

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในปัจจุบันเมื่อมีเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามา ช่องทางการค้าขายไม่ได้ถูกจำกัดอยู่แค่เพียง การซื้อขายผ่านร้านค้าทั่วไป แต่ทุกคนสามารถซื้อขายสินค้าได้ผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นร้านค้าออนไลน์ที่ปรากฏอยู่บนเครื่องคอมพิวเตอร์ หน้าจอโน้ตบุค หรือแม้แต่โทรศัพท์มือถือ ของตน เมื่อกระบวนการซื้อขายมีการนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามา ทำให้มีช่องทางหลากหลายมากขึ้น ดังนั้น ระบบการจัดเก็บภาษีก็ควรที่จะมีการจัดเก็บได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง และมีประสิทธิภาพ ด้วยเช่นกัน ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีรายได้จะต้องยื่นแบบในการเสียภาษีเงินได้ และเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีที่เป็นบุคคลธรรมดา) หรือ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรณีที่เป็นนิติบุคคล) ตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และจะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าที่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคด้วย ซึ่งในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะขอก้าวถึงและวิเคราะห์ถึงปัญหา เฉพาะในเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างของผู้ประกอบการ จดทะเบียนภายในราชอาณาจักร ซึ่งเกี่ยวข้องกับหัวข้อในงานวิจัยฉบับนี้

ตามที่คุณวิจัยได้ทำการศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี แนวคิดและหลักการของ ภาษีมูลค่าเพิ่มในบทที่ 2 ในหัวข้อที่ 2.2 และ 2.3 และได้ศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรของไทย กฎหมายเกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร และของ สาธารณรัฐฝรั่งเศส ในบทที่ 3 ในหัวข้อที่ 3.1 และ 3.2.1, 3.2.2 และ 3.2.3 ตามลำดับมาแล้ว ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้นำหลักการและหลักกฎหมายต่าง ๆ นำมาวิเคราะห์ เปรียบเทียบ โดยจะวิเคราะห์ในเรื่อง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งยังแบ่งออกเป็นหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย และ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพ ต่อจากนั้นจะวิเคราะห์ในเรื่อง หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ รวมถึงวิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจาก การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนั้นผู้วิจัยจะนำบทบัญญัติกฎหมายของการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในส่วนที่ผู้วิจัยเห็นว่า มี ประสิทธิภาพและจะสามารถนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาในเรื่องการจัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยต่อไป โดยประเด็นในการวิเคราะห์ ผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย และเปรียบเทียบกับของ สหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของ สหราชอาณาจักร

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของ สหราชอาณาจักร

ประเด็นที่สี่ วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเปรียบเทียบกับแนวทางการออกไปกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

4.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายและเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร

ในเบื้องต้นผู้วิจัยจะขอพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีก่อน ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ในเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ว่าหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้น ถือเป็นหัวใจสำคัญของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หากปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก¹ โดยหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติ ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ในเรื่องหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรวมไว้กับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ อยู่แล้ว ผู้บริโภคจึงไม่รู้สึกต่อต้านกับการจ่ายภาษี แต่กลับมีความสมัครใจในการเสียภาษีเนื่องจากเป็นสินค้าหรือบริการที่ตนพอใจที่จะเลือกบริโภคอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ควรตั้งอยู่บนหลักความเป็นธรรม กล่าวคือ ทั้งในแง่ของผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิตและบริโภค และในแง่ของผู้บริโภคที่จะต้องรับภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการบริโภคขั้นตอนสุดท้าย

¹ จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น.17), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: นานอักษรการพิมพ์.

เมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 แล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะจัดเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุก ๆ ขั้นตอนของการขายสินค้าหรือบริการ เฉพาะในส่วนที่ยังไม่เคยผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน ดังนั้น โดยหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่ซ้ำซ้อน และมีความเป็นธรรมอยู่แล้วในตัว

ตัวอย่างเช่น

ผู้ประกอบการได้ลงทุนซื้อผ้า กระดุม ค้าย (ราคารวมกับภาษีมูลค่าเพิ่ม) เพื่อใช้ในการผลิตเสื้อผ้า ต่อมาได้ขายเสื้อผ้าที่ตนผลิตให้กับผู้บริโภค ผู้บริโภคที่ซื้อเสื้อผ้านั้น จะถูกคิดภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะในส่วนที่มีขั้นตอนการผลิตเพิ่มขึ้นเท่านั้น กล่าวคือเฉพาะขั้นตอนที่มีการตัดเย็บ และค่าจ้างแรงงาน แต่ไม่ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของวัตถุดิบ คือผ้า กระดุม และค้าย ที่ผู้ประกอบการได้จ่ายไปแล้วในขั้นตอนแรก เป็นต้น

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย

ประเด็นที่ต้องพิจารณาก็คือ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ² ซึ่งคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง การเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ดังนั้น การขายสินค้าจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงถือว่าการขายตามประมวลรัษฎากร และเข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นเดียวกันกับการซื้อขายสินค้าในรูปแบบทั่วไป แต่เนื่องจากในปัจจุบันพบว่า การขายสินค้าจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศหรือการขายสินค้าผ่านร้านค้าออนไลน์ทางอินเทอร์เน็ต มีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ขายสินค้าและมีรายรับหรือรายได้เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ไม่ได้อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด³ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวไม่ได้เข้ามาสู่ระบบการจัดเก็บภาษี กล่าวคือไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ในขณะที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าจากร้านค้าทั่วไปได้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ประเด็นปัญหาจึงมีว่า การกระทำดังกล่าวถือว่าขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหรือไม่อย่างไร

² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/2.

³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81/1.

หากพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย ตามแนวความคิดของ ท่านรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน และความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง สำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

หลักความเป็นธรรมในแนวนอนมีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มียาได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน⁴ ประเด็นปัญหาที่มีระหว่างผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป กับผู้ประกอบการที่ทำการค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ที่ขายสินค้าชนิดเดียวกัน ลักษณะเดียวกันและมีรายรับอยู่ในเกณฑ์เดียวกัน แต่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไปซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ในขณะที่ผู้ประกอบการที่ทำการค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยที่ยังไม่มีหลักเกณฑ์การตรวจสอบจากภาครัฐได้ ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน และรวมถึงผู้บริโภคด้วย กล่าวคือ ผู้ประกอบการจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภค ซึ่งอาจทำให้สินค้าชนิดเดียวกัน ลักษณะเดียวกันนั้นมีราคาสูงกว่าราคาที่อยู่ในตลาดการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากต้องคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรวมเข้าไปกับตัวสินค้าด้วย เมื่อผู้ประกอบการที่ขายสินค้าชนิดเดียวกัน ลักษณะเดียวกันและมีรายรับอยู่ในเกณฑ์เดียวกันกลับถูกจัดเก็บภาษีอย่างไม่เท่าเทียมกัน และผู้บริโภคที่ต้องการซื้อสินค้าชนิดเดียวกันลักษณะเดียวกัน โดยผู้ซื้อที่ซื้อผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ต้องรับภาระชำระภาษี จึงถือได้ว่าขัดกับหลักความเป็นธรรมแนวนอน

ผู้วิจัยยังมีความเห็นอีกว่า นอกจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องถูกจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการที่ได้รับการยกเว้น ก็ควรเป็นไปตามหลักเกณฑ์เดียวกันด้วย

ตัวอย่างเช่น

กรณีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร ที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยกรมสรรพากรได้ประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (อี-บุ๊ก) กับหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนที่อยู่ในรูปข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอินเทอร์เน็ต โดยกรมสรรพากร

⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

ให้เหตุผลว่า เนื่องจากมาตรา 81(1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร⁵ กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกิจการที่เกี่ยวกับการขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนซึ่งเป็นในรูปแบบของกระดาษ ดังนั้น การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนซึ่งเป็นสินค้าชนิดเดียวกันเพียงแต่อยู่ใน รูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์ จึงควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน⁶ การยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรในกรณีนี้ จึงสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ในแนวนอน

(2) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับหลัก ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation)

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควร แปรรับการภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่าง จากคนที่มีรายได้ต่ำ หรือ คนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน⁷ เมื่อพิจารณาตามประมวล รัษฎากรมาตรา 80 ได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 อัตรา คือ 1. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งกฎหมายก็ได้เปิดช่องให้ลดอัตรา ภาษีลงได้โดยวิธีการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่มีเงื่อนไขว่าต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตรา เดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี⁸ ปัจจุบันกำหนดให้คิดเพียง ร้อยละ 7 เพื่อเป็นการผลักดันและกระตุ้นกลไกทางเศรษฐกิจ ทำให้ประชาชนมีกำลังในการใช้จ่าย เพื่อการอุปโภคบริโภคอันจะทำให้เศรษฐกิจของประเทศขยายตัวได้อย่างต่อเนื่องและมั่นคง และ 2. อัตราร้อยละ 0 สำหรับการขายสินค้าบางกรณี ซึ่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องอัตรา ภาษีนี้ ก็หมายความรวมถึงกรณีการซื้อขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย

ประเด็นปัญหามีว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณี ประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณีนั้นจะต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็น อัตราเดียว ขัดกับหลักความสามารถในการจ่ายในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งหรือไม่ เนื่องจาก หลักความสามารถในการจ่ายในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่ แตกต่างกันควรแปรรับการภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีใน

⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81(1)(จ).

⁶ กรมสรรพากร. (2558, มกราคม 2558). ยกเว้นแวต อี-บุ๊ก หนังสือพิมพ์เดลินิวส์

<http://www.dailynews.co.th/economic/292064>

⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80.

จำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาใช้ได้ต่ำ หรือ คนรายจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน ดังนั้นเมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดให้อัตรากาฬิสำหรับประกอบกิจการขายสินค้า ไม่ว่าจะขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป หรือขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การบริการ และการนำเข้าทุกกรณีก็ต้องใช้อัตรากาฬิได้เพียงอัตราเดียว ก็เท่ากับว่าไม่ว่าผู้บริโภคมียาได้มากน้อยเพียงใด หรือซื้อสินค้าต่างชนิดกันก็ยังคงต้องเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวกันคือร้อยละ 7 ซึ่งไม่ได้คิดตามความสามารถในการจ่ายในแนวตั้ง กล่าวคือ ผู้บริโภคที่มีรายรับมากกว่าผู้บริโภคที่มีรายรับน้อย ยังคงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพียงอัตราเดียว หรือผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าต่างชนิดกันก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพียงอัตราเดียว ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีอัตรากาฬิมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี มีอัตรากาฬิได้เพียงอัตราเดียวนั้นขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีอัตรากาฬิมูลค่าเพิ่มในกรณีประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณีนั้นจะต้องกำหนดอัตรากาฬิให้เป็นอัตราเดียวจะขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งก็ตาม แต่กฎหมายก็ได้เปิดช่องเอาไว้ โดยตามประมวลรัษฎากร 81(1)⁹ ให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดที่เป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพในการประกอบวิชาชีพเกษตรกรรมซึ่งเป็นอาชีพหลักของคนไทย หรือในเรื่องของสวัสดิการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องการศึกษา หรือการรักษาพยาบาล เป็นต้น ทำให้เห็นว่าสินค้าต่างชนิดกันในบางประเภทถ้าหากเป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพ หรือสวัสดิการต่าง ๆ กฎหมายก็ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ แต่หากเป็นสินค้าบางชนิดที่เป็นลักษณะสินค้าฟุ่มเฟือย กฎหมายก็กำหนดให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ส่วนบทบัญญัติกฎหมายอีกเรื่องก็คือ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1¹⁰ กำหนดให้กรณีที่เป็นผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาท ก็ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งว่า ผู้ที่มีรายรับหรือรายได้ก็น้อยก็ควรที่จะต้องเสียภาษีน้อยหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย ซึ่งการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็อยู่ในขอบเขตการบังคับใช้บทบัญญัติดังกล่าวด้วยเช่นกัน ดังนั้นจะเห็นได้ว่า บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรทั้งสองมาตรา สามารถลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องอัตรากาฬิที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งไปได้

นอกจากนั้น ผู้วิจัยยังมีความเห็นว่า หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดให้มีอัตรากาฬิหลายอัตรา อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นการเพิ่มภาระในการคำนวณให้แก่ผู้ประกอบการที่จะต้องพิจารณาว่าสินค้าและบริการของตนอยู่ในลักษณะที่ต้องคิดคำนวณจาก

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1).

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1.

อัตราภาษีใด และวิธีการคำนวณภาษีซื้อ ภาษีขายก็就会有ความยากในการปฏิบัติเพิ่มมากขึ้นไปอีก ซึ่งจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ทั้งในเรื่องของหลักความเรียบง่าย ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีที่ดีจะต้องจัดเก็บได้ง่าย และง่ายต่อการที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และขัดกับหลักความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี หากจะต้องคำนวณภาษีจากอัตราภาษีที่มีหลายอัตราตามชนิดของสินค้าแต่ละชนิด และสุดท้ายขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น เช่น ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหลากหลายชนิดอาจจะต้องว่าจ้างบุคลากร หรือนักบัญชีเพื่อจัดทำบัญชีสินค้าแต่ละชนิดแยกต่างหากจากกัน เป็นต้น ดังนั้นในความคิดเห็นของผู้วิจัยจึงเห็นว่า หากพิจารณาซึ่งน้ำหนักระหว่างข้อดีและข้อเสียดังกล่าวแล้ว การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่ให้จัดเก็บจากการประกอบกิจการขายสินค้า ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป หรือการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การให้บริการและการนำเข้าสู่ทุกกรณีนั้น จะต้องกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้เป็นอัตราเดียว จึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมแล้ว

ดังนั้น จากปัญหาที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในตอนต้นว่า ยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อีกเป็นจำนวนมากที่ไม่ได้เข้ามาสู่ระบบการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องนั้น ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และผู้ประกอบการตามร้านค้าทั่วไป รวมถึงผู้บริโภค ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมตามความสามารถในการจ่ายในแนวนอน หากพิจารณาถึงที่มาของปัญหาที่แท้จริงจะเห็นได้ว่า เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ยังไม่มีความแน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าผู้ประกอบการ ให้รวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย จึงทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางรายไม่ทราบถึงหน้าที่ตามกฎหมายของตน หรือบางรายอาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในส่วนนี้ตีความเพื่อจะหลีกเลี่ยงในการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ดังนั้น ทางแก้ปัญหาลำหรับกรณีนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีบทบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมให้ชัดเจนว่า ผู้ประกอบการที่ทำการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และสินค้านั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและไม่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีหน้าที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป และสหราชอาณาจักร ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย

ปัจจุบันสหภาพยุโรปได้มีการบังคับใช้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศสมาชิก โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 กล่าวคือ ประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ คือ ประเทศที่มีการให้บริการ อันเป็นการยึดหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรป ที่ให้บริการแก่ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายและอยู่ในสหภาพยุโรปต้องทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเสมือนว่าผู้บริโภคได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการภายในประเทศของตน¹¹

