

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวความคิด ทฤษฎี หลักกฎหมาย และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งของราชอาณาจักรไทยและของต่างประเทศดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 3 และตามที่คุณวิจัยได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในเรื่องบทบัญญัติกฎหมาย และปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาแล้วในบทที่ 4 ผู้วิจัยขอสรุปผลของการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุป

ผู้วิจัยขอสรุปหลักการแนวความคิด ทฤษฎี หลักกฎหมาย และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ และปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยแยกเป็นหัวข้อ ดังนี้

5.1.1 หลักการ แนวคิด และหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากร

5.1.1.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งเก็บจากการบริโภค (Consumption Tax) ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง การเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ดังนั้น การขายสินค้าจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร ส่วนคำว่า “ผู้ประกอบการ” หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ดังนั้น ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีหน้าที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่า ยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการจากการค้าขายโดยทั่วไปกับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมี

หลักการว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มียาขายได้เท่ากัน จ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity)

5.1.1.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร กำหนดไว้มี 2 อัตราคือ อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราร้อยละ 0 (Zero Rate) ปัจจุบันคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ออกประกาศฉบับที่ 92/2557 เรื่องการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกประเภท ให้ลดลงเป็นอัตราร้อยละ 7 ดังนั้นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็อยู่ภายใต้บังคับในอัตราภาษีร้อยละ 7 ในทุกกรณี กล่าวคือ ไม่ว่าผู้บริโภคมียารับมากน้อยต่างกันเพียงใดก็ยังคงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพียงอัตราเดียว หรือผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าต่างชนิดกัน ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพียงอัตราเดียว ซึ่งหลักดังกล่าว ขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งมีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มียาขายได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาขายได้น้อย อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากร 81(1) ให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดที่เป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพ ในการประกอบวิชาชีพเกษตรกรรม หรือในเรื่องของสวัสดิการต่าง ๆ และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 กำหนดให้กรณีที่เป็นผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาท ก็ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อยกเว้นใน 2 มาตราดังกล่าว จึงสามารถลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องอัตราภาษีที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งไปได้

ยิ่งไปกว่านั้นหากมีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นการเพิ่มภาระในการคำนวณภาษีให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งในเรื่องของหลักความเรียบง่าย ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีที่ดีจะต้องจัดเก็บได้ง่าย และง่ายต่อการที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และขัดกับหลักความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี และสุดท้ายขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงข้อดีข้อเสีย การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นอัตราเดียว ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นเรื่องที่เหมาะสมแล้ว

5.1.1.3 ผู้ประกอบการจะมีสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการนั้นได้ไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” รวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ในการยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) นอกจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนยังมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีซึ่งถือเป็นเอกสารหลักฐานที่

สำคัญในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามในปัจจุบันมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ไม่ทราบขั้นตอนและวิธีการที่จะปฏิบัติตาม หรือ บางส่วนก็ตั้งใจที่จะหนีภาษีเนื่องจากการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์การตรวจสอบนั้นเป็นไปได้ยาก ดังนั้นเพื่อให้วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งมีหลักการว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด วิธีการก็คือจะต้องลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและวิธีปฏิบัติในการบริหาร และจะต้องลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี กล่าวคือจะต้อง มีบทบัญญัติกฎหมายที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีวิธีปฏิบัติตามกฎหมายที่เข้าใจง่าย สะดวกและประหยัดค่าใช้จ่าย มีการนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาใช้ในการตรวจสอบการหนีภาษี เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีประสิทธิภาพ จะทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีไม่มีผลกระทบ หรือมีผลกระทบน้อยที่สุดต่อการตัดสินใจในการเลือกลงทุนของผู้ประกอบการว่าจะเลือกลงทุนเป็นผู้ประกอบการตามร้านค้าทั่วไปหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นไปตามหลัก ความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)

