

แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้
(Non-Fungible Token: NFT) : ศึกษาเฉพาะกรณีบุคคลธรรมดา
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวเกวลิน อยู่เย็น

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2565

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้
(Non-Fungible Token: NFT) : ศึกษาเฉพาะกรณีบุคคลธรรมดา

โดย นางสาวเกวณีน อยู่เย็น

รหัสประจำตัว 648 01907 34

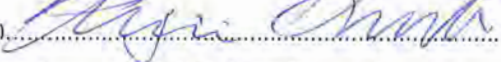
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย


หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก อาจารย์ ดร.ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม อาจารย์ ณะศักดิ์ จรรยาพูน

ปีการศึกษา 2565

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาหลัก
(.....ดร.ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ.....)

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม
(.....ณะศักดิ์ จรรยาพูน.....)

บทคัดย่อ

รายงานเอกัตศึกษาระดับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) ใน 4 ด้านหลัก ๆ ได้แก่ (1) การจัดประเภทเงินได้ (2) ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี (3) หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ (4) การพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย เพื่อนำมาวิเคราะห์และหาข้อเสนอนะในการกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีข้างต้นให้เหมาะสมกับประเทศไทยต่อไป

สำหรับประเทศไทยพบว่า กรณีที่ NFT ไม่เข้าลักษณะตามคำนิยาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ และมีเงินได้จากการซื้อขาย NFT ดังกล่าว ไม่ว่าจะเงินได้ฝั่งผู้สร้าง NFT หรือนักลงทุน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร ในขณะที่ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีขณะทำธุรกรรมซื้อขาย NFT ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ณ) ส่วนหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับ NFT ถือว่าเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศให้ใช้หลักพิจารณาจาก Wallet ที่ใช้ในการซื้อขาย NFT อีกทั้งการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม สรุปได้ว่า NFT เข้าลักษณะเป็นสินค้าอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ยังไม่ได้มีการกำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อย่างชัดเจน

ทั้งนี้ จากการศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับ NFT ในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียพบว่า แนวทางการจัดเก็บภาษี NFT นั้นเหมือนกับแนวทางการจัดเก็บภาษีในสินทรัพย์ดิจิทัลอื่น ๆ จึงส่งผลให้เกิดแตกต่างกับประเทศไทย เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียมองว่า เงินได้ที่เกิดจากการซื้อขาย NFT ของนักลงทุนควรเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) แทนเงินได้ปกติ (Ordinary Income) และกรณีในส่วนของการพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการซื้อขาย NFT จะมุ่งพิจารณาถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ นอกจากนี้ แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ NFT ทั้ง 2 ประเทศนั้นมีแนวทางให้ NFT อยู่ภายใต้บังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนเช่นกับประเทศไทย แต่จะมีการกำหนดหน้าที่และวิธีการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อย่างชัดเจน โดยให้ NFT Marketplace ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีขายหรือภาษีสินค้าและบริการและนำส่งให้แก่ภาครัฐ ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรนำหลักการทางภาษีที่มีแนวทางอย่างชัดเจนในต่างประเทศมาปรับใช้ให้เกิดความเหมาะสมต่อไป

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงได้ เนื่องจากได้รับความกรุณาจากอาจารย์ที่ปรึกษาหลัก คือ อาจารย์ ดร.ภูมิศิริ ดำรงวุฒิ และอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม คือ อาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูน ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนวทางและหลักการในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาตรวจทานแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ด้วยความเอาใจใส่อย่างยิ่ง ทำให้เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ และคณาจารย์ทุกท่านในคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อาจารย์พิเศษ และวิทยากรทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้ให้แก่ผู้เขียนตลอดระยะเวลาในการศึกษา ทำให้ผู้เขียนสามารถนำมาปรับใช้ในการทำเอกัตศึกษานี้จนสำเร็จลุล่วงได้ ตลอดจนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตร ศศ.ม. ทุกท่านที่คอยให้คำแนะนำ และช่วยเหลือตลอดการศึกษาในหลักสูตรนี้อย่างดีตลอดมา

สุดท้าย ขอขอบพระคุณบิดา มารดา และครอบครัว ที่คอยเป็นกำลังใจและสนับสนุนเสมอมา รวมถึงนางสาวกนกกาญจน์ บุญเปี่ยม นางสาวณัฐนิชา แก้วกล้า ที่คอยรับฟังปัญหาและให้คำปรึกษาเป็นอย่างดีมาโดยตลอด รวมถึงเพื่อน ๆ ศศ.ม. รุ่น 24 ทุกท่านที่คอยช่วยเหลือ และแบ่งปันข้อมูลและเอกสารความรู้ให้กันจนจบการศึกษา

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่า เอกัตศึกษานี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจได้ไม่มากนัก และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขอภัยมา ณ ที่โอกาสด้วย

เกวลิน อยู่เย็น

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญรูปภาพ.....	จ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	5
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎีและหลักการของสินทรัพย์ดิจิทัล.....	6
2.1 แนวคิดและลักษณะทั่วไปของสินทรัพย์ดิจิทัล.....	6
2.1.1 คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้.....	7
2.1.2 การประยุกต์ใช้ NFT.....	11
2.1.3 กระบวนการสร้างและซื้อขาย NFT.....	13
2.2 ทฤษฎี Howey Test.....	15
2.2.1 ความเป็นมาและหลักการของ Howey Test.....	16
2.2.2 การประยุกต์ใช้ Howey Test กับ NFT.....	18
2.3 มาตรการกำกับดูแลการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย.....	21
บทที่ 3 มาตรการการจับกุมภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในประเทศไทย.....	25
3.1 การจับกุมภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT.....	25
3.1.1 เงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย NFT ของศิลปินที่เป็นคนสร้าง NFT.....	29
3.1.2 เงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย NFT ของนักลงทุนที่นำมาขาย ในตลาดรอง.....	29
3.1.3 ผลประโยชน์ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซี.....	29

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

3.2	หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	30
3.3	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขาย NFT.....	31
บทที่ 4	มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในต่างประเทศ.....	33
4.1	มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	33
4.1.1	การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT.....	34
4.1.2	หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา.....	39
4.1.3	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขาย NFT.....	40
4.2	มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ของประเทศออสเตรเลีย.....	44
4.2.1	การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT.....	44
4.2.2	หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา.....	46
4.2.3	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขาย NFT.....	47
บทที่ 5	บทวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT.....	48
5.1	ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ตามกฎหมายไทย.....	48
5.1.1	ปัญหาการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินจาก NFT.....	48
5.1.2	ปัญหาค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี.....	51
5.1.3	ปัญหาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	53
5.1.4	ปัญหาการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	54
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	58
6.1	บทสรุป.....	58
6.2	ข้อเสนอแนะ.....	61
	บรรณานุกรม.....	62

สารบัญแผนภาพ

หน้า

แผนภาพที่ 1 NFT Marketplace Monthly Volume.....	2
แผนภาพที่ 2 NFT Ecosystem.....	13

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

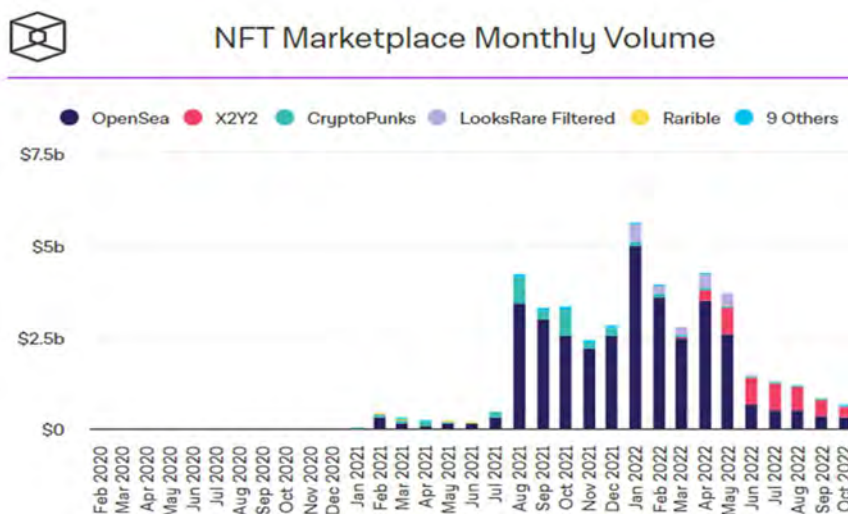
ปัจจุบันสินทรัพย์ดิจิทัลไม่ว่าจะเป็นคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) หรือโทเคนดิจิทัล (Digital Token) กำลังเข้ามามีบทบาทและเป็นที่นิยมของนักลงทุนรุ่นใหม่ทั้งในประเทศและต่างประเทศทั่วโลกมากขึ้น เนื่องจากสินทรัพย์ดิจิทัลมีความผันผวนของราคาค่อนข้างสูงและสามารถทำเงินได้ง่ายทำให้นักลงทุนรุ่นใหม่เข้ามาเก็งกำไรในระยะสั้น ซึ่งจากข้อมูลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พบว่า จำนวนบัญชีของผู้ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทยเดือนกุมภาพันธ์ปี 2565 เติบโตมากกว่า 10 เท่าจากปี 2563 (เพิ่มขึ้นจาก 1.7 แสนบัญชี เป็น 2.5 ล้านบัญชี)¹ โดยสินทรัพย์ดิจิทัลที่เป็นที่นิยมโดยทั่วไปของกลุ่มนักลงทุนมีด้วยกันหลายประเภท ยกตัวอย่างเช่น คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัลประเภทต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นโทเคนดิจิทัลเพื่อการลงทุน (Investment Token) โทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์ (Utility Token) และโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (Non-Fungible Token: NFT) เป็นต้น

สำหรับ NFT ถือเป็นสินทรัพย์ใหม่มาแรงในยุคดิจิทัล โดยเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยีบล็อกเชน (Blockchain) คล้ายกับคริปโทเคอร์เรนซี แต่ NFT จะมีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากสินทรัพย์ดิจิทัลชนิดอื่น คือ NFT มีเพียงชิ้นเดียว และแต่ละโทเคนดิจิทัลมีคุณค่าพิเศษในตัวเอง ไม่สามารถทำซ้ำขึ้นมาเพื่อให้มีคุณค่าเท่ากันได้อีก ซึ่งจะแตกต่างจากโทเคนที่สามารถทดแทนกันได้ อย่างเช่น Bitcoin ที่ทุกเหรียญมีมูลค่าเท่ากัน สามารถมีจำนวนมากกว่าหนึ่งอันและทุกอันสามารถทดแทนกันได้ ด้วยความพิเศษของสินทรัพย์ดิจิทัลชนิดนี้ ทำให้ NFT ได้รับความนิยมจากผู้ที่สนใจสะสมผลงานและต้องการลงทุนจำนวนมาก โดยเฉพาะในกลุ่มศิลปินและนักสะสมไม่ว่าจะเป็นวงการศิลปะ ประติมากรรม เพลง วิดีโอ เกม แฟชั่น และอื่น ๆ ทำให้ NFT มีอัตราการซื้อขายที่เติบโตอย่างรวดเร็วตั้งแต่ช่วงเดือนสิงหาคม 2564 เป็นต้นมา สำหรับประเทศไทยยังไม่มี NFT Marketplace ที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

¹ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, เผยผลสำรวจความสนใจสินทรัพย์ดิจิทัลของประชาชนชาวไทย พบ 46% มุ่งเก็งกำไร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2565/170565.pdf> [20 กันยายน 2565]

ภาพที่ 1 NFT Marketplace Monthly Volume

ที่มา : The Block²

เนื่องด้วยโลกยุคดิจิทัลมีการพัฒนาเปิดกว้างขึ้นเรื่อย ๆ ประเทศไทยจึงได้มีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับการลงทุนในเศรษฐกิจยุคใหม่มากขึ้น โดยมีการออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561 ซึ่งมีเนื้อหาสาระสำคัญให้แก้ไขเพิ่มเติมสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ให้ครอบคลุมถึงส่วนแบ่งของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล และผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน รวมถึงให้แก้ไขเพิ่มเติมในส่วนของมาตรา 50 โดยกำหนดให้หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ข้างต้นในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

สำหรับคำนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัลตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากรข้างต้น ได้อ้างอิงตามคำนิยามในพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 (พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ) ซึ่งพบว่า กรณีที่ NFT เป็นตัวทรัพย์สินเองและเวลาซื้อขายหรือโอนก็ติดไปด้วยกัน ไม่อาจแยกกันได้ และไม่ได้มีการกำหนดสิทธิใด ๆ เพิ่มเติม และไม่มีวัตถุประสงค์ในการใช้เป็นสื่อกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยน เช่น NFT ที่สร้างขึ้นโดยการเก็บ Digital File บน Interplanetary File System (IPFS) และสร้างเหรียญดิจิทัลขึ้นมาเพื่อความสะดวกในการซื้อขาย

² The Block, NFT Marketplace Monthly Volume [Online]. Available from:

<https://www.theblock.co/data/nft-non-fungible-tokens/marketplaces/nft-marketplace-monthly-volume> [5 November 2022]

แลกเปลี่ยน โดย Digital File และเหรียญนั้นจะโอนติดไปด้วยกัน ไม่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงและแยกกันได้ ซึ่ง NFT ดังกล่าวจะถือว่าเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัล³ ดังนั้น หากมีส่วนแบ่งกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดที่ได้จากการถือหรือครอบครอง NFT รวมถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอน NFT อาจทำให้เกิดความไม่ชัดเจนหรือยากต่อการจัดประเภทเงินได้ดังกล่าวว่าควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) หรือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ซึ่งเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทมีหลักเกณฑ์ในเรื่องค่าใช้จ่ายทางภาษี และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งอาจส่งผลให้การคำนวณเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาไม่ครบถ้วนและไม่ถูกต้อง นอกจากนี้ การที่กฎหมายภาษีเกี่ยวกับ NFT ไม่ชัดเจนและไม่ครอบคลุมอาจทำให้ผู้มีเงินได้ตีความว่าเงินได้ดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับ NFT ว่าจะถือเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ หากพิจารณาจากการตั้งอยู่ของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินได้จึงเป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติ เนื่องจาก NFT เป็นสินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่มีรูปร่างหรือไม่มีตัวตน

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีปัญหาในด้านการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก NFT มีลักษณะเฉพาะจึงยากที่จะพิจารณาว่าเข้าข่ายเป็นทรัพย์สินหรือหลักทรัพย์ ซึ่งหากเป็นหลักทรัพย์จะไม่อยู่ภายใต้บังคับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแทน

ทั้งนี้ ตามสาเหตุที่กล่าวมานี้ย่อมเป็นเหตุทำให้ขาดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เหมาะสมในประเทศไทย ดังนั้น จึงเห็นควรที่จะศึกษาเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) เพื่อให้ได้แนวทางที่ชัดเจนและเกิดความเหมาะสมกับเศรษฐกิจดิจิทัลยุคใหม่ที่กำลังเติบโตได้อย่างมีประสิทธิภาพ

³ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, Non-Fungible Token (NFT) และการกำกับดูแลของ ก.ล.ต. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2565/060165.pdf> [25 กันยายน 2565]

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาความเป็นมา รูปแบบ รวมถึงลักษณะธุรกรรมการซื้อขาย NFT ในไทย
- 2) เพื่อศึกษา วิเคราะห์และเปรียบเทียบมาตรการในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในต่างประเทศ และแนวทางในการจัดเก็บภาษีของไทยในปัจจุบันตามประมวลรัษฎากร
- 3) เพื่อศึกษาหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT เพื่อให้เหมาะสมกับการพัฒนาของตลาดทุนที่เติบโตในปัจจุบัน

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

แนวทางในการจัดเก็บภาษีสำหรับโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) ยังไม่มีความชัดเจนและครอบคลุมในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับการจัดประเภทเงินได้ ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ รวมถึงการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงควรเสนอให้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนเพื่อให้สามารถใช้บังคับมาตรการทางภาษีได้ตรงตามวัตถุประสงค์และเหมาะสมกับเศรษฐกิจดิจิทัลยุคใหม่ที่กำลังเติบโตได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.4 ขอบเขตการศึกษา

- 1) ศึกษาความเป็นมา รูปแบบ ลักษณะ รวมถึงการประยุกต์ใช้ของ NFT
- 2) ศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับ NFT ในไทย
- 3) ศึกษาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับ NFT ในต่างประเทศ
- 4) ศึกษา วิเคราะห์ เปรียบเทียบหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้เกี่ยวกับ NFT เพื่อนำมาใช้เป็นแนวคิดในการกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ให้เหมาะสมต่อไป

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

การดำเนินการวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ใช้วิธีการศึกษาวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษารวบรวมข้อมูล ค้นคว้าจากตัวบทกฎหมาย เช่น ประมวลรัษฎากร และพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 เป็นต้น บทความ หนังสือ งานวิจัย และข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ใน NFT ทั้งในและต่างประเทศ เพื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบและเสนอแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนเพื่อให้สามารถใช้อย่างมีประสิทธิภาพได้ตรงตามวัตถุประสงค์และเหมาะสมกับเศรษฐกิจดิจิทัลยุคใหม่ที่กำลังเติบโตได้อย่างมีประสิทธิภาพ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

- 1) เพื่อให้ทราบถึงความเป็นมา รูปแบบ ลักษณะ รวมถึงการประยุกต์ใช้ของ NFT
- 2) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสินทรัพย์ดิจิทัลประเภท NFT ในไทย
- 3) เพื่อให้ทราบถึงเนื้อหาและหลักการที่สำคัญของกฎหมายภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลประเภท NFT ของต่างประเทศ
- 4) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลประเภท NFT ที่เหมาะสม

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและหลักการของสินทรัพย์ดิจิทัล

โลกการเงินแบบดั้งเดิมที่ทุกคนคุ้นเคยและรู้จักนั้นเรียกว่า CeFi ย่อมาจากคำว่า Centralized finance ที่แปลว่า ระบบการเงินที่มีตัวกลาง ซึ่งเป็นระบบการเงินที่ทำงานผ่านตัวกลาง เช่น ธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงินอื่น ๆ รวมถึงผู้ให้บริการทางการเงินที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน (Non-bank) ตัวกลางเหล่านี้จะยึดโยงกับผู้กำกับดูแล เช่น ธนาคารกลาง ที่มีกฎหมายให้ผู้ให้บริการมั่นใจในโลกการทำงานและเสถียรภาพของระบบการเงินแบบรวมศูนย์นี้⁴ แต่เมื่อเทคโนโลยีและนวัตกรรมต่าง ๆ ก้าวหน้ามากขึ้นจึงส่งผลให้เกิดกระแสของโลกการเงินยุคใหม่ที่เรียกว่า DeFi ย่อมาจากคำว่า Decentralized Finance ที่แปลว่า ระบบการเงินไร้ตัวกลาง ซึ่งเป็นการบริการทางการเงินแบบกระจายศูนย์บนระบบบล็อกเชน ไม่พึ่งพาตัวกลาง โดยใช้กลไกควบคุมการดำเนินการต่าง ๆ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดผ่านสัญญาอัจฉริยะ (Smart Contract) ดังนั้น จุดสำคัญของโครงการ DeFi จึงอยู่ที่ความน่าเชื่อถือ การทำงานอย่างถูกต้อง และความปลอดภัยของเทคโนโลยีเป็นหลัก ซึ่งแตกต่างจากบริการทางการเงินรูปแบบดั้งเดิมที่ความสำคัญจะอยู่ที่การปฏิบัติงานของผู้ให้บริการอย่างสถาบันการเงิน⁵ เทคโนโลยีบล็อกเชนในโลกการเงินของ DeFi ทำให้เกิดการซื้อขาย แลกเปลี่ยน และเก็งกำไรในกลุ่มสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นจำนวนมากโดยเฉพาะคริปโทเคอร์เรนซี และในช่วงยุคทองของ DeFi เมื่อปี 2563 ที่ผ่านมาก็ได้มีสินทรัพย์ดิจิทัลตัวใหม่ที่น่าจับตามองและเป็นที่น่าสนใจไปทั่วโลก นั่นก็คือ NFT ในบทนี้เลยจะมาศึกษาถึงแนวคิดและลักษณะทั่วไปของสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทต่างๆ รวมถึงทฤษฎี Howey Test ซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่ใช้ทดสอบเกี่ยวกับคุณสมบัติของหลักทรัพย์ตลอดจนมาตรการกำกับดูแลการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย

2.1 แนวคิดและลักษณะทั่วไปของสินทรัพย์ดิจิทัล

ตั้งแต่สมัยก่อนประวัติศาสตร์เมื่อประมาณ 6,000-7,000 ปีก่อน มนุษย์มีการใช้สิ่งของมีค่าเพื่อแลกเปลี่ยนปัจจัยสำคัญที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต จากนั้นก็ได้มีวิวัฒนาการในการแลกเปลี่ยนมา

⁴ ธนาคารแห่งประเทศไทย, สามเสาที่เข้ากันไม่ได้ในโลกการเงินไร้ตัวกลาง [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.bot.or.th/Thai/ResearchAndPublications/articles/Pages/Article_8May2021.aspx
[27 กันยายน 2565]

⁵ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, Decentralized Finance (DeFi) และ

การกำกับดูแล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2564/070664.pdf>
[8 ตุลาคม 2565]

เรื่อย ๆ กระทั่งเมื่อประมาณ 2,600 ปีที่ผ่านมา มนุษย์เริ่มมีการใช้แร่เงินและทองคำนำมาแลกเปลี่ยนเป็นตัวแทนในการวัดมูลค่าของสินค้าที่แลกเปลี่ยนกัน ซึ่งถือว่าเป็นต้นกำเนิดของเงินตราที่ทุกคนใช้กันอยู่ในปัจจุบัน โดยจะเห็นได้ว่าเมื่อแต่ละยุคสมัยผ่านไปวิวัฒนาการของเงินตรานั้นก็เปลี่ยนแปลงไปเช่นกัน จากเงินตราโลหะพัฒนาเป็นเหรียญกษาปณ์ แล้วกลายมาเป็นธนบัตร จนกระทั่งเมื่อเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามามีบทบาทมากขึ้นจึงทำให้เกิดเงินตราชนิดใหม่ เรียกว่า สินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset) โดยสินทรัพย์ดิจิทัลจะแตกต่างจากเงินตราทั่ว ๆ ไปคือ ธุรกรรมต่าง ๆ ไม่จำเป็นต้องผ่านตัวกลาง ธนาคาร หรือสถาบันการเงิน โดยสามารถทำผ่านโลกออนไลน์และระบบที่เรียกว่า บล็อกเชนได้ และการทำธุรกรรมทั้งหมดจะถูกบันทึกลงในระบบคอมพิวเตอร์⁶ เป็นผลทำให้ยากต่อการปลอมแปลง แก้ไข หรือทำลายข้อมูล

2.1.1 คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้

สินทรัพย์ดิจิทัลที่เป็นที่รู้จักกันในประเทศไทยมี 2 ประเภท คือ คริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) หรือสกุลเงินดิจิทัลอย่าง Bitcoin และโทเคนดิจิทัล (Digital Token) แต่เนื่องด้วยเทคโนโลยีดิจิทัลมีความก้าวหน้ามากขึ้นจึงทำให้สินทรัพย์ดิจิทัลมีการพัฒนารูปแบบขึ้น อย่างเช่น โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) ต่อไปจึงเป็นการศึกษาถึงลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทต่างๆ ดังนี้

