเป็นชุด.....	17
2.2.7 สาขาที่ออกใบกำกับภาษี.....	17
2.2.8 การตรวจปฏิบัติการเกี่ยวภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงใบกำกับภาษีของกรมสรรพากร.....	17
2.2.9 การดำเนินการกรณีตรวจพบการออกใบกำกับภาษีปลอมในปัจจุบัน.....	19
2.3 หลักการเรื่องใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ของไทย.....	20
2.3.1 ความเป็นมาของใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์.....	21
2.3.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง.....	21
2.3.3 ผู้มีสิทธิจัดทำและนำส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์.....	22

2.3.4	หลักเกณฑ์และวิธีการสำหรับการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์.....	26
2.3.5	การยื่นคำขอเป็นผู้ประกอบการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์	26
2.3.6	ปัญหาการบังคับใช้ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย.....	31
2.4	หลักการเรื่องเทคโนโลยี Blockchain.....	33
2.4.1	เทคโนโลยี Blockchain	33
2.4.2	หลักการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain.....	35
2.4.3	องค์ประกอบของเทคโนโลยี Blockchain.....	37
2.4.4	ประเภทของ Blockchain	39
2.4.5	คุณลักษณะพื้นฐานที่สำคัญของเทคโนโลยี Blockchain	41
2.4.6	เกณฑ์การพิจารณาเลือกใช้เทคโนโลยี Blockchain	42
บทที่ 3.....		43
	หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีของต่างประเทศ.....	43
3.1	หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีของประเทศไทย.....	43
3.1.1	รายการในใบกำกับภาษี	43
3.1.2	กรณียกเว้นให้ผู้ประกอบการไม่ต้องออกใบกำกับภาษี.....	45
3.1.3	การแก้ไขเปลี่ยนแปลงใบกำกับภาษี.....	45
3.1.4	ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย.....	45
3.2	หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีของต่างประเทศ.....	47
3.2.1	ใบกำกับภาษี	49
3.2.2	รายการในใบกำกับภาษี	50
3.2.3	การนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับการออกใบกำกับภาษี.....	50
3.2.4	การนำเทคโนโลยี blockchain มาช่วยลดปัญหาการทุจริตในใบกำกับภาษี	51
บทที่ 4.....		53
	โอกาสและข้อจำกัดของการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ตาม กฎหมายไทย	53
4.1	ความเป็นไปได้ในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์	53
4.1.1	การใช้อำนาจรัฐตามประมวลรัษฎากร เพื่อออกกฎหมายรองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์.....	53
4.1.2	ความสอดคล้องของเทคโนโลยี Blockchain กับหลักเกณฑ์ในระบบใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์.....	56
4.1.3	ความเป็นไปได้ในการใช้ข้อมูลจากเทคโนโลยี Blockchain เป็นพยานหลักฐานในชั้นศาล..	58

4.1.4	ความเป็นไปได้ในการใช้แนวทางมาตรฐานการยืนยันตัวตนบุคคล กับการสร้างใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์บนโครงข่าย Blockchain	60
4.1.5	การเพิ่มประสิทธิภาพวิธีการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมของกรมสรรพากรด้วยเทคโนโลยี Blockchain	62
4.2	ข้อจำกัดของการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์	70
4.2.1	ข้อจำกัดตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.2562	70
4.2.2	ข้อจำกัดเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับเทคโนโลยี Blockchain	75
4.2.3	ข้อจำกัดด้านระบบนิเวศของเทคโนโลยี Blockchain ในประเทศไทย	76
บทที่ 5	78
	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	78
5.1	บทสรุป	78
5.2	ข้อเสนอแนะ.....	83

สารบัญรูปภาพ

รูปที่ 1 การจัดเตรียมข้อมูลสำหรับนำส่งกรมสรรพากร.....	24
รูปที่ 2 การนำส่งข้อมูลแบบ Host to Host.....	29
รูปที่ 3 การนำส่งข้อมูลโดยผู้ให้บริการ Service Provider	29
รูปที่ 4 นำส่งข้อมูลโดย Upload XML.....	30
รูปที่ 5 นำส่งข้อมูลโดยระบบ RD Portal	30
รูปที่ 6 ตรวจสอบผลการนำส่งข้อมูล	31
รูปที่ 7 รูประบบ Centralised, Decentralised และ Distributed.....	34
รูปที่ 8 หลักการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain	36
รูปที่ 9 องค์ประกอบของเทคโนโลยี Blockchain	37
รูปที่ 10 โครงสร้างการเชื่อมโยง Block.....	38
รูปที่ 11 โครงสร้างภายใน Block ของ Bitcoin	38
รูปที่ 12 Public Blockchain	39
รูปที่ 13 Private Blockchain	40
รูปที่ 14 กระบวนการตัดสินใจก่อนการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้งาน.....	45

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญปัญหา

ด้วยรัฐบาลมีนโยบายผลักดันระบบการชำระเงินของประเทศให้เข้าสู่ระบบการชำระเงินแบบอิเล็กทรอนิกส์แห่งชาติ (National e-Payment) โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อพัฒนาระบบการชำระเงินของไทยให้สามารถรองรับธุรกรรมทางการเงินและกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-Payment) อย่างครบวงจร ซึ่งถือเป็นกลไกสำคัญในการทำธุรกรรมทางการเงินเพื่อขับเคลื่อนกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้ดำเนินไปอย่างรวดเร็ว และเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของภาคธุรกิจของประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ที่มุ่งเน้นการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกิจกรรมและกระบวนการทางเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งกรมสรรพากรได้มีนโยบายส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ประกอบการจัดทำและนำส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ตั้งแต่ปี 2555 เป็นต้นมา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ของภาคเอกชน และเพิ่มประสิทธิภาพการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ของภาครัฐ

ทั้งนี้ รัฐบาลโดยกรมสรรพากรจึงได้พัฒนาระบบบริการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ (e-Tax invoice & e-Receipt) ในรูปแบบใหม่ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และพัฒนาระบบให้มีความยืดหยุ่นและสะดวกในการใช้งาน ปรับปรุงรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นมาตรฐานสากลตามข้อเสนอแนะของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม เพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทั้งภาครัฐและเอกชนสามารถนำไปใช้งานได้มีประสิทธิภาพตามหลักมาตรฐานสากล

อย่างไรก็ดี การพัฒนาเทคโนโลยีสมัยใหม่ ก้าวหน้าอย่างรวดเร็ว ผลักดันให้เกิดการเปลี่ยนแปลงภายใต้บริบทที่เชื่อมโยงต่อเนื่องกัน ในลักษณะเศรษฐกิจศาสตร์เครือข่ายหรือที่เรียกว่า (networked economy) มีการเปลี่ยนแปลงเคลื่อนย้ายข้อมูลอย่างรวดเร็ว เสมือนดังไม่มีพรมแดนของประเทศ ปรับเปลี่ยนโครงสร้างความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ การเมือง สังคมระหว่างประเทศ ดังนั้น ภาครัฐจึงผลักดันให้เทคโนโลยีเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการบริหารงานภาครัฐมากขึ้น เนื่องจากเทคโนโลยีทำให้การดำเนินงานในหน่วยงานภาครัฐรวดเร็วและ สะดวกมากขึ้น การติดต่อสื่อสารของหน่วยงานภาครัฐ มีประสิทธิภาพมากขึ้นทั้งใกล้และไกล ช่วยอำนวยความสะดวกให้ประชาชนรับบริการภาครัฐได้ง่ายขึ้น และยังช่วยลดต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานภาครัฐอีกด้วย เทคโนโลยีจึงกลายเป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ของภาครัฐ โดยเฉพาะในช่วงเวลาปัจจุบันที่รัฐบาลประกาศนโยบายขับเคลื่อนประเทศ ด้วยนวัตกรรมไปสู่ยุคไทยแลนด์ 4.0 การเปิดรับเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นจึงเป็นสิ่งสำคัญ และเทคโนโลยี

Blockchain กำลังก้าวเข้ามาเป็นเทคโนโลยีใหม่ ซึ่งเป็นที่จับตามองในฐานะเทคโนโลยีที่เป็นหัวใจของการปฏิวัติอุตสาหกรรมที่ 4 บนพื้นฐานของความน่าเชื่อถือ ความปลอดภัยและ ความเป็นส่วนตัวในยุคดิจิทัล รวมทั้งยังก้าวเข้ามาเป็น เทคโนโลยีที่จะปฏิวัติสังคมโลกในหลายมิติทั้งมิติ ด้านการเมือง มิติด้านเศรษฐกิจ และมิติด้านสังคม เนื่องจากมีคุณลักษณะที่มีความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล (Data Integrity) ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล (Data Transparency) และมีความสามารถในการทำงานได้อย่างต่อเนื่องของระบบ (Availability)

ในโลกยุคปัจจุบันเทคโนโลยี Blockchain เริ่มเข้ามามีบทบาทในการเปลี่ยนแปลงการบริหารงานภาครัฐ ภาคอุตสาหกรรม ภาคธุรกิจ และภาคการเงินการธนาคาร ในประเทศต่าง ๆ และในส่วนของภาคเอกชนไทย ได้เริ่มมีการนำระบบ Blockchain มาใช้แล้ว เช่น กรมสรรพากรยกระดับการให้บริการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยวด้วยเทคโนโลยี Blockchain ธนาคารพาณิชย์เริ่มนำระบบบล็อกเชนมาใช้กับการออกหนังสือค้ำประกัน (Letter of Guarantee) และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท.) เริ่มมีนโยบายนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับการทดสอบกระดานการลงทุนเฉพาะกลุ่ม เพื่อเป็นการทดสอบระบบที่แยกจากการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ใหญ่ เป็นต้น เพราะการที่บริษัทคู่ค้าเอกชนสามารถเชื่อมต่อข้อมูลที่ต้องแชร์กันผ่านเทคโนโลยี Blockchain โดยไม่จำเป็นต้องใช้คนมาตรวจสอบข้อมูลต่าง ๆ จะเพิ่มความสะดวก และความถูกต้องของข้อมูล เพิ่มโอกาสในการแข่งขัน และเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ โดยเฉพาะ บริษัทใหญ่ๆ ที่มีสาขาหรือหน่วยงานคู่ค้าต่าง ๆ มากมาย ซึ่งในแต่ละวันต้องมีการรับส่งข้อมูลระหว่างสาขา เป็นจำนวนมาก หากเชื่อมต่อกันผ่านเทคโนโลยี Blockchain ก็จะสามารถประหยัดต้นทุนและแรงงานได้อย่างมหาศาล และจากการเริ่มต้นของภาคเอกชนไทยดังกล่าว ทำให้มีความเป็นไปได้สูงที่ระบบบล็อกเชนจะถูกนำมาใช้ ในการปรับเปลี่ยนแปลงการบริหารงานภาครัฐไทยในอนาคตเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนตามรัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 หมวด 16 การปฏิรูปประเทศ มาตรา 258 ข. ด้านการบริหารราชการแผ่นดินที่กำหนดให้มีการนำเทคโนโลยีที่เหมาะสมมาประยุกต์ใช้ในการบริหารราชการแผ่นดิน และการจัดทำบริการสาธารณะ เพื่อประโยชน์ในการบริหารราชการแผ่นดิน และเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชน¹

ฉะนั้น งานวิจัยฉบับนี้จึงมุ่งทำการศึกษาโอกาสและข้อจำกัดตามกฎหมายไทย โดยเฉพาะขอบอำนาจแห่งกฎหมายตามประมวลรัษฎากร เพื่อสนับสนุนการใช้เทคโนโลยี Blockchain ในระบบภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ เทคโนโลยีดังกล่าวมีบทบาทสำคัญต่อการขับเคลื่อนพัฒนาการของระบบเศรษฐกิจ และสังคมโลกในยุคดิจิทัล ซึ่งได้รับความสนใจและศึกษากันอย่างกว้างขวางทั้งในประเทศและต่างประเทศ ทั้งนี้ ด้วยคุณลักษณะของเทคโนโลยี Blockchain ที่มีความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล และ

¹สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, "จุดเปลี่ยนการบริหารงานภาครัฐ ด้วยระบบบล็อกเชน (Blockchain)," เอกสารวิชาการอิเล็กทรอนิกส์, สิงหาคม (2561): หน้า 2.

ความสามารถในการทำงานอย่างต่อเนื่องของระบบ การนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาใช้ในการจัดเก็บข้อมูลภาครัฐย่อมสามารถยกระดับการบริหารงานภาครัฐเพื่อเข้าสู่การเป็นรัฐบาลดิจิทัล (Digital Government) ได้เป็นอย่างดี ดังนั้น การนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในระบบใบกำกับภาษี ซึ่งเป็นระบบที่ต้องการความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล และความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล น่าจะทำให้กรมสรรพากรสามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และส่งเสริมให้ระบบกฎหมายภาษีอากรของไทยสอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดียิ่งขึ้น

ปัจจุบัน บทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ มิได้บัญญัติโดยชัดเจนให้นำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ งานวิจัยนี้ จึงมุ่งพิจารณาว่ากฎหมายเปิดช่องให้นำเทคโนโลยีดังกล่าว มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีหรือไม่ โอกาสและข้อจำกัดที่สำคัญตามกฎหมายต่อการนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาใช้มีหรือไม่ อย่างไร และศึกษาวิธีการตามกฎหมายของต่างประเทศ รวมทั้งศึกษาแนวทางการแก้ไข ปรับปรุงกฎหมายในปัจจุบัน ให้สอดคล้องและรองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์อย่างมีประสิทธิภาพ

1.2 สมมติฐาน

การนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ สามารถทำได้โดยไม่ขัดกับประมวลรัษฎากร ซึ่งจะช่วยส่งเสริมการเป็นระบบกฎหมายภาษีอากรที่ดี และเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ว่าจะมีข้อจำกัดด้านกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลบางประการ

1.3 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวทางการพัฒนาระบบใบกำกับภาษีตามกฎหมายของประเทศไทย ตั้งแต่ระบบใบกำกับภาษีกระดาษจนมาเป็นระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
2. เพื่อศึกษารูปแบบการออกกฎหมายของประเทศไทยตั้งแต่ระบบใบกำกับภาษีกระดาษจนมาเป็นระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
3. เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ตามกฎหมายในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ
4. เพื่อศึกษาข้อจำกัดตามกฎหมายในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
5. เพื่อศึกษาแนวทางตามกฎหมายของต่างประเทศที่รองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และวิเคราะห์แนวทางการพัฒนา กฎ ระเบียบของประเทศไทย ให้รองรับการใช้เทคโนโลยีดังกล่าวในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้มุ่งศึกษาความเป็นไปได้ตามกฎหมายประเทศไทยจะนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อพัฒนาระบบบริการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร ให้สอดคล้องกับแนวทางการยกระดับการบริหารงานภาครัฐให้เข้าสู่การเป็นรัฐบาลดิจิทัล (Digital Government) ซึ่งอาศัยคุณลักษณะของเทคโนโลยี Blockchain ที่มีความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล มีความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูลและมีความสามารถในการทำงานได้อย่างต่อเนื่องมาใช้ในการจัดเก็บข้อมูลภาครัฐ ทั้งนี้ งานวิจัยฉบับนี้ ศึกษาถึงประเด็นต่าง ๆ โอกาสและข้อจำกัดตามกฎหมายในปัจจุบัน นอกจากนี้ ยังศึกษาแนวทางการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ของสาธารณรัฐประชาชนจีน ตามระบบ Fapiao invoice system (“Fapiao”) เพื่อวิเคราะห์และพิจารณากำหนดแนวทางการพัฒนาระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยที่เหมาะสมต่อไป

1.5 วิธีการศึกษา

งานวิจัยนี้ใช้วิธีการศึกษาจากเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาจากหนังสือ บทความ ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ รวมถึงข้อมูลที่ได้จากเครือข่ายอินเทอร์เน็ตและเว็บไซต์ของหน่วยงานต่าง ๆ อันเกี่ยวกับวิธีการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะกฎหมายเกี่ยวกับใบกำกับภาษีของประเทศไทย ตามประมวลกฎหมายรัษฎากร พระราชบัญญัติว่า ด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 พระราชบัญญัติ ข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.2562และพระราชบัญญัติ ว่าด้วยการกระทำความผิดเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ พ.ศ.2550 ตลอดจนกฎหมายเกี่ยวกับใบกำกับภาษีของต่างประเทศ เช่น Electronic invoicing (VAT Notice 700/63) ของประเทศอังกฤษ และแนวทางการใช้ Fapiao ของสาธารณรัฐประชาชนจีน

โดยเมื่อศึกษา และรวบรวมข้อมูลได้ทั้งหมดแล้ว ผู้เขียนจะนำมาวิเคราะห์เพื่อศึกษาหาข้อจำกัดที่เป็นอยู่ รวมทั้งศึกษาวิธีการตามกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อนำมาประยุกต์ใช้เป็นแนวทางการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. เข้าใจถึงแนวทางการพัฒนาระบบใบกำกับภาษีตามกฎหมายของประเทศไทย ตั้งแต่ระบบใบกำกับภาษีกระดาษจนมาเป็นระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
2. เข้าใจรูปแบบการออกกฎหมายของประเทศไทยตั้งแต่ระบบใบกำกับภาษีกระดาษจนมาเป็นระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
3. ทำให้ทราบถึงความเป็นไปได้ตามกฎหมายในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

4. ทำให้ทราบถึงข้อจำกัดตามกฎหมายในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
5. ทำให้ทราบแนวทางตามกฎหมายของต่างประเทศที่รองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และวิเคราะห์แนวทางการพัฒนา กฎ ระเบียบของประเทศไทย ให้รองรับการใช้เทคโนโลยีดังกล่าวในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

บทที่ 2

แนวคิด หลักการ ทฤษฎี และหลักกฎหมายที่ใช้ในการศึกษา

2.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีทางอ้อม หรือ Indirect Tax เป็นภาษีที่จัดเก็บโดยหน่วยงานกลางอย่างกรมสรรพากรเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการบริโภค การบริการ สวัสดิการและสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่ไม่ได้ร่วมอยู่ในทรัพย์สินหรือรายได้ รวมถึงภาษีศุลกากรที่ต้องชำระในการนำเข้า ภาษีสรรพสามิตที่จ่ายในการผลิต และภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนของการผลิตและจัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ โดยจะเรียกเก็บจากผู้บริโภค เมื่อมีการซื้อสินค้าหรือบริการในประเทศไทย เป็นภาษีที่หลักการให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคให้บริการแทนผู้ขาย ซึ่งมี 3 ประเภทด้วยกันที่เรียกเก็บจากผู้บริโภค เมื่อทำการซื้อสินค้าและบริการ ได้แก่ 1) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) 2) ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specification Business Tax) 3) อากรแสตมป์ (Stamp Duty)² โดยในประเทศไทยภาษีทางอ้อมที่มีการจัดเก็บได้มากที่สุดหากพิจารณาจากผลการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรคือภาษีมูลค่าเพิ่ม³

2.1.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ (ผู้ผลิตสินค้าหรือผู้บริการหรือผู้นำเข้า) ซึ่งสามารถสร้างรายได้ให้แก่ประเทศชาติตามเป้าประสงค์ จึงเป็นภาษีที่ได้รับความนิยมจากหลายประเทศทั่วโลก โดยคำว่ามูลค่าเพิ่ม หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิตผู้ประกอบการ บวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาสินค้าหรือค่าบริการ หรือจะกล่าวอีกในหนึ่ง มูลค่าเพิ่มคือการขายหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ (มูลค่าเพิ่ม = ค่าแรง + กำไร = ผลได้ - ผลจ่าย) สำหรับรูปแบบและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมกันมากที่สุด คือรูปแบบและวิธีที่ประเทศไทยกำลังดำเนินการจัดเก็บอยู่ในขณะนี้ คือ ภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีซื้อหักด้วยภาษีขาย⁴

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทย คือภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค หรือ Consumption Type VAT ซึ่งไม่มุ่งจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการลงทุนของผู้ประกอบการ ดังนั้นในกรณีที่ผู้ประกอบการได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการลงทุน อาทิ เครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้หรือรายจ่ายเพื่อการลงทุนใดๆ สามารถนำภาษีซื้อสำหรับสินค้าทุนตามหลักฐานใบกำกับภาษีมาหักออกจากภาษีขาย เพื่อคำนวณ

² Advanced Research Group, "รอบรู้เรื่องภาษี : Indirect Tax หรือภาษีทางอ้อม คืออะไร " [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 22 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://www.ar.co.th/kp/th/561>

³³ กรมสรรพากร, "สรรพากรเก็บรายได้ 11 เดือน ปีงบประมาณ 2562 " [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news54_2562.pdf

⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ), 2561).

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระได้เช่นเดียวกับภาษีซื้อจากการลงทุนซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ หรือรายจ่ายจาก การประกอบกิจการอื่นใด จึงทำให้ต้นทุนสำหรับการลงทุนในสินค้าทุนต่ำลง ซึ่งแตกต่างจากผู้ประกอบการที่ มิได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องแบกรับภาระต้นทุนในส่วนนี้ด้วย⁵

2.1.2 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. การขายสินค้าให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าเว้นแต่ กรณีที่ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้าโดยให้ความรับผิดชอบ เกิดขึ้นตาม ส่วนของการกระทำนั้น แล้วแต่กรณี

2. การขายสินค้าตามสัญญาให้เข้าซื้อหรือสัญญาซื้อขายขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนด ชำระราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้มีการออกใบกำกับภาษีเกิดขึ้นก่อนถึง กำหนดชำระราคาแต่ละงวดโดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

3. การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้วให้ความ รับผิดชอบเกิดขึ้น เมื่อตัวแทนได้ ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้ผู้ซื้อ ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้าตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษีหรือได้มีการนำส่งสินค้าไปใช้ ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือ บุคคลอื่นเกิดขึ้นก่อนการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อโดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วน ของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่ กรณี

4. การขายสินค้าโดยส่งออกให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อชำระอากรขาออก วางหลักประกัน อากรขาออก หรือจัดให้มีผู้ค้ำประกันอากรขาออก เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกหรือได้รับยกเว้น อากรขาออกแล้วแต่ กรณีให้ถือว่าความรับผิดชอบเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาออกตามกฎหมายว่าด้วย ศุลกากร

5. การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และภายหลังได้มีการโอน กรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อโอน กรรมสิทธิ์ในสินค้า

6. การให้บริการ ให้ความรับผิดชอบทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ เว้นแต่กรณี ที่ได้ มีการออกใบกำกับภาษีหรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระค่าบริการโดยให้ ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

7. การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนค่าบริการที่ทำให้ความรับผิด ตามส่วนค่าบริการเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการตามส่วนค่าบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่กรณีที่ ได้มีการ

⁵ กระทรวงการคลัง, "รายงานฉบับสมบูรณ์ การปรับปรุงวิธีการจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์การบริหารส่วน จังหวัดให้เกิดความเป็นธรรม โดยการใช้ข้อมูลจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ และให้ ภา ค ปร ะ ช า ข น มี ส ่ว น ร ่วม ใน ก าร จ ัด ส ร ร , " [ออนไลน์] . แหล่งที่มา : http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ebook/allot_Improvement_of_VAT.pdf

ออกใบกำกับภาษี หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่นเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคา ค่าบริการตาม ส่วนของบริการที่สิ้นสุดลงให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ

8. การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้น ในราชอาณาจักรให้ความ รับผิด ทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วน แต่กรณี

9. การให้บริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และภายหลังได้มีการโอนสิทธิ ใน บริการอันทำให้ผู้รับโอนสิทธิในบริการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับ ชำระราคาค่าบริการ

10. การนำเข้าสินค้า โดยทั่วไปความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้าจะเกิดขึ้น พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าหรือเมื่อมีการวางค้ำประกันอากรขาเข้า แล้วแต่กรณี และหากเป็นกรณีไม่ต้อง เสียหรือได้รับยกเว้นอากรขาเข้าความรับผิดจะเกิดขึ้นในวันที่มีการออกใบขนสินค้าตามกฎหมายว่าด้วย ศุลกากร

11. นอกจากกรณีที่กำหนดข้างต้น การขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณี ให้ความรับผิดใน การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแตกต่างกันตามที่ได้กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534)

2.1.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการ ได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ไม่ว่าจะ เป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน รวมทั้งภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) แต่ไม่ รวมถึงส่วนลดหรือ ค่าลดหย่อน ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุน ภาษีขาย และค่าตอบแทนที่มีลักษณะและเงื่อนไข ตามที่กำหนด

2. ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออก โดยให้ใช้ ราคา เอฟ.โอ.บี. ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิต และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด แต่ทั้งนี้ ไม่รวมอากรขาออก

3. ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

3.1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และ ประโยชน์ อื่นใดที่เรียกเก็บในราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

3.2) ในกรณีรับขนสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์ อื่นใดที่เรียกเก็บ ไม่ว่าจะในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนสินค้านั้นนอก ราชอาณาจักร

4. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการ ส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

5. ฐานภาษีกรณีขายยาสูบ และผลิตภัณฑ์น้ำมันตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ มูลค่าสินค้าที่ได้มาจากการหักจำนวน ภาษีมูลค่าเพิ่มออกจากจำนวนเต็มของราคาขายปลีกของยาสูบ โดยให้คำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่รวมอยู่ในจำนวนเต็มของราคาขายปลีก (ผลิตภัณฑ์น้ำมันที่มีราคาลอยตัวจะไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อนี้)

6. ฐานภาษีกรณีพิเศษ

6.1) การขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่มีความรับผิดชอบ

6.2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการ ไม่ว่าจะโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมีใช้เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่มีความรับผิดชอบ

6.3) การขายสินค้าที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่มีความรับผิดชอบ

6.4) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มมูลค่าของฐานภาษี ให้ถือราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่มีความรับผิดชอบ

6.5) การขายสินค้าในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และหรือมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

2.1.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. อัตราปกติตามประมวลรัษฎากรมีอัตราเดียวคือร้อยละ 10 (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่น) แต่มีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวจากร้อยละ 10 เหลือร้อยละ 6.3 เมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7

ทั้งนี้ ในวันที่ 30 กันยายน 2562 ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 669) พ.ศ. 2561 โดยพระราชกฤษฎีกาฯ ดังกล่าวมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

- กำหนดให้ยกเลิกมาตรา 4 ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 646) พ.ศ. 2560 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 669) พ.ศ. 2561

- กำหนดให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรและคงจัดเก็บในอัตรา ร้อยละ 6.3 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2560 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2563 (ทางปฏิบัติจัดเก็บร้อยละ 6.3 และภาษีที่ต้องจัดสรรให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 0.7 (อัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 6.3) จึงเท่ากับมีการจัดเก็บ ร้อยละ 7)

2. อัตราภาษีร้อยละ 0 มีผลเท่ากับไม่ต้องเสียภาษีขายจากการขายสินค้าหรือการให้บริการและยังได้รับคืนภาษีซื้อ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ใช้สำหรับการประกอบการ ดังต่อไปนี้

2.1) การส่งออกสินค้า

2.2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นใน

ต่างประเทศ

2.3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่

กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

2.4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วน

ท้องถิ่นหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

2.5) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญ

พิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

2.6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้า

ทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการ ที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร

2.1.5 การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี

เมื่อผู้ประกอบการได้จดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว มีหน้าที่ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทุกสิ้นเดือนในแต่ละเดือนปฏิทิน แล้วยื่นแบบชำระภาษีให้กับกรมสรรพากรภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

โดยวิธีการคำนวณภาษีจะแยกอธิบายเป็น 2 กรณี ดังนี้

1) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนทั่วไปการคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือนโดยทั่วไปจะเป็นดังนี้

$$\text{ภาษีที่ต้องชำระ} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ทั้งนี้ หากผลการคำนวณเป็นลบอันเกิดจากจำนวนภาษีซื้อมากกว่าจำนวนภาษีขายก็มีสิทธิได้รับคืนภาษี หนึ่ง ภาษีขายและภาษีซื้อที่มีนิยามตามกฎหมาย ดังนี้

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้า หรือรับชำระค่าบริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน(ทั้งที่เป็นวัตถุดิบ หรือสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ เป็นต้น) หากภาษีซื้อหากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าหรือบริการที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม

2) กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือน จะใช้วิธีการคำนวณในทำนองเดียวกับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แต่มีความแตกต่างกันในด้านภาษีขาย เนื่องจากผู้ประกอบการที่เป็นผู้ส่งออกเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 จากมูลค่าส่งออก ภาษีขายจึงมีค่าเท่ากับศูนย์เสมอ ในขณะที่ภาษีซื้อจะเกิดขึ้นตลอดเวลา ดังนั้น ผลของการคำนวณจึงติดลบ เนื่องจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ทำให้การคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ผู้ส่งออกเท่ากับจำนวนภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละเดือน

2.2 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษี และหลักเกณฑ์อื่นที่เกี่ยวข้องของไทย

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการกิจการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการเป็นปกติธุระไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ผู้ประกอบการจดทะเบียน) และต้องยื่นคำขอจดทะเบียน ฯ ต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารับเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี (ถ้ามีรายรับไม่เกิน 1.8 ล้านบาท ต่อปี หากประสงค์จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็สามารถทำได้เช่นกัน) และเมื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กฎหมายยังได้กำหนดให้มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ จัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด และยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่าการออกใบกำกับภาษีเป็นหน้าที่หนึ่งของ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องจัดทำ และต้องจัดทำใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ มิเช่นนั้นจะมีความผิด ปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษี

มูลค่าเพิ่มควรจะได้ศึกษาทำความเข้าใจในการจัดทำใบกำกับภาษี เพื่อที่จะปฏิบัติได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้⁶

2.2.1 ใบกำกับภาษี (TAX INVOICE)

ใบกำกับภาษีถือเป็นเอกสารหลักฐานสำคัญอย่างหนึ่งของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องจัดทำ และออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2555 กรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรทุกประเภททั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาคนละบุคคล บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 13 หลัก แทนเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 10 หลัก ที่ใช้อยู่เดิมในการติดต่อกับกรมสรรพากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 199) ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2556 กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบจะต้องระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ โดยให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป⁷

โดยทั่วไปผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ (เว้นแต่ ผู้ประกอบกิจการค้าปลีกซึ่งมีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ) โดยใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปต้องมีรายการอย่างน้อยตามที่กฎหมายกำหนด

ทั้งนี้ ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 39) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/4(8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- 1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- 2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี
- 3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
 - ก "ชื่อ" ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หมายถึง ชื่อผู้ประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือชื่อสถานประกอบการ หรือชื่อการค้าของสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบุคคลธรรมดาหมายความรวมถึง นามสกุลด้วย

⁶ กรมสรรพากร, "คู่มือใบกำกับภาษี," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 14 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ebook/taxinvoice.pdf

⁷ เรื่องเดียวกัน.