5.1.1.4 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเริ่มต้นที่ผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร การยื่นแบบจัดทำรายงานภาษีซื้อภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบก็ให้ยื่นกับกรมสรรพากรภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน ซึ่งในปัจจุบันมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ยังไม่เข้ามาอยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงจัดให้มีการเข้าร่วมอบรมสัมมนาเพื่อให้ข้อมูล ข่าวสาร และความรู้ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องรวมถึงบทลงโทษ จะเห็นได้ว่าหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีทั้งหมดไม่เฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม มีเพียงหน่วยงานหลักเพียงหน่วยงานเดียว มีบุคลากรที่จำกัด อาจทำให้การกระจายข้อมูลข่าวสารยังไม่ครอบคลุมทั่วถึง และการติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่เป็นไปด้วยความล่าช้าเนื่องจากมีเจ้าหน้าที่ที่ดูแลรับผิดชอบในจำนวนที่ไม่เพียงพอ

5.1.1.5 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญต่อระบบเอกสารหลักฐานที่ใช้คำนวณภาษีและกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องชำระราคาภาษี ซึ่งก็คือใบกำกับภาษี และเมื่อมีการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคแล้ว ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการก็เกิดขึ้นตามส่วนทันที อย่างไรก็ตามปัญหาที่มักจะเกิดขึ้นก็คือ ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์

อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้ออกไปกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อแต่อย่างใด เมื่อการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กระบวนการแทบทั้งหมดเกิดขึ้นอยู่บนหน้าจอคอมพิวเตอร์ หรือ โน้ตบุ๊ก อีกทั้งโดยส่วนใหญ่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มักจะได้รับชำระเงินจากผู้ซื้อก่อนที่จะมีการจัดส่งสินค้าหรือส่งมอบสินค้า ดังนั้นความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวของผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็จะเกิดขึ้นทันทีและผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่ในการออกไปกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อทันทีด้วยเช่นกัน

5.1.2 หลักการ แนวคิด และหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายต่างประเทศ

#### 5.1.2.1 สหภาพยุโรป

สหภาพยุโรป ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Delivery) มีสาระสำคัญ คือ สินค้าดิจิทัลซึ่งส่งผ่านอิเล็กทรอนิกส์ หรือการให้บริการออนไลน์ถือเป็นการให้บริการ และประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์คือ ประเทศที่มีการให้บริการ อันเป็นการยึดหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ทำการขายผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภค(ที่ไม่ได้จดทะเบียน)และอยู่ในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ต้องจดทะเบียนต่อประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปประเทศสมาชิกใดก็ได้ และจะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้บริโภคที่มีการใช้บริการ โดยสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Means) ต่อประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปที่ตนจดทะเบียนได้

#### 5.1.2.2 สหราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นอกสหภาพยุโรปที่ได้ให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคซึ่งอยู่ในสหราชอาณาจักร และมีรายรับเกินกว่า £82,000 (82,000 ปอนด์) ต่อช่วงระยะเวลา 12 เดือน จะต้องแจ้งและยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์ ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสหราชอาณาจักรสามารถจดทะเบียนได้ที่ UK Micro-Business เพื่อให้ได้รับ VAT Mini one Stop Shop (VAT MOSS) ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวภายในสหราชอาณาจักร หรือสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมไปยังหน่วยงานย่อยภายใน HM Revenue & Customs และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าไรขึ้นอยู่กับสินค้าและบริการนั้น ๆ โดยแบ่งออกเป็น อัตราปกติ (Standard Rate) คือ ร้อยละ 17.5 อัตราลด (Reduce Rate) คือร้อยละ 5 และอัตราศูนย์ (Zero Rate)

คือ ร้อยละ 0 นอกจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ออกไปกำกับภาษี และจะต้องเก็บทั้งในกรณีที่ต้องและในกรณีที่ขายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการแสดงบัญชีและขอคืนภาษี

### 5.1.2.3 สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ผู้ให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะแพร่ภาพออกอากาศ หรือบริการโทรคมนาคมแก่ผู้บริโภคที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะต้องอยู่ภายใต้โครงการ MOSS กล่าวคือ ถ้ามีรายรับเกินกว่า €100,000 (100,000 ยูโร) ต่อปี จากการให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ต้องยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส สามารถยื่นจดทะเบียนได้ที่ Service des Impôts des Entreprises และจะได้รับหมายเลขทะเบียนซึ่งมีผลบังคับใช้ได้ครอบคลุมทั้ง 28 ประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป หลังจากจดทะเบียนได้รับเลขทะเบียนเรียบร้อยแล้ว ก็สามารถทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจการค้าภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าไรขึ้นอยู่กับสินค้าและบริการนั้น ๆ โดยแบ่งออกเป็นอัตรามาตรฐาน

(Standard Rate) คือ ร้อยละ 20 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลาง คือ ร้อยละ 7 อัตราต่ำ (Reduce Rate) คือ ร้อยละ 5.5 อัตราค่ามาก (Special Rate) คือ ร้อยละ 2.1 และจะต้องทำรายงานทางที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอินแบบ CA 3 จัดทำบัญชี ใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งโดยต้องทำสำเนาเก็บไว้ด้วย อย่างไรก็ตาม ใบกำกับภาษีสามารถออกในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ แต่จะต้องมีข้อความให้ถูกต้องครบถ้วนตามรูปแบบของใบกำกับภาษีทั่ว ๆ ไป

จากที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปทั้งหมด สรุปได้ว่า ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าข่ายจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ในการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและมีหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ในปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อีกเป็นจำนวนมากไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษี สาเหตุหลัก ๆ สำคัญมีอยู่ 2 ประการ คือ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจถึงหน้าที่ของตน ไม่ทราบแนวทางและวิธีปฏิบัติที่เป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และรวมถึงหน่วยงานที่รับผิดชอบซึ่งได้แก่กรมสรรพากรยังไม่สามารถให้ข้อมูลได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง รวมถึงปัญหาการตรวจสอบการหลบหลีกและหนีภาษียังไม่มีวิธีการที่เป็นระบบ ซึ่งผู้วิจัยจะได้เสนอแนะแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ไว้อยู่ในหัวข้อถัดไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แล้ว พบว่า การจัดเก็บภาษีดังกล่าวยังไม่มียกเว้นบัญชีกฎหมายที่กำหนดไว้โดยเฉพาะอย่างชัดเจน อีกทั้งวิธีการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และหน่วยงานในการให้การดูแลรับผิดชอบยังไม่สามารถให้ข้อมูลได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง ด้วยข้อสรุปดังกล่าว ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้

5.2.1 บทบัญญัติกฎหมายและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังคงใช้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ ซึ่งผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่าเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่เข้าใจหรือเกิดความสับสนว่ากิจการของตนนั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่อย่างไร ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องของคำนิยาม ในมาตรา 77/1(5) คำว่า “ผู้ประกอบการ” โดยให้คำนิยามเพิ่มเติมว่า หมายรวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และในมาตรา 77/1(8) คำว่า “ขาย” โดยให้คำนิยามเพิ่มเติมว่า หมายรวมถึงการขายสินค้าหรือให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น เมื่อบทบัญญัติของกฎหมายมีความชัดเจน ไม่ต้องเกิดการตีความกฎหมาย ก็จะทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รู้และเข้าใจหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มชัดเจนไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการทั่ว ๆ ไปกับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

5.2.2 บทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ ขั้นตอนและวิธีการที่จะต้องปฏิบัติจึงต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่เป็นจำนวนมากที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง และบางรายจึงจะหนีภาษีเนื่องจากเห็นว่าการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นการตรวจสอบในเรื่องเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เป็นไปได้ยาก แต่เมื่อโลกเรามีเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นมากมาย จึงควรนำเทคโนโลยีเหล่านั้นมาปรับใช้กับระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้เกิดประโยชน์สูงสุด ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยขอแบ่งออกเป็น 2 เรื่องดังนี้

