

การศึกษาเชิงคุณภาพเกี่ยวกับความท้าทายด้าน การปฏิบัติทางภาษีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ : กรณีศึกษาประเทศไทย

ดร.นันทพล วิเศษสรรพ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์และคณบดีคณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต

วัฒน์ รัมมะพ้อ

ดร.ศิริประภา ศรีวิโรจน์

อาจารย์ประจำคณะบัญชี มหาวิทยาลัยรังสิต

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 18 เมษายน 2567

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 27 มิถุนายน 2567

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 4 กรกฎาคม 2567

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาปัญหาและสาเหตุการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องที่เกิดขึ้นกับการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ขนาดกลางและขนาดย่อม รวมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปัญหา ศึกษาทั้งกรณีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยวิธีสัมภาษณ์แยกกลุ่มแบบสนทนากลุ่มและแบบเชิงลึกจากกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรฝ่ายตรวจสอบภาษี 14 คน ผู้ทำบัญชีจากสำนักงานบัญชีคุณภาพ 16 คนและผู้ประกอบการ 3 คน ซึ่งคัดเลือกแบบเจาะจงด้วยการกำหนดคุณสมบัติด้านประสบการณ์การทำงานตรงไม่น้อยกว่า 10 ปี รวม 33 คน ด้วยแบบสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง วิเคราะห์ข้อมูลด้วยวิธีการตรวจสอบแบบสามเส้า การวิเคราะห์ถอดความและตีความเพื่อสร้างข้อสรุปแบบอุปนัยจากเนื้อความที่สอดคล้องกัน ผลการวิจัยชี้ให้เห็นว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องส่วนใหญ่เกิดจากความไม่ตั้งใจ ได้แก่ การไม่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีรายได้เกิน 1.8 ล้านบาทในปีที่มีรายได้เกิดขึ้น ซึ่งส่งผลให้การยื่นแบบแสดงรายการรายได้และต้นทุนขายไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง การไม่สามารถแสดงแหล่งที่มาและต้นทุนของสินค้า รวมทั้งการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไม่เป็นไปตามประมวลรัษฎากรสาเหตุเกิดจากลักษณะเฉพาะของการทำรายการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์และการใช้แพลตฟอร์มของผู้ให้บริการต่างประเทศ ภาวะการแข่งขันในตลาด การขาดบุคลากรที่มีความรู้และสามารถด้านบัญชีและภาษีอากร ทักษะคิดของผู้ประกอบการที่มีต่อการเสียภาษี ผู้ให้สัมภาษณ์ได้เสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยการปรับปรุงระบบการติดตามข้อมูลการทำรายการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์และระบบการจัดเก็บภาษีที่เอื้ออำนวยต่อการเสียภาษี การเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีและการทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการรายใหม่ รวมทั้งยกระดับคุณภาพการให้บริการที่ปรึกษาทางธุรกิจของสำนักงานบัญชี

คำสำคัญ: ภาษีอากร ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การศึกษาเชิงคุณภาพ

A Qualitative Study of The Tax Practical Challenges of Electronic Commerce Through Online Platform: The Case Study of Thailand

Dr.Nimnual Visedsun

Assistant Professor and Dean, Faculty of Accountancy, Rangsit University

Wattanee Rammapor

Dr.Siraprapha Sriviroj

Lecturer of Faculty of Accountancy, Rangsit University

Received: April 18, 2024

Revised: June 27, 2024

Accepted: July 4, 2024

ABSTRACT

By studying both individual and entity examples, this research aims to discover the problems and reasons behind incorrect tax practices that happened in the medium-sized and small-scale electronic commerce. It also hopes to offer recommendations for potential remedies to issues that may arise. The 33 participants in the study; 14 tax inspector officers, 16 accountants from quality accounting firms, and 3 entrepreneurs were chosen based on their qualifications, at least ten years of direct work experience. The data was gathered through group-based of focus group and in-depth interviews by using a semi-structured question. Data analysis using a triangular verification method, deduction and interpretation analysis to draw implicit conclusions from consistent material. The research findings indicate that the majority of incorrect tax practices is unintentionally error. These include failure to register in the value-added tax system when income exceeds 1.8 million baths in the year in which income is generated, resulting in tax file showing incomes and costs of goods sold that are inconsistent with the facts, inability to indicate the source and cost of the goods, as well as non-compliance withholding tax. The reason is due to the specific characteristics of electronic commerce and the use of foreign provider platforms, competitive conditions, lack of knowledgeable and taxable personnel, the entrepreneur's attitude to tax payment. The interviewers have offered guidance on how to solve such problems by offering improvements to the tracking system of information filing through the electronic system, as well as the tax collection system

that should be facilitated the tax payment, strengthening a good taxation attitude and tax compliance understanding to new entrepreneurs, and upgrading the business consultancy services quality of the accounting firms.

Keywords: Taxation, Electronic Commerce, Qualitative Study

บทนำ

กรมสรรพากรได้ให้ความหมายของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้ว่า เป็นการดำเนินธุรกิจโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ไม่ว่าจะเป็นการซื้อ ขาย การชำระเงินและอื่นๆ สอดคล้องกับความหมายที่ให้โดยสำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งการนำเสนอสินค้าหรือบริการ การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายจะผ่านเว็บไซต์ สื่อสังคมออนไลน์ แอปพลิเคชัน รวมทั้งการใช้แพลตฟอร์มตลาดอิเล็กทรอนิกส์ของต่างประเทศ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้รายงานการเติบโตของธุรกิจค้าปลีกสินค้าออนไลน์ในปี พ.ศ. 2566 มีการเติบโตเพิ่มขึ้น 19% และมีจำนวนจัดตั้งธุรกิจใหม่ในปี พ.ศ. 2566 ทั้งสิ้น 1,657 ราย เพิ่มขึ้น 19% จำนวนทุนจดทะเบียนรวม 2,074 ล้านบาท เพิ่มขึ้น 14% เมื่อเทียบกับช่วงเวลาเดียวกันในปี พ.ศ. 2565 (Department of Business Development, 2023) การเติบโตของธุรกิจนี้ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมผู้บริโภคที่นิยมซื้อสินค้าและบริการต่างๆ ทางออนไลน์ ตั้งแต่ในช่วงที่มีการแพร่ระบาดเชื้อไวรัสโควิด 2019 ส่งผลให้ธุรกิจค้าปลีกปรับกลยุทธ์การขาย โดยเพิ่มหรือเปลี่ยนช่องทางการขายผ่านช่องทางออนไลน์ นอกจากนี้กรมพัฒนาธุรกิจการค้ายังได้ส่งเสริมการทำธุรกิจ โดยจัดให้มีการมอบเครื่องหมาย DBD Registered เพื่อรับรองการมีตัวตนบนโลกออนไลน์ ซึ่งปัจจุบันมีผู้ประกอบการที่ได้รับเครื่องหมายจำนวนกว่า 90,000 ราย แบ่งเป็นผู้ประกอบการธุรกิจที่เป็นบุคคลธรรมดา 82,395 รายและนิติบุคคล 15,313 ราย จากผลการสำรวจมูลค่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยทำให้ประมาณการได้ว่าในปี พ.ศ. 2568 จะเพิ่มขึ้น 16% ของตลาดค้าปลีกทั้งหมด (Electronic Transactions Development Agency, 2023) ภาวฐ พงษ์วิทยพานู ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร บริษัท เพย์ โซลูชั่น จำกัด ได้กล่าวถึงแนวโน้มภาวะตลาดของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยว่า จะมีความเปลี่ยนแปลงอย่างมากต่อจากนี้ไปทั้งในด้านแพลตฟอร์มการให้บริการ เทคโนโลยี และโอกาสใหม่ๆ ที่นักธุรกิจต้องเตรียมพร้อมสำหรับแผนกลยุทธ์ดิจิทัล (Pongwittayapanu, 2023) โดยสรุปกล่าวได้ว่า ในปี พ.ศ. 2566 เมื่ออุตสาหกรรมการท่องเที่ยวและบริการฟื้นตัวหลังจากปี พ.ศ. 2563 ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มรายใหญ่ของต่างประเทศเริ่มที่จะสร้างรายได้จากระบบการชำระเงินค่าและค่าบริการผ่านเทคโนโลยีทางการเงินของตนเองเพื่อความสะดวกของนักท่องเที่ยว ซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมที่ไม่ถือเงินสดของผู้บริโภค การบุกตลาดสินค้าของจีนในประเทศไทยจะมีเพิ่มมากขึ้น จึงทำให้เกิดความต้องการในบริการขนส่งสินค้ามากขึ้นและส่งผลกระทบต่อการขายตัวของคลังสินค้าและตลาดสินค้า การบริการทางการเงินอาจไม่จำเป็นต้องมีสถาบันการเงินเป็นตัวกลาง จึงทำให้การเข้าถึงแหล่งเงินคล่องตัวมากขึ้น และการแข่งขันตลาดโฆษณาบนสื่อสังคมออนไลน์จะมีมากขึ้น แนวโน้มเหล่านี้จะผลักดันธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เติบโตอย่างก้าวกระโดดต่อไป

การเติบโตของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศและนำมาซึ่งรายได้จัดเก็บของประเทศ ซึ่งในระยะ 5 ปีที่ผ่านมากรมสรรพากรจำเป็นต้องออกมาตรการทางภาษีในการอำนวยความสะดวกในการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีเงินได้จากการใช้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศและอำนวยความสะดวกของการทำธุรกรรมทางการเงิน เช่น e-Service Tax ระบบ e-Payment เป็นต้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมและส่งเสริมการประกอบธุรกิจ ในปี พ.ศ. 2565 กรมสรรพากรได้จัดทำคู่มือการทำธุรกิจอีคอมเมิร์ซเผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมฯ โดยมีรายละเอียดการปฏิบัติทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจอย่างชัดเจนทั้งกรณีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จากรายงานการเปรียบเทียบรายได้จัดเก็บโดยกรมสรรพากรกับงบประมาณรายได้จัดเก็บปี พ.ศ. 2567 เดือนธันวาคม พ.ศ. 2566 (The Revenue Department, 2023) พบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีจำนวนจัดเก็บได้จริงต่ำกว่างบประมาณ 1,493 ล้านบาทและ 1,156 ล้านบาท ตามลำดับ สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บได้เกินกว่างบประมาณ

563 ล้านบาท แม้ว่าจำนวนรายได้จัดเก็บโดยกรมสรรพากรเพิ่มขึ้นจากปีที่ผ่านมา แต่จากการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีพบว่า ยังคงมีการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเกิดขึ้น

การศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติทางภาษีที่ผ่านมามุ่งเน้นการค้นหาลำดับกำหนดพฤติกรรมในการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง ซึ่งมีข้อสรุปที่สอดคล้องกันดังเช่น ผลการวิจัยของ Visedsun et al. (2022) ที่กล่าวถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมในการเสียภาษีที่ส่งผลถึงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีของประเทศไทย ได้แก่ ทักษะคดีของผู้เสียภาษี กฎหมาย และการบังคับใช้กฎหมาย มาตรการส่งเสริมทางภาษีอากรและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งไม่ได้เจาะจงธุรกิจประเภทใดประเภทหนึ่งแต่ Carruthers et al. (2016) กล่าวถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์ที่เกิดจากช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรและความตระหนักถึงหน้าที่การเสียภาษีของผู้ประกอบธุรกิจ โดยเสนอให้มีการติดตามผลของมาตรการจัดเก็บภาษีที่ออกมาใหม่ภายหลังที่หน่วยงานภาครัฐมีมาตรการทางภาษีเพื่อการนี้โดยเฉพาะ ซึ่งปัญหาดังกล่าวไม่ใช่ปัญหาภายในประเทศเพราะจากการประชุมองค์การเพื่อร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาในปี พ.ศ. 2566 ที่กรุงปารีส (Office of Customs Affairs, Royal Thai Embassy Brussels, 2017) มีผลการประชุมส่วนหนึ่งกล่าวถึงการขอความร่วมมือให้รัฐบาลประเทศสมาชิกองค์การ เพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) คำนึงถึงการเปิดตลาดอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศที่เป็นธรรมในการแข่งขันของธุรกิจภายในประเทศที่ได้รับผลกระทบจากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าและบริการบนแพลตฟอร์ม โดยการออกมาตรการทางภาษีที่คำนึงความเป็นกลาง ประสิทธิภาพ ความเป็นธรรมและความยืดหยุ่นของระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อป้องกันไม่ให้ระบบการจัดเก็บภาษีเป็นอุปสรรคต่อธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า การปฏิบัติทางภาษีสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นประเด็นการวิจัยที่น่าสนใจไม่ว่าจะเป็นมุมมองทางด้านผู้จัดเก็บภาษี ด้านผู้ทำบัญชีและด้านผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นความท้าทายในการปฏิบัติทางภาษีของทุกฝ่าย ที่กล่าวถึงการค้นหาปัญหาและสาเหตุของการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง รวมทั้งแนวทางการแก้ไขหรือลดปัญหาดังกล่าว ซึ่งอาจจะมีการดำเนินการแล้วบ้างบางเรื่องที่เป็นประโยชน์ต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษี การกำหนดนโยบายการบัญชี การวางแผนภาษีของผู้ประกอบการธุรกิจโดยตรงและนำไปสู่การวางแผนแนวทางต่าง ๆ ที่เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินธุรกิจนี้

