

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

สารบัญ

CONTENTS

ปีที่ 60 ฉบับที่ 3 มีนาคม พ.ศ. 2556



- 77 บัญชี NPAs กับภาษีสินค้าคงเหลือ ตอน การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย
- 87 ฎีกาภาษี
- 99 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : หมวดการหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

บทบรรณาธิการ

บรรณาธิการ

EDITOR

สรรพากรสาร

ดูเหมือนว่า

เดือนมีนาคมจะเป็นเดือนแห่งฤดูกาลเสียภาษีที่คึกคักและเข้มข้นที่สุดเดือนหนึ่ง ด้วยกำหนดเวลายื่นสุดท้ายแบบและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในสิ้นเดือนนี้แน่นอน หากแต่อีกมุมหนึ่งก็เป็นเดือนที่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากรได้มีการพบปะพูดคุยกันมากที่สุดเดือนหนึ่งเช่นกัน ซึ่งก็เป็นโอกาสดีที่จะได้แลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร ปรับทัศนคติระหว่างกันเพื่อการพัฒนาบริการที่เป็นเลิศแบบเต็มที่ เต็มใจ ให้ประชาชน

สรรพากรสารฉบับนี้รับลมร้อนว่าด้วยเรื่อง *ก้าวให้ทันภาระภาษีกับโลกธุรกิจ Online* เพราะการขายสินค้าและบริการไม่จำเป็นต้องมีทำเลสถานที่อีกต่อไป แล้วธุรกิจดังกล่าวมาเกี่ยวข้องกับภาษีอย่างไรบ้างติดตามอ่านได้ในฉบับ และต่อเนื่องกับเจาะปัญหา *จับประเด็น การถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (ตอนจบ)* ซึ่งนอกจากเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการและหลังจากรายการแล้ว ยังสามารถประเมินโดยใช้วิธีพิเศษได้อีกด้วย

นอกจากนี้ ท่านที่มีปัญหาสุขภาพ เครียด นอนไม่หลับ กระสับกระส่าย ไม่รู้จะปรึกษาใครเรื่องภาษี เราขอเสนอ *คลินิกภาษี* ซึ่งเป็นศูนย์กลางการบริการให้ความรู้ที่เชื่อมโยงข้อมูลความรู้ทางภาษีอากรจากกรมสรรพากร กรมศุลกากร และสรรพสามิต โดยเปิดรับคำปรึกษาด้านภาษีอากรและมีการอัปเดตข้อมูลอย่างต่อเนื่อง คลิกเลยที่ <http://taxclinic.mof.go.th>

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน จิตรมณี สุวรรณพูล

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหาธนะกิติวงศ์

สุขจิต บุญจำลิกณอม

อรรณพ บัวครั้น

กรีช วิบุลนาสุสาน์

บรรณาธิการอำนวยการ ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทร์ย์ พุทธิพร วิชัยดิษฐ

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันทนีญ์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี สุชาดา กรวิทยาศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารสัน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakornsarn.com

E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th



พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโรจน์เหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารสันสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใด ๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารสันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

ก้าวให้ทัน กระแสกับ โลกธุรกิจ Online

● กษมา ตันติวรวงศ์*

ความนำ

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะปรับเปลี่ยนวิธีการในการซื้อขายสินค้าและบริการจากเดิมที่ต้องอาศัยทำเลที่ตั้งร้านค้าเพื่อสร้างความได้เปรียบ แต่ปัจจุบันในยุคโลกาภิวัตน์ การพัฒนาทางเทคโนโลยีด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งมีความก้าวหน้ามากขึ้น ข้อมูลข่าวสารต่างๆ สามารถส่งผ่านจากผู้ผลิตไปยังผู้บริโภคได้รวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นโดยเฉพาะเมื่อสื่ออินเทอร์เน็ตเข้ามามีบทบาทต่อธุรกิจและธุรกรรมทางการค้าบางประเภทที่สามารถดำเนิน