ข “ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ” หมายถึง ที่ตั้งของสถานประกอบการ ตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ รวมทั้งจะต้องระบุข้อความรายการ เกี่ยวกับสถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามที่ได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในใบกำกับภาษี ดังนี้

- กรณีสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ซื้อ สินค้าหรือ ผู้รับบริการเป็นสำนักงานใหญ่ ให้ระบุข้อความคำว่า “สำนักงานใหญ่” หรือระบุคำย่อที่แสดงได้ว่าเป็น สำนักงานใหญ่ เช่น “สนญ.” “HO” “HQ” เป็นต้น หรือระบุเป็นตัวเลขศูนย์จำนวนห้าหลัก (00000) เพื่อแสดงว่าตัวเลขศูนย์จำนวนห้าหลัก (00000) เป็นรหัสของ สำนักงานใหญ่ไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย
- กรณีสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ซื้อ สินค้าหรือ ผู้รับบริการเป็นสาขา ให้ระบุข้อความคำว่า “สาขาที่ ...” โดย เลขที่ของสาขาให้ระบุเลขที่สาขาตามที่ได้ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น สาขาที่ 1 สาขาที่ 01 เป็นต้น หรือระบุเป็นตัวเลขจำนวนห้าหลัก ตามที่ปรากฏในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อแสดงว่าเป็นรหัสของ “สาขาที่ ...” เช่น 00001 ไว้ในใบกำกับภาษี ดังกล่าวด้วย อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าที่ระบุในใบกำกับภาษีจะต้องเป็นที่ อยู่ที่สามารถระบุตำแหน่งได้ชัดเจน

ค เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งนี้ หากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายสินค้าหรือ ผู้ให้บริการก็ไม่จำเป็นต้องระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ นั้นไว้ในใบกำกับภาษี (อ้างอิงคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การระบุเลข ประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ลง วันที่ 24 มีนาคม 2558)

- 4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
- 5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- 6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออก จากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- 7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

2.2.2. จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการออกไปกำกับภาษี

เมื่อเกิดความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax point) แล้ว ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการมีหน้าที่จัดทำและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งทันทีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการจะออกไปกำกับภาษีจึงต้องพิจารณาตามความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้

2.2.2.1 การขายสินค้า (มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร)

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดดังนี้

1) การขายสินค้าโดยทั่วไป: ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้ เกิดขึ้นก่อน ก็ให้ถือว่า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น

- (1) โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า
- (2) ได้รับชำระราคาสินค้าทั้งหมด หรือ
- (3) ได้ออกใบกำกับภาษี

2) การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระ: ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคา ค่างวดแต่ละงวด เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อน ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เมื่อได้มีการกระทำนั้น

- (1) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
- (2) ได้ออกใบกำกับภาษี

3) การขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว (เฉพาะสัญญาการตั้งตัวแทน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด): ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นเมื่อ ตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้ว เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อน ก็ให้ถือว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เมื่อได้มีการกระทำนั้น

- (1) ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าให้แก่ผู้ซื้อ
- (2) ตัวแทนได้รับชำระราคาสินค้า
- (3) ตัวแทนได้ออกใบกำกับภาษี หรือ
- (4) ได้มีการนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าโดยตัวแทนหรือบุคคลอื่น

2.2.2.2 การให้บริการ (มาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร)

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการตามมาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดดังนี้

1) การให้บริการทั่วไป: ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการ เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการก็ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นแล้ว ตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ

- (1) ได้มีการออกใบกำกับภาษี หรือ
- (2) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

2) การให้บริการตามสัญญาที่กำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำ: ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระ ราคาค่าบริการตามส่วนของบริการที่สิ้นสุดลง เว้นแต่มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อน ก็ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นแล้ว ตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ

- (1) ได้มีการออกใบกำกับภาษี หรือ
- (2) ได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

3) การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร (ภ.พ. 36): ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระราคาค่าบริการทั้งหมดหรือบางส่วนแล้วแต่กรณี

2.2.3 ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียหายมูลค่าเพิ่ม โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

2) ผู้ขายทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการ ซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยให้ผู้ขายทอดตลาดออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนเจ้าของทรัพย์สิน (มาตรา 86/3 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.87/2542)

3) ตัวแทนในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการจดทะเบียนในราชอาณาจักร โดยมีการตั้ง ตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ทั้งนี้ เฉพาะสัญญาการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า (มาตรา 86 วรรคสี่)

4) ตัวแทนในราชอาณาจักรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ซึ่งได้ยื่นคำขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 86/2 โดยตัวแทนจะต้องออกใบกำกับภาษีในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

5) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร และเข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นครั้งคราว (มาตรา 85/3 และมาตรา 86 วรรคสอง)

6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเลิกประกอบกิจการ หรืออธิบดีสั่งเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้ผู้ประกอบการที่ถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ต่อไปเป็นการชั่วคราวจนกว่าจะหยุดประกอบกิจการ (มาตรา 86/11)

7) ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่ได้แจ้งจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับอนุมัติให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี (มาตรา 82/3)

2.2.4 ผู้ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี

1) บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน กล่าวคือ ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแต่ไม่ได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งมิได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการจริง กล่าวคือ การออกใบกำกับภาษีตามกฎหมายนั้น นอกจากผู้ออกจะต้องมีฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ยังต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่า ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้น จึงจะถือเป็น เหตุตามกฎหมายที่จะต้องออกใบกำกับภาษีนั้นได้ ดังนั้น แม้จะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหากมิได้ขาย สินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นจริงแล้วออกใบกำกับภาษีแล้ว อาจต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและอาญา นอกจากนี้ ยังมีผลไปถึง ผู้ประกอบการซึ่งนำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปใช้ในการเครดิตภาษีด้วย

3) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้ให้ตัวแทนของตนออก ใบกำกับภาษีแทนตน ตามมาตรา 86/2 เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ตัวแทนทำหน้าที่ในการออก ใบกำกับภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรแล้ว

4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ทรัพย์สินถูกนำขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นโดย บุคคลอื่น ตามมาตรา 83/5 เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้หน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีเป็นของผู้ขาย ทอดตลาด

2.2.5 ประเภทของใบกำกับภาษี

- 1) ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป (มาตรา 86/4)
- 2) ใบกำกับภาษีอย่างย่อ (มาตรา 86/6)
- 3) ใบเพิ่มหนี้ (มาตรา 86/9)
- 4) ใบลดหนี้ (มาตรา 86/10)
- 5) ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือโดยวิธีอื่นตาม มาตรา 83/5
- 6) ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากรที่ออกให้สำหรับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 83/6 หรือมาตรา 83/7 (มาตรา 86/14)

- 7) ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ออกให้ในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกรมสรรพากร (มาตรา 86/14) ในส่วนนี้จะขอกว่าถึงเฉพาะใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป และใบกำกับภาษีอย่างย่อเท่านั้น

2.2.6 ใบกำกับภาษีที่ออกเป็นชุด

ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนประสงค์จะจัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปพร้อมกับเอกสารทางการค้าอื่น เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบส่งของ ใบแจ้งหนี้ ซึ่งมีจำนวนหลายฉบับอยู่ในชุดเดียว และใบกำกับภาษีมิใช่เอกสารฉบับแรกของเอกสารดังกล่าวให้ปฏิบัติดังนี้⁸

- 1) ในใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีของเอกสารชุดดังกล่าว จะต้องมียกข้อความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” ไว้ด้วย
- 2) ในสำเนาของใบกำกับภาษี จะต้องมียกข้อความว่า “สำเนาใบกำกับภาษี” ไว้ด้วย ยกข้อความว่า “เอกสารออกเป็นชุด” และ “สำเนาใบกำกับภาษี” จะต้องตีพิมพ์ขึ้นหรือจัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ ในกรณีจัดทำใบกำกับภาษีขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ทั้งฉบับจะประทับด้วยตราลาย เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือกระทำใ้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันไม่ได้

2.2.7 สาขาที่ออกใบกำกับภาษี

กรณีสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนไว้ในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) ของผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเป็นสาขา ให้ระบุข้อความว่า “สาขาที่ ...” โดยเลขที่ของสาขา ให้ระบุเลขที่สาขาตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ เช่น “สาขาที่ ...” “Branch No. ...” “br.no ...” เป็นต้น หรือระบุเป็นตัวเลขจำนวนห้าหลักเพื่อแสดงว่าเป็นรหัสของ “สาขาที่ ...” เช่น 00001 ไว้ใน ใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย⁹

2.2.8 การตรวจปฏิบัติการเกี่ยวภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงใบกำกับภาษีของกรมสรรพากร

อาศัยอำนาจตามมาตรา 88/3 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการดังต่อไปนี้¹⁰

- 1) การสำรวจ (Canvassing) ได้แก่ การสำรวจแหล่งภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ
- 2) การตรวจแนะนำ (Educational Visit) การตรวจแนะนำ คือ การที่เจ้าพนักงานสรรพากรออกไปให้คำปรึกษาแนะนำ ตลอดจนชี้แจงและตอบข้อซักถามต่าง ๆ แก่ผู้ประกอบการ ณ สถานประกอบการของผู้ประกอบการ

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

¹⁰ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, "จากการกำกับดูแลการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร," เอกสารภาษีอากร เมษายน 2560 (2560).

การแนะนำมีวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อสร้างความรู้ ความเข้าใจให้แก่ผู้ประกอบการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับตัวบทกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ ตลอดจนวิธีการจัดทำบัญชีและการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง และเพื่อให้คำปรึกษาแนะนำผู้ประกอบการในด้านต่าง ๆ อันจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถกรอกแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษี หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้อย่างถูกต้องภายในระยะเวลาที่กำหนด

นอกจากนี้ ในการออกแนะนำนั้น จะทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจการของผู้ประกอบการ ซึ่งจะสามารถนำมาใช้ประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษี และควบคุมตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการได้เป็นอย่างดีในโอกาสต่อไป

การตรวจแนะนำจะกระทำในกรณีที่ผู้ประกอบการเริ่มประกอบการใหม่ หรือในกรณีที่ผู้ประกอบการต้องการคำปรึกษาแนะนำเป็นพิเศษ การแนะนำถือเป็นความจำเป็นที่ต้องระดมการแนะนำให้ผู้ประกอบการมีความรู้ความเข้าใจในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างกว้างขวางและทั่วถึง

3) ตรวจปฏิบัติการ (Routine Control Visit) การตรวจปฏิบัติการเป็นการตรวจสอบสถานประกอบการของผู้ประกอบการทุกรายอย่างเป็นระบบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 88/3 ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการได้ปฏิบัติตามโดยถูกต้องตามบทบัญญัติในหมวดนี้หรือไม่ ในการนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งผู้ประกอบการ หรือบุคคลที่อยู่ในสถานะนั้นให้ปฏิบัติตาม เท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ อันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดเอกสารหลักฐานเหล่านั้นมาตรวจสอบได้ ส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินต้องแสดงบัตรประจำตัว พร้อมทั้งหนังสือหรือหลักฐานต่อผู้ที่เกี่ยวข้องเมื่อเข้าไปทำการตรวจสอบ

ความถี่ของการตรวจปฏิบัติการสำหรับผู้ประกอบการแต่ละรายจะแตกต่างกันไป เช่น ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายใหญ่จะต้องเข้าตรวจปฏิบัติการทุกปี รายขนาดกลางทุก 2 ปี หรือรายขนาดเล็กทุก 4 ปี ในการตรวจปฏิบัติการแต่ละครั้งจะต้องมีการตรวจเอกสารหลักฐานต่าง ๆ กับรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการ เพื่อยืนยันว่าการยื่นแบบแสดงรายการเป็นไปอย่างถูกต้องและครบถ้วน

การตรวจปฏิบัติการทั่วไปจะเป็นการตรวจสอบแบบแสดงรายการของงวดภาษีงวดในงวดหนึ่งเท่านั้น แต่ถ้ามีปัญหาเกี่ยวข้องกับเดือนภาษีอื่น ๆ ก็จะมีการตรวจโยงไปถึงเดือนภาษีนั้นด้วย

ในการออกตรวจปฏิบัติการแต่ละครั้งนั้นจะได้มีการตรวจการจัดทำบัญชี การเก็บรักษาเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ว่า เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ขณะเดียวกันเจ้าพนักงานสรรพากรก็จะ

ได้ให้คำปรึกษา และแนะนำแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการด้วย รวมทั้งจะได้มีการรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ของผู้ประกอบการ เพื่อใช้พิจารณากำหนดความถี่ของการตรวจปฏิบัติการครั้งต่อ ๆ ไปด้วยระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจปฏิบัติการ จะขึ้นอยู่กับขนาดและประเภทของกิจการ ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้เวลาโดยเฉลี่ยประมาณ 2 วันต่อราย

ในการตรวจปฏิบัติการครั้งหนึ่งๆ หากตรวจสอบพบการกระทำความผิด ที่เป็นความเล็กน้อยที่ผู้ประกอบการมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ให้คำแนะนำและแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้อง ถ้าเป็นความผิดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ที่ผู้ประกอบการมีเจตนาหลีกเลี่ยง ก็จะทำการประเมินภาษีเพิ่มเติม หรือดำเนินการตรวจสอบอย่างละเอียดต่อไป

การตรวจปฏิบัติการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบ่งเป็น 5 กรณีดังนี้

- (1) การตรวจปฏิบัติการทั่วไป
- (2) การตรวจปฏิบัติการก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (3) การตรวจปฏิบัติการนับสินค้าคงเหลือ
- (4) การตรวจสอบยันใบกำกับภาษี (สอบยันทั่วไป และสอบยันรายใหญ่)
- (5) การตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น

2.2.9 การดำเนินการกรณีตรวจพบการออกใบกำกับภาษีปลอมในปัจจุบัน

การนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้หรือหลีกเลี่ยงการออกใบกำกับภาษี นับเป็นความผิดและมีบทลงโทษทั้งจำและปรับ โดยบทลงโทษเมื่อมีการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้มีดังนี้¹¹

1. นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้

การนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

2. ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้

ในกรณีที่บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาท

- (1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกเอกสารดังกล่าว

¹¹ สมเดช โรจนครุเสถียร, "ใบกำกับภาษีปลอม ตรวจสอบอย่างไร," วารสารเอกสารภาษีอากร ปีที่ 38 ฉบับที่ 449 (2562).

- (2) ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักร โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ
- (3) ผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าว
- (4) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ลงรายการ หรือลงรายการเป็นเท็จในรายงาน หรือตามที่อธิบดีกำหนด
- (5) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ หรือใบแทนเอกสารดังกล่าว
- (6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนโดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม กระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใด ทำนองเดียวกัน
- (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

3. ผู้สั่งการให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิดต้องรับโทษ

ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดดังกล่าวนี้เป็นนิติบุคคล ถ้าการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นเกิดจากการสั่งการหรือการกระทำของกรรมการหรือผู้จัดการ หรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้น หรือในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องสั่งการหรือกระทำการและละเว้นไม่สั่งการหรือไม่กระทำการจนเป็นเหตุให้นิติบุคคลนั้นกระทำความผิด ผู้นั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย

2.3 หลักการเรื่องใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ของไทย

เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ตามกฎหมายต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ และต้องจัดทำใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้า หรือให้บริการ และภาครัฐต้องพัฒนาระบบการชำระเงินของไทยให้สามารถรองรับธุรกรรมทางการเงินและกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์อย่างครบวงจร กรมสรรพากรจึงมีการพัฒนาระบบการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น ส่วนนี้จึงมุ่งศึกษาการนำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มาใช้กับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษา ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ประกอบกับระเบียบต่าง ๆ ของกรมสรรพากร เพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ เหตุผลและความจำเป็นของการนำ

ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มาใช้กับระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้การจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มีความปลอดภัยและเชื่อถือได้

2.3.1 ความเป็นมาของใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากรได้พัฒนาระบบการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ หรือที่เรียกว่า e-Tax Invoice & e-Receipt ตามโครงการระบบภาษีและเอกสารธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ภายใต้แผนยุทธศาสตร์ National e-Payment เพื่อพัฒนาระบบการชำระเงินของไทยให้สามารถรองรับธุรกรรมทางการเงินและกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์อย่างครบวงจรเพื่อผลักดัน ให้ระบบการชำระเงินและระบบภาษีของประเทศก้าวสู่การเป็นเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)

ระบบบริการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ได้พัฒนาขึ้น ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2555 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ของภาคเอกชน และเพิ่มประสิทธิภาพการให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ของภาครัฐ โดยผู้ประกอบการต้องจัดทำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ใบลดหนี้และใบรับให้อยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่มีการลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ที่มีความปลอดภัยและเป็นมาตรฐานของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) และนำส่งข้อมูลให้กรมสรรพากร นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้ร่วมมือ กับหน่วยงานภาครัฐ ได้แก่ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) และ สำนักงานรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) (สโร.) ซึ่งมีเจตนารมณ์ร่วมกันที่จะส่งเสริมและสนับสนุน การทำธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์ จึงได้พัฒนาระบบ e-Tax Invoice by Email สำหรับผู้ประกอบการรายเล็ก ให้สามารถนำส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail โดยการประทับรับรองเวลา (Time Stamp) เพื่อเตรียมความพร้อมก่อนเข้าสู่ระบบบริการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์อย่างเต็มรูปแบบ¹²

2.3.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

การจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ จำเป็นต้องมีความรู้ ความเข้าใจในหลักเกณฑ์ และวิธีการจัดทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อปรับปรุงระบบงานขายสินค้าและบริการของกิจการ ให้สามารถจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ พร้อมนำส่งข้อมูลให้กรมสรรพากรได้ตามที่กฎหมายกำหนด โดยปัจจุบันกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ มีดังนี้

¹² กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์, ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ (กรุงเทพฯ: กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ กรมสรรพากร, 2560), หน้า 10-15.

- 1) พระราชบัญญัติ ว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 255
- 2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2560
- 3) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบ e-Tax Invoice by Email พ.ศ. 2560
- 4) ประกาศสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) เรื่อง ข้อเสนอแนะ มาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วยข้อความอิเล็กทรอนิกส์สำหรับการซื้อขายสินค้าและบริการ ชมธอ.3-2560
- 5) ประกาศสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) เรื่อง ข้อเสนอแนะ มาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วยการใช้ข้อความ XML สำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างหน่วยงาน ชมธอ.14-2560
- 6) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษา ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2562

2.3.3 ผู้มีสิทธิจัดทำและนำส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากรกำหนดผู้มีสิทธิยื่นคำขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อจัดทำ ส่งมอบและเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

2.3.3.1. กรณีผู้ประกอบการเข้าระบบ e-Tax Invoice & e-Receipt ¹³

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีความประสงค์จะขอจัดทำ ส่งมอบและเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ต่อกรมสรรพากร ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร หรือมีหน้าที่ ออกใบรับ ตามมาตรา 105 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) มีใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Certificate Authority) ที่กรมสรรพากรเห็นชอบ
- 3) มีระบบงานที่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ที่จัดทำและส่งมอบให้แก่ผู้รับมีข้อความถูกต้องครบถ้วนเช่นเดียวกับขณะที่สร้าง ส่ง

¹³ ข้อ 4 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2562

และรับ โดยใช้วิธีการที่เชื่อถือได้และสามารถแสดงข้อความได้ในภายหลังโดยความหมายไม่เปลี่ยนแปลง รวมทั้งสามารถ พิสูจน์ได้ว่าไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดย ไร้ร่องรอย หรือไม่มีการเปลี่ยนแปลงรายการในเอกสารที่ออกกระหว่างทาง

2.3.3.2. กรณีผู้ประกอบการเข้าระบบ e-Tax Invoice by Email¹⁴

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่มีความประสงค์จะขอจัดทำ ส่งมอบและ เก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ผ่านจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (Email) โดยการประทับรับรองเวลา (Time Stamp) ของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) ต้องมีลักษณะดังนี้

- 1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1(6) แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) มีรายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อปี
- 3) ต้องไม่เป็นผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติจัดทำและนำส่งใบกำกับภาษีและใบรับอิเล็กทรอนิกส์ด้วยระบบ e-Tax Invoice & e-Receipt

2.3.3.3 การจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

การจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ จำเป็นต้องมีความรู้ ความเข้าใจในหลักเกณฑ์ และวิธีการจัดทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อปรับปรุงระบบงาน ขยายสินค้าและบริการของกิจการ ให้สามารถจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ พร้อมนำส่งข้อมูลให้กรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

การเตรียมข้อมูลการจัดทำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

การออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์หรือใบรับอิเล็กทรอนิกส์ส่งมอบให้ผู้ซื้อสินค้าและผู้รับบริการ ผู้ประกอบการสามารถจัดทำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์หรือใบรับอิเล็กทรอนิกส์ที่มีสาระสำคัญของใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ใบเพิ่มหนี้ตามมาตรา 86/9 แห่งประมวลรัษฎากร ใบลดหนี้ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร และใบรับตามมาตรา 105 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีทางเลือกในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ได้ 3 ทางเลือกดังนี้¹⁵

- ทางเลือกที่ 1 จัดทำข้อมูลรูปแบบ XML File ตามมาตรฐานที่กำหนด ซึ่งต้องลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature)

¹⁴ กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์, ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์, หน้า 19.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน.

- ทางเลือกที่ 2 จัดทำข้อมูลรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์อื่นๆ เช่น PDF, Word, Excel ซึ่งต้องลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature)
- ทางเลือกที่ 3 จัดทำข้อมูลผ่านระบบบริการ RD Portal ของกรมสรรพากร ซึ่งต้องลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ที่โปรแกรม Ultimate Sign & Viewer สำหรับการส่งมอบข้อมูลให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการสามารถทำได้ด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น อีเมล หรือวิธีการอื่นใด ตาม พ.ร.บ.ธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์

การจัดเตรียมข้อมูลสำหรับนำส่งกรมสรรพากร



รูปที่ 1 การจัดเตรียมข้อมูลสำหรับนำส่งกรมสรรพากร

(ที่มา: ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์)

1. ข้อมูลที่ต้องจัดทำเป็นรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์และนำส่งกรมสรรพากร ได้แก่
 - ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)
 - ใบเพิ่มหนี้ (Debit Note)
 - ใบลดหนี้ (Credit Note)
 - ใบรับ (Receipt)
2. จัดทำใบกำกับภาษีหรือใบรับให้อยู่ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่มีโครงสร้างข้อมูล XML File ตามข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วยข้อความอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับการซื้อขายสินค้าและบริการ (ชมธอ. 3-2560) เท่านั้น
3. ข้อมูล XML File ที่จัดทำต้องลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ด้วยใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ ของผู้ประกอบการ ที่ออกโดยผู้ให้บริการออกใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ตามที่กรมสรรพากรเห็นชอบ สำหรับผู้ประกอบการที่พัฒนาระบบการสร้างลายมือชื่อดิจิทัลด้วยตนเอง ศึกษาขั้นตอน การจัดทำและสร้างลายมือชื่อดิจิทัล ที่คู่มือ การจัดทำและลงลายมือชื่อดิจิทัลใบกำกับภาษี

อิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบ XML File ตามข้อเสนอแนะของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

4. นำส่งข้อมูลผ่านช่องทางนำส่งของกรมสรรพากร ภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดไป ยกเว้น ผู้ที่จัดทำข้อมูลผ่านระบบบริการ RD Portal ของกรมสรรพากร ข้อมูลจะนำส่งกรมสรรพากรทันทีที่ทำรายการสำเร็จ

การตรวจสอบโครงสร้างข้อมูล XML (Schema และ Schematron)

การนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ให้กรมสรรพากร ระบบจะ ตรวจสอบโครงสร้างข้อมูลตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนด (Schema และ Schematron) ว่าเป็นโครงสร้างข้อมูล XML ตามมาตรฐานที่กำหนดหรือไม่ เช่น ตรวจสอบประเภทของข้อมูล ความยาวของข้อมูล ความสัมพันธ์ของข้อมูล เป็นต้น และตรวจสอบใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้งาน ไม่หมดอายุหรือไม่ถูกเพิกถอน รวมทั้งการตรวจสอบลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ที่รับรองว่าข้อมูลของผู้นำส่งไม่ถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขกรณีที่ผู้ใช้งานนำส่งข้อมูลแล้วมีข้อความตอบกลับ(Response Message) ที่หน้าจอว่า “สำเร็จ” หรือ “ไม่สำเร็จ” กรณีนำส่งไม่สำเร็จ ระบบจะแสดงข้อความตอบกลับให้ทราบว่ามีการใดที่ไม่ถูกต้อง ให้ผู้นำส่งจัดทำไฟล์ให้ถูกต้องและนำส่งข้อมูลใหม่

ผู้ประกอบการที่พัฒนาระบบการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับ ด้วยตนเอง แนะนำให้ตรวจสอบโครงสร้างข้อมูล XML File และการลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ว่าเป็น ตามเงื่อนไขที่กำหนดหรือไม่ ก่อนทำการนำส่งข้อมูลจริง¹⁶

วิธีการตรวจสอบโครงสร้างข้อมูล XML และการลงลายมือชื่อดิจิทัล(DigitalSignature)

ผู้ประกอบการที่จัดเตรียมไฟล์ข้อมูลได้แล้วสามารถตรวจสอบ โครงสร้างข้อมูล XML เงื่อนไขการใช้ข้อมูล (Schema และ Schematron) และการลงลายมือชื่อดิจิทัลได้ 3 วิธี ดังนี้

- วิธีที่ 1 ตรวจสอบผ่านโปรแกรม เช่น โปรแกรม XML Spy โดยเปิดข้อมูล XML File ที่จัดทำ เปรียบเทียบกับข้อมูล XSD File และ SCH File เพื่อตรวจสอบโครงสร้างข้อมูลและเงื่อนไขที่กำหนด
- วิธีที่ 2 ตรวจสอบผ่านเว็บไซต์ <https://etax.rd.go.th> ที่เมนูสนับสนุน เลือกตรวจสอบโครงสร้างข้อมูล
- วิธีที่ 3 ตรวจสอบผ่านโปรแกรมสร้างและตรวจสอบลายมือชื่อดิจิทัล (Ultimate Sign & Viewer)¹⁷

¹⁶ ธีัญญารัตน์ พวงพยอม, "ก้าวสู่ผู้ประกอบการ E-Tax Invoice & E-Receipt (Ep.3)," มุมสรรพากร (พฤศจิกายน 2560).

¹⁷ ธีัญญารัตน์ พวงพยอม, "ก้าวสู่ผู้ประกอบการ E-Tax Invoice & E-Receipt (Ep.3)," (2560).