2.1.1.1 คริปโทเคอร์เรนซี

คริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) คือ หน่วยข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ที่สร้างขึ้นเพื่อใช้ เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้า บริการ หรือแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ดิจิทัลอื่น ๆ สามารถใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการได้หากผู้ใช้ยอมรับระหว่างกัน⁷

สำหรับ Cryptocurrency เป็นคำศัพท์ใหม่ที่เกิดจากการรวมคำของคำว่า Currency ซึ่งหมายถึง เงินตราหรือสกุลเงิน กับคำว่า Cryptography ที่หมายถึง วิธีการเข้ารหัส⁸ ทางราชบัณฑิตยสถานจึงกำหนดศัพท์บัญญัติของคำนี้ไว้ว่า สกุลเงินเข้ารหัส เนื่องจากการทำธุรกรรมต่าง ๆ

⁶ มหาวิทยาลัยมหิดล, ความหมายของ Digital Asset และจุดกำเนิดของเหรียญหลักเปลี่ยนโลก [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.neobycmmu.com/post/digital-asset-definition> [11 ตุลาคม 2565]

⁷ กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, คริปโทเคอร์เรนซีคืออะไร ทำความเข้าใจคริปโทฯ แบบเร่งด่วนใน 5 ข้อ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/business/982407> [11 ตุลาคม 2565]

⁸ พรศักดิ์ อรุณชัยรัตน์, Cryptocurrency 101 Plus, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: ฮาวทู ออมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์ พับลิชชิ่ง, 2564), หน้า 7

ของสกุลเงินนี้จะต้องผ่านบล็อกเชน (Blockchain) ที่มีการเก็บข้อมูลด้วยวิธีการเข้ารหัสคอมพิวเตอร์ โดยบล็อกเชนจะประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์ (Distributed Ledger Technology) ที่ปราศจากการควบคุมโดยตัวกลางอย่างธนาคารหรือรัฐบาล และมีการบันทึกข้อมูลลงในกล่อง (Block) และนำมาเชื่อมโยงกันบนเครือข่ายเหมือนกับห่วงโซ่ (Chain) ทำให้ข้อมูลที่ถูกรับบันทึกในระบบบล็อกเชนนี้นั้นจะสามารถทำการแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ยาก ช่วยเพิ่มความถูกต้อง และความน่าเชื่อถือของข้อมูล ดังนั้นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีจึงมีความปลอดภัย โปร่งใส และน่าเชื่อถือ

ปัจจุบันคริปโทเคอร์เรนซียังไม่ถือว่าเป็น “เงิน” หรือ “สกุลเงิน” ที่ธนาคารกลางส่วนใหญ่ในโลกรับรองว่าสามารถใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย (Legal Tender) มีเพียงประเทศเอลซัลวาดอร์ที่ยอมรับบิตคอยน์เป็นสกุลเงินที่ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม คริปโทเคอร์เรนซีหลากหลายสกุลกลับได้รับความนิยมในกลุ่มของผู้ที่เชื่อมั่นว่าเทคโนโลยีเหล่านี้จะกลายเป็นจุดเปลี่ยนหรือมีบทบาทสำคัญในโลกการเงินการลงทุนในอนาคต โดยคริปโทเคอร์เรนซีที่รู้จักกันแพร่หลาย ยกตัวอย่างเช่น บิตคอยน์ (Bitcoin) และ อีเธอริอัม (Ethereum) เป็นต้น

2.1.1.2 โทเคนดิจิทัล

โทเคนดิจิทัล (Digital Token) คือ หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อกำหนดสิทธิ์ของผู้ถือในการแบ่งรายได้ หรือสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าและบริการ โดยอาจเสนอขายโทเคนดิจิทัลผ่านกระบวนการ Initial Coin Offering (ICO) ซึ่งเป็นการระดมทุนรูปแบบหนึ่งที่ใช้เทคโนโลยีบล็อกเชนเข้ามาช่วย โดยบริษัทจะเสนอและกำหนดขายโทเคนดิจิทัลที่กำหนดสิทธิ์หรือผลประโยชน์ต่าง ๆ ของผู้ลงทุน เช่น ส่วนแบ่งกำไรจากโครงการ หรือสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการที่เฉพาะเจาะจง และกำหนดให้ผู้ลงทุนที่ต้องการจะร่วมลงทุนสามารถเข้าร่วมได้โดยการนำคริปโทเคอร์เรนซีหรือเงินมาแลกโทเคนดิจิทัลที่บริษัทออก โดยมีการกำหนดและบังคับสิทธิที่จะได้รับด้วยสัญญาอัจฉริยะ (Smart Contract) ที่ถูกเขียนและจัดเก็บไว้ในรูปแบบของรหัสคอมพิวเตอร์บนเทคโนโลยีบล็อกเชน

แม้ว่า ICO จะมีชื่อคล้ายกับ IPO (Initial Public Offering) ที่หมายถึง การออกและเสนอขายหุ้นต่อประชาชน แต่ก็อาจมีสาระสำคัญที่แตกต่างกันมาก เนื่องจากผู้ถือโทเคนดิจิทัลจากการลงทุนใน ICO อาจไม่ได้เป็นเจ้าของบริษัทเหมือนผู้ถือหุ้น IPO และอาจไม่ได้มีฐานะเป็นเจ้าของนี้ของ

บริษัท รวมถึงอาจไม่มีสิทธิในทรัพย์สินของบริษัทกรณีเลิกกิจการหรือล้มละลาย แต่ผู้ถือโทเคนดิจิทัล จะมีสิทธิตามที่ระบุในเอกสารประกอบการเสนอขาย (White Paper)⁹

ซึ่งตามนิยามของพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ได้แบ่ง โทเคนดิจิทัลไว้เป็น 2 ประเภทหลัก ๆ ดังนี้¹⁰

1) โทเคนดิจิทัลเพื่อการลงทุน (Investment Token) มีลักษณะคล้ายกับการถือหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากผู้ถือโทเคนดิจิทัลเพื่อการลงทุนมุ่งหวังว่าจะได้ผลตอบแทนในอนาคตในรูปแบบต่าง ๆ ตามที่ผู้ออกหน่วยกำหนดไว้ เช่น ส่วนแบ่งกำไร ส่วนแบ่งรายได้ เป็นต้น รวมไปถึงสิทธิอื่น ๆ ที่อาจจะกำหนดเพิ่มเติมได้ เช่น สิทธิในการลงคะแนน เป็นต้น

ยกตัวอย่างเช่น สิริฮับโทเคน (SiriHub Token) ซึ่งเป็นโทเคนดิจิทัลเพื่อการลงทุนตัวแรกของประเทศไทยที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยเงินที่ได้จากการระดมทุนจะนำไปลงทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งกระแสรายรับจากกลุ่มอาคารสำนักงานสิริ แคมป์ส และหุ้นร้อยละ 100 ของบริษัท สิริพัฒน์ โฟร์ จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในกลุ่มอาคารสำนักงานสิริ แคมป์ส ที่ในปัจจุบันมีบริษัท แสสนสิริ จำกัด (มหาชน) เป็นผู้เช่าและทำสัญญาเช่าระยะเวลา 12 ปี จากนั้นผู้ออกโทเคนดิจิทัลจะจัดสรรส่วนแบ่งรายได้ที่ได้รับจากค่าเช่ากลุ่มอาคารสำนักงานสิริ แคมป์ส หลังหักค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ถือโทเคนดิจิทัลตามอัตราส่วนเป็นรายไตรมาสตลอดอายุโครงการ 4 ปี¹¹

2) โทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์ (Utility Token) เป็นโทเคนดิจิทัลที่ให้สิทธิกับผู้ถือในการใช้แลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ ตามที่ระบุเอาไว้ตามเงื่อนไขของเหรียญ ซึ่งมักจะมีการระบุขอบเขตของสิ่งของหรือบริการที่สามารถแลกเปลี่ยน และอัตราแลกเปลี่ยนที่ชัดเจนเอาไว้ล่วงหน้า ไม่เช่นนั้นโทเคนดิจิทัลอาจจะถือว่าเป็นสื่อกลางในการชำระเงินแทนได้ โดยโทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์สามารถแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มดังนี้

2.1) โทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์แบบพร้อมใช้ ผู้ถือเหรียญสามารถใช้สิทธิแลกเปลี่ยนสินค้าหรือใช้บริการได้ทันทีตั้งแต่วันที่เสนอขายครั้งแรก

⁹ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รู้เขา รู้ระวัง รู้เท่ากัน สินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DigitalAssetInvestment-Guide.pdf> [13 ตุลาคม 2565]

¹⁰ ภาครัฐ เหลืองนฤมิตชัย, โทเคนดิจิทัลคืออะไร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.set.or.th/th/about/setsources/insights/article/83-tokendigital> [15 ตุลาคม 2565]

¹¹ ธีรรัตน์ เห็นพร้อม, สิริฮับโทเคนตีเดีย เปิดจอง 21 ก.ย.นี้ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://thunhoon.com/article/245618> [14 ตุลาคม 2565]

2.2) โทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์ไม่พร้อมใช้ ผู้ถือเหรียญจะยังไม่สามารถใช้สิทธิ แลกหรือใช้ประโยชน์สินค้าหรือบริการนั้นได้ในวันเสนอขาย แต่ต้องรอใช้สิทธิในอนาคต

ยกตัวอย่างเช่น การให้แก่แขกผู้เข้าพักซื้อเหรียญโทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์และแจ้งสิทธิ ที่แขกจะสามารถนำโทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์นี้ไปใช้งานได้ เช่น ซื้อโทเคนเพื่อการ ใช้ประโยชน์ 100 เหรียญ ในอัตราเหรียญละ 1,000 บาท ผู้ถือโทเคนนี้จะสามารถนำไปชำระค่าห้องพัก ค่าอาหารและเครื่องดื่ม ค่าสปา หรือค่าบริการอื่น ๆ ในโรงแรมได้ และอาจจะรวมถึงสิทธิพิเศษเฉพาะ (Privilege) อื่น ๆ ที่ผู้ถือโทเคนจะได้รับเพิ่มเติมซึ่งจะแตกต่างจากแขกทั่วไป เช่น การได้รับส่วนลดใน ลักษณะของการ Top up เพิ่มขึ้นไปอีกชั้นหนึ่ง เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อสร้างความน่าสนใจให้กับโทเคนของ โรงแรมมากยิ่งขึ้น สำหรับข้อดีของการออกและขายโทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์ล่วงหน้าของ โรงแรมจะส่งผลให้โรงแรมมีกระแสเงินสด (Cash Flow) เข้ามามากมายในการทำธุรกิจได้ดีขึ้น¹²

2.1.1.3 โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้

โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ หรือ NFT ย่อมาจาก Non-Fungible Token ซึ่งหมายถึง สินทรัพย์ที่มีคุณสมบัติเฉพาะตัว ไม่สามารถทำซ้ำหรือคัดลอกได้ และจัดเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลประเภท หนึ่งที่สามารถใช้รับรองความถูกต้อง (Certificate of authenticity) และพิสูจน์ความเป็นเจ้าของ (Proof of Ownership) หรือให้สิทธิในสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่มีลักษณะเฉพาะ โดย NFT จะทำการบันทึก ลักษณะเฉพาะของโทเคนนั้น ๆ บนระบบบล็อกเชนคล้ายกับ Bitcoin หรือ Ethereum แต่จุดที่ แตกต่างกันคือ Bitcoin และ Ethereum เป็นสินทรัพย์แบบ Fungible Token ที่ไม่มีคุณสมบัติ เฉพาะตัวจึงนิยมใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการคล้ายกับเงินสด ในขณะที่ NFT ถูกใช้แทนสิ่งใด ๆ ก็ตามที่มีคุณสมบัติเฉพาะตัว อย่างเช่น รูปภาพ ภาพถ่าย วิดีโอ ดนตรี อสังหาริมทรัพย์ ไปจนถึงของสะสมต่าง ๆ เป็นต้น ดังนั้น NFT แต่ละโทเคนจึงมีลักษณะเฉพาะที่ แตกต่างจากโทเคนอื่น ๆ ทำให้ไม่สามารถแลกเปลี่ยนหรือทดแทนด้วยโทเคนอื่นหรือแบ่งแยกเป็น หน่วยย่อยได้

ส่วนใหญ่ NFT นิยมนำมาใช้ในแวดวงศิลปะ โดยนำภาพวาด งานศิลปะ ประติมากรรม เพลง วิดีโอ เกม การ์ตูน ฯลฯ ที่เป็นลิขสิทธิ์ทางปัญญาของผู้สร้างมาเปลี่ยนเป็น NFT โดยการนำสิ่งของที่ เรามืออยู่ทำให้เป็นไฟล์ดิจิทัลและนำมาแปลงให้อยู่ในรูปแบบของ NFT และทำการบันทึกลงใน Blockchain เมื่องานศิลปะมาอยู่ในรูปแบบ NFT แล้วจะกลายเป็นเหรียญหรือสินทรัพย์ดิจิทัลที่ผู้ถือ

¹² ณิชฐพัชร กมลพลพัตร, มัธยมไว้ให้แล้ววิธีใช้ Utility Token ตัวอย่างจริงจากธุรกิจโรงแรม โอกาสทำเงินในยุค ดิจิทัล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.smethailandclub.com/finance/7553.html> [16 ตุลาคม 2565]

ครองเป็นเจ้าของสินทรัพย์ดิจิทัลได้แต่เพียงผู้เดียว ซึ่งผู้ถือครองจะได้กรรมสิทธิ์ของเหรียญนั้นมา แต่จะไม่ได้สิ่งของชิ้นนั้นเว้นแต่เจ้าของผลงานต้องการส่งมอบให้จริง ๆ เป็นกรณีพิเศษ และหากใครก็ตามได้ครอบครอง NFT ของผลงานนั้น ๆ แล้วจะสามารถซื้อขาย โอนย้ายกรรมสิทธิ์ในระบบบล็อกเชนระหว่างคนที่ต้องการซื้อและคนที่ต้องการขายได้โดยไม่ต้องอาศัยคนกลาง ซึ่งข้อดีของการซื้อขายผ่านระบบบล็อกเชนคือ ทุกกิจกรรมหรือธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกบันทึกไว้ทั้งหมดในแบบที่ไม่สามารถมาแก้ไขได้ หรือหากมีคนพยายามแก้ไขก็สามารถตรวจสอบได้ รวมถึงสามารถตรวจสอบประวัติการโอนย้ายได้ทั้งหมดว่าใครเคยเป็นเจ้าของ NFT มาบ้าง¹³

2.1.2 การประยุกต์ใช้ NFT

NFT ถูกประยุกต์ใช้ในหลากหลายอุตสาหกรรมในรูปแบบต่าง ๆ กันดังนี้

1) งานศิลปะดิจิทัล (Digital Art): แพลตฟอร์ม NFT ช่วยสร้างพื้นที่ให้กับศิลปินในการเข้าถึงผู้ซื้อ โดยศิลปินไม่ต้องเช่าพื้นที่เพื่อเปิดงานแสดงศิลปะ หรือพึ่งพาหอศิลป์ในการจัดแสดงนิทรรศการ จึงทำให้ต้นทุนในการเข้าถึงผู้ซื้อต่ำลง

ตัวอย่าง NFT ที่เชื่อมกับงานศิลปะดิจิทัล เช่น Everyday: The First 5000 Day ของศิลปินชื่อ Beeple ซึ่งเป็น NFT ที่มีราคาสูงที่สุดในปี 2564 ด้วยราคาประมาณ 69.35 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรืองานของศิลปินไทยอย่าง ฌนทัย เนณาอาร กับผลงานชื่อ The Invitation มีราคาประมูลสูงถึงประมาณ 1.5 ล้านบาท¹⁴

2) สินทรัพย์ในเกม (In-Game Asset): อุตสาหกรรมเกมเป็นอุตสาหกรรมที่เติบโตและมีมูลค่าตลาดสูงกว่า 100 ล้านดอลลาร์สหรัฐอยู่แล้ว การเกิดขึ้นของ NFT ยิ่งทำให้อุตสาหกรรมเกมน่าดึงดูดใจเพิ่มมากขึ้น จากแนวคิดที่ผู้เล่นสามารถทำรายได้จากการเล่นเกม โดยหากเชื่อมต่อสินทรัพย์ในเกมไม่ว่าจะเป็นสิ่งของหรือทักษะของตัวละครไว้กับ NFT ซึ่งสามารถพิสูจน์ความเป็นเจ้าของได้ ผู้เล่นก็สามารถแลกเปลี่ยนหรือซื้อขาย NFT นั้น ๆ ให้กับผู้อื่นได้ อย่างในกรณีของเกม CryptoKitties และ Axie Infinity เป็นต้น

¹³ กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, รู้จัก NFT สินทรัพย์มาแรงจากเทคโนโลยีบล็อกเชน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/business/976269> [16 ตุลาคม 2565]

¹⁴ อากาศร นพรัตน์ภรณ์, โลกของ NFTs กับบทบาทของธนาคาร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.krungsri.com/th/research/research-intelligence/NFT> [19 ตุลาคม 2565]

3) ความเป็นเจ้าของของเนื้อหาต่าง ๆ (Content Ownership): ผู้สร้างเนื้อหา (Content Creator) สามารถระดมเงินทุนผ่าน NFT เพื่อสร้างเพลง มิวสิควิดีโอ หรือคลิปต่าง ๆ หรือแม้แต่สร้าง NFT ขึ้นมาเพื่อแสดงสิทธิ์ในผลงานเพลงในอดีต ทั้งนี้ NFT ที่สร้างขึ้นอาจมีการกำหนดให้มีสิทธิ์ความเป็นเจ้าของบางส่วน (Fractional Ownership) บนผลงานนั้นได้ เช่น หากผลงานนั้นก่อให้เกิดรายได้ เจ้าของ NFT ก็จะได้รับผลตอบแทนเป็นสัดส่วนที่กำหนดไว้กลับคืน อย่าง Rocki แพลตฟอร์มเพลง NFT ที่มีการขายค่าลิขสิทธิ์และผลงานเพลงให้แก่ค่ายเพลงหรือนักสะสม จากนั้นจะนำมาแบ่งให้กับผู้สร้างสรรค์ผลงานอีกที หรือศิลปินไทยอย่าง ตี๋ ชิโร่ ที่ได้เปิดประมูลต้นฉบับเนื้อเพลง “รักไม่ยอมเปลี่ยนแปลง” ในรูปแบบ NFT

4) แฟชั่น (Fashion): ชื่อทางการค้าหรือเครื่องหมายการค้า (แบรนด์) ก็เป็นเหมือนสิ่ง que แสดงภาพลักษณ์ เอกลักษณ์ สถานะทางสังคม หรือความชื่นชอบของแต่ละบุคคลได้ ซึ่งในอนาคตโลกความเป็นจริงและโลกดิจิทัลหรือโลกเสมือนจริงจะมีความเชื่อมโยงกันมากขึ้น การแสดงเอกลักษณ์เฉพาะบุคคลในโลกดิจิทัลจึงเป็นสิ่งที่แบรนด์ต่าง ๆ ต้องการเข้าไปสร้างตลาดเพื่อขยายฐานลูกค้า ในปัจจุบันแบรนด์หรูมากมายก็เข้าไปสร้างตัวตนในตลาด NFT แล้ว นอกจากนี้ แบรนด์ยังมีความพยายามประยุกต์ใช้ NFT บนบล็อกเชนเพื่อตรวจสอบประวัติของผลิตภัณฑ์และความถูกต้อง โดยสามารถติดตามได้ตั้งแต่แหล่งวัตถุดิบ ร้านค้า รวมถึงการนำไปจำหน่ายในตลาดมือสอง

5) บัตรเข้าร่วมงาน (Tickets): บัตรการเข้าร่วมงานประเภทต่าง ๆ เช่น คอนเสิร์ต อาจถูกสร้างขึ้นในรูปแบบ NFT ได้ เพื่อใช้เป็นที่บันทึกความทรงจำหรือเพื่อการสะสม

6) ประกาศนียบัตรและใบรับรอง (Certificates): เนื่องจาก NFT ตั้งอยู่บนระบบบล็อกเชน จึงมีความโปร่งใส สามารถสืบประวัติ และไม่สามารถแก้ไขได้ NFT จึงถูกนำมาใช้ในการออกใบรับรองประกาศนียบัตรต่าง ๆ หรือแม้แต่ปริญญาบัตร อย่างมหาวิทยาลัยโฮซอในประเทศเกาหลีใต้ และมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตในประเทศไทยก็เริ่มมอบปริญญาบัตรในรูปแบบ NFT แล้ว

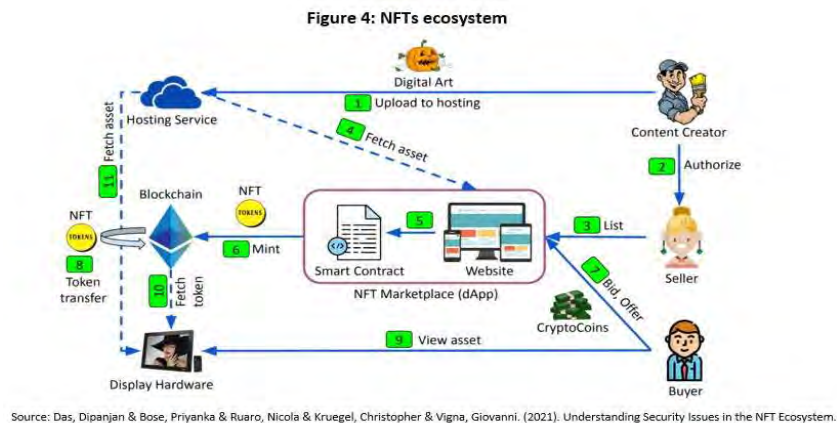
7) สินทรัพย์ในโลกเสมือนจริง (Virtual Asset): ปัจจุบันเริ่มใช้ NFT เพื่อแสดงความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ในโลกเสมือนจริง เช่น การลงทะเบียนชื่อบนโดเมนต่าง ๆ อาทิ The Ethereum Name Service หรือ Unstoppable Domains ซึ่งจะทำให้ชื่อดังกล่าวสามารถซื้อขายแลกเปลี่ยนได้ นอกจากนี้ ในโลกเมตาเวิร์สที่ทุกอย่างสามารถเกิดขึ้นได้บนโลกดิจิทัลควบคู่ไปกับโลกจริง NFT ถูกใช้อย่างแพร่หลายในการพิสูจน์ความเป็นเจ้าของสินทรัพย์บนเมตาเวิร์ตส์ เช่น ที่ดินบนโลกเสมือนจริงในแพลตฟอร์ม Decentraland The Sandbox หรือ Cryptovoxels เป็นต้น

8) สินทรัพย์ในโลกจริง (Real-World Assets): นอกจาก NFT จะแสดงความเป็นเจ้าของสินทรัพย์ในโลกเสมือนจริงแล้ว ยังสามารถใช้ NFT เพื่อเป็นตัวกลางในการเชื่อมโยงสิทธิ์ในทรัพย์สินระหว่างโลกแห่งความเป็นจริงกับโลกดิจิทัลได้ ซึ่งจะทำให้เราสามารถซื้อขายแลกเปลี่ยนสินทรัพย์จริงเมื่ออยู่ในโลกเสมือนได้แบบไร้รอยต่อ ตัวอย่างเช่น OpenLaw ที่สร้างระบบซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ในโลกจริงโดยใช้ NFT เป็นเครื่องแสดงสิทธิ์บนมาตรฐาน ERC-721 หรือ Adidas ที่เสนอขายรองเท้ากีฬาเสมือนจริงด้วย NFT และพวงสิทธิ์ที่ลูกค้าจะได้รับสินค้าจริงโดยไม่มีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม เป็นต้น¹⁵