การได้อย่างง่ายโดยผ่านสื่อดังกล่าว เช่น การดาวน์โหลดเพลงหรือภาพยนตร์ การดาวน์โหลดโปรแกรมคอมพิวเตอร์หรือหนังสือ การซื้อขายสินค้าและบริการ เป็นต้น การพาณิชย์ธุรกิจหรือ Electronic Commerce (E - Commerce) จึงเป็นทางเลือกสำคัญที่เข้ามามีบทบาทต่อผู้ผลิตในการทำธุรกิจการค้าไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยเฉพาะธุรกิจ online ซึ่งใช้ประโยชน์จากเครือข่ายออนไลน์ที่เชื่อมโยงกันทั่วโลก ทำให้ฐานลูกค้าสามารถขยายไปได้กว้างขวางอย่าง

“สสพจนสารสิน” ปีที่ 60 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2556

* นักตรวจสอบภาษีชำนาญการพิเศษ สำนักอุทธรณ์ภาษี กลุ่มมาตรฐานระบบงานอุทธรณ์ รักษาการในตำแหน่งนักตรวจสอบภาษีระดับเชี่ยวชาญ สังกัดสำนักตรวจสอบภาษีกลาง กรมสรรพากร

ไร้พรมแดน แต่เนื่องจากการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบใหม่มีความแตกต่างจากเดิมโดยทำอยู่ในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (Data Message) มิได้ทำลงบนกระดาษเช่นเดิม การทำธุรกรรมในลักษณะดังกล่าวสามารถทำสัญญาซื้อขายได้ทันที อีกทั้งการชำระเงินค่าสินค้าและบริการก็สามารถทำได้โดยผ่านเครือข่ายธนาคารพาณิชย์ บัตรเครดิตของสถาบันการเงินต่างๆ หรือระบบชำระเงินออนไลน์ เช่น PAYPAL เป็นต้น ซึ่งเป็นรูปแบบการซื้อขายสินค้าและบริการที่ได้รับความนิยมมากขึ้นเป็นลำดับ เพื่อมิให้เกิดช่องว่างในระบบการจัดเก็บภาษีจึงจำเป็นต้องทำความเข้าใจธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และภาวะภาษีที่เกี่ยวข้อง เพื่อก้าวให้ทันความเปลี่ยนแปลงที่รวดเร็วและลดช่องว่างในการได้เปรียบเสียเปรียบทางภาษีของธุรกิจต่างๆ

1. ความหมายและลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์¹

ความหมายตามพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ ในมาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้² ระบุว่า

“ธุรกรรม” หมายความว่า การกระทำใดๆ

ที่เกี่ยวกับกิจกรรมในทางแพ่ง และพาณิชย์ หรือในการดำเนินงานของรัฐตามที่กำหนดในหมวด 4

“อิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า การประยุกต์ใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ คลื่นแม่เหล็ก ไฟฟ้า หรือวิธีอื่นใดในลักษณะคล้ายกัน และให้หมายความรวมถึงการประยุกต์ใช้วิธีการทางแสง วิธีการทางแม่เหล็ก หรืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้วิธีต่างๆ เช่นว่านั้น

“ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า ธุรกรรมที่กระทำขึ้นโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นไม่ได้มีความหมายเพียงการซื้อขายสินค้าผ่านทางเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ที่ก่อให้เกิดรายได้โดยตรงเท่านั้น แต่ยังรวมถึงกิจกรรมต่างๆ ที่ช่วยเสริมสร้างและก่อให้เกิดรายได้กับผู้ประกอบการ เช่น ช่วยให้ระบบการติดต่อประสานงานทำได้ง่าย สะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น ปรับปรุงบริการประกอบการขาย สร้างสินค้าหรือบริการใหม่ๆ รวมถึงมีแหล่งข้อมูลซึ่งทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์ปรับปรุงแบบธุรกิจของตนเข้าสู่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บนอินเทอร์เน็ตมากขึ้น

¹ ศิริพร รัตนสังข์ ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร กรณีธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ วิทยานิพนธ์เสนอต่อมหาวิทยาลัยรามคำแหง เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ปีการศึกษา 2550 หน้า 72-73

² พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544

ลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะ เช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจทั่วไปที่มีทั้งการขายสินค้าและการให้บริการ แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถแบ่งลักษณะของธุรกิจได้อีก เนื่องจากลักษณะเฉพาะตัวของ การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อ คือ ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ซื้อ ผู้ขาย หรือ ธนาคาร สามารถติดต่อกันได้ในทันที ดังนั้น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงมีธุรกรรมประเภทใหม่ หากแต่เป็นการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือสื่อสารเท่านั้น แต่เนื่องจากความรวดเร็วและแพร่หลายของสื่อชนิดใหม่จึงทำให้ต้องวิเคราะห์ในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ระบบรักษาความปลอดภัย ความรับผิดชอบทางภาษีอากร การแบ่งลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงแบ่งได้ 5 ลักษณะ คือ

1. กิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่าง เช่น การขายหนังสือ สินค้าอุปโภคบริโภค ฯลฯ
2. กิจการขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้ หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น การดาวน์โหลดโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เกมส์ วิดีโอ ภาพยนตร์ เพลง ฯลฯ

3. กิจการให้บริการทั่วไป เช่น การบริการรับจองโรงแรมที่พัก ตัวเครื่องบิน ฯลฯ

4. การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณา โดยผู้ที่ประสงค์จะขายสินค้าหรือให้บริการได้จ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่เจ้าของเว็บไซต์ เพื่อเป็นค่าตอบแทนการโฆษณาสินค้าหรือบริการนั้น

5. การประกอบการแบบห้างสรรพสินค้า (Shopping Mall) บนอินเทอร์เน็ต ได้แก่ กรณีที่เจ้าของเว็บไซต์ให้บริการแก่ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในการทำธุรกิจผ่านเว็บไซต์ของตนเอง กล่าวคือ เจ้าของเว็บไซต์จะเป็นผู้ให้บริการรับชำระเงิน การวางโฆษณา เป็นต้น

2. ปัญหาตามประมวล- รัษฎากรกับธุรกรรมพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์

2.1 ภาษีเงินได้³

ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต เนื่องจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะไร้เขตแดน ปราศจากลักษณะทางกายภาพ (Physical Presence) แต่ประมวลรัษฎากรและอนุสัญญาภาษีซ้อนยังผูกติดกับการที่จะต้องมียุทธกรรมทางกายภาพ (Physical

³ วิชาฐานา แสงสุข ปัญหากฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต วิทยานิพนธ์เสนอต่อมหาวิทยาลัยรามคำแหง เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาด้านหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ปีการศึกษา 2544 หน้า 127-128

Presence) จึงส่งผลให้ข้อกำหนดตามประมวล-
 รัษฎากรยังไม่ครอบคลุมต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้
 ในนิติบุคคลในการดำเนินธุรกรรมพาณิชย์
 อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยเฉพาะ
 เฉพาะในกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ
 ต่างประเทศ และยังมีปัญหาข้อกฎหมายที่ยังต้อง
 ตีความ กล่าวคือตามมาตรา 40 แห่งประมวล-
 รัษฎากร เพื่อจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมิน
 อันเกิดจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่าน
 เครือข่ายอินเทอร์เน็ต ตามมาตรา 76 ทวิ แห่ง
 ประมวลรัษฎากร เพื่อพิจารณาว่านิติบุคคลที่
 ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น เป็น
 นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
 ซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทยหรือไม่
 นอกจากนี้ยังมีปัญหาการตีความความหมายของ
 สถานประกอบการถาวรที่ยังไม่ชัดเจนครอบคลุม
 ต่อการดำเนินธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
 ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกรณีค่าสิทธิตาม
 อนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงปัญหาประสิทธิภาพ
 ด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
 ด้วยการตรวจสอบการเกิดของเงินได้เพื่อ
 พิจารณาอำนาจรัฐในการจัดเก็บ ตลอดจนพิสูจน์
 ทราบภาระภาษีนั้นกระทำได้อย่างไร