ข้อเสนอแนะมาตรฐานฯ ที่ใช้จัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ สำหรับผู้ที่พัฒนาระบบการจัดทำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์หรือใบรับอิเล็กทรอนิกส์ด้วยตนเองศึกษา มาตรฐานการจัดทำและนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้

1) ประกาศสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) เรื่อง ข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วย ข้อความอิเล็กทรอนิกส์สำหรับการซื้อขายสินค้าและบริการ ขมธอ.3-2560

2) ประกาศสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) เรื่อง ข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วยการใช้ข้อความ XML สำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างหน่วยงาน ขมธอ.14-2560

2.3.4 หลักเกณฑ์และวิธีการสำหรับการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ต้องมีรายการตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ผู้ ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ดำเนินการตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้¹⁸

1) จัดทำใบกำกับภาษีโดยมีรายการที่เป็นสาระสำคัญ ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวล รัษฎากร เป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

2) ผู้ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์อาจกำหนดให้มีรายการอื่นใดในใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์นอกจากรายการที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้

3) นำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มาคำนวณทางคณิตศาสตร์เข้ารหัสอัลกอริทึม แบบอสมมาตร (Asymmetric Key Algorithms) บนพื้นฐานวิทยาการเข้ารหัสลับ (Encryption) และใช้ กุญแจส่วนตัว (Private Key) ที่เป็นคู่กับใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Certificate) ซึ่งผู้ให้บริการออก ใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Certification Authority) ได้ออกให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งยังไม่ หมดอายุ ในขณะที่สร้างลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) และขณะส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้ ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ

4) นำลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ส่งไปพร้อมข้อมูลใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

2.3.5 การยื่นคำขอเป็นผู้ประกอบการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีความประสงค์จะยื่นคำขอต่อกรมสรรพากร เพื่อเป็น ผู้ประกอบการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

¹⁸ ข้อ 8 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บ รักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2562

2.3.5.1 หลักเกณฑ์การขอเป็นผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์¹⁹

- 1) ต้องเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งมีฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่น้อยกว่า 50 ล้านบาท
- 2) ต้องไม่มีประวัติการออกไปกำกับภาษีหรือใช้ใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร
- 3) กรรมการหรือผู้มีอำนาจจัดการต้องไม่มีลักษณะต้องห้าม เช่น ถูกพิทักษ์ทรัพย์ล้มละลายหรือเคยล้มละลายแต่ยังไม่พ้น 2 ปี นับแต่ยกเลิกหรือปลดจากการล้มละลาย หรือเคยได้รับโทษจำคุกในคดีอาญาซึ่งศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุด
- 4) ต้องมีประสบการณ์หรือมีขีดความสามารถในการให้บริการระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการรับส่งข้อมูล หรือเป็นผู้ให้บริการระบบคอมพิวเตอร์ในการรับส่งข้อมูล
- 5) ไม่เป็นผู้ที่ถูกกระบุชื่อไว้ในบัญชีรายชื่อผู้ทำงานของทางราชการ และได้แจ้งเวียนชื่อแล้วหรือไม่เป็นผู้ได้รับผลของการสั่งให้นิติบุคคลหรือบุคคลอื่นเป็นผู้ทำงานตามกฎหมายว่าด้วยการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ
- 6) ต้องมีระบบสารสนเทศที่มีความมั่นคงปลอดภัยและมีความน่าเชื่อถือ ตามข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วยการรักษาความมั่นคงปลอดภัยสารสนเทศสำหรับผู้ให้บริการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (Information Security for Data Message Generation, Transfer and Storage Service Providers) (ชมธอ. 21-2526) ลงวันที่ 11 มกราคม 2562 และมีหลักฐานผ่านการรับรองระบบสารสนเทศจากหน่วยงานรับรองตามที่กรมสรรพากรกำหนด
- 7) ต้องเป็นผู้ประกอบการที่ได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ออกไปกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ และได้จัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์เป็นปกติธุระทางธุรกิจ

2.3.5.2 ผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้²⁰

- 1) ยื่นคำขอรับการตรวจประเมินเพื่อการรับรองกับหน่วยงานรับรองตามที่กำหนด เพื่อดำเนินการตรวจประเมินระบบสารสนเทศตามข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ว่าด้วยการรักษาความมั่นคงปลอดภัยสารสนเทศสำหรับผู้ให้บริการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (Information Security for Data Message Generation, Transfer and Storage Service Providers) (ชมธอ. 21-2526) ลงวันที่ 11 มกราคม 2562

¹⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2562

²⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2562

โดยหน่วยงานรับรองจะออกหนังสือรับรองระบบสารสนเทศสำหรับผู้ให้บริการ เมื่อผลการตรวจประเมิน สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การตรวจประเมินที่กำหนด

2) ยื่นคำขอตดสอบระบบรับส่งข้อมูลกับกรมสรรพากร โดยแจ้งความประสงค์เป็น ผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ พร้อมแนบเอกสารประกอบการพิจารณา คุณสมบัติ ดังนี้

- (ก) ข้อเสนอทางธุรกิจ (Proposal) อย่างน้อยต้องมีรายละเอียดดังต่อไปนี้
- รายละเอียดประวัติของบริษัท (Company Profile) และผลการดำเนินงานที่ผ่านมา
 - รายละเอียดประสบการณ์ในการพัฒนาระบบสารสนเทศที่เกี่ยวกับการรับส่งข้อมูลพร้อมเอกสารประกอบการพิจารณา
 - แผนการดำเนินงานในอนาคตของผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์
 - แผนผังการทำงานรวมของระบบงานทั้งหมด (System Flow) และ แผนผังกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process) ของผู้ให้บริการนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์พร้อมคำอธิบาย
- (ข) หลักฐานการยื่นคำขอรับการตรวจประเมินเพื่อการรับรองจากหน่วยงานรับรอง

เมื่อผู้มีคุณสมบัติครบถ้วนตามที่กำหนด กรมสรรพากรจะเปิดสิทธิให้ทดสอบระบบ นำส่งข้อมูลตามมาตรฐาน Electronic Business using Extensible Markup Language (ebXML) และ จะแจ้งผลการทดสอบระบบนำส่งข้อมูลให้หน่วยงานรับรองทราบ เพื่อใช้เป็นส่วนหนึ่งในการประเมินผลการรับรองระบบสารสนเทศ

3) ยื่นเอกสารการรับรองจากหน่วยงานรับรองกับกรมสรรพากร เพื่อพิจารณาเปิดสิทธิ ให้บริการนำส่งข้อมูล

2.3.5.3 การนำส่ง และเก็บรักษาข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

เมื่อผู้ประกอบการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ส่งมอบให้ผู้ซื้อสินค้าหรือ ผู้รับบริการแล้ว ยังมีหน้าที่นำส่งข้อมูลให้กรมสรรพากรตามระยะเวลาที่กำหนด ผ่านระบบการนำส่งข้อมูล อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ การนำส่งข้อมูลแบบ Host to Host การนำส่งข้อมูลโดยผู้ให้บริการ Service Provider หรือนำส่งข้อมูลผ่านเว็บไซต์ด้วยวิธีการ Upload XML ซึ่งเป็นการนำส่งข้อมูลสำหรับผู้ประกอบการ ที่มีความพร้อมในการจัดทำและนำส่งข้อมูลด้วยระบบงานของตนเอง สำหรับผู้ประกอบการที่มีขนาดเล็ก และ ไม่มีซอฟต์แวร์สำหรับจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์สามารถใช้ระบบจัดทำ ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ผ่านเว็บไซต์กรมสรรพากรด้วยระบบ RD Portal ซึ่งจะเป็นการนำส่งข้อมูลให้กรมสรรพากรอัตโนมัติ

1. นำส่งข้อมูลแบบ Host to Host

Host to Host เป็นวิธีการนำส่งข้อมูล โดยผู้ประกอบการทำการเชื่อมระบบการรับส่งข้อมูลโดยตรง กับกรมสรรพากรเพื่อนำส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างกัน เหมาะสำหรับผู้ประกอบการรายใหญ่และอยู่ในความดูแลของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ (LTO) ที่มีปริมาณข้อมูลจำนวนมาก มีความพร้อมในการพัฒนาระบบ การใช้ช่องทางการนำส่งวิธีนี้ผู้ประกอบการต้องยื่นคำขออนุมัติต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาคุณสมบัติและทำการทดสอบนำส่งข้อมูลผ่านระบบของกรมสรรพากรก่อน



รูปที่ 2 การนำส่งข้อมูลแบบ Host to Host

(ที่มา: ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์)

2. นำส่งข้อมูลโดยผู้ให้บริการ Service Provider

Service Provider เป็นผู้ให้บริการหรือเป็นตัวแทนนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และ ซึ่งจะเป็นผู้ช่วยจัดการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์และเป็นผู้นำส่งข้อมูลแทนผู้ประกอบการ (ผู้ใช้บริการ) ด้วยระบบการรับส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อมโยงกับระบบของกรมสรรพากร ด้วยมาตรฐานความมั่นคงปลอดภัยในระบบสารสนเทศ โดยผู้ให้บริการ Service Provider มีระบบงานสนับสนุนการทำงานที่เกี่ยวข้องให้คำปรึกษาและความช่วยเหลือแก่ผู้ใช้บริการตามหลักเกณฑ์และคุณสมบัติที่กรมสรรพากรกำหนด

ทั้งนี้ ผู้ประกอบการที่ประสงค์นำส่งข้อมูลผ่าน Service Provider สามารถติดต่อใช้บริการตาม รายชื่อ ผู้ให้บริการที่ได้รับอนุมัติซึ่งกรมสรรพากรจะประกาศรายชื่อบนเว็บไซต์²¹



รูปที่ 3 การนำส่งข้อมูลโดยผู้ให้บริการ Service Provider

(ที่มา: ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์)

²¹ กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์, ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์.

3. นำส่งข้อมูลโดย Upload XML

ผู้ประกอบการที่มีข้อมูลจำนวนไม่มากและสามารถจัดทำข้อมูลใบกำกับภาษีเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์และลงลายมือชื่อดิจิทัลได้ด้วยตนเอง สามารถนำส่งไฟล์โดยวิธีการอัปโหลดไฟล์ XML ผ่านเว็บไซต์ e-Tax Invoice & e-Receipt ที่ระบบ Upload XML

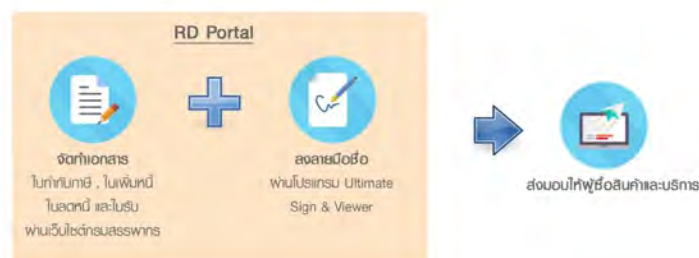


รูปที่ 4 นำส่งข้อมูลโดย Upload XML

(ที่มา: ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์)

4. นำส่งข้อมูลโดยระบบ RD Portal

เป็นระบบบริการของกรมสรรพากรที่มีฟังก์ชันการจัดทำเอกสารและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากร (ระบบ e-Tax Invoice & e-Receipt) เหมาะสำหรับกิจการขนาดเล็กมากที่ไม่มีซอฟต์แวร์ในการจัดการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ สามารถจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์หรือใบรับอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบอย่างง่ายผ่านทางออนไลน์



รูปที่ 5 นำส่งข้อมูลโดยระบบ RD Portal

(ที่มา: ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์)

2.3.5.4 การตรวจสอบผลการนำส่งข้อมูล

เมื่อผู้ประกอบการ (corporate) หรือผู้ดูแลระบบ (Admin) หรือผู้ใช้งานทั่วไป (User) นำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบงานของกรมสรรพากรแล้ว สามารถเข้าสู่ระบบบริการสมาชิกติดตามและตรวจสอบผลการนำส่งข้อมูลได้ที่ระบบตรวจสอบการนำส่งข้อมูล (Tracking)



รูปที่ 6 ตรวจสอบผลการนำส่งข้อมูล

(ที่มา: ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์)

2.3.5.5 การเก็บรักษาข้อมูล

ผู้ประกอบการที่ได้จัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่ได้รับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ จะต้องเก็บรักษาไว้ในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้

1. ข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์สามารถเข้าถึงและนำกลับมาใช้ได้โดยความหมายไม่เปลี่ยนแปลง และ
2. เก็บรักษาข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์นั้น ให้อยู่ในรูปแบบที่เป็นอยู่ในขณะที่ได้สร้าง ส่ง หรือได้รับข้อมูลนั้น หรืออยู่ในรูปแบบที่สามารถแสดงข้อความที่สร้าง ส่ง หรือได้รับให้ปรากฏอย่างถูกต้องได้ และ
3. เก็บรักษาข้อความส่วนที่ระบุถึงแหล่งกำเนิด ต้นทาง และปลายทางของใบกำกับภาษี อิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนวันและเวลาที่ส่งหรือได้รับข้อความดังกล่าว ทั้งนี้ การเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ต้องปฏิบัติตามมาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.6 ปัญหาการบังคับใช้ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

การจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งภาครัฐเองจะได้ประโยชน์จากข้อมูลธุรกรรมของผู้ประกอบการที่มาจากใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้การตรวจสอบใบกำกับภาษี การขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถทำได้ถูกต้อง รวดเร็ว แก้ไขปัญหาใบกำกับภาษีปลอมและการทุจริต ต่าง ๆ ได้ อีกทั้งภาครัฐสามารถใช้ระบบข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) และระบบปัญญาประดิษฐ์ (AI) วิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว เพื่อหาความผิดปกติของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้อย่างรวดเร็ว ลดปัญหา การไม่ออกใบกำกับภาษี เพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ประเทศ และ ยังจะช่วยให้ภาคเอกชนลดต้นทุนของการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาเอกสาร

อย่างไรก็ตาม การจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ตามแผนยุทธศาสตร์ National e-Payment มีปัญหาและผลกระทบต่อผู้ประกอบการ ทำให้ผู้ประกอบการไม่ใช้งานและเข้าสู่ระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ตามวัตถุประสงค์ของพัฒนาระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งปัญหาและผลกระทบต่อผู้ประกอบการสามารถแบ่งเป็นประเด็นหลักๆ ได้ ดังนี้

2.3.6.1 ภาระการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการขนาดเล็กเมื่อจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ด้วยระบบ e-Tax Invoice by Email จะมีหน้าที่จัดทำและส่งมอบรายงานภาษีที่เกี่ยวข้องกับการออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่จัดทำขึ้นในรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์แก่กรมสรรพากร ตามข้อ 20 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่า ด้วยการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบ e - Tax Invoice by Email พ.ศ. 2560

ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่จัดทำผ่านระบบ e-Tax Invoice by Email มีการส่งข้อมูลใบกำกับภาษีให้กับระบบ e-Tax Invoice by Email อยู่แล้ว [ส่งสำเนา (Email CC) ให้ระบบ e-Tax Invoice by Email (csemail@etax.teda.th)] ดังนั้น การกำหนดให้ผู้ประกอบการต้องจัดทำ และส่งมอบรายงานภาษีที่เกี่ยวข้องกับการออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์อีกเป็นกระบวนการที่ซ้ำซ้อนเนื่องจากกรมสรรพากรมีข้อมูลดังกล่าวอยู่ในระบบคอมพิวเตอร์แล้วจึงเป็นการเพิ่มภาระให้ ผู้ประกอบการ และไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความสะดวกและความประหยัด ที่ต้องลดความยุ่งยาก ซ้ำซ้อนในการเสียภาษีอากรเพื่อให้ผู้ประกอบการได้รับความสะดวกมากที่สุด และมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นน้อยที่สุด²² โดยแตกต่างกับการจัดทำใบกำกับภาษีในรูปแบบกระดาษ ซึ่งมีส่งมอบรายงานภาษีที่เกี่ยวข้องกับการออกใบกำกับภาษีให้กรมสรรพากรเพียงครั้งเดียว ที่มีความสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความสะดวกและความประหยัด เนื่องจากไม่ซ้ำซ้อน

ทั้งนี้ ในส่วนผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดใหญ่ที่จัดทำผ่านใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์แม้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำและส่งมอบรายงานภาษีที่เกี่ยวข้องกับการออกใบกำกับ ภาษีอิเล็กทรอนิกส์หากจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ทุกคราวที่ออกใบกำกับภาษี ซึ่งกรมสรรพากรไม่ได้บังคับให้ทุกธุรกรรมของผู้ประกอบการที่เข้ามาในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ต้องออกใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติยังมีการออกใบกำกับภาษีในรูปแบบกระดาษอยู่ ซึ่งหากมีคราวใดคราวหนึ่งไม่ได้จัดทำใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ผู้ประกอบการก็ยังมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานดังกล่าวด้วย แม้ว่ากรมสรรพากรมีข้อมูลใบกำกับ

²² พงศ์เทพ หนูแก้ว, "แนวทางการปรับปรุงโครงการใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ National E-Payment ของประเทศไทย" คณานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562). หน้าที่ 29

ภาษีอิเล็กทรอนิกส์อยู่ในระบบคอมพิวเตอร์ แล้วก็ตาม จึงไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความสะดวกและความประหยัด ที่ต้องลดความยุ่งยาก ซ้ำซ้อนในการเสียภาษีอากรเพื่อให้ผู้ประกอบการได้รับความสะดวกมากที่สุด

2.3.6.2 การจัดเก็บเอกสารอิเล็กทรอนิกส์

ผู้จัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้ที่ได้รับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ มีหน้าที่เก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ไว้ตามระยะเวลาที่กำหนดตามมาตรา 87/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเก็บรักษาไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี แต่ไม่เกิน 7 ปี กรณีอยู่ระหว่างการตรวจสอบภาษีอากรจะต้องเก็บไว้จนกว่าการตรวจสอบภาษีอากรจะแล้วเสร็จ จากข้อกำหนดข้างต้น แม้ว่าข้อมูลที่กรมสรรพากรต้องการจะถูกจัดเก็บที่ระบบคอมพิวเตอร์ ของกรมสรรพากรแล้ว ยังถูกกำหนดให้จัดเก็บที่ระบบคอมพิวเตอร์ของผู้จัดทำและระบบคอมพิวเตอร์²³

2.4 หลักการเรื่องเทคโนโลยี Blockchain

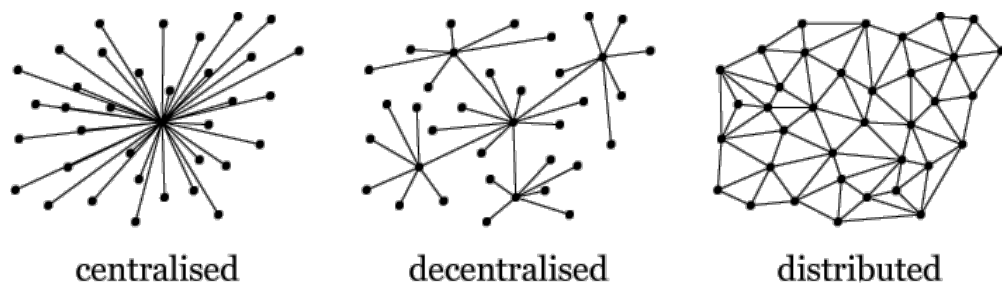
ศึกษาหลักการทำงาน องค์ประกอบ และคุณลักษณะที่สำคัญของเทคโนโลยี Blockchain เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมและโอกาสในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ของประเทศไทย

2.4.1 เทคโนโลยี Blockchain

Blockchain คือเทคโนโลยีการจัดเก็บข้อมูลแบบ Shared Database หรือ ที่รู้จักกันในชื่อ “Distributed Ledger Technology (DLT)” โดยเป็นรูปแบบ การบันทึกข้อมูลที่รับประกันความปลอดภัยว่า ข้อมูลที่ถูกบันทึกไปก่อนหน้านั้น ไม่สามารถที่จะเปลี่ยนแปลง หรือแก้ไขได้ ซึ่งทุกผู้ใช้งานจะเห็นข้อมูลชุดเดียวกัน ทั้งหมด โดยใช้หลักการ Cryptography และความสามารถของ Distributed Computing เพื่อสร้างกลไกความน่าเชื่อถือ (Yermack, 2017) จุดเริ่มต้นของเทคโนโลยี Blockchain เกิดขึ้นครั้งแรกในปี 2008 โดยการ นำเสนอของ “Satoshi Nakamoto” จากเอกสาร Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System เป็นการนำเสนอแนวคิดเกี่ยวกับการสร้าง Platform ที่สามารถสร้างความปลอดภัยในการแลกเปลี่ยนเงินสกุล

²³ เรื่องเดียวกัน.

ดิจิทัลที่มีชื่อว่า “Bitcoin”²⁴ โดยใช้ทฤษฎีเกี่ยวกับการทำ Cryptography²⁵ และ Distributed Computing²⁶ ดังแสดงในรูปภาพที่ 7



รูปที่ 7 รูประบบ Centralised, Decentralised และ Distributed
(ที่มา: Blockchain ...เรื่องไกลหรือใกล้ตัวเรา)²⁷

นอกจากนี้รายการธุรกรรมดังกล่าวจะต้องผ่านการตรวจสอบ (Consensus)²⁸ จากทั้งเครือข่ายเสียก่อน จึงจะสามารถบันทึกข้อมูลเข้า Block ได้ ดังนั้น เทคโนโลยี Blockchain จึงไม่จำเป็นต้องมีตัวกลางคอยทำหน้าที่ในการจัดเก็บ รายการธุรกรรม แต่ข้อมูลทั้งหมดจะถูกจัดเก็บอยู่ภายใต้โครงสร้างของเทคโนโลยี Blockchain และถูกกระจายไปยังเครื่องของสมาชิกทุกคนในเครือข่าย และถ้ามีคนพยายามสร้างรายการธุรกรรมปลอมขึ้นมา ข้อมูลก็จะขัดแย้งกับข้อมูลในเครื่อง ของสมาชิกอื่น ๆ ในเครือข่าย เนื่องจากทุก

²⁴ สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล, การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ (กรุงเทพฯ: สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล (องค์การมหาชน), 2562), หน้า 19.

²⁵ Cryptography เป็นกระบวนการสำหรับการแปรรูปข้อมูลเล็กทรอนิกส์ธรรมดาให้อยู่ในรูปที่บุคคลทั่วไปไม่สามารถอ่านเข้าใจได้ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการเข้ารหัสจะกระทำก่อนการจัดเก็บข้อมูลหรือก่อนการส่งข้อมูล โดยการนำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ธรรมดากับกุญแจ (Key) ซึ่งเป็นตัวเลข มาผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ ผลที่ได้ก็คือข้อมูลที่เข้ารหัส ขั้นตอนที่กำลังมานี้จะเรียกว่า “การเข้ารหัสลับ” (Encryption) และเมื่อต้องการอ่านข้อมูล จะนำเอาข้อมูลที่เข้ารหัสกับกุญแจมาผ่านเข้าสู่กระบวนการทางคณิตศาสตร์ ผลลัพธ์ที่ได้ก็คือข้อมูลดั้งเดิม ซึ่งขั้นตอนนี้จะเรียกว่า “การถอดรหัสลับ” (Decryption)

²⁶ Distributed Computing เป็นระบบประมวลผลที่มีการกระจายการประมวลผลไปยังเครื่องต่าง ๆ

²⁷ Anuchard Assavaviwatpong, " Blockchain ...เรื่องไกลหรือใกล้ตัวเรา," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 24 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://medium.com/@anuchardassavaviwatpong/blockchain-%E0%B9%80%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B9%88%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B9%84%E0%B8%81%E0%B8%A5%E0%B8%AB%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B9%83%E0%B8%81%E0%B8%A5%E0%B9%89%E0%B8%95%E0%B8%B1%E0%B8%A7%E0%B9%80%E0%B8%A3%E0%B8%B2-5b6292865867>

²⁸ Consensus คือ การกำหนดข้อตกลงและความเห็นชอบร่วมกันระหว่างสมาชิก ในเครือข่าย Blockchain โดยสมาชิกต้องยอมรับกฎระเบียบ ร่วมกัน ด้วยกลไกในการควบคุมความถูกต้องของข้อมูลในทุก Node ผ่านอัลกอริทึมต่างๆ เพื่อให้ข้อมูลมีความถูกต้องเที่ยงตรงและเป็นข้อมูลชุดเดียวกัน รวมทั้งข้อมูลมีการจัดเก็บที่สอดคล้องและมีลำดับการจัดเก็บตรงกัน ทั้งนี้ กระบวนการ Consensus มีอยู่ด้วยกันหลายวิธี โดยการเลือกใช้วิธีใดนั้นขึ้นอยู่กับ ความเหมาะสมของ Blockchain ในแต่ละประเภท

เครื่องจะต้องมีข้อมูลเหมือนกันทั้งหมด ดังนั้นระบบจะไม่อนุญาตให้สร้างรายการดังกล่าว โดยจะมีแต่รายการที่ทุกคน ในเครือข่ายยอมรับเท่านั้นที่จะสามารถบันทึกเข้าสู่ระบบ Blockchain ได้ และข้อมูลที่ถูกบันทึกเข้าสู่ระบบ Blockchain ไปแล้วจะไม่สามารถเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไข ย้อนหลังได้ จึงทำให้เทคโนโลยี Blockchain ได้รับการยอมรับว่าเป็นเทคโนโลยี การจัดเก็บข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือสูง²⁹

2.4.2 หลักการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain

หลักการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain คือ ฐานข้อมูลจะถูกแชร์ให้กับทุก Node³⁰ ที่อยู่ในเครือข่ายและการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain จะไม่มีเครื่องใดเครื่องหนึ่งเป็นศูนย์กลางหรือเครื่องแม่ข่าย ซึ่งการทำงานแบบกระจายศูนย์นี้ จะไม่ถูกควบคุมโดยคนเพียงคนเดียว แต่ทุก Node จะได้รับสำเนาฐานข้อมูลเก็บไว้ และจะมีการปรับปรุงฐานข้อมูลแบบอัตโนมัติเมื่อมีข้อมูลใหม่เกิดขึ้น ทั้งนี้สำเนาฐานข้อมูลของทุกคนในเครือข่ายจะต้องถูกต้อง และตรงกันกับของสมาชิกคนอื่น ในเครือข่าย อีกทั้งการบันทึกข้อมูลเข้าสู่ Block³¹ ยังอาศัยหลักการทำ Cryptography และการทำ Consensus³² จากสมาชิกในเครือข่ายด้วยกัน ก่อนทำการบรรจุข้อมูลลง Block และเพิ่มเข้าสู่ระบบ Blockchain เพื่อเป็นการป้องกัน และรับประกันความปลอดภัยของข้อมูล โดยแต่ละเครือข่าย Blockchain จะมีการกำหนดกฎเกณฑ์ ในการตรวจสอบหรือที่เรียกว่า “Consensus Protocol” หรือ “Consensus Mechanism” ขึ้นมาเพื่อใช้ในเครือข่าย โดยหลักการทำงานพื้นฐานที่สำคัญ ของเทคโนโลยี Blockchain อย่างน้อยจะต้องประกอบไปด้วย 4 ขั้นตอนหลักๆ ขั้นตอนที่ 1 Create คือการสร้าง Block ที่บรรจุคำสั่งของการทำธุรกรรม ขั้นตอนที่ 2 Broadcast คือ ทำการกระจาย Block ใหม่นี้ให้กับทุก Node ในระบบและบันทึกรายการธุรกรรมลง ledger ให้กับทุก Node เพื่อปรับปรุงข้อมูลว่ามี Block ใหม่เกิดขึ้นมา ขั้นตอนที่ 3 Validation คือ Node อื่น ๆ ในระบบทำการยืนยันและ

²⁹ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์, การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ

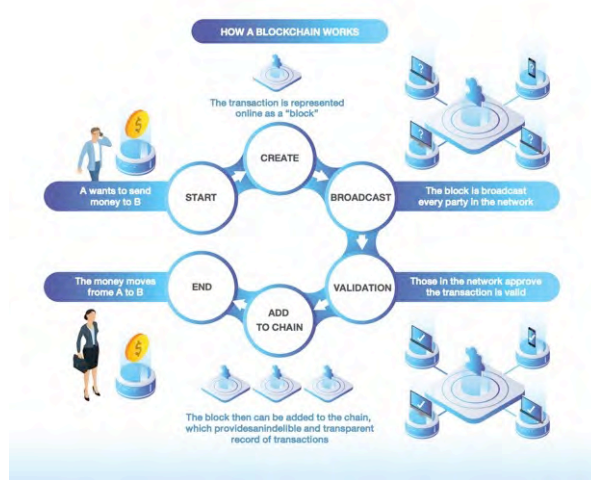
³⁰ Node คือ อุปกรณ์ในเครือข่าย Blockchain เปรียบได้กับเครื่องคอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ หรืออื่น ๆ ที่สามารถเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตและประมวลผลได้ ซึ่งถือว่าเป็นโครงสร้างพื้นฐาน ที่สำคัญในการกระจายและเชื่อมโยงกันในเครือข่ายเพื่อให้ระบบสามารถทำงานและประมวลผลได้ ทั้งนี้ประเภทของ Node ในเครือข่าย Blockchain สามารถจำแนกได้เป็น

1) Node ที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บสำเนาข้อมูลเท่านั้น ประกอบด้วย Full Node และ Light Node 2) Node ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องเท่านั้น หรือที่รู้จักกันในชื่อ Consensus Node

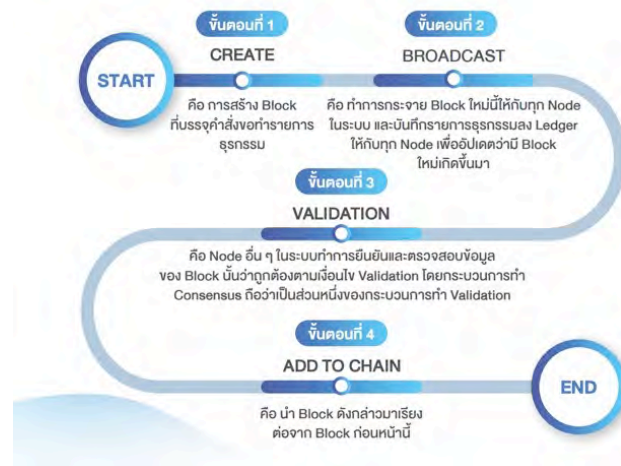
³¹ Block คือ ชุดบรรจุข้อมูล แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนของข้อมูลต่าง ๆ ที่ต้องการบรรจุลงใน Block เรียกว่า Block Data เช่นข้อมูลการทำธุรกรรมต่าง ๆ และส่วนของ Block Header ที่ใช้เก็บข้อมูลประจำ Block นั้น ๆ ได้แก่หมายเลข Block, ค่า Nounce, ค่า Previous Hash และค่า CurrentHash เป็นต้น

