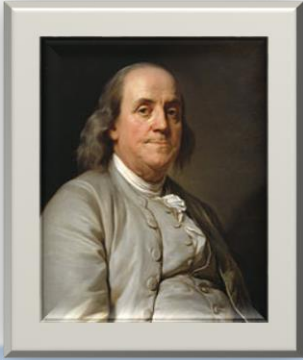


การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)

รวบรวมและเรียบเรียงโดย สกนภา แซ่ซิ่ง

เศรษฐกิจการปฏิบัติการระดับสูง

สำนักค่าธรรมเนียมและอัตราค่าบริการในกิจการโทรคมนาคม สำนักงาน กสทช.



Benjamin Franklin

“In this world, nothing is certain but death and taxes” เป็นคำกล่าวที่ถูกกล่าวถึงเมื่อพูดถึงภาษีมายาวนานนับแต่ปี ค.ศ. 1789 โดย Benjamin Franklin¹

จากคำกล่าวข้างต้นที่กล่าวว่า ภาษีเป็นสิ่งแน่นอน มนุษย์ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ อย่างไรก็ตามก็ต้องพบเจอ เพราะการจัดเก็บภาษีมานับแต่โบราณกาล โดยในอดีตที่เป็นยุคของการล่าสัตว์ การเก็บภาษีจะอยู่ในรูปการแบ่งส่วนสัตว์ที่ล่าได้ให้แก่หัวหน้าเผ่า ต่อมาภาษีได้ถูกพัฒนาไปตามยุคสมัย เช่น ในสมัยอยุธยาของไทยจะมีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบ “จังกอบ อากร” ซึ่งเรียกเก็บโดยชักส่วนจากสินค้าที่ผ่านด่านหรือจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ “ส่วย” ที่เป็นเงินหรือสิ่งของที่บุคคลส่ง

ให้หลวงแทนการถูกเกณฑ์แรงงาน “ฤชา” ที่เรียกเก็บจากการที่ราชการทำบางอย่างให้ประชาชน เช่น การขึ้นโรงศาล หรือการออกโฉนดที่ดิน เป็นต้น² กระทั่งในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวมหาราช (รัชกาลที่ 5) ได้ทรงตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้นเพื่อวางหลักเกณฑ์ระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นแบบแผนที่พัฒนาถึงปัจจุบัน³ ซึ่งในบทความนี้จะได้กล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยต่อไป

อย่างไรก็ดี โลกปัจจุบันและอนาคตมีการเติบโตของเทคโนโลยีดิจิทัล ทำให้การทำกิจกรรมและธุรกรรมต่างๆ ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงเฉพาะผู้ให้บริการ ผู้ขายสินค้าหรือบริการที่นำเสนอสินค้าหรือบริการโดยมีสถานที่ติดต่อทางกายภาพสำหรับกิจกรรมหรือธุรกรรมนั้นๆ ได้ แต่กิจกรรมและธุรกรรมต่างๆ ได้มีการทำผ่านบนโลกออนไลน์มากขึ้น เกิดเป็นเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ซึ่งทำให้ข้อจำกัดของผู้ให้บริการ ผู้ขายสินค้าและบริการ ซึ่งเดิมอยู่เพียงในเขตแดนประเทศไทยโดยอาจผ่านลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยได้ แต่เศรษฐกิจดิจิทัล ทำให้ผู้ให้บริการ ผู้ขายสินค้าและบริการ ไม่จำเป็นต้องอยู่ในเขตแดนประเทศไทยอีกต่อไป ซึ่งส่งผลให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรปัจจุบันไม่สามารถจัดเก็บจากผู้ให้บริการ ผู้ขายสินค้าและบริการผ่านออนไลน์ในระบบเศรษฐกิจดิจิทัลได้ จึงเป็นเรื่องท้าทายว่า คำกล่าวที่ว่า “In this world, nothing is certain but death and taxes” ยังคงเป็นจริงหรือไม่สำหรับระบบเศรษฐกิจดิจิทัล เพราะหากยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการ ผู้ขายสินค้าและบริการผ่านออนไลน์ในระบบเศรษฐกิจดิจิทัลได้ จะทำให้เกิดปัญหาความสูญเสียทางสังคมตามมาทั้งในแง่การแข่งขันที่ไม่เท่าเทียมและไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ขายสินค้าและบริการบนออฟไลน์และบนออนไลน์ที่เผชิญต้นทุนแตกต่างกันจากการมีภาระต้องเสียภาษีประเภทต่างๆ ไม่เท่าเทียมกัน อีกทั้งรัฐบาลไม่สามารถเรียกเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการ ในระบบเศรษฐกิจได้ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อภาระทางการคลังของรัฐบาลตามมาในอนาคต ดังนั้น หลายประเทศจึงพยายามหาแนวทางจัดเก็บภาษีออนไลน์ขึ้นมาเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว

¹ https://www.myenglishpages.com/site_php_files/random-idiom.php?c=747

² <https://dspace.spu.ac.th/bitstream/123456789/1552/6/chap2.pdf>

³ <https://www.itax.in.th/pedia/ประวัติศาสตร์ภาษีไทย/>

บทความนี้ ผู้เขียนจะพาไปทำความรู้จักกับ “ภาษี” เบื้องต้นก่อน และจึงให้ผู้อ่านไปรู้จักกับ “ภาษีเงินได้” “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” “ภาษีสรรพสามิต” ตามกฎหมายประเทศไทย และสุดท้ายผู้เขียนจะให้ผู้อ่านได้รู้จักภาษีที่มีการจัดเก็บบนเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy ที่ปรากฏอยู่บนโลกปัจจุบันเป็นลำดับต่อไป

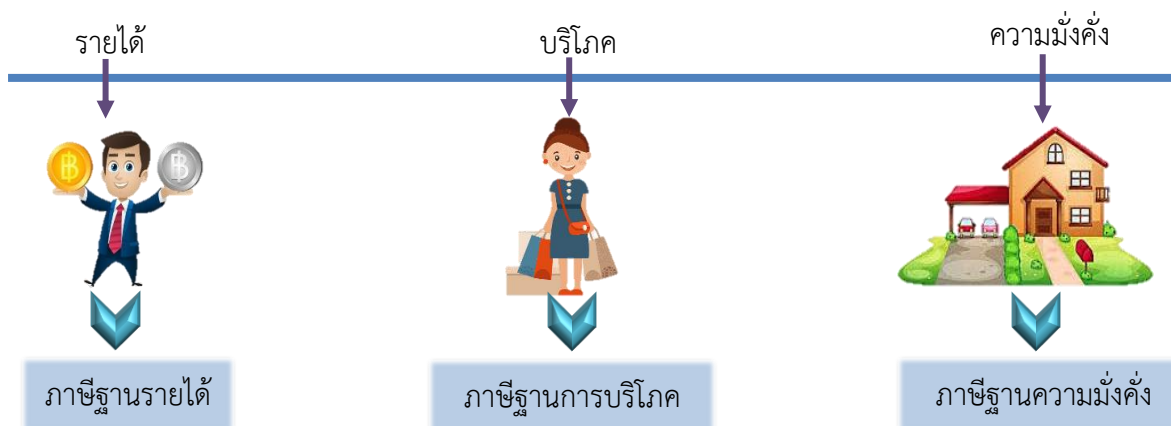
ทำความรู้จักกับ “ภาษี” เบื้องต้น

หลายคนคงคุ้นเคยกับคำว่า “ภาษีอากร” ซึ่งแท้จริงแล้ว ภาษีและอากรถือเป็นคำแยกจากกัน โดย “ภาษีอากร” เกิดจากการสมาสของคำว่า “ภาษี” (Tax) กับคำว่า “อากร” (Duty)⁴ ซึ่งแม้ภาษีและอากรจะเป็นเงินที่รัฐจัดเก็บ แต่จุดมุ่งหมายของการจัดเก็บภาษีและอากรแตกต่างกัน โดย “อากร” เป็นเงินที่รัฐจัดเก็บจากกิจกรรมหรือการกระทำบางอย่าง เช่น อากรแสตมป์ จัดเก็บจากการกระทำตราสาร 28 ลักษณะ ที่กำหนดไว้ในบัญชีอากรแสตมป์⁵ เป็นต้น ส่วน “ภาษี” เป็นเงินที่รัฐมุ่งจัดเก็บจากฐานภาษี ซึ่งมี 3 ฐานภาษี ดังนี้⁶

1) ฐานรายได้ (Income Base) เป็นการจัดเก็บภาษีจากความสามารถในการหารายได้ของทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และภาษีการรับมรดก ซึ่งรัฐจัดเก็บโดยตรงจากผู้ต้องเสียภาษี ถือเป็นภาษีทางตรง