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาพฤติกรรมในการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่เกิดขึ้นในการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาสาเหตุของพฤติกรรมในการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่เกิดขึ้นในการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขหรือลดพฤติกรรมในการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่เกิดขึ้นในการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย

แนวคิด ทฤษฎี และผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ภาษีที่จัดเก็บจากการประกอบธุรกิจโดยทั่วไป ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้ (Pongpitak, 2023) แต่สำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศแก่ผู้รับบริการภายในประเทศ และจากการใช้บริการของสถาบันการเงินเป็นช่องทางการชำระค่าสินค้าตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 48) พ.ศ. 2562 (The Revenue Department, 2019) ที่กำหนดให้สถาบันการเงินและผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่รายงานข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะให้กรมสรรพากรตามกรอบเวลาที่กรมสรรพากรกำหนด เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี โดยธุรกรรมลักษณะเฉพาะคือการฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันต่อธนาคารต่อปี ตั้งแต่ 3,000 ครั้งขึ้นไป ฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 400 ครั้ง และมียอดของธุรกรรมฝากหรือรับโอนเงินรวมกันตั้งแต่ 2 ล้านบาทขึ้นไป หากผู้มีหน้าที่รายงานไม่ปฏิบัติตามอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจลงโทษปรับไม่เกิน 100,000 บาท และปรับอีกไม่เกินวันละ 10,000 บาท ตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนหรือจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง และปรับปรุงอัตราโทษสำหรับกรณีเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยหากฝ่าฝืนจะมีโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Pongpitak, 2023) เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการ ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 โดยเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ผู้ประกอบการจะจัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ พร้อมไปกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป กฎหมายภาษีได้กำหนดให้กิจการต่อไปนี้ จะต้องจดทะเบียนเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

- 1) ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นปกติธุระเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี โดยให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันที่มียารับเกิน
- 2) ผู้ประกอบการที่ซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งมีแผนพิสูจน์ได้ว่า มีการดำเนินการและเตรียมการประกอบกิจการอันเป็นเหตุให้ต้องมีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การก่อสร้างโรงงาน ก่อสร้างอาคารสำนักงานหรือติดตั้งเครื่องจักร เป็นต้น ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 6 เดือนก่อนวันเริ่มประกอบกิจการ เว้นแต่มีสัญญาหรือหลักฐานจะดำเนินการก่อสร้างภายในระยะเวลาที่เหมาะสม
- 3) ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร แต่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ โดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ให้ตัวแทนเป็นผู้รับผิดชอบในการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นสำหรับผู้ประกอบการที่ทำธุรกิจบางประเภทไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การขายสินค้าพืชผลทางการเกษตร รวมทั้งพืชและสัตว์ ขยายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ นิตยสารหรือตำราเรียน การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรโดยท่าอากาศยาน การส่งออกของกิจการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย การให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อในราชอาณาจักร

นอกจากนี้ภาษี e-Service (The Revenue Department, 2020) เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศที่เข้ามาให้บริการกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศ โดยใช้เป็นพื้นที่โฆษณาสินค้าหรือบริการและติดต่อกับผู้บริโภค รวมทั้งการทำรายการซื้อขายสินค้า เป็นมาตรการทางภาษีที่จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการต่างประเทศที่ให้บริการในประเทศไทย และเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจระหว่าง

ผู้ประกอบการไทยกับผู้ประกอบการต่างชาติ เช่น Shopee Lazada Facebook Agoda Grab และ Line Man เป็นต้น ผู้ประกอบการที่ใช้บริการอิเล็กทรอนิกส์ของต่างชาติเหล่านี้จะต้องนำเอกสารหลักฐานที่แสดงการหักภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการนี้พร้อมยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 36 ส่งให้กรมสรรพากร โดยผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถใช้เอกสารและจำนวนภาษีดังกล่าวเป็นภาษีซื้อ ซึ่งสามารถนำไปหักออกจากภาษีขายได้หรือขอคืนภาษีได้ ทั้งนี้เฉพาะผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Pongpitak, 2023) เป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาที่มีรายได้ในรอบปีภาษี ประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทเงินได้ของบุคคลธรรมดาออกเป็น 8 ประเภท สำหรับรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการจัดเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 ในปัจจุบันผู้มีเงินได้พึงประเมินมากกว่า 150,000 บาทจะต้องเสียภาษี จำนวน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะคำนวณตามอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ร้อยละ 5 จนถึงร้อยละ 35 โดยนำเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจทั้งปีหักด้วยค่าใช้จ่ายตามจริงหรืออัตราเหมาจ่ายร้อยละ 60% ของเงินได้ทั้งปี นำเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย หักด้วยค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรกำหนด จึงนำเงินได้พึงประเมินสุทธิไปคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้า กฎหมาย ภาษีได้ให้ทางเลือกกับผู้ประกอบการในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระคือ ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินทุกประเภทไม่รวม ประเภทที่ 1 ซึ่งเป็นรายได้จากการจ้างแรงงาน หากรวมกันตั้งแต่ 120,000 บาทขึ้นไป คำนวณภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมินแล้วเลือกเสียภาษีในจำนวนที่สูงกว่า ในการยื่นแบบชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบการธุรกิจ จะต้องแสดงรายละเอียดของรายได้และค่าใช้จ่ายในแบบแสดงรายการเพื่อยื่นภาษี ภ.ง.ด. 90 หรือ 91 และต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีกึ่งปีโดยใช้ ภ.ง.ด. 94

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Pongpitak, 2023) เป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียน จัดตั้งตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ แต่ดำเนินธุรกิจในประเทศไทยหรือหากไม่ได้ดำเนินธุรกิจในประเทศไทย แต่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ตามประมวลรัษฎากรหรือมีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรหรือประเภทอื่นที่เกี่ยว จากกำไรออกนอกประเทศไทย รวมถึงกิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคม นิติบุคคลตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอนุวัติจากรัฐมนตรีกระทรวงการคลัง การยื่นเสียภาษีจากกำไรสุทธิจะไปตามรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการ โดย ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีภายใน 150 วันนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และ ภ.ง.ด. 51 สำหรับเงินได้นิติบุคคลกลางปีภายใน 2 เดือนนับจากวันครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิ จะคำนวณจากรายได้จากการหรือเนื่องจากกิจการที่ดำเนินการในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุ ไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันกำหนดเป็น 2 กรณีคือ 1) กรณีเป็น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 2) ให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของ กำไรสุทธิ 2) กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 30 ล้านบาท ต่อเนื่องกัน ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นมา ให้คำนวณภาษีในอัตรา ดังนี้ 1) จำนวน ที่ไม่เกิน 300,000 บาทจะได้รับการยกเว้นภาษี 2) จำนวน 300,001–3,000,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 15 และ 3) ตั้งแต่ 3,000,000 บาทขึ้นไปอัตราภาษีร้อยละ 20 ผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและต้องจัดให้มีการตรวจสอบ และรับรองความถูกต้องของงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร นอกจากนี้การเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลกลางปี ผู้ประกอบการจะต้องประมาณการกำไรสุทธิครึ่งปีอย่างรอบคอบ เพราะหากการประมาณการกำไรสุทธิ

ครึ่งปีขาดไปเกินกว่า 25% ของกำไรสุทธิประจำปีโดยไม่มีเหตุอันควร จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งเป็นไปตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร

ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย (Pongpitak, 2023) เป็นภาษีจัดเก็บล่วงหน้าจากผู้มีรายได้จากการให้บริการ โดยกำหนดให้ผู้จ่ายค่าบริการมีหน้าที่หักภาษีจากเงินที่จ่ายให้ผู้ให้บริการทุกครั้งที่ย้ายและนำส่งให้กรมสรรพากรภายในวันที่ 7 นับจากวันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน กรณีกิจการเป็นนิติบุคคลจ่ายค่าบริการให้กับบุคคลธรรมดาจะใช้แบบยื่นภาษี ภ.ง.ด. 3 ส่วน ภ.ง.ด. 53 เป็นแบบยื่นเพื่อแจ้งการหักภาษี ณ ที่จ่ายระหว่างนิติบุคคลด้วยกัน ซึ่งจะต้องนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไปทุกเดือน หากเดือนไหนไม่มีการหักก็ไม่ต้องนำส่ง แต่ถ้ามีการหักแต่ไม่นำส่งก็จะถูกเสียค่าปรับ การหักภาษีต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดการจ่ายค่าบริการจากการเช่าหรือใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ของผู้ให้บริการ ซึ่งเป็นนิติบุคคลจะหักในอัตราร้อยละ 5 การจ่ายค่าบริการวิชาชีพอิสระ รับจ้างทำของ กำหนดให้หักในอัตราร้อยละ 3 การจ่ายค่าจ้างนักแสดง นักร้อง นักดนตรี จะแยกเป็น 2 กรณีคือ กรณีผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยให้หักในอัตราร้อยละ 5 กรณีอยู่ในต่างประเทศให้หักในอัตราร้อยละ 10 การจ่ายค่าจ้างการโฆษณาให้หักในอัตราร้อยละ 2 การจ่ายค่าโดยสาร ค่าขนส่งให้หักในอัตราร้อยละ 3 ในกรณีผู้รับเป็นนิติบุคคลถ้าเป็นการจ่ายค่านายหน้าให้หักในอัตราร้อยละ 3 การจ่ายค่าเช่าหรือค่าใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ให้หักในอัตราร้อยละ 5 การจ่ายค่าบริการทางวิชาชีพให้หักในอัตราร้อยละ 3 การจ่ายค่าจ้างทำของให้หักในอัตราร้อยละ 3 การจ่ายค่าโฆษณาให้หักในอัตราร้อยละ 2 การจ่ายค่าขนส่งให้หักในอัตราร้อยละ 1 การจ่ายค่ารางวัล ส่วนลดจากการส่งเสริมการขายให้หักในอัตราร้อยละ 3 สำหรับแบบแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 52 และมาตรา 59 จะขึ้นอยู่กับประเภทเงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้ 1) ใช้แบบ ภ.ง.ด. 1 กรณีหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) 2) ใช้แบบ ภ.ง.ด. 2 กรณีหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (2) สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3), (4) และ (5) 3) ใช้แบบ ภ.ง.ด. 3 กรณีหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (3), (4) และ (5) มาตรา 40 (5), (6), (7), (8) และมาตรา 48 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ยังมีแบบ ภ.ง.ด. 53 ใช้ในกรณีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เดรส และมาตรา 69 ทวิ และการเสียภาษีตามมาตรา 65 จัดว่า