2.1.3 กระบวนการสร้างและซื้อขาย NFT

เนื่องจาก NFT สามารถแสดงสิทธิ์ของทรัพย์สินได้หลายประเภท ในที่นี้จะขออธิบายถึงกระบวนการสร้างและซื้อขาย NFT ที่แสดงสิทธิ์ความเป็นเจ้าของสำหรับงานศิลปะดิจิทัล ซึ่งเป็นประเภท NFT ที่ได้รับความนิยมและมีการซื้อขายสูงสุดในปัจจุบัน โดยกระบวนการสร้างและซื้อขาย NFT มีดังนี้

ภาพที่ 2 NFT Ecosystem



ที่มา : SSRN¹⁶

1) การสร้าง NFT (Mint NFT) เริ่มแรกเมื่อศิลปิน (Creator) สร้างภาพกราฟฟิกหรืองานศิลปะดิจิทัลขึ้นมาแล้ว จะต้องนำรูปและข้อมูลเกี่ยวกับรูปดังกล่าวไปอัปโหลดไว้ที่ศูนย์บริการรับฝาก

¹⁵ เรื่องเดียวกัน

¹⁶ Das, Dipanjan and Bose, Priyanka and Ruaro, Nicola and Kruegel, Christopher and Vigna, Giovanni, 2021, Understanding Security Issues in the NFT Ecosystem [Online]. Available from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4104790 [23 October 2022]

(Hosting Services) ซึ่งอาจเก็บข้อมูลแบบรวมศูนย์ (Centralized Storage) เช่น เว็บไซต์อย่าง Amazon S3 หรือเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์ (Distributed Storage) เช่น IPFS (Inter Planetary File System) หรือในบางกรณีตลาดซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล NFT (NFT Marketplace: NFTM) อาจจะให้บริการเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าวเอง เพื่อให้ระบบที่มาเชื่อมต่อสามารถดึงรูปหรือข้อมูลไปใช้ได้ จากนั้นขั้นตอนต่อไปคือการสร้าง NFT ที่แสดงสิทธิ์ในงานศิลปะชิ้นนั้น โดยศิลปินสามารถสร้าง NFT ด้วยตัวเอง หรือหากไม่เชี่ยวชาญในการเปลี่ยนงานศิลปะดิจิทัลไปเป็น NFT บนบล็อกเชนก็สามารถมอบหมายให้ตัวแทนขาย (Seller) สร้าง NFT และนำ NFT ขึ้นวางขายบน NFTM ได้

2) การซื้อขาย NFT (Token Trading) เมื่อผู้ซื้อ (Buyer) สนใจ NFT ก็สามารถยื่นข้อเสนอซื้อชิ้นงานนั้นได้ ทั้งเสนอซื้อในราคาที่ผู้ขายกำหนดไว้ (Fixed Price) หรือประมูลราคา (Bidding) โดยระบบการประมูลใน NFTM มีรูปแบบหลักอยู่ 2 รูปแบบ คือ

2.1) การประมูลไล่ราคาขึ้นแบบอังกฤษ (English Auction) ซึ่งราคาประมูลจะเริ่มจากราคาต่ำสุดที่ผู้ขายจะยอมขาย NFT จากนั้นราคาประมูลจะเพิ่มขึ้นตามกับผู้ซื้อเสนอ และไปสิ้นสุดที่ราคาสูงที่สุดที่มีผู้ประมูลเสนอมา ตัวอย่าง NFTM ที่ใช้วิธีการนี้ เช่น OpenSea Foundation และ SuperRare โดยการประมูล NFT ด้วยวิธีนี้เป็นที่นิยมเนื่องจากเข้าใจได้ง่าย

2.2) การประมูลไล่ราคาลงแบบดัตช์ (Dutch Auction) เป็นรูปแบบการประมูลที่ราคาจะเริ่มที่ราคาสูงก่อน จากนั้นผู้ขายจะค่อย ๆ เสนอราคาที่ต่ำลง โดยผู้ซื้อที่ยอมรับราคาประมูลที่ผู้ขายเสนอคนแรกจะเป็นผู้ชนะการประมูลไป

ทั้งนี้ เมื่อราคาจากผู้ซื้อเสนอได้รับการยืนยันเรียบร้อยแล้ว NFTM จะทำการโอนสิทธิ์ของงานศิลปะชิ้นนั้นจากบัญชีของผู้ขายไปให้กับบัญชีของผู้ซื้อ นอกจากนี้ ก่อนทำการซื้อขาย NFT ผู้ซื้อและผู้ขายต้องดำเนินการดังนี้

(ก) ทำการสร้างกระเป๋าเงินดิจิทัล (Digital Wallet) หรือที่เรียกกันทั่วไปว่า Wallet เพื่อใช้เก็บสินทรัพย์ดิจิทัลหรือเงินคริปโตสกุลต่าง ๆ ซึ่งกระเป๋าเงินดิจิทัลมีหลายประเภท แต่ที่นิยมใช้คือ Mobile Wallet ซึ่งเป็นกระเป๋าเงินในรูปแบบแอปพลิเคชันบนมือถือ

(ข) ทำการเปิดบัญชีซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซ์กับ Exchange หรือศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล

(ค) ทำการซื้อเหรียญ Ethereum (ETH) โอนเก็บไว้ใน Wallet เพื่อใช้ในการซื้อขาย NFT ซึ่งวิธีการซื้อเหรียญ ETH ก็คล้ายกับการซื้อหุ้นคือ ฝากเงินบาทเข้ามาในบัญชีซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซ์ที่เปิดไว้กับ Exchange และเข้าไปที่ตลาดซื้อขายเงินดิจิทัลในเว็บไซต์ของ

Exchange นั้น แล้วตั้งราคาที่เราต้องการจะซื้อเหรียญ ETH ไว้ หากมีคนขายเหรียญ ETH ในราคาที่ตรงกับคำสั่งซื้อของเรา เหรียญ ETH ก็จะถูกโอนมาเก็บไว้ในบัญชีโดยอัตโนมัติ

(ง) โอนเหรียญ ETH จากบัญชี Exchange ไปยัง Wallet ของเราอีกที ซึ่งตรงนี้แต่ละเว็บจะมีค่าธรรมเนียมการโอนไม่เท่ากัน และต้องใส่ที่อยู่ของกระเป๋าเงิน (Address) ให้ถูกต้อง เพราะถ้าใส่ที่อยู่ผิดเงิน ETH จะไปเข้ากระเป๋าอื่นและไม่สามารถนำเงินกลับมาได้อีก¹⁷

2.2 ทฤษฎี Howey Test

Howey Test ถูกนำมาใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดที่มีคุณสมบัติเป็นสัญญาการลงทุน (Investment Contract) ซึ่งหากธุรกรรมนั้นถูกจัดประเภทเป็นสัญญาการลงทุนก็จะถือว่าเป็นหลักทรัพย์และต้องปฏิบัติตามกฎหมายการลงทุนที่มีอยู่เดิม ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีกฎหมาย The Securities and Exchange Act of 1933 ที่กำหนดว่า ผู้ใดก็ตามที่ออกหลักทรัพย์จะต้องได้รับอนุญาตจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ก่อนเสมอ หากฝ่าฝืนจะมีความผิดตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม หลักทรัพย์ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ถือเป็นเครื่องมือทางการเงินที่สามารถขายหรือแลกเปลี่ยนในตลาดการเงินได้ ซึ่งประเภทของหลักทรัพย์สามารถแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้¹⁸

1) ตราสารทุน: เป็นหลักทรัพย์ที่แสดงถึงส่วนแบ่งการเป็นเจ้าของในบริษัท ทรัสต์ หรือหุ้นส่วน ส่งผลให้ผู้ถือตราสารทุนได้รับประโยชน์จากรายได้ในรูปของเงินปันผล ซึ่งผันผวนตามตลาดและกำไรจากการขายหลักทรัพย์เมื่อขายหลักทรัพย์

2) ตราสารหนี้: บริษัทสามารถกู้ยืมเงินจากนักลงทุนและชำระคืนเงินกู้พร้อมดอกเบี้ย ตัวอย่างตราสารหนี้ได้แก่ พันธบัตรและตัวสัญญาใช้เงิน

3) หลักทรัพย์แบบผสมผสาน: เป็นหลักทรัพย์ที่เป็นการผสมผสานระหว่างตราสารหนี้และตราสารทุน ตัวอย่างของหลักทรัพย์แบบผสมผสานคือ หุ้นกู้แปลงสภาพซึ่งสามารถแปลงเป็นหุ้นทุนของบริษัทที่ออกพันธบัตรได้

¹⁷ Kapook, NFT คืออะไร รู้จักช่องทางสร้างรายได้จากสินทรัพย์ดิจิทัลที่กำลังมาแรง [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://money.kapook.com/view248329.html> [30 กันยายน 2565]

¹⁸ Embroker Team, What is the Howey Test & Does Crypto Pass? | The 4 Elements [Online]. Available from: <https://www.embroker.com/blog/what-is-the-howey-test-does-crypto-pass/> [11 December 2022]

4) ทรานซาร์ออนพันธ์: เป็นสัญญาระหว่างสองฝ่ายขึ้นไป มูลค่าของมันขึ้นอยู่กับราคาของสินทรัพย์อ้างอิง หลักทรัพย์ที่เสนอขายทั้งหมดต้องลงทะเบียนกับสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) และบริษัทที่ฝ่าฝืนข้อกำหนดของ ก.ล.ต. อาจเผชิญกับบทลงโทษที่รุนแรง

เนื่องจากเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าจึงส่งผลให้เกิดสัญญาหรือธุรกรรมใหม่ ๆ ขึ้น ดังนั้น Howey Test จึงถูกนำมาใช้ทดสอบกับสัญญา โครงการ หรือธุรกรรมนั้น ๆ ว่าเข้าข่ายเป็นสัญญาการลงทุนหรือไม่ โดยเฉพาะธุรกรรมที่ทำผ่านบล็อกเชนและการซื้อขายสกุลเงินดิจิทัลของนักลงทุนกับผู้สนับสนุนโครงการ

2.2.1 ความเป็นมาและหลักการของ Howey Test

ทฤษฎี Howey Test มีจุดเริ่มต้นมาจากการพิจารณาคดีความของศาลฎีกาสหรัฐฯ ในปี 2489 ซึ่งเป็นคดีความระหว่าง Securities and Exchange Commission (SEC) และ W.J. Howey Company โดยจำเลยคือ W.J. Howey Company และ Howey-in-the-Hills Service, Inc. ซึ่งเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นภายใต้กฎหมายของรัฐฟลอริดา โดยมี William John Howey เป็นเจ้าของสวนส้มขนาดใหญ่ในรัฐฟลอริดา ต่อมา Howey เก็บสวนครึ่งหนึ่งไว้ใช้เองและอีกครึ่งหนึ่งได้นำไปขายเพื่อเป็นทุนในการพัฒนาในอนาคต Howey ได้ขายที่ดินไปในราคาเท่ากับต่อเอเคอร์หรือต่อเศษส่วนของเอเคอร์สำหรับผืนที่ดินขนาดเล็ก โดยมีการส่งมอบหนังสือรับประกันให้ผู้ซื้อเมื่อชำระเงินเต็มจำนวนของราคาซื้อ จากนั้นผู้ซื้อที่ดินสามารถทำสัญญาให้เช่าที่ดินกลับคืนไปยังบริษัทที่ให้บริการอย่าง Howey-in-the-Hills ผ่านสัญญาบริการได้ ซึ่งจะทำหน้าที่คอยดูแลที่ดิน เก็บเกี่ยว รวบรวม และทำการตลาดผลผลิต โดยสัญญาการให้บริการนี้จะทำให้ Howey-in-the-Hills ครอบครองที่ดินที่ระบุไว้ในสัญญาอย่างสมบูรณ์ ทำให้บุคคลอื่นไม่มีสิทธิ์ในการเข้าหรือสิทธิ์ใด ๆ ในผลผลิตที่เก็บเกี่ยว อย่างไรก็ตาม ผู้ซื้อที่ดินมีทางเลือกในการจัดทำบริการอื่น ๆ ได้ แต่ W.J. Howey ได้ใช้สื่อโฆษณาเน้นย้ำถึงการให้บริการที่เหนือกว่าของ Howey-in-the-Hills โดยทำการตลาดขายที่ดินผ่านโรงแรมรีสอร์ตที่ตัวเองเป็นเจ้าของในพื้นที่รัฐฟลอริดา และมีการจูงใจว่าจะให้ผลกำไรจำนวนมากแก่ผู้สนใจในการซื้อที่ดิน นอกจากนี้ พบว่าผู้ซื้อที่ดินส่วนใหญ่ไม่ใช่ชาวฟลอริดาหรือเกษตรกร แต่เป็นนักธุรกิจและมีอาชีพที่ไม่มีประสบการณ์ด้านการเกษตรและขาดทักษะหรืออุปกรณ์ในการดูแลที่ดินด้วยตนเอง

ในการทำการซื้อขายดังกล่าว Howey ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ต่อมา ก.ล.ต. ได้ยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อขอคำสั่งห้ามจำเลยใช้จดหมายและเครื่องมือของการค้าระหว่างรัฐในการเสนอและการขายหลักทรัพย์ที่

ไม่ได้จดทะเบียนและไม่ได้รับยกเว้น ซึ่งเป็นการละเมิดมาตรา 5(a) ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ปี 1933 จากนั้นผู้พิพากษาศาลฎีกา Frank Murphy ได้ระบุประเด็นทางกฎหมายที่สำคัญในกรณีนี้ว่า สัญญาที่ Howey ขาย ซึ่งโดยพื้นฐานแล้วเป็นสัญญาเช่ากลับถือเป็นสัญญาการลงทุน (Investment Contract) ตามความหมายของ 2(a)(1) ของกฎหมายหลักทรัพย์ปี 1933 โดยให้เหตุผลว่าแม้ Howey Company จะไม่ได้เสนอขายหุ้นของบริษัท แต่โดยพฤตินัยแล้วคือการระดมเงินทุน (Raising Investment Capital) เนื่องจากนักลงทุนที่นำเงินมาลงทุนในโครงการหวังว่าผู้ดูแลโครงการจะนำเงินนั้นไปสร้างกำไรกลับคืนมาให้แก่ผู้ลงทุน อีกทั้งบุคคลที่มาซื้อที่ดินนั้นไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินจริง ๆ และผู้คนจำนวนมากไม่เคยไปเข้าไปดูแลที่ดินนั้นด้วย ซึ่งในทางพฤตินัยแล้ว Howey Company ยังเป็นเจ้าของที่ดินอยู่¹⁹

โดยผู้พิพากษาศาลฎีกา Frank Murphy ได้จัดทำแบบทดสอบแบบหนึ่งของศาลฎีกาสหรัฐฯ ขึ้นมาเพื่อใช้พิจารณาตัดสินคดีความดังกล่าวว่า ธุรกิจการซื้อขายที่ดินของ W.J. Howey มีคุณสมบัติเป็นสัญญาการลงทุนตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายหลักทรัพย์หรือไม่ ซึ่งต่อมาเรียกการทดสอบนี้ว่า Howey Test โดยมีเงื่อนไข 4 ข้อในการพิจารณาดังนี้

- 1) เป็นการลงทุนเป็นตัวเงิน (An Investment of Money)
- 2) ร่วมในกิจการทั่วไป (In a Common Enterprise)
- 3) มีความคาดหวังว่าจะมีกำไร (With The Expectation of Money)
- 4) กำไรมาจากการทำงานของคนอื่น (To Be Derived From The Efforts of Others)²⁰

ซึ่งสามารถสรุปได้ว่า สัญญาการลงทุน (Investment Contract) ตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติหลักทรัพย์จึงหมายถึง สัญญา ธุรกิจ หรือโครงการที่บุคคลหนึ่งนำเงินไปลงทุนในกิจการทั่วไปและนำไปสู่การคาดหวังผลกำไรเพียงอย่างเดียวจากความพยายามของผู้เริ่มก่อการหรือบุคคลที่สาม ซึ่งผู้พิพากษาศาลฎีกา Frank Murphy ได้พิจารณาแล้วว่าสัญญาที่ออกมานั้นผ่านการทดสอบทั้งสี่ข้อข้างต้น ดังนั้น W.J. Howey อาจต้องรับผิดฐานละเมิดมาตรา 5 ของกฎหมายหลักทรัพย์ปี 1933

¹⁹ SEC v. W. J. Howey Co [Online]. Available from:

https://en.wikipedia.org/wiki/SEC_v._W._J._Howey_Co. [11 December 2022]

²⁰ อีสริเยะ ไพรฟายฤทธิ, Howey Test อะไรคือหลักทรัพย์? ต่อให้ไม่ขายหุ้น ก็เป็นหลักทรัพย์ได้ [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: <https://markpeak.net/what-is-security-howey-test/> [10 ธันวาคม 2565]

2.2.2 การประยุกต์ใช้ Howey Test กับ NFT

ในการพิจารณาว่าเหรียญหรือโทเคนใหม่เป็นสัญญาการลงทุนหรือหลักทรัพย์หรือไม่นั้น ก.ล.ต. และศาลในสหรัฐอเมริกาจะทำการทดสอบที่เรียกว่า Howey Test ซึ่งการทดสอบ Howey นี้ มาจากความเห็นของศาลฎีกาสหรัฐในปี 2489 ซึ่งเป็นคดีความระหว่าง SEC และ W.J. Howey Company ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนหน้า ซึ่งการทดสอบจะมี 4 เงื่อนไขให้ทำการพิจารณา โดยแต่ละเงื่อนไขจะต้องผ่านเกณฑ์จึงจะถือว่าเหรียญหรือโทเคนใหม่นั้นมีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ สำหรับ NFT เป็นเรื่องยากที่จะจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์อย่างชัดเจน ซึ่งสามารถวิเคราะห์ในแต่ละเงื่อนไขได้ ดังนี้

1) เป็นการลงทุนเป็นตัวเงิน (An Investment of Money)

เงื่อนไขประการแรกของ Howey Test ใน NFT นั้นผ่านเกณฑ์ เนื่องจากมีการลงทุนด้วยเงินอย่างชัดเจน เพราะผู้ที่คาดหวังจะเป็นเจ้าของใน NFT จะต้องซื้อสกุลเงินดิจิทัลก่อน โดยใช้สกุลเงินทั่วไป (Fiat Money) ในการซื้อขายแลกเปลี่ยนสกุลเงินดิจิทัล เพื่อนำมาใช้ซื้อ NFT ที่ตนเองสนใจ²¹

2) ร่วมในกิจการทั่วไป (In a Common Enterprise)

โครงการ NFT จะถูกพิจารณาว่าเป็นองค์กรทั่วไป หากมูลค่าของโทเคนได้รับการสนับสนุนจากความสำเร็จหรือความนิยมของโครงการอย่างครอบคลุม ดังนั้น มูลค่าของ NFT คาดว่าจะลดลงหากโครงการมีการจัดการที่ไม่ถูกต้องหรือไม่ได้รับความนิยม และการแบ่ง NFT เป็นสัดส่วนที่เล็กลง (Fractionalized NFT) มีแนวโน้มที่จะก่อให้เกิดองค์กรทั่วไป เนื่องจากเปิดโอกาสให้นักลงทุนหลาย ๆ รายมีสิทธิ์ความเป็นเจ้าของใน NFT ขึ้นเดียวกัน

สำหรับการทดสอบที่สองของ Howey Test ใน NFT ก็ผ่านเกณฑ์เช่นกัน ซึ่งตามความเห็นสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ พบว่า มีองค์กรทั่วไปที่สังเกตได้ในตลาด NFT เนื่องจากผลกำไรของผู้เข้าร่วมในแต่ละรายสัมพันธ์กับความพยายามของนักพัฒนาโครงการและนักลงทุนในการผลักดันการปรับขึ้นราคาใน NFT²²

3) มีความคาดหวังว่าจะมีกำไร (With The Expectation of Money)

แม้ว่าความคาดหวังของผลกำไรสามารถยืนยันได้อย่างสมเหตุสมผล โดยเฉพาะท่ามกลางความนิยมในการเก็งกำไรจาก NFT อย่างแพร่หลายตลอดปี 2564 ซึ่งพบว่า นักลงทุนจำนวนมากซื้อ

²¹ A Legal Overview of NFTs. Available from: <https://www.nfttech.com/insights/a-legal-overview-of-nfts> [19 January 2023]

²² Ibid

NFT โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำการขายเมื่อ NFT มีมูลค่าเพิ่มขึ้นและคาดว่าจะได้รับผลกำไรจำนวนมากจากการถือครอง NFT ดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาว่าผู้ซื้อ NFT มีความคาดหวังที่สมเหตุสมผลในผลกำไรหรือไม่นั้นยังคงต้องคำนึงถึงปัจจัยในหลาย ๆ ด้าน ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ ได้กำหนดกรอบแนวคิดสำหรับการวิเคราะห์ “สัญญาการลงทุน” ของสินทรัพย์ดิจิทัล²³ ไว้ดังนี้

(ก) มีการนำเสนอ NFT ให้กับผู้ซื้อที่มีศักยภาพโดยทั่วไป แทนที่จะกำหนดเป้าหมายไปยังผู้ใช้ที่คาดว่าจะได้รับสินค้าหรือบริการที่ผู้ถือโทเคนอาจเข้าถึงได้ หรือผู้ที่มีความต้องการฟังก์ชันการทำงานของเครือข่าย

(ข) มีเครือข่าย NFT ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำงานในเวลาที่มี NFT เสนอขาย

(ค) NFT ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการแบ่งปันรายได้ ผลกำไร หรือกำไรจากการลงทุนขององค์กรพื้นฐาน

(ง) NFT สามารถซื้อขายในตลาดรองหรือแพลตฟอร์มได้

(จ) NFT ทำการตลาดโดยเน้นการทำงานในอนาคตของเครือข่ายหรือสินทรัพย์ดิจิทัล ความสามารถในการทำกำไรที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินงานของเครือข่าย หรือการแข่งราคาที่อาจเกิดขึ้นจากมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัล

4) กำไรมาจากการทำงานของคนอื่น (To Be Derived From The Efforts of Others)

เกณฑ์เกี่ยวกับการพึ่งพาบุคคลที่สามของนักลงทุนเพื่อสร้างผลกำไรนั้นน่าจะเป็นส่วนที่คลุมเครือที่สุดและพิสูจน์ได้ง่ายน้อยที่สุดของ Howey Test เมื่อนำไปใช้กับ NFT โดยพบว่า ความคาดหวังในผลกำไรเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะสนับสนุนการพิจารณาว่า NFT เป็น “หลักทรัพย์” ภายใต้ทฤษฎี Howey Test ซึ่งความคาดหวังในผลกำไรต้องขึ้นอยู่กับความพยายามของผู้ส่งเสริม ผู้สนับสนุน หรือบุคคลที่สามอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ เรียกบุคคลดังกล่าวรวม ๆ ว่า ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบัน นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาว่า ผู้ซื้อ NFT คาดว่าจะสร้างผลกำไรโดยอาศัยความพยายามของผู้อื่นหรือไม่

²³ Jules Carter, Esq., Moore & Van Allen, Everything you've ever wanted to know about NFTs and securities regulation (and a few things you didn't) [Online]. Available from: [https://today.westlaw.com/Document/I8f3718931cbe11ed9f24ec7b211d8087/View/FullText.html?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&VR=3.0&RS=cblt1.0&firstPage=true](https://today.westlaw.com/Document/I8f3718931cbe11ed9f24ec7b211d8087/View/FullText.html?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&VR=3.0&RS=cblt1.0&firstPage=true) [18 January 2023]

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ ได้กำหนดกรอบแนวคิดเพื่อใช้เป็นหลักในการพิจารณาดังนี้²⁴

(ก) NFT ทำการตลาดโดยเน้นความเชี่ยวชาญหรือความสามารถของผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันในการเพิ่มมูลค่าของเครือข่ายหรือสินทรัพย์ดิจิทัลหรือไม่