2) ฐานการบริโภค (Consumption Base) เป็นภาษีที่รัฐต้องการจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ โดยจัดเก็บผ่านผู้ประกอบการ โดยผู้ประกอบการนิยมผลักภาระภาษีนี้ไปยังผู้บริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร เป็นต้น ภาษีฐานการบริโภคถือเป็นภาษีทางอ้อม โดยจะจัดเก็บเมื่อมีการบริโภคเกิดขึ้น ซึ่งแม้ไม่มีเงินได้ ก็ต้องเสียภาษีฐานการบริโภค เช่น กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ที่แม้ไม่มีเงินได้ หากมีการบริโภค ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)

3) ฐานของความมั่งคั่ง (Wealth Base) หรือฐานทรัพย์สิน เป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งเป็นฐาน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น โดยแม้ไม่มีเงินได้ ไม่มีการบริโภค แต่หากมีความมั่งคั่งก็จำต้องเสียภาษีฐานความมั่งคั่ง



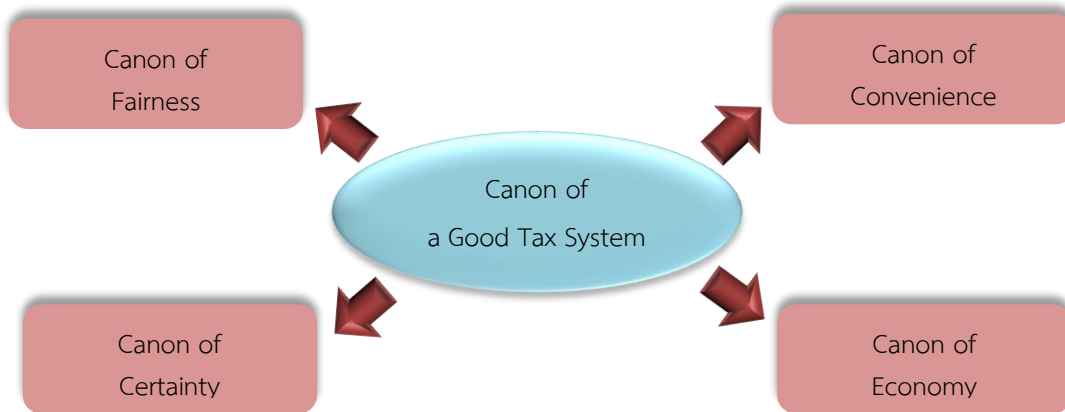
อย่างไรก็ดี การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีใดๆ จำเป็นต้องคำนึงถึงหลักการระบบภาษีที่ดี (Canon of a Good Tax System) ซึ่งมีต้นกำเนิดจาก Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์สำนักคลาสสิก ที่ได้วางระบบการจัดเก็บภาษีของรัฐที่ต้องคำนึงถึงหลักการ 4 ประการ ดังนี้⁷

⁴<https://sme.ktb.co.th/sme/productListAction.action?command=getDetail&cateMenu=KNOWLEDGE&catelid=9&itemid=66>

⁵ <http://www.rd.go.th/publish/305.0.html>

⁶ <https://sites.google.com/site/phasinaru/khorngrang-khxng-kdhmay>

⁷ <https://www.economicdiscussion.net/taxes/canons-of-taxation-enunciated-by-adam-smith-discussed/1948>



1. หลักความเท่าเทียมและเป็นธรรม (Canon of Equality หรือ Canon of Fairness) กล่าวคือ ภาษีต้องมีความเท่าเทียมและเป็นธรรม โดยหลักการนี้มองว่าทุกคนควรจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐตามความสามารถในการจ่าย โดยความสามารถในการจ่ายมองความเท่าเทียมทั้งแนวนอน (Horizontal Equity) และแนวตั้ง (Vertical Equity) คือ ถ้าคนกลุ่มนั้นๆ อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรต้องถูกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน โดยหากมีรายได้เท่ากัน ก็ควรต้องเสียภาษีที่เท่ากัน แต่หากคนกลุ่มนั้นๆ มีความสามารถในการจ่ายแตกต่างกันก็ควรต้องถูกปฏิบัติแตกต่างกันในเรื่องภาระภาษี โดยกลุ่มคนที่มีรายได้มากกว่า และมีความสามารถในการจ่ายภาษีมากกว่า ก็ควรเสียภาษีมากกว่ากลุ่มคนที่มีรายได้น้อยกว่า และมีความสามารถในการจ่ายภาษีน้อยกว่า

2. หลักความแน่นอน (Canon of Certainty) กล่าวคือ ภาษีต้องมีความแน่นอนและไม่เลือกปฏิบัติ โดยความแน่นอน หมายถึง ระยะเวลาจ่ายภาษีต้องแน่นอน มีการกำหนดระยะเวลาจ่ายภาษีชัดเจน วิธีปฏิบัติในการจ่ายภาษีที่แน่นอนทั้งการยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณภาษี และการชำระภาษี นอกจากนี้ จำนวนภาษีต้องมีความแน่นอน คือ มีอัตราแน่นอนชัดเจน

3. หลักความสะดวก (Canon of Convenience) กล่าวคือ ภาษีต้องมีความสะดวก ซึ่งความสะดวก หมายถึง การจ่ายภาษีซึ่งผู้จ่ายภาษีต้องมีความสะดวกสบายในการเสียภาษี ไม่ต้องเผชิญต่อความลำบากหรืออุปสรรคในการจ่ายภาษี หลักความสะดวกอาจเห็นได้จากการกำหนดให้มีการจ่ายภาษีล่วงหน้ากรณีการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกเดือนของผู้ว่าจ้าง หรือกรณีให้มีการผ่อนชำระภาษีได้ 3 งวด เป็นต้น

4. หลักความประหยัด (Canon of Economy หรือ Canon of Efficiency) กล่าวคือ ภาษีต้องมีความประหยัด โดยความประหยัด หมายถึง ต้องประหยัดทั้งต่อผู้จัดเก็บภาษี (Tax Collector) และต้องประหยัดทั้งต่อผู้เสียภาษี (Tax Payer) โดยหลักความประหยัดจะพิจารณาว่าภาษีนั้นๆ ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะได้รับหรือไม่ หากภาษีใดก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะได้รับ ถือว่าภาษีนั้นไม่อยู่ภายใต้หลักความประหยัด เช่น กรณีภาษีมรดกที่มีค่าใช้จ่ายสูงในการจัดเก็บภาษีมรดก ส่งผลให้ประเทศไทยแม้จะมีกฎหมายภาษีมรดก แต่ไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีมรดก หรือกรณีบริษัทต่างชาติที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีการเข้าถือหุ้นในบริษัทในประเทศไทยโดยได้รับเงินปันผล หากยึดถือหลักการที่ผู้มีเงินได้คือผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Tax Payer) ส่งผลให้กรณีที่บริษัทต่างชาติซึ่งตั้งอยู่ในต่างประเทศ ต้องยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีผ่านการส่งเอกสารทางไปรษณีย์ทางเครื่องบินที่มีต้นทุนค่าใช้จ่ายและใช้ระยะเวลานาน ก่อให้เกิดความไม่ประหยัดต่อผู้เสียภาษี (Tax Payer) และหากบริษัทดังกล่าวไม่ชำระภาษีแก่รัฐ กรมสรรพากรซึ่งมีหน้าที่ติดตามทวงถาม จะมีต้นทุนค่าเครื่องบิน ค่าขนส่ง ค่าขึ้นศาล ซึ่งเกิดต้นทุนที่สูงแก่ผู้จัดเก็บภาษี

(Tax Collection) ถือเป็นภาระไม่ประหยัดแก่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวจึงถูกแก้ไขโดยใช้การหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลนั้นต้องเป็นผู้หักภาษีเงินได้จากเงินปันผลและนำเสนอส่งแก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นไปตามหลักความประหยัด (Canon of Economy)

การที่รัฐหรือประเทศใดจะจัดเก็บภาษีใดได้จะต้องมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีนั้นๆ ซึ่งอำนาจในการจัดเก็บภาษีจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบ 3 ประการ ดังนี้

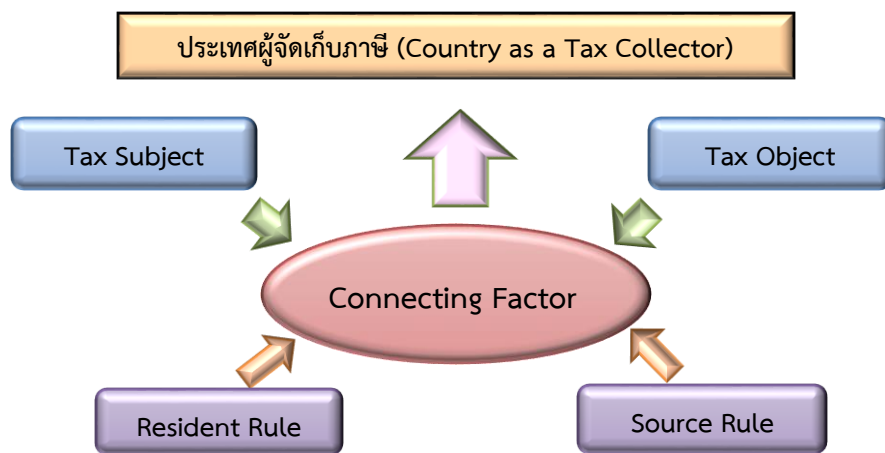
1. ผู้เสียภาษี (Tax Subject หรือ Tax Payer) เป็นการกำหนดว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งถือเป็นสิ่งที่รองรับความรับผิดชอบทางภาษี โดยการมีความรับผิดชอบภาษีนี้นั้นขึ้นอยู่กับกฎหมายแต่ละประเทศที่กำหนดให้ใครคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือมีความรับผิดชอบทางภาษี

2. สิ่งที่ถูกเรียกเก็บภาษี (Tax Object) เป็นข้อเท็จจริงที่เป็นเหตุให้เกิดความรับผิดชอบทางภาษีหรือเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเสียภาษี เช่น ภาษีเงินได้ เหตุการณ์คือการก่อให้เกิดเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม เหตุการณ์คือการบริโภคสินค้าหรือบริการ เป็นต้น

3. ปัจจัยที่ใช้ในการเชื่อมต่อ (Connecting Factor) หรือจุดเกาะเกี่ยว เป็นเหตุผลในการเชื่อมต่อระหว่างอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐกับผู้เสียภาษีหรือธุรกรรม (Transaction) โดยหากไม่มีปัจจัยที่ใช้ในการเชื่อมต่อ (Connecting Factor) ระหว่างผู้เสียภาษี (Tax Subject) และสิ่งที่เรียกเก็บ (Tax Object) ซึ่งเป็นการกำหนดเขตอำนาจตามกฎหมายในการเสียภาษี รัฐจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีนั้นได้หรือรัฐไม่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีนั้น

ตัวอย่างปัจจัยที่ใช้ในการเชื่อมต่อ (Connecting Factor) กรณีภาษีเงินได้ จะเชื่อมโยง 2 หลักการต่อไปนี้เข้าด้วยกัน

- 3.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือ เงินได้เกิดขึ้นในประเทศไหน ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น
- 3.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) คือ ใครมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไหนต้องเสียภาษีในประเทศนั้น



นอกจากนี้บางประเทศยังยึดถือหลักสัญชาติ (National Rule หรือ Citizens Rule) เข้าไว้ด้วยสำหรับภาษีเงินได้ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น

ทำความเข้าใจ “ภาษีเงินได้” “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” “ภาษีสรรพสามิต”

ก่อนอธิบายการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลที่เกิดขึ้นปัจจุบันในประเทศต่างๆ อยากรู้ให้ผู้อ่านเข้าใจถึงภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ในเบื้องต้นก่อนที่จะมาทำความเข้าใจกับรูปแบบการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

ภาษีเงินได้ (Income Tax) คือ ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ของคนที่มียังเงินได้⁸ โดยภาษีเงินได้แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

เงินได้ หมายถึงเงินได้พึงประเมิน ซึ่งกำหนดไว้ 8 ประเภทตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร โดยสรุปดังนี้

- ประเภทที่ 1 การจ้างแรงงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง
- ประเภทที่ 2 หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือรับทำงานให้ เช่น ค่านายหน้า
- ประเภทที่ 3 ค่าสิทธิ์ ลิขสิทธิ์ เงินปี เงินรายปี
- ประเภทที่ 4 ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ
- ประเภทที่ 5 ให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อ ผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับทรัพย์สินที่ซื้อขายคืน โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว
- ประเภทที่ 6 วิชาชีพอิสระ เช่น วิชากฎหมาย ประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม
- ประเภทที่ 7 รับเหมาฯ (รับจ้างทำของและจัดหาสัมภาระ)
- ประเภทที่ 8 การธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขายอสังหาริมทรัพย์ และอื่นๆ นอกจาก 1 – 7

ทั้งนี้ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บุคคลจะมีหน้าที่เสียภาษีต่อเมื่อมีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี ดังนั้น แม้บุคคลจะมีเงินได้ แต่หากไม่ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี บุคคลนั้นก็มิใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ใน มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบด้วยบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไข่นิติบุคคล และคณะบุคคลที่มีไข่นิติบุคคล

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และฐานภาษี ดังนี้

ตารางที่ 1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลและฐานภาษี

นิติบุคคล		ฐานภาษี
บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย		ฐานกำไรสุทธิ
บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ	มีสาขาในประเทศอื่น รวมถึงในประเทศไทย	ฐานกำไรสุทธิ
	กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ในที่อื่นรวมทั้งในประเทศไทย	ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย
	มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้ตาม ม.40(2) – (6) ที่จ่ายจาก หรือในประเทศไทย	ฐานรายได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

⁸ <https://www.itax.in.th/pedia/%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A9%E0%B8%B5%E0%B9%80%E0%B8%87%E0%B8%B4%E0%B8%99%E0%B9%84%E0%B8%94%E0%B9%89/>

นิติบุคคล		ฐานภาษี
	มีลูกจ้าง/ผู้ทำการแทน /ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย	ฐานกำไรสุทธิ
กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์กรของรัฐบาลต่างประเทศ นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ		ฐานกำไรสุทธิ
กิจการร่วมค้า		ฐานกำไรสุทธิ
มูลนิธิ หรือสมาคม ที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ยกเว้นที่กระทรวงการคลังประกาศเป็นองค์การสาธารณกุศล		ฐานรายได้ก่อนหักรายจ่าย
นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด		ฐานกำไรสุทธิ

ที่มา: รวบรวมโดยผู้เขียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax : VAT) คือ ภาษีที่จัดเก็บจากการจ่ายเพื่อการบริโภคสินค้าหรือบริการของประชาชนหรือครัวเรือน บางประเทศเรียกภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Service Tax : GST) ได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นภาษีทางอ้อม กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระการเสียภาษีไปยังบุคคลอื่นได้

สำหรับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ยึดถือหลักการดังนี้

1. หลักปลายทาง หมายถึง สินค้าที่บริโภคที่ประเทศไทย ประเทศที่สินค้านั้นมีการบริโภคจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่สนใจว่าสินค้านั้นจะผลิตจากประเทศใด
2. ระบบอัตราเดียว กล่าวคือ ไม่ว่าสินค้านั้นจะเป็นสินค้าประเภทใด ทั้งสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าจำเป็น รัฐจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราเดียว คือ อัตราร้อยละ 7 โดยร้อยละ 6.3 แบ่งเข้ากรมสรรพากร และร้อยละ 0.7 แบ่งเข้าท้องถิ่นนั้นๆ
3. ระบบเครดิต โดยภาษีมูลค่าเพิ่มปัจจุบันร้อยละ 90 ของประเทศในโลกนี้จะใช้ระบบเครดิต ซึ่งเป็นระบบที่ให้สิทธิผู้ประกอบการนำภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้า วัตถุดิบ มาหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสียแก่รัฐได้ ดังนี้

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

ภาษีขาย เป็นภาษีที่ผู้ขายสินค้าเรียกเก็บเอาจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

ภาษีซื้อ เป็นภาษีที่ผู้ประกอบการได้จ่ายไปหรือเสียไปจากการซื้อสินค้าหรือบริการ

จากระบบเครดิต จะพบว่า ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้เป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มใดๆ ด้วยเหตุที่ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มคือผู้บริโภคคนสุดท้ายโดยสอดคล้องกับแนวคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีจุดมุ่งหมายต้องการเรียกเก็บจากผู้บริโภคสินค้า ซึ่งผู้ขายสินค้าและผู้ประกอบการมิใช่ผู้บริโภคสินค้านั้นเอง หากผู้ประกอบการตั้งราคาขายสินค้าสูงจะส่งผลให้ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการรายนั้นจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐบาล ซึ่งราคาขายสินค้าที่สูงนั้นผู้ซื้อคือผู้จ่ายค่าสินค้า และหากผู้ประกอบการรายนั้นตั้งราคาสินค้าไว้ไม่สูง ทำให้โอกาสที่ภาษีขายก็จะน้อยกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการรายนั้นก็จะขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากรัฐบาลได้ จึงเห็นได้ว่าผู้ประกอบการมิได้เป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กฎหมายกำหนดให้เป็น

- 1) ผู้ประกอบการ หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในเชิงธุรกิจอาชีพในราชอาณาจักรประเทศไทย โดยกฎหมายไทยยึดหลักดินแดน โดยผู้ประกอบการที่มีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากผู้ประกอบการที่มีรายได้ไม่เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี กฎหมายมิได้บังคับ ดังนั้น ผู้ประกอบการนั้นจะจดภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ได้
- 2) ผู้นำเข้า โดยผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการนำเข้าในอัตราร้อยละ 7 แต่ไม่มีสิทธิขอคืนภาษี
- 3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษให้ต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ผู้ซื้อรถมือสองต่อจากสถานทูต มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามราคาซื้อขายกับสถานทูต เป็นต้น

ความน่าสนใจของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ คำว่า “การให้บริการในราชอาณาจักร” ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร จะหมายถึง

- 1) บริการที่ทำในราชอาณาจักร ไม่คำนึงว่าจะมีการใช้บริการนั้นจากภายในหรือภายนอกประเทศ
- 2) บริการที่ทำนอกราชอาณาจักร แต่ได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โดยกฎหมายถือว่าผู้ให้บริการที่ทำบริการในต่างประเทศ ถือเป็นผู้ประกอบการ แต่ผู้ให้บริการในประเทศไทยถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ประเทศไทย

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax)⁹ เป็นภาษีฐานการบริโภคที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าและบริการ เหมือนกับภาษีการค้า (Business Tax) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) โดยที่ภาษีสรรพสามิตจะเป็นการจัดเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งโดยมีเหตุผลที่ต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นด้วยเหตุผลทางเศรษฐกิจหรือทางสังคมอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งโดยหลักการแล้วการจัดเก็บภาษีฐานการบริโภค จะเป็นการจัดเก็บจากสินค้าและบริการทั่วไปตามหลักความเป็นกลาง (Neutrality) เพื่อให้ผลของการจัดเก็บภาษีกระทบต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด ทั้งนี้ หากสินค้าใดที่รัฐต้องการควบคุมจะมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มเติมจากภาษีฐานการบริโภคทั่วไปหรือเพิ่มเติมนอกเหนือจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ซึ่งโดยทั่วไปการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จะจัดเก็บจากผู้ผลิตในขั้นตอนการนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรม หรือนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือตอนนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งจะไม่ครอบคลุมไปถึงผู้ขายส่งหรือผู้ขายปลีกแต่อย่างใด

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเลือกประเภทสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จำแนกเป็น 5 ประการ คือ¹⁰

- 1) จัดเก็บจากสินค้าและบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย (luxury excise)
- 2) จัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่ต้องการจำกัดการบริโภค (Sumptuary excise)
- 3) จัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่ได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษจากบริการของรัฐบาล (benefit – based excise)
- 4) จัดเก็บภาษีสินค้าและบริการที่มีผู้ประกอบการน้อยราย (oligopolistic excise)
- 5) จัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่รัฐบาลต้องการจัดระเบียบควบคุม (regulatory excise)

ปัจจุบัน ประเทศไทยจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จากสินค้าดังนี้

⁹ <http://old-book.ru.ac.th/e-book/e/EC343/ec343-8-1.pdf>

¹⁰ <https://www.ar.co.th/kp/th/268>

1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน	8) น้ำหอม หัวน้ำหอมและน้ำมันหอม
2) เครื่องดื่ม	9) เรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัย
3) รถจักรยานยนต์	10) รถยนต์ (รถยนต์นั่ง รถยนต์กระบะ รถยนต์โดยสาร ที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน)
4) แบทเตอรี	11) สถานบริการ (สนามแข่งม้า สนามกอล์ฟ)
5) ไฟ	12) แก้วเลตคริสตัล และแก้วคริสตัลอื่น ๆ
6) ยาสูบ	13) พรหมและสิ่งทอปูพื้นอื่น (เฉพาะที่ทำด้วยขนสัตว์)
7) สุรา	14) หินอ่อนและหินแกรนิต (ปัจจุบันยกเว้นภาษี)
15) เครื่องใช้ไฟฟ้า (เฉพาะเครื่องปรับอากาศและคอมระย้าที่ทำจากแก้วเลตคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ)	

การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล

ภายใต้การจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน อาจไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมหรือธุรกรรมที่อยู่ในเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy) ได้ หลายประเทศจึงเกิดแนวคิดการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมหรือธุรกรรมที่อยู่ในเศรษฐกิจดิจิทัล



จากการทบทวนแนวทางการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลของประเทศต่างๆ พบว่า การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลมี 2 แนวทาง ดังนี้

- 1) อาศัยแนวคิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล
- 2) อาศัยแนวคิดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมาจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล

อาศัยแนวคิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล

ประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลส่วนใหญ่ในโลกอาศัยแนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) มาใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล โดยบางประเทศก็เรียกการจัดเก็บภาษีดังกล่าวว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) โดยตรง แต่อีกหลายประเทศก็มีการเรียกการจัดเก็บภาษีดังกล่าวด้วยชื่ออื่นที่แตกต่างออกไปเป็นการเฉพาะ ได้แก่ Digital Service Tax, E-Service Tax โดยปัจจุบันจากข้อมูลของ itax.in.th มีประเทศต่างๆ ที่เริ่มดำเนินแนวคิดดังกล่าวกว่า 60 ประเทศที่มีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริการอิเล็กทรอนิกส์ (E-Service)¹¹ เช่น ประเทศใน OECD (ซึ่งประกอบด้วยประเทศออสเตรเลีย ประเทศฮังการี ประเทศอิตาลี ประเทศโปแลนด์ ประเทศสเปน ประเทศตุรกี และสหราชอาณาจักร) เกาหลีใต้ ญี่ปุ่น นิวซีแลนด์ อินโดนีเซีย ไต้หวัน ออสเตรเลีย มาเลเซีย เป็นต้น

¹¹ <https://www.itax.in.th/media/เก็บภาษี-e-service-ต่างชาติ>



Digital Service Tax

ประเทศส่วนใหญ่ที่ได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลแล้วจะเรียกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บบนเศรษฐกิจดิจิทัลว่า Digital Service Tax ได้แก่ ประเทศใน OECD (ซึ่งประกอบด้วย ประเทศออสเตรเลีย ประเทศฮังการี ประเทศอิตาลี ประเทศโปแลนด์ ประเทศสเปน ประเทศตุรกี และสหราชอาณาจักร¹²) ประเทศสิงคโปร์ ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศมาเลเซีย เป็นต้น แต่บทความนี้จะไม่ได้กล่าวถึงทุกประเทศ จะยกมาเพียงประเทศใน OECD และประเทศมาเลเซียเท่านั้น

ประเทศใน OECD : แม้ประเทศใน OECD ซึ่งประกอบด้วย ประเทศออสเตรเลีย ประเทศฮังการี ประเทศอิตาลี ประเทศโปแลนด์ ประเทศสเปน ประเทศตุรกี และสหราชอาณาจักร จะมีการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล ที่เรียกว่า “Digital Service Tax” เหมือนกัน แต่มีวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บและโครงสร้างการจัดเก็บภาษี Digital Service Tax แตกต่างกัน นั่นคือ แต่ละประเทศมีการกำหนดผู้เสียภาษี (Tax Subject) แตกต่างกัน และมีการกำหนดอัตราภาษีที่ต่างกัน โดยการจัดเก็บ Digital Service Tax ของประเทศใน OECD จะจัดเก็บจากรายรายได้ของผู้ให้บริการโดยมีกลุ่มเป้าหมายของผู้ให้บริการแตกต่างกันไป¹³ เช่น ประเทศออสเตรเลีย และประเทศฮังการี จะเก็บภาษี Digital Service Tax จากรายรายได้ของการโฆษณาผ่านออนไลน์ ส่วนประเทศฝรั่งเศส จะจัดเก็บภาษี Digital Service Tax จากรายรายได้ของผู้ให้บริการ Digital Interface ผู้โฆษณาเป้าหมาย (Targeted Advertising) และการส่งสัญญาณข้อมูลที่มีการเก็บรวบรวมเกี่ยวกับผู้ใช้ Social Media เพื่อวัตถุประสงค์สำหรับการโฆษณา (Transmission of data collected about users for advertising purposes)¹⁴ สำหรับอัตราการจัดเก็บภาษี Digital Service Tax ของประเทศในกลุ่มยุโรป จะแตกต่างกันตั้งแต่อัตราร้อยละ 1.5 ซึ่งจัดเก็บในประเทศโปแลนด์ ถึงร้อยละ 7.5 สำหรับประเทศฮังการี¹⁵ และประเทศตุรกี

สรุปสาระสำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษี Social Media Tax ของประเทศใน OECD¹⁶ ที่ดำเนินการแล้ว