พฤติกรรมการเสียภาษี Allingham & Sandmo (1972) แบ่งพฤติกรรมการเสียภาษีออกเป็น 3 ประเภทตามกฎหมายกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ได้แก่ การหลีกเลี่ยงและการหลบหลีกภาษี การตัดสินใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายจะขึ้นอยู่กับ 1) ต้นทุนการทำการรายการที่เกิดจากเบี้ยปรับเงินเพิ่มและค่าใช้จ่ายเมื่อถูกดำเนินคดี ในกรณีที่ถูกรื้อตรวจสอบและถูกจับได้ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือหลบหลีกภาษี และ 2) ประโยชน์ที่จะได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ได้แก่ จำนวนภาษีที่ลดลงหรือไม่มีการชำระ Allingham & Sandmo ได้พัฒนาแบบจำลองค่าความหวังของผลต่างระหว่างต้นทุนการทำการรายการกับประโยชน์ที่จะได้รับ เพื่ออธิบายความเป็นไปได้ที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงหรือหลบหลีกภาษี ซึ่งจะมีค่ามากหรือน้อยก็ขึ้นอยู่กับความน่าจะเป็นของการต้องโทษ ผลการวิจัยเกี่ยวกับพฤติกรรมการเสียภาษีที่ใช้ทฤษฎีนี้ในการพัฒนารอบแนวคิดการวิจัยจึงมุ่งเน้นปัจจัยด้านกฎหมายและผลการวิจัยถูกนำมาประยุกต์กับการออกมาตรการป้องกันหรือลดพฤติกรรมดังกล่าว เช่น การปรับปรุงระบบการตรวจสอบภาษี (Fjeldstad et al., 2012) การปรับปรุงอัตราร้อยละการจัดเก็บภาษี (Freire-Serén & Panadés, 2013) ต่อมา Bello & Danjuma (2014) ยืนยันว่า อัตราภาษี สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามเงื่อนไข และการกำหนดโทษเบี้ยปรับในอัตราที่สูงขึ้นจะส่งผลทำให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายลดลง ปัจจัยเหล่านี้เป็นปัจจัยทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ สำหรับปัจจัยทางสังคมจิตวิทยาที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเสียภาษี เช่น ทศนคติ บรรทัดฐานสังคม

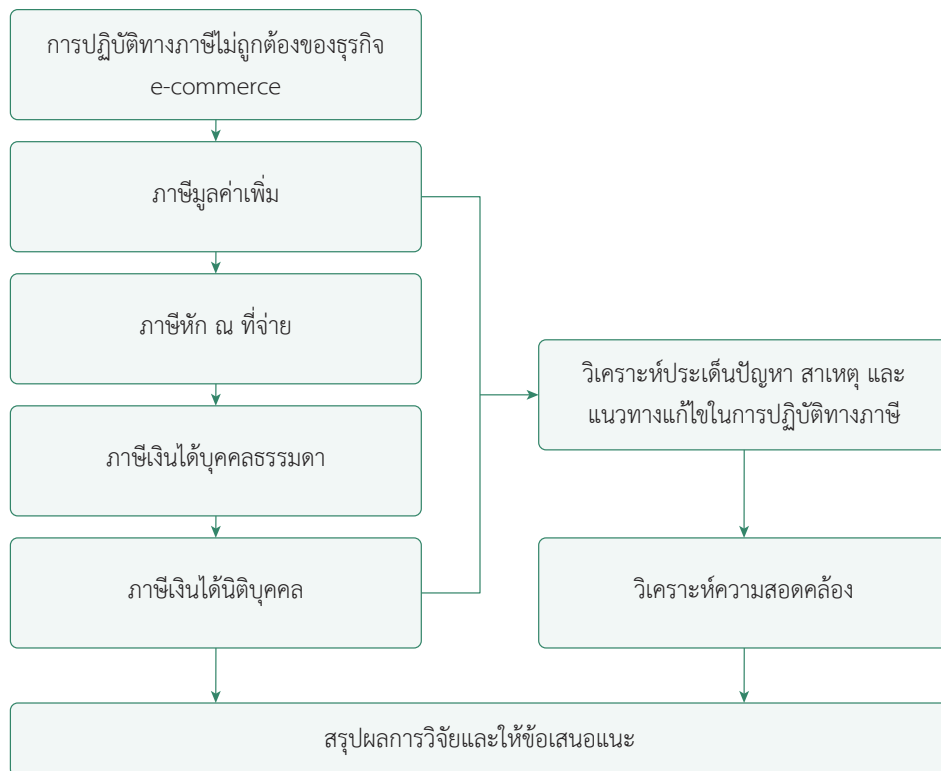
ความตั้งใจในการที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นต้น งานวิจัยที่ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยเหล่านี้ได้ใช้แนวคิดของทฤษฎีพฤติกรรมตามแผน (Theory of Planned Behavior) (Ajzen, 1991) ในการพัฒนารอบแนวคิดการวิจัยประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ได้แก่ ทศนคติ ความตั้งใจที่จะกระทำการใดๆ บรรทัดฐานส่วนบุคคล บรรทัดฐานทางสังคม ความสามารถในการควบคุมตนเอง ที่มีพื้นฐานมาจากความเชื่อด้านพฤติกรรม (Behavioral Beliefs) ที่ทำให้คนเรามีทัศนคติต่อพฤติกรรมนั้นๆ ทั้งในเชิงบวกหรือเชิงลบ การตัดสินใจกระทำการใดจึงเป็นไปตามผลลัพธ์ที่คาดหวัง ความเชื่อเชิงบรรทัดฐาน (Normative Beliefs) ซึ่งมีผลต่อการกำหนดบรรทัดฐานส่วนบุคคลและสะท้อนถึงแรงกดดันทางสังคมที่มีต่อการรับรู้พฤติกรรมที่เป็นที่ยอมรับหรือไม่ยอมรับและความเชื่อในการควบคุม (Control Beliefs) จะทำให้เกิดการรับรู้ถึงการควบคุมพฤติกรรม โดยเรียนรู้จากความง่ายหรือความยากจากประสบการณ์ในอดีตและอุปสรรคที่คาดการณ์ไว้ ผลการวิจัยของ Wahyuni et al. (2023) Marthadiansyah et al. (2013) และ Jugurnath & Ramen (2018) มีความสอดคล้องกันโดยกล่าวถึงทัศนคติของผู้เสียภาษีจะมีผลทั้งทางบวกและลบต่อพฤติกรรมการเสียภาษี บรรทัดฐานทางสังคมจะสะท้อนถึงผลที่เกิดขึ้นจากพฤติกรรมการเสียภาษีทั้งในแง่ของประโยชน์และความเสียหายที่ได้รับ ภายใต้บรรทัดฐานทางสังคมที่ผู้เสียภาษีเข้าไปมีส่วนร่วมจะทำให้เกิดการเรียนรู้พฤติกรรมดังกล่าวและหากผู้เสียภาษีไม่สามารถควบคุมตนเองได้หรืออยู่ในสถานการณ์จำยอมอันเกิดจากความสามารถในการแข่งขัน ระดับการศึกษาหรือความคุ้นเคยกับกฎหมายและข้อบังคับทางภาษี ทั้งหมดนี้อยู่ในระดับต่ำก็อาจจะคล้อยตามหรือทำตามแบบพฤติกรรมที่ไม่สอดคล้องกับกฎหมายได้ การขยายผลการวิจัยทำให้มีข้อค้นพบอิทธิพลของปัจจัยทางจิตวิทยาสังคมที่ส่งผลต่อพฤติกรรมการเสียภาษีหลายประการ เช่น ความเหลื่อมล้ำในการเข้าถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษี ศักยภาพการแข่งขันทางธุรกิจ การรับรู้ถึงความไม่เป็นธรรมในการใช้อัตราภาษีเงินได้อัตราเดียวหรือต้นทุนธุรกิจที่เพิ่มขึ้นเมื่อปฏิบัติตามกฎหมาย (Gioacchino & Patriarca, 2017) ความรู้ความเข้าใจในกฎหมาย (Newman et al., 2018; Amin et al., 2022) ทัศนคติที่มีต่อการเสียภาษีและเชื่อมั่นในความโปร่งใสของรัฐบาล (Alasfour, 2019; Aregawi et al., 2021) เป็นต้น

ผลการวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง ผลการวิจัยปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับปฏิบัติทางภาษีที่พบในต่างประเทศได้ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นเร่งด่วนในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศอินโดนีเซีย รวมทั้งการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกิจออนไลน์ โดยกล่าวถึงผลกระทบต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของจุดอ่อนของการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะประเมินภาษีเงินได้ด้วยตนเองแบบเหมาจ่ายสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก Sury (2021) ได้เสนอให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีนำผลการวิจัยไปใช้ในปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยก่อนหน้านี้ Setiawan et al. (2019) ได้ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะปรับระบบการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจนี้ โดยต้องทำให้ ผู้ขาย ผู้ซื้อหรือสถาบันการเงินและผู้ให้บริการแพลตฟอร์มได้เข้ามามีส่วนร่วมในระบบการจัดเก็บภาษี เพื่อความเหมาะสมและเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการรายอื่น จากผลการวิจัยของ Mahran et al. (2023) เกี่ยวกับพฤติกรรมการณ์การเสียภาษีของผู้ประกอบการผ่านแพลตฟอร์ม TikTok ในประเทศมาเลเซีย ได้กล่าวถึงพฤติกรรมการณ์การเสียภาษีที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายจะสะท้อนถึงระดับของความรู้ความเข้าใจต่อภาษีที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงคุณธรรมของผู้เสียภาษี ผู้วิจัยได้ให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยงานภาครัฐในการเพิ่มมาตรการทางภาษีที่จะทำให้ผู้ประกอบการเหล่านี้มีความเข้าใจเกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษีให้มากขึ้นและสร้างความตระหนักรู้ในหน้าที่ผู้เสียภาษีนอกเหนือจากการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษี

มีผลการวิจัยที่ชี้ให้เห็นว่า ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องมีทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนา ซึ่งมีอยู่ในหลายรูปแบบ ดังเช่น West (2018) ได้กล่าวถึงพฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ราคาโอน (Transfer Pricing) เป็นกลไกช่วยให้เสียภาษีน้อยลง ในการถ่ายโอนสินค้าที่ผลิตในประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งที่มีความแตกต่างในระบบการจัดเก็บภาษี พฤติกรรมเช่นนี้เป็นความตั้งใจของฝ่ายบริหาร ผู้วิจัยได้ให้ข้อเสนอแนะว่า ควรมีมาตรการทางภาษีที่จะปิดช่องโหว่ทางกฎหมายนี้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางภาษีระหว่างธุรกิจขนาดใหญ่กับขนาดกลางและขนาดย่อม และหากทำได้อาจจะเป็นหน้าที่ขององค์การวิชาชีพบัญชีในประเทศนั้นที่จะออกแนวทางปฏิบัติทางบัญชี โดยคำนึงผลประโยชน์ของประเทศ Kleven et.al. (2011) ได้ชี้ให้เห็นผลกระทบของข้อจำกัดทางด้านกำลังคนที่ทำหน้าที่ตรวจสอบติดตามการเสียภาษีและการใช้ข้อมูลจากงบกำไรขาดทุนของกิจการที่ทำให้ผู้ประกอบการกล้าเสี่ยงที่จะแสดงจำนวนรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงในการเสียภาษี โดยเสนอโดยให้เปลี่ยนไปใช้รายงานรายได้และค่าใช้จ่ายจากบุคคลที่ 3 ซึ่งหมายถึง ธนาคาร คู่ค้าและผู้ให้บริการแพลตฟอร์มแทนการใช้งบการเงินของกิจการ Guiaş & Hăineală (2021) มีสรุปผลการวิจัยเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีและการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นในหลาย ๆ ประเทศในแถบยุโรปว่า มีสาเหตุจากนโยบายการกระตุ้นเศรษฐกิจ โดยผ่อนปรนมาตรการทางกฎหมาย จนทำให้เกิดการเคลื่อนย้ายแรงงาน เงินทุน สินค้าและบริการระหว่างประเทศเป็นจำนวนมาก ตลอดจนความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่ทำให้เกิดโมเดลทางธุรกิจใหม่ ๆ ในขณะที่ยกกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศไม่พร้อมที่รองรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้ทันเวลาจึงทำให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมาย รวมทั้งความแตกต่างในกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศ จึงเป็นโอกาสให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย Mukuwa & Phiri (2020) ได้กล่าวถึงประสิทธิผลของการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีให้เป็นระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เกิดกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศกำลังพัฒนา โดยแสดงให้เห็นว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องมีจำนวนลดลงทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้ได้มากขึ้น Newman et al. (2018) ได้ทำการสำรวจปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องในประเทศกำลังพัฒนาพบว่า มีความเกี่ยวข้องกับความรู้ความเข้าใจอย่างลึกซึ้งในกฎหมายภาษี ความตระหนักถึงความสำคัญและความจำเป็นของรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่ง Akumbo et al. (2020) ได้กล่าวสรุปว่า ประเด็นการทุจริตคอร์รัปชันที่เกิดขึ้นในการบริหารประเทศยังมีผลกระทบต่อความเต็มใจในการเสียภาษีอย่างมีนัยสำคัญ แต่น้อยกว่าการขาดความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษี

การวิจัยที่เกี่ยวข้องในประเทศไทยพบว่า ไม่มีการศึกษาในประเด็นปัญหาการปฏิบัติทางภาษีอากร กรณีธุรกิจออนไลน์โดยตรง แต่มีรายงานผลการศึกษาแนวทางเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมเข้าสู่ระบบภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อส่งเสริมขีดความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการไทย (Chandrasorn et al., 2559) ได้กล่าวถึงปัญหาการปฏิบัติด้านภาษีอากรของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยกล่าวถึงสาเหตุที่ทำให้ผู้ประกอบการไม่เข้าระบบภาษีอากรและไม่ยินดีที่จะเสียภาษีว่า เกิดจากการที่ผู้ประกอบการให้ความสำคัญกับการแข่งขันทางธุรกิจมากกว่าด้านภาษีอากร ประกอบกับขาดบุคลากรที่มีความสามารถด้านบัญชีและภาษีอากร กลับอีกส่วนหนึ่งมาจากความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษีและวิธีการปฏิบัติในการเสียภาษี นำไปสู่การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง รวมทั้งหลีกเลี่ยงภาษีและหลบหลีกภาษี นอกจากนี้ผลการวิจัยของ Thongdeeranisuraket (2019) Wajeerat & Sophaphong (2019) Kuutha (2019) Ariyapim (2021) และ Kiniphan (2021) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติทางภาษี มีความสอดคล้องกันในประเด็นของสาเหตุของปัญหา คือ ทักษะคนที่มีความรู้ด้านการเสียภาษีของผู้ประกอบการและความสามารถในการใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ในการยื่นเสียภาษี

จากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จึงกล่าวได้ว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องอาจเกิดมาจากความตั้งใจหรือไม่ตั้งใจและยังคงมีอยู่ในหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทย ที่มาของการปฏิบัติไม่ถูกต้องมีหลายสาเหตุ ได้แก่ ทัศนคติต่อการเสียภาษี ช่องโหว่ของกฎหมายภาษี การบังคับใช้กฎหมาย ประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษี ความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษี คุณธรรมของผู้ประกอบการ ลักษณะการดำเนินธุรกิจ การจัดทำบัญชีและการวางแผนภาษี ข้อจำกัดของระบบการติดตามการเสียภาษี ตลอดจนนโยบายการกระตุ้นเศรษฐกิจ ปัจจัยเหล่านี้สัมพันธ์กับโอกาสของการหลีกเลี่ยงและหลบหลีกภาษี ผลการวิจัยในอดีตมีข้อเสนอแนะทางการลดการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง ทั้งทางด้านผู้ออกกฎหมายและข้อบังคับทางกฎหมาย ด้านผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีในการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งการให้ความรู้ เข้าใจและสร้างความตระหนักรู้แก่ผู้ประกอบการในความสำคัญและความจำเป็นของการเสียภาษี รวมทั้งการใช้รายงานทางการเงินจากบุคคลที่ 3 ผู้วิจัยจึงมีแนวคิดที่ว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่ายและภาษีเงินได้ อาจมีความแตกต่างกันระหว่างบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งนอกจากจะมีสาเหตุจากโมเดลทางธุรกิจที่ต้องพึ่งพาบริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศและระบบสารสนเทศที่เชื่อมโยงกับแพลตฟอร์มแล้ว ยังรวมถึงทัศนคติต่อการเสียภาษี ความรู้และความเข้าใจของผู้ประกอบการ โดยเชื่อมั่นว่า การใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพจะทำให้ได้ข้อสรุปที่เป็นผลการวิจัยเชิงลึกและข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ ในลดปัญหาดังกล่าว ดังแสดงในกรอบการศึกษาและการวิเคราะห์ตามภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบการศึกษาและการวิเคราะห์

ระเบียบวิธีวิจัย

ใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพ ผลการวิจัยที่ได้จึงขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการสนทนากลุ่ม และการสัมภาษณ์เชิงลึก

กลุ่มประชากรเป้าหมาย ในที่นี้หมายถึง ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องของผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ เจ้าหน้าที่สรรพากรฝ่ายตรวจสอบภาษี ผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

กลุ่มตัวอย่าง คัดเลือกหน่วยตัวอย่างด้วยวิธีเจาะจง โดยพิจารณาจากประชากรที่มีประสบการณ์ตรงกับการปฏิบัติทางภาษีและความเป็นไปได้ที่สุดในการติดต่อขอสัมภาษณ์อย่างเป็นทางการภายในระยะกำหนด ได้แก่ เจ้าหน้าที่สรรพากรฝ่ายตรวจสอบภาษี ผู้ทำบัญชีที่เป็นสมาชิกของสมาคมสำนักงานบัญชีไทยและผู้ประกอบการธุรกิจออนไลน์ที่เป็นลูกค้าของสำนักงานบัญชี โดยกำหนดเกณฑ์คุณสมบัติของผู้ให้ข้อมูลเป็นผู้มีประสบการณ์การทำงานตรงกับการปฏิบัติทางภาษีของผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ 5-10 ปี และจำนวนคนจากกลุ่มประชากรเป้าหมายทั้ง 3 กลุ่ม จำนวนกลุ่มละ 10-12 คน ซึ่งเป็นไปตามคำแนะนำเทคนิคการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยใช้การสนทนากลุ่มของ Konglap (2014) และการได้มาซึ่งหน่วยตัวอย่างต้องเป็นไปตามความสมัครใจในการเข้าร่วมวิจัยตามแนวทางของจริยธรรมการวิจัยในคน

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล ใช้แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยตั้งประเด็นคำถาม 3 ข้อ ที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย ได้แก่ 1) จากประสบการณ์การทำงานพบพฤติกรรมการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องอะไรบ้าง 2) สาเหตุของพฤติกรรมการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง มีอะไรบ้าง 3) แนวทางการลดหรือป้องกันพฤติกรรมการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง โดยการสัมภาษณ์แบบสนทนากลุ่มและสัมภาษณ์เชิงลึก การเข้าถึงกลุ่มตัวอย่างใช้วิธีส่งจดหมายขอความอนุเคราะห์ไปยังกรมสรรพากร สมาคมสำนักงานบัญชีคุณภาพและลูกค้าของสำนักงานบัญชีตามทีสำนักงานบัญชีแนะนำ โดยขอให้คัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนดข้างต้นและส่งรายชื่อมาในจำนวนที่ระบุ ทำให้ได้กลุ่มตัวอย่าง ดังนี้ 1) กลุ่มเจ้าหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบภาษีธุรกิจทั้งจากส่วนกลางและสำนักงานพื้นที่รวม 14 คน 2) ผู้ทำบัญชีให้กับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ 16 คน และ 3) ผู้ประกอบการและผู้บริหารจากบริษัท 3 แห่งรวม 3 คน

การสนทนากลุ่มได้จัดแยกกันระหว่างกลุ่มเจ้าหน้าที่สรรพากรและผู้ทำบัญชี ครั้งละ 10-12 คน และทำซ้ำกัน 2 ครั้ง เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่า ได้ข้อมูลเพียงพอและสอดคล้องกันตามประเด็นคำถามที่กำหนด สำหรับกลุ่มผู้ประกอบการได้ดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกเป็นรายบุคคลทั้ง 3 คน การสัมภาษณ์เชิงลึกได้ดำเนินการหลังจากถอดความและตีความข้อมูลจากการสนทนากลุ่มแล้ว โดยได้รับความอนุเคราะห์ตอบรับจากกลุ่มเจ้าหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบภาษีธุรกิจ 4 คน และกลุ่มผู้ทำบัญชี 2 คน ทั้งนี้เพื่อยืนยันการถอดความและตีความข้อมูลชุดแรก ทำให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมในบางประเด็นที่ยังสรุปได้ไม่ชัดเจน วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลที่ใช้จึงสอดคล้องกับแนวทางของ Guest et al. (2006) ที่เสนอให้นักวิจัยใช้ในการวิจัยเชิงคุณภาพและเป็นไปตามแนวทางการวิจัยในคนที่ผู้วิจัยได้รับการรับรองจริยธรรมการวิจัยในคนตามเอกสารเลขที่ COA. NO. RSUERB2023-031 ช่วงระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลเริ่มตั้งแต่เดือนสิงหาคม พ.ศ. 2566 ถึง กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2567 และใช้อุปกรณ์บันทึกเสียงเป็นเครื่องมือเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. การตรวจสอบข้อมูลบทสนทนากลุ่มใช้การตรวจสอบแบบสามเส้า (Triangulation) ในการยืนยันข้อมูลและข้อสรุปที่ได้จากการถอดความและตีความข้อมูล โดยการเปรียบเทียบเนื้อหาที่มีความสอดคล้องกันหรือแตกต่างกันและผสมผสานข้อมูลเกี่ยวกับปัญหา สาเหตุและข้อเสนอแนะทางแก้ไขปัญหาจากกลุ่มตัวอย่างทั้งสามกลุ่ม รวมทั้งเทียบกับประมวลวิชาการในมาตราที่เกี่ยวข้อง

2. การถอดความบทสนทนากลุ่มจะจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้การวิเคราะห์เนื้อหาและตีความสร้างข้อสรุปแบบอุปนัย (Inductive) จากนั้นทำการสัมภาษณ์เชิงลึกซ้ำในกรณีที่มีบางประเด็นไม่สามารถสรุปได้อย่างชัดเจน โดยขอให้ทางกลุ่มเสนอข้อผู้ที่ให้สัมภาษณ์เชิงลึก เพื่อนำข้อมูลมาทำการวิเคราะห์เนื้อหาและตีความจนกว่าจะสรุปความได้ จากนั้นส่งข้อสรุปของแต่ละกลุ่มตัวอย่างกลับไป เพื่อให้แต่ละกลุ่มยืนยันความตรงเชิงเนื้อหาของข้อสรุปกับข้อมูลที่ให้สัมภาษณ์ โดยแยกพฤติกรรมที่ส่อไปในทางทุจริต เช่น การออกใบกำกับภาษีหรือเอกสารทางภาษีเท็จ เป็นต้น ถือเป็นพฤติกรรมที่ตั้งใจกระทำ แต่หากเป็นข้อผิดพลาดในการปฏิบัติทางภาษีจะนับว่าเป็นพฤติกรรมไม่ตั้งใจกระทำ

3. วิเคราะห์ความสอดคล้องของเนื้อหาที่ได้จากการวิเคราะห์ตีความ นำมาร้อยเรียงพรรณนาความ (Descriptive) จำแนกตามประเด็นคำถามที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย

ผลการวิจัย

การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง ในที่นี้จำแนกตามประเภทของภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

1.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มพบว่า มีการปฏิบัติที่ขัดต่อกฎหมายภาษีใน 2 ลักษณะ ดังนี้

1) การไม่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมียอดขายขั้นต้นเกินกว่า 1,800,000 บาทในรอบปีภาษี การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 30) และแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 36) ภายในกำหนดเวลา ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงาน ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ทั้งสามกลุ่มสอดคล้องกันคือ พฤติกรรมดังกล่าวกระทำโดยไม่ตั้งใจ ด้วยเหตุที่ไม่รู้กฎหมายและไม่รู้ว่ายอดขายของตนเองเข้าข่ายที่ต้องดำเนินการตามข้อบังคับแล้ว อย่างไรก็ตาม จากประสบการณ์ของผู้ให้สัมภาษณ์จากกล่าวได้ว่า มีผู้ประกอบการบางรายที่ตั้งใจที่จะกระทำ ด้วยเหตุผลต่าง ๆ ได้แก่ ภาวะการแข่งขันที่ทำให้ผู้ประกอบการจำเป็นต้องจัดหาสินค้าราคาต่ำจากแหล่งขายที่ไม่เอกสารหลักฐานการซื้อที่ถูกต้อง การเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ราคาขายสินค้าสูงขึ้นและยังมีส่วนประกอบการรายอื่นที่ไม่เข้าระบบเช่นกัน ซึ่งมักพบในรายที่ผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา

2) จำนวนภาษีหรือการนำส่งภาษีไม่ตรงกับข้อเท็จจริง ด้วยเหตุของการคำนวณภาษีซื้อและภาษีขายไม่ถูกต้องโดยส่วนใหญ่ไม่ได้ตั้งใจกระทำ ปัญหานี้เกิดจากการเลื่อมละหว่างจุดความรับผิดชอบทางภาษี (Tax Point) ในระบบสารสนเทศที่เชื่อมโยงกับแพลตฟอร์มของต่างประเทศกับจุดการรับรู้รายได้ในทางบัญชี กล่าวคือ ระบบฯ จะบันทึกการขายสินค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มทันทีในอัตรา 7% เมื่อลูกค้าทำการชำระเงิน โดยลูกค้าสามารถเลือกได้ว่า จะชำระเงินในทันทีที่สั่งซื้อหรือชำระเงินปลายทางในวันที่ได้รับสินค้า แต่การบันทึกรายได้ในทางบัญชีจะทำการส่งมอบสินค้าให้ลูกค้าสำเร็จจุดความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบจึงเกิดขึ้นก่อนการรับรู้รายได้ในทางบัญชีในกรณีที่ลูกค้าชำระเงินทันที ดังนั้นในการคำนวณภาษีที่ต้องนำส่งจึงจำเป็นต้องให้ผู้ประกอบการจะต้องคำนวณให้เป็นไปตามแนวทางของกฎหมายคือเมื่อได้รับเงิน หลักฐานที่ต้องเตรียมแสดงประกอบต่อเจ้าหน้าที่คือ รายงานการเคลื่อนไหวของรายการสินค้าคงเหลือที่

เกิดขึ้นในแต่ละเดือนพร้อมหลักฐานใบกำกับภาษี อนึ่ง จำนวนภาษีขายที่ออกจากรายงานสรุปยอดขายจากระบบฯ ของผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศจะถูกคำนวณในอัตรา 7% จากยอดรวมค่าสินค้ากับค่าขนส่งในกรณีที่มีการคิดค่าส่งสินค้ากับลูกค้า ซึ่งทำให้กิจการมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูงเกินจริง โดยเฉพาะกรณีที่ผู้ประกอบการตกลงให้ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศเป็นผู้ดำเนินการส่งสินค้าให้ลูกค้า

3) การยื่นแบบแสดงรายการและการนำส่งภาษีเกินกว่ากำหนดเวลา

4) การปลอมแปลงเอกสารใบกำกับภาษี

การกระทำในข้อ 3) และ 4) ส่วนใหญ่เป็นความตั้งใจที่กระทำ นอกจากนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ได้กล่าวถึงผลที่เกิดขึ้นหากไม่เข้าจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขาย โดยเฉพาะภาษีซื้อที่เกิดจากการจ่ายค่าบริการแพลตฟอร์มในประเทศให้กับผู้ให้บริการต่างประเทศในการใช้พื้นที่แสดงสินค้าและการติดต่อค้าขายกับผู้ซื้อ ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มจะเรียกเก็บค่าบริการ โดยบวกภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 7% และหักออกจากยอดขายของกิจการเพื่อโอนเงินค่าขายสุทธิเข้าบัญชีเงินฝากของกิจการ เท่ากับว่า ผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงเป็นภาษีซื้อได้ รวมถึงการไม่สามารถออกใบกำกับภาษีขายเมื่อความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้ว ซึ่งต่างจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถนำภาษีค่าบริการอิเล็กทรอนิกส์เหล่านี้มาเป็นภาษีซื้อ โดยนำเอกสารหลักฐานที่ได้รับจากผู้ให้บริการและใบกำกับภาษีเพื่อประกอบการยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างถูกต้อง

2) ไม่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีที่ผู้ประกอบการมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย

1.2 ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายพบว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง แบ่งเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1) การที่ผู้ประกอบการไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อชำระค่าบริการให้แก่ผู้ให้บริการ

2) จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายไม่ถูกต้อง

ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศที่ไม่มีหน่วยงานตั้งอยู่ในประเทศและไม่ได้เข้าจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย จะคิดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ กับผู้ประกอบการที่ใช้บริการในประเทศ เช่น ค่าธรรมเนียมการใช้แพลตฟอร์มในการแสดงสินค้า ค่าใช้พื้นที่แพลตฟอร์มในการจัดการส่งเสริมการขาย การโฆษณาสินค้า ค่านายหน้า เป็นต้น โดยดำเนินการผ่านระบบสารสนเทศที่เชื่อมโยงกับแพลตฟอร์ม เป็นเหตุให้ผู้ให้บริการไม่สามารถติดต่อกับผู้ให้บริการได้ เมื่อจะโอนเงินค่าขายสุทธิจะคำนวณจากการนำค่าค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังกล่าวหักออกจากค่าขาย ผู้ประกอบการจึงจะต้องจัดทำหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนด ซึ่งโดยทั่วไปจะไม่ได้ทำหรือทำไม่ครบถ้วน การปฏิบัติเช่นนี้ส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศได้ สำหรับการจ่ายค่าบริการในกรณีทั่วไปที่ไม่เกี่ยวกับการใช้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศ การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเกิดการใช้อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย รวมทั้งการจัดประเภทรายจ่ายที่จ่ายเป็นค่าบริการเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ถูกต้อง

1.3) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพบว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง แบ่งเป็น 2 ลักษณะดังนี้

1) การแสดงจำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีกลางปี (ภ.ง.ด. 94) ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและประเมินภาษีกลางปีต่ำไป

2) การแสดงจำนวนรายได้และค่าใช้จ่ายในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประจำปี (ภ.ง.ด. 90 หรือ 91) ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริง

โดยทั่วไปผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา มักจะเลือกเสียภาษีด้วยวิธีเหมาจ่ายเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดทำบัญชี และเพื่อความสะดวก โดยจะทำการประเมินรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษีด้วยตนเองเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี และหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาร้อยละ 60 และหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร เมื่อมีการตรวจสอบความถูกต้องจึงมักพบว่า การประเมินรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง จากการสัมภาษณ์ทำให้ทราบว่า แนวทางหนึ่งในการติดตามตรวจสอบความถูกต้องดังกล่าวจะเป็นการวิเคราะห์ข้อมูลการเคลื่อนไหวในบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ประกอบการทุกบัญชีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งทางธนาคารจะส่งรายงานให้กับกรมสรรพากร หากพบว่า มีรายการฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันต่อธนาคาร ตั้งแต่ 400 ครั้งต่อปีและมียอดรวมของธุรกรรมรวมกันตั้งแต่ 2 ล้านบาทต่อปีหรือฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่ 3,000 ครั้งขึ้นไปต่อปี เจ้าหน้าที่สรรพากรจะมีการตั้งข้อสังเกตและดำเนินการตรวจสอบอย่างละเอียดในขั้นต่อไป

ในด้านของค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่ากับร้อยละ 60 ของรายได้ ดังนั้นการประมาณการค่าใช้จ่ายด้วยวิธีนี้จะทำให้ค่าใช้จ่ายต่ำกว่าความเป็นจริงเช่นกัน ส่วนของค่าลดหย่อนโดยทั่วไปไม่พบว่า มีปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทางปีจะมีลักษณะเดียวกัน ทำให้เกิดผลตามมาคือ ผู้ประกอบการอาจจะต้องเสียค่าปรับในกรณีที่การประมาณการรายได้กลางปีต่ำไป นอกจากนี้พบว่า ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องที่ถือว่า เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีคือ การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งกรณีนี้เป็นพฤติกรรมที่ขัดต่อกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ด้วยข้อจำกัดบางประการทำให้การติดตามตรวจสอบความถูกต้องของการประมาณการรายได้และค่าใช้จ่ายใช้เวลาและไม่สามารถดำเนินการได้ทันเวลาจึงยังคงมีเหตุการณ์ที่ผู้ประกอบการถูกเรียกภาษีย้อนหลัง

1.4) ภาษีเงินได้นิติบุคคลพบว่า ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องจะมีใน 2 ลักษณะเช่นเดียวกัน ดังนี้

1) เอกสารหลักฐานที่จะต้องแสดงต่อเจ้าหน้าที่ไม่ครบถ้วน และไม่ถูกต้องตามแบบที่กำหนด เช่น ใบกำกับภาษีใบเสร็จรับเงิน แบบแสดงการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เป็นต้น

2) การปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นกำไรทางภาษีอากรตาม มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรไม่ถูกต้อง

ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่จัดตั้งในรูปของนิติบุคคล จะมีการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงิน โดยอาจจะ มีพนักงานบัญชีหรือใช้บริการสำนักงานบัญชี เป็นผู้ทำบัญชีให้ ดังนั้นการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องต่อไปนี้จะพิจารณาแยกเป็น 2 ด้าน ดังนี้

ด้านรายได้ - เนื่องจากการรับรู้รายได้ในทางบัญชีจะทำเมื่อสินค้าได้ส่งมอบให้ผู้ซื้อแล้ว โดยถือว่า เป็นจุดที่การขายสำเร็จ แต่การรับรู้การขายในระบบสารสนเทศของผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม จะทำทันทีที่ได้รับเงินจากผู้ซื้อ ซึ่งอาจเกิดขึ้นก่อนที่จะมีผู้ซื้อได้รับสินค้า ซึ่งในบางครั้งจะรวมค่าขนส่งสินค้าด้วย การจัดส่งสินค้าให้ผู้ซื้อขึ้นอยู่กับกิจการ หมายถึง กิจการเป็นผู้ดำเนินการเองหรือผู้ให้บริการแพลตฟอร์มดำเนินการให้กิจการ ซึ่งเป็นไปตามข้อตกลงที่กิจการทำไว้กับผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม รายงานที่ออกจากระบบสารสนเทศนั้นจะรายงานยอดขายรวมภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมรายการหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว เพื่อแจ้งจำนวนเงินค่าขายสุทธิที่จะโอนเข้าบัญชีเงินฝากของกิจการ ปัญหาการปฏิบัติ

ทางภาษีไม่ถูกต้องคือ การรับรู้รายได้และการออกใบกำกับภาษี ณ จุดความรับผิดชอบทางภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้วจะไม่ตรงกับเวลาที่กิจการจะต้องรับรู้รายได้และภาษีขายในบัญชี ดังนั้นกิจการจำเป็นต้องปรับปรุงยอดรายได้รับล่วงหน้าเพื่อให้ยอดรายได้จากการขายที่แสดงในงบการเงินนั้นถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี นอกจากนี้เมื่อมีการจัดส่งสินค้าให้ผู้ซื้อจะมีผลต่อการรับรู้ต้นทุนขายเมื่อการส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อสำเร็จ ประเด็นนี้เป็นจุดที่ทำให้เกิดการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องได้เช่นกัน เนื่องจากสินค้าได้ถูกตัดออกจากสต็อกแล้วเมื่อมีการจัดส่งสินค้าให้ลูกค้า แต่สินค้ายังไม่ถึงมือผู้ซื้อหรือการขายยังไม่สำเร็จ ดังนั้นจำเป็นต้องมีการปรับปรุงต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนให้ถูกต้องสอดคล้องกับยอดขายที่เกิดขึ้น ความคลาดเคลื่อนของยอดรายได้จากการขายและต้นทุนขายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีจึงอาจเกิดขึ้นได้และส่งผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ด้านค่าใช้จ่าย – มีอยู่ 2 รายการที่เป็นเหตุให้การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง ได้แก่ 1) ค่าใช้จ่ายที่ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศคิดจากผู้ให้บริการในประเทศ กิจการจะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน แต่กิจการบางแห่ง โดยเฉพาะกิจการขนาดเล็กไม่ได้มีการบันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าว เพราะกิจการจะบันทึกค่าขายสุทธิที่ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มต่างประเทศโอนเข้าบัญชีเป็นรายได้ทั้งจำนวน จึงทำให้การแสดงรายการค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่ถูกต้อง และ 2) ค่าขนส่งสินค้าที่เรียกเก็บจากลูกค้าเป็นอัตรายการหนึ่งที่ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มคิดรวมเป็นรายได้ของกิจการและนำไปคำนวณภาษีขายในอัตรา 7% หากกิจการรับรู้ค่าขนส่งสินค้าเป็นรายได้รวมไปกับยอดขาย จะทำให้รายได้จากการขายสูงเกินจริง ซึ่งตามหลักการบัญชีกิจการจะต้องบันทึกรายได้จากการขายแยกออกจากค่าขนส่งและภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องคิดจากยอดขายสินค้าเท่านั้น จึงทำให้ภาษีขายสูงเกินจริงเช่นกัน แต่ในกรณีที่กิจการเป็นผู้จัดส่งสินค้าให้ผู้ซื้อเองการรับรู้ค่าขนส่งสินค้าเป็นรายได้และบันทึกการขายที่จ่ายให้กับผู้ให้บริการขนส่งพัสดุด่วนเป็นค่าใช้จ่าย ส่วนต่างของรายได้ค่าขนส่งกับค่าขนส่งเป็นกำไรจากการให้บริการขนส่งสินค้าแก่ลูกค้า ทั้งนี้กิจการจะต้องทำการหักภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายสำหรับค่าบริการขนส่งพัสดุด่วนด้วย