(ข) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันรับผิดชอบในการพัฒนา ปรับปรุง ดำเนินงาน หรือส่งเสริมเครือข่ายหรือไม่

(ค) งานหรือความรับผิดชอบที่ดำเนินการโดยผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบัน หรือดำเนินการโดยเครือข่ายแบบกระจายอำนาจของผู้ใช้ เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจไว้ของเครือข่ายหรือไม่

(ง) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันมีหน้าที่หลักในการสร้างหรือสนับสนุนตลาด NFT โดยทำหน้าที่ต่าง ๆ เช่น การสร้างหรือออก NFT หรือควบคุมอุปทานผ่านกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การซื้อคืนหรือลบทOKENหรือไม่

(จ) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันมีบทบาทสำคัญในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องการกำกับดูแลเช่น การตรวจสอบธุรกรรม ความปลอดภัยของเครือข่าย ค่าตอบแทนผู้เข้าร่วม การจำหน่ายสินทรัพย์ และสภาพคล่องของตลาดรองหรือไม่

(ฉ) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันจะได้รับประโยชน์จากความพยายามของตนเอง โดยการถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทเดียวกับที่เสนอขายให้กับประชาชนทั่วไปหรือไม่

ซึ่งจากการวิเคราะห์ข้างต้นพบว่า NFT ยังมีความไม่ชัดเจนในเงื่อนไขข้อสามและสี่ของ Howey Test ในขณะที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ ยังไม่ได้ออกหลักเกณฑ์หรือคำแนะนำอย่างเป็นทางการว่า NFT เป็นหลักทรัพย์หรือไม่ แม้ว่าแหล่งข่าวบางแห่งรายงานว่ ก.ล.ต. ของสหรัฐฯ กำลังเริ่มการพิจารณาในประเด็นนี้ตามคำจำกัดความของหลักทรัพย์ ซึ่งหากพิจารณาแล้ว NFT ส่วนใหญ่ตามความเข้าใจของคนทั่วไปใช้อยู่ในปัจจุบันไม่ถือว่าเป็นหลักทรัพย์²⁵

²⁴ Ibid

²⁵ Toni Garballo, Does A Security NFT Make Sense? [Online]. Available from: <https://belobabafund.com/does-a-security-nft-make-sense/> [17 December 2022]

2.3 มาตรการกำกับดูแลการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย

ในอดีตได้มีการนำสินทรัพย์ดิจิทัลมาใช้เป็นเครื่องมือในการระดมทุนจากประชาชน และเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน รวมถึงนำมาซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล แต่ยังไม่มีความหมายที่กำกับดูแลการดำเนินการดังกล่าวในประเทศไทย ทำให้มีการประกอบธุรกิจหรือการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพทางการเงิน ระบบเศรษฐกิจของประเทศ และอาจเกิดผลกระทบต่อประชาชนในวงกว้าง ดังนั้น เพื่อให้มีการกำกับดูแลการประกอบธุรกิจและการดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล และรองรับการนำเทคโนโลยีมาใช้ให้เกิดการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมอย่างยั่งยืนอันจะเป็นการสนับสนุนและอำนวยความสะดวกให้กิจการที่มีศักยภาพมีเครื่องมือในการระดมทุนที่หลากหลาย ประชาชนและผู้ที่เกี่ยวข้องมีข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอเพื่อประกอบการตัดสินใจ เกิดความโปร่งใส และป้องกันไม่ให้มีการนำสินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่มีแหล่งที่มาที่ชัดเจนไปใช้ประโยชน์หรือกระทำการหลอกลวงประชาชนหรือประกอบอาชญากรรม ตลอดจนมีกลไกในการดูแลรักษาเสถียรภาพทางการเงินและระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ จึงได้มีการตราพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 (พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ) ขึ้น โดยมีสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้บังคับของพระราชกำหนดข้างต้น ดังนี้

คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีความประสงค์ที่จะใช้ เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด²⁶

โทเคนดิจิทัล หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

- 1) กำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ
- 2) กำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และให้หมายความรวมถึงหน่วยแสดงสิทธิอื่นตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด²⁷

²⁶ มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

²⁷ เรื่องเดียวกัน

โดยในปี 2564 ถือเป็นปีที่สินทรัพย์ดิจิทัลได้รับความสนใจอย่างมากจากประชาชนและภาคธุรกิจทั่วโลกทำให้ตลาดสินทรัพย์ดิจิทัลมีการเติบโตอย่างรวดเร็ว โดยปัจจุบันมีมูลค่ากว่า 2.5 ล้านล้านดอลลาร์สหรัฐ (Market Cap)²⁸ ในขณะที่ปัจจุบันกระแส NFT หรือการนำเทคโนโลยีมาใช้แสดงความเป็นเจ้าของ หรือให้สิทธิในสิ่งใดสิ่งหนึ่งหรือที่มีลักษณะเฉพาะในแต่ละเหรียญ ไม่สามารถทดแทนกันได้ เช่น งานศิลปะ เพลง รูปภาพ ของสะสมเกี่ยวกับศิลปินหรือนักกีฬา กำลังได้รับความนิยม ทั้งจากผู้ที่สนใจจะนำทรัพย์สินหรือผลงานที่มีมาออกและเสนอขายในรูปของ Token ผู้ประกอบการที่ประสงค์จะให้บริการแพลตฟอร์มในการซื้อขาย NFT ทั้งในตลาดแรกและตลาดรอง และผู้ที่สนใจซื้อขาย NFT ไม่ว่าจะด้วยความชื่นชอบในผลงาน เพื่อการใช้งาน หรือเพื่อการเก็งกำไร เนื่องจากการสร้างผลงานในลักษณะ NFT นั้นสามารถเพิ่มความสะดวกในการซื้อขายแลกเปลี่ยน ทำให้เข้าถึงผู้ใช้งานได้มากขึ้นด้วยเทคโนโลยี และยังช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการ การแสดงสิทธิในทรัพย์สิน รวมถึงการป้องกันการปลอมแปลง²⁹

อย่างไรก็ดี ตามพ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ ไม่ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับ NFT ไว้โดยเฉพาะแต่กำหนดขอบเขตของสินทรัพย์ดิจิทัลภายใต้การกำกับดูแลไว้ 3 ประเภท ได้แก่

- 1) คริปโทเคอร์เรนซีเป็นเหรียญดิจิทัลที่ใช้เป็นสื่อกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่ง สินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัลด้วยกัน
- 2) โทเคนดิจิทัลเพื่อการลงทุน (Investment Token) เป็นเหรียญดิจิทัลที่ให้สิทธิในการเข้าร่วม ลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ
- 3) โทเคนดิจิทัลเพื่อการใช้ประโยชน์ (Utility Token) เป็นเหรียญดิจิทัลที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการ ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง โดยแบ่งเป็น Utility Token พร้อมใช้ และ Utility Token ไม่พร้อมใช้

²⁸ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, แนวทางการกำกับดูแลสินทรัพย์ดิจิทัลของ ก.ล.ต. กับมุมมองของต่างประเทศ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2564/181264.pdf> [27 ตุลาคม 2565]

²⁹ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, Non-Fungible Token (NFT) และการกำกับดูแลของ ก.ล.ต. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2565/060165.pdf> [25 กันยายน 2565]

แม้ว่า ก.ล.ต. จะมีการกำกับดูแลสินทรัพย์ดิจิทัล แต่ก็ไม่ได้ครอบคลุมทุกประเภท โดยพ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ และกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ ก.ล.ต. กำกับดูแลการออกเสนอขาย Investment Token และ Utility Token ไม่พร้อมใช้ เนื่องจากมีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์เพื่อการลงทุนเช่นเดียวกับหลักทรัพย์มีการให้สิทธิแก่ผู้ลงทุนในโครงการ และมีความผูกพันในทางกฎหมายระหว่างผู้ออกและผู้ถือโทเคนดิจิทัล โดยผู้ออกเสนอขายโทเคนดิจิทัล (ICO Issuer) จะต้องได้รับอนุญาตจาก ก.ล.ต. มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนด และต้องเสนอขายผ่านผู้ให้บริการระบบเสนอขายโทเคนดิจิทัล (ICO Portal) ที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. แต่หากเป็นการออกเสนอขายคริปโทเคอร์เรนซี รวมทั้ง Stable Coin ซึ่งสร้างขึ้นเพื่อเป็นสื่อกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยน ไม่ได้มีโครงการหรือกิจการใด ๆ รองรับนั้น ก.ล.ต. ไม่ได้กำกับดูแลการออกเสนอขายคริปโทเคอร์เรนซี แต่จะกำกับดูแลการทำหน้าที่ของผู้ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งการประกอบธุรกิจเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่ว่าจะเป็นคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ผู้ประกอบธุรกิจต้องได้รับใบอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนด โดยปัจจุบันมีการกำกับดูแลธุรกิจ 3 ประเภท ดังนี้

1) ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Exchange) คือ ศูนย์กลางหรือเครือข่ายใด ๆ ที่จัดใหม่ขึ้นเพื่อการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัล โดยการจับคู่หรือหาคู่สัญญาให้ หรือการจัดระบบหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทำความตกลงหรือจับคู่กันได้ โดยกระทำเป็นทางค้าปกติ แต่ทั้งนี้ไม่รวมศูนย์กลางหรือเครือข่ายในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด³⁰

2) นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Broker) คือ บุคคลซึ่งให้บริการหรือแสดงต่อบุคคลทั่วไปว่าพร้อมจะให้บริการเป็นนายหน้าหรือตัวแทน เพื่อซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลให้แก่บุคคลอื่นโดยกระทำ เป็นทางค้าปกติและได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น แต่ไม่รวมถึงการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด³¹

³⁰ มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

³¹ เรื่องเดียวกัน

3) ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Dealer) คือ บุคคลซึ่งให้บริการหรือแสดงต่อบุคคลทั่วไปว่าพร้อมจะให้บริการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลในนามของตนเองเป็นทางค้าปกติโดยกระทำนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล แต่ไม่รวมถึงการให้บริการในลักษณะตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด³²

ในกรณีของ NFT จะต้องพิจารณาถึงลักษณะของ NFT แต่ละเหรียญ หากเป็น NFT ที่มีการกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง เช่น มีการออก NFT ที่ให้สิทธิในการได้มาซึ่งทรัพย์สิน ซึ่งอาจจะเป็นสิ่งของที่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้ (Physical) หรือไฟล์ดิจิทัล หรือมีการสะสม NFT แล้วให้สิทธิแก่ผู้ถือไปแลกของหรือสิทธิอย่างอื่น จะเข้านิยาม Utility Token ตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ ดังนั้น การประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับ NFT ลักษณะนี้จึงต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ภายใต้ พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ แต่ถ้าหาก NFT นั้นเป็นตัวทรัพย์สินเอง เวลาซื้อขายหรือโอนก็ติดไปด้วยกัน ไม่อาจแยกกันได้ และไม่ได้มีการกำหนดสิทธิใด ๆ เพิ่มเติม และไม่มีวัตถุประสงค์ในการใช้เป็นสื่อกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยน เช่น NFT ที่สร้างขึ้นโดยการเก็บ Digital File บน Interplanetary File System (IPFS) และสร้างเหรียญดิจิทัลขึ้นมา เพื่อความสะดวกในการซื้อขายแลกเปลี่ยน โดย Digital File และเหรียญนั้นจะโอนติดไปด้วยกัน ไม่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลง และไม่สามารถแยกกันได้เป็นต้น NFT ดังกล่าวจะไม่ใช่สินทรัพย์ดิจิทัล การดำเนินการเกี่ยวกับ NFT นั้น จึงไม่ถูกกำกับดูแลโดย พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ

ในขณะที่ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มี NFT Marketplace ที่ได้รับใบอนุญาตศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง นอกจากนี้ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับใบอนุญาตไม่สามารถนำ NFT ที่เข้าข่ายเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ มาให้บริการซื้อขายในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลได้ ทั้งนี้ ก.ล.ต. อยู่ระหว่างทบทวนหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแล NFT Marketplace เพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางการกำกับดูแลของสากล

³² เรื่องเดียวกัน

บทที่ 3

มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในประเทศไทย

ตลาดของ NFT นั้นเริ่มต้นขึ้นในช่วงปี 2558 ก่อนที่จะเติบโตขึ้นอย่างมากในปัจจุบัน³³ โดยพบว่าได้รับความสนใจทั้งจากเจ้าของผลงานที่นำผลงานทางศิลปะของตนออกมาเสนอขายในรูปแบบ NFT ผู้ประกอบการที่ประสงค์จะให้บริการแพลตฟอร์มในการซื้อขาย NFT ผู้ที่สนใจซื้อขาย NFT ในฐานะนักสะสม และนักลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัลเพื่อการเก็งกำไร ซึ่งในแต่ละวันมีโปรเจกต์ NFT ใหม่ ๆ เกิดขึ้นเป็นหลักร้อยและมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นในอนาคต โดยรูปแบบหลักของ NFT จะเป็นชิ้นงานที่เป็นรูปภาพ วิดีโอ และเสียง โดยรูปภาพจะได้รับความนิยมมากที่สุดและมีความหลากหลายของชิ้นงาน ทั้งนี้ การซื้อขายผลงานศิลปะในรูปแบบ NFT ได้รับความนิยมมากขึ้นอย่างรวดเร็วเนื่องจากสามารถเพิ่มความสะดวกในการซื้อขาย และเข้าถึงได้ง่ายขึ้นด้วยเทคโนโลยี รวมถึงช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการแสดงสิทธิในสินทรัพย์ดิจิทัล อีกทั้งยังป้องกันการลอกเลียนหรือปลอมแปลงได้อีกด้วย ดังนั้น ในหลาย ๆ ประเทศจึงเร่งทบทวนหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแล NFT รวมถึงมาตรการการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเหมาะสมและสอดคล้องกับเศรษฐกิจดิจิทัลยุคใหม่ที่กำลังเติบโต ในบทนี้จึงมาศึกษาถึงมาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย NFT ในประเทศไทยดังนี้

3.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT

หากบุคคลธรรมดาใด ๆ เป็นผู้มีเงินได้ในระหว่างปีที่ผ่านมาจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากฐานเงินได้ ซึ่งคำนวณได้จากเงินได้ทั้งหมดหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนด และสำหรับคำว่า เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายไว้ว่า³⁴

- 1) เงิน มีความหมายเป็นได้ทั้งเงินไทย หรือเงินตราต่างประเทศ
- 2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่ได้รับมาแล้วในปีภาษีนั้น ๆ และสามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น รถยนต์ บ้าน นาฬิกา เป็นต้น
- 3) ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง ประโยชน์ที่ได้รับมาแล้วในปีภาษีนั้น ๆ ซึ่งไม่ใช่ตัวเงินและทรัพย์สิน แต่ประโยชน์ที่ว่านี้สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้

³³ กรุงเทพมหานคร, เจาะลึกเทรนด์ NFT กระแสโลกมาแรงต่อยอดสู่การตลาดยุคใหม่ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/tech/1012098> [24 ธันวาคม 2565]

³⁴ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตาม มาตรา 40

5) เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนดในมาตรา 47 ทวิ หมายถึง เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของ กำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

เนื่องด้วยผู้มีเงินได้แต่ละคนมีการประกอบอาชีพที่แตกต่างกัน ทำให้มีความยากง่ายหรือ ต้นทุนที่แตกต่างกัน เพื่อความเป็นธรรมกฎหมายจึงได้แบ่งลักษณะเงินได้พึงประเมินออกเป็นกลุ่ม ๆ ไว้ในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 40 (1) เงินได้จากการจ้างแรงงานและประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน

มาตรา 40 (2) เงินได้จากการจ้างทำของและประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับจากการจ้างทำของ

มาตรา 40 (3) เงินได้จากค่าสิทธิ

มาตรา 40 (4) เงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งจากกำไร

มาตรา 40 (5) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน

มาตรา 40 (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ

มาตรา 40 (7) เงินได้จากการรับเหมา

มาตรา 40 (8) เงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์

โดยเกณฑ์ในการรับรู้เงินได้ดังกล่าวของบุคคลธรรมดาตามแนวการตีความของศาลฎีกาและ กรมสรรพากรจะใช้เกณฑ์เงินสด ซึ่งหมายถึง เงินได้พึงประเมินจะต้องนำมาเสียภาษีเมื่อมีการรับเงิน สดจริงในรอบระยะเวลาปีภาษีนั้น โดยรับมาในปีใดจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีนั้น³⁵ นอกจากนี้ ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่าเงินได้จากการพนันกินรวบ (หวยใต้ดิน) แม้เป็น เงินได้ที่มาจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายก็เข้าลักษณะเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุใน มาตรา 40 (1) – (7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เมื่อไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้ หักรายจ่ายเป็นการเหมาได้และโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ จึงไม่ สามารถหักรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้³⁶ ดังนั้น กรมสรรพากรอาจพิจารณาเงินได้จากการซื้อขาย NFT เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักรายจ่ายได้ เช่นกัน

³⁵ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 201/2559 และ ที่ 7843/2560

³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555

เมื่อวันที่ 13 พฤษภาคม 2561 ได้มีการประกาศใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
 รัชฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561 เกี่ยวกับเรื่องการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งมีผลใช้บังคับ
 ตั้งแต่วันที่ 14 พฤษภาคม 2561 เป็นต้นไป โดยสาระสำคัญของพระราชกำหนดดังกล่าวมีดังนี้

1) กำหนดให้เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการ
 ถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัลเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ซ) แห่งประมวลรัชฎากร

2) กำหนดให้ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลเฉพาะซึ่งตี
 ราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ณ) แห่งประมวลรัชฎากร³⁷

3) กำหนดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตาม
 มาตรา 40(4)(ซ) และ (ณ) ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้³⁸

การประกาศใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561
 ข้างต้นจึงทำให้เกิดความชัดเจนในการจัดประเภทเงินได้และการคำนวณภาษี ต่อมาเมื่อวันที่
 31 มกราคม 2565 กรมสรรพากรได้เผยแพร่คู่มือการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีของการเสีย
 ภาษีคริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล เพื่อให้แนวทางและความรู้ที่ถูกต้องสำหรับประชาชนที่มีเงิน
 ได้จากการทำธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งเอกสารฉบับนี้เป็นคำแนะนำเบื้องต้นสำหรับการยื่นแบบแสดง
 รายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2564 โดยคู่มือดังกล่าวกำหนดคำนิยามของคำว่า
 คริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล อ้างอิงตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล
 พ.ศ. 2561 ไว้ดังนี้

คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือ
 เครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่ง
 สินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วย
 ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด³⁹

โทเคนดิจิทัล หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบ หรือเครือข่าย
 อีเล็กทรอนิกส์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

- 1) กำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ
- 2) กำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ตามที่

³⁷ มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561

³⁸ มาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561

³⁹ มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และให้หมายความรวมถึงหน่วยแสดงสิทธิอื่นตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด⁴⁰

จากคำนิยามตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ ข้างต้นสามารถพิจารณาลักษณะพิเศษของ NFT ออกเป็น 2 ลักษณะและมีแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในแต่ละลักษณะ ได้ดังนี้

1) NFT มีลักษณะเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง จะเข้านิยามของโทเคนดิจิทัล ซึ่งเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ⁴¹

ดังนั้น หากมีเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครอง NFT ลักษณะดังกล่าว หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอน NFT ข้างต้นเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ซ) และ (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ตามลำดับ ซึ่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ไม่สามารถหักรายจ่ายใด ๆ ได้

2) NFT มีลักษณะเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่แต่ละหน่วย มีลักษณะเฉพาะ ไม่สามารถใช้หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ประเภทและชนิดเดียวกัน และจำนวนเท่ากันเพื่อทดแทนกันได้ รวมถึงไม่ได้มีการกำหนดสิทธิใด ๆ เพิ่มเติม และไม่มีความประสงค์ในการใช้เป็นสื่อกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยน เช่น NFT ที่สร้างขึ้นโดยการเก็บ Digital File บน Interplanetary File System (IPFS) และสร้างเหรียญดิจิทัลขึ้นมา เพื่อความสะดวกในการซื้อขายแลกเปลี่ยน โดย Digital File และเหรียญนั้นจะโอนติดไปด้วยกัน ไม่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลง และไม่สามารถแยกกันได้ เป็นต้น ซึ่ง NFT ดังกล่าวจะไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ดิจิทัล⁴²

ซึ่งกรณีที่ลักษณะของ NFT ไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ดิจิทัล สามารถพิจารณาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT ในเรื่องของการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินค่าใช้จ่ายทางภาษี และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ได้ดังนี้

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน

⁴¹ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, บทความลักษณะแบบใหม่ใช้สินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.smarttoinvest.com/Pages/Investment%20Products/Investment%20knowledge/whats-digital-asset.aspx> [7 มกราคม 2566]

⁴² เรื่องเดียวกัน

3.1.1 เงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย NFT ของศิลปินที่เป็นคนสร้าง NFT

เมื่อเทียบเคียงกับกรณีที่มีเงินได้จากการขุดคริปโทเคอร์เรนซี โดย ณ วันที่ได้รับคริปโทเคอร์เรนซีจากการขุดยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่ถ้ามีการจำหน่าย จ่าย โอน หรือ แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่ขุดมาได้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร⁴³ ดังนั้น เมื่อศิลปินสร้างภาพกราฟิกหรืองานศิลปะดิจิทัลขึ้นมาแล้ว หากต่อมาได้ทำการสร้าง NFT ที่แสดงสิทธิ์ในงานศิลปะชิ้นนั้น เพื่อรอนำไปวางขายบน NFT Marketplace ซึ่ง ณ วันที่สร้าง NFT ยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน แต่หากมีผู้ซื้อสนใจและทำการซื้อ NFT ของศิลปินผ่าน NFT Marketplace แล้ว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควรเช่นกัน ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้จะต้องแสดงหลักฐานพร้อมทั้งพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้

3.1.2 เงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย NFT ของนักลงทุนที่นำมาขายในตลาดรอง

เนื่องด้วย NFT ที่ทำการซื้อขายใน NFT Marketplace มีลักษณะเป็นตัวทรัพย์สินเองและเวลาซื้อขายหรือโอนก็ติดไปด้วยกัน ไม่อาจแยกกันได้ และไม่ได้มีการกำหนดสิทธิใด ๆ เพิ่มเติม และไม่มีวัตถุประสงค์ในการใช้เป็นสื่อกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยน ถือว่าไม่เป็นสินทรัพย์ดิจิทัลตามค่านิยามของ พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ ดังนั้น NFT จึงถือเสมือนเป็นสินค้าชนิดหนึ่ง หากมีผลตอบแทนจากการขาย NFT ใน NFT Marketplace ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ผู้มีเงินได้จะต้องแสดงหลักฐานพร้อมทั้งพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้

3.1.3 ผลประโยชน์ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซี

กำไรที่เกิดขึ้นจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนในขณะที่ทำธุรกรรมต่าง ๆ เกี่ยวกับ NFT ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายค่าธรรมเนียมในการสร้าง NFT หรือซื้อ NFT ถือเป็นเงินได้มาตรา 40(4)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับการจำหน่าย จ่าย โอน หรือ แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเพียงอย่างเดียวให้แก่บุคคลอื่นเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน โดยเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ไม่สามารถหักรายจ่ายใด ๆ ได้ อย่งไรก็ตาม หากขาดทุนจากการโอน ไม่ต้องเสียภาษีเพราะไม่ถึงว่ามีเงินได้พึงประเมิน