โดยหลักเกณฑ์ในการวางแผนแก้ไขนั้น
 กรมสรรพากรจะต้องคำนึงถึงหลักการภาษีอากร

ที่ดี โดยวางหลักให้ได้ว่า

1) ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และ
 ธุรกรรมการค้าในลักษณะอื่นๆ ควรจะต้องเสีย
 ภาษีในลักษณะเดียวกัน (Fairness) โดยภาระ
 ภาษีสำหรับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ใน
 ระดับที่เหมาะสมใดไม่มีแรงจูงใจให้เกิดการหลีกเลี่ยง
 หรือหลบหนีการเสียภาษี (Efficiency)
 หมายความว่า ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
 และผู้บริโภคควรมีต้นทุนทางด้าน
 ภาษีในจำนวนที่เหมาะสมซึ่งจะทำให้เกิดความ
 สัมครใจในการเสียภาษี

2) กฎหมายและระเบียบปฏิบัติต่างๆ ที่
 เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีเงินได้ในธุรกรรม
 พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ควรมีความชัดเจนและ
 เข้าใจง่าย (Certainty and Simplicity)

3) ในการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมพาณิชย์
 อิเล็กทรอนิกส์ควรมีความยืดหยุ่นปรับเปลี่ยน
 ให้ทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปได้
 (Flexibility)

นอกจากนี้การวางแผนในการแก้ไขนั้นยัง
 ต้องพิจารณาใน 2 ระดับ ไม่ว่าจะเป็นในระดับ
 ของการบริหารการจัดเก็บที่จะต้องพิจารณา
 ระเบียบ วิธีการ ตลอดจนพิจารณากฎหมาย
 พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะอื่น หรือการ
 ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล-

รัฐากรเพื่อให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการออกกฎหมายในลำดับรองต่อไป เพื่อช่วยในการควบคุมตรวจสอบนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศซึ่งได้ดำเนินธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น ตลอดจนต้องมีความร่วมมือในระดับประเทศโดยเริ่มจากในส่วนภูมิภาคในการพิจารณาและผลักดันข้อบทกฎหมายที่ยังมีปัญหาคลุมเครือในการตีความหมายเพื่อนำสู่องค์กรระหว่างประเทศ และนำสู่ระดับโลกต่อไป

2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴

ปัญหาความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) ตามประมวลรัษฎากร สำหรับการขายสินค้าและบริการในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีทั้งการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งเป็นธุรกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) เกิดขึ้นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และจัดทำใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือบริการทุกครั้ง โดยต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) เกิดขึ้น พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

แต่เนื่องจากธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ส่วนใหญ่เกิดขึ้นผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ซึ่งไม่ปรากฏชัดเจนว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้จากสถานที่ใด ไม่ว่าจะ เป็นสถานที่บริโภคสินค้าหรือบริการ (Place of Consumption) หรือว่าจะ เป็นสถานที่ให้บริการหรือขายสินค้า (Place of Consumption) หรือว่าจะ เป็นสถานที่ให้บริการหรือขายสินค้า (Place of Supply) และไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่า การให้บริการหรือขายสินค้าผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเกิดขึ้น ณ สถานที่ใด เวลาใด อันเป็นปัญหานำไปสู่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยกที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะตรวจสอบธุรกรรมเหล่านี้ ซึ่งกรมสรรพากรไม่มีหน่วยงานที่คอยตรวจสอบการทำธุรกรรมการค้าที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์โดยตรง เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) เกิดขึ้น จึงอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น ซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐไม่มีประสิทธิภาพ

ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการนั้นจะแตกต่างกัน เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการแต่ละประเภทต่างกัน จึงทำให้กำหนด