¹² <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

¹³ <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

¹⁴ <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

¹⁵ ปัจจุบัน ประเทศฮังการี ลดอัตราภาษีดังกล่าวเป็นร้อยละ 0 เป็นการชั่วคราว

¹⁶ <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

ประเทศ	อัตราภาษี	ขอบเขต	รายได้ขั้นต่ำที่จัดเก็บสำหรับการให้บริการทั่วโลก	รายได้ขั้นต่ำที่จัดเก็บสำหรับการให้บริการในประเทศ
ออสเตรีย	5	Online Advertising	750 ล้านยูโร (หรือ 840 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	25 ล้านยูโร (หรือ 28 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)
ฝรั่งเศส	3	- Provision of a digital interface - Advertising service based on users' data	750 ล้านยูโร (หรือ 840 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	25 ล้านยูโร (หรือ 28 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)
ฮังการี	7.5	Advertising Revenue	100 ล้านโพรินท์ฮังการี (หรือ 344,000 ดอลลาร์สหรัฐ)	N/A
อิตาลี	3	-Advertising on a digital interface - Multilateral digital interface that allows users to buy/sell goods and services - Transmission of user data generated from using a digital interface	750 ล้านยูโร (หรือ 840 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	5.5 ล้านยูโร (หรือ 6 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)
โปแลนด์	1.5	Audiovisual media service and audiovisual commercial communication	-	-
สเปน	3	- Online Advertising Service - Sale of online advertising - Sale of user data	750 ล้านยูโร (หรือ 840 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	3 ล้านยูโร (หรือ 3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)
ตุรกี	7.5	- Online Service including advertisements, sales of content, and paid services on social media websites	750 ล้านยูโร (หรือ 840 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	7.5 ล้านลีราตุรกี (หรือ 4 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)
สหราชอาณาจักร	2	- Social media platforms - Internet search engine - Online marketplace	500 ล้านยูโร (หรือ 638 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)	25 ล้านยูโร (หรือ 32 ล้านดอลลาร์สหรัฐ)

หมายเหตุ : ประเทศฮังการี ลดอัตราภาษี Social Media Tax อยู่ที่ร้อยละ 0 ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2019 – 31 ธันวาคม 2022

ประเทศมาเลเซีย¹⁷ : เมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 ประเทศมาเลเซียได้มีการจัดเก็บภาษีบริการดิจิทัลเพื่อจัดเก็บจากผู้ให้บริการดิจิทัลต่างชาติ เรียกว่า “Malaysia Digital Service Tax” ซึ่งประเทศมาเลเซียถือเป็นประเทศที่สองในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ที่นำแนวคิดการจัดเก็บภาษีมานี้มาใช้ตามแนวทางเดียวกับประเทศสิงคโปร์

¹⁷ <https://blog.taxamo.com/insights/malaysia-digital-tax-announcement>

Malaysia Digital Service Tax เป็นการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 6 โดยเก็บจากผู้ให้บริการดิจิทัลต่างชาติที่เข้ามาให้บริการนับแต่ ค.ศ. 2020 ส่งผลให้ผู้ให้บริการดิจิทัลต่างชาติต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการจ่ายภาษีบริการ (Service Tax) สำหรับผู้บริโภคทุกราย และสำหรับการให้บริการระหว่างผู้ให้บริการด้วยกันเอง (Business to Business)

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษี Malaysia Digital Service Tax โดยเป็นภาษีที่จัดเก็บในรูปภาษีบริการ (Service Tax) ที่จัดเก็บจากผู้ให้บริการดิจิทัลต่างชาติที่มีบุคคลลงทะเบียนเพื่อใช้บริการในประเทศมาเลเซีย โดยสาระสำคัญของ Malaysia Digital Service Tax ได้แก่

1) คำจำกัดความ “บริการดิจิทัล (Digital Service)” หมายถึง บริการใดๆ ซึ่งถูกจัดส่งหรือมีการสมัครสมาชิกผ่านอินเทอร์เน็ตหรือโครงข่ายอิเล็กทรอนิกส์อื่น ซึ่งไม่สามารถเข้าถึงบริการนั้นได้หากไม่มีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) และสถานที่ของการจัดส่งบริการต้องเป็นไปโดยอัตโนมัติ

2) กฎหมายได้กำหนดขั้นต่ำของรายได้ที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข (A Threshold) กล่าวคือ หากผู้ให้บริการดิจิทัลต่างชาติมีมูลค่าการให้บริการ (เสนอบริการ) มากกว่า 500,000 ริงกิตมาเลเซีย (หรือประมาณ 120,000 ดอลลาร์สหรัฐ) ในรอบระยะเวลา 12 เดือน ผู้ให้บริการต่างชาตินั้นถูกกำหนดให้ต้องลงทะเบียนและต้องนำส่งภาษีบริการในอัตราร้อยละ 6 จากยอดขายที่มีการให้บริการแก่ลูกค้าในประเทศมาเลเซีย (Malaysia-based customers) ทั้งนี้ การที่กฎหมายกำหนดขั้นต่ำของรายได้ดังกล่าวนี้หมายความว่า ลูกค้าที่ใช้บริการในมาเลเซียจะสามารถรับรู้และตรวจสอบได้ (understood and monitored)

3) ที่ตั้งของลูกค้า (Customer Location) The Royal Malaysian Customs Department (RMCD) ซึ่งเป็นกรมสรรพากรของประเทศมาเลเซีย ได้กำหนดให้ลูกค้าในประเทศมาเลเซีย คือ บุคคลใดๆ ซึ่งกระทำการอย่างน้อย 2 เงื่อนไขต่อไปนี้

3.1) ชำระเงินสำหรับบริการดิจิทัลผ่านทางบัตรเครดิตหรือเดบิตของสถาบันการเงินหรือบริษัทในประเทศมาเลเซีย

3.2) ได้รับบริการดิจิทัลจากการใช้บริการ IP Address ที่จดทะเบียนในประเทศมาเลเซีย หรือบนโทรศัพท์เคลื่อนที่ระหว่างประเทศที่มีการใช้งานในประเทศมาเลเซีย

3.3) อาศัยอยู่ในประเทศมาเลเซีย ทั้งนี้ การพิจารณาว่าลูกค้าอาศัยอยู่ในประเทศมาเลเซีย ผู้ให้บริการต่างชาติที่ลงทะเบียน อาจต้องพิจารณาข้อมูลหรือหลักฐานยืนยันจากลูกค้า ดังนี้

(1) ที่อยู่เพื่อจัดส่งใบเรียกเก็บเงินให้แก่ลูกค้าซึ่งอยู่ในมาเลเซีย

(2) ที่อยู่อาศัย (home address) ของลูกค้าซึ่งอยู่ในมาเลเซีย

(3) การเลือกประเทศของผู้รับใบเสร็จรับเงิน

4) การยื่นข้อมูลเพื่อชำระภาษี : วันที่ที่ผู้ให้บริการต่างชาติได้ลงทะเบียน จะต้องยื่นเสียภาษีบริการจากรายได้ทุกๆ 3 เดือน โดยกำหนดให้ระยะเวลาภาษีมีระยะเวลา 3 เดือนตามระยะเวลาไตรมาส โดยให้ยื่นในวันสุดท้ายของเดือนถัดไป เช่น หากผู้ให้บริการต่างชาติได้ลงทะเบียนไปก่อนวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2020 ซึ่งเป็นวันที่เริ่มบังคับใช้กฎหมายนี้ ให้ผู้ให้บริการนั้นยื่นเสียภาษีบริการจากรายได้ระหว่างเดือนมกราคมถึง มีนาคม ค.ศ. 2020 ภายในวันที่ 30 เมษายน ค.ศ. 2020

5) การยื่นรายได้ จะเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ให้บริการนั้นได้ลงทะเบียนผ่านระบบ MySST system

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)

ประเทศชิลี : เป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลด้วยรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) โดยไม่ใช้การปรับเปลี่ยนแนวคิดภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) มาใช้กับการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล แต่เป็นการนำรูปแบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) มาใช้กับเศรษฐกิจดิจิทัลโดยตรง

จุดเริ่มต้นเริ่มต้นของกฎหมายภาษีใหม่ของประเทศชิลี เริ่มจากประธานาธิบดี Sebastian Pinera ได้ลงนามในกฎหมายภาษีใหม่ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน ค.ศ. 2020 โดยกฎหมายใหม่ได้กำหนดให้บริษัทต่างชาติที่มีการให้บริการในประเทศชิลีต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ให้แก่ประเทศ โดยกฎหมายใหม่บังคับให้บริษัทต่างชาติที่ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ได้แก่ บริษัทดิจิทัล (Digital Companies) (เช่น ผู้ให้บริการ Over-the-Top (OTT)) และบริษัท อีคอมเมิร์ซ (E-Commerce Firms) โดยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระที่อัตราร้อยละ 19 และรัฐบาลคาดหวังว่ากฎหมายใหม่นี้จะสามารถสร้างรายได้ให้แก่ประเทศเพิ่มขึ้นประมาณ 2.2 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ (ประมาณร้อยละ 0.6 ของ GDP) สำหรับผู้ได้รับผลกระทบต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายภาษีใหม่ ได้แก่

- ผู้ให้บริการเนื้อหาบน OTT (OTT Content Providers) ได้แก่ Netflix และ Spotify
- ผู้ให้บริการตลาดออนไลน์ (Online Marketplaces) ได้แก่ Amazon และ Airbnb