⁴³ คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล หน้า 11

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561 ตามมาตรา 50(2)(ฉ) ได้กำหนดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข)(ฉ) ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ โดยใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 14 พฤษภาคม 2561 เป็นต้นไป ซึ่งนักลงทุนที่เป็นบุคคลธรรมดาในฐานะผู้มีเงินได้ที่ได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้จากการโอนหรือขายคริปโทเคอร์เรนซีนั้นสามารถนำหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นหลักฐานในการเครดิตภาษีได้⁴⁴ ทั้งนี้ หากไม่สามารถระบุตัวตนผู้รับเงิน และไม่ทราบจำนวนเงิน ได้ที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย จะถือว่าไม่ครบองค์ประกอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในระหว่างปีภาษี

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อพิจารณาประเภทของเงินได้พึงประเมินแล้ว ต่อไปจะมาพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 41 สามารถแบ่งได้ เป็น 2 กรณีดังนี้

1) การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) หมายถึง ผู้มีเงินได้จาก หน้าที่งานหรือจากกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือ จากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทยเสมอ ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะอยู่ใน ประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม⁴⁵

2) การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) หมายถึง ผู้มีเงินได้จาก หน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ผู้มีเงินได้นั้น ต้องเสียภาษีในประเทศไทยหากเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน ในแต่ละปีภาษี อย่างไรก็ตาม หลัก ถิ่นที่อยู่ตามมาตรา 41 วรรคสองนั้น ถูกจำกัดการใช้บังคับโดยมีเงื่อนไขว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่จะต้องเสียภาษี ในเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศเฉพาะเท่าจำนวนที่ตนนำกลับเข้ามาในประเทศไทยเท่านั้น โดยจากการ ตีความของกรมสรรพากรระบุว่าต้องนำกลับเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับปีที่เงินได้เกิดขึ้นและในปี ภาษีเดียวกับที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย⁴⁶ ซึ่งถือเป็นช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้ผู้มีเงินได้ หลบเลี่ยงการเสียภาษีบุคคลธรรมดาได้

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 30

⁴⁵ พล ศิริคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2561). หน้า 4

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 11

สำหรับ NFT ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนการพิจารณาการตั้งอยู่ของทรัพย์สินว่าอยู่ประเทศใด จึงทำได้ค่อนข้างยาก ซึ่งตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลในต่างประเทศนั้น กรมสรรพากรมีหลักพิจารณาจาก Wallet ที่ใช้ในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ซึ่งหาก Wallet อยู่ในประเทศใดจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น สรุปคือหาก Wallet เป็นแหล่งเงินได้ในประเทศ ก็ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย แต่หาก Wallet เป็นแหล่งเงินได้ต่างประเทศ ผู้มีเงินได้ก็ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีต่อเมื่ออยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วันและได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่อยู่ถึง 180 วัน⁴⁷ ดังนั้น ด้วยลักษณะของ NFT ที่มีการซื้อขายบนบล็อกเชนและมี Wallet เพื่อใช้ในการซื้อขายเช่นเดียวกัน ทำให้ใช้การเทียบเคียงกับหลักเกณฑ์ของการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลข้างต้นในการพิจารณาการตั้งอยู่ของทรัพย์สินได้

3.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขาย NFT

ลักษณะของ NFT ถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างเช่นเดียวกับคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล เมื่อการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลถือเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม NFT ก็อยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน เนื่องจากกรมสรรพากรได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 744 พ.ศ. 2565 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2566⁴⁸ ซึ่งหากเป็นรายการที่เกิดขึ้นก่อนหรือหลังระยะเวลาดังกล่าวย่อมมีภาระที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามปกติ โดยแนวทางในประเทศไทย หากมีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงว่าถือเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ อย่างไรก็ตาม กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างสามารถสรุปได้ดังนี้

⁴⁷ คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล หน้า 28

⁴⁸ มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 744 พ.ศ. 2565

ตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักไว้ว่า “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด

ตามมาตรา 78/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักไว้ว่า ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู๊ดวิลล์ การขายกระแสไฟฟ้า การขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีภาระส่งมอบเมื่อใด ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ข้อ 2 วางหลักไว้ว่า การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู๊ดวิลล์ เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สัมปทาน ค่าสิทธิ หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกันให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีที่มีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาสินค้าก็ให้ความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นดังกล่าว

ดังนั้น เมื่อ NFT มีลักษณะเช่นเดียวกับคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล อีกทั้งการพิจารณาหลักเกณฑ์ของ Howey test ที่นำมาใช้พิจารณาว่า NFT เข้านิยามของคำว่าหลักทรัพย์หรือไม่นั้น พบว่าอาจไม่เข้าเงื่อนไขในบางข้อและอาจไม่ถึงเป็น “หลักทรัพย์” จึงสรุปได้ว่า NFT เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ เข้าลักษณะเป็นสินค้า ตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ NFT จะเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือได้มีการออกใบกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคา แล้วแต่กรณี ตามมาตรา 78/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 2 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีแนวทางที่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับ NFT ในประเทศไทย

บทที่ 4

มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในต่างประเทศ

การที่ยังไม่มีกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ออกมารองรับอย่างชัดเจนก็เป็นอีกหนึ่งความท้าทายที่ตลาด NFT กำลังเผชิญอยู่ ซึ่งต้องยอมรับว่าทั้ง cryptocurrency และ NFT ยังไม่ได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการในหลายประเทศ ทำให้การกำกับดูแลจากหน่วยงานภาครัฐยังไม่มีความชัดเจนและไม่มีแบบแผนที่สามารถใช้ได้ในระดับนานาชาติ โดยปัจจุบัน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ NFT ยังคงติดอยู่กับการหาคำจำกัดความให้ NFT ซึ่งแต่ละประเทศก็มีความพยายามในการหาคำนิยามที่แตกต่างกันออกไป ในส่วนของประเทศไทยเองก็ยังไม่มีการออกแนวทางที่ชัดเจน ดังนั้น ในบทนี้จึงทำการศึกษานโยบายการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย เพื่อเป็นแนวทางในการมาปรับใช้กับประเทศไทยอย่างเหมาะสม

4.1 มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ของประเทศสหรัฐอเมริกา

สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (The U.S. Internal Revenue Service - IRS) ได้ดำเนินการเกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีคริปโทเคอร์เรนซีตั้งแต่ปี 2014⁴⁹ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความชัดเจนมากขึ้น โดยได้ออกประกาศ Notice 2014-21, 2014-16 I.R.B. 938 อธิบายว่า สกุลเงินเสมือนถือเป็นทรัพย์สินที่อยู่ใต้บังคับต้องเสียภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลาง อีกทั้งยังอธิบายหลักการทางภาษีที่นำไปประยุกต์ใช้กับสกุลเงินเสมือนอีกด้วย โดยความหมายของ Cryptocurrency ตาม IRS ถือเป็นสกุลเงินเสมือนประเภทหนึ่งที่ใช้การเข้ารหัสเพื่อความปลอดภัยของธุรกรรม โดยมีการจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์บนบล็อกเชน⁵⁰

สำหรับโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (Non-Fungible Token) ถือเป็นประเภทสินทรัพย์ที่ค่อนข้างใหม่ ซึ่งสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) ยังไม่มีแนวทางอย่างเป็นทางการเกี่ยวกับหลักการทางภาษีของ NFT ว่าควรมีหลักการที่แตกต่างจากสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทอื่น ๆ โดยล่าสุดในช่วงปี 2565 สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) ได้ออกร่างคู่มือฉบับปรับปรุงเกี่ยวกับการ

⁴⁹ Rahul Nambiapurath, IRS Adds NFTs in Tax Guidance Draft [Online]. Available from: <https://www.investopedia.com/irs-adds-nfts-in-tax-guidance-draft-6752856> [21 December 2022]

⁵⁰ The Internal Revenue Service (IRS), Frequently Asked Questions on Virtual Currency Transactions [Online]. Available from: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/frequently-asked-questions-on-virtual-currency-transactions> [24 December 2022]

ยื่นภาษีในปี 2565 สำหรับผู้ยื่นแบบฟอร์ม 1040⁵¹ โดยแทนที่คำว่า "สกุลเงินเสมือน" ด้วย "สินทรัพย์ดิจิทัล"⁵² ซึ่งตามคู่มือฉบับร่างดังกล่าวได้ขยายความให้สินทรัพย์ดิจิทัล มีความหมายรวมถึง Non-Fungible Token (NFT) และสกุลเงินเสมือน เช่น Cryptocurrencies และ Stable Coins⁵³

4.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT

ประมวลกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ตามประกาศ 525 จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากรายได้ ซึ่งอาจได้รับในรูปของเงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน⁵⁴ เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ทรัพย์สิน สวัสดิการช่วยเหลือสาธารณะ เป็นต้น รายได้ดังกล่าวที่ได้รับจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เว้นแต่จะมีกฎหมายยกเว้นให้

เกณฑ์การรับรู้เงินได้ ตามประกาศ 538⁵⁵ กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา รายได้ที่ต้องเสียภาษี สามารถคำนวณได้ 4 วิธี ได้แก่

- 1) วิธีเกณฑ์เงินสด (Cash method) ผู้มีเงินได้จะต้องรายงานเงินได้ที่ได้รับและค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายออกไปเป็นตัวเงินในปีภาษีที่มีเงินได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าว
- 2) วิธีเกณฑ์คงค้าง (Accrual method) ผู้มีเงินได้จะต้องนำรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นแม้ว่าจะ ยังไม่ได้รับชำระในปีภาษีมารวมคำนวณเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายในปีภาษีนั้น
- 3) วิธีการพิเศษ (Special methods) เป็นวิธีที่ใช้สำหรับรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายบางรายการ เช่น วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน
- 4) วิธีไฮบริด (Hybrid method) เป็นวิธีการที่รวมตั้งแต่สองวิธีขึ้นไปตามวิธีที่ (1)(2) หรือ (3)

⁵¹ Jesse Hamilton, IRS Expands Key US Tax Language to Include NFTs [Online]. Available from: <https://www.coindesk.com/business/2022/10/18/irs-expands-key-us-tax-language-to-include-nfts/> [23 December 2022]

⁵² Rahul Nambampurath, IRS Adds NFTs in Tax Guidance Draft [Online]. Available from: <https://www.investopedia.com/irs-adds-nfts-in-tax-guidance-draft-6752856> [21 December 2022]

⁵³ The Internal Revenue Service (IRS), 1040 (and 1040-SR) Instructions (Page 15) [Online]. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-dft/i1040gi--dft.pdf> [25 December 2022]

⁵⁴ The Internal Revenue Service (IRS), Publication 525 (2021), Taxable and Nontaxable Income, Accounting Periods and Methods: Methods you can use: Cash Method: Income [Online], Available from: <https://www.irs.gov/publications/p525> [24 December 2022]

⁵⁵ The Internal Revenue Service (IRS), Publication 538 (01/2019), Accounting Periods and Methods: Methods you can use: Cash Method: Income [Online], Available from: <https://www.irs.gov/publications/p538> [24 December 2022]

อย่างไรก็ตาม บุคคลธรรมดาส่วนใหญ่จะรับรู้รายได้ตามวิธีเกณฑ์เงินสด หากเงินได้ที่ได้รับ เป็น ทรัพย์สินหรือผลประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จะต้องตีราคาทรัพย์สินดังกล่าวให้เป็นเงิน โดยให้ถือราคาตลาดของทรัพย์สินดังกล่าวในวันที่ได้มา

หลักการพิจารณาการเก็บภาษี NFT ปัจจุบันมีข้อโต้แย้งที่ชัดเจนว่า NFT ไม่ควรจัดประเภท เป็น "ของสะสม" ตามประมวลกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา เนื่องจากคำนิยามสำหรับของสะสมภายใต้ IRC มาตรา 408(m)(2)⁵⁶ รวมถึง

- 1) งานศิลปะใด ๆ
- 2) พรมหรือของเก่าใดๆ
- 3) โลหะหรืออัญมณีใดๆ (โดยมีข้อยกเว้นจำกัดตามด้านล่าง)
- 4) แสตมป์หรือเหรียญใดก็ได้ (โดยมีข้อยกเว้นจำกัดตามด้านล่าง)
- 5) เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ใด ๆ หรือ
- 6) ทรัพย์สินส่วนบุคคลที่จับต้องได้อื่นใดที่ IRS กำหนดว่าเป็น "ของสะสม" ภายใต้ IRC

Section 408(m)

อย่างไรก็ตาม การอ้างถึง "ทรัพย์สินส่วนบุคคลที่จับต้องได้อื่น ๆ" ของกฎหมายอาจสนับสนุน ข้อโต้แย้งที่ว่า สิ่งของต่าง ๆ ที่ถือเป็นของสะสมภายใต้กฎหมายนี้ให้รวมถึงทรัพย์สินที่จับต้องได้ เท่านั้น โดยกระทรวงการคลังและกรมสรรพากรได้เผยแพร่กฎระเบียบที่เสนอในปี 2527 ที่ซึ่ง กำหนดให้เครื่องดนตรีและวัตถุทางประวัติศาสตร์ใด ๆ เช่น เอกสาร เสื้อผ้า ฯลฯ เป็นของสะสม กฎระเบียบที่เสนอดังกล่าวยังคงเน้นไปที่วัตถุที่จับต้องได้ ดังนั้น สามารถตีความได้ว่าสินทรัพย์ดิจิทัลที่ จับต้องไม่ได้ เช่น NFT ไม่ใช่ของสะสม⁵⁷

ในปี 2565 สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) ได้เผยแพร่ร่างที่ระบุว่า NFT จะถือเป็น "สินทรัพย์ดิจิทัล" ซึ่งคล้ายกับสกุลเงินดิจิทัล หากมีการขาย รับ หรือให้ NFT โดยไม่ได้รับ ค่าตอบแทนในระหว่างปีภาษี ผู้มีเงินได้จะต้องทำเครื่องหมายในช่อง "ใช่" ใน "คำถามเกี่ยวกับภาษี

⁵⁶ LANGSTON THOMAS, Everything You Need to Know About NFTs and Taxes in 2023 [Online]. Available from: <https://nftnow.com/guides/critical-things-to-know-about-taxes-nfts/> [25 December 2022]

⁵⁷ Jason Hoerner, Bryce Nelson, and Lee Holstein, Non-Fungible Tokens and Potential Federal Income Tax Characterization Issues [Online]. Available from: <https://discovery-ebSCO-com.chula.idm.oclc.org/c/3q5j6g/viewer/pdf/bcs4vdm7kr> [18 January 2023]

คริปโทเคอร์เรนซี" ในแบบฟอร์ม 1040⁵⁸ ส่งผลทำให้ NFT อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ทางภาษีเดียวกันกับสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทอื่นๆ ซึ่งสามารถสรุปแนวทางการจัดเก็บตามธุรกรรมการซื้อขาย NFT ได้ดังนี้

4.1.1.1 เงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย NFT ของผู้สร้าง (Creators)

สำหรับผู้สร้าง (Creators) NFT ถือเป็นทรัพย์สินทั่วไป เนื่องจากเป็นทรัพย์สินในลักษณะของสิทธิบัตร แบบจำลอง ลิขสิทธิ์ การประพันธ์วรรณกรรม การประพันธ์ดนตรี การประพันธ์ทางศิลปะ หรือทรัพย์สินที่คล้ายกัน ซึ่งสร้างขึ้นจากความสามารถส่วนตัวของผู้เสียภาษี หรือเป็นทรัพย์สินที่จัดเตรียมหรือผลิตขึ้นสำหรับผู้เสียภาษี เมื่อพิจารณาธุรกรรมต่าง ๆ ของผู้สร้าง NFT พบว่า การสร้าง NFT ไม่ถือเป็นกิจกรรมทางภาษี แต่หากมีการขาย NFT ที่ทำการสร้างขึ้นมาแล้ว ถือเป็นกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี โดยกฎทั่วไปที่ต้องปฏิบัติตามในฐานะศิลปินหรือผู้สร้าง NFT คือ เมื่อขาย NFT ศิลปินหรือผู้สร้างจะต้องจ่ายภาษีจากกำไร ซึ่งกำไรสำหรับผู้สร้าง NFT จะถูกพิจารณาเป็นเงินได้ปกติ (Income) และเงินได้นี้จะถูกหักภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ปกติ (Regular Income Tax Rate) ดังนั้นเงินได้ที่เกิดขึ้นจะถูกจัดเก็บภาษีเป็นเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ (Self-Employment Income)⁵⁹

4.1.1.2 เงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย NFT ของนักลงทุน (Investors)

เมื่อ NFT ถูกสร้างและขายโดยผู้สร้างดั้งเดิมแล้ว NFT ยังสามารถขายในตลาดรองต่อไปได้ ฉะนั้น หากนักลงทุนขาย NFT หลังจากถือครองไว้เกินกว่า 1 ปี เงินได้จากการขาย NFT ดังกล่าวจะต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน โดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ต้องเสียคือร้อยละ 20 แต่หากนักลงทุนขาย NFT หลังจากถือครองไว้ น้อยกว่า 1 ปี เงินได้จากการขาย NFT ดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ปกติ (Ordinary Income) โดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ต้องเสียคือร้อยละ 37 นอกจากนี้ กรณีขาย NFT ที่ถือครองไว้เกินกว่า 1 ปีเกิดมีผลขาดทุน ผู้มีเงินได้สามารถใช้ผลขาดทุนมาหักลบกับส่วนเกินทุนที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่า NFT ได้

ตัวอย่างที่ 1 นาย A ซื้อ Art NFT มาในราคา 14,000 ดอลลาร์สหรัฐ หลังจากนั้น 6 เดือน นาย A ขาย NFT ไปในราคา 18,000 ดอลลาร์สหรัฐ ส่งผลให้เกิดกำไรจำนวน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ ทั้งนี้ เนื่องจากนาย A ถือ NFT น้อยกว่าหนึ่งปี กำไรจากการขาย NFT จำนวน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ

⁵⁸ Miles Brooks, The Ultimate Guide to NFT Taxes in 2022 [Online]. Available from: <https://coinledger.io/blog/how-are-nfts-taxed> [26 December 2022]

⁵⁹ Arthur Teller, The Essential NFT Tax Guide for Creators and Investors [Online]. Available from: <https://tokentax.co/blog/nft-tax-guide> [26 December 2022]

จึงถือเป็นเงินลงทุนระยะสั้น ต้องเสียภาษีตามเงินได้ปกติ (Ordinary Income) ซึ่งมีอัตราภาษีสูงสุดที่ต้องเสียคือร้อยละ 37 แต่หาก นาย A ถือครอง NFT มาจำนวนหนึ่งปีหรือนานกว่านั้น ผลกำไรของ นาย A จะถือเป็นเงินลงทุนระยะยาว ต้องเสียภาษีตามส่วนเกินทุน (Capital Gain) ในส่วนที่เกินกว่าที่ลงทุน ซึ่งมีอัตราภาษีสูงสุดที่ต้องเสียคือร้อยละ 20⁶⁰

ตัวอย่างที่ 2 นาย B ซื้องานศิลปะ NFT มาในราคา 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ หลังจากนั้น 18 เดือน นาย B ขายงานศิลปะ NFT ไปในราคา 6,000 ดอลลาร์สหรัฐ ส่งผลให้ขาดทุน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ ในปีภาษีปัจจุบันนาย B สามารถนำผลขาดทุนมาหักกลับกับส่วนเกินทุน (Capital Gain) ได้เป็นจำนวน 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ ส่วนผลขาดทุนอีกจำนวน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐ จะถูกยกยอดไปในปีถัดไป⁶¹

ตัวอย่างที่ 3 นาย C ซื้อคลิปวิดีโอ NFT ของเพลงที่เขียนและแสดงโดยนักร้องชื่อดัง ในราคา 1 ล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ จากนั้น 16 เดือนต่อมามูลค่าของ NFT ลดลง เนื่องจากนักร้องถูกกล่าวหาว่าลอกเลียนผลงานเพลง นาย C จึงตัดสินใจขาย NFT ไปในราคา 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ส่งผลให้เกิดผลขาดทุนจำนวน 950,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งในฐานะนักลงทุน นาย C อาจหักผลขาดทุนได้จำนวน 3,000 ดอลลาร์สหรัฐจากการสูญเสียเงินทุนในปีปัจจุบัน ผลขาดทุนที่เหลืออีกจำนวน 947,000 ดอลลาร์สหรัฐจะถูกยกยอดไปปีถัดไปโดยไม่มีกำหนด แม้ว่าสุดท้าย นาย C จะสามารถหักยอดขาดทุนสะสมจำนวนมากได้ทั้งหมด แต่การหักเงินในปีปัจจุบันมักจะให้ประโยชน์มากกว่าเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมของเงินยังคงเท่าเดิม⁶²

ตัวอย่างที่ 4 นาย C มีกำไรจากการขายหุ้นอยู่จำนวน 950,000 ดอลลาร์สหรัฐ โดยจ่ายภาษีไปทั้งหมด 190,000 ดอลลาร์สหรัฐ หากนาย C ขาย NFT จากตัวอย่างที่ 3 ในปีเดียวกันกับการขายหุ้นดังกล่าว นาย C จะสามารถนำผลขาดทุนจากการขาย NFT มาหักกลับกับกำไรจากการขายหุ้นของนาย C ได้ทั้งหมด ส่งผลให้ไม่ต้องเสียภาษีและไม่มียอดขาดทุนยกมา⁶³

⁶⁰ Lisa M. Blum and Benjamin P. Foster, The Taxation of Nonfungible Token Transactions [Online]. Available from: <https://www.cpajournal.com/2021/08/13/the-taxation-of-nonfungible-token-transactions/> [8 January 2023]

⁶¹ Ibid

⁶² Ibid

⁶³ Ibid

4.1.1.3 ผลประโยชน์ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซี

เนื่องจาก NFT ได้รับการบันทึกและถ่ายโอนข้อมูลบนระบบบล็อกเชน ซึ่งทั่วไปแล้ว NFT จะซื้อโดยใช้สกุลเงินดิจิทัล ไม่ใช่สกุลเงินปกติ แม้ว่า NFT บางชนิดจะสามารถซื้อได้ด้วยสกุลเงินปกติหรือด้วยบัตรเครดิตก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีซื้อ NFT โดยใช้สกุลเงินดิจิทัล ทั้งผู้ขายและผู้ซื้อมีส่วนร่วมในธุรกรรมที่แลกเปลี่ยนที่ต้องเสียภาษี คือ เมื่อมีการซื้อ NFT ด้วยสกุลเงินดิจิทัลหรือโอนคริปโทเคอร์เรนซี จะเสมือนว่าเป็นการขายสกุลเงินดิจิทัลนั้นด้วย ซึ่งหมายความว่า ภาระทางภาษีจะเกิดขึ้นหากมีกำไรจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสกุลเงินดิจิทัลนั้น⁶⁴ อย่างไรก็ตาม หากมีการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหลังจากถือครองไว้เกินกว่า 1 ปีจะถือเป็นส่วนเกินทุน (Capital Gain) แต่หากมีการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหลังจากถือครองน้อยกว่า 1 ปี จะถือเป็นเงินได้ปกติ (Ordinary Income) และหากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีที่ถือครองไว้เกินกว่า 1 ปีนั้นเกิดผลขาดทุน ผู้มีเงินได้สามารถใช้ผลขาดทุนมาหักลบกับกำไรจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) ได้