³² Consensus คือ การกำหนดข้อตกลงและความเห็นชอบร่วมกันระหว่างสมาชิกในเครือข่าย Blockchain โดยสมาชิกต้องยอมรับกฎระเบียบร่วมกัน ด้วยกลไกในการควบคุมความถูกต้อง ของข้อมูลในทุก Node ผ่านอัลกอริทึมต่าง ๆ เพื่อให้ข้อมูลมีความถูกต้องเที่ยงตรงและเป็นข้อมูลชุดเดียวกัน รวมทั้งข้อมูลมีการจัดเก็บที่สอดคล้องและมีลำดับการจัดเก็บตรงกัน ทั้งนี้กระบวนการ Consensus มีอยู่ด้วยกันหลายวิธี โดยการเลือกใช้วิธีใดนั้น ขึ้นอยู่กับความเหมาะสม ของ Blockchain ในแต่ละประเภท

ตรวจสอบข้อมูลของ Block นั้นว่าถูกต้องตามเงื่อนไข Validation โดยกระบวนการทำ Consensus ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการทำ Validation ขั้นตอนที่ 4 Add to Chain คือ นำ Block ดังกล่าวมาเรียงต่อจาก Block ก่อนหน้านี้ ทั้งนี้ ดังแสดงในรูปภาพที่ 8



รูปที่ 8 หลักการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain (ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)



รูปที่ 8 ขั้นตอนการทำงานของเทคโนโลยี Blockchain (ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

การออกแบบการทำงานของระบบ Blockchain ในการทำงานจริง อาจจะมีการออกแบบขั้นตอนการทำงานที่แตกต่างไปจากนี้ได้ ขึ้นอยู่กับการออกแบบของแต่ละผู้ผลิต หรือแต่ละ Platform แต่อย่างน้อยจะต้องมี 4 ขั้นตอนหลักนี้ซึ่งถือได้ว่าเป็นหัวใจสำคัญของการทำงาน Blockchain นั่นเอง

2.4.3 องค์ประกอบของเทคโนโลยี Blockchain

องค์ประกอบของเทคโนโลยี Blockchain ประกอบด้วย 4 องค์ประกอบสำคัญ คือ 1) Block 2) Chain 3) Consensus และ 4) Validation ดังแสดงในรูปภาพที่ 9



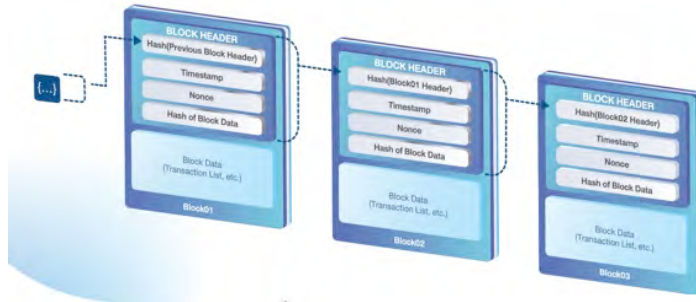
รูปที่ 9 องค์ประกอบของเทคโนโลยี Blockchain
(ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

การจัดเก็บข้อมูลของเทคโนโลยี Blockchain จะถูกจัดเก็บในรูปแบบของ Block โดยแต่ละ Block จะเชื่อมโยงเข้าหา Block ก่อนหน้าด้วยค่า Hash Function³³ ของ Block ก่อนหน้านี้เสมอ และจะเรียงร้อยต่อกันเป็น Chain³⁴ ทำให้ยากต่อการปลอมแปลง แก้ไข และสามารถตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลได้ทุก ๆ Block ตลอดทั้ง Chain ซึ่งสามารถตรวจสอบย้อนกลับไปจนถึง Block เริ่มต้น หรือ Genesis Block ได้³⁵ ดังแสดงในรูปภาพที่ 10

³³ Hash Function คือ การนำข้อมูลต้นฉบับที่ต้องการแปลงข้อมูล มาผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ ซึ่งเป็นฟังก์ชันทางเดียวในการแปลงข้อมูลให้อยู่ในรูปแบบที่มีลักษณะเฉพาะของข้อมูลและมีขนาดความยาวที่คงที่เสมอ โดยข้อมูลต้นฉบับที่ผ่านการทำ Hash Function แล้วจะไม่สามารถดำเนินการย้อนกลับเพื่อให้ได้ซึ่งข้อมูลเดิม

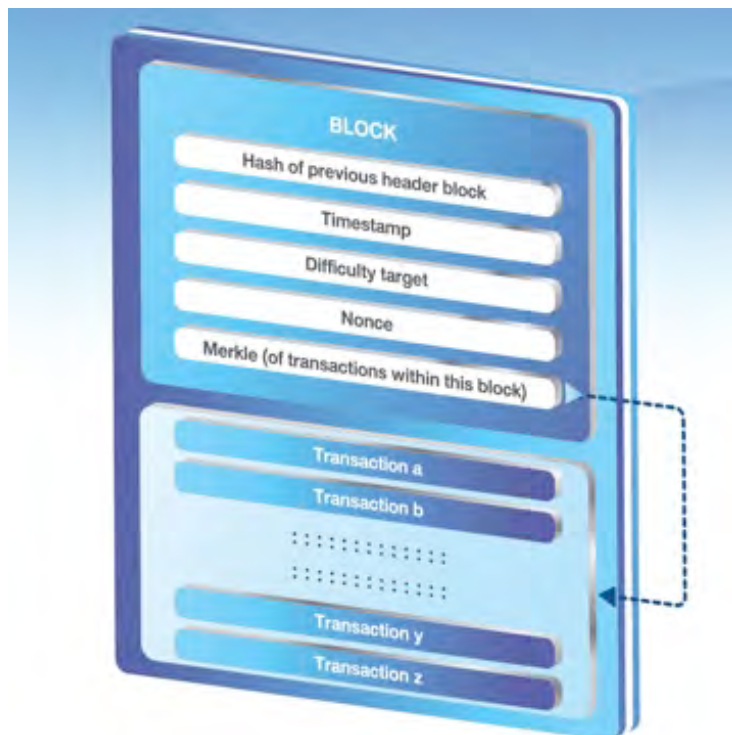
³⁴ Chain คือ หลักการจดจำทุก ๆ ธุรกิจของทุก ๆ คนในระบบและบันทึกข้อมูล พร้อมจัดทำเป็นสำเนา บัญชี Ledger แจกจ่ายให้กับทุกคนในระบบ สำเนาบัญชี Ledger ที่ว่านั้นจะถูกกระจายส่งต่อไปให้ทุก ๆ Node ในระบบเพื่อให้ ทุกคนรับทราบว่ามีธุรกรรมอะไรเกิดขึ้นมาบ้างตั้งแต่เปิดระบบ Blockchain นั้นขึ้นมา ถึงแม้ว่าจะมี Node ใด Node หนึ่งเสียหายไปก็สามารถยืนยัน หรือข้อมูล Ledger จาก Node อื่น ๆ กลับมาปรับปรุงให้ทั้งระบบได้เหมือนเดิม

³⁵ การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ หน้า 25.



รูปที่ 10 โครงสร้างการเชื่อมโยง Block
(ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

ดังนั้น Block คือ ชุดบรรจุข้อมูล แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนของ Block Header สำหรับแจ้งให้ผู้ใช้รายอื่นทราบว่าภายในบรรจุข้อมูลอะไร และส่วนของ Block Data เพื่อใช้บรรจุข้อมูลต่าง ๆ ยกตัวอย่างเช่น ข้อมูลจำนวนเงิน ข้อมูล การโอนเงิน ข้อมูลประวัติการรักษาพยาบาล หรือข้อมูลอื่น ๆ โดยโครงสร้าง ของแต่ละ Block จะประกอบไปด้วยข้อมูล 7 ส่วน ดังแสดงในรูปภาพที่ 11



รูปที่ 11 โครงสร้างภายใน Block ของ Bitcoin
(ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

2.4.4 ประเภทของ Blockchain

หากพิจารณาจากข้อกำหนดการเข้าร่วมเป็นสมาชิกของเครือข่าย Blockchain สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้³⁶

2.4.4.1 Blockchain แบบเปิดสาธารณะ (Public Blockchain)

Public Blockchain คือ Blockchain วงเปิดที่อนุญาตให้ทุกคนสามารถ เข้าใช้งานไม่ว่าจะเป็นการอ่าน หรือการทำธุรกรรมต่าง ๆ ได้อย่างอิสระ โดยไม่จำเป็นต้องขออนุญาต หรือรู้จักกันในอีกชื่อคือ Permissionless Blockchain ดังแสดงในรูปภาพที่ 12



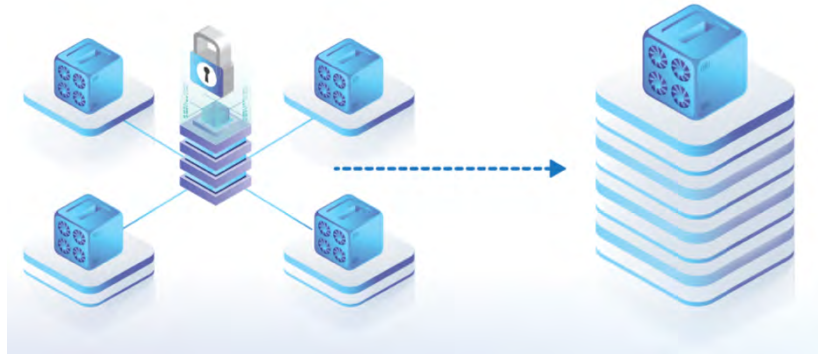
รูปที่ 12 Public Blockchain
(ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

โดยทุกคนในเครือข่ายสามารถเห็นข้อมูลรายการธุรกรรมได้ ซึ่งรายการธุรกรรมที่เกิดขึ้นใหม่จะต้องผ่านกระบวนการทำ Consensus จากสมาชิกในเครือข่ายก่อนตัวอย่างของระบบ Blockchain แบบเปิดสาธารณะยกตัวอย่างเช่น Bitcoin, Ethereum

2.4.4.2 Blockchain แบบปิด (Private Blockchain)

Private Blockchain คือ Blockchain วงปิดที่เข้าใช้งานได้เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น ซึ่งส่วนใหญ่ถูกสร้างขึ้นเพื่อใช้งานภายในองค์กร ดังนั้น ข้อมูลการทำธุรกรรมต่าง ๆ จะถูกจำกัดอยู่เฉพาะภายในเครือข่ายซึ่งประกอบไปด้วยสมาชิกที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น ดังแสดงในรูปภาพที่ 13

³⁶ สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล, การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ.



รูปที่ 13 Private Blockchain
(ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

โดยภายในเครือข่ายจะมี Node หลักคอยทำหน้าที่เป็นผู้ตัดสินใจเลือกเกณฑ์สำหรับการตรวจสอบความถูกต้อง รวมถึงการบันทึกและการทำธุรกรรมของทุก Node ซึ่งผู้เข้าร่วมในกลุ่มสามารถตกลงที่จะเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สำหรับตรวจสอบและ บันทึกรายการได้ จึงเหมาะสมสำหรับการประยุกต์ใช้เพื่อเก็บข้อมูลที่เป็นความลับ หรือข้อมูลที่ไม่ต้องการเผยแพร่ให้ผู้ไม่เกี่ยวข้องภายนอกองค์กรทราบ อย่างไรก็ตามหน่วยงานที่สร้าง Blockchain แบบปิดเป็นของตนเอง จำเป็นต้องลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานของอุปกรณ์ ระบบเครือข่ายในการเชื่อมต่อองค์ความรู้เกี่ยวกับ ระบบ Blockchain ที่นำมาใช้งาน รวมทั้งการดูแลรักษา เพื่อให้ระบบ สามารถดำเนินการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งโดยส่วนมากการใช้ระบบ Blockchain แบบปิดมักใช้ ในงานระหว่างองค์กรธุรกิจหรือ ระหว่างองค์กรภาครัฐ ตัวอย่าง ของระบบ Blockchain แบบปิดยกตัวอย่างเช่น Hyperledger, Corda, Tendermint

2.4.4.3 Blockchain แบบเฉพาะกลุ่ม (Consortium Blockchain)

Consortium Blockchain คือ Blockchain ที่เปิดให้ใช้งานได้เฉพาะกลุ่ม ที่มีการลงทุนในด้านโครงสร้างพื้นฐาน ของอุปกรณ์ ระบบเครือข่ายร่วมกัน เพื่อใช้ในการเชื่อมต่อองค์ความรู้เกี่ยวกับระบบ Blockchain ที่นำมาใช้งาน รวมทั้งการดูแลรักษาให้ระบบสามารถดำเนินการต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยส่วนมากมักใช้ในงานระหว่างองค์กรธุรกิจหรือ ระหว่างองค์กรภาครัฐ ตัวอย่าง อาจจะเป็นระบบ Blockchain แบบปิดที่เป็นการผสมผสานแนวคิดระหว่าง Public Blockchain และ Private Blockchain ซึ่งส่วนมากเป็นการรวมตัวกันขององค์กรที่มีลักษณะธุรกิจที่เหมือนกัน และต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันอย่างสม่ำเสมอมารวมตัวกันสร้างโครงข่าย Blockchain ขึ้นมาใช้ร่วมกัน โดยไม่จำกัดเฉพาะในองค์กรเดียวเท่านั้นเหมือนกับ Private Blockchain หรือเปิดให้ทุกคนสามารถใช้งานได้เหมือนกับ Public Blockchain ทั้งนี้ เนื่องจากธุรกรรมและข้อมูลที่จัดเก็บเป็นข้อมูลที่เป็นความลับ หรือข้อมูลส่วนตัวภายในองค์กร ส่งผลให้ ไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวทั้งหมดแก่สาธารณชนได้ ดังนั้น ผู้เข้าร่วม Blockchain จึงจำกัดเฉพาะกลุ่ม จำเป็นต้องได้รับการอนุญาตจากตัวแทนเสียก่อน จึงจะสามารถเข้าใช้งานได้ ยกตัวอย่างเช่น

เครือข่ายระหว่างธนาคาร ที่ใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลการทำธุรกรรม หรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ภายในกลุ่มของธนาคาร ยกตัวอย่างเช่น Japanese Bank และ R3CEV ³⁷

2.4.5 คุณลักษณะพื้นฐานที่สำคัญของเทคโนโลยี Blockchain

การจัดเก็บข้อมูลในรูปแบบของ Block โดยเชื่อมต่อแต่ละ Block ด้วย Hash Function และกระจายให้ทุก ๆ Node เก็บทำให้เกิดคุณสมบัติที่สำคัญของ Blockchain 3 ประการ คือความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล (Data Integrity) ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล (Data Transparency) และความสามารถในการทำงานได้อย่างต่อเนื่องของระบบ (Availability) ³⁸

2.4.5.1 ความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล (Data Integrity)

เนื่องจากการเชื่อมโยงข้อมูลของ Block ที่เพิ่งถูกสร้างกับ Block ก่อนหน้า จะต้องผ่านกระบวนการ Hash Function และจะทำการกระจายข้อมูลให้ให้ทุก Node ทำให้ข้อมูลที่ถูกรับบันทึกลงใน Blockchain แล้วจะไม่สามารถแก้ไข หรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลได้ (Immutability) เนื่องจาก การพยายามแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลใน Block โดยไม่ผ่านการ Consensus จาก Node อื่น จะทำให้ Block นั้น ถูกแยกออกจาก Chain หลักไปในที่สุด ดังนั้น หากมีความพยายามในการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ได้ถูกบันทึกลงใน Block จะทำให้สมาชิกใน Chain ทราบได้ทันที เนื่องจากข้อมูลใน Block ของแต่ละ Node จะเป็นข้อมูลที่แตกต่างจาก Node อื่น ๆ ในระบบ

2.4.5.2 ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล (Data Transparency)

เนื่องจากทุก Node ในระบบ Blockchain จะเก็บข้อมูลแบบเดียวกันทั้งหมด โดยไม่มี Node ใด Node หนึ่งเป็นศูนย์กลางที่มีอำนาจแต่เพียงผู้เดียวในการเก็บหรือจัดการข้อมูล ดังนั้น การเข้าถึงข้อมูลใด ๆ สามารถทำได้จาก Node ใด ๆ ไม่จำเป็นต้องร้องขอข้อมูลจากตัวกลาง จึงเรียกว่าเป็นระบบที่มีความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูลสูงมาก

2.4.5.3 การทำงานได้อย่างต่อเนื่องของระบบ (Availability)

เนื่องจาก Node ในระบบ Blockchain มีหน้าที่เก็บข้อมูลแบบเดียวกันทั้งหมด จึงสามารถทำงานทดแทนกันได้ในกรณีที่มี Node ใด Node หนึ่งที่ไม่สามารถทำงานได้ในขณะนั้น โดยระบบ จะทำการคัดลอกสำเนาข้อมูลให้เป็นข้อมูลชุดเดียวกันเมื่อ Node ที่ไม่สามารถให้บริการได้กลับขึ้นมาให้บริการได้อีกครั้ง

³⁷ การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ หน้า 40.

³⁸ สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล, การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ, หน้า 45.

2.4.6 เกณฑ์การพิจารณาเลือกใช้เทคโนโลยี Blockchain

เกณฑ์ในการพิจารณาเลือกใช้เทคโนโลยี Blockchain เพื่อพิจารณาความเหมาะสม และความจำเป็นในมิติต่าง ๆ ก่อนการตัดสินใจเพื่อให้องค์กรสามารถเลือกใช้เทคโนโลยี Blockchain ได้อย่างเหมาะสม อีกทั้งยังสามารถนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้เพื่อแก้ปัญหาการทำงานในอดีต และก่อให้เกิดประโยชน์ต่อการวางแผนการทำงานในอนาคตได้ โดยสามารถพิจารณาตามคำถามทั้ง 6 คำถามดังต่อไปนี้ (ดังแสดงในรูป ภาพที่ 14)

1. ต้องการแชร์ข้อมูลชุดเดียวกันให้กับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งระบบ ใช่หรือไม่
2. การสร้างรายการข้อมูลของมีผู้เกี่ยวข้องมากกว่า 1 ราย ใช่หรือไม่
3. ต้องการบันทึกรายการข้อมูลที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือ ลบได้นอกจากเพิ่มรายการข้อมูลใหม่ (Immutability) ใช่หรือไม่
4. ข้อมูลที่ต้องการบันทึกเข้าสู่ระบบนั้นต้องไม่เป็นข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อน / ข้อมูลที่สามารถระบุตัวบุคคลได้ ใช่หรือไม่
5. ต้องการระบบที่สามารถสร้างความเชื่อใจระหว่างผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการสร้างข้อมูลนั้น โดยไม่จำเป็นต้องมีคนกลางมาคอยควบคุม ใช่หรือไม่
6. ต้องการระบบที่รับประกันได้ว่า ข้อมูลที่ผ่านการอนุมัติร่วมกันแล้ว จะไม่สามารถถูกปลอมแปลง หรือ แก้ไขได้ ใช่หรือไม่



รูปที่ 14 กระบวนการตัดสินใจก่อนการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้งาน (ที่มา: การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ)

บทที่ 3

หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีของต่างประเทศ

3.1 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีของประเทศอังกฤษ

ในประเทศอังกฤษเมื่อผู้ประกอบการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว เมื่อมีการจัดหาลินค้าหรือบริการให้แก่ผู้ประกอบการรายอื่นที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือผู้บริโภคร ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายนั้นต้องจัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ประกอบการหรือผู้บริโภครที่ซื้อสินค้าหรือใช้บริการ

ดังนั้น ใบกำกับภาษีจึงเป็นเอกสารที่แสดงถึงรายละเอียดของการขายสินค้า หรือบริการโดยสามารถจัดทำใบกำกับภาษีทั้งในรูปแบบกระดาษหรือแบบฟอร์มอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องได้รับใบกำกับภาษีที่ถูกต้องตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเพื่อใช้ในการดำเนินธุรกิจของตน โดยสิ่งเอกสารดังต่อไปนี้ไม่ใช่ใบกำกับภาษี³⁹

- 1) ใบ Pro-forma-Invoice
- 2) ใบแจ้งหนี้ที่รัฐระบุว่า ไม่ใช่ใบกำกับภาษี
- 3) ใบเรียกเก็บเงิน
- 4) บันทึกการส่ง
- 5) ใบสั่งซื้อ
- 6) จดหมาย อีเมล หรือ หนังสือ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการโดยใช้เอกสารข้างต้นนี้เป็นหลักฐานการชำระเงิน (อีเมลในกรณีนี้ ไม่ใช่กรณี e-tax invoice ตามที่กฎหมายกำหนด)

3.1.1 รายการในใบกำกับภาษี⁴⁰

เนื่องจาก ใบกำกับภาษีต้องใช้เป็นหลักฐานเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการจะได้รับ จึงต้องมีรายการอย่างน้อยที่กฎหมายกำหนดให้มีดังนี้

- 1) หมายเลขใบกำกับภาษีที่ไม่ซ้ำกัน และเป็นหมายเลขใบกำกับภาษีที่ต่อเนื่องกับหมายเลขใบกำกับภาษีที่ออกไปแล้วก่อนหน้า หากใบกำกับภาษีที่ออกเสียหาย หรือมีการยกเลิกหมายเลข

³⁹ สุธัญญ์ เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร " (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555). หน้า 62-65

⁴⁰ Section 16.3.1 General of VAT guide (VAT Notice 700)

อนุกรมใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการต้องเก็บ หรือบันทึกใบกำกับภาษีนั้นไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ทางกาตรวจสอบ
ในประเด็นนี้

- 2) ชื่อผู้ขาย หรือเครื่องหมายการค้า และที่อยู่
- 3) หมายเลขผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) วันที่ เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- 5) เวลาในการส่งมอบ (Tax Point)
- 6) ชื่อของผู้ซื้อสินค้า หรือใช้บริการ หรือชื่อทางการค้า และที่อยู่
- 7) รายละเอียดเพียงพอที่จะระบุถึงสินค้าหรือบริการที่ส่งมอบให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือ
ผู้ให้บริการ

สำหรับสินค้าแต่ละรายการที่มีประเภท หรือชนิดที่แตกต่างกัน ในใบกำกับภาษีนั้น จะต้อง
ระบุรายการดังต่อไปนี้ด้วย

- 1) อัตรา หรือราคาต่อหน่วยที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) ปริมาณของสินค้าหรือขอบเขตการบริการ
- 3) อัตราภาษีที่ใช้กับสิ่งที่ถูกขายหรือให้บริการ
- 4) จำนวนเงินทั้งหมดจ่ายไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 5) อัตราเงินส่วนลด
- 6) จำนวนเงินทั้งหมดรวมกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ถ้าใบกำกับภาษีที่ออกนั้น สำหรับการขายสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม
รวมอยู่ด้วยในใบกำกับภาษีนั้นจะต้อง

- 1) แสดงอย่างชัดเจนว่า ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้า หรือบริการนั้น
- 2) แสดงราคาของสินค้า หรือบริการนั้นแยกต่างหากจากราคาของสินค้า หรือบริการที่
ไม่ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับผู้ประกอบการขายปลีก ไม่จำเป็นต้องออกใบกำกับภาษี หรือไม่เสร็จรับเงินเว้นแต่ใน
กรณีที่ผู้ซื้อร้องขอให้ออกใบกำกับภาษี

3.1.2 กรณียกเว้นให้ผู้ประกอบการไม่ต้องออกใบกำกับภาษี⁴¹

แม้ว่าใบกำกับภาษีต้องใช้เป็นหลักฐานที่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการซื้อสินค้าหรือบริการ แต่มีบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ไม่ต้องออกใบกำกับภาษีก็ได้ กล่าวคือ

- 1) ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) มีการให้รางวัล (ของแถม) เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการที่มีการรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว
- 3) ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าโดยใช้รูปแบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้ามือสอง
- 4) เป็นผู้ประกอบการธุรกิจทัวร์
- 5) ผู้ประกอบการที่ออกใบ Pro-forma-Invoice

3.1.3 การแก้ไขเปลี่ยนแปลงใบกำกับภาษี⁴²

ผู้ประกอบการรายใด ขายสินค้า หรือบริการมูลค่ามากกว่า 250 ปอนด์ และผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการยินยอม ผู้ประกอบการรายนั้นสามารถออกใบกำกับภาษีที่มีการแก้ไขได้ โดยในใบกำกับภาษีที่แก้ไขนั้น ต้องแสดงรายการดังต่อไปนี้

- 1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมมูลค่าแต่ละอัตราปกติ หรืออัตราต่ำของสินค้าหรือบริการนั้น
- 2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการนั้น
- 3) มูลค่าของสินค้าหรือ บริการนั้นที่ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) มูลค่าของสินค้าที่ได้รับยกเว้นในใบกำกับภาษีนี้

ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายใดไม่สามารถออกใบกำกับภาษีที่แก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ ผู้ประกอบการจดทะเบียนรายนั้น ต้องออกใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบ

3.1.4 ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

3.1.4.1 ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ในกรณีใบกำกับภาษีที่จัดทำ ส่งมอบ และจัดเก็บในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ไม่ต้องจัดทำในรูปกระดาษอีก ซึ่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้องมีลักษณะโครงสร้างเฉพาะตัว เช่น XML file หรืออาจ

⁴¹ สุทธิชัย เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร " หน้า 63.

⁴² เรื่องเดียวกัน, หน้า 64.

รูปแบบทั่วไป เช่น PDF file ก็ได้⁴³ โดยผู้ประกอบการสามารถเลือกได้ว่าจะออกใบกำกับภาษีในรูปแบบกระดาษ หรือใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์⁴⁴

3.1.4.2 เนื้อหาในใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์จะต้องมีข้อมูลเช่นเดียวกับใบกำกับภาษีกระดาษ⁴⁵ ทั้งนี้ Vat Notice 700/63 มีการระบุว่าต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้⁴⁶

- 1) หมายเลขที่ระบุ
- 2) เวลาของการจัดทำ
- 3) วันที่ออกเอกสาร
- 4) ชื่อที่อยู่และหมายเลขการลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 5) ชื่อและที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ
- 6) คำอธิบายเพียงพอที่จะระบุสินค้าหรือบริการที่นำมา
- 7) ราคาต่อหน่วย
- 8) ปริมาณของสินค้าหรือขอบเขตของการบริการ
- 9) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 10) จำนวนเงินที่ต้องชำระซึ่งไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 11) อัตราของส่วนลดเงินสดใด ๆ ที่มีให้
- 12) ยอดรวมภาษีมูลค่าเพิ่มที่คิดค่าใช้จ่ายซึ่งแสดงเป็นเงินปอนด์

3.1.4.3 เงื่อนไขการส่งจัดทำและส่งมอบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจัดทำ และส่งมอบใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- 1) ผู้ประกอบการจะจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ต้องพิจารณาความถูกต้องของข้อมูลที่นำมาจัดทำ รวมถึงกระบวนการยืนยันตัวตนของผู้ประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งความสมบูรณ์ของเนื้อหาในใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ที่ไม่สามารถการแก้ไขได้ และต้องมีลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ที่ผ่านการรับรอง⁴⁷

⁴³ HM Revenue & Customs, "Electronic Invoicing (Vat Notice 700/63)," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 19 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.gov.uk/guidance/electronic-invoicing-notice-70063#para4-7>. ข้อ 2.1

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน. ข้อ 2.3

⁴⁵ Section 3.1 of Electronic invoicing (VAT Notice 700/63)

⁴⁶ Section 3.2 of Electronic invoicing (VAT Notice 700/63)

⁴⁷ Section 4.1 of Electronic invoicing (VAT Notice 700/63)

2) ต้องใช้ลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ขั้นสูง กล่าวคือ ลายเซ็นดิจิทัลซึ่งเชื่อมโยงกับผู้ลงนามโดยไม่ซ้ำใคร สามารถใช้ระบุตัวตนของผู้ลงนามได้ และสร้างโดยใช้วิธีการที่ผู้ลงนามสามารถเก็บรักษาและควบคุมได้ ซึ่งเชื่อมโยงกับข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่เกิดขึ้นบนข้อมูลนั้นสามารถตรวจพบได้ โดยลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ที่ผ่านการรับรองเป็นลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ขั้นสูง ซึ่งมีคุณสมบัติตามที่ใบรับรองกำหนด และสร้างโดยอุปกรณ์สร้างลายเซ็นที่ปลอดภัย⁴⁸

3) สามารถปกป้องความถูกต้องและความสมบูรณ์ของใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ระหว่างการโอนใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ให้ลูกค้า ทั้งนี้ HMRC จะไม่กำหนดการระบุแบบรายละเอียดที่อาจใช้การควบคุมใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่สอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ยังเป็นไปตามแนวทางการควบคุมของธุรกิจสำหรับการปฏิบัติทางธุรกิจที่ดี⁴⁹

3.1.4.4 เงื่อนไขสำหรับการจัดเก็บข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์

ผู้ประกอบการสามารถรับรองความถูกต้อง ความสมบูรณ์ และความถูกต้องของข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งในระหว่างและหลังการประมวลผลสำหรับการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

3.2 หลักกฎหมายเรื่องใบกำกับภาษีของประเทศจีน

ประเทศจีนมีการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีในปี 2537 และได้แยกระบบการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นออกจากกัน พร้อมทั้งวางกรอบการทำงานของระบบการคลังในแต่ละระดับ ทำให้ระบบการเงินของรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นจะแยกออกจากกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินงบประมาณ เพื่อความเป็นอิสระและสร้างแรงจูงใจให้กับรัฐบาลมณฑลในการหารายได้เข้ามาของตนเอง ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล (corporate income tax) รัฐบาลกลางเรียกจะเก็บในอัตราร้อยละ 25 ทั้งผู้ประกอบการชาวจีนและนักลงทุนจากต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม รัฐบาลท้องถิ่นสามารถกำหนดอัตราร้อยละ 20 สำหรับธุรกิจที่ทำยอดขายได้ต่ำและเก็บเพียงร้อยละ 15 สำหรับผู้ประกอบการทางด้านสินค้านวัตกรรมหรือ High Technology หรือแม้แต่ในมณฑลที่มีนโยบายการส่งเสริมการลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษ เขตนิคมอุตสาหกรรม ก็สามารถกำหนดอัตราภาษีพิเศษหรือสร้างแรงจูงใจเพิ่มเติมได้ เป็นต้น⁵⁰

ภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นภาษีที่มีความสำคัญที่สุดประเภทหนึ่งของจีน และมีการปรับปรุงแก้ไขครั้งล่าสุดเมื่อวันที่ วันที่ 21 มีนาคม 2562 ตาม State Administration of Taxation Announcement ฉบับที่ 14 ฉบับที่ 15 โดยรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ละปีคิดเป็นสัดส่วนอัตราร้อยละ 60 ของรายได้จาก

⁴⁸ Section 4.2 of Electronic invoicing (VAT Notice 700/63)

⁴⁹ Section 4.9 of Electronic invoicing (VAT Notice 700/63)

⁵⁰ สุทธิชัย เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร", หน้า 70-71

ภาษีทั้งหมด ซึ่งนับว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้มากที่สุดโดยมีหน่วยงานที่มีชื่อว่า “State Administration of Taxation” รับผิดชอบ ทั้งนี้เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้แล้วก็จะมีการแบ่งสัดส่วนรายได้ออกเป็น 2 ส่วนคือ รายได้ในอัตราร้อยละ 75 จะเป็นของรัฐบาลกลาง ส่วนอีกอัตราร้อยละ 25 จะเป็นของรัฐบาลท้องถิ่น ส่วนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านำเข้าจากต่างประเทศ หน่วยงานสำนักงานศุลกากรประจำด่านนำเข้าสินค้าของแต่ละมณฑล/ท้องถิ่น จะเป็นผู้รับผิดชอบจัดเก็บและส่งรายได้ให้รัฐบาลกลางต่อไป ทั้งนี้ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวคือ ผู้ประกอบกิจการที่จำหน่ายสินค้าหรือให้บริการด้านการแปรรูปสินค้า ธุรกิจบริการงานรับจ้างซ่อมแซมต่าง ๆ ที่ดำเนินธุรกิจในประเทศจีน รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าทั้งที่เป็นนิติบุคคลและบุคคลทั่วไปที่นำเข้ามาสินค้าจากต่างประเทศมายังประเทศจีน⁵¹

ทั้งนี้สาระสำคัญของกฎระเบียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของจีนโดยสรุปมี ดังนี้⁵²

จีนมีเพดานภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 อัตรา คือ

- 1) ร้อยละ 0 สำหรับสินค้าส่งออก
- 2) ร้อยละ 13 จำนวนสินค้า 19 หมวด อาทิ การนำเข้า สินค้าเกษตร ยากำจัดศัตรูพืช เครื่องจักร การเกษตร ก๊าซ ถ่านหิน หนังสือ ปุ๋ยเคมี สิ่งพิมพ์ เป็นต้น
- 3) ร้อยละ 17 สำหรับสินค้าอื่น ๆ นอกเหนือจากสินค้า 19 หมวดนี้

ระบบการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของจีน สำหรับสินค้าผลิตภายในประเทศ กรณีสินค้าเกษตร การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเก็บจากผู้ซื้อรายแรกที่ซื้อจากเกษตรกร (เกษตรกรไม่ต้องเสีย VAT) และเมื่อมีการขายสินค้าต่อแก่ผู้ซื้อคนต่อไป พ่อค้าคนกลางรายแรกจะต้องเสีย VAT ร้อยละ 13 ในส่วนของมูลค่าหรือกำไรที่บวกเพิ่มขึ้นแต่สามารถขอคืนเงินภาษีที่ตนเสียไปเมื่อครั้งซื้อสินค้าจากเกษตรกรได้

สำหรับสินค้านำเข้า ผู้นำเข้าจะเป็นผู้ที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 13% หรือ 17% แล้วแต่ชนิดของสินค้า (ผู้ส่งออกไม่เสีย VAT) ชั้นแรก ณ ด่านศุลกากรและเมื่อมีการขายสินค้าต่อแก่ผู้ซื้อคนต่อไป ผู้นำเข้าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในส่วนของมูลค่าหรือกำไรที่บวกเพิ่มขึ้นมา (หรือพ่อค้าคนกลางรายแรก) แต่จะสามารถขอ refund ภาษีที่ตนเสียไปเมื่อนำเข้าสินค้าได้ หลังจากนั้น จะมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกขั้นตอนของมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการเปลี่ยนมือสินค้า ซึ่งในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ผู้บริโภคจะเป็นผู้รับภาระภาษีในฐานะผู้บริโภคชั้นสุดท้าย

⁵¹ สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เมืองกวางโจว, "เจาะลึกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีน," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 22 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://www.ryt9.com/s/expd/1052025>

⁵² Article 2 of Provisional Regulations of the Peoples Republic of China on Value-Added Tax

ภายใต้ข้อผูกพันขององค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) ประเทศจีน สามารถกำหนดอัตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราใดก็ได้ตามความเหมาะสมภายใต้เงื่อนไขว่า ต้องเก็บภาษีดังกล่าวจากสินค้านำเข้าและสินค้าภายในประเทศในอัตราเดียวกัน (National Treatment) ดังนั้น การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของจีน จึงมีระเบียบปฏิบัติเหมือนกันทั้งกับสินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและมีผลบังคับใช้เหมือนกันในทั้งระดับรัฐบาลกลางและระดับมณฑล เพียงแต่ในบางมณฑลอาจมีการเก็บค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่แตกต่างกันได้ เพื่อเป็นการสร้างรายได้ให้ท้องถิ่นหรือตามนโยบายของมณฑลนั้น ๆ ซึ่งไม่ถือว่าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างใด⁵³

3.2.1 ใบกำกับภาษี

ใบกำกับภาษี หรือ Fapiao (อ่านว่า ฟาเพี้ยว) คือ หลักฐานการชำระเงินและหลักฐานการชำระภาษีประเทศจีน โดยสำนักงานกิจการภาษีแห่งชาติจีน (State Administration of Taxation - SAT) ได้ออกข้อกำหนดใหม่เกี่ยวกับ Fapiao มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2560 โดยผู้ขาย / สินค้า/ บริการที่มีหน้าที่ออก Fapiao จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดใหม่อย่างเคร่งครัด⁵⁴

ใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีนแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ใบกำกับภาษีทั่วไป (General VAT fapiao) และใบกำกับภาษีพิเศษ (Special VAT fapiao)⁵⁵

ใบกำกับภาษีพิเศษ (Special VAT fapiao)

ใบกำกับภาษีพิเศษออกโดยผู้เสียภาษีทั่วไปให้กับลูกค้าเมื่อขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษี โดยไม่สามารถออกใบกำกับภาษีพิเศษสำหรับการขายสินค้าปลอดภาษีได้ โดยใบกำกับภาษีพิเศษประกอบด้วยการทำสำเนาพื้นฐาน 3 ชุดต่อไปนี้⁵⁶

- 1) สำเนาการทำบัญชี - ใบสำคัญการทำบัญชีสำหรับผู้ออก;
- 2) สำเนาทักลดหย่อน - ใบลดหย่อนภาษีสำหรับลูกค้าที่ทำการสั่งซื้อ และ

⁵³ สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เมืองกวางโจว, "เจาะลึกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีน."

⁵⁴ สำนักงานส่งเสริมการค้าในต่างประเทศ ณ เมืองเซี่ยเหมิน, "Fapiao ใบกำกับภาษีใบเสร็จรับเงินรูปแบบใหม่ของจีน," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 14 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: https://www.ditp.go.th/contents_attach/190217/190217.pdf

⁵⁵ the Administrative Measures of the People's Republic of China for Invoices (revised in 2010), อังนิง, "China business: understanding 'fapiao' and the taxation invoice system," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 10 พฤษภาคม 2563. แหล่งที่มา: <http://www.thesquare.blog/2019/01/16/china-business-understanding-fapiao-and-the-taxation-invoice-system%EF%BB%BF/>

⁵⁶ Weining Hu, "China's Fapiao Invoice System Explained," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 14 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.china-briefing.com/news/understanding-chinas-fapiao-invoice-system/>

- 3) สำเนาใบแจ้งหนี้ - ใบสำคัญการทำบัญชีสำหรับลูกค้า

ใบกำกับภาษีทั่วไป (General VAT fapiao)

ใบกำกับภาษีที่ออกให้ในกรณีอื่น ๆ เช่น การขายสินค้าบริการปลอดภาษีหรือการดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดำเนินการโดยผู้เสียภาษีรายเล็กที่มีมูลค่าการซื้อขายน้อยกว่า 5 ล้านบาท

3.2.2 รายการในใบกำกับภาษี⁵⁷

- 1) ตราประทับของบริษัท
- 2) เลขประจำตัวผู้เสียภาษี หรือ รหัสทางสังคมของบริษัท (Unified social credit code) ของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ
- 3) เลขประจำตัวผู้เสียภาษี หรือ รหัสทางสังคมของบริษัท (Unified social credit code) ของผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ
- 4) ที่อยู่ เบอร์โทรศัพท์ และ เลขที่ธนาคารของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ
- 5) ที่อยู่ เบอร์โทรศัพท์ และ เลขที่บัญชีธนาคารของผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ
- 6) รายละเอียดสินค้าและบริการที่จำหน่าย
- 7) ที่อยู่ เบอร์โทรศัพท์ และ เลขที่บัญชีธนาคาร
- 8) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 9) ราคาของสินค้าหรือบริการที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

3.2.3 การนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับการออกใบกำกับภาษี

Tax Bureau of Beijing สำนักงานสรรพากรของปักกิ่งประกาศอย่างเป็นทางการว่าจะเริ่มใช้ใบกำกับภาษีผ่านระบบ Blockchain ภายในเมืองในวันที่ 2 มีนาคม 2563

โดยสำนักงานภาษีของปักกิ่ง ตั้งเป้าหมายที่จะเพิ่มความโปร่งใส, การตรวจสอบย้อนหลังและไม่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ในการกำกับดูแลในอนาคตด้วยการใช้ใบกำกับภาษีผ่านทาง blockchain ทั้งนี้เพื่อลดต้นทุนการดำเนินงานของผู้เสียภาษี ประหยัดทรัพยากร เพิ่มความสะดวกสบายสำหรับการบันทึกใบกำกับภาษี สำนักงานภาษีของกรุงปักกิ่งจึงได้ตัดสินใจที่จะนำร่องโครงการนี้ขึ้น โดยผู้บริโภครสามารถตรวจสอบข้อมูลใบกำกับภาษีได้บนเว็บไซต์อย่างเป็นทางการหรือบนเว็บไซต์ Ruihong

ทั้งนี้ ข้อมูลบนใบกำกับภาษีที่สร้างผ่านระบบ Blockchain เป็นข้อมูลที่บันทึกไว้แบบอิเล็กทรอนิกส์จะต้องสอดคล้องกับผลลัพธ์ที่ได้รับบนเว็บไซต์ ผู้บริโภคมีสิทธิที่จะปฏิเสธใบกำกับภาษี

⁵⁷ สำนักงานส่งเสริมการค้าในต่างประเทศ ณ เมืองเซี่ยเหมิน, "Fapiao ใบกำกับภาษีใบเสร็จรับเงินรูปแบบใหม่ของจีน."

อิเล็กทรอนิกส์ที่มีผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกันและสามารถโทรไปยังสายด่วน 12366 ของสำนักภาษีกรุงปักกิ่งได้⁵⁸

ดังนั้น อาจเข้าใจได้ว่าการพิจารณาว่าการนำระบบ Blockchain มาใช้กับการออกใบกำกับภาษีเป็นอำนาจของของรัฐบาลท้องถิ่น

3.2.4 การนำเทคโนโลยี blockchain มาช่วยลดปัญหาการทุจริตในใบกำกับภาษี⁵⁹

เนื่องจากประเทศจีนพบว่ามี การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอมกันอย่างกว้างขวาง โดยผู้ที่ต้องการใช้ใบกำกับภาษีปลอมสามารถหาใบกำกับภาษีปลอมได้จากการใช้ใบเสร็จที่ได้จากการเดินทางนำมาแลกเปลี่ยนเป็นใบกำกับภาษีเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม และยังมีบริการส่งใบกำกับภาษีปลอมทาง SMS หรือมีขายใบกำกับภาษีปลอมบนช่องทางออนไลน์ เช่น เว็บไซต์ Taobao.com จนเกิดเป็นอุตสาหกรรมใบกำกับภาษีปลอม แม้ว่าการทุจริตเกี่ยวกับภาษีถือเป็นอาชญากรรมร้ายแรงในประเทศจีน และมีบทลงโทษถึงขั้นประหารชีวิต อย่างไรก็ตาม รัฐบาลก็ยังพบกับปัญหาการใช้ใบกำกับภาษีปลอมอยู่เป็นจำนวนมาก โดยเจ้าหน้าที่รัฐจะมีสถิติในปี 2552 ว่าจับผู้ต้องหาได้จำนวน 5,134 ราย และปิดสถานที่ผลิตใบกำกับภาษีปลอมจำนวน 1,045 แห่ง

ต่อมาจึงเริ่มมีแนวคิดในการใช้เทคโนโลยี Blockchain เพื่อแก้ไขปัญหการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งได้มีการเริ่มดำเนินการโดยสำนักงานสรรพากรแห่งชาติเซินเจิ้นร่วมกับบริษัท Tencent Titanent ซึ่งเป็นผู้พัฒนาแอปพลิเคชัน ที่มีผู้ใช้งานจำนวนมาก เช่น แอปพลิเคชัน WeChat โดยประยุกต์ใช้เทคโนโลยี Blockchain กับการจัดทำใบกำกับภาษี เพื่อช่วยลดปัญหาใบกำกับภาษีปลอม และพัฒนาระบบการตรวจสอบใบกำกับภาษี โดยได้สร้างระบบนำร่อง Blockchain Ecosystem สำหรับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งออกแบบครอบคลุมการใช้งานสำหรับผู้บริโภค ผู้ขาย และหน่วยงานด้านภาษี

ทั้งนี้ ระบบใบกำกับภาษีแบบใหม่บนเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งเชื่อมโยงระหว่างผู้บริโภคกับบริการด้านภาษี และการชำระเงินของผู้บริโภคให้สามารถดำเนินการผ่านแอปพลิเคชัน WeChat ซึ่งเรียกว่า “one click” โดยอธิบายว่าใบกำกับภาษีที่สร้างผ่านระบบ Blockchain นั้น จะมีกระบวนการตรวจสอบ

⁵⁸ Ting Peng, "China Implements Blockchain Invoicing in Beijing-for More Transparent Governance," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 19 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://cointelegraph.com/news/china-implements-blockchain-invoicing-in-beijing-for-more-transparent-governance>

⁵⁹ Stephen O'Neal, "The Fapiao Case: How China Is Fighting Corruption with Blockchain," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 23 มกราคม 2563. แหล่งที่มา: <https://cointelegraph.com/news/the-fapiao-case-how-china-is-fighting-corruption-with-blockchain>

ใบกำกับภาษีและจัดการอย่างเหมาะสมโดยหน่วยงานด้านภาษี ซึ่งผู้บริโภครสามารถดำเนินการโดยใช้คำสั่งเพียงครั้งเดียวบนแอปพลิเคชัน WeChat และในระหว่างดำเนินการผู้บริโภครสามารถติดตามสถานะการชำระเงินคืนผ่านแอปพลิเคชันได้ตลอดเวลา ด้วยคุณลักษณะของเทคโนโลยี Blockchain จึงทำให้กระบวนการนี้ไม่สามารถปลอมแปลงเอกสารหรือขอคืนภาษีเกินจริงได้ นอกจากนี้ เทคโนโลยี Blockchain ยังช่วยเรื่องการปรับปรุงข้อมูลส่วนบุคคลได้รวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้นผ่านการเข้ารหัสบนข้อมูลที่ถูกรักษาในระบบ Blockchain ในทางตรงกันข้ามกระบวนการตรวจสอบใบกำกับภาษีแบบเดิมจะใช้หลายขั้นตอนและใช้เวลานาน เมื่อผู้บริโภครทำธุรกรรมเสร็จสิ้น เขาต้องรอให้ผู้ขายออกใบกำกับภาษีมาก่อน เก็บไว้ให้ปลอดภัย จากนั้นนำไปยื่นให้แผนกการเงิน รอเอกสารทั้งหมด และเมื่อเสร็จสิ้นเขาถึงจะได้รับเงินคืน

โดยหากพิจารณาวิวัฒนาการของกระบวนการจัดทำใบกำกับภาษีของกฎหมายไทย ประกอบกับแนวทางการจัดทำใบกำกับภาษีตามหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษ และหลักกฎหมายของประเทศจีน พบว่าแนวโน้มของการนำเทคโนโลยีเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการภาครัฐมีเพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับระบบใบกำกับภาษี ซึ่งรัฐใช้เป็นหลักฐานส่วนหนึ่งในการตรวจสอบการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการหรือบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายของแต่ละประเทศกำหนด กล่าวคือในหลายประเทศเริ่มใช้ใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ให้สอดคล้องกับการทำธุรกรรมในปัจจุบัน โดยหลักเกณฑ์จะมีความแตกต่างกันไปตามรูปแบบเทคโนโลยีที่รัฐนำมาใช้เป็นโครงสร้างพื้นฐานในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ด้วยเหตุนี้ จึงอาจกล่าวได้ว่าปัจจุบันการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มีความหลากหลายขึ้นอยู่กับประเภทของเทคโนโลยีที่เลือกมาใช้ตามวัตถุประสงค์และสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันไปของแต่ละประเทศ

บทที่ 4

โอกาสและข้อจำกัดของการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายไทย

จากการศึกษาหลักการและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบกำกับภาษี รวมถึงพัฒนาการของการใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย รวมถึงคุณลักษณะที่สำคัญของเทคโนโลยี Blockchain การนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาปรับใช้กับระบบใบกำกับภาษีในประเทศไทยจำเป็นต้องพิจารณาเบื้องต้นก่อนว่า ปัจจุบันกฎหมายไทย โดยเฉพาะประมวลรัษฎากรเปิดโอกาสหรือมีข้อจำกัดต่อการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ หรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์กำหนดแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้รองรับการใช้เทคโนโลยีดังกล่าวในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ต่อไป

4.1 ความเป็นไปได้ในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

4.1.1 การใช้อำนาจรัฐตามประมวลรัษฎากร เพื่อออกกฎหมายรองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ประมวลรัษฎากร เป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมกฎหมายภาษีอากรสำคัญหลายประเภท แต่ปัจจุบันเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรเพียง 4 ประเภทด้วยกัน คือ 1) ภาษีเงินได้ ซึ่งแบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษี 2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคทั่วไป 3) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคเฉพาะอย่าง 4) อากรแสตมป์ เป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ซึ่งจัดเก็บจากการกระทำตราสาร ภาษีอากรทั้ง 4 ประเภทอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร

ดังนั้น หากต้องการจะศึกษาขอบอำนาจตามกฎหมายหรือเครื่องมือของรัฐในการบริหารจัดการและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ต้องศึกษาจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเป็นหลัก เนื่องจาก เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริโภคภายในประเทศ รวมถึงเป็นกฎหมายที่อำนาจกรมสรรพากรสำหรับการออกกฎหมายลำดับรองได้แก่ กฎกระทรวง ประกาศ อธิบดี หรือ คำสั่งกรมสรรพากร เพื่อกำหนดกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของหน่วยงานรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษี

ตามที่รัฐบาลมีแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบโครงสร้างพื้นฐานระบบชำระเงินแบบอิเล็กทรอนิกส์แห่งชาติได้กำหนดให้นำระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการดำเนินการของภาครัฐ ซึ่งรวมถึงการ

รับชำระเงินภาษีเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชน ประกอบกับลักษณะการทำธุรกรรมของภาคเอกชนในปัจจุบันได้ปรับเปลี่ยนมาใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่มมากขึ้น ส่งผลให้การตรวจสอบและติดตามข้อมูลเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันไม่อาจดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนในการนำส่งเงินภาษี การยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากร และเพื่อให้กรมสรรพากรได้รับข้อมูลอันจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากร จึงเกิดแนวคิดที่จะปรับปรุงวิธีการนำส่งเงินภาษีบางประเภท และการยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรให้สามารถดำเนินการด้วยวิธีการอื่นใดเพิ่มเติมจากที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร⁶⁰ จึงมีการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้รองรับกับการแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานระบบชำระเงินแบบอิเล็กทรอนิกส์แห่งชาติ

ทั้งนี้ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) พ.ศ. 2562 เป็นตัวอย่างของการปรับปรุงกฎหมายให้รองรับแผนยุทธศาสตร์ดังกล่าว โดยมีส่วนที่เกี่ยวข้องกับการออกใบกำกับภาษีคือการเพิ่มมาตรา 3 โสฬส ในประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติว่า

“การยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรและการจัดทำเอกสารอื่นใด ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากร จะกระทำโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์”

มาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อรองรับการจัดทำและจัดเก็บเอกสารอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับภาษีอากรให้สามารถกระทำได้อย่างถูกต้องและมีผลทางกฎหมาย ซึ่งกรมสรรพากรโดยอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในกฎหมายลำดับรองต่อไป

ทั้งนี้ ภายหลังจากการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) พ.ศ. 2562 กรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากรได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 โสฬส ในการออกประกาศอธิบดี เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในรายละเอียดเช่น

1) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 58) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวแทนสำหรับตราสารอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2562

⁶⁰ กรมสรรพากร, "เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร " [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 3 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/27838.0.html>

2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรทั้ง 2 ฉบับนี้ เป็นตัวอย่างของการใช้อำนาจรัฐตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ในการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนในการนำส่งเงินภาษี การยื่นรายการ หรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากร และพัฒนาการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับการทำธุรกรรมของภาคเอกชนในปัจจุบันได้ปรับเปลี่ยนมาใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเพิ่ม

เมื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต้องอาศัยใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการตรวจสอบความถูกต้อง หากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าให้นำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบและเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนในการนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก เป็นเทคโนโลยีที่มีความน่าเชื่อถือ และเชื่อมั่นได้ว่าข้อมูลที่ถูกบันทึกแล้วไม่สามารถแก้ไข หรือเปลี่ยนแปลงจากเดิมได้ กรมสรรพากรสามารถอาศัยอำนาจ ตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ในการออกกฎหมายลำดับรอง เพื่อรองรับการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในระบบเทคโนโลยี Blockchain ก็ได้

โดยหากวิเคราะห์ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) พบว่าออกมาเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์อยู่แล้ว ดังนั้น กรมสรรพากรอาจจะแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เพื่อให้รองรับการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในระบบเทคโนโลยี Blockchain ก็ได้ หรือหากกรมสรรพากรพิจารณาแล้ว เห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ขึ้นโดยเฉพาะและบังคับใช้เป็นการทั่วไป ไม่ได้กำหนดเป็นทางเลือก เช่นเดียวกับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ในปัจจุบัน ซึ่งอาจจะมีหลักเกณฑ์บางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ตามมาตรา 26 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย กรมสรรพากรสามารถอาศัยอำนาจ ตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ในการออกประกาศอธิบดี เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ สำหรับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในระบบเทคโนโลยี Blockchain โดยเฉพาะก็ได้

อย่างไรก็ดี การออกกฎหมายเพื่อรองรับให้ผู้ประกอบการสามารถนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ไม่ควรออกเป็นกฎกระทรวง เนื่องจากเทคโนโลยีมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา แต่กระบวนการออกกฎกระทรวงต้องผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี ซึ่งอาจใช้เวลามากกว่า และไม่ทันต่อการเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีที่เกิดขึ้น และไม่ควรรอกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร เนื่องจาก อาจมีหลักเกณฑ์บางประการกระทบต่อการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ดังนั้น การออกกฎหมายลำดับรอง

เพื่อรองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เห็นว่า ควรเป็นประกาศอธิบดี โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความเหมาะสมในส่วนของกรบังคับใช้เป็นกฎหมายและสอดคล้องกับสภาพการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี

4.1.2 ความสอดคล้องของเทคโนโลยี Blockchain กับหลักเกณฑ์ในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ นอกจากต้องมีรายการครบตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนด กรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ สำหรับผู้ประกอบการที่สนใจจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

โดยหากพิจารณาความในข้อ 8 ของ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ไว้ดังนี้

- (1) จัดทำใบกำกับภาษี โดยมีรายการที่เป็นสาระสำคัญ ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์
- (2) ผู้ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์อาจกำหนดให้มีรายการอื่นใดในใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์นอกจากรายการที่เป็นสาระสำคัญตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้
- (3) นำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มาคำนวณทางคณิตศาสตร์เข้ารหัสอัลกอริทึมแบบอสมมาตร (Asymmetric Key Algorithms) บนพื้นฐานวิทยาการเข้ารหัสลับ (Encryption) และใช้กุญแจส่วนตัว (Private Key) ที่เป็นคู่กับใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Certificate) ซึ่งผู้ให้บริการออกใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Certification Authority) ได้ออกให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งยังไม่หมดอายุ ในขณะที่สร้างลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) และขณะส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ
- (4) นำลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ส่งไปพร้อมข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

อนึ่ง ลักษณะเด่นของเทคโนโลยี Blockchain ที่เปรียบเสมือนเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่ได้มีการกระจายโครงสร้าง (distributed network) ระหว่างผู้ซึ่งเป็นสมาชิกหรือ node ใน Blockchain ซึ่งข้อมูลที่เกิดขึ้นใน Blockchain จะถูกแลกเปลี่ยนโดยอัตโนมัติกับผู้เป็นสมาชิกรายอื่น ๆ และไม่ผ่านตัวกลางแต่อย่าง

ใด โดยการที่แต่ละ node ทำสำเนาข้อมูลที่เกิดขึ้นทั้งหมดและบันทึกไว้ในฐานข้อมูล ซึ่งการจัดเก็บข้อมูลของเทคโนโลยี Blockchain จะถูกจัดเก็บในรูปแบบของ Block โดยแต่ละ Block จะเชื่อมโยงเข้าหา Block ก่อนหน้าด้วยค่า Hash Function ของ Block ก่อนหน้านี้เสมอ และจะเรียงร้อยต่อกันเป็น Chain ทำให้ยากต่อการปลอมแปลง แก้ไข และสามารถตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลได้ทุก ๆ Block ตลอดทั้ง Chain ซึ่งสามารถตรวจสอบย้อนกลับไปถึง Block เริ่มต้น

ทั้งนี้ หากพิจารณากระบวนการสร้างและจัดเก็บข้อมูลของเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งต้องนำข้อมูลมาผ่านกระบวนการ Hash Function กล่าวคือ การนำข้อมูลต้นฉบับที่ต้องการแปลงข้อมูลมาผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ ซึ่งเป็นฟังก์ชันทางเดียวในการแปลงข้อมูลให้อยู่ในรูปแบบที่มีลักษณะเฉพาะของข้อมูลและมีขนาดความยาวที่คงที่เสมอ โดยข้อมูลต้นฉบับที่ผ่านการทำ Hash Function แล้วจะไม่สามารถดำเนินการย้อนกลับเพื่อให้ได้ซึ่งข้อมูลเดิม ถือว่าเป็นกระบวนการทางคณิตศาสตร์ ที่เป็นฟังก์ชันทางเดียวหรือการเข้ารหัสทางเดียวเป็นการสร้าง Digital Signature ของ ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่สามารถถอดรหัสกลับมาได้ และใช้เป็นตัวแทนของข้อมูลนั้น ๆ โดยใช้หลักการของ Private key และ Public key

โดยหากเทียบกับหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ตามข้อ 8 (3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563 กล่าวคือ การนำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์มาคำนวณทางคณิตศาสตร์เข้ารหัสอัลกอริทึมแบบอสมมาตร (Asymmetric Key Algorithms) บนพื้นฐานวิทยาการเข้ารหัสลับ (Encryption) และใช้กุญแจส่วนตัว (Private Key) ที่เป็นคู่กับใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Certificate) ซึ่งผู้ให้บริการออกใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Certification Authority) ได้ออกให้แก่ผู้ออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งยังไม่หมดอายุในขณะสร้างลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) และขณะส่งใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า กับคุณลักษณะเด่นของเทคโนโลยี Blockchain พบว่ามีความสอดคล้องกับกระบวนการสร้างและจัดเก็บข้อมูลของเทคโนโลยี Blockchain กล่าวคือการสร้าง Digital Signature ของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ในแต่ละชุดข้อมูล ซึ่งเป็นกระบวนการที่ใช้สร้าง เก็บรักษา หรือสื่อสารข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่มีความน่าเชื่อถือ ดังนั้น เมื่อคุณลักษณะของเทคโนโลยี Blockchain และหลักเกณฑ์ในการจัดทำใบรับอิเล็กทรอนิกส์มีความสอดคล้องกัน จึงความเป็นไปได้ในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