นอกจากนี้ในกรณีที่ลูกค้าไม่ยอมรับสินค้าหรือทำการส่งคืนสินค้าภายหลังรับสินค้าแล้ว ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศจะเรียกเก็บค่าขนส่งจากกิจการ กิจการจะต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย โดยจะต้องมีการหัก ณ ที่จ่ายในทางปฏิบัติทางแพลตฟอร์มจะทำการลดยอดขายทันทีที่ได้รับการติดต่อการส่งคืนสินค้าจากลูกค้า แต่กิจการไม่สามารถบันทึกรับคืนหรือทำใบลดหนี้และลดภาษีขายได้จนกว่าจะได้รับสินค้าที่ลูกค้าส่งคืน หากการรับคืนสินค้าเกิดขึ้นในเดือนถัดมาจากเดือนที่ขายและตรงกับวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานพอดี กิจการจะต้องปรับปรุงบัญชีเพื่อให้การแสดงรายได้จากการขายในงบกำไรขาดทุนตรงกับข้อเท็จจริง แต่ในทางภาษีจะต้องเป็นไปตามรายงานที่ออกโดยระบบสารสนเทศที่เชื่อมโยงกับแพลตฟอร์ม การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องจึงอาจเกิดขึ้นได้ในการปรับปรุงกำไรทางบัญชีให้เป็นไปตามกำไรทางภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี นอกจากนี้ข้อผิดพลาดที่พบได้ทางปฏิบัติเกี่ยวกับรายได้จากการขายกรณีมีการจัดการส่งเสริมการขาย ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศอาจจะกำหนดชุดคำสั่งในระบบสารสนเทศที่เชื่อมโยงกับแพลตฟอร์มไม่ถูกต้อง ทำให้การนำส่งภาษีขาย ซึ่งทางผู้ให้บริการแพลตฟอร์มทำหน้าที่แทนกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรต่ำไปหรือสูงไป ซึ่งในกรณีต่ำไปกิจการจะต้องนำส่งภาษีขายเพิ่มเติม โดยทำเรื่องชี้แจงต่อกรมสรรพากร แต่ในกรณีที่จ่ายเกินไปทางกิจการมักไม่ทำการขอคืน

ปัจจัยสาเหตุของการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง

1) ทศนคติที่มีต่อการเสียภาษี ผู้ประกอบการมีความเห็นต่อภาษีว่า เป็นภาระหรือต้นทุนการดำเนินธุรกิจจึงไม่ต้องการเสียภาษีในจำนวนมากและด้วยภาวะการแข่งขันในตลาดอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้ผู้ประกอบการจำเป็นต้องให้ความสำคัญต่อการทำการค้ามากกว่าในการจัดการด้านภาษีอากร โดยต้องพยายามจัดซื้อสินค้าจากแหล่งที่ราคาถูกกว่าเพื่อให้แข่งขันได้ จึงทำให้บางครั้งไม่สามารถแสดงแหล่งที่มาของสินค้าได้ นอกจากนี้ผู้ประกอบการมีความรู้สึกถึงความไม่เป็นธรรมในการใช้อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราเดียวและใช้กับทุกธุรกิจ โดยไม่จำแนกตามขนาดกิจการ รวมทั้งการไม่สามารถบังคับใช้กฎหมายได้อย่างทั่วถึงกับทุกธุรกิจ ส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ตั้งใจจะปฏิบัติทางภาษีถูกต้องไม่ยินดีที่จะปฏิบัติตามอย่างถูกต้อง เพราะมีผู้ประกอบการรายอื่นที่ไม่ปฏิบัติทางภาษีถูกต้องไม่ได้รับการตรวจสอบและลงโทษและยังสามารถดำเนินธุรกิจต่อไป สิ่งเหล่านี้ก่อให้เกิดทัศนคติที่ไม่ดีต่อการเสียภาษี

2) ความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องที่กล่าวข้างต้นเกิดจากการขาดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในด้านการบัญชีและภาษีอากร ที่จะทำหน้าที่ในการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินให้กับผู้ประกอบการ โดยเฉพาะผู้ประกอบการขนาดเล็ก ความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรมีความละเอียดอ่อนและจำเป็นต้องมีบุคลากรที่สามารถติดตามการเปลี่ยนแปลงและแก้ไขปัญหาการปฏิบัติทางภาษีอากร โดยเฉพาะธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บนแพลตฟอร์มออนไลน์จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการติดตามตัวเลขต่าง ๆ ทั้งด้านรายรับและด้านรายจ่าย เนื่องจากมีรายการค้าเป็นจำนวนมากในแต่ละวัน หากผู้ประกอบการขาดแคลนบุคลากรที่จะทำหน้าที่ติดตามและเก็บรวบรวมเอกสารหลักฐาน จะเป็นการยากที่จะทำให้การปฏิบัติทางภาษีมีความถูกต้องแม้ว่าจะมีการใช้บริการจากสำนักงานบัญชีก็ตาม

3) สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ผู้ประกอบการจะให้ความสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจมากกว่าการปฏิบัติทางภาษีอากร เนื่องจากภาวะการแข่งขันทางธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สูงมากในปัจจุบัน กลยุทธ์ที่นำมาใช้ในแข่งขันทางธุรกิจจึงเป็นกลยุทธ์ที่สามารถทำให้อยอดขายสูง เช่น กลยุทธ์ราคาต่ำ กลยุทธ์การส่งเสริมการขาย เป็นต้น กลยุทธ์เหล่านี้ส่งผลให้ต้นทุนทางการตลาดสูงมาก จนในบางรายอาจจะไม่รู้ตัว ต้นทุนดังกล่าวส่งผลต่อความสามารถในการทำกำไรอย่างไร ผู้ประกอบการบางรายไม่รู้รายได้และต้นทุนการดำเนินงานที่แท้จริงเป็นเท่าใด ส่งผลให้ไม่สามารถรับรู้ได้ว่า กำไรจากการดำเนินงานที่จะต้องนำไปคำนวณภาษีเป็นเท่าใด จึงไม่ต้องการเสียภาษีเป็นจำนวนมาก

4) ความแตกต่างระหว่างหลักการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในทางบัญชีและทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นในการประกอบธุรกิจ มีประเด็นปัญหาในเรื่องการเหลื่อมเวลาของการรับรู้รายการและด้วยจำนวนรายการค้าที่เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากในแต่ละวัน จึงเป็นสาเหตุให้รายได้และค่าใช้จ่ายทางบัญชีกับทางภาษีไม่ตรงกันและทำให้การปรับปรุงกำไรทางบัญชีเป็นกำไรทางภาษีมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นได้ง่าย ทำให้การคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง

5) ปัจจัยข้อจำกัดด้านกำลังคนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี ทำให้การติดตามและการตรวจสอบการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องต้องใช้เวลาและอาจปฏิบัติได้ไม่ทั่วถึง ประกอบกับช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีจากผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศที่ให้บริการในประเทศไทย รวมถึงความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีระหว่างผู้ประกอบการภายในประเทศและผู้ให้บริการของต่างประเทศ ทำให้เกิดการสูญเสียภาษีที่ควรจัดเก็บได้

ข้อเสนอแนะแนวทางการป้องกันหรือลดปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง

จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่สรรพากร มีข้อเสนอ ดังนี้

1) กรมสรรพากรได้มีมาตรการส่งเสริมการเสียภาษี เพื่อจูงใจและปรับทัศนคติต่อการเสียภาษี โดยในปัจจุบัน กรมสรรพากรมีเป้าหมายในการใช้นโยบายติดตามตรวจสอบเพื่อแนะนำ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้เสียภาษีเห็นว่า การชำระภาษีเป็นเรื่องง่ายในการปฏิบัติ จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรได้มีการดำเนินการปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีในระยะ 10 ปีที่ผ่านมา โดยนาระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้มากขึ้น ได้แก่ e-Filing e-Service call center เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในการติดต่อหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี นอกจากนี้กรมสรรพากรได้จัดให้มีการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษี วิธีการปฏิบัติทางภาษี ให้กับธุรกิจ ผู้ทำบัญชี รวมไปถึงการให้ความรู้ความเข้าใจในการศึกษาวิชาภาษีอากร ในสถาบันการศึกษา กิจกรรมเสริมหลักสูตรให้กับนักเรียนและนักศึกษาของสถาบันการศึกษา ปรับช่องทางการประชาสัมพันธ์ ข้อมูลที่ประชาชนและผู้ประกอบการควรรู้และให้ความร่วมมือกับสาขาวิชาชีพบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้การปฏิบัติทางบัญชีมีความสอดคล้องกับการปฏิบัติทางภาษีให้ได้มากที่สุด

2) กรมสรรพากรมีการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ต้องการให้มีการปฏิบัติทางภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง ประกอบกับมีบทลงโทษทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในอัตราสูง ซึ่งจะทำให้ธุรกิจได้รับความเสียหายจนไม่สามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้ โดยเฉพาะธุรกิจขนาดเล็ก ขนาดกลางและขนาดย่อม โดยส่งเสริมให้ทำรายการซื้อขายผ่านระบบ e-tax invoice & receipt และ e-withholding Tax ซึ่งจะทำการรายการซื้อขายสินค้าหรือบริการถูกจัดเก็บพร้อมหลักฐานในระบบ ส่งผลให้การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายมีความถูกต้องครบถ้วน ผู้ประกอบการที่เข้าระบบนี้จะไม่ต้องมีใบกำกับภาษีที่เป็นกระดาษ การเข้าถึงข้อมูลในระบบสามารถทำได้อย่างสะดวก โดยมีมาตรการจูงใจให้ผู้ประกอบการสามารถหักรายจ่ายลงทุนและการใช้บริการระบบ e-Tax Service ได้ 2 เท่า รวมทั้งการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราเดียวคือ 1% ในปัจจุบันเริ่มใช้แล้วแต่ยังไม่รวมบุคคลธรรมดา ซึ่งต่อไปจะขยายถึงผู้ประกอบการธุรกิจที่เป็นบุคคลธรรมดา

3) กรมสรรพากรได้ปรับระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเรียกเก็บจากผู้ให้บริการอิเล็กทรอนิกส์ของต่างประเทศ ที่ให้บริการภายในประเทศ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตามหลักการผู้ให้บริการที่มีรายได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งภาษีขาย ซึ่งเรียกเก็บจากผู้ให้บริการให้กับกรมสรรพากร การปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องเกิดขึ้นระหว่างผู้ให้บริการที่จดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศที่ให้บริการในประเทศและผู้ให้บริการที่จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศ กล่าวคือ การบังคับให้ผู้ให้บริการที่จัดตั้งในต่างประเทศจดทะเบียนเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งภาษีขายให้กรมสรรพากรเป็นเรื่องที่ทำได้ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรจึงใช้รูปแบบของการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยกำหนดให้ผู้ให้บริการหรือผู้จ่ายเงินที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 7% จากจำนวนราคาค่าบริการและพร้อมนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้แก่กรมสรรพากร ด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 36 หากเป็นผู้ให้บริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จะไม่มีปัญหาเพราะจะปฏิบัติได้ถูกต้องในเรื่องนี้ ปัญหาจะเกิดกับผู้ให้บริการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือผู้ให้บริการที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจจะไม่เคยหักหรือไม่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้กรมสรรพากร กรมสรรพากรจึงบังคับให้ผู้ให้บริการที่จัดตั้งในต่างประเทศสมัครเข้าเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทางออนไลน์โดยตรงมาที่กรมสรรพากร จึงเรียกว่า e-Service TAX และใช้แบบ ภ.พ. 30.9 เป็นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่เป็น Electronic

Services เมื่อผู้ใช้บริการเป็นผู้ที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 82/12 วรรคสอง แต่หากผู้ใช้บริการเป็นผู้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ใช้บริการนั้นยังคงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแก่กรมสรรพากร ด้วยแบบ ภ.พ. 36 ตามมาตรา 83/6 (2)(ก) และตามมาตรา 86/1(1)(1/1) ที่ห้ามผู้ให้บริการ Electronic Services ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ใช้บริการที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการสัมภาษณ์ผู้ทำบัญชี มีข้อเสนอ ดังนี้

4) สำนักงานบัญชีควรมีบทบาทสำคัญในการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจให้กับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อช่วยส่งเสริมสนับสนุนผู้ประกอบการในการปฏิบัติทางภาษีถูกต้อง โดยชี้ให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับและความเสี่ยงของการไม่ปฏิบัติทางภาษีถูกต้องที่มีต่อการดำเนินธุรกิจอย่างยั่งยืน ไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการรายใหม่หรือผู้ประกอบการที่ต้องการเปลี่ยนสถานะจากบุคคลธรรมดาเป็นนิติบุคคล ผู้ทำบัญชีจะต้องจัดทำบัญชีและงบการเงินให้กับผู้ประกอบการอย่างมีคุณภาพถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมทั้งจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงินเพื่อรับรองความถูกต้องของงบการเงินก่อนที่จะนำส่งกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและใช้ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ตลอดจนการสนับสนุนให้มีการใช้บริการถามตอบปัญหาตามช่องทางที่กรมสรรพากรจัดให้ในกรณีที่มีข้อสงสัยในทางปฏิบัติทางภาษีอากร

5) แนะนำให้ผู้ประกอบการธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ควรปฏิบัติตามภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย โดยเข้าจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง เพราะหากถูกตรวจสอบแล้วถูกเรียกเก็บภาษีย้อนหลังจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ธุรกิจอย่างมาก รวมทั้งแนะนำให้เลือกใช้สำนักงานบัญชีที่มีคุณภาพที่สามารถให้คำปรึกษาทั้งทางธุรกิจและทางภาษีอากร อันจะเป็นประโยชน์อย่างมากต่อการดำเนินธุรกิจ ทั้งนี้ควรให้ผู้ประกอบการเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีด้วยตนเอง

6) แนะนำให้สภาวิชาชีพบัญชีวางแนวทางปฏิบัติการจัดทำบัญชีสำหรับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากโมเดลธุรกิจมีลักษณะเฉพาะ

จากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการ มีข้อเสนอแนวทางที่จะทำให้ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องลดลงคือ การทำให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างทั่วถึงและควรจะมีมาตรการทางภาษีที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้ประกอบการรายใหม่ที่เข้าสู่ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การอภิปรายผลการวิจัย

ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบออนไลน์ในประเทศไทย มีลักษณะคล้ายคลึงกับที่เกิดขึ้นในประเทศอื่น ๆ เกิดขึ้นโดยตั้งใจและไม่ตั้งใจ ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎีพฤติกรรมการเสียภาษี (Allingham & Sandmo, 1972) และผลการวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง อาทิ Sulastri et al. (2023) Sury (2021) Setiawan et al. (2019) และ Mahran et al. (2023) โดยปัญหาที่พบจะมีทั้งการหลีกเลี่ยงและการหลบหลีกภาษี ตลอดจนการคำนวณภาษีและการนำส่งภาษีไม่ถูกต้องไม่ว่าจะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีเงินได้ ซึ่งพบมากในธุรกิจออนไลน์ที่ใช้แพลตฟอร์มต่างประเทศที่เป็นกิจการขนาดเล็ก ขนาดกลางและขนาดย่อม สาเหตุที่มาของปัญหาก็มีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือนอกจากทัศนคติที่มีการเสียภาษีหรือการให้ความสำคัญต่อการเสียภาษี การขาดความรู้และความเข้าใจในกฎหมายภาษีและความจำเป็นของการจัดทำบัญชีแล้ว ยังมีประเด็นที่คล้ายคลึงกันเกี่ยวกับการไม่สามารถติดต่อผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศ รวมไปถึงช่องโหว่การบังคับใช้กฎหมายภาษีกับผู้ให้บริการแพลตฟอร์มของต่างประเทศ ผลการวิจัย

ในอดีตข้างต้นได้มีข้อเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาให้หน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีว่า จำเป็นต้องมีมาตรการส่งเสริมธุรกิจให้มีการปฏิบัติทางภาษีที่ถูกต้อง (Sulastri et al., 2023; Sury, 2021; Setiawan et al., 2019) รวมทั้งความจำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจด้านภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการที่ใช้แพลตฟอร์มของต่างประเทศ (Mahran et al., 2023) และการเพิ่มมาตรการทางภาษีที่จะทำให้ผู้ประกอบการเหล่านี้มีความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษีและสร้างความตระหนักรู้ในหน้าที่ผู้เสียภาษี นอกเหนือจากการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษี เพื่อให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการหักภาษี ณ ที่จ่าย จะต้องปรับปรุงระบบการตรวจสอบรายได้ โดยใช้ข้อมูลบุคคลที่ 3 (Kleven et al., 2010) ซึ่งหมายถึง การรายงานจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง เช่น ผู้ให้บริการแพลตฟอร์ม ธนาคาร เป็นต้น ให้กับหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษี ซึ่งในปี พ.ศ. 2567 นี้กรมสรรพากรมีมาตรการบังคับให้ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มรายงานการขายสินค้าหรือบริการส่งให้กรมสรรพากร ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับผลการวิจัยในอดีตหลายฉบับ เช่น Newman, Charity & Ongayi (2018) Visedsun et.al. (2022) Paleka, Karanović & Badulescu (2022) ที่ได้ชี้ให้เห็นถึงปัจจัยสาเหตุในหลายๆ ด้าน ได้แก่ ทักษะของผู้เสียภาษี การขาดบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจทางการบัญชีและภาษีอากร (Akumbo et al., 2020) ช่องโหว่ของกฎหมายภาษี และการบังคับใช้ ภาวะการแข่งขันทางธุรกิจและบรรทัดฐานทางสังคมเกี่ยวกับการเสียภาษีและสอดคล้องกับทฤษฎีพฤติกรรมตามแผน (Ajzen, 1991) จากข้อเสนอแนวทางในการป้องกันหรือลดปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง ผู้วิจัยเห็นว่าในปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีมาตรการส่งเสริมการเสียภาษีอย่างถูกต้อง โดยการบังคับผู้ให้บริการของต่างประเทศสมัครเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทางออนไลน์โดยตรงมาที่กรมสรรพากร ที่เรียกว่า e-Service TAX และใช้แบบ ภ.พ. 30.9 เป็นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่เป็น Electronic Services เมื่อผู้ให้บริการเป็นผู้ที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 82/12 วรรคสอง แต่หากผู้ให้บริการเป็นผู้ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ใช้บริการนั้นยังคงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแก่กรมสรรพากรด้วยแบบ ภ.พ. 36 ตามมาตรา 83/6 (2)(ก) และตามมาตรา 86/1(1)(1/1) ห้ามผู้ให้บริการ electronic services ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ให้บริการที่ไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการที่ธนาคารรายงานบัญชีเงินฝากให้กับกรมสรรพากร ซึ่งนอกจากทำให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องแล้วยังสามารถสร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันทางธุรกิจให้กับผู้ประกอบการ

สรุปผลการวิจัย

ความท้าทายในการปฏิบัติทางภาษีของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทย ยังคงเป็นประเด็นที่น่าสนใจศึกษาจากผลการวิจัยทำให้รู้ว่า การปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเกิดขึ้นได้กับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะต่าง ๆ ทั้งโดยความตั้งใจและไม่ตั้งใจ ได้แก่ การไม่เข้าจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ถูกต้อง การคำนวณภาษีและการนำส่งภาษีไม่ถูกต้อง การขาดเอกสารหลักฐานทางภาษีที่สำคัญ รวมไปถึงการจัดทำเอกสารทางภาษีที่เป็นเท็จ ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องเหล่านี้เกิดจากปัจจัยหลายประการ ได้แก่ ทักษะของผู้ประกอบการที่มีต่อการเสียภาษี บรรทัดฐานส่วนบุคคล บรรทัดฐานทางสังคม การขาดความรู้และความเข้าใจในทางบัญชีและภาษีอากร ภาวะการแข่งขันทางธุรกิจ ประกอบกับลักษณะของการดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบออนไลน์ การใช้แพลตฟอร์มของต่างประเทศและข้อจำกัดด้านกำลังคนของหน่วยงานจัดเก็บภาษี สำหรับแนวทาง

การป้องกันหรือทำให้ปัญหาลดลง ได้แก่ การสร้างความตระหนักรู้ในความสำคัญและทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษี การปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อลดช่องโหว่ของกฎหมาย การบังคับใช้กฎหมายภาษีกับธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การแนะนำให้ผู้ประกอบการใช้บริการจากสำนักงานบัญชีที่มีคุณภาพ การให้คำปรึกษาในด้านการปฏิบัติทางภาษีถูกต้องและการสอบถามปัญหาในทางปฏิบัติทางภาษีกับกรมสรรพากร

ข้อจำกัดการวิจัย

ด้วยวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพและช่วงเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูล ผลการวิจัยที่ได้จึงเป็นไปตามข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างในช่วงเวลาที่ศึกษา แม้ว่าผู้วิจัยได้ศึกษาข้อมูลจากเอกสารที่เกี่ยวข้อง เช่น รายงานการจัดเก็บภาษีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เป็นต้น เพื่อประกอบการถอดความและการตีความบทสัมภาษณ์และการวิเคราะห์เปรียบเทียบเนื้อหา เพื่อหาความสอดคล้องของสาระสำคัญที่ได้จากการบทสัมภาษณ์ของแต่ละกลุ่มตามวิธีการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า โดยไม่ได้ทดสอบยืนยันความถูกต้องและความเชื่อถือได้ทางสถิติ ความคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงจึงมีอยู่บ้าง ซึ่งไม่สามารถระบุช่วงความเชื่อมั่นได้ จึงเป็นจุดอ่อนของการวิจัยนี้ อย่างไรก็ตาม จากการที่กรมสรรพากรมีมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามที่กล่าวมาในผลการวิจัย โดยการใช้ข้อมูลจากบุคคลที่ 3 เช่น ธนากร เป็นต้น หรือต่อไปอาจจะขอให้ผู้ให้บริการแพลตฟอร์มส่งรายงานยอดขายของผู้ประกอบการธุรกิจที่ใช้บริการแพลตฟอร์มให้กับกรมสรรพากร มาตรการเหล่านี้ได้สะท้อนให้เห็นถึงแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวและสอดคล้องกับผลการวิจัยที่ได้จากข้อจำกัดในการนำผลการวิจัยไปใช้อธิบายปัญหาและสาเหตุของปัญหาการปฏิบัติทางภาษีการทั่วไป จะนำไปสู่การพัฒนาคุณภาพของการวิจัยที่มีต่อไปในอนาคต โดยการประยุกต์ใช้เครื่องมือการวิเคราะห์ทางสถิติที่สามารถใช้กับข้อมูลที่เก็บรวบรวมจากการสัมภาษณ์แบบสนทนากลุ่มหรือสัมภาษณ์เชิงลึกที่ให้ความถูกต้องและเชื่อถือได้มากกว่าวิธีการวิเคราะห์ที่ใช้ในงานวิจัยนี้ นอกจากนี้ผลการวิจัยคงไม่สามารถนำไปใช้อธิบายปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องที่ในอนาคต เพราะด้วยมาตรการทางภาษี แนวทางการส่งเสริมธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การสร้างเสริมทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีและความร่วมมือระหว่างสภาวิชาชีพบัญชีและกรมสรรพากร จะส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจากธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อาจทำให้ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องที่พบในการวิจัยนี้หมดไป