⁴ ศิริพร รัตนสังข์ อ้างแล้วใน 1 หน้า 137-138

เวลาในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่ชำระภาษีและหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติแตกต่างกัน ในธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะเกี่ยวข้องกับสินค้าที่มีรูปร่างและสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง (สินค้าดิจิทัล) ซึ่งธุรกรรมที่เกี่ยวกับสินค้าที่ไม่มีรูปร่างเป็นธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์แบบทางตรง เช่น การดาวน์โหลดหนังสือพิมพ์ดิจิทัล หนังสือดิจิทัล วิดีโอเกมส์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ภาพยนตร์ เพลง ประมวลรัษฎากรมีได้บัญญัติไว้ว่า ธุรกรรมดังกล่าวเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการ มีเพียงแนวทางในการปฏิบัติกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น การโอนกรรมสิทธิ์ในสิทธิบัตร การโอนกรรมสิทธิ์ในคู่มือวีลล์ การโอนกรรมสิทธิ์ในเครื่องหมายการค้า การโอนกรรมสิทธิ์ในลิขสิทธิ์ การโอนกรรมสิทธิ์ในคำสิทธิ์หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน และในกรณีที่ได้ใช้สิทธิหรือได้ใช้สินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน โดยผู้ประกอบการยังคงเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ไม่ถือเป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.104/2544

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการดาวน์โหลดหนังสือพิมพ์ดิจิทัล หนังสือดิจิทัล วิดีโอเกมส์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ภาพยนตร์

เพลง จะถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและการให้บริการจะมีความแตกต่างกันทั้งในเรื่องของผู้มีหน้าที่ในการชำระและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) ของการขายสินค้าและการให้บริการตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องเผชิญกับปัญหาการตรวจสอบทำให้เกิดความยุ่งยากต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

ตัวอย่างกรณีซื้อขายแผ่น CD DVD หรือดาวน์โหลดข้อมูล⁵ ตามกฎหมายระหว่างประเทศได้วางหลักเกณฑ์เป็นที่ยุติว่า

- (1) การซื้อขายแผ่น CD DVD ฯลฯ ซึ่งเป็นสินค้าที่มีรูปร่าง (Tangible Product)
- (2) กรณีดาวน์โหลดข้อมูลจากอินเทอร์เน็ตถือเป็นการให้บริการ (Service Rendered)

➡ ตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร กรณีขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์⁶

ประเด็นปัญหา : บริษัท ก. ประกอบธุรกิจทางด้านอินเทอร์เน็ต และเว็บไซต์ซึ่งให้บริการร้านค้าออนไลน์สำเร็จรูป (Catalog online) โดยเป็นศูนย์กลางการซื้อขายสินค้า และบริการ

⁵ อรรถศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ รู้ทันภาษีไม่มีเงิน SMEs TAXATION กันยายน 2551 หน้า 106

⁶ หนังสือที่ กค 0706/6478 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2550

e Shopping Mall ครบวงจรเพื่อให้บริการแก่ร้านค้าที่ประสงค์จะมีหน้าร้านไว้ขายสินค้าและบริการรวมทั้งบริการจดทะเบียนโดเมนเนม อีเมลล์โฮสติ้ง และโคลอคเซชั่น บริษัทฯ ได้ตกลงขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวให้แก่บริษัท ข. (บริษัทผู้ซื้อ) เป็นจำนวนเงิน 10,000,000 บาท ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายธุรกิจดังกล่าวบริษัทผู้ซื้อจะได้รับการโอนลิขสิทธิ์สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิในการใช้เว็บไซต์ หรือสิทธิอื่นใดที่เกี่ยวข้อง ระบบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของบริษัทฯ โดยมีการแบ่งจ่ายค่าตอบแทนเป็นสองส่วนคือ ร้อยละ 30.0 เมื่อลงนามในสัญญา และที่เหลือจะชำระเมื่อบริษัทฯ ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในสัญญา (Condition Precedent) ครบถ้วนแล้ว

บริษัทฯ จึงขอทราบว่าการขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวบริษัทผู้ซื้อจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ และบริษัทฯ มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายธุรกิจดังกล่าว หรือไม่

แนววินิจฉัย :

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ในกรณีที่บริษัทฯ ขายธุรกิจพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งประกอบด้วยทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ เว็บไซต์ รูปแบบหน้าเว็บไซต์ ลิขสิทธิ์ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่พัฒนาเป็นระบบต่างๆ

สิทธิต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการชื่อเสียงทางการค้า หรือก๊อปปี้ไรต์ ข้อมูลความเป็นสมาชิกของร้านค้า รายชื่อลูกค้า เงินได้จากการขายทรัพย์สินไม่มีรูปร่างดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้ซื้อ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 3/2 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