แต่สำหรับการให้บริการขนส่งผ่านแพลตฟอร์มดิจิทัล ได้แก่ Uber และ Cabify กลับได้รับการยกเว้นไม่ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายดังกล่าว¹⁸

สำหรับบริษัทต่างชาติที่ให้บริการดิจิทัลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีต่างชาติ (Foreign Taxpayers) กำหนดให้ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มดิจิทัลต่างประเทศที่มีการให้บริการดิจิทัลในประเทศชิลี¹⁹ และมีได้มี ภูมิฐานะหรือแหล่งพำนักในประเทศชิลี แต่มีการให้บริการทางไกล (Remote Services) ที่ถูกใช้บริการไม่ว่าจะ โดยปัจเจกบุคคล (Individuals) หรือนิติบุคคล (Legal Entities) ภายในขอบเขตประเทศชิลี โดยผู้มีหน้าที่ เสียภาษีดังกล่าว ได้แก่

1) ตัวกลางในการให้บริการ (The Intermediation of Services) ที่มีการจ่ายเงินจากในประเทศชิลี หรือมีการขายเกิดขึ้นไม่ว่าจะภายในหรือนอกประเทศชิลีก็ตาม แต่การจัดหาบริการนั้นก่อให้เกิดการนำเข้า (สินค้า) ในเวลาต่อมา

2) ผู้ให้บริการเนื้อหาความบันเทิงทางดิจิทัล (The Supply of Digital Entertainment Content) ได้แก่ วิดีโอ เพลง เกมส์ หรือเนื้อหาอื่นทำนองเดียวกัน ซึ่งมีการดาวน์โหลด การสตรีมมิ่ง หรือเทคโนโลยีอื่นใด รวมถึงข้อความ นิตยสาร หนังสือพิมพ์ และหนังสือด้วย

3) ผู้ให้บริการซอฟต์แวร์ หน่วยเก็บข้อมูล (Storage) แพลตฟอร์มคอมพิวเตอร์ (Computing Platforms) หรือโครงสร้างพื้นฐาน (Infrastructure)

4) ผู้ทำการโฆษณา โดยไม่สนใจว่าเป็นเพียงสื่อกลางในการนำส่ง สร้าง หรือการใช้งานโฆษณานั้น ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 19 นี้จะต้องเข้าเงื่อนไขอย่างน้อย 2 เงื่อนไขต่อไปนี้

- 1) มี IP Address หรือกลไกอื่นใดที่ระบุได้ว่าผู้ใช้อยู่ในประเทศชิลี
- 2) วิธีการชำระเงินถูกทำหรือสมัครจากภายในประเทศชิลี
- 3) ที่อยู่ในการเรียกเก็บเงินหรือใบเสร็จในการชำระเงินเป็นที่อยู่ภายในประเทศชิลี
- 4) ชิมการ์ดของมือถือที่ใช้รับบริการเป็นของประเทศชิลี

¹⁸ <https://www.commsupdate.com/articles/2020/03/02/ott-tax-law-to-take-effect-from-1-june/>

¹⁹ <https://www.globalvatcompliance.com/chile-new-vat-legislation-for-digital-services/?cn-reloaded=1>

นอกจากนี้ หากกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Tax Payer) ไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือมีการชำระล่าช้า จะต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน โดยคิดจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่รายงานและไม่ชำระ นอกจากนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Tax Payer) ที่ไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือมีการชำระล่าช้า ยังต้องเสียค่าปรับระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 60 ของมูลหนี้

อย่างไรก็ดี เพื่อให้สะดวกในการบังคับใช้กฎหมายภาษีนี้นี้ รัฐบาลโดยกรมสรรพากรของชิลี ได้จัดทำเว็บไซต์เฉพาะ คือ <http://www.sii.cl/vat/index.html> เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ลงทะเบียนและยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถเลือกที่จะรายงานภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนหรือรายไตรมาสได้ และสามารถเลือกสกุลเงินที่จะใช้ชำระภาษีได้ระหว่างสกุลเงินยูโร สกุลเงินดอลลาร์ และสกุลเงินเปโซ

E-Service Tax

ประเทศไทย : ปัจจุบันอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทยยังไม่ครอบคลุมไปถึงผู้ประกอบการที่ให้บริการแพลตฟอร์มดิจิทัลต่างประเทศที่มีการใช้บริการในประเทศไทย ด้วยเหตุผลที่ว่าผู้ประกอบการเหล่านี้ มิใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ส่งผลให้เกิดความไม่เท่าเทียมในการแข่งขันระหว่างผู้ประกอบการแพลตฟอร์มดิจิทัลต่างประเทศและผู้ประกอบการแพลตฟอร์มดิจิทัลของไทย ดังนั้น ประเทศไทยจึงมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีจากผู้ใช้บริการแพลตฟอร์มดิจิทัลต่างประเทศในรูปภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) กับผู้ให้บริการสตรีมมิ่งต่างประเทศ เรียกว่า “E-Service Tax” ซึ่งปัจจุบันยังเป็นเพียงร่างพระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้รับบริการในประเทศไทย โดยร่างกฎหมาย E-Service Tax เป็นพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากรฯ ซึ่งจัดทำโดยกรมสรรพากร และได้ผ่านการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎรวาระแรกแล้ว เมื่อวันที่ 29 กรกฎาคม 2563 โดยมีสาระสำคัญในการแก้ไข ดังนี้²⁰

ภาษีอีเซอร์วิส สำหรับแพลตฟอร์มจากต่างประเทศ

นิยาม

- **สินค้า** หมายถึง ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขายหรือเพื่อการใดๆ และให้หมายรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า (แต่ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต)
- **บริการอิเล็กทรอนิกส์** หมายถึง บริการที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด
- **อิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์ม** หมายถึง ตลาด ช่องทาง หรือกระบวนการอื่นใดที่ผู้ให้บริการหลายรายใช้ในการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้รับบริการ

กำหนดให้

- ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศที่มีรายได้รวมเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- การดำเนินการสามารถกระทำผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ได้
- ห้ามมิให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ให้บริการจากต่างประเทศออกอิเล็กทรอนิกส์ใบกำกับภาษี

²⁰ <https://www.terrabkk.com/news/198329/-ภาษีดิจิทัล-ธุรกิจต่างประเทศต้องเตรียมพร้อมอย่างไร>

สรุปได้ว่า 1) ผู้ประกอบการที่ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศได้มีการให้บริการนั้นในประเทศไทย เช่น การดาวน์โหลดเกมส์ เพลง ภาพยนตร์ และ 2) มีรายรับจากการให้บริการดังกล่าวเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นชำระภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านทางเว็บไซต์กรมสรรพากร²¹ ทั้งนี้ ร่างกฎหมาย E-Service Tax ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการอิเล็กทรอนิกส์ แพลตฟอร์ม (ได้แก่ เจ้าของแพลตฟอร์ม เช่น Shopee เป็นต้น) มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทนผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (ได้แก่ ร้านค้าที่วางสินค้าขายในแพลตฟอร์มออนไลน์ต่างๆ เป็นต้น)²²

ภาษี E-Service Tax แม้เป็นการจัดเก็บในรูปภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) แต่มีความแตกต่างในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) เล็กน้อย ซึ่งโดยปกติผู้ประกอบการจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากส่วนต่างระหว่างภาษีขายและภาษีซื้อ โดยผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรายเดิมจะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีที่อยู่ในรอบระยะเวลาการชำระภาษีนั้นมีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ แต่หากในรอบระยะเวลาการชำระภาษีนั้นมีภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรายเดิมจะได้เครดิตคืนภาษี แต่สำหรับกรณีภาษี E-Service Tax ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศซึ่งมีการให้บริการนั้นในประเทศไทย คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายโดยไม่ให้นำภาษีซื้อมาหักออกแต่อย่างใด²³

ทั้งนี้ ภาษี E-Service Tax มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้ผู้ประกอบการที่เป็นแพลตฟอร์มของคนไทย และกระทรวงการคลังคาดว่าภาษี E-Service Tax จะสร้างรายได้ให้กับประเทศไทยเพิ่มขึ้นประมาณ 3,000 ล้านบาทต่อปี²⁴

แต่เป็นที่สงสัยว่ากรณีประเทศไทย เมื่อภาษี E-Service Tax มีผลบังคับใช้แล้วและผู้ประกอบการที่เป็นแพลตฟอร์มดิจิทัลต่างประเทศไม่ให้ความร่วมมือในการยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและยื่นชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยจะสามารถบังคับได้อย่างไร ซึ่งร่างกฎหมาย E-Service Tax ได้กำหนดให้อำนาจกรมสรรพากรสามารถขอความร่วมมือหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ประเทศถิ่นที่อยู่ของผู้ให้บริการต่างชาติ เพื่อช่วยติดตามการจัดเก็บภาษีให้ได้ แต่ร่างกฎหมาย E-Service Tax มิได้ให้อำนาจดำเนินการปิดกั้นการให้บริการหรืออายัดระบบการชำระเงินจากประเทศไทยได้ ดังนั้น ประสิทธิผลของการบังคับใช้ร่างกฎหมาย E-Service Tax นี้จึงต้องติดตามต่อไป

อาศัยแนวคิดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมาจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล

บางประเทศในโลกได้มีการนำแนวคิดของภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) มาใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล โดยเรียกว่า “Social Media Tax” โดยประเทศที่นำแนวคิดนี้มาใช้จะเป็นเทศในแถบบริเวณ Sub – Saharan Africa ได้แก่ ประเทศอูกันดา (Uganda) ประเทศแทนซาเนีย (Tanzania) และประเทศแซมเบีย (Zambia)²⁵

²¹ <https://www.thebangkokinsight.com/404597/>

²² <https://www.thansettakij.com/content/tech/437712>

²³ <https://www.thansettakij.com/content/tech/437712>

²⁴ <https://techsauce.co/news/e-service-vat-digital-platform-from-foreign>

²⁵ <https://webfoundation.org/2019/06/webinar-how-do-social-media-taxes-impact-on-internet-access/>

Social Media Tax

Social Media Tax เป็นการจัดเก็บอากร (Duty) บนบริการ Over – The – Top²⁶ โดยเป็นแนวคิดจากการจัดเก็บภาษีบนฐานผู้บริโภค (Consumer Tax)²⁷ โดยอยู่ในกฎหมายอากรสรรพสามิต (An Excise Duty Law) ที่มุ่งหวังจะสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (Digital Economy)

Social Media Tax มีแนวคิดเริ่มต้นในประเทศอูกันดา (Uganda) โดยประธานาธิบดี Yoweri Museveni เมื่อต้นปี ค.ศ. 2018 และมีการบังคับใช้เดือนกรกฎาคม 2018²⁸ ด้วยเหตุผลที่รัฐมองว่าประชาชนมีการใช้ข้อมูลอินเทอร์เน็ต (Internet data) ในการสื่อสารเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ทำให้รายได้จากโทรศัพท์ของบริษัทลดลง ซึ่งกระทบต่อรายได้ของรัฐบาล²⁹

หลักการของ Social Media Tax³⁰ โดยกำหนดให้บริการ OTT หมายถึง การแพร่สัญญาณหรือได้รับสัญญาณเสียงและข้อความบนโครงข่าย IP รวมถึงโครงข่าย VPN³¹ และภาษี Social Media Tax ที่รัฐบาลจะจัดเก็บสำหรับบริการ OTT ซึ่งมีตัวอย่างกลุ่มเป้าหมาย ดังนี้³²

Facebook	WhatsApp	CallerID	Phone+	Skype	IM+
Chatouts	iMessenger	Meet Me	LOVOO	TalkU	hike
Google Hangouts	Truecaller	SnapChat	Tumblr	Drupe	Zalo
StealthChat	Instagram	TextMe	Tinder	Grindr	Plus
Yahoo Messenger	magicApp	LinkedIn	Say Hi	Viber	Mood
Hangouts Dialer	Kakao Talk	Facetime	Twitter	Badoo	Hi5
Android Messengers	iPair-Meet	WeChat	Textra	Signal	Kik
freevideo Mail.Ru	Google Allo	Call Free	WiCall	Hitwe	imo
Voxer Walkie Talkie	In Message	Telegram	Live Talk	Moment	Line
New Messages	Meet Me	BBM-Free			

อย่างไรก็ดี บริการบางอย่างไม่ถูกนำเข้าสู่การพิจารณาเพื่อจัดเก็บ Social Media Tax ได้แก่ บริการ Email บริการ Video Streaming (เช่น ช่องโทรทัศน์อูกันดา และ iflix)

การชำระ Social Media Tax จะชำระผ่าน Mobile Wallet และไม่ใช่ Airtime เนื่องจาก Airtime ได้มีการจัดเก็บภาษี (VAT และ อากรสรรพสามิต)

Social Media Tax จะถูกจัดเก็บเป็นรายวันโดยผู้ประกอบการโทรศัพท์เคลื่อนที่ของแต่ละประเทศ โดยการจัดเก็บ Social Media Tax จะจัดเก็บตาม Sim Card ที่มีการเข้าถึง Social Media platform เป้าหมายการจัดเก็บ³³ โดยผู้ใช้บริการ Social Media จะเรียกให้มีการชำระเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ก่อนเข้าใช้งาน³⁴

²⁶ <https://techjaja.com/social-media-tax-ott-taxed-starting-1st-july-ott-tax/>

²⁷ <https://webfoundation.org/2019/06/webinar-how-do-social-media-taxes-impact-on-internet-access/>

²⁸ <https://www.independent.co.ug/world-bank-calls-for-scrapping-of-ott-tax/>

²⁹ <https://www.dw.com/en/uganda-one-year-of-social-media-tax/a-49672632>

³⁰ <https://webfoundation.org/2019/06/webinar-how-do-social-media-taxes-impact-on-internet-access/>

³¹ <https://techjaja.com/social-media-tax-ott-taxed-starting-1st-july-ott-tax/>

³² <https://techjaja.com/social-media-tax-ott-taxed-starting-1st-july-ott-tax/>

³³ <https://www.reuters.com/article/us-uganda-internet-idUSKCN1IW2IK>

³⁴ <https://www.bbc.com/news/world-africa-44798627>

ประเทศอูกันดา (Uganda) : Social Media Tax หรือเรียกว่า Over-The-Top Tax ที่จัดเก็บในประเทศอูกันดา เป็นการจัดเก็บจากบริการออนไลน์ เช่น WhatsApp Facebook และ Twitter โดยจัดเก็บจากการส่งและรับข้อความซึ่งเมื่อผู้ใช้ Social Media มีข้อความเกิดขึ้น จะถูกระบบตรวจจับข้อความได้จากนั้น และระบบจะเรียกร้องให้ผู้ใช้ต้องจ่ายเงินสำหรับ Social Media Tax ในครั้งแรกที่ข้อความถูกจับได้ โดยให้ออนเงินผ่านทางมือถือในอัตรา 200 Shillings ต่อวัน (หรือประมาณ 0.05 ดอลลาร์สหรัฐต่อวัน)³⁵ ทั้งนี้ WhatsApp และ Facebook เป็น Social Media ที่เป็นที่ยอมรับในประเทศอูกันดา และหลายประเทศในแอฟริกา โดยในอูกันดา มีประชากรร้อยละ 40 ของประชากรอูกันดาทั้งหมด 40 ล้านคน ที่มีการเข้าถึงบริการอินเทอร์เน็ต³⁶ ดังนั้น จากการจัดเก็บ Social Media Tax รัฐบาลอูกันดาคาดหวังที่จะสามารถจัดเก็บ Social Media Tax ได้อย่างน้อย 284 พันล้าน Shillings ในปีงบประมาณ 2019 ซึ่งเป็นปีงบประมาณแรกที่มีการจัดเก็บ Social Media Tax ในประเทศอูกันดา อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงกลับพบว่า รัฐบาลอูกันดาจัดเก็บ Social Media Tax ได้เพียง 49.5 พันล้าน Shillings คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 17.43 จากประมาณที่คาดการณ์ไว้ในคราวแรก ด้วยเหตุผลดังนี้³⁷

1) GDP per Capita per day ของประเทศอูกันดา อยู่ที่ 7,000 Shillings (หรือประมาณ 1.90 ดอลลาร์สหรัฐ) ดังนั้น การที่ประชาชนต้องจ่าย Social Media Tax ในอัตรา 200 Shillings ต่อวัน ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 2.56 ส่งผลให้ประชาชนชาวอูกันดา มีเงินที่ไว้สำหรับใช้จ่ายในชีวิตประจำวันลดลงจากการจัดเก็บ Social Media Tax

2) การที่ระบบสามารถตรวจจับข้อความแรกได้เพื่อให้เกิดการจัดเก็บ Social Media Tax ทำให้นักกฎหมายสิทธิมนุษยชนเห็นว่า Social Media Tax ได้ไปจำกัดสิทธิเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็นและการพูด ซึ่งไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภายในของประเทศอูกันดา หรือแม้แต่มติกฎหมายระหว่างประเทศ ไม่มีบทบัญญัติข้อใดที่สามารถไปจำกัดสิทธิเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็นและการพูดได้ เว้นแต่เฉพาะเป็นกรณีการสร้างข่าวลือที่ถือเป็นการทำให้บุคคลอื่นเสียชื่อเสียง ที่ถือเป็นการหมิ่นประมาทเท่านั้นที่กฎหมายเข้าไปจำกัดสิทธิได้