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า จุดมุ่งหมายของการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 ก็คือ ต้องการให้กิจกรรมทางการค้าที่เป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถูกนำมาคิดคำนวณเป็นฐานภาษี ให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (B2C) เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับที่ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในสหภาพยุโรป (B2B) กล่าวคือ หากผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปทำการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่อยู่ในสหภาพยุโรป ไม่ว่าจะเป็นผู้บริโภคที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกัน หรือจะเป็นผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียน ก็จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน อีกทั้งยังเป็นการสร้างความเท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในสหภาพยุโรปและผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่หากทำการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่อยู่ในสหภาพยุโรป ก็จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน กรณีนี้สามารถจัดความไม่เป็นธรรมได้ทั้งระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 แห่งสหภาพยุโรป ส่งผลให้มีการออกกฎระเบียบภายในสหราชอาณาจักร ในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการที่สหภาพยุโรปได้วางไว้ โดยได้กำหนดไว้ใน The Notice 700: Section 4 ในหัวข้อ VAT: businesses supplying digital services to private consumers¹² ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้ว นอกจากนี้ยังกำหนดด้วยว่า ใช้เฉพาะกรณีที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล หมายถึง

¹¹ เปิดคำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 37). เล่มเดิม.

¹² HM Revenue & Customs, Notice 700: Section 4 VAT: businesses supplying digital services to private consumers.

การให้บริการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยระบุอย่างชัดเจนว่า ผู้บริโภคจะต้องเป็นผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ และอยู่ในสหราชอาณาจักร ส่วนผู้ประกอบการก็จะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า กฎระเบียบดังกล่าวของสหราชอาณาจักรได้กำหนดหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการและผู้บริโภคไว้อย่างชัดเจน นอกจากกฎระเบียบดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้ว ยังมีความแน่นอนและชัดเจนในเรื่องของการกำหนดสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนั้น จึงสามารถนำมาเป็นแนวทางในการบัญญัติบทกฎหมายภายในประเทศไทยได้ต่อไปในอนาคต

4.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร

4.2.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์หลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุดการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำ ต้องทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีต่ำ ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีประกอบด้วย เงิน และเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี และการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีต่ำ ก็คือต้องทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีต่ำหรือให้เกิดขึ้นน้อยที่สุด ซึ่งก็คือ เงิน และเวลาที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียไปในการปฏิบัติตามกฎหมาย¹³

สาเหตุที่ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงรวมถึงทำให้มีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีสูงและไม่มีประสิทธิภาพนั้นมีสาเหตุหลักอยู่ 2 ประการ คือ¹⁴

1. ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและในวิธีปฏิบัติในการบริหาร และ
2. การหนีภาษี

สำหรับประเทศไทยประมวลรัษฎากรมาตรา 82 ได้กำหนดให้ผู้ที่มิหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มี 2 ประเภท คือ ผู้ประกอบการ และผู้นำเข้า¹⁵ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มี

¹³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 33) . เล่มเดิม.

¹⁴ แหล่งเดิม.

¹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82.

รายรับเกินกว่า 1,800,000 บาท มีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่ถึงแต่ประสงค์ที่จะจดทะเบียนก็สามารถทำได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด แต่ในปัจจุบันจะพบว่า การขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ที่ผู้ประกอบการจำนวนมากเข้าข่ายตามกฎหมายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ได้เข้ามาอยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามความเห็นของผู้วิจัยนั้นเห็นว่า สาเหตุนั้นมาจากหลายประการ เช่น ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ทราบมาก่อนว่ากิจการทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของตนเข้าข่ายตามกฎหมายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการค้าขายตามร้านค้าทั่วไป ซึ่งวิธีการแก้ไขเป็นเรื่องของการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายซึ่งผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 4.1 ส่วนสาเหตุอื่น ๆ ตามความเห็นของผู้วิจัย ได้แก่ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ทราบขั้นตอนและวิธีการที่จะปฏิบัติตาม หรือ จงใจที่จะหนีภาษีเนื่องจากการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์การตรวจสอบนั้นเป็นไปได้ยาก

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป กับการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะมีหลักเกณฑ์หรือบทบัญญัติตามกฎหมายที่บังคับใช้เหมือนกัน แต่ในทางปฏิบัติยังไม่สามารถทำให้มีการจัดเก็บอย่างเท่าเทียมกันได้หรือเป็นไปได้ไปอย่างมีประสิทธิภาพ หากพิจารณาถึงที่มาของปัญหาที่แท้จริงจะเห็นได้ว่า ปัญหานั้นเกิดจากเกิดจากความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและวิธีปฏิบัติในการบริหารภาษี ซึ่งระบบการจัดเก็บและการตรวจสอบของภาครัฐที่ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ จึงไม่สามารถบังคับให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างถูกต้องครบถ้วน

เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ทราบขั้นตอนและวิธีการที่จะปฏิบัติตาม เนื่องจากกฎหมายภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อน ต้องใช้การตีความตัวบทกฎหมาย เช่น การขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องตีความว่าหมายรวมถึงการขายผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วยหรือไม่ เป็นต้น ทำให้ประชาชนไม่เข้าใจถึงหน้าที่ของตนในการเสียภาษีให้กับรัฐ หรือตัวบทกฎหมายใช้ข้อความที่เป็นศัพท์เฉพาะทางกฎหมาย เป็นการยากที่ประชาชนจะทำความเข้าใจได้เอง และที่เป็นปัญหาประการสำคัญนั่นก็คือ ไม่รู้ถึงวิธีการปฏิบัติที่จะทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย ปัญหาการกระจายข้อมูลข่าวสาร และการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานที่รับผิดชอบนั้นยังไม่ครอบคลุมได้ทั่วถึงเพียงพอ

ส่วนสาเหตุในเรื่องการหนีภาษี วิธีการแก้ไขก็คือ จะต้องทำให้แรงจูงใจในการหนีภาษียลดลง โดยการปรับปรุงระบบการบริหารจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยอยู่เสมอจะช่วยป้องกันการหนีภาษีในรูปแบบใหม่ ๆ¹⁶

¹⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 37-39). เล่มเดิม.

ดังนั้นแนวทางในการแก้ปัญหาในเรื่องนี้ คือจะต้องใช้กฎหมายที่มีโครงสร้างภาษีที่ง่าย ไม่ซับซ้อน¹⁷ โดยเฉพาะวิธีในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ประกอบกิจการที่มีลักษณะเข้าข่ายจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายก็ควรจะต้องมีการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยอาจมีการระบุไว้เพิ่มเติมว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อใช้เลขทะเบียนดังกล่าวในการอ้างอิงทุกครั้งที่มีการติดต่อซื้อขาย เพื่อที่จะเป็นการง่ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบติดตาม ช่วยให้การระดมการจัดเก็บภาษีเป็นไปได้ด้วยความสะดวก รวดเร็ว อีกทั้งยังเป็นการลดแรงจูงใจในการหนีภาษีได้อีกด้วย

ตัวอย่างเช่น การที่รัฐจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป โดยไม่ได้จัดเก็บจากการขายสินค้าชนิดเดียวกันจากการขายทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยที่รัฐไม่สามารถตรวจสอบการหนีภาษีของผู้ประกอบการทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ ส่งผลให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคเลือกซื้อสินค้าผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้ได้สินค้าในราคาที่ต่ำกว่า และไม่ต้องรับภาระการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากรัฐสามารถนำเทคโนโลยีอย่างอินเทอร์เน็ตเข้ามาตรวจสอบการหนีภาษีได้อย่างถูกต้อง ก็เท่ากับเป็นการลดแรงจูงใจในการหนีภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

นอกจากนั้นการขึ้นแบบต่าง ๆ ก็ควรจัดทำแบบฟอร์มด้วยภาษาที่เข้าใจง่าย ขั้นตอนในการกรอกข้อมูลต่าง ๆ ให้ไม่มีความยุ่งยากซับซ้อน และให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถยื่นแบบผ่านระบบอินเทอร์เน็ตทั้งหมด เพื่อความสะดวกและง่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และจัดตั้งหน่วยงานย่อยรองลงมาจากกรมสรรพากรที่จะดูแลรับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับกิจการที่เป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อที่จะคอยดูแลคอยให้ข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ ให้แก่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะ ในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป และสหราชอาณาจักร ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ดังจะเห็นได้จากกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป ตามที่มีการแก้ไขคำสั่งฉบับที่ 6 ของคณะกรรมการสิทธิการสหภาพยุโรป ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ถึงวิธีการที่ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปได้นั้น ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปสามารถยื่นแบบแสดง

¹⁷ แหล่งเดิม.

รายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Means) ต่อประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปที่ตนจดทะเบียนได้¹⁸ ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่าการที่สหภาพยุโรปกำหนดให้มีการยื่นแบบจดทะเบียนหรือแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้นั้น เป็นการนำเอาเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาประยุกต์ใช้เพื่อให้เกิดความทันสมัยก้าวทันต่อโลกที่การค้าไร้พรมแดน

ผลจากการแก้ไขคำสั่งฉบับที่ 6 แห่งสหภาพยุโรป ทำให้สหราชอาณาจักรกำหนดกฎระเบียบภายในประเทศไว้อยู่ใน The Notice 700: Section 4 ในหัวข้อ VAT: businesses supplying digital services to private consumers¹⁹ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถจดทะเบียนเพื่อให้ได้รับ VAT Mini one Stop Shop (VAT MOSS) ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวภายในสหราชอาณาจักร ได้ที่ UK Micro-Business ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีการให้บริการการเรียนรู้และข้อมูลต่าง ๆ นอกจากนี้ยังมีการจัดอบรมสัมมนาผ่านอินเทอร์เน็ตเพื่อใช้ในการพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่าการให้ข้อมูลข่าวสารที่ครอบคลุมทั่วถึงของสหราชอาณาจักร จะทำให้ผู้ประกอบการมีความเข้าใจในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างถูกต้องครบถ้วนและสามารถลงทะเบียนออนไลน์ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์เพื่อเป็นผู้ประกอบการตามที่สหราชอาณาจักรกำหนดได้ การนำเอาเทคโนโลยีใหม่ ๆ เพื่อมาช่วยในเรื่องการดำเนินการต่าง ๆ ก่อให้เกิดความสะดวกกับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี เป็นอีกหนทางหนึ่งที่ลดแรงงูใจในการหนีภาษีได้