อย่างไรก็ดี หากการขายธุรกิจดังกล่าวมีการโอนสิทธิทรัพย์สินซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างอื่นๆ ด้วยเงินได้จากการโอนทรัพย์สินอื่นๆ นั้น เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทผู้ซื้อไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายสินค้าทั้งที่ไม่มีรูปร่างและที่มีรูปร่างตาม 1. ให้แก่บริษัทผู้ซื้อในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าโดยผู้ประกอบการซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องนำมูลค่าจากการขายสินค้านี้มารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ตามมาตรา 80 แห่งประมวล

รัฐฎากร โดยบริษัทฯ มีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78/3 (1) หรือตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ดีหากการขายธุรกิจตาม 1. เป็นการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรการโอนดังกล่าวไม่ถือเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

2.3 ปัญหาตามประมวลรัษฎากรกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่น่าสนใจ⁷

● **กรณีผู้ขายอยู่ในประเทศไทย ผู้ซื้ออยู่ต่างประเทศ** สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามหลักปกติเหมือนการค้าขายผ่านสื่ออื่นๆ นั่นคือ ตัวผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ E-commerce ต้องนำรายรับมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (หรือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) ตามหลักของถิ่นที่อยู่ (residence rule)

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีหลักการจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร ก็คงยึดหลักเกี่ยวกับการซื้อขายทางสื่ออื่นๆ เช่นกัน นั่นคือ รายการค้าส่วนใหญ่จะเข้าลักษณะที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแทบทั้งสิ้น *เว้นแต่*

1. การขายสินค้า ซึ่งตัวสินค้ามิได้ผ่านเข้า

มาในประเทศไทย เช่น บริษัท ก. สั่งซื้อโทรศัพท์มือถือในประเทศฟินแลนด์ และให้ผู้ผลิตส่งสินค้าไปยังลูกค้า (บริษัทเวียดนาม) โดยตรง โดยมีได้นำสินค้าเข้ามาสต็อกในไทยก่อนที่จะส่งออกไปขายต่อที่เวียดนาม

2. การให้บริการ ที่ผลสำเร็จของงานอยู่ในต่างประเทศ (โดยมิได้นำผลสำเร็จดังกล่าวเข้ามาใช้ในไทย) เช่น การเป็นนายหน้าให้แก่ผู้ซื้อผู้ขายที่อยู่ในต่างประเทศ เป็นต้น

● กรณีผู้ขายสินค้าอยู่ในต่างประเทศ

1. *กรณีการซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการธุรกิจด้วยกัน (Business to Business) หรือการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการจากผู้ขายต่างประเทศสู่ลูกค้าในไทย (Business to Customer) นั้น ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจากต่างประเทศ ไม่มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระแก่รัฐบาลไทย แต่อย่างใด*

ประเด็นภาษีเงินได้นิติบุคคล ยังไม่ถือว่าผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการในต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทยตามนัยมาตรา 66 และ 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เพราะไม่มีสำนักงาน สาขา ลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนใดๆ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งพิจารณาเทียบเคียงได้กับการซื้อขายสินค้าหรือบริการ

⁷ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ อ้างแล้วใน 5 หน้า 103 - 106

โดยผ่านสื่ออื่นๆ เช่น บริษัทอเมริกันฯ มาลงโฆษณาขายเครื่องผลิตซีดี ในหนังสือพิมพ์ เป็นต้น กรณีเช่นนี้ ก็ได้ถือว่าหนังสือพิมพ์เป็นผู้ทำการแทนของบริษัทอเมริกันแต่อย่างใด (เช่นเดียวกับผู้ให้บริการเว็บไซต์บนอินเทอร์เน็ต หรือ Internet Service Provider) ก็มิใช่ผู้ทำการแทนของผู้ขายตามประมวลระฎาการ มาตรา 76 ทวิ เพราะให้บริการเป็นการทั่วไป และเป็นอิสระจากผู้ขาย