ข้อเสนอแนะ

1) ผลการวิจัยสามารถนำไปใช้ในการขยายผลการศึกษาศึกษาพฤติกรรมทางภาษี โดยให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องของธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมีลักษณะการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างไปจากธุรกิจประเภทอื่นและมีแนวโน้มการขยายตัวของธุรกิจนี้เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ผลการวิจัยสามารถนำไปใช้ในการอธิบายปรากฏการณ์ปัญหาการปฏิบัติทางภาษีตามทฤษฎีพฤติกรรมตามแผน กล่าวได้ว่า เป็นการสนับสนุนทฤษฎีในการอธิบายพฤติกรรมทางภาษีไม่ถูกต้องอันเป็นผลจากปัจจัยทางด้านจิตวิทยาสังคม ได้แก่ ทัศนคติ คุณธรรม บรรทัดฐานส่วนบุคคล บรรทัดฐานทางสังคม ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษี ที่ทำให้โอกาสในการกระทำผิดกฎหมายมีมากขึ้นและยังขยายผลไปยังปัจจัยด้านเศรษฐศาสตร์ที่กล่าวถึงกฎหมายและการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง

2) กรมสรรพากร สามารถนำผลการวิจัยนี้ไปใช้ประโยชน์ในการวางมาตรการส่งเสริมความเข้มแข็งให้กับ การดำเนินธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยการใช้มาตรการทางภาษีที่ส่งผลกระทบต่อทัศนคติและประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ผ่านความร่วมมือของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ทำบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษีที่ถูกต้องแก่ผู้ประกอบการธุรกิจอย่างทั่วถึง

3) ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะผู้ประกอบการรายใหม่จะได้รับประโยชน์อย่างมากในการป้องกันการ ปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้อง เนื่องจากการปฏิบัติทางภาษีไม่ถูกต้องจะมีผลให้ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่มและค่าดำเนินการ ทางคดีเป็นจำนวนมากและอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินธุรกิจต่อไป นอกจากนี้ผลการวิจัยได้ชี้ให้เห็นถึง ความจำเป็นที่ต้องมีการจัดทำบัญชี การเก็บรวบรวมเอกสารหลักฐานต่าง ๆ จากระบบสารสนเทศที่เชื่อมโยงกับแพลตฟอร์ม ของต่างประเทศ

4) สำหรับการศึกษาวิจัยต่อเนื่อง จากข้อจำกัดการวิจัยนี้จึงขอเสนอให้มีการใช้เครื่องมือการวิเคราะห์ข้อมูล ที่เก็บรวบรวมจากวิธีการสนทนากลุ่มหรือสัมภาษณ์เชิงลึกที่สามารถวิเคราะห์ความแตกต่างและความสอดคล้องในเนื้อหาสาระ ของข้อมูลที่ได้ ซึ่งเครื่องมือดังกล่าวจะช่วยยืนยันความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของเนื้อหาและนำไปสู่การสรุปผลการวิจัย ที่มีคุณภาพมากขึ้น นอกจากนี้ประเด็นการศึกษาที่ควรติดตามต่อไปคือ การวิจัยการปฏิบัติทางภาษีของธุรกิจดังกล่าว ภายหลังกรมสรรพากรได้ออกมาตรการทางภาษีที่ทำให้การเสียภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องมากขึ้นหรือไม่หรือประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีมีเพิ่มขึ้นหรือไม่ โดยอาจใช้ตัวชี้วัดความสำเร็จ เช่น อัตราร้อยละของจำนวนภาษีเงินได้ที่เก็บได้จาก ธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้ การเพิ่มขึ้นของการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

REFERENCES

- Ajzen, I. (1991). *Organizational and Human Decision Processes: The Theory of Planned Behavior*. Massachusetts: Academic Press Inc.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A Theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Akumbo, S., Mbilla, S., Abiire, A., Atindaana, P., Ayimpoya, R., & Ghana, I. (2020). Tax education and tax compliance in Ghana. *Researchjournal's Journal of Accounting*, 8(1), 1-22.
- Alasfour, F. (2019). Costs of distrust: The Virtuous cycle of tax compliance in Jordan. *Journal of Business Ethics*, 155(1), 243-258. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3473-y>
- Amin, S. N., Buhari, P. Z. A., Yaacob, A. S., & Iddy, Z. (2022). Exploring the influence of tax knowledge in increasing tax compliance by introducing tax education at tertiary level institutions. *Open Journal of Accounting*, 11(2), 57-70. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2022.112004>
- Aregawi, H. T., Patnaik, B. C. M., & Satpathy, I. (2021). Attitude and perceptions of business profit taxpayer's compliance behavior with moderating effect of financial condition in Tigray, Ethiopia. *SCMS Journal of Indian Management*, 18(2), 78-90.
- Ariyapim, N. (2021). Tax and value added tax of accountants in the accounting service office, KhonKaen province. *NEU Academic and Research Journal*, 11(1), 207-217.
- Bello, K. B., & Danjuma, I. (2014). Review of models/theories explaining tax compliance behavior. *Sains Humanika*, 2(3), 33-38. <https://doi.org/10.11113/sh.v2n3.432>
- Carruthers, C. K., Fox, W. F., & Murray, M. N. (2016). Tax compliance in the Amazon. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, 109, 1-2.
- Department of Business Development. (2023). Press release: Businesses that once declined during the COVID period are now thriving again in 2023. Retrieved 16 March 2024, from <https://www.DBD.go.th/en/news/176161266>
- Electronic Transactions Development Agency. (2021). Value of e-Commerce Survey 2021. Retrieved 16 March 2024, from <http://www.etda.or.th/th/pr-news/ETDA-Reveals-the-Value-of-e-Commerce-in-2021>
- Fjeldstad, O., Schulz-Herzenberg, C., and Sjursen, I. (2012). Peoples' view of taxation in Africa: A review of research on determinants of tax compliance. *CMI working paper*, WP2012: 7.
- Freire-Serén, M. J., & Panadés, J. (2013). Do higher tax rates encourage/discourage tax compliance? *Modern Economy*, 04(12), 809-817. <https://doi.org/10.4236/me.2013.412086>
- Gioacchino, D. D., & Patriarca, F. (2017). Tax compliance, income distribution and social norms. *Theoretical Economics Letters*, 7(03), 589-595. <https://doi.org/10.4236/tel.2017.73044>

- Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006). How many Interviews are enough?: An experiment with data saturation and variability. *Field Methods*, 18(1), 59–82. <https://doi.org/10.1177/1525822X05279903>
- Guiaş, E. G., & Hăineală, C. M. (2021). Tax avoidance and tax evasion in EU: trends and effects. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 30(2), 229–238. [https://doi.org/10.47535/1991auoes30\(2\)024](https://doi.org/10.47535/1991auoes30(2)024)
- Jugurnath, B., & Ramen, M. (2018). Ct-model: An explanation of corporate tax payers' attitude. *Journal of Developing Areas*, 52(3), 211–230. <https://doi.org/10.1353/jda.2018.0047>
- Kiniphan, P. (2021). Problems in conducting accounting for corporate income tax of accountants in Chaiyaphum. *NEU Academic and Research Journal*, 11(1), 130–138.
- Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2010). Unwilling or unable to cheat? evidence from a randomized tax audit experiment in Denmark (Working Paper 15769). National Bureau of Economic Research. <https://doi.org/10.3386/w15769>
- Kuutha, W. (2019). Knowledge and understanding of juristic person entrepreneurs towards corporate income tax in Mueang District, Ubon Ratchathani province. *UMT Poly Journal*, 16(2), 331–337.
- Mahrn, M., Rashid, S. F. A., Ramli, R., & Hassan, N. S. A. (2023). Factors influencing tax compliance among TikTok users engaged in e-commerce activities in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 18(2), 217–249. <https://doi.org/10.24191/apmaj.v18i2-09>
- Marthadiansyah, Meutia, I., Mukhtaruddin, & Saputra, D. (2013). Empirical study of tax payer compliance in tax filing: applying theory of planned behavior. *Annual International Conference on Accounting & Finance*, 26–32. https://doi.org/10.5176/2251-1997_AF13.14
- Mukuwa, V., & Phiri, J. (2020). The effects of e-services on revenue collection and tax compliance among SMEs in developing countries: A case study of Zambia. *Open Journal of Social Sciences*, 8(1), 98–108. <https://doi.org/10.4236/jss.2020.81008>
- Newman, W., Mw, N, A., Charity, M., & Ongayi, W. (2018). Literature review on the impact of tax knowledge on tax compliance among small medium enterprises in a developing country. *International Journal of Entrepreneurship*, 22(4), 1–217.
- Office of Customs Affairs, Royal Thai Embassy Brussels. (2017). How does the Organization help to prevent and combat illicit trafficking?. *Customer policy monitoring unit news*, 2(10). Retrieved 20 March 2024, from https://brussels.customs.go.th/data_files/082f92563a869ef953e869f7b266d838.pdf
- Pongpitak, S. (2023). Tax mapping: tax mapping techniques to reduce tax errors, 3rd Edition. Bangkok: Dharmniti Press.
- Pongwittayapanu, P. (2023). 12 Trends of Thai e-commerce in 2023. Retrieved 20 March 2024, from <https://www.Thebangkokinsight.com>

- Setiawan, A., Maratno, S. F. E., Rahayu, P. A., & Putri Dewanti, M. P. R. (2019). Stakeholder analysis on Indonesian e-commerce taxation. *International Research Journal of Business Studies*, 12(3), 277–288. <https://doi.org/10.21632/irjbs.12.3.277-288>
- Sulastri, Andesto, R., & Oktris, L. (2023). The Determinant of tax compliance in Indonesia (experience in e-commerce environment). *Journal Research of Social Science, Economics & Management*, 3(1), 49–67. <https://doi.org/10.59141/jrssem.v3i1.523>
- Sury, M. M. (2021). Goods and services tax (GST) implementation with special reference to e-commerce. *vision: Journal of Indian Taxation*, 8(2), 74–85. <https://doi.org/10.17492/jpi.vision.v8i2.822105>
- The Revenue Department Retrieved. (2019). Act amending the revenue code no.48 B.E.2019. Retrieved 20 march 2024, from http://www.rd.or.th/fileadmin/user_upload/komor/newlaw/p48.pdf
- The Revenue Department Retrieved. (2020). VAT for electronic service (VES). Retrieved 20 December 2023, from http://www.rd.or.th/fileadmin/user_upload/komor/newlaw/p48.pdf
- The Revenue Department Retrieved. (2021). E-Commerce. Retrieved 20 march 2024, from <http://www.rd.or.th/53537.html>
- The Revenue Department. (2023). Tax collection report for fiscal year 2014–2022. Retrieved 18 December 2023, from <http://www.rd.or.th/310.html>
- Thongdeerawisuraket, P. (2019). Factors influencing the collection income tax when filing tax returns and paying online tax (e-filing). *Academic Journal Bangkokthonburi University*, 8(2), 169–181.
- Visedsun, N., Piriyaikul, M., Rummapor, W., & Sriprasert, A. (2022). The Structural causal relationship of factors influencing the Intention to comply with corporate Income tax laws of small and medium enterprises. *Journal of Humanites and Social Sciences Nakhon Phanom University*, 12(3), 195–214.
- Wajeerat, S., & Sophaphong, P. (2019). Factors influencing the corporate income tax voluntary compliance of small and medium enterprise entrepreneurs. *Journal of MCU Nakhondhat*, 6(9), 4346–4363.
- Wahyuni, A., Nugroho, M., & Murwato, O. (2023). Analyzing factors affects taxpayer compliance: The role of theory of planned behavior, demographic and psychographic variables in Banjarmasin, Indonesia. *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), 1–27. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.1941>
- West, A. (2018). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*, 153(4), 1143–1156. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3428-8>