แม้ว่าในส่วนหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันกับคุณลักษณะของเทคโนโลยี Blockchain จะมีความสอดคล้องกัน อย่างไรก็ตาม ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563 ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าสามารถนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันได้ ดังนั้น หากกรมสรรพากร

ต้องการที่จะนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ จึงเห็นว่าควรออกกฎหมาย มารองรับ หรือแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) ให้ชัดเจนว่าผู้ประกอบการสามารถนำ เทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ได้

4.1.3 ความเป็นไปได้ในการใช้ข้อมูลจากเทคโนโลยี Blockchain เป็นพยานหลักฐานในชั้นศาล

Blockchain มีคุณสมบัติในการบันทึกข้อมูลประวัติการทำธุรกรรมหรือนิติกรรมต่าง ๆ ทั้งยังสามารถเก็บรักษาข้อมูลและเชื่อมโยงข้อมูลไปยังผู้ใช้ที่อยู่ในเครือข่ายได้ทั่วโลกเพียงเวลาไม่นาน Blockchain จึงถูกนำมาพัฒนาการใช้งานต่าง ๆ อย่างแพร่หลาย ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการทางการเงิน การซื้อขายเงินตรา ออนไลน์ การเชื่อมโยงฐานข้อมูลของผู้รับบริการในโรงพยาบาล และยังถูกนำมาพัฒนาและประยุกต์ใช้เพื่อ แก้ไขปัญหาการปลอมแปลงเอกสารสัญญาที่เป็นกระดาษและเงินปลอม ซึ่งเป็นที่มาของสัญญาอัจฉริยะ Smart Contract คือ สัญญาที่ระบบคอมพิวเตอร์จะเข้าทำสัญญาอัตโนมัติเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่คู่สัญญาตกลง กัน โดยข้อตกลงต่าง ๆ ในสัญญาอัจฉริยะจะถูกฝังไว้ในรหัสคอมพิวเตอร์ และบริหารจัดการอัตโนมัติด้วย รหัสคอมพิวเตอร์บน Blockchain ข้อมูลมหาศาลที่ถูกใช้งานไม่ต้อง ผ่านคนกลางทำให้ต้นทุนธุรกรรมถูกลง มาก ธุรกรรมจะเกิดขึ้นเฉพาะกรณีที่ตั้งเป็นเงื่อนไขอัตโนมัติที่ สัญญาอัจฉริยะจะช่วยขจัดความเสี่ยงที่คู่สัญญา ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะถูก ละเมิดสัญญาโดยปราศจากความยินยอมของคู่สัญญาอีกฝ่าย อีกทั้งยังขจัดความยุ่งยาก ของการ ตีความสัญญาที่คู่สัญญาแต่ละฝ่ายต่างตีความสัญญากันคนละแบบ โดยอ้างการตีความสัญญาเพื่อ ประโยชน์ของฝ่ายตน เพราะในอนาคตสัญญาจะเกิดขึ้นโดยระบบอัตโนมัติ เป็นเรื่องที่คอมพิวเตอร์ ระบบ อินเทอร์เน็ตและบล็อกเชน ต่างทำหน้าที่ด้วยตัวของมันเองตามโค้ดที่กำหนดไว้ ทำให้เกิดความ สบายใจแก่ คู่สัญญาที่ไม่ต้องมาถกเถียงกันเรื่องการตีความสัญญา ทั้งยังป้องกันการละเมิดสัญญาได้ เพราะฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ไม่อาจแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงสัญญาได้เองตามใจชอบ⁶¹

ทั้งนี้ ในหลายประเทศเริ่มมีแนวคิดในการพัฒนาระบบวิธีพิจารณาคดี โดยนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในกระบวนการยุติธรรม เช่น

- 1) มีแนวคิด “Court of Blockchain” ซึ่งเป็นแนวคิดในการปฏิวัติวงการศาลในประเทศ คูโบ กล่าวคือ มีการจัดทำข้อเสนอให้ปรับปรุงกฎหมายและกระบวนการพิจารณาตีความของศาลให้รองรับ การทำธุรกรรมประเภทต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งข้อเสนอดังกล่าวไม่เพียงแต่ปรับปรุง กฎหมายที่ล้าสมัย แต่ศาลจะต้องเข้าใจกลไกของ Blockchain เพื่อนำมาปรับใช้ในกระบวนการพิจารณาคดีใน ด้านต่าง ๆ ด้วยเช่นกัน เช่น การสร้างแนวทางในการระงับข้อพิพาทให้กับศาลในคดีที่เกี่ยวข้องกับการตีความ สัญญาประเภท Smart Contract การนำ Blockchain มาสร้าง Platform เพื่อแก้ไขปัญหาการบังคับใช้

⁶¹ วราภรณ์ สหัสโพธิ์, "บล็อกเชน (Blockchain)," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 4 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/201909270751910fe9fa54ac7b681f0fe6476f95145335.pdf>

กฎหมายในคดีระหว่างประเทศ (Cross-border Enforcement) และการใช้ Blockchain ในการบันทึกข้อมูล หรือจัดเก็บเอกสารสำคัญต่างๆ ที่เกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอันเป็นการลดขั้นตอนในการผลิตเอกสาร ซ้ำซ้อน⁶²

2) ศาลสูงได้กำหนดหลักการให้ศาลอินเทอร์เน็ต (Internet Court) ทั่วประเทศยินยอมรับข้อมูลดิจิทัลที่คู่ความได้ใช้ประกอบการพิจารณาคดี หากข้อมูลดิจิทัลนั้นได้ถูกบันทึกไว้ในระบบ Blockchain ซึ่งสามารถพิสูจน์ได้ว่าการลงเวลา (Timestamp) มีการใช้ลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ (Digital signature) และข้อมูลได้ผ่านกระบวนการ Hash Function (การย่อหรือทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้นฉบับให้สั้นลง) แล้ว โดยคู่ความที่จะใช้ข้อมูลในลักษณะดังกล่าวในกระบวนการพิจารณาคดี จะต้องสามารถพิสูจน์องค์ประกอบทางเทคโนโลยีและความยืนยันความถูกต้องของข้อมูลให้ชัดเจนด้วย ศาลจึงจะรับฟังเป็นพยานหลักฐานในคดีได้ท้ายที่สุด⁶³

3) ในประเทศสหรัฐอเมริกากฎหมายพยานหลักฐานมีการกำหนดหลักเกณฑ์การรับฟังพยานหลักฐานเอาไว้ว่า พยานหลักฐานที่จะสามารถรับฟังได้นั้นจะต้องเกี่ยวข้องกับคดี (relevant) น่าเชื่อถือ (reliable) และถูกต้องแท้จริง (authentic) ซึ่ง Blockchain อาจถูกมองว่า เป็นพยานบอกเล่าเพราะมีลักษณะคล้ายข้อความที่ถูกบันทึกไว้ในเอกสารและไม่น่าเชื่อถือได้ อย่างไรก็ตามกฎหมายดังกล่าวระบุข้อยกเว้นในการรับฟังพยานบอกเล่าไว้ในข้อ 803 (6)(b) ว่าหาก เป็นการบันทึกธุรกรรมทางธุรกิจตามปกติก็สามารถรับฟังพยานหลักฐานดังกล่าวได้⁶⁴ โดยสามารถให้ผู้ควบคุมระบบการบันทึกข้อมูลมาเบิกความประกอบได้

หากพิจารณาจากข้อมูลและแนวคิดข้างต้น เมื่อข้อมูลใน Blockchain นั้น “ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้” ทำให้ข้อมูลที่ถูกบันทึกไว้ใน Blockchain มีที่ไปที่ไปชัดเจนและเป็นการสร้างหลักฐานที่ง่ายต่อการติดตาม ด้วยลักษณะพิเศษของ Blockchain หากพิสูจน์ได้ว่าข้อมูลดิจิทัลที่ได้ถูกบันทึกไว้ในระบบ Blockchain ซึ่งมีการลงเวลา (Timestamp) มีการใช้ลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ (Digital signature) และข้อมูลได้ผ่านกระบวนการ Hash Function (การย่อหรือทำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ต้นฉบับให้สั้นลง) พร้อมทั้งสามารถเรื่องการยืนยันตัวบุคคลของผู้ที่เค้ามามาทำธุรกรรมผ่าน Blockchain ประกอบกับมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติ ว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 วางหลักไว้ว่า ห้ามมิให้ปฏิเสธการรับฟังข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เป็นพยานหลักฐานในกระบวนการพิจารณาตามกฎหมายทั้งในคดีแพ่ง คดีอาญา หรือคดีอื่นใด เพียงเพราะเหตุว่าเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น เมื่อข้อมูลที่ถูกสร้างขึ้นโดยเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ สามารถรับฟังเป็นพยานหลักฐานในชั้นศาลได้ กรมสรรพากรซึ่งต้องใช้ใบกำกับภาษีเป็น

⁶² สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์, "เมื่อ Blockchain ปฏิวัติวงการกฎหมาย," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 4 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/645552>

⁶³ เรื่องเดียวกัน.

⁶⁴ Rule 803. Exceptions to the Rule Against Hearsay

หลักฐานในการตรวจสอบและพิสูจน์ธุรกรรมเพื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ อาจพิจารณาแนวคิดการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยได้เช่นกัน

4.1.4 ความเป็นไปได้ในการใช้แนวทางมาตรฐานการยืนยันตัวตนบุคคล กับการสร้างใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์บนโครงข่าย Blockchain

การให้บริการของรัฐแก่ประชาชนและภาคธุรกิจหรือการให้บริการของภาคธุรกิจแก่ประชาชนในปัจจุบัน ประกอบด้วยขั้นตอนการพิสูจน์และยืนยันตัวตนที่มีความซับซ้อน มีความสิ้นเปลืองทั้งเวลาและทรัพยากร เกิดภาระแก่ทั้งผู้แสดงตนและผู้มีหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องและยืนยันตัวตน รัฐบาลจึงได้ดำเนินงานพัฒนาระบบ การพิสูจน์และยืนยันตัวตนทางดิจิทัล (Digital ID Platform) ที่สอดคล้องกับนโยบายอำนวยความสะดวก ในการประกอบธุรกิจ (Ease of Doing Business) และการให้บริการกับประชาชน เพื่อให้เป็นโครงสร้างพื้นฐาน ทางดิจิทัลที่สำคัญของประเทศ

ทั้งนี้ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทั้งภาครัฐและเอกชน ได้ร่วมกันกำหนดแนวทางการพัฒนาระบบการพิสูจน์และยืนยันตัวตนทางดิจิทัลของประเทศ และจัดทำมาตรฐาน เกี่ยวกับแนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย (Digital Identity Guideline for Thailand) ขึ้น ประกอบด้วย มาตรฐานทั้งหมด 3 ฉบับ⁶⁵ ดังนี้

(1) แนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย – ภาพรวมและอภิธานศัพท์ (Overview and Glossary) มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายภาพรวมและอภิธานศัพท์เกี่ยวกับการใช้งานดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย การบริหารความเสี่ยง และการกำหนดระดับความน่าเชื่อถือ

(2) แนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย – การลงทะเบียนและพิสูจน์ตัวตน (Enrolment and Identity Proofing) มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายข้อกำหนดสำหรับผู้พิสูจน์และยืนยันตัวตน (identity provider: IdP) ในการลงทะเบียนและพิสูจน์ตัวตนของผู้สมัครใช้บริการที่ประสงค์จะทำธุรกรรมออนไลน์ด้วยดิจิทัลไอดี (digital identity) ตามระดับความน่าเชื่อถือของไอดี (identity assurance level: IAL)

⁶⁵ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน), "ข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ขมธอ. 20-2561," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <https://standard.eta.or.th/wp-content/uploads/2019/02/20171204-ER-DigitalID-Authentication-V08-21F.pdf>

(3) แนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย – การยืนยันตัวตน (Authentication) มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายข้อกำหนดสำหรับผู้พิสูจน์และยืนยันตัวตน (identity provider: IdP) ในการกำหนดและบริหารจัดการสิ่งที่ใช้ยืนยันตัวตน (authenticator) ตามระดับความน่าเชื่อถือของสิ่งที่ใช้ยืนยันตัวตน (authenticator assurance level: AAL)

จากเดิมในประเทศไทยยังไม่มีแนวทางและมาตรฐานในการออกแบบการยืนยันตัวตนทางอิเล็กทรอนิกส์ให้มีความมั่นคงปลอดภัยและเป็นมาตรฐาน ทำให้กระบวนการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ มีช่องโหว่ด้านความมั่นคงปลอดภัย หรือส่งผลให้เกิดความสูญเสียต่อทั้งทรัพย์สินและชื่อเสียงของหน่วยงานต่างๆ อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2561 สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) ได้ประกาศข้อเสนอแนะมาตรฐานเกี่ยวกับแนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย (Digital Identity Guideline for Thailand) จำนวน 3 ฉบับ ชำรงต้น ได้แก่ ภาพรวมและอภิธานศัพท์, การลงทะเบียนและพิสูจน์ตัวตน และการยืนยันตัวตน ซึ่งจัดทำขึ้นตามความร่วมมือด้านการมาตรฐานระหว่างหน่วยงานภาครัฐและเอกชนในขณะทำงานนำร่องการใช้ระบบการพิสูจน์และยืนยันตัวตนทางดิจิทัลร่วมกับสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) เพื่อให้ประชาชนและภาคธุรกิจ สามารถใช้การยืนยันตัวตนทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นกระบวนการสำคัญของการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ให้มีความมั่นคง ปลอดภัย และเป็นไปตามมาตรฐานที่สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) กำหนด

แม้ว่าเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งมีความคุณลักษณะที่มีความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล (Data Integrity) ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล (Data Transparency) และมีความสามารถในการทำงานได้อย่างต่อเนื่องของระบบ (Availability) เป็นที่ยอมรับทั้งในภาครัฐและเอกชน อย่างไรก็ตาม มีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อมา กล่าวคือการพิสูจน์ตัวตนของผู้ที่จะประสงค์สร้างข้อมูลหรือนำเข้าข้อมูลเข้ามาในระบบ Blockchain เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือของการนำข้อมูลที่สร้างขึ้นในระบบ Blockchain มาใช้ในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น การตรวจสอบว่าผู้ใดเป็นผู้สร้างข้อมูลลงใน Blockchain จึงเป็นอีกสาระสำคัญหนึ่งที่ยกรดมสรพยากรณ์ต้องพิจารณาหากจะนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ เมื่อรัฐบาลโดยสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) ได้ออกแนวทางการพัฒนาระบบการพิสูจน์และยืนยันตัวตนทางดิจิทัลของประเทศ และจัดทำมาตรฐานเกี่ยวกับแนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย (Digital Identity Guideline for Thailand) เพื่อให้ประชาชนและภาคธุรกิจ สามารถใช้การยืนยันตัวตนทางอิเล็กทรอนิกส์สำหรับกระบวนการสำคัญของการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ให้มีความมั่นคง ปลอดภัย และเป็นไปตามมาตรฐานสากล โดยหากมีการออกกฎหมายเพื่อรองรับให้สามารถนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และกำหนดให้ต้องมีการพิสูจน์ตัวตนของผู้ที่จะประสงค์สร้างข้อมูลหรือนำเข้าข้อมูลเข้ามาในระบบ Blockchain ตามแนวทางการพัฒนาระบบการพิสูจน์และยืนยันตัวตนทางดิจิทัลของประเทศ ซึ่งทำให้แนวทางการพัฒนาระบบการพิสูจน์

และยืนยันตัวตนทางดิจิทัลของประเทศมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมาย หากไม่ปฏิบัติตามข้อมูลดังกล่าวจะไม่สามารถใช้ยืนยันกับกรมสรรพากรได้ ดังนั้น การประกาศข้อเสนอแนะมาตรฐานเกี่ยวกับแนวทางการใช้ดิจิทัลไอดีสำหรับประเทศไทย (Digital Identity Guideline for Thailand) จำนวน 3 ฉบับ ของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน) จึงเป็นการเพิ่มโอกาสให้กรมสรรพากรนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

4.1.5 การเพิ่มประสิทธิภาพวิธีการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมของกรมสรรพากรด้วยเทคโนโลยี Blockchain

นับแต่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value add tax) ในประเทศไทยซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า ตามระยะเวลาที่ใช้บังคับมาดังกล่าว กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานซึ่งรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้ประสบปัญหาบางประการโดยเฉพาะปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยใช้วิธีเครดิตภาษีด้วยการใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐาน (Tax invoice method) ซึ่งจากการบังคับใช้มาตรการทางกฎหมายที่ผ่านมา พบว่ายังคงมีปัญหาค่าเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการใบบำกับภาษีปลอมและใบบำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อขอคืนเงินภาษี หรือนำไปเครดิตภาษีเพื่อทำให้อุดเสียภาษีลดน้อยลง ซึ่งสร้างความเสียหายให้แก่รัฐ กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จึงเห็นว่ามาตรการที่ใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องสมบูรณ์ของใบกำกับภาษีในปัจจุบันยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะขจัดปัญหาการปลอมแปลงใบกำกับภาษี และการออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁶⁶

4.1.5.1 ใบกำกับภาษีปลอม

คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 87(1)⁶⁷ ในเรื่องเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นเรื่องการลงโทษทางแพ่ง ส่วนในเรื่องการลงโทษทางอาญา คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” มีบัญญัติไว้ใน มาตรา 90/4 (7)⁶⁸ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากในประมวลรัษฎากร ไม่ได้ให้คำนิยามความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้ ดังนั้นการตีความว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” จึงมีความแตกต่างกันออกไป แยกเป็นความหมายในทางแพ่ง และความหมายทางอาญา ได้ดังนี้

1) ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ซึ่งเกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับในทางแพ่งนั้น ตามบทบัญญัติของมาตรา 89 (7) วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรที่ว่า “ในกรณีใบกำกับที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม” ตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่า ความหมายของใบกำกับภาษีปลอมในทางแพ่งนั้น หมายถึง

⁶⁶ สุธัญญ์ เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร" หน้า 76.

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87(7).

⁶⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 90/4 (7).

ใบกำกับภาษีที่ถูกทำปลอมขึ้น และหมายความรวมถึงใบกำกับภาษีที่ “ผู้รับประโยชน์”⁶⁹ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี หากผู้ประกอบการมีการนำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ก็จะต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

2) ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ในทางอาญาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) ได้บัญญัติไว้ว่า “บุคคลดังต่อไปนี้ ผ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท” (7) ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี

ทั้งนี้ ความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” หากในทางกฎหมายอาญา คือ การปลอมใบกำกับภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นการปลอมเอกสาร โดยใช้บทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาเทียบเคียงคือ มาตรา 264 กำหนดว่า

“ผู้ใดทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เต็มหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น หรือประชาชน ถ้าได้กระทำไปเพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ผู้นั้นกระทำความผิดฐานปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีหรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

วรรคสองที่ว่า “ผู้ใดกรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่นโดยไม่ได้รับความยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้นั้น ถ้าได้กระทำเพื่อนำเอกสารนั้นไปใช้ในกิจการการที่อาจเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือประชาชน ให้ถือว่าผู้นั้นปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”⁷⁰

4.1.5.2 ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

เนื่องจากตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายรัษฎากรนั้น ไม่ได้ให้นิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” ไว้ แต่ได้บัญญัติคำว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” ไว้ในมาตรา 90/4 (7) ซึ่งอยู่ในส่วนของการลงโทษทางอาญา โดยบัญญัติว่า “ผู้ประกอบการโดยเจตนา นำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”

⁶⁹ ผู้รับประโยชน์ คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.

⁷⁰ สุธีชัย เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร " หน้า 77-78.

โดยเจตนาไปใช้ใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิตภาษี จึงอาจพิจารณาได้ว่า “ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย” นั้นได้แก่⁷¹

1) ใบกำกับภาษีซึ่งออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีการขายสินค้าจริง หรือเป็นการขายใบกำกับภาษี

2) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ได้จัดทำสำเนาเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรตรวจสอบ หรือเป็นกรณีที่เป็นการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสถานประกอบการเป็นเท็จเพราะหากมีการตรวจสอบแล้วไม่พบว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ได้จริงเมื่อใด มีการขายสินค้ากันจริงหรือไม่ หรือไม่สามารถตรวจสอบไปยังสถานประกอบการได้ ก็จะถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

3) กรณีไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามกฎหมาย หรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน แต่เป็นการออกใบกำกับภาษีที่มีเลขที่เลขเดียวกันหลายฉบับ ให้ผู้ประกอบการหลายคน

ยกตัวอย่าง กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ซื้อสินค้า เช่น อุปกรณ์ตกแต่งบ้าน จากตัวแทน คือ บานประตู แก้ว ใยมไฟ โดยได้ออกใบกำกับภาษีมาและได้นำมูลค่าตามใบกำกับภาษีไปคำนวณภาษี เมื่อเจ้าพนักงานมีการตรวจสอบใบกำกับภาษีนั้น หากปรากฏว่าผู้ประกอบการที่นำสินค้ามาขายไม่ปรากฏสถานประกอบการที่แท้จริง ไม่สามารถตรวจสอบย้อนกลับสำเนาใบกำกับภาษีได้ กรณีนี้ถือได้ว่าเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ดังนั้น การออกใบกำกับภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น มิได้ทั้งการกระทำโดยจงใจและการกระทำโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์ของผู้ประกอบการด้วยไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำใบกำกับภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยแตกต่างจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี แต่การจะลงโทษผู้ประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในทางอาญา จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าผู้ประกอบการมีเจตนาใช้ใบกำกับภาษีปลอมโดยต้องรู้ถึงขนาดว่าใบกำกับภาษีที่ตนมีเป็นใบกำกับภาษีปลอม และหากนำไปใช้เครดิตภาษีจะผิดกฎหมาย ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นการยากที่พิสูจน์เจตนาที่แท้จริงภายในจิตใจ

4.1.5.3 วิธีการดำเนินการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมตามคู่มือของกรมสรรพากร⁷²

1. คู่มือฉบับนี้ชี้ว่ามีแนวโน้มที่จะใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยศึกษาพฤติกรรมของผู้ประกอบการรายที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยคู่มือฉบับนี้ ดังนี้

⁷¹ เรื่องเดียวกัน.

⁷² ไม่ปรากฏนาม., "คู่มือแนวทางการตรวจใบกำกับภาษีปลอม," [ออนไลน์] เข้าถึงเมื่อ 15 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th>

- (1) คุณลักษณะกิจการ ผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม ลักษณะกิจการที่ไม่มีควม น่าเชื่อถือมักอยู่ในรูปแบบกิจการครอบครัว
- (2) ประเภทกิจการ เป็นกิจการที่จะไม่มีใบเสร็จ หรือใบกำกับภาษีมาเป็น ค่าใช้จ่ายหรือกำไรในการประกอบกิจการสูง ส่วนมากจะเป็นกิจการ ให้บริการ เช่น ธุรกิจรับเหมา รับจ้าง ให้บริการอยู่ซ่อมรถยนต์ ขายวัสดุ ก่อสร้าง ปั้นน้ำมัน ฯลฯ
- (3) การจ่ายตอบแทน ค่าสินค้า หรือบริการ ถ้ามีการจ่ายเป็นเงินสดหรือ เช็คเงินสดแต่ ละครั้งเกินกว่า 50,000 บาท จะมีโอกาสที่ใช้ใบกำกับ ภาษีปลอม เพราะการทำธุรกรรมทางการเงินปกติแล้วจะไม่มี การซื้อ ขายเป็นเงินสด จะชำระเงินเป็นเช็คเข้าบัญชี หรือโอนเงินเข้าธนาคาร
- (4) ดูสัดส่วนการจ่ายเงินของธุรกิจหากมีการจ่ายเป็นเงินสดในสัดส่วน ที่ เกินร้อยละ 20 ของการจ่ายเงินทั้งหมด ธุรกิจดังกล่าวมีโอกาสใช้ ใบกำกับภาษีปลอม
- (5) ระยะเวลาที่ซื้อสินค้า หรือบริการ ว่าห่างไกลกับสถานประกอบการ หากสินค้าห่างไกลมาก มีเหตุสงสัยเพียงพอว่าเหตุใดจะซื้อสินค้าที่ ห่างไกลจากสถานประกอบการ เช่น สถานประกอบการอยู่จังหวัด ชลบุรี แต่สั่งซื้อวัสดุที่จังหวัดร้อยเอ็ด
- (6) ดูค่าเฉลี่ย P/T⁷³ โดยปกติกิจการให้บริการค่า P/T ไม่ควรเกินร้อยละ 70 ดังนั้น ถ้าค่า P/T สูงกว่าปกติหรือสูงมากความเป็นไปได้ว่ามีการซื้อ ใบกำกับภาษีหรือหลบยอดขาย
- (7) ผลการประกอบกิจการ การประกอบธุรกิจโดยปกติทั่วไป การกำหนด ราคาสินค้า ราคาค่าบริการ จะถูกกำหนดราคาได้ต้องคำนวณต้นทุน สินค้า ค่าใช้จ่าย การขายบริการ กำไร ขั้นต้นควรจะมีกำไรสูงที่คุ้มต่อ การประกอบกิจการ ดังนั้น ถ้ากิจการใดประกอบกิจการมีกำไรขั้นต่ำ ไม่เหมาะสมกับการลงทุน หรือประกอบกิจการแล้วขาดทุนติดต่อกันก็ ยังประกอบกิจการอยู่ส่อให้เห็นความผิดปกติ
- (8) คุณลักษณะสถานประกอบการ ถ้าสถานประกอบการเป็นบ้านเช่าอยู่ อาศัย ไม่มีลักษณะเป็นสถานประกอบการ เป็นตัวบ่งชี้ได้ว่าตัวตนของ ผู้ประกอบการไม่ได้อยู่จริง หรือได้ประกอบกิจการจริง
- (9) ระยะเวลาที่ซื้อสินค้า ปกติการซื้อสินค้า ซื้อวัตถุดิบในการประกอบ กิจการควรมีความสัมพันธ์กับการผลิต เช่น ผลิตมากก็สั่งซื้อวัตถุดิบ

⁷³ เป็นสัญลักษณ์แทนคำว่า ยอดขาย / ยอดซื้อ มักใช้ในเรื่องของการยื่นขอคืนภาษี.

มาก ผลผลิตสินค้าต่ำกำลังซื้อวัตถุดิบน้อย แต่ถ้ามียอดซื้อสูงโดยไม่มีเหตุผลอาจมีจะความผิดปกติ

(10) ดูหลักฐานการซื้อการจ้าง โดยดูหลักฐานทางการค้าการซื้อการขาย อาจจะเป็นใบเสนอราคาสั่งซื้อ สั่งจ้าง ซึ่งจะมีรายละเอียดการเสนอราคา โดยผู้ว่าจ้าง หรือผู้ซื้อจะนำใบเสนอราคามาเปรียบเทียบราคา หรือรายละเอียดของเงื่อนไขของการซื้อขาย ถ้าไม่มีใบเสนอราคา หรือข้อตกลงการซื้อขาย อาจจะมี ความผิดปกติพอที่จะเชื่อว่าจะไม่ใช่การซื้อ การจ้างจริง

(11) จำนวนใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ขาย ผู้ให้บริการต่อเดือน ถ้ามีการออกใบกำกับภาษีให้รายเดือนในแต่ละเดือนหลายใบหรือหลายครั้ง แสดงให้เห็นถึงความคุ้นเคย และความผิดปกติของการซื้อขาย ถ้าหากมีความถี่ในการซื้อขายมากเกินไป คาดว่าอาจจะไม่มีการซื้อขายหรือให้บริการจริง

ข้อพิจารณาทั้ง 11 ข้อ เป็นตัวบ่งชี้ หรือปัจจัยที่แสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบการ อาจใช้ใบกำกับภาษีปลอม โดยอาจจะพิจารณาจากปัจจัยดังกล่าวข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าก็ได้ เพื่อมาคัดเลือกผู้ประกอบการสำหรับการสุ่มตรวจ ถ้าหากผู้ประกอบการเข้าข่ายบ่งชี้ โดยดำเนินการตรวจดังนี้

1. เชิญพบผู้ประกอบการที่มีตัวบ่งชี้ใช้ใบกำกับภาษีปลอม
2. ผู้เสียภาษีมาพบดำเนินการประเมินความเสี่ยง โดยใช้แบบประเมินความเสี่ยงการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

แบบประเมินความเสี่ยงการใช้ใบกำกับภาษีปลอม เป็นแบบประเมินที่มีปัจจัย บ่งชี้ 11 ข้อ ที่เห็นว่าเป็นตัวปัจจัยอย่างน้อย 2 ข้อ มีผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมต้องมี ดังนั้นการประเมินใช้วิธี สอบถามจากผู้เสียภาษี และนำข้อมูลภายในที่มีอยู่มากรอก เช่น ค่า P/T เป็นต้น เมื่อประเมินแล้ว ถ้าคะแนน ที่ได้ 44 คะแนนขึ้นไป หรือคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 80 บ่งชี้ว่ามีความเสี่ยงในการใช้ใบกำกับภาษีปลอม

หากพิจารณาตามขั้นตอนที่ 1 มีเพียงขั้นตอนที่ (1)-(3) ที่สามารถดูพฤติการณ์ จากภายนอกได้เท่านั้น แต่ขั้นตอน ตั้งแต่ (4)-(11) นั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะต้องเข้าไปในสถานที่และพบกับผู้ประกอบการก่อน จึงจะสามารถเรียกหาหลักฐาน หรือตรวจสอบระบบกิจการของผู้ประกอบการรายนั้น ซึ่งแต่ละขั้นตอนต้องใช้ความรู้ ความชำนาญ และประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ และต้องใช้เวลาในการ ดำเนินการหลายเดือนหรือหลายปี⁷⁴ ยกตัวอย่างเช่น ในข้อ (7) ต้องดูผลประกอบการในแต่ละเดือน หรือในข้อ

⁷⁴ สุธัญญ์ เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวล รัษฎากร " หน้า 92.