นอกจากนั้น กรณีการขายสินค้าหรือให้บริการผ่านเว็บไซต์ (เช่น การให้ข้อมูลข่าวสาร การจองตั๋วโดยสาร ฯลฯ) ส่วนถือเป็นเงินได้ตามประมวลระฎาการ มาตรา 40 (8) จึงไม่อยู่ในบังคับที่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอีกด้วย

เมื่อกฎหมายภายในของไทยไม่อาจจัดเก็บภาษีจากธุรกิจ E-Commerce ก็ไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นเพียงข้อยกเว้นหรือลดอัตราภาษีของกฎหมายภายในเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามกรณีก็ยังไม่ถือว่าบริษัทต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่ดี

สำหรับในประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการต่างประเทศมิได้

จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย แต่ผู้ซื้อสินค้าในประเทศยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีซื้อขณะนำเข้าสินค้า หรืออาจต้องนำส่งภาษีซื้อในอัตราร้อยละ 7 โดยการยื่นแบบ ภ.พ. 36 ในกรณีที่เข้าองค์ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร ตามมาตรา 83/6 (1) แห่งประมวลระฎาการ (ซึ่งหากผู้ซื้อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวได้ โดยใช้ใบเสร็จรับเงิน ภ.พ. 36 เป็นใบกำกับภาษี)

2. กรณีการซื้อขายระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน (Customer to Customer) เช่น กรณีที่บุคคลทั่วไปต้องการฝากขายสินค้าหรือบริการ โดยผ่านเว็บไซต์ที่เปิดให้บริการ กรณีเช่นนี้ก็ยังไม่ถือว่าผู้ขายต่างชาติ (บุคคลธรรมดา) มีแหล่งเงินได้ในไทย (ตามหลัก source rule) จึงไม่มีหน้าที่ต้องนำเงินได้จากการขายหรือให้บริการดังกล่าวมาเสียภาษีแก่รัฐบาลไทยแต่อย่างใด

ส่วนในประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักเกณฑ์ก็เป็นเช่นเดียวกันกับที่ได้อธิบายข้างต้น กล่าวคือ ผู้ซื้อในไทยมีหน้าที่นำส่งภาษีซื้อในอัตราร้อยละ 7 ขณะนำเข้าสินค้า หรือต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามแบบ ภ.พ. 36 ตามแต่กรณี

2.4 ตารางสรุปประเด็นทางภาษีกับธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์⁸

ประเภทภาษี	ธุรกรรม	
	การซื้อขายสินค้า	การให้บริการ
1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศแหล่งเงินได้ (source country)	ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ประเทศแหล่งเงินได้ (source country)
2. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	ไม่มี	มี (ถ้าเป็นประเภทบริการที่ถูกบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร)
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับสินค้าทั่วไป ซึ่งประมวลรัษฎากรถือหลักส่งมอบเป็นจุดที่เกิดความรับผิดชอบทางภาษี (tax point)	ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับบริการทั่วไป ซึ่งประมวลรัษฎากรใช้เกณฑ์เงินสด (cash basis) เป็นจุดที่เกิดความรับผิดชอบทางภาษี (tax point)
4. อากรขาเข้า	ต้องเสียอากรขณนะนำเข้า	ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า เว้นแต่เป็นค่าลิขสิทธิ์/ technical know-how ที่คิดราคาพ่วงมากับการนำเข้าสินค้า

สรุป

ธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตในปัจจุบันมีความแพร่หลายเป็นอย่างมาก การรู้ทันข้อมูลและรู้ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาระภาษีรวมถึงช่องโหว่ทางภาษีต่างๆ ของธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต อาจทำให้รัฐได้แหล่งภาษี

และรายได้ที่เพิ่มขึ้นได้ ด้วยการบริหารจัดการเก็บที่ทันสมัย เข้าถึงหลักการและแนวทางการดำเนินธุรกิจในโลก Online เท่านั้นที่จะทำให้กรมสรรพากรก้าวทันความเปลี่ยนแปลงอย่างไม่หยุดยั้งของการพาณิชย์ดังกล่าวซึ่งมีแต่ละขยายตัวจนอาจจะยากที่จะตั้งรับ



⁸ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ อ้างแล้วใน 5 หน้า 106 - 107