นอกจากนั้นในกรณีที่ผู้ประกอบการยังไม่เข้าใจหรือต้องการสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมสามารถติดต่อสอบถามไปยัง HM Revenue & Customs ซึ่งเปรียบเสมือนกรมสรรพากรของประเทศไทย โดยทาง HM Revenue & Customs จะมีหน่วยงานย่อยที่รับผิดชอบคอยให้ข้อมูลแก่ผู้ประกอบการไว้โดยเฉพาะในเรื่องนี้อีกด้วย จะเห็นได้ว่า หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงซึ่งได้แก่ HM Revenue & Customs ได้แบ่งความรับผิดชอบออกเป็นสัดส่วนโดยการจัดตั้งหน่วยงานย่อย เพื่อกระจายความรับผิดชอบออกไปส่งผลให้สามารถดูแลและให้ข้อมูลแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าระบบการจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถนำมาเป็นแนวทางประยุกต์ใช้สำหรับประเทศไทยได้ต่อไป

¹⁸ Article 26 (5) of the Sixth Council Directive.

¹⁹ HM Revenue & Customs, Notice 700: Section 4 VAT: businesses supplying digital services to private consumers.

4.3 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป

4.3.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ว่า นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต้องอยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำแล้ว ยังต้องอาศัยหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจด้วย ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)²⁰ ดังนั้น การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจในเรื่องต้นทุนและผลประโยชน์²¹

ประเด็นปัญหามีว่า การบังคับใช้กฎหมาย วิธีการปฏิบัติหรือการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ นอกจากจะทำให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีของผู้ประกอบการแล้วตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อน ยังอาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจในการเลือกลงทุนของผู้ประกอบการ กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่กำลังต้องการที่จะขายสินค้าชนิดหนึ่ง แต่อยู่ระหว่างการตัดสินใจว่าจะเลือกขายตามร้านค้าทั่วไปกับเลือกขายแบบร้านค้าออนไลน์ ซึ่งเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เมื่อผู้ประกอบการพิจารณาว่าการค้าขายของตนเป็นกิจการที่เข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเห็นว่าการค้าขายทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีวิธีการตรวจสอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยุ่งยากและซับซ้อนกว่าการขายตามร้านค้าทั่วไป เป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะไม่เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อที่จะไม่ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไปรวมกับราคาสินค้าด้วย ทำให้สินค้าที่ขายมีต้นทุนที่มีราคาถูกลง และสามารถขายได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาสินค้าที่ขายตามร้านค้าทั่วไป ผู้ประกอบการจึงเลือกตัดสินใจที่จะประกอบกิจการค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แทนที่จะประกอบกิจการค้าขายตามร้านค้าทั่วไป หรือในทางกลับกันในแง่ของผู้บริโภค ก็อาจเลือกซื้อสินค้าตามร้านค้าออนไลน์ที่มีช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยที่ผู้บริโภคเองไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่ตนมีความต้องการจะซื้อ ผู้บริโภคจึงตัดสินใจเลือกซื้อสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แทนที่จะตัดสินใจซื้อจากร้านค้าทั่วไป จากปัญหาที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างมานี้

²⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40) . เล่มเดิม.

²¹ แหล่งเดิม.

ถือว่าระบบภาษีได้เข้ามาส่งผลกระทบต่อคนโดยบิดเบือนต่อการตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้บริโภค

นอกจากนั้น การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถูกเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)²² หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีจึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำหรือน้อยที่สุด จากตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ยกมา การที่ผู้ประกอบการตัดสินใจที่จะประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แทนที่จะประกอบกิจการตามร้านค้าทั่วไป อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจได้ เพราะการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ส่งผลกระทบต่อไปยังผู้เป็นเจ้าของร้านค้าหรือเจ้าของพื้นที่แผงลอยที่จะให้เช่า กล่าวคือไม่เกิดการทำสัญญาซื้อขายร้านค้า หรือเช่าพื้นที่ ส่งผลกระทบต่อไม่เกิดการจ้างงานคนที่จะมาเป็นผู้ช่วยหน้าร้าน เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อที่จะต่อต้านการแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งได้แก่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้รับภาระภาษีซึ่งได้แก่ผู้บริโภค สามารถทำได้โดยการบัญญัติบทกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยเฉพาะสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้วิธีการจัดเก็บภาษีและวิธีการตรวจสอบเป็นไปมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ การจดทะเบียน การยื่นแบบหรือเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งจัดตั้งหน่วยงานย่อยที่มีหน้าที่รับผิดชอบ โดยเฉพาะสำหรับกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะ ในบทที่ 5 ต่อไปผลที่จะตามมาคือ การลดลงของผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในกระบวนการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และเป็นการกระตุ้นระบบเศรษฐกิจภายในประเทศให้ขับเคลื่อนได้อย่างคล่องตัวทัดเทียมกับประเทศอื่น ๆ