ตัวอย่างที่ 5 นาย A ซื้อ Bitcoin มาในมูลค่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งอีก 6 เดือนต่อมาได้นำมาใช้ซื้องานศิลปะดิจิทัล NFT ในราคา 14,000 ดอลลาร์สหรัฐ การทำธุรกรรมดังกล่าวส่งผลให้เกิดผลกำไรจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) ในสกุลเงินดิจิทัลจำนวน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ เนื่องจากนาย A ถือ Bitcoin นานกว่าหนึ่งปี กำไรดังกล่าวจะถือเป็นการลงทุนระยะสั้น ต้องเสียภาษีตามเงินได้ปกติ (Ordinary Income) แต่หากระยะเวลาการถือครอง Bitcoin ของนาย A อยู่ที่หนึ่งปีหรือนานกว่านั้น กำไรดังกล่าวจะถือเป็นการลงทุนระยะยาว ต้องเสียภาษีตามกำไรจากส่วนเกินทุน (Capital Gain)⁶⁵

ตัวอย่างที่ 6 นาย A ซื้อ Bitcoin มาในมูลค่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งอีก 18 เดือนต่อมา นำมาใช้ซื้องานศิลปะดิจิทัล NFT ในราคา 6,000 ดอลลาร์สหรัฐ ส่งผลให้เกิดผลขาดทุนจำนวน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งนาย A จะสามารถนำผลขาดทุนมาหักลบในปีภาษีปัจจุบันได้เพียง 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ และผลขาดทุนอีกจำนวน 1,000 ดอลลาร์สหรัฐจะถูกยกยอดไปในปีถัดไป⁶⁶

⁶⁴ Arthur Teller, The Essential NFT Tax Guide for Creators and Investors [Online]. Available from: <https://tokentax.co/blog/nft-tax-guide> [26 December 2022]

⁶⁵ Lisa M. Blum and Benjamin P. Foster, The Taxation of Nonfungible Token Transactions [Online]. Available from: <https://www.cpajournal.com/2021/08/13/the-taxation-of-nonfungible-token-transactions/> [8 January 2023]

⁶⁶ Ibid

4.1.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาตามประมวลกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา มีหลักที่ต้องพิจารณาดังนี้⁶⁷

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Based Taxation) โดยหลักจะพิจารณาที่แหล่งเงินได้เป็นสำคัญ ไม่ว่าผู้เสียภาษีนั้นจะเป็นคนชนชาติใด กล่าวคือ ผู้ใดมีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา จะต้องเสียภาษี ให้กับประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น นาย ค เป็นคนไทย ได้รับเงินปันผลจากการลงทุนในประเทศสหรัฐอเมริกา ถือว่านาย ค มีแหล่งเงินได้ในประเทศและต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Based Taxation) โดยหลักจะพิจารณาที่ผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ กล่าวคือ พลเมืองสหรัฐอเมริกา (US Citizen) หรือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (US Residence) ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือไม่ กล่าวคือ US Citizen หรือ US Residence เมื่อมีแหล่งเงินได้จากทั่วโลกจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศสหรัฐอเมริกาเสมอ

ตัวอย่างเช่น นาย A เป็น US Citizen อาศัยอยู่ในประเทศไทย มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินในประเทศไทย ถือเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม นาย A เป็น US Citizen เมื่อมีรายได้จากประเทศไทย ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกา ตามหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลก เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามประมวลกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ประกาศ 544⁶⁸ การขายและการจำหน่ายทรัพย์สินอื่น ในเรื่องของการพิจารณาหลักแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ วางหลักว่า พลเมืองสหรัฐอเมริกา ผู้มีเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศสหรัฐอเมริกา เว้นแต่เงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือไม่และไม่ว่าจะได้รับแบบฟอร์ม 1099 จากผู้ชำระเงินในต่างประเทศหรือไม่ หลักดังกล่าวเป็นหลักที่มุ่งพิจารณาผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญว่าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็น US Citizen ไม่ว่ามีเงินได้จากแหล่งใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศสหรัฐอเมริกา

⁶⁷ เกศสินี ศรีทิพย์วงศ์, การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency), (เอกัตศึกษาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2564), หน้า 41.

⁶⁸ The Internal Revenue Service (IRS), Publication 544 Sales and Other Dispositions of Assets [Online], Available from: https://www.irs.gov/publications/p544#en_US_2020_publink100067613 [26 December 2022]

ดังนั้น การพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการซื้อขาย NFT จึงมุ่งพิจารณาถิ่นที่อยู่ หรือสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ หากเป็น US Residence หรือ US Citizen ไม่ว่าจะเงิน ได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินในประเทศหรือนอกประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศ สหรัฐอเมริกาเสมอ

ในกรณีคนต่างชาตินั้นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา สามารถแบ่งได้เป็น 2 กลุ่ม คือ คนต่างชาติ ที่ถือกรีนการ์ด (Resident Aliens) และคนต่างชาติที่ไม่ได้ถือกรีนการ์ด (Non-Resident Aliens) ตามประกาศ 519 กำหนดให้ Resident Aliens จะต้องเสียภาษีเหมือนกับ US Citizens กล่าวคือ เสียภาษีจากเงินได้ทั่วโลก ไม่ว่าจะจำหน่ายทรัพย์สินในประเทศหรือนอกประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้อง เสียภาษีให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาเสมอ ในขณะที่ Non-Resident Aliens จะเสียภาษีเงินได้เฉพาะ จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น

4.1.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขาย NFT

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ ภาษีขาย คือ ภาษีบริโภค (Consumption Tax) ที่เรียกเก็บโดยรัฐและ รัฐบาลท้องถิ่นในประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับการขายสินค้าและบริการ ซึ่งจัดเก็บโดยผู้ค้าปลีก (ผู้ขาย) ณ จุดขายและนำส่งไปยังหน่วยงานด้านภาษี ส่วนใหญ่ผู้ค้าปลีกจะเก็บภาษีขายตามอัตราใน เขตอำนาจการควบคุมที่ลูกค้าใช้สินค้าหรือบริการ โดยมีการกำหนดอัตราภาษีขายตั้งแต่ 2% จนถึง สูงสุดที่ 10%

หากผู้ค้าปลีกไม่ได้ประกอบธุรกิจหรือไม่มี Nexus ในรัฐหรือเขตอำนาจควบคุมที่ลูกค้าใช้ สินค้าหรือบริการ โดยทั่วไปลูกค้า (ผู้ซื้อ) จะต้องชำระภาษีบริโภคด้วยตนเองโดยตรงกับหน่วยงาน ด้านภาษีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ยังได้ออกกฎหมายที่กำหนดความรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีขายสำหรับผู้ ให้บริการตลาดออนไลน์ เพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมให้บุคคลอื่น ๆ ที่มาขายสินค้า บนแพลตฟอร์มออนไลน์ โดยผู้ให้บริการตลาดออนไลน์มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวมและนำส่ง ภาษีขายสำหรับสินค้าที่ต้องเสียภาษีที่ขายโดยบุคคลอื่น ๆ บนตลาดออนไลน์

ปัจจุบันหลายรัฐในประเทศสหรัฐอเมริกามีกฎหมายบังคับใช้ภาษีขายกับสินค้าดิจิทัล เช่นเดียวกับหน่วยงาน VAT ทั่วโลก โดยเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2565 รัฐวอชิงตันได้ออก Interim Guidance Statement (IGS)⁶⁹ ซึ่งกำหนดให้โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) อยู่ภายใต้การ

⁶⁹ Department of Revenue Washington State, Interim statement regarding the taxability of non-fungible tokens (NFTs) [Online], Available from: <https://dor.wa.gov/interim-statement-regarding-taxability-non-fungible-tokens-nfts> [20 January 2023]

บังคับต้องเสียภาษีขายในอัตรา 6.5% และภาษีธุรกิจและการครอบครอง (Business & Occupation Tax : B&O) ในอัตรา 0.471% ตัวอย่างเช่น แคมเป็นผู้สร้าง NFT มีอาชีพที่อาศัยอยู่ในรัฐวอชิงตัน แคมขายงานศิลปะดิจิทัล NFT ให้กับจอร์จในราคา 10 ETH ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับ 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ โดยจอร์จอาศัยอยู่ในรัฐวอชิงตันเช่นกัน ภาษีขายจากการทำธุรกรรมคือ 650 ดอลลาร์สหรัฐ (10,000 ดอลลาร์สหรัฐ *6.5%) ด้วยเหตุนี้ จอร์จจึงต้องจ่ายเงินทั้งสิ้น 10,650 ดอลลาร์สหรัฐเพื่อซื้อ NFT เมื่อธุรกรรมได้รับการดำเนินการแล้ว แคมผู้ค้าปลีกจะต้องส่งเงินจำนวน 650 ดอลลาร์สหรัฐไปยังรัฐวอชิงตัน นอกจากนี้ เนื่องจากแคมเป็นผู้ค้าปลีกที่ตั้งอยู่ในรัฐวอชิงตัน แคมจะต้องเสียภาษี B&O จากรายได้ 10,000 ดอลลาร์ในอัตรา 0.471% ด้วย⁷⁰

รัฐวอชิงตันถือเป็นรัฐแรกที่ยกคำแนะนาด้านภาษีขายเฉพาะ NFT และคำแนะนาดังกล่าวมีผลบังคับใช้แล้ว⁷¹ โดยสามารถสรุปหลักการต่าง ๆ ได้ดังนี้

4.1.3.1 การกำหนดราคาขายของ NFT

โดยทั่วไปราคาขายของ NFT จะวัดจากสิ่งตอบแทนที่ผู้ขายได้รับ ไม่ว่าจะมาจากผู้ซื้อหรือบุคคลที่สาม ซึ่งกรมสรรพากรคาดการณ์ว่า ในบางกรณีจะได้รับการพิจารณาในรูปแบบของสกุลเงินดิจิทัล หากผู้ขายได้รับสกุลเงินดิจิทัลเพื่อแลกกับ NFT มูลค่าของสกุลเงินดิจิทัลที่ประมวลได้จะต้องแปลงเป็นดอลลาร์สหรัฐ ณ เวลาที่ขาย

4.1.3.2 หน้าที่ของผู้ขาย NFT

ผู้เสียภาษีมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาเอกสารที่เหมาะสม โดยผู้ขาย NFT ต้องเก็บรักษาเอกสารเพื่อยืนยันลักษณะของการขายแต่ละครั้ง ผู้ขายต้องเก็บรักษาเอกสารที่ระบุเวลาและสถานที่ขาย สิ่งตอบแทนที่ได้รับ และบันทึกอื่น ๆ ที่จำเป็นในการกำหนดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละธุรกรรมและการวัดภาษีที่เหมาะสม

4.1.3.3 หน้าที่ของผู้อำนวยความสะดวกของตลาด

ตลาดที่อำนวยความสะดวกในการขายปลีกของ NFT อาจมีคุณสมบัติเป็นผู้อำนวยความสะดวกในตลาดสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของรัฐวอชิงตัน ซึ่งตลาด NFT อาจต้องลงทะเบียนกับกรมสรรพากรหากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ Nexus ที่สำคัญ และมีหน้าต่าง ๆ ดังนี้

⁷⁰ Shehan Chandrasekera, NFT Purchases Are Now Being Subject To Sales Taxes [Online], Available from: <https://www.forbes.com/sites/shehanchandrasekera/2022/07/13/nft-purchases-are-now-being-subject-to-sales-taxes/?sh=6bc1ffca9cf9> [16 January 2023]

⁷¹ Ibid

(ก) Marketplace ต้องรวบรวมและส่งยอดขายหรือจ่ายภาษีสำหรับยอดค้าปลีกที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดที่มาจากรัฐวอชิงตันในนามของผู้ขายในตลาดที่ทำการขายปลีกผ่านตลาดของผู้อำนวยความสะดวกในตลาด

(ข) ตลาดที่มีคุณสมบัติเป็นผู้อำนวยความสะดวกในตลาดต้องให้ข้อมูลการขายรายเดือนของผู้ขายในรัฐวอชิงตันแก่ผู้ขายภายในตลาดของตนเอง

(ค) ผู้อำนวยความสะดวกในตลาด ต้องรายงานการขายของตนเองและการขายที่ทำในนามของผู้ขายรายอื่นภายใน Marketplace ของตนเอง

(ง) หากตลาดรับค่าคอมมิชชั่นจากการขาย NFT ที่มีแหล่งที่มาจากรัฐวอชิงตัน ตลาดดังกล่าวจะต้องเสียภาษี B&O ของกิจกรรมและบริการอื่น ๆ

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้ให้ตัวอย่างจำนวนมากที่ระบุถึงข้อเท็จจริงและข้อสรุป ซึ่งตัวอย่างเหล่านี้ใช้เพื่อเป็นแนวทางทั่วไปเท่านั้น หากมีผลลัพธ์ทางภาษีในสถานการณ์อื่นๆ จะต้องพิจารณาแยกกันหลังจากตรวจสอบข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดแล้ว

ตัวอย่างที่ 1 การขาย NFT ที่ให้สิทธิ์การเป็นเจ้าของรหัสดิจิทัล⁷²

ข้อเท็จจริง

(ก) คุณ Zoe อาศัยอยู่ที่พรายเคย์ฮาร์เบอร์ รัฐวอชิงตัน

(ข) คุณ Zoe สร้าง Puffin NFT ซึ่งเป็นที่ต้องการอย่างมาก โดยนำมาวางขายผ่านตลาดออนไลน์ NFT

(ค) คุณ Zoe ขาย Puffin NFT ให้กับคุณ Norika ซึ่งอาศัยอยู่ในซีแอตเทิล รัฐวอชิงตัน

(ง) คุณ Zoe จะได้รับและเก็บรักษาบันทึกทางธุรกรรมของคุณ Norika รวมถึงที่อยู่ของคุณ Norika ในซีแอตเทิล รัฐวอชิงตัน

ผลลัพธ์

(ก) คุณ Zoe ขายรหัสดิจิทัลซึ่งให้สิทธิ์เข้าถึงภาพดิจิทัลแก่คุณ Norika

(ข) การขายอยู่ภายใต้ภาษีการขายปลีกและภาษี B&O

(จ) แม้ว่าคุณ Zoe จะไม่ทราบว่าคุณ Norika ได้รับ NFT ครั้งแรกที่ได้ แต่การขายดังกล่าวให้มีแหล่งที่มาจากซีแอตเทิล รัฐวอชิงตัน

⁷² Department of Revenue Washington State, Interim statement regarding the taxability of non-fungible tokens (NFTs) [Online], Available from: <https://dor.wa.gov/interim-statement-regarding-taxability-non-fungible-tokens-nfts> [20 January 2023]

(ค) คุณ Zoe ต้องเสียภาษี B&O สำหรับการค้าปลีกและต้องเก็บภาษีขายจากคุณ Norika ตามอัตรารวมของรัฐและท้องถิ่นสำหรับซีแอตเทิล รัฐวอชิงตัน ซึ่งการขายจะถือว่าเกิดขึ้นในขณะที่การโอน NFT จากคุณ Zoe ไปยังคุณ Norika ถูกบันทึกลงในบล็อกเชน

ตัวอย่างที่ 2 การขาย NFT ที่ให้สิทธิ์การเป็นเจ้าของรหัสดิจิทัลและสิทธิ์ในการรับบริการที่ไม่ใช่การขายปลีก (การเข้าชมงานที่มีผู้ชม)⁷³

ข้อเท็จจริง

- (ก) Iggy Richards สมาชิกวงร็อก South Capitol อาศัยอยู่ใน Olympia
- (ข) Iggy ขาย NFT เพลงของวง ซึ่งให้สิทธิ์การเป็นเจ้าของรหัสดิจิทัล (เพลงดิจิทัล)
- (ค) ผู้ซื้อจะได้รับบัตรคอนเสิร์ตสำหรับการแสดงที่กำลังจะมีขึ้นของวง Gorge Amphitheatre ใน Grant County ซึ่งราคาจะไม่ได้ถูกระบุแยกออกมาอย่างชัดเจนจากราคาซื้อขาย NFT
- (ง) Louisa ซึ่งอาศัยอยู่ใน Olympia ได้ซื้อแพ็คเกจ NFT จาก Iggy
- (จ) Iggy ได้รับและรักษากฎบัตรทางธุรกรรมเกี่ยวกับที่อยู่ของ Louisa ใน Olympia

ผลลัพธ์

- (ก) การขายประกอบด้วยสองส่วนที่ต้องเสียภาษีอย่างชัดเจน ได้แก่ รหัสดิจิทัล (การบันทึกเสียงดนตรีดิจิทัล) และบริการที่ไม่ใช่การขายปลีก (การเข้าชมคอนเสิร์ตสด)
- (ข) หากขายแยกต่างหาก การขายรหัสดิจิทัลจะต้องเสียภาษีขายและภาษี B&O ในขณะที่รายได้สำหรับการเข้าชมคอนเสิร์ตจะต้องเสียภาษี B&O
- (ค) ข้อเท็จจริงไม่ได้ระบุว่าผลิตภัณฑ์สามารถแยกกลุ่มได้ ดังนั้นราคาขายทั้งหมดจึงอยู่ภายใต้ภาษีขายและภาษี B&O โดยการขายจะถือว่าเกิดขึ้นในเวลาที่มีการถ่ายโอน NFT จาก Iggy ไปยัง Louisa ซึ่งจะถูกบันทึกไว้ใน blockchain
- (ง) ในขณะที่ South Capitol ไม่ทราบว่าการรับ NFT เกิดขึ้นที่ใด การขายดังกล่าวมีแหล่งที่มาจาก Olympia
- (จ) Iggy ต้องเก็บภาษีขายจาก Louisa ตามอัตรารวมของรัฐและท้องถิ่นสำหรับ Olympia

⁷³ Ibid

4.2 มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ของประเทศออสเตรเลีย

ตั้งแต่ปี 2562 รัฐบาลออสเตรเลียได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่จำเป็นเพื่อให้มองเห็นได้ในพื้นที่ cryptocurrency ตรวจสอบและแม้แต่ควบคุม ตัวอย่างเช่น รัฐบาลเริ่มรวบรวมข้อมูลในเดือน พฤษภาคม 2562 จากผู้ให้บริการที่ได้รับการแต่งตั้ง (DSP) เพื่อให้แน่ใจว่าผู้คนที่ซื้อขายสกุลเงินดิจิทัล จะจ่ายภาษีอย่างถูกต้อง ความสนใจแบบเดียวกันนี้กำลังแสดงต่อ NFT ในฐานะสินทรัพย์ที่ต้องเสีย ภาษีในออสเตรเลีย

ในปี 2565 รัฐบาลได้ออกคำแนะนำที่ครอบคลุมเกี่ยวกับภาษีสกุลเงินดิจิทัลและ NFT โดยสรุป ทั้งสกุลเงินดิจิทัลและ NFT ต้องเสียภาษี เนื่องจากกฎหมายภาษีสำหรับ NFT ทำงานในลักษณะ เดียวกับสกุลเงินดิจิทัล⁷⁴

4.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกิดจากการซื้อขาย NFT

กรมสรรพากรของออสเตรเลีย (ATO) ยืนยันว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ของโทเคนที่ไม่สามารถ ทดแทนกันได้ (NFT) เป็นไปตามหลักการทั่วไปเช่นเดียวกับสกุลเงินดิจิทัล ดังนั้น NFT จึงเป็น สินทรัพย์และต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gains Tax)

ในบริบทของการเก็บภาษี NFT อยู่ภายใต้ 4 ประเภทที่แตกต่างกัน แต่ละหมวดหมู่เหล่านี้มี กฎหมายภาษีที่ใช้บังคับ ซึ่งสามารถจำแนกประเภทหมวดหมู่ของ NFT ได้ดังนี้

1) NFT เป็นสินทรัพย์การใช้งานส่วนบุคคล

คำจำกัดความของการใช้งานส่วนตัวหมายความว่า หากบุคคลใดกำลังซื้อ NFT เพื่อให้เข้าถึง กิจกรรมงานศิลปะดิจิทัลหรือของที่ระลึกจากศิลปินและอื่น ๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือไม่ได้ใช้ NFT เพื่อทำกำไร ตัวอย่างเช่น หากคุณซื้อ NFT ของนักออกแบบแฟชั่นที่อนุญาตให้คุณเข้าถึงแฟชั่นโชว์ ออนไลน์ของนักออกแบบ NFT นั้นจะกลายเป็นสินทรัพย์การใช้งานส่วนตัว

2) NFT เป็นส่วนหนึ่งของธุรกิจ

หมวดหมู่นี้มีไว้สำหรับผู้สร้าง NFT เพื่อทำกำไรในระยะสั้น (น้อยกว่า 12 เดือน) หากมี การสร้าง NFT และขายภายในระยะเวลาอันสั้นความตั้งใจหลักของผู้สร้างคือ การได้รับผลกำไร

3) NFT เป็นสินทรัพย์ทุนของธุรกิจ

หมวดหมู่นี้มีไว้สำหรับผู้ที่เป็นส่วนสำคัญของเศรษฐกิจ NFT นี้ พวกเขาไม่ใช่นักซุกโดยตรง ของ NFT แต่ซื้อและใช้มันเพื่อธุรกิจของพวกเขา ตัวอย่างเช่น บริษัท กำลังจัดแฟชั่นโชว์จากตัวอย่าง

⁷⁴ Are NFTs Taxable in Australia? [Online], Available from: <https://cryptotaxaus.com.au/nfts/are-nfts-taxable-in-australia/> [13 January 2023]

ข้างต้น บริษัทยังต้องการสร้างรายได้จากการแสดง ดังนั้นจึงสร้าง NFT บางส่วนและขายเป็นบัตรผ่านเข้างาน ซึ่งหมายความว่าผลกำไรที่พวกเขาได้รับเป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากการลงทุน และ NFT กลายเป็นสินทรัพย์ทุนของธุรกิจ

4) NFT เป็นการลงทุน

เป็นหมวดหมู่ที่กว้างขึ้นเล็กน้อย แต่ NFT ใด ๆ ที่สามารถทำกำไร ถือได้ว่าเป็นสินทรัพย์การลงทุน ซึ่งมีวิธีที่อาจเกิดขึ้นได้ดังนี้

(ก) หากซื้อ NFT และถือไว้และมูลค่าของ NFT เพิ่มขึ้นเมื่อเวลาผ่านไป NFT จะกลายเป็นชิ้นส่วนการลงทุน

(ข) ถือได้ว่าเป็นการลงทุนหากมีการซื้อขาย NFT ในตลาดเช่น OpenSea

(ค) หากซื้อ NFT เป็นสินทรัพย์เพื่อการใช้งานส่วนตัว แต่ขายในภายหลัง จะถือเป็นสินทรัพย์การลงทุนหากเกิดกำไร

นี่คือหมวดหมู่บางส่วนที่บอกว่า NFT ถูกดูอย่างไรตามกิจกรรมของผู้ที่สนใจ ดังนั้น หลักการทางภาษีของ NFT จึงขึ้นอยู่กับสถานการณ์ วิธีที่ใช้ NFT รวมถึงเหตุผลในการถือครองและทำธุรกรรมกับ NFT โดยการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับ NFT จะต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gains Tax) อย่างไรก็ตาม สำหรับบุคคลหรือธุรกิจที่สร้างโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) รายได้ใด ๆ จากการขาย NFT เหล่านั้นจะเป็นรายได้ปกติ (Ordinary Income) ไม่ใช่จากส่วนเกินทุน (Capital Gains Tax) นอกจากนี้ โดยทั่วไปสามารถคำนวณภาษีกำไรจากการลงทุนด้วยสูตร ราคาขายหักด้วยต้นทุน จะเท่ากับส่วนเกินลงทุน (กำไรหรือขาดทุน) โดยฐานต้นทุนคือ เมื่อซื้อสินทรัพย์ และราคาขายคือเมื่อขายสินทรัพย์ หากรายได้จากเงินทุนเป็นกำไรจะต้องเสียภาษีส่วนเกินทุน (Capital Gains Tax) แต่ในทางกลับกันหากขาดทุน การขาดทุนนั้นสามารถชดเชยกับกำไรจากการลงทุนอื่น ๆ หรือในอนาคตได้