3) การใช้ VPN เพื่อหลีกเลี่ยง Social Media Tax กล่าวคือ ด้วยเหตุผลที่การจัดเก็บ Social Media Tax ทำให้เกิดต้นทุนในการดำรงชีวิตเพิ่มขึ้น และเกิดการจำกัดสิทธิเสรีภาพในการแสดงความคิดเห็นและการพูดได้ ดังนี้ ประชาชนชาวอูกันดาจึงเกิดการหลบเลี่ยงการจ่ายภาษีดังกล่าว ด้วยการหันไปใช้ VPN เพื่อให้เข้าถึง IP Address นอกประเทศอูกันดาได้ ซึ่งแม้ว่าการใช้ VPN จะก่อให้เกิดการสิ้นเปลืองแบตเตอรี่ และ data มากกว่า Local Address แต่ประชาชนก็เห็นว่าการใช้ VPN ค่อนข้างดีกว่าที่จะต้องจ่าย Social Media Tax

4) การจัดเก็บ Social Media Tax ทำให้จำนวนผู้ใช้งานอินเทอร์เน็ต (Internet User) ลดลงร้อยละ 30 (ประมาณ 3,000,000 user) จากเหตุผลข้อ 1 และ 2

ปัจจุบัน ประเทศอูกันดาได้ยกเลิกการจัดเก็บ Social Media Tax ด้วยเหตุผลของการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (Covid 19) และจากการรณรงค์การเลือกตั้งที่จะเกิดขึ้นในปี ค.ศ. 2021 ผ่านทั้ง Social Media และ Traditional Media เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลได้อย่างกว้างขวาง อีกทั้งการยกเลิกการจัดเก็บ Social Media Tax จะทำให้เกิดผลดีต่อการแก้ไขปัญหาการแพร่ระบาด

³⁵ <https://www.dw.com/en/uganda-one-year-of-social-media-tax/a-49672632>

³⁶ <https://www.reuters.com/article/us-uganda-internet-idUSKCN1IW2IK>

³⁷ <https://www.dw.com/en/uganda-one-year-of-social-media-tax/a-49672632>

ของเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (Covid 19) ได้เพราะเป็นการส่งเสริมให้เกิดการใช้งานอินเทอร์เน็ตและเทคโนโลยี ดิจิทัลในประเทศอุกันดา ดังนั้น เมื่อต้องมีการเว้นระยะห่างทางสังคม แต่เศรษฐกิจของประเทศอุกันดา ก็ยังสามารถขับเคลื่อนต่อไปได้³⁸

สรุป

กรณีบริการบนเศรษฐกิจดิจิทัล ผู้ให้บริการมักอยู่ในต่างประเทศ แต่จัดส่งบริการโดยการส่งสัญญาณ ผ่านอินเทอร์เน็ตมายังผู้ใช้บริการในประเทศปลายทาง ทำให้การจัดเก็บภาษีในระบบเดิมเกิดปัญหา ยกกรณี ประเทศไทย ดังนี้

1) พิจารณาการจัดเก็บภาษีฐานเงินได้ พบว่า หากเงินได้นั้นเกิดในประเทศไทย แต่ผู้ให้บริการ เป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศ ไม่มีสาขา ไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย ดังนี้ ประเทศไทยจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้เลย เพราะผู้ให้บริการ ไม่เข้าเกณฑ์ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้กล่าวไว้ก่อนหน้า

และหากผู้ให้บริการเป็นบุคคลธรรมดา (ซึ่งเป็นไปได้ยาก) ผู้ให้บริการก็ไม่เข้าเกณฑ์ที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยเหตุที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่กรณีนี้ เมื่อผู้ให้บริการอยู่ในต่างประเทศ ไม่เคยอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันของปีที่เสียภาษีนั่น ดังนี้ แม้มีเงินได้เกิดในประเทศไทย แต่ประเทศไทยก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นได้

2) พิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากบริการบนเศรษฐกิจดิจิทัล เป็นบริการที่จับต้องไม่ได้เช่นสินค้า หรือบริการทั่วไป ดังนั้น บริการดิจิทัล จึงยังไม่ใช่สิ่งที่ถูกเรียกเก็บ (Tax Object) ที่กฎหมายภาษีเดิมได้กำหนดไว้ ทำให้ขาดองค์ประกอบที่รัฐจะไปเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้

3) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่รัฐจัดเก็บกับสินค้าหรือบริการที่รัฐต้องการควบคุม โดยกฎหมาย สรรพสามิตที่มีของไทยไม่ได้มีการกำหนดให้ บริการดิจิทัล เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยบริการ ดิจิทัลยังไม่ใช่สิ่งที่ถูกเรียกเก็บ (Tax Object) ที่กฎหมายภาษีเดิมได้กำหนดไว้ ทำให้ขาดองค์ประกอบที่รัฐ จะไปเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นได้

จากที่ได้กล่าวก่อนหน้าจะเห็นว่า การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลในประเทศต่างๆ ยังไม่มี แนวทางเรียกเก็บจากฐานรายได้ (Income Base) เพราะเหตุที่อาจทำให้ไม่เกิดการประหยัด (Conon of Economy) จากการจัดเก็บภาษีได้ตามหลักการระบบภาษีที่ดี (Canon of a Good) โดยหากมีการไม่ชำระ ภาษีเงินได้ ผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีจะต้องติดตามทวงถาม ซึ่งอาจก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงในการติดตามทวงถาม ไม่คุ้มกับเงินภาษีที่ได้รับ

การที่รัฐบาลหลายๆ ประเทศนำแนวทางของภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้กับการจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจ ดิจิทัล เพราะว่าไม่ต้องเปลี่ยนหลักการมากเหมือนภาษีสรรพสามิตเพราะสามารถกำหนดให้ผู้ให้บริการดิจิทัล เป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้เนื่องจาก วัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มมีเป้าหมายเพื่อจัดเก็บจากการบริโภค สินค้าและบริการ โดยยึดหลักปลายทาง ดังนั้น เมื่อมีการบริโภคบริการดิจิทัลเกิดขึ้นในประเทศใด ผู้ให้บริการ จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ประเทศปลายทางที่มีการบริโภคบริการนั้นตามหลักปลายทาง ดังนี้ ประเทศ ต่างๆ จึงเลือกจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลด้วยแนวทางภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยรายได้ที่ผู้ให้บริการได้รับจาก ประเทศปลายทางเกิดจากการบริโภคบริการดิจิทัลของประเทศปลายทาง ดังนั้น หลายประเทศจึงกำหนดให้ นำรายได้ที่เกิดจากการใช้บริการของผู้ใช้บริการในประเทศปลายทางต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ประเทศ

³⁸ <https://www.independent.co.uk/world-bank-calls-for-scrapping-of-ott-tax/>

ปลายทาง โดยบางประเทศก็ยังคงเรียกภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) แต่หลายประเทศก็เรียกชื่อใหม่เป็นการเฉพาะ เช่น Digital Service Tax, E-Service Tax เป็นต้น

และเห็นว่ามิบางประเทศใช้แนวทางจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลโดยอาศัยภาษีสรรพสามิต ซึ่งจะเห็นเหตุผลของการจัดเก็บภาษีดังกล่าวของรัฐบาลประเทศที่ใช้แนวทางนี้เป็นไปเพื่อควบคุมการใช้งานข้อมูลอินเทอร์เน็ต (Internet Data) ของประชาชนในประเทศนั้น จึงได้จัดเก็บโดยอาศัยแนวทางภาษีสรรพสามิต แต่แตกต่างจากหลักการภาษีสรรพสามิตเดิมที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการ ผู้นำเข้าไปเป็นการจัดเก็บจากผู้ให้บริการโดยตรง ด้วยเหตุผลว่ารัฐบาลต้องการควบคุมการใช้งานข้อมูลอินเทอร์เน็ตของผู้ใช้บริการนั่นเอง

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัล ที่หลายๆ ประเทศกำลังพยายามดำเนินการจะสำเร็จผลหรือไม่ก็ยังคงเป็นไปตามหลักการระบบภาษีที่ดี (Canon of a Good Tax System) คือ ต้องเท่าเทียมและเป็นธรรม (Canon of Equality) ต้องแน่นอน (Canon of Certainty) ต้องสะดวก (Canon of Convenience) และต้องประหยัด (Canon of Economy) โดยหลักความสะดวก (Canon of Convenience) ปรากฏจากการให้มีการลงทะเบียนและยื่นชำระภาษีบริการดิจิทัลผ่านออนไลน์ได้ แต่ความท้าทายอยู่ที่หลักความประหยัด (Canon of Economy) ซึ่งหากเกิดกรณีผู้ให้บริการไม่ชำระภาษีบริการดิจิทัลแล้ว รัฐบาลจะบังคับให้ชำระภาษีได้อย่างไรโดยอยู่บนหลักความประหยัด (Canon of Economy) ซึ่งหากรัฐประเทศใดสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีบนเศรษฐกิจดิจิทัลนี้อยู่บนหลักการระบบภาษีที่ดี (Canon of a Good Tax System) การจัดเก็บภาษีดิจิทัลนั้นก็ประสบความสำเร็จในประเทศนั้น