(9) ต้องยอดซื้อขายของผู้ประกอบการเป็นรายปี ตามขั้นตอนดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตรู้ตัว และ
มีเวลาในการยกย้าย ซ่อนเร้น หรือทำลายวัตถุและหลักฐานในการกระทำความผิด ประกอบกับการที่เจ้าหน้าที่
สรรพากรขาดอำนาจอย่างเจ้าหน้าที่ตำรวจ ดังที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อ 4.3 ยิ่งกลายเป็นจุดอ่อนที่ทำให้การ
ดำเนินการตรวจสอบต้องเสียเวลามากขึ้นไปอีก

อีกทั้ง ผู้ประกอบการที่เจตนากระทำความผิดส่วนใหญ่ไม่ได้กระทำความผิดเพียง
ผู้เดียว แต่มีร่วมกระทำความผิดด้วยกันหลายคนในรูปแบบเป็นขบวนการ ยกตัวอย่างเช่น กรณีซื้อขายใบกำกับ
ภาษีปลอมย่อมต้องมีผู้ประกอบการอย่างน้อย 2 รายที่สมรู้ร่วมคิดกันโดยเมื่อมีผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตถูก
กรมสรรพากรตรวจสอบผู้ประกอบการที่ไม่สุจริตที่ร่วมกระทำความผิดด้วยกันก็จะรู้ตัว และหาวิธีการหลบ
เลี่ยง และมีเวลาในการยกย้าย ซ่อนเร้น หรือทำลายวัตถุและหลักฐานในการกระทำความผิด ทำให้เจ้าหน้าที่
กรมสรรพากรไม่สามารถขจัด หรือทำลายขบวนการผู้กระทำความผิดได้ทั้งหมด และผู้ประกอบการที่ไม่สุจริต
รายที่ไม่สามารถหลบหนีการตรวจสอบก็จะพยายามแสวงหาแนวทางและวิธีการใหม่ๆ ที่ซับซ้อนในการกระทำ
ผิดต่อไป⁷⁵

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการตรวจสอบการทุจริต ซึ่งเชื่อมกับการใช้ใบกำกับภาษีปลอม
อาจพบได้ในกรณีธุรกรรมที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง หรือเป็นธุรกรรมที่ถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไขข้อมูลให้ต่างไปจากความ
เป็นจริง โดยเบื้องต้น กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบความอยู่จริงได้จากหลักฐานทางการค้าการซื้อขาย
เช่น มีใบเสนอราคา ใบสั่งซื้อ ใบสั่งจ้าง ซึ่งจะมีรายละเอียดการเสนอราคา และผู้ว่าจ้าง หรือผู้ซื้อจะนำใบเสนอ
ราคามาเปรียบเทียบราคา หรือรายละเอียดของเงื่อนไขที่จะได้มากที่สุด ถ้าไม่มีใบเสนอราคา ข้อตกลงการซื้อขาย
จะมีความผิดปกติพอที่จะเชื่อว่าไม่ใช่การซื้อขายจริง และถ้าไม่มีการซื้อขายจริงก็ไม่สามารถสร้าง
ใบกำกับภาษีขึ้นมาได้ ซึ่งปัญหาการตรวจสอบนี้ กระบวนการ Validation ในเทคโนโลยี Blockchain สามารถ
เข้ามาช่วยตรวจสอบได้ เนื่องจาก กระบวนการ Validation คือ การตรวจสอบความถูกต้องแบบทบทวนทั้ง
ระบบและทุก Node ในระบบ Blockchain เพื่อให้เกิดความแน่ใจว่า จะไม่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นไม่ว่าจะมาจาก
ส่วนใดก็ตาม ซึ่งคือส่วนหนึ่งของ Consensus ที่เรียกว่า Proof-of-Work ซึ่งในหลักการแล้วการทำ
Validation นั้นมีจุดประสงค์อยู่ 3 ประการคือ 1) วิธีการในการยอมรับ/ปฏิเสธรายการใน Block นั้น ๆ 2)
วิธีการตรวจสอบที่ทุกคนในระบบยอมรับร่วมกัน 3) วิธีตรวจสอบความถูกต้องของแต่ละ Block ยกตัวอย่าง
เช่น ค่า Nonce โดยการตรวจสอบค่า Nonce ซึ่ง คือค่า Hash ของ Block ที่ได้มาจากการทำ Proof-of-
Work แต่อย่างไรก็ดีวิธีการตรวจสอบความถูกต้องของแต่ละ Block หรือการทำ Validation นั้นอาจจะมี
ขั้นตอนมากกว่านี้ขึ้นอยู่กับกระบวนการเก็บข้อมูลใน Block ของแต่ละค่ายด้วย

⁷⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, "จากการกำกับดูแลสู่การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร," เอกสารภาษีอากร เมษายน 2560.

ทั้งนี้ ประเทศจีนมีการใช้เทคโนโลยี Blockchain ในการจัดทำใบกำกับภาษี เพื่อแก้ปัญหาใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งพบว่าช่วยลดปัญหาใบกำกับภาษีปลอม และพัฒนากระบวนการตรวจสอบใบกำกับภาษี โดยใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่สร้างผ่านระบบ Blockchain นั้น ผู้บริโภคสามารถดำเนินการชำระเงินคืน โดยใช้คำสั่งเพียงครั้งเดียวบนแอปพลิเคชัน WeChat ทั้งนี้ ระหว่างการดำเนินการ ผู้บริโภคสามารถรอและติดตามสถานะการชำระเงินคืนผ่านแอปพลิเคชันตามระยะเวลาที่แท้จริง จึงทำให้กระบวนการนี้ไม่สามารถปลอมแปลงเอกสารหรือรายงานเกินจริงได้ นอกจากนี้ เทคโนโลยี Blockchain ยังได้ปรับเปลี่ยนเรื่องการปรับปรุงข้อมูลส่วนบุคคลได้รวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้นผ่านการเข้ารหัสบนข้อมูลที่ถูกรวบรวมบนระบบ Blockchain โดยกระบวนการตรวจสอบใบกำกับภาษีแบบเดิมจะใช้หลายขั้นตอนและใช้เวลานานกว่าเมื่อผู้บริโภคทำธุรกรรมสำเร็จ ผู้บริโภคต้องรอให้ผู้ขายออกใบกำกับภาษีมาก่อนโดยต้องเก็บรักษาใบกำกับภาษีให้ปลอดภัย หลังจากนั้น จึงนำไปยื่นให้แผนกการเงิน ซึ่งเมื่อกระบวนการสำเร็จผู้บริโภคก็จะได้รับเงินคืน

2. ตรวจสอบใบกำกับภาษีที่เป็นข้อสังเกต

(1) ประเภทสินค้าที่มีความเสี่ยงสูง

- วัสดุก่อสร้าง
- ผ้า, พลาสติก
- กระดาษ
- เคมีภัณฑ์
- เพชร พลอย
- งานเหล็ก
- อู่ซ่อมรถยนต์
- รับเหมาก่อสร้าง
- ปิมน้ำมัน
- รับจ้างบริการอื่นๆ

(2) สินค้าที่ซื้อไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ

(3) ซื้อจากสถานที่ที่ไม่น่าเชื่อถือ

(4) ใบกำกับภาษีมูลค่าสูง ราคาสินค้า หรือบริการไม่น่าเชื่อถือ เขียนด้วยลายมือจ่ายชำระค่าสินค้าเป็นเงินสด

(5) ซื้อจากผู้ประกอบการรายเดียว ในวันที่ติดๆ กัน หรือใกล้กัน

(6) ใบกำกับภาษีซื้อที่มีการนำมาใช้ในช่วงปลายเดือน ปลายปี

(7) ใบกำกับภาษีไม่พิมพ์ “เล่มที่”

(8) แบบฟอร์มใบกำกับภาษีคล้ายกันหรือลายมือชื่อที่เขียนคล้ายกันแต่ชื่อผู้ออกใบกำกับภาษีแตกต่าง

(9) วิธีการซื้อสินค้า ไม่ได้ซื้อจากผู้ผลิตโดยตรง แต่ซื้อจากตัวแทน หรือ

พนักงานขายสินค้า

3. ตรวจสอบใบกำกับภาษี รายชื่อผู้ใช้ใบกำกับภาษีปลอมในระบบ หาข้อเท็จจริงว่าปลอมหรือไม่
 - (1) พิจารณาการยื่นแบบ ภ.พ. 30 ของผู้ออก
 - (2) พิจารณาสถานประกอบการผู้ออก
 - (3) พิจารณารายงานสินค้าและวัตถุดิบ (มีการบันทึกรับสินค้าหรือไม่)
 - (4) พิจารณาหลักฐานใบส่งสินค้า ใบกำกับสินค้า
 - (5) พิจารณาขั้นตอนวิธีการซื้อสินค้า
 - วิธีการติดต่อซื้อสินค้า (ไปซื้อที่ร้าน มีพนักงานขาย (เซลล์) มีการติดต่อโทรศัพท์สั่งซื้อ ฯลฯ)
 - บุคคลที่ติดต่อเป็นใคร
 - ส่งมอบสินค้าด้วยวิธีใด
 - วิธีชำระเงินค่าสินค้า
 - (6) ตรวจสอบหลักฐานการจ่ายเงิน
 - จ่ายเป็นเช็ค เอซีเปอี (A/C payee only) หมายถึง เช็คสั่งจ่ายให้นำเข้าบัญชีเท่านั้น ห้ามเบิกเช็คเป็นเงินสด) เช็คกลับเข้าบัญชีกรรมการหรือไม่
 - จ่ายเช็คเงินสด
 - เช็คกลับเข้าบัญชีเอง หรือเข้าบัญชีกรรมการหรือไม่
 - ผู้รับเงินตามเช็คเป็นใคร
 - จ่ายเงินสด
 - ช้อจากรายอื่นๆ จ่ายชำระเป็นเงินสดหรือไม่
 - มูลค่าสินค้าสูงไม่น่าจะจ่ายเงินสด
 - (7) พิจารณาผู้ทำบัญชี สำนักงานบัญชี
4. ข้อพิพาทในการพิสูจน์ใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ไม่มีสิทธิออก
 - (1) เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน
 - (2) ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการ
 - (3) ขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อสินค้า และผู้รับบริการรายใดต้องออกใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อ หรือผู้รับบริการ (ห้ามออกให้บุคคลอื่น)
5. การดำเนินการกรณีเจอใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องพิจารณาว่าใบกำกับภาษีนั้นเป็นใบกำกับภาษีปลอมหรือใบกำกับที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

หากพิจารณาจากขั้นตอนที่ 2 ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เฉพาะตัวของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น ในขั้นตอนที่ 2 (4) อย่างจึงเรียกได้ว่า “บริการที่น่าเชื่อถือ” หรือในขั้นตอนที่ 2 (5) การของซื้อของจากผู้ประกอบการรายเดียว ในวันที่ติดๆ กัน หรือใกล้กัน เป็นพฤติกรรมที่น่าสงสัยเพราะอะไร อย่างไรก็ตามจึงพิจารณาได้ว่าผู้ประกอบการที่ดำเนินการแบบนี้เป็นผู้ประกอบการที่ไม่สุจริต หรือในขั้นตอนที่ 3 (6) คำว่า “มูลค่าสินค้าสูงไม่น่าจะจ่ายเงินสด” หากมีผู้ประกอบการที่จ่ายเงินสดจะต้องพิจารณาเจตนาภายในจิตใจว่าผู้ประกอบการรายนั้นสุจริตหรือไม่ก่อน หรือสามารถระบุได้ทันทีว่าผู้ประกอบการรายนั้นไม่สุจริต และยังมีขั้นตอนที่มีความยุ่งยากที่ต้องเวลาในการตรวจสอบคือ ในขั้นตอนที่ 3 (5) และ 3 (7) เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่เพียงจะตรวจสอบ แต่ผู้ประกอบการที่น่าสงสัยว่ากระทำความผิด แต่ยังคงตรวจสอบบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการรายที่ถูกตรวจสอบนั้น ในทุก ๆ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการรายนั้นด้วย ดังนี้ จึงมีประเด็นเรื่องกำลังเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่เพียงพอ จะพิจารณาได้ว่า เจ้าหน้าที่สรรพากร 1 คน มีหน้าที่ในการตรวจสอบเรื่องราวทางภาษีหลายเรื่องพร้อม ๆ กัน โดยแต่ละเรื่องค่อนข้างมีความซับซ้อนและต้องใช้เวลานาน ประกอบกับหลักเกณฑ์ที่มีในมาตรการตรวจสอบยังมีข้อบกพร่องไม่สอดคล้องกับการนำไปปฏิบัติงานจริง จึงควรแก้ไขปรับปรุง⁷⁶

ผู้เขียนจึงเห็นว่า ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับกำลังเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่เพียงพอในการพิจารณาตรวจสอบพฤติกรรมที่น่าสงสัยของผู้ประกอบการนั้น ความน่าเชื่อถือของข้อมูลในใบกำกับภาษีจึงเป็นประเด็นสำคัญที่จะเข้ามาช่วยในขั้นตอนการตรวจสอบ ดังนั้นการจัดทำและเก็บข้อมูลใบกำกับภาษี โดยใช้เทคโนโลยี Blockchain ซึ่งมีรูปแบบการบันทึกข้อมูลที่รับประกันความปลอดภัยว่าข้อมูลที่ถูกบันทึกลงในระบบ ไม่สามารถที่จะเปลี่ยนแปลง หรือแก้ไขได้ ซึ่งผู้ใช้งานจะเห็นข้อมูลชุดเดียวกันทั้งหมด โดยใช้หลักการ Cryptography และความสามารถของ Distributed Computing เพื่อสร้างกลไกความน่าเชื่อถือ จึงเป็นวิธีหนึ่งที่จะช่วยแก้ปัญหากำลังเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่เพียงพอได้ เนื่องจากข้อมูลใบกำกับภาษีที่อยู่ในระบบ Blockchain สร้างผ่านกลไกความน่าเชื่อถือ

4.2 ข้อจำกัดของการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

4.2.1 ข้อจำกัดตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.2562

พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 โดยมีกระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคมเป็นหน่วยงานรัฐที่กำกับการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวโดยได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อ 27 พฤษภาคม 2562 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ทั้งฉบับในวันที่ 27 พฤษภาคม 2563 โดยมีสาระสำคัญดังนี้

⁷⁶ สุธัญญ์ เกียรติชัยประสพ, "มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร " หน้า 94-95.

1. ข้อมูลส่วนบุคคล (Personal Data) หมายความว่า ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลซึ่งทำให้สามารถระบุตัวบุคคลนั้นได้ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม แต่ไม่รวมถึงข้อมูลของผู้ถึงแก่กรรมโดยเฉพาะ⁷⁷

2. ข้อมูลส่วนบุคคลที่มีความละเอียดอ่อน (Sensitive Personal Data) ได้แก่ ข้อมูลส่วนบุคคลเกี่ยวกับเชื้อชาติ เผ่าพันธุ์ ความคิดเห็นทางการเมือง ความเชื่อในลัทธิ ศาสนาหรือปรัชญา พฤติกรรมทางเพศ ประวัติอาชญากรรม ข้อมูลสุขภาพ ความพิการ ข้อมูลสหภาพแรงงาน ร่องเรียน ข้อมูลพันธุกรรม ข้อมูลชีวภาพ หรือข้อมูลอื่นใดซึ่งกระทบต่อเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล ในทำนองเดียวกันตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด⁷⁸

3. สิทธิของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล (Data Subject)

พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ได้กำหนด สิทธิของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลที่ต้องได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายไว้ดังนี้

- 1) สิทธิได้รับการแจ้งให้ทราบ (Right to be informed)⁷⁹
- 2) ขอเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคล (Right of access)⁸⁰
- 3) สิทธิในการขอให้โอนข้อมูลส่วนบุคคล (Right to data portability)⁸¹
- 4) สิทธิคัดค้านการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล (Right to object)⁸²
- 5) สิทธิขอให้ลบหรือทำลาย หรือทำให้ข้อมูลส่วนบุคคลเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถระบุตัวบุคคล (Right to erasure (also known as right to be forgotten))⁸³
- 6) สิทธิขอให้ระงับการใช้ข้อมูล (Right to restrict processing)⁸⁴
- 7) สิทธิในการขอให้แก้ไขข้อมูลส่วนบุคคล (Right of rectification)

4. ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล (Data Controller) คือ บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตัดสินใจเกี่ยวกับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล⁸⁵

⁷⁷ มาตรา 6 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁷⁸ มาตรา 26 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁷⁹ มาตรา 23(2) พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸⁰ มาตรา 30 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸¹ มาตรา 31 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸² มาตรา 32 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸³ มาตรา 33 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸⁴ มาตรา 34 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸⁵ มาตรา 6 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

5. ผู้ประมวลผลข้อมูลส่วนบุคคล (Data Processor) คือ บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งดำเนินการเกี่ยวกับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล ตามคำสั่งหรือในนามของผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล ทั้งนี้บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งดำเนินการดังกล่าว ไม่เป็นผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล⁸⁶

6. การเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลโดยชอบด้วยกฎหมาย⁸⁷
เนื่องจาก ข้อมูลส่วนบุคคลเป็นข้อมูลที่ได้รับควบคุมครองตามกฎหมายการเก็บรวบรวม การใช้ หรือการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล จึงต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดดังนี้

- 1) ได้รับการให้ความยินยอมก่อนหรือในขณะ เก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล
- 2) เพื่อการจัดทำเอกสารประวัติศาสตร์ หรือจดหมายเหตุเพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือที่ เกี่ยวกับ การศึกษาวิจัยหรือสถิติ
- 3) เพื่อป้องกันหรือระงับอันตรายต่อชีวิต ร่างกาย หรือสุขภาพของบุคคล
- 4) กรณีจำเป็นเพื่อปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลเป็นคู่สัญญา หรือ เพื่อใช้ในการดำเนินการตามคำขอของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลก่อนเข้าทำสัญญานั้น
- 5) การปฏิบัติตามกฎหมาย
- 6) จำเป็นเพื่อประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายของผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล หรือของบุคคลอื่น
- 7) จำเป็นเพื่อประโยชน์สาธารณะ และการปฏิบัติหน้าที่ในการใช้อำนาจรัฐ

7. ความรับผิดและบทลงโทษ

เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการบังคับใช้กฎหมายสำหรับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 จึงได้มีการกำหนดโทษทางแพ่ง โทษทางอาญา และโทษทางปกครอง ไว้ดังนี้

โทษทางแพ่งของการไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ให้ศาลมีอำนาจสั่งให้ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลหรือผู้ประมวลผลข้อมูล ส่วนบุคคลจ่ายค่าสินไหมทดแทนเพื่อการลงโทษเพิ่มขึ้นจากจำนวนค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริงที่ศาลกำหนดได้ตามที่ศาลเห็นสมควร แต่ไม่เกินสองเท่าของค่าสินไหมทดแทนที่แท้จริง⁸⁸

โทษอาญาอาญา ของการไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 โดยประการที่น่าจะทำให้ ผู้อื่นเกิดความเสียหาย เสียชื่อเสียง ถูกดูหมิ่น ถูกเกลียดชัง หรือได้รับความอับอาย

⁸⁶ มาตรา 6 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸⁷ มาตรา 24 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁸⁸ มาตรา 78 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

มีทั้งโทษจำคุกและโทษปรับ ซึ่งโทษจำคุกสูงสุดหนึ่งปีและโทษปรับสูงสุด 1 ล้านบาท⁸⁹ ขึ้นอยู่กับความร้ายแรง และประเภทของการกระทำความผิดตามที่กฎหมายกำหนด และในกรณีที่ผู้กระทำความผิดเป็นนิติบุคคล กรรมการ ผู้จัดการ หรือผู้ที่รับผิดชอบการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้นอาจจะต้องรับผิดชอบการกระทำความผิดนั้นๆ ด้วย⁹⁰

โทษทางปกครอง คือโทษปรับทางปกครองที่คณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญมีอำนาจสั่งปรับตามความร้ายแรงของการกระทำความผิด ทั้งนี้ สูงสุดอยู่ที่ 5 ล้านบาท

ทั้งนี้ หากพิจารณาการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้มีการจัดทำข้อความขึ้นเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์และได้ลงลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กรมสรรพากรกำหนด โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ได้รับอนุมัติให้จัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ต้องออกใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ที่มีรายการอย่างน้อยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนด

โดยตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 39) เรื่อง กำหนดข้อความอื่นในใบกำกับภาษี ตามมาตรา 86/4(8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ใบกำกับภาษีต้องมีรายการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

- 1) คำว่า "ใบกำกับภาษี" ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- 2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี
- 3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
 - ก "ชื่อ" ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หมายถึง ชื่อผู้ประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือชื่อสถานประกอบการ หรือชื่อการค้าของสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบุคคลธรรมดาหมายความรวมถึง นามสกุลด้วย
 - ข "ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ" หมายถึง ที่ตั้งของสถานประกอบการ ตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ รวมทั้งจะต้องระบุข้อความรายการเกี่ยวกับสถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในใบกำกับภาษี ดังนี้

⁸⁹ มาตรา 79 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

⁹⁰ มาตรา 81 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

- กรณีสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นสำนักงานใหญ่ ให้ระบุข้อความคำว่า “สำนักงานใหญ่” หรือระบุคำย่อที่แสดงได้ว่าเป็น สำนักงานใหญ่ เช่น “สนญ.” “HO” “HQ” เป็นต้น หรือระบุเป็นตัวเลขศูนย์จำนวนห้าหลัก (00000) เพื่อแสดงว่าตัวเลขศูนย์จำนวนห้าหลัก (00000) เป็นรหัสของสำนักงานใหญ่ไว้ในใบกำกับภาษีดังกล่าวด้วย
- กรณีสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเป็นสาขา ให้ระบุข้อความคำว่า “สาขาที่ ...” โดยเลขที่ของสาขาให้ระบุเลขที่สาขาตามที่ได้ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น สาขาที่ 1 สาขาที่ 01 เป็นต้น หรือระบุเป็นตัวเลขจำนวนห้าหลักตามที่ปรากฏในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อแสดงว่าเป็นรหัสของ “สาขาที่ ...” เช่น 00001 ไว้ในใบกำกับภาษี ดังกล่าวด้วย

อย่างไรก็ดี หากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าที่ระบุในใบกำกับภาษีจะต้องเป็นที่อยู่ที่สามารถระบุตำแหน่งได้ชัดเจน

ค เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งนี้ หากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายสินค้าหรือ ผู้ให้บริการก็ไม่จำเป็นต้องระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้นไว้ในใบกำกับภาษี (อ้างอิงคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ลงวันที่ 24 มีนาคม 2558)

- 4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
- 5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- 6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- 7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

เมื่อพิจารณาลักษณะของข้อมูลในใบกำกับภาษีบางรายการ ซึ่งเป็นรายการอย่างน้อยที่กฎหมายกำหนดให้ต้องระบุในใบกำกับภาษี ได้แก่ รายการ “ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ” และ

รายการ “เลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ” จึงเห็นได้ว่ารายการดังกล่าวมีลักษณะเป็นข้อมูลส่วนบุคคลตามมาตรา 6 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ซึ่งหากข้อมูลดังกล่าวถูกจัดทำลงในระบบ Blockchain ย่อมไม่สามารถลบออก หรือแก้ไขได้ ดังนั้น จึงอาจมีประเด็น ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ให้ต้องพิจารณา เพราะกฎหมายดังกล่าว กำหนดให้สิทธิแก่เจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล (Data Subject) สามารถขอให้ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล ลบหรือทำลาย หรือทำให้ข้อมูลส่วนบุคคลเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถระบุตัวได้ แต่ลักษณะเฉพาะของเทคโนโลยี Blockchain ที่ข้อมูลซึ่งได้จัดเก็บหรือบันทึกลงในระบบ Blockchain แล้วจะไม่สามารถลบออก หรือแก้ไขได้ จึงอาจขัดกับหลักการตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ดังกล่าว

4.2.2 ข้อจำกัดเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับเทคโนโลยี Blockchain

ถึงแม้ว่าเทคโนโลยี Blockchain จะเป็นเทคโนโลยีที่เข้ามาเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดการข้อมูลและขั้นตอนการทำธุรกรรมให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ด้วยลักษณะเด่นคือการจัดเก็บข้อมูลที่มีการกระจายตัวไปยังผู้ที่อยู่ในระบบทุกคน (Nodes) แทนที่การใช้ตัวกลาง โดยเมื่อมีข้อมูลใหม่ก็จะปรับปรุงข้อมูลพร้อมกันตลอดเวลา ซึ่งให้ช่วยลดระยะเวลาการทำธุรกรรมและลดต้นทุนการดำเนินงานลงได้ อีกทั้งข้อมูลจะถูกบันทึกไว้ตั้งแต่ธุรกรรมแรกจนถึงธุรกรรมสุดท้ายทำให้มีความโปร่งใสและตรวจสอบได้

อย่างไรก็ดี พบว่ายังมีข้อจำกัดเกี่ยวกับกฎระเบียบ และแนวทางการพัฒนาที่มีความหลากหลาย ขาดการกำกับดูแล ซึ่งจะทำให้มีรูปแบบการพัฒนาเป็นมาตรฐานเดียวกัน จึงเป็นความท้าทายสำคัญในการขยายขีดความสามารถของเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งในปัจจุบันพบว่ารูปแบบการพัฒนารวมไปถึงกระบวนการทางเทคนิคที่จำเป็นสำหรับการใช้เทคโนโลยี Blockchain นั้น มีความหลากหลาย และแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับการออกแบบของ ผู้ให้บริการนั้น ๆ อีกทั้ง ยังไม่ได้มีการกำหนดมาตรฐานออกมาในรูปแบบที่ชัดเจน ถึงแม้ว่าองค์การระหว่างประเทศว่าด้วยการกำหนดมาตรฐาน (International Organization for Standardization:ISO) ได้มีความพยายาม ในการกำหนดกรอบมาตรฐานสำหรับเทคโนโลยี Blockchain คือ ISO/TC 307 Blockchain and Distributed Ledger Technologies ซึ่งประกอบไปด้วย 7 หมวดด้วยกันดังต่อไปนี้⁹¹

- 1) ISO/TC 307/SG 1 Reference Architecture, Taxonomy and Ontology
- 2) ISO/TC 307/SG 2 Use Cases
- 3) ISO/TC 307/SG 3 Security and Privacy
- 4) ISO/TC 307/SG 4 Identity
- 5) ISO/TC 307/SG 5 Smart Contracts

⁹¹ สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์, การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ, หน้า 106.

- 6) /TC 307/SG 6 Governance of Blockchain and Distributed Ledger Technology Systems
- 7) SO/TC 307/SG 7 Interoperability of Blockchain and Distributed Ledger Technology Systems

ทั้งนี้ ปัจจุบันหลายประเทศผู้นำด้านเทคโนโลยี Blockchain มีความพยายามในการกำหนดมาตรฐานดังกล่าวนี้ ซึ่งอยู่ในขั้นตอนของการเตรียมการ และการจัดประชุม ระหว่างคณะกรรมการร่างมาตรฐาน โดยคาดการณ์ว่าร่างมาตรฐานดังกล่าวจะมีการประกาศใช้ อย่างเป็นทางการภายในปี ค.ศ. 2021 และ ในหลายประเทศต่างก็เริ่มศึกษาเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐานด้านเทคโนโลยี Blockchain ของตนเอง เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐาน ISO/TC 307 Blockchain and Distributed Ledger Technologies ยกตัวอย่างเช่น ประเทศจีนได้มีการจัดทำมาตรฐานเทคโนโลยี Blockchain เพื่อประกาศใช้ภายในประเทศ เพื่อรองรับการขยายตัวของเทคโนโลยี Blockchain โดยเฉพาะอย่างยิ่งการยกระดับมาตรฐานเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งถูกพัฒนาเพื่อใช้งานในระดับประเทศ ไปสู่การพัฒนา อุตสาหกรรมเทคโนโลยี Blockchain ให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล⁹²

แม้ว่าการกำกับดูแล และรูปแบบการพัฒนาข้อกำหนดมาตรฐานด้านเทคโนโลยี Blockchain ให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลก ยังคงเป็นความท้าทายสำคัญในการขยายขีดความสามารถของเทคโนโลยี Blockchain อย่างไรก็ดี ประเทศไทยควรเริ่มเตรียมการและจัดทำข้อกำหนดมาตรฐานของเทคโนโลยี Blockchain ตามมาตรฐานสากล โดยในประเทศไทยควรกำหนดมาตรฐานด้านเทคโนโลยี Blockchain สำหรับภาครัฐและภาคเอกชนให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อรองรับการใช้งานเทคโนโลยี Blockchain ร่วมกัน เช่น การจัดทำ นำส่ง และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งกรมสรรพากร และภาคเอกชนต้องใช้งาน โครงข่าย Blockchain ระบบเดียวกัน

4.2.3 ข้อจำกัดด้านระบบนิเวศของเทคโนโลยี Blockchain ในประเทศไทย

ด้วยเทคโนโลยี Blockchain เป็นเทคโนโลยีที่ไม่จำเป็นต้องมีตัวกลางคอยทำหน้าที่ในการจัดเก็บข้อมูล แต่ข้อมูลทั้งหมดที่ได้สร้างขึ้นจากเทคโนโลยี Blockchain จะถูกจัดเก็บอยู่ภายใต้โครงสร้างของเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งถูกกระจายไปยังเครื่องของสมาชิกทุกคนในเครือข่าย หรือที่เรียกว่า Node กล่าวคือ อุปกรณ์ในเครือข่าย Blockchain อาจจะเป็นเครื่องคอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ หรืออื่น ๆ ที่สามารถเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ตและประมวลผลได้ ซึ่งถือว่าเป็นโครงสร้างพื้นฐาน ที่สำคัญในการกระจายและเชื่อมโยงกันในเครือข่ายเพื่อให้ระบบสามารถทำงานและประมวลผลได้ โดยประเภทของ Node ในเครือข่าย Blockchain สามารถจำแนกได้เป็น 1) Node ที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บสำเนาข้อมูลเท่านั้น ประกอบด้วย Full Node และ

⁹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 108.