หลักเกณฑ์ส่วนลดภาษี การยกเว้น และข้อยกเว้นสำหรับ NFT

(ก) หากถือ NFT นานกว่า 12 เดือน จะได้รับส่วนลดภาษี 50% สำหรับ CGT กฎภาษีนี้ใช้กับบุคคลธรรมดาไม่ใช่บริษัท

(ข) หากขาดทุนหรือสูญเสียสินทรัพย์ จะทำให้ไม่ต้องจ่าย CGT ซึ่งจะต้องเก็บบันทึกที่เพียงพอในทั้งสองกรณี

(ค) ไม่มีภาษีสำหรับการสร้าง NFT แต่จะมีเพียงสำหรับการซื้อขาย NFT เท่านั้น

ตัวอย่างเพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนเกินทุน (Capital Gains Tax)

สมมติว่าคุณซื้อ NFT สำหรับ 10 ETH และ ETH แต่ละรายการคือ 3,000 AUD หลังจากนั้น หลังจากหกเดือนคุณขายในราคา 30 ETH และ ETH มีมูลค่าตลาดปัจจุบัน 3,500 AUD มีกำไรเกิดขึ้น ในสถานการณ์นี้ ดังนั้น CGT จึงมีผลบังคับใช้

นี่คือรายละเอียดของตัวอย่าง:

- (ก) ฐานต้นทุน = 30,000 AUD
- (ข) ราคาขาย = 105,000 AUD
- (ค) เงินที่รับ = 75,000 AUD
- (ง) CGT จะถูกนำไปใช้กับกำไร 75,000 เท่านั้น

อย่างไรก็ตามหากระยะเวลา 12 เดือนแทนที่จะเป็น 6 เดือนจะมีส่วนลด 50% ซึ่งหมายความว่า CGT จะถูกนำไปใช้สำหรับ 37,500 AUD แทนที่จะเป็น 75,000 AUD

4.2.2 หลักการจับเก็บภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

ในกรณีที่บุคคลธรรมดาสิ้นสุดการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีของออสเตรเลีย ดังนั้น เพื่อวัตถุประสงค์ด้านภาษี ถือว่าการขายจะเกิดขึ้นในวันนั้น ซึ่งโดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะถือว่าได้ขาย สินทรัพย์ CGT ของตน (รวมถึง NFT) สำหรับมูลค่าตลาด ณ วันนั้น

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีมีทางเลือกที่จะเลื่อนวันจำหน่ายเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีจนถึงวันที่ NFT ถูกขายจริง โดยคำนวณภาษีจากกำไรที่ผู้เสียภาษีทำในเวลานั้น

ดังนั้น ผู้เสียภาษีบุคคลธรรมดาที่ตั้งใจจะเดินทางออกจากออสเตรเลียควรพิจารณาอย่างรอบคอบว่าควรระมัดระวังมากขึ้นหรือไม่ที่จะ

(ก) ขำระภาษีสำหรับการขายโทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ในวันที่ออกจากออสเตรเลีย ซึ่งอาจไม่เหมาะจากมุมมองของกระแสเงินสด

(ข) เลื่อนเวลาภาษีออกไปจนกว่า NFT จะถูกขายจริง ณ วันที่ในอนาคต ซึ่งมูลค่าของ NFT อาจสูงขึ้นอย่างมาก ส่งผลให้ภาระภาษีของออสเตรเลียเพิ่มขึ้น

4.2.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขาย NFT

กรมสรรพากรของออสเตรเลีย (ATO) ได้อัพเดทคำแนะนำเกี่ยวกับการปฏิบัติด้านภาษีของ NFT ซึ่งพวกเขาชี้แจงว่า NFT ไม่ใช่รูปแบบของสกุลเงินดิจิทัล จึงไม่สามารถพึ่งพาการยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax : GST) ได้ ด้วยเหตุนี้ NFT จึงอยู่ภายใต้กฎ GST ปกติ คุณต้องพิจารณาการขาย NFT ในลักษณะเดียวกับที่คุณทำเมื่อขายสินค้าหรือบริการในชีวิตประจำวัน

หากใครก็ตามดำเนินการตลาด NFT ออนไลน์ในฐานะ EDP ซึ่งอำนวยความสะดวกในการขายจากผู้ขายไปยังผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย คุณอาจมีภาระหน้าที่ GST ที่คุณต้องปฏิบัติตาม ซึ่งหากองค์กรของคุณดำเนินการตลาด NFT เป็น EDP คุณจะต้องรับผิดชอบ GST สำหรับการขาย NFT ที่ดำเนินการโดยผู้ขายผ่านแพลตฟอร์มของคุณหาก⁷⁵

- (ก) คุณลงทะเบียนแล้วหรือจำเป็นต้องลงทะเบียน GST
- (ข) เป็นการขายสินค้านำเข้ามูลค่าต่ำน้อยกว่า \$1,000 AUD ให้กับผู้บริโภค
- (ค) ไม่ว่าคุณจะเป็นหรือผู้ค้าช่วยนำสินค้าไปออสเตรเลีย
- (ง) เป็นการขายบริการนำเข้าหรือผลิตภัณฑ์ดิจิทัลให้ผู้บริโภคชาวออสเตรเลีย

ในสถานการณ์เช่นนี้ และตามมาตรา 84-55 ของพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (พระราชบัญญัติสินค้าและบริการ) พ.ศ. 1999 (พระราชบัญญัติ) EDP จะถือว่าเป็น supplier ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย GST ซึ่งหมายความว่า EDP จะต้องรวบรวม GST และส่งไปยังกรมสรรพากรของออสเตรเลีย (ATO) ผ่านคำชี้แจงกิจกรรมทางธุรกิจ

⁷⁵ Australian Government, Non-fungible tokens [Online], Available from: <https://www.ato.gov.au/individuals/investments-and-assets/crypto-asset-investments/transactions---acquiring-and-disposing-of-crypto-assets/non-fungible-tokens/> [13 January 2023]

บทที่ 5

บทวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT

จากการศึกษามาตรการการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ทำให้สามารถวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้ NFT ในเรื่องการจัดประเภทเงินได้พึงประเมิน ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้ดังนี้

5.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ตามกฎหมายไทย

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและหลักการที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในประเทศไทย รวมถึงมาตรการการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย จึงทำให้ได้สังเกตเห็นถึงปัญหาถึงความไม่ชัดเจนหรือยากต่อการจัดประเภทเงินได้ที่เกิดจากการซื้อขาย NFT ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงปัญหาการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในประเด็นต่าง ๆ ข้างต้น เพื่อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจาก NFT ในประเทศไทย

5.1.1 ปัญหาการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินจาก NFT

ภาษีเงินได้ ถือเป็นภาษีชนิดหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บจากผู้มีเงินได้ทุกคนในประเทศ โดยการเก็บภาษีจะมีอัตราการเรียกเก็บที่แตกต่างกันไปตามประเภทของรายได้ ซึ่งรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นจะถูกเรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน” ซึ่งหมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ยกเว้นว่าจะมีการระบุไว้ว่าเป็นเงินที่ได้รับยกเว้นภาษี ดังนั้น ผู้มีเงินได้จึงต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและหลักการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินอย่างดีพอ จึงจะสามารถคำนวณภาษีเงินได้ได้อย่างถูกต้อง ซึ่งหลักสำคัญที่จะทำให้ผู้มีเงินได้มีความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและสามารถจัดประเภทเงินได้พึงประเมินได้อย่างถูกต้อง จะต้องมีความรู้เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติทางกฎหมายที่ชัดเจน โดยเฉพาะเรื่องใหม่อย่างสินทรัพย์ดิจิทัลประเภท NFT เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถยื่นชำระภาษีได้อย่างถูกต้อง

สำหรับประเทศไทยได้มีการประกาศใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561 เกี่ยวกับเรื่องการจัดเก็บภาษีจากสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 14 พฤษภาคม 2561 เพื่อให้สอดคล้องกับเศรษฐกิจดิจิทัลยุคใหม่ที่กำลังเติบโต โดยได้กำหนดให้เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล และผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ซ) และ (ณ) ตามลำดับ และเมื่อพิจารณาจากคู่มือการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีของการเสียภาษีคริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัลที่ออกโดยกรมสรรพากร พบว่า คำนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลดังกล่าวได้อ้างอิงตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ดังนี้

คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

โทเคนดิจิทัล หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบ หรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

- 1) กำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ
- 2) กำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ ตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และให้หมายความรวมถึงหน่วยแสดงสิทธิอื่นตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

จากคำนิยามตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ ข้างต้นสามารถพิจารณาลักษณะพิเศษของ NFT ออกเป็น 2 ลักษณะและมีแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในแต่ละลักษณะ ได้ดังนี้

- 1) NFT มีลักษณะเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง จะเข้านิยามของโทเคนดิจิทัล ซึ่งเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลตาม พ.ร.ก. สินทรัพย์ดิจิทัลฯ

ดังนั้น หากมีเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครอง NFT ลักษณะดังกล่าว หรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอน NFT ข้างต้นเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ซ) และ (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ตามลำดับ ซึ่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ไม่สามารถหักรายจ่ายใด ๆ ได้

2) NFT มีลักษณะเป็นหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่แต่ละหน่วย มีลักษณะเฉพาะ ไม่สามารถใช้หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ประเภทและชนิดเดียวกัน และจำนวนเท่ากันเพื่อทดแทนกันได้ รวมถึงไม่ได้มีการกำหนดสิทธิใด ๆ เพิ่มเติม และไม่มีความประสงค์ในการใช้เป็นสื่อกลางในการซื้อขาย แลกเปลี่ยน เช่น NFT ที่สร้างขึ้นโดยการเก็บ Digital File บน Interplanetary File System (IPFS) และสร้างเหรียญดิจิทัลขึ้นมา เพื่อความสะดวกในการซื้อขายแลกเปลี่ยน โดย Digital File และเหรียญนั้นจะโอนติดไปด้วยกัน ไม่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลง และไม่สามารถแยกกันได้ เป็นต้น ซึ่ง NFT ดังกล่าวจะไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ดิจิทัล

กรณีที่ NFT ไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่กล่าวข้างต้น สามารถสรุปการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินเกี่ยวกับการซื้อขาย NFT ในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ได้ดังนี้

ประเภทเงินได้จาก NFT	ประเทศไทย		ประเทศสหรัฐอเมริกา			ประเทศออสเตรเลีย	
	40 (4) (ฉ)	40 (8)	ส่วนเกินทุน	เงินได้ ปกติ	เงินได้จากการ ประกอบ อาชีพอิสระ	เงินได้ ปกติ	ส่วนเกินทุน
เงินได้จากการขาย NFT ของคนสร้าง (Creator)		✓			✓	✓	
เงินได้จากการขาย NFT ของนักลงทุน (Investors)		✓	✓	✓			✓
ผลประโยชน์ที่ ได้รับจากการโอน คริปโทเคอร์เรนซี	✓		✓	✓			✓

จากตารางจะเห็นว่า มีความแตกต่างของการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินในส่วน of เงินได้จากการขาย NFT ของนักลงทุน (Investors) เนื่องจากตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาของประเทศไทย เคยวินิจฉัยว่าเงินได้จากการพนันกินรวบ (หวยใต้ดิน) แม้เป็นเงินได้ที่มาจากกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายก็เข้าลักษณะเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุในมาตรา 40 (1) – (7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ดังนั้น กรมสรรพากรอาจพิจารณาในส่วน of เงินได้จากการขาย NFT ของนักลงทุน (Investors) ในตลาดรอง เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ได้เช่นกัน แต่สำหรับ

ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย เงินได้จากการขาย NFT ของนักลงทุน (Investors) ในตลาดรองมีแนวทางออกมาย่างชัดเจนว่าเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทอื่น โดยประเทศสหรัฐอเมริกา หากนักลงทุนขาย NFT หลังจากถือครองไว้เกินกว่า 1 ปี เงินได้จากการขาย NFT ดังกล่าวจะต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน โดยมีอัตราภาษีสูงสุดที่ต้องเสียคือร้อยละ 20 แต่หากนักลงทุนขาย NFT หลังจากถือครองไว้ น้อยกว่า 1 ปี เงินได้จากการขาย NFT ดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ปกติ (Ordinary Income) โดยมีอัตรา ภาษีสูงสุดที่ต้องเสียคือร้อยละ 37 สำหรับประเทศออสเตรเลีย เงินได้จากการซื้อขาย NFT ของนัก ลงทุนจะต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gains Tax) และหากนักลงทุนขาย NFT หลังจากถือ ครองไว้ยาวนานกว่า 12 เดือน จะทำให้ได้รับส่วนลดทางภาษีจำนวน 50% สำหรับ Capital Gains Tax นอกจากนี้ การที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียให้สิทธิพิเศษในการเสียอัตราภาษีที่ต่ำ กว่าแก่นักลงทุนที่ถือครอง NFT ระยะยาว เพื่อเป็นการจูงใจให้นักลงทุนเลือกที่จะลงทุนในระยะยาว และเข้ามาลงทุนในประเทศมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายตามประมวลรัษฎากรไทยยังไม่ได้มีการกำหนด หรือขยายความ เกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับ NFT อย่างชัดเจนและครอบคลุมเพียงพอ อาจทำให้ผู้มีเงิน ได้ตีความว่าเงินได้ดังกล่าวไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ หรือจัดประเภทเงินได้พึง ประเมินไม่ถูกต้อง เนื่องจากการตีความจากตัวบทกฎหมายอาจทำให้ผู้มีเงินได้เข้าใจได้ยากหรือเกิด ความสับสน ดังนั้น ควรออกแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ NFT ให้เกิดความ ชัดเจนเช่นเดียวกับคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล เพื่อให้ง่ายต่อการตีความสำหรับการยื่นภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ NFT รวมถึงทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ NFT มี ประสิทธิภาพมากขึ้น

5.1.2 ปัญหาค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี

การที่ประเทศไทยมีการให้เงินได้จากการขาย NFT ของคนสร้าง (Creator) และเงินได้จาก การขาย NFT ของนักลงทุน (Investors) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) โดย กรมสรรพากรวางหลักให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร แต่ยังคงพบว่ายังไม่มีแนวทางระบุ อย่างชัดเจนว่ารายจ่ายใด ๆ ที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาเคย วินิจฉัยว่าเงินได้จากการพนันกินรวบ (หวยใต้ดิน) แม้เป็นเงินได้ที่มาจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วย กฎหมายก็เข้าลักษณะเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุในมาตรา 40 (1) – (7) จึงเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (8) เมื่อไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้หักรายจ่ายเป็นการเหมาได้และโจทก์

ไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ จึงไม่สามารถหักรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้น กรมสรรพากรอาจพิจารณาเงินได้เกิดจากการซื้อขาย NFT เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถหักรายจ่ายได้เช่นกัน

แต่อย่างไรก็ตาม คู่มือการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับกรณีของการเสียภาษีคริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล ได้ระบุว่า การจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลให้แก่บุคคลอื่น เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร โอนจำนวนเงินที่ลงทุนให้รวมถึงต้นทุนค่าซื้อและค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล เช่น ค่าธรรมเนียมและค่าโอน⁷⁶ ในขณะที่แนวทางของต่างประเทศนอกจากต้นทุนจากการซื้อที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้แล้ว ยังให้รวมถึงต้นทุน Gas fee ด้วย⁷⁷ โดยเป็นค่าธรรมเนียมหรือมูลค่าราคาในการทำธุรกรรมบนแพลตฟอร์มบล็อกเชน ซึ่งผู้ใช้งานต้องจ่ายให้กับผู้ประมวลผลการทำธุรกรรมบนแพลตฟอร์ม⁷⁸ ดังนั้น จึงสามารถสรุปรายจ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีในแต่ละประเภทเงินได้ตามกฎหมายของไทย ได้ดังนี้

กรณีของคนสร้าง NFT ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้จะเป็นต้นทุนจากการสร้าง NFT เพื่อให้ได้ซึ่งผลงาน แต่ถ้าหากค่าใช้จ่ายนั้นไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของ NFT รายการใดย่อมเป็นการยากที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายได้เช่นกัน นอกจากนี้ ค่าธรรมเนียมที่ถูกเรียกเก็บจากการวางขาย NFT ก็สามารถนำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ โดยรายจ่ายต่าง ๆ บนแพลตฟอร์มที่ถูกเรียกเก็บควรเก็บหลักฐานไว้ให้อย่างครบถ้วนเพื่อใช้ในการยื่นเสียภาษี

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นค่าธรรมเนียมของแพลตฟอร์มซื้อขาย NFT ในประเทศไทยแต่ไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ ก.ล.ต โดยในแต่ละแพลตฟอร์มอาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่แตกต่างกันโดยหลัก ๆ ประกอบด้วย

1. ค่าธรรมเนียมชำระ 2.75% คิดจากมูลค่ารวมของราคาขาย
2. ค่าธรรมเนียมแพลตฟอร์ม 10% คิดจากราคาขายหลังหักค่าธรรมเนียมชำระ

⁷⁶ คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล หน้า 6

⁷⁷ Easy Guide to NFT Taxes for 2023 [Online], Available from: <https://gordonlawltd.com/nft-tax-guide/> [10 February 2023]

⁷⁸ ปิยวรรณ เฉลิมฉัตรวิช, ค่าแก๊ส คืออะไร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://thematter.co/futureverse/future-word-gas-fee/162014> [10 กุมภาพันธ์ 2566]

3. ยอดสุทธิ = ราคาขาย - ค่าธรรมเนียมชำระ - ค่าธรรมเนียมแพลตฟอร์ม ซึ่งยอดนี้อาจยังไม่ถูกหักค่าธรรมเนียมการโอนเข้าบัญชีธนาคาร

กรณีของนักลงทุน (Investors) ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้จะเป็นต้นทุนของการซื้อ NFT และค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ถูกเรียกเก็บบนแพลตฟอร์ม แต่เนื่องจากปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการในการเข้ามากำกับดูแล NFT Marketplace จึงอาจทำให้ข้อมูลและหลักฐานที่ได้รับไม่มีความน่าเชื่อถือหรือยากที่จะทำการตรวจสอบได้ ซึ่งส่งผลให้นักลงทุนเสียเปรียบและอาจไปลงทุนในแพลตฟอร์มของต่างประเทศได้ ดังนั้น ก.ล.ต. ควรเร่งทบทวนหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแล NFT Marketplace เพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางการกำกับดูแลของสากล

กรณีผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซี ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ฉ) เฉพาะส่วนที่เกินกว่าที่ลงทุน ซึ่งต้นทุนที่ลงทุนให้รวมถึงมูลค่าต้นทุนซื้อโดยตรงที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเหรียญคริปโทเคอร์เรนซี และค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรมบนแพลตฟอร์มบล็อกเชน

5.1.3 ปัญหาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับประเทศไทย NFT เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การพิจารณาการตั้งอยู่ของทรัพย์สินว่าอยู่ประเทศใดจึงทำได้ค่อนข้างยาก ซึ่งตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลในต่างประเทศนั้น กรมสรรพากรมีหลักพิจารณาจาก Wallet ที่ใช้ในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล เนื่องจากกรมสรรพากรมองว่า Wallet เป็นแหล่งของเงินได้สำหรับใช้ในการทำธุรกรรมต่าง ๆ เกี่ยวกับการซื้อขาย NFT ซึ่งได้มีการพิจารณาว่า หาก Wallet อยู่ในประเทศใดจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น สรุปคือหาก Wallet เป็นแหล่งเงินได้ในประเทศ ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย แต่หาก Wallet เป็นแหล่งเงินได้ต่างประเทศ ผู้มีเงินได้ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีต่อเมื่ออยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วันและได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่อยู่ถึง 180 วัน ดังนั้น ด้วยลักษณะของ NFT ที่มีการซื้อขายบนบล็อกเชนและมี Wallet เพื่อใช้ในการซื้อขายเช่นเดียวกัน ทำให้ใช้การเทียบเคียงกับหลักเกณฑ์ของการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลข้างต้นในการพิจารณาการตั้งอยู่ของทรัพย์สินได้

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย การพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการซื้อขาย NFT มุ่งพิจารณาถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ หากเป็น Residence ประเทศใด ไม่ว่าจะมิเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินในประเทศหรือนอกประเทศจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นเสมอ

ดังนั้น การพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ NFT ควรนำแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรของประเทศไทยสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลในต่างประเทศมาปรับใช้จึงเหมาะสมกว่า โดยใช้หลักพิจารณาจาก Wallet ซึ่งหาก Wallet อยู่ในประเทศใดจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น

5.1.4 ปัญหาการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจาก NFT มีลักษณะเฉพาะ ไม่สามารถทำซ้ำหรือคัดลอกได้ และจัดเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทหนึ่งที่สามารถใช้รับรองความถูกต้อง (Certificate of Authenticity) และพิสูจน์ความเป็นเจ้าของ (Proof of Ownership) หรือให้สิทธิในสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่มีลักษณะเฉพาะ ทำให้การพิจารณาถึงสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องใช้การตีความของตัวบทกฎหมาย และเทียบเคียงการประยุกต์ใช้สินทรัพย์ในลักษณะเดียวกัน เนื่องด้วยกฎหมายยังไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจน

สำหรับประเทศไทย NFT ถือว่ามีลักษณะเช่นเดียวกับคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล อีกทั้งการพิจารณาหลักเกณฑ์ของ Howey test ที่นำมาใช้พิจารณาว่า NFT เข้านิยามของคำว่า หลักทรัพย์หรือไม่นั้น พบว่าไม่เข้าเงื่อนไขเป็น “หลักทรัพย์” ซึ่งสามารถสรุปดังนี้

1) เป็นการลงทุนเป็นตัวเงิน (An Investment of Money)

เงื่อนไขประการแรกของ Howey Test ใน NFT นั้นผ่านเกณฑ์ เนื่องจากมีการลงทุนด้วยเงินอย่างชัดเจน เพราะผู้ที่คาดหวังจะเป็นเจ้าของใน NFT จะต้องซื้อสกุลเงินดิจิทัลก่อน โดยใช้สกุลเงินทั่วไป (Fiat Money) ในการซื้อขายแลกเปลี่ยนสกุลเงินดิจิทัล เพื่อนำมาใช้ซื้อ NFT ที่ตนเองสนใจ

2) ร่วมในกิจการทั่วไป (In a Common Enterprise)

สำหรับการทดสอบที่สองของ Howey Test ใน NFT ก็ผ่านเกณฑ์เช่นกัน ซึ่งตามความเห็นสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ พบว่า มีองค์การทั่วไปที่สังเกตได้ในตลาด NFT เนื่องจากผลกำไรของผู้เข้าร่วมในแต่ละรายสัมพันธ์กับความพยายามของนักพัฒนาโครงการและนักลงทุนในการผลักดันการปรับขึ้นราคาใน NFT

3) มีความคาดหวังว่าจะมีกำไร (With The Expectation of Money)

แม้ว่าความคาดหวังของผลกำไรสามารถยืนยันได้อย่างสมเหตุสมผล โดยเฉพาะท่ามกลางความนิยมในการเก็งกำไรจาก NFT อย่างแพร่หลายตลอดปี 2564 ซึ่งพบว่า นักลงทุนจำนวนมากซื้อ NFT โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำการขายเมื่อ NFT มีมูลค่าเพิ่มขึ้นและคาดว่าจะได้รับผลกำไรจำนวนมากจากการถือครอง NFT ดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาว่าผู้ซื้อ NFT มีความคาดหวังที่