4.3.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรปต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่คุณวิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.1.2 ว่า จุดมุ่งหมายของการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 ก็คือ ต้องการให้กิจกรรมทางการค้าที่เป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถูกนำมาคิดคำนวณเป็นฐานภาษี ให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายดังกล่าวของสหภาพยุโรปได้รับการวิพากษ์วิจารณ์จากประเทศต่าง ๆ ว่า เนื่องจาก

²² เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

ประเทศต่าง ๆ ในสหภาพยุโรปใช้อัตราภาษีแบบหลายอัตรา และมีอัตราแตกต่างกันในแต่ละประเทศ เช่น บางประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทสิ่งพิมพ์ซึ่งมีการส่งมอบทางกายภาพ (หรือ Physical Goods) เช่น นิตยสาร หนังสือ หนังสือพิมพ์ วารสาร ในอัตรารีดลง (Reduced Rate) ขณะที่บางประเทศจัดเก็บในอัตราศูนย์ (Zero Rate) สำหรับสินค้าประเภทและชนิดเดียวกัน แต่สำหรับการให้บริการข้อมูลดิจิทัล เช่น การดาวน์โหลดหนังสือทางอินเทอร์เน็ต มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราทั่วไป (Standard Rate) ของประเทศผู้ซื้อ²³

ประเด็นปัญหามีว่า ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศในสหภาพยุโรปที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า และไม่เลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศในสหภาพยุโรปที่มีอัตราภาษีที่สูง ขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือไม่ อย่างไร

หลักการของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีก็คือ ระบบภาษีจะต้องไม่เข้ามาส่งผลกระทบต่อความคิดตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการ เมื่อกฎหมายของสหภาพยุโรปเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศใดก็ได้ในสหภาพยุโรป ดังนั้น ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อาจเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศในสหภาพยุโรปที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าประเทศที่มีอัตราภาษีที่สูงได้ หมายความว่าได้เกิดการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่า คำสั่งของสหภาพยุโรปในส่วนนี้ยังขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเป็นช่องว่างที่เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นอกสหภาพยุโรปสามารถเลือกปฏิบัติได้ ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในระบบภาษี

4.4 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเปรียบเทียบกับแนวทางการออกไปกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

4.4.1 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ได้จดทะเบียนได้ขายสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ตให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภค และมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภค ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มีหน้าที่ที่จะต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคดังกล่าว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86²⁴

²³ เปิดคำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 38). เล่มเดิม.

²⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86.

สิ่งที่ต้องนำมาพิจารณาคือ ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 กำหนดไว้ในกรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้ขายหรือผู้ประกอบการเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยมีข้อยกเว้นอยู่ 3 ประการ คือ เว้นแต่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการจะได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อก่อนที่จะมีการส่งมอบ ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มก็ให้ถือว่าเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ตาม สำหรับการขายในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นการซื้อขายกันผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ซึ่งผู้ขายและผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องพบเห็นหน้ากันมาก่อน และวิธีการชำระเงินโดยส่วนใหญ่ก็คือ ผู้ซื้อจะใส่ข้อมูลบัตรเครดิตของตนลงในระบบคอมพิวเตอร์และกดปุ่ม Pay (จ่าย) เมื่อผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับข้อมูลของผู้ซื้อ ก็จะโทรศัพท์ไปยังธนาคารหรือบัตรเครดิตการ์ดเพื่อขออนุมัติวงเงิน หลังจากนั้นจึงมีการโอนเงินจากบัญชีเครดิตนั้นสู่บัญชีธนาคารของผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์²⁵ ซึ่งนั่นก็หมายความว่าผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับชำระราคาสินค้าจากผู้ซื้อแล้ว ดังนั้น ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวของผู้ขายหรือผู้ประกอบการก็จะเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับชำระเงิน และมีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อตามบทบัญญัติของกฎหมาย โดยหลักทั่วไปผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถออกใบกำกับภาษีและส่งไปพร้อมกับการจัดส่งสินค้าให้กับผู้ซื้อทางไปรษณีย์ได้

แต่ปัญหาที่มักเกิดขึ้นก็คือ ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้ได้ออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อแต่อย่างใด เมื่อเอกสารใบกำกับภาษีเป็นเอกสารสำคัญที่สุดในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นหลักฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีซื้อ และภาษีขาย มีผลต่อจำนวนเงินที่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องชำระภาษี หรือได้รับคืนเครดิตภาษี ดังนั้น ปัญหาเรื่องการออกใบกำกับภาษีจึงเป็นปัญหาที่สำคัญที่ต้องนำมาพิจารณา

ผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างกรณีข่าวที่เพิ่งเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 11 พฤษภาคม 2558 โดยเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเอกสารหลักฐานในการซื้อขาย ข้อเท็จจริงเบื้องต้นตามข่าวก็คือ เจ้าของร้านทองแห่งหนึ่งได้รับการติดต่อจากผู้ซื้อว่าต้องการขอซื้อทองแท่ง 10 บาท ทั้งหมดจำนวน 12 แท่ง มีมูลค่า 2 ล้านบาท โดยในกรณีนี้ผู้ซื้อได้ชำระราคาให้แก่เจ้าของร้านทองด้วยวิธีการออกเช็คเงินสด ซึ่งทางธนาคารเจ้าของบัญชีก็ได้ส่งข้อความทางโทรศัพท์มือถือแจ้งว่ามียอดเงินเข้าบัญชี เจ้าของร้านทองผู้ขายแล้ว เมื่อเจ้าของร้านทองนำสมุดบัญชีไปตรวจสอบก็พบว่าไม่มียอดเงินเข้าบัญชีจริง เจ้าของร้านทองจึงได้ส่งมอบทองให้กับตัวแทนของผู้ซื้อไป แต่ในวันต่อมาปรากฏว่าธนาคาร

²⁵ ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (น. 41). เล่มเดิม.