Light Node และ 2) Node ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องเท่านั้น หรือที่รู้จักกันในชื่อ Consensus Node เห็นได้ว่า สมาชิกทุกคนในเครือข่าย Blockchain ซึ่งเข้าผ่านระบบโดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ หรืออื่น ๆ และอินเทอร์เน็ตเพื่อประมวลผล ถือว่าเป็นโครงสร้างพื้นฐานหลักของเทคโนโลยี Blockchain ดังนั้น การที่ต้องการจะเพิ่มโครงสร้างพื้นฐานของเทคโนโลยี Blockchain จึงมีความจำเป็นต้องเพิ่มสมาชิกในเครือข่าย Blockchain นั้นๆ เพื่อให้เกิดเป็นระบบนิเวศของเทคโนโลยี Blockchain หรือเกิดเป็น Blockchain Ecosystem ขึ้นในประเทศ

ทั้งนี้ หากต้องการขับเคลื่อน และพัฒนาต่อยอดเทคโนโลยี Blockchain ให้เกิดขึ้นได้อย่างเป็นรูปธรรมและยั่งยืนนั้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องสร้างระบบนิเวศของเทคโนโลยี Blockchain ที่เอื้อต่อการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของเทคโนโลยี Blockchain ยกตัวอย่างเช่น นครรัฐคูเวตที่ได้มีการวางนโยบายของประเทศ ในการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในการบริการภาครัฐอย่างเต็มรูปแบบ อีกทั้ง ยังมีการผลักดัน และสนับสนุน ให้เกิดการพัฒนาระบบนิเวศที่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเทคโนโลยี Blockchain ทั้งในภาคอุตสาหกรรม ภาคธุรกิจ รวมถึงบริษัทสตาร์ทอัพต่าง ๆ⁹³

ปัจจุบันเห็นได้ว่าในประเทศไทยยังมีการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ทั้งในการให้บริการของภาครัฐหรือเอกชนยังไม่แพร่หลายนัก ซึ่งมากพอที่จะสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาระบบนิเวศของเทคโนโลยี Blockchain โดยหากภาครัฐต้องการผลักดันให้มีการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับบริการของภาครัฐ เช่น การนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะต้องสร้างระบบนิเวศของเทคโนโลยี Blockchain ที่เอื้อต่อการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของเทคโนโลยี Blockchain ในประเทศไทย พร้อมกับการพัฒนาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถทางด้านเทคโนโลยี Blockchain (Capacity Building) ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการขับเคลื่อนเทคโนโลยีเกิดใหม่อย่างเทคโนโลยี Blockchain ให้ประสบความสำเร็จได้อย่างเป็นรูปธรรม

⁹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103.

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ตามที่กรมสรรพากรได้พัฒนาระบบบริการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ (e-Tax invoice & e-Receipt) โดยกำหนดหลักเกณฑ์และพัฒนาระบบให้มีความยืดหยุ่นและสะดวกในการใช้งาน พร้อมปรับปรุงรูปแบบข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลข้อเสนอแนะของสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม เพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทั้งภาครัฐและเอกชนสามารถนำไปใช้งานได้มีประสิทธิภาพตามหลักมาตรฐานสากล ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ที่มุ่งเน้นการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกิจกรรมและกระบวนการทางเศรษฐกิจและสังคม เพื่อขับเคลื่อนกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้ดำเนินไปอย่างรวดเร็ว และเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของภาคธุรกิจของประเทศไทย ซึ่งสอดคล้องกับวิวัฒนาการของกระบวนการจัดทำใบกำกับภาษีในปัจจุบันของอีกหลายประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ และประเทศจีน แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันไปตามรูปแบบเทคโนโลยีที่รัฐนำมาใช้เป็นโครงสร้างพื้นฐานในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ขึ้นอยู่กับประเภทของเทคโนโลยีที่เลือกมาใช้งานตามวัตถุประสงค์และสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันของแต่ละประเทศ

เทคโนโลยีจึงกลายเป็นส่วนสำคัญและจำเป็นในการพัฒนาและขับเคลื่อนนโยบายต่างๆ ของภาครัฐ โดยเฉพาะในปัจจุบันที่รัฐบาลประกาศนโยบายขับเคลื่อนประเทศด้วยนวัตกรรมไปสู่ยุคไทยแลนด์ 4.0 การเปิดรับเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นจึงเป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้น เทคโนโลยี Blockchain จึงเป็นโอกาสในการพัฒนากระบวนการและธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะเรื่องการจัดทำและนำส่งข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเทคโนโลยี Blockchain มีคุณลักษณะการทำงานเป็นแบบกระจายศูนย์ (Decentralization) ไม่จำเป็นต้องดำเนินการผ่านคนกลาง สามารถดำเนินการได้ทั้งยัง มีความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล (Data Integrity) ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล (Data Transparency) และมีความสามารถในการทำงานได้อย่างต่อเนื่องของระบบ (Availability)

เมื่อลักษณะเด่นของเทคโนโลยี Blockchain ซึ่งเป็นกระบวนการจัดเก็บข้อมูลลงในแต่ละ Block ต้องเชื่อมโยงเข้าหา Block ก่อนหน้าด้วยค่า Hash Function ก่อนที่จะนำข้อมูลของแต่ละ Block เรียงร้อยต่อกันเป็น Chain นั้น เป็นเหตุให้ข้อมูลที่ถูกรวบรวมขึ้นยากต่อการปลอมแปลง แก้ไข และสามารถตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลได้ทุกๆ Block ตลอดทั้ง Chain โดยหากพิจารณาขั้นตอนการ Hash Function กล่าวคือ การนำมูลต้นฉบับที่ต้องการแปลงข้อมูลมาผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ ซึ่งเป็นฟังก์ชันทางเดียวในการแปลงข้อมูลให้อยู่ในรูปแบบที่มีลักษณะเฉพาะ ข้อมูลที่ผ่านการทำ Hash Function แล้วจะไม่สามารถดำเนินการย้อนกลับเพื่อให้ได้ซึ่งข้อมูลเดิม ซึ่งถือว่าเป็นกระบวนการทางคณิตศาสตร์ สำหรับการเข้ารหัสทางเดียว หรือเป็น

การสร้าง Digital Signature ของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่สามารถถอดรหัสกลับมาได้ โดยใช้หลักการเดียวกับ Private key และ Public key ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ ตามข้อ 8(3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563 ที่ให้นำเอาการคำนวณทางคณิตศาสตร์เข้ารหัสอสมมาตรแบบอสมมาตร (Asymmetric Key Algorithms) บนพื้นฐานวิทยาการเข้ารหัสลับ (Encryption) และใช้กุญแจส่วนตัว (Private Key) ที่เป็นคู่กับใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Certificate) มาใช้ในการจัดทำข้อมูลใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

ทั้งนี้ อีกคุณลักษณะเด่นของเทคโนโลยี Blockchain คือกระบวนการ Validation หรือการตรวจสอบความถูกต้องแบบทบทวนทั้งระบบและทุก Node ในระบบ Blockchain เพื่อให้เกิดความแน่ใจว่าจะไม่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นไม่ว่าจะมาจากส่วนใดก็ตาม ซึ่งคือส่วนหนึ่งของกระบวนการ Consensus ที่เรียกว่า Proof-of-Work เพื่อยืนยันความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ถูกบันทึกเข้ามาในเครือข่าย หนึ่งเมื่อการตรวจสอบการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในส่วนที่เชื่อมโยงกับการใช้ใบกำกับภาษีปลอมอาจพบได้ในลักษณะธุรกรรมที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง หรือมีการเปลี่ยนแปลง แก้ไขข้อมูลไปจากเดิม โดยเบื้องต้นการตรวจสอบความมีอยู่จริงของธุรกรรมกรมสรรพากรจะตรวจสอบได้จากหลักฐานทางการค้าเช่น มีใบเสนอราคา ใบสั่งซื้อ ใบส่งจ้าง ซึ่งจะมีรายละเอียดการเสนอราคา และผู้ว่าจ้าง หรือผู้ซื้อจะนำใบเสนอราคามาเปรียบเทียบกับราคา หรือรายละเอียดของเงื่อนไขที่จะได้มากที่สุด ถ้าไม่มีใบเสนอราคา ข้อตกลงการซื้อขาย จะมีความผิดปกติพอที่จะเชื่อว่าไม่ใช่การซื้อขายจริง และถ้าไม่มีการซื้อขายจริงก็ไม่สามารถสร้างใบกำกับภาษีขึ้นมาได้ ดังนั้น กรมสรรพากรอาจพิจารณานำเทคโนโลยี Blockchain ที่มีกระบวนการ Consensus หรือที่เรียกว่า Proof-of-Work มาใช้ในระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบใบกำกับภาษีปลอมในส่วนที่ต้องอาศัยการพิสูจน์ความมีอยู่จริงของธุรกรรมได้ ซึ่งอาจช่วยลดปัญหาการทุจริตกรณีการใช้ใบกำกับภาษีปลอมได้เช่นกัน

นอกจากนี้ หากข้อมูลในใบกำกับภาษีที่สร้างโดยใช้เทคโนโลยี Blockchain จะถูกบันทึกลงในระบบ ไม่สามารถที่จะเปลี่ยนแปลง หรือแก้ไขได้ ซึ่งผู้ใช้งานจะเห็นข้อมูลชุดเดียวกันทั้งหมด โดยใช้หลักการ Cryptography และความสามารถของ Distributed Computing เพื่อสร้างกลไกความน่าเชื่อถือ ซึ่งความน่าเชื่อถือของข้อมูลในใบกำกับภาษีเป็นอีกประเด็นสำคัญที่จะเข้ามาช่วยในขั้นตอนการตรวจสอบใบกำกับภาษีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ซึ่งต้องอาศัยความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เฉพาะตัวของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบใบกำกับภาษี โดยบางครั้งอาจเกิดปัญหาความไม่เพียงพอของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ ดังนั้น การจัดทำและเก็บข้อมูลใบกำกับภาษีโดยใช้เทคโนโลยี Blockchain จึงเป็นวิธีหนึ่งที่จะช่วยแก้ปัญหากำลังเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไม่เพียงพอได้ เนื่องจากข้อมูลใบกำกับภาษีที่อยู่ในระบบ Blockchain สร้างผ่านกลไกความน่าเชื่อถือ โดยการลดขั้นตอนการทำงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้

โดยหากพิจารณาความเหมาะสม และความจำเป็นในมิติต่างๆ ตามคำถามทั้ง 6 คำถาม สำหรับใช้ในการเลือกใช้เทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์พบว่า

คำถามก่อนตัดสินใจใช้เทคโนโลยี Blockchain	คำตอบ	เหตุผลการใช้ Blockchain ในระบบ ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
คุณต้องการแชร์ข้อมูลชุดเดียวกันให้กับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งระบบใช่หรือไม่	ใช่	ต้องการแชร์ข้อมูลสำคัญในใบกำกับภาษี เช่น ข้อมูลธุรกรรม ชื่อผู้ซื้อสินค้า ชื่อผู้ขายสินค้า จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น โดยแชร์ให้กับผู้ประกอบการที่จัดทำใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีไปใช้ และกรมสรรพากรสามารถเรียกดู ข้อมูลดังกล่าวได้
การสร้างรายการข้อมูลของคุณมีผู้เกี่ยวข้องมากกว่า 1 รายใช่หรือไม่	ใช่	นอกจากกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่ต้องคอยตรวจสอบข้อมูลรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของผู้ประกอบการ ยังมีสถานบันการเงิน service provider ตัวแทนออกใบกำกับภาษี รวมถึงผู้ประกอบการที่ออกใบกำกับ และผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีไปใช้งาน อาจมีส่วนเกี่ยวข้องในการสร้างข้อมูลได้เช่นกัน
คุณต้องการบันทึกรายการข้อมูลที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือลบได้นอกจากเพิ่มรายการข้อมูลใหม่ (Immutability) ใช่หรือไม่	ใช่	ข้อมูลใบกำกับภาษี เช่น จำนวนภาษีซื้อ จำนวนภาษีขาย จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ ถ้าข้อมูลดังกล่าวเกิดจากธุรกรรมที่แท้จริงของผู้ประกอบการ ข้อมูลดังกล่าวไม่ควรมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ง่าย ควรเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถแก้ไขได้ องค์กรมีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้จัดทำใบกำกับภาษีที่มีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ถูกต้องครบถ้วน เมื่อได้รับการร้องขอให้ยกเลิกใบกำกับภาษีฉบับเดิมและจัดทำใบกำกับภาษีฉบับใหม่ที่ต้อง ซึ่งอาจจะกระทำไม่ได้โดยไม่ต้องทำการ ลบข้อมูลเดิม แต่เป็นการเพิ่มข้อมูลชุดใหม่เข้าไปทั้งใบกำกับภาษีฉบับใหม่ และข้อมูลการยกเลิกฉบับเก่า
ข้อมูลของคุณที่ต้องการบันทึกเข้าสู่ระบบนั้นต้องไม่เป็นข้อมูลที่มีความ	N/A	รายการในใบกำกับภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการ เป็นข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อน และสามารถระบุตัวตนได้ องค์กรใดก็ตามที่ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ถูกกฎหมายกำหนด

คำถามก่อนตัดสินใจใช้เทคโนโลยี Blockchain	คำตอบ	เหตุผลการใช้ Blockchain ในระบบ ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์
ละเอียดอ่อน/ ข้อมูลที่สามารถระบุตัวบุคคลได้ใช่หรือไม่		ให้ต้องแสดงในใบกำกับภาษีและนำส่งให้กับกรมสรรพากร ดังนั้น การพิจารณานำเอาเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ อาจจะจำกัดเฉพาะ Private Blockchain หรือ Blockchain วงปิดที่เข้าใช้งานได้เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น
คุณต้องการระบบที่สามารถสร้างความเชื่อใจระหว่างผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการสร้างข้อมูลนั้นโดยไม่จำเป็นต้องมีคนกลางมาคอยควบคุมใช่หรือไม่	ใช่	ข้อมูลภาษีซื้อและภาษีขายที่ผู้ประกอบการได้จัดทำขึ้นในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์จำเป็นต้องสร้างขึ้นจากระบบที่นำเชื่อถือ และสร้างความมั่นใจให้กับกรมสรรพากรและผู้เกี่ยวข้องได้ว่าข้อมูลที่เกิดขึ้นไม่มีตัวกลางแทรกแซงหรือ มีการเปลี่ยนแปลงของข้อมูล
คุณต้องการระบบที่รับประกันได้ว่าข้อมูลที่ผ่านมาการอนุมัติร่วมกันแล้ว จะไม่สามารถถูกปลอมแปลงหรือแก้ไขได้ใช่หรือไม่	ใช่	ข้อมูลภาษีซื้อและภาษีขายที่ผู้ประกอบการนำไปใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มก่อนที่จะนำส่งหรือขอคืนจากกรมสรรพากรจำเป็นต้องมีกลไกในการพิสูจน์ ความถูกต้องของข้อมูล เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายมีความเชื่อมั่นในข้อมูลที่บันทึกบน Blockchain และสามารถใช้อ้างอิงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด

โดยเมื่อพิจารณาความเหมาะสม และความจำเป็นในมิติต่าง ๆ ของการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์แล้ว พบว่าสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความประหยัด เนื่องจาก ควบคุมค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีได้ทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี และลดต้นทุนในด้านกระดาษ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยในหลักการมีประสิทธิภาพนั้น การนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ ช่วยให้ที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และสามารถควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ และอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีอีกด้วย

สำหรับความพร้อมด้านกฎหมายนั้น ปัจจุบันแม้ว่ากรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2563 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ สำหรับผู้ประกอบการที่สนใจจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตาม ประการอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) ไม่ได้รองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์แต่อย่างใด

ทั้งนี้ หากวิเคราะห์ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) แล้ว พบว่าออกมาเพื่อรองรับการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์อยู่แล้ว กรมสรรพากรอาจจะพิจารณาแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15) เพื่อให้รองรับการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษาใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์โดยใช้ระบบเทคโนโลยี Blockchain ด้วยก็ได้ หรือหากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าควรกำหนดหลักเกณฑ์ใหม่ขึ้นโดยเฉพาะ และบังคับใช้เป็นการทั่วไป ไม่ได้กำหนดเป็นทางเลือกเช่นเดียวกับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้ในปัจจุบัน ซึ่งอาจจะมีหลักเกณฑ์บางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ตามมาตรา 26 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ดังนั้น กรมสรรพากรสามารถอาศัยอำนาจ ตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ในการออกประกาศอธิบดี เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำ ส่งมอบ สำหรับใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในระบบ Blockchain โดยเฉพาะก็ได้ ซึ่งน่าจะเหมาะสมกว่าการแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 15)

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาลักษณะของข้อมูลในใบกำกับภาษีบางรายการ ซึ่งเป็นรายการอย่างน้อยที่กฎหมายกำหนดให้ต้องระบุในใบกำกับภาษี ได้แก่ รายการ “ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ” และรายการ “เลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ” จึงเห็นได้ว่ารายการดังกล่าวมีลักษณะเป็นข้อมูลส่วนบุคคลตามมาตรา 6 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ซึ่งหากข้อมูลดังกล่าวถูกจัดทำลงในระบบ Blockchain ย่อมไม่สามารถลบออก หรือแก้ไขได้ ดังนั้น จึงอาจมีประเด็น ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ให้ต้องพิจารณา เพราะกฎหมายดังกล่าว กำหนดให้สิทธิแก่เจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล (Data Subject) สามารถขอให้ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล ลบหรือทำลาย หรือทำให้ข้อมูลส่วนบุคคลเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถระบุตัวได้ แต่ลักษณะเฉพาะของเทคโนโลยี Blockchain ที่ข้อมูลซึ่งได้จัดเก็บหรือบันทึกลงในระบบ Blockchain แล้วจะไม่สามารถลบออก หรือแก้ไขได้ จึงอาจขัดกับหลักการตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ดังกล่าว

จึงอาจสรุปได้ว่า เทคโนโลยี Blockchain ซึ่งเป็นเทคโนโลยีใหม่ที่ความน่าเชื่อถือ และความปลอดภัย เนื่องจากมีคุณลักษณะที่มีความถูกต้องเที่ยงตรงของข้อมูล (Data Integrity) ความโปร่งใสในการเข้าถึงข้อมูล (Data Transparency) และมีความสามารถในการทำงานได้อย่างต่อเนื่องของระบบ (Availability) มีความเหมาะสมกับการนำมาประยุกต์ใช้ในใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร แม้ว่าจะมีข้อจำกัดบางประการตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ซึ่งอาจเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไป อย่างไรก็ตาม เมื่อปัจจุบันโลกได้เข้าสู่ระบบเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล เกิดการปรับเปลี่ยนโครงสร้างในการดำเนินธุรกิจการค้า การบริการ รวมทั้งกิจกรรมทางเศรษฐกิจและสังคม เทคโนโลยีดิจิทัลเป็นเครื่องมือสำคัญในการขับเคลื่อนประเทศ กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานหลักของประเทศ ในการจัดเก็บภาษีอากรควรตระหนักถึงความท้าทายและการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น และจำเป็นต้องเตรียมความพร้อมต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมดิจิทัล ตลอดจนผลักดันการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเพื่อเป็นกลไกสำคัญในการ

ปรับเปลี่ยนประเทศสู่ประเทศไทย 4.0 โดยอาศัยอำนาจรัฐ ตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ออกกฎหมายลำดับรองเช่น ประกาศอธิบดี หรือ คำสั่งกรมสรรพากร เพื่อรองรับการจัดทำ ส่งมอบ และเก็บรักษา ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ในระบบเทคโนโลยี Blockchain

5.2 ข้อเสนอแนะ

การออกกฎหมายเพื่อรองรับให้ผู้ประกอบการสามารถนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบ ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ได้ ไม่ควรออกเป็นกฎกระทรวง เนื่องจากเทคโนโลยีมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา แต่กระบวนการออกกฎกระทรวงต้องผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี ซึ่งอาจใช้เวลามากกว่าและไม่ทันต่อการเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีที่เกิดขึ้น และไม่ควรรอกเป็นคำสั่งกรมสรรพากร เนื่องจาก อาจมีหลักเกณฑ์บางประการกระทบต่อการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ดังนั้น การออกกฎหมายลำดับรอง เพื่อรองรับการนำเทคโนโลยี Blockchain มาใช้กับระบบใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ เห็นว่า ควรเป็นประกาศอธิบดี ซึ่งอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความเหมาะสมในส่วนของการบังคับใช้เป็นกฎหมายและสอดคล้องกับสภาพการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันพบว่ารูปแบบ การพัฒนารวมไปถึงกระบวนการทางเทคนิคที่จำเป็นสำหรับการใช้เทคโนโลยี Blockchain นั้น มีความหลากหลาย และแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับการออกแบบ ของผู้ให้บริการนั้น ๆ ซึ่งยังไม่ได้มีการกำหนดมาตรฐานออกมาในรูปแบบ ที่ชัดเจน ดังนั้น ประเทศไทยควรเริ่มเตรียมการและจัดทำ ข้อกำหนดมาตรฐานด้านเทคโนโลยี Blockchain ให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล โดยอาจจะเป็นกระทรวงดิจิทัล เพื่อเศรษฐกิจและสังคมที่เข้ามากำหนดมาตรฐานสำหรับการใช้งานทั้งภาครัฐและเอกชน แม้ว่า การกำกับดูแล และรูปแบบการพัฒนาข้อกำหนดมาตรฐานด้านเทคโนโลยี Blockchain ให้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลกจะเป็นความท้าทายสำคัญในการขยายขีดความสามารถของเทคโนโลยี Blockchain ต่อไปในอนาคต

นอกจากนี้ เมื่อรายการอย่างน้อยที่กฎหมายกำหนดให้มีใบกำกับภาษีเข้าลักษณะข้อมูลส่วนบุคคล ตามมาตรา 6 พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อน และสามารถระบุตัวตนได้ อย่างไรก็ดี ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่กฎหมายกำหนดให้ต้องแสดงในใบกำกับภาษีและนำส่งให้กับกรมสรรพากร ดังนั้น กรมสรรพากรอาจพิจารณาหารือกับกระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งเป็นหน่วยงานรัฐที่มีอำนาจตามพระราชบัญญัติดังกล่าว เพื่อหาแนวทางในการบริหารจัดการสำหรับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ เมื่อเทคโนโลยี Blockchain มีทั้ง Public Blockchain ที่เปิดให้ใช้งานโดยทั่วไป และ Private Blockchain ที่เข้าใช้งานได้เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุญาตเท่านั้น ดังนั้น ขอดังข้อสังเกตว่า การพิจารณานำเอาเทคโนโลยี Blockchain มาใช้ในการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ อาจจะจำกัดเฉพาะ Blockchain ชนิด Private Blockchain เท่านั้น เพื่อง่ายต่อการควบคุมให้ผู้ประกอบการที่เลือกจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์

บนระบบเทคโนโลยี Blockchain สามารถปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด ทั้งตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 และประมวลรัษฎากร เนื่องจากข้อมูลที่ต้องปรากฏในใบกำกับภาษีเป็นข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อน และสามารถระบุตัวตนได้

บรรณานุกรม

- Advanced Research Group. รอบรู้เรื่องภาษี : Indirect Tax หรือภาษีทางอ้อม คืออะไร [Online]. Available from: <https://www.ar.co.th/kp/th/561> [22 กุมภาพันธ์ 2563].
- HM Revenue & Customs. Electronic Invoicing (Vat Notice 700/63) [Online]. 2558. Available from: <https://www.gov.uk/guidance/electronic-invoicing-notice-70063#para4-7> [19 มีนาคม 2563].
- Stephen O'Neal. The Fapiao Case: How China Is Fighting Corruption with Blockchain [Online]. 2561. Available from: <https://cointelegraph.com/news/the-fapiao-case-how-china-is-fighting-corruption-with-blockchain> [23 มกราคม 2563].
- Ting Peng. China Implements Blockchain Invoicing in Beijing-for More Transparent Governance [Online]. 2563. Available from: <https://cointelegraph.com/news/china-implements-blockchain-invoicing-in-beijing-for-more-transparent-governance> [19 มีนาคม 2563].
- Weining Hu. China's Fapiao Invoice System Explained [Online]. 2562. Available from: <https://www.china-briefing.com/news/understanding-chinas-fapiao-invoice-system/> [14 มีนาคม 2563].
- กรมสรรพากร. เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร [Online]. 2561. Available from: <http://www.rd.go.th/publish/27838.0.html> [3 มีนาคม 2563].
- . สรรพากรเก็บรายได้ 11 เดือน ปีงบประมาณ 2562 [Online]. Available from: https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news54_2562.pdf
- กรมสรรพากร. คู่มือใบกำกับภาษี [Online]. 2559. Available from: http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ebook/taxinvoice.pdf [14 มีนาคม 2563].
- กระทรวงการคลัง. รายงานฉบับสมบูรณ์ การปรับปรุงวิธีการจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์การบริหารส่วนจังหวัดให้เกิดความเป็นธรรม โดยการใช้ข้อมูลจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์และให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการจัดสรร [Online]. Available from: http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/ebook/allot_Improvement_of_VAT.pdf
- กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์. ภาพรวมการจัดทำใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์. กรุงเทพฯ: กองบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ กรมสรรพากร, 2560.

การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ

ธัญญรัตน์ พวงพยอม. "ก้าวสู่ผู้ประกอบการ E-Tax Invoice & E-Receipt (Ep.3)." 2560.

———. ก้าวสู่ผู้ประกอบการ E-Tax Invoice & E-Receipt (Ep.3). มุมมองสรรพยากร (พฤศจิกายน 2560): 23.

พงศ์เทพ หนูแก้ว. แนวทางการปรับปรุงโครงการใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์และใบรับอิเล็กทรอนิกส์ National E-Payment ของประเทศไทย. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2562.

ไพจิตร โรจนวานิช. ภาษีสรรพยากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ), 2561.

ไม่ปรากฏนาม. คู่มือแนวทางการตรวจใบกำกับภาษีปลอม [Online]. 2554. Available from:

<http://www.rd.go.th> [15 มีนาคม 2563].

วารภรณ์ สหส์โพธ. บล็อกเชน (Blockchain) [Online]. 2562. Available from:

<https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/201909270751910fe9fa54ac7b681f0fe6476f95145335.pdf> [4 มีนาคม 2563].

สมเดช โรจน์ศรีเสถียร. ใบกำกับภาษีปลอม ตรวจสอบอย่างไร. วารสารเอกสารภาษีอากร ปีที่ 38 ฉบับที่ 449 (2562).

สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (องค์การมหาชน). ข้อเสนอแนะมาตรฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารที่จำเป็นต่อธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ขมธอ. 20-2561 [Online]. 2561.

Available from: <https://standard.eta.or.th/wp-content/uploads/2019/02/20171204-ER-DigitalID-Authentication-V08-21F.pdf> [15 มีนาคม 2563].

สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล. การใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนสำหรับภาครัฐ. กรุงเทพฯ: สำนักงานพัฒนารัฐบาลดิจิทัล (องค์การมหาชน), 2562.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. จุดเปลี่ยนการบริหารงานภาครัฐ ด้วยระบบบล็อกเชน (Blockchain). เอกสารวิชาการอิเล็กทรอนิกส์, สิงหาคม (2561): .

สำนักงานส่งเสริมการค้าในต่างประเทศ ณ เมืองเซี่ยเหมิน. Fapiao ใบกำกับภาษีใบเสร็จรับเงินรูปแบบใหม่ของจีน [Online]. 2560. Available from:

https://www.ditp.go.th/contents_attach/190217/190217.pdf [14 มีนาคม 2563].

สำนักงานส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ณ เมืองกวางโจว. เจาะลึกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศจีน [Online]. Available from: <https://www.ryt9.com/s/expd/1052025> [22 กุมภาพันธ์ 2563].

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. จากการทำกับดักสู่การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร. เอกสารภาษีอากร เมษายน 2560 (2560).

สุชัย เกียรติชัยประสพ. มาตรการเกี่ยวกับการออกใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย : ศึกษากรณีตามประมวลรัษฎากร นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2555.

สุมาพร (ศรีสุนทร) มานะสันต์. เมื่อ Blockchain ปฏิวัติวงการกฎหมาย [Online]. 2561. Available from: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/645552> [4 มีนาคม 2563].