สมเหตุสมผลในผลกำไรหรือไม่นั้นยังคงต้องคำนึงถึงปัจจัยในหลาย ๆ ด้าน ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ ได้กำหนดกรอบแนวคิดสำหรับการวิเคราะห์ “สัญญาการลงทุน” ของสินทรัพย์ดิจิทัล ไว้ดังนี้

(ก) มีการนำเสนอ NFT ให้กับผู้ซื้อที่มีศักยภาพโดยทั่วไป แทนที่จะกำหนดเป้าหมายไปยังผู้ใช้ที่คาดว่าจะได้รับสินค้าหรือบริการที่ผู้ถือโทเคนอาจเข้าถึงได้ หรือผู้ที่มีความต้องการฟังก์ชันการทำงานของเครือข่าย

(ข) มีเครือข่าย NFT ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำงานในเวลาที่มี NFT เสนอขาย

(ค) NFT ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการแบ่งปันรายได้ ผลกำไร หรือกำไรจากการลงทุนขององค์กรพื้นฐาน

(ง) NFT สามารถซื้อขายในตลาดรองหรือแพลตฟอร์มได้

(จ) NFT ทำการตลาดโดยเน้นการทำงานในอนาคตของเครือข่ายหรือสินทรัพย์ดิจิทัล ความสามารถในการทำกำไรที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินงานของเครือข่าย หรือการแข่งค่าที่อาจเกิดขึ้นจากมูลค่าของสินทรัพย์ดิจิทัล

4) กำไรมาจากการทำงานของคนอื่น (To Be Derived From The Efforts of Others)

เกณฑ์เกี่ยวกับการพึ่งพาบุคคลที่สามของนักลงทุนเพื่อสร้างผลกำไรนั้นน่าจะเป็นส่วนที่คลุมเครือที่สุดและพิสูจน์ได้ง่ายน้อยที่สุดของ Howey Test เมื่อนำไปใช้กับ NFT โดยพบว่า ความคาดหวังในผลกำไรเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะสนับสนุนการพิจารณาว่า NFT เป็น “หลักทรัพย์” ภายใต้ทฤษฎี Howey Test ซึ่งความคาดหวังในผลกำไรต้องขึ้นอยู่กับความพยายามของผู้ส่งเสริม ผู้สนับสนุน หรือบุคคลที่สามอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ เรียกบุคคลดังกล่าวรวม ๆ ว่า ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบัน นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาว่า ผู้ซื้อ NFT คาดว่าจะสร้างผลกำไรโดยอาศัยความพยายามของผู้อื่นหรือไม่ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ ได้กำหนดกรอบแนวคิดเพื่อใช้เป็นหลักในการพิจารณาดังนี้

(ก) NFT ทำการตลาดโดยเน้นความเชี่ยวชาญหรือความสามารถของผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบัน ในการเพิ่มมูลค่าของเครือข่ายหรือสินทรัพย์ดิจิทัลหรือไม่

(ข) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันรับผิดชอบในการพัฒนา ปรับปรุง ดำเนินงาน หรือส่งเสริมเครือข่ายหรือไม่

(ค) งานหรือความรับผิดชอบที่ดำเนินการโดยผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบัน หรือดำเนินการโดยเครือข่ายแบบกระจายอำนาจของผู้ใช้ เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจไว้ของเครือข่ายหรือไม่

(ง) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันมีหน้าที่หลักในการสร้างหรือสนับสนุนตลาด NFT โดยทำหน้าที่ต่าง ๆ เช่น การสร้างหรือออก NFT หรือควบคุมอุปทานผ่านกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การซื้อคืนหรือลบบิทคอยน์หรือไม่

(จ) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันมีบทบาทสำคัญในการตัดสินใจเกี่ยวกับเรื่องการกำกับดูแลเช่น การตรวจสอบธุรกรรม ความปลอดภัยของเครือข่าย ค่าตอบแทนผู้เข้าร่วม การจำหน่ายสินทรัพย์ และสภาพคล่องของตลาดรองหรือไม่

(ฉ) ผู้มีส่วนร่วมในปัจจุบันจะได้รับประโยชน์จากความพยายามของตนเอง โดยการถือครองสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทเดียวกับที่เสนอขายให้กับประชาชนทั่วไปหรือไม่

ซึ่งจากการวิเคราะห์ข้างต้นพบว่า NFT ยังมีความไม่ชัดเจนในเงื่อนไขข้อสามและสี่ของ Howey Test ในขณะที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐฯ ยังไม่ได้ออกหลักเกณฑ์หรือคำแนะนำอย่างเป็นทางการว่า NFT เป็นหลักทรัพย์หรือไม่

สถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย จึงสรุปได้ว่า NFT เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ เข้าลักษณะเป็นสินค้า ตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ NFT จะเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาสินค้า เว้นแต่กรณีได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือได้มีการออกไปกำกับภาษีก่อนได้รับชำระราคา แล้วแต่กรณี ตามมาตรา 78/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 2 ของกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มบางกรณี ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2565 รัฐบาลชิงตันได้ออก Interim Guidance Statement (IGS) ซึ่งกำหนดให้โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) อยู่ภายใต้การบังคับต้องเสียภาษีขายในอัตรา 6.5% และภาษีธุรกิจและการครอบครอง (Business & Occupation Tax : B&O) ในอัตรา 0.471% ตัวอย่างเช่น แซมเป็นผู้สร้าง NFT มีอาชีพที่อาศัยอยู่ในรัฐวอชิงตัน แซมขายงานศิลปะดิจิทัล NFT ให้กับจอร์จในราคา 10 ETH ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับ 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ โดยจอร์จอาศัยอยู่ในรัฐวอชิงตันเช่นกัน ภาษีขายจากการทำธุรกรรมคือ 650 ดอลลาร์สหรัฐ

(10,000 ดอลลาร์สหรัฐ*6.5%) ด้วยเหตุนี้ จอร์จจึงต้องจ่ายเงินทั้งสิ้น 10,650 ดอลลาร์สหรัฐเพื่อซื้อ NFT เมื่อธุรกรรมได้รับการดำเนินการแล้ว แคมผู้ค้าปลีกจะต้องส่งเงินจำนวน 650 ดอลลาร์สหรัฐไปยังรัฐวอชิงตัน นอกจากนี้ เนื่องจากแคมเป็นผู้ค้าปลีกที่ตั้งอยู่ในรัฐวอชิงตัน แคมจะต้องเสียภาษี B&O จากรายได้ 10,000 ดอลลาร์ในอัตรา 0.471% ด้วย

ในขณะที่ประเทศออสเตรเลียก็มีแนวทางไปในทิศทางเดียวกันกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยกรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลียได้อัพเดทคำแนะนำเกี่ยวกับการปฏิบัติด้านภาษีของ NFT ซึ่งชี้แจงว่า NFT ไม่ใช่รูปแบบของสกุลเงินดิจิทัล จึงไม่สามารถได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax : GST) ได้ ด้วยเหตุนี้ NFT จึงอยู่ภายใต้กฎ GST ตามปกติ นอกจากนี้ทั้งสองประเทศยังกำหนดหน้าที่ให้ตลาดที่อำนวยความสะดวกในการขายปลีก NFT หรือ NFT Marketplace ทำการจัดเก็บภาษีขายหรือภาษีสินค้าและบริการและนำส่งให้แก่ภาครัฐ พร้อมนำส่งรายงานยอดขายที่เกี่ยวข้องทั้งในส่วนของนักลงทุนและ NFT Marketplace ด้วย

ดังนั้น การพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย จึงสอดคล้องกับแนวความเห็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย อย่างไรก็ตาม ควรมีการออกหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ NFT เพิ่มเติมเพื่อให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น โดยเฉพาะการกำหนดหน้าที่ของผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของ NFT ให้แก่ภาครัฐ

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและหลักการของ NFT ไม่ว่าจะ เป็นลักษณะทั่วไป มาตรการ กำกับดูแลการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย และมาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับ NFT ในประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ในเรื่องการจัดประเภทเงินได้พึง ประเมิน ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึง การพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมทั้งวิเคราะห์ประเด็น ปัญหาต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีจาก NFT ซึ่งผู้เขียนขอสรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

6.1 บทสรุป

ปัจจุบันสินทรัพย์ดิจิทัลไม่ว่าจะเป็นคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) หรือโทเคนดิจิทัล (Digital Token) กำลังเข้ามามีบทบาทและเป็นที่ยอมรับของนักลงทุนรุ่นใหม่ทั้งในประเทศและ ต่างประเทศทั่วโลกมากขึ้น เนื่องจากสินทรัพย์ดิจิทัลมีความผันผวนของราคาค่อนข้างสูงและสามารถ ทำเงินได้ง่ายทำให้นักลงทุนรุ่นใหม่เข้ามาเก็งกำไรในระยะ สำหรับ NFT ถือเป็นสินทรัพย์ใหม่มาแรง ในยุคดิจิทัลที่นักลงทุนกำลังให้ความสนใจ โดย NFT เป็นสินทรัพย์ดิจิทัลที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยี บล็อกเชน (Blockchain) คล้ายกับคริปโทเคอร์เรนซี แต่ NFT จะมีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจาก สินทรัพย์ดิจิทัลชนิดอื่น คือ NFT มีเพียงชิ้นเดียว และแต่ละโทเคนดิจิทัลมีคุณค่าพิเศษในตัวเอง ไม่ สามารถทำซ้ำขึ้นมาเพื่อให้มีคุณค่าเท่ากันได้อีก ทำให้ NFT ได้รับความนิยมจากผู้สนใจสะสมผลงาน และต้องการลงทุนจำนวนมาก

สำหรับประเทศไทยยังไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เกี่ยวกับ NFT อย่างชัดเจน แต่เมื่อพิจารณาจากประมวลรัษฎากรไทยนั้น ได้กำหนดให้เงินส่วนแบ่ง ของกำไรหรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัลและ ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่า ที่ลงทุน เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) และ (ณ) ตามลำดับ ต่อมาเมื่อวันที่ 31 มกราคม 2565 กรมสรรพากรได้เผยแพร่คู่มือการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีของการเสียภาษีคริปโท เคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล โดยคู่มือดังกล่าวกำหนดคำนิยามของคำว่า คริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคน ดิจิทัล อ้างอิงตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ซึ่งพบว่า มี NFT ที่ไม่ เข้าลักษณะตามคำนิยามดังกล่าว จึงส่งผลให้เกิดปัญหาในการตีความการจัดประเภทเงินได้พึง

ประเมินสำหรับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีว่าควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) หรือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) จากการศึกษากรณีที่ลักษณะของ NFT ไม่เข้านิยามของสินทรัพย์ดิจิทัล เงินได้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการซื้อขาย NFT ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นของฝั่งผู้สร้าง NFT หรือนักลงทุน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งเป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานตรวจสอบของกรมสรรพากรในการพิจารณาทำให้เกิดความไม่ชัดเจนและอาจนำไปสู่การตีความที่ไม่สุจริตและลักลั่นกัน ในขณะที่ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซี เนื่องด้วยมูลค่าของเหรียญ ณ วันที่ทำการซื้อและโอนเข้า Wallet กับวันที่ใช้ทำธุรกรรมซื้อ NFT มีมูลค่าเพิ่มขึ้นและสามารถตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนในขณะที่ทำการซื้อ NFT จะถือว่ามีลักษณะเช่นเดียวกับการจำหน่าย จ่าย โอน หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเพียงอย่างเดียวให้แก่บุคคลอื่นเฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน ถือเป็นเงินได้มาตรา 40(4)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับ NFT จะถือเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ หากพิจารณาจากการตั้งอยู่ของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินได้จึงเป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติ เนื่องจาก NFT เป็นสินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่มีรูปร่างหรือไม่มีตัวตน สำหรับประเทศไทย จึงได้มีการศึกษาเทียบเคียงกับแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล โดยใช้หลักพิจารณาจาก Wallet ที่ใช้ในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล สรุปคือหาก Wallet เป็นแหล่งเงินได้ในประเทศ ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย แต่หาก Wallet เป็นแหล่งเงินได้ต่างประเทศ ผู้มีเงินได้ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีต่อเมื่ออยู่ในประเทศไทยไม่น้อยกว่า 180 วัน และได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่อยู่ถึง 180 วัน

สำหรับการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม มีปัญหาในด้านการตีความลักษณะของ NFT ว่าถือเป็น “หลักทรัพย์” หรือ “ทรัพย์สิน” เนื่องจากหากเข้าเป็นหลักทรัพย์จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและจะต้องนำมาพิจารณาเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ถ้าเป็นทรัพย์สินไม่มีรูปร่างจะถือว่าเข้าข่ายเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการศึกษา NFT ถือว่ามีลักษณะเช่นเดียวกับคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล อีกทั้งการพิจารณาหลักเกณฑ์ของ Howey test ที่นำมาใช้พิจารณาว่า NFT เข้านิยามของคำว่าหลักทรัพย์หรือไม่นั้น พบว่าไม่เข้าเงื่อนไขเป็น “หลักทรัพย์” จึงสรุปได้ว่า NFT เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างและอาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ เข้าลักษณะเป็นสินค้า ตามมาตรา 77/1 (9) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายภาษีอากร ยังไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ NFT ไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจน มีเพียงแนวทางในการยื่นภาษีเงินได้ NFT ที่ระบุไว้ในคู่มือฉบับปรับปรุงเกี่ยวกับการยื่นภาษีในปี 2565 สำหรับผู้ยื่นแบบฟอร์ม 1040 โดยระบุว่า NFT ถือเป็น “สินทรัพย์ดิจิทัล” ซึ่งคล้ายกับสกุลเงินดิจิทัล โดยเงินได้จากการขาย NFT ของศิลปินหรือคนสร้าง (Creator) ถือเป็นเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ และในส่วนของเงินได้จากการขาย NFT ของนักลงทุน (Investors) และผลประโยชน์ที่ได้รับจากการเพิ่มขึ้นของคริปโทเคอร์เรนซี เมื่อมีการซื้อ NFT ด้วยสกุลเงินดิจิทัล หรือ โอนคริปโทเคอร์เรนซี จะต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) จากการเพิ่มมูลค่าของ NFT หากมีการถือครองไว้เกินกว่า 1 ปี กรณีที่ถือครองน้อยกว่า 1 ปีจะถือเป็นเงินได้ตามปกติและเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า และหากการขาย NFT ที่ถือครองมาเกินกว่า 1 ปีเกิดผลขาดทุน ผู้มีเงินได้สามารถใช้ผลขาดทุนมาหักลบกับส่วนเกินทุนที่เกิดจากการเพิ่มมูลค่าของ NFT ได้ ในส่วนของการพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการซื้อขาย NFT มุ่งพิจารณาถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ หากเป็น US Residence หรือ US Citizen ไม่ว่าจะเงินได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินในประเทศหรือนอกประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาเสมอ นอกจากนี้ สำหรับกฎหมายภาษีขายเกี่ยวกับ NFT เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2565 รัฐวอชิงตันได้ออก Interim Guidance Statement (IGS) ซึ่งกำหนดให้โทเคนที่ไม่สามารถทดแทนกันได้ (NFT) อยู่ภายใต้การบังคับต้องเสียภาษีขายในอัตรา 6.5% และภาษีธุรกิจและการครอบครอง (Business & Occupation Tax : B&O) ในอัตรา 0.471%

ประเทศออสเตรเลีย ในปี 2565 รัฐบาลได้ออกคำแนะนำที่ครอบคลุมเกี่ยวกับภาษีสกุลเงินดิจิทัลและ NFT โดยสรุปว่าทั้งสกุลเงินดิจิทัลและ NFT ต้องเสียภาษี และให้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกับสกุลเงินดิจิทัลอื่นๆ โดยจะต้องเสียภาษีจากส่วนเกินทุน (Capital Gain) ยกเว้นเงินได้ของคนสร้าง NFT จะถือเป็นเงินได้ตามปกติ ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการซื้อขาย NFT และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใน NFT มีแนวทางเดียวกันกับประเทศสหรัฐอเมริกา

ดังนั้น จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเทศไทยจึงมีปัญหาและขาดความชัดเจนในเรื่องการจัดประเภทเงินได้พึงประเมิน ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย เพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก NFT ต่อไป

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาประเด็นปัญหาและแนวทางการแก้ไขที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ 5 ผู้เขียนขอสรุปข้อเสนอแนะสำหรับการกำหนดประเมินได้พึงประเมิน ค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงการพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

1) การกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมิน ควรกำหนดคำนิยามให้สินทรัพย์ดิจิทัลครอบคลุม รวมถึง NFT และออกแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ NFT ให้ชัดเจน รวมถึงพิจารณาให้นำผลขาดทุนมาหักลบกับกำไรได้ เพื่อให้เกิดประโยชน์และความเป็นธรรมต่อนักลงทุน

2) การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษี ควรมีการออกแนวทางตัวอย่างค่าใช้จ่ายสำหรับธุรกรรมการซื้อขาย NFT ที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้อย่างชัดเจน รวมถึง ก.ล.ต. ควรเร่งทบทวนหลักเกณฑ์ในการกำกับดูแล NFT Marketplace เพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางการกำกับดูแลของสากล และสามารถตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการซื้อขาย NFT ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) การพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ NFT ควรนำแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรของประเทศไทยสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลมาใช้ โดยใช้หลักการพิจารณาจาก Wallet ที่ใช้ทำธุรกรรมการซื้อขาย คือ หาก Wallet อยู่ในประเทศใดจะถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น

4) การพิจารณาสถานะทางกฎหมายของ NFT ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ควรถือให้ NFT เข้าลักษณะเป็นสินค้าอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้ง ควรมีการออกหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ NFT ให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น โดยเฉพาะการกำหนดหน้าที่ของผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของ NFT โดยเฉพาะการกำหนดหน้าที่ของผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของ NFT ให้แก่ภาครัฐ

บรรณานุกรม

หนังสือ

พรศักดิ์ อัจฉิตชัยรัตน์, Cryptocurrency 101 Plus, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: ฮาวทู อมรินทร์
พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง, 2564)

พล ธีรคุปต์, สารพันธ์ปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่ง
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561)

เอกัตศึกษา

เกศสินี ศรีทิพย์วงศ์, การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency), (เอกัตศึกษา
ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2564)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ไทย

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, เผยผลสำรวจความสนใจสินทรัพย์
ดิจิทัลของประชาชนชาวไทย พบ 46% มุ่งเก็งกำไร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2565/170565.pdf>
[20 กันยายน 2565]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, Non-Fungible Token (NFT) และ
การกำกับดูแลของ ก.ล.ต. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2565/060165.pdf> [25 กันยายน
2565]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รู้เขา รู้ระวาง รู้เท่ากัน สินทรัพย์
ดิจิทัล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/
DigitalAssetInvestment-Guide.pdf](https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DigitalAssetInvestment-Guide.pdf) [13 ตุลาคม 2565]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, แนวทางการกำกับดูแลสินทรัพย์
ดิจิทัลของ ก.ล.ต. กับมุมมองของต่างประเทศ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2564/181264.pdf> [27 ตุลาคม
2565]

มหาวิทยาลัยมหิดล, ความหมายของ Digital Asset และจุดกำเนิดของเหรียญหลักเปลี่ยนโลก [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.neobycmmu.com/post/digital-asset-definition> [11 ตุลาคม 2565]

กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, คริปโทเคอร์เรนซีคืออะไร ทำความเข้าใจคริปโทฯ แบบเร่งด่วนใน 5 ข้อ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/business/982407> [11 ตุลาคม 2565]

กรุงเทพธุรกิจออนไลน์, รู้จัก NFT สินทรัพย์มาแรงจากเทคโนโลยีบล็อกเชน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/business/976269> [16 ตุลาคม 2565]

ณัฐ เหลืองนฤมิตชัย, โทเคนดิจิทัลคืออะไร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.set.or.th/th/about/setsourc/insights/article/83-tokendigital> [15 ตุลาคม 2565]

ธิดารัตน์ เห็นพร้อม, สิทธิโทเคนดิจิทัล เปิดจอง 21 ก.ย.นี้ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://thunhoon.com/article/245618> [14 ตุลาคม 2565]

ณัฐพัชร์ กมลพลพัตร, มัธยมไวไฟแล้ววิไซ่ Utility Token ตัวอย่างจริงจากธุรกิจโรงแรม โอกาสทำเงินในยุคดิจิทัล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.smethailandclub.com/finance/7553.html> [16 ตุลาคม 2565]

อาณาจักร นพรัตน์, โลกของ NFTs กับบทบาทของธนาคาร [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.krungsri.com/th/research/research-intelligence/NFT> [19 ตุลาคม 2565]

Kapook, NFT คืออะไร รู้จักช่องทางสร้างรายได้จากสินทรัพย์ดิจิทัลที่กำลังมาแรง [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://money.kapook.com/view248329.html> [30 กันยายน 2565]

อิสริยะ ไพร์พ่ายฤทธิ, Howey Test อะไรคือหลักทรัพย์? ต่อให้ไม่ขายหุ้น ก็เป็นหลักทรัพย์ได้ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://markpeak.net/what-is-security-howey-test/> [10 ธันวาคม 2565]

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาอังกฤษ

The Block, NFT Marketplace Monthly Volume [Online]. Available from:

<https://www.theblock.co/data/nft-non-fungible-tokens/marketplaces/nft-marketplace-monthly-volume> [5 November 2022]

Das, Dipanjan and Bose, Priyanka and Ruaro, Nicola and Kruegel, Christopher and

Vigna, Giovanni, 2021, Understanding Security Issues in the NFT Ecosystem

[Online]. Available from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4104790 [23 October 2022]

Embroker Team, What is the Howey Test & Does Crypto Pass? | The 4 Elements

[Online]. Available from: <https://www.embroker.com/blog/what-is-the-howey-test-does-crypto-pass/> [11 December 2022]

SEC v. W. J. Howey Co [Online]. Available from:

https://en.wikipedia.org/wiki/SEC_v._W._J._Howey_Co. [11 December 2022]

Toni Garballo, Does A Security NFT Make Sense? [Online]. Available from:

<https://belobabafund.com/does-a-security-nft-make-sense/> [17 December 2022]

Rahul Nambiampurath, IRS Adds NFTs in Tax Guidance Draft [Online]. Available

from: <https://www.investopedia.com/irs-adds-nfts-in-tax-guidance-draft-6752856> [21 December 2022]

Jesse Hamilton, IRS Expands Key US Tax Language to Include NFTs [Online].

Available from: <https://www.coindesk.com/business/2022/10/18/irs-expands-key-us-tax-language-to-include-nfts/> [23 December 2022]

The Internal Revenue Service (IRS), 1040 (and 1040-SR) Instructions (Page 15)

[Online]. Available from: <https://www.irs.gov/pub/irs-dft/i1040gi--dft.pdf> [25 December 2022]

The Internal Revenue Service (IRS), Publication 544 Sales and Other Dispositions of Assets [Online], Available from:

https://www.irs.gov/publications/p544#en_US_2020_publink100067613

[26 December 2022]

The Internal Revenue Service (IRS), Frequently Asked Questions on Virtual Currency Transactions [Online]. Available from:

[https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/frequently-asked-](https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/frequently-asked-questions-on-virtual-currency-transactions)

[questions-on-virtual-currency-transactions](https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/frequently-asked-questions-on-virtual-currency-transactions) [24 December 2022]

กฎหมายไทย

คำแนะนำการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คริปโทเคอร์เรนซี โทเคนดิจิทัล

พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 744 พ.ศ. 2565