เจ้าของบัญชีกลับแจ้งว่า เช็كدังกล่าวไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ (เช็คเต็ง) เจ้าของร้านทองจึงได้รู้ว่า ถูกมิจนาชีพหลอกลวง และเกิดความสูญเสียเป็นเงินจำนวนมหาศาล จากตัวอย่างดังกล่าวที่ผู้วิจัย ยกมาพิจารณานั้นจะเห็นได้ว่า เมื่อมีการซื้อขายเกิดขึ้น ในกรณีนี้เป็นการติดต่อผ่านทางโทรศัพท์ ทั้งผู้ขายและผู้ซื้อจะไม่มีหลักฐานการซื้อขายอย่างใด ๆ เลย การติดต่อชำระเงินก็มีเพียงการส่งข้อความทางโทรศัพท์มือถือของธนาคารที่แจ้งเตือน หรือแม้แต่สมุดบัญชีเงินฝากที่ก่อนหน้านี้แจ้ง ยอดเงินเข้าแต่วันถัดมากลับกลายเป็น ไม่มียอดเงินดังกล่าว²⁶ แสดงให้เห็นถึงความบกพร่องในเรื่อง ของเอกสารหลักฐานแห่งการซื้อขาย ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้วิจัยต้องการจะชี้ให้เห็นถึงปัญหาและ ความสำคัญของระบบเอกสารหลักฐาน ซึ่งเมื่อพิจารณากับการซื้อขายผ่านช่องทางพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ก็มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือการซื้อขายผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือโดยทางอินเทอร์เน็ตนั้น การซื้อขายก็ไม่มีเอกสารหลักฐานใด ๆ ที่จะใช้ในการยืนยันระหว่าง ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผู้ขายและผู้ซื้อ ทั้งในเรื่องของการตกลงซื้อขาย หรือในเรื่อง เอกสารการชำระเงิน จึงอาจเกิดปัญหาในภายหลังดังเช่นข่าวที่ผู้วิจัยได้หยิบยกขึ้นมาเป็นตัวอย่างได้

ดังนั้น ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า เมื่อการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กระบวนการแทบทั้งหมดเกิดขึ้นอยู่บนหน้าจอคอมพิวเตอร์ หรือโน้ตบุค อีกทั้งโดยส่วนใหญ่ผู้ขาย หรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มักจะได้รับชำระเงินจากผู้ซื้อก่อนที่จะมีการจัดส่งสินค้า หรือส่งมอบสินค้า ดังนั้นความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวของผู้ขายหรือ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็จะเกิดขึ้นทันทีและผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อทันทีด้วยเช่นกัน ดังนั้นผู้วิจัยเห็นว่า จึงควรมีบทบัญญัติของกฎหมายหรือมาตรการบังคับให้ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ให้จัดทำใบกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบผ่านช่องทางระบบอิเล็กทรอนิกส์ รูปแบบ และหลักเกณฑ์เหมือนเช่นกรณีการออกใบกำกับภาษีจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป โดยให้ ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ออกให้ทันทีที่ได้รับชำระราคาสินค้าเรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้เพื่อเป็นหลักฐานการตกลงซื้อขาย หรือการชำระเงิน ป้องกันในกรณีที่หากมีปัญหาเกิดขึ้นใน ภายหลัง และเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับทั้งฝ่ายผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคอีกด้วย โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะ ในบทที่ 5 ต่อไป

²⁶ ข่าวไทยรัฐออนไลน์. สืบค้น 2 กรกฎาคม 2558, จาก <http://www.thairath.co.th/content/498020>

4.4.2 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกใบกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเปรียบเทียบกับแนวทางการออกใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาในเรื่องการออกใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะเห็นได้ว่า กฎหมายภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดให้สามารถมีการออกใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ อย่างไรก็ตามจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของบริษัทที่ได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (EDI) หรือกรณีที่มีลายมือชื่อดิจิทัลที่มีความทันสมัยและมีความถูกต้อง และใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์จะต้องมีข้อความให้ถูกต้องครบถ้วนตามรูปแบบของใบกำกับภาษีทั่วไปด้วยเช่นกัน ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า หากประเทศไทยสามารถนำเอารูปแบบ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขต่าง ๆ ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาปรับใช้กับการออกใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์จากการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ ก็จะสามารถใช้ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวใช้เป็นหลักฐานในการซื้อขาย และยังเป็นกรอำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกด้วย

จากการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาต่าง ๆ ทั้งหมดในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้จัดทำบทสรุปและรวมถึงข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งจะสามารถนำไปเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศไทยต่อไป รายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอต่อไปในบทที่ 5