5.2.2.1 บทบัญญัติในเรื่องการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติม (3) โดยบัญญัติเป็น มาตรา 85/1 (3) สำหรับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และภายหลังจากที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว จะได้รับเลขทะเบียนในลักษณะที่เป็นของผู้ประกอบการจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการเฉพาะ และทุกครั้งที่มีการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องใช้เลขทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวอ้างอิงโดยระบุไว้ในใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการซื้อขาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบการซื้อขาย และการคำนวณภาษีได้

5.2.2.2 บทบัญญัติในเรื่องการออกใบกำกับภาษีผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 86 โดยเพิ่มเติมข้อความว่า ให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถออกใบกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบ โดยออกให้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ภายหลังจากที่ได้รับชำระราคาสินค้าจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคแล้ว รูปแบบและหลักเกณฑ์เหมือนเช่นกรณีการออกใบกำกับภาษีจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป และผู้บริโภคสามารถนำไปกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบที่ออกผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีของตนได้ เช่นเดียวกับใบกำกับภาษีทั่วไป

แม้ว่าการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและต้องใช้ระยะเวลาในการแก้ไข แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทได้วางหลักเกณฑ์และแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อยู่แล้ว จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องออกเป็นกฎกระทรวงแต่อย่างใด เพียงแต่ให้ออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในเรื่องคำนิยาม และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เข้าไป ก็จะทำให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถตรวจสอบความถูกต้องได้อย่างครบถ้วน ลดแรงจูงใจในการหนีภาษี ส่วนในแง่ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีก็ได้รับความสะดวก รวดเร็ว และวิธีการปฏิบัติที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพจะไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอีกด้วย

5.2.3 หน่วยงานหลักที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศไทย ได้แก่ กรมสรรพากร อย่างไรก็ตามในปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่เป็นจำนวนมากที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง เนื่องจากผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่รู้ถึงวิธีการปฏิบัติที่จะทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย ปัญหาการกระจายข้อมูลข่าวสาร

และการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานที่รับผิดชอบนั้นยังไม่ครอบคลุมได้ทั่วถึงเพียงพอตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วนั้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความคิดเห็นว่า ควรจะมีการจัดตั้งหน่วยงานที่แยกย่อยออกมาจากกรมสรรพากรโดยกรมสรรพากรอาจจะออกเป็นหนังสือภายในเพื่อจัดตั้งหน่วยงานและกำหนดขอบเขตหน้าที่ต่าง ๆ ที่บังคับใช้ภายในหน่วยงานนั้น ๆ เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวดูแลรับผิดชอบเฉพาะในกรณีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้การให้ข้อมูลข่าวสารหรือการติดต่อประสานงานจากผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นไปอย่างครอบคลุมและทั่วถึง โดยจัดให้มีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในเรื่องกฎหมายภาษีและขั้นตอนวิธีปฏิบัติในการยื่นแบบต่าง ๆ ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ จัดให้มีสัมมนาอบรมอยู่เสมอเพื่อทำความเข้าใจถึงบทบาทหน้าที่ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มองเห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ใบกำกับภาษีจะเป็นหลักฐานในการซื้อขายที่ชัดเจนทำให้ทราบถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับอย่างแท้จริง หรือในการซื้อขายบางกรณีอาจได้รับเงินคืนภาษีได้ เป็นต้น นอกจากนี้ควรนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการกระจายข้อมูลข่าวสารและตรวจสอบความถูกต้องภายในหน่วยงานอย่างเป็นระบบ

ดังนั้น เมื่อมีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจน รวมถึงแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสามารถนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาช่วยให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วขึ้น อีกทั้งมีหน่วยงานที่ให้ความรู้ความเข้าใจ ดูแลและตรวจสอบได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง ผู้วิจัยเห็นว่า ข้อเสนอแนะดังกล่าวจะช่วยขจัดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้รัฐได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย