

ปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Taxation Issues in Cryptocurrency Transactions under Value Added Tax law



Miss Napattamon Kaikaew

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws in Finance and Tax Laws

FACULTY OF LAW

Chulalongkorn University

Academic Year 2021

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้  
กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดย

น.ส.นภัทรธมณต์ ไก่แก้ว

สาขาวิชา

กฎหมายการเงินและภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

รองศาสตราจารย์ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของ  
การศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

..... คณะบดีคณะนิติศาสตร์  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปาริณา ศรีวินิชย์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ  
(นายมงคล ขนาดนิต)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก  
(รองศาสตราจารย์ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(ดร.สุมาพร มานะสันต์)

.....  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

นภัทรธมณต์ ไก่แก้ว : ปัญหาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้  
 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม. ( Taxation Issues in Cryptocurrency  
 Transactions under Value Added Tax law) อ.ที่ปรึกษาหลัก : รศ. ดร.พัฒนาพร  
 โกวพัฒน์กิจ

ปัจจุบันการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีส่วนใหญ่อยู่ในลักษณะการลงทุนเพื่อหา  
 กำไร และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรตีความคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทาง  
 อิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ประเภทหนึ่ง ซึ่งมีความไม่เหมาะสมหลายประการ ปัญหาประการ  
 สำคัญ คือ ด้วยลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจตีความเป็นสินค้าหรือบริการภายใต้  
 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อีกทั้ง กระบวนการในทางปฏิบัติบางประการของกฎหมาย  
 ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่อาจบังคับใช้กับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีได้จริง เช่น การออกใบกำกับ  
 ภาษี นอกจากนี้ลักษณะของการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช้การเพิ่มมูลค่าในแต่ละขั้นการผลิต การ  
 จำหน่าย หรือการให้บริการซึ่งเป็นลักษณะสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ธุรกรรมการซื้อขายคริป  
 โทเคอร์เรนซีเป็นธุรกรรมที่กระทำผ่านตัวกลางทำให้ไม่สามารถการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย  
 ส่งผลให้การบังคับและตรวจสอบผู้ประกอบการเพื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงการออก  
 เอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปได้ยาก วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาปัญหาความไม่เหมาะสมอัน  
 เกิดจากการตีความคริปโทเคอร์เรนซีให้อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และ  
 พิจารณาแนวทางการจัดเก็บภาษีบริโภคประเภทอื่นที่อาจมีความเหมาะสมมากกว่า และจาก  
 การศึกษา ผู้เขียนเห็นว่าหากพิจารณาให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษี  
 ธุรกิจเฉพาะซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรม (transaction tax) จะมีความเหมาะสมมากกว่า  
 จึงมีข้อเสนอแนะให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

สาขาวิชา   กฎหมายการเงินและภาษีอากร   ลายมือชื่อนิสิต .....

ปีการศึกษา   2564   ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก .....

# # 6380158634 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORD: Cryptocurrency, Value Added Tax, Specific Business Tax, Financial  
Transaction Tax

Napattamon Kaikaew : Taxation Issues in Cryptocurrency  
Transactions under Value Added Tax law. Advisor: Assoc. Prof.  
PATANAPORN KOWPATANAKIT, J.S.D.

Most cryptocurrency exchanges are in the form of profitable investments. The Value Added Tax (VAT) law under the Revenue Code interprets cryptocurrencies as a type of electronic service (e-Service), which is in many ways inappropriate. The main issue is that cryptocurrencies, due to their unique nature, cannot be interpreted as goods or services under VAT law. Furthermore, some practical VAT procedures may not apply to cryptocurrency transactions. And the nature of cryptocurrency trading does not include the added value of each manufacturing, distribution, or service chain, which is an important aspect of VAT collection. As a result, enforcing and inspecting entrepreneurs for VAT registration, including issuing VAT documents, is difficult. The purpose of this thesis is to look into the issue of inappropriateness that has arisen as a result of the interpretation of cryptocurrencies under Thailand's VAT law, as well as to consider other types of consumption tax collection that may be more appropriate. According to the findings of the study, a Specific Business Tax system which is taxed on a per-transaction basis is more appropriate for cryptocurrency trading transactions. Thus, this thesis proposes that cryptocurrency trading transactions should be subject to a Specific Business Tax system.

Field of Study: Finance and Tax Laws

Student's Signature .....

Academic Year: 2021

Advisor's Signature .....

## กิตติกรรมประกาศ

การทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจเป็นอย่างสูงที่กรุณาได้รับเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์และได้กรุณาให้คำปรึกษาแก่ผู้เขียนตั้งแต่การลำดับเนื้อหา ตลอดจนคำแนะนำในการค้นคว้าข้อมูลจนกระทั่งผู้เขียนสามารถเรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนแล้วเสร็จ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์มงคล ฆนาคนิต ที่กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์และได้คำแนะนำและข้อสังเกตที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่ผู้เขียน หากปราศจากความกรุณาของท่านอาจารย์แล้ว วิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงไม่อาจสำเร็จลงได้

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ไม่อาจเกิดขึ้นได้หากปราศจากการจุดประกายทางความคิดของอาจารย์ ดร.สุมาพร มานะสันต์ ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์สำหรับการจุดประกายความคิดที่ทำให้เกิดหัวข้อวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ขึ้นและสำหรับความกรุณาที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รวมถึงการให้คำปรึกษาและคำแนะนำที่มีประโยชน์อย่างยิ่งตลอดการจัดทำวิทยานิพนธ์

นอกจากบุคคลที่กล่าวข้างต้นแล้ว ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดาและมารดาของผู้เขียนที่เป็นกำลังใจและให้คำแนะนำต่าง ๆ ตลอดเวลาที่ผู้เขียนศึกษาในระดับชั้นนิติศาสตรมหาบัณฑิตจนกระทั่งได้เรียบเรียงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนแล้วเสร็จ รวมถึงขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต เจ้าหน้าที่ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เจ้าหน้าที่ห้องสมุดรัฐสภา เจ้าหน้าที่ห้องสมุดสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับความช่วยเหลือและการอำนวยความสะดวกทั้งหลายเสมอมา

ทั้งนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะประโยชน์แก่ผู้อ่านและช่วยส่งเสริมความก้าวหน้าทางการศึกษากฎหมายอาญาของประเทศไทยได้ไม่มากนักน้อย และหากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีประโยชน์อยู่บ้าง ผู้เขียนขอยกความดีงามทั้งหลายให้แก่บุคคลที่ได้กล่าวไปข้างต้น และหากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยและขอน้อมรับความบกพร่องดังกล่าวไว้แต่ผู้เดียว

นภัทรธมณต์ ไก่แก้ว

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญภาพ.....	ฏ
บทที่ 1 บทนำ.....	14
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	14
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา.....	21
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	21
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	21
1.5 วิธีการศึกษา.....	22
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	23
บทที่ 2 ลักษณะเฉพาะและธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี.....	24
2.1 ลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซี.....	24
2.1.1 การเก็บข้อมูลแบบบล็อกเชน (Blockchain).....	24
2.1.2 การเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัย (Cryptography).....	25
2.1.3 ธุรกรรมไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ (Anonymity).....	27
2.1.4 ระบบกุญแจสาธารณะ (Public Key) และกุญแจส่วนตัว (Private Key).....	28
2.2 แนวโน้มการเข้าทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี.....	36
2.2.1 ความเป็นมาของคริปโทเคอร์เรนซี.....	36

2.2.2	วัตถุประสงค์ของการเข้าทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี .....	38
2.3	ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล .....	43
2.3.1	ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย .....	43
2.3.2	การกำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย .....	52
2.4	เปรียบเทียบธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลกับ ธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ .....	55
2.4.1	โครงสร้างธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ .....	55
2.4.2	หลักทรัพย์และคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน .....	60
บทที่ 3	หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีธุรกรรมทางการเงิน .....	64
3.1	ภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	64
3.1.1	หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	64
3.1.2	ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย .....	73
3.1.3	วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	76
3.1.4	หน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	87
3.1.4.1	จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	87
3.1.4.2	ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	89
3.1.4.3	จัดทำเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	90
3.1.4.3.1	ใบกำกับภาษี .....	91
3.1.4.3.2	รายงานภาษีขาย .....	94
3.1.4.3.3	รายงานภาษีซื้อ .....	95
3.1.5	อำนาจตรวจสอบของกรมสรรพากรกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	96
3.2	ภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	98
3.2.1	หลักการภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	98



3.2.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะในประเทศไทย.....	107
3.2.3 วิธีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	109
3.2.4 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	112
3.2.5 ศึกษาลักษณะการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในตลาดหลักทรัพย์.....	113
3.3 ภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Financial Transaction Tax: FTT).....	117
3.3.1 หลักการของภาษีธุรกรรมทางการเงิน.....	118
3.3.2 ภาษีธุรกรรมการเงินในประเทศไทย.....	122
บทที่ 4 แนวทางการพิจารณาธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของ ต่างประเทศ.....	125
4.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศ ออสเตรเลีย.....	125
4.1.1 แนวทางเดิม.....	127
4.1.2 แนวทางในปัจจุบัน.....	129
4.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศ นิวซีแลนด์.....	131
4.2.1 แนวทางเดิม.....	132
4.2.2 แนวทางในปัจจุบัน.....	133
4.3 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศอิตาลี.....	138
4.3.1 แนวทางเดิม.....	139
4.3.2 แนวทางในปัจจุบัน.....	140
4.4 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศแอฟริกาใต้ .....	143
4.4.1 แนวทางเดิม.....	144
4.4.2 แนวทางในปัจจุบัน.....	147

บทที่ 5 ปัญหาและความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	151
5.1 ปัญหาเรื่องสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซี.....	151
5.2 ปัญหาความไม่เหมาะสมที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	156
5.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่สอดคล้องกับระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	156
5.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย.....	160
5.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	162
5.2.4 ปัญหาเกี่ยวกับการออกเอกสารภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	164
บทที่ 6 การพิจารณาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	172
6.1 วิเคราะห์ลักษณะของกิจการที่อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ .....	172
6.2 วิเคราะห์ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี .....	175
บทที่ 7 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	184
7.1 บทสรุป.....	184
7.2 ข้อเสนอแนะ .....	185
บรรณานุกรม.....	190
ภาคผนวก.....	196
ภาคผนวก ก. รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 พ.ศ. 2534 .....	197
ภาคผนวก ข. บทสัมภาษณ์นายมงคล ขนาดนิต ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร .....	229
ภาคผนวก ค. บันทึกวิเคราะห์สรุปประกอบการเสนอร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และ กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยคณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯ เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2532 .....	232
ภาคผนวก ง. บันทึกสรุปการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ แทนภาษีการค้า โดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา .....	251
ภาคผนวก จ. รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 33 พ.ศ. 2521.....	263

ภาคผนวก ฉ. รายงานภาษีขาย.....	286
ภาคผนวก ช. รายงานภาษีซื้อ.....	289
ภาคผนวก ซ. แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30).....	292
ภาคผนวก ฅ. แบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.40).....	295
ประวัติผู้เขียน.....	298



## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ตัวอย่างการพิจารณาความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่ม.....	80
ตารางที่ 2 ตารางแสดงความรับผิดในภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการ.....	82



## สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 การเก็บข้อมูลด้วยระบบบล็อกเชน.....	25
ภาพที่ 2 การไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ของบิทคอยน์ .....	28
ภาพที่ 3 กลไกการทำงานของกุญแจสาธารณะและกุญแจส่วนตัว.....	30
ภาพที่ 4 ธุรกิจคริปโทเคอร์เรนซีในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล .....	48
ภาพที่ 5 การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล .....	53
ภาพที่ 6 ธุรกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ .....	57
ภาพที่ 7 ธุรกิจการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล.....	59
ภาพที่ 8 ความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีการขาย.....	67
ภาพที่ 9 ธุรกิจระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	85
ภาพที่ 10 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	87



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
**CHULALONGKORN UNIVERSITY**

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันคริปโทเคอร์เรนซีได้รับความนิยมอย่างมากสำหรับการเป็นเครื่องมือการลงทุนของประชาชน โดยสะท้อนได้จากมูลค่าตลาด (market cap) ในปี พ.ศ. 2564 ที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก โดยในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2564 มีมูลค่าตลาดอยู่ที่ 3 ล้านล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ<sup>1</sup> เพิ่มขึ้นจากเดือนธันวาคม พ.ศ. 2563 ที่มีมูลค่าตลาดอยู่ที่ 6.41 แสนล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ<sup>2</sup> ซึ่งพฤติกรรมของผู้คนในปัจจุบันมีการใช้คริปโทเคอร์เรนซีในธุรกรรมที่หลากหลาย ทั้งการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีโดยไม่ผ่านแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การใช้ชำระค่าสินค้าหรือบริการ การให้โดยไม่มีค่าตอบแทน การรับมรดก การได้รับจากการทำงาน การขุดเหรียญ และการฝากเหรียญเพื่อรับดอกเบี้ย

ในประเทศไทยรายงานของศูนย์วิจัยกสิกรไทยเปิดเผยว่า ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2564 มีจำนวนบัญชีซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกว่า 1.9 ล้านบัญชี<sup>3</sup> ซึ่งแม้จะน้อยกว่าบัญชีซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ราว 2.1 เท่าแต่ก็มีอัตราการขยายตัวสูงอยู่ที่ร้อยละ 27.6 ต่อเดือน ขณะที่บัญชีซื้อขายใน

<sup>1</sup> Bitcoin Gain, **Crypto World Hits \$3 Trillion Market Cap as Ether** [ออนไลน์], 2021. แหล่งที่มา

<https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-11-08/crypto-world-hits-3-trillion-market-cap-as-ether-bitcoin-gain?ref=CVqPBMVg> สืบค้น ณ วันที่ 18 ธันวาคม 2564

<sup>2</sup> ภิญญาภากร พวงจิก, "Cryptocurrency and Taxation.," *Tax Policy Journal Tax Policy Bureau, Fiscal Policy Office, Edition 2*, Volume 19 (June 2021): 2.

<sup>3</sup> ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, **ภาษีคริปโทฯ กฎกติกาที่นักลงทุน...ต้องรู้** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.kasikornresearch.com/th/analysis/k-social-media/Pages/Cryptocurrency-FB-19-01-2022.aspx> สืบค้น ณ วันที่ 25 มิถุนายน 2565

ตลาดหลักทรัพย์มีอัตราการเติบโตเพียงร้อยละ 2.9 ต่อเดือน สะท้อนให้เห็นถึงความนิยมลงทุนในตลาดคริปโทเคอร์เรนซีในไทยเป็นอย่างมาก<sup>4</sup>

แม้คริปโทเคอร์เรนซีได้รับความนิยมอย่างมาก แต่หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายแล้ว กลับพบว่า ในประเทศไทยมีกฎหมายเพียงฉบับเดียวที่บัญญัติถึงนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะ คือ พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ซึ่งได้จัดประเภทของคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทหนึ่ง<sup>5</sup> และให้ค่านิยามคริปโทเคอร์เรนซีว่า “คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด”<sup>6</sup>

ในด้านภาษีอากรเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 ซึ่งก่อนจะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว มาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามคำว่าสินค้าไว้ว่า “สินค้า หมายความว่า สินทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้” ซึ่งหากนำคริปโทเคอร์เรนซีที่เป็นสินทรัพย์ดิจิทัลและไม่มีรูปร่างมาพิจารณา ส่งผลให้คริปโทเคอร์เรนซีถูกจัดเป็นสินค้าตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร(เดิม) แต่เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยมาตรา 4 ได้บัญญัติแก้ไขนิยามคำว่า “สินค้า” ในมาตรา 77/1(9) และมาตรา 5 ได้เพิ่มนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ในมาตรา 77/1(10/1)

<sup>4</sup> Standard Wealth, สํารวจ “ตลาดคริปโทเคอร์เรนซี” ของไทย ท่ามกลางเทรนด์การลงทุนที่กำลังเฟื่องฟู [ออนไลน์], 23 ธันวาคม 2564 แหล่งที่มา <https://thestandard.co/cryptocurrency-upbit/> สืบค้น ณ วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>5</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน



แห่งประมวลรัษฎากร<sup>7</sup> จะเห็นได้ว่า ในนิยามคำว่าสินค้ามีการเพิ่มถ้อยคำในตอนท้ายว่า “...แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด” ส่งผลให้แต่เดิมที่คริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้า ในปัจจุบันไม่เป็นสินค้าตามประมวลรัษฎากรอีกต่อไป แต่อย่างไรก็ดี การตัดคริปโทเคอร์เรนซีออกจากรายการนิยามคำว่าสินค้าไม่ทำให้การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออกจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ในมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญโดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ” ส่งผลให้คริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนึ่งตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่มดังเดิม ดังนั้น ไม่ว่าจะพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “สินค้า” หรือ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ชูกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีก็อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งก่อให้เกิดปัญหาดังจะกล่าวต่อไป

ต่อมาเมื่อวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2565 มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) พ.ศ. 2565 มีสาระสำคัญ คือ “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขาย

<sup>7</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกความใน (9) ของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด”

มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (10/1) และ (10/2) ของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

“(10/1) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญโดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

สินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2566” ซึ่งการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 744 เป็นการออกเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ใช่การพิจารณาว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือพิจารณาว่าสมควรอยู่ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีอื่นหรือไม่ จึงเกิดปัญหาว่าเมื่อลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกกฎหมายลำดับรองเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ใช่วิธีการแก้ไขปัญหาก็ถูกต้อง เนื่องจากการบัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับยังอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มดั้งเดิมเพียงแต่ให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีเท่านั้น ซึ่งแท้จริงแล้วธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากส่งผลให้เกิดปัญหาหลายประการดังจะกล่าวต่อไป

การพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ส่งผลให้การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติหลายประการ ดังต่อไปนี้

**ประการที่ 1** ปัญหาเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซี ด้วยลักษณะและสภาพของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีพบว่า คริปโทเคอร์เรนซีไม่มีรูปร่างทางกายภาพและไม่สามารถส่งมอบแก่กันได้อย่างสินค้าจึงไม่ถือว่าเป็นคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าโภคภัณฑ์ (commodity) และวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้ซื้อขายกันอย่างสินค้าปกติแต่เป็นการทำธุรกรรมเพื่อการลงทุนและเก็งกำไรเป็นหลักซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงคริปโทเคอร์เรนซีไม่ควรถือเป็นบริการหรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ (e-Service) ดังเช่นที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรปัจจุบัน เนื่องจากลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีแตกต่างจากการบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ทั่วไป เช่น การให้บริการโฆษณาทางออนไลน์หรือการให้บริการระบบจัดการร้านของแพลตฟอร์มที่มีการให้บริการจากผู้ให้บริการสู่ผู้รับบริการ

หรือผู้บริโภค และธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่มีลักษณะเป็นการให้บริการเช่นนั้น จึงมีปัญหากับสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีว่าไม่สมควรถูกพิจารณาเป็นสินค้า บริการ และบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แต่สมควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (financial product) ซึ่งมีความเหมาะสมกับลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีมากกว่า

ปัญหาประการที่ 1 ข้างต้นเป็นปัญหากับสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซี ส่วนปัญหาประการที่ 2 ถึงประการที่ 6 ดังต่อไปนี้เป็นปัญหาในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้นจากการพิจารณาธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ประการที่ 2** ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ กล่าวคือ มีการเพิ่มมูลค่าของสินค้าหรือบริการตลอดกระบวนการผลิต (value added) โดยผู้ประกอบการในระบบการขายสินค้าหรือให้บริการจะทำหน้าที่เป็นตัวกลางในกระบวนการจัดเก็บภาษีและนำส่งกรมสรรพากร แต่ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภค (end user) ซึ่งแตกต่างจากลักษณะธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่แม้มูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีจะมีการเปลี่ยนแปลงไปแต่การเปลี่ยนแปลงนั้นไม่ใช่การเปลี่ยนแปลงอย่างการขายหรือให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ แต่เป็นการเปลี่ยนแปลงมูลค่าที่เกิดจากความต้องการซื้อและขายของนักลงทุนในตลาดซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในช่วงเวลาหนึ่ง โดยไม่มีขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายสู่ผู้บริโภคเหมือนการซื้อขายสินค้าและให้บริการตามปกติ ดังนั้น ธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีจึงไม่ใช่การเพิ่มมูลค่า อีกทั้งลักษณะของธุรกรรมเป็นไปอย่างไม่มีจุดสิ้นสุดเพราะมีการซื้อขายหมุนเวียนในระบบทำให้ไม่มีผู้บริโภคนคนสุดท้าย

**ประการที่ 3** ปัญหาเกี่ยวกับการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย ในปัจจุบันการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (คณะกรรมการ ก.ล.ต.) ซึ่งสามารถทำได้ 3 วิธี ได้แก่ การซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขาย

สินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Exchange) การซื้อขายผ่านนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Broker) และการซื้อขายผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset Dealer) ซึ่งล้วนเป็นธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านตัวกลาง จึงมีปัญหาวาระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซี ทั้งสองฝ่ายไม่อาจทราบได้ถึงตัวตนที่แท้จริงของอีกฝ่ายหนึ่ง เนื่องจากผู้ขายและผู้ซื้อทำคำสั่งขายและคำสั่งซื้อผ่านตัวกลางโดยไม่ได้ติดต่อทำธุรกรรมกันเองโดยตรง ส่งผลให้เกิดปัญหาในทางภาษีมูลค่าเพิ่มดังจะกล่าวในประการที่ 4 และ 5 ต่อไป

**ประการที่ 4** ปัญหาเกี่ยวกับการตรวจสอบและการบังคับใช้ กล่าวคือ หากพิจารณาว่าการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมก่อให้เกิดหน้าที่ของที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีปัญหาว่า การกำหนดให้ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือนักลงทุนที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถทำได้จริงในทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือนักลงทุนมีจำนวนมากและเมื่อธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นธุรกรรมที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ขายได้ตามปัญหาที่กล่าวไปข้างต้นจึงทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าบุคคลใดมีรายได้จากธุรกรรมการขายคริปโทเคอร์เรนซีเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีและมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

**ประการที่ 5** ปัญหาเกี่ยวกับการบังคับให้ผู้ขายต้องออกเอกสารภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่สามารถระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขายได้จึงมีปัญหาว่า ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีที่รายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีซึ่งมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากรไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้เนื่องจากการออกใบกำกับภาษีจะต้องมีรายการตามที่มาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดซึ่งรายการสำคัญ คือ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี และชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือ

ผู้รับบริการ ดังนั้น เมื่อลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายเป็นธุรกรรมที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ซื้อและผู้ขายได้ การจะระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรย่อมไม่อาจกระทำได้และยากต่อกรมสรรพากรในการตรวจสอบย้อนหลังว่าผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีนั้นออกใบกำกับภาษีถูกต้องตามธุรกรรมที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่ อย่างไร

**ประการที่ 6** ลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีเป็นทรัพย์สินที่หาต้นทุนในแต่ละทอดของการเปลี่ยนมือได้ยาก เนื่องจากธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่การเพิ่มมูลค่าในแต่ละขั้นตอนการผลิต จำหน่าย หรือให้บริการเหมือนการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติ และลักษณะของธุรกรรมเป็นไปอย่างไม่มีจุดสิ้นสุดเพราะมีการซื้อขายหมุนเวียนในระบบทำให้ไม่มีผู้บริโภคคนสุดท้าย จึงทำให้การคำนวณหรือการหาต้นทุนในแต่ละขั้นตอนการผลิต จำหน่าย หรือให้บริการไม่อาจเกิดขึ้นได้เหมือนธุรกรรมซื้อขายสินค้าหรือให้บริการภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไป อีกทั้งเมื่อธุรกรรมมีลักษณะเป็นการลงทุนและเก็งกำไรมากกว่าการซื้อขายสินค้า ราคาคริปโทเคอร์เรนซีจึงไม่แน่นอนและเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา การคำนวณต้นทุนในแต่ละทอดอย่างการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจกระทำได้

จากปัญหาข้างต้นผู้เขียนเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการยากและไม่เหมาะสมกับสภาพของธุรกรรม จึงจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เพื่อศึกษาความเหมาะสมในการพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินรูปแบบหนึ่งซึ่งถูกจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมอันอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax: SBT) ซึ่งมีความเหมาะสมมากกว่า

## 1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 3) เพื่อศึกษาสถานะและการตีความคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้บทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

ประมวลรัษฎากร

4) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์การพิจารณาสินค้าหรือบริการอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม และศึกษาหลักเกณฑ์การพิจารณาผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีควรอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ

5) เพื่อเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการปรับปรุงประมวลรัษฎากรสำหรับการจัดเก็บภาษี การบริโภคของคริปโทเคอร์เรนซี

## 1.3 สมมติฐานการศึกษา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรูขุมทรัพย์การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่เหมาะสม รัฐควรจัดเก็บในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

## 1.4 ขอบเขตการศึกษา

ศึกษานิยาม หลักเกณฑ์ และปัญหาในการตีความคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้ประมวลรัษฎากร ซึ่งในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีมีหลายประเด็น ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค และภาษีทรัพย์สิน วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจะศึกษาเฉพาะประเด็นภาษีการบริโภคที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีเท่านั้น โดยศึกษาวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษี

ธุรกิจเฉพาะเพื่อนำมาพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีควรเป็นสินค้าหรือบริการภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือควรเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินชนิดหนึ่งที่สมควรถูกจัดเก็บเป็นรายธุรกรรมภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะ อีกทั้งศึกษาการตีความคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้า บริการ หรือผลิตภัณฑ์ทางการเงินตามกฎหมายต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศอิตาลี และประเทศแอฟริกาใต้

ทั้งนี้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศไทยและความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยผู้เขียนศึกษาเฉพาะการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 เท่านั้น ซึ่งนอกเหนือจากการศึกษานี้ การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซียังสามารถกระทำผ่านช่องทางอื่นซึ่งไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ คณะกรรมการ ก.ล.ต. เช่น การซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคล การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ เป็นต้น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

## 1.5 วิธีการศึกษา

เป็นการวิจัยเอกสาร (documentary research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ด้วยทฤษฎีบทกฎหมาย หนังสือคำอธิบายเอกสารตำรา แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือ ของกรมสรรพากร บทความในวารสารกฎหมาย บทความในวารสารกรมสรรพากร ตลอดจนเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งจากของไทยและของต่างประเทศ รวมถึงความเห็นจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร เพื่อนำมาวิเคราะห์เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะต่อไป

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้ทราบหลักเกณฑ์ วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) ทำให้ทราบหลักเกณฑ์ วัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 3) ทำให้ทราบสถานะและการตีความคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้บทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

ประมวลรัษฎากร

- 4) ทำให้ทราบหลักเกณฑ์การพิจารณาสินค้าหรือบริการอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มและทราบหลักเกณฑ์การพิจารณาผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีควรอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ

- 5) สามารถเสนอแนวทางที่เหมาะสมในการปรับปรุงประมวลรัษฎากรสำหรับการจัดเก็บภาษีการบริโภคของคริปโทเคอร์เรนซี



## บทที่ 2

### ลักษณะเฉพาะและธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี

#### 2.1 ลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซี

##### 2.1.1 การเก็บข้อมูลแบบบล็อกเชน (Blockchain)

บล็อกเชน หมายถึง เทคโนโลยีการประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์ (Distributed Ledger Technology) เป็นรูปแบบการบันทึกข้อมูลที่ใช้หลักการเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัยร่วมกับกลไกฉันทามติทำให้ข้อมูลที่ถูกบันทึกไปแล้วสามารถเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขได้ยาก เพิ่มความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูล<sup>8</sup>

การดำเนินธุรกรรมบนระบบบล็อกเชนเป็นการประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์กระจายข้อมูลไปยังเครื่องคอมพิวเตอร์ (node) ที่เชื่อมโยงกันในเครือข่ายบล็อกเชน โดยกลุ่มข้อมูลหรือบล็อก (block) ที่จัดเก็บจะเชื่อมต่อกันเป็นลูกโซ่ (chain) ด้วยกระบวนการเข้ารหัส<sup>9</sup> ซึ่งข้อมูลแต่ละบล็อกจะมีค่าทางคณิตศาสตร์หรือรหัสแฮช (Hash) ของบล็อกก่อนหน้าโดยการเข้ารหัสทางเดียว (one-way function) เพื่อยืนยันความถูกต้องแล้วนำค่าที่ได้มาใช้เสมือนเป็นค่าลายพิมพ์นิ้วมือดิจิทัลประจำบล็อกข้อมูลแต่ละบล็อก<sup>10</sup> ทำให้การจัดเก็บข้อมูลสามารถมีเพียงข้อมูลชุดเดียวโดยไม่ต้องมีตัวกลางในการควบคุมและลดความเสี่ยงในการถูกปลอมแปลงข้อมูล นอกจากนี้จะต้องมีการตรวจสอบธุรกรรมจากบุคคลที่สามที่อยู่ในระบบโดยเป็นรูปแบบการตรวจสอบแบบเห็น

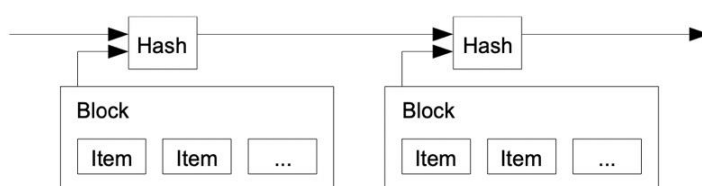
<sup>8</sup> ฝ่ายเทคโนโลยีทางการเงิน ฝ่ายกำกับและตรวจสอบความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สายนโยบายระบบการชำระเงินและเทคโนโลยีทางการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติการใช้เทคโนโลยีบล็อกเชน (Blockchain) ในการให้บริการทางการเงิน, [ออนไลน์], 2020. แหล่งที่มา [https://www.bot.or.th/Thai/Segmentation/Public/PublicHearing/Documents/Hearing\\_Blockchain.pdf](https://www.bot.or.th/Thai/Segmentation/Public/PublicHearing/Documents/Hearing_Blockchain.pdf), หน้า 4 สืบค้น ณ วันที่ 4 มกราคม 2565

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

<sup>10</sup> Satoshi Nakamoto, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

พ้องต้องกัน (consensus mechanism) หากมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อมูลธุรกรรมหรือเงื่อนไขการทำธุรกรรม การเปลี่ยนแปลงนั้นจะต้องได้รับการตรวจสอบและลดความเห็นจากสมาชิกในเครือข่าย ส่งผลให้การบริการข้อมูลในระบบบล็อกเชนมีความปลอดภัย น่าเชื่อถือ และยากต่อการแก้ไข

ภาพที่ 1 การเก็บข้อมูลด้วยระบบบล็อกเชน



ที่มา : Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System <sup>11</sup>

นอกจากนี้ ในแต่ละบล็อกมีการระบุค่าที่เป็นเสมือนการประทับตราเวลา (timestamp) เพื่อระบุว่าบล็อกข้อมูลใดถูกสร้างขึ้นก่อนหรือหลังเพื่อป้องกันปัญหาการส่งจ่ายซ้ำซ้อน (double-spend)

### 2.1.2 การเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัย (Cryptography)

คุณลักษณะพิเศษของคริปโทเคอร์เรนซีด้านการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล คือ ระบบการเข้ารหัสข้อมูล ซึ่งหมายถึงการเปลี่ยนให้ข้อความตามปกติที่สามารถเข้าใจได้ทั่วไปให้อยู่ในรูปแบบตัวเลขหรือสัญลักษณ์ต่าง ๆ ที่มีรูปแบบเฉพาะตามเงื่อนไขที่กฎหมายไว้ เช่น มีการกำหนดเงื่อนไขไว้ว่าให้ทำการเข้ารหัสข้อมูลด้วยการเปลี่ยนตัวอักษรภาษาอังกฤษตามปกติโดยเลื่อนไปอีก 6 ตัวอักษร ดังนั้น หากกำหนดให้ข้อมูลสำคัญ คือ “AAA” ข้อมูลดังกล่าวก็จะถูกเข้ารหัสเป็น “GGG” และหากกำหนดให้ข้อมูลสำคัญคือ “COIN” ข้อมูลนี้จะถูกเข้ารหัสเป็น “IROT” เป็นต้น ดังนั้น ด้วยระบบการ

<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน

เข้ารหัสข้อมูลนี้ทำให้บุคคลภายนอกที่ไม่เกี่ยวข้องหรือไม่ได้รับอนุญาตไม่สามารถเข้าใจข้อมูลดังกล่าวได้ ทั้งนี้ เพื่อจุดประสงค์ในการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล<sup>12</sup>

คริปโทเคอร์เรนซีได้นำระบบการเข้ารหัสข้อมูลมาใช้ในการทำงานของระบบ ได้แก่ ใช้สร้างรหัสผ่านส่วนตัวและเลขบัญชีส่วนตัว<sup>13</sup> ใช้ในการทำธุรกรรม หากผู้ใช้งานต้องการทำธุรกรรมการโอนหรือรับคริปโทเคอร์เรนซีจะต้องใช้ทั้งเลขที่บัญชีและรหัสผ่านส่วนตัวเพื่อให้ระบบตรวจสอบยืนยันความถูกต้องด้วยการเข้ารหัสข้อมูล<sup>14</sup> และใช้ในการรักษาความปลอดภัยในการเก็บข้อมูล โดยระบบของคริปโทเคอร์เรนซีจะทำการเก็บข้อมูลด้วยระบบบล็อกเชนซึ่งมีลักษณะคล้ายกล่องเก็บข้อมูลที่อยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ ระบบจะทำการจัดกลุ่มและเก็บรวบรวมข้อมูลทางธุรกรรมไว้ในรูปแบบบล็อกต่อเนื่องกันไปเป็นห่วงโซ่ตามลำดับเวลาโดยแต่ละบล็อกจะมีการอ้างอิงข้อมูลจากบล็อกก่อนหน้าเพื่อยืนยันความถูกต้องและป้องกันความผิดพลาดของห่วงโซ่การเก็บข้อมูลด้วยการนำข้อมูลจากบล็อกก่อนหน้ามาเข้ารหัสและบรรจุไว้ในบล็อกปัจจุบันเสมือนเป็นลายพิมพ์นิ้วมือดิจิทัล<sup>15</sup> จึงไม่สามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อมูลภายในบล็อกที่ถูกตรวจสอบยืนยันแล้วได้เพราะ จะทำให้ค่าที่ระบุไว้ในแต่ละบล็อกเปลี่ยนแปลงไปและระบบจะปฏิเสธการแก้ไขเปลี่ยนแปลงนั้นทันที<sup>16</sup>

เมื่อมีการนำระบบการเข้ารหัสข้อมูลมาใช้ในการทำงานของบิทคอยน์ อันได้แก่ ใช้สร้างรหัสผ่านส่วนตัวและเลขบัญชีส่วนตัวตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น ส่งผลให้หากผู้ใช้งานต้องการทำธุรกรรมการโอนหรือรับคริปโทเคอร์เรนซีต้องใช้ทั้งเลขที่บัญชีและรหัสผ่านส่วนตัวเพื่อให้ระบบตรวจสอบ

<sup>12</sup> พ.ต.ต.กัจจายะ สุรารักษ์, “แนวทางป้องกันอาชญากรรมที่เกี่ยวกับสกุลเงินเข้ารหัสในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาศิลปศาสตรดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาอาชญาวิทยาและงานยุติธรรม ภาควิชาสังคมวิทยาและมานุษยวิทยา คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562).

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>14</sup> Satoshi Nakamoto, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>16</sup> พ.ต.ต.กัจจายะ สุรารักษ์, “แนวทางป้องกันอาชญากรรมที่เกี่ยวกับสกุลเงินเข้ารหัสในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาศิลปศาสตรดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาอาชญาวิทยาและงานยุติธรรม ภาควิชาสังคมวิทยาและมานุษยวิทยา คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562).

ยืนยันความถูกต้องด้วยการเข้ารหัสข้อมูล ซึ่งการที่ผู้ใช้งานจะเป็นเจ้าของเลขที่บัญชีเลขได้นั้น ระบบการเข้ารหัสข้อมูลจะเป็นผู้กำหนดเลขที่บัญชีเฉพาะสำหรับบุคคลนั้นโดยบุคคลอื่นจะไม่อาจทราบได้ว่าเจ้าของที่แท้จริงของเลขที่บัญชีนั้นคือบุคคลใดในโลกทางกายภาพ

การนำระบบการเข้ารหัสข้อมูลมาใช้มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดบุคคลอื่นที่ไม่ใช่เจ้าของบัญชีสามารถเข้าถึงข้อมูลบัญชีนั้น ๆ ได้เพื่อเป็นการรักษาความลับและข้อมูลบัญชีส่วนบุคคลของเจ้าของบัญชี (confidentiality) ซึ่งแตกต่างจากระบบการทำธุรกรรมแบบรวมศูนย์ (centralization) ที่ถูกดำเนินการโดยผ่านตัวกลาง เช่น ธนาคาร โดยข้อมูลสำคัญทั้งหมดของผู้ใช้งานหรือเจ้าของบัญชีจะถูกจัดเก็บรวมศูนย์ไว้ที่ศูนย์เก็บข้อมูลของธนาคารหรือสถาบันการเงินตัวกลางซึ่งอาจเกิดความเสียหายที่ข้อมูลนั้นจะถูกกระทำในทางทุจริตหรืออาจเกิดการโจมตีฐานข้อมูลเพื่อเข้าไปทำลายข้อมูลต่าง ๆ หรือเกิดการลักลอบแก้ไขจำนวนเงินในบัญชี หรืออาจมีการนำข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ใช้บริการไปเปิดเผยโดยไม่ได้รับอนุญาตได้

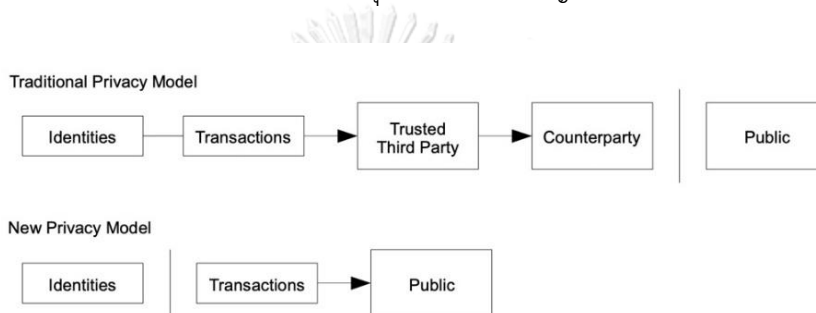
### 2.1.3 ธุรกรรมไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ (Anonymity)

แนวคิดของการไม่เปิดเผยชื่อในคริปโทเคอร์เรนซี หมายถึง การปิดบังตัวตนที่แท้จริงของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี<sup>17</sup> ในเอกสาร “Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System” ซาโตชิ นากาโมโตะผู้คิดค้นบิทคอยน์ให้ข้อมูลไว้ว่า ความเป็นส่วนตัวของผู้ใช้งานจะไม่ถูกเปิดเผย ผู้ใช้งานรายอื่นสามารถตรวจหรือติดตามธุรกรรมได้ผ่านระบบบัญชีสาธารณะ (Public Ledger) คือ สามารถเห็นว่าธุรกรรมที่กำลังเกิดขึ้นนั้นเป็นการส่งต่อหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งแต่ไม่มีข้อมูลที่จะเชื่อมโยงไปยังข้อมูลส่วนตัวที่

<sup>17</sup> Mehmet Huseyin Bilgin, Hakan Danis, Ender Demir, *Eurasian Economic Perspectives: Proceedings of the 26th and 27th Eurasia Business and Economics Society Conferences* (Springer International Publishing:Springer, 2020). หน้า 171.

แท้จริงของคู่สัญญา เพราะการทำธุรกรรมไม่ต้องใช้ชื่อจริงและที่อยู่ของผู้เข้าทำธุรกรรม โดยระบบจะแสดงออกเป็นรหัสแฮช<sup>18</sup> ซึ่งเป็นรหัสประจำตัวของผู้ทำธุรกรรมในธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่ง เพราะฉะนั้น แม้จะมีการเปิดเผยรายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้นทุกธุรกรรมผ่านระบบบัญชีสาธารณะเพื่อกระจายอำนาจการตรวจสอบและยืนยันความถูกต้องของธุรกรรม แต่ระบบถูกออกแบบไว้ให้ไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้

ภาพที่ 2 การไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ของบิทคอยน์



ที่มา : Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System<sup>19</sup>

#### 2.1.4 ระบบกุญแจสาธารณะ (Public Key) และกุญแจส่วนตัว (Private Key)

คริปโทเคอร์เรนซีเปรียบเสมือนลายมือชื่อดิจิทัลที่ร้อยเรียงต่อกันเป็นเส้นโดยเจ้าของแต่ละรายจะส่งต่อไปยังผู้รับอีกรายหนึ่งผ่านการระบุรหัสแฮชของธุรกรรมก่อนหน้าพร้อมกับระบุรหัสกุญแจสาธารณะของเจ้าของรายถัดไปโดยดำเนินการเช่นนี้ซ้ำไปเรื่อยๆ จนสิ้นสุดทอดการซื้อขาย

<sup>18</sup> Hash หรือ Hash function คือกลไกในการแปลงข้อมูล โดยการนำเอาข้อมูลต่าง ๆ มาทำการเข้ารหัสและผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ซึ่งเรียกว่า Hash เพื่อให้เกิดข้อมูลที่มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งในที่นี้เรียกว่า ค่าแฮช (Hash value)

<sup>19</sup> Satoshi Nakamoto, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

โดยผู้ซื้อคริปโทเคอร์เรนซีสามารถยืนยันการทำรายการเพื่อรับคริปโทเคอร์เรนซีได้โดยการยืนยันลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อยืนยันความเป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีในธุรกรรมนั้น<sup>20</sup>

ปัญหาที่มักเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี คือ ผู้ซื้อไม่สามารถยืนยันได้ว่าเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีทำการจ่ายคริปโทเคอร์เรนซีเข้าช้อนหรือไม่ ซึ่งปัญหานี้สามารถแก้ไขได้โดยการใช้ผู้มีอำนาจควบคุมมาเป็นตัวกลางเพื่อตรวจสอบทุกธุรกรรมที่เกิดขึ้นว่ามีการส่งจ่ายคริปโทเคอร์เรนซีเข้าช้อนหรือไม่ แต่อย่างไรก็ดี การแก้ไขปัญหาด้วยวิธีดังกล่าวนี้จะส่งผลให้ทุกธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซีต้องดำเนินการผ่านตัวกลางที่เข้ามามีอำนาจควบคุมเช่นเดียวกับธนาคาร<sup>21</sup>

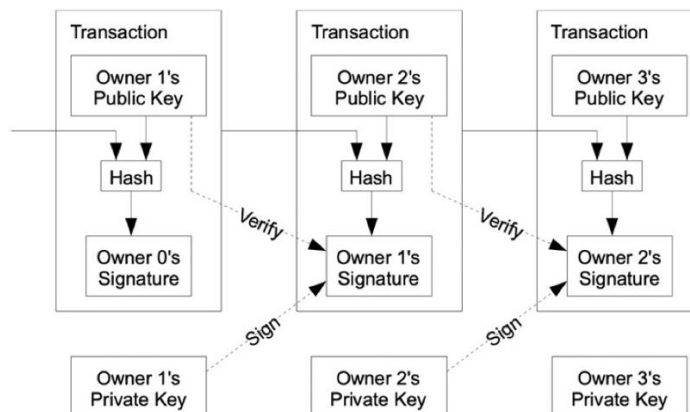
จากปัญหาดังกล่าวทำให้เกิดกลไกการใช้ตัวกลางที่ทำให้เจ้าของบัญชีสามารถเข้าไปดูข้อมูลและทำธุรกรรมในบัญชีที่จัดเก็บคริปโทเคอร์เรนซีบนบล็อกเชนได้ ซึ่งตัวกลางนั้นเรียกว่า “กระเป๋าสตางค์คริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency Wallet)” เปรียบเสมือนกุญแจที่ทำให้เจ้าของบัญชีสามารถเข้าถึงตู้รับเหรียญอิเล็กทรอนิกส์ของตนเองได้ กระเป๋าสตางค์คริปโทเคอร์เรนซีประกอบไปด้วยกุญแจ 2 ชนิด ได้แก่ กุญแจสาธารณะและกุญแจส่วนตัว โดยกุญแจแต่ละประเภททำหน้าที่แตกต่างกันเพื่อรักษาความปลอดภัยของบัญชี กุญแจสาธารณะเปรียบเสมือนเลขบัญชีธนาคารของเจ้าของบัญชี เจ้าของบัญชีสามารถให้กุญแจสาธารณะแก่บุคคลอื่นเพื่อให้บุคคลอื่นสามารถโอนคริปโทเคอร์เรนซีเข้าสู่บัญชีของตนได้ ส่วนกุญแจส่วนตัวเปรียบเสมือนรหัสผ่านเข้าบัญชีธนาคารของเจ้าของบัญชีซึ่งจะมีเพียงเจ้าของบัญชีผู้เดียวเท่านั้นที่ทราบรหัสผ่านดังกล่าว โดยปกติรหัสผ่านกุญแจส่วนตัวจะมีลักษณะเป็นตัวอักษรปะปนกับตัวเลขและมีความยาวค่อนข้างมาก เช่น 6bc87f0a158de02e32qc8o

<sup>20</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>21</sup> เรื่องเดียวกัน

35 หรือปัจจุบันมีการปรับเปลี่ยนให้สามารถจำได้ง่ายขึ้นโดยใช้คำศัพท์ภาษาอังกฤษเรียงกัน 12 คำ เช่น dog apple egg rain smile big eye friend you king boy love เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี หากมีบุคคลอื่นนอกจากเจ้าของบัญชีทราบรหัสกุญแจส่วนตัวจะส่งผลให้บุคคลอื่นสามารถเข้าทำธุรกรรมบนบัญชีนั้นได้ นอกจากนี้ หากเจ้าของบัญชีลืมรหัสกุญแจส่วนตัวเสียเองจะส่งผลให้คริปโทเคอร์เรนซีที่เก็บไว้ในกระเป๋าเงินอิเล็กทรอนิกส์นั้นหายไปในระบบตลอดกาล ไม่สามารถกู้รหัสผ่านคืนได้อย่างบัญชีธนาคาร ดังนั้น การรักษารหัสกุญแจส่วนตัวจึงมีความสำคัญกับความปลอดภัยของบัญชีคริปโทเคอร์เรนซีอย่างมาก<sup>22</sup>

ภาพที่ 3 กลไกการทำงานของกุญแจสาธารณะและกุญแจส่วนตัว



ที่มา : Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System <sup>23</sup>

จากปัญหาการความยุ่งยากในการรักษารหัสกุญแจส่วนตัวที่กล่าวไปข้างต้นทำให้เกิดการใช้งานกระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซีรูปแบบใหม่ ได้แก่ Hot Wallet และ Cold Wallet โดย Hot Wallet คือ กระเป๋าเงินที่เชื่อมต่อกับเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเกือบตลอดเวลา มีข้อดี คือ สะดวกต่อการใช้งาน เหมาะกับกลุ่มนักลงทุนที่ต้องซื้อขายหรือโอนคริปโทเคอร์เรนซีบ่อยครั้ง การใช้งาน

<sup>22</sup> ลงทุนแมน , สรุป Crypto Wallet ทุกรูปแบบที่นักลงทุนคริปโทเคอร์รัจิก [ออนไลน์] <https://www.longtunman.com/32455> สืบค้น ณ วันที่ 2 กรกฎาคม 2565

<sup>23</sup> Satoshi Nakamoto, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

Hot Wallet ที่นักลงทุนนิยมใช้ คือ Web Wallet หรือกระเป๋าเงินบนเว็บไซต์ซึ่งมักพบได้ในการทำธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น Bitkub, Binance, Zipmex และ Upbit เป็นต้น การใช้งาน Web Wallet นี้ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเป็นผู้รักษาทรัพย์สินส่วนตัวของผู้ใช้งาน ผู้ใช้งานจะมีเพียงหน้าที่ในการจดจำรหัสผู้ใช้และรหัสผ่านของเว็บไซต์เท่านั้น นอกจากนี้ Hot Wallet อีกประเภทหนึ่งที่ได้รับความนิยมจากนักลงทุน คือ Mobile Wallet ซึ่งเป็นกระเป๋าเงิน Hot Wallet ในรูปแบบแอปพลิเคชันที่ทำหน้าที่เก็บทรัพย์สินส่วนตัวบนโทรศัพท์ของนักลงทุน ทำให้สะดวกต่อการใช้งานและสามารถสำรองข้อมูลได้

ดังนั้น เมื่อนักลงทุนใช้บริการศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นักลงทุนไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพย์สินส่วนตัวในการเข้าถึงสินทรัพย์ที่ถูกโอนมายังบัญชีของตน เนื่องจากกุญแจสาธารณะหรือที่อยู่ของแต่ละเหรียญบนบัญชีของนักลงทุนจะถูกผูกกับทรัพย์สินส่วนตัวของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล โดยอัตโนมัติ เมื่อผู้อื่นทำการโอนคริปโทเคอร์เรนซีมายังที่อยู่ที่ถูกต้องของนักลงทุน คริปโทเคอร์เรนซีจะถูกส่งเข้าสู่กระเป๋าคริปโทเคอร์เรนซีหรือบัญชีของนักลงทุนทันทีโดยที่นักลงทุนไม่ต้องทำการใส่ข้อมูลหรือรหัสใด ๆ เพื่อเข้าถึงสินทรัพย์ที่ถูกโอนมาอีก<sup>24</sup>

จากการศึกษาระบบกุญแจสาธารณะและกุญแจส่วนตัวพบว่าแม้ลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีในระบบบล็อกเชนจะเป็นความลับ ไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ เนื่องจากดำเนินธุรกรรมผ่านระบบการเข้ารหัสข้อมูลซึ่งส่งผลให้ผู้โอนและผู้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซีไม่ทราบตัวตนที่แท้จริงของอีกฝ่ายหนึ่ง แต่หากนักลงทุนเลือกดำเนินธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเข้ามาทำหน้าที่เป็นตัวกลางจับคู่ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งนักลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยทรัพย์สินสาธารณะที่เปรียบเสมือนเลขบัญชีธนาคาร

<sup>24</sup> Bitkub Support, Public และ Private Key คืออะไร [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://support.bitkub.com/hc/th/articles/360032564912-Public-และ-Private-Key-คืออะไร> สืบค้น ณ วันที่ 2 กรกฎาคม 2565



ของเจ้าของบัญชีให้แก่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และต้องผู้กรหัสกุญแจส่วนตัวไว้กับศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลด้วย การดำเนินการผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเช่นนี้จึงส่งผลให้ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลทราบข้อมูลของนักลงทุนทั้งหมดว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นแต่ละธุรกรรมนั้นเจ้าของกุญแจสาธารณะได้ออนคริปโทเคอร์เรนซีและเจ้าของกุญแจสาธารณะได้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซี

หากพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซี ผู้โอนและผู้รับโอนยังคงไม่ทราบว่าคู่สัญญาของตนคือผู้ใดเนื่องจากทั้งสองฝ่ายไม่ได้ทำธุรกรรมกันเอง ผู้ทำหน้าที่จับคู่ให้เกิดการซื้อขาย คือ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ดังนี้ ระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ตัวตนของทั้งสองฝ่ายจึงยังคงเป็นความลับระหว่างกัน แต่หากพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้โอนหรือผู้รับโอนและศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ตัวตนของผู้โอนหรือผู้รับโอนจะไม่ใช่เป็นความลับเนื่องจากศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทราบการเคลื่อนไหวทางธุรกรรมและข้อมูลส่วนตัวของผู้โอนหรือผู้รับโอนได้ ทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี

ลักษณะการทำธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีแต่เดิม ผู้ทำธุรกรรมจะไม่ถูกบังคับให้ต้องแจ้งข้อมูลที่เป็นความลับหรือข้อมูลส่วนตัว เช่น ชื่อ นามสกุล ที่อยู่ที่ตั้งทะเบียน เป็นต้น<sup>25</sup> แต่เมื่อในภาคธุรกิจหลายประเภทปรับตัวยอมรับคริปโทเคอร์เรนซีมากขึ้น ส่งผลให้เกิดปัญหาแก่รัฐทั่วโลก คือ มีการนำสินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่มีแหล่งที่มาชัดเจนไปใช้ประโยชน์หรือกระทำการใดในลักษณะที่เป็นการหลอกลวงประชาชนหรือที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชญากรรม เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีถูกซุกซ่อนถูกใช้ และถูกซื้อขายแลกเปลี่ยนผ่านช่องทางออนไลน์แบบไม่สามารถระบุตัวตนได้โดยสิ้นเชิงทำให้เป็นช่องทางในการแสวงหาประโยชน์อันมิชอบด้วยกฎหมายของบุคคลบางกลุ่ม

<sup>25</sup> Mehmet Huseyin Bilgin, Hakan Danis, Ender Demir, *Eurasian Economic Perspectives: Proceedings of the 26th and 27th Eurasia Business and Economics Society Conferences* (Springer International Publishing:Springer, 2020). หน้า 172.

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐบาลบางประเทศ เช่น ประเทศจีนซึ่งเป็นประเทศที่มีอัตราการทำธุรกรรมเป็นร้อยละ 95 ของปริมาณการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีทั่วโลกในปี พ.ศ. 2560 ได้ออกมาตรการกำหนดให้นักลงทุนต้องยืนยันตัวตนเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการกำกับดูแลของธนาคารกลางจีนฉบับใหม่ คือ กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องมีระบบการตรวจสอบบัญชีธนาคารโดยจัดให้ลูกค้าแสดงตน (Know Your Customer: KYC) ทำให้ผู้ซื้อหรือนักลงทุนที่ประสงค์จะแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีต้องส่งข้อมูลบางอย่างแก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น ข้อมูลบัญชี รายละเอียดการเข้าสู่ระบบ การชี้แจงแหล่งที่มาของเงิน และประวัติการทำธุรกรรม โดยการบังคับใช้มาตรการนี้รัฐบาลจีนต้องการทราบแหล่งที่มาของเงินทุน ป้องกันความเสี่ยงของการกระทำที่ผิดกฎหมายอันเกิดจากคริปโทเคอร์เรนซี

สำหรับประเทศไทยมาตรา 7 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561<sup>26</sup> บัญญัติให้ถือว่าผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลและผู้ให้บริการระบบเสนอขายโทเคนดิจิทัลตามพระราชกำหนดนี้เป็นสถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินและตามเอกสารธนาคารแห่งประเทศไทยที่รพท.ผนส.(23)ว.276/2561 เรื่องขอความร่วมมือสถาบันการเงินไม่ให้ทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี<sup>27</sup> ทำให้ก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่จะต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตนและพิสูจน์ทราบตัวตนของลูกค้าหรือนักลงทุน (customer verification) ที่ต้องการเข้าใช้ช่องทางของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลรายนั้น ๆ

<sup>26</sup> มาตรา 7 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

<sup>27</sup> “... ขอให้สถาบันการเงินถือปฏิบัติในเรื่องการรู้จักตัวตนของลูกค้า (Know Your Customer: KYC) และดำเนินการตรวจสอบเพื่อทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลูกค้า (Customer Due Diligence: CDD) อย่างเคร่งครัด ตามกฎหมายและประกาศที่เกี่ยวข้องตลอดจนแนวปฏิบัติที่ทางการอาจกำหนดเพิ่มเติมรวมทั้งร่วมกันดำเนินการเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการทำธุรกรรมดังกล่าวถูกใช้เป็นช่องทางในการกระทำผิดกฎหมาย”

ทั้งนี้ ตามมาตรา 21/3 ประกอบมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542<sup>28</sup>

การจัดให้ลูกค้าแสดงตน คือ กระบวนการที่ผู้ให้บริการใช้สำหรับการยืนยันตัวตนของลูกค้า โดยเฉพาะผู้ให้บริการด้านการเงินเพื่อให้มั่นใจได้ว่าลูกค้าไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการฟอกเงิน การติดสินบน หรือคดียุติธรรมใด ๆ<sup>29</sup> โดยข้อมูลของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องเรียกให้ลูกค้า แสดงแก่ตน ได้แก่ ชื่อเต็ม วันเดือนปีเกิด เลขบัตรประจำตัวประชาชนกรณีคนไทย เลขหนังสือเดินทางกรณีคนต่างด้าว สถานที่อยู่ ข้อมูลการติดต่อ หมายเลขโทรศัพท์ ที่อยู่อิเล็กทรอนิกส์ ภาพถ่าย อาชีพ ชื่อและสถานที่ตั้งของที่ทำงาน และลายมือชื่อของผู้ทำธุรกรรม<sup>30</sup> แต่อย่างไรก็ตาม แม้พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 จะกำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับใบอนุญาต จากคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีหน้าที่จะต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตน<sup>31</sup>อันจะทำให้ลูกค้าหรือนักลงทุน จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลบางประการแก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล แต่เนื่องจากธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีดำเนินบนระบบบล็อกเชนอันเป็นการเปิดเผยรายละเอียดข้อมูล เกี่ยวกับการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้นทุกธุรกรรมผ่านระบบบัญชีสาธารณะเพื่อกระจายอำนาจการ ตรวจสอบและยืนยันความถูกต้องของธุรกรรม ผู้ใช้งานทุกคนสามารถเข้าถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นได้ใน รูปแบบรหัสผ่านธุรกรรม (Transaction ID) เท่านั้น กล่าวคือ ผู้ใช้งานทุกรายสามารถเข้าถึงได้เฉพาะ รหัสธุรกรรมแต่ละธุรกรรมที่เกิดขึ้น แต่ไม่อาจทราบได้ถึงข้อมูลส่วนตัวของนักลงทุนหรือคู่สัญญาแต่

<sup>28</sup> มาตรา 21/3 ประกอบมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542

<sup>29</sup> Bitkub, **ความสำคัญของการทำ KYC** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.bitkub.com/blog/kyc-a2819343e15e> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>30</sup> คณะทำงานเพื่อจัดทำคู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม, **คู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม** (พฤษภาคม 2563) [ออนไลน์] แหล่งที่มา [https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs\\_May2563.pdf](https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs_May2563.pdf) สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>31</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, **รู้เขา รู้ระวัง รู้เท่าทัน สินทรัพย์ดิจิทัล** [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DigitalAssetInvestment-Guide.pdf>

ละรายได้ ดังนั้น แม้รัฐบาลจะออกข้อกำหนดเพื่อบังคับให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตนก็เป็นเพียงกระบวนการขั้นต้นในขั้นตอนการสมัครเข้าใช้บริการช่องทางของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเท่านั้นโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อทราบแหล่งที่มาของรายได้ที่นำมาลงทุนโดยไม่ส่งผลถึงข้อมูลการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีจึงไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้เช่นเดิม

จากการศึกษาลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีที่ดำเนินธุรกรรมโดยประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์ซึ่งเป็นรูปแบบการบันทึกข้อมูลที่ใช้หลักการเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัยร่วมกับกลไกฉันทามติทำให้ข้อมูลที่ถูกรับบันทึกไปแล้วสามารถเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขได้ยาก เพิ่มความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลโดยกระจายข้อมูลไปยังเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อมโยงกันในเครือข่ายบล็อกเชนโดยกลุ่มข้อมูลที่จัดเก็บจะเชื่อมต่อกับเป็นลูกโซ่ด้วยกระบวนการเข้ารหัส<sup>32</sup> ซึ่งข้อมูลแต่ละบล็อกจะมีรหัสแฮชของบล็อกก่อนหน้าเพื่อยืนยันความถูกต้องแล้วนำค่าที่ได้มาใช้เสมือนเป็นค่าลายพิมพ์นิ้วมือดิจิทัลประจำบล็อกข้อมูลแต่ละบล็อกทำให้การจัดเก็บข้อมูลมีเพียงข้อมูลชุดเดียวโดยไม่จำเป็นต้องมีตัวกลางในการควบคุม และลดความเสี่ยงในการถูกปลอมแปลงข้อมูล นอกจากนี้ เมื่อเป็นการดำเนินธุรกรรมผ่านระบบการเข้ารหัสข้อมูลทำให้ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีเป็นความลับ ไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ แต่อย่างไรก็ดี หากมีผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเข้ามาเป็นตัวกลางในการจับคู่ธุรกรรมซึ่งนักลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยรหัสกุญแจสาธารณะและต้องผูกหัสกุญแจส่วนตัวไว้กับผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลย่อมทราบข้อมูลของนักลงทุนทั้งข้อมูลส่วนตัวและข้อมูลการทำธุรกรรมของนักลงทุน

<sup>32</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

## 2.2 แนวโน้มการเข้าทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี

### 2.2.1 ความเป็นมาของคริปโทเคอร์เรนซี

แนวคิดที่เป็นที่มาของคริปโทเคอร์เรนซี คือ แนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาสกุลเงินดิจิทัลภายใต้พื้นฐานความคิดที่ต้องการนำเอาเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์มาใช้ในการสร้างสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการรูปแบบใหม่ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวเริ่มมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2523 ในช่วงแรกนักพัฒนาหรือนักวิศวกรรมคอมพิวเตอร์มีความท้าทายในการทำให้การพัฒนาสกุลเงินดิจิทัลมีความน่าเชื่อถือเทียบเท่ากับเงินตราที่มีรูปร่างและสามารถจับต้องได้จริง แต่ในยุคนั้นมีปัญหาบางประการที่ทำให้แนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาสกุลเงินดิจิทัลยังไม่ถูกสร้างออกมาให้สามารถใช้งานได้จริงเพราะไม่สามารถเทียบเท่าเงินตราจริงได้

จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2552 ชื่อของ “บิทคอยน์” ได้ถูกกล่าวถึงและเผยแพร่เป็นครั้งแรกในบทความชื่อ “Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System” หรือ Whitepaper ของบิทคอยน์โดยผู้เขียนที่ใช้ชื่อว่าซาโตชิ นากาโมโตะ ในบทความได้กล่าวถึงการแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากระบบการเงินการธนาคารแบบเดิมที่มีการดำเนินการในลักษณะการรวมศูนย์ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ<sup>33</sup> ดังนี้

1) ธุรกรรมในลักษณะการรวมศูนย์ต้องการเครดิตหรือความน่าเชื่อถือเชิงการเงินเข้ามาเกี่ยวข้องทำให้การใช้ผ่านตัวกลางมีโอกาที่ธุรกรรมอาจเกิดความผิดพลาดหรือถูกยกเลิกได้ เนื่องจากสถาบันการเงินที่เป็นตัวกลางอาจพบเจอกับปัญหาความขัดแย้งระหว่างตัวกลางกันเอง เช่น ปัญหาการจ่ายเงินไม่ถูกอนุมัติ ปัญหาถูกปฏิเสธการจ่ายเงินตามเช็ค หรือปัญหาบัตรเครดิตหมดอายุ เป็นต้น

<sup>33</sup> Satoshi Nakamoto, Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>  
สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

2) การมีตัวกลางทำให้ค่าใช้จ่ายและต้นทุนในการทำธุรกรรมสูง เนื่องจากตัวกลางมีการเก็บค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรมส่งผลให้ผู้ใช้งานไม่สามารถทำธุรกรรมขนาดเล็กได้ เนื่องจากต้นทุนในการทำธุรกรรมแพงกว่าจำนวนเงินในการทำธุรกรรม

3) ข้อมูลสำคัญทั้งหมดของผู้ใช้งานถูกจัดเก็บรวมศูนย์ไว้ที่ศูนย์เก็บข้อมูลของธนาคารหรือสถาบันการเงินตัวกลางจึงอาจเกิดความเสี่ยงที่ข้อมูลนั้นจะถูกกระทำในทางทุจริต หรืออาจเกิดการโจรกรรมข้อมูลเพื่อเข้าไปทำลายข้อมูลต่าง ๆ หรือเกิดการลักลอบแก้ไขจำนวนเงินในบัญชี หรืออาจมีการนำข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ใช้บริการไปเปิดเผยโดยไม่ได้รับอนุญาต

4) การทำธุรกรรมที่ต้องผ่านตัวกลางทำให้เกิดความล่าช้า เนื่องจากมีขั้นตอนการตรวจสอบและอนุมัติธุรกรรม

จากปัญหาของธุรกรรมแบบรวมศูนย์ ชาโตชิ นากาโมโตะจึงคิดค้นผสมผสานจากแนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาสกุลเงินดิจิทัลเพื่อสร้างระบบเงินสดอิเล็กทรอนิกส์แบบกระจายศูนย์ (decentralization)<sup>34</sup> ซึ่งไม่ต้องอาศัยอำนาจจากตัวกลางในการออกสกุลเงิน การชำระเงินและการตรวจสอบธุรกรรม ส่วนสำคัญของการพัฒนาระบบเงินสดอิเล็กทรอนิกส์แบบกระจายศูนย์ คือ การใช้ระบบการคำนวณแบบกระจาย (Proof-of-Work) โดยไม่ต้องมีตัวกลางเข้ามาจัดการ กล่าวคือ ธุรกรรมที่ถูกยืนยันแล้วจะไม่สามารถถูกย้อนคืนหรือถูกยกเลิกได้ซึ่งจะช่วยปกป้องผู้ขายจากการหลอกลวงในรูปแบบต่าง ๆ และระบบการใช้งานสัญญาขายแบบอัตโนมัติแบบไม่มีคนกลาง (escrow) นั้นก็จะถูกพัฒนาขึ้นอย่างง่ายตายเพื่อปกป้องผู้ซื้อ โดยเอกสาร Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System ได้นำเสนอวิธีการป้องกันการใช้จ่ายเงินซ้ำโดยการตั้งตัวอยู่ในระบบ Peer-to-Peer ที่จะลงบันทึกเวลาการเกิดของธุรกรรมนั้นและจะสร้างโจทย์ที่ต้องใช้กำลัง CPU

<sup>34</sup> เรื่องเดียวกัน

ในการแก้ปัญหาเพื่อยืนยันการเกิดขึ้นจริงและเกิดขึ้นในลำดับเวลาที่ถูกต้อง ไม่ได้ถูกแก้ไข หรือถูกนำมาแทรกแซงจากผู้ต้องการโจมตีระบบ<sup>35</sup>

เนื่องจากในโลกของบิทคอยน์ในยุคนั้นยังไม่เคยมีการแลกเปลี่ยนบิทคอยน์หรือการนำบิทคอยน์ไปซื้อขายสินค้าเกิดขึ้น มีเพียงการขุดเท่านั้น จึงเป็นไปได้ที่จะกำหนดมูลค่าเป็นตัวเงินให้กับหน่วยของสกุลเงินดิจิทัลอย่างบิทคอยน์ที่เกิดขึ้นใหม่ ต่อมาในปี พ.ศ. 2553 มีการนำบิทคอยน์ออกใช้สำหรับแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการครั้งแรกในโลกโดยชายคนหนึ่งตัดสินใจขายพิซซาโดยแลก 10,000 บิทคอยน์กับพิซซา 2 ถาด<sup>36</sup>ซึ่งหากคำนวณเป็นราคาบิทคอยน์ในปัจจุบัน (มกราคม พ.ศ. 2565) พิชซา 2 ถาดนั้นจะมีมูลค่ามากกว่า 460 ล้านบาท<sup>37</sup>

## 2.2.2 วัตถุประสงค์ของการเข้าทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี

หลังจากมีการคิดค้นบิทคอยน์ในปี พ.ศ. 2552 ในปลายปีเดียวกันนั้นมียุคกลุ่มคนจำนวนหนึ่งรวมตัวกันที่งาน Bitcointalk Forum ซึ่งเป็นงานประชุมเกี่ยวกับบิทคอยน์ที่เก่าแก่ที่สุด ขณะนั้นมีปัญหาใหญ่สำหรับโลกของบิทคอยน์ คือ การกำหนดมูลค่าของบิทคอยน์ หลังจากงานประชุมมีสมาชิกรายหนึ่งใช้ชื่อว่า “dwdollar” ประกาศข้อความสาธารณะในเว็บไซต์ของตนเองว่าในวันที่ 15 มกราคม พ.ศ. 2553 จะเปิดศูนย์ซื้อขายบิทคอยน์ขึ้นเป็นครั้งแรกของโลก<sup>38</sup> โดยการเปิดศูนย์ซื้อขายบิทคอยน์ในครั้งนั้น dwdollar จัดทำขึ้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทุกคนสามารถเข้าซื้อขายบิทคอยน์ได้อย่างสินค้า สามารถแลกบิทคอยน์เป็นดอลลาร์ และเก็งกำไรจากการซื้อขายบิทคอยน์ได้

<sup>35</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>36</sup> Bernard Marr, A Short History Of Bitcoin And Crypto Currency Everyone Should Read, [ออนไลน์], 2017. แหล่งที่มา <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2017/12/06/a-short-history-of-bitcoin-and-crypto-currency-everyone-should-read/?sh=64c336373f27> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

<sup>37</sup> ราคา 1 บิทคอยน์ ณ วันที่ 4 มกราคม 2565 เวลา 17.00 น. แหล่งที่มา <https://coinmarketcap.com>

<sup>38</sup> Dwdollar, Bitcoin Forum [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://bitcointalk.org/index.php?topic=20.0> สืบค้น ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2565

dwdollar ระบุว่าราคาแลกเปลี่ยนบิทคอยน์เป็นราคาจริง ณ ขณะนั้น (real-time exchange rate) ต่อมาหลังจาก dwdollar เปิดศูนย์ซื้อขายบิทคอยน์ มีศูนย์ซื้อขายรายใหญ่อื่นเปิดตัวขึ้นเช่นกัน ได้แก่ Bitcoinmarket, Mt.Gox และในปัจจุบันศูนย์ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ใหญ่ที่สุดตามรายงานของ coinmarketcap คือ บริษัท ไบแนนซ์ จำกัดซึ่งมีสกุลเงินคริปโทเคอร์เรนซีมากกว่า 16,307 รายการ ในตลาดซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี<sup>39</sup> โดยพฤติกรรมของผู้คนในปัจจุบันมีการใช้คริปโทเคอร์เรนซีในธุรกรรมที่หลากหลายทั้งการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีนอกแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การใช้เป็นสื่อกลางเพื่อชำระค่าสินค้าหรือบริการ การให้โดยไม่มีค่าตอบแทน การรับมรดก การได้รับจากการทำงาน การขูดเหรียญ และการฝากเหรียญเพื่อรับดอกเบี้ย

ประเทศไทยในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2556 บริษัท บิทคอยน์ จำกัด (Bitcoin Co. Ltd.) ได้ก่อตั้งขึ้นเพื่อให้บริการการเข้าถึงการซื้อขายบิทคอยน์ในประเทศไทย ในช่วงแรกการเข้าถึงบิทคอยน์ถูกจำกัดให้เป็นรายบุคคลเท่านั้น โดยบริษัท บิทคอยน์ จำกัดเปิดบริการซื้อและขายบิทคอยน์ภายใต้ชื่อโดเมน Bitcoin.co.th, Bitcoin.in.th, BTC.in.th, Bitcoins.in.th และต่อมาในเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2557 มีการพัฒนาและทดสอบเว็บไซต์แลกเปลี่ยน บริษัท บิทคอยน์ จำกัดได้เริ่มพัฒนาและคิดค้นวิธีการแลกเปลี่ยนของเว็บไซต์เองทั้งหมด โดยการเขียนรหัส (code) ขึ้นเองและใช้ชื่อย่อที่มาจาก Bitcoin Exchange เป็นชื่อว่า “BX.in.th” โดยระหว่างปี พ.ศ. 2560 จนถึง พ.ศ. 2562 บริษัท บิทคอยน์ จำกัดได้ดำเนินธุรกิจแลกเปลี่ยนบิทคอยน์อย่างต่อเนื่อง ต่อมาตลาดแลกเปลี่ยนบิทคอยน์ในประเทศไทยได้รับความนิยมขึ้นส่งผลให้มีผู้ให้บริการเป็นศูนย์ซื้อขายแลกเปลี่ยนสินทรัพย์

<sup>39</sup> จำนวนสกุลเงินคริปโทเคอร์เรนซี 16,307 รายการ ณ วันที่ 4 มกราคม 2565 เวลา 17.30 น. [ออนไลน์], 2022. แหล่งที่มา <https://coinmarketcap.com/th/all/views/all/>



ดิจิทัลเพิ่มมากขึ้น เช่น บริษัท บิทคับ ออนไลน์ จำกัดซึ่งก่อตั้งในเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2561 เป็นต้น<sup>40</sup>

รายงานของศูนย์วิจัยกสิกรไทยเปิดเผยว่าในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2564 มีจำนวนบัญชีซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทยกว่า 1.9 ล้านบัญชี<sup>41</sup> ซึ่งแม้จะน้อยกว่าบัญชีซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ราว 2.1 เท่าแต่ก็มีอัตราการขยายตัวสูงอยู่ที่ร้อยละ 27.6 ต่อเดือน ขณะที่บัญชีซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์มีอัตราการเติบโตเพียงร้อยละ 2.9 ต่อเดือน และรายงานสรุปภาวะตลาดสินทรัพย์ดิจิทัลรายสัปดาห์โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) แสดงข้อมูลว่า ณ วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2565 ตลาดสินทรัพย์ดิจิทัลทั่วโลกมีมูลค่าประมาณ 0.93 ล้านล้านดอลลาร์สหรัฐฯ โดยร้อยละ 42.5 มาจากบิทคอยน์และมีมูลค่าการซื้อขายล่าสุด 64 พันล้านดอลลาร์สหรัฐฯต่อวัน<sup>42</sup> สะท้อนให้เห็นถึงความนิยมลงทุนในตลาดคริปโทเคอร์เรนซีในไทยเป็นอย่างมาก<sup>43</sup>

ในปัจจุบันธุรกรรมการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีนั้น นักลงทุนส่วนใหญ่มักใช้เพื่อเป็นทางเลือกในการลงทุนและเก็งกำไร โดยเหตุผลที่ทำให้ผู้คนจำนวนมากให้ความสนใจลงทุนและเก็งกำไรในคริปโทเคอร์เรนซี<sup>44</sup> มี 4 ประการดังต่อไปนี้

1) ลักษณะของธุรกรรมแบบกระจายศูนย์ คือ ให้ผู้ใช้งานคริปโทเคอร์เรนซีทุกคนในระบบสามารถตรวจสอบความถูกต้องของธุรกรรมที่เกิดขึ้นได้ทุกธุรกรรม โดยระบบจะนำข้อมูลที่เป็นคำร้อง

<sup>40</sup> TNN Online, เปิด Timeline บิทคอยน์ในไทย จุดเริ่มต้น-จุดสิ้นสุด [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.tnnthailand.com/news/wealth/15926/> สืบค้น ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 2565

<sup>41</sup> ศูนย์วิจัยกสิกรไทย, ภาษีคริปโทฯ กฎกติกาที่นักลงทุน...ต้องรู้ [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.kasikornresearch.com/th/analysis/k-social-media/Pages/Cryptocurrency-FB-19-01-2022.aspx> สืบค้น ณ วันที่ 25 มิถุนายน 2565

<sup>42</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รายงานสรุปภาวะตลาดสินทรัพย์ดิจิทัล รายสัปดาห์ [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Pages/WEEKLYREPORT.aspx> สืบค้น ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 2565

<sup>43</sup> Standard Wealth, สํารวจ “ตลาดคริปโทเคอร์เรนซี” ของไทย ท่ามกลางเทรนด์การลงทุนที่กำลังเฟื่องฟู [ออนไลน์], 23 ธันวาคม 2564 แหล่งที่มา <https://thestandard.co/cryptocurrency-upbit/> สืบค้น ณ วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>44</sup> LEE, David Kuo Chuen; GUO, Li; and WANG, Yu. Cryptocurrency: A new investment opportunity?. (2018). Journal of Alternative Investments. 20, (3), 16-40. Research Collection Lee Kong Chian School Of Business.

ขออนุมัติทำธุรกรรมจากผู้ใช้งานทุกรายมาแสดงไว้ในบัญชีสาธารณะโดยผู้ใช้งานทุกรายจะได้รับ  
 สำเนาข้อมูลบัญชีสาธารณะนี้เพื่อเปิดโอกาสให้สามารถร่วมกันตรวจสอบยืนยันธุรกรรมต่าง ๆ ที่  
 เกิดขึ้นในระบบได้ อีกทั้งระบบยังจูงใจให้ผู้ใช้งานเกิดการแข่งขันกันตรวจสอบโดยผู้ใช้งานที่สามารถ  
 ตรวจสอบได้สำเร็จเป็นคนแรกได้รับบิทคอยน์เป็นค่าตอบแทนทำให้นักลงทุนให้ความสนใจลงทุนใน  
 คริปโทเคอร์เรนซีอย่างมาก เนื่องจากเห็นว่าเป็นธุรกรรมที่น่าเชื่อถือ โปร่งใส ไม่ผ่านตัวกลาง เช่น  
 ธนาคาร และนักซุดสามารถสร้างรายได้จำนวนมากจากการซุดคริปโทเคอร์เรนซีได้

2) ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีความยืดหยุ่น เนื่องจากสามารถทำธุรกรรมผ่านกระเป๋าเงิน  
 ทางออนไลน์ได้โดยปราศจากค่าธรรมเนียม อีกทั้งการทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่จำกัดพรมแดน  
 หรือขอบเขตพื้นที่ทำให้การซื้อขายหรือการโอนคริปโทเคอร์เรนซีสามารถกระทำได้แม้ผู้โอนและผู้รับ  
 โอนอยู่ต่างพรมแดนกันซึ่งแตกต่างจากการดำเนินธุรกรรมผ่านธนาคารที่แม้จะสามารถดำเนินธุรกรรม  
 ระหว่างประเทศได้ แต่อาจต้องใช้เวลาานาน มีค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรมที่สูง และอาจต้องได้รับการ  
 ตรวจสอบและยืนยันจากธนาคารตัวกลางเสียก่อน

3) ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีความโปร่งใส เนื่องจากธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซีเป็น  
 การดำเนินธุรกรรมบนระบบบล็อกเชนซึ่งเป็นการประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์มี  
 การกระจายข้อมูลไปยังเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เชื่อมโยงกับในเครือข่ายบล็อกเชนโดยกลุ่มข้อมูลที่  
 จัดเก็บจะเชื่อมต่อกับเป็นลูกโซ่ด้วยกระบวนการเข้ารหัส<sup>45</sup> ซึ่งข้อมูลแต่ละบล็อกจะมีรหัสแฮชของ  
 บล็อกก่อนหน้าโดยการเข้ารหัสทางเดียวเพื่อยืนยันความถูกต้องแล้วนำค่าที่ได้มาใช้เสมือนเป็นค่าลาย  
 พิมพ์นิ้วมือดิจิทัลประจำบล็อกข้อมูลแต่ละบล็อก<sup>46</sup> ทำให้การจัดเก็บข้อมูลสามารถมีเพียงข้อมูลซุด

<sup>45</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

<sup>46</sup> Satoshi Nakamoto, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>  
 สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

เดียวโดยไม่จำเป็นต้องมีตัวกลางในการควบคุมและลดความเสี่ยงในการถูกปลอมแปลงข้อมูล นอกจากนี้จะต้องมีการตรวจสอบธุรกรรมจากบุคคลที่สามที่อยู่ในระบบโดยเป็นรูปแบบการตรวจสอบแบบเห็นพ้องต้องกัน หากมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อมูลธุรกรรมหรือเงื่อนไขการทำธุรกรรม การเปลี่ยนแปลงนั้นจะต้องได้รับการตรวจสอบและลงความเห็นจากสมาชิกในเครือข่ายส่งผลให้การบริการข้อมูลในระบบบล็อกเชนมีความปลอดภัย น่าเชื่อถือ และยากต่อการแก้ไข

4) ธุรกรรมดำเนินการได้อย่างรวดเร็ว เนื่องจากธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซีสามารถดำเนินการให้สำเร็จได้ภายใน 1-2 วินาทีทำให้การโอนคริปโทเคอร์เรนซีสามารถทำได้จากทุกพื้นที่ทั่วโลกและธุรกรรมจะแล้วเสร็จภายใน 1-2 วินาที

5) ค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรมต่ำ ในการโอนคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละครั้ง นักลงทุนจะเสียค่าธรรมเนียมในการโอนค่อนข้างต่ำหรือในบางธุรกรรมในบางศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลอาจไม่มีค่าธรรมเนียม

เครือข่ายโทรทัศน์สหรัฐอเมริกาเสนอข่าวสารเกี่ยวกับตลาดหุ้นทั่วโลกและทำการสำรวจความคิดเห็นผ่านช่องทางออนไลน์โดยจัดทำขึ้นระหว่างวันที่ 4 ถึง 11 สิงหาคม พ.ศ. 2564 จากกลุ่มตัวอย่างทั่วสหรัฐอเมริกา โดยผู้ตอบแบบสำรวจนี้ได้รับการคัดเลือกจากผู้คนมากกว่า 2 ล้านคนมาทำแบบสำรวจบนแพลตฟอร์ม SurveyMonkey ในแต่ละวัน มีการถ่วงน้ำหนักกลุ่มสำรวจสำหรับอายุ เชื้อชาติ เพศ การศึกษา และภูมิศาสตร์เพื่อสะท้อนองค์ประกอบทางประชากรของประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า มีประชาชนจำนวนร้อยละ 10 ของประชาชนที่อยู่ในสหรัฐอเมริกากลางทุนในคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งมีอัตราส่วนใกล้เคียงกับจำนวนประชาชนที่ลงทุนในหลักทรัพย์หรือหุ้นซึ่งมี

อัตราส่วนคือร้อยละ 12 ของประชาชนที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา<sup>47</sup> โดยเหตุผลของนักลงทุนที่ตัดสินใจลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีมี 2 เหตุผลที่ได้รับการเลือกมากที่สุด<sup>48</sup> คือ

1) นักลงทุนร้อยละ 70 ของผู้ทำแบบสำรวจเชื่อว่าคริปโทเคอร์เรนซีมีศักยภาพในการเติบโตระยะยาวและมีความคิดที่ว่าหากมีความผันผวนด้านราคาก็จะไม่กระทบกับการลงทุนระยะยาวมากนัก และนักลงทุนมีความเชื่อว่าราคาของคริปโทเคอร์เรนซีจะเพิ่มสูงขึ้นทำให้ได้กำไรจากการซื้อขายแม้จะไม่ได้ซื้อมาในราคาที่ต่ำที่สุด

2) นักลงทุนร้อยละ 26 ของผู้ทำแบบสำรวจเชื่อว่าคริปโทเคอร์เรนซีมีศักยภาพในการเติบโตอย่างรวดเร็วในเวลาอันสั้น นักลงทุนบางรายเข้าซื้อหรือลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อทำกำไรในระยะสั้น

## 2.3 ธุรกิจการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล

### 2.3.1 ธุรกิจการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย

ในประเทศไทยการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยผ่านตัวกลางอยู่ภายใต้พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 โดยมาตรา 3 ได้ให้คำนิยาม “ธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล”<sup>49</sup> ไว้ว่า “ธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า การประกอบธุรกิจตามประเภทดังต่อไปนี้ (1) ศูนย์ซื้อขาย

<sup>47</sup> Victoria Rodriguez, CNBC|Momentive Poll: “Invest in You” August 2021 [ออนไลน์], 18 สิงหาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.surveymonkey.com/curiosity/cnbc-invest-in-you-august-2021/> สืบค้น ณ วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>48</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>49</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 บัญญัติว่า “ธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า การประกอบธุรกิจตามประเภทดังต่อไปนี้

- (1) ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล
- (2) นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล
- (3) ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล
- (4) กิจกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการ ก.ล.ต.

สินทรัพย์ดิจิทัล<sup>50</sup> (2) นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล<sup>51</sup> (3) ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล<sup>52</sup> และ (4) กิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามข้อเสนอแนะของ คณะกรรมการ ก.ล.ต. และนอกจากการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลแล้ว นักลงทุนสามารถทำการซื้อขายผ่านช่องทางอื่นนอกเหนือจากที่พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 กำหนดได้ เช่น การซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคลและการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาเฉพาะการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ คณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 อันได้แก่ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลเท่านั้น ไม่รวมถึงการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยวิธีอื่นซึ่งไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ คณะกรรมการ ก.ล.ต. เช่น การซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคลการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ เป็นต้น

กรณีซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเป็นผู้ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางจัดให้มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลโดยการจับคู่หรือหาคู่สัญญาหรือการจัดระบบหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อ ขาย หรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถ

<sup>50</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 บัญญัติว่า “ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า ศูนย์กลางหรือเครือข่ายใด ๆ ที่จัดให้มีขึ้นเพื่อการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัล โดยการจับคู่หรือหาคู่สัญญาให้ หรือการจัดระบบหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทำความตกลงหรือจับคู่กันได้ โดยกระทำเป็นทางคำปกติ แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงศูนย์กลางหรือเครือข่ายในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

<sup>51</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 บัญญัติว่า “นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า บุคคลซึ่งให้บริการหรือแสดงต่อบุคคลทั่วไปว่าพร้อมจะให้บริการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลให้แก่บุคคลอื่นโดยกระทำเป็นทางคำปกติและได้รับค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนอื่น แต่ไม่รวมถึงการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

<sup>52</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 บัญญัติว่า “ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า บุคคลซึ่งให้บริการหรือแสดงต่อบุคคลทั่วไปว่าพร้อมจะให้บริการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลในนามของตนเองเป็นทางคำปกติโดยกระทำนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล แต่ไม่รวมถึงการให้บริการในลักษณะที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด

ทำความเข้าใจหรือจับคู่กันได้<sup>53</sup> โดยดำเนินธุรกรรมผ่านทางช่องทางต่าง ๆ ที่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกำหนด เช่น แอปพลิเคชันหรือเว็บไซต์ของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลแต่ละราย เป็นต้น ส่วนการชำระราคา เมื่อการจับคู่สำเร็จจะระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ราคาที่ตั้งขายกับราคาที่ตั้งซื้อไว้ตรงกัน จำนวนเงินที่ผู้ซื้อตั้งไว้ก็จะถูกโอนไปยังผู้ขายที่ระบบของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจับคู่ให้ การทำธุรกรรมซื้อขายก็จะเป็นอันเสร็จสมบูรณ์ ผู้ขายจะได้เงินจำนวนเดียวกันกับที่ตนตั้งราคาขายเข้ามาอยู่ในกระเป๋าเงิน โดยในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ซื้อและผู้ขายจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการซื้อขายทุกครั้งเมื่อการทำธุรกรรม โดยค่าธรรมเนียมของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลแต่ละแห่งจะแตกต่างกัน เช่น ค่าธรรมเนียมร้อยละ 0.25 หรือ 0.20 ของมูลค่าที่ซื้อหรือขายในแต่ละครั้ง

กรณีซื้อขายผ่านนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลนั้นหมายถึง ผู้ให้บริการทางการเงินออนไลน์สำหรับผู้ใช้ที่ต้องการซื้อหรือขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ซื้อและผู้ขายที่เข้ามาใช้บริการ ข้อแตกต่างของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกับนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล คือ การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลต้องพิจารณาราคาตามที่นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกำหนดซึ่งแตกต่างจากการซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่พิจารณาจากราคาตลาดในขณะที่ทำการซื้อขาย<sup>54</sup>

กรณีซื้อขายผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล วิธีการซื้อขายประเภทนี้เป็นการกระทำนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้ให้บริการรับซื้อและขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยหากำไรจาก

<sup>53</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, **ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล** [ออนไลน์], กรกฎาคม 2561. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/pages/lawandregulations/digitalassetbusiness.aspx#DAforms>

<sup>54</sup> Bitpanda, **The different between a cryptocurrency broker and an exchange** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.bitpanda.com/academy/en/lessons/the-difference-between-a-cryptocurrency-broker-and-an-exchange/> สืบค้น ณ วันที่ 2 มีนาคม 2565

ส่วนต่างของราคาซื้อและราคาขายในลักษณะเดียวกับผู้ค้าเงินตราต่างประเทศซึ่งผู้ซื้อและผู้ขายไม่ได้ทำธุรกรรมกันโดยตรงแต่จะทำธุรกรรมผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล

จากการพิจารณาลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีในหัวข้อที่ 2.1 ผู้เขียนได้อธิบายถึงการเป็นธุรกรรมที่มีลักษณะเฉพาะ คือ การเข้ารหัสเพื่อรักษาความปลอดภัย ระบบกฎแฉส่วนตัว การเก็บข้อมูลแบบบล็อกเชน และการแสดงผลผ่านรหัสธุรกรรมซึ่งลักษณะเฉพาะดังกล่าวส่งผลให้ธุรกรรม การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นธุรกรรมที่ไม่สามารถระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขายได้ แต่อย่างไรก็ดี การไม่สามารถระบุตัวตนจะเกิดขึ้นเฉพาะกรณีที่เป็นการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านระบบ เบราเซอร์ที่ผู้ซื้อและผู้ขายดำเนินการแก่กันเองโดยไม่ผ่านตัวกลางหรือเป็นการซื้อขายโดยตรงระหว่าง บุคคลเท่านั้น จะไม่เกิดขึ้นกับกรณีซื้อขายผ่านตัวกลาง เช่น ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล หรือผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล

เอกสาร “Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System”<sup>55</sup> ซาโตชิ นากาโมโตะให้ ข้อมูลไว้ว่า ความเป็นส่วนตัวของผู้ใช้งานจะไม่ถูกเปิดเผย ผู้ใช้งานรายอื่นสามารถตรวจหรือติดตาม ธุรกรรมได้ผ่านระบบบัญชีสาธารณะ กล่าวคือ สามารถเห็นว่าธุรกรรมที่กำลังเกิดขึ้นนั้นเป็นการส่งต่อ หรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง แต่ไม่มีข้อมูลที่จะเชื่อมโยงไปยัง ข้อมูลส่วนตัวที่แท้จริงของคู่สัญญาเพราะการทำธุรกรรมไม่ต้องใช้ชื่อจริงและที่อยู่ของผู้เข้าทำธุรกรรม โดยระบบจะแสดงออกเป็นรหัสแฮช<sup>56</sup> ซึ่งเป็นรหัสประจำตัวของผู้ทำธุรกรรมในธุรกรรมใดธุรกรรม หนึ่ง เพราะฉะนั้น แม้จะมีการเปิดเผยรายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรมที่เกิดขึ้นทุกธุรกรรม ผ่านระบบบัญชีสาธารณะเพื่อกระจายอำนาจการตรวจสอบและยืนยันความถูกต้องของธุรกรรม

<sup>55</sup> Satoshi Nakamoto, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

<sup>56</sup> Hash หรือ Hash function คือกลไกในการแปลงข้อมูล โดยการนำเอาข้อมูลต่าง ๆ มาทำการเข้ารหัสและผ่านกระบวนการทางคณิตศาสตร์ซึ่ง เรียกว่า Hash เพื่อให้เกิดข้อมูลที่มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งในที่นี้เรียกว่า ค่าแฮช (Hash value)

แต่ระบบถูกออกแบบไว้ให้ไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ ซึ่งลักษณะเช่นนี้นี้จะเกิดขึ้นเฉพาะกรณีที่เป็นการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านระบบเบรอาเซอร์โดยไม่ผ่านตัวกลางหรือเป็นการซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคลเท่านั้น นอกจากนี้เอกสารดังกล่าว<sup>57</sup> ยังได้ระบุว่าวิธีการที่จะทำให้บัญชีของผู้ซื้อและผู้ขายมีความเป็นส่วนตัว คือ เจ้าของบัญชีต้องจัดเก็บรหัสกุญแจสาธารณะไว้ แต่อย่างไรก็ดีวิธีการดังกล่าวนี้ไม่อาจทำได้จริงได้ทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้ใช้งานหรือนักลงทุนส่วนใหญ่มักเปิดเผยรหัสกุญแจสาธารณะ เช่น การเปิดเผยในขณะที่ต้องการรับบิทคอยน์เข้าสู่บัญชีของตนเอง<sup>58</sup> หรือการเปิดเผยในขณะเข้าซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านตัวกลาง เช่น เข้าซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล หรือผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งถือเป็นการที่เจ้าของบัญชียินยอมให้ข้อมูลความเป็นส่วนตัวของตนเองตกอยู่ในความรับรู้ของตัวกลางโดยมีจุดประสงค์เพื่อให้เจ้าของบัญชีสามารถใช้บริการจากตัวกลางเพื่อแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเงินตราหรือแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นคริปโทเคอร์เรนซีได้<sup>59</sup>



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

---

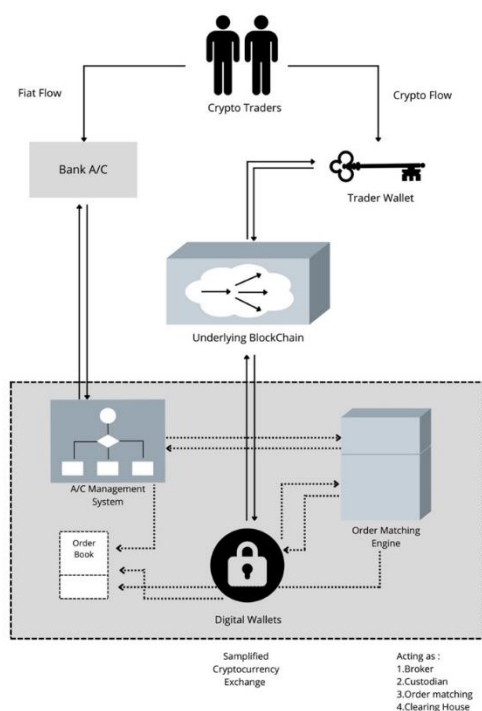
<sup>57</sup> Satoshi Nakamoto, *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System* [ออนไลน์], 2008. แหล่งที่มา <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 3 มกราคม 2565

<sup>58</sup> Liam Morris, "Anonymity Analysis of Cryptocurrencies," (2015). Thesis. Rochester Institute of Technology. page 21.

<sup>59</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 22.



ภาพที่ 4 ธูรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล



ที่มา : Project Summary Report “Cryptocurrency Exchanges: Structure and Risks”<sup>60</sup>

ลักษณะการทำธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีแต่เดิม ผู้ทำธุรกรรมจะไม่ถูกบังคับให้ต้องแจ้งข้อมูลที่เป็นความลับหรือข้อมูลส่วนตัว เช่น ชื่อ นามสกุล ที่อยู่ ทะเบียน เป็นต้น<sup>61</sup> แต่อย่างไรก็ดี เมื่อในภาคธุรกิจหลายประเภทปรับตัวยอมรับคริปโทเคอร์เรนซีมากขึ้นส่งผลให้เกิดปัญหาแก่รัฐทั่วโลก คือ มีการนำสินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่มีแหล่งที่มาชัดเจนไปใช้ประโยชน์หรือกระทำการใดในลักษณะที่เป็นการหลอกลวงประชาชนหรือที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชญากรรม เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีถูกชุด ถูกใช้ และถูกซื้อขายแลกเปลี่ยนผ่านช่องทางออนไลน์แบบไม่สามารถระบุตัวตนได้โดยสิ้นเชิงทำให้เป็นช่องทางในการแสวงหาประโยชน์อันมิชอบด้วยกฎหมายของบุคคลบางกลุ่ม

<sup>60</sup> Said Nawaz ACCA, “Cryptocurrency Exchanges: Structure and Risks,” *Project Summary Report* (June 2018): 6.

<sup>61</sup> Mehmet Huseyin Bilgin, Hakan Danis, Ender Demir, *Eurasian Economic Perspectives: Proceedings of the 26th and 27th Eurasia Business and Economics Society Conferences* (Springer International Publishing; Springer, 2020). หน้า 172.

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐบาลบางประเทศ เช่น ประเทศจีนซึ่งเป็นประเทศที่มีอัตราการทำธุรกรรมเป็นร้อยละ 95 ของปริมาณการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีทั่วโลกในปี พ.ศ. 2560 ได้ออกมาตรการกำหนดให้นักลงทุนต้องยืนยันตัวตนเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการกำกับดูแลของธนาคารกลางจีนฉบับใหม่ คือ กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องมีระบบการตรวจสอบบัญชีธนาคารและจัดให้มีการยืนยันตัวตน ส่งผลให้ผู้ซื้อหรือนักลงทุนที่ประสงค์จะแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีจะต้องส่งข้อมูลบางอย่างแก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล เช่น ข้อมูลบัญชีรายละเอียดการเข้าสู่ระบบ การชี้แจงแหล่งที่มาของเงิน และประวัติการทำธุรกรรม โดยการบังคับใช้มาตรการนี้รัฐบาลจีนต้องการทราบแหล่งที่มาของเงินทุน ป้องกันความเสี่ยงของการกระทำที่ผิดกฎหมายอันเกิดจากคริปโทเคอร์เรนซี

สำหรับประเทศไทยมาตรา 7 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561<sup>62</sup> บัญญัติให้ถือว่าผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลและผู้ให้บริการระบบเสนอขายโทเคนดิจิทัลตามพระราชกำหนดนี้เป็นสถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และตามเอกสารธนาคารแห่งประเทศไทยที่ชปท.ผนส.(23)ว.276/2561 เรื่องขอความร่วมมือสถาบันการเงินไม่ให้ทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี<sup>63</sup> ทำให้ก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่จะต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตนและพิสูจน์ทราบตัวตนของลูกค้าหรือนักลงทุนต้องการเข้าใช้ช่องทางของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลรายนั้น ๆ ทั้งนี้ ตามมาตรา 21/3 ประกอบมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542<sup>64</sup>

<sup>62</sup> มาตรา 7 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

<sup>63</sup> “... ขอให้สถาบันการเงินถือปฏิบัติในเรื่องการรู้จักตัวตนของลูกค้า (Know Your Customer: KYC) และดำเนินการตรวจสอบเพื่อทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลูกค้า (Customer Due Diligence: CDD) อย่างเคร่งครัด ตามกฎหมายและประกาศที่เกี่ยวข้องตลอดจนแนวปฏิบัติที่ทางการอาจกำหนดเพิ่มเติมรวมทั้งร่วมกันดำเนินการเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการทำธุรกรรมดังกล่าวถูกใช้เป็นช่องทางในการกระทำความผิดกฎหมาย”

<sup>64</sup> มาตรา 21/3 ประกอบมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542

สาเหตุที่ต้องยืนยันตัวตนของลูกค้าเพื่อให้มั่นใจได้ว่าลูกค้าไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการฟอกเงิน การติดสินบน หรือคดีทุจริตใด ๆ<sup>65</sup> โดยข้อมูลที่ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องเรียกให้ลูกค้าแสดงแก่ตน ได้แก่ ชื่อเต็ม วันเดือนปีเกิด เลขบัตรประจำตัวประชาชนกรณีคนไทย เลขหนังสือเดินทางกรณีคนต่างด้าว สถานที่อยู่ ข้อมูลการติดต่อ หมายเลขโทรศัพท์ ที่อยู่ อีเล็กทรอนิกส์ ภาพถ่าย อาชีพ ชื่อและสถานที่ตั้งของที่ทำงาน และลายมือชื่อของผู้ทำธุรกรรม<sup>66</sup> อย่างไรก็ตาม แม้พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 จะกำหนดให้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับใบอนุญาตจากคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีหน้าที่จะต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตน<sup>67</sup> อันจะทำให้ลูกค้าหรือนักลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลบางประการแก่ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลก็ไม่ส่งผลให้ผู้ใช้งานแต่ละรายทราบข้อมูลส่วนตัวของผู้ใช้งานรายอื่น เนื่องจากผู้ใช้งานทุกคนสามารถเข้าถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นได้ในรูปแบบรหัสผ่านธุรกรรมเท่านั้น แต่ผู้ที่ทราบข้อมูลส่วนตัวของตัวนักลงทุนแต่ละรายคือ ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลดังกล่าวต่อไป

เมื่อธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเกิดขึ้นแล้ว ผู้ซื้อและผู้ขายจะได้รับรหัสธุรกรรมซึ่งเป็นรหัสประจำตัวสำหรับรายการธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละรายการ ซึ่งรหัสจะประกอบไปด้วยตัวเลขและตัวอักษรภาษาอังกฤษ และแต่ละรหัสจะมีความเฉพาะตัวและแตกต่างกัน เช่น 0xb1106ee6cf903df1f26f802ed38ae8945a48afdd706749111

<sup>65</sup> <https://www.bitkub.com/blog/kyc-a2819343e15e> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>66</sup> คณะทำงานเพื่อจัดทำคู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม, คู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม (พฤษภาคม 2563) [ออนไลน์], 2563 แหล่งที่มา

[https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs\\_May2563.pdf](https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs_May2563.pdf) สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>67</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รู้เขา รู้เรา รู้เท่าทัน สินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/Documents/DigitalAsset/DigitalAssetInvestment-Guide.pdf>

1006151894a5c5f โดยรหัสธุรกรรมนั้นมีขึ้นเพื่อให้ผู้ซื้อหรือผู้ขายสามารถติดตามสถานะธุรกรรมของตนในบล็อกเชนได้<sup>68</sup> ซึ่งหากผู้ซื้อหรือผู้ขายทำการตรวจสอบสถานะธุรกรรมของตน จะพบข้อมูลรายละเอียดต่าง ๆ อันได้แก่ บล็อกเชนใดที่เกิดการทำธุรกรรม เวลาของการทำธุรกรรม จำนวนคริปโทเคอร์เรนซีที่ทำการโอนหรือรับโอนแก่กัน ที่อยู่บัญชีของผู้ซื้อหรือผู้ขายอีกฝ่ายหนึ่ง มูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีที่โอนแก่กัน และค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรม<sup>69</sup> แต่อย่างไรก็ดี แม้ผู้ซื้อและผู้ขายจะทราบที่อยู่บัญชีของอีกฝ่ายหนึ่งแต่ทั้งสองฝ่ายไม่อาจตรวจสอบต่อไปได้ถึงข้อมูลส่วนตัวที่แท้จริงของคู่สัญญา เช่น ชื่อ สกุล ที่อยู่ของผู้ซื้อและผู้ขาย เนื่องจากข้อมูลกระเป๋าเงินผู้รับและผู้โอนนั้นจะแสดงผลเป็นตัวเลขประจำกระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซีจำนวน 41 หลักซึ่งเป็นตัวเลขปะปนกับตัวอักษร ทั้งนี้ ผู้ที่สามารถตรวจสอบข้อมูลส่วนตัวที่แท้จริงของคู่สัญญาจากรหัสธุรกรรมได้คือ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล เนื่องจากศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้รักษารหัสกุญแจส่วนตัวของผู้ซื้อหรือผู้ขายตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 2.1.2 ดังนั้น เมื่อมีการโอนคริปโทเคอร์เรนซีระหว่างบัญชี ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทราบได้ว่าบัญชีต้นทางคือบัญชีของผู้ใด มีรายละเอียดข้อมูลส่วนตัวอย่างไร และเมื่อมีการรับโอนคริปโทเคอร์เรนซี ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทราบได้ว่าบัญชีที่รับโอนคือบัญชีของผู้ใด มีรายละเอียดและข้อมูลส่วนตัวอย่างไร

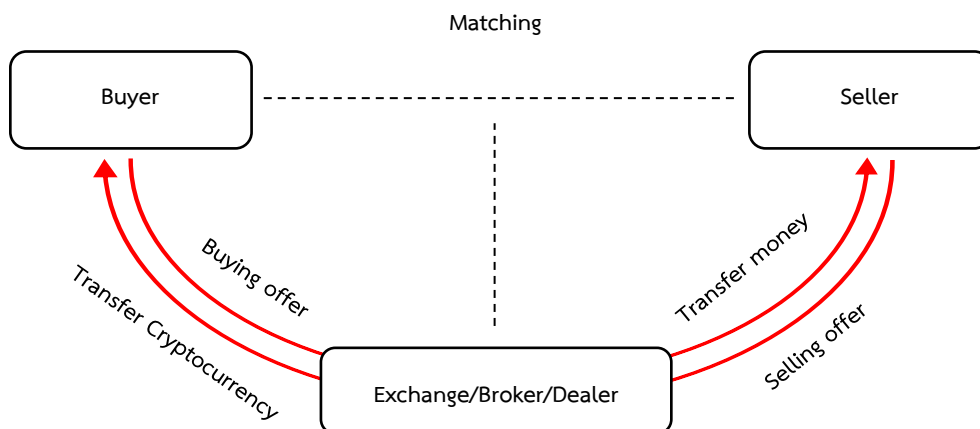
<sup>68</sup> Bitkub Support, **Transaction ID คืออะไร?** [ออนไลน์] แหล่งที่มา [https://support.bitkub.com/hc/th/articles/360018512631-Transaction-ID-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3#::-text=%E0%B8%A3%E0%B8%AB%E0%B8%B1%E0%B8%AA%E0%B8%98%E0%B8%B8%E0%B8%A3%E0%B8%81%E0%B8%A3%E0%B8%A3%E0%B8%A1%20\(Transaction%20ID%20%E0%B8%AB%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B8%AD,%E0%B8%95%E0%B8%B1%E0%B8%A7%E0%B8%AD%E0%B8%A2%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B9%80%E0%B8%8A%E0%B9%88%E0%B8%99%200xb1106ee6cf903df1f26f802ed38ae8945a48afdd7067491111070674911a5c5f](https://support.bitkub.com/hc/th/articles/360018512631-Transaction-ID-%E0%B8%84%E0%B8%B7%E0%B8%AD%E0%B8%AD%E0%B8%B0%E0%B9%84%E0%B8%A3#::-text=%E0%B8%A3%E0%B8%AB%E0%B8%B1%E0%B8%AA%E0%B8%98%E0%B8%B8%E0%B8%A3%E0%B8%81%E0%B8%A3%E0%B8%A3%E0%B8%A1%20(Transaction%20ID%20%E0%B8%AB%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B8%AD,%E0%B8%95%E0%B8%B1%E0%B8%A7%E0%B8%AD%E0%B8%A2%E0%B9%88%E0%B8%B2%E0%B8%87%E0%B9%80%E0%B8%8A%E0%B9%88%E0%B8%99%200xb1106ee6cf903df1f26f802ed38ae8945a48afdd7067491111070674911a5c5f) สืบค้น ณ วันที่ 12 มิถุนายน 2565

<sup>69</sup> Bitstamp, **Where to track cryptocurrency transactions?** <https://blog.bitstamp.net/post/where-to-track-cryptocurrency-transactions/> สืบค้น ณ วันที่ 3 กรกฎาคม 2565

### 2.3.2 การกำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลในประเทศไทย

จากการศึกษาลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 แสดงให้เห็นว่าการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 นั้นเป็นการดำเนินธุรกรรมผ่านตัวกลาง อันได้แก่ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งตัวกลางล้วนอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยหน่วยงานของรัฐ คือ สำนักงาน ก.ล.ต. โดยการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละครั้ง ผู้ซื้อและผู้ขายไม่ได้ทำการติดต่อทำธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีแก่กันเองโดยตรงแต่มีผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นตัวกลางในการจับคู่ธุรกรรม และเมื่อมีการทำธุรกรรมเสร็จสิ้นแล้ว ผู้ซื้อจะได้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซีและผู้ขายจะได้รับชำระราคาและหากผู้ซื้อและผู้ขายต้องการตรวจสอบรหัสธุรกรรมสามารถตรวจสอบได้เพียงสถานะการโอนคริปโทเคอร์เรนซี บล็อกเชนใดที่เกิดการทำธุรกรรม เวลาของการทำธุรกรรม กระเป๋าเงินผู้รับและผู้โอน มูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีที่โอนแก่กัน และค่าธรรมเนียมในการทำธุรกรรมเท่านั้น ไม่สามารถตรวจสอบข้อมูลส่วนตัวของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้ แต่อย่างไรก็ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น เนื่องจากศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้รักษารหัสกุญแจส่วนตัวของผู้ซื้อหรือผู้ขาย ดังนั้น ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทราบได้ว่าบัญชีต้นทางคือบัญชีของผู้ใด มีรายละเอียดข้อมูลส่วนตัวอย่างไร และเมื่อมีการรับโอนคริปโทเคอร์เรนซี ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์สามารถทราบได้ว่าบัญชีที่รับโอนคือบัญชีของผู้ใด มีรายละเอียดและข้อมูลส่วนตัวอย่างไร ส่งผลให้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้มีข้อมูลของนักลงทุนมากที่สุดทำให้การดำเนินกิจการของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจำต้องอยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานของรัฐซึ่งในปัจจุบันอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงาน ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

ภาพที่ 5 การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล



ที่มา : ผู้เขียน

จากปัจจัยดังกล่าวส่งผลให้คณะกรรมการ ก.ล.ต. อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 10(1) มาตรา 30 และมาตรา 31 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ออกประกาศกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กธ. 19/2564 เรื่อง หลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล (ฉบับที่ 12) โดยในข้อ 7/1<sup>70</sup> มีการออกหลักเกณฑ์บังคับผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลให้ต้องเก็บรวบรวมและเปิดเผยข้อมูลบางประการต่อคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามรูปแบบที่กำหนด ซึ่งในประกาศฉบับดังกล่าวนี้ได้กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลให้ต้องเปิดเผยข้อมูลตามตารางแนบท้ายประกาศ เมื่อพิจารณาตารางแนบท้ายประกาศพบว่ามียุทธศาสตร์สำคัญบางรายการที่ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลต้องรายงานแก่

<sup>70</sup> ข้อ 7/1 แห่งประกาศกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ กธ. 19/2564 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล (ฉบับที่ 12) “เพื่อให้สำนักงาน ก.ล.ต. สามารถติดตามสภาพตลาดและความเสี่ยงของสินทรัพย์ ดิจิทัลและการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลได้ทันต่อเหตุการณ์ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการกำกับดูแล และควบคุมการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล การชำระราคาซื้อขายและส่งมอบสินทรัพย์ดิจิทัล การป้องกันการกระทำความไม่เป็นธรรมเกี่ยวกับการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล การทุจริต หลอกลวง หรือฉ้อโกงเกี่ยวกับทรัพย์สินของนิติบุคคลตามกฎหมาย รวมทั้งการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ให้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเก็บรวบรวมและเปิดเผยข้อมูลตามตารางแนบท้ายประกาศนี้ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. โดยให้มีรายละเอียดของรูปแบบ วิธีการและระยะเวลาตามหลักเกณฑ์ที่สำนักงาน ก.ล.ต. ประกาศกำหนด”

คณะกรรมการ ก.ล.ต. และข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลส่วนตัวของนักลงทุน ซึ่งการที่ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะสามารถรายงานข้อมูลต่อคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้ย่อมแสดงว่าผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องทราบข้อมูลและตัวตนของนักลงทุนแต่ละราย ตัวอย่างรายการที่ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องรายงาน เช่น ข้อมูลแสดงตนของผู้ลงทุน หมายเลขบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ลงทุนกรณีบุคคลธรรมดา ชื่อ-สกุลของผู้ลงทุน ข้อมูลอีเมล เลขที่บัญชีของสถาบันการเงินที่ผู้ลงทุนใช้ทำธุรกรรมกับผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ประเภทของผู้ลงทุน เลขที่บัญชีซื้อขายหรือเลขรหัสของผู้ลงทุน เลขที่บัญชีเก็บสินทรัพย์ดิจิทัลของผู้ลงทุน ราคาที่มีการจับคู่ซื้อขายเกิดขึ้น เป็นต้น<sup>71</sup>

นอกจากนี้ คณะกรรมการ ก.ล.ต. ยังได้ออกหลักเกณฑ์กำหนดให้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจัดทำและส่งรายงานข้อมูลการซื้อขาย การแลกเปลี่ยน และการลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัลของลูกค้าเพื่อประโยชน์ในการสอบทานทรัพย์สินของลูกค้าด้วย โดยผลของการประชุมครั้งที่ 2/2565 เมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2565 เพื่อให้ลูกค้าสามารถตรวจสอบธุรกรรมของตนเองตามรายการซื้อขาย การแลกเปลี่ยน หรือการลงทุนที่กระทำผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลและยังสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์ในการยื่นเสียภาษีได้ ซึ่งนอกจากผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจะส่งรายงานข้อมูลการซื้อขาย การแลกเปลี่ยน และการลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัลของลูกค้าแล้ว เมื่อศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลทำหน้าที่เป็นผู้ให้บริการจับคู่ซื้อขายแลกเปลี่ยนซึ่งถือเป็นการให้บริการอย่างหนึ่งตามประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจึงมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในทางปฏิบัติพบว่าผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถออกใบกำกับภาษีในค่าบริการให้แก่นักลงทุนได้โดยมีรายการในใบกำกับภาษีครบถ้วน

<sup>71</sup> ตารางแนบท้ายประกาศคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ กธ.19/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ กธ.19/2564 เรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล (ฉบับที่ 12)

ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีของนักลงทุน เป็นต้น อันแสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลทราบข้อมูลส่วนตัวและรายละเอียดในการทำธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีของนักลงทุน

## 2.4 เปรียบเทียบธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลกับธุรกรรมซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

### 2.4.1 โครงสร้างธุรกรรมซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้การดำเนินงานของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต.

ตลาดหลักทรัพย์มีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาเศรษฐกิจ เป็นตัวกลางทางการเงิน การกระจายข้อมูล การจัดหาสภาพคล่อง และการคุ้มครองนักลงทุนและผู้ค้าหลักทรัพย์ โดยตลาดหลักทรัพย์ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางสำหรับการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียน เป็นผู้ให้บริการระบบการซื้อขายหลักทรัพย์ ธุรกรรมเกี่ยวกับการชำระราคาและส่งมอบหลักทรัพย์ รับฝากหลักทรัพย์ นายทะเบียน และกิจกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องรวมทั้งธุรกิจอื่นๆที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. อนุมัติ<sup>72</sup>

ในการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์นั้นต้องกระทำผ่านนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์หรือโบรกเกอร์เท่านั้น นักลงทุนหรือประชาชนทั่วไปไม่สามารถเข้าซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ได้ ดังนั้น นักลงทุนต้องสมัครเป็นลูกค้าของบริษัทหลักทรัพย์หรือโบรกเกอร์แล้วแสดงความจำนงไปยังโบรกเกอร์เพื่อให้ส่งคำสั่งซื้อเข้าไปในระบบซื้อขายของตลาดหลักทรัพย์ และเมื่อมีผู้ขายหลักทรัพย์

<sup>72</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, **เกี่ยวกับตลาด**. [ออนไลน์] แหล่งที่มา [https://classic.set.or.th/th/faqs/about\\_set\\_p1.html](https://classic.set.or.th/th/faqs/about_set_p1.html) สืบค้น ณ วันที่ 5 กรกฎาคม 2565



ด้วยราคาและจำนวนเท่านั้น ระบบคอมพิวเตอร์จะทำการซื้อขายให้โดยอัตโนมัติ<sup>73</sup> โดยลงทุนสามารถทำการซื้อขายหลักทรัพย์โดยผ่านระบบการซื้อขายของตลาดหลักทรัพย์ได้ 2 วิธี<sup>74</sup> ได้แก่

1) Automatic Order Matching (AOM) เป็นวิธีการซื้อขายที่ผู้ซื้อและผู้ขายส่งการเสนอซื้อและเสนอขายด้วยคอมพิวเตอร์ผ่านเข้ามายังระบบการซื้อขายของตลาดหลักทรัพย์ โดยที่ระบบคอมพิวเตอร์ของตลาดหลักทรัพย์จะทำการเรียงลำดับและจับคู่คำสั่งซื้อขายให้โดยอัตโนมัติ

1.1) การจัดเรียงลำดับคำสั่งซื้อขายเมื่อมีการส่งคำสั่งซื้อขายเข้ามา ระบบการซื้อขายจะเก็บคำสั่งซื้อขายไว้ตั้งแต่เวลาที่ส่งคำสั่งซื้อขายจนถึงสิ้นวันทำการและจัดเรียงคำสั่งซื้อขายตามลำดับของราคาและเวลาที่ดีที่สุด โดยมีหลักการคือ (1) คำสั่งซื้อที่มีราคาเสนอซื้อสูงสุดจะถูกจัดเรียงไว้ในลำดับที่หนึ่งและถ้ามีราคาเสนอซื้อที่สูงกว่าถูกส่งเข้ามาใหม่จะจัดเรียงราคาเสนอซื้อที่สูงกว่าเป็นการเสนอซื้อในลำดับแรกก่อนและถ้ามีการเสนอซื้อในแต่ละราคามากกว่าหนึ่งรายการ ให้จัดเรียงตามเวลา โดยการเสนอซื้อที่ปรากฏในระบบการซื้อขายก่อนจะถูกจัดไว้เป็นการเสนอซื้อในลำดับก่อน (2) คำสั่งขายที่มีราคาเสนอขายต่ำที่สุดจะถูกจัดเรียงไว้ในลำดับที่หนึ่งและถ้ามีราคาเสนอขายที่ต่ำกว่าถูกส่งเข้ามาใหม่จะจัดเรียงราคาเสนอขายที่ต่ำกว่าเป็นการเสนอขายในลำดับแรกก่อนและหากมีการเสนอขายในแต่ละราคามากกว่าหนึ่งรายการให้จัดเรียงตามเวลาโดยการเสนอขายที่ปรากฏในระบบการซื้อขายก่อนจะถูกจัดไว้เป็นการเสนอขายในลำดับก่อน

1.2) การจับคู่การซื้อขาย เมื่อคำสั่งซื้อขายผ่านเข้ามาในระบบซื้อขาย ระบบซื้อขายจะตรวจสอบว่าคำสั่งนั้นสามารถจับคู่กับคำสั่งด้านตรงข้ามได้ทันทีหรือไม่ ถ้าคำสั่งนั้นสามารถจับคู่ได้

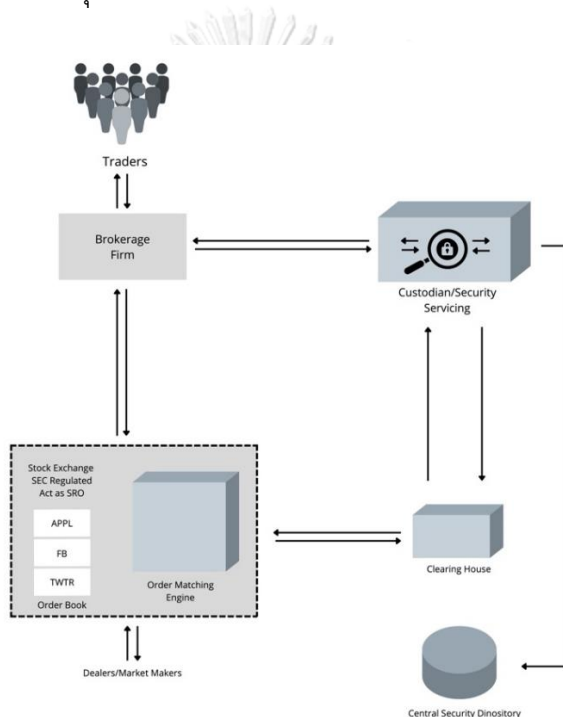
<sup>73</sup> วิทวัส โรจนรังสีธรรม, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของบริษัทซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์อันอยู่ในการครอบครอง,” (เอกัตติศึกษาปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560).

<sup>74</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, **วิธีการซื้อขายหลักทรัพย์** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.set.or.th/th/market/information/trading-procedure/trading-methods> สืบค้น ณ วันที่ 5 กรกฎาคม 2565

ทันที ระบบจะทำการจับคู่ให้ แต่ถ้าคำสั่งนั้นไม่สามารถจับคู่ได้ ระบบจะจัดเรียงคำสั่งซื้อขายนั้นตามหลักการราคาและเวลาที่ดีที่สุดตามที่กล่าวข้างต้นเพื่อรอการจับคู่คำสั่งต่อไป

2) Trade report เป็นวิธีการซื้อขายที่ผู้ซื้อและผู้ขายได้ทำการเจรจาต่อรองเพื่อตกลงซื้อขายกันแล้วจึงบันทึกรายการซื้อขายนั้นเข้าในระบบการซื้อขายโดยบริษัทสมาชิกสามารถประกาศโฆษณาการเสนอซื้อหรือเสนอขายของตนผ่านระบบการซื้อขายได้

ภาพที่ 6 รุขกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์



ที่มา : Project Summary Report “Cryptocurrency Exchanges: Structure and Risks”<sup>75</sup>

จากภาพที่ 6 การดำเนินการในกรอบสี่เหลี่ยม คือ หลักการทำงานของตลาดหลักทรัพย์ เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา (National Association of Securities Dealers Automated Quotations: NASDAQ) ซึ่งประกอบไปด้วยกลไกการจับคู่คำสั่ง ที่ซับซ้อนและบัญชีคำสั่งที่มีสภาพคล่องสูง และมีกลไกการชำระราคาและส่งมอบ

<sup>75</sup> Said Nawaz ACCA, “Cryptocurrency Exchanges: Structure and Risks,” Project Summary Report (June 2018): 3.

หลักทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพ โดยตลาดหลักทรัพย์นั้นจะดำเนินการผ่านสมาชิกที่ได้การอนุมัติและลงทะเบียน อันได้แก่ ตัวแทนจำหน่าย ผู้ดูแลสภาพคล่อง และนายหน้า นอกจากนี้ ระบบการดำเนินการของตลาดหลักทรัพย์ยังมีผู้ดูแลหรือผู้ให้บริการรักษาความปลอดภัยอีกด้วย

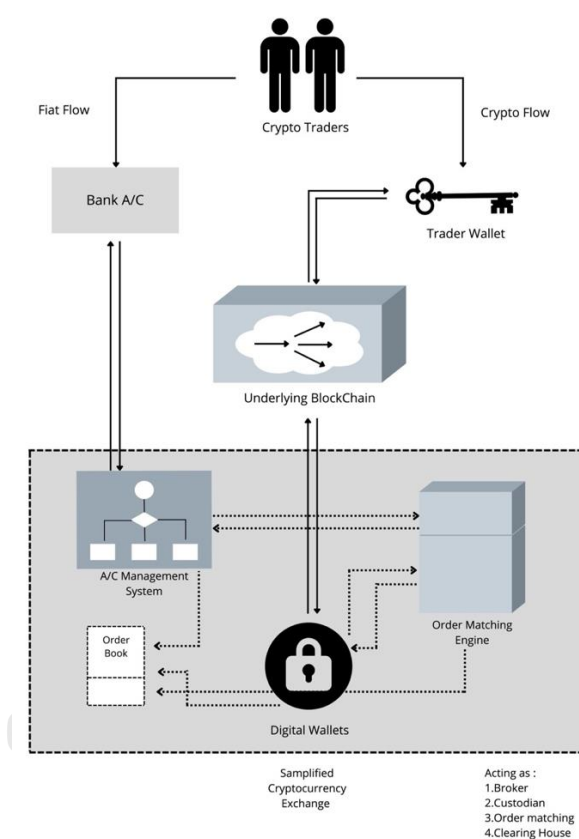
การเข้าซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์เริ่มต้นจากการที่เจ้าของบัญชีหรือนักลงทุนเปิดบัญชีซื้อขายหลักทรัพย์กับนายหน้าที่ได้การอนุมัติและลงทะเบียนแล้วฝากเงินในบัญชีของนายหน้าดังกล่าวและส่งคำสั่งให้นายหน้าเข้าซื้อหลักทรัพย์ เช่น ซื้อหุ้นของบริษัท A จำนวน 100 หุ้นในนามของนักลงทุน นายหน้ามีหน้าที่ดำเนินการตามคำสั่งของนักลงทุนเพื่อให้ได้ซื้อหลักทรัพย์ในราคาที่ดีที่สุด หลังจากนั้นนายหน้าจะส่งต่อคำสั่งซื้อไปยังตลาดหลักทรัพย์และกลไกการจับคู่คำสั่งของตลาดหลักทรัพย์จะเริ่มดำเนินการหาราคาขายและราคาซื้อที่ดีที่สุดตามคำสั่งของนายหน้าโดยที่เครื่องมือจับคู่จะจับคู่คำสั่งซื้อกับคำสั่งซื้อขายที่ดีที่สุด หลังจากมีการจับคู่ซื้อซื้อขายแล้ว ตลาดหลักทรัพย์จะรายงานราคาที่เกิดการซื้อขายในบัญชีคำสั่งและในขั้นตอนนี้กลไกการทำงานของฝ่ายชำระราคาและส่งมอบหลักทรัพย์จะเข้ามาตรวจสอบการซื้อขายหลักทรัพย์นั้น ๆ ซึ่งเป็นกลไกที่มีบทบาทสำคัญในการลดความเสี่ยงของคู่สัญญาต่อผู้ค้าจากกันและกัน หลังจากนั้นฝ่ายชำระราคาและส่งมอบหลักทรัพย์จะจัดการการค้ากับบริษัทนายหน้าโดยการสรุปสุทธิ จับคู่ หรือโอนเงินสดและหุ้น โดยนายหน้าจะส่งรายงานและเก็บรักษาหลักทรัพย์หรือหุ้นที่ทำการซื้อขายนั้นในบัญชีของนักลงทุนอย่างปลอดภัย ผู้ดูแลทรัพย์สินจะรายงานการโอนหลักทรัพย์ไปยังศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ เช่น บริษัทศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ (ประเทศไทย) จำกัด เพื่อบันทึกข้อมูลเจ้าของกรรมสิทธิ์รายใหม่ในหลักทรัพย์

นี้<sup>76</sup>

<sup>76</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

จากลักษณะการดำเนินการของตลาดหลักทรัพย์ตามที่กล่าวไปข้างต้นแสดงให้เห็นว่าตลาดหลักทรัพย์มีหน้าที่ดูแลและจับคู่การซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียนให้เป็นไปตามคำสั่งซื้อหรือคำสั่งขายของนักลงทุนที่กระทำผ่านนายหน้าซึ่งมีลักษณะคล้ายการดำเนินกิจการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลดังจะกล่าวต่อไปนี้

ภาพที่ 7 ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล



ที่มา : Project Summary Report “Cryptocurrency Exchanges: Structure and Risks”<sup>77</sup>

จากภาพที่ 7 แสดงถึงการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำโดยศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลซึ่งเป็นช่องทางการซื้อขายโดยระบบจะทำการจับคู่คำสั่งซื้อโดยใช้กลไกการจับคู่คำสั่งและระบบการจัดการบัญชี การดำเนินการภายในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลนั้นเป็นการรวมกันของ

<sup>77</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

กระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซีจำนวนมากเข้าด้วยกัน ในการเข้าซื้อขายแลกเปลี่ยนในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นักลงทุนต้องฝากสินทรัพย์ดิจิทัลและเงินตรากับศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ในการนี้ นักลงทุนสามารถตรวจสอบหนังสือคำสั่งของตนที่ได้เปิดคำสั่งแก่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลได้ และเมื่อนักลงทุนได้ส่งคำสั่งซื้อและคำสั่งขายแล้ว กลไกการจับคู่คำสั่งจะทำการจับคู่คำสั่งและหลังจากนั้นระบบจะทำการอัปเดตบัญชีของนักลงทุนรายนั้น ๆ แสดงให้เห็นว่าศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลทำหน้าที่เป็นทั้งนายหน้า ผู้ดูแล ผู้จับคู่คำสั่ง และฝ่ายชำระราคาและส่งมอบหลักทรัพย์<sup>78</sup>

จากการศึกษาพบว่า การดำเนินการของตลาดหลักทรัพย์มีลักษณะคล้ายกับการดำเนินการของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล เนื่องจากทั้งตลาดหลักทรัพย์และผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางจัดให้มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์หรือสินทรัพย์ดิจิทัลเช่นเดียวกัน โดยดำเนินการจับคู่ ควบคุมสัญญา จัดระบบ และอำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อ ขาย แลกเปลี่ยนหลักทรัพย์หรือสินทรัพย์ดิจิทัลให้สามารถทำความตกลงหรือจับคู่กันได้<sup>79</sup>

#### 2.4.2 หลักทรัพย์และคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน

ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทางกายภาพต่าง ๆ ที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจ และสามารถซื้อขายต่อสาธารณะหรือเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ ซึ่งรวมถึงสกุลเงิน ทองคำ การแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และหลักทรัพย์

ลักษณะของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน คือ คู่สัญญาตกลงทำธุรกรรมต่อกันโดยมีวัตถุประสงค์เป็นการลงทุน โดยที่ผู้ใช้บริการ (ลูกค้า) ให้เงินสดแก่ผู้ให้บริการหรือสินทรัพย์อื่น ๆ และผู้ให้บริการได้รับ

<sup>78</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 6.

<sup>79</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล [ออนไลน์], กรกฎาคม 2561. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/TH/pages/lawandregulations/digitalassetbusiness.aspx#DAforms>

และใช้สินทรัพย์เพื่อดำเนินการกับเงินสดนั้น โดยการดำเนินการทั้งหมดอยู่ภายใต้สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างผู้ให้บริการและผู้ให้บริการ และผู้ให้บริการจะได้รับผลตอบแทนทางการเงินจากการลงทุนนั้น ซึ่งการลงทุนนั้น ผู้ให้บริการย่อมคาดหวังว่าตนจะได้ผลตอบแทนเป็นส่วนเพิ่มจากเงินที่ลงทุน<sup>80</sup>

ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน<sup>81</sup> แบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) เงินตรา (2) สินค้าที่จับต้องได้ เช่น พันธบัตร ตัวแลกเปลี่ยนทุกชนิด และ (3) สินค้าที่จับต้องไม่ได้ คือ บริการทางการเงิน รวมถึงเงินกู้ เงินฝาก บริการต่างประเทศ การโอนและการออม เป็นต้น โดยการจะพิจารณาว่าสินทรัพย์ใดเป็น ผลิตภัณฑ์ทางการเงินหรือไม่สินทรัพย์นั้นจะต้องมีองค์ประกอบ<sup>82</sup> ดังต่อไปนี้

- 1) ผู้ออก คือ ผู้ขายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน เช่น ผู้ออกพันธบัตรคือลูกหนี้ ผู้ออกหุ้นคือบริษัทที่ต้องการระดมทุน เป็นต้น
- 2) ผู้สมาชิก คือ ผู้ซื้อผลิตภัณฑ์ทางการเงิน
- 3) ระยะเวลา คือ ระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน ซึ่งแบ่งออกเป็นระยะยาวและระยะสั้น ภายใต้สถานการณ์ปกติ ระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ในตลาดสกุลเงินจะค่อนข้างสั้นและระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ในตลาดทุนค่อนข้างยาวนาน
- 4) ราคาและผลประโยชน์ ราคาเป็นองค์ประกอบหลักของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน เนื่องจากวัตถุประสงค์ของผู้ระดมทุนในการขายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน คือ การได้รับรายได้เทียบเท่ากับราคาของผลิตภัณฑ์ จำนวนเงินลงทุนของนักลงทุนจึงเท่ากับราคาของผลิตภัณฑ์ทางการเงินที่นักลงทุนซื้อ

<sup>80</sup> Raffaele Lener, Salvatore L. Furnari, Niccolò Lorenzotti, Antonio Di Ciommo and Roberto A. Lener, 'The Virtual Currency Regulation Review', [ออนไลน์], 2 September 2021. แหล่งที่มา <https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/italy#footnote-022> สืบค้น ณ วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>81</sup> Tradingprothai, **ทำความเข้าใจอย่างรวดเร็วว่า ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน Financial Products คืออะไร** [ออนไลน์], 24 พฤษภาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.tradingprothai.com/financial-products-0524/> สืบค้น ณ วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>82</sup> เรื่องเดียวกัน

5) ความเสี่ยง คือ ความเป็นไปได้ที่จะสูญเสียรายได้ที่คาดหวังเนื่องจากความไม่แน่นอนของอนาคต ความเสี่ยงและผลตอบแทนในตลาดทางการเงินมี 4 ประเภท ได้แก่ (1) ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนต่ำ (2) ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนสูง (3) ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนสูง และ (4) ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนต่ำ

6) สภาพคล่อง คือ ความสามารถของสินทรัพย์ในการแปลงเป็นสกุลเงิน สินทรัพย์บางอย่างสามารถแปลงเป็นสกุลเงินได้ทันทีที่ต้องการ

7) อำนาจ ผลผลิตภัณฑ์ทางการเงินเป็นใบรับรองสิทธิในทรัพย์สิน สามารถให้อำนาจแก่ผู้ถือที่สอดคล้องกับประเภทผลิตภัณฑ์ เช่น ผู้ถือพันธบัตรในฐานะเจ้าหนี้มีสิทธิที่จะได้รับเงินต้นและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนดและการเรียกร้องสิทธิพิเศษสำหรับทรัพย์สินที่เหลืออยู่เมื่อบริษัทล้มละลาย เป็นต้น

สินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้การดำเนินธุรกรรมของตลาดหลักทรัพย์ คือ หลักทรัพย์ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยได้กำหนดให้หลักทรัพย์หมายความว่า (1) ตัวเงินคลัง (2) พันธบัตร (3) ตัวเงิน (4) หุ้น (5) หุ้นกู้ (6) หน่วยลงทุน อันได้แก่ ตราสารหรือหลักฐานแสดงสิทธิในทรัพย์สินของกองทุนรวม (7) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (8) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นกู้ (9) ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหน่วยลงทุน (10) ตราสารอื่นใดที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. กำหนดซึ่งหลักทรัพย์ดังกล่าวตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน<sup>83</sup>

แม้สินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้การดำเนินธุรกรรมในตลาดหลักทรัพย์จะต่างกับสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้การดำเนินธุรกรรมโดยผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล กล่าวคือ สินทรัพย์ภายใต้การ

<sup>83</sup> N.P. Gubin, S.A.Litvinova, V.A.Arsenyeva, "Types of Financial and Credit Product: Concept, Subject, and Place on Russian and Global Financial Market," *European Research Studies Journal* (2017), หน้า 526.

ดำเนินการในตลาดหลักทรัพย์ คือ หลักทรัพย์ ส่วนสินทรัพย์ภายใต้การดำเนินการโดยผู้ประกอบสินทรัพย์ดิจิทัล คือ คริปโทเคอร์เรนซี แต่ลักษณะและสภาพของหลักทรัพย์และคริปโทเคอร์เรนซีมีลักษณะสำคัญเดียวกัน คือ เป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ไม่มีรูปร่าง ไม่สามารถจับต้องได้ทางกายภาพ<sup>84</sup> และคริปโทเคอร์เรนซีเข้าลักษณะของการเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินเนื่องจากการในตลาดการลงทุนคริปโทเคอร์เรนซีมีผู้ออกหรือผู้ขายซึ่งหมายถึงผู้ออกคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละสกุลเงินในตลาดซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี มีผู้ซื้อคริปโทเคอร์เรนซี ราคาและผลประโยชน์จากคริปโทเคอร์เรนซีนั้น นักลงทุนสามารถตั้งเป้าได้ว่าจะได้รับรายได้เทียบเท่ากับราคาของคริปโทเคอร์เรนซีที่ตนซื้อ อีกทั้งคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องเนื่องจากสามารถแปลงเป็นสกุลเงินได้ทันทีที่นักลงทุนต้องการ นอกจากนี้การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี นักลงทุนยังต้องพิจารณาความเสี่ยงในการลงทุนที่มีความเป็นไปได้ที่จะสูญเสียรายได้จากความไม่แน่นอนของราคาคริปโทเคอร์เรนซี ดังนั้น คริปโทเคอร์เรนซีจึงเข้าลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับหลักทรัพย์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

<sup>84</sup> Marlene Groblacher, *Cryptocurrency (Bitcoin) in Financial Reporting – New Challenge for Accountants* [ออนไลน์] แหล่งที่มา [https://www.researchgate.net/publication/329646994\\_Cryptocurrencies\\_Bitcoins\\_in\\_Financial\\_Reporting\\_-\\_New\\_Challenge\\_for\\_Accountants](https://www.researchgate.net/publication/329646994_Cryptocurrencies_Bitcoins_in_Financial_Reporting_-_New_Challenge_for_Accountants) สืบค้น ณ วันที่ 5 กรกฎาคม 2565



### บทที่ 3

#### หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีธุรกรรมทางการเงิน

ในปัจจุบันประเด็นทางภาษีอากรสำหรับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีหลากหลายประเด็นและหลากหลายประเภทภาษี ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีการบริโภค และภาษีการรับมรดก วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาภาษีการบริโภคในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรม การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งแต่ละประเทศทั่วโลกมีระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน รวมถึงพิจารณาสถานะของคริปโทเคอร์เรนซีไว้แตกต่างกัน ทำให้บางประเทศไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี บางประเทศกำหนดให้ธุรกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม และบางประเทศไม่พิจารณาคริปโทเคอร์เรนซี เป็นสินค้าหรือบริการแต่พิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่ง

ในบทนี้ผู้เขียนต้องการศึกษาหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อใช้ ประกอบการวิเคราะห์ภาษีการบริโภคที่เหมาะสมกับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีต่อไป

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

### 3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 3.1.1 หลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก่อนการพิจารณาหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม สมควรพิจารณาหลักการภาษีการบริโภคก่อน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคประเภทหนึ่ง

แนวคิดเรื่องภาษีการบริโภคโดยโทมัส ฮอบส์มีว่า “ความเสมอภาคของการจัดเก็บภาษีนั้นพิจารณาถึงความเท่าเทียมกันของสิ่งที่บริโภคมากกว่าความร่ำรวยของบุคคลที่บริโภคสิ่งเดียวกัน”<sup>85</sup> กล่าวคือ ภาษีการบริโภคมุ่งพิจารณา “การบริโภค” ของบุคคลมากกว่าฐานะหรือความมั่งคั่งของบุคคลที่บริโภค เนื่องจากการบริโภคเป็นกุญแจสำคัญที่จะแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการดำรงชีวิตของบุคคลจึงเป็นที่มาของแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการบริโภคที่ใช้ฐานกว้าง คือ มุ่งเน้นจัดเก็บให้ครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุดและให้มีกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมากที่สุด โดยภาษีการบริโภคนั้นจัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งการนิยามคำว่า “สินค้า” ว่าจะมีความหมายและขอบเขตเพียงใดนั้นมีแนวคิดว่าควรเริ่มต้นจากการจัดเก็บจากสินค้าทุกประเภท แล้วนิยามเฉพาะประเภทสินค้าที่ไม่สมควรถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าการกำหนดว่าโดยเฉพาะเจาะจง ตั้งแต่ต้นว่าสมควรจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทใด<sup>86</sup>

แนวคิดการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นมีหลักสำคัญ คือ เป็นการจัดเก็บภาษี ณ จุดที่ความมั่งคั่งไหลออกจากการครอบครองของผู้เสียภาษีในรูปแบบของภาษีอากร เหตุผลเนื่องจากผู้เสียภาษีได้ทำการแลกเปลี่ยนสิ่งที่มีอยู่ในรูปความมั่งคั่งที่ตนครอบครองอยู่ไปแลกเปลี่ยนกับสิ่งนี้อาจเป็น วัตถุประสงค์หรือการบริการ โดยการบริโภคนั้นแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการจ่ายของบุคคลนั่นเอง โดยความหมายของ “การใช้จ่าย” ครอบคลุมถึงการบริโภคและรวมถึงการลงทุนด้วย ด้วยเหตุนี้ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคจึงหมายถึงการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเงินได้หรือใช้จ่ายทุน (ทรัพย์สิน) ที่กระทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการครอบครองทรัพย์สินหรือการได้รับบริการ<sup>87</sup> ซึ่งภาษีการบริโภคนั้นมีหลายประเภท เช่น ภาษีค่าใช้จ่าย ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น<sup>88</sup>

<sup>85</sup> Gilbert E. Metcalf, *Consumption Taxation*, (Urban Institute Press, 1999).

<sup>86</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund 1988) page 386.

<sup>87</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ ทินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563) หน้า 265.

<sup>88</sup> จงรัก ระรวยทรง, *จากภาษีการค้า สู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม*, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533) หน้า 10.

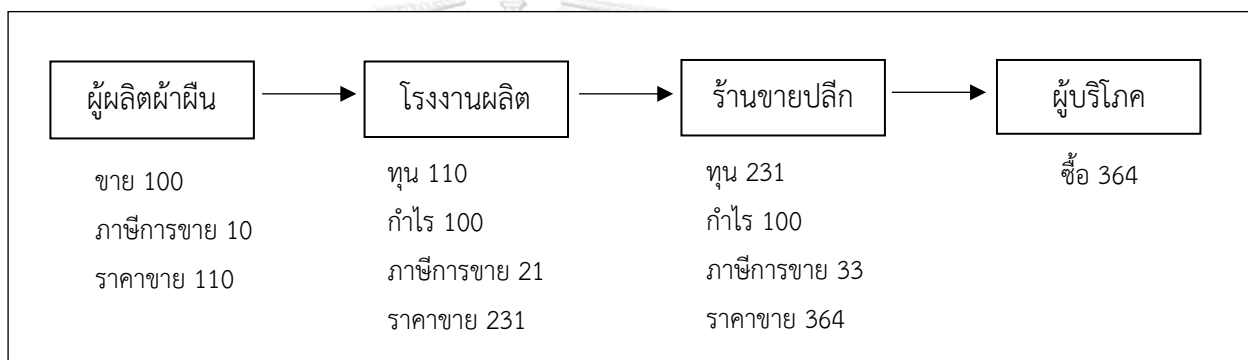
ภาษีการบริโภคแต่เดิม คือ ภาษีการขาย (Sale Tax) ที่จัดเก็บจากทุกทอดการขาย กล่าวคือ เมื่อมีการขายสินค้าเกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดขึ้นในขั้นตอนใดจะมีการจัดเก็บภาษีการขายทันทีในทุกทอด และแม้ว่าภาษีที่เก็บจากทุกทอดดังกล่าวจะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีมากก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีเช่นนี้ไม่เป็นธรรมเพราะก่อให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อน (cascading)<sup>89</sup> โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกิจการที่ต้องใช้วัตถุดิบและส่วนประกอบหลายขั้นตอนเพื่อนำมาผลิตสินค้าของตน เนื่องจากเมื่อมีการจัดเก็บภาษีการขายในทอดหนึ่งแล้ว ผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตจะนำภาษีการขายที่เสียนั้นไปบวกเป็นราคาต้นทุนของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ และเมื่อนำไปจำหน่ายหรือให้บริการแก่ผู้ประกอบการรายอื่นในทอดต่อไป ผู้ประกอบการรายต่อไปก็ต้องเสียภาษีการขายบนฐานของราคาสินค้าหรือบริการที่รวมภาษีการขายในทอดก่อนหน้าด้วยและเป็นเช่นนี้ในทุกทอดจนกว่าจะถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้ายหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าเป็น “การจัดเก็บภาษีจากรูกรกรมชั้นกลาง (intermediate transaction)”<sup>90</sup> ทุกทอดก่อนถึงมือผู้บริโภคที่แท้จริง ดังนั้น ฐานภาษีในทุกทอดจึงเกิดจากการนำราคาของสินค้าบวกด้วยภาษีการขายทอดก่อนหน้าทำให้ต้นทุนของผู้ประกอบการต้องบวกด้วยภาษีการขายสูงกว่าที่ควรจะเป็น ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีการค้าจากการผลิตเสื้อผ้า เมื่อผู้ผลิตเสื้อซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตผู้ขายผ้าจะคิดภาษีการขายรวมมาในราคาผ้าแล้ว ราคาผ้าจึงเท่ากับราคาที่ผู้ขายผ้าต้องการขายบวกกับภาษีการขาย สมมติว่าราคาขายผ้า คือ 100 บาท และภาษีการขายสมมติให้มีร้อยละ 10 คือ 10 บาท รวมเป็นราคาผ้าที่ขาย 110 บาท และเมื่อผู้ผลิตนำผ้ามาผลิตเสื้อและขายเสื้อไป ราคาเสื้อจึงเท่ากับต้นทุนบวกกำไร คือ ราคาผ้า (ซึ่งรวมภาษีการขายแล้วทอดหนึ่ง) 110 บาท บวกกับกำไรสมมติให้มีกำไร 10 บาท และบวกด้วยภาษีการขายสำหรับเสื้อร้อยละ 10 คือ 21 บาทรวมเป็นราคา

<sup>89</sup> Tuan Minh Le, “Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues,” Paper prepared for World Bank course Practical Issue of Tax Policy in Developing Countries (April 28, 2003). page 4.

<sup>90</sup> Ebrill L and others, The Modern VAT (International Monetary Fund 2001). page 16.

เสื้อ 231 บาท จะเห็นได้ว่ามูลค่าของผ้าถูกเก็บภาษี 2 ครั้ง ครั้งหนึ่งเมื่อตอนเป็นผ้าและอีกครั้งหนึ่งเมื่อตอนเป็นส่วนหนึ่งของเสื้อทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนหรือที่เรียกว่าการจัดเก็บภาษีบนภาษี (tax-on-tax) เกิดขึ้น<sup>91</sup> และเป็นเช่นนี้ในทุกทอดจนกว่าจะถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้ายซึ่งแสดงว่าราคาสินค้าที่ผู้บริโภคคนสุดท้ายต้องจ่ายนั้นจะเป็นราคาสินค้าที่ถูกคิดภาษีการขายทบกันหลายครั้งโดยจำนวนครั้งในการคิดภาษีการขายทบกันจะเป็นเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับจำนวนธุรกรรมชั้นกลางทั้งหมดที่ผ่านมาจากสินค้านั้น ๆ

ภาพที่ 8 ความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีการขาย



ที่มา : ผู้เขียน

จากปัญหาความซ้ำซ้อนดังกล่าวทำให้เกิดแนวคิดทางภาษีการบริโภคขึ้นใหม่ซึ่งถูกใช้อย่างแพร่หลายทั่วโลกจนถึงปัจจุบัน คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)<sup>92</sup> โดยมีแนวคิดที่ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถช่วยขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการขายเดิมได้ เนื่องจากภาษีการขายเดิมผู้ประกอบการไม่สามารถเรียกคืนภาษีที่ตนเสียไปทำให้ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นในทุกทอดอย่างทวีคูณซึ่งจะส่งผลให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจและการค้า<sup>93</sup> ซึ่งแนวคิดทางภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ

<sup>91</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>92</sup> Bardopoulos Anne Michèle, *ECommerce and the Effects of Technology on Taxation: Could Vat Be the ETax Solution?* (Springer 2015) page 25.

<sup>93</sup> เรื่องเดียวกัน

การหา “มูลค่าเพิ่ม” เพื่อจัดการจัดเก็บภาษีบนภาษีโดยให้ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ตนเสียไปแล้วมาเป็นภาษีซื้อ (input tax) สำหรับธุรกิจของตนได้ทำให้ราคาของสินค้าขึ้นกลางแต่ละทอดก่อนถึงผู้บริโภคไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มของทอดก่อนหน้าทั้งหมดไว้ด้วย ทั้งนี้ นอกจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีขึ้นเพื่อจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนแล้ว ยังมีเพื่อจัดปัญหาความบิดเบือนทางเศรษฐกิจอีกด้วย<sup>94</sup>

ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บบนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในสินค้าหรือบริการโดยกระบวนการผลิตหรือการจำหน่ายโดยบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง<sup>95</sup> โดยหลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การหา “มูลค่าเพิ่ม” ที่เกิดขึ้นในแต่ละทอดการซื้อขายหรือให้บริการก่อนที่สินค้าหรือบริการนั้นจะถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งมูลค่าเพิ่มหมายถึงมูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้จำหน่าย ตัวแทนการค้า หรือบุคคลอื่นที่อยู่ในห่วงโซ่การซื้อขายก่อนถึงมือผู้บริโภคได้เพิ่มเติมวัตถุดิบหรือสรรคสร้างสิ่งใหม่ขึ้นในสินค้าหรือบริการก่อนที่จะขายสินค้าหรือบริการใหม่นั้นแก่ผู้บริโภค<sup>96</sup> หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าเป็น “inputs” แก่สินค้าหรือบริการ เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าเดินทาง ค่าขนส่ง ค่าเช่า ค่าโฆษณา เป็นต้น<sup>97</sup> โดยมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการในแต่ละทอดสะท้อนได้ทั้งจากการพิจารณาแบบบวกเพิ่มและการหักลบ ทั้งแบบทางตรงและทางอ้อมซึ่งมีทั้งหมด 4 วิธี ดังนี้

$t = \text{tax rate}$

$\text{wages} = \text{ค่าจ้าง}$

$\text{profit} = \text{กำไร}$

<sup>94</sup> Tuan Minh Le, “Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues,” *Paper prepared for World Bank course Practical Issue of Tax Policy in Developing Countries* (April 28, 2003) page 4.

<sup>95</sup> Steve C. and Tonya K. Flesher, “Lessons for policy makers from the history of consumption taxes,” *The Accounting Historians Journal* Vol.26 (June 1999): 104.

<sup>96</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund 1988) page 4.

<sup>97</sup> เรื่องเดียวกัน

input = ภาษีซื้อ

output = ภาษีขาย

1.  $t(\text{wages} + \text{profits})$  คือ วิธีนี้การบวกมูลค่าเพิ่มแบบทางตรง (addictive-direct method) หรืออาจเรียกว่าเป็นวิธีการทางบัญชี (account method)

2.  $t(\text{wages}) + t(\text{profits})$  คือ วิธีการบวกมูลค่าเพิ่มแบบทางอ้อม (addictive-indirect method) เนื่องจากไม่มีการคำนวณมูลค่าที่เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริง แต่พิจารณาจากความรับผิดชอบภาษีที่เพิ่มขึ้น

3.  $t(\text{output} - \text{input})$  คือ วิธีการหักลบแบบทางตรง (subtractive-direct method)

4.  $t(\text{output}) - t(\text{input})$  คือ วิธีการหักลบแบบทางอ้อม (subtractive-indirect method) หรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่าเป็น “วิธีใบกำกับภาษี (invoice method)” หรือ “วิธีเครดิต (credit method)”

ความจำเป็นในการหามูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการ คือ เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนเหมือนภาษีการขายเดิม โดยภาษีมูลค่าเพิ่มมุ่งเน้นให้การจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น ณ เวลาที่มี “การบริโภค” เกิดขึ้นโดยผู้บริโภคที่แท้จริง ไม่จัดเก็บภาษีบนธุรกรรมชั้นกลางจึงเป็นที่มาของการต้องคำนวณมูลค่าเพิ่มและส่งต่อภาระทางภาษีนั่นให้แก่ผู้บริโภคคนสุดท้ายหรือกล่าวได้ว่าเป็นการส่งต่อภาระภาษีผ่านธุรกรรมชั้นกลางให้ไปถึงผู้บริโภคคนสุดท้าย

จากวิธีการคำนวณมูลค่าเพิ่มทั้ง 4 วิธี วิธีการหามูลค่าเพิ่มที่นิยมใช้และผู้ประกอบการสามารถปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดหลายประเทศทั่วโลก คือ วิธีการหักลบแบบทางอ้อม หรือวิธีใบกำกับภาษี หรือวิธีเครดิต<sup>98</sup> ซึ่งวิธีการหามูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิตนี้ ผู้ประกอบการที่

<sup>98</sup> Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007). page 38.

มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องคำนวณความรับผิดทางภาษีสุทธิในแต่ละช่วงเวลาโดยขึ้นอยู่กับกฎเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเทศซึ่งมีทั้งการคำนวณรายสัปดาห์ รายเดือน รายไตรมาส และอื่น ๆ<sup>99</sup> โดยคำนวณจากผลต่างระหว่างภาษีที่กิจการของตนได้รับจากการขายสินค้า (output tax) กับภาษีที่กิจการขายตนจ่ายไปขณะนำเข้าสินค้าหรือซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการรายอื่น<sup>100</sup> และการคำนวณมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิตนี้ เหตุที่มีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า วิธีใบกำกับภาษี เนื่องจากเอกสารสำคัญที่จะทำให้ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีขายและภาษีซื้อเข้ามาหักกันได้ คือ “ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)” กล่าวคือ ผู้ประกอบการสามารถหักลบภาษีขายและภาษีซื้อได้เฉพาะรายการที่ตนมีใบกำกับภาษีขายและใบกำกับภาษีซื้อเท่านั้น ซึ่งกลไกการใช้ใบกำกับภาษีนี้ส่งผลให้ผู้ประกอบการจะต้องถูกบังคับโดยปริยายว่าจะต้องจัดทำและเก็บรักษาใบกำกับภาษีในทุกธุรกรรมที่ตนได้ทำและในขณะเดียวกันก็เป็นประโยชน์และความสะดวกแก่ผู้มีอำนาจตรวจสอบ เช่น กรมสรรพากรในการตรวจสอบความถูกต้องของผู้ประกอบการรายนั้น ๆ ด้วย<sup>101</sup> ทั้งนี้ วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิตนี้ผู้เขียนจะอธิบายอีกครั้งในหัวข้อที่ 3.1.3

เมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคประเภทหนึ่ง จึงจัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการทุกประเภท ซึ่งการนิยามคำว่า “สินค้า” ว่ามีความหมายและขอบเขตเพียงใดนั้นมีแนวคิดว่าควรเริ่มจากการจัดเก็บจากสินค้าทุกประเภทแล้วกำหนดเฉพาะประเภทสินค้าที่ไม่สมควรถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าการกำหนดว่าโดยเฉพาะเจาะจงตั้งแต่ต้นว่าสมควรจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทใด<sup>102</sup> แต่อย่างไรก็ดี แม้จะไม่มีภาระระบุอย่างชัดเจนว่าขอบเขตของสินค้าและบริการเป็นอย่างไร แต่ลักษณะสำคัญของการขายที่จะถือเป็นการขายสินค้าภายใต้ภาษีการมูลค่าเพิ่มจะต้อง

<sup>99</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund, 1988). page 5.

<sup>100</sup> Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007). page 38.

<sup>101</sup> Tuan Minh Le, “Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues,” *Paper prepared for World Bank course Practical Issue of Tax Policy in Developing Countries* (April 28, 2003) page 7.

<sup>102</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund 1988) page 386.

เป็นการส่งต่อความเป็นเจ้าของหรือกรรมสิทธิ์จากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่งโดยการส่งต่อนั้น จะต้องกระทำโดยมีการตกลงระหว่างบุคคล เช่น การเช่า การซื้อขาย การจำนอง เป็นต้น อีกทั้งสินค้าที่ถูกส่งต่อไปยังผู้บริโภคจะต้องถูกผลิตหรือผ่านกระบวนการโดยวัตถุประสงค์ของบุคคลอื่นและจะต้องเป็นการส่งต่อสินทรัพย์จากผู้ประกอบการไปยังผู้บริโภค<sup>103</sup> ส่วนการให้บริการภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นง่ายต่อการพิจารณามากกว่าสินค้า เนื่องจากการให้บริการจะถูกระบุว่าเป็นสิ่งอื่นใดที่นอกเหนือจากสินค้า กล่าวคือ การบริโภคใดที่นอกเหนือจากสินค้าจะถูกพิจารณาเป็นการให้บริการทันที การให้บริการจึงหมายความว่าถึงการบริโภคที่นอกเหนือจากสินค้า การกระทำ การไม่กระทำ การให้เช่าสินค้า การจำนอง<sup>104</sup> ดังนี้ จากการพิจารณาลักษณะของสินค้าและการให้บริการที่อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเห็นได้ว่า การพิจารณาความเป็นสินค้าหรือบริการ ไม่ได้พิจารณาจากรูปร่างหรือลักษณะแต่พิจารณาจากการบริโภคเป็นสำคัญ กล่าวคือ หากมีการบริโภคจากผู้บริโภคก็ถือเป็นจุดที่ความมั่งคั่งไหลออกจากการครอบครองของผู้เสียภาษีและอยู่ในขอบข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

สรุปได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการขายเดิม โดยภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการที่ทำโดยผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการในการดำเนินธุรกิจ โดยฐานภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณจากผลต่างระหว่างภาษีที่กิจการของตนได้รับจากการขายสินค้ากับภาษีที่กิจการขายตนจ่ายไปขณะนำเข้ามาสินค้าหรือซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการรายอื่น<sup>105</sup>

<sup>103</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 387.

<sup>104</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>105</sup> Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007). page 38.



แต่อย่างไรก็ดี ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นถึงขอบเขตการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภทและหากมีสินค้าหรือบริการใดที่ไม่สมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐต่าง ๆ ก็อาจกำหนดโดยเฉพาะเจาะจงถึงสิ่งที่ไม่สมควรถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในภายหลัง<sup>106</sup> และด้วยเหตุที่ “การหามูลค่าเพิ่ม” เป็นหลักสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีปัญหาเกิดขึ้นกับธุรกรรมประเภทที่ไม่สามารถหามูลค่าเพิ่มได้ อันได้แก่ ธุรกรรมทางการเงิน<sup>107</sup> ที่จะถูกพิจารณาให้ถูกยกเว้นหรือพิจารณาให้อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยธุรกรรมทางการเงิน เช่น การขายหลักทรัพย์ การให้กู้ยืมเงิน เป็นต้น ทั้งนี้ ด้วยเหตุผลที่ว่าธุรกรรมดังกล่าวยากที่จะคำนวณมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น<sup>108</sup> นอกจากนี้องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้ระบุว่าประเทศต่าง ๆ อาจกำหนดภาระทางภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับธุรกิจบางประเภทได้ คือ สามารถกำหนดลักษณะการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะเจาะจงสำหรับธุรกรรมบางประเภทได้และได้ระบุว่าธุรกรรมที่พิจารณาภาษีขายได้ยาก เช่น การให้บริการทางการเงิน การจำหน่ายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน หรือธุรกรรมที่เป็นไปตามนโยบายของรัฐ เช่น สุขภาพ การศึกษา วัฒนธรรม เป็นต้น อาจถูกกำหนดลักษณะการจัดเก็บภาษีการบริโภคที่แตกต่างออกไปได้<sup>109</sup>

<sup>106</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund 1988) page 386.

<sup>107</sup> Gilbert E. Metcalf, *Consumption Taxation*, (Urban Institute Press, 1999).

<sup>108</sup> Leonard E. Burman and others, “Financial Transaction Taxes in theory and practice,” *National Tax Journal* (March 2016): 180.

<sup>109</sup> OECD, *International VAT/GST Guideline* [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 11 มิถุนายน 2565

### 3.1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

ในประวัติภาษีอากรของโลก เมื่อประมาณ 70 ปีที่แล้วภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เป็นที่แพร่หลาย และยังไม่มีประเทศใดบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีการกล่าวถึงภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะในตำราวิชาการ คลังเท่านั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มเริ่มแพร่หลายอย่างรวดเร็วในปี พ.ศ. 2533 โดยภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ (หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในทุกขั้นตอนการผลิตจนถึงขั้นตอนการขายปลีก) ได้กลายเป็นภาษี ที่สำคัญของระบบการคลังของประเทศถึง 39 ประเทศทั้งในทวีปยุโรป ละตินอเมริกาและ หมู่เกาะแคริบเบียน แอฟริกา เอเชียแปซิฟิก และแถบตะวันออกกลาง เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย เดนมาร์ก สวีเดน เม็กซิโก มาดากาสกา เกาหลีใต้ อิสราเอล เป็นต้น<sup>110</sup>

ภาษีการบริโภคในประเทศไทยแต่เดิมมีการนำภาษีการค้ามาใช้จัดเก็บภาษีตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2475 จนกระทั่ง พ.ศ. 2533 มีการนำแนวคิดเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษี การค้าเนื่องจากสภาวะด้านเศรษฐกิจของประเทศได้เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของ รายได้ประชาชาติ การขยายตัวของภาคอุตสาหกรรม การพัฒนาอุตสาหกรรมเปลี่ยนแปลงจาก การมุ่งผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้ามาเป็นการผลิตเพื่อส่งออก ส่งผลให้ระบบภาษีการค้าไม่สอดคล้อง กับสภาวะเศรษฐกิจของประเทศไทยอีกต่อไป เมื่อวันที่ 21 พฤศจิกายน พ.ศ. 2534 มีการออก พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 โดยทำพระราชบัญญัติ มีหมายเหตุไว้ว่า “เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ คือ เนื่องจากมีความจำเป็นต้องปรับปรุง ประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน โดยนำภาษีมูลค่าเพิ่มและ ภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้าและปรับปรุงบทบัญญัติว่าด้วยบทเบ็ดเสร็จทั่วไป ภาษีเงินได้นิติบุคคลและอากรแสตมป์ของประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>110</sup> ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533) หน้า 53.

จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้” นอกจากนี้เหตุที่ต้องมีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหาและข้อดีของภาษีการค้าในอดีต เนื่องจากระบบภาษีการค้าเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน ผู้ขายไม่มีสิทธิขอคืนภาษีจากรัฐทำให้เกิดความซ้ำซ้อนทับถมของภาษีในทุกขั้นตอนการผลิตและภาษีการค้ามีการจัดเก็บหลายอัตราจึงมีความยุ่งยากต่อการวินิจฉัยทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติผิดพลาดได้ง่ายและอาจทำให้ต้องถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มเพิ่มขึ้น จึงทำให้ระบบภาษีการค้ามีต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูง นอกจากนี้ปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีแล้ว ภาษีการค้ายังส่งผลต่อการบิดเบือนรูปแบบองค์กรธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งส่งผลเสียต่อการพัฒนาของระบบเศรษฐกิจและภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออกเพราะผู้ส่งออกไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีทางอ้อมที่แฝงอยู่ในต้นทุนผลผลิตสินค้าตั้งแต่วัตถุดิบ เครื่องจักร หรือรายจ่ายในการผลิตต่าง ๆ จากเหตุผลดังกล่าวจึงมีแนวคิดที่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยและปรากฏว่าภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแก้ไขปัญหาของภาษีการค้าได้<sup>111</sup> เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ซ้ำซ้อนเพราะเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการขายหรือให้บริการ ไม่ได้เก็บในทุกทอดที่มีการซื้อขายสินค้าและให้บริการโดยไม่พิจารณาส่วนที่เพิ่มขึ้นเหมือนภาษีการค้าเดิม ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เนื่องจากมีอัตราเดียวแตกต่างจากภาษีการค้าที่มีหลายอัตราซึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติต่อสินค้าทำให้เกิดการบิดเบือน ในการจัดสรรทรัพยากรในการผลิตและการบริโภค<sup>112</sup> นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางต่อการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจเพราะไม่ว่าจะเป็นการจัดรูปแบบใดก็เสียภาษีเท่ากันเพราะภาษีมูลค่าเพิ่มยอมให้หักภาษีที่ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการเสียไปแล้วในทอดก่อนได้ รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มเอื้อต่อการส่งออกโดยผู้ส่งออกจะต้องเสียภาษีขายใน

<sup>111</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม *Advanced VAT Accounting*, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ขอนทิพย์ 50 จำกัด, 2553) หน้า 1-5.

<sup>112</sup> ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์, *ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับประเทศไทย*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533) หน้า 94.

อัตราร้อยละ 0 ซึ่งเป็นผลให้ได้รับคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องทั้งหมด กรณีจึงเป็นการเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันแก่ผู้ส่งออกโดยไม่ผิดกฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลก

ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมินซึ่งหมายถึง ภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 77<sup>113</sup> ประกอบมาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร และตามมาตรา 15 บัญญัติให้นำบทบัญญัติในหมวด 2 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเรื่องวิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมินตั้งแต่มาตรา 14 ถึงมาตรา 37 ทวิมาใช้บังคับซึ่งถือเป็นกฎหมายทั่วไป อีกทั้งต้องบังคับตามบทบัญญัติตามหมวด 4 แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนที่ 7 ถึง 14 ซึ่งถือเป็นกฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินของภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมินส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินจำนวนภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนและเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 18 ถึงมาตรา 27 จัตวาซึ่งเป็นบททั่วไปใช้และนำมาใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มบางประเด็น ได้แก่ เรื่องอำนาจประเมินก่อนถึงกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 ทวิและอำนาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้ขอคืนภาษีอากรหรือผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 จัตวาและตามหมวด 4 ส่วนที่ 12 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะและส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเองโดยมีหน้าที่เรียกเก็บเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการของตนและเป็นผู้นำส่งเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวขึ้นแก่รัฐ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษี

<sup>113</sup> มาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน”

จึงเป็นส่วนหนึ่งของกลไกในการจัดเก็บภาษีของรัฐจึงทำให้เกิดหน้าที่ตามกฎหมาย คือ การต้องจัดทำเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งเหตุผลสำคัญที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีจะต้องจัดทำเอกสารหลักฐานทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากหากเจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องมีความสงสัยหรือเล็งเห็นความบกพร่องผิดพลาด เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐย่อมมีอำนาจตามกฎหมายในการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งการตรวจสอบความถูกต้องนั้น เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐจำเป็นต้องพิจารณาตรวจสอบจากหลักฐานเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จัดทำขึ้นว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่<sup>114</sup> ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยความระมัดระวังเพื่อให้เป็นไปตามแนวทางที่กฎหมายกำหนด โดยเอกสารหลักฐานที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำและเก็บรักษาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ใบกำกับภาษี ใบลดหนี้ ใบเพิ่มหนี้ รายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งใบกำกับภาษีซึ่งเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ประกอบการรายนั้นปฏิบัติถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ เพียงใด

### 3.1.3 วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ และแม้จะมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกทอดการผลิต

<sup>114</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561)

การจำหน่าย หรือการให้บริการ แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีเนื่องจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการสามารถนำภาษีซื้อที่ตนเสียไปมาหักออกจากภาษีขายที่ตนได้รับมาทำได้ทำให้ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย

### วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมี 4 วิธี ดังนี้

1.  $t(\text{wages} + \text{profits})$  คือ วิธีนี้การบวกมูลค่าเพิ่มแบบทางตรงหรืออาจเรียกว่าเป็นวิธีการทางบัญชี

2.  $t(\text{wages}) + t(\text{profits})$  คือ วิธีการบวกมูลค่าเพิ่มแบบทางอ้อม เนื่องจากไม่มีการคำนวณมูลค่าที่เพิ่มขึ้นอย่างแท้จริง แต่พิจารณาจากความรับผิดชอบทางภาษีที่เพิ่มขึ้น

3.  $t(\text{output} - \text{input})$  คือ วิธีการหักแบบทางตรง

4.  $t(\text{output}) - t(\text{input})$  คือ วิธีการหักแบบทางอ้อมหรือเรียกอีกชื่อหนึ่งว่าเป็น “วิธีใบกำกับภาษี” หรือ “วิธีเครดิต”

วิธีเครดิตหรือวิธีใบกำกับภาษีเป็นวิธีการหามูลค่าเพิ่มที่นิยมใช้มากที่สุดในหลายประเทศทั่วโลก<sup>115</sup> เป็นวิธีคำนวณภาษีโดยไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มทางตรงก่อน กล่าวคือ คำนวณโดยนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อโดยการซื้อขายแต่ละครั้งนั้นจะต้องมีการออก “ใบกำกับภาษี” ผู้ประกอบการจะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำภาษีขายหักออกจากภาษีซื้อโดยไม่ต้องคำนึงว่าภาษีขายและภาษีซื้อนั้นจะมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ หากในรอบภาษีใดมีจำนวนภาษีขายมากกว่าจำนวนภาษีซื้อจะเป็นการแสดงว่าผู้ประกอบการรายนั้นได้เพิ่มมูลค่าของสินค้าและบริการในแต่ละขั้นตอนการผลิตของตน และจะต้องมีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ ในทางกลับกันหากในรอบภาษีใดผู้ประกอบการมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายจะเป็นการแสดงว่าในขั้นตอนการผลิตหรือการขายหรือให้บริการนั้น

<sup>115</sup> Alan Schenk and Oliver Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach* (Cambridge University Press, 2007), page 38.

ไม่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นซึ่งผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปเป็นเงินหรือหรือนำภาษีซื้อดังกล่าวไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในรอบภาษีเดือนถัดไปก็ได้

### ภาษีขาย

มาตรา 77/1(17) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ “ภาษีขาย” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)(ง)(จ)(ฉ) หรือ (ช) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 82/16

จากนิยามในมาตรา 77/1(17) ภาษีขายสามารถแยกพิจารณาได้ 2 กรณี ดังนี้

1. ภาษีขาย คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นโดยจะเรียกเก็บโดยคำนวณจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บอยู่ ณ วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นโดยภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ทั้งนี้ ภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็ให้เป็นภาษีขายของเดือนนั้น โดยไม่พิจารณาว่าสินค้าที่ขายหรือการให้บริการนั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตของเดือนใดก็ตาม<sup>116</sup>

**ตัวอย่าง** บริษัท ก. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ซื้อสินค้ามาชิ้นหนึ่งเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2565 และขายสินค้าชิ้นนั้นพร้อมส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในราคา 1,000 บาทในเดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2565 ดังนี้ บริษัท ก. จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าจำนวนร้อยละ 7

<sup>116</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 4-397.

ของราคา 1,000 บาท คือ 70 บาทโดยภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นภาษีขายของเดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2565 ของบริษัท ก.

บุคคลที่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย ได้แก่ ผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับ กรมสรรพากรแล้วเท่านั้น หากยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับเกิน 1.8 ล้านบาท ต่อปีก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขาย แต่ในขณะเดียวกันเมื่อมีรายรับเกิน 1.8 บาทต่อปียังคงต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องใช้เงินของตนเองจ่ายภาษีแก่รัฐ จะเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเพื่อนำมาเสียภาษีแก่รัฐไม่ได้เพราะยังไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>117</sup>

2. ภาษีขาย คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)(ง)(จ)(ฉ) หรือ (ซ) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร

### ภาษีซื้อ

มาตรา 77/1(18) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ “ภาษีซื้อ” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ และให้หมายความรวมถึง (ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเมื่อนำเข้าสินค้า (ข) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เสียเนื่องจากได้รับโอนสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรตามมาตรา 82/15 (ค) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำส่งตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7

<sup>117</sup> แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./6168 ลงวันที่ 25 มิถุนายน พ.ศ. 2550



จากนิยามในมาตรา 77/1(18) ภาษีซื้อสำหรับธุรกรรมการขายสินค้าหรือให้บริการ หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บเนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใด ก็ให้เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้นโดยไม่พิจารณาว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใด

**ตัวอย่าง** บริษัท ก. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ซื้อสินค้ามาไว้เพื่อขายในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2561 จำนวน 200 ชิ้น ราคา 10,000 บาท และได้ถูกผู้ขายเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 จำนวน 700 บาทพร้อมออกใบกำกับภาษีให้บริษัท ก. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท ก. ถูกเรียกเก็บเป็น “ภาษีซื้อ” ของบริษัท ก. แม้สินค้าที่ซื้อมานั้นยังไม่ได้ถูกนำออกขายหรือยังขายไม่หมดก็ตาม หากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้จะมีรายรับเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม กล่าวคือ เกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นก็จะเป็น “ภาษีซื้อ” แม้จะได้รับใบกำกับภาษีจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการภายหลังจากที่ได้ดำเนินการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม

ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างการพิจารณาความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพทั่วไป<sup>118</sup> (อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10) ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1 ตัวอย่างการพิจารณาความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

รายการ	ราคาสินค้า/บริการ	ภาษีมูลค่าเพิ่ม
ก. ภาษีซึ่งผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเรียก	300,000	30,000

<sup>118</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและการปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561).

เก็บจากลูกค้า		
หัก : ข. ภาษีซึ่งผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการถูก ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการรายอื่นเรียกเก็บ จากการที่ไปซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อ ใช้ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพอีกต่อหนึ่ง	100,000	10,000
หัก : ค. ภาษีซึ่งผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเสีย เมื่อนำเข้าสินค้ามาใช้ในทางธุรกิจหรือ วิชาชีพ	50,000	5,000
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ ให้บริการต้องเสียแก่กรมสรรพากร		30,000-10,000-5,000 = <u>15,000</u>

ที่มา : ผู้เขียน

จะเห็นได้ว่าผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการในประเทศซึ่งเป็นผู้เสียภาษีจำนวนตาม ก. สามารถ  
นำภาษีที่ตนเองเสียไปในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการตาม ก. คือ จำนวนตาม ข.  
และ ค. มาหักได้ กล่าวคือ มีการคืนภาษีตามจำนวน ข. และ ค. ให้แก่ผู้เสียภาษี ก.

ภาษีตาม ก. เรียกว่า “ภาษีขาย” ซึ่งหมายถึงภาษีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเรียกเก็บจาก  
ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

ภาษีตาม ข. และ ค. เรียกว่า “ภาษีซื้อ” ซึ่งหมายถึงภาษีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ  
ถูกผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการรายอื่นเรียกเก็บเนื่องจากไปซื้อสินค้าหรือรับบริการมาใช้ในทางธุรกิจ

โดยสรุป การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ หากผลการคำนวณออกมาเป็นบวก (+) คือ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องนำจำนวนส่วนต่างนั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น หากผลการคำนวณออกมาเป็นลบ (-) คือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้นและจำนวนส่วนต่างนั้นถือเป็นเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิขอคืนเป็นเงินหรือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้

ตัวอย่างแสดงความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการตั้งแต่สินค้าหรือบริการเกิดขึ้นจากแรงงานวัตถุดิบต่าง ๆ ผ่านกระบวนการผลิตและการจำหน่ายจนถึงมือผู้บริโภค<sup>119</sup> (อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10)

ตารางที่ 2 ตารางแสดงความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการ  
ผ่านกระบวนการผลิตและการจำหน่ายจนถึงมือผู้บริโภค

รายการ	มูลค่าสินค้า/บริการ	ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ ถูกเรียกเก็บ	ภาษีมูลค่าเพิ่มสุทธิที่ เสียให้กรมสรรพากร
1) ผู้ผลิตส่วนประกอบนำเข้า วัตถุดิบ	100	10	10
2) ผู้ผลิตส่วนประกอบขาย ส่วนประกอบให้โรงงาน	300	30	30-10=20
3) โรงงานขายสินค้าให้ผู้ค้า ส่ง	600	60	60-30=30

<sup>119</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 27.

4) ผู้ค้าส่งขายให้ผู้ค้าปลีก	700	70	$70-60=10$
5) ผู้ค้าปลีกขายให้ผู้บริโภค	1,000	100	$100-70=30$
ราคาขายสินค้า	1,000		
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	<u>100</u>		
ผู้ซื้อจ่ายเงินค่าสินค้า	<u>1,100</u>		

ที่มา : ผู้เขียน

#### 1) ผู้ผลิตส่วนประกอบ

นำเข้าวัตถุดิบ เสียภาษีซื้อ 10 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากโรงงาน 30 บาท เช่นนี้ผู้ผลิตส่วนประกอบต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $30-10 = 20$  บาท

#### 2) โรงงาน

โรงงานขายสินค้าให้ผู้ค้าส่ง โรงงานเสียภาษีซื้อไป 30 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ค้าส่ง 60 บาท เช่นนี้โรงงานต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $60-30 = 30$  บาท

#### 3) ผู้ค้าส่ง

ผู้ค้าส่งขายให้ผู้ค้าปลีก ผู้ค้าส่งเสียภาษีซื้อ 60 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ค้าปลีก 70 บาท เช่นนี้ผู้ค้าส่งต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $70-60 = 10$  บาท

#### 4) ผู้ค้าปลีก

ผู้ค้าปลีกขายให้ผู้บริโภค ผู้ค้าปลีกเสียภาษีซื้อ 70 บาท ซึ่งมีสิทธิขอคืนได้โดยการยื่นแบบ ภ.พ.30 และมีการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้บริโภค 100 บาท เช่นนี้ผู้ค้าปลีกต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน  $100 - 70 = 30$  บาท

#### 5.) ผู้บริโภค

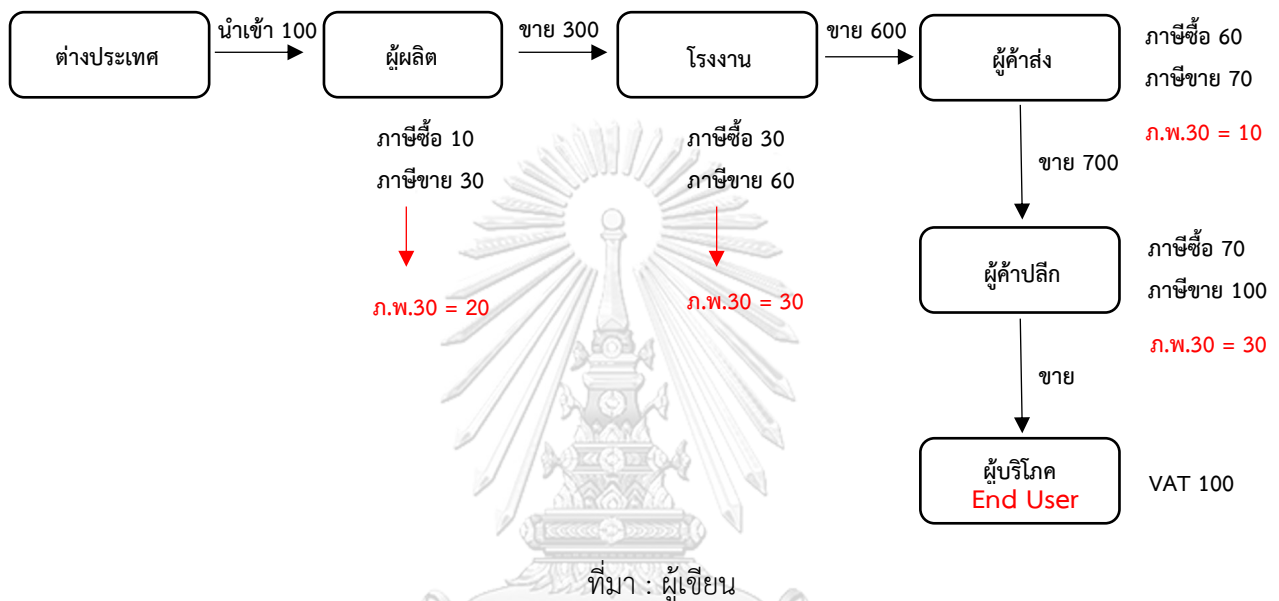
เนื่องจากผู้บริโภคไม่ใช่ผู้ประกอบการจึงไม่มีสิทธิจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีสิทธิยื่นแบบ ภ.พ.30 เพื่อขอคืนภาษีซื้อที่ตนจ่ายให้แก่ผู้ค้าปลีกจำนวน 100 บาท

จะเห็นได้ว่าในแต่ละขั้นตอนการขายสินค้าหรือให้บริการมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการให้เครดิตไปด้วยโดยเครดิตนี้เท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีการเสียในขั้นตอนก่อนหน้า จึงกล่าวได้ว่าภาษีขายของผู้ขายรายหนึ่งกลายเป็นเครดิตของผู้ขายรายต่อไปในลักษณะคล้ายลูกโซ่จนกว่าสินค้าจะถึงมือผู้บริโภคซึ่งต้องรับภาระภาษีโดยไม่มีสิทธิเครดิตใด ๆ

เมื่อพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นทั้งระบบ ตั้งแต่ ก. ถึง จ. มีภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากผู้ขายทุกทอดรวมกันเป็นเงิน 100 บาท และเมื่อสินค้าถึงมือผู้บริโภค ผู้บริโภคก็รับภาระภาษีจำนวน 100 บาทเช่นเดียวกัน เพราะก่อนที่สินค้าหรือบริการจะถึงมือผู้บริโภครายสุดท้าย ภาระภาษีจะถูกผลักไปเรื่อย ๆ จนถึงมือผู้บริโภค ผู้ประกอบการในขั้นตอนการผลิต จำหน่าย ค้าปลีก หรือค้าส่งไม่มีภาระภาษี ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระทั้งหมด โดยผู้ผลิตส่วนประกอบ โรงงาน ผู้ค้าส่ง รวมถึงผู้ค้าปลีกเป็นเพียงตัวกลางในกระบวนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามระบบเครดิตของทฤษฎีภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น<sup>120</sup>

<sup>120</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, ภาษีมูลค่าเพิ่ม Advanced VAT Accounting, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2553) หน้า 1-4

ภาพที่ 9 อัตราระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม



นอกจากนี้แม้มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ และผู้นำเข้าก็ตาม แต่ไม่ได้หมายความว่าผู้ประกอบการจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ “...ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น...” และการพิจารณาว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (Tax Point) เกิดขึ้นเมื่อใดนั้น สำหรับกรณีการขายสินค้า ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามมาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติให้เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่หากมีการโอนกรรมสิทธิ์ ชำระราคา หรือออกไปกำกับภาษีก่อนส่งมอบสินค้าก็ให้ถือว่าความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในขณะใด

กรรมสิทธิ์ ชำระราคา หรือออกไปกำกับภาชนะนั้น<sup>121</sup> และเมื่อความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นทำให้ผู้ประกอบการมีสิทธิและหน้าที่ตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนด ดังต่อไปนี้

1) มีสิทธิเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นสิทธิเด็ดขาดตามกฎหมาย หากผู้ประกอบการนั้นเรียกเก็บภาษีขายไม่ได้ ผู้ประกอบการก็ยังมีหน้าที่ยื่นยอดขายและเสียหายตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณได้ขณะขายสินค้าหรือให้บริการ ในทางปฏิบัติจึงเสมือนผู้ประกอบการต้องนำเงินของตนเองจ่ายภาษีขายให้กรมสรรพากรไปก่อนและหากภายหลังสามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการไม่ได้ก็ให้ถือเป็น “หนี้สูญ” เพื่อลดยอดภาษีขายตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 85) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจำหน่ายหนี้สูญ และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณส่วนของหนี้สูญ เพื่อนำมาหักออกจากภาษีขายตามมาตรา 82/11 แห่งประมวลรัษฎากร

2) ผู้ประกอบการต้องจัดทำและส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

3) ผู้ประกอบการต้องนำยอดภาษีขายไปลงใน “รายงานภาษีขาย” และนำยอดภาษีซื้อลงใน “รายงานภาษีซื้อ” ตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

4) ผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.พ.30 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากรโดยคำนวณจากยอดขาย ภาษีขาย ยอดซื้อ ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นระหว่างเดือนโดยไม่ว่าจะจะได้รับชำระภาษีขายหรือจ่ายชำระภาษีซื้อไปแล้วในระหว่างเดือนหรือไม่ หากผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 แสดงยอดขาย ภาษีขายขาดไป หรือยอดซื้อ ภาษีซื้อสูงเกินไปทำ

<sup>121</sup> มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร

ให้จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระต่ำกว่าความเป็นจริง ผู้ประกอบการจะต้องรับผิดชอบในภาษีที่ขาดไปนั้น พร้อมทั้งเบี้ยปรับตามมาตรา 89(3)(4) และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

### ภาพที่ 10 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม



#### 3.1.4 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

##### 3.1.4.1 จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

หน้าที่ของผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตาม

มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>122</sup> แบ่งได้ 2 กรณี ดังต่อไปนี้

<sup>122</sup> มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) สำหรับผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่

(ก) วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม สำหรับกรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้แล้ว หรือ



1) ตามมาตรา 85/1(ก) “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้อื่นค่าของจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายในสามสิบวันนับแต่ (ก) วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของ กิจการขนาดย่อมสำหรับกรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้ แล้ว” ซึ่งปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาฉบับหนึ่งออกตามมาตรา 81/1 คือ พระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548<sup>123</sup> โดยมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว บัญญัติว่า “มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากรจะต้อง ไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี”

ดังนั้น ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของ ฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีมีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใน 30 วันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี ทั้งนี้ ตามมาตรา 85/1(ก) แห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

(ข) วันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับ สำหรับกรณีที่มีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมขึ้นใหม่ หรือมีการแก้ไข เพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมน้อยกว่าที่กำหนดไว้ก่อน

(2) สำหรับผู้ประกอบการที่ได้แจ้งต่ออธิบดีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/3 ให้อื่นค่าของจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่ วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดี

ให้นำมาตรา 85 วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่ มาใช้บังคับ”

<sup>123</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

2) ตามมาตรา 85/1(ก) สำหรับผู้ประกอบการที่ได้แจ้งต่ออธิบดีเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/3 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดี

หากผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการไม่ปฏิบัติตาม ผู้ประกอบการจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษีตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือเป็นเงิน 1,000 บาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้ ตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร

#### 3.1.4.2 ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ประกอบการจดทะเบียนทุกรายไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 เพื่อแสดงผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มให้เจ้าพนักงานประเมินรับทราบตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปพร้อมชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี)

แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คือแบบ ภ.พ.30 โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องแจ้งยอดขายทั้งหมดที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีนั้น รวมถึงจะต้องแจ้งยอดซื้อให้แสดงมูลค่าของสินค้าที่ซื้อหรือรับบริการรวมทั้งการซื้อทรัพย์สินหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีสิทธินำมาหักเป็นภาษีซื้อได้เฉพาะยอดซื้อที่มีหลักฐานใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป ใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากร และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร

#### ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา ผู้ประกอบการจดทะเบียน จะต้องรับผิดระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาทตามมาตรา 90(2) เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 89(2)<sup>124</sup> และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนภาษีที่ต้องเสียหลังนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ของเดือนก่อนมาหักออกตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>125</sup>

2) กรณียื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 โดยแสดงภาษีขายไว้ขาดหรือภาษีซื้อไว้เกิน จะต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของภาษีขายที่แจ้งไว้ขาดหรือภาษีซื้อที่แจ้งไว้เกินตามมาตรา 89(4)<sup>126</sup> และหากมีการชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วนจะต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามมาตรา 89(3)<sup>127</sup> และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

### 3.1.4.3 จัดทำเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษี จึงต้องจัดทำเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เอกสารหลักฐานที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำและเก็บรักษาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

<sup>124</sup> มาตรา 89(2) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้ (2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี”

<sup>125</sup> มาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาดำเนินการตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อัญญา และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง”

<sup>126</sup> มาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้ (4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป”

<sup>127</sup> มาตรา 89(3) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้ (3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน”

ใบกำกับภาษี ใบลดหนี้ ใบเพิ่มหนี้ รายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อและรายงานสินค้าและวัตถุดิบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งใบกำกับภาษีซึ่งเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ประกอบการรายนั้นปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ เพียงใด ด้วยเหตุนี้จึงมีการเรียกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในอีกชื่อหนึ่งว่า “ระบบใบกำกับภาษี” หรือ “ระบบการออกใบกำกับภาษี”

### 3.1.4.3.1 ใบกำกับภาษี

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิตเป็นวิธีคำนวณภาษีโดยไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน เอกสารสำคัญที่ต้องจัดทำ คือ ใบกำกับภาษีเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ ติดตาม และกำกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ใบกำกับภาษี คือ เอกสารที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งและจะต้องจัดทำทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นซึ่งการจัดทำใบกำกับภาษีนั้นจะต้องมีรายการขั้นพื้นฐานอันได้แก่ ชื่อและที่อยู่ของผู้ออกใบกำกับภาษี เลขประจำตัวผู้เสียภาษี เลขที่ใบกำกับภาษี วันที่ออกใบกำกับภาษี วันที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ รายละเอียดของสินค้าหรือบริการ ราคาที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาภาษีมูลค่าเพิ่ม และชื่อและที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ<sup>128</sup> หากผู้ประกอบการไม่จัดทำใบกำกับภาษีทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นผู้ประกอบการรายนั้นจะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาทหรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ตามมาตรา 90/2(3) และต้องเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีตาม มาตรา 89(5) แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อจัดทำใบกำกับภาษีแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ส่งมอบ

<sup>128</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund 1988) page 280.

ใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หากไม่ส่งมอบจะต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือนตามมาตรา 90/2(3) แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดรายการที่ต้องปรากฏใน ใบกำกับภาษีไว้ ดังต่อไปนี้

- (1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด
- (2) ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี
- (3) ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ  
ชื่อของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หมายถึง ชื่อของผู้ประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือชื่อสถานประกอบการหรือชื่อการค้าของสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีบุคคลธรรมดา หมายความว่า รวมถึง นามสกุลด้วย<sup>129</sup>  
การออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปโดยผู้ซื้อไม่ระบุชื่อหรือผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีโดยไม่ระบุชื่อผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ทั้งนี้ ตามมาตรา 90(12) แห่งประมวลรัษฎากร  
ที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ หมายถึงที่ตั้งของสถานประกอบการตามที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ของผู้ซื้อสินค้าที่ระบุในใบกำกับภาษีจะต้องเป็นที่อยู่ที่สามารถบอกตำแหน่งได้ชัดเจน<sup>130</sup>

<sup>129</sup> ข้อ 4(3) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ป.86/2542ฯ

<sup>130</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไทย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 4-551.

นอกจากที่มาตรา 86/4(3) บัญญัติแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องระบุ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้ใน ใบกำกับภาษีนั้นด้วย โดยผลของข้อ 7 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 39) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 199) โดยใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558<sup>131</sup> แต่อย่างไรก็ดี ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวกำหนดไว้เฉพาะกรณีผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เท่านั้น หากผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการแต่อย่างใด<sup>132</sup>

- (4) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม (ถ้ามี)
- (5) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ
- (6) จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ โดยให้แยกออกจากมูลค่าของสินค้าและหรือของบริการให้ชัดเจน
- (7) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี
- (8) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

หากมีรายไม่ครบถ้วนตามที่มาตรา 86/4(1)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนด ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาทตามมาตรา

<sup>131</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 199) ข้อ 7 ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้ในใบกำกับภาษีนั้น โดยข้อความดังกล่าวจะตีพิมพ์ จัดทำขึ้นด้วยระบบคอมพิวเตอร์ ประทับด้วยตรายาง เขียนด้วยหมึก พิมพ์ดีด หรือทำให้ปรากฏขึ้นด้วยวิธีการอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันก็ได้ ทั้งนี้ สำหรับการจัดทำใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้จัดทำ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป

<sup>132</sup> ข้อหาหรือภาษีอากรที่ กค 0702/8755 ลงวันที่ 29 กันยายน พ.ศ. 2558

90(12) และภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีภาษีดังกล่าวจะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5(2) แห่งประมวลรัษฎากรตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17)

จะเห็นได้ว่ารายการตามมาตรา 86/4 กำหนดขึ้นเพื่อให้ทราบข้อมูล รายละเอียดของผู้ประกอบกิจการและผู้บริโภคหรือผู้รับบริการ โดยส่วนสำคัญของใบกำกับภาษี คือ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทั้งนี้ เพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการระบุตัวตนของผู้ประกอบกิจการและผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการและพิจารณาภาษีซื้อและภาษีขายซึ่งส่งผลถึงหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสิทธิในการได้รับภาษีคืนต่อไป รวมถึง การมีชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบุคคลโดยอยู่ในใบกำกับภาษีนั้นจะส่งผลให้บุคคลเหล่านั้นสามารถถูกตรวจสอบความถูกต้อง รวมถึงความบกพร่องผิดพลาดในการจัดทำเอกสารทางภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรได้ ดังนั้น หากลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายใดที่ไม่สามารถทราบตัวตนหรือไม่สามารถระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของคู่สัญญาได้ย่อมไม่อาจออกใบกำกับภาษีได้และส่งผลให้กรมสรรพากรไม่มีข้อมูลชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบุคคลเหล่านั้นเพื่อนำไปตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกด้วย เช่น ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่อาจระบุตัวตนผู้ซื้อและผู้ขายได้

#### 3.1.4.3.2 รายงานภาษีขาย

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำเป็นต้องกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงานเป็นพิเศษเพื่อควบคุมการจัดเก็บและสอบยันกับแบบแสดงรายการภาษีเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหลักฐานทางทะเบียนและเป็นรายละเอียดประกอบแบบแสดงรายการภาษี โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ รายงานภาษีขาย

รายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบเฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขาย  
สินค้าตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

รายงานภาษีขาย ผู้ประกอบการต้องนำรายการขายสินค้าหรือให้บริการทุก  
กรณีมาลงรายงานภาษีขาย โดยต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากร  
กำหนดซึ่งเป็นไปตามข้อ 7 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89)<sup>133</sup>  
ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า สำหรับใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปให้ผู้ประกอบการลงรายงานภาษีขายเป็น  
รายใบกำกับภาษี เว้นแต่การลงรายการโดยใช้รายงานสรุปการขายประจำวันเป็นหลักฐานในการลง  
รายงานภาษีขายและสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา  
86/6 และมาตรา 86/7 สามารถนำใบกำกับภาษีอย่างย่อมาลงในรายงานภาษีขายได้โดยลงรายการ  
เฉพาะมูลค่าสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดต่อวันที่ได้รับหรือพึงได้รับซึ่งเกิดจาก  
ใบกำกับภาษีอย่างย่อดังกล่าวโดยไม่ต้องลงเป็นรายใบกำกับภาษีอย่างย่อ และให้ลงรายการภายใน  
3 วันนับแต่วันที่ระบุไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อ

### 3.1.4.3.3 รายงานภาษีซื้อ

การลงรายการในรายงานภาษีซื้อ กฎหมายกำหนดให้นำภาษีซื้อตาม  
ใบกำกับภาษีซื้อแบบเต็มรูปทุกฉบับมาลงรายการ เว้นแต่ภาษีซื้อต้องห้ามตามใบกำกับภาษีที่เป็นภาษี  
ซื้อต้องห้าม ไม่ต้องนำมาลงรายงานภาษีซื้อ ส่วนภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ต้องนำมาลง  
รายการในรายงานภาษีซื้อ

<sup>133</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) เรื่อง กำหนดแบบหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน การ  
ลงรายการในรายงาน การเก็บใบกำกับภาษีและเอกสารหลักฐานอื่นที่ใช้ประกอบการลงรายงานภาษีซื้อตามมาตรา 87 และมาตรา 87/3 วรรคสอง แห่งประมวล  
รัษฎากร



จะเห็นได้ว่าการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีเครดิตต้องใช้ออกสารและการรายงานทางเอกสารจากผู้ประกอบการเป็นสำคัญ อันได้แก่ ใบกำกับภาษี รายงานภาษีซื้อ และรายงานภาษีขายเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นหลักฐานในการตรวจสอบ ติดตาม และกำกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจากที่ผู้เขียนได้อธิบายไปข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจะทำใบกำกับภาษีนั้นจะต้องมีข้อมูลส่วนตัวของทั้งผู้ขายและผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ เช่น ชื่อและที่อยู่ รวมถึงเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และเมื่อมีการออกใบกำกับภาษีแล้วต้องนำใบกำกับภาษีนั้น ๆ ไปจัดทำรายงานภาษีซื้อและภาษีขายต่อไปซึ่งเป็นขั้นตอนต่อเนื่องกัน ดังนั้น หากธุรกรรมใดที่ไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้ย่อมไม่สามารถจัดทำรายงานภาษีซื้อและรายงานภาษีขายได้เช่นกัน เช่น ธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ต่อไป

### 3.1.5 อำนาจตรวจสอบของกรมสรรพากรกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 88(4)(5) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>134</sup> ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานบัญชีให้เจ้าพนักงานประเมินไว้ว่าหากผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อหรือสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายพร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษีและหากผู้ประกอบการไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและหลักฐานต่าง ๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มได้ การบัญชีเช่นนี้เป็นการบังคับและเป็นบทลงโทษสำหรับผู้ประกอบการตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มปกติ ซึ่งหากเป็นกรณีที่ธุรกรรมบางประเภทที่การซื้อขายนั้นไม่สามารถคำนวณมูลค่าเพิ่มได้และผู้ซื้อและผู้ขายไม่ทราบตัวตนของอีกฝ่ายหนึ่งส่งผลให้ไม่สามารถออกใบกำกับภาษีและเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มได้ด้วยลักษณะเฉพาะของธุรกรรม เช่น การซื้อขาย

<sup>134</sup> มาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร

คริปโทเคอร์เรนซีที่ถูกจัดอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแต่กลับไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้ด้วย เหตุผลที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่ทราบตัวตนของอีกฝ่ายหนึ่ง ย่อมส่งผลให้ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีมีความรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มทันทีและมีความรับผิดชอบทุกครั้งที่มีการซื้อขาย ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการสร้างภาระแก่ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีให้ปฏิบัติตามในสิ่งที่ไม่อาจปฏิบัติได้และยังต้องรับโทษตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มให้ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

### อำนาจเกี่ยวเนื่องกับอำนาจการประเมินภาษี

มาตรา 88/2 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>135</sup> บัญญัติไว้เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ดังต่อไปนี้

- 1) จัดทำรายการลงในแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้าตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้า
- 2) แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนส่งสินค้า เพื่อให้ถูกต้อง
- 3) ประเมินภาษีในกรณีที่มีหลักฐานแสดงว่าผู้ประกอบการเสียภาษีหรือแสดงมูลค่าของฐานภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง
- 4) กำหนดมูลค่าที่ควรได้รับโดยพิจารณาถึงฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้ประกอบการ หรือสถิติการค้าของผู้ประกอบการเอง หรือของผู้ประกอบการที่กระทำกิจการทำนองเดียวกัน หรือพิจารณาจากหลักเกณฑ์อย่างอื่นอันอาจแสดงมูลค่าที่ได้รับโดยสมควร

<sup>135</sup> มาตรา 88/2 แห่งประมวลรัษฎากร

5) แก้ไขเปลี่ยนแปลงมูลค่าของสินค้าที่ซื้อหรือของค่าบริการจากการรับบริการแล้วแต่กรณี  
เมื่อมีกรณีตามมาตรา 88 (3) (4) หรือ (5)

6) ประเมินภาษีตามที่รู้เห็นหรือพิจารณาว่าถูกต้องเมื่อมีกรณีตามมาตรา 88(3)(4) หรือ (5)  
โดยไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม (1) ถึง (4) ก็ได้

## 3.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

### 3.2.1 หลักการภาษีธุรกิจเฉพาะ

ตามรายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 เมื่อวันศุกร์ที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2534 พบว่าการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยมีหลักการสำคัญ เพื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนระบบภาษีการค้าที่เก็บบูอยู่ในขณะนั้น โดยมีเหตุผลและความจำเป็นสำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีหลักการเช่นเดียวกับ ภาษีการค้า ใช้จัดเก็บธุรกิจประเภทที่ไม่อาจกำหนดมูลค่าเพิ่มได้แน่ชัด เช่น กิจการธนาคาร การ เงินทุนหลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเออร์ กิจการประกันภัย โรงรับจำนำ และการค้าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น<sup>136</sup> และตามที่ที่ประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้ลงมติรับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... จึงได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

การประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ดังกล่าวมีการพิจารณานำภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้าที่บังคับใช้อยู่เดิม โดยให้ยกเลิกหมวด 4 “ภาษีการค้า” และแก้ไขเพิ่มเติมโดยแทนชื่อความเป็นหมวด 4

<sup>136</sup> รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 เมื่อวันศุกร์ที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2534 ณ ห้องประชุมรัฐสภา (ภาคผนวก ก.)

“ภาษีมูลค่าเพิ่ม” และหมวด 5 “ภาษีธุรกิจเฉพาะ” แห่งประมวลรัษฎากรโดยกำหนดเป็นหลักการว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีใหม่และไม่ถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดขึ้นใหม่เป็นภาษีที่แทนที่ภาษี การค้าเดิมที่ถูกยกเลิก ทั้งนี้ เหตุผลสำคัญในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ในประเทศไทย คือ เพื่อแก้ไขความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าตามผู้เขียนได้อธิบายไปในหัวข้อ 3.1

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะถูกบัญญัติไว้ในหมวด 5 แห่งประมวลรัษฎากร มีหลักการสำคัญ และเหตุผลในการประกาศใช้ คือ เนื่องจากธุรกิจบางประเภทมีลักษณะพิเศษซึ่งไม่เหมาะสมแก่การ เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเป็นกิจการที่ไม่อาจคำนวณภาษีซื้อและไม่อาจคำนวณมูลค่าเพิ่มได้ อย่างเป็นธรรมและชัดเจน<sup>137</sup> เช่น ซื้อที่ดินเมื่อ 30 ปีที่แล้วในราคาไร่ละ 20,000 บาท แต่ปัจจุบัน ที่ดินแปลงเดียวกันนั้นราคาไร่ละ 1,000,000 บาท หรือธุรกรรมทางการเงินที่มีการนำเงินไปฝาก ธนาคารและธนาคารนำเงินนั้นไปปล่อยกู้ ธนาคารมีรายได้จากดอกเบี้ยเงินกู้ มีปัญหาว่ามูลค่าส่วนใด ที่ถือเป็นมูลค่าเพิ่มของลูกค้าเงินฝาก เป็นต้น ฉะนั้น สำหรับสินค้าและบริการบางประเภทที่ไม่อาจ คำนวณมูลค่าเพิ่มได้อย่างชัดเจนจึงมีความจำเป็นต้องคงภาษีการค้าไว้ดังเดิม กล่าวคือ เก็บจาก ทุกทอดที่มีการขาย<sup>138</sup> ซึ่งภาษีการค้าถูกเปลี่ยนชื่อมาเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะตั้งนั้น ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยโดยผลของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 จึงเป็นการนำภาษีการค้าเดิมมาปรับเปลี่ยนชื่อเรียกแต่ยังคงหลักการเดิม สำหรับกิจการตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ทั้งนี้ ตามบันทึกวิเคราะห์สรุปประกอบการเสนอร่าง กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยคณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่าง กฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม วันที่ 14 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2532<sup>139</sup>

<sup>137</sup> สัมภาษณ์ มงคล ขนาดนิต, ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร, 26 กรกฎาคม 2565. (ภาคผนวก ข.)

<sup>138</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>139</sup> คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม, “บันทึกวิเคราะห์สรุปประกอบการเสนอร่าง กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง” วันที่ 14 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2532. (ภาคผนวก ค.)

จากลักษณะของภาษีธุรกิจเฉพาะที่ใช้หลักการเดียวกับ “ภาษีการค้า” ทำให้สามารถสรุปหลักการภาษีธุรกิจเฉพาะได้ ดังต่อไปนี้

1) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีการบริโภคซึ่งใช้แนวคิดเรื่องภาษีการบริโภคโดยโทมัส ฮอบส์ เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มว่า “ความเสมอภาคของการจัดเก็บภาษีนั้นพิจารณาถึงความเท่าเทียมกันของสิ่งที่บริโภคมากกว่าความร่ำรวยของบุคคลที่บริโภคสิ่งเดียวกัน”<sup>140</sup> เนื่องจากทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะล้วนเป็นภาษีการบริโภคทั้งสิ้น แตกต่างกันเพียงประเภทของธุรกรรมที่มีลักษณะเฉพาะบางประการ ดังนั้น จากแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการบริโภคที่ใช้ฐานกว้าง คือ มุ่งเน้นจัดเก็บให้ครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุดและให้มีกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมากที่สุด โดยภาษีการบริโภคนั้นควรเริ่มต้นจากการจัดเก็บจากสินค้าทุกประเภทแล้วนิยามเฉพาะประเภทสินค้าที่ไม่สมควรถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าการกำหนดว่าโดยเฉพาะเจาะจงตั้งแต่ต้นว่าสมควรจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทใด<sup>141</sup> ซึ่งเมื่อมีธุรกรรมลักษณะเฉพาะบางประเภทที่ไม่สามารถจัดให้อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีการบริโภครูปแบบอื่นเพื่อให้สอดคล้องกับธุรกรรมที่มีลักษณะเฉพาะนั้นดังเช่นภาษีธุรกิจเฉพาะในประเทศไทย

แม้ภาษีธุรกิจเฉพาะจะเป็นภาษีการบริโภคเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ลักษณะของธุรกรรมการบริโภคที่เกิดขึ้นนั้นมีความแตกต่างกันตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.1.2 เรื่องหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น OECD ได้อธิบายไว้ว่าอาจมีธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการบางธุรกิจที่มีปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประเทศต่าง ๆ อาจวางภาระทางภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับธุรกิจเช่นนั้น<sup>142</sup> ซึ่งธุรกรรมที่มักเป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>140</sup> Gilbert E. Metcalf, *Consumption Taxation*, (Urban Institute Press, 1999).

<sup>141</sup> Tait AA, *Value Added Tax International Practice and Problems* (International Monetary Fund 1988) page 386.

<sup>142</sup> OECD, *International VAT/GST Guideline* [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 11 มิถุนายน 2565

คือ ธุรกิจที่พิจารณาภาษีขายได้ยาก เช่น การให้บริการทางการเงิน การจำหน่ายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน เป็นต้น และเนื่องจากโครงสร้างทางกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันจึงส่งผลให้การออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อบังคับจัดเก็บธุรกิจที่พิจารณาภาษีขายได้ยากนั้นมีความแตกต่างกัน บางประเทศอาจใช้วิธีการให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกิจดังกล่าว แต่บางประเทศอาจออกกฎหมายภาษีอากรเป็นการเฉพาะเพื่อจัดเก็บภาษีการบริโภคสำหรับธุรกิจที่พิจารณาภาษีขายได้ยาก<sup>143</sup> ดังเช่นประเทศไทยที่มีการออกกฎหมายธุรกิจเฉพาะมาเพื่อจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกิจทางการเงินและธุรกิจบางประเภทที่พิจารณาภาษีซื้อและภาษีขายได้ยาก

2) ภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (gross receipts) เนื่องจากภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร คือ ภาษีการค้าเดิมเพียงแต่เปลี่ยนชื่อเรียกจากภาษีการค้ามาเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ การบัญญัติฐานภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นใช้หลักการเดียวกับภาษีการค้าโดยให้ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ “รายรับ”<sup>144</sup> ของกิจการที่มีลักษณะเฉพาะที่ไม่สามารถคำนวณมูลค่าเพิ่มได้ โดยการจัดเก็บภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หมายถึง การจัดเก็บจากยอดรวมของการรับทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นเงินสดหรือทรัพย์สินโดยไม่มีพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายหรือรายการหักลดหย่อนอื่นใด เช่น การขอคืนภาษี การบริจาค รายได้ดอกเบียและเงินปันผล เป็นต้น<sup>145</sup>

สำหรับประเทศไทยมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ได้แก่รายรับดังต่อไปนี้ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ...”<sup>146</sup> จะเห็นได้ว่ากฎหมายใช้คำว่า “รายรับ” ซึ่งมาตรา 91/1<sup>147</sup>

<sup>143</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>144</sup> มาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ “ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ได้แก่รายรับดังต่อไปนี้ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ...”

<sup>145</sup> THE INVESTOPEDIA TEAM, **Gross Receipts** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.investopedia.com/terms/g/gross-receipts.asp> สืบค้น ณ วันที่ 11 มิถุนายน 2565

<sup>146</sup> มาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร

บัญญัติให้ “รายรับ” หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ หมายความว่า ฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากรนั้นพิจารณาจาก “ฐานรายรับ” ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ด้วยเหตุผล คือ ธุรกิจลักษณะเฉพาะตามระบบ ภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นไม่สามารถหาส่วนต่างของรายรับ รายจ่าย และต้นทุนได้ เช่น ธุรกิจการค้าขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากรที่เมื่อผู้ขายเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดินและต้องการขายให้แก่ผู้ซื้อ การจะพิจารณาถึงต้นทุนที่แท้จริงของที่ดินตามสัญญาว่ามีมูลค่าเท่าใดนั้นไม่อาจทำได้จริงในทางปฏิบัติด้วยเหตุผลหลายประการ เช่น บางกรณีผู้ขายอาจถือครองที่ดินมาเป็นระยะเวลาหลายปีหรือสืบทอดกันทางมรดกทำให้ไม่ทราบต้นทุนที่แท้จริง และแม้จะทราบต้นทุนที่แท้จริงก็ไม่อาจนำมาพิจารณาหักเป็นต้นทุนได้ เนื่องจากสินทรัพย์ประเภทนี้มีราคาขึ้นลงตามราคาตลาด หากนำต้นทุนที่ผู้ขายได้ซื้อเข้ามาพิจารณาเป็นภาษีซื้อเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมไม่สอดคล้องกับมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงของอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นต้น ดังนั้น ธุรกิจประเภทที่มีลักษณะเฉพาะจึงต้องถูกจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เพื่อลดปัญหาการพิจารณาต้นทุน ค่าใช้จ่าย กำไร และขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น

3) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมินโดยมาตรา 91 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน<sup>147</sup> ส่งผลให้ผู้ประกอบกิจการภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและยอมส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินจำนวนภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กฎหมายกำหนด

<sup>147</sup> มาตรา 91/1 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>148</sup> มาตรา 91 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน”

4) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่จัดเก็บเป็นรายธุรกรรม คือ การจัดเก็บภาษีทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการตามประเภทที่กฎหมายกำหนดเกิดขึ้น ภาษีที่จัดเก็บเป็นรายธุรกรรมนี้จะไม่รวมเข้ากับภาษีการบริโภคอื่นที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ชำระไปโดยธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการที่จะตกอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมจะต้องเป็นธุรกรรมประเภทที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเท่านั้น ดังนั้น หากผู้ใดไม่ได้ทำธุรกรรมตามประเภทที่กฎหมายกำหนดก็ย่อมไม่ต้องเสียภาษีหรือหากผู้ใดทำธุรกรรมเพียงรายการเดียวก็จะถูกเก็บภาษีเป็นรายการเดียว ทั้งนี้ รูปแบบของภาษีที่จัดเก็บเป็นรายธุรกรรมนั้นมีหลากหลายรูปแบบ เช่น ภาษีธุรกรรมทางการเงิน ภาษีกิจกรรมทางการเงิน<sup>149</sup> หรือภาษีธุรกิจเฉพาะในประเทศไทย เป็นต้น

5) ภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บในอัตราคงที่ คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนแน่นอน ไม่ผันแปรไปตามปริมาณของฐานภาษี เช่น ภาษีศุลกากรจัดเก็บภาษีนำเข้าจากปากกาเป็นรายชิ้น และกำหนดอัตราราคา หรือภาษีธุรกิจเฉพาะที่กำหนดอัตรากำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละอย่างคงที่ตามประเภทของธุรกรรม ลักษณะเฉพาะที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น<sup>150</sup> ซึ่งอัตรากำหนดที่มีความแตกต่างจากอัตรากำหนดก้าวหน้า (progressive tax rate) และอัตรากำหนดถดถอย (regressive tax rate) เนื่องจากอัตรากำหนดก้าวหน้า นั้น คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนสูงขึ้นเมื่อปริมาณฐานภาษีเพิ่มขึ้นโดยการก้าวหน้าของอัตราอาจสูงขึ้นในแต่ละช่วงตามระดับมากน้อยซึ่งเป็นวิธีหนึ่งในการขยายฐานภาษี และอัตรากำหนดถดถอย คือ อัตราภาษีที่มีจำนวนลดต่ำลงเมื่อปริมาณฐานภาษีมีจำนวนเพิ่มขึ้น

สำหรับประเทศไทยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติอัตรากำหนดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งเป็นอัตรากำหนดที่ไว้ในมาตรา 91/6<sup>151</sup> ซึ่งอัตรากำหนดสำหรับธุรกรรมลักษณะเฉพาะตามมาตรา 91/5 มีความแตกต่างกัน

<sup>149</sup> Congressional Research Service, **Financial Transaction Taxes: In Brief** [ออนไลน์], February 23, 2021. แหล่งที่มา <https://sgp.fas.org/crs/misc/R42078.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 11 มิถุนายน 2565

<sup>150</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, **กฎหมายภาษีอากร**, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563) หน้า 277

<sup>151</sup> มาตรา 91/6 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “อัตรากำหนดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะมีดังต่อไปนี้



ขึ้นอยู่กับประเภทธุรกรรมแต่ล้วนเป็นอัตราคงที่ทั้งสิ้น เช่น อัตราร้อยละ 0.10 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5(7) คือ กิจการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น

6) ภาษีธุรกิจเฉพาะไม่ใช่ระบบใบกำกับภาษี แม้ภาษีธุรกิจเฉพาะจะเป็นภาษีอากรประเมินและผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการต่อกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา 91 แต่เอกสารสำคัญที่ต้องยื่นต่อกรมสรรพากรไม่ใช่ใบกำกับภาษีเหมือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากใบกำกับภาษีมีขึ้นเพื่อให้ทราบถึงมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายหรือให้บริการ<sup>152</sup> เพื่อนำไปคำนวณภาษีซื้อและภาษีขาย แต่เนื่องจากระบบภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจัดเก็บกับกิจการที่ไม่อาจคำนวณภาษีซื้อและไม่อาจคำนวณมูลค่าเพิ่มได้<sup>153</sup> จึงไม่มีความจำเป็นต้องใช้ใบกำกับภาษีเพื่อนำไปพิจารณาภาษีซื้อและภาษีขายอันส่งผลต่อการพิจารณาว่าผู้ประกอบการรายนั้น ๆ จะต้องเสียภาษีเพิ่มหรือได้รับเงินภาษีคืนหรือไม่ ผู้ประกอบการภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่มีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษีเมื่อธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการในธุรกิจลักษณะเฉพาะเกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ดี แม้ผู้ประกอบการภาษีธุรกิจเฉพาะจะไม่มีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี แต่ยังมีหน้าที่จัดทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษีและรายรับที่ไม่ต้องคำนวณเพื่อเสียภาษีโดยให้จัดทำเป็นรายงานประกอบการตามมาตรา 91/14<sup>154</sup>

(1) ร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 (7)

(2) ร้อยละ 2.5 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 (3) (ก) และมาตรา 91/5 (4)

(3) ร้อยละ 3.0 สำหรับรายรับตามมาตรา 91/5 นอกจากกรณีตาม (1) และ (2)”

<sup>152</sup> Tuan Minh Le, “ Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues,” Paper prepared for World Bank course Practical Issue of Tax Policy in Developing Countries (April 28, 2003) page 4.

<sup>153</sup> บันทึกสรุปการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า โดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (ภาคผนวก ง.)

<sup>154</sup> หมายเหตุ ปัจจุบัน อธิบดีกรมสรรพากรยังไม่ได้กำหนดแบบรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายให้ผู้ประกอบการปฏิบัติ

7) ธุรกรรมภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยหน่วยงานของรัฐดังต่อไปนี้

(1) การธนาคารซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนด บริษัทบริหารสินทรัพย์ พ.ศ. 2541 และ พ.ศ. 2550 และกฎหมายอื่น ๆ

(2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนด บริษัทบริหารสินทรัพย์ พ.ศ. 2541 และ พ.ศ. 2550 และกฎหมายอื่น ๆ และธุรกิจหลักทรัพย์ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(3) การรับประกันชีวิตซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัยตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย พ.ศ. 2550

(4) การรับจำนำซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการควบคุมโรงรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำตามพระราชบัญญัติโรงรับจำนำ พ.ศ. 2505

(5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เช็ค หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใด โดยผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะ

จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม และกรมที่ดินต้องเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อกรมสรรพากรตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

(7) การขายหลักทรัพย์ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา อันได้แก่

(8.1) การประกอบกิจการซื้อหรือขายคืนหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน (Repurchase Agreement) ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามมาตรา 98(8) แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(8.2) ธุรกิจแฟกเตอร์ริง (Factoring) ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551

จะเห็นได้ว่าทุกประเภทธุรกิจที่อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะล้วนมีองค์กรหรือหน่วยงานเป็นผู้กำกับดูแลเป็นเสมือนตัวกลางระหว่างภาครัฐและประชาชน ส่งผลให้ภาครัฐสามารถจัดเก็บภาษีการบริโภคจากธุรกรรมอันมีลักษณะเฉพาะได้ โดยกิจการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ตัวกลางเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ กิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ที่เมื่อมีการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แล้ว บริษัทหลักทรัพย์ที่ให้บริการจะมีหน้าที่จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะหรือภาษีขาย

หุ้น และนำส่งให้กรมสรรพากรแทนผู้ขายหลักทรัพย์นั้นตามมาตรา 91/9 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>155</sup> เป็นต้น

### 3.2.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะในประเทศไทย

ประเทศไทยมีการเริ่มจัดเก็บภาษีการค้าตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 ซึ่งในระยะแรกมีลักษณะเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บในทุกทอดตั้งแต่ผู้ผลิตไปจนถึงระดับผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีมาเป็นการจัดเก็บเฉพาะในระดับผู้ผลิตเพียงทอดเดียวเป็นส่วนใหญ่และมีการใช้มาจนถึงสิ้นปี พ.ศ. 2534 จากนั้นได้มีการเปลี่ยนมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทน โดยเหตุที่มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีการค้าเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ สภานิติบัญญัติแห่งชาติในขณะนั้นจึงได้ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 30 พ.ศ. 2534<sup>156</sup> ให้ยกเลิกบทบัญญัติภาษีการค้าเดิมทั้งหมดและให้บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนโดยให้มีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไปโดยท้ายพระราชบัญญัติมีหมายเหตุไว้ว่า “เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัตินี้ คือ เนื่องจากมีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบันโดยนำภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้าและปรับปรุงบทบัญญัติว่าด้วยบทเบ็ดเสร็จทั่วไป ภาษีเงินได้นิติบุคคล และอากรแสตมป์ของประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้” และเนื่องจากมีกิจการหรือธุรกิจบางประเภทไม่อาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีความยุ่งยากซับซ้อนในการคำนวณมูลค่าเพิ่มที่

<sup>155</sup> มาตรา 91/9 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (7) ให้สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก และถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีนี้ด้วย”

<sup>156</sup> พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต ซื้อ ขาย หรือบริการ ทั้งเป็นกิจการหรือธุรกิจที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจสังคมและการเมืองในวงกว้าง ประเทศไทยจึงมีการกำหนดให้กิจการหรือธุรกิจหรือธุรกรรมเฉพาะบางอย่างเสีย “ภาษีธุรกิจเฉพาะ”<sup>157</sup> โดยจะมีการเก็บภาษีในลักษณะเช่นเดียวกับภาษีการค้า ซึ่งจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ<sup>158</sup> โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไปเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

การนำภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ในประเทศไทยได้ส่งผลดีต่อระบบเศรษฐกิจไทย ดังนี้<sup>159</sup>

1) ด้านการอำนวยความสะดวกแก่รัฐ แม้ภาษีธุรกิจเฉพาะจะไม่ใช่ประเภทภาษีที่สามารถหารายได้เข้ารัฐได้มากเท่าภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีเงินได้ แต่เหตุที่เป็นเช่นนั้นเนื่องจากประเภทของกิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีจำกัดเฉพาะกิจการที่มีลักษณะเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2564 กรมสรรพากรมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ 28,354.17 ล้านบาท

2) ภาษีธุรกิจเฉพาะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีในกิจการประเภทที่หาต้นทุนได้ยาก ไม่สามารถคำนวณภาษีซื้อและภาษีขายได้ เนื่องจากภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรม กล่าวคือ หากมีการทำธุรกรรมเกิดขึ้น 1 ครั้งจะมีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะทันที 1 ครั้งโดยพิจารณาฐานภาษีจากรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

3) ผู้ประกอบการผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไม่มีสิทธิและหน้าที่ในการต้องปฏิบัติใด ๆ ตามกฎหมายเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มอีก อันได้แก่ ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีและไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ แต่ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นสามารถนำมาเป็นรายจ่ายของกิจการธุรกิจเฉพาะได้ ไม่มีหน้าที่จัดทำรายงาน

<sup>157</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 5-001.

<sup>158</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2558) หน้า 715.

<sup>159</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 1-5.

ภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องยื่นแบบ ภ.พ.30 แต่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.40)

### 3.2.3 วิธีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจัดเก็บจากธุรกรรมการซื้อขายหรือให้บริการบางประเภทที่กฎหมายกำหนด โดยคำนวณภาษีตามอัตราภาษีคงที่ที่กฎหมายกำหนด ประเภทของธุรกรรมหรือกิจการที่อยู่ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>160</sup> ดังต่อไปนี้

- 1) การธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- 2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- 3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- 4) การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- 5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- 6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อะไรโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- 7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

<sup>160</sup> มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาซึ่งการประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกามี 2 ประเภทกิจการ ได้แก่

(8.1) การประกอบกิจการซื้อหรือขายสินหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน<sup>161</sup> เป็นการประกอบกิจการที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามมาตรา 98(8) แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ซึ่งการประกอบกิจการดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกับการประกอบกิจการอื่นที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงกำหนดให้กิจการซื้อขายและคืนหลักทรัพย์เป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>162</sup> ทั้งนี้ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 350) พ.ศ. 2542

(8.2) ธุรกิจแฟ็กเตอร์ริง<sup>163</sup> มีลักษณะคล้ายกับการให้กู้เงินที่เป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ธุรกิจแฟ็กเตอร์ริง คือ ธุรกิจที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการตกลงจะโอนทรัพย์สินที่จะได้รับจากการชำระหนี้เนื่องจากการขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างตนกับลูกหนี้ของตนให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจแฟ็กเตอร์ริง โดยผู้ประกอบการธุรกิจแฟ็กเตอร์ริงตกลงจะให้สินเชื่อซึ่งรวมถึงการให้กู้ยืมและการทรองจ่ายแก่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการและรับที่จะดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง อันได้แก่ จัดให้มีบัญชีทรัพย์สินที่จะได้รับจากการชำระหนี้เรียกเก็บทรัพย์สินที่จะได้รับจากการชำระหนี้ หรือรับผิดชอบในหนี้ที่ลูกหนี้ของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการผิดนัด

<sup>161</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 5-020.

<sup>162</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 350) พ.ศ. 2542

<sup>163</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะและกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 358) พ.ศ. 2542

วิธีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษี พร้อมกับชำระภาษี ถ้ามี ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม...” ซึ่งฐานภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นเป็นไปตามมาตรา 91/5 จัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่บัญญัติว่า “ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ได้แก่รายรับดังต่อไปนี้ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ...” ดังนั้น การจะพิจารณาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจะต้องพิจารณา “รายรับ” เป็นส่วนสำคัญโดยเกณฑ์การคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/8 วรรคสอง<sup>164</sup>

หลักเกณฑ์การคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/8 วรรคสองที่บัญญัติว่า “การคำนวณรายรับตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชี และเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ...” ซึ่งมี 2 หลักเกณฑ์<sup>165</sup> ดังต่อไปนี้

1) เกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) คือ วิธีการทางบัญชีที่ใช้เป็นหลักในการพิจารณาบันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายให้อยู่ในงวดต่าง ๆ โดยคำนึงถึงรายได้ที่พึงรับและค่าใช้จ่ายที่พึงจ่าย เพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานของแต่ละงวดนั้นอย่างเหมาะสม โดยไม่คำนึงถึงรายรับและรายจ่ายเป็นเงินสดว่าได้รับเงินมาแล้วหรือจ่ายไปแล้วหรือไม่ ดังนั้น ตามเกณฑ์คงค้างรายได้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการส่งมอบสินค้าหรือบริการแล้วไม่ว่ากิจการจะได้รับเงินแล้วหรือยังไม่ได้รับเงิน

<sup>164</sup> มาตรา 91/8 บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 ในเดือนภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ตามมาตรา 91/6 แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีตามบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ในส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2

การคำนวณรายรับตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชี และเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้”

<sup>165</sup> เว้นแต่กรณีการขายสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ในปัจจุบันได้มีพระราชบัญญัติ ฉบับที่ 34 กำหนดให้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมที่กรมที่ดิน โดยคำนวณรายรับตามราคาขายจริงหรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดินแล้วแต่อย่างไรจะสูงกว่า



เช่น การให้บริการแก่ลูกค้าแต่ยังไม่ได้รับเงิน การให้บริการนี้จะต้องบันทึกเป็นรายได้ของกิจการแม้จะ  
 ไม่ได้รับเงิน สำหรับค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการใช้ทรัพยากรหรือได้รับ  
 บริการจากบุคคลอื่นแล้วไม่ว่าจะจ่ายเงินแล้วหรือไม่ เช่น การเติมน้ำมันเป็นเงินเชื่อ แม้จะยังไม่ได้อ  
 จ่ายเงินค่าน้ำมัน แต่เมื่อได้ใช้น้ำมันแล้วย่อมถือว่าค่าใช้จ่าย คือ ค่าน้ำมันเกิดขึ้นแล้ว เป็นต้น

2) เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) คือ วิธีการบันทึกบัญชีที่บันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายต่อเมื่อ  
 ได้รับเงินหรือจ่ายเงินไปจริงโดยไม่คำนึงถึงงวดเวลาที่เกี่ยวข้องของเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น ดังนั้น  
 รายได้ คือ จำนวนเงินหรือเงินสดที่กิจการได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นอันเนื่องมาจากการขาย  
 สินค้าหรือบริการต่าง ๆ โดยรายได้ตามเกณฑ์เงินสดจะไม่รวมรายได้จากการขายเชื่อ หรือการ  
 ให้บริการแก่ลูกค้าที่ยังไม่ได้รับชำระเงินจริง และกิจการก็จะมีงบบันทึกการขายหรือรายได้จนกว่า  
 จะได้รับเงิน ส่วนค่าใช้จ่ายสำหรับเกณฑ์เงินสด คือ จำนวนเงินสดหรือเงินฝากธนาคารที่กิจการจ่ายไป  
 ทั้งหมดเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ รวมทั้งการจ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้าหรือ  
 บริการ การจ่ายเงินซื้อสินทรัพย์ โดยที่จำนวนเงินที่จ่ายไปในรอบระยะเวลาบัญชีทั้งหมดจะถือเป็น  
 ค่าใช้จ่ายในงวดนี้

ทั้งนี้ หากผู้ประกอบการเลือกใช้เกณฑ์อย่างใดแล้วจะต้องใช้เกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่  
 จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้

### 3.2.4 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้<sup>166</sup> ดังต่อไปนี้

<sup>166</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอชัย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญ  
 พาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 5-038.

1) เสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยคำนวณภาษีจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 ในเดือนภาษีตามอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6

2) ยื่นแบบ ภ.ศ.40 โดยยื่นเป็นรายเดือนภาษีซึ่งต้องยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปพร้อมชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ (ถ้ามี) ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/10

3) จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/12 โดยยื่นขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันเริ่มประกอบกิจการจัดทำรายงานแสดงรายรับ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ทำรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายที่ต้องเสียภาษีและรายรับที่ไม่ต้องคำนวณเพื่อเสียภาษี และให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/14<sup>167</sup>

### 3.2.5 ศึกษาลักษณะการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### ไทยในตลาดหลักทรัพย์

เนื่องจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งเน้นศึกษาความเหมาะสมในการนำภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้กับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล อันได้แก่ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้เขียนจึงเห็นว่าสมควรพิจารณาลักษณะของธุรกรรมที่อยู่ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ (“การขายหลักทรัพย์ฯ”) เพื่อใช้พิจารณาเทียบกับลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่าน

<sup>167</sup> หมายเหตุ ปัจจุบัน อธิบดีกรมสรรพากรยังไม่ได้กำหนดแบบรายงานแสดงรายรับก่อนหักรายจ่ายให้ผู้ประกอบการปฏิบัติ

ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลว่ามีลักษณะใกล้เคียงกันหรือไม่และสมควรอยู่ภายใต้ระบบ  
ภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นเดียวกันหรือไม่

การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการขายหลักทรัพย์ฯ ในปัจจุบันเป็นไปโดยผลของ  
มาตรา 91/2(7) หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากภาษีธุรกิจเฉพาะของประเทศไทย  
นั้นใช้ระบบภาษีการค้าเดิมตั้งที่ผู้เขียนได้อธิบายไปในหัวข้อที่ 3.2.1 ดังนั้น การทำความเข้าใจถึง  
เหตุผลในการนำธุรกรรมการขายหลักทรัพย์ฯ มาบัญญัติภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะผู้เขียนจึงเห็นว่า  
สมควรพิจารณาหลักการทางภาษีการค้าเดิมที่มีการจัดเก็บภาษีการค้าในธุรกรรมการขาย  
หลักทรัพย์ฯ หรือไม่ อย่างไร

ธุรกรรมการขายหลักทรัพย์ฯ โดยผลของประมวลรัษฎากรและข้อ 22 แห่งประกาศ  
ของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520 เงินได้จากการขายหลักทรัพย์  
อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีทางตรง<sup>168</sup> ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้  
พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2521 มีสาระสำคัญ คือ มาตรา 3  
แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2521 บัญญัติให้ยกเลิกข้อ 22  
แห่งประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ซึ่งเป็นเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และบัญญัติให้จัดเก็บ  
ภาษีการค้าแทนโดยให้สมาชิกของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นผู้ยื่นรายการและชำระภาษี  
แทนผู้ขาย<sup>169</sup> อีกทั้งกำหนดอัตราภาษีการค้าเป็นร้อยละ 0.10 ของรายรับไว้ในประเภทการค้า 3.  
ของบัญชีอัตราภาษีการค้าหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเหตุผลในการเปลี่ยนแปลง  
การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีการค้า เนื่องจากต้องการขจัดความยุ่งยากในทาง  
ปฏิบัติและเพื่อให้เกิดความสะดวก รัดกุม และแน่นอนในการจัดเก็บภาษี รัฐมนตรีช่วย

<sup>168</sup> ข้อ 22 แห่งประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520

<sup>169</sup> มาตรา 78 โฉมสแห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2521

ว่าการกระทรวงการคลังในขณะนั้นให้เหตุผลในการประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 33 ประจำวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2521<sup>170</sup> ว่าเมื่อลงมือปฏิบัติและจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์แล้วพบว่ามีปัญหา คือ การโอนหรือขายสิทธิในหลักทรัพย์ เป็นไปด้วยความรวดเร็ว และหากใช้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ย่อมต้องคำนวณค่าใช้จ่าย รายได้ และ ต้นทุน แล้วนำกำไรมาเสียภาษี มีปัญหาว่าหากมีหลักทรัพย์จำนวนมากและหลักทรัพย์แต่ละใบหรือ แต่ละกลุ่มอาจซื้อขายคนละเวลากัน การคำนวณต้นทุนแล้วนำมาคำนวณกำไรจะเกิดความยุ่งยาก ทำให้เป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีจนถึงอาจเป็นเหตุให้กิจการต้องประสบความเสียหายได้ และเหตุผลอีก ประการหนึ่ง คือ เหตุผลด้านจิตใจ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำให้นักลงทุนผู้ซื้อ หลักทรัพย์และผู้ขายหลักทรัพย์ชะลอการซื้อขาย ส่งผลให้การซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ลดลงถึง 1 ใน 4 จึงมีการเสนอให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ แต่ไม่ควรยกเลิกไปเสียทีเดียวเนื่องจากนักลงทุนควรช่วยรัฐบาลรับภาระทางภาษีอากร จึงมีการเสนอ ให้จัดเก็บภาษีการค้าแทน โดยให้คำนวณภาษีจากมูลค่าที่มีการโอนแต่ละครั้งในอัตราร้อยละ 0.10 ของการโอน ต่อมาเมื่อมีการประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 37 ประจำวันศุกร์ที่ 14 กรกฎาคม พ.ศ. 2521 ได้มีการเห็นชอบรับหลักการและมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2521 ส่งผลให้การขายหลักทรัพย์ อยู่ภายใต้ภาษีการค้า<sup>171</sup>

ต่อมามีการประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 เมื่อวันศุกร์ที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2534<sup>172</sup> เพื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนระบบภาษีการค้าโดยมี เหตุผลและความจำเป็น คือ ต้องการปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศให้สอดคล้องกับการ

<sup>170</sup> รายงานการประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 33 ประจำวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2521 ณ ตึกรัฐสภา (ภาคผนวก จ.)

<sup>171</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>172</sup> รายงานการประชุมสมานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 เมื่อวันศุกร์ที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2534 ณ ห้องประชุมรัฐสภา (ภาคผนวก ก.)

เปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ อีกทั้งการค้ากับต่างประเทศมีแนวโน้มขยายตัวมากขึ้น ประเทศไทยเป็นสมาชิกของความตกลงทางการค้าและศุลกากรจึงจำเป็นต้องปรับภาษีการบริโภคภายในที่เก็บจากการนำเข้าสินค้าและบริการที่ผลิตในประเทศให้เป็นอัตราเดียวกัน แต่อย่างไรก็ดี สำหรับธุรกิจที่ไม่อาจกำหนดมูลค่าเพิ่มได้ก็ให้ใช้ภาษีธุรกิจเฉพาะแทน โดยภาษีธุรกิจเฉพาะมีหลักการเช่นเดียวกับภาษีการค้า ใช้จัดเก็บธุรกิจประเภทที่ไม่อาจกำหนดมูลค่าเพิ่มได้แน่ชัด เช่น กิจการธนาคาร การเงินทุน หลักทรัพย์ เครดิตฟองซิเอร์ กิจการประกันภัย โรงรับจำนำ และการค้าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น<sup>173</sup>

หลังจากมีการประชุมดังกล่าว ต่อมา มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 และมีการบัญญัติให้การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากรเนื่องจากการขายหลักทรัพย์ฯ เป็นการแสวงหารายได้จากธุรกรรมทางการเงินรูปแบบหนึ่งและมีลักษณะเป็นการลงทุน<sup>174</sup> จึงให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.10 ตามมาตรา 91/6<sup>175</sup> ซึ่งยังคงจัดเก็บตามแนวทางของภาษีการค้าเดิมเพียงแต่เปลี่ยนชื่อมาอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/9 ที่บัญญัติว่า “ในกรณีกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (7) ให้สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก และให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีนี้ด้วย” กล่าวคือ โบรกเกอร์เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนนักลงทุน

<sup>173</sup> รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 เมื่อวันที่ 9 สิงหาคม พ.ศ. 2534 ณ ห้องประชุมรัฐสภา (ภาคผนวก ก.)

<sup>174</sup> สัมภาษณ์ มงคล ขนาดนิต, ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร, 26 กรกฎาคม 2565.(ภาคผนวก ข.)

<sup>175</sup> มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534

ในปัจจุบันภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการซื้อขายหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นโดยผลของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 โดยในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้บัญญัติให้กิจการขายหลักทรัพย์ฯ ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะโดยให้มีผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535<sup>176</sup> ซึ่งบังคับใช้มาถึงปัจจุบัน เหตุผลในการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายหลักทรัพย์ฯ เนื่องจากรัฐบาลต้องการผลักดันและกระตุ้นการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ด้วยเหตุผลดังกล่าว ส่งผลให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับการยกเว้นด้วย<sup>177</sup>

### 3.3 ภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Financial Transaction Tax: FTT)

ภาษีธุรกรรมทางการเงิน คือ ภาษีที่เรียกเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายตราสารทางการเงิน<sup>178</sup> ซึ่งมักใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ ภาษีธุรกรรมทางการเงินนั้นอาจเรียกเก็บได้จากทั้งผู้ซื้อ ผู้ขาย หรือทั้งสองฝ่าย และฐานภาษี คือ มูลค่าตามราคาของสินทรัพย์ทางการเงินนั้น ๆ กล่าวคือ คิดเป็นอัตราร้อยละของมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินหรือหลักทรัพย์ในธุรกรรมซื้อขาย ในหัวข้อนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาหลักการและวิธีการจัดเก็บภาษีธุรกรรมทางการเงินเพื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับภาษีธุรกิจเฉพาะในประเทศไทย เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยนั้นไม่มีภาษีที่ใช้ชื่ออย่างเฉพาะเจาะจงว่าภาษีธุรกรรมทางการเงิน แต่อย่างไรก็ดี หลักการและวิธีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีธุรกรรมทางการเงินอาจมีความคล้ายคลึงกันเพื่อนำไปสู่การพิจารณาความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซ์ต่อไป

<sup>176</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

<sup>177</sup> สัมภาษณ์ มงคล ขนาคณิต, ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร, 26 กรกฎาคม 2565.(ภาคผนวก จ.)

<sup>178</sup> Colin Miller, *The Impact of a Financial Transaction Tax* [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://taxfoundation.org/financial-transaction-tax/#:~:text=An%20FTT%20would%20increase%20the,financial%20assets%20the%20most%20frequently>. สืบค้น ณ วันที่ 11 มิถุนายน 2565

### 3.3.1 หลักการของภาษีธุรกรรมทางการเงิน

ในช่วงภาวะเศรษฐกิจถดถอยครั้งใหญ่ เมื่อปี ค.ศ. 2007 ก่อให้เกิดแนวคิดในการจัดเก็บภาษีในภาคการเงินโดยเฉพาะอย่างยิ่งในสหภาพยุโรป ซึ่งสาเหตุในการต้องจัดเก็บภาษีในภาคการเงิน คือ ต้องการลดความถี่ในการลงทุนหรือการเข้าซื้อขายหุ้นที่มากเกินไปและต้องการจัดหารายได้เพื่อชดเชยต้นทุนที่เสียไปในขณะที่เกิดภาวะเศรษฐกิจถดถอยครั้งใหญ่<sup>179</sup> เมื่อเดือนตุลาคม ค.ศ. 2010 คณะกรรมาธิการยุโรป (European Commission) ได้มีการประเมินความเหมาะสมของการใช้ภาษีธุรกรรมทางการเงินและเมื่อต้นปี ค.ศ. 2011 คณะกรรมาธิการยุโรปได้ออกเอกสารคำปรึกษาเพื่อขอความคิดเห็นเกี่ยวกับการเริ่มเก็บภาษีของภาคการเงิน และในเดือนกันยายน ค.ศ. 2011 ได้ออกภาษีธุรกรรมทางการเงินซึ่งถือเป็นระบบภาษีใหม่ของสหภาพยุโรป นอกเหนือจากภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม และบังคับใช้ในประเทศสมาชิกในวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2014<sup>180</sup>

ภาษีธุรกรรมทางการเงินจัดเป็นภาษีทางอ้อม<sup>181</sup> จัดเก็บจากธุรกรรมทางการเงินซึ่งหมายถึงธุรกรรมการซื้อขายตราสารทางการเงิน (financial instrument) รวมทั้งการซื้อคืน การซื้อคืนหุ้นคืน และสัญญาให้ยืมหลักทรัพย์ด้วย<sup>182</sup>

การพิจารณาการจัดเก็บภาษีธุรกรรมทางการเงินนั้น มีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณา 3 ประเด็น ดังต่อไปนี้

1. ธุรกรรมหรือกิจการที่อยู่ภายใต้ภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Tax Objects) คือ ธุรกรรมทางการเงิน ในสหภาพยุโรปหน่วยงานกำกับดูแลให้บริการการลงทุนและผลิตภัณฑ์ทางการเงินของสหภาพยุโรป (Markets in Financial Instruments Directive: MiFID) ซึ่งมีหน้าที่ให้การกำกับดูแล

<sup>179</sup> Leonard E. Burman and others, "Financial Transaction Tax: An Overview," *Tax Policy Center* (January 2016): 2.

<sup>180</sup> Dennis Weber and Otto Marres, *Taxing the Financial Sector* (IBFD 2012) page 1.

<sup>181</sup> *Ibid*, page 23.

<sup>182</sup> *Ibid*, page 2.

ให้บริการการลงทุนและผลิตภัณฑ์ทางการเงินในพื้นที่ภาคพื้นยุโรปจำนวน 31 ประเทศสมาชิกได้ กำหนดแนวทางการกำกับดูแลทางการเงินไว้ใน Directive 2014/65/EU<sup>183</sup> ซึ่งมาตรา 4(15) แห่ง Directive 2014/65/EU ได้บัญญัติให้คำนิยามคำว่าตราสารทางการเงินไว้ว่า “ตราสารทางการเงิน หมายถึง ตราสารที่ระบุไว้ในภาคผนวก 1 ส่วนที่ C” ซึ่งในภาคผนวก 1 ส่วนที่ C ได้กำหนดว่า “ตราสารทางการเงิน ได้แก่ (1) หลักทรัพย์ที่โอนได้ (transferable securities) (2) ตราสารตลาดเงิน (money market instrument)...” โดยขอบเขตของประเภทกิจการภายใต้ภาษีธุรกรรมทางการเงินมีขอบเขตอย่างกว้างเนื่องจากต้องการให้ครอบคลุมธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับตราสารทางการเงินทุกประเภท ซึ่งนอกจากจะครอบคลุมถึงการลงทุนในหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แล้ว ยังครอบคลุมถึงการซื้อขายกองทุนรวมทรัพย์สินทางเลือก และการซื้อขายหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์ (over the counter trade) ด้วย<sup>184</sup> นอกจากนี้เนื่องจากนิยามและขอบเขตของการพิจารณาตราสารทางการเงินมีความสอดคล้องเชื่อมโยงถึงนิยามตามกฎหมายบริการทางการเงินของสหภาพยุโรป (EU Financial Service Law) ส่งผลให้ผลิตภัณฑ์ทางการเงินทุกประเภทได้รับความคุ้มครองและอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีธุรกรรมทางการเงินด้วยไม่ใช่เฉพาะประเภทที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น<sup>185</sup>

ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทางกายภาพต่าง ๆ ที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจ และสามารถซื้อขายต่อสาธารณะหรือเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ ซึ่งรวมถึงสกุลเงิน ทองคำ การแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ และหลักทรัพย์ โดยลักษณะของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน คือ คู่สัญญาตกลงทำธุรกรรมต่อกันโดยมีวัตถุประสงค์เป็นการลงทุน โดยที่ผู้ใช้บริการให้เงินสดแก่ผู้ให้บริการหรือสินทรัพย์

<sup>183</sup> DIRECTIVE 2014/65/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Directive 2002/92/EC and Directive 2011/61/EU (recast).

<sup>184</sup> Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax 2013/0045 (CNS).

<sup>185</sup> Dennis Weber and Otto Marres, *Taxing the Financial Sector* (IBFD 2012) page 8.



อื่น ๆ และผู้ให้บริการได้รับและใช้สินทรัพย์เพื่อดำเนินการกับเงินสดนั้น โดยการดำเนินการทั้งหมดอยู่ภายใต้สัญญาหรือข้อตกลงระหว่างผู้ใช้บริการและผู้ให้บริการ และผู้ให้บริการจะได้รับผลตอบแทนทางการเงินจากการลงทุน ในการลงทุน ผู้ใช้บริการย่อมคาดหวังว่าตนจะได้ผลตอบแทนเป็นส่วนเพิ่มจากเงินที่ลงทุน<sup>186</sup> โดยผลิตภัณฑ์ทางการเงิน<sup>187</sup> แบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) เงินตรา (2) สินค้าที่จับต้องได้ เช่น พันธบัตร ตัวแลกเปลี่ยนทุกชนิด และ (3) สินค้าที่จับต้องไม่ได้ คือ บริการทางการเงิน รวมถึงเงินกู้ เงินฝาก บริการต่างประเทศ การโอนและการออม เป็นต้น

องค์ประกอบของเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินนั้น<sup>188</sup> ได้แก่ (1) ผู้ออก คือ ผู้ขายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน เช่น ผู้ออกพันธบัตรคือลูกหนี้ ผู้ออกหุ้นคือบริษัทที่ต้องการระดมทุน เป็นต้น (2) ผู้สมาชิก คือ ผู้ซื้อผลิตภัณฑ์ทางการเงิน (3) ระยะเวลา คือ ระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน ซึ่งแบ่งออกเป็นระยะยาวและระยะสั้น ภายใต้สถานการณ์ปกติ ระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ในตลาดสกุลเงินจะค่อนข้างสั้นและระยะเวลาของผลิตภัณฑ์ในตลาดทุนค่อนข้างยาวนาน (4) ราคาและผลประโยชน์ ราคาเป็นองค์ประกอบหลักของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน เนื่องจากวัตถุประสงค์ของผู้ระดมทุนในการขายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน คือ การได้รับรายได้ที่เทียบเท่ากับราคาของผลิตภัณฑ์ จำนวนเงินลงทุนของนักลงทุนจึงเท่ากับราคาของผลิตภัณฑ์ทางการเงินที่นักลงทุนซื้อ (5) ความเสี่ยง คือ ความเป็นไปได้ที่จะสูญเสียรายได้ที่คาดหวังเนื่องจากความไม่แน่นอนของอนาคต โดยความเสี่ยงและผลตอบแทนในตลาดทางการเงินมี 4 ประเภท ได้แก่ ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนต่ำ ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนสูง ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนสูง และความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนต่ำ

<sup>186</sup> Raffaele Lener, Salvatore L. Furnari, Niccolò Lorenzotti, Antonio Di Ciommo and Roberto A. Lener, 'The Virtual Currency Regulation Review', [ออนไลน์], 2 September 2021. แหล่งที่มา <https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/Italy#footnote-022> สืบค้น ณ วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>187</sup> Tradingprothai, 'ทำความเข้าใจอย่างรวดเร็วว่า ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน Financial Products คืออะไร' [ออนไลน์], 24 พฤษภาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.tradingprothai.com/financial-products-0524/> สืบค้น ณ วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>188</sup> เรื่องเดียวกัน

(6) สภาพคล่อง คือ ความสามารถของสินทรัพย์ในการแปลงเป็นสกุลเงิน สินทรัพย์บางอย่างสามารถแปลงเป็นสกุลเงินได้ทันทีที่ต้องการ และ (7) อำนาจ ผลิตภัณฑ์ทางการเงินเป็นใบรับรองสิทธิในทรัพย์สิน สามารถให้อำนาจแก่ผู้ถือที่สอดคล้องกับประเภทผลิตภัณฑ์ เช่น ผู้ถือพันธบัตรในฐานะเจ้าหนี้มีสิทธิที่จะได้รับเงินต้นและดอกเบี้ยเมื่อครบกำหนดและการเรียกร้องสิทธิพิเศษสำหรับทรัพย์สินที่เหลืออยู่เมื่อบริษัทล้มละลาย เป็นต้น

## 2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและผู้มีหน้าที่ชำระภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Tax Subjects)

ในระบบภาษีธุรกรรมทางการเงินนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ นักลงทุนหรือผู้ทำธุรกรรมซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์โดยมีสถาบันหรือหน่วยงานทางการเงินซึ่งเป็นตัวกลางทำหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บภาษีในขณะที่มีการทำธุรกรรมเกิดขึ้นและนำส่งภาษีธุรกรรมทางการเงินแก่หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี (กรมสรรพากร) ทั้งนี้ ตามแนวทางของ MiFID และ Directive 2014/65/EU ได้ให้คำนิยามสถาบันการเงินไว้ว่ารวมถึงสถาบันการลงทุน หน่วยงานตลาดทุน สถาบันเครดิต การประกันภัย และนิติบุคคลอื่น ๆ ที่เข้าตามนิยามของ Directive 2014/65/EU<sup>189</sup> โดยกำหนดให้สถาบันหรือหน่วยงานดังกล่าวมีหน้าที่นำส่งภาษีธุรกรรมทางการเงิน กล่าวคือ เมื่อมีการซื้อขายตราสารทางการเงินเกิดขึ้น เช่น มีการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานทางการเงินอยู่ในฐานะเป็นส่วนหนึ่งในธุรกรรมการซื้อขายและมีหน้าที่นำส่งภาษีธุรกรรมทางการเงินสำหรับธุรกรรมการซื้อขายนั้น

การพิจารณาว่าธุรกรรมทางการเงินมีการ “ขาย” และ “ซื้อ” เมื่อใดนั้นเป็นเรื่องยาก แต่เมื่อมีการกำหนดหลักการและหน้าที่ของสถาบันหรือหน่วยงานทางการเงินเช่นนี้ขึ้น การพิจารณาความรับ

<sup>189</sup> DIRECTIVE 2014/65/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Directive 2002/92/EC and Directive 2011/61/EU (recast).

ผิดในการเสียภาษีจะไม่เป็นเรื่องยากอีกต่อไปเนื่องจากสถาบันทางการเงินซึ่งเป็นตัวกลางมีหน้าที่จัดเก็บและนำส่งภาษีธุรกรรมทางการเงินแทนผู้ซื้อและผู้ขาย<sup>190</sup>

**3. ความรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกรรมทางการเงิน (Tax Point/ Tax Event)** เนื่องจากลักษณะสำคัญของภาษีธุรกรรมทางการเงิน คือ เมื่อมีการทำธุรกรรมซื้อขายตราสารทางการเงินเกิดขึ้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเกิดความรับผิดชอบในการต้องเสียภาษีธุรกรรมทางการเงินทันทีในทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรม เช่น หากนักลงทุนขายหลักทรัพย์มูลค่า 1,000 ดอลลาร์ นักลงทุนรายนั้นจะถูกเรียกเก็บเงิน 1 ดอลลาร์เป็นภาษีธุรกรรมทางการเงินจากการทำธุรกรรม (กรณีอัตราภาษีธุรกรรมทางการเงิน คือ อัตราร้อยละ 0.10)<sup>191</sup> ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ นักลงทุนหรือผู้ทำธุรกรรมซื้อขายหลักทรัพย์หรือตราสารทางการเงิน แต่ผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งภาษีแก่กรมสรรพากร คือ ตัวกลางทางการเงิน เช่น ตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น

### 3.3.2 ภาษีธุรกรรมการเงินในประเทศไทย

ในประเทศไทยไม่มีกฎหมายภาษีที่ใช้ชื่อโดยเฉพาะเจาะจงว่า “ภาษีธุรกรรมทางการเงิน” แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรมีการจัดเก็บภาษีบริโภคนเป็นรายธุรกรรมโดยอยู่ในรูปแบบของภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>192</sup> ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บในธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะบางประเภทที่มีความยุ่งยากในการหามูลค่าเพิ่ม จึงไม่ได้รวมอยู่ในฐานภาษีมูลค่าเพิ่มแต่นำมาบัญญัติในรูปแบบภาษีธุรกิจเฉพาะแทนตามที่ผู้เขียนได้อธิบายในหัวข้อหลักการภาษีธุรกิจเฉพาะ

<sup>190</sup> Dennis Weber and Otto Marres, *Taxing the Financial Sector* (IBFD 2012) page 10.

<sup>191</sup> Ibid, page 18.

<sup>192</sup> เรื่องเดียวกัน

ตามประมวลรัษฎากรภาษีที่จัดเก็บเป็นรายธุรกรรม คือ ภาษีการขายหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์หรือภาษีขายหุ้นตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษีสำหรับการซื้อขายหลักทรัพย์ดังกล่าวเป็นไปตามมาตรา 91/5(7) คือ รายรับจากการประกอบกิจการ ซึ่งหมายถึงรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นในอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 0.10 ตามมาตรา 91/6(1) บุคคลที่มีหน้าที่หักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการขายหลักทรัพย์ คือ สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย (โบรกเกอร์) แทนผู้ขายในนามของตนเองโดยผู้ขายหลักทรัพย์ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีก โดยมาตรา 91/9 ให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>193</sup> ซึ่งจากการพิจารณาเปรียบเทียบภาษีธุรกิจเฉพาะที่ใช้สำหรับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร ผู้เขียนพบว่า มีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีธุรกรรมทางการเงินที่ใช้สำหรับจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายตราสารทางการเงิน ทั้งเรื่องกิจการที่อยู่ภายใต้ภาษีธุรกรรมทางการเงิน ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีธุรกรรมทางการเงิน และความรับผิดชอบในการเสียภาษี เพราะฉะนั้น แม้ประเทศไทยไม่มีภาษีที่ใช้ชื่อโดยเฉพาะว่าภาษีธุรกรรมทางการเงิน แต่มีภาษีธุรกิจเฉพาะที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน จึงเห็นว่าสามารถนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกันเพื่อจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันได้ เช่น ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่สมควรถูกพิจารณาเป็นการซื้อขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่ง

ทั้งนี้ ภาษีการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2534 โดยผลของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล

<sup>193</sup> มาตรา 91/9 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (7) ให้สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก และให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีนี้ด้วย”

รัฐสภากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ด้วยเหตุผลเพื่อต้องการส่งเสริมตลาดทุน แต่เมื่อปี พ.ศ. 2564 กระทรวงการคลังได้มีแนวคิดยกเลิกการยกเว้นภาษีการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) เนื่องจากเหตุผลเรื่องความเป็นธรรมทางภาษีอากร และต้องการหารายได้เข้ารัฐบาล อีกทั้งต้องการจำกัดการเก็งกำไรโดยมีแนวคิดว่าจะยกเลิกการยกเว้นภาษีดังกล่าวแล้วจะจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะของการซื้อขายในหลักทรัพย์ในอัตราร้อยละ 0.10 ของยอดรายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย<sup>194</sup>



---

<sup>194</sup> ศาสตราจารย์พิเศษ กิติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, *ควรเก็บภาษีการขายหุ้นหรือไม่* [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.moneyandbanking.co.th/article/the-guru/ku-tax-stock-moneyandbanking-january-2020> สืบค้น ๑ วันที่ 11 มิถุนายน 2565

## บทที่ 4

### แนวทางการพิจารณาธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้เขียนมุ่งศึกษาแนวทางภาษีอากรสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศเพื่อศึกษาความเปลี่ยนแปลงของกฎหมายในต่างประเทศ เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเทคโนโลยีใหม่ มีอายุเพียง 13 ปีตั้งแต่วันที่คริปโทเคอร์เรนซีสกุลแรกมีขึ้น ด้วยเหตุนี้กฎหมายที่มีอยู่เดิมในแต่ละประเทศจึงไม่ได้บัญญัติรองรับการมีอยู่ของคริปโทเคอร์เรนซีไว้โดยเฉพาะเจาะจง แต่เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีมีการพัฒนาและได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายมากขึ้นทั่วโลกส่งผลให้รัฐบาลแต่ละประเทศเริ่มมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ภายในประเทศ เช่น การยกเว้นภาษี การนิยามสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีขึ้นใหม่ เป็นต้น

ผู้เขียนมุ่งศึกษาแนวทางของประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศอิตาลี และประเทศแอฟริกาใต้ด้วยเหตุผลที่ทั้ง 4 ประเทศนี้เป็นประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงทางกฎหมายภาษีอากรสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีค่อนข้างชัดเจนเพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์ภาษีการบริโภคที่เหมาะสมกับธุรกรรมซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีต่อไป

#### 4.1 แนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศ ออสเตรเลีย

กฎหมายภาษีการบริโภคของประเทศออสเตรเลีย คือ ภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services Tax: GST) อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999

(A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999) โดยภาษีสินค้าและบริการมีอัตรา ร้อยละ 10 ของราคาสินค้า บริการที่ขายหรือให้บริการ<sup>195</sup> โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี คือ กรมสรรพากรออสเตรเลีย (Australian Taxation Office: ATO) โดยการศึกษาแนวทางของ ประเทศออสเตรเลียนั้น ผู้เขียนมุ่งศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรม การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่อย่างไรนับแต่วันที่มีธุรกรรม การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเกิดขึ้น

กฎหมายภาษีอากรทั้งภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค อากรแสตมป์ หรือภาษีประเภทอื่นไม่ได้ บัญญัติแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะ การพิจารณาบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรกับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีในปัจจุบันจึงอยู่ในรูปแบบการ บังคับใช้กฎหมายที่มีอยู่ให้เข้ากับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปรวมกับการออกข้อกำหนดโดย กรมสรรพากร<sup>196</sup> เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ในแต่ละช่วงเวลาโดยไม่มีการตรากฎหมาย สำหรับ ธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี ไม่มีกฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ กรมสรรพากรจึงได้จัดทำข้อหารือภาษีอากรเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาภาษีการบริโภคสำหรับ ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซี แต่อย่างไรก็ดี จากการศึกษาพบว่ากรมสรรพากรได้ออกข้อหารือภาษีอากร สำหรับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีเมื่อปี พ.ศ. 2557 และมีการเพิกถอนข้อหารือภาษีอากรดังกล่าวในปี พ.ศ. 2560 และออกแนวทางใหม่ซึ่งมีผลบังคับใช้ถึงปัจจุบัน ดังนี้ เพื่อให้การพิจารณาเป็นไปอย่าง ชัดเจน ผู้เขียนจึงแยกการพิจารณาออกเป็น 2 แนวทาง ได้แก่ แนวทางเดิม และแนวทางในปัจจุบัน

<sup>195</sup> Australian Taxation Office, GST [ออนไลน์], 9 กรกฎาคม 2564 แหล่งที่มา <https://www.ato.gov.au/Business/GST/> สืบค้น ณ วันที่ 18 เมษายน 2565

<sup>196</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020). หน้า 81

#### 4.1.1 แนวทางเดิม

วันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2557 กรมสรรพากรออกข้อหาหรือภาษีอากรที่ GSTR 2014/3 “GST implications of transactions involving bitcoin”<sup>197</sup> โดยวางแนวทางว่าการโอนบิทคอยน์จากนิติบุคคลหนึ่งไปยังอีกนิติบุคคลหนึ่งถือเป็นธุรกรรมที่อยู่ภายใต้วัตถุประสงค์ของภาษีสินค้าและบริการและบิทคอยน์ไม่มีสถานะเป็นเงินตราตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ดังนั้น ธุรกรรม การโอนบิทคอยน์จึงไม่ใช่ธุรกรรมทางการเงินภายใต้มาตรา 40-5(1) แห่งพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 และการใช้บิทคอยน์เพื่อแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการถือเป็น ธุรกรรมประเภทของแลกเปลี่ยน (barter transaction) นอกจากนี้ยังพิจารณาสถานะของบิทคอยน์ไว้ว่า บิทคอยน์ไม่ใช่สินค้าจึงไม่อยู่ภายใต้กฎเรื่องการนำเข้าที่ต้องเสียภาษีตามวรรค 13-5(1)(a) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ

ดังนั้น ตามข้อหาหรือภาษีอากรที่ GSTR 2014/3 กรมสรรพากรพิจารณาว่า ธุรกรรมบิทคอยน์ ไม่ใช่ธุรกรรมทางการเงินภายใต้มาตรา 40-5(1) แห่งพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ ค.ศ. 1999 แต่เป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่างประเภทหนึ่ง (intangible asset) ต้องเสียภาษีการบริโภคภายใต้มาตรา 9-5 หากเป็นไปตามข้อกำหนดอื่นในมาตรา 9-5 และธุรกรรมบิทคอยน์อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษี สินค้าและบริการตามหมวด 38

ผลของข้อหาหรือภาษีอากรที่ GSTR 2014/3 ส่งผลให้ธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยน บิทคอยน์ตั้งแต่วันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ<sup>198</sup> ซึ่งส่งผลถึงการนำภาษี ชื้อมาเป็นเครดิตภาษี กล่าวคือ หากผู้ซื้อหรือขายบิทคอยน์มีสถานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

<sup>197</sup> Australian Taxation Office, *Goods and Services Tax Ruling GSTR 2014/3* [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR20143/NAT/ATO/00001&PIT=20141217000001> สืบค้น ณ วันที่ 17 เมษายน 2565

<sup>198</sup> David Fox and Sarah Green, *10 Taxation of Cryptocurrencies* (Oxford University Press, 2019). Page 269.



ภาษีสินค้าและบริการสามารถนำภาษีซื้อที่ตนเสียไปมาหักออกจากภาษีขายของตนในกิจการได้ และในทางกลับกัน หากผู้ซื้อบิตคอยน์นั้นไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ ผู้ประกอบการรายดังกล่าวไม่สามารถนำภาษีซื้อที่ตนเสียไปมาหักได้<sup>199</sup>

จากแนวทางของข้อหารือดังกล่าวส่งผลให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีสำหรับกรมสรรพากร ประเทศออสเตรเลีย คือ เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนสำหรับผู้บริโภค เนื่องจากการจัดเก็บภาษี 2 ครั้ง โดยครั้งแรก คือ เมื่อมีซื้อคริปโทเคอร์เรนซี และครั้งที่สอง คือ เมื่อมีการนำคริปโทเคอร์เรนซี ไปใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งธุรกรรมทั้งสองขั้นตอนดังกล่าวนี้อยู่ภายใต้ การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีถึง 2 ครั้ง อีกทั้งกรณีที่ผู้ซื้อ คริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการย่อมไม่สามารถนำภาษีซื้อ มาหักออกได้ ทำให้ความรับผิดของผู้ซื้อที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีมากเกินไป<sup>200</sup> ดังนั้น แนวทาง ตามข้อหารือ GSTR 2014/3 ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและส่งผลกระทบต่อปัญหาสภาพ คล่องในการใช้คริปโทเคอร์เรนซี<sup>201</sup> จึงเกิดการเพิกถอนข้อหารือ GSTR 2014/3 และออกข้อหารือ ใหม่ดังจะกล่าวต่อไป

นอกจากปัญหาเรื่องการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนแล้ว เหตุผลอีกประการหนึ่งที่รัฐบาลและ กรมสรรพากรยกเลิกข้อหารือ GSTR 2014/3 เนื่องจากเหตุผลทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ รัฐบาลมี นโยบายสนับสนุนเศรษฐกิจดิจิทัลและมุ่งพัฒนาเทคโนโลยีทางการเงิน<sup>202</sup> เพื่อให้สอดคล้องกับ ธุรกิจในเทคโนโลยีในประเทศ

<sup>199</sup> Australian Taxation Office, **Goods and Services Tax Ruling GSTR 2014/3W** [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=%22GST%2FGSTR20143%2FNAT%2FATO%2F00001%22> สืบค้น ณ วันที่ 17 เมษายน 2565

<sup>200</sup> David Fox and Sarah Green, **10 Taxation of Cryptocurrencies** (Oxford University Press, 2019). Page 269.

<sup>201</sup> Ibid.

<sup>202</sup> Australian Government, **GST treatment of digital currency Discussion Paper** May 2016.

#### 4.1.2 แนวทางในปัจจุบัน

จากปัญหาทั้งเรื่องการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและเหตุผลทางเศรษฐกิจที่ได้กล่าวไปข้างต้น วันที่ 18 ธันวาคม พ.ศ. 2560 กรมสรรพากรประเทศออสเตรเลียจึงได้ออกหนังสือเพิกถอนข้อหาหรือ GSTR 2014/3 เป็นหนังสือเลขที่ GSTR 2014/3W<sup>203</sup> โดยระบุไม่ให้ใช้ GSTR 2014/3 กับธุรกรรมที่ ทำขึ้นหลังจากวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นวันที่แก้ไขพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษี สินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 และกำหนดว่าตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2560 สกุลเงินดิจิทัลจะ ได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกับเงินตราและการจัดหาสกุลเงินดิจิทัลบางกรณีถือเป็นธุรกรรมทาง การเงิน

นอกจากการออกหนังสือเพิกถอนข้อหาหรือเดิมแล้ว กรมสรรพากรระบุในเอกสารในเว็บไซต์ ของกรมสรรพากรในหัวข้อ “GST and Digital Currency”<sup>204</sup> ว่าการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ ภายใต้อัตราภาษีสินค้าและบริการ ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2560 ดังนั้น ไม่มีหน้าที่ต้องเรียก เก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้ซื้อ และผู้ซื้อจะไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีสินค้าและบริการจาก ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเช่นกัน และกำหนดว่าผู้ซื้อหรือผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีรวมถึงผู้ที่ใช้ คริปโทเคอร์เรนซีเป็นสื่อกลางในการชำระเงินไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับใคร ๆ กับระบบภาษีสินค้าและบริการ หากไม่ได้กระทำเพื่อทางธุรกิจ<sup>205</sup>

จากแนวทางการออกกฎหมายด้านภาษีอากรสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยน คริปโทเคอร์เรนซี จะเห็นได้ว่าการแก้ไขเปลี่ยนแปลงที่แตกต่างกันในสาระสำคัญตามที่ผู้เขียนได้

<sup>203</sup> Australian Taxation Office, **Goods and Services Tax Ruling GSTR 2014/3W** [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=%22GST%2FGSTR20143%2FNAT%2FATO%2F00001%22> สืบค้น ณ วันที่ 17 เมษายน 2565

<sup>204</sup> Australian Taxation Office, **GST and digital currency** [ออนไลน์], แหล่งที่มา [https://www.ato.gov.au/business/gst-in-detail/your-industry/financial-services-and-insurance/gst-and-digital-currency/?page=1#GST\\_view\\_prior\\_to\\_1\\_July\\_2017](https://www.ato.gov.au/business/gst-in-detail/your-industry/financial-services-and-insurance/gst-and-digital-currency/?page=1#GST_view_prior_to_1_July_2017) สืบค้น ณ วันที่ 17 เมษายน 2565

<sup>205</sup> Ibid.

อธิบายไปข้างต้น จากเดิมที่ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บและนำส่งภาษีสินค้าและบริการแก่กรมสรรพากร ต่อมากรมสรรพากรได้ยกเลิกแนวทางดังกล่าวและประกาศให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการเพื่อจัดการทางภาษีสินค้าและบริการข้ามพรมแดนเนื่องมาจากการที่ผู้บริโภคซื้อคริปโทเคอร์เรนซีแล้วนำไปแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการอันอยู่ภายใต้การจดทะเบียนภาษี<sup>206</sup>

สำหรับการกำกับดูแลโดยหน่วยงานของภาครัฐ หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล คือ ศูนย์รายงานและวิเคราะห์ธุรกรรมของออสเตรเลีย (AUSTRAC) ซึ่งเป็นหน่วยงานข่าวกรองทางการเงินของรัฐบาลที่รับผิดชอบในการตรวจสอบธุรกรรมทางการเงินเพื่อตรวจสอบการฟอกเงิน องค์กรอาชญากรรม การหลีกเลี่ยงภาษี การฉ้อโกงสวัสดิการ และการจัดหาเงินทุนเพื่อการก่อการร้าย โดยศูนย์รายงานและวิเคราะห์ธุรกรรมของออสเตรเลียนี้อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติรายงานธุรกรรมทางการเงิน ค.ศ. 1988<sup>207</sup> และพระราชบัญญัติการต่อต้านการฟอกเงินและการต่อต้านการก่อการร้ายทางการเงิน ค.ศ. 2006 (Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism Financing Act 2006) ซึ่งส่วนที่ 6A แห่งพระราชบัญญัติการต่อต้านการฟอกเงินและการต่อต้านการก่อการร้ายทางการเงิน ค.ศ. 2006 กำหนดให้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลในต้องจดทะเบียนและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของศูนย์รายงานและวิเคราะห์ธุรกรรมของออสเตรเลีย<sup>208</sup>

<sup>206</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020). หน้า 99.

<sup>207</sup> AUSTRAC, AUSTRAC Overview [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.austrac.gov.au/about-us/austrac-overview>

<sup>208</sup> Part 6A The Digital Currency Exchange Register of Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism Financing Act 2006

ทั้งนี้ แนวทางในปัจจุบันหลังจากมีการเพิกถอนข้อหาหรือ GSTR 2014/3 ทำให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออกจากระบบภาษีสินค้าและบริการ การจัดเก็บภาษีจึงมีเพียงภาษีเงินได้และภาษีกำไรจากการลงทุน (Capital Gain Tax) เท่านั้น<sup>209</sup> โดยรัฐบาลรวมถึงหน่วยงานอื่น ๆ ยังไม่ได้ออกแนวทางเพิ่มเติมว่าจะมีการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น เช่น ภาษีธุรกรรมทางการเงิน ภาษีธุรกิจเฉพาะ นอกจากภาษีเงินได้หรือไม่ แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่าการเพิกถอนข้อหาหรือ GSTR 2014/3 อย่างชัดเจนและพิจารณาว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการเป็นแนวทางที่ชัดเจนว่ารัฐบาลเห็นว่าธุรกรรมดังกล่าวไม่สมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการอีกต่อไปซึ่งสอดคล้องกับข้อเสนอของผู้เขียน ผู้เขียนจึงศึกษาแนวทางของประเทศออสเตรเลียตามที่ได้อธิบายไปข้างต้น

#### 4.2 แนวทางการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศนิวซีแลนด์

ในประเทศนิวซีแลนด์มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร 3 บทบัญญัติ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 2007 (Income Tax Act 2007) พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 (Goods and Services Tax Act 1985)<sup>210</sup> และพระราชบัญญัติการบริการภาษีอากร ค.ศ. 1994 (Tax Administration Act 1994) ซึ่งพระราชบัญญัติทั้ง 3 ฉบับนี้ไม่ได้บัญญัติกฎเกณฑ์ไว้โดยเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซี ซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรประเทศนิวซีแลนด์ (Inland Revenue Department) และผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้

<sup>209</sup> Koinly, [Crypto Tax Australia: Here's How Much You'll Pay in 2022](https://koinly.io/guides/crypto-tax-australia/) [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://koinly.io/guides/crypto-tax-australia/> สืบค้น ณ วันที่ 4 สิงหาคม 2565

<sup>210</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, [Taxation of Crypto Assets](#) (Kluwer Law International B.V., 2020). หน้า 493.

บทบัญญัติที่มีอยู่ตามกฎหมายเดิมกับรัฐธรรมนูญคริปโทเคอร์เรนซี แต่อย่างไรก็ดี กรมสรรพากรประเทศนิวซีแลนด์ก็ได้มีการออกกฎหมายและแนวทางการกำกับดูแลภายใต้กฎหมายที่มีอยู่เดิม จนกระทั่งในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2020 ได้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985<sup>211</sup> ซึ่งจะได้อธิบายต่อไป ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาเป็นไปอย่างชัดเจน ผู้เขียนจึงแยกการพิจารณาออกเป็น 2 แนวทาง ได้แก่ แนวทางเดิม และแนวทางในปัจจุบัน

#### 4.2.1 แนวทางเดิม

พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 มาตรา 2(1) ได้บัญญัตินิยามคำว่า “บริการ” และ “สินค้า” ไว้ โดยคำว่า “บริการ หมายความว่า ทุกสิ่งนอกจากสินค้าและเงินตรา”<sup>212</sup> และคำว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทแต่ไม่รวมถึง การกระทำการ เงิน หรือผลิตภัณฑ์ที่ส่งผ่านด้วยลวด สายเคเบิล วิทยุ ออปติคัล หรือระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่น ๆ หรือโดยระบบทางเทคนิคที่คล้ายคลึงกัน”<sup>213</sup> เมื่อไม่มีการบัญญัติถึง คริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง คริปโทเคอร์เรนซีจึงเข้านิยามคำว่า “บริการ” เนื่องจาก สินค้าไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์ที่ส่งผ่านด้วยลวด สายเคเบิล วิทยุ ออปติคัล หรือระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่น ๆ หรือโดยระบบทางเทคนิคที่คล้ายคลึงกัน ฉะนั้น เมื่อบริการหมายถึงทุกสิ่งนอกจากสินค้าและเงินตรา จึงต้องถือว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “บริการ” ประเภทหนึ่งอันอยู่ภายใต้ภาษีสินค้าและบริการตามพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 และเมื่อพิจารณาประเภทของการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่เข้าข้อยกเว้นของ

<sup>211</sup> Ibid.

<sup>212</sup> Section 2(1) of Goods and Services Tax Act 1985 “services means anything which is not goods or money”

<sup>213</sup> Section 2(1) of Goods and Services Tax Act 1985 “goods means all kinds of personal or real property; but does not include choses in action, money or a product that is transmitted by means of a wire, cable, radio, optical or other electromagnetic system or by means of a similar technical system”

ประเภทธุรกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985<sup>214</sup>

แต่อย่างไรก็ตาม แต่เดิมผู้ซื้อและผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้ให้ความสำคัญว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีนั้นต้องเสียภาษีสินค้าและบริการหรือไม่ รวมถึงกรมสรรพากรไม่มีมาตรการอย่างเคร่งครัดในการจัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีแต่อย่างใด<sup>215</sup>

#### 4.2.2 แนวทางในปัจจุบัน

แต่เดิมที่คริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการประเภทหนึ่งภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของประเทศนิวซีแลนด์ไม่ได้บัญญัติแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีไว้โดยเฉพาะจึงต้องปรับใช้ตามแนวทางโดยทั่วไปของภาษีสินค้าและบริการ แต่เมื่อธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีได้รับการยอมรับและเริ่มแพร่หลายเป็นวงกว้าง รัฐบาลเห็นว่าจำนวนคริปโทเคอร์เรนซีที่มีการซื้อขายกันมีมากกว่า 5,000 ชนิด และมีมูลค่าตลาดรวมของสินทรัพย์ดิจิทัลทั่วโลกทั้งหมดเกิน 300,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ<sup>216</sup> อีกทั้งการใช้และการพัฒนาสินทรัพย์ดิจิทัลมีแนวโน้มกำลังเติบโตในประเทศ รวมถึงนักลงทุนมีการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีและการเริ่มต้นธุรกิจเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีเพิ่มมากขึ้น<sup>217</sup> รัฐบาลจึงมีการประกาศแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985

<sup>214</sup> Section 14 of Goods and Services Tax Act 1985 exempt supplies

<sup>215</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020). หน้า 502

<sup>216</sup> Policy and Strategy Inland Revenue, *GST Policy Issues* [ออนไลน์], February, 2020. แหล่งที่มา <https://sgp.fas.org/crs/misc/R42078.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 2 มีนาคม 2565

<sup>217</sup> Ibid.

เมื่อวันที่ 30 มีนาคม ค.ศ. 2022 มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 2(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 โดยเพิ่มนิยามคำว่า “คริปโทเคอร์เรนซี” และ “สินทรัพย์ดิจิทัล” และเปลี่ยนแปลงนิยามคำว่า “บริการ” และคำว่า “สินค้า” ดังต่อไปนี้

“คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า สินทรัพย์ดิจิทัลที่ไม่ใช่ Non-Fungible Token (NFT)”<sup>218</sup>

“สินทรัพย์ดิจิทัล หมายความว่า การแสดงมูลค่าที่มีอยู่ใน

(a) ฐานข้อมูลที่มีการรักษาความปลอดภัยด้วยการเข้ารหัสและมีบัญชีแยกประเภทบันทึกธุรกรรมและสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการแสดงมูลค่าทางดิจิทัลที่ได้รับการดูแลในรูปแบบการกระจายอำนาจและแบ่งปันตามสถานที่และบุคคลต่างๆ หรือ

(b) เทคโนโลยีเดียวกันอื่น ๆ ที่ทำหน้าที่เทียบเท่ากัน”<sup>219</sup>

“สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือสังหาริมทรัพย์ทุกประเภท **แต่ไม่รวมถึง** การกระทำการ เงิน **คริปโทเคอร์เรนซี** หรือผลิตภัณฑ์ที่ส่งผ่านด้วยลวด สายเคเบิล วิทยุ ออปติคัล หรือระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่น ๆ หรือโดยระบบทางเทคนิคที่คล้ายคลึงกัน”<sup>220</sup>

“บริการ หมายความว่า ถึง ทุกสิ่งนอกจากสินค้า หรือเงินตรา **หรือคริปโทเคอร์เรนซี**”<sup>221</sup>

โดยผลของมาตรา 2(1) ทำให้คริปโทเคอร์เรนซีไม่เป็นสินค้าและบริการส่งผลให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการอันอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติ

<sup>218</sup> Goods and Services Tax Act 1985 Section 2(1) amended on 30 March 2022 “*cryptocurrency* means a cryptoasset that is not a non-fungible token”

<sup>219</sup> Goods and Services Tax Act 1985 Section 2(1) amended on 30 March 2022 “*cryptoasset* means a digital representation of value that exists in

(a) a database that is secured cryptographically and contains ledgers, recording transactions and contracts involving digital representations of value, that are maintained in decentralized form and shared across different locations and persons; or

(b) another application of the same technology performing an equivalent function”

<sup>220</sup> Goods and Services Tax Act 1985 Section 2(1) amended on 30 March 2022 “*goods* means all kinds of personal or real property; but does not include choses in action, money, cryptocurrency, or a product that is transmitted by means of a wire, cable, radio, optical or other electromagnetic system or by means of a similar technical system”

<sup>221</sup> Goods and Services Tax Act 1985 Section 2(1) amended on 30 March 2022 “*services* means anything which is not goods or money or cryptocurrency”

ภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ทั้งนี้ พระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้มาตรา 2(1) มีผลย้อนหลังตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2009<sup>222</sup> ซึ่งเป็นวันบิตคอย์ถูกเผยแพร่ ดังนั้น การซื้อตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2552 จนถึงปัจจุบันจึงไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการ

ก่อนจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2020 กรมสรรพากรได้ออกเอกสารฉบับหนึ่ง คือ GST Policy Issues<sup>223</sup> ซึ่งมีแนวทางว่าธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออกจากระบบภาษีสินค้าและบริการและให้มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2009 ซึ่งเป็นเอกสารที่จัดทำโดยฝ่ายนโยบายและยุทธศาสตร์ของกรมสรรพากร ซึ่งต่อมาถูกพัฒนาและเห็นชอบกลายเป็นการประกาศแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 2(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 โดยในเอกสาร GST Policy Issues ได้ระบุเหตุผลในการตัดธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีออกจากระบบภาษีสินค้าและบริการไว้<sup>224</sup> คือ เนื่องจากหากใช้ระบบภาษีสินค้าและบริการ นักลงทุนที่ซื้อขายสินทรัพย์มากกว่า 60,000 ดอลลาร์ในระยะเวลา 12 เดือนมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการยื่นแบบแสดงรายการและการขอคืนภาษีสินค้าและบริการอีกด้วย นอกจากนี้เนื่องจากลักษณะของตลาดสินทรัพย์ดิจิทัลที่นักลงทุนที่ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลมีทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศและไม่อยู่ใน

<sup>222</sup> Section 2(1) **cryptoasset**: inserted (with effect on 1 January 2009), on 30 March 2022, by [section 5\(2\)\(a\)](#) of the Taxation (Annual Rates for 2021–22, GST, and Remedial Matters) Act 2022 (2022 No 10).

Section 2(1) **cryptocurrency**: inserted (with effect on 1 January 2009), on 30 March 2022, by [section 5\(2\)\(b\)](#) of the Taxation (Annual Rates for 2021–22, GST, and Remedial Matters) Act 2022 (2022 No 10).

Section 2(1) **goods**: amended, on 1 October 2016, by [section 52\(4\)](#) of the Taxation (Residential Land Withholding Tax, GST on Online Services, and Student Loans) Act 2016 (2016 No 21).

Section 2(1) **services**: replaced (with effect on 1 January 2009), on 30 March 2022, by [section 5\(2\)\(d\)](#) of the Taxation (Annual Rates for 2021–22, GST, and Remedial Matters) Act 2022 (2022 No 10).

<sup>223</sup> Policy and Strategy, Inland Revenue, **GST Policy Issues** [ออนไลน์], February, 2020. แหล่งที่มา <https://sgp.fas.org/crs/misc/R42078.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 2 มีนาคม 2565

<sup>224</sup> เรื่องเดียวกัน



ประเทศจึงเป็นไปได้ที่จะระบุว่าการขายนั้นขายให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ อีกทั้งรัฐบาลต้องการอำนวยความสะดวกให้นักลงทุนในการขายคริปโทเคอร์เรนซีและต้องการช่วยลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย

นอกจากจะได้เพิ่มนิยามคำว่า “คริปโทเคอร์เรนซี” และ “สินทรัพย์ดิจิทัล” และเปลี่ยนแปลงนิยามคำว่า “บริการ” และคำว่า “สินค้า” ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในมาตรา 3<sup>225</sup> แห่งพระราชบัญญัติเดียวกันนี้ได้บัญญัติเพิ่มเติมความหมายของ “บริการทางการเงิน (financial

<sup>225</sup> Section 3 of Goods and Services Tax Act 1985 Section 3 amended on 30 March 2022

Meaning of term financial services

(1) For the purposes of this Act, the term **financial services** means any 1 or more of the following activities:

- (a) the exchange of currency (whether effected by the exchange of bank notes or coin, by crediting or debiting accounts, or otherwise):
- (b) the issue, payment, collection, or transfer of ownership of a cheque or letter of credit:
- (c) the issue, allotment, drawing, acceptance, endorsement, or transfer of ownership of a debt security:
- (d) the issue, allotment, or transfer of ownership of an equity security or a participatory security:
- (e) underwriting or sub-underwriting the issue of an equity security, debt security, or participatory security:
- (f) the provision of credit under a credit contract:
- (g) the renewal or variation of a debt security, equity security, participatory security, or credit contract:
- (h) the provision, taking, variation, or release of a guarantee, indemnity, security, or bond in respect of the performance of obligations under a cheque, credit contract, equity security, debt security, or participatory security, or in respect of the activities specified in paragraphs (b) to (g):
- (i) the provision, or transfer of ownership, of a life insurance contract or the provision of re-insurance in respect of any such contract:
- (j) the provision, or transfer of ownership, of an interest in a retirement scheme, or the management of a retirement scheme:
- (k) the provision or assignment of a futures contract through a defined market or at arm's length if—
  - (i) the contract does not provide for the delivery of a commodity; or
  - (ii) the contract provides for the delivery of a commodity and the supply of the commodity is an exempt supply; or
  - (iii) the contract provides for the delivery of money or **cryptocurrency**:
- (kaa) the provision or transfer of ownership of a financial option:
- (kaab) the provision or transfer of ownership of an option over **cryptocurrency**:
- (ka) the payment or collection of any amount of interest, principal, dividend, or other amount whatever in respect of any debt security, equity security, participatory security, credit contract, contract of life insurance, retirement scheme, financial option, or futures contract:
- (l) agreeing to do, or arranging, any of the activities specified in paragraphs (a) to (ka), other than advising thereon:
- (lb) arranging the provision, or transfer, of ownership of **cryptocurrency**:
- (m) the investment in an entity, if—
  - (i) the investment is in an equity security equal to or greater than 10% of all equity securities issued by the entity or in a participatory security equal to or greater than 10% of all participatory securities issued by the entity; and
  - (ii) the investment allows the investor, or a person acting on behalf of the investor, to influence the management of the business of the entity:
- (n) the evaluation by an investor of an investment referred to in paragraph (m) in an entity and the planning or acting by the investor to influence the management of an entity for the principal purpose of preserving or increasing the value of such an investment.”

service)” โดยบัญญัติให้บริการทางการเงิน หมายถึง กิจกรรมตั้งแต่ 1 กิจกรรมขึ้นไป (k) ข้อกำหนดหรือการจัดทำสัญญาล่วงหน้าตามราคาตลาดที่กำหนดไว้หรือตามราคา arm’s length ถ้า (iii) สัญญานั้นกำหนดให้ส่งเงินหรือสกุลเงินดิจิทัล: (kaa) ข้อกำหนดหรือการโอนกรรมสิทธิ์ทางการเงิน: (kaab) ข้อกำหนดหรือการโอนกรรมสิทธิ์เหนือสกุลเงินดิจิทัล: (lb) การจัดเตรียมหรือโอนกรรมสิทธิ์ในสกุลเงินดิจิทัล...” กล่าวคือ ในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรประเทศนิวซีแลนด์พิจารณาการให้บริการโอนสกุลเงินดิจิทัลหรือคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางการเงินประเภทหนึ่งซึ่งหมายถึงธุรกิจการให้บริการเพื่อให้เกิดการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี เช่น การให้บริการของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล เป็นต้น ซึ่งตามมาตรา 14(1)(a)<sup>226</sup> แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ได้บัญญัติยกเว้นภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมบริการทางการเงิน ดังนั้น เมื่อมาตรา 14(1)(a) กำหนดให้บริการทางการเงินใด ๆ ด้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการและมาตรา 3 ได้กำหนดให้ธุรกรรมการให้บริการโอนสกุลเงินดิจิทัลหรือคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางการเงินประเภทหนึ่ง การให้บริการโอนคริปโทเคอร์เรนซีจึงได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ

ทั้งนี้ ผู้เขียนต้องการแสดงให้เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยการบัญญัติให้ชัดเจนว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ “สินค้า” และไม่ใช่ “บริการ” ซึ่งไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ในส่วนนี้สอดคล้องกับข้อเสนอของผู้เขียน และแม้กฎหมายภาษีอากรจะไม่ได้บัญญัติต่อไปว่าจะจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการ

<sup>226</sup> Section 14 of Goods and Services Tax Act 1985 Section 14(1)(a) amended on 30 March 2022

“Exempt supplies

(1) The following supplies of goods and services shall be exempt from tax:

(a) the supply of any financial services (together with the supply of any other goods and services, supplied by the supplier of those financial services, which are reasonably incidental and necessary to that supply of financial services), not being a supply referred to in subsection (1B):

(i) [Repealed]

(ii) [Repealed]”

ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไรต่อไปแต่การที่มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ดัชนีถึงกิจการการให้บริการทางการเงินว่า การให้บริการโอนคริปโทเคอร์เรนซีเป็น บริการทางการเงินประเภทหนึ่งซึ่งได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการตามมาตรา มาตรา 14(1)(a) เช่นเดียวกับการให้บริการทางการเงินประเภทอื่น ๆ แสดงให้เห็นว่าประเทศนิวซีแลนด์พิจารณา สถานะของคริปโทเคอร์เรนซีไว้เทียบเท่ากับตราสารทางการเงินประเภทอื่น เช่น หลักทรัพย์ เชื่ค เลตเตอร์ออฟเครดิต เป็นต้น

จากการพิจารณาแนวทางตามกฎหมายต่างประเทศทั้ง 2 ประเภทข้างต้น อันได้แก่ ประเทศ ออสเตรเลียและประเทศนิวซีแลนด์ แสดงให้เห็นถึงการพิจารณาสถานะตามกฎหมายภาษีสินค้าและ บริการของคริปโทเคอร์เรนซีว่าในปัจจุบันทั้ง 2 ประเทศพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ “สินค้า” และ “บริการ” อันจะอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ

#### 4.3 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศอิตาลี

ในประเทศอิตาลีมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษี อากรประเทศอิตาลี (Italian Consolidated Act) และพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม (Italian Value Added Tax Act)<sup>227</sup> ซึ่งพระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับนี้ไม่ได้บัญญัติกฎหมายไว้โดยเฉพาะ สำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีหรือสินทรัพย์อื่นใดที่มีลักษณะ คล้ายคลึงกัน<sup>228</sup> กรมสรรพากรประเทศอิตาลี (Italian Tax Authority: *Agenzia della Entrate*) ใช้ วิธีการตีความคริปโทเคอร์เรนซีให้เข้ากับคำนิยามอื่น ๆ ที่มีอยู่แล้วตามกฎหมาย รวมถึงเทียบเคียง

<sup>227</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020), page 423.

<sup>228</sup> Ibid.

และปรับใช้กับกฎหมายเดิมที่มีอยู่ให้มากที่สุด ซึ่งแนวทางการพิจารณาสถานะทางกฎหมายและการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีนั้น เนื่องจากประเทศอิตาลีเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป<sup>229</sup> แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องเป็นไปตามแนวทางของสหภาพยุโรป โดยผลของ EU VAT Directive 2006/112/EU<sup>230</sup>

#### 4.3.1 แนวทางเดิม

กฎหมายภาษีอากรไม่มีบทบัญญัติสำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกิจการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะ กรมสรรพากรใช้วิธีการตีความคริปโทเคอร์เรนซีให้เข้ากับคำนิยามอื่น ๆ ที่มีอยู่แล้วตามกฎหมาย รวมถึงเทียบเคียงและปรับใช้กับกฎหมายเดิมที่มีอยู่ให้มากที่สุด<sup>231</sup>

ในปี ค.ศ. 2015 มีคดีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีสู่ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (Court of Justice of the European Union's: CJEU) ระหว่างกรมสรรพากรประเทศสวีเดน (Swedish Tax Authority: Skatteverket) และ David Hedqvist ในหมายเลขคดีที่ C-264/14 ซึ่งมีประเด็นแห่งคดีว่านาย David Hedqvist ประสงค์จะเปิดบริษัทเพื่อให้บริการแลกเปลี่ยนสกุลเงินกับสกุลเงินเสมือนบิทคอยน์ แต่ก่อนดำเนินการเช่นนั้น David Hedqvist ต้องการความชัดเจนเกี่ยวกับสถานะภาษีมูลค่าเพิ่มของธุรกิจของตนจึงมีคำขอต่อกรมสรรพากรประเทศสวีเดนเพื่อให้วินิจฉัยเบื้องต้นนี้เกี่ยวข้องกับการตีความมาตรา 2(1) และ 135(1) ของ Council Directive

<sup>229</sup> GOV.UK, **Countries in the EU and EEA** [online] Available from <https://www.gov.uk/eu-eea>

<sup>230</sup> As of 1 July 2013, 28 Member States (from 31 January 2020, 27 Member States) levy VAT based upon a “uniform basis of assessment”. In these Member States the national VAT laws are based on EU legislation, predominantly Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, the recast of the First and Sixth VAT Directives, as amended.

<sup>231</sup> Global Legal Insights, **Blockchain & Cryptocurrency Laws and Regulation 2022 | Italy** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.globallegalinsights.com/practice-areas/blockchain-laws-and-regulations/italy#:~:text=72%2FE%20of%202016%2C%20the,%20VAT%20Directive%20in%20Italy.> สืบค้น ณ วันที่ 5 พฤษภาคม 2565

2006/112/EC ว่าด้วยระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ขอให้กรมสรรพากรมีคำวินิจฉัยว่าผู้ให้บริการ แลกเปลี่ยนสกุลเงินดิจิทัลอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

กรมสรรพากรประเทศสวีเดนให้ความเห็นว่าการแลกเปลี่ยนบิทคอยน์เป็นสกุลเงินนั้นเป็นการให้บริการ ธุรกิจแลกเปลี่ยนสกุลเงินเป็นสกุลเงินเสมือนบิทคอยน์ตามคำร้องของ David Hedqvist อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>232</sup> ต่อมา David Hedqvist ไม่เห็นด้วยในผลคำวินิจฉัยจึงอุทธรณ์สู่ศาลยุติธรรมประเทศสวีเดน ศาลยุติธรรมประเทศสวีเดนได้ส่งคดีต่อไปยังศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป และเมื่อวันที่ 22 ตุลาคม ค.ศ. 2015 ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป พิจารณาและตัดสินว่าคริปโทเคอร์เรนซีเสมือนเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้วัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม ธุรกิจการแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 135(1)(e) แห่ง European VAT Directive<sup>233</sup>

เมื่อศาลแห่งสหภาพยุโรปมีคำวินิจฉัยเช่นนั้น กรมสรรพากรประเทศอิตาลีจึงได้ถือตามคำวินิจฉัย<sup>234</sup> ส่งผลให้ธุรกิจการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศอิตาลีอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 135(1)(e) แห่ง European VAT Directive

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

#### 4.3.2 แนวทางในปัจจุบัน

ปี ค.ศ. 2021 มีคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาประเทศอิตาลี (Supreme Court of Cassation) เป็นคดีหมายเลขที่ 26807 ประเด็นแห่งคดีมีว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์

<sup>232</sup> InfoCuria Case-law, JUDGMENT OF THE COURT ( Fifth Chamber) [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=DFFF54E1C0CCD4A74F2BFFE3332692BE?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6210265> สืบค้น ณ วันที่ 12 พฤษภาคม 2565

<sup>233</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020). หน้า 431

<sup>234</sup> The Court of Justice of the European Union (CJEU) interprets EU law to make sure it is applied in the same way in all EU countries, and settles legal disputes between national governments and EU institutions.

ทางการเงินอันจะอยู่ภายใต้การควบคุมและการอนุญาตของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ (Commissione Nazionale per le Societae la Borsa: CONSOB) หรือไม่

ศาลฎีกาตัดสินไว้ในหมายเลขคดีที่ 26807 ปี ค.ศ. 2021<sup>235</sup> ว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขาย “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” อันอยู่ภายใต้มาตรา 1 วรรคหนึ่ง(u) แห่งพระราชบัญญัติการเงิน<sup>236</sup> และอยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ในประเทศอิตาลีซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่รับผิดชอบตลาดการเงินในประเทศอิตาลีทั้งหมด<sup>237</sup>

ในคำอธิบายคำพิพากษาของศาลฎีกาในคดีนี้ ศาลฎีกาไม่ได้ตัดสินว่าบิทคอยน์ควรมีคุณสมบัติเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” หรือ “ตราสารทางการเงิน” แต่ศาลฎีกาได้วางหลักการที่แตกต่างออกไป โดยวางหลักว่าการซื้อขายบิทคอยน์ที่จะถือได้ว่าบิทคอยน์นั้นเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินต้องเป็นการซื้อขายอย่างการลงทุนโดยคาดหวังผลกำไรซึ่งสอดคล้องกับแนวทางของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ที่พิจารณาว่าการลงทุนทางการเงินใด ๆ ที่จะเข้าข่ายเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” จะต้องเป็นการลงทุนที่คาดหวังผลกำไรที่เพิ่มขึ้นโดยไม่ได้รับเงินสมทบจากผู้ลงทุนอื่นนอกเหนือจากการเงินที่ลงทุนนั้น และสามารถยอมรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินลงทุนได้<sup>238</sup> และเมื่อลักษณะของการลงทุนในบิทคอยน์มีลักษณะเช่นนั้น ทำให้ลักษณะการลงทุนในบิทคอยน์ได้รับการยอมรับเป็นการลงทุนใน “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” อย่างหนึ่งตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีหมายเลขคดีที่ 26807

<sup>235</sup> Presidente Gallo – Relatore Coscioni, Corte di Cassazione, sez. II Penale, sentenza 17 – 25 settembre 2020, n. 26807 [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.blockchainwg.eu/wp-content/uploads/2020/11/cass.-26807-2020-vendita-bitcoin-e-abusivismo-finanziario.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>236</sup> The law review, *The Virtual Currency Regulation Review: Italy* [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/italy> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>237</sup> CONSOB, *PUBLICATION OF THE FINANCIAL EDUCATION PAPER ON THE IMPACT ASSESSMENT OF FINANCIAL EDUCATION INTERVENTIONS* <https://www.consob.it/web/consob-and-its-activities> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>238</sup> CONSOB Communication no. DTC/1038246 ของ 6-5-2013

แต่อย่างไรก็ตาม คำพิพากษาของศาลฎีกา กล่าวถึงสถานะของคริปโทเคอร์เรนซีเพียงว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน แต่ไม่ได้วินิจฉัยว่าจะต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ เนื่องจากประเด็นแห่งคดีมีว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันจะอยู่ภายใต้การควบคุมและการอนุญาตของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์หรือไม่เท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี เมื่อศาลฎีกาได้พิพากษาว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงิน จึงได้พิพากษาต่อไปว่าการซื้อขายบิทคอยน์เป็นรูปแบบหนึ่งของการลงทุน อยู่ภายใต้การควบคุมและการอนุญาตของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์<sup>239</sup> ซึ่งผู้เขียนพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกานี้เนื่องจากเป็นคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยแนวทางที่ชัดเจนว่าการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นการลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่ง และเมื่อพิจารณาเช่นนี้แล้ว การจัดเก็บภาษีสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีจึงต้องถูกจัดเก็บในแนวทางเดียวกันกับผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ

แนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ เนื่องจากประเทศอิตาลีเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป<sup>240</sup> แนวทางการจัดเก็บภาษีจึงต้องเป็นไปตามแนวทางของสหภาพยุโรปโดยผลของ EU VAT Directive 2006/112/EU<sup>241</sup> ซึ่งได้กำหนดแนวทางสำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขาย “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” หรือ “ตราสารทางการเงิน” ไว้ คือ จัดเก็บในรูปแบบภาษีธุรกรรมทางการเงินซึ่งประเทศอิตาลีได้นำหลักการภาษีธุรกรรมทางการเงินมาใช้เมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2013 โดยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาเกี่ยวกับการใช้ภาษีธุรกรรมทาง

<sup>239</sup> Mondaq, Italy: Bitcoin As Financial Products: What Does It Mean? [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.mondaq.com/italy/fin-tech/1023828/bitcoin-as-financial-products-what-does-it-mean> สืบค้น ณ วันที่ 2 มีนาคม 2565

<sup>240</sup> GOV.UK, Countries in the EU and EEA [online] Available from <https://www.gov.uk/eu-eea>

<sup>241</sup> As of 1 July 2013, 28 Member States (from 31 January 2020, 27 Member States) levy VAT based upon a “uniform basis of assessment”. In these Member States the national VAT laws are based on EU legislation, predominantly Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, the recast of the First and Sixth VAT Directives, as amended.

การเงินของประเทศอิตาลี (Italian Financial Transaction Tax : IFTT)<sup>242</sup> โดยหลักการการจัดเก็บเป็นไปตามแนวทางของสหภาพยุโรป คือ จัดเก็บในธุรกรรมการโอนหุ้น หลักทรัพย์ และตราสารทางการเงินใด ๆ ที่ออกโดยบริษัทที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายอิตาลี รวมถึงตราสารอื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน<sup>243</sup> โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ นักลงทุนหรือผู้ทำธุรกรรมทางการเงิน และให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายงานและเสียภาษี คือ ตัวกลางทางการเงิน<sup>244</sup> โดยความรับผิดชอบในการต้องเสียภาษีนั้นเกิดขึ้นทันที ณ เวลาที่มีการทำธุรกรรมซื้อขายหุ้น หลักทรัพย์ และตราสารทางการเงินเกิดขึ้น ดังนี้ หากประเทศอิตาลีพิจารณาการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นการลงทุนในผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น การจัดเก็บภาษีสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีจึงต้องถูกจัดเก็บในแนวทางเดียวกันกับผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ คือ จัดเก็บภายใต้ภาษีธุรกรรมทางการเงินของประเทศอิตาลี

#### 4.4 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศแอฟริกาใต้

ในประเทศแอฟริกาใต้มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1962 (Income Tax Act 1962) และพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1991 (Value Added Tax Act 1991) ซึ่งพระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับนี้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมเมื่อปี ค.ศ. 2018 โดยมีการเพิ่มบทบัญญัติสำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี<sup>245</sup> มีการบัญญัติ

<sup>242</sup> Clearstream, “ Italy: Introduction of an Italian Financial transaction Tax (IFTT) ” [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.clearstream.com/clearstream-en/products-and-services/asset-services/tax-and-certification/italy-introduction-of-an-italian-financial-transaction-tax-iftt-1290010> สืบค้น ณ วันที่ 1 สิงหาคม 2565

<sup>243</sup> Clifford Chance, “ The Italian Financial Transaction Tax Factsheet ” [online] Available from <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2013/01/the-italian-financial-transaction-tax-factsheet.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 1 สิงหาคม 2565

<sup>244</sup> Ibid.

<sup>245</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020). page 603.



เพิ่มเติมนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1962 และได้บัญญัติเพิ่มขอบเขตของบริการทางการเงินในพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1992 ซึ่งแนวทางการพิจารณาสถานะทางกฎหมายและการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีของนั้น เนื่องจากการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติ 2 ฉบับดังกล่าว ผู้เขียนจึงแยกการพิจารณาออกเป็น 2 แนวทาง ได้แก่ แนวทางเดิมและแนวทางในปัจจุบัน เพื่อให้สามารถเปรียบเทียบได้อย่างชัดเจนว่ามี การปรับเปลี่ยนแนวทางการพิจารณาการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไร

#### 4.4.1 แนวทางเดิม

พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1991 (Value Added Tax Act 89 of 1991) มาตรา 1 ได้ให้นิยามคำว่า “สินค้า” ไว้ว่าหมายถึง สิ่งของที่เคลื่อนย้ายได้ ทรัพย์สินถาวร และสิทธิใด ๆ ในสิ่งของหรือในทรัพย์สินถาวรนั้น แต่ไม่รวมถึง (a) เงิน (b) สิทธิใด ๆ ภายใต้พันธบัตรจำนวนหรือการนำสิ่งของดังกล่าวหรือทรัพย์สินถาวร และ (c) ตราประทับ แบบฟอร์ม หรือบัตรใด ๆ ที่มีมูลค่าเป็นเงินและได้ขายหรือออกให้โดยรัฐเพื่อชำระภาษีหรืออากรใด ๆ ที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติใด ๆ ของรัฐสภา เว้นแต่จะขายหรือออกให้ในภายหลัง จำหน่ายหรือนำเข้าเป็นของสะสมหรือสิ่งของเพื่อการลงทุน<sup>246</sup> และคำว่า “บริการ” ไว้ว่า หมายถึง การกระทำหรือสามารถกระทำ รวมถึงการให้มอบหมาย การเลิกจ้าง หรือการมอบสิทธิใด ๆ หรือการให้บริการสิ่งอำนวยความสะดวกหรือข้อ

<sup>246</sup> Value Added Tax Act 89 of 1991 Section 1 'goods' means corporeal movable things, fixed property and any real right in any such thing or fixed property, but excluding- (a) money; (b) any right under a mortgage bond or pledge of any such thing or fixed property; and (c) any stamp, form or card which has a money value and has been sold or issued by the State for the payment of any tax or duty levied under any Act of Parliament, except when subsequent to its original sale or issue it is disposed of or imported as a collector's piece or investment article;

ได้เปรียบใด ๆ แต่ไม่รวมถึงการจัดหาสินค้า เงิน หรือตราประทับ แบบฟอร์ม หรือบัตรใด ๆ ที่พิจารณาใน (c) ของคำจำกัดความของ “สินค้า”<sup>247</sup>

เมื่อพิจารณาลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซี จึงไม่เป็นสินค้าตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีไม่มีลักษณะเป็นสิ่งของที่เคลื่อนย้ายได้ ทรัพย์สินถาวร และสิทธิใด ๆ ในสิ่งของหรือในทรัพย์สินถาวรนั้นตามมาตรา 1 อีกทั้งคริปโทเคอร์เรนซีไม่เป็น “บริการ” เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นสิ่งใด ๆ ที่ทำหรือจะทำ การให้ มอบหมาย การเลิกจ้าง หรือการมอบสิทธิใด ๆ หรือการให้บริการสิ่งอำนวยความสะดวกหรือข้อได้เปรียบใด ๆ ดังนั้น คริปโทเคอร์เรนซีจึงไม่เป็นสินค้าหรือบริการตามมาตรา 1 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1991

ประเทศแอฟริกาใต้ได้มีการความเคลื่อนไหวทางด้านกฎหมายและทางการเงินเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นลำดับตั้งแต่ปี ค.ศ. 2014 จนถึงปัจจุบัน<sup>248</sup> โดยในปี ค.ศ. 2014 กระทรวงการคลังประเทศแอฟริกาใต้ (National Treasury: NT) ร่วมกับธนาคารกลางแห่งแอฟริกาใต้ (South African Reserve Bank: SARB) คณะกรรมการบริการทางการเงินซึ่งปัจจุบันคือ องค์กรกำกับดูแลทางการเงิน (Financial Sector Conduct Authority: FSCA) กรมสรรพากรแอฟริกาใต้ (South African Revenue Service: SARS) และศูนย์ข่าวกรองทางการเงิน (Financial Intelligence Centre: FIC) ออกแถลงการณ์แจ้งเตือนสาธารณชนถึงความเสี่ยงของสินทรัพย์ดิจิทัล ต่อมาในปี ค.ศ. 2016 มีการก่อตั้ง Intergovernmental Fintech Working Group (IFWG) ซึ่งประกอบด้วยสมาชิก ได้แก่ กระทรวงการคลัง ธนาคารกลาง องค์กรกำกับดูแลทางการเงิน และศูนย์ข่าวกรองทางการเงินโดยวัตถุประสงค์ของ IFWG คือ การส่งเสริมนวัตกรรมฟินเทค

<sup>247</sup> Value Added Tax Act 89 of 1991 Section 1 'services' means anything done or to be done, including the granting, assignment, cession or surrender of any right or the making available of any facility or advantage, but excluding a supply of goods, money or any stamp, form or card contemplated in paragraph (c) of the definition of 'goods';

<sup>248</sup> SARS, **Crypto Assets & Tax** [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.sars.gov.za/individuals/crypto-assets-tax/> สืบค้น ณ วันที่ 17 พฤษภาคม 2565

โดยการสนับสนุนการออกกฎระเบียบต่าง ๆ รวมถึงตรวจสอบความเสี่ยงและประโยชน์ของนวัตกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ ในปี ค.ศ. 2018 กรมสรรพากรได้ชี้แจงผ่านช่องทางออนไลน์เกี่ยวกับแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี ในปี ค.ศ. 2019 หน่วยงานกำกับดูแลสินเชื่อแห่งชาติ (The National Credit Regulator: NCR) และกรมสรรพากรได้เข้าร่วม IFWG และ IFWG ได้เผยแพร่เอกสารให้คำปรึกษาเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัล โดยเอกสารฉบับดังกล่าวมุ่งเน้นถึงประโยชน์และความเสี่ยง รวมถึงข้อเสนอทางนโยบายสำหรับกรอบการดูแลธุรกรรมเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซี และปี ค.ศ. 2020 IFWG ได้ออกเอกสารเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้คำแนะนำและเผยแพร่กรอบการกำกับดูแลสินทรัพย์ดิจิทัล รวมถึงข้อเสนอเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงกฎระเบียบที่จำเป็นเพื่อนำไปปรับใช้

กล่าวคือ หากพิจารณานิยามคำว่า “สินค้า” และ “บริการ” ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1991 เข้ากับลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซี ไม่อาจพิจารณาลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีเข้ากับนิยามใดได้ ซึ่งแตกต่างจากนิยามคำว่า “สินค้า” และ “บริการ” ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการของประเทศอื่นที่มักจะบัญญัตินิยามคำว่า “บริการ” ไว้ว่าหมายถึงสิ่งอื่นใดนอกจากสินค้า เช่น ประเทศนิวซีแลนด์ที่พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 นิยามคำว่า “บริการ หมายความว่า ทุกสิ่งนอกจากสินค้าและเงินตรา”<sup>249</sup> จึงทำให้คริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจถูกพิจารณาเป็นสินค้าหรือบริการภายใต้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1991 ของประเทศแอฟริกาใต้ แต่อย่างไรก็ดี เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีเริ่มแพร่หลายมากขึ้นในกลุ่มนักลงทุน รัฐบาลก็มีความเคลื่อนไหวทางด้านกฎหมายและทางด้านการเงินเกี่ยวกับค

<sup>249</sup> Section 2(1) of Goods and Services Tax Act 1985 “services means anything which is not goods or money”

ริบโทเคอร์เรนซีเป็นลำดับ ส่งผลให้ในปัจจุบันได้ออกข้อบังคับและนโยบายเกี่ยวกับสินทรัพย์  
ในปี ค.ศ. 2021 ดังจะกล่าวต่อไป

#### 4.4.2 แนวทางในปัจจุบัน

เอกสารเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลที่ออกโดย IFWG เมื่อปี ค.ศ. 2020 ได้ถูกใช้เป็นแหล่งข้อมูล  
สำหรับออกข้อบังคับและนโยบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ในปี ค.ศ. 2021<sup>250</sup>

เมื่อวันที่ 20 พฤศจิกายน ค.ศ. 2020 องค์การกำกับดูแลทางการเงินได้เผยแพร่  
“ร่างพระราชบัญญัติให้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” โดยกำหนดว่าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็น  
“ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 1 ของพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงิน  
และการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37 ปี ค.ศ. 2002 (Financial Advisory and Intermediary  
Service Act 37 of 2002: FAIS Act)<sup>251</sup> โดยในร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวมีสาระสำคัญ  
คือ “สินทรัพย์ดิจิทัลนั้นอยู่ภายใต้การพิจารณาโดยกระทรวงการคลังแห่งชาติและหน่วยงานที่  
เกี่ยวข้องเป็นเวลาหลายปี ในปี ค.ศ. 2020 และคณะกรรมการกำกับดูแลทรัพย์สิน (Crypto Assets  
Regulatory Working Group: CAR WG) ซึ่งอยู่ภายใต้ IFWG ได้เผยแพร่เอกสารเกี่ยวกับกฎระเบียบ  
ของสินทรัพย์ดิจิทัลนี้

ร่างพระราชบัญญัติให้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินฉบับนี้มีสาระสำคัญ  
คือ การบัญญัตินิยามคำว่า “สินทรัพย์ดิจิทัล” ไว้ว่าหมายถึง “สินทรัพย์การแสดงผลค่าทางดิจิทัลใด  
ๆ ที่สามารถซื้อขายแบบดิจิทัลได้หรือโอนแล้วนำไปใช้จ่ายหรือลงทุนได้แต่ไม่รวมถึงสกุลเงินหรือ

<sup>250</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>251</sup> FSCA, DRAFT DECLARATION OF CRYPTO ASSETS AS A FINANCIAL PRODUCT [ออนไลน์] แหล่งที่มา  
<https://www.masthead.co.za/wp-content/uploads/2020/12/Notice-of-publication-Draft-Declaration-of-crypto-assets-as-a-financial-product.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 17 พฤษภาคม 2565

หลักทรัพย์ที่อยู่ภายใต้คำจำกัดความของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” ซึ่งหมายความว่า เป็นการพิจารณา คริปโทเคอร์เรนซีแยกต่างหากจากเงินตราและหลักทรัพย์ และได้ประกาศให้สินทรัพย์ดิจิทัลเป็น ผลิตภัณฑ์ทางการเงินตาม (h) แห่งพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการ ตัวกลาง ฉบับที่ 37 ค.ศ. 2002 ซึ่งส่งผลให้การให้บริการเป็นตัวกลางเกี่ยวกับทรัพย์สินดิจิทัลต้อง ได้รับอนุญาตจาก FAIS ในฐานะเป็นผู้ให้บริการทางการเงินและต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของ พระราชบัญญัติ พระราชบัญญัติฉบับนี้บังคับใช้กับผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล อันได้แก่ นายหน้า สินทรัพย์ดิจิทัลและที่ปรึกษาสินทรัพย์ดิจิทัล”<sup>252</sup> และ FSCA ได้ชี้แจงว่าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นบริการ การลงทุนที่เกี่ยวข้องกับสกุลเงินดิจิทัลและถูกกำหนดให้เป็น “การแสดงผลค่าทางดิจิทัลใด ๆ ที่สามารถซื้อขายหรือโอนทางดิจิทัลและสามารถใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการชำระเงินหรือการลงทุน แต่ไม่รวมถึงการแสดงผลเงินหรือหลักทรัพย์แบบดิจิทัลที่อยู่ในคำจำกัดความของผลิตภัณฑ์ทาง การเงินอยู่แล้ว”<sup>253</sup>

พระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37 ค.ศ. 2002 มาตรา 1<sup>254</sup> บัญญัติถึงผลิตภัณฑ์ทางการเงินไว้โดยบัญญัติให้ “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน หมายความว่าถึง

<sup>252</sup> FSCA, FSCA publishes a draft Declaration of crypto assets as a financial product under the Financial Advisory and Intermediary Services Act [ออนไลน์] <https://www.fsc.co.za/News%20Documents/FSCA%20Press%20Release%20FSCA%20publishes%20a%20draft%20Declaration%20of%20crypto%20assets%20as%20a%20financial%20product%20%20November%202020.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 17 พฤษภาคม 2565

<sup>253</sup> FSCA, DRAFT DECLARATION OF CRYPTO ASSETS AS A FINANCIAL PRODUCT [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.masthead.co.za/wp-content/uploads/2020/12/Notice-of-publication-Draft-Declaration-of-crypto-assets-as-a-financial-product.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 17 พฤษภาคม 2565

<sup>254</sup> Financial Advisory and Intermediary Service Act 37 of 2002: FAIS Act) Section 1

“Financial product” means, subject to subsection (2)

(a) securities and instruments, including

- (i) shares in a company other than a “share block company” as defined in the Share Blocks Control Act, 1980 (Act No. 59 of 1980);
- (ii) debentures and securitized debt;
- (iii) any money-market instrument;
- (iv) any warrant, certificate, and other instrument acknowledging, conferring, or creating rights to subscribe to, acquire, dispose of, or convert securities and instruments referred to in subparagraphs (i), (ii) and (iii);

หลักทรัพย์และตราสาร รวมทั้ง (h) ผลิตภัณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายกับผลิตภัณฑ์ทางการเงินที่อ้างถึงใน (a) ถึง (g) รวมถึงประกาศใด ๆ โดยนายทะเบียนหลังจากได้ปรึกษาหารือกับคณะกรรมการที่ปรึกษาโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัตินี้” ซึ่งมาตรา 1(h) หมายถึงสินทรัพย์ดิจิทัล<sup>255</sup> ดังนั้น โดยผลของพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37 ค.ศ. 2002 สินทรัพย์ดิจิทัลจึงมีสถานะเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งซึ่งแนวทางการจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทอื่น เช่น หลักทรัพย์ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีการโอนหลักทรัพย์ ค.ศ. 2007 (Securities Transfer Tax Act, No.25 of 2007)<sup>256</sup> และพระราชบัญญัติการ

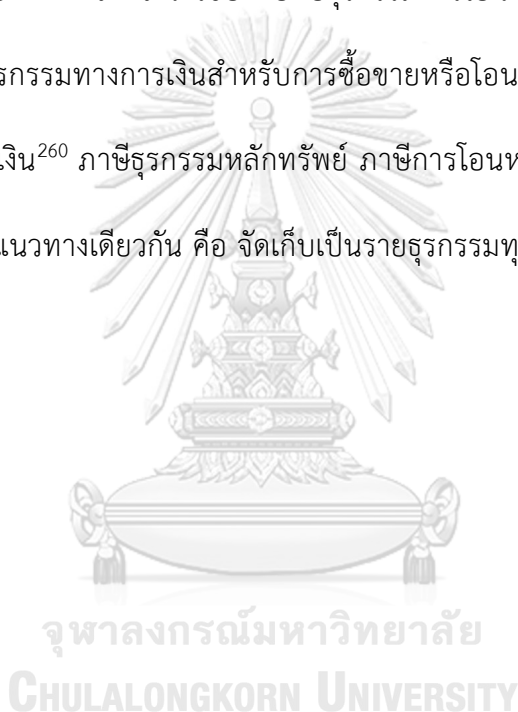
- 
- (v) any “securities” as defined in section 1 of the Securities Services Act, 2002;
  - (b) a participatory interest in one or more collective investment schemes;
  - (c) a long-term or a short-term insurance contract or policy, referred to in the Long-term Insurance Act, 1998 (Act No. 52 of 1998), and the Short-term Insurance Act, 1998 (Act No. 53 of 1998). respectively;
  - (d) a benefit provided by-
    - (i) a pension fund organisation as defined in section 1 (1) of the Pension Funds Act, 1956 (Act No. 24 of 1956), to the members of the organisation by virtue of membership; or
    - (ii) a friendly society referred to in the Friendly Societies Act, 1956 (Act No. 25 of 1956), to the members of the society by virtue of membership;
  - (e) a foreign currency denominated investment instrument, including a foreign currency deposit;
  - (f) a deposit as defined in section 1(1) of the Banks Act, 1990 (Act No. 91 of 1990);
  - (g) a health service benefit provided by a medical scheme as defined in section 1(1) of the Medical Schemes Act, 1998 (Act No. 13 of 1998);
  - (h) any other product similar in nature to any financial product referred to in paragraphs (a) to (g), inclusive. declared by the registrar. after consultation with the Advisory Committee, by notice in the Gazette to be a financial product for the purposes of this Act;
  - (i) any combined product containing one or more of the financial products referred to in paragraphs (a) to (h). inclusive;
  - (j) any financial product issued by any foreign product supplier and marketed in the Republic and which in nature and character is essentially similar or corresponding to a financial product referred to in paragraphs (a) to (i), inclusive;”

<sup>255</sup> NOTICE OF PUBLICATION - DRAFT DECLARATION OF CRYPTO ASSETS AS A FINANCIAL PRODUCT FINANCIAL ADVISORY AND INTERMEDIARY SERVICES ACT, 2002 “ The Financial Sector Conduct Authority (Authority) hereby invites submissions on the draft Declaration of crypto assets as a financial product (draft Declaration), to be made in terms of paragraph (h) of the definition of financial product as defined in section 1 of the Financial Advisory and Intermediary Services Act, 2002 (Act No. 37 of 2002), as set out in the Schedule.”

<sup>256</sup> Securities Transfer Tax Act, No.25 of 2007

บริหารภาษีการโอนหลักทรัพย์ ค.ศ. 2007<sup>257</sup> ซึ่งมีหลักการ คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ทำธุรกรรม การโอนหลักทรัพย์ และผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแทนผู้ทำธุรกรรม คือ ตลาดหลักทรัพย์ โดยจะเรียกเก็บภาษีทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรมในอัตราร้อยละ 0.25 ของมูลค่า หลักทรัพย์ที่มีการซื้อขาย<sup>258</sup>

ภาษีการโอนหลักทรัพย์ (Securities Transfer Tax) เป็นภาษีธุรกรรมทางการเงินประเภท หนึ่งที่มีการระบุไว้โดยเฉพาะเจาะจงว่าใช้บังคับกับธุรกรรมการโอนหลักทรัพย์<sup>259</sup> ซึ่งแต่ละประเทศ อาจใช้ชื่อเรียกภาษีธุรกรรมทางการเงินสำหรับการซื้อขายหรือโอนหลักทรัพย์แตกต่างกันไป เช่น ภาษีธุรกรรมทางการเงิน<sup>260</sup> ภาษีธุรกรรมหลักทรัพย์ ภาษีการโอนหลักทรัพย์แต่มีสาระสำคัญและ วิธีการจัดเก็บภาษีในแนวทางเดียวกัน คือ จัดเก็บเป็นรายธุรกรรมทุกครั้งที่มีการโอนหลักทรัพย์ใน ตลาดหลักทรัพย์



<sup>257</sup> Securities Transfer Tax Administration Act, No.26 of 2007

<sup>258</sup> Ibid.

<sup>259</sup> Leonard E. Burman and others, "Financial Transaction Tax: An Overview," [Tax Policy Center](#) (January 2016): 2.

<sup>260</sup> Ibid.

## บทที่ 5

### ปัญหาและความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในบทนี้ ผู้เขียนมุ่งวิเคราะห์ถึงปัญหาและความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้เป็น 2 ประการคือ ปัญหาเรื่องสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีและปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากความไม่เหมาะสมของการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มกับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี

#### 5.1 ปัญหาเรื่องสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซี

หากพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายพบว่าในประเทศไทยมีกฎหมายเพียงฉบับเดียวที่บัญญัติถึงนิยามของคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นการเฉพาะ คือ พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ซึ่งได้จัดประเภทของคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทหนึ่ง<sup>261</sup> และให้คำนิยามคริปโทเคอร์เรนซีว่า “คริปโทเคอร์เรนซี หมายความว่า หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นส่วนกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และให้หมายความรวมถึงหน่วยข้อมูล อิเล็กทรอนิกส์อื่นใดตามที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนด”<sup>262</sup> ซึ่งหมายความว่า พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ.2561 พิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีถูกสร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นส่วนกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้า บริการ หรือสินทรัพย์ดิจิทัลอื่น ๆ โดยไม่ได้บัญญัติถึงลักษณะธุรกรรมการใช้คริปโทเคอร์เรนซีลักษณะ

<sup>261</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล บัญญัติว่า “สินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า คริปโทเคอร์เรนซีและโทเคนดิจิทัล

<sup>262</sup> เรื่องเดียวกัน



อื่น เช่น การใช้คริปโทเคอร์เรนซีเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงทุน เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่าการบัญญัติ นิยามของคริปโทเคอร์เรนซีเช่นนั้นยังไม่ครอบคลุมถึงลักษณะที่แท้จริงของคริปโทเคอร์เรนซี เนื่องจากธุรกรรมที่เกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีในปัจจุบันมีหลากหลายประเภท อันได้แก่ การซื้อขาย หรือโดยไม่ผ่านแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การใช้ชำระค่าสินค้าหรือบริการ การให้โดยไม่มี ค่าตอบแทน การรับมรดก การได้รับจากการทำงาน การขูดเหรียญ และการฝากเหรียญเพื่อรับ ดอกเบี้ย จึงเป็นการบัญญัตินิยามที่ไม่ชัดเจนและไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นอันจะได้ กล่าวต่อไป

นอกจากพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 กฎหมายที่สำคัญอีก ฉบับหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี คือ ประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2564 มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 โดยมีการแก้ไขนิยามในบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมีนัยสำคัญ

ก่อนจะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามคำว่าสินค้าไว้ว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สิน ที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้” ซึ่งหากพิจารณาตามนิยามเดิมนี้นี้ร่วมกับลักษณะ ของคริปโทเคอร์เรนซีที่เป็นสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่มีรูปร่าง มีราคาและถือเอาได้ แสดงว่า คริปโทเคอร์เรนซีถูกจัดเป็น “สินค้า” ชนิดหนึ่งตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งผลให้ การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 มีการแก้ไขนิยามคำว่า “สินค้า”<sup>263</sup> ในมาตรา 77/1(9) โดยบัญญัติให้ (9) “สินค้า” หมายความว่า

<sup>263</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “ให้ยกเลิกความใน (9) ของมาตรา 77/1 แห่ง ประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อ การใด ๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด” แสดงให้เห็นว่า มีการแก้ไขนิยามคำว่าสินค้าโดยเพิ่มข้อความในส่วนท้ายโดยบัญญัติให้ชัดเจนว่าสินค้าไม่รวมถึง ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่น ใด และเมื่อพิจารณานิยามที่แก้ไขใหม่นี้ร่วมกับลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีที่เป็นสินทรัพย์ไม่มี รูปร่างและการส่งมอบคริปโทเคอร์เรนซีนั้นไม่อาจกระทำได้ทางกายภาพแต่ต้องส่งมอบผ่านทาง เครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด แสดงว่าคริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออก จากนิยามคำว่า “สินค้า” ตามมาตรา 77/1(9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตาม การตัดคริปโทเคอร์เรนซีออกจากนิยามคำว่าสินค้านี้ไม่ทำให้การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีถูกตัดออก จากระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเมื่อพิจารณามาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564<sup>264</sup> พบว่าได้บัญญัติเพิ่มนิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ในมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่าย ทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญโดยบริการดังกล่าวไม่ สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ” แสดงว่า ในปัจจุบันคริปโทเคอร์เรนซีเป็น บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ประเภทหนึ่งตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรอันอยู่ภายใต้

(9) “สินค้า” หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และให้ หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่น ใด”

<sup>264</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติว่า “ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (10/1) ของมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

“(10/1) “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า บริการซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่าย ทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใดซึ่งลักษณะของบริการเป็นไปโดยอัตโนมัติในสาระสำคัญโดยบริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้หากปราศจากเทคโนโลยีสารสนเทศ”

บทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่มดั้งเดิม ดังนั้น ไม่ว่าจะพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “สินค้า” หรือ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีก็อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งก่อให้เกิดปัญหาดังกล่าวต่อไป

การพิจารณาว่าคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์นี้เป็นการพิจารณาจากถ้อยคำของกฎหมายที่แก้ไขใหม่เข้ากับลักษณะของโดยทั่วไปของคริปโทเคอร์เรนซีที่เป็นทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างที่ส่งมอบโดยผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ตหรือเครือข่ายทางอิเล็กทรอนิกส์อื่นใด แต่แท้จริงแล้วเจตนารมณ์ของการบัญญัตินิยามคำว่า “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ไม่ได้บัญญัติขึ้นเพื่อบังคับใช้กับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีแต่อย่างใด เนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 53) พ.ศ. 2564 บัญญัติขึ้นเพื่อบังคับใช้กับผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์จากต่างประเทศและอิเล็กทรอนิกส์แพลตฟอร์มต่างประเทศที่มีรายรับเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีจากการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทยหรือที่เรียกว่า “พ.ร.บ. e-Service” โดยวัตถุประสงค์ของการแก้ไขกฎหมายฉบับนี้เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์ในต่างประเทศแก่ผู้ใช้บริการในประเทศไทยได้ เช่น การให้บริการดาวน์โหลดเกม เพลง ภาพยนตร์ออนไลน์ การให้บริการพื้นที่โฆษณาบนเว็บไซต์หรือสื่อสังคมออนไลน์ เป็นต้น ซึ่งเมื่อพิจารณาลักษณะของผู้ประกอบกิจการตามเจตนารมณ์ของ พ.ร.บ. e-Service พบว่า กฎหมายมุ่งบัญญัติถึงผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและส่งมอบบริการนั้นทางอิเล็กทรอนิกส์โดยผู้ประกอบการนั้นไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment: PE) ในประเทศไทย เนื่องจากในปัจจุบันมีความแพร่หลายด้านเทคโนโลยี มีการซื้อขายสินค้าและให้บริการระหว่างประเทศแก่กันได้โดยไม่ต้องกระทำแก่กันทางกายภาพซึ่งการให้บริการระหว่างประเทศเช่นนี้ก่อให้เกิดผลกระทบต่ออำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐทำให้กรมสรรพากรไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ด้วยผลของอำนาจอธิปไตยและ

หลักดินแดนการจัดเก็บภาษี จึงมีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยออก พ.ร.บ. e-Service มาเพื่อให้รัฐสามารถใช้อำนาจจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการในต่างประเทศได้ ดังนั้น การออก พ.ร.บ. e-Service ไม่ได้บัญญัติเพื่อบังคับใช้กับธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซีแต่อย่างใด อีกทั้ง ลักษณะธุรกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยน หรือโอนคริปโทเคอร์เรนซีนั้นไม่ใช่การบริการโดยบุคคลใด แต่เป็นการที่ผู้ซื้อและผู้ขายเข้าทำการซื้อขายกันโดยอาจดำเนินการผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล หรือดำเนินการโดยตรงระหว่างบุคคล ผู้เขียนเห็นว่าลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรถูกพิจารณาเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพิจารณานิยามตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ทั้งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 และประมวลรัษฎากรพบว่าการพิจารณาความหมายและสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซียังไม่เหมาะสม เนื่องจากการบัญญัตินิยามตามมาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 เป็นการบัญญัติให้คริปโทเคอร์เรนซีเป็นเพียงลักษณะของหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่ส่งต่อกันโดยมีความประสงค์จะใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งเป็นคำนิยามที่ยังไม่ครอบคลุมและมุ่งเน้นเฉพาะวัตถุประสงค์ในการใช้คริปโทเคอร์เรนซีเพื่อเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน ซึ่งตามความเป็นจริง ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับคริปโทเคอร์เรนซีมีหลากหลายประเภท ทั้งการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในแพลตฟอร์มซื้อขาย แลกเปลี่ยน การซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีโดยไม่ผ่านแพลตฟอร์มซื้อขายแลกเปลี่ยน การใช้ชำระค่าสินค้าหรือบริการ การให้โดยไม่มีค่าตอบแทน การรับมรดก การได้รับจากการทำงาน การขูดเหรียญ และการฝากเหรียญเพื่อรับดอกเบี้ย และในขณะเดียวกัน กฎหมายฉบับอื่น เช่น พระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501 ยังไม่ได้บัญญัติยอมรับคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสื่อกลางที่ชำระหนี้ได้

ตามกฎหมาย จึงเห็นว่าคำนิยามตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561  
ขัดกับพระราชบัญญัติเงินตรา พ.ศ. 2501

นอกจากนี้ เมื่อเปรียบเทียบพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561  
กับประมวลรัษฎากรที่ในปัจจุบันพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ พบว่า  
กฎหมายทั้งสองฉบับไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากประมวลรัษฎากรพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นการ  
บริการ แต่พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ไม่ได้พิจารณาคริปโทเคอร์  
เรนซีเป็นบริการแต่พิจารณาถึงความประสงค์ว่าคริปโทเคอร์เรนซีใช้เพื่อเป็นสื่อกลางในการ  
แลกเปลี่ยน ด้วยเหตุผลที่กล่าวมานี้ จึงเห็นว่าสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีตามกฎหมาย  
แต่ละฉบับมีความแตกต่างกันและไม่เหมาะสมกับสภาพและลักษณะของธุรกรรม จึงสมควรมีการ  
แก้ไขสถานะทางกฎหมายดังกล่าวต่อไปในบทที่ 6

## 5.2 ปัญหาความไม่เหมาะสมที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตาม  
มาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรส่งผลให้เกิดปัญหาและข้อจำกัดในการปฏิบัติตามหน้าที่  
ทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม 5 ประการ ดังต่อไปนี้

### 5.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่สอดคล้องกับ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เพิ่มขึ้น  
ในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ ซึ่งผู้ประกอบการในระบบการขายสินค้า  
หรือให้บริการทำหน้าที่เป็นตัวกลางในกระบวนการจัดเก็บภาษีและนำส่งกรมสรรพากร โดยผู้รับภาระ

ภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย โดยวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นใช้วิธีวิธี  
เครดิตซึ่งเป็นวิธีคำนวณภาษีโดยไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน กล่าวคือ คำนวณโดยนำภาษีขาย  
หักด้วยภาษีซื้อโดยการซื้อขายแต่ละครั้งนั้นจะต้องมีการออก “ใบกำกับภาษี” ที่แสดงให้เห็นว่าการ  
ซื้อขายที่เกิดขึ้นนั้นมีจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องชำระ โดยผู้ประกอบการจะต้อง  
คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำภาษีขายหักออกจากภาษีซื้อโดยไม่ต้องคำนึงว่าภาษีขายและภาษีซื้อนั้น  
จะมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ แสดงให้เห็นว่าลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ  
การมีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและส่งต่อสินค้าหรือให้บริการอันจะนำไปสู่การ  
คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อ และภาษีขายต่อไป

เมื่อพิจารณาลักษณะของธุรกรรมภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกับลักษณะธุรกรรม  
การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ผู้เขียนเห็นว่า ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่การซื้อขายกันอย่างสินค้า  
หรือบริการ แต่มีลักษณะเป็น “การลงทุน” ด้วยเหตุผล 3 ประการ ดังต่อไปนี้

1) การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีแต่ละธุรกรรมไม่สะท้อนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละ  
ขั้นตอนเหมือนการซื้อขายสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออาจกล่าวได้ว่าการซื้อขาย  
คริปโทเคอร์เรนซีไม่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากหากเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไป เมื่อผู้ผลิต  
ผลิตสินค้าและส่งให้ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลาง ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลางนั้นย่อมนำ  
สินค้านั้นมาทำกำไรหรือแปรรูปเพื่อให้ได้ราคาขายที่สูงขึ้นแล้วจึงนำสินค้าหรือสินค้าแปรรูปนั้นไป  
จำหน่ายให้ผู้บริโภค การทำธุรกรรมเป็นทอด ๆ เช่นนี้ทำให้เกิดมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ขั้นตอนการผลิต  
ขั้นตอนการส่งให้ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลาง และขั้นตอนการจำหน่ายให้ผู้บริโภค โดยแต่ละขั้น  
นั้นจะมีกำไรหรือมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เช่น ผู้ผลิตจำหน่ายสินค้าให้ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลาง 100  
บาท ผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลางนั้นนำไปจำหน่ายต่อในราคา 200 บาท แสดงให้เห็นว่าสินค้า  
นั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้น 100 บาทและเป็นกำไรของผู้ประกอบการหรือพ่อค้าคนกลาง เป็นต้น ซึ่งลักษณะ

การเพิ่มขึ้นของราคาหรือกำไรของสินค้าเช่นว่านี้ไม่เกิดขึ้นกับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี เนื่องจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงของคริปโทเคอร์เรนซีนั้นเป็นไปตามความพอใจของนักลงทุนในตลาด ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งซึ่งราคามีความผันผวนอย่างมาก นักลงทุนผู้เป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจกำหนดอย่างแน่ชัดได้ว่าตนต้องการขายโดยมีกำไรเท่าไรนั้น อีกทั้งเมื่อมีการขายคริปโทเคอร์เรนซีให้แก่บุคคลอื่น ผู้เป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีรายต่อไปไม่อยู่ในฐานะผู้บริโภค แต่เป็นเพียงนักลงทุนที่เป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีนั้น ๆ ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง หากนักลงทุนรายนั้นต้องการขายเพื่อทำกำไรหรือขายเพื่อตัดการขาดทุน คริปโทเคอร์เรนซีนั้นย่อมเปลี่ยนมือไปยังผู้ซื้ออีกรายหนึ่ง หมุนเวียนอย่างไม่มีจุดสิ้นสุดในตลาดคริปโทเคอร์เรนซี แสดงให้เห็นว่าไม่มีผู้บริโภคคนสุดท้ายในตลาดการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งแตกต่างจากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผู้บริโภคคนสุดท้ายเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) ปัจจุบันนักลงทุนเข้าทำการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล ทั้งศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล หรือทำธุรกรรมซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคลโดยวัตถุประสงค์หลักของการเข้าทำการซื้อขาย คือ การลงทุนเพื่อเก็งกำไรทั้งระยะสั้นและระยะยาว เนื่องจากนักลงทุนเห็นว่าเป็นธุรกรรมที่น่าเชื่อถือ โปร่งใส ไม่ผ่านตัวกลาง เช่น ธนาคาร อีกทั้งนักซุขสามารถสร้างรายได้จำนวนมหาศาลจากการซุขคริปโทเคอร์เรนซีได้

3) ธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีความยืดหยุ่น สามารถทำธุรกรรมผ่านกระเป๋าเงินทางออนไลน์ได้โดยปราศจากค่าธรรมเนียมใด ๆ อีกทั้งการทำธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่จำกัดพรมแดนหรือขอบเขตพื้นที่ทำให้การซื้อขายหรือการโอนคริปโทเคอร์เรนซีสามารถกระทำได้แม้ผู้โอนและผู้รับโอนอยู่ต่างพรมแดนกันซึ่งแตกต่างจากการดำเนินธุรกรรมผ่านธนาคารที่แม้จะสามารถดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศได้ แต่อาจต้องใช้เวลาาน มีค่าธรรมเนียมการทำธุรกรรมที่สูง อีกทั้ง

อาจต้องได้รับการตรวจสอบและยืนยันจากธนาคารตัวกลางเสียก่อนซึ่งแตกต่างจากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการตามหลักภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องกระทำภายในราชอาณาจักรเท่านั้นตามหลักดินแดน

นอกจากเหตุผล 3 ประการที่กล่าวมาแล้ว สถานการณ์จริงที่เกิดขึ้นในยุคปัจจุบันที่เป็นข้อสนับสนุนว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีมีลักษณะเป็นการลงทุน คือ มีประชาชนจำนวนร้อยละ 10 ของประชาชนที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งมีอัตราส่วนใกล้เคียงกับจำนวนประชาชนที่ลงทุนในหลักทรัพย์หรือหุ้นซึ่งมีอัตราส่วน คือ ร้อยละ 12 ของประชาชนที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา<sup>265</sup> โดยเหตุผลของนักลงทุนที่ตัดสินใจลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีมี 2 เหตุผลที่ได้รับการเลือกมากที่สุด<sup>266</sup> คือ

1) นักลงทุนร้อยละ 70 ของผู้ทำแบบสำรวจเชื่อว่าคริปโทเคอร์เรนซีมีศักยภาพในการเติบโตระยะยาวและมีความคิดว่าหากมีความผันผวนด้านราคาก็จะไม่กระทบกับการลงทุนระยะยาวมากนัก โดยนักลงทุนมีความเชื่อว่าราคาของคริปโทเคอร์เรนซีจะเพิ่มสูงขึ้นและจะทำให้ได้กำไรจากการซื้อขายแม้จะไม่ได้ซื้อในราคาต่ำที่สุด

2) นักลงทุนร้อยละ 26 ของผู้ทำแบบสำรวจเชื่อว่าคริปโทเคอร์เรนซีมีศักยภาพในการเติบโตอย่างรวดเร็วในเวลาอันสั้น นักลงทุนบางรายเข้าซื้อหรือลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีเพื่อทำกำไรในระยะสั้น

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่สอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งด้านการหามูลค่าที่เพิ่มขึ้น

<sup>265</sup> Victoria Rodriguez, CNBC|Momentive Poll: “ Invest in You” August 2021 [ออนไลน์], 18 สิงหาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.surveymonkey.com/curiosity/cnbc-invest-in-you-august-2021/> สืบค้น ณ วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>266</sup> เรื่องเดียวกัน



การไม่มีผู้บริโภคคนสุดท้ายเนื่องจากเป็นการลงทุนที่นักลงทุนจะโอนคริปโทเคอร์เรนซีหมุนเวียนในระบบ และธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีมีลักษณะเป็นการลงทุนซึ่งทำให้ไม่อาจหาต้นทุนที่แท้จริงของคริปโทเคอร์เรนซีได้

### 5.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย

หลักการสำคัญของธุรกรรมการโอนคริปโทเคอร์เรนซี คือ ความเป็นส่วนตัวของผู้ใช้งานจะไม่ถูกเปิดเผย ผู้ใช้งานรายอื่นสามารถตรวจหรือติดตามธุรกรรมได้ผ่านระบบบัญชีสาธารณะเท่านั้น คือ สามารถเห็นว่าธุรกรรมที่กำลังเกิดขึ้นนั้นเป็นการส่งต่อหรือแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง แต่ไม่มีข้อมูลที่จะเชื่อมโยงไปยังข้อมูลส่วนตัวที่แท้จริงของคู่สัญญาเพราะการทำธุรกรรมไม่ต้องใช้ชื่อจริงและที่อยู่ของผู้เข้าทำธุรกรรม โดยระบบจะแสดงออกเป็นรหัสแฮชซึ่งเป็นรหัสประจำตัวของผู้ทำธุรกรรมในธุรกรรมใดธุรกรรมหนึ่งเท่านั้นตามที่ถูกเขียนได้อธิบายไว้ในหัวข้อที่ 2.1 อีกทั้งในการส่งต่อคริปโทเคอร์เรนซีจากผู้ขายหนึ่งไปยังผู้ซื้ออีกรายหนึ่งจะเป็นการส่งต่อผ่านรหัสแฮชของธุรกรรมก่อนหน้าพร้อมกับระบุรหัสกุญแจสาธารณะของเจ้าของรายถัดไป โดยดำเนินการเช่นนี้ซ้ำไปเรื่อยๆ จนสิ้นสุดทอดการซื้อขาย โดยผู้ซื้อหรือผู้ขายหรือคริปโทเคอร์เรนซีสามารถยืนยันการทำรายการเพื่อรับคริปโทเคอร์เรนซีได้โดยการยืนยันลายมือชื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อยืนยันความเป็นเจ้าของคริปโทเคอร์เรนซีในธุรกรรมนั้นซึ่งอาจทำให้เกิดการจ่ายคริปโทเคอร์เรนซีซ้ำซ้อนจึงทำให้เกิดตัวกลางในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี เช่น ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และเกิดการใช้กระเป๋าเงินคริปโทเคอร์เรนซีที่ประกอบไปด้วยกุญแจ 2 ชนิด ได้แก่ กุญแจสาธารณะและกุญแจส่วนตัวซึ่งนักลงทุนส่วนใหญ่นิยมใช้กระเป๋าเงินบนเว็บไซต์ซึ่งมักพบได้ในการทำธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลซึ่งการใช้งานเช่น

ว่านี้ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเป็นผู้รักษาทรัพย์สินแฉส่วนตัวของผู้ใช้งาน ผู้ใช้งานจะมีเพียงหน้าที่ในการจดจำรหัสผู้ใช้และรหัสผ่านของเว็บไซต์นั้น ๆ เท่านั้น

ดังนั้น แม้ลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีในระบบบล็อกเชนจะเป็นความลับไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้ แต่หากเป็นกรณีนักลงทุนเลือกดำเนินธุรกรรมซื้อขายหรือโอนคริปโทเคอร์เรนซีผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเข้ามาทำหน้าที่เป็นตัวกลางจับคู่ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีซึ่งนักลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยทรัพย์สินแฉสาธารณะที่เปรียบเสมือนเลขบัญชีธนาคารของเจ้าของบัญชีให้แก่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลและต้องผูกทรัพย์สินแฉส่วนตัวไว้กับศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลด้วย ส่งผลให้ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลทราบข้อมูลการทำธุรกรรมของนักลงทุนทั้งหมด

แต่อย่างไรก็ดี หากพิจารณาความรู้ข้อมูลส่วนบุคคลระหว่างผู้โอนและผู้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซีด้วยกัน ตัวตนของทั้งสองฝ่ายจึงยังคงเป็นความลับระหว่างกัน มีเพียงศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่เป็นตัวกลางเท่านั้นที่สามารถทราบข้อมูลการทำธุรกรรมของนักลงทุนได้

ประเทศไทยโดยผลของพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 มาตรา 7 ทำให้ก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่จะต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตน และพิสูจน์ทราบตัวตนของลูกค้าหรือนักลงทุนที่ต้องการเข้าใช้ช่องทางของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลรายนั้น ๆ แต่อย่างไรก็ตาม แม้พระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ. 2542 จะกำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับใบอนุญาตจากคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีหน้าที่จะต้องจัดให้ลูกค้าแสดงตนอันจะทำให้ลูกค้าหรือนักลงทุนจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลบางประการแก่ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลก็เป็นเพียงกระบวนการขั้นต้นในขั้นตอนการสมัครเข้าใช้บริการช่องทางของผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเท่านั้นโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อทราบแหล่งที่มาของรายได้ที่นำมาลงทุนโดย

ไม่ส่งผลถึงข้อมูลการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี อีกทั้งผู้ที่ทราบข้อมูลส่วนตัวของนักลงทุนก็ยังคงเป็นผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเช่นเดิม การกำหนดให้มีกระบวนการแสดงตนไม่ทำให้ผู้โอนหรือผู้รับโอนคริปโทเคอร์เรนซีทราบตัวตนของอีกฝ่ายหนึ่งแต่อย่างใด ดังนั้น การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซียังคงมีลักษณะไม่สามารถระบุตัวตนเจ้าของบัญชีได้เช่นเดิม

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมานี้ทำให้ผู้ซื้อและผู้ขายไม่สามารถทราบได้ว่าอีกฝ่ายหนึ่งที่ตนกำลังทำนิติกรรมสัญญาด้วยคือผู้ใด ซึ่งปัญหาการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขายนี้ส่งผลให้เกิดปัญหาในหัวข้อที่ 5.2.3 ถึง 5.2.4

### 5.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” ตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรอันอยู่ภายใต้บทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผู้ประกอบการหรือผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีมีหน้าที่ตามมาตรา 85/1 ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 85/1(ก) บัญญัติให้ “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามมาตรา 81/1 ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่ (ก) วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมสำหรับกรณีที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมไว้แล้ว” ซึ่งปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาฉบับหนึ่งออกตามมาตรา 81/1 คือพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการ

ขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548<sup>267</sup> โดยมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวบัญญัติว่า “มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี” ดังนั้น ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ และมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่มูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปี และหากผู้ประกอบการรายใดไม่ปฏิบัติตาม ผู้ประกอบการรายนั้นจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษีตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงิน 1,000 บาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้ ตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเกิดปัญหาว่า ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือนักลงทุนที่มีรายได้เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปีไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถทำได้จริงในทางปฏิบัติ เนื่องจากผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีหรือนักลงทุนมีจำนวนมากและเมื่อธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นธุรกรรมที่ไม่สามารถระบุตัวตนผู้ขายได้ตามปัญหาที่กล่าวไปในหัวข้อที่ 5.2.2 ส่งผลให้กรมสรรพากรไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าบุคคลใดมีรายได้จากธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีอันมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากปัญหานี้สะท้อนให้เห็นถึงข้อจำกัดประการสำคัญหากพิจารณาธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีให้อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการนั้นเป็นสาระสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นขั้นตอนสำคัญที่จะทำให้กรมสรรพากรทราบถึงการมีตัวตนและการประกอบกิจการของผู้ประกอบการต่าง ๆ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบและติดตามการเสียภาษีของผู้ประกอบการ ดังนี้ เมื่อเกิดปัญหาการจด

<sup>267</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบซึ่งจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ

### 5.2.4 ปัญหาเกี่ยวกับการออกเอกสารภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีอากรที่ให้ความสำคัญกับระบบเอกสารหลักฐานและเป็นภาษีอากรประเมินตามมาตรา 77 ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเองโดยมีหน้าที่เรียกเก็บเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการของตนและเป็นผู้นำส่งเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวนั้นแก่รัฐ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของกลไกในการจัดเก็บภาษีของรัฐจึงทำให้เกิดหน้าที่ตามกฎหมายในการต้องจัดทำเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยเอกสารหลักฐานที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำและเก็บรักษาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ใบกำกับภาษี ใบลดหนี้ ใบเพิ่มหนี้ รายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เหตุผลสำคัญที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีจะต้องจัดทำเอกสารหลักฐานทางภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากหากเจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องมีความสงสัยหรือสังเกตเห็นความบกพร่องผิดพลาด เจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานรัฐย่อมมีอำนาจในการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ซึ่งจำเป็นต้องพิจารณาตรวจสอบจากหลักฐานเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จัดทำขึ้นว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยใช้วิธีเครดิตซึ่งเป็นวิธีคำนวณภาษีโดยไม่ต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มก่อน และสิ่งที่ต้องใช้ควบคู่กันกับการคำนวณวิธีเครดิต คือ “การออกใบกำกับภาษี” สารสำคัญของใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการต้องจัดให้มี คือ รายการ

ตามมาตรา 86/4 ซึ่งกฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อให้ทราบข้อมูล รายละเอียดของผู้ประกอบกิจการและ ผู้บริโภคหรือผู้รับบริการ โดยส่วนสำคัญ คือ ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษีและของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทั้งนี้ เพื่อนำไปใช้ เป็นประโยชน์ในการระบุตัวตนของผู้ประกอบกิจการและผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ และพิจารณา ภาษีซื้อและภาษีขายซึ่งส่งผลถึงหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสิทธิในการได้รับภาษีคืนต่อไป รวมถึง การมีชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบุคคลใดอยู่ในใบกำกับภาษีนั้นจะส่งผล ให้บุคคลเหล่านั้นสามารถถูกตรวจสอบความถูกต้องรวมถึงความบกพร่องผิดพลาดในการจัดทำ เอกสารทางภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากกรมสรรพากรได้

ดังนั้น เมื่อปรากฏว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีมีลักษณะที่ไม่สามารถ ทราบตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขายหรือไม่สามารถระบุชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของ คู่สัญญาได้ดังที่ได้อธิบายในหัวข้อที่ 5.2.2 ย่อมไม่อาจออกใบกำกับภาษีได้และจัดทำรายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขายได้ อีกทั้งกรมสรรพากรย่อมไม่มีข้อมูลชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ของบุคคลเหล่านั้นเพื่อนำไปตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

นอกจากนี้เหตุผลอีกประการหนึ่งที่ผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่เหมาะสม เนื่องจากตามมาตรา 86/4(1)-(8) กำหนดโทษสำหรับผู้ประกอบกิจการที่ออกใบกำกับภาษีไม่ครบถ้วนตามรายการที่กฎหมายกำหนดมี ความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาทตามมาตรา 90(12) และภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีภาษี ดังกล่าวจะเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5(2) ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ซึ่งหมายความว่า ด้วยลักษณะของธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีไม่อาจระบุ ชื่อ ที่อยู่ผู้ขายได้ แต่กฎหมายกำหนดให้กระทำและหากไม่กระทำให้ครบถ้วนจะมีโทษ ผู้เขียนเห็นว่า

เป็นการสร้างภาระเกินสมควรแก่ประชาชนเนื่องจากผู้ประกอบการหรือผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซี อาจต้องรับโทษอันเกิดจากการที่กฎหมายบัญญัติไม่เหมาะสม

จากปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีทำให้เกิดการเคลื่อนไหวของนักลงทุน ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล สมาคมสินทรัพย์ดิจิทัลและผู้เกี่ยวข้องอื่น ๆ โดยเมื่อวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2565<sup>268</sup> มีการหารือระหว่างฝ่ายเอกชน สำนักงาน ก.ล.ต. และกรมสรรพากรเพื่อหาทางออกสำหรับปัญหาภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี และในวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2565 กรมสรรพากรได้เผยแพร่คู่มือการชำระภาษีของผู้มีเงินได้จากการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ส่วนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรได้มีแนวทางในการดำเนินการผ่อนปรนหลายประการ ภายใต้กฎหมายปัจจุบัน และยังคงอยู่ในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรที่สามารถดำเนินการได้ โดยนายเอกนิติ นิติทัณฑ์ประภาศ อธิบดีกรมสรรพากรให้ข้อมูลว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรมสรรพากรจะเสนอพระราชกฤษฎีกาให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมที่กระทำผ่านผู้ประกอบการ (“Exchange”) ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. และสินทรัพย์ดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทย ส่วนประเด็นที่จะเกิดขึ้นในอนาคต กรมสรรพากรจะพิจารณาหารือร่วมกับชุมชนสินทรัพย์ดิจิทัล และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาความเป็นไปได้เชิงนโยบายในอนาคต เพื่อแก้ไขกฎหมายที่จำเป็นและเหมาะสม อาทิ การแก้ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 ที่เกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยให้ผ่าน ผู้ประกอบธุรกิจ หรือ Exchange เป็นผู้หักและนำส่งกรมสรรพากร การเปลี่ยนประเภทการ

<sup>268</sup> The Standard, 2 สมาคมคริปโทฯ ฟรุ้งนี้ตามนัด ถก ก.ล.ต.-สรรพากร 'เก็บภาษี-เปิดเฮียร์ริง' [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/business/983552> สืบค้น ณ วันที่ 11 พฤษภาคม 2565

จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ เป็นต้น ทั้งนี้ต้องดูความเหมาะสมและบริบทต่างๆ โดยรอบอีกครั้ง”<sup>269</sup>

ต่อมา เมื่อวันที่ 8 มีนาคม พ.ศ. 2565 นายอาคม เติมพิทยาไพสิฐ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เปิดเผยว่าที่ประชุมคณะรัฐมนตรีเห็นชอบหลักการมาตรการบรรเทาภาระภาษีสำหรับการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล โดยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซี หรือ โทเคนดิจิทัลในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่ได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และการโอนสกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารแห่งประเทศไทยรวมทั้งอนุญาตให้หักผลขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ดิจิทัลในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลออกจากกำไรจากการขายสินทรัพย์ดิจิทัลในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลได้ และในวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2565 มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 744) พ.ศ. 2565 ซึ่งมีสาระสำคัญคือ “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลที่กระทำในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2565 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2566” ซึ่งการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 744 ดังกล่าว ผู้เขียนมีข้อพิจารณา คือ การออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 744 เป็นเพียงการ “ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม” ไม่ใช่การพิจารณาว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือพิจารณาว่าสมควรอยู่ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษีอื่นหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเท่ากับยังคงพิจารณาว่าธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มดั้งเดิมเพียงแต่ออกกฎหมายลำดับรองมายกเว้นการจัดเก็บภาษีเท่านั้น ดังนั้น การพิจารณาสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีจึงยังไม่ถูกแก้ไข แต่อย่างไรก็ตาม

<sup>269</sup> กรุงเทพธุรกิจ, สรรพากรเดินหน้าเก็บภาษีคริปโท พร้อมเปิดเงื่อนไขผ่อนปรน [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.bangkokbiznews.com/business/985303> สืบค้น ณ วันที่ 11 พฤษภาคม 2565



กรมสรรพากรได้ให้ข้อมูลไว้ว่าในอนาคตอาจจะมีการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น ภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ แต่ทั้งนี้ อยู่นอกขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรที่สามารถดำเนินการได้ในทันทีจึงจำเป็นต้องดำเนินการในรูปแบบของพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัลในเบื้องต้นเสียก่อน<sup>270</sup>

จากการศึกษาแนวทางของต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ ประเทศอิตาลี และประเทศแอฟริกาใต้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าสำหรับประเทศออสเตรเลียที่แต่เดิมธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการ ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บและนำส่งภาษีสินค้าและบริการแก่กรมสรรพากร ต่อมากรมสรรพากรได้ประเทศยกเลิกแนวทางดังกล่าวและประกาศให้ธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ระบบภาษีสินค้าและบริการอีกต่อไป<sup>271</sup> ทำให้เห็นแนวทางของประเทศออสเตรเลียว่าเป็นไปในแนวทางเดียวกับข้อเสนอของผู้เขียน คือ คริปเคอร์เรนซีไม่ใช่ “สินค้า” และ “บริการ” ไม่สมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าหรือบริการ

ส่วนประเทศนิวซีแลนด์มีการแก้ไขกฎหมาย คือ พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ที่แก้ไขเพิ่มเติมเมื่อวันที่ เมื่อวันที่ 30 มีนาคม ค.ศ. 2022) ให้คริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่สินค้าและบริการซึ่งส่งผลให้ธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ธุรกรรมซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการอันอยู่ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 และยังมีบทบัญญัติใหม่ คือ มาตรา 3(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ที่บัญญัติความหมายของ

<sup>270</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>271</sup> Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga, *Taxation of Crypto Assets* (Kluwer Law International B.V., 2020). หน้า 99

“บริการทางการเงิน” ว่าให้รวมถึงกิจกรรมที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์เหนือสกุลเงินดิจิทัลด้วย นอกจากนี้ ในเอกสาร GST Policy Issues กรมสรรพากรได้ให้เหตุผลในการตัดธุรกรรมการซื้อขาย แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีออกจากระบบภาษีสินค้าและบริการไว้ว่าหากใช้ระบบภาษีสินค้าและบริการ นักลงทุนที่ซื้อขายสินทรัพย์มากกว่า 60,000 ดอลลาร์ในระยะเวลา 12 เดือนต้องจดทะเบียน ภาษีสินค้าและบริการ และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีสินค้าและบริการ และการขอคืนภาษีสินค้าและบริการรวมถึงลักษณะของตลาดสินทรัพย์ดิจิทัล นั้น นักลงทุนที่ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลมีทั้งผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศและไม่อยู่ในประเทศจึงเป็นไปได้ที่จะระบุนักลงทุนที่ขายสินทรัพย์ให้กับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ รวมถึงเหตุผลด้านการสนับสนุนของรัฐ คือ รัฐบาลต้องการอำนวยความสะดวกให้นักลงทุนในการขายคริปโทเคอร์เรนซี และต้องการช่วยลด ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย อีกทั้งกรมสรรพากรให้ความเห็นว่า การกำหนดให้การซื้อขาย คริปโทเคอร์เรนซีไม่อยู่ภายใต้ภาษีสินค้าและบริการ เป็นการสอดคล้องกับลักษณะของ ตลาดคริปโทเคอร์เรนซีในปัจจุบันอีกด้วย

ทั้งนี้ ผู้เขียนต้องการแสดงให้เห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศนิวซีแลนด์ มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยการบัญญัติให้ชัดเจนว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่ “สินค้า” และไม่ใช่ “บริการ” ซึ่งไม่อยู่ในบังคับการจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการภายใต้พระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ซึ่งในส่วนนี้สอดคล้องกับข้อเสนอของผู้เขียน และแม้กฎหมายภาษีอากรของประเทศนิวซีแลนด์จะไม่ได้บัญญัติต่อไปว่าจะจัดเก็บภาษีในธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี อย่างไรก็ตาม แต่การที่มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสินค้าและบริการ ค.ศ. 1985 ได้บัญญัติถึง กิจกรรมการให้บริการทางการเงินว่าการให้บริการโอนสกุลเงินดิจิทัลหรือคริปโทเคอร์เรนซีเป็นบริการ ทางการเงินประเภทหนึ่งซึ่งได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการตามมาตรา มาตรา 14(1)(a) เช่นเดียวกับการให้บริการทางการเงินประเภทอื่น ๆ แสดงให้เห็นว่าประเทศนิวซีแลนด์พิจารณา

สถานะของคริปโทเคอร์เรนซีไว้เทียบเท่ากับตราสารทางการเงินประเภทอื่น เช่น หลักทรัพย์ เชื่อก  
เลตเตอร์ออฟเครดิต เป็นต้น

สำหรับประเทศอิตาลีมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกา<sup>272</sup> ที่ตัดสินอย่างชัดเจนว่าการเสนอ  
ขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันอยู่ภายใต้มาตรา 1 วรรคหนึ่ง(u)  
แห่งพระราชบัญญัติการเงิน<sup>273</sup> และอยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ การ  
วินิจฉัยเช่นนี้ หมายความว่าศาลฎีกาไม่ได้พิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าหรือบริการอันจะอยู่  
ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มแต่พิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งที่อยู่ภายใต้การดูแลของ  
หน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์โดยศาลฎีกาไม่ได้ตัดสินว่าบิทคอยน์ควรมีคุณสมบัติเป็น “ผลิตภัณฑ์  
ทางการเงิน” หรือ “เครื่องมือทางการเงิน” แต่ได้วางหลักว่า การซื้อขายบิทคอยน์ที่จะถือได้ว่าบิท  
คอยน์นั้นเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินจะต้องเป็นการซื้อขายอย่างการลงทุนโดยคาดหวังผลกำไร  
ซึ่งแนวทางการวินิจฉัยเช่นนี้สอดคล้องกับแนวทางของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ คือ การ  
ลงทุนทางการเงินใด ๆ ที่จะเข้าข่ายเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” จะต้องเป็นการลงทุนที่คาดหวังผล  
กำไรที่เพิ่มขึ้นโดยไม่ได้รับเงินสมทบจากผู้ลงทุนอื่นนอกเหนือจากการเงินที่ลงทุนนั้น และสามารถ  
ยอมรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเงินลงทุนได้<sup>274</sup> และเมื่อลักษณะของการลงทุนในบิทคอยน์มี  
ลักษณะเช่นนั้น ทำให้ลักษณะการลงทุนในบิทคอยน์ได้รับการยอมรับเป็นการลงทุนใน “ผลิตภัณฑ์  
ทางการเงิน” อย่างหนึ่งตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกา แต่อย่างไรก็ดี คำพิพากษาของศาลฎีกาไม่ได้  
วินิจฉัยว่าจะต้องอยู่ภายใต้ระบบธุรกิจเฉพาะหรือภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อย่างไร เนื่องจากประเด็น

<sup>272</sup> Presidente Gallo – Relatore Coscioni, Corte di Cassazione, sez. II Penale, sentenza 17 – 25 settembre 2020, n. 26807 [ออนไลน์] แหล่งที่มา <https://www.blockchainwg.eu/wp-content/uploads/2020/11/cass.-26807-2020-vendita-bitcoin-e-abusivismo-finanziario.pdf> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>273</sup> Raffaele Lener, Salvatore L. Furnari, Niccolò Lorenzotti, Antonio Di Ciommo and Roberto A. Lener, *The Virtual Currency Regulation Review: Italy* [ออนไลน์], 2 กันยายน 2564. แหล่งที่มา <https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/italy> สืบค้น ณ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2565

<sup>274</sup> CONSOB Communication no. DTC/1038246 ของ 6-5-2013

แห่งคดีมีว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันจะอยู่ภายใต้การควบคุมและการอนุญาตของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์หรือไม่เท่านั้น

อีกประเทศหนึ่งที่ผู้เขียนนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบ คือ ประเทศแอฟริกาใต้ที่ปรากฏว่าหน่วยงานด้านการกำกับดูแลตลาดในแอฟริกาใต้ได้กำหนดว่าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” ตามมาตรา 1 ของพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37 ค.ศ. 2002 ดังนั้น โดยผลของพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37 ค.ศ. 2002 สินทรัพย์ดิจิทัลจึงมีสถานะเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งซึ่งแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมการซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจึงต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทอื่น เช่น หลักทรัพย์ เป็นต้น

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับแนวทางของต่างประเทศเห็นได้ว่าทั้ง 4 ประเภทที่ผู้เขียนได้พิจารณา ล้วนไม่ได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี แม้ว่าแต่ละประเทศจะมีแนวทางการพิจารณาที่แตกต่างกันอยู่บ้างเนื่องจากธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นธุรกรรมที่เกิดขึ้นไม่นานในโลกดิจิทัลทำให้แนวทางการกำกับดูแลของรัฐแต่ละประเทศแตกต่างกันในรายละเอียด แต่อย่างไรก็ดี ทั้ง 4 ประเภทพิจารณาไปในแนวทางเดียวกัน คือ คริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่สินค้าหรือบริการซึ่งสอดคล้องกับข้อเสนอและความเห็นของผู้เขียน และเมื่อไม่ใช่สินค้าหรือบริการย่อมไม่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการ อีกทั้งบางประเทศยังพิจารณาต่อไปอีกว่าคริปโทเคอร์เรนซีนั้นเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งซึ่งหากพิจารณาปรับเข้ากับกฎหมายไทยจะอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งมีหลักการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมดังจะกล่าวถึงความเหมาะสมต่อไปในบทที่ 6

## บทที่ 6

### การพิจารณาการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ

#### 6.1 วิเคราะห์ลักษณะของกิจการที่อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ

จากการที่ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนระบบภาษีการค้าเมื่อ พ.ศ. 2535 และภาครัฐเห็นว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทไม่อาจดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากธุรกิจบางประเภทไม่เหมาะสมแก่การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะไม่อาจคำนวณภาษีซื้อและมูลค่าเพิ่มได้อย่างเป็นธรรมและชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาคการเงินที่มีปัญหาด้านการกำหนดมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้น ไม่มีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าในแต่ละขั้นตอนการผลิต การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกใบกำกับภาษีซึ่งแตกต่างจากธุรกรรมการซื้อขายสินค้าและบริการ โดยทั่วไป กรมสรรพากรจึงใช้วิธีการจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับธุรกรรมภาคการเงินโดยใช้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมโดยคำนวณฐานภาษีจากรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีลักษณะเดียวกับระบบภาษีการค้าเดิม

จากการศึกษาผู้เขียนพบว่าลักษณะที่มีร่วมกันของแต่ละประเภทธุรกรรมภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ เป็นธุรกรรมที่ไม่สามารถหามูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิต การจำหน่าย หรือ การให้บริการ และธุรกรรมภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะแต่ละประเภทล้วนมีตัวกลางในการดำเนินธุรกรรมซึ่งตัวกลางเหล่านั้นอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยหน่วยงานของรัฐ ซึ่งแสดงได้ต่อไปนี้

- 1) การธนาคารซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดบริษัทบริหารสินทรัพย์ พ.ศ. 2541 และ พ.ศ. 2550 และกฎหมายอื่น ๆ

2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดบริษัทบริหารสินทรัพย์ พ.ศ. 2541 และ พ.ศ. 2550 และกฎหมายอื่น ๆ และธุรกิจหลักทรัพย์ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

3) การรับประกันชีวิตซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัยตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย พ.ศ. 2550

4) การรับจำนำซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการควบคุมโรงรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำตามพระราชบัญญัติโรงรับจำนำ พ.ศ. 2505

5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เช็ค หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทยตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. 2485

6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม โดยผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม และกรมที่ดินต้องเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อกรมสรรพากรตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไรตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

7) การขายหลักทรัพย์ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา อันได้แก่

(8.1) การประกอบกิจการซื้อหรือขายคืนหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืนซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามมาตรา 98(8) แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

(8.2) ธุรกิจแพ็คเกจอริงซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของธนาคารแห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551

จะเห็นได้ว่า ทุกประเภทธุรกิจที่อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะล้วนมีองค์กรหรือหน่วยงานเป็นผู้กำกับดูแล โดยผู้ประกอบกิจการต่าง ๆ มีฐานะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 91/7 แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเสมือน “ตัวกลาง” ระหว่างภาครัฐและประชาชน ส่งผลให้ภาครัฐสามารถจัดเก็บภาษีการบริโภคจากธุรกรรมอันมีลักษณะเฉพาะได้ เช่น กิจการการแลกเปลี่ยนเงินตราที่จัดเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์โดยผู้ประกอบธุรกิจแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/7 ซึ่งถือเป็นการที่ผู้ประกอบธุรกิจแลกเปลี่ยนเงินตราจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากประชาชนที่มาแลกเปลี่ยนเงินแทนการให้ประชาชนยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วยตนเอง เป็นต้น

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบลักษณะของธุรกรรมที่อยู่ใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะกับธุรกรรม การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีของประเทศไทยแล้ว พบว่าการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศไทยเป็นการดำเนินการผ่านตัวกลางในการดำเนินธุรกรรม อันได้แก่ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล ซึ่งตัวกลางอยู่ภายใต้การกำกับดูแล โดยหน่วยงานของรัฐ คือ สำนักงาน ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล

พ.ศ. 2561 โดยกิจกรรมตามหมวด 4 บัญญัติถึงการให้บริการเป็นตัวกลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัล และมาตรา 26 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลต้องได้รับอนุญาตจากรัฐมนตรีตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการ ก.ล.ต.” ซึ่งเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับธุรกรรมที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ

## 6.2 วิเคราะห์ความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซี

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งเน้นศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีในประเทศไทย และความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยผู้เขียนศึกษาเฉพาะธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 เท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี นอกเหนือจากการศึกษาของผู้เขียน การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีสามารถกระทำผ่านช่องทางอื่นที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. เช่น การซื้อขายโดยตรงระหว่างบุคคล การซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในต่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งมีปัญหาการจัดเก็บภาษีในทางปฏิบัติที่แตกต่างกันออกไป

ผู้เขียนเห็นว่าสมควรนำระบบการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้กับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

### 1. คริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน

ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทางกายภาพต่าง ๆ ที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจ และสามารถซื้อขายต่อสาธารณะหรือเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ ซึ่งรวมถึงสกุลเงิน ทองคำ การแลกเปลี่ยน



เงินตราต่างประเทศ และหลักทรัพย์ โดยผลิตภัณฑ์ทางการเงินสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ (1) เงินตรา (2) สินค้าที่จับต้องได้ และ (3) สินค้าที่จับต้องไม่ได้ ซึ่งหากพิจารณาลักษณะของ คริปโทเคอร์เรนซีที่ไม่มีรูปร่างแล้ว ย่อมเข้าลักษณะเป็นสินค้าที่จับต้องไม่ได้

ลักษณะสำคัญของผลิตภัณฑ์ทางการเงิน คือ มีความเสี่ยง มีความเป็นไปได้ที่จะสูญเสีย รายได้ที่คาดหวังเนื่องจากความไม่แน่นอนของอนาคต โดยความเสี่ยงและผลตอบแทนในตลาดทางการเงินมี 4 ประเภท ได้แก่ (1) ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนต่ำ (2) ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนสูง (3) ความเสี่ยงสูงและผลตอบแทนสูง และ (4) ความเสี่ยงต่ำและผลตอบแทนต่ำ และนอกจาก ความเสี่ยงแล้ว ผลิตภัณฑ์ทางการเงินต้องมีสภาพคล่อง กล่าวคือ ต้องมีความสามารถในการแปลง สินทรัพย์นั้นเป็นสกุลเงิน โดยสินทรัพย์บางอย่างสามารถแปลงเป็นสกุลเงินได้ทันทีที่ต้องการ

เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ดิจิทัลที่มีมูลค่า สามารถซื้อขายต่อสาธารณชน มีสภาพ คล่อง สามารถเปลี่ยนแปลงเป็นเงินสดได้ อีกทั้งยังเป็นสินทรัพย์ที่มีความเสี่ยงเนื่องจากราคาของ คริปโทเคอร์เรนซีนั้นไม่แน่นอน มีการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ผู้เขียนจึงเห็นว่าลักษณะของ คริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับหลักทรัพย์

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาประกอบกับแนวทางของต่างประเทศ พบว่าศาลฎีกาประเทศอิตาลี ตัดสินไว้ในหมายเลขคดีที่ 26807 ว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขาย “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” อันอยู่ภายใต้มาตรา 1 วรรคหนึ่ง(u) แห่งพระราชบัญญัติการเงิน และอยู่ภายใต้การ ดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์และเมื่อพิจารณาเช่นนี้ การจัดเก็บภาษีสำหรับการซื้อขาย คริปโทเคอร์เรนซีจึงต้องถูกจัดเก็บในแนวทางเดียวกันกับผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ และ เนื่องจากประเทศอิตาลีเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป แนวทางการจัดเก็บภาษีจึงต้องเป็นไปตาม แนวทางของสหภาพยุโรปโดยผลของ EU VAT Directive 2006/112/EU ซึ่งได้กำหนดแนวทาง สำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขาย “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” หรือ “ตราสารทางการเงิน”

ไว้ คือ จัดเก็บในรูปแบบภาษีธุรกรรมทางการเงินโดยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาเกี่ยวกับการใช้  
 ภาษีธุรกรรมทางการเงินตามที่คุณเขียนได้อธิบายในหัวข้อที่ 4.3.2 และเมื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับ  
 กับวิธีการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมในธุรกรรมของประเทศไทยพบว่ามีความเหมือนกันกับภาษี  
 ธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ประเทศแอฟริกาใต้ได้กำหนดว่าสินทรัพย์ดิจิทัล เป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน”  
 ตามมาตรา 1 ของพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการตัวกลาง ฉบับที่ 37  
 ค.ศ. 2002<sup>275</sup> ซึ่งหากพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ซึ่ง  
 จัดเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่ง การจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์อยู่  
 ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีการโอนหลักทรัพย์ ค.ศ. 2007 ซึ่งภาษีการโอนหลักทรัพย์นั้นจัดเป็นภาษี  
 ธุรกรรมทางการเงินประเภทหนึ่งด้วย

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากลักษณะตามหลักการของการเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน รวมถึง  
 แนวทางของต่างประเทศแล้วเห็นว่าคริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงิน  
 และอยู่ภายใต้หลักการจัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรม

แม้ในประเทศไทยไม่มีกฎหมายภาษีการบริโภคที่ใช้ชื่อโดยเฉพาะเจาะจงว่า “ภาษีธุรกรรม  
 ทางการเงิน” แต่ประมวลรัษฎากรมีการจัดเก็บภาษีบริโภคเป็นรายธุรกรรมซึ่งอยู่ในรูปแบบของภาษี  
 ธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น เมื่อคริปโทเคอร์เรนซีสมควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินจึงสมควรถูก  
 พิจารณาเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมในรูปแบบของภาษีธุรกรรมทางการเงินซึ่งประเทศไทยบัญญัติให้อยู่  
 ในภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย

<sup>275</sup> DRAFT DECLARATION OF CRYPTO ASSETS AS A FINANCIAL PRODUCT, FINANCIAL ADVISORY AND INTERMEDIARY SERVICES  
 ACT, 2002

ภาษีการบริโภคที่จัดเก็บเป็นรายธุรกรรมในประเทศไทย คือ ภาษีการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์หรือภาษีขายหุ้นตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ โดยฐานภาษีสำหรับการซื้อขายหลักทรัพย์ดังกล่าวเป็นไปตามมาตรา 91/5(7) คือ รายรับจากการประกอบกิจการ ซึ่งหมายถึงรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นในอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 0.10 ตามมาตรา 91/6(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบุคคลที่มีหน้าที่หักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขายยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ คือ สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย (โบรกเกอร์) แทนผู้ขายในนามของตนเองโดยผู้ขายหลักทรัพย์ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีก โดยมาตรา 91/9 แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>276</sup> แต่อย่างไรก็ดี ภาษีการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นตั้งแต่ พ.ศ. 2534 โดยผลของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ทั้งนี้ ในด้านธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อพิจารณาให้อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว หากภาครัฐมีนโยบายต้องการสนับสนุนธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีย่อมสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีดังเช่นการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาด

<sup>276</sup> มาตรา 91/9 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2 (7) ให้สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก และให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีนี้ด้วย”

หลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์หรือภาชีขายหุ้นตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากรได้

## 2.ลักษณะธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีมีความคล้ายกับการซื้อขายหลักทรัพย์ ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ได้ให้คำนิยาม คำว่า “ธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล” ไว้ว่า “ธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล” หมายความว่า การประกอบธุรกิจตาม ประเภทดังต่อไปนี้ (1) ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (2) นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล (3) ผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล (4) กิจกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม ข้อเสนอแนะของคณะกรรมการ ก.ล.ต.”

การเปรียบเทียบระหว่างธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลตามมาตรา 3 แห่งพระราชกำหนด การประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 กับธุรกรรมอันมีลักษณะเฉพาะภายใต้กฎหมายภาชี ธุรกิจเฉพาะแห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

### 1) การดำเนินกิจการของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล

มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 กรณีซื้อขาย ผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางที่จัดให้มีการ ซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลโดยการจับคู่หรือหาคู่สัญญา หรือการจัดระบบหรืออำนวยความสะดวกให้ผู้ซึ่งประสงค์จะซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลสามารถทำความตกลงหรือจับคู่ กันได้ โดยทำธุรกรรมผ่านทางช่องทางต่าง ๆ ที่ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกำหนด ผู้เขียนเห็นว่าการดำเนินธุรกรรมเช่นนี้มีลักษณะคล้ายคลึงกับการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาด หลักทรัพย์ที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นศูนย์กลางการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียนและ พัฒนาระบบต่างๆ ที่จำเป็นเพื่ออำนวยความสะดวกในการซื้อขายหลักทรัพย์ รวมถึงเป็นผู้ดำเนิน

ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายหลักทรัพย์ เช่น การทำหน้าที่เป็นสำนักหักบัญชี ศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ นายทะเบียนหลักทรัพย์ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

## 2) การดำเนินกิจการของนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล

มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล หมายถึง ผู้ให้บริการทางการเงินออนไลน์สำหรับผู้ใช้ที่ต้องการซื้อหรือขายคริปโทเคอร์เรนซี โดยนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้ซื้อและผู้ขายที่เข้ามาใช้บริการ ซึ่งการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจะต้องพิจารณาราคาตามที่นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลกำหนด ซึ่งแตกต่างจากการซื้อขายผ่านศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลที่พิจารณาตามราคาตลาดในขณะที่ทำการซื้อขาย เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนเห็นว่าลักษณะการดำเนินกิจการของนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลมีลักษณะคล้ายคลึงกับธุรกิจหลักทรัพย์ ประเภทการเป็น “นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์” ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 บัญญัติให้ “การเป็นนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์” หมายความว่า การเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อซื้อ ขาย หรือแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่นเป็นทางค้าโดยปกติโดยได้รับค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม หรือค่าตอบแทนอื่น

จึงเห็นได้ว่าการดำเนินการของนายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลมีความใกล้เคียงกับลักษณะการดำเนินการของนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ เนื่องจากนายหน้าทั้ง 2 ประเภทนั้นทำหน้าที่เป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลหรือหลักทรัพย์ให้แก่บุคคลอื่นเป็นทางค้าโดยปกติโดยได้รับค่านายหน้า ค่าธรรมเนียม หรือค่าตอบแทนอื่น ผู้เขียนจึงเห็นว่าสามารถนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกันได้

### 3) การดำเนินกิจการของผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล

มาตรา 3 แห่งพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 กรณีซื้อขาย คริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล วิธีการซื้อขายประเภทนี้เป็นการกระทำนอกศูนย์ซื้อขาย สินทรัพย์ดิจิทัล โดยผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้ให้บริการรับซื้อและขายคริปโทเคอร์เรนซีโดยหากำไร จากส่วนต่างของราคาซื้อและราคาขายในลักษณะเดียวกับผู้ค้าเงินตราต่างประเทศซึ่งผู้ซื้อและผู้ขาย ไม่ได้ทำธุรกรรมกันโดยตรง แต่จะทำธุรกรรมผ่านผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนเห็นว่า ลักษณะการดำเนินของผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลนั้นมีลักษณะคล้ายคลึงกับธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทการค้า หลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยมาตรา 4 บัญญัติให้ “การค้าหลักทรัพย์” หมายความว่า การซื้อ ขาย หรือแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ในนามของตนเองเป็น ทางคำปกติโดยกระทำนอกตลาดหลักทรัพย์หรือศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ กล่าวคือ ทั้งผู้ค้าสินทรัพย์ ดิจิทัลและการค้าหลักทรัพย์เป็นกรณีและผู้ประกอบธุรกิจซื้อ ขาย แลกเปลี่ยนสินทรัพย์ดิจิทัลหรือ หลักทรัพย์ในนามของตนเองนอกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลหรือตลาดหลักทรัพย์หรืออาจเรียกได้ว่า เป็นการซื้อมาเพื่อทำกำไรจากส่วนต่างของสินทรัพย์ดิจิทัลหรือหลักทรัพย์ โดยผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัล และการค้าหลักทรัพย์ไม่ได้มีลักษณะเป็นตัวกลางจับคู่สัญญาซื้อขายดังเช่นศูนย์ซื้อขายสินค้าดิจิทัล หรือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากการพิจารณาการดำเนินกิจการของศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลตามที่ได้กล่าวไปข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าลักษณะของธุรกิจการซื้อขาย แลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำโดยศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลซึ่งเป็นบุคคลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. สามารถ เทียบเคียงได้กับธุรกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ดังนั้น เมื่อการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากร การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. จึงสมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเช่นกัน ส่วนรัฐจะพิจารณาเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมคริปโทเคอร์เรนซีในอัตราร้อยละเท่าใด หรือจะยกเว้นเช่นเดียวกับการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ ต้องพิจารณานโยบายและแนวทางการส่งเสริมการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีในแต่ละช่วงเวลาต่อไป

แม้ในประเทศอิตาลีจะมีกฎหมายโดยเฉพาะสำหรับการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ฯ และประเทศแอฟริกาใต้จะมีภาษีการโอนหลักทรัพย์ แต่เมื่อพิจารณาวิธีการจัดเก็บภาษีฐานภาษี และความรับผิดชอบในการเสียภาษีของระบบภาษีทั้ง 2 ประเภทแล้วพบว่า มีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรของไทย ดังนี้ เมื่อตามประมวลรัษฎากรมีภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับจัดเก็บภาษีในธุรกรรมทางการเงินแล้วจึงไม่จำเป็นต้องบัญญัติระบบภาษีใหม่หรือนำภาษีธุรกรรมทางการเงินและภาษีการโอนหลักทรัพย์มาใช้ในประเทศไทยแต่อย่างใด เนื่องจากแตกต่างกันเพียงชื่อเรียกแต่มีสาระสำคัญเดียวกัน

จากการวิเคราะห์ปัญหาความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้เขียนเห็นว่า สมควรนำระบบภาษีธุรกรรมเฉพาะมาใช้จัดเก็บภาษีในธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี โดยมีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณา ดังต่อไปนี้

1) ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีสมควรอยู่ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะ เนื่องจากลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซีควรถูกพิจารณาเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่งเช่นเดียวกับหลักทรัพย์ ดังที่ได้อธิบายข้างต้น

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ นักลงทุนหรือผู้เข้าทำธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีผ่านผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเช่นเดียวกับนักลงทุนหรือผู้ทำธุรกรรมซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

3) ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล เนื่องจากเมื่อผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. และเป็นผู้ทราบข้อมูลการทำธุรกรรมรวมถึงข้อมูลส่วนตัวของนักลงทุน ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลจึงสมควรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะและนำส่งกรมสรรพากรเช่นเดียวกับกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/9 แห่งประมวลรัษฎากรที่โบรกเกอร์เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขายและยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเองโดยผู้ขายหลักทรัพย์ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก

4) ความรับผิดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เมื่อมีการทำธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีเกิดขึ้น โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ นักลงทุนจะเกิดความรับผิดในการต้องเสียภาษีธุรกรรมทางการเงินทันที ในทุกครั้งที่มีการทำธุรกรรม เช่น หากนักลงทุนขายคริปโทเคอร์เรนซีในศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลมูลค่า 1,000 บาท นักลงทุนรายนั้นจะถูกศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ 1 บาท (กรณีอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมประเภทนี้เป็นร้อยละ 0.10 แล้วศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัลจึงจะโอนเงินให้นักลงทุนจำนวน 999 บาทหลังจากหักภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว)



## บทที่ 7

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 7.1 บทสรุป

เมื่อศึกษาลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซี ผู้เขียนเห็นว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรถูกพิจารณาเป็นสินค้า บริการ หรือบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ และไม่สมควรอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากหากธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะก่อให้เกิดปัญหาตามมาอย่างมากในทางปฏิบัติ ทั้งปัญหาเรื่องสถานะทางกฎหมาย และปัญหาความไม่เหมาะสมในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงเกิดข้อจำกัดบางประการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังที่ได้วิเคราะห์ในบทที่ 5 อันได้แก่ ปัญหาการระบุตัวตนของผู้ซื้อและผู้ขาย ที่กรมสรรพากรไม่อาจตรวจสอบได้ ปัญหาเรื่องการบังคับให้ผู้ขายคริปโทเคอร์เรนซีต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาเรื่องเอกสารทางภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ขายจะต้องจัดทำ ซึ่งปัญหาดังกล่าวนั้นแสดงให้เห็นว่า กฎหมายที่มีอยู่ไม่สามารถบังคับใช้ได้เต็มรูปแบบอย่างที่ควรจะเป็นจึงทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้จริงเนื่องจากจัดประเภทของธุรกรรมผิดประเภท

ผู้เขียนเห็นว่าสมควรพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินประเภทหนึ่ง ซึ่งวัตถุประสงค์หลักของผู้ซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซี คือ การลงทุนเพื่อหากำไรจากการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีและเป็นการทำธุรกรรมผ่านตัวกลางที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. จึงเห็นว่าลักษณะของธุรกรรมเป็นไปเพื่อการลงทุนและเก็งกำไรคล้ายกับธุรกิจการซื้อขายหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 อันอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะโดยกฎหมายบัญญัติให้ผู้ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้จัดเก็บภาษีแล้วนำส่ง

กรมสรรพากร ผู้เขียนเห็นว่าหากพิจารณาให้ธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะจะทำให้กรมสรรพากรจะสามารถการบังคับจัดเก็บได้จริงในทางปฏิบัติและทำให้ผู้ซื้อและผู้ขายไม่อาจหลีกเลี่ยงการเสียภาษีได้

ดังนั้น หากพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินจะเป็นการสอดคล้องกับลักษณะเฉพาะของคริปโทเคอร์เรนซีมากที่สุด อีกทั้งเมื่อพิจารณาเช่นนั้นย่อมนำไปสู่การจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับผลิตภัณฑ์ทางการเงินอื่น ๆ จึงเป็นความท้าทายสำหรับผู้วางนโยบายด้านภาษีในการออกแบบการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาคการเงินให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ประเทศไทยอยู่ในสถานะที่สามารถแข่งขันกับประเทศอื่น ๆ ในภูมิภาคได้

## 7.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการตีความธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีภายใต้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

1) สมควรปรับปรุงสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีให้มีความชัดเจนตามผู้เขียนได้วิเคราะห์ในหัวข้อที่ 5.1 และ 6.2 ว่าคริปโทเคอร์เรนซีไม่สมควรถูกพิจารณาเป็นสินค้า บริการ และบริการทางอิเล็กทรอนิกส์แต่สมควรถูกพิจารณาให้เป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” ประเภทหนึ่ง จึงเห็นว่าสมควรบัญญัตินิยามและสถานะทางกฎหมายของคริปโทเคอร์เรนซีว่าเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินไว้อย่างชัดเจนในประมวลรัษฎากรเพื่อทำให้เกิดการตีความที่สอดคล้องกับคำว่าบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ตามมาตรา 77/1(10/1) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับแนวทางของประเทศแอฟริกาใต้ที่หน่วยงานด้านการกำกับดูแลตลาดในแอฟริกาใต้ได้กำหนดว่าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินตามมาตรา 1 แห่งพระราชบัญญัติการให้คำปรึกษาทางการเงินและการบริการ

ตัวกลาง ฉบับที่ 37 ค.ศ. 2002<sup>277</sup> และตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาประเทศอิตาลีในหมายเลขคดีที่ 26807 ที่ตัดสินว่าการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัลถือเป็นการเสนอขายผลิตภัณฑ์ทางการเงินอันอยู่ภายใต้มาตรา 1 วรรคหนึ่ง(u) แห่งพระราชบัญญัติการเงินและอยู่ภายใต้การดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์

ผู้เขียนเห็นว่าหากมีการปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้คริปโทเคอร์เรนซีมีสถานะเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินอย่างชัดเจน จะส่งผลให้การกำกับดูแล การออกกฎหมาย กฎเกณฑ์ รวมถึงข้อบังคับต่าง ๆ ในอนาคตเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

2) สมควรบัญญัติเพิ่มธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำผ่านผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัลเข้าเป็นหนึ่งในกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยให้จัดเก็บภาษีเป็นรายธุรกรรมจากรายรับก่อนหักรายจ่ายและกำหนดหน้าที่ให้ผู้ประกอบการธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล อันได้แก่ ศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและนำส่งกรมสรรพากรดังเช่นมาตรา 91/9 ที่ในกิจการขายหลักทรัพย์ตามมาตรา 91/2(7) สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายมีหน้าที่หักภาษีธุรกิจเฉพาะจากเงินที่ขายและยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามมาตรา 91/10 แทนผู้ขายในนามของตนเองโดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีอีก

3) เมื่อพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเงินและอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว เห็นว่าเนื่องด้วยลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำโดยศูนย์ซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล นายหน้าซื้อขายสินทรัพย์ดิจิทัล และผู้ค้าสินทรัพย์ดิจิทัลซึ่งเป็นบุคคลที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. สามารถเทียบเคียงได้กับธุรกรรมการซื้อขาย

<sup>277</sup> DRAFT DECLARATION OF CRYPTO ASSETS AS A FINANCIAL PRODUCT, FINANCIAL ADVISORY AND INTERMEDIARY SERVICES ACT, 2002

หลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ดังที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อที่ 6.2 ดังนั้น เมื่อการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(7) แห่งประมวลรัษฎากร การซื้อขายแลกเปลี่ยนคริปโทเคอร์เรนซีที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. จึงสมควรอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรด้วยเช่นกันเพื่อไม่ให้เกิดการปฏิบัติที่แตกต่างกันต่อธุรกรรมที่มีลักษณะเดียวกัน

ทั้งนี้ ธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ที่บัญญัติยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งในกรณีของธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีรัฐจะพิจารณาเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีในอัตราร้อยละเท่าใด หรือจะพิจารณายกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นเดียวกับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ เป็นเรื่องที่สามารถกระทำได้ผ่านกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา ที่ต้องพิจารณานโยบายและแนวทางการส่งเสริมการลงทุนในคริปโทเคอร์เรนซีในแต่ละช่วงเวลาต่อไป

4) นอกจากจะสามารถพิจารณาคริปโทเคอร์เรนซีเป็น “ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน” แล้ว หากพิจารณาให้เฉพาะเจาะจงมากยิ่งขึ้น ผู้เขียนเห็นว่าเนื่องจากลักษณะของธุรกรรมการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีมีความคล้ายกับธุรกรรมการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ดังที่กล่าวในหัวข้อที่ 6.2 จึงสามารถตีความให้คริปโทเคอร์เรนซีเป็นธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทหนึ่งตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2534 ได้ และหากเป็นเช่นนั้นย่อมเข้าเป็น “ธุรกิจหลักทรัพย์” ตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรอันอยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ หากพิจารณาเช่นนี้อาจไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรตามข้อเสนอแนะที่ข้อ 1 แต่อาจต้องมี

การออกกฎหมายลำดับรองเพื่อประกาศให้ธุรกรรมซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีที่กระทำการกำกับดูแลของคณะกรรมการ ก.ล.ต. เป็นธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทหนึ่งตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2534 ซึ่งจะส่งผลให้อยู่ภายใต้ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ





จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
**CHULALONGKORN UNIVERSITY**

## บรรณานุกรม

- 19/2534, รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่.
- AA, Tait. *Value Added Tax International Practice and Problems* International Monetary Fund 1988.
- ACCA, Said Nawaz. "Cryptocurrency Exchanges: Structure and Risks." *Project Summary Report* (2018): 6.
- AUSTRAC. "Austrac Overview ". <https://www.austrac.gov.au/about-us/austrac-overview>.
- Bitkub. "ความสำคัญของการทำ Kyc ". <https://www.bitkub.com/blog/kyc-a2819343e15e>
- Bitpanda. "The Different between a Cryptocurrency Broker and an Exchange ".  
<https://www.bitpanda.com/academy/en/lessons/the-difference-between-a-cryptocurrency-broker-and-an-exchange/>.
- Chance, Clifford. "The Italian Financial Transaction Tax Factsheet."  
<https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2013/01/the-italian-financial-transaction-tax-factsheet.pdf>
- Clearstream. "Italy: Introduction of an Italian Financial Transaction Tax(Ifft)."  
<https://www.clearstream.com/clearstream-en/products-and-services/asset-services/tax-and-certification/italy-introduction-of-an-italian-financial-transaction-tax-iftt--1290010>.
- CONSOB. *Publication of the Financial Education Paper on the Impact Assessment of Financial Education Interventions*.
- Coscioni, Presidente Gallo – Relatore. *Corte Di Cassazione, Sez. Ii Penale, Sentenza 17 – 25 Settembre 2020, N. 26807*
- The Digital Currency Exchange Register of Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism Financing Act 2006. Statute references should appear only in the notes.
- Directive 2014/65/Eu of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on Markets in Financial Instruments and Amending Directive 2002/92/Ec and Directive 2011/61/Eu (Recast).
- Dwdollar. "Bitcoin Forum ". <https://bitcointalk.org/index.php?topic=20.0>

- Flesher, Steve C. and Tonya K. "Lessons for Policy Makers from the History of Consumption Taxes." *The Accounting Historians Journal* 26 (1999 ): 104.
- FSCA. *Draft Declaration of Crypto Assets as a Financial Product*
- . *Fsca Publishes a Draft Declaration of Crypto Assets as a Financial Product under the Financial Advisory and Intermediary Services Act*
- Gain, Bitcoin, *Crypto World Hits \$3 Trillion Market Cap as Ether 2021*,  
<https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-11-08/crypto-world-hits-3-trillion-market-cap-as-ether-bitcoin-gain?sref=CVqPBMVg>.
- GOV.UK. *Countries in the Eu and Eea*
- Green, David Fox and Sarah. *10 Taxation of Cryptocurrencies* Oxford University Press, 2019.
- Groblacher, Marlene. "Cryptocurrency (Bitcoin) in Financial Reporting – New Challenge for Accountants ".  
[https://www.researchgate.net/publication/329646994\\_Cryptocurrencies\\_Bitcoins\\_in\\_Financial\\_Reporting\\_-\\_New\\_Challenge\\_for\\_Accountants](https://www.researchgate.net/publication/329646994_Cryptocurrencies_Bitcoins_in_Financial_Reporting_-_New_Challenge_for_Accountants).
- Insights, Global Legal. "Blockchain & Cryptocurrency Laws and Regulation 2022 L Italy ".  
<https://www.globallegalinsights.com/practice-areas/blockchain-laws-and-regulations/italy#:~:text=72%2FE%20of%202016%2C%20the,the%20VAT%20Directive%20in%20Italy>.
- . "Blockchain & Cryptocurrency Laws and Regulation 2022 L Italy ".  
<https://www.globallegalinsights.com/practice-areas/blockchain-laws-and-regulations/italy#:~:text=72%2FE%20of%202016%2C%20the,the%20VAT%20Directive%20in%20Italy>.
- Koinly. "Crypto Tax Australia: Here's How Much You'll Pay in 2022 ".  
<https://koinly.io/guides/crypto-tax-australia/>.
- Le, Tuan Minh. "Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues." *Paper prepared for World Bank course Practical Issue of Tax Policy in Developing Countries* (2003): 4.
- LEE, David Kuo Chuen; GUO, Li; and WANG, Yu. "Cryptocurrency: A New Investment Opportunity?". *Journal of Alternative Investments* (2018). Research Collection Lee Kong Chian School Of Business.



- Marr, Bernard. "A Short History of Bitcoin and Crypto Currency Everyone Should Read." *forbes*, 2017. <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2017/12/06/a-short-history-of-bitcoin-and-crypto-currency-everyone-should-read/?sh=64c336373f27>
- Marres, Dennis Weber and Otto. *Taxing the Financial Sector* IBFD 2012.
- Mehmet Huseyin Bilgin, Hakan Danis, Ender Demir. *Eurasian Economic Perspectives: Proceedings of the 26th and 27th Eurasia Business and Economics Society Conferences* Springer International Publishing, 2020.
- Metcalf, Gilbert E. *Consumption Taxation*. Urban Institute Press, 1999.
- Michèle, Bardopoulos Anne. *Ecommerce and the Effects of Technology on Taxation: Could Vat Be the Etax Solution?* : Springer 2015.
- Miller, Colin. "The Impact of a Financial Transaction Tax ". <https://taxfoundation.org/financial-transaction-tax/#:~:text=An%20FTT%20would%20increase%20the,financial%20assets%20the%20most%20frequently>.
- Mondaq. "Italy: Bitcoin as Financial Products: What Does It Mean? ." <https://www.mondaq.com/italy/fin-tech/1023828/bitcoin-as-financial-products-what-does-it-mean>
- N.P. Gubin, S.A.Litvinova, V.A.Arsenyeva. "Types of Financial and Credit Product: Concept, Subject, and Place on Russian and Global Financial Market." *European Research Studies Journal* (2017): 526.
- Nakamoto, Satoshi. "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System ". (2008). <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>.
- Niklas Schmidt, Jack Bernstein, Stefan Richter, Lisa Zarlenga. *Taxation of Crypto Assets* Kluwer Law International B.V., 2020.
- Office, Australian Taxation. "Goods and Services Tax Ruling Gstr 2014/3 ". <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR20143/NAT/ATO/0001&PiT=20141217000001>
- . "Goods and Services Tax Ruling Gstr 2014/3w ". <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=%22GST%2FGSTR20143%2FNAT%2FATO%2F00001%22>.
- . *Gst and Digital Currency*

- Oldman, Alan Schenk and Oliver. *Value Added Tax a Comparative Approach*  
Cambridge University Press, 2007.
- Online, TNN. "เปิด Timeline บิทคอยน์ในไทย จุดเริ่มต้น-จุดสิ้นสุด".  
<https://www.tnnthailand.com/news/wealth/15926/>
- others, Ebrill L and. *The Modern Vat* International Monetary Fund 2001.
- others, Leonard E. Burman and. "Financial Transaction Taxes in Theory and Practice."  
*National Tax Journal* (2016): 180.
- Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of  
Financial Transaction Tax 2013/0045 (Cns).*
- Raffaele Lener, Salvatore L Furnari, Nicolò Lorenzotti, Antonio Di Ciommo and Roberto  
A Lener. "The Virtual Currency Regulation Review: Italy".  
<https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/italy/>.
- Revenue, Policy and Strategy Inland. *Gst Policy Issues* 2020.
- review, The law. "The Virtual Currency Regulation Review: Italy".  
<https://thelawreviews.co.uk/title/the-virtual-currency-regulation-review/italy/>.
- Rodriguez, Victoria. "Cnbc|Momentive Poll: "Invest in You" August 2021". (2021).  
<https://www.surveymonkey.com/curiosity/cnbc-invest-in-you-august-2021/>.
- SARS. *Crypto Assets & Tax*
- Standard, The. "2 สมาคมคริปโทฯ พุ่งนี้ตามนัด ถก ก.ล.ต.-สรรพากร 'เก็บภาษี-เปิดเฮียริง'".  
<https://www.bangkokbiznews.com/business/983552>.
- TEAM, THE INVESTOPEDIA. "Gross Receipts".  
<https://www.investopedia.com/terms/g/gross-receipts.asp>
- Tradingprothai. "ทำความเข้าใจอย่างรวดเร็วว่า ผลิตภัณฑ์ทางการเงิน Financial Products คืออะไร  
". (2564). <https://www.tradingprothai.com/financial-products-0524/>
- Wealth, Standard. "สำรวจ "ตลาดคริปโทเคอร์เรนซี" ของไทย ท่ามกลางเทรนด์การลงทุนที่กำลัง  
เฟื่องฟู". no. 23 ธันวาคม 2564. <https://thestandard.co/cryptocurrency-upbit/>
- วิทวัส โรจน์รังสีธรรม. "ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์แห่ง  
ประเทศไทยของบริษัทซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์อันอยู่ในการครอบครอง." เอกทัศศึกษา  
ปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์  
มหาวิทยาลัย, 2560.
- กรุงเทพธุรกิจ. "สรรพากรเดินหน้าเก็บภาษีคริปโท พร้อมเปิดเงื่อนไขผ่อนปรน".

<https://www.bangkokbiznews.com/business/985303>.

คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม.

บันทึกวิเคราะห์สรุปประกอบการเสนอร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง.

คณะทำงานเพื่อจัดทำคู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม. "คู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม", 2563.

[https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs\\_May2563.pdf](https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs_May2563.pdf)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. "เกี่ยวกับตลาด".

[https://classic.set.or.th/th/faqs/about\\_set\\_p1.html](https://classic.set.or.th/th/faqs/about_set_p1.html)

———. "วิธีการซื้อขายหลักทรัพย์". <https://www.set.or.th/th/market/information/trading-procedure/trading-methods>.

ธนาคารแห่งประเทศไทย, ฝ่ายเทคโนโลยีทางการเงิน ฝ่ายกำกับและตรวจสอบความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สายนโยบายระบบการชำระเงินและเทคโนโลยีทางการเงิน. แนวปฏิบัติการใช้เทคโนโลยีบล็อกเชน (Blockchain) ในการให้บริการทางการเงิน, 2020.

ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10

ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร, มงคล ขนาดนิต. 26 กรกฎาคม 2565, 2565.

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม *Advanced Vat Accounting*. Edited by 5.

กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด.

ภิญญาภาธร พวกจิก. "Tax Policy Journal Tax Policy Bureau, Fiscal Policy Office." [In Thai].

*Cryptocurrency and Taxation* 19, no. June 2021: 2.

จรงค์ ระรวยทรง. จากภาษีการค้า สู่อำนาจภาษีมูลค่าเพิ่ม. สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533.

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 33

ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับประเทศไทย. Edited by 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533.

ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไชย และสาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร เล่ม 2.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561.

ศูนย์วิจัยกสิกรไทย. "ภาษีคริปโตฯ กฎกติกาที่นักลงทุน...ต้องรู้".

<https://www.kasikomresearch.com/th/analysis/k-social-media/Pages/Cryptocurrency-FB-19-01-2022.aspx>.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. บันทึกสรุปการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. "รายงานสรุปภาวะตลาดหลักทรัพย์ดิจิทัลรายสัปดาห์". <https://www.sec.or.th/TH/Pages/WEEKLYREPORT.aspx>

———. รู้เขา รู้ระวาง รู้เท่าทัน สินทรัพย์ดิจิทัล

พ.ต.ต.กิจชัยยะ สุรารักษ์. "แนวทางป้องกันอาชญากรรมที่เกี่ยวกับสกุลเงินเข้ารหัสในประเทศไทย."

วิทยานิพนธ์ปริญญาศิลปศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562.

ศาสตราจารย์พิเศษ กิติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. "ควรเก็บภาษีการขายหุ้นหรือไม่". (2565).

<https://www.moneyandbanking.co.th/article/the-guru/ku-tax-stock-moneyandbanking-january-20200>.



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก

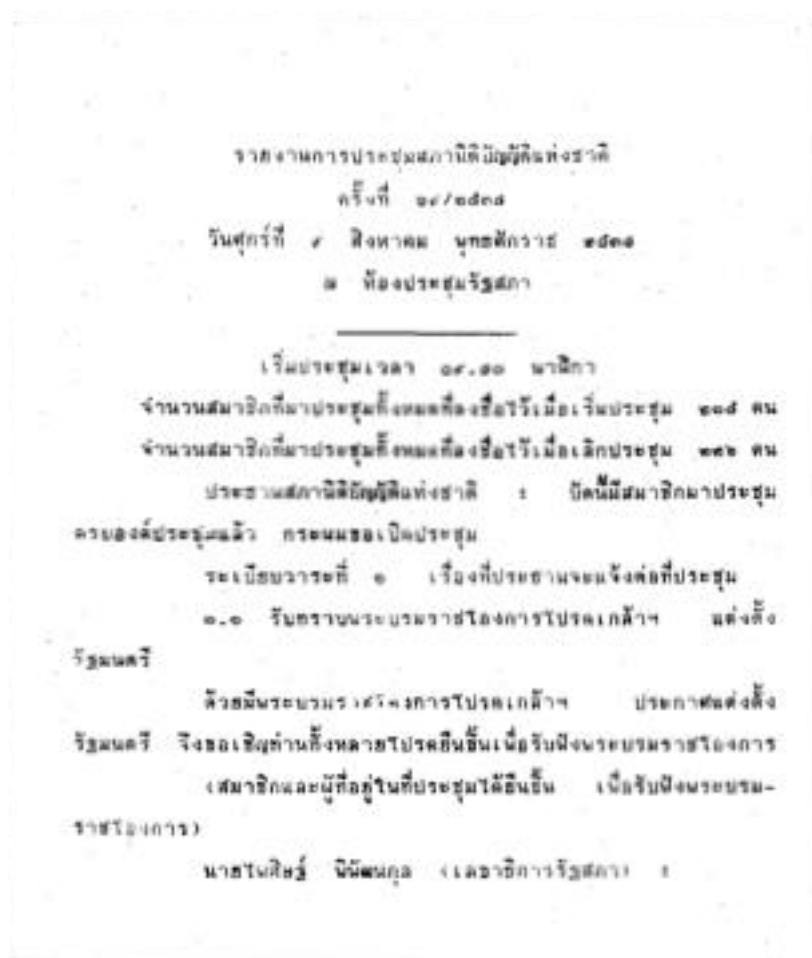
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
**CHULALONGKORN UNIVERSITY**



ภาคผนวก ก.

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 19/2534 พ.ศ. 2534

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



2

## พระบรมราชโองการ

ประกาศ

แต่งตั้งรัฐมนตรี

พระปรมาภิไธย/ ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า ตามที่ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้ง นายธานีต์ ปิ่นธำรฐ เป็นข้าราชการ เป็นนายก รัฐมนตรี ตามประกาศลงวันที่ ๒ มีนาคม พุทธศักราช ๒๕๐๘ และประกาศลงวันที่ ๑๐ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๐๘ นั้น

บัดนี้ เนื่องจากความเหมาะสมและเพื่อให้ได้ประโยชน์แก่ราชการยิ่งขึ้น อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐ แห่งธรรมนูญการปกครองราชอาณาจักร พุทธศักราช ๒๕๐๘ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งให้ นายเจริญจิตต์ ณ สงขลา เป็นรัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงมหาดไทย ดังนี้ ตั้งแต่วันนี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๒๙ กรกฎาคม พุทธศักราช ๒๕๐๘ เป็นปีที่ ๑๖ ในรัชกาลปัจจุบัน

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ธานีต์ ปิ่นธำรฐ

นายก รัฐมนตรี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY





ขอเชิญรัฐมนตรีของหลักการและเหตุผล

นายสุธี สิงห์เสน่ห์ (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง) :  
 กราบเรียนท่านประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติ  
 กรรณ นายสุธี สิงห์เสน่ห์ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง  
 ขอกราบเรียนว่า รัฐบาลขอเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล  
 รัษฎากร โดสมีหลักการสำคัญ เพื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ  
 มาใช้แทนระบบภาษีการค้าที่เก็บอยู่ในปัจจุบัน โดยมีเหตุผลความจำเป็น  
 ดังต่อไปนี้

เหตุผลความจำเป็นประการแรก ในปัจจุบันสถานการณ์ทาง  
 เศรษฐกิจต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไปเป็นอย่างมาก มีการขยายตัวอย่างคั่งเนื่อง  
 ของภาคอุตสาหกรรม การผลิตเพื่อการนำเข้าได้เปลี่ยนมาเป็นการผลิตเพื่อ  
 การส่งออก จำเป็นจะต้องปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศให้สอดคล้อง  
 กับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ

ประการที่ 2 การค้ากับประเทศพัฒนาแล้วขยายตัวมากขึ้น  
 ประเทศไทยเป็นสมาชิกของความตกลงทางการค้าและศุลกากรที่เรียกว่า  
 แกดต์ (GATT) จำเป็นจะต้องปรับภาษีการบริโภคภายในที่เก็บจากการ  
 นำเข้าสินค้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศให้เป็นอัตราเดียวกัน รวมทั้งยกเลิก  
 การศก.เศษภาษีขาออกเพื่อให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์สากล ในการนี้ภาษี  
 มูลค่าเพิ่มจะสามารถครอบคลุมได้

ประการที่ 3 ระบบภาษีการค้าปัจจุบันมีข้อบกพร่องหลายประการ  
 เป็นการเก็บซ้ำซ้อน นอกจากจะเก็บจากสินค้าสำเร็จรูปแล้วยังเก็บจากอัตรา  
 สินค้าขั้นกลางและสินค้าขั้นต้น ทำให้สิ้นทุนการผลิตสูง เป็นอุปสรรคต่อการ  
 ขยายการผลิต ภาษีการค้าไม่เป็นกลางมีอัตราที่แตกต่างกันถึง 21 อัตรา

เมื่อใช้ภาษามือค่าเพิ่มแล้วจะเป็นอัตราเดียวกันสำหรับทั้งสินค้าและบริการทุกประเภท  
เราก็จะมีความเป็นกลาง ภาษีมรดกถ้าไม่ใช่อำนาจลดการส่งออกเพราะสินค้า  
(ส่งออกมีภาษีส่งออก) ไม่สามารถแข่งขันกับตลาดโลกได้ นอกจากนั้นยังมีการกีดกัน  
ทางการค้าด้วย ภาครัฐระบบภาษีมรดกค่าเพิ่มจะไม่มีการเก็บภาษีสินค้าส่งออก  
ได้กรณีภาษีที่เสียนาในลอนดอน ๆ ให้อีกด้วย ทำให้สามารถแข่งขันกับ  
ต่างประเทศได้ วัตถุประสงค์ว่าหาหรือการกีดกัน ภาษีมรดกถ้าไม่ใช่อำนาจ  
ลดการลงทุนเท่าที่ควร เนื่องจากเก็บจากสินค้าทุกประเภทภาครัฐระบบ  
ภาษีมรดกค่าเพิ่มยอมให้หักภาษีสินค้าที่เสียไปแล้วได้ เป็นการส่งเสริม  
การลงทุน วัตถุประสงค์ประกอบการขนาดกลางและขนาดเล็ที่ไม่มีโอกาส  
เข้ายุโรปส่งเสริมการลงทุน

สุดท้ายภาษีมรดกค่าเพิ่มมีผลกระทบต่อเงินการหลีกเลี่ยงภาษีในครัว  
เนื่องจากภาษีของรัฐบาลจะเป็นหลักฐานนำไปหักภาษีของผู้ซื้อ ทำให้การจดทะเบียน  
เพิ่มเมื่อเพิ่มหน่วย การออกเงินภาษี ภาษีมรดกค่าเพิ่มมีการออกเงินภาษีหลายวิธี  
ที่สำคัญคือ การขายสินค้าหรือบริการของกิจการขนาดย่อมที่มีรายรับไม่เกิน  
100,000 บาทต่อปี ได้รับยกเว้น นอกจากนั้นก็มีการขายสินค้าทางการเกษตร  
เช่น กสิกรรม ปลูกสัตว์ การประมง ค้าปลีก ปลายัน อาหารสัตว์ เป็นต้น  
มีการยกเว้น การให้บริการทางการศึกษา การรักษานานาชาติ การให้เข้า  
สหประชาชาติเป็นต้น ยกเว้นอัตราภาษีที่เสนอว่าหมดมาในกฎหมายอัตรา  
ร้อยละ 10 อัตรานี้เป็นอัตราเพดานสูงสุด ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติโดยทั่วไป  
รัฐบาลจะออกพระราชกฤษฎีกาจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 โดยรวมภาษี  
หรืออื่นใดแล้ว เพราะฉะนั้นไม่มีการเพิ่มอีก 10 เปอร์เซ็นต์ นอกจากนั้น  
สำหรับผู้เสียภาษีรายย่อยซึ่งมีรายได้นับ 800,000 บาทต่อปี แต่ไม่เกิน  
1,200,000 บาท เก็บในอัตรา 1.5 การส่งออกสินค้าจะเก็บภาษีมรดกค่าเพิ่ม

ในอัตราศูนย์ ก็คือไม่มีการเก็บ และยังสัญญาไว้ในตอนแรกให้ทั้งหมดเลิกจ้าง  
 เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีภาษีธุรกิจเฉพาะมีหลักการเก็บเช่นเดียวกับภาษี  
 การค้าในปัจจุบัน ภาษีธุรกิจเฉพาะที่รวมอยู่เป็นธุรกิจประเภทที่ไม่อาจจ่าย  
 มูลค่าเพิ่มได้แก่ ผลิต ผลิตภัณฑการขนาคาว การเงินทุนหลักทรัพย์ เคาสิ  
 ผลิต ผลิตภัณฑการขนาคาว โรงรับจำนำ และการค้าอสังหาริมทรัพย์  
 เป็นต้น อัตราที่เรียกเก็บสำหรับธุรกิจเฉพาะนี้เป็นอัตราร้อยละ 3 เนา  
 ณนั้นสำหรับขนาคาวที่เคสิผลิตภัณฑการค้าในอัตราร้อยละ 3 ก็จะเป็นการใ  
 ในอัตราเท่าเดิมไม่เหมือนภาคเข้านี้ รัฐบาลจึงขอเสนอร่างพระราชบัญญัติ  
 มาเพื่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้โปรดพิจารณา ขอขอบคุณครับ

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : พลเรือ  
 ยัตถ์

นายอภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ : กราบเรียนท่านประธานที่เคารพ  
 กระผมอภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ ท่านประธานที่เคารพ วันนี้สภานิติบัญญัติได้กระทำ  
 เรือกว่าเป็นการปฏิวัติระบบภาษีของประเทศครั้งยิ่งใหญ่ กระผมเห็นด้วย  
 หลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ เพราะเห็นว่านับตั้งแต่ได้มีการประกาศ  
 ราชบัญญัติประมวลกฎหมายอาญาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2481 ปัญหาที่ยุ่งยาก  
 ระหว่างผู้ประกอบการค้ากับรัฐก็คือ เรื่องของภาษีเงินได้ มีการนิยามเกิด  
 ระหว่างประชาชนและรัฐในเรื่องของภาษีการค้านี้เป็นอันมาก เพราะเหตุ  
 ระบบภาษีการค้าของเรามีข้อยุ่งยากซับซ้อน มีอัตราภาษีตั้งแต่ 1  
 เปอร์เซ็นต์ ถึง 8 เปอร์เซ็นต์ ทำให้ประชาชนผู้ประกอบการที่หวังดี  
 จะเสียภาษีให้แก่รัฐบาลนั้นเกิดความสับสน และผลสุดท้ายเขาเหล่านั้น  
 ตรวจสอบและถูกเสียเงินไปเสียเงินเต็ม ทำให้ธุรกิจของเอกชนหลาย  
 ธุรกิจที่ประสบปัญหายุ่งยากเกี่ยวกับภาษี และโดยการเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่

อื่นชวรม และประกอบกับความสูงฮากคิงค้วว เป็นเหตุให้ธุรกิจของเอกชน  
 ภายประเทศต้องล้มกิจการลงไป ทำให้เป็นการขัดขวางต่อการพัฒนาประเทศ  
 ในการส่งเสริมธุรกิจของเอกชน และทำให้รัฐบาลนั้นขาดภาษีที่พึงมีได้จาก  
 ภาษีผู้ประกอบธุรกิจทั้งหลาย การที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ขึ้น กระทบคิดว่า  
 จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและอาจจะรุนแรงให้ประชาชนได้เสีย  
 ภาษีในระบอบที่เป็นธรรมนี้ กระทบหรือสนับสนุนกฎหมายฉบับนี้ในหลักการ

ท่านประธานครับ กระทบยังมีข้อบางสิ่งบางประการในบาง  
 ประเด็นซึ่งกระทบไม่เห็นด้วยอยู่ กระทบขอทราบเงื่อนไขท่านประธาน  
 ได้แก่เห็นว่า ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้แถลงว่า อัตราภาษี  
 มูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บอีกเพดาน 10 เปอร์เซ็นต์ และจะออกพระราชกฤษฎีกา  
 ไปใช้บังคับในวันหน้า โดยรัฐบาลแถลงความตั้งใจว่าจริง ๆ จะเก็บเพียง  
 7 เปอร์เซ็นต์ แต่กฎหมายเขียนเปิดช่องไว้ถึง 10 เปอร์เซ็นต์นั้น กระทบ  
 เชื่อมั่นเกินกว่าวันหน้าตราว่ารัฐบาลนี้มีความจำเป็นเกี่ยวกับการเงินที่จะ  
 หาราคาได้ให้ทั้งรัฐบาลไปจัดทำงบประมาณที่ดี เชื่อว่ารัฐบาลก็คงจะเก็บภาษี  
 7 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งที่รัฐบาลจะเก็บภาษีสูงขึ้นรัฐบาลทำได้ ไม่ต้องออกเป็นกฎหมาย  
 ทีเดียว เพราะเหตุว่าถ้าวันหน้าสภาในหลักการ และมีการพิจารณาในวาระ 2  
 วาระ 3 คือไปและกฎหมายผ่านสภา ก็แปลว่าประชาชนรับไว้ได้โดย  
 ภูมิใจใจไว้ได้เดี๋ยววันหน้ารัฐบาลต้องเอาภาษีจากประชาชน ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
 10 เปอร์เซ็นต์นั้นอันไหนเดี๋ยวดูเดี๋ยวต้องโดนแน่ แต่รัฐบาลเดี๋ยวที่จะ  
 เสนอกฎหมาย รัฐบาลเดี๋ยวที่จะกำหนดเพดานสูงเอาไว้ แล้วก็มาแถลงต่อ  
 ว่าจะจริง ๆ ไม่ใช่หรอก จะออกพระราชกฤษฎีกาเอาเกินเพียง 7  
 เปอร์เซ็นต์เท่านั้น ท่านประธานครับ 7 เปอร์เซ็นต์หรือ 10 เปอร์เซ็นต์นี้  
 รัฐบาลเอาฐานมาจากตรงไหน รัฐบาลเอาอะไรมาเป็นฐานตรงนี้  
 ในการเรียกเก็บภาษี ผมขอคำอธิบายจากรัฐบาลด้วย

ท่านประธานครับ ผมมีข้อสังเกตประการอื่น ๆ ที่จะทราบเงื่อนไข  
 ผ่านไปกลางรัฐบาลว่า คงจะมีข้อปัญหาที่รัฐบาลควรจะได้ตระเตรียมเรื่องนี้  
 ไว้สิ้นระดับเพื่อสนองรับไม่ให้เกิดปัญหาค่าเพิ่มเป็นปัญหาสูงสากที่ให้แก่ประชาชน  
 ซึ่งหนักกว่าระบอบภาษีที่เศรษฐกิจ ( กระทบผลให้ข้อสังเกตรัฐบาลใน  
 บางประการ

ประการแรกเกี่ยวข้องกับอัตราค่าเงินบาทที่ เครื่องไม้เครื่องมือ  
 ของกรมสรรพากร เพราะเหตุว่าผลคูณตามงบประมาณแผ่นดินแล้ว งบประมาณ  
 ของกรมสรรพากรไม่ได้เพิ่มขึ้นอะไรมามากนัก การนำระบบภาษี  
 มูลค่าเพิ่มมาใช้ขึ้น รัฐบาลผมเชื่อว่าฐานผู้เสียภาษีจะกว้างขวางยิ่งขึ้น และ  
 คราบโศกที่รัฐบาลไม่ได้เตรียมบุคลากรให้เพียงพอ กรมสรรพากรไม่มีเจ้าหน้าที่  
 ผลเครื่องไม้เครื่องมืออุปกรณ์เพียงพอ ผมคิดว่าประสิทธิภาพในการเก็บภาษี  
 ตามกฎหมายฉบับนี้ไม่น่าจะทำได้ดังที่รัฐบาลตั้งใจมุ่งหวังไว้

ท่านประธานครับ ยังมีประเด็นอื่น ๆ อีก กระทบผลของทราบเงื่อนไข  
 เกี่ยวกับเรื่องใบเสร็จรับเงินนี้เป็นหัวใจของภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางปฏิบัติ  
 ที่ผ่านมานั้นผู้ประกอบการต่าง ๆ มีกจะไม่มีระบบที่จะออกใบเสร็จรับเงิน  
 ให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ผู้บริโภคลูกค้าที่ใบเสร็จสินค้าก็มักจะไม่มีเรียกเอาใบเสร็จรับเงิน  
 และใบเสร็จรับเงินจะเป็นตัวจักรสำคัญในการที่จะทำให้เกิดกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม  
 สัมฤทธิ์ผลขึ้นได้ในวันนี้ และรัฐบาลเตรียมเรื่องนี้อย่างไร รัฐบาลรู้ง  
 ใดอย่างไร รัฐบาลจะทำอย่างไรที่มีผู้ประกอบการด้านและผู้บริโภคที่ซื้อหาสินค้า  
 ได้ถือใบเสร็จรับเงิน ผมขอฝากรัฐบาลไว้โดยประเด็นเรื่องนี้ ซึ่งถือว่าเป็น  
 หัวใจสำคัญของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ท่านประธานครับ ในประเด็นอื่น ๆ นั้นผมขอฝากเป็นข้อสังเกต  
 ไว้เกี่ยวกับการปฏิบัติราชการของข้าราชการกรมสรรพากร เราต้องยอมรับ



ว่าข้าราชการระดับต่าง ๆ ของกรมสรรพากรนั้น มีจำนวนไม่น้อยที่ไปตั้ง  
 บ้านประกอบธุรกิจในการตรวจสอบ และรับทำบัญชีในแบบเสียภาษีอากร  
 เมื่อข้าราชการไปประกอบอาชีพการค้า และมีวงเงินของเวลาราชการที่ตามแต่  
 ถึงการของห้างร้านบริษัทอะไรก็ตามแต่ ถ้าหากว่าข้าราชการของ  
 กรมสรรพากรที่ได้ไปตั้งสำนักตรวจสอบรับเป็นผู้จัดการดำเนินการทำบัญชีหรือ  
 รับทำหน้าที่ของกรมสรรพากรจะไปตรวจสอบได้ ท่านประธานครับ และถ้า  
 รัฐบาลเห็นว่าท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ท่านไปตั้งสำนักงานตรวจ  
 สอบภาษีขึ้นมา แล้วเป็นเอาสินค้าของชาติของท่าน ท่านก็รับทำภาษีให้กับบริษัท  
 ห้างร้าน แล้วก็เป็นภาษีไปออกก็ออกจากสำนักงานนี้ ข้าราชการสรรพากร  
 หน้าไหนจะไปตรวจสอบบริษัทเหล่านั้นได้ นี่ผมขอฝาก เป็นข้อสังเกตว่าได้  
 รัฐบาลที่จะหาทางแก้ไข ไม่ถึงขนาดมีการประกอบอาชีพนอกเหนือจากรับ  
 ราชการของข้าราชการในกรมสรรพากรหรอก แต่ต้องระวังเรื่องนี้ และทำ  
 อย่างไรที่จะให้ข้าราชการในกรมสรรพากรได้ทำการตรวจสอบภาษีห้างร้าน  
 บริษัทที่มีข้าราชการระดับต่าง ๆ ในกรมสรรพากรไปเปิดสำนักงานนั้นขึ้นได้  
 เป็นข้อสังเกตให้รัฐบาลไว้ครับ

ท่านประธานครับ นอกจากนั้นผมขอตั้งเงินบางประเด็น เป็นต้น  
 การให้สำนักงานอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้วินิจฉัยปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น  
 ก็เกี่ยวกับการใช้ภาษีระบบมูลค่าเพิ่ม คำวินิจฉัยชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร  
 นั้นถือว่าเป็นที่สุด ท่านประธานต้องแสดงให้เห็นนะครับว่า อำนาจในการเรียกเก็บ  
 ภาษีเป็นเรื่องของฝ่ายบริหาร ข้าราชการกรมสรรพากรเป็นฝ่ายบริหาร  
 ของวันหนึ่งเพื่อความสะดวกหรือเมื่อประโยชน์อะไรก็ตามแต่ของทางราชการ  
 ฝากก็ขอเสนออำนาจศาลการไปให้อธิบดีกรมสรรพากรแล้วเสร็จแล้ว อธิบดี  
 กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะวินิจฉัยคำชี้ขาดนั้นเป็นข้อยุติ แปลว่าประชาชนไม่มี



250

ทางใต้ถึงกับทางราชการใต้เลย ประชาชนจะไปใช้สิทธิทางศาลเลือกหรืออะไรต่าง ๆ ที่วินิจฉัยคดีความมีความเห็นในทางกฎหมายแตกต่างกัน แปลว่าไม่มีทางเลย เพราะมันบังคับคือไปประชาชนในประเทศคนที่ประกอบอาชีพเลือกไว้ในประเทศนั้นจะต้องคล้อยตามถ้าเลือกวินิจฉัยลงอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น เวลาที่มีปัญหาขัดแย้งมีความเห็นแตกต่างกันในเรื่องการเลือกเพราะฉะนั้นถ้าหากเราไปเลือกอธิบดีกรมสรรพากรที่ทำงานมีใจที่องธรรม ท่านวินิจฉัยอะไรต่างๆในลักษณะที่เป็นกลาง โดยความดีเห็นสูงใจของท่านจะเป็นประโยชน์ต่อประชาชนและเกิดความเห็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร แต่ถ้าวันใดท่านไม่ตั้งมั่นอยู่ในความที่องธรรม ท่านวินิจฉัยอะไรให้เป็นคุณแก่ผู้ประกอบการธุรกิจเอกชน โดยแนะนำอย่างถึงธุรกิจใหญ่ ๆ ไม่ใช่อันนั้นจะทำให้รัฐเสียประโยชน์เท่านั้น แต่จะเป็นช่องนำพาให้ถูกวิพากษ์วิจารณ์ได้ มีการประณตติมีสอบขึ้นในหน่วยงานของกรมสรรพากร เรื่องนี้เป็นเรื่องสำคัญ เพราะเหตุว่าเป็นที่รู้เป็นที่ปรากฏกันกระฉ่างชัด ว่าเวลาที่ออกตรวจสอบภาษีผู้ประกอบการที่ไม่ออกภาษีเลือกภาษี เพราะว่ามีคนตั้งบริษัทรับเงินเงินมหาศาล ก็พยายามทุกวิถีทางที่จะร้องเรียนด้วยประการต่าง ๆ ให้คนนั้นได้รับประโยชน์สูงสุดคือเลือกภาษีให้มันลดลง เพราะฉะนั้นกรมฯ เป็นข้อสังเกตกันทางรัฐบาล โดยแนะนำท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีช่วยฯ ซึ่งท่านนี้ยังอยู่ดำรงนี้

ท่านประธานครับ ในประเทศอินเดียที่นั่นกรมฯ เห็นว่า มีคนภาษีที่กำหนดไว้ 10 เปอร์เซ็นต์ วันหน้าต้องเก็บถึงแน่ รันลงมาได้ว่าถึงแน่ ถ้าให้พวกเราเก็บภาษีถึง 10 เปอร์เซ็นต์ นั่นละครับ กรมฯ คิดว่าเราที่ประชาชนผู้ประกอบการเลือกภาษีอยู่ในอัตรา 1 เปอร์เซ็นต์ 2 เปอร์เซ็นต์ 3 เปอร์เซ็นต์ ถึง 9 เปอร์เซ็นต์ ภาษีการค้า และวันหน้าเราเก็บ

UNIVERSITY OF CHULALONGKORN







252

ท่านประธานครับ กระผมมีข้อสงสัยอยู่อีกเรื่องหนึ่ง คือ เพลงนาซี ตามที่มีผู้ตีไว้ในมาตรา ๑๐/๑ ให้ใช้บัตรภาพที่ร้อยละ ๐ ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบธุรกิจประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ราชการทั่วไปหรือ คณะมนตรีเศรษฐกิจนี้ บัตรภาพที่ร้อยละ ๐ ก็เป็นเรื่องน่ารำคาญ ร้อยละ ๐ นี่เป็นเรื่องน่ารำคาญ ๆ ก็แปลว่าไม่เก็บเลขสี่ไหมครับท่านประธาน ไม่เก็บเลข เพราะถ้าเก็บ ๐ เปอร์เซนต์ แล้วก็นำมาใช้ไว้ในกฎหมายทำไม กระผมเชื่อว่ารัฐบาลคงมีเหตุผลตรงนี้ แต่เหนือกว่ากฎหมายเรื่องภาษีนี้นั้นหากที่ขง่านและท่าความเข้าใจได้ง่าย แต่จับผิดกันไปได้ ๓ - ๔ มาตราที่ไม่ไหวที่จะอ่านแล้ว โดยความเข้าใจในเรื่องภาษาของกฎหมาย ภาษาของระบบภาษีนี้อันนี้ กระผมเชื่อเหลือเกินว่าท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติแห่งสภาฯ นี้ มีท่านประธานเองอ่านแล้วก็คงเข้าใจได้สักตรงนี้ เพราะฉะนั้นการที่รัฐบาลเขียนไว้ตรงนี้คงมีเหตุผล หรือมีอะไรที่ซ่อนเร้นอยู่ซึ่งอยู่ในกฎหมายฉบับนี้กระผมก็ไม่ทราบได้ กระผมขอให้รัฐบาลได้ศึกษาความตรงนี้ให้สมาชิกแห่งสภาฯ นี้ได้เข้าใจว่าความน่าจะเป็นอย่างไร ทำให้ถึงเขียนบัตรภาพที่ ๐ ซึ่งมีค่าเท่ากับไม่ได้เก็บเลย ข้อคำอธิบายตรงนี้นะครับ และวันหน้าเขียนไว้ตรงนี้ ถ้าผมมีความในขณะนั้นผมนึกเอาไว้ เค้านี้ใช้บัตรภาพที่ ๐ เปอร์เซนต์ ร้อยละ ๐ และใช้ไว้ในกิจการต่าง ๆ ต่อไปใน วันหน้ากิจการเหล่านี้จะรับใช้ ๐ เปอร์เซนต์แล้ว ตั้งแต่เป็น ๑ เป็น ๒ เป็น ๓ เป็น ๔ เป็น ๕ เปอร์เซนต์ หรืออาจจะเป็น ๑๐ เปอร์เซนต์ก็ไม่ว่า ถึงถึงหว่านนั้นรัฐบาลทำอย่างไรครับ จะออกเป็นพระราชบัญญัติหรือจะทำอย่างไร หรือจะออกเป็นพระราชกฤษฎีกาแทนผมไม่เชื่อหรือว่าจะออกเป็นพระราชกฤษฎีกาได้ เพราะถ้าหากออกเป็นพระราชกฤษฎีกาเท่ากับสภานี้ หลงไว้สำหรับรัฐบาลไปเต็มทีในวันนี้ เพื่อที่จะได้เก็บภาษีประเภทต่าง ๆ

จากประชาชนได้ตั้งใจนึกในวินัยนี้ เพราะฉะนั้นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอะไร  
 เกี่ยวกับเรื่องภาษีของประเทศ ผมขอความกรุณาว่ารัฐบาลนี้หรือรัฐบาลใด  
 ที่แล้วแต่ขอให้ออกเป็นพระราชบัญญัติ และใน เรื่องระบบภาษีของประเทศที่จะ  
 เก็บเอาจากประชาชนนั้น ขอให้ให้ได้มีการโฆษณาประชาสัมพันธ์ประกาศให้รู้  
 เหมือนที่เทศประกาศโฆษณาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาในชุดรัฐบาลก่อน ภาษี  
 ๕ ๖ ๗ ก็แล้วแต่ไม่ควรจะเป็นเรื่องปิดบังอำพรางเพราะเราเรียกเก็บจาก  
 ประชาชน รัฐบาลควรจะมีมติว่ารู้งใจให้ประชาชนเห็นเข้ามาสู่ภาษี และให้  
 เข้ามาสู่ในระบบที่ถูกต้องด้วยความสมัครใจถึงจะถูก ไม่สมควรสร้างสิ่ง  
 รัฐบาลจะออกเป็นพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกา ถ้าจะมีมีคามอำนาจ  
 ให้ไว้ในกฎหมายฉบับนี้ ท่านประธานกรรมาเห็นด้วยในหลักการ แต่ไม่เพิ่ม  
 ฐานในอัตราภาษีที่เรียกไว้สูงถึง 10 เปอร์เซ็นต์ วันนี้รัฐบาลอาจจะต่อใจว่า  
 ฐานเป็น ๗ เปอร์เซ็นต์ แต่วันหน้าก็ให้อำนาจไว้แล้วนี้ครับ สภาให้อำนาจ  
 แล้ว รัฐบาลจะเอาเป็น ๑ เปอร์เซ็นต์ 10 เปอร์เซ็นต์ ก็อันนี้ท่าน  
 ขอใจนึกแล้ว เพราะสภาให้อำนาจแก่รัฐบาลนี้ไปแล้ว ขอขอบพระคุณครับ

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : เชิญคุณ  
 จารุกฤษดิ์ครับ

นายจารุกฤษดิ์ วสุรัตน์ : เรียนท่านประธานที่เคารพครับ  
 ขอบพระคุณ นายจารุกฤษดิ์ วสุรัตน์ ก่อนสิ้นผมคงต้องขอกราบเรียนท่านประธาน  
 วันไปถึงรัฐบาลว่า กระผมเห็นด้วยกับหลักการของร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้  
 ในข้อข้างต้น ประเด็นแรกก็คือ เราต้องยอมรับว่าปัจจุบันนี้เรามีธุรกิจซึ่งอยู่  
 ในระบบมากมาหลายเดือน เพราะฉะนั้นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นสิ่งซึ่ง  
 ธุรกิจนอกกรอบเข้ามาสู่ในระบบเสีย สิ่งจะเป็นวิถีกางซึ่งจะก่อให้เกิด  
 ความยุติธรรมในการประกอบธุรกิจการค้าอย่างอื่น แต่ข้อข้างใดก็ตามระบบ



264

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นของใหม่ ซึ่งเราเพิ่งจะภาคภูมิใจ แต่ก็ผิดพลาดประเทศ  
ไต้หวันออกมาแล้ว ผมก็มีประเด็นอยู่ 3 - 4 ประเด็นที่อยากจะฝากข้อคิด  
ฝากท่านประธานไปยังรัฐบาลด้วยครับ

ประเด็นแรกก็คือ เราคงต้องยอมรับว่าสินค้าจะมีราคาแพงขึ้น  
ในประเด็นนี้ถ้าเป็นสินค้าซึ่งเป็นของปุณเป็ล เป็นของซึ่งไม่จำเป็นเท่าไร  
ผมก็ไม่ค่อยมีอะไรที่จะขัดขวางมากนัก แต่ถ้าเป็นสิ่งจำเป็น ผมคิดว่ามัน  
คงจะเกี่ยวข้องกับประชาชนมากพอสมควร ผมคิดว่าโอกาสที่สินค้าอย่าง  
สินค้าจำเป็น เรื่องแรกเลยคือสินค้าอาหารยาโรค ซึ่งมีมูลค่าประมาณปีละ  
10,000 ล้านบาท 10,000 ล้านบาทนั้นเป็นนำเข้าเข้ามาปีละ 10 ถึง 20  
เปอร์เซ็นต์ ที่ประมาณ 1,000 ล้านบาทถึง 2,000 ล้านบาท อีก 8,000  
ล้านบาทนั้นผลิตในประเทศนี้และในระบอบเก่าภาษีการค้าเราเหลืออยู่ 1.8  
บวกกันอีก 10 เปอร์เซ็นต์ของ 1.8 ก็คือ .18 ก็กลายเป็นทั้งหมดเหลือร้อยละ  
1.85 นะครับ นั่นหมายความว่าถ้าเราซึ่งผลิตออกมาแล้วเราไป 10 บาทจาก  
โรงงานจะเหลือภาษีเงิน 18 สตางค์ครึ่ง ในระบบใหม่ถึงแม้ว่าจะคิดมูลค่า  
มูลค่าเพิ่ม สมมุติว่าออกมาจากโรงงาน 10 บาท ภาษีที่ผู้ค้าส่ง 15 บาท ภาษี  
ผู้ค้าปลีกเป็น 20 บาท อย่างไรก็ตาม ภาษีที่คิดตรงฐานแล้ว 10 บาทเรา  
ตรงค่าผู้ส่งจะเป็น 7 เปอร์เซ็นต์ หรือ 10 เปอร์เซ็นต์ก็ตาม จะกลายเป็น  
70 สตางค์ หรือ 1 บาท เพราะฉะนั้นจะเห็นได้ชัดเงินเลขตรงที่ว่า สินค้า  
ราคาจะต้องแพงขึ้นครับ

ประเด็นที่ 2 คือในระบอบใหม่นั้นจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับ  
รัฐบาลทันที เพราะฉะนั้นตรงนี้ข่าวกว่าให้เกิดปัญหาว่าจะต้องเอาเงินลงไปไหน  
เมื่อผลิตออกมา แล้วถ้าสมมุติว่าในธุรกิจของเรามีแค่คิดมีถึง 8 เดือน  
แล้วก็จะเก็บค่าส่งมาเป็นเช็คล่วงหน้าอีก 30 วัน 60 วัน นั่นหมายความว่า

CHULALONGKORN UNIVERSITY



ความว่า 7 - 8 เดือน แล้วจึงมีสภาพคล่องคือเงากลับมาท่าเวลา ตรงนั้น  
 ของโลกมันขึ้นขึ้นสูงจากของสมควาร แต่อย่างไรงี้ก็ตามก็ต้องยอมรับว่าราคา  
 ของมันไปมัน ซึ่งเป็นสินค้าจำเป็นสำหรับมนุษย์โลกมันมีอยู่ในมือด้วยเหตุผล  
 2 ประการนี้ ผลจึงความเรื่อนท่านประธานสภาไปถึงรัฐบาลว่า สินค้า  
 จำเป็นนั้นในหลายประเทศเขาไม่ได้เก็บอัตราเดียวกัน ผลสุดท้ายจะลดอาน  
 คุ้มถึงชนิดหนึ่ง เบดเก็บเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 4 เปอร์เซ็นต์ 6 เปอร์เซ็นต์  
 17 เปอร์เซ็นต์ 19 เปอร์เซ็นต์ 28 เปอร์เซ็นต์ 33 เปอร์เซ็นต์ แบ่งเป็น  
 หลายระดับแล้วแต่ความจำเป็นของภาษี ฝรั่งเศส 2.1, 4 เปอร์เซ็นต์ 5.3,  
 7 เปอร์เซ็นต์ 13, 32 เปอร์เซ็นต์ แล้วแต่ประเภทของสินค้าที่จำเป็น  
 จำเป็น เขาในเอเชียด้วยกัน ประเทศเกาหลี 2 เปอร์เซ็นต์ 3.5  
 เปอร์เซ็นต์ และ 10 เปอร์เซ็นต์ อเมริกาใต้ทวีปอีกประเทศหนึ่ง 8 เปอร์เซ็นต์  
 15 เปอร์เซ็นต์ และ 25 เปอร์เซ็นต์ และถ้าให้เงินท่าเวลาประเทศไม่ได้เก็บ  
 วรร (Rate) เดียวกันกับสินค้าทุกประเภท เพราะฉะนั้นรอให้รัฐบาล  
 นำไปถึงสินค้าซึ่งมีความจำเป็นกับความจำเป็นของประชาชนแล้วค่อย  
 เรื่องที่ 2 ที่ผลสุดท้ายจะมากท่านประธานไปถึงรัฐบาล ก็คือเรื่อง  
 ความ 18 การให้เครดิตกับสินค้าคงคลัง สรุปอย่างสั้น ๆ ว่าสินค้าซึ่งซื้อ  
 เข้ามาก่อนที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจะประกาศใช้ขึ้น รัฐบาลจะคืนภาษีนี้ให้ เพราะ  
 มีสภาพการค้าไปแล้ว ที่ประเทศนี้ก็คือว่าเมื่อเขาเลิกไปแล้วในอัตราเก่า  
 ถึงแค่ 1 เปอร์เซ็นต์ขึ้นไปจนกระทั่งถึง 9.9 เปอร์เซ็นต์ ถ้าไม่คืน  
 ให้เขาทั้งหมดที่เขาเลิกไป ไประบุว่าคืนให้ไม่เกิน 9.9 เปอร์เซ็นต์ คือ  
 รัฐบาลจะคืนเท่าไรก็ได้ นั่นเป็นประเด็นหนึ่งซึ่งอาจจะทำให้ไม่คั่งอรรถมา  
 อกอ หรือว่าเจ้าหน้าที่อาจจะมึนงงหรือคำวินิจฉัยซึ่งออกไปคืนรับ  
 ประเด็นที่ 2 คือว่าคืนให้เฉพาะสินค้าซึ่งอยู่ในคลังด้วยแล้วแต่เดือนพฤศจิกายน

256

อีเจนวราคม โดยหลักการแล้วสินค้าคงคลังก็ควรจะมี เขาเรียก เก็บใน  
 โทเวอร์ (Turn over) ประมาณสัก 4 เดือน ผมคิดว่าควรจะเป็น 4 เดือน  
 อย่างต่ำซึ่งควรจะต้องให้ ไม่ใช่น้อย 2 เดือน สินค้าซึ่งเข้ามาในคลัง  
 ต้องเคลื่อนที่หาเงิน ตลาดคน ผดศีกาอน ก็นวราคม เป็นต้นไปนะครับ

เรื่องที่ 3 ซึ่งอรรถกถากรวบรวมเรื่องทางรัฐบาล คือรัฐบาล  
 มาตราที่ จะแก้ปัญหาเรื่องการขึ้นชื่อของกฏหมายของภาษี ซึ่งเรามีกันมา  
 มาตราแล้ว แต่อ่านไปอ่านมาในมาตรา 78 เราก่าลังจะวิ่งกลับเข้าไปหา  
 ความขึ้นชื่อนี้ มาตรา 78 ระบุไว้ว่า สินค้าซึ่งขายออกไป ออกอินวอธส์  
 (Invoice) วัตถุประสงค์เพื่อใช้กับรัฐบาลทันที แต่มาตรา 78/1  
 ถ้าเพื่อสินค้านั้นเป็นบริการไม่ต้องจ่าย จ่ายเมื่อได้รับเงิน ผมว่าเราต้อง  
 ก็เอาเสียอย่างหนึ่ง มีสินค้าซึ่งขายอย่างซึ่งอินวอธส์รับแล้วกันก็ถึงเป็น  
 สินค้าและบริการอันนั้น เพราะฉะนั้นทำไมต้องไปแยกกันให้ยุ่งเปล่า ๆ  
 จะเก็บเงินไหนก็เก็บกันสักอันหนึ่ง เอารวันที่ออกอินวอธส์หรือจะเอารวันที่ได้รับ  
 ค่าระเงินเพื่อจะได้หมดปัญหาเรื่องขึ้นชื่อไปเสียนะครับ เพราะเดี๋ยวมีการ  
 สินค้าอีก มีการขึ้นชื่อบริการอีก ทำให้ยุ่งกันเข้าไปใหญ่

ประเด็นซึ่งอรรถกถากรวบรวมเป็นข้อคิดไว้ก็คือว่า ผมเชื่อมั่นเหลือเกิน  
 ว่าในระบอบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐบาลมีโอกาสที่จะเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นอีกมาก  
 เหตุผลที่เพิ่มขึ้นมากนั้นมาจากว่า พื้นฐานของ 2 ประเด็น ประเด็นแรก  
 คือ พื้นฐานของการเก็บภาษีของประเทศเราขึ้นมาจากทางอ้อมเสียส่วนใหญ่  
 คราวนี้พอภาษีมูลค่าเพิ่มออกมาทางตรง จะเริ่มปรากฏชัดขึ้นเท่านั้น แล้วจะ  
 มากมาย แล้วอย่างที่ผมกรวบรวมเรื่องว่าสินค้าจะต้องลงทะเบียน ๆ ไข  
 เป็นอย่างนั้นผมว่ารัฐบาลก็ควรจะวางแผนว่าจะเอาเงินอันนี้ไปใช้ทำอะไรที่เป็น  
 ประโยชน์กับคนจน คนส่วนใหญ่ พยายามประเทศรับ อินโดนีเซียก็เก็บเพิ่ม

CHULALONGKORN UNIVERSITY



ได้ 40 - 50 เปอร์เซ็นต์ในปริมาณที่ไร้ระบบนี้ เท่าที่ผมทราบ ถ้าเงินเรา  
 ว่างเปล่าอย่างนี้ คือถ้าประชาชนมีความรู้สึกว่าจะต้องมีเงินเพิ่มขึ้น แต่มี  
 อะไรที่จะยกยิบคืนออกมา ผมว่าตรงนี้มีค่ามาก ถ้าเมื่อเราปล่อยไป  
 อย่างนี้เงินประมาณของปีหน้าก็เริ่มทำกันอีกแล้ว ก็เป็นการที่ไปเพิ่มงบประมาณ  
 ปีหนึ่ง 10 - 15 เปอร์เซ็นต์ก็ไปจ่ายค่าเงินเดือนกับวัสดุสิ้นเปลือง โครงการ  
 ซึ่งมีความสำคัญ ซึ่งจะทำให้คนจนของเรา เกษตรกรของเรา มีฐานะดีขึ้น  
 โครงสร้าง-สัดส่วน (infra-structure) ต่าง ๆ สาธารณูปโภคต่าง ๆ  
 ก็จะดีขึ้นได้ ก็จะทำได้

ประเด็นสุดท้ายที่ผมว่าสำคัญมากที่สุดผมอยากจะเรียนก็คือว่า เมื่อ  
 ไร้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นมา ธุรกิจนอกกรอบจะปรากฏขึ้นมา ที่เสียภาษีไว้  
 ไม่ถูกต้องหรือไม่ได้เสียภาษีหรือหลบภาษี บุคคลอย่างตรง ๆ เรามีมาตรการ  
 เรื่องกีดกันความขาดหรือเปล่า ถ้าไม่มีจะเกิดปัญหาใหม่ ของฝากไว้ด้วย  
 รอบนระอุคหิย ท่านประธาน

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภาผู้แทนราษฎร : เชิญท่าน  
 อาจารย์โรสสกลรัตน์

นางโรสสกลรัตน์ : ท่านประธานที่เคารพครับ ผม โรสส  
 กลรัตน์ ขอความกรุณาขอสนับสนุนร่างพระราชบัญญัติที่รัฐบาลเสนอมา นี้ เหตุผล  
 ของกรมก็มีสั้น ๆ คือว่า ระบบการเก็บภาษีที่ไร้อยู่เดิมนี้ใช้เป็นการพิจารณา  
 จำนวนคนแล้วต่าง ๆ ไว้ในอัตราภาษีซึ่งไม่เหมือนกัน เป็นเหตุให้ผู้ประกอบ  
 ธุรกิจกับเจ้าหน้าที่ผู้เก็บภาษีต้องถกเถียงกันอยู่เสมอ เพราะว่ามีเจ้าหน้าที่  
 เก็บภาษีที่ค่อนข้างฮาร์ดที่จะเก็บให้ได้ในอัตราสูง ส่วนฝ่ายนักธุรกิจก็เห็นว่า  
 ว่าจะเก็บอีกอัตราหนึ่ง โดยเหตุนี้กรมสรรพากรจึงต้องเป็นคดีกับฝ่ายธุรกิจ  
 ปีหนึ่งหลายสิบเรื่อง เมื่อใดศาลวินิจฉัยว่าฝ่ายนักธุรกิจปฏิบัติถูก  
 กรมสรรพากรนั้นก็ทำให้สิ้นเปลืองงบประมาณของรัฐบาลก็จะต้องไปเสียค่า



238

ธรรมนิยม คำทนายชนลิกฝ่ายหนึ่ง กระหม่อมขอกล่าวอย่างเช่น เรื่องสินค้าชนิดหนึ่ง ซึ่งมีชนิดวิจิตรวิเศษ ทราย น้ำ กรวด ผสมกันแล้วใส่ถ้ำใบซึ่งเป็นหม้อกลม ๆ ส่งไปความลุ่มลึกซึ่งทำการก่อสร้าง เรือก็เห็นว่า คนก็คิดผสมเสร็จกรณีเมืองสินค้าอย่างเดี๋ยวนี้ครับ ถ้าถือว่าเป็นจ้างทำของ- ภาวซึ่งสูงส่งกว่า การขายประมาณเท่าตัว ฝ่ายผู้ประกอบการธุรกิจก็เสียภาษีเป็นการขาย กรมสรรพากรบอกว่า เป็นภาษีการผลิต คดีเมืองเรื่องเดี๋ยวเท่านั้นครับ ต้องอยู่ในสามถึง 4 - 5 ปี ศาลฎีกาจึงนิยามเข้าไปเมื่อวันที่ 16 กรกฎาคมนี้เองว่า เป็นการขาย ส่วของคดีนี้มีผลต่อศาลเองก็เป็นปัญหา ศาลล่างบอกเป็นการขาย นอนมาถึงศาลฎีกา ศาลฎีกาพิจารณายกเป็นการขาย เรื่องกว่าจะตกลงกันไว้ใช้เวลาคี่ง 4 - 5 ปี เพราะฉะนั้นเมื่อมีระบบภาษีใหม่เป็นประเทศมูลค่าเพิ่ม เช่นนี้ การเก็บภาษีก็จะสะดวก และทำให้ฝ่ายผู้ประกอบการค้ากับฝ่ายรัฐบาลไม่ต้องมาโต้เถียงกัน แต่กระหม่อมมีข้อกังวลใจลุ่มลึกเดี๋ยวครับคือชื่อของภาษีที่โปรดใช้คำว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม กระหม่อมเห็นใจทางฝ่ายผู้ว่างกฎหมาย เพราะว่าไปซื้อเอาค่าแรง ค่าวัสดุ และค่าเช่า (Value added tax) แต่ว่าถ้าคนทั่ว ๆ ไป เขามันนั้นเดี๋ยว เขาต้อง มีเงินส่งต่อมูลค่าตรงกลาง ค่ามูลค่า ออก 2 ค่าเท่านั้น กลายเป็นภาษีเพิ่ม คนก็จะเข้าใจว่าที่ออกกฎหมายมานี่เป็นการเพิ่มภาษี ดังนั้นกระหม่อมขอความกรุณาทางรัฐบาลว่า เมื่อออกกฎหมายชนิดนี้ออกไปแล้ว ขอความกรุณาได้โปรดทำความเข้าใจให้ประชาชนเข้าใจได้ว่า เป็นเรื่องระบบการเก็บภาษีซึ่งพึงการให้เป็นระเบียบขึ้นเดี๋ยวกับไม่ใช่อะไรเป็นการเพิ่มภาษี จะทำให้ทุกคนสบายใจ ขอขอบคุณครับ

มีปฏิปักษ์หน้าที่ชนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : คุณวิรัชครับ

นายวิรัช โทสุวรรณจินดา : กราบเรียนท่านประธานสภา

ที่เคารพ นายวิรัช โทสุวรรณจินดา ผมมีความเห็นสนับสนุนในการเสนอว่า



พระราชบัญญัติฉบับนี้ เพราะเห็นว่าการผูกขาดภาษีการค้าของเรานั้นได้ใช้มา  
 ไป ๓๐ ปีแล้ว ก็สมควรที่จะได้มีการเปลี่ยนแปลง และผมเชื่อว่าระบบ  
 ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะช่วยทำให้รัฐบาลสามารถเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย  
 มากขึ้น และก็จะเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาลมากขึ้น ระบบการใช้ใบเสร็จก็ควรจะ  
 เป็นการแพร่หลาย สามารถจะใช้ใบเสร็จอ้างอิงได้เมื่อมีข้อที่จะต้องมีการ  
 ตรวจสอบ แต่ถ้าท่านประธานตริย มีประเด็นอยู่ ๒ - ๓ ประเด็นที่ผมอยากจะ  
 อภิปรายเรื่องผ่านไปถึงรัฐบาล ในกรณีที่ให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ให้ได้ผลนั้น  
 ประการแรกก็เพื่อจะหลีกเลี่ยงให้ผู้เสียภาษีนั้นเกิดความสับสนในการ  
 เสียภาษี จะทำอย่างไรก็ตามแล้วแต่ที่เขาเสียภาษีแล้วจ่ายและสะดวก จะมีวิธีการ  
 ควบคุมอย่างไร การขึ้นเสียภาษีอย่างไร รัฐก็มองว่าจะต้องเสียภาษีอย่างไร  
 ภาษีแล้ว แล้วเราจะทำให้เขาเกิดความเต็มใจในการเสียภาษี อันนี้ฝาก  
 ไปถึงรัฐบาลด้วย

ประการที่ ๒ การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องมุ่งไปยังผู้มีเสีย  
 ภาษีโดยตรง คืออย่าให้สามารถผลักภาระไปถึงผู้มีบริโภคได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น  
 ว่าจะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นภาษีผู้บริโภค การที่เราบอกว่าจะใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
 แล้วไม่ระวังก็ยิ่งนึกเหมือนกับที่เราไปทานข้าวในโรงแรม ทานข้าวเสร็จ  
 ก็อาหาร ๒๐๐ บาท แล้วเวลาจ่ายจิ้ง ๆ อาจจ่าย ๒๔๐ บาทเพราะบวก  
 ภาษีการ ภาษีไป บวกค่าภาษีเข้าไป ซึ่งเป็นภาษีที่ผู้บริโภคต้องเสีย แต่  
 ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเราเก็บจากผู้ผลิตเก็บจากผู้บริโภค ไล่ไปสู่วิธีบริการ  
 เพราะฉะนั้นจะอย่างไรที่จะให้ระบบภาษีนี้นั้นตรงกับผู้ที่จะต้องเสียภาษีโดยตรง  
 จะทำได้สามารถผลักภาระภาษีไปถึงผู้ซึ่งเป็นผู้ใช้บริการหรือประชาชนธรรมดา  
 ทั่วไปได้





260

ประการที่ 3 ประการนี้ผมถือว่าเป็นเรื่องที่สำคัญ คือท่ามกลางเจ้าหน้าที่ของรัฐจะช่วยเหลืออำนวยความสะดวกในระบบที่เกื้อหนุนต่อการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ซึ่งเป็นผู้ผลิตทุกชิ้นตอนต้องเสียภาษีเมื่อถูกขึ้นสินค้าต้องเสียภาษีจะมีวิธีการที่จะก่อให้เกิดความรวดเร็วในการออกใบรับรองว่า ได้มีการเสียภาษีแล้วในการเคลื่อนย้ายสินค้า สามารถจะเสียภาษีคืนได้โดยสะดวกรวดเร็วทันต่อธุรกิจที่กำลังเปลี่ยนแปลงไป ระบบที่เราปรับปรุงทางราชการเนื่องเกื้อหนุนต่อการเก็บภาษีนี้ขอครับ ท่านประธานที่จะทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นประสบความสำเร็จในการนำมาใช้ เราอาจจะต้องรอกันมาถึง 30 ปีกว่าที่จะได้มูลค่าถึงภาษีมูลค่าเพิ่มในสภานแห่งนี้ กว่าที่จะได้ลอกกฎหมากฉบับนี้ออกมา แต่ผมขอฝากให้กฎหมายฉบับนี้เมื่อออกไปแล้วสามารถนำมาใช้ได้ในทางปฏิบัติได้อย่างดีผลและมีประสิทธิภาพ ก็ขอฝาก 3 ประเด็นนี้ไว้ ฝากไปถึงรัฐบาล ขอพบรพคุณครับ

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ท่านรัฐมนตรีครับ

นายสุชาติ สิงห์เสนห์ (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง) : กราบเรียนท่านประธานสภาที่เคารพ ท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติ ผมขออนุญาตชี้แจงข้อซักถามของ ท่านสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติ มีรองท่านปกติที่ให้ความสนใจอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ว่าในกฎหมายเขียนไว้ว่าร้อยละ 10 และเมื่อทางสภาให้อำนาจไปแล้วรัฐบาลจะไปทำเป็นอัตราไม่ใช้ร้อยละ 7 และก็ให้ข้อคิดที่ว่า ภาษีอัตราก้าวหน้าสูงจะเกิดการหลีกเลี่ยงภาษี ประเด็นที่ว่าถ้าเก็บภาษีในอัตราสูงแล้วจะเกิดการหลีกเลี่ยงภาษีนั้น ทางรัฐบาลมีกระทรวงการคลังเองก็เห็นด้วยว่า ภาษีนี้อัตราก้าวหน้าสูงเกินสมควรจะทำให้มีความจำเป็นหรือคุ้มค่าที่จะไปผลักเสีย และสาเหตุนี้เองที่ทำให้

รัฐบาลได้กำหนดค่าเพิ่มไว้ในอัตราร้อยละ 7 ที่ปีถัดมาที่ว่างตัว  
 ภายในกฏหมายจึงเขียนไว้อัตราร้อยละ 10 ค่านี้ได้เกิดความกังวลอยู่  
 ตลอดเวลาว่าวันหนึ่งจะต้องไปถึง อุตสาหกรรมจะเดือดร้อนถ้าได้จากประเทศต่าง ๆ  
 ผู้ชำระบทค่าเพิ่มนี้แล้วก็จะพบว่าอัตราร้อยละ 10 เป็นอัตราที่ใช้นั้น  
 เป็นส่วนใหญ่ ถ้าเป็นประเทศในยุโรปแล้ว อย่างเช่นประเทศอังกฤษเขาเก็บ  
 ร้อยละ 17.5 แต่ประเทศใดที่ไปมีตราที่ใช้นั้นเป็นอัตราร้อยละ 10  
 ทั้งนี้เพราะภาษีที่จะได้จากมูลค่าเพิ่มระบบนี้จะป็นจำนวนที่ใกล้เคียงกันกับ  
 มูลค่าหรือผลผลิตที่รวมของประเทศ อย่างโรที่ค่ามรัฐบาลนั้นก็เขื่อนั้นว่าไม่  
 จะต้องเก็บภาษีถึงร้อยละ 10 และถ้าการบริหารงานหลังมีประสิทธิภาพร้อยละ  
 7 ก็น่าจะทำงานกันได้ ทั้งนี้ทางคุณปลัดก็ถามว่าร้อยละ 7 เอามาจากไหน  
 ความเข้าใจทั่วไปก็มาจากการรับรองว่าไม่จำเป็นจะต้องถึงร้อยละ 10 แต่  
 หลักเกณฑ์ที่แท้จริงอยู่ตรงที่ว่า จะต้องเป็นอัตราที่จะทำให้รัฐบาลได้รายรับมา  
 เท่าที่จำเป็นงบประมาณได้เป็นสองเท่า เนื่องจากขณะนี้งบประมาณแผ่นดิน  
 ใช้จากเงินประมาณร้อยละ 17.5 ของผลผลิตที่รวมของประเทศ ภาษีถึง  
 ร้อยละ 17.5 เพราะฉะนั้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 นี้ ก็เชื่อว่าเป็น  
 อัตราที่ได้ผลดีรองค่อนข้างจะมาก นอกจากจะต่ำกว่าอัตราร้อยละ 17.5  
 แล้วก็ยังมีหลายส่วนที่มีการยกเว้น เช่นภาคเกษตร ผู้มีรายรับค่ารวมทั้ง  
 ผู้ส่งออก เป็นต้น อัตราร้อยละ 7 ถ้าเทียบกับภาษีการค้าปัจจุบันก็จะเห็นว่า  
 ผู้ที่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วอยู่ในวิสัยที่จะเสียได้ ยกตัวอย่างเช่นผู้ผลิตทั่วไป  
 ในขณะนี้เสียภาษีการค้าอยู่ร้อยละ 9.9 ผู้ผลิตโดยทั่วไปเมื่อมาเสียภาษี  
 มูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 จึงย่อมจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีลงไปได้มาก  
 เพราะนอกจากอัตราจะลดลงแล้วยังเสียเงินเติมนับแต่เสร็จ ถ้าเทียบกับ  
 ภาษีการค้าที่เสียภาษีการค้าร้อยละ 8.25 แล้ว เสียในอัตราร้อยละ 7



ก็คิดว่าจะยอมรับเขาไปได้มาก หรือกิจการโรงแรมหรือว่าไนท์คลับที่เสียผลประโยชน์ 16.5 ถ้ามาเสียร้อยละ 7 ก็คงจะผ่อนปรนไปได้มาก เพราะฉะนั้น เราจะไม่ได้ขึ้นเสียงคัดค้านจากนักธุรกิจดังกล่าว ร้อยละ 7 จะเป็นการประหลาดกว่า มีบางธุรกิจที่ขอเสียในอัตราต่ำกว่าร้อยละ 7 หรือขอไม่เสีย และถ้าพิจารณาในเรื่องที่ว่าผู้เสียภาษีสามารถเอาภาษีจี้กลับมาหักจากภาษีอากรได้ ถ้าพิจารณาว่ารายรับเงินค่าไฟไม่ถึง ๑๐๐,๐๐๐ บาท ก็ไม่ต้องมาชำระแบบ เช่นนั้นแล้วภาระภาษีร้อยละ 7 ก็คงจะรับได้ ทางกรมสรรพากร เพื่อที่จะปฏิบัติงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จำเป็นจะต้องมีอัตราค่าสิ่งเพิ่มขึ้น ขอขอบคุณที่คุุณภักดีให้ความสำคัญในเรื่องนี้ แล้วก็ได้กรุณาชื่นชม กรมก็กำลังรายงานประมาณ ค่าสิ่งของอัตราของ ก.พ. อยู่ ในเรื่องใบเสร็จรับเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ไม่ได้ ถ้าไม่มีการทำใบเสร็จรับเงินอย่างกว้างขวาง ก็ไม่ เพราะขอคิดที่ว่าให้เอาภาษีจี้กลับมาหักจากภาษีอากรนั้น ภาษีซื้อต้องมิใบเสร็จรับเงิน เพราะฉะนั้นต้องมีการดูแลให้มีการออกใบเสร็จรับเงินทุกครั้งที่มีการทำธุรกิจ การออกใบเสร็จรับเงินนี้จะมีสิ่งจูงใจ มีมาตรการอย่างไรบ้าง ถ้าหากว่าเป็นผู้ประกอบการใหญ่ เขาก็ย่อมมีการออกใบเสร็จรับเงินกันเป็นธรรมดาอยู่แล้ว โดยเฉพาะกิจการอุตสาหกรรมที่เฉพาะเสียภาษีการค้าเป็นประจำ ร้อยละ ๑.๑ เราทำใบเสร็จรับเงินอยู่แล้ว กิจการที่เข้าตลาดหลักทรัพย์ กิจการที่มีการร่วมทุน เพราะถ้าไม่มีการขาย ถ้าไม่มีการออกใบเสร็จรับเงิน แม้กระทั่งจะหวังที่จะผลภาษีได้บ้างก็จะเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตขึ้นได้ ทำให้ธุรกิจเสียภาษีไปในที่สุด กิจการขนาดย่อมที่มีรายรับแต่ละปีไม่ถึง ๑๐๐,๐๐๐ บาท ก็อยู่ลดหย่อนไม่จำเป็นจะต้องเพิ่มเรื่องใบเสร็จรับเงิน นอกจากนั้นในกฎหมายนี้ก็ยังมีมาตรการผ่อนผันว่าการซื้อที่ไม่เกิน 500 บาท ผู้ขายไม่ต้องออกใบเสร็จรับเงินก็ได้ มีอยู่มาตรการหนึ่งที่จะทำให้การออก

ทุนเสรีรับเงินมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นก็เพื่อหลักที่ว่า เอกาชีชื่อมาทักกาชีราช  
 เพราะฉะนั้นถ้า เป็นบริษัทที่จะต้องเลือกกาชีราชอยู่แล้ว แล้วไปซื้อของซื้อบริการ  
 จากธุรกิจอื่น บริษัทที่มีขนาดใหญ่มักต้องเรียกโองงโอบเสรีรับเงินจากผู้ถือหุ้น  
 หรือคือผู้ถือหุ้นมา เพื่อให้สามารถเลือกกาชีชื่อมาทักกาชีราชได้ เมื่อมีความ  
 ว่า เป็นจะต้องเอาโอบเสรีรับเงินแสดงกาชีชื่อเพื่อทักกาชีราชเช่นนี้ การที่จะ  
 เรียกโองงโอบเสรีรับเงินก็ย่อมจะมีความเป็นจริงขึ้นได้มาก ที่ได้  
 ทุนหรือสิ่งเกิดเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการของข้าราชการกรมสรรพากรนั้นเขาก็  
 มีระเบียบแบบแผนอยู่ ห้ามไม่ให้ข้าราชการกรมสรรพากรไปทำงานที่จะ  
 มีผลความเป็นอิสระในเรื่องการทำหน้าที่ ที่มาจนถึงมาถึงหมักบางเงินเรื่องการ  
 ประกอบอาชีพนั้นเข้าใจว่าคงไม่ผิดใจ ขอเรียนว่าตามธรรมนูญการปกครอง  
 รัฐมนตรีจึงต้องไม่ประกอบอาชีพหรือมีตำแหน่งในธุรกิจที่ทำกำไร ก็ขอเรียน  
 มาไว้ด้วยเมื่อมีความผิดใจ เรื่องให้อำนาจอธิบดีมีสิทธิวินิจฉัยชื้อชื่อนั้น  
 มีทั้งเรื่องอธิบดีที่ไม่ได้มีอำนาจมากขนาดนั้น กรณีที่ผู้เลือกกาชีเห็นว่า  
 วิจัยยังไม่ชอบก็ฟ้องร้องคดีที่ถึงที่สุดได้ มีอยู่เรื่องหนึ่งที่อุปภิบาลได้ถามก็คือว่า  
 กาชีเงินได้มีอัตราร้อยละ ๕๐ ก่อนบ้างจะสูง ผู้ซึ่งใช้ความอุสาหะหาหาได้  
 โองงโอบงโอบรัฐบาลจึงหนึ่งจะทำให้เกิดความที่ออส มีนั้นก็เป็นการจริง  
 ให้ความคิดอันนี้ทางกระทรวงการคลังเองก็ชอบรับ และในการทำ  
 ใครงสร้างกาชีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่จะมาสู่กาชี ก็จะมี  
 ปัญหาตามที่อุปภิบาลไว้ในใจแล้ว ถ้ามีอะไรที่ขอได้ให้ความรู้ด้วย มีเรื่อง  
 กาชีอัตราร้อยละ ๐ ว่าเป็นเรื่องแปลกเขียนไว้ทำไม หมกที่ว่าแปลก มาตรา  
 ๕๐/1 กาชีอัตรา ๐ มีอย่างนี้ กาชีมูลค่าเพิ่มมีหลักว่าทุกคนที่ทำธุรกิจจะต้อง  
 มีกาชีอัตราร้อยละ ๗ ยกเว้นกาชีธุรกิจเฉพาะของธนาคารร้อยละ ๖ ทุกคน  
 ต้องมีกาชีอัตราร้อยละ ๗ เอกาชีชื่อมาทักได้ ว่าโอบแล้วเมื่อเฉพาะหมักบาง



จึงเรียกว่า มูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีบางกรณีเช่นเมื่อส่งออก การส่งออกนั้นก็ไม่ใช่  
 ส่งเสียในการส่งออกโดยไม่ได้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออก ในระบบภาษี  
 มูลค่าเพิ่มสากลเพื่อไม่ต้องเก็บภาษีการส่งออก เราจะต้องคำนวณว่าภาษี  
 มูลค่าเพิ่มสำหรับการส่งออกเป็นอัตรา 0 เพื่อให้มีผล 2 ประการ  
 ประการแรก การส่งออกนั้นไม่ต้องมีภาษีอากรไปส่ง ประการที่ 2 ภาษีที่  
 คิดกันมาเกี่ยวกับสินค้าที่ส่งออกนั้นไปลดคืนได้ทั้งหมด ถ้าแนวคิดการนี้เกิดขึ้นไม่มีการ  
 การที่จะสร้างค่าของภาษีไม่ให้สินค้าที่ส่งออกตลาด เราก็ไม่คิดท้วง เปรียบ  
 เป็นกลไกสากลเช่นกันทุกประเทศ นั่นเป็นเหตุผลของภาษีอัตรา 0

ที่นี้ขอเรียนตอบคำถามของคุณจิราภรณ์ สินค้ามีราคาแพงขึ้นจริง  
 หรือไม่ ถ้ามองในภาพรวมแล้วสินค้าไม่น่ามีราคาแพงขึ้น รัฐบาลคงคงแล้วว่า  
 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำระบบนี้มาใช้ ไม่ใช่เอามาใช้เพื่อหาจำนวนภาษีเพิ่มขึ้น  
 ไม่ได้มาหาหาเงินเพิ่มขึ้น บางคนคงนึกในใจว่าวันหลังก็คงจะหา รัฐบาล  
 ไม่มีนโยบายที่จะเอาระบบนี้มาใช้เพื่อหาภาษีเพิ่มขึ้น ต้องการภาษีไม่มากกว่า  
 เพิ่มแค่เกลื่อให้กระจายไปตามบุคคลที่เพิ่มมูลค่ากันสินค้าและบริการนั้น ๆ เม  
 ไม่ต้องการภาษีเพิ่มขึ้น ถ้าไม่จริงว่าของแพงได้ ถ้าว่าของแพงก็คงมองว่า  
 เช่นถ้าจะไปดู รถยนต์ขนาดเล็กลำปางที่เจ้าของคงจะจอดอยู่แล้ว ถ้าไป  
 ซูเปอร์มาร์เก็ตเกิดเสียร้อยละ 7 เพิ่มเสียร้อยละ 0 และจากซูเปอร์มาร์เก็ต  
 ก็ถึงมือผู้บริโภคตรง ถ้าของมีดีของแพง แต่ถ้าของว่าซูเปอร์มาร์เก็ตสามารถ  
 เอาภาษีขึ้นมาหักได้ แล้วก็จะเอาไปตั้งหน้าตั้งตาที่จะผ่าน 7 เปอร์เซ็นต์  
 ไปให้ผู้บริโภคตรงนัก ของก็ไม่น่าจะแพงขึ้น ที่นี้ถ้าจะมาดูอีกมุมหนึ่ง ภาษีการค  
 เขาเคยเสียกันในอัตราต่าง ๆ หลายอัตราร้อยละ 9.9 ก็เสียกันเป็นส่วนใ  
 ร้อยละ 10.5 ก็เคยเสีย ร้อยละ 8.25 ก็เคยเสีย อุตสาหกรรมส่วนใหญ่  
 ก็เสียร้อยละ 9.9 ถ้าไปผูกกับท่านเหล่านี้ว่าท่านจะชำระของแพงหรือ



เราอาจจะบอกว่าของไม่แพง แต่ถ้าเราอาจจะมากขึ้น ผมจึงยืนยันว่าถ้าไม่ฝืน  
 ระยะเดือนสองเดือนแล้ว ระยะปานกลางแล้วของไม่น่าจะแพงขึ้น แต่คุณ  
 จิราภรณ์เป็นห่วงสาขาโรค สาขารักษาโรคเป็นเรื่องซึ่งได้ยกขึ้นมาพูดกันมาก  
 ประเด็นที่ว่าเมื่อผลิตก็เสื่อภาณี อากาศจะร้อนว่ามันก็จริงแล้ว เสื่อภาณีเมื่อมี  
 การจำหน่ายออกไปเท่านั้น กรณีที่คุญจิราภรณ์ให้ตัวอย่างว่าในหลายประเทศ  
 มีตราภาษีมูลค่าเพิ่มไม่จำเป็นต้องเป็นอัตราเดียวก็ได้ ของเราก็ไม่ใช่มีตรา  
 ภาษี 1.5 เปอร์เซ็นต์ก็มี สำหรับธุรกิจขนาดเล็กร 3 เปอร์เซ็นต์ก็มี  
 สำหรับขนาดกลางที่ซับซ้อนก็เป็นพิเศษ และ 7 เปอร์เซ็นต์สำหรับทั่วไป  
 และยังมีตราสูงอีก เพราะฉะนั้นมีอัตราแตกต่างกันหลายอัตราอยู่แล้ว และถ้ามี  
 รัฐบาลอื่น ๆ ก็ขึ้นสิริบจึงมีค่าคงคลัง 2 เดือน ก่อนเข้าระบบมูลค่าเพิ่มจะคิด  
 การค้าการค้าที่ไม่เกินร้อยละ 9.9 ตรงนี้กับมาตรฐานโลกที่สุด ถ้าใครมีวิธีคิดว่า  
 รัฐบาลบอกก็แล้วกันสินสิริบจึง ประเด็นที่ว่ายังมีธุรกิจบางเรื่องจะว่าอาจ  
 ขึ้นบ้างไม่เชิง ภาครัฐการค้าไม่ใช่ว่าจะว่าอย่างไร จะกลับไปสู่หรือคิดถึงเดิม  
 ของภาณีการค้าหรือไม่ ขอยืนยันว่ามีมาตรา 77/5 ซึ่งมีการกำหนดกรณีที่จะมี  
 การวินิจฉัยได้ถึงที่สุด ความเป็นห่วงธุรกิจขนาดเล็กรว่าจะเข้าระบบหรือไม่  
 ธุรกิจขนาดเล็กรจะเข้าระบบโดยเหตุผลหลายประการ ที่สำคัญคือถ้าเป็น  
 รัฐบาลสินค้าให้แก่งานที่อยู่ในระบบ เช่น ถ้าผลิตส่งวัตถุดิบให้โรงงาน  
 อุตสาหกรรมแล้ว โรงงานอุตสาหกรรมเราต้องการใบเสร็จจะส่งภาณีหรือไป  
 ภาณีเขาเขา ผลก็จำเป็นจะต้องเข้าระบบ นั่นเป็นวิธีหนึ่ง คือถ้าจะค้า  
 ภาณีกับผู้ที่อยู่ในระบบก็ต้องเข้าระบบ มิฉะนั้นแล้วก็ต้องออกไปนอกระบบ  
 อีกกรณีหนึ่งที่จะเข้าระบบได้ก็คือว่า ถ้าหากว่าเข้าไปซื้อสินค้าหรือซื้อบริการ  
 จากผู้มีภาณีหรือภาณีมา ซึ่งถ้าไม่มีภาณีเขาเขาคืนให้หมด ตรงนี้ก็แปลก  
 ไม่เคยมีใครนึกมาก่อน ถ้าไม่มีภาณีหรือภาณีแล้วไม่มีการขายของเลย

CHULALONGKORN UNIVERSITY



เดือนนั้นไปขอคืนเขาคืนให้หมด แต่ถ้าไม่เข้าระบบ ไม่อยู่ในระบบเขาก็ไม่คืนให้ ตรงนี้จะชวนให้คนเข้าระบบ เพราะฉะนั้นตรงจุดนี้ถ้า ๗ กับ ๖ ๖๓ ๗ ก็จะไม่เข้าระบบ เราก็ถึงขั้นอื่นว่า มีรายได้นับถึง 800,000 บาท ไม่ให้เข้าระบบ เพราะว่าไม่ควรมีอะไรเท่าไร รอบคุณ คุณโอบอ้อม โอบอ้อม คุณโอบอ้อมว่าควรจะทำความเข้าใจกับประชาชนให้ดีขึ้นเรื่องอื่น เรื่องนี้กระทรวงการคลังโดยเฉพาะผ่านเข้าไปที่กรมสรรพากรขอปรับ

ต่อไปถึงเรื่องสิ่งเกิดของคุณวิชัย ประการานร รมช.พาณิชย์จะตั้ง สหภาพและจ้าง นี่เป็นหลักซึ่งกระทรวงการคลังหรือผมเองก็เห็นด้วย มีหลาย เรื่องที่โดนกันไปแล้ว สกคิดว่าอย่างอย่างเช่นว่า หลักทั่วไปคือภาษีนี้ต้องจ่าย ต้องทำส่วยพวก เช่น ถ้าไปดูร่างเมื่อปี พ.ศ. 2552 จะพบว่า คนที่อยู่ในระบบภาษีอากรจะเข้าระบบต้องยื่นขอขออนุมัติคือยื่นเพื่อเข้าระบบ เราก็ใช้หลักที่ คุณวิชัยได้บรรยายไว้ ถ้าคนอยู่นอกระบบขอเข้าระบบเบื้องต้นจึงเท่านั้นเอง ก็เข้าได้แล้ว เราต้องการให้จ้างไม่ต้องไปรอลงทุนมีเงินทองจึงยื่นก็อยู่ในระบบ เริ่มขอ จีพีเอส (GPS) ภาษีได้เลข

ประเด็นที่คุณวิชัยบรรยายว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ควรจะผ่านค่า ไปที่ผู้ยื่น ประเด็นนี้ค่อนข้างจะยาว ขอเรียนว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีกำหนด ราคาตามสินค้าและบริการและก็บวกร้อยละ 7 ตรงนี้เป็นภาษีอากรของธุรกิจ และเป็นภาษีซื้อของผู้หนึ่ง เป็นภาษีที่เขียนเพิ่มบนราคาสินค้าตรงกันข้ามกับ ภาษีการค้า เนื่องจากเรื่องนี้เป็นเรื่องซับซ้อนเพราะฉะนั้นขอ มีเรื่องซึ่ง คุณวิชัยเน้นอยู่เรื่องหนึ่งจะว่าเรื่องสุดท้ายก็คือว่า การคืนภาษีซื้อให้ไปผู้ หนึ่งขอ ผมขอขึ้นชื่อว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถ้าการคืนภาษีไม่ดีระบบที่นี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มต้องไปเน้น คือจะไปเพิ่มประสิทธิภาพของการคืนภาษี สกคิดว่าถ้า ถ้าเดือนไหนขึ้นสินค้าเป็นจำนวนมากจนถึงมีภาษีซื้อเป็นจำนวนมาก ถ้า



พบมีการขายสินค้าและการจะตั้งสินค้าให้ใหม่ การตั้งภาษีจะต้องทำให้เร็ว  
 และก็มีประสิทธิภาพ มีฉะนั้นระบบนี้คือไม่ได้ ผมได้มีโอกาสพิจารณาหรือ  
 ท่านอธิบดีในเรื่องนี้ เป็นท่านเองว่ามีคนบางคนเราคิดว่ากรมสรรพากร  
 ตั้งภาษียาก บางคนก็เคยมีประสบการณ์ นั้นเป็นเรื่องอดีตแล้วท่านก็เห็นว่า  
 อย่างนั้น เมื่อใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มการตั้งภาษีต้องมีประสิทธิภาพ มีฉะนั้นแล้ว  
 ระบบนี้คือไม่ได้ เพราะคิดก็อยู่ว่า ภาษีอากรจะชำระโดยตั้งภาษีขึ้น ถ้ามี  
 ภาษีขึ้นแล้วไม่มีการชำระก็เอามาขึ้น เก็บไว้เฉย ๆ ไม่ได้ เพราะฉะนั้น  
 ขณะนี้กรมสรรพากรกำลังซื้อคอมพิวเตอร์จำนวนมหาศาลเพื่อเก็บข้อมูล เพื่อ  
 ตั้งภาษีให้มีประสิทธิภาพอย่างมีประสิทธิภาพ ขอขอบคุณครับ

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : คุณอำนาจ  
 สอนถิ่นศาสตร์ เชิญครับ

นางอำนาจ สอนถิ่นศาสตร์ : ท่านประธานที่เคารพครับ ผมมี  
 ท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติฝากข้อสังเกตและข้อสงสัยจากท่านรัฐมนตรีแล้ว แล้ว  
 วิเคราะห์จากการมีอาชีพที่ทราบว่าภาษีที่ขึ้นแล้ว ๆ มากี่สอนให้คนหลงกลวง  
 ฉลาดอย่าง อย่างไม่ได้ทำการคำนวณจะตั้งขึ้นเสียภาษีการตัว ก็เห็นด้วย  
 ทุกอย่างจับตัวในหลักการ แต่มาคิดใจที่ท่านรัฐมนตรีเมื่อครั้งมีท่านอธิบดี  
 ของท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติ บอกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ท่านอธิบดีถึงส่วนดีในการ  
 ปิดเก็บ และส่วนดีของประชาชนมีเสียจริง ๆ แล้วก็ได้ตั้งการจะหาเม็ด  
 เงินเพิ่มขึ้นท่านอธิบดีจริง ๆ ในเมื่อสภานิติบัญญัติเรื่องนี้ ผมขอถามว่า  
 ผู้ทรงเกียรติของสภานิติบัญญัติถูกประชาชนคิดว่าเราหาความเป็นธรรมหรือ  
 ความถูกต้องให้เขา ท่านเองท่านก็รับปากกับท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติอีกหลาย  
 ปีว่าท่านสภาจะสร้างความสำเร็จให้หนักขึ้น แต่ตลอดเวลาที่ท่านจะนำ  
 เสนอชื่อของภาษีนี้ไปลงจากสภาต่างประเทศมาเป็นคำรับ มูลค่าเพิ่ม ภาษี





๖๘๘

คนเสียภาษีที่รู้สึกด้อยอยู่แล้ว พอออกเงินก็ยิ่งหนักใหญ่ เพื่อให้เกิดความนึกถึง  
 ว่าสภาพอื่นทรงเกียรติได้ก็กลับสิ้นความเป็นธรรมกันมาผู้ด้วยกับที่รัฐบาลเสนอ  
 มา ผลของถามว่าถ้าเมืองจะเป็นชื่อสมมุติขอครีบว่า ภาษีเป็นธรรม ภาษีนี้แท้จริง  
 ภาษีออกสอง ภาษีจากราสได้สุทธิต่อไรอย่างนี้จะคิดว่าค่าว่า เพิ่มขึ้น ถ้าเมื่อ  
 ผ่านกันไปแล้วก็จะบอกว่าเป็นขอเข้ามาอยู่ฝึกเพื่อที่เพิ่มให้เรานี้แล้ว แล้วก็  
 เกิดการต่อสู้กันจนกระทั่งในทางว่าคือ ถ้าในหลักการผมเห็นด้วย ผลไรขอ  
 ชื่อผมคิดว่าน่าจะสงเคราะห์ความร่วมมือจากประชาชนโดยไม่ได้ไปกุ่มงบประมา  
 คำว่า เพิ่มขึ้น จริง ๆ กลับคิดว่าเป็นว่า ขอบพระคุณครับ

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : เชิญคุณปลัด  
 ครับ

นายปลัด ปิ่นนกุล : ขอบพระคุณครับท่านประธาน ท่าน  
 ประธานที่เคารพ กระผมมีประเด็นที่จะฝากรัฐบาลอีกประเด็นเดียว ผมได้  
 จึงคำชี้แจงของท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ก็รู้สึกขอบพระคุณท่าน  
 ที่ให้ความกระจ่าง ก็เป็นความรอบรู้ไม่เพียงแต่กระผมเท่านั้น เมื่อสมาชิก  
 แห่งสภาก็คงจะได้รับความรอบรู้และคลายความกังวลไปได้มาก ท่านประธาน  
 ครับโดยเหตุที่กำหนดเกณฑ์ภาษีร้อยละ 10 เปอร์เซ็นต์ และให้อำนาจ  
 ในการที่จะออกพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีต่างที่ท่านรัฐมนตรีว่าการ  
 กระทรวงการคลังแถลงว่า จริง ๆ รัฐบาลตั้งใจจะกำหนด 7 เปอร์เซ็นต์นั้น  
 กรมสรรพากรรายงานว่ามีการปฏิบัติงานบ้าง สำหรับธุรกิจที่เสียภาษีการค้า  
 ๑.๑๒ เปอร์เซ็นต์ อย่างที่กล่าวหรือ 10 กว่าเปอร์เซ็นต์ นั้นผมขอสรุป  
 ได้มีประโยชน์ แต่สำหรับธุรกิจบางประเภทที่เสียภาษีการค้าเบื้องต้น 2  
 เปอร์เซ็นต์ ๑ เปอร์เซ็นต์ ไม่ถึง 7 เปอร์เซ็นต์อะไรเหล่านี้ เป็นไปได้  
 โหมว่าพอออกพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีไม่ถึงสูงสุด 7 เปอร์เซ็นต์



ที่เคียว สมมุติว่าเพลงเสียด ๖ เปอร์เซ็นต์ ซอับไปเป็น ๕ เปอร์เซ็นต์อะไร  
 ด้่างนี้ ก็จะทำใ้ผู้เสียดภาษีได้มีความรู้สึกรู้สึกไม่ต้องแบกภาระหนักเกินไป และ  
 ด้อด ๆ ซอับที่จะใ้มีความคุ้นเคยกับการเสียดภาษี และวันหนึ่งจะนำเขาเข้า  
 มาสู่ระบบ ก็ขอฝากท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังไว้ ส่วนอีกนิตหนึ่ง  
 คือที่กระผมได้ถือปฏิราฐนตอนต้นและพูดถึงการปฏิบัติจานของเจ้าหน้าที่กรม-  
 ราชการนตเป็นท่านองใ้ที่ซ้อสิ่งเกดท่วงตังไว้ และเมือพูดว่าเมตโฆไป  
 อกด้วอด้งเอาว่า ถ้าสมมุติว่าท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมี  
 ำนักงานบิฎฐินและจะท้อด้งไรใ้ตรงกด้วไปตรงขบอบ สำหรับเจ้าหน้าที่  
 ันนั้นผมไม่ได้ตั้งใจจริง ๆ เหมือนอด้งที่ท่านรัฐมนตรีว่าไม่ได้ตั้งใจ แต่  
 ำนั้นงอด้งนี้ท่านเป็นครูบาอาจารย์ผมด้ว และส่วนด้วก็มีความเคารน  
 ันนอด้งกันเป็นอด้งถึง ก็ไม่อาจที่จะด้วงอด้งเกิดไป ันเมือคุณออกด้วอด้งไป  
 ด้วงเข้าหรืออด้งไรก็ใ้ไม่ทราบใ้ด้งของอด้งไว้ด้ว ขอขอบพระคุณด้ว

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : เชิญท่าน  
 รัฐมนตรีด้ว

นายสุธี สิงห์เสน่ห์ (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง) :  
 ด้รรมเรียนท่านประธานสภานิติบัญญัติฯ ที่เคารน ท่านสมาชิกผู้ทรงเกียรติ  
 ขอขอบคุณด้วนำข สอนลัมสารต์ ที่ใ้ให้ความรู้ ันทั้งจึงผมนึ่งขการทำนทุกเข้า  
 ๐๐.๐๐ นาฬิกา ก็ใ้ด้ความรู้ใ้ด้งอด้งหนึ่งสือฉิมน์ ขอขอบคุณใ้ที่ซ้อสิ่งเกดว่า  
 อกภาชีขารจะอด้งนิจารณาคูว่า ภาชีเป็นธรรม ภาชีนอด้งจริง หรือภาชีอด้งคือ  
 ึ่งอด้งนึ่งอด้งนึ่งมาหาใ้กรรมาชิกขาร เราจะได้ขุดจากกันอีกส่วหนึ่ง เพราะ  
 ึ่งอด้งนึ่งใ้ว่าเคยขุดกันนสภานีคึ่งหนึ่งนึ่งก็ไปขุดเอาอด้งเดิม สำหรับ  
 ันนบิฎฐินที่ว่าบางประเภทอด้งนิจารณาคูขทวนใ้ใ้ด้ขุดลงไปอีกจะได้หรือไม่  
 ึ่งไปขุดกันนกรรมาชิกขารด้ว เพราะเรามีเวลาดิ่คอบกันได้อาว  
 ด้ขอบคุณท่านสมาชิกทุกท่านที่ใ้การสนับสนุนด้ว



270

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ต่อไปผม  
จะขอผลจากที่ประชุมว่า จะรับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้หรือไม่  
ท่านผู้ใดเห็นสมควรรับหลักการ โปรดยกมือขึ้นครับ

(มีสมาชิกยกมือเป็นส่วนมาก)

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ท่านผู้ใด  
เห็นว่าไม่สมควรรับหลักการ โปรดยกมือขึ้นครับ

(ไม่มีสมาชิกยกมือ)

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ไม่มีมติจริง  
ต่อไปก็กรรมการธิการ เรือท่านรัฐมนตรี

นายสุธี สิงห์เสน่ห์ (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง) :  
กราบเรียนท่านประธานสภาที่เคารพ รัฐบาลขอใช้กรรมการวิสามัญจำนวน  
20 ท่าน รัฐบาลขอเสนอชื่อ 10 ท่าน \*

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : รัฐบาล  
ขอเสนอตั้งคณะกรรมการวิสามัญจำนวน 20 ท่านพิจารณาเรื่องนี้ ไม่มีท่าน  
ผู้ใดเห็นเป็นอย่างอื่นก็เป็นไปตามนั้น แล้วรัฐบาลเสนอไม่เกินครึ่งหนึ่งตาม  
ข้อบังคับ ข้อที่ ๘๑ ของเรือท่านรัฐมนตรีเสนอได้

นายสุธี สิงห์เสน่ห์ (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง)  
กราบเรียนท่านประธานสภาที่เคารพ ราชชื่อคณะกรรมการพิจารณาว่า  
กฎหมายอาญาค่าเงินที่รัฐบาลขอเสนอ 10 ท่าน ประกอบด้วย 1. นาย  
สิงห์เสน่ห์ 2. นายวิพนธ์ รามางกูร 3. นายทวี หนูหนักดี 4. นาย  
สมิธเสถียร 5. นายบัณฑิต บุณยะปานะ 6. นายโกวิทช์ โปษยาน  
7. นายสมชัย กฤษณัฐ 8. นายปรีดี บุญยัง 9. นายสุวัจน์ ลิปตพั  
10. นางสาวนรทินท์ จาละ ๑๑ ขอขอบคุณครับ

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภาการศึกษาแห่งชาติ : รัฐบาล  
 แห่ง 10 ท่านแล้ว ทางสมาชิกเสนอ เชิญคุณนิรันดร์  
 นายนิรันดร์ วาสนาสง : ท่านประธานที่เคารพ กระผม  
 นายนิรันดร์ วาสนาสง กระผมขอเสนอทางฝ่ายสภาการศึกษา 10 ท่าน  
 ดังต่อไปนี้ 1. นายกรพนธ์ ธีศวินวิจิตร 2. นายจิราวุธ วัชรินทร์  
 นายทง ฉ่ำโร 4. นายนิพนธ์ พรหมนิรันดร์ 5. นายนิพนธ์ วงศ์ตระหง่าน  
 นลเวือก ประวิทย์ ปาลศรี 7. นายปิยะบุตร ชลวิจารณ์ 8. นายวิจิตร  
 นิธิง 9. นายวิชัย โสสุวรรณจินดา และ 10. นายวิโรจน์ นวพร  
 ณ์ผู้รับรองด้วยครับ

(มีสมาชิกอภิปรายสั้นๆ)

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภาการศึกษาแห่งชาติ : ผมมีผู้แทน  
 เป็นอย่างสั้นๆครับ ทั้ง 10 ท่านเป็นกรรมการ เชิญเลขาธิการดำเนินการ  
 กรรมการ

นายไพฑูริย์ นิธิพนกุล (เลขาธิการรัฐสภา) : รายละเอียด  
 กรรมการวิสามัญพิจารณาร่างกฎหมายค่าเพิ่ม 1. นายสุวิ  
 ทย์พันธ์ 2. นายวิโรจน์ ราฆาญ 3. นายทวิ หุ่นภักดี 4. นายนิส  
 สวี 5. นายบัณฑิต บุญระปานะ 6. นายโกวิทย์ โปษยานนท์  
 นายสมชัย ฤชุพันธุ์ 8. นายปรีดี บุญยัง 9. นายศุภวิทย์ ศุภนิกุล  
 นางสาวพรทิพย์ จาละ 11. นายกรพนธ์ ธีศวินวิจิตร 12. นายจิราวุธ  
 วัชรินทร์ 13. นายทง ฉ่ำโร 14. นายนิพนธ์ พรหมนิรันดร์ 15. นายนิพนธ์  
 วงศ์ตระหง่าน 16. นลเวือก ประวิทย์ ปาลศรี 17. นายปิยะบุตร  
 ชลวิจารณ์ 18. นายวิจิตร สุทธิง 19. นายวิชัย โสสุวรรณจินดา  
 นายวิโรจน์ นวพร

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : รัฐบาล  
 แห่ง 10 ท่านแล้ว ทางสมาชิกเสนอ เชิญคุณนิรันดร์

นายนิรันดร์ วาศนาส่ง : ท่านประธานที่เคารพ กระผม  
 นายนิรันดร์ วาศนาส่ง กระผมขอเสนอทางฝ่ายสภานิติบัญญัติฯ 10 ท่าน  
 ดังต่อไปนี้ 1. นายกรพนธ์ ธีศวินวิจิตร 2. นายจิราสุทธ์ วสุรัตน์  
 3. นายทงฯ คำโร 4. นายนิพนธ์ พรหมนิษฐ์ 5. นายนิพนธ์ วงศ์ตระหง่าน  
 6. นลเวือท ประวิทย์ ปาลศรี 7. นายปิยะบุตร ชลวิจารณ์ 8. นายวิจิตร  
 9. นายวิชัย โสสุวรรณจินดา และ 10. นายวิโรจน์ นวพร  
 11. นายวิโรจน์ นวพร

(มีสมาชิกอภิปรายสั้นๆ)

ผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ไม่มีผู้เห็น  
 มีอย่างอื่นขอรับ ทั้ง 10 ท่านเป็นกรรมการ เชิญเลขาธิการดำเนินการ  
 กรรมการ

นายวิชัย โสสุวรรณจินดา (เลขาธิการรัฐสภา) : รายละเอียด  
 กรรมการวิสามัญพิจารณาร่างกฎหมายเพิ่มเติม 1. นายสุวิ  
 2. นายวิโรจน์ ราฆาภรณ์ 3. นายทวิ อนุภักดี 4. นายนิส  
 5. นายวิชัย โสสุวรรณจินดา 6. นายวิโรจน์ โสสุวรรณจินดา  
 7. นายสมชัย ฤชุพันธุ์ 8. นายปรีดี บุญยัง 9. นายสุภวัตร ทรัพย์กุล  
 10. นางสาวพรทิพย์ จาละ 11. นายกรพนธ์ ธีศวินวิจิตร 12. นายจิราสุทธ์  
 13. นายทงฯ คำโร 14. นายนิพนธ์ พรหมนิษฐ์ 15. นายนิพนธ์  
 16. นลเวือท ประวิทย์ ปาลศรี 17. นายปิยะบุตร  
 18. นายวิจิตร ชูจินดา 19. นายวิชัย โสสุวรรณจินดา  
 20. นายวิโรจน์ นวพร

ภาคผนวก ข.

บทสัมภาษณ์นายมงคล ขนาดนิต ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

### บทสัมภาษณ์นายมงคล ขนาดนิต ผู้อำนวยการกองกฎหมายกรมสรรพากร

“สมัยก่อนปี 2535 ใช้ภาษีการค้าซึ่งเป็น Sale Tax เป็นภาษีที่เก็บจากการขายทุกทอดโดยไม่มีเรื่องเครดิตภาษีซื้อ เช่น ขายอะไหล่ 1 ชิ้นก็เก็บภาษี นำอะไหล่ไปใส่รถยนต์ก็เก็บภาษียนต์ที่มีอะไหล่อยู่ข้างใน เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและไม่ส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศเพราะผู้ขายต้องแบกรับภาษี

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นประเทศที่ใช้ได้ผลดี คือ ประเทศฝรั่งเศส เป็นระบบที่เก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น โดยเก็บภาษีขาย และหากใครเป็นผู้ประกอบการ ภาษีขายของผู้ประกอบการรายหนึ่งก็จะกลายเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง ผู้ประกอบการก็จะนำภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ จะมีผลทำให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาษีซ้ำซ้อน และระบบนี้ใช้แพร่หลายทั่วโลก ประเทศไทยศึกษาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2520 กว่า ๆ มีแนวคิดจะประกาศใช้ จนกระทั่งมีปฏิวัติและมีการตั้งรัฐบาลพลเอกสุจินดา ตราบประยูรขึ้น จึงถือโอกาสนี้ประกาศใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นสินค้าและบริการ เช่น ซื้อของมา 100 ขายไป 120 หากเป็นภาษีการค้า รัฐบาลก็เก็บภาษีไปจากฐาน 100 และหากขายต่อ 120 รัฐบาลก็จะเก็บภาษีจากฐาน 120 อีกครั้งหนึ่ง แต่หากเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเก็บเฉพาะจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น คือ เก็บเฉพาะส่วน 20 ที่เพิ่มขึ้น ไม่ได้เก็บซ้ำซ้อน วิธีเก็บ คือ นำ 120 ไปคูณอัตราภาษีเป็นภาษีขาย และนำภาษีซื้อจาก 100 มาหัก แต่มีปัญหาที่เกิดขึ้น คือ สินค้าหรือบริการหลายประเภทไม่สามารถคำนวณหามูลค่าที่เพิ่มขึ้นได้อย่างเป็นธรรมและชัดเจน เช่น ซื้อที่ดินมาเมื่อ 30 ปีที่แล้ว ค่าเงินเมื่อ 30 ปีที่แล้วอาจจะไร่ละ 20,000 บาท แต่ปัจจุบันหากเป็นที่ดินในเมือง ก็ตารางวาละหลายล้าน หรือธุรกรรมอื่น ๆ เช่น ธุรกรรมทางการเงิน นำเงินไปฝากธนาคาร ธนาคารก็นำเงินของเราไปปล่อยกู้ ธนาคารก็จะมีรายได้จากดอกเบี้ยเงินกู้ มีปัญหาว่าส่วนใดเป็นมูลค่าที่เพิ่มที่เป็นส่วนของเรา ฉะนั้นสำหรับสินค้าและบริการหลายประเภทที่ไม่สามารถคำนวณหามูลค่าที่เพิ่มขึ้นได้อย่างชัดเจน จึงมี

ความจำเป็นต้องคงเรื่องภาษีการค้าไว้เหมือนเดิม ง่ายๆ คือ เก็บจากทุกทอดที่มีการขาย ซึ่ง ภาษีธุรกิจเฉพาะก็คือภาษีการค้าเดิมเพียงแต่ไม่ได้ใช้ชื่อเดิม การคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ นำ รายรับตั้งแล้วคูณด้วยอัตราภาษี เป็นการจัดเก็บภาษีอย่างง่ายและได้รับการยอมรับ ซึ่งธุรกรรมภายใต้ ระบบภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ตามมาตรา 91/2 มีทั้งหมด 8 ประเภท มีทั้งธุรกรรมทางการเงิน การขาย ทรัพย์สินบางประการ เช่น การขายที่ดิน ซึ่งธนาคาร หลักทรัพย์ และการจำหน่ายเรียกรวมกันว่าธุรกรรม ทางการเงิน

เหตุที่หลักทรัพย์มาอยู่ภายใต้ภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะการขายหลักทรัพย์เป็นการแสวงหา รายได้จากธุรกรรมทางการเงินรูปแบบหนึ่ง เป็นการลงทุน เป็นภาษีธุรกรรมทางการเงินหรือ Financial Transaction Tax เป็นการลงทุนในหลักทรัพย์ซึ่งเป็นธุรกรรมทางการเงิน

เหตุที่มีการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะในธุรกรรมการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากประเทศไทยต้องการผลักดันและกระตุ้นตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งในปัจจุบันภาษีเกี่ยวกับการขาย หุ้นในตลาดหลักทรัพย์ได้รับการยกเว้นทั้งหมด ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะ”





ภาคผนวก ค.

บันทึกวิเคราะห์สรุปประกอบการเสนอร่างกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม  
และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยคณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯ

เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2532

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

๒๗๓

๒๕๓๗ ๓]

บันทึกวิเคราะห์สรุป  
ประกอบการเสนอร่างกฎหมายเกี่ยวกับ  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
และ  
กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

โดย คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯ  
เกี่ยวกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม  
แต่งตั้งโดย มติคณะรัฐมนตรี วันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2532

๒๗๓.๔

11

16462

บันทึกวิเคราะห์สรุป  
ประกอบการเสนอร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตเฉพาะ

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตเฉพาะ เป็นส่วนหนึ่งของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม  
ประมวลรัษฎากร โดยได้มีการแก้ไขในส่วนต่าง ๆ ดังนี้

- 1. ยกเลิกความในหมวด 4 ภาษีสรรพสามิตในลักษณะ 2 และใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นความ  
ในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะ 2
- 2. เพิ่มหมวด 5 ภาษีสรรพสามิตเฉพาะในลักษณะ 2

1. ความเป็นมาของเรื่องนี้

นับจากที่ประเทศไทยนำเอาภาษีสรรพสามิตในรูปแบบปัจจุบันมาใช้จัดเก็บ เมื่อ พ.ศ.  
2504 ซึ่งเป็นระยะเวลา 29 ปีมาแล้วนั้น เศรษฐกิจของไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงในชนบทฐานที่ล้าสมัย  
หลายประการ ได้แก่

การเพิ่มขึ้นของผลิตภัณฑ์ประชาชาติต่อหัวเป็น 10.8 เท่าตัว

การขยายตัวของฐานการผลิตในภาคอุตสาหกรรม ซึ่งเพิ่มขึ้นจากการที่ภาค  
อุตสาหกรรมเคยมีสัดส่วนเพียงร้อยละ 11.4 ของผลิตภัณฑ์ประชาชาติในปี 2504 เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ  
23.3 ในปี 2531

การเปลี่ยนแปลงทิศทางการพัฒนาจากการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้ามาเป็นการผลิต  
เพื่อส่งออก (GATT)

การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจดังกล่าวได้ส่งผลให้ฐานะการคลังและโครงสร้าง  
รายได้ภาษีอากรของไทยเปลี่ยนแปลงไปด้วย รายได้จากภาษีสรรพสามิตมีแนวโน้มลดลง การขยายตัวของ  
ภาษีที่เก็บจากเงินได้ก็มีขีดจำกัด ในขณะที่ภาษีสรรพสามิตไม่สามารถขยายตัวอย่างได้สัดส่วนกับการเจริญ  
เติบโตทางเศรษฐกิจ แนวโน้มดังกล่าวบ่งบอกว่ามีความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงระบบภาษีอากรให้  
มีความสอดคล้องและเอื้ออำนวยต่อการพัฒนาของประเทศ

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการขายทอดเดียวที่เก็บในระดับผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ส่งออก แม้ว่า  
ภาษีสรรพสามิตจะมีข้อดีบางประการ แต่ก็มีข้อเสียหลายประการที่ทำให้ภาษีสรรพสามิตไม่สามารถรองรับหรือ

16463

- 2 -

เอื้ออำนวยการผลิตในระดับขั้นของการพัฒนาของประเทศปัจจุบันได้ ทั้งนี้เนื่องจากภาษการค้ามีการขยายขึ้น ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงเกินควร การจัดเก็บภาษีหลายอัตราทำให้การบิดเบือนทางเศรษฐกิจ การที่ภาษการค้ามีผลต่อการบิดเบือนการจัดรูปองค์กรธุรกิจ ทำให้ไม่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาความชำนาญเฉพาะด้าน นอกจากนี้ ภาษการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออกและมีความสลับซับซ้อน และยากต่อการปฏิบัติตาม ปัญหาของภาษการค้าส่วนใหญ่ไม่สามารถแก้ไขได้ภายในขอบเขตของภาษการค้าปัจจุบัน จึงมีความจำเป็นต้องนำภาษการค้าขายทั่วไปไปปรับแบบอื่นมาใช้จัดเก็บแทนภาษการค้า

จากการศึกษาวิเคราะห์ของกระทรวงการคลัง และหลายฝ่ายเห็นว่า ในบรรดาภาษการค้าขายทั่วไปรูปแบบต่าง ๆ นั้น ภาษมูลค่าเพิ่มเป็นภาษการค้าขายที่มีความเหมาะสมที่สุดและสามารถแก้ไขปัญหาล่าง ๆ ของภาษการค้าได้ กล่าวคือ ภาษมูลค่าเพิ่มไม่ทำให้เกิดความซับซ้อน เนื่องจากฐานภาษีเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น มีข้อมูลค่าธรรมเนียมสินค้า ภาษมูลค่าที่เสนอมีความเป็นกลาง เพราะใช้อัตราเดียว ภาษมูลค่าเพิ่มไม่เป็อุปสรรคต่อการส่งออก เพราะมีการใช้อัตราศูนย์กับสินค้าออก ภาษมูลค่าเพิ่มเอื้อต่อการลงทุน นอกจากนั้นแล้ว เนื่องจากภาษมูลค่าเพิ่มมีลักษณะที่กำกับการกวดขันกันเองในระหว่างผู้เสียภาษี จึงทำให้การหนีภาษีกระทำได้ยากขึ้น ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี อีกทั้ง โครงสร้างภาษมูลค่าเพิ่มมีความง่ายต่อความเข้าใจและปฏิบัติตาม จึงมีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย กระทรวงการคลังจึงได้เสนอเรื่องนี้ต่อที่ประชุมคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2532

## 1.2 มติคณะรัฐมนตรี

คณะรัฐมนตรีได้ลงมติเมื่อวันที่ 10 มกราคม 2532 ดังนี้

(1) เห็นชอบในหลักการให้ยกเลิกภาษการค้า และนำภาษมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนตามโครงสร้างที่กระทรวงการคลัง เสนอ โดยให้กระทรวงการคลัง เตรียมการในเรื่องนี้ให้แล้วเสร็จภายในปี 2532 และให้เริ่มบังคับใช้ได้ภายในปี 2533

(2) ให้กระทรวงการคลังรับไปดำเนินการแก้ไขกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องตามที่เสนอและให้นำเสนอคณะรัฐมนตรีพิจารณาโดยด่วน

๒๗๓.๕

11

16464

(3) เห็นชอบด้วยในหลักการปรับปรุงด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต เพื่อเตรียมการรองรับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กระทรวงการคลัง เสนอ โดยที่ กระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต) ขอตกลงรายละเอียดด้านการเงิน อัตราภาษี และ การปรับปรุงการแบ่งส่วนราชการกับสำนักงานงบประมาณและสำนักงาน ก.พ. ตามความจำเป็นและ เหมาะสม สำหรับการจัดซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ใหม่ของกรมสรรพากรให้นำเสนอคณะกรรมการ คอมพิวเตอร์ของรัฐพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนและให้ดำเนินการต่อไปได้

1.3 ความจำเป็นที่ต้อง เสนอ เรื่อง เข้าสู่การพิจารณาของคณะรัฐมนตรีนั้น

เนื่องจากการแก้ไขร่างกฎหมายดังกล่าวจะต้องผ่านการพิจารณาจากคณะรัฐมนตรีก่อน นำเสนอเข้าสู่การพิจารณาของรัฐสภา และตามมติคณะรัฐมนตรีให้เริ่มบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ภายใน ปี 2533 โดยที่กระทรวงการคลังรับดำเนินการแก้ไขร่างกฎหมายดังกล่าว และให้นำเสนอ คณะรัฐมนตรีพิจารณาโดยด่วน

2. วิเคราะห์สรุปในการเสนอร่างกฎหมายนี้

2.1 ความจำเป็นในการออกกฎหมาย เนื่องจากมีความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุง ระบบภาษีอากรของประเทศ เพื่อให้มีความสอดคล้องกันกับภาวะการณ์ในปัจจุบัน โดยการนำภาษีมูลค่า เพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า จึงมีความจำเป็นที่ต้องตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีผลบังคับในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะแทนภาษีการค้าต่อไปได้ ภายในปี 2533

3. ความเกี่ยวข้องกับกฎหมายอื่น ในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้นั้นจำเป็นต้อง มีการแก้กฎหมายอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้าเดิมที่กำลังจะทยอยยกเลิกและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ แทน ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสอดคล้องเหมาะสม กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเป็นต้อง ได้รับการแก้ไขและร่างเพิ่มเติมรวม 16 ฉบับ ได้แก่

- (1) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
- (2) พระราชบัญญัติหักค้ำชดเชยสรรพสามิต พ.ศ. 2527
- (3) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

16465

- 4 -

- (4) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509
- (5) พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486
- (6) พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497
- (7) พระราชบัญญัติรายได้สุขาภิบาล พ.ศ. 2498
- (8) พระราชบัญญัติรายได้จังหวัด พ.ศ. 2499
- (9) พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528
- (10) พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2521
- (11) พระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น
- (12) พระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานคร และราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2527
- (13) พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2520
- (14) พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520
- (15) พระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522
- (16) พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

2.4 ความเกี่ยวข้องกับการใช้กฎหมาย โดยส่วนราชการต่าง ๆ ที่เป็นผู้รักษาการตามกฎหมายอื่น

- (1) กรมสรรพสามิต จัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยที่จะต้องแก้ไขภาษีสรรพสามิตให้สอดคล้องกับการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) กรมศุลกากรทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร สำหรับกรณีสินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศ
- (3) กระทรวงมหาดไทย อันได้แก่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล สุขาภิบาล เมืองพัทยา และกรุงเทพมหานคร ได้รับรายได้จากการจัดสรรภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีสรรพสามิต
- (4) สำนักคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เป็นผู้อนุมัติการให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรแก่นักลงทุน

๒๗๓.๖

16466

- (5) การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เพื่อให้ผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกที่เคยได้รับยกเว้นภาษีการค้า ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตแทน
- (6) กระทรวงอุตสาหกรรม เพื่อให้ผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม ได้รับสิทธิการเข้าสิทธิที่เคยได้รับภายใต้ภาษีการค้า

2.5 การขอข้อมูลหรือความเห็นจากส่วนราชการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง กรมสรรพากร สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน กระทรวงมหาดไทย กระทรวงอุตสาหกรรม และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ได้ร่วมกันร่างกฎหมายนี้ ซึ่งเป็นไปตามคำสั่งของคณะรัฐมนตรีให้ตั้งคณะกรรมการพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.6 ประโยชน์ของกฎหมายนี้

ประโยชน์ของกฎหมายนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีของไทยให้มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบัน และเอื้อต่อการพัฒนาเศรษฐกิจต่อไป นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มยังสามารถแก้ไขข้อบกพร่องของภาษีการค้าได้ ดังนี้

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยลดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้

ภาษีการค้าเป็นภาษีที่มีการเก็บซ้ำซ้อน เพราะมีการเก็บจากการผลิตสินค้าเกือบทุกชนิด ทั้งสินค้าขั้นกลาง และสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแก้ปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มยอมให้หักภาษีซึ่งผู้ผลิตได้เสียไปแล้วเมื่อคอนซื้อสินค้าขั้นกลาง และสินค้าทุนมาใช้ในการผลิต

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เพราะมีอัตราเดียว

ภาษีการค้าเป็นภาษีที่มีหลายอัตรา ตั้งแต่อัตราร้อยละ 0.1 จนถึงร้อยละ 50 รวม 21 อัตราการเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกันหลายอัตรานี้ ก่อให้เกิดความบิดเบือนและไม่เป็นกลางในการจัดสรรทรัพยากรในการผลิตและการบริโภค ซึ่งมีผลทำให้กลไกตลาดทำงานได้ไม่เต็มที่และทรัพยากรของประเทศไม่ถูกจัดสรรอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด จึงก่อให้เกิดความเป็นกลางไม่บิดเบือนการตัดสินใจในการผลิตและการบริโภค

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่บิดเบือนในการจัดรูปองค์กรธุรกิจ

ระบบภาษีการค้ามีผลในการก่อให้เกิดการบิดเบือนในการจัดรูปองค์กรธุรกิจ เนื่องจากลักษณะการรวมตัวในแนวดิ่ง จะเสียภาษีน้อยกว่าการรวมตัวในแนวระดับ เพราะมีการเก็บภาษีหลายทอดจึงไม่เอื้อให้เกิดความชำนาญพิเศษ และเป็นอุปสรรคต่อการหาเงินทุนมาช่วยอีกด้วย

16467

- 6 -

ส่วนภาษีสมูลค่าเพิ่มขึ้นก่อให้เกิดความเป็นกลางต่อการจัดรูปองค์กรธุรกิจ เพราะไม่ว่าจะจัดรูปองค์กรในลักษณะใด หรือจะมีการปรับแก้หรือหักเสียภาษีเท่ากัน เนื่องจากภาษีสมูลค่าเพิ่มยอมให้หักภาษีที่เสียไปแล้วสำหรับของที่ได้อผลิตขึ้นแล้วในช่วงก่อนได้ คงชำระภาษีเฉพาะจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในขั้นตอนการผลิตของตนเท่านั้น

(4) ภาษีสมูลค่าเพิ่มเอื้อต่อการส่งออก

ภาษีสการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีสการค้าจากการส่งออกสินค้าบางชนิด เช่นพืชไร่ และในการตีแยกเว้นภาษีสการค้าให้กับสินค้าอุตสาหกรรมที่ส่งออกนั้น สินค้านี้มิได้ปลดภาระภาษี เนื่องจากมีภาษีแฝงอยู่ในสินค้าส่งออกที่ถูกเก็บไปในขั้นตอนก่อนการส่งออก แม้ว่าจะได้มีการแก้ไขปัญหานี้ โดยการให้การลดหย่อนค่าภาษีสสินค้าส่งออกก็ตามแต่ก็เป็นวิธีการประมาศค่าภาษีให้ถูกต้องตรงความเป็นจริงคงหาได้ยาก ประกอบกับสินค้าที่ส่งออกบางรายการได้ถูกการใส่ภาษีสคอบดี (countervailing duty, CVD) เนื่องจากถูกกล่าวหาว่ารัฐบาลให้เงินอุดหนุน ดังนั้นวิธีการลดหย่อนภาษีจึงไม่อาจแก้ไขปัญหานี้ได้

สำหรับภาษีสมูลค่าเพิ่มนั้นเมกโลกในการคืนภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าส่งออกได้อย่างครบถ้วน และถูกต้องโดยใช้วิธีอัตราคืนสำหรับสินค้าออก ซึ่งหมายความว่าผู้ส่งออกจะได้รับคืนภาษีทั้งหมดที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าที่ส่งออก ดังนั้นภาษีสมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่มีลักษณะเอื้อต่อการส่งออก ซึ่งจะช่วยให้ความสามารถในการแข่งขันของสินค้าออกของไทยดีขึ้น เพราะต้นทุนต่ำลง

(5) ภาษีสมูลค่าเพิ่มไม่ล่าเอียงเข้าข้างการนำเข้า

ภาษีสการค้าเป็นภาษีที่ส่งเสริมการนำเข้ามากกว่าการผลิตภายใน เนื่องจากการนำเข้าเสียภาษีเพียงครั้งเดียว แต่การผลิตภายในเสียภาษีซ้ำซ้อนหลายครั้ง จึงทำให้มีผลต่อราคาสินค้าที่ผลิตภายในและสินค้านำเข้า

ส่วนภาษีสมูลค่าเพิ่มนั้นมีความเป็นกลางระหว่างการนำเข้ากับการผลิตภายในประเทศ เนื่องจากการนำเข้าและการผลิตในประเทศเสียภาษีในอัตราเท่ากัน

(6) ภาษีสมูลค่าเพิ่มเอื้อต่อการลงทุน

เนื่องจากสินค้านำเข้าได้รับเครดิตภาษีทันที ภายใต้ระบบภาษีสการค้าสินค้านำเข้าต้องเสียภาษีสการค้า หรือถ้าได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนจึงจะได้รับยกเว้นภาษีสการค้า แต่ในระบ



273.7

16468

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสินค้าทุนจะได้รับการเครดิตภาษีทั้งหมดและในทันที ซึ่งมีผลเท่ากับสินค้าทุนไม่เสียภาษี จึงเป็นการส่งเสริมการลงทุนอย่างยั่งยืน และ เป็นการทั่วไป

(7) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะง่ายและสะดวกต่อการปฏิบัติ

ภาษีการค้ามีลักษณะยุ่งยากต่อการปฏิบัติ เพราะมีหลายอัตรา มีข้อยกเว้นมากจึง ยากต่อการตีความ มีการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ (ที่มีหลายวัตถุประสงค์) และ กาลสมัย จึงทำให้มีลักษณะซับซ้อนยุ่งยากต่อการเข้าใจและปฏิบัติตาม

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะง่ายต่อการปฏิบัติ เนื่องจากมีอัตราเดียวใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด การคำนวณง่าย และเป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์เดียวคือการหารายได้เข้ารัฐ

(8) ภาษีมูลค่าเพิ่มก่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี และผู้ไม่เสียภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไก ซึ่งทำให้หนี้นภาษีเสียเปรียบผู้เสียภาษี เนื่องจากมีกลไก การขอเครดิตภาษีขอ ทำให้ผู้ประกอบการอยากเข้าอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะจะได้ผลดีจากการ เครดิตภาษี

2.7 สิทธิและหน้าที่ของบุคคลที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายนี้โดยย่อ

2.7.1 สิทธิและหน้าที่ของบุคคลที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. บุคคลที่อยู่ภายใต้กฎหมายนี้ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก

ผู้นำบริการ และผู้ขายสินค้า ที่มีรายรับตั้งแต่ 240,000 บาทต่อปี มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดย เริ่มต้นจากการจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกไปกับภาษี เมื่อมีการขายสินค้าและ บริการ การจัดทราขายตามกฎหมายระบุ ได้แก่ รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย รายงาน สินค้าคงเหลือ เป็นต้น ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีและชำระภาษีในกรณีภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ และมีสิทธิขอคืนภาษีในกรณีภาษีขายน้อยกว่าภาษีซื้อ นอกจากนี้ผู้หนี้นภาษีเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ยังต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมาย ในเรื่องการตรวจสอบของเจ้าพนักงานและสิทธิในการอุทธรณ์ เป็นต้น

2. บุคคลที่ได้รับยกเว้น แต่มีสิทธิขอเข้าเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

- 1. ผู้ประกอบการที่มีรายได้ต่ำกว่า 240,000 บาทต่อปี
- 2. ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าเกษตร หรือสินค้าที่เกี่ยวข้องกับ

สินค้าเกษตรเฉพาะที่ขายในประเทศ

16469

- 8 -

3. กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระของผู้ประกอบการที่จำหน่ายผลิตภัณฑ์เกษตร และปัจจัยการผลิตที่เกี่ยวข้อง เช่น ปุ๋ย ยาปราบศัตรูพืช เป็นต้น นอกจากนี้ยังให้การยกเว้นแก่การขายสินค้า หรือการให้บริการเพื่อประโยชน์ทางศาสนา การขายหนังสือพิมพ์ การให้บริการที่เป็นสื่อบันเทิง การให้บริการทางการศึกษา การประกอบวิชาชีพอิสระ การพยาบาล การวิจัย การจ้างงาน การแข่งขันกีฬาสมัครเล่น การขนส่ง เป็นต้น เนื่องจากเป็นการที่จำเป็นต่อการครองชีพ เป็นสื่อทางวัฒนธรรม และเป็นการให้บริการที่มีลักษณะคล้ายการใช้แรงงาน

2.7.2 สิทธิและหน้าที่ของบุคคลที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ

1. บุคคลที่อยู่ภายใต้กฎหมายนี้ได้แก่กิจการต่อไปนี้

- ก. การธนาคาร
- ข. การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์
- ค. การประกันชีวิต
- ง. การรับจำนำ
- จ. การประกอบการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์
- ฉ. การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือหากำไร

บุคคลที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายนี้หน้าที่จดทะเบียนเป็นเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ หน้าที่ในการถือกรรมสิทธิ์และมีสิทธิออกบัตรการประเมินภาษียังคงมีอยู่เช่นเดิม

2. กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่

- ก. กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร
- ข. กิจการของบริษัททออุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- ค. กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิก

หรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์อื่น

ง. กิจกรรมกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามกฎหมายว่าด้วย  
กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

จ. กิจกรรมการเคหะแห่งชาติ เฉพาะการขายหรือการ  
ให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์

ฉ. กิจกรรมรับจ่านายของกระทรวง ทบวง กรม และ  
ราชการส่วนท้องถิ่น

2.8 มาตราการควบคุมการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่าง ๆ  
คือการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ  
อื่น ๆ โดยเคร่งครัด ไม่ต้องมีมาตรการใด ๆ เพิ่มเติมขึ้นเป็นพิเศษ นอกเหนือจาก  
ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายนี้

2.9 การวิเคราะห์ผลกระทบต่อเศรษฐกิจการเงินและงบประมาณ  
ของกฎหมายที่เสนอ

(1) ผลกระทบต่อเศรษฐกิจ

ก. ผลต่อระดับราคาสินค้า

การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทนภาษีการค้าโดยกำหนดอัตราภาษี  
เพื่อให้รัฐบาลจัดเก็บรายได้รัฐบาลเท่าเดิมไม่น่าจะมีผลกระทบต่อระดับราคาโดยทั่วไปมากนัก  
ผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อระดับราคาจะมีเพียงเล็กน้อย และเกิดครั้งเดียวในระยะสั้นที่  
เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะภาวะภาษีรวมของประชาชนไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม  
อย่างไรก็ดี เป็นการยากที่จะบอกได้ว่าระดับราคาสินค้าในช่วงเริ่มบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
จะเปลี่ยนแปลงไปเป็นจำนวนร้อยละเท่าไร ผลการศึกษาเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของ  
ระดับราคาที่เกิดขึ้นในประเทศต่าง ๆ เมื่อเริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มพบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ไม่มีผลที่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้า ภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในบาง

16471

-10-

ประเทศเป็นผลมาจากการดำเนินมาตรการด้านอื่น เช่น การใช้นโยบายการเงินการคลัง  
อื่น ๆ ของรัฐบาลในทางที่จะเพิ่มปริมาณเงินในประเทศ การปรับปรุงอัตราค่าจ้าง  
เงินเดือน การปรับราคาน้ำมัน การเปลี่ยนแปลงสภาพคล่องการเงินในประเทศ แต่  
กระนั้นในระยะแรกเริ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐบาลสามารถดำเนินการป้องกันการขึ้นราคา  
สินค้า โดยการเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ประชาชน  
ต้องชี้ให้ประชาชนเข้าใจชัดเจนทั่วถึงว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนำมาใช้แทนภาษีการค้ามิใช่เป็น  
การเก็บภาษีเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด และอาจดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามพระราช-  
บัญญัติการกำหนดราคาสินค้าและป้องกันการผูกขาด พ.ศ. 2522 ซึ่งกำหนดให้มีคณะ-  
กรรมการกลางกำหนดราคาสินค้าและป้องกันการผูกขาดขึ้นในกระทรวงพาณิชย์ เพื่อ  
กำหนดมาตรการต่าง ๆ ขึ้นมาควบคุมราคาสินค้าให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม

#### ข. ผลต่อประสิทธิภาพการผลิต

ภาษีมูลค่าเพิ่มก่อให้เกิดผลดีต่อประสิทธิภาพในการผลิต เมื่อเปรียบ  
เทียบกับภาษีการค้า ดังนี้

ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่บิดเบือนการจัดรูปองค์กรทางธุรกิจ ดังเช่น ภาษี  
การค้า ความซ้ำซ้อนของภาษีการค้า อันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีทุกขั้นตอนที่มีการขาย  
ส่งเสริมให้ธุรกิจรวมตัวกันผลิตสินค้าทั้งหมด ตลอดจนการผลิตตั้งแต่วัตถุดิบจนถึงผลผลิต  
ซึ่งจะทำให้เสียภาษีน้อยกว่า เนื่องจากมีการลดจำนวนครั้งของการขายสินค้าระหว่างผลิต  
ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าธุรกิจจะจัดรูปองค์กรให้มีการผลิตกี่ขั้นตอน หรือมีการขาย  
สินค้าระหว่างการผลิตกี่ครั้งก็จะเสียภาษีเท่ากัน เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีการคืนภาษี  
ซื้อให้ผู้ประกอบการ ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงขจัดความล่าช้าของการจัดรูปแบบธุรกิจ และ  
เอื้ออำนวยต่อการประกอบธุรกิจตามความชำนาญเฉพาะด้าน ซึ่งจะส่งเสริมการพัฒนาการ  
ผลิตเป็นอย่างดี

๒๗๓.๑

-11-

16472

- การที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว เป็นการขจัดความบิดเบือนที่เป็นผลจากภาษีการค้าต่อการตัดสินใจทำการผลิตของผู้ประกอบการ การที่ภาษีการค้ามีหลายอัตรา และมีความแตกต่างกันมาก ทำให้ผู้ประกอบการถูกขึ้นาโดยภาษี หรือมีการวางแผนการผลิตในรูปแบบที่มีภาวะภาษีน้อยที่สุด แทนที่จะผลิตเพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดอย่างแท้จริงภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวจะทำให้ระบบการผลิตของประเทศดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่บิดเบือนการเลือกวิธีปัจจัยการผลิต ทั้งนี้เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้ในประเทศไทยยอมให้ธุรกิจนำภาษีที่ชำระไปแล้วในการซื้อวัตถุดิบ ตลอดจนสินค้าทุนมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายหรือบริการได้ทันที ผู้ประกอบการสามารถเลือกซื้อวัตถุดิบ หรือสินค้าทุนตลอดจนวิธีการผลิตที่มีประสิทธิภาพสูงสุดในการผลิตสินค้าของตน

โดยเหตุผลดังกล่าว จึงอาจเชื่อได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้ประสิทธิภาพการผลิตของประเทศสูงขึ้น

#### ค. ผลต่อการบริโภค

เนื่องจากภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มต่างก็เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการเหมือนกัน การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าโดยมุ่งให้รายได้แก่ภาครัฐคงเดิม จึงไม่มีผลให้ภาวะภาษีต่อการบริโภคของประชาชนโดยรวมเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ดี ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวที่ครอบคลุมสินค้าและบริการทุกชนิด ยกเว้นสินค้าและบริการบางรายการที่ได้รับยกเว้น จะมีความเป็นกลางต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคในการเลือกซื้อสินค้าและบริการมากกว่าระบบภาษีการค้า ซึ่งมีอัตราภาษีอยู่ถึง 21 อัตรา ดังนั้นรูปแบบและพฤติกรรมในการบริโภคซึ่งถูกบิดเบือนโดยภาษีการค้าจะเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพในเชิงเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น

16473

-12-

#### ง. ผลต่อการลงทุน

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วจากการซื้อวัตถุดิบทุกชนิด รวมทั้งสินค้าทุนมาหักออกจากภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าของตนได้ การที่ธุรกิจสามารถเครดิตภาษีสินค้าทุนได้ทันทีในเดือนที่ซื้อมา จะส่งผลให้สินค้าทุนปลอดภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะเป็นการผ่อนคลายนโยบายด้านสภาพคล่องของธุรกิจที่มีค่าใช้จ่ายในการลงทุนสูง ในปัจจุบันสินค้าประเภทเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ ที่ใช้ในขบวนการผลิตหรือให้บริการรวมทั้งวัตถุดิบทั้งหลายต้องเสียภาษีการค้า (รวมอยู่ในราคาด้วย) แต่ผู้ผลิตไม่สามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วเหล่านี้มาหักออกจากภาษีที่ต้องนำส่งได้ ดังนั้น ต้นทุนสินค้าจึงมีความซ้ำซ้อนของภาวะภาษีทบถมอยู่หลายชั้น

การที่ภาษีการค้ามีความซ้ำซ้อนนี้เอง เป็นเหตุให้รัฐบาลจำเป็นต้องดำเนินมาตรการส่งเสริมการลงทุน โดยการให้สิทธิประโยชน์ในการได้รัยยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรแก่กิจการที่ได้รับส่งเสริม อย่างไรก็ตามสิทธิประโยชน์ดังกล่าวมิได้เป็นการทั่วไปแก่ทุกกิจการ แต่จะให้เฉพาะกิจการที่รัฐมุ่งส่งเสริมเท่านั้น การส่งเสริมการลงทุนจึงบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรตามที่รัฐบาลเป็นผู้ชี้แนะ ซึ่งอาจมิใช่การลงทุนที่ให้ผลตอบแทนแก่สังคมสูงสุดตามกลไกตลาด ซึ่งถือว่าเป็นกลไกที่มีประสิทธิภาพสูงสุดในการจัดสรรทรัพยากร การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าจะช่วยขจัดความซ้ำซ้อนของภาษีได้ทั้งหมด ภาษีที่เก็บจากเครื่องจักร เครื่องมือ วัตถุดิบ วัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ จะสามารถนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสียได้ทั้งสิ้น ทำให้ต้นทุนสินค้าเป็นต้นทุนที่ปราศจากความซ้ำซ้อนของภาวะภาษี จึงนับได้ว่ามีส่วนช่วยส่งเสริมการผลิตและการลงทุนในประเทศให้ขยายตัวมากยิ่งขึ้นได้ เป็นการทั่วไปไม่ว่าจะเป็นธุรกิจในสาขาใดหรือขนาดเท่าใดต่างก็จะได้รับประโยชน์โดยถ้วนหน้ากัน

๒๗๓.๑๐

16474

จ. ผลต่อการค้าระหว่างประเทศ

การส่งออก

ภาษีการค้าใหม่ เรื่องอำนวยความสะดวกส่งออกถึงแม้สินค้าส่วนใหญ่จะได้รับ  
การยกเว้นภาษีการค้าในขั้นตอนการส่งออกก็ตาม เนื่องจากมีความซับซ้อนของภาษีการค้า  
สะสมอยู่ในต้นทุนการผลิตก่อนที่จะมาถึงช่วงการส่งออก การทำให้เงินชดเชยภาษีการค้า  
แก่ผู้ส่งออกก็ก่อให้เกิดปัญหา เนื่องจากไม่สามารถชดเชยภาษีการค้าได้ตรงตามจำนวนภาษี  
การค้าที่มีอยู่ในต้นทุนการผลิต และอาจก่อให้เกิดข้อขัดแย้งกับประเทศคู่ค้าที่เป็นเอกพหุ  
การชดเชยภาษีการค้าขึ้นมาเป็นข้อกล่าวหาว่ารัฐบาลให้การอุดหนุนสินค้าเอง และหาเป็น  
มาตรการตอบโต้สินค้าส่งออกของไทย

การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เพื่อให้อัตราศูนย์กับการส่งออก จะทำ  
ให้ผู้ส่งออกได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อยู่ในต้นทุนการผลิตของตน ตามหลักฐานในใบกำกับภาษี  
ทำให้สินค้าส่งออกปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างสิ้นเชิง และสามารถแข่งขันกับสินค้า  
ของประเทศอื่นได้ เนื่องจากสินค้าที่ส่งออกนั้นจะหลุดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสิ้นเชิง  
และยังมีความสอดคล้องกับกฎเกณฑ์การค้าระหว่างประเทศภายใต้ข้อตกลงทั่วไปว่าด้วย  
การค้าและภาษีศุลกากร (GATT) ที่ประเทศไทยเป็นสมาชิกอยู่ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึง  
สนับสนุนการพัฒนาการส่งออกของไทยอย่างยุติธรรม และมีประสิทธิภาพกว่าภาษีการค้า

การนำเข้า

ความซับซ้อนของภาษีการค้าทำให้อุตสาหกรรมในประเทศที่มีขั้น  
ตอนการผลิตหลายขั้นตอน อยู่ในฐานะที่เสียเปรียบอันกล่าวถึงรูปที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ  
ซึ่งเสียภาษีการค้าตอนนำเข้าเพียงครั้งเดียว

ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม สินค้านำเข้าและสินค้าที่ผลิตในประเทศ  
จะได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน ซึ่งสอดคล้องกับข้อตกลงที่  
ประเทศไทยมีต่อข้อตกลงทั่วไปว่าด้วยการค้าและภาษีศุลกากร ส่วนการควบคุมการบริโภค

16475

-14-

สินค้าฟุ่มเฟือยและป้องกันอุตสาหกรรมในประเทศก็สามารถใช้ภาษีสรรพสามิต และอากร  
ขาเข้าเป็นเครื่องมือทดแทนได้

จ. ผลกระทบต่อการกระจายรายได้

ภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มต่างมีฐานภาษีแท้จริงเช่นเดียวกันคือ  
เก็บจากการใช้จ่ายของประชาชน ถึงแม้กฎหมายจะให้เก็บภาษีจากผู้ประกอบการ  
แต่ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการจะผลักภาระภาษีนี้ไปยังประชาชนทั่วไป ซึ่งเป็นผู้ซื้อขั้น  
สุดท้ายการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับจัดเก็บแทนภาษีการค้า จึงไม่น่าที่จะทำให้การ  
กระจายรายได้ของประชาชนเปลี่ยนแปลงในทางลบ นอกจากนี้แล้วโครงสร้างภาษี  
มูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย ยังมีลักษณะหลายประการที่จะช่วยให้การกระจาย  
รายได้ดีขึ้น อาทิ เช่น

การยกเว้นสินค้าและบริการที่จำเป็นต่อการครองชีพ ได้แก่ สินค้า  
เกษตรจากพวกถั่วลิสงรวม ปศุสัตว์ และประมง ที่ยังมีได้แปรรูป หรือแปรรูปเบื้องต้น บัญ  
ยาปราบศัตรูพืช ยาม่าแมลง เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อช่วยลดภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มต่อผู้มีรายได้  
น้อย เนื่องจากสินค้าและบริการดังกล่าวคิดเป็นสัดส่วนสำคัญของค่าใช้จ่ายของผู้มี  
รายได้น้อย

นอกจากนี้เพื่อส่งเสริมการกระจายรายได้ สินค้าที่เข้าลักษณะเป็น  
สินค้าฟุ่มเฟือย และสินค้าที่บริโภคโดยผู้มีรายได้สูงจะมีการเก็บภาษีสรรพสามิตเสริมด้วย

ข. ผลต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความแตกต่างจากภาษีการค้า ซึ่งจะก่อให้เกิดผลต่อผู้เสียภาษี  
ดังต่อไปนี้



๑73.11

16476

-15-

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีกด้วย ซึ่งเดิมไม่อยู่ในข่ายผู้เสียภาษีการค้า ในระยะแรกคงมีปัญหาด้านการปฏิบัติบ้าง เช่น การปรับปรุงสภาพคลังของกิจการ การจัดเก็บรักษาเอกสาร การออกใบกำกับภาษี

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดเกณฑ์รายรับขั้นต่ำที่จะได้รับยกเว้นภาษีสูงกว่าภาษีการค้า ทำให้ผู้ประกอบการรายย่อยส่วนมากซึ่งเดิมต้องเสียภาษีการค้ามีได้อยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นการขจัดภาระในการปฏิบัติตามของผู้ประกอบการรายย่อยเหล่านี้

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีการซ้ำซ้อน เพราะมีการคืนภาษีที่เคยเสียไปแล้ว ในการซื้อวัตถุดิบและสินค้าทุนให้ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงเลือกตัดสินใจผลิตขึ้นขั้นตอนที่มีประสิทธิภาพสูงสุดได้ โดยไม่ต้องผลิตเองทุกขั้นตอน เพื่อเลี่ยงภาษีซ้ำซ้อนเหมือนภาษีการค้า

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว ทำให้สะดวกในการเสียภาษีมากขึ้น เนื่องจากไม่มีปัญหาในการตีความและจัดความได้ เปรียบเสียเปรียบของผู้ประกอบการแต่ละประเภทได้

(5) ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีทำได้ยากขึ้น เนื่องจากภาษีขายของผู้ประกอบการรายหนึ่งจะเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการอีกรายหนึ่ง ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องเรียกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการซื้อวัตถุดิบ หรือสินค้าทุนมาใช้ในกิจการของตนเอง โอกาสที่จะมีการหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีจึงทำได้ยาก

(6) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นระบบที่ลงโทษคนไม่เสียภาษีที่อยู่นอกระบบ เนื่องจากผู้ที่อยู่นอกระบบไม่สามารถขอคืนภาษีที่เสียไปแล้วจากการซื้อวัตถุดิบและสินค้าทุนมาเพื่อใช้ในการประกอบการของคนได้ และการอยู่นอกระบบทำให้ขายสินค้าให้ผู้อยู่ในระบบยากขึ้น เนื่องจากผู้ที่อยู่ในระบบจะเลือกซื้อสินค้าจากผู้อยู่ในระบบเดียวกันเท่านั้น

16477

-16-

เพื่อให้ได้สิทธิในภาษีที่ส่งอยู่ในวัตถุประสงค์หรือสินค้าที่ออกมาทั้งออกจากกาที่ค่านวมจากกาขาย หรือให้บริการ ความหลักฐานเกี่ยวกับภาษี ทั้งจะเท่ากับว่าการซื้อจากผู้อยู่ในระบบด้วยกันจะมีต้นทุนต่ำกว่าการซื้อจากผู้อยู่นอกระบบ ระบบนี้จึงต่างกับระบบภาษีการค้าปัจจุบัน ซึ่งคนที่หนีภาษีและอยู่นอกระบบได้เปรียบคนที่อยู่ในระบบ

(2) ผลกระทบต่อการเงินและงบประมาณ

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้บังคับจัดเก็บเงินประเทศไทยนั้น หากจัดเก็บเงินอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่นแล้ว) คาดว่าจะทำให้รายได้ของรัฐบาลในส่วนรวมใกล้เคียงกับรายได้จากการค้าที่ควรจัดเก็บได้ในปัจจุบัน

(3) สรุปสาระสำคัญ พร้อมทั้งเหตุผล และความจำเป็น

3.1 เหตุผลและความจำเป็นในการเสนอร่างกฎหมายดังกล่าว เนื่องจากมีความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศ เพื่อให้สอดคล้องกับภาวะการค้าทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน ประกอบกับข้อเสียของระบบภาษีการค้าที่มีอยู่เดิม จึงจำเป็นต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า สำหรับกิจการที่ไม่อาจคำนวณมูลค่าเพิ่มได้ เช่น กิจการธนาคาร โรงรับจำนำ ประกันภัย ยึดคงเสียภาษีในลักษณะเดิม ภายใต้ชื่อใหม่ว่าภาษีธุรกิจเฉพาะ

3.2 สาระสำคัญของร่างกฎหมายที่เสนอ ได้แก่ เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าและบริการ และเพื่อจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากสินค้าและบริการบางประเภท โดยได้มีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี การให้ยกเว้น การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแก่กิจการหรือการขายบางประเภท สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

๒๗๓.๑๒

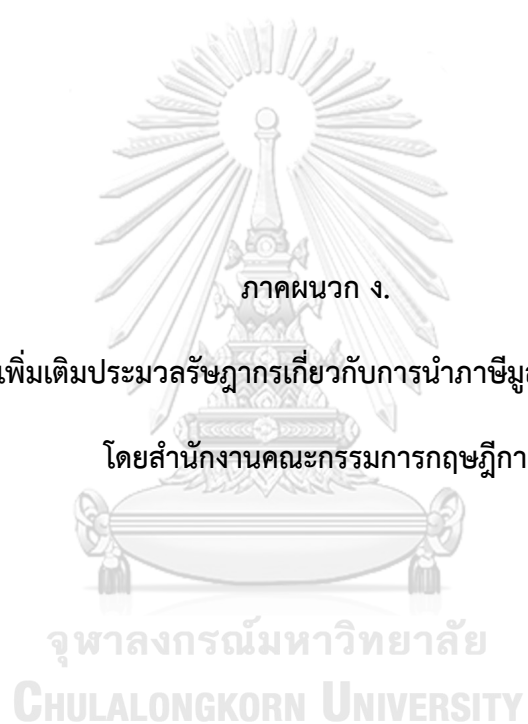
||

-17-

16478

● (4) ฉะนั้นกระทรวงการคลัง จึงได้ปรับปรุงแก้ไขร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม  
ประมวลรัษฎากร โดย

1. ยกเลิกความในหมวด 4 ภาษีการค้าในลักษณะ 2 และใช้เป็นหมวด 4  
ภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะ 2
2. เพิ่มหมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะในลักษณะ 2



ภาคผนวก ง.

บันทึกสรุปการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า

โดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

๒๖๑

๗

16207

บันทึกสรุปการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร  
เกี่ยวกับการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า

ตามที่คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๓๓ อนุมัติแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนพิจารณาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องให้เหมาะสมและสอดคล้องกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นประธานกรรมการ ทั้งนี้ ตามข้อเสนอของกระทรวงการคลัง นั้น

บัดนี้ "คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯ" ซึ่งประกอบด้วยกรรมการตั้งมีรายนามตามเอกสารหมายเลข ๑ ได้พิจารณาคำเนินการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฯ (นำภาษีมูลค่าเพิ่ม - VAT - มาใช้แทนภาษีการค้า) ตลอดจนแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องอีก ๑๖ ฉบับ รวม ๑๗ ฉบับ ให้สอดคล้องกับโครงสร้างการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรแล้ว คณะกรรมการได้พร้อมข้อเสนอสรุปความเป็นมาและผลของการดำเนินการดังนี้

ความเป็นมา

๑. คณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๑๐ มกราคม ๒๕๓๓ อนุมัติตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังที่ขอให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาให้ความเห็นชอบในหลักการให้ ยกเลิกภาษีการค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน และต่อมาคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๑๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๓๓ อนุมัติตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังให้แต่งตั้ง "คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนพิจารณาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง" โดยมีเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นประธานกรรมการ ที่ปรึกษาากฎหมายกระทรวงการคลัง ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมศุลกากร

271.1

16208 ๗

๒

ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการ  
ส่งเสริมการลงทุน ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย และผู้แทนกระทรวงอุตสาหกรรม เป็น  
กรรมการ โดยให้คณะกรรมการดังกล่าวมีหน้าที่ดำเนินการร่างกฎหมายและระเบียบ  
ข้อบังคับตลอดจนแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องให้เหมาะสมและสอดคล้องกับ  
โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะนำมาใช้บังคับ

๒. "คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯ"

ได้จัดให้มีการประชุมเพื่อพิจารณาดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย โดย  
ได้พิจารณาเป็น ๒ วาระ กล่าวคือ ในวาระแรกได้ประชุมพิจารณาร่างกฎหมาย  
และแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องรวม ๑๓๙ ครั้ง ระหว่างวันที่ ๗ มีนาคม ๒๕๓๒ ถึงวันที่ ๑๓  
ตุลาคม ๒๕๓๒ โดยดำเนินการประชุมระหว่างเวลา ๑๕.๐๐ น. - ๒๐.๐๐ น. และ  
เมื่อได้พิจารณาร่างกฎหมายและแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องเสร็จในวาระแรกแล้ว  
คณะกรรมการฯได้นำร่างกฎหมายดังกล่าวเสนอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง  
พร้อมกันนั้นก็ได้มีหนังสือถึงส่วนราชการที่เกี่ยวข้องเพื่อตรวจสอบและทบทวนหลักการ  
และได้พิจารณาในวาระที่สอง หลังจากในส่วนราชการต่าง ๆ ได้ส่งข้อสังเกตเกี่ยวกับ  
ร่างกฎหมายกลับไปยังคณะกรรมการฯแล้ว โดยคณะกรรมการฯได้เริ่มการพิจารณา  
เป็นวาระที่สองเมื่อวันที่ ๒๐ พฤศจิกายน ๒๕๓๒ และเสร็จสิ้นการพิจารณาเมื่อวันที่  
๑๖ มีนาคม ๒๕๓๓ รวมเวลาการพิจารณาในวาระที่สอง ๕๖ ครั้ง และการประชุม  
ทั้ง ๒ วาระ รวมทั้งสิ้น ๑๙๕ ครั้ง

ผลการพิจารณา

๑. "คณะกรรมการเพื่อพิจารณาร่างกฎหมายและระเบียบข้อบังคับฯ"ได้  
พิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ....  
และกฎหมายอื่นที่ต้องแก้ไขเพิ่มเติมไปพร้อมกับการแก้ไขประมวลรัษฎากร เรื่องภาษี  
มูลค่าเพิ่มอีก ๑๖ ฉบับ (รวม ๑๗ ฉบับ) โดยได้แยกตามกลุ่มกฎหมายออกเป็น ๓ กลุ่ม

๑๗๑.๒

๗  
16209

๓

คือ กลุ่มแรก ได้แก่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง  
กลุ่มที่สอง ได้แก่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับราชการส่วนท้องถิ่นและการภาษี และกลุ่มที่สาม  
 ได้แก่กฎหมายอื่นที่มีการอ้างอิงถึงภาษีก้าว โดยมีการอ้างอิงกฎหมายดังต่อไปนี้

ก. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง (๖ ฉบับ)

(๑) ประมวลรัษฎากร (ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ)

- ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร  
 (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....

(๒) กฎหมายภาษีสรรพสามิตและกฎหมายภาษีอื่น ๆ ได้แก่

- ร่างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติหักอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ..)  
 พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติสาสุบ (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติไฟ (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....

ข. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับราชการส่วนท้องถิ่นและการภาษี (๘ ฉบับ)

(๑) กฎหมายเกี่ยวกับอำนาจของราชการส่วนท้องถิ่น

ในการจัดเก็บภาษี ได้แก่

- ร่างพระราชบัญญัติราชได้เทศบาล (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติราชได้สุขาภิบาล (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติการรายได้จังหวัด (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร  
 (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....

๒๗๑.๓

๗

16210

๔

- ร่างพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา  
(ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....

(๑) กฎหมายเกี่ยวกับการจัดสรรเงินภาษีให้ท้องถิ่น ได้แก่

- ร่างพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม  
และภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ....
- ร่างพระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไป  
จัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น  
(ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... (อาศัยอำนาจตามความใน  
พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.๒๕๒๗)
- ร่างพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา (ฉบับที่ ..)  
พ.ศ. ....

ค. กฎหมายอื่นที่มีการอ้างอิงถึงภาษีการค้า (๓ ฉบับ)

- ร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน (ฉบับที่ ..)  
พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย  
(ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....
- ร่างพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....

๖. คณะกรรมการฯ ขอ เรียงสรุปสาระสำคัญในการแก้ไขกฎหมายแต่ละกลุ่ม  
ดังต่อไปนี้

๖.๑. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีที่เกี่ยวข้อง

- (๑) ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร  
(ฉบับที่ ..) พ.ศ. ....



๒๗๑.๔

๗

16211

๕

คณะกรรมการฯ ได้พิจารณายกเลิกหมวด ๕ "ภาษีการค้า"  
แห่งประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน และแก้ไขเพิ่มเติมโดยแทนชื่อความเป็นหมวด ๕  
"ภาษีมูลค่าเพิ่ม" และหมวด ๕ "ภาษีธุรกิจเฉพาะ" แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนด  
เป็นหลักการว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีใหม่และไม่ถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดขึ้นใหม่  
เป็นภาษีที่แทนที่ภาษีการค้าเดิมที่ถูกยกเลิก

หมวด ๕ "ภาษีมูลค่าเพิ่ม" ที่มีอยู่ตั้งใหม่ได้แบ่งออกเป็น  
๑๕ ส่วนตามสาระสำคัญ รวมจำนวน ๑๑๒ มาตรา

หมวด ๕ "ภาษีธุรกิจเฉพาะ" มีลักษณะเป็นภาษีการค้าที่เรียก  
เก็บจากรายได้ของการประกอบการบางประเภทที่มีลักษณะพิเศษ ซึ่งไม่เหมาะสมแก่  
การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเป็นกิจการที่มีความยุ่งยากในการคำนวณภาษีซื้อ  
(input tax) และสำหรับการประกอบการประเภทนี้ จะยังคงหลักการในการเก็บ  
ภาษีไว้ในลักษณะเดียวกับ "ภาษีการค้า" ในปัจจุบัน ความในหมวด ๕ นี้ (ไม่มีการแบ่ง  
ออกเป็น "ส่วน") มีบทบัญญัติรวม ๒๒ มาตรา

นอกจากนี้ คณะกรรมการฯ ได้พิจารณาแก้ไขบทบัญญัติของ  
ประมวลรัษฎากรในส่วนอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น บทบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การนำภาษี  
มูลค่าเพิ่มมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและบทบัญญัติเกี่ยวกับการใช้ใบกำกับ  
ภาษีแทนใบรับในส่วนที่เกี่ยวกับอากรแสตมป์ เป็นต้น และกำหนด "บทเฉพาะกาล" เพื่อ  
ใช้ในช่วงเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงเพื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้  
แทนภาษีการค้าด้วย

#### ภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับโครงสร้างของหมวด ๕ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามร่างพระราชบัญญัติ  
ฉบับนี้ มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

๑) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้า  
หรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะกระทำโดยได้รับประโยชน์หรือ  
ค่าตอบแทนหรือไม่ และผู้นำเข้าสินค้า

๒๗๑.๕

-11  
16212

๖

๒) กิจการที่พึงต้องเสียภาษี ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้า

๓) ฐานภาษีและการคำนวณภาษี ฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจะเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ได้แก่ มูลค่าที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ บวกภาษีสรรพสามิตและภาษีอื่นในลักษณะเดียวกัน หรือในกรณีการนำเข้าสินค้า ได้แก่ ราคาสินค้านำเข้าบวกอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีอื่นในลักษณะเดียวกัน

ส่วนการคำนวณภาษีที่ผู้ประกอบการพึงต้องเสีย ใช้วิธีหาผลต่างระหว่างภาษีขาย (output tax - คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ เรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ) กับภาษีซื้อ (input tax- คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการอื่นในเวลาซื้อสินค้าหรือบริการหรือในเวลานำสินค้าเข้ามาเพื่อการประกอบการของตน)

๔) อัตราภาษี กำหนดเป็นอัตราเดียว(ตาม"หลักการ"ที่กระทรวงการคลังกำหนด)สำหรับสินค้าและบริการทุกประเภท โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๘ ซึ่งอัตรานี้อาจตราพระราชกฤษฎีกาลดลงได้ แต่จะต้องใช้อัตราเดียวกันสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการทุกประเภท

๕) การใช้อัตราภาษีศูนย์ ได้กำหนดให้ใช้อัตราศูนย์สำหรับการส่งสินค้าออก บริการที่ทำในราชอาณาจักรแต่ใช้บริการนั้นในต่างประเทศ การขนส่งระหว่างประเทศทางอากาศและทางเรือ และการขายสินค้าหรือให้บริการแก่รัฐวิสาหกิจ ตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนหรือได้รับเครดิตภาษีซื้อ (คืน) ได้เต็มจำนวน

๖) การยกเว้นภาษี กำหนดให้ยกเว้นแก่กิจการบางประเภทเพื่อบรรเทาภาระของผู้ประกอบการรายย่อยหรือเพื่อความมุ่งหมายประการอื่นๆ โดยผู้ประกอบการใน"กิจการที่ได้รับยกเว้น" ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑๗๑.๖

๑๗

16213

แต่อาจต้องทำรายงานแจ้งต่อทางราชการในบางกรณี กิจกรรมประเภทที่สำคัญ  
ได้แก่

- กิจกรรมของผู้ประกอบการรายย่อย ที่มีรายรับต่อปีไม่เกิน  
จำนวนที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (แต่ต้องไม่ต่ำกว่า ๒๕๐,๐๐๐ ต่อปี)
- กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕
- การขายสินค้าและการให้บริการที่จำเป็นแก่การดำรงชีวิต  
ได้แก่ สินค้าเกษตรที่ยังไม่ได้แปรรูป และการขนส่งภายในประเทศ (นอกจากการขนส่ง  
ทางอากาศ)
- บริการเพื่อสวัสดิการสังคม ได้แก่ การให้การศึกษาของ  
สถานศึกษาและการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาล
- บริการที่เป็นสื่อวัฒนธรรม ได้แก่ หนังสือพิมพ์ หนังสือวิชาการ  
บริการที่เป็นงานทางศิลปและวัฒนธรรม บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์ และการจัด  
แข่งขันกีฬาสมัครเล่น
- บริการที่เป็นการใช้แรงงานหรือมีลักษณะคล้ายการใช้แรงงาน  
ได้แก่ บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน บริการของผู้ประกอบโรคศิลปะและผู้ประกอบ  
วิชาชีพอิสระอื่น บริการของนักแสดงสาธารณะ และบริการวิจัยหรือบริการทางวิชาการ
- บริการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่ออยู่อาศัยหรือเพื่อใช้ใน  
การเกษตรกรรม
- การนำเข้าสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามภาค ๕ แห่ง  
กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- การขายสินค้าหรือการให้บริการอื่น ๆ ได้แก่ กิจกรรมของ  
องค์การของรัฐบาลและราชการส่วนท้องถิ่น กิจกรรมเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา  
หรือสาธารณกุศล สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าในเขตอุตสาหกรรมส่งออก และ  
การขายสินค้าหรือให้บริการระหว่างผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

๒๗๑.๗

๘

๗

16214

๗) รอบภาษี ได้กำหนดให้ใช้รอบภาษี ๑ เดือน โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่นแบบพร้อมทั้งชำระภาษีหรือขอคืนภาษี (ถ้ามี) ได้ในทุกเดือน และกำหนดให้มีข้อยกเว้นให้รอบภาษีเกินกว่า ๑ เดือนได้สำหรับบางกรณีที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

๘) การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการต้อง "จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม" กับกรมสรรพากร โดยมีข้อยกเว้นสำหรับบางกรณี

๙) ใบกำกับภาษี กำหนดให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการขายสินค้าและให้บริการ เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ให้มีการออก "ใบกำกับภาษี" อย่างย่อ และใช้เครื่องบันทึกการเก็บเงิน (cash register) สำหรับกิจการค้าปลีกได้

๑๐) รายงานหลักฐาน กำหนดให้ผู้ประกอบการต้องจัดทำรายงานและเก็บรักษาใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษีและหลักฐานประกอบการลงรายงานไว้เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน

๑๑) ให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการรายย่อยหรือผู้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี (เช่น เกษตรกร) ในการขอเสียภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกำหนดเป็นพิเศษว่าบุคคลดังกล่าวอาจยื่นคำขอเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถ้าหากเห็นว่ากิจการของตนจะได้รับประโยชน์จากการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑๒) ระดับการลดโทษทางอาญา ได้กำหนดให้มี ๕ ระดับ คือ (๑) โทษปรับไม่เกิน ๒,๐๐๐ บาท (๒) โทษปรับไม่เกิน ๕,๐๐๐ บาท (๓) โทษจำคุกไม่เกิน ๑ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๕,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (๔) โทษจำคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และ (๕) โทษจำคุกตั้งแต่ ๓ เดือนถึง ๗ ปี และปรับตั้งแต่ ๒,๐๐๐ บาท ถึง ๒๐๐,๐๐๐ บาท โดยแยกการลดโทษตามความหนักเบาของการกระทำผิด

271-8

11

16215

ภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับหมวด ๕ ภาษีธุรกิจเฉพาะ มีสาระสำคัญดังนี้

๑) กิจการที่พึงเสียภาษี ได้แก่ การธนาคาร ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ กิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ กิจการประกันชีวิตหรือประกันภัย กิจการโรงรับจำนำ และธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์

๒) ฐานภาษี การคำนวณภาษี รอบภาษี และการชำระภาษี  
ฐานภาษี ได้แก่ รายรับจากการประกอบการ ส่วนการคำนวณภาษี รอบภาษีและ การชำระภาษีมีลักษณะเดียวกับการคำนวณภาษีการค้าในปัจจุบัน

๓) อัตราภาษี กำหนดเป็น ๕ อัตรา คือ

- ร้อยละ ๐.๑ สำหรับรายรับจากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์
  - ร้อยละ ๒.๕ สำหรับรายรับที่เป็นดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม หรือ ค่าบริการจากการประกันชีวิต หรือรายรับที่เป็นดอกเบี้ย หรือค่าธรรมเนียมจากการรับจำนำ หรือรายรับจากการขายของจำนำที่หลุดเป็นสิทธิ
  - ร้อยละ ๓.๐ สำหรับรายรับที่เป็นดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการหรือกำไรก่อนหักรายจ่ายจากการซื้อหรือขายตัวเงิน หรือ รายรับจากเบี้ยประกันภัยหรือเงินอื่นที่ผู้รับประกันภัยเรียกเก็บ
  - ร้อยละ ๓.๕ สำหรับรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์
  - ร้อยละ ๑๕.๐ สำหรับรายรับที่เป็นกำไรก่อนหักรายจ่ายจากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกตัวเงิน หรือการส่งเงินไปต่างประเทศ
- ๔) การยกเว้นภาษี กำหนดให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการดังต่อไปนี้
- กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร
  - กิจการของบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

๒๗๑.๑

๓

16216

๑๐

- กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์
- กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- กิจการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ของการเคหะแห่งชาติ
- กิจการรับจำนำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น

๕) การจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ กำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะต้อง "จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ" กับกรมสรรพากร โดยมีข้อยกเว้นสำหรับบางกรณี

#### บทเฉพาะกาล

คณะกรรมการฯ ได้กำหนดบทเฉพาะกาลเพื่อใช้บังคับในช่วงเวลาเริ่มแรกที่มีการเปลี่ยนแปลงนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า โดยมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

- ๑) กำหนดให้บทบัญญัติเกี่ยวกับการจดทะเบียนและการขออนุญาตต่าง ๆ มีผลใช้บังคับก่อนที่บทบัญญัติในสาระสำคัญอื่น ๆ จะมีผลใช้บังคับ เพื่อให้มีการเตรียมการในเรื่องการจดทะเบียนและการขออนุญาต ให้เสร็จสิ้นเสียก่อน
- ๒) เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการ ได้กำหนดให้
  - สำหรับ "สินค้าทุน" กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ประกอบการอยู่ก่อนวันใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้รับเครดิตภาษีสำหรับสินค้าทุนในอัตราร้อยละ ๓.๕ ของมูลค่าต้นทุน
  - สำหรับ "สินค้าคงเหลือ" กำหนดให้ผู้ประกอบการบางประเภทที่มีสินค้าคงเหลืออยู่ ณ วันใช้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้รับเครดิตภาษีสำหรับสินค้าคงเหลือนั้นในอัตราไม่เกินร้อยละ ๔.๔ ของราคาทุน
- ๓) สำหรับกิจการให้บริการตามสัญญาที่มีข้อกำหนดให้ชำระค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำ และสัญญาริบเหมาก่อสร้าง กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ให้บริการตามสัญญาดังกล่าวแก่เอกชนทั่วไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด มีสิทธิขอยกเว้น

๒๗๑.๑๐

16217

๑๑

การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ว่าจ้าง (output tax) และขอเสียภาษีการค้าต่อไป ตามเดิมได้โดยมีสิทธิได้รับประโยชน์จากการขอคืนหรือได้รับเครดิตภาษีซื้อ (input-tax)

๔) กำหนดให้ผู้ประกอบการซึ่งเสียภาษีสรรพสามิต หรือภาษีที่ กรมสรรพสามิตจัดเก็บสำหรับสินค้าใดแล้ว ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านั้นอีก

(๒) กฎหมายภาษีสรรพสามิตและกฎหมายภาษีอื่น ๆ

เนื่องจากได้กำหนดให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม "อัตราเดียว" สำหรับสินค้าและบริการทุกชนิด จึงจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมสำหรับสินค้าและบริการบางชนิดที่มี ลักษณะเป็น "สินค้าหรือบริการที่ไม่จำเป็นต้องการครองชีพ" หรือเป็น "สินค้าฟุ่มเฟือยหรือ เป็นภัยต่อสุขภาพ" ซึ่งสมควรจำกัดการบริโภค นอกจากนี้สินค้าที่เคยอยู่ในข่ายต้องเสีย ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีอื่นที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บเพียงหน่วยงานเดี่ยวนั้น เมื่อใช้ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสินค้าเหล่านี้ต้องอยู่ในข่ายที่เสียทั้งภาษีสรรพสามิตและทั้งภาษี มูลค่าเพิ่มด้วย ดังนั้น จึงจำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีการจัด เก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าและบริการที่เดิมเคย เสียภาษีการค้าในอัตราสูงกว่าร้อยละสิบ (เพื่อให้อัตราภาษีที่รัฐจัดเก็บคงอยู่ในระดับเดิม) และปรับปรุงอัตราภาษีสรรพสามิตและภาษีอื่นที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าบางอย่าง ให้สอดคล้องกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ "อัตราเดียว" (ซึ่งในปัจจุบัน ภาษีการค้า มีอัตราแตกต่างกันถึง ๒๑ อัตรา) ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาแล้วเห็นว่าจำเป็นต้อง แก้ไขกฎหมายรวม ๔ ฉบับ คือ

๑) ร่างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ....

มีการแก้ไขเพิ่มเติมในสาระสำคัญคือ

- ขยายขอบข่ายการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้สามารถจัดเก็บ จาก "บริการ" เพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งในขณะนี้จัดเก็บเฉพาะ "ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม" และ "ผู้นำเข้า" (สำหรับสินค้าบางประเภท) เท่านั้น



ภาคผนวก จ.

รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 33 พ.ศ. 2521

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ  
ครั้งที่ ๓๓

วันศุกร์ที่ ๓๐ มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๒๐

ณ ตึกอัฐสภา

เริ่มประชุมเวลา ๘.๓๐ นาฬิกา

จำนวนสมาชิกที่ประชุมทั้งหมดที่ลงชื่อไว้เมื่อเลิกประชุม ๒๔๔ คน

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : บัณฑิตมีสมาชิกลงมาประชุมครบ  
องค์ประชุมแล้ว ณหอเปิดประชุมสภานิติบัญญัติ

ระเบียบวาระที่ ๑ เรื่องที่ประธานจะแจ้งข้อที่ประชุม ด้วย  
นายกรัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีและของสภานโยบายแห่งชาติ ได้  
มีคำสั่งที่ ๑๐/๒๕๒๐ ลงวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๒๐ เรื่อง การใช้อำนาจ  
ตามมาตรา ๒๗ แห่งรัฐธรรมนูญการปกครองราชอาณาจักร พุทธศักราช ๒๕๒๐  
นายกรัฐมนตรีจึงขอแจ้งให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติทราบตามความในมาตรา ๒๗ แห่ง  
รัฐธรรมนูญการปกครองราชอาณาจักร พุทธศักราช ๒๕๒๐

วันที่ ๓๘/๒๕๖๑ วันที่ ๒๘ มิถุนายน ๒๕๖๑  
สำนักงานเลขาธิการรัฐสภา

๑๑๓

ความภาค  
ที่ สร. ๐๒๐๓/๑๙๕๖

สำนักนายกรัฐมนตรี

๒๘ มิถุนายน ๒๕๖๑

เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)  
พ.ศ. ....

ทราบเรียน ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

สิ่งที่ส่งมาด้วย ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวข้างต้น

ด้วยคณะรัฐมนตรีได้ประชุมปรึกษาหารือให้เสนอร่างพระราชบัญญัติ  
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ  
เป็นเรื่องด่วน

จึงขอเสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวข้างต้น พร้อมด้วยบันทึก  
หลักการเหตุผล มาเพื่อขอไปรทมนำเสนอสภานิติบัญญัติแห่งชาติประชุมปรึกษา  
เป็นเรื่องด่วนต่อไป.

ขอแสดงความนับถืออย่างยิ่ง  
สมภพ ไทระกิตย  
(นายสมภพ ไทระกิตย)  
รองนายกรัฐมนตรี ปฏิบัติราชการแทน  
นายกรัฐมนตรี

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี.



๑๑๘

บันทึกหลักการและเหตุผล  
ประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)

พ.ศ. ....

#### หลักการ

(๑) บกเลิกการจักเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจักเก็บภาษีการค้ำแทนโดยโทสมาชิกของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นผู้นับรายการ และชำระภาษีแทนผู้ขาย

(๒) บกเว้นภาษีการค้ำสำหรับการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเฉพาะที่เป็นหน่วยลงทุนในกองทุนรวม พันธบัตรของรัฐบาลหรือองค์การของรัฐ

#### เหตุผล

ไทยที่เป็นการสมควรเก็บภาษีการค้าจากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแทนการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เพื่อจักความยุ่งยากในทางปฏิบัติและเพื่อให้เกิดความสะดวก รัศม และแน่นอนในการเสียภาษี จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ร่าง

พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)

พ.ศ. ....

.....  
.....  
.....

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติแก้ไข  
เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ...."

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศ  
ในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกข้อ ๒๒ แห่งประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่  
๑๐ ลงวันที่ ๗ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐



๑๑๖

มาตรา ๔ ให้ยกเลิกความใน (๒๒) ของมาตรา ๓๒ แห่ง  
ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฉบับที่ ๑๐ ลงวันที่  
๗ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๐ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

"(๒๒) เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่ง-  
ประเทศไทย"

มาตรา ๕ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นบทนิยามในมาตรา ๓๒ แห่ง  
ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล  
รัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๐๔

"สมาชิก" หมายความว่า สมาชิกของตลาดหลักทรัพย์ตามกฎหมาย  
ว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

มาตรา ๖ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๔ โสฬส แห่ง  
ประมวลรัษฎากร

"มาตรา ๓๔ โสฬส ในกรณีการขายหลักทรัพย์ตามประเภท  
การคำ ๓. ให้สมาชิกที่เป็นตัวแทนของผู้ขายหักภาษีจากเงินที่ขาย และชำระภาษี  
แทนผู้ขายในนามของตนเอง โดยผู้ขายไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการการค้าอีก  
และให้ถือว่าสมาชิกเป็นผู้ประกอบการค้าในกรณีนี้ด้วย"

มาตรา ๗ ให้ยกเลิกความใน (๑๒) ของมาตรา ๓๕ ทวิ แห่ง  
ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล  
รัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

๑๑๗

"(๑๒) การค้าของผู้ประกอบการค้า ที่มีชื่อเป็นผู้นำเข้า ผู้ส่งออก หรือผู้ขายตามประเภทการค้า ๓. เฉพาะในเคอณาที่มีรายรับรวมกัน ไม่ถึง สิบพันบาท"

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (๑๗) ของมาตรา ๓๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓

"(๑๗) การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเฉพาะ ที่เป็นหน่วยลงทุนในกองทุนรวม พันธบัตรของรัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาล"

มาตรา ๕ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๕๐ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๐๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

"มาตรา ๕๐ ทวิ ผู้ประกอบการค้า ที่มีรายรับเฉพาะประเภทที่ ระบุในมาตรา ๓๕ ทวิ (๑) (๔) หรือ (๕) มาตรา ๓๕ แห่ง ประเภทการค้า ๓. หรือประเภทการค้า ๕. ซึ่งให้เขาเฉพาะเครื่องเรือนและของใช้ที่จำเป็น จำ อยุ่กับโรงเรือนที่เขา ให้ได้รับยกเว้นการจดทะเบียนตามส่วนนี้"

มาตรา ๑๐ ให้เพื่อความต่อไปนี้เป็นประเภทการค้า ๓. ของ มัญชีอัตราภาษีการค้าท้ายหมวด ๔ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร แทน ประเภทการค้า ๓. ของมัญชีอัตราภาษีการค้า ท้ายหมวด ๔ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๐๔

๑๑๘

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ
๓. การขายหลักทรัพย์	การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	ผู้ชาย	๐.๑๐

มาตรา ๑๑ บรรดาภาษีเงินได้ประมวลรัษฎากร และประกาศของคณะปฏิวัติที่ออกยกเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไป เฉพาะในการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากร สำหรับการขายหรือโอนโดยมีค่าตอบแทนซึ่งหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่กระทำขึ้นก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๑๒ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

.....

นายกรัฐมนตรี



๑๑๘

นายฉลอง บึงกระกุล (รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง) :  
ท่านประธานที่เคารพ ท่านสมาชิกผู้มีเกียรติ รัฐบาลขออภัยที่รบกวนท่านประธาน  
และท่านสมาชิกที่กรุณาให้โอกาสแก่รัฐบาลได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม  
ประมวลรัษฎากรฉบับนี้ เป็นการด่วน กระผมขอกราบเรียนสั้น ๆ ในเบื้องต้นถึง  
หลักการและเหตุผลซึ่งได้ระบุไว้หลักการของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร-  
ฉบับนี้ก็ได้แก่

(๑) ยกเลิกการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากการขาย  
หลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจัดเก็บภาษีการค้าแทนโดย  
ให้สมาชิกของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นผู้ยื่นรายการ และชำระภาษีแทน  
ผู้ขาย

(๒) ยกเว้นภาษีการค้าสำหรับการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์  
แห่งประเทศไทย เฉพาะที่เป็นหน่วยลงทุนในกองทุนรวม ที่สมัครของรัฐบาลหรือ  
องค์การของรัฐบาล

เหตุผล โดยที่เป็นการสมควร เก็บภาษีการค้าจากการขายหลักทรัพย์  
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแทนการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งที่  
เป็นอยู่ในปัจจุบัน เพื่อขจัดความยุ่งยากในทางปฏิบัติและเพื่อให้เกิดความสะดวก  
รัดกุมและแน่นอนในการเสียภาษี จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

กระผมขอเรียนอธิบายสั้น ๆ เท่าความเพื่อความเข้าใจอันดีอีกหน่อย  
คือว่า ได้มีประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ ซึ่งระบุว่า การโอนหลักทรัพย์นั้นให้เสีย  
ภาษีเงินได้บุคคลและเงินได้บุคคลธรรมดา ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา  
ในารเดิมก็ใช้ตั้งแต่วันที่ ๑ พฤษภาคม นั้นเป็นต้นไป หลังจากนั้นทางรัฐบาล  
ทางเจ้าหน้าที่และทางกระทรวงการคลัง เมื่อมีประกาศของคณะปฏิวัติแล้วก็ได้เริ่ม



๑๒๐

วิธีการต่าง ๆ ที่จะจักเก็บ แต่พอลงมือปฏิบัติไปก็รู้สึกว่ามีอุปสรรคมาก กระทบ  
ขอเรียนในที่นี้ว่า ความจริงหลักการของประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ให้เก็บภาษี  
เงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนหลักทรัพย์นั้นเป็นการถูกต้อง ชอบด้วยหลักการ  
อย่างยิ่ง เพราะเมื่อมีการโอนและมีรายได้เกิดขึ้นก็เป็นการสมควรที่จะต้องเสียภาษี  
เงินได้เช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ก็ถูกต้องด้วยหลักการ แต่ปัญหาคือในทาง  
ปฏิบัติ เมื่อลงมือจักเก็บก็ปรากฏว่ามีอุปสรรคในจุดต่าง ๆ หลายประการ ประการแรก  
ก็คือ การโอนหลักทรัพย์หรือการโอนในหุ้นต่าง ๆ เอกสารที่เป็นในหุ้นต่าง ๆ นั้น  
เรามีตลาดหลักทรัพย์อยู่ เมื่อมีการกระทำในตลาดหลักทรัพย์แล้วปรากฏว่าการโอน  
หรือการขายสิทธิในการโอนเป็นไปโดยรวดเร็วเหลือเกินอาจจะถ่ายเทไปในวันหนึ่ง ๆ  
หลายครั้ง หรือในอาทิตย์หนึ่งก็อาจจะหลายครั้งได้ ประการหนึ่ง

อีกประการหนึ่ง การคำนวณค่าใช้จ่าย เพราะว่าเมื่อมีการคำนวณ  
ภาษีเงินได้ก็ต้องมีการคำนวณว่ามีรายได้เท่าไร รายได้ก็คือจำนวนเงินเป็นส่วน  
เกิน หลังจากหักค่าใช้จ่ายซึ่งรวมทั้งต้นทุนแล้วก็เกิดกำไรขึ้นมาเท่าที่เกี่ยวกับ  
เพราะว่าทำอะไรถึงจะสามารถคำนวณค่าใช้จ่ายต้นทุน แล้วหากำไรเพื่อนำมา  
คำนวณเสียภาษีได้ ความจริงทำนองทำไป ปกติก็ต้องใช้เวลา ที่นั่นมีหลักทรัพย์  
มาก ๆ แล้วหลักทรัพย์แต่ละใบหรือแต่ละกลุ่มอาจจะซื้อขายกันไม่ใช่ใน ขณะเดียวกัน  
สมมุติว่าหลักทรัพย์วิสาห. มี ๑๐๐ หน่วย เก่า ๑๐๐ หน่วยนั้นไปหาในโอกาส  
ต่าง ๆ กัน ในกาลเวลาต่าง ๆ กัน แต่มาขายในขณะเดียวกัน เวลาคำนวณต้นทุน  
แล้วเอาออกมาเป็นกำไรยุ่งยากเหลือเกินครับ หากทำได้ครับ แต่ใช้เวลา ถ้าเป็น  
การซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ วันหนึ่ง ๆ การซื้อขายอาจจะผ่านไปเป็นจำนวน  
มากครั้ง ในหลักทรัพย์ชนิดเดียวกันก็ได้ ด้วยเหตุผลที่กระผมกราบเรียนแล้วนี้  
ก็รู้สึกว่าทำให้ความยุ่งยากมาก ไม่ใช่แค่ในการจักเก็บ เป็นภาระแก่ผู้ที่เสีย  
ภาษี ถึงกับอาจจะเป็นเหตุให้กิจการ เขาต้องประสบความเสียหายก็ได้ อย่างน้อย

ค่าใช้จ่ายคงเพิ่มขึ้น นับประการหนึ่ง

อีกประการหนึ่ง ในด้านจิตใจก็ทำให้ความรู้สึกว่าผู้ซื้อหลักทรัพย์ที่  
ผู้ขายหลักทรัพย์ก็ มีความเป็นห่วงเป็นใยในเรื่องภาษีเงินได้ต่าง ๆ ก็เลยมีการ  
ชะงักมีการรอกันอยู่ ทำให้การซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ลดลงมาก จากปริมาณ  
ที่เคยซื้อขายกัน เกยซื้อขายกันวันละถึงประมาณทั้งเกือบ ๑๐๐ ล้านบาทหรือกว่านั้น  
ลดลงมาในเดือนพฤษภาคมถึงประมาณสัก ๒๐ กว่าล้านบาทค่าสุดต่อวันในวันนั้น  
แล้วก็ปริมาณซื้อขายก็ลดลงมาเหลือเพียงหนึ่งในสี่ หนึ่งในสามของที่เคยทำ แต่  
ว่าภาษีไม่ไรเหตุเกี่ยวจะครบ ความจริงมีเหตุอื่น ๆ หลายเหตุ ภาษีก็เป็นแค่  
เพียงเรื่องหนึ่งเท่านั้น เพราะว่าตลาดหลักทรัพย์นี้ไหวตัวต่อการอะไรก็อะไร  
ต่าง ๆ หลายอย่าง

ด้วยเหตุนี้รัฐบาลเห็นว่าสมควรที่จะปรับปรุง ก็เลยเสนอร่างพระราช  
บัญญัติฉบับนี้มาโดยหลักการที่จะยกเลิกภาษีเงินได้ในบุคคลในกรณีนั้น แต่ว่าเรา  
ก็ไม่ควรที่จะไปยกเลิกเสียทีเดียว เพราะยังถือว่าเป็นรายได้ ผู้ที่มีรายได้ใน  
กรณีเช่นนี้ก็ควรจะช่วยภาระรัฐบาลในด้านภาษีอากรบ้าง จึงขอเสนอเกณฑ์มาให้  
เป็นภาษีการค้า ในลักษณะที่ว่าคำนวณจากมูลค่าที่มีการโอนแต่ละครั้ง ในอัตรา  
ร้อยละ ๐.๑ ของการโอน ซึ่งทั้งนี้ก็เป็นอัตราที่ใกล้เคียงกับที่เราคิดว่าจะเก็บ  
ได้ในกรณีที่เป็นการเงินได้บุคคลธรรมดา ภาระขออธิบายเท่านั้นครับ

ประธานสภามติบัญญัติแห่งชาติ : มีสมาชิกท่านใดจะซักถาม  
หรืออภิปรายบ้างครับ

ร้อยตำรวจโท นาย อนุธรรม : ท่านประธานที่เคารพ ท่าน  
สมาชิกผู้มีเกียรติ ภาระสนับสนุนรัฐบาลในกรณีนี้คือออกกฎหมายเก็บภาษีอากร  
แล้ว เราเห็นว่าไม่สะดวกและไม่ประหยัดในทางดำเนินการจัดเก็บ หรือไม่

๑๒๒

สะทวณเฒ่าเสียมกามีแล้วมาแก้อสนิมสนุนเป็นความใจกว้างละครั้น ถ้าหากได้  
 ทำดังนี้ก่อนประมวลรับฎากรในเรื่องอื่น ๆ ด้วย ทำความสะทวณเฒ่าเสียมกามี  
 และให้ เป็นธรรมเนียมขึ้นก็จะเป็นการดี ธรรมเนียมสนุนในข้อนี้ แต่อย่างไรก็ตาม  
 ธรรมเนียมนี้ห่างอยู่ ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ นี้ที่ไปประกาศเก็บเงิน  
 จากการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์นั้นเป็นการ เก็บภาษีโดยตรง ซึ่งโดย  
 ทฤษฎีแล้วไม่มีใครที่จะเถียงได้ว่า การ เก็บภาษีทางตรงนั้นเป็นการยุติธรรมอย่างยิ่ง  
 ธรรมเนียมถึงสมัยที่รัฐบาลว่าการ เก็บภาษีทางตรงนี้เป็นภาระอำนาจ ในการที่จะไป  
 ถิกคำนวณเก็บภาษีจากผู้ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์จะมีข้อเท็จจริงประการใดยังไม่  
 แจงชัด ธรรมเนียมอาจจะเรียนถามรัฐบาลว่า การที่เปลี่ยนวิธีการ เก็บภาษีทางตรง  
 มาเป็นเก็บภาษีทางอ้อมโดยเก็บจากการขายหลักทรัพย์นั้น และอัตราเพียงน้อย  
 เป็ร เช่นนี้เป็นการที่ทำให้รัฐบาลจะเก็บเงินเพิ่มขึ้นหรือลดน้อยลงไป ประการ  
 ที่ ๑

ประการที่ ๒ ธรรมเนียมนี้จะเรียนถามว่า เพื่อกันที่จะมีข้อ  
 ทรหว่า การที่มา เป็รผู้ซื้อขายหลักทรัพย์จากภาษีเงินได้ทางตรงมาเป็นทางอ้อม  
 นั้นจะเป็นการช่วยผู้เข้าไปซื้อขายในตลาดหุ้นซึ่งมีเงินจำนวนมาก เกรงจะมี  
 ข้อเสียดังกล่าวในกรมสรรพากรว่า เป็นผู้มีรายได้หรือ เป็ร ถ้าหากว่ารัฐบาล  
 ไปทำขึ้นเพื่อป้องกันกันแล้ว ธรรมเนียมนี้ห่างมากและไม่สบายใจ ธรรมเนียม  
 ขอเรียนถามอย่างนี้ ถ้าหากว่ารัฐบาลได้ชี้แจงอันนี้ให้ทราบแล้ว ธรรมเนียมที่ว่า  
 จะผ่านกฎหมายฉบับนี้ได้ ขอพรพระคุณครับ

นายฉลอง บึงกระทุง (รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง):  
 ท่านประธานที่เคารพ ธรรมเนียมขอพรของท่านสมาชิกผู้มีเกียรติที่กรุณาให้การ  
 สนับสนุนและขอตอบคำถามครั้งนี้ครับ

๑๒๓

ข้อแรก รัฐบาลจะได้รายได้จากภาษีในกรณีนี้เพียงใดเทียบกับ ที่  
 เป็นอยู่ในประเภทของคณะปฏิวัติคือ เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กระผม  
 ขอเรียนว่า เมื่อเราลงมือเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีที่เราเก็บได้  
 เฉพาะจากตลาดหลักทรัพย์ โดยเราให้นายหน้าเป็นผู้นำส่ง เราเก็บได้ประมาณ  
 ๕๑,๐๐๐ บาทเศษ ทั้งเดือนละครั้ง ในเดือนพฤษภาคมซึ่งก็เป็นเพียงเดือนเดียว  
 เพราะว่าเราให้เขานำส่งหลังจากสิ้นเดือน ๗ วัน เขาก็นำส่งเมื่อประมาณ  
 วันที่ ๗ มิถุนายน ซึ่งคำนวณแล้วก็มีประมาณร้อยละ ๐.๑ กว่า ๆ ของมูลค่าหุ้น  
 ที่ซื้อขายกันทั้งหมด นี่ประการหนึ่งนะครับ เพราะฉะนั้นกระผมก็เชื่อว่าเมื่อเรา  
 มาเก็บเป็นภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๐.๑ นี้ก็คงจะมีรายได้ใกล้เคียงกัน มีหนึ่ง  
 ก็คงจะออกมาราว ๆ ๔ ล้านบาท ๑๐ ล้านบาท แต่ทั้งนี้แล้วแต่การโอนหุ้นในตลาด  
 ข้อแตกต่างของภาษีทั้งสองกรณีมีอยู่ว่าถ้าเป็นภาษีเงินได้นั้น เขาก็ถ้าใช้จ่ายก็ได้  
 แล้วแต่ค่าใช้จ่ายมาก ถ้าใช้จ่ายน้อย แต่ว่าเท่าที่เรามีประสบการณ์มา ๑ เดือน  
 หักตัวเลขเงินปันได้ ก็รู้สึกว่าจะออกมาเท่ากับที่เราคำนวณไว้ อาจจะมีสูงสักอีกขั้นหนึ่ง  
 ว่าเราไปเอาร้อยละ ๐.๑ มาจากไหน ร้อยละ ๐.๑ นี้เราไปเทียบกับกรณีอากร  
 แสกมป์ครับ ถ้ากรณีที่เป็นตราสาร เอกสารที่จะต้องถืออากรแสกมป์นี้ก็อาจจะ  
 ต้องใช้ เป็นสัญญาเป็นอะไรก็ต่ออะไรก็ถืออากรแสกมป์ในอัตราร้อยละ ๐.๑ เพราะ  
 ฉะนั้นกรณีนี้ก็เทียบเคียงได้ โดยเหตุผลและกรณีจึงได้เอาตัวเลขขึ้นมาเป็น  
 ร้อยละ ๐.๑ และก็รู้สึกว่าในเชิงจำนวนเงินก็คงจะใกล้เคียงกัน แต่ว่า  
 ไลน์แต่ละครั้งก็ขึ้นอยู่กับภาวะของตลาด

ประการที่ ๒ ท่านผู้มีเกียรติถามว่าจะเป็นการปกป้องผู้มีเงินได้หรือไม่  
 เปล่า ถ้าจะเป็นก็จะเป็นโดยบังเอิญครับ แต่เราไม่มีเจตนาจะไปปกป้อง  
 ผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะเงินได้น้อยหรือเงินได้มากก็ตามที่จะไม่ต้องแสดงฐานะ ของ  
 ตัวเองและเสียภาษีเงินได้ตามที่ควรจะต้องเสีย มิได้มีเจตนาอย่างนั้น

๑๒๘

จำเป็นต้องแก้ เพราะว่าผลเสียจะมีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้  
 การส่งเสริมตลาดหลักทรัพย์ การส่งเสริมตลาดหุ้น ซึ่งจะเป็นส่วนหนึ่งของการ  
 ส่งเสริมที่จะให้มีการลงทุนในกิจการต่าง ๆ กิจการอุตสาหกรรม อะไรต่ออะไร  
 นั้นจะชะงักหรือกระเหี้ยน เราเป็นห่วงในแง่นี้มากกว่า เพราะว่าถ้าการมีตลาด  
 หลักทรัพย์นั้นก็เป็นที่จุดหนึ่งของการที่จะส่งเสริมให้มีการลงทุนในกิจการอุตสาหกรรม  
 จะไม่มีการซื้อขายหุ้นกัน จะได้มีการหาทุนมาจากแหล่งต่าง ๆ มารวมกันมาก  
 กว้างขวางขึ้นเท่านี้เองครับ เมื่อเห็นว่าเหตุการณ์จะไปกระเหี้ยนจุดนั้น และ  
 เมื่อสภาพของตลาดหลักทรัพย์เห็นว่าไม่อำนวยให้ เราก็อยากจะรอไว้ก่อน  
 และก็เก็บภาษีการค้าในรูปแบบนี้ไปก่อนจนกว่าสภาพจะอำนวยให้ ธรรมดาที่เชื่อว่า  
 ในโอกาสหลาย ๆ มี ช่างหน้าเราคงจะเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคลจากการ  
 โอนหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ แต่อย่างไรก็ตามถ้าเป็นการโอนหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์  
 ละก็ ยังเก็บไปตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ เหมือนเดิม ถ้านอกจาก  
 ตลาดหลักทรัพย์ ธรรมดาของสนธิสนุนครับ

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : มีท่านผู้ใดจะซักถามอีกหรือไม่  
 คุณฉัตรชัยครับ

นายนิพิฏฐ์ ชาติจันทร์ : ท่านประธานที่เคารพ ธรรมดาที่มีความ  
 เห็นสนธิสนุนร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ ธรรมดาเห็นว่า เหตุผลที่รัฐบาลได้จัดเก็บ  
 ภาษีเงินได้จากการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์นั้น เป็นข้อร้ายแก่  
 รัฐบาลเอง เพราะจะทำให้มีการขายหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์มากขึ้น  
 เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการที่รัฐบาลได้เปลี่ยนการ เก็บภาษีเงินได้  
 มาเป็นภาษีการค้าในอัตรา ๐.๑ เปอร์เซ็นต์นั้น ธรรมดาของคำนวณพยายาม ๆ  
 แล้วครับจะทำให้รัฐบาลมีรายได้มากกว่าเท่าถึงประมาณ ๑๐๐ เปอร์เซ็นต์เพราะ  
 ว่าถ้าการค้าหลักทรัพย์มีมูลค่าวันละ ๕๐ ล้านบาท ซึ่งความจริงแล้ว  
 มากกว่านั้น รัฐบาลก็จะได้ภาษีถึงเดือนละ ๑,๒๐๐,๐๐๐ บาท มากกว่าที่  
 ฐานรัฐบาลหรือกว่า ๕๐๐,๐๐๐ บาทที่เก็บอยู่ในปัจจุบันนี้ แต่ธรรมดาที่ธรรมดา  
 ตามในหลักการข้อ ๒ ว่า เหตุที่รัฐบาลจึงไปยกเว้นภาษีการค้าในการขาย

๑๒๕

หลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์สำหรับกองทุนรวม กองทุนรวมนี้ก็จริงอยู่ เป็นของ  
รัฐบาล แต่กระผมรู้สึกว่าการกองทุนรวมนี้เป็นหลักทรัพย์อย่างหนึ่งที่ประชาชนนิยม พูล  
ง่าย ๆ ครัวเป็นพวกสเปคคิวเลเตอร์ ( Speculator ) พวกเก็งกำไร  
ซื้อขายกันเป็นอันมาก และในกองทุนรวมก็ไม่ได้อาณาประโยชน์ในการพัฒนา  
ประเทศอย่างเช่นเดียวกับพันธบัตรของรัฐบาล รององค์การรัฐบาลกระผมมีความ  
เห็นว่าในหลักการแล้วไม่ว่าจะยกเว้นภาษีการค้าสำหรับการขายหลักทรัพย์ ของ  
กองทุนรวม ชอบคุณครับ

นายชนะ รุ่งแสง : ทนประธานที่เคารพ กระผมเห็นด้วยกับ  
รัฐบาลเป็นอย่างยิ่งที่ได้เสนอแก้ไขประมวลรัษฎากรฉบับที่ ๕๖ มาตรา ๕๖ เชื่อมโยงไปยัง  
ตลาดหลักทรัพย์ หลักการของกฎหมายฉบับนี้ก็คือ ยกเว้นการเก็บภาษีกำไร  
จากการขายหุ้นซึ่งไปคำนวณเป็นภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา และหันมาเก็บเป็น  
ภาษีการค้าจากการขายหลักทรัพย์ชั้นต้นโดยถือว่าสมาชิกของตลาดหลักทรัพย์จะเป็น  
ผู้ที่หักภาษีจ่ายหักภาษีไว้และรวบรวมส่งรัฐ กระผมคิดว่าสิ่งนี้เป็นสิ่งที่สอดคล้องกับ  
สภาพการณ์ปัจจุบันก็เพราะว่ารัฐบาลมีเจตนาผลักดันให้เกิดตลาดหลักทรัพย์ขึ้นและ  
ในเวลาเดียวกันรัฐบาลก็กำลังจะผลักดันให้เกิดบริษัทมหาชนขึ้น เพื่อที่จะกระจาย  
ธุรกิจไม่ว่าขนาดใหญ่ขนาดเล็กลงไปสู่บุคคลหรือประชาชนให้มากขึ้น ไม่ใช่ให้ไป  
อยู่กับบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใด ซึ่งเจตนาของรัฐบาลไม่ว่ารัฐบาลปัจจุบัน รัฐบาล  
ที่แล้ว ๆ มา ก็ได้ถือปฏิบัติกันอย่างนี้ แต่ในเวลาเดียวกันยะจากกรณีที่รัฐบาลได้  
ผลักดันตลาดหลักทรัพย์ให้เกิดขึ้นและในเวลาเดียวกันใช้ความพยายามที่จะผลักดัน  
บริษัทมหาชนให้เกิดขึ้นนั้น ขณะนี้กฎหมายบริษัทมหาชนก็ยังค้างอยู่ในสภาแห่งนี้ จึง  
เป็นปัญหาที่จะต้องเร่งแก้ไขกัน และจากสภาพการณ์ที่เป็นมานี้จากกรณีประกาศ  
ของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๐ เมื่อเดือนพฤศจิกายนที่แล้ว จนทำให้สิ่งที่เกิดขึ้นใน  
ตลาดหลักทรัพย์นั้นเกิดการทรุดตัวลงไปก็เพราะว่ามธจจากการที่จะต้องเสียภาษีเงินได้

๑๒๖

อันเกิดจากการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ในกรณีนี้รัฐบาลได้ทยอยช้อนมาแก้ไข  
 สิ่งนี้ให้หันต่อเหตุการณ์นั้นเป็นสิ่งที่ดีและเป็นสิ่งที่จะเสริมสร้างนโยบายของรัฐบาล  
 อยู่ แต่จะอย่างไรก็ตามสิ่งที่รัฐบาลน่าจะให้ความสำคัญถึงค่าหนึ่งก็คือ การควบคุม  
 มาตรการของรัฐที่จะถือการควบคุมบริษัทหลักทรัพย์ทั้งหลาย เพราะเท่าที่  
 เป็นอยู่ในขณะนี้ถือว่ารัฐบาลยังไม่ได้ควบคุมบริษัทหลักทรัพย์ให้อยู่ในชั้นก่อน  
 ที่รักคุมเท่าที่ควร และอย่างท่านสมาชิกผู้มีเกียรติท่านหนึ่งคุณอภิสิทธิ์ ชาววิเศษ  
 โคกทุก เมื่อถึงถึงการขายหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์ สิ่งนั้นก็เป็นอย่างหนึ่งที่จะ  
 ทำให้รัฐต้องเสียรายได้ งบประมาณจึงอยากจะกราบเรียนท่านประธานว่า กฎหมาย  
 ฉบับนี้เป็นสิ่งที่รัฐบาลได้ทยอยช้อนมาแก้ไข เหตุการณ์ให้ทันต่อเวลา และเหมาะสม  
 แก่นโยบายที่รัฐบาลจะผลักดันตลาดหลักทรัพย์และบริษัทมหาชน แต่สิ่งที่รัฐบาล  
 นำมาจะต้องคำนึงถึงต่อไปก็คือ รัฐบาลจะต้องออกมาตราการในการที่จะควบคุมบริษัท  
 ผู้ค้าหลักทรัพย์และการดำเนินการค้าหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์ให้รัดกุมมากกว่า  
 เท่าที่เป็นอยู่ขณะนี้ ขอพบพระคุณครับ

นายบุญถม เอี่ยมะโนช : ท่านประธานที่เคารพ ความจริงร่าง  
 พระราชบัญญัติฉบับนี้กระผมมีความเห็นด้วยเป็นอย่างมาก เพราะว่าเป็นการ  
 สอดคล้องกับนโยบายของ รัฐบาลที่ได้ประกาศไว้อย่างแจ่มแจ้งที่ว่า จะสนับสนุน  
 ตลาดหลักทรัพย์ให้เจริญรุ่งเรืองขึ้น เมื่อรัฐบาลเห็นว่า การเก็บภาษีแบบเก่ามัน  
 ไม่สะดวกจึงเปลี่ยนใหม่ กระผมเองก็พอใจ แต่ในขณะเดียวกันกับกระผมใคร่  
 ขอตั้งสักนิทหรือฝากไว้ก็ได้ที่ว่า การแก้กฎหมายฉบับนี้นั้นควรจะแก้ไขมาก่อนแล้ว  
 เมื่อประกาศไปได้ประมาณสัก ๑ เดือนกว่าที่เจ้าหน้าที่ในตลาดหลักทรัพย์ จะได้  
 ศึกษามอง และประชุมแก้ไขเสียแต่วันนี้ ทั้งมาเนิ่นเวลา ๑ - ๔ เดือน ท่าน  
 ทราบหรือไม่ว่า ๑ - ๔ เดือนนี้จะต่างไปเท่าไร รายได้เข้ารัฐบาสนั้นคงกัน  
 ก็ยังเป็นแค่ตัวเงิน แต่สภาพของตลาดและการเศรษฐกิจของบ้านเมืองนั้นได้คลไคล

๑๒๗

ประมาณค่าไม่ถูก กระทบจิตใจที่ว้าๆ แต่ยังไม่เกิดอารมณ์ไม่ อีกอันหนึ่ง  
ที่กระทบจะขอประธานทราบเรียนฝากไว้ ในการที่จะมุ่งหมายสนับสนุนตลาด  
หลักทรัพย์ให้เจริญรุ่งเรืองเรื่องนี้มี กระทบเองก็เห็นด้วย แต่บางขณะกระทบต้อง  
ทราบเรียนว่าทางรัฐบาลสนับสนุนกันจนเกินไป ซึ่งกระทบไม่ค่อยจะเห็นด้วย  
คือพูดอย่างภาษาตลาดก็ว่าอันผู้หลั่งน้ำสงเสริมกันใหญ่ เป็นคนว่าภาษีเงินได้  
ของบริษัทจำกัดที่เขาเป็นสมาชิกตลาดหลักทรัพย์เก็บ ๓๐ เปอร์เซ็นต์ บริษัทที่  
ไม่เข้าในตลาดหลักทรัพย์เก็บ ๕๕ เปอร์เซ็นต์ อันนี้กระทบคิดว่าออกจะไม่  
เป็นขรรค์กันน้อย คือทุกอย่าง ๆ ก็ว่าพวกฉัน ฉันเก็บ ๓๐ เปอร์เซ็นต์ ถ้าไม่ใช่  
พวกฉันเอา ๕๕ เปอร์เซ็นต์ พวกบริษัทจำกัดก็ไม่ได้ความซัดของประการใด  
ที่จะเข้าร่วมตลาดหลักทรัพย์ แต่บางขณะก็ไม่เหมาะสมสำหรับบริษัทที่ที่เขา  
เป็นสมาชิกของตลาดหลักทรัพย์ ก็ต้องเป็นบริษัทจำกัดต่อไป และความจริง  
บริษัทจำกัดก็มีมาแต่ตั้งเดิมตั้งแต่ปู่ย่าตายาย อยู่ ๆ ก็จะมาบังคับให้เข้าตลาด  
หลักทรัพย์ ซึ่งก็แก้กฎหมายตลาดหลักทรัพย์ไปเมื่อคราวที่แล้วว่าไม่บังคับ แต่  
โดยวิธีกระทำมีบังคับไปในตัวรับ คือ ๕๕ เปอร์เซ็นต์ กับ ๓๐ เปอร์เซ็นต์  
กระทบเองก็ไม่เข้าใจเหตุผลของรัฐบาลว่าทำไมจึงเก็บ ๓๐ เปอร์เซ็นต์ กับ  
๕๕ เปอร์เซ็นต์ เหลือแล้ว ๕ เปอร์เซ็นต์ สำหรับบริษัทจำกัดที่เขาเป็น  
สมาชิกตลาดหลักทรัพย์นั้น หน้าที่รูปร่างสมควรทว่าบริษัทจำกัดที่ไม่เป็นสมาชิก  
อย่างนี้หรือควรมีเก็บ ๕๕ เปอร์เซ็นต์ หรือประกอบกิจการที่ไม่เป็นประโยชน์  
แก่บ้านเมืองอย่างนี้หรือควรมี กระทบคิดว่าไม่ใช่ และอีกอย่างหนึ่งถ้าจะเอา  
อย่างนั้น กระทบขอเสนอแนะเลยว่าต่อไปรัฐบาลไม่สนับสนุนบริษัทจำกัด  
ธรรมดา จะสนับสนุนแต่เฉพาะบริษัทจำกัดที่เป็นสมาชิกของตลาดหลักทรัพย์  
อย่างนี้หรือจะขึ้นมา บริษัทต่าง ๆ ก็จะไปรับปรุงตัวให้เข้ากับเหตุการณ์ แต่ก็  
ไม่ใช่ประกาศเช่นนั้น และกระทบก็เห็นด้วยต่อไปว่าถ้าประกาศเช่นนั้นก็ไม่พอ



๗๒

จะเหมาะสมนัก เพราะว่ามีวิหิตาจะเข้าก็ไม่ได้เข้าก็ไม่ได้ กระทบที่ว่าที่จะ  
ปล่อยให้มีวิหิตาเกิดเหล่านั้นเขาปรับปรุงตัวเอง เขาเห็นก็เห็นงามเขาก็เข้ามา  
เองค่อย ๆ เป็นค่อย ๆ ไป เพราะว่าการศึกษาในกระแสมักก็กว่ารัฐบาล  
คงจะพรวนก็ถ้าไม่ก็กันโยงบางขึ้นมาเหมือนกับกระแสน้ำและคลื่น ก็ท่วมล้น  
ท่วมบ้านท่วมเมือง ตามหลักเศรษฐศาสตร์ทำประชาชนและทางฝ่ายรัฐบาลคงทราบก็  
เขาบอกว่าเศรษฐกิจอย่างหนึ่ง การศาสนาอย่างหนึ่ง การเมืองอย่างหนึ่ง  
ห้ามมีกันโยงล้มกัน โยงล้มกันน้ำจะท่วมล้น กระทบก็ว่าอันนี้ชื่อฝ่ายรัฐบาล  
ไว้ว่าความเป็นธรรมระหว่าง ๓๐ เปอร์เซ็นต์ กับ ๗๕ เปอร์เซ็นต์นี้ พอดี  
เขาพูดก็มากประกอบความข้างแคบๆ ขยายจะปรับปรุงก็ไม่ไหว คล้าย ๆ  
กิจการในครอบครัว แต่มหาอย่างนี้ก็แสดงว่าเขาประกอบกิจการมานานไม่  
เหมาะสมกับสภาพเหตุการณ์หรืออย่างไร กระทบก็ว่าเรื่องนี้มีรัฐบาลไม่อาจจะ  
ออกเป็นข้อบังคับ ควรให้เขาปรับปรุงตัวเอง พอดีกันครับ สิ่งไหนที่สิ่งไหนงาม  
เหมาะกับตัวเองเขาทำครับ ไม่ต้องบังคับหรอก เว้นแต่จะมีกฎหมายนั้นก็  
เรื่องของรัฐบาลที่จะจัดการ กระทบขอฝากไว้เท่านี้ครับ ขอพระคุณ

ร้อยตำรวจโท ราชู มนุชธรรม : ทำประชาชนที่เคารพท่านสมาชิก  
ผู้มีเกียรติกระทบขอพระคุณที่รัฐบาลได้ชี้แจง แล้วว่ากระทบยังมีปัญหาอีกนิดเดียว  
ครับ ขอประทานรบกวนเวลา กล่าวคือว่าหลังจากที่เก็บภาษีเงินได้ของบริษัท  
ที่เป็นสมาชิกค่าหักหยักคือ ๓๐ เปอร์เซ็นต์อย่างท่านสมาชิกผู้มีเกียรติทุกคนเมื่อ  
และไปเก็บภาษีบริษัทซึ่งอยู่นอกค่าหักหยักคือ ๓๕ เปอร์เซ็นต์ กระทบเข้าใจว่า  
เป็นนโยบายของรัฐบาลที่จะจูงใจบรรดาบริษัทให้เข้าลดค่าหักหยัก เพื่อที่จะ  
ส่งเสริมให้มีการค้าลดค่าหักหยักมากขึ้นที่ระดมทุนเข้ามาดำเนินการธุรกิจ-  
อุตสาหกรรม แต่อย่างไรก็ตามกระทบว่ารัฐบาลตั้งใจจริงใจเพียง ๕ เปอร์เซ็นต์  
จะไม่ได้เท่ากับเสีย กระทบถึงสงสัยว่าที่รัฐบาลปล่อยให้การค้าหักหยักออก

๑๖๔

ตลาดหลักทรัพย์มีอยู่ในปัจจุบันนี้ ก็เพราะเหตุว่าตลาดหลักทรัพย์นั้น บริษัททั้งหลาย ที่จะเข้ามาเป็นสมาชิก มีมาตรการมากมายจะต้องทำอยู่ในเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ กฎของกระทรวงการคลังได้กำหนดไว้ บริษัทต่าง ๆ ที่ต้องการจะขายหลักทรัพย์ ก็ทำการค้าอยู่นอกตลาด เมื่อเป็นเช่นนั้นกระผมอยากจะเรียนถามรัฐบาลว่า มีมาตรการในการควบคุมการ เก็บภาษีจากการขายตลาดหลักทรัพย์ อันนั้นที่อยู่นอก ตลาดหลักทรัพย์อย่างไรบ้าง อย่างที่เพื่อนสมาชิก คุณชนะ รุ่งแสง ได้ตั้งข้อ ชี้แจงถาม รัฐบาลจะถามว่ามีอย่างไรแล้ว เพื่อจะใคร่ว่าการที่รัฐบาลจะมา เก็บภาษีการในตลาดหลักทรัพย์จากการค้าหุ้น หรือหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์นี้ เป็นการสนับสนุนหรือไม่ใช่ ถ้าสมมติว่าไม่ได้เก็บหรือว่าไม่มีมาตรการควบคุม การในตลาดหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์แล้วละก็ กระผมว่าการที่จะมาเก็บภาษี การค้าในตลาดหลักทรัพย์เช่นนี้จะเป็นการไม่ส่งเสริม กลับจะเป็นการทำลาย เพราะกระผมคิดว่าในปัจจุบันนี้ คิดรวมว่าหลังจากที่รัฐบาลได้เก็บภาษีเงินได้จาก การขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แล้ว ปริมาณการซื้อขายลดลงอย่างที่รัฐมนตรี ทานว่าเมื่อถึงจริง แต่กลับไปสูงและปล่อยผู้ที่การค้าขายหุ้นอยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ ตามกฎหมายควบคุมไว้ กระผมใคร่เรียนถาม ขอคุณครับ

นายอุตอง ปิ่งตระกูล (รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง) :  
ท่านประธานที่เคารพ กระผมขอเรียนชี้แจงข้อสงสัยของท่านสมาชิกเป็นเรื่อง ๆ  
ดังนี้ครับ

ในเรื่องของความแตกต่างระหว่างภาษีเงินได้กับบุคคลของบริษัทที่  
เราเรียกว่าเป็นบริษัทจดทะเบียน คือในหุ้นของเราจดทะเบียนไว้กับตลาด  
หลักทรัพย์ แล้วหุ้นของเรามีสิทธิซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ได้ เรียกว่าบริษัท  
จดทะเบียน เราเก็บภาษีเงินได้กับบุคคลร้อยละ ๓๐ ของกำไร ส่วนบริษัทที่ไม่ได้  
จดทะเบียนคงเสียภาษีเงินได้ร้อยละ ๓๕ นั้น ความจริงอัตราภาษีเงินได้

๑๓๐

ของเรานั้นร้อยละ ๓๕ แต่เมื่อรัฐบาลเห็นว่าสมควรที่จะสนับสนุนให้เงินทุนเข้าไป  
ขายในตลาดหลักทรัพย์มากขึ้นไม่ใช่แค่เพื่อประโยชน์ของตลาดหลักทรัพย์เองหรือ  
ครับ เพื่อประโยชน์ของบริษัทเองภายในนี้ว่าจะมีโอกาสเสนอหุ้นต่อชาย ได้  
กว้างขวาง เพราะว่าตลาดหลักทรัพย์ก็เป็นตลาดเหมือนกัน คนซื้อคนขายมาพบกัน  
มาเสหลังกัน ประมูลกัน กว้างขวางขึ้นและเป็นธรรมแก่ผู้ซื้อขาย นั้นเป็นเจตนา  
ประการหนึ่งที่จะสนับสนุน เราก็กู้ภาษีเงินได้จากบริษัทจดทะเบียนเพียง  
ร้อยละ ๓๐

อีกประการหนึ่งก็คือ อันนี้ก็เห็นว่าเป็นประเด็นประโยชน์เข้าข้าง  
รัฐบาลด้วย คือว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีหุ้นไปซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ก็ต้อง  
เปิดเผยธุรกิจ เปิดเบาะฐานะของเขาให้ทราบทั่วไป เรามีเกณฑ์ว่าเขาจะต้อง  
เปิดเผยอะไร มีฐานะอย่างไร เขาจะต้องเปิดเผย เขาต้องยอมรับเงื่อนไข  
อันนี้ครับถึงจะเป็นบริษัทจดทะเบียนได้ อันนี้ก็เห็นความสะดวกแก่รัฐบาลด้วย  
เพราะว่าหลายท่านหรือทุกท่านก็ทราบบ้างว่าเรื่องมีผู้ซื้ออะไรต่ออะไร สำหรับ  
ธุรกิจของเรานี้ยังอยู่ในขั้นที่ลำบากตอนแรกเริ่มมากเหลือเกิน แม้ว่าจะเป็นบริษัท  
จำกัดก็ตาม เพราะฉะนั้นมีผู้ซื้อที่ยังอยู่ในเกณฑ์ที่เรียกว่าจะเดือดร้อนก็ค่อนข้าง  
ความระมัดระวัง ต้องใช้การติดตามกันมากมาย เพราะฉะนั้นเมื่อมีบริษัทเขายอมรับ  
บริษัทจดทะเบียนและเขายอมรับเงื่อนไขที่จะเปิดเผยฐานะของเขา ก็หมายความว่า  
ว่าตลาดหลักทรัพย์อยู่ในฐานะที่จะดูแลฐานะของเขาไปอย่างใกล้ชิดความเป็นจริงจะ  
ดีหรือไม่ดี ก็ใกล้ความเป็นจริงขึ้นไป ก็ทำให้รัฐบาลเบาใจว่าอย่างน้อยก็พอ  
จะทราบฐานะความเป็นจริงได้ ด้วยเหตุผลดังนี้ก็เกิดความเห็นค่อนข้างกันขึ้น  
ก็ถือว่าเป็นมาตรการส่งเสริมอันหนึ่ง ท่านเองก็ียวกันกับที่นำส่งเสริมอุตสาหกรรม  
เราถึงกับยกเว้นภาษีเงินได้ให้ ๓ ปีก็มี ๕ ปีก็มี

สำหรับการควบคุมการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์มีมาตรการอย่างไร



๑๓๑

การซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์นั้น เมื่อมีกำไร เราต้องเสียภาษีเงินได้ ความปกติ  
ตามประกาศของคณะกรรมการ กิจว่าเป็นภาษีเงินได้ความปกติ แต่ว่าในกรณีนี้เมื่อถึง  
กำหนดครบปีเขาก็เข้ามาขึ้น ก็เก็บไปความปกติ การควบคุมควบคุมเราก็ต้องใจ  
วิธีใช้เจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบไปและไปควบคุม ซึ่งกระผมก็ยอมรับว่าในขณะนี้  
การควบคุมและตรวจตราอาจจะยังไม่ทั่วถึง แต่ว่าเจ้าหน้าที่พยายามที่จะดูแล  
ควบคุมการจับเก็บให้ทั่วถึง เมื่อเราสามารถที่จะบรรเทาภาระเบาบางไปได้  
สำหรับบริษัทที่เขาไปในตลาดหลักทรัพย์แล้วเราก็มีโอกาสที่จะไปดูแลการจับเก็บ  
นอกตลาดหลักทรัพย์ได้มากขึ้น เพราะว่าดังอย่างใด ๆ เราก็มีเจ้าหน้าที่  
แผนกปราบปรามเท่านั้นเท่านั้น

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : มีท่านสมาชิกสนใจ จะอภิปรายอีก  
หรือไม่ครับ

นายสาเนห์ สายสว่าง : ทำประธานที่เคารพ ผมฟังมาก็ไม่มี  
ใครค้านเลย จึงขอเสนออภิปรายเพื่อองมติ ผู้ใดเห็นด้วยโปรดปรายรองครับ  
(มีสมาชิกยกมือรับรอง)

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : คุณสาเนห์เสนออภิปราย  
มีผู้รับรองครบตามข้อบังคับ ท่านผู้ใดเห็นสมควร เปิดอภิปรายต่อไปอีกหรือไม่ครับ

นายบรรเจ็ด จตุวิจารย์ : กระผมขอได้เปิดอภิปรายต่อไปครับ

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : มีผู้รับรองหรือไม่ครับ  
(มีสมาชิกยกมือรับรองไม่ครบ)

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ผู้รับรองไม่ครบ ผมขอรับ ก็เป็น  
อันว่าที่ประชุมมีมติเปิดอภิปราย ผมจะขอมติจากที่ประชุมว่าเห็นสมควร  
รับหลักการแห่งร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้หรือไม่ ท่านผู้ใดเห็นสมควรรับหลักการ  
โปรดยกมือขึ้น

(มีสมาชิกยกมือ ๑๓๒ คน)



๑๑๒

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ท่านผู้ใดไม่เห็นด้วย โปรด  
ยกมือขึ้น

(ไม่มีสมาชิกยกมือ)

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ไม่มี เป็นอันว่าที่ประชุมลงมติ  
รับหลักการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..)  
พ.ศ. .... กรณีการครบถ้วน

นายพลทอง ปิงกระกุล (รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง) :  
รัฐบาลขอเสนอส่งคณะกรรมการสามัญผู้ตรวจการเศรษฐกิจพิจารณา

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : รัฐบาลขอเสนอคณะกรรมการ  
สามัญผู้ตรวจการเศรษฐกิจพิจารณา มีท่านผู้ใดคัดค้านหรือไม่ครับ  
(ไม่มีสมาชิกคัดค้าน)

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ไม่มี ก็เป็นไปตามที่รัฐบาล  
เสนอแปรญัตติก่อน

นายพลทอง ปิงกระกุล (รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง) :  
รัฐบาลขอเสนอให้แปรญัตติตามฉบับที่ครบถ้วน

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : รัฐบาลขอเสนอให้แปรญัตติ  
ตามฉบับที่ครบถ้วน มีท่านผู้ใดคัดค้านหรือไม่ครับ  
(ไม่มีสมาชิกคัดค้าน)

ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ : ถ้าไม่มีท่านผู้ใดคัดค้านก็เป็นไป  
ตามที่รัฐบาลเสนอ

สำหรับระเบียบวาระที่ ๓ เมื่อได้ข้อเดื่อนไปแล้วนะครับ ตามที่ใส่ขอ  
มติไปเมื่อสักครู่

ระเบียบวาระที่ ๔ เรื่องที่ค้างพิจารณา ไม่มี

ระเบียบวาระที่ ๕ เรื่องที่เสนอใหม่ คือพิจารณาร่างพระราชบัญญัติ  
ราชองครักษ์ (ฉบับที่ ..) พ.ศ. .... (คณะรัฐมนตรีเป็นผู้อนุมัติ)



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
**CHULALONGKORN UNIVERSITY**







**หมายเหตุ**

๑. ช่อง “วัน เดือน ปี” ให้กรอกวัน เดือน ปี ของใบกำกับภาษี ยกเว้น
    - (๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการบางกรณี ให้กรอก วัน เดือน ปี ของใบสำคัญ
    - (๒) การส่งออกสินค้า ให้กรอกวันที่ชำระอากรขาออก หรือวันที่กรมศุลกากรออกใบขนสินค้า ขาออก ฯลฯ แล้วแต่กรณี
  ๒. ช่อง “เล่มที่/เลขที่” ให้กรอกเลขที่ของใบกำกับภาษี และเล่มที่ ถ้ามี ยกเว้น
    - (๑) ใบกำกับภาษีที่ออกโดยเครื่องบันทึกการเก็บเงิน ให้กรอกเลขที่ และเลขรหัสเครื่องบันทึกการเก็บเงินที่ กรมสรรพากรกำหนด โดยเพิ่มช่องอีกหนึ่งช่องก็ได้
    - (๒) การขายสินค้าหรือให้บริการบางกรณี ให้กรอกเล่มที่/เลขที่ใบสำคัญ
    - (๓) การส่งออกสินค้า ให้กรอกเลขที่ใบขนสินค้าขาออก ฯลฯ
  ๓. กรณีไม่สามารถกรอกชื่อผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ
    - (๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการบางกรณี ให้กรอกรายการตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น เช่น สินค้าขาดจากรายงาน หรือส่งออกสินค้า ฯลฯ
    - (๒) การลงรายการโดยใช้หลักฐานรายงานสรุปการขายประจำวัน ให้กรอก “รายงานสรุปการขายประจำวัน”
    - (๓) การขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์หัวจ่าย ให้กรอก “รายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมัน”
    - (๔) กรณีอื่นๆ เช่น ใบกำกับภาษีอย่างย่อให้กรอก “ขายสินค้าหรือให้บริการ”
  ๔. ช่อง “เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้า/ผู้รับบริการ” ให้กรอกโดยระบุเลขประจำตัว ผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๕ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ออกให้ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น แล้วแต่กรณี
  ๕. ช่อง “สถานประกอบการ”
    - (๑) ให้กรอกโดยระบุสถานประกอบการของผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามที่ปรากฏใน ใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวล รัษฎากร ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๕ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่ง ประมวลรัษฎากร ที่ออกให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น แล้วแต่กรณี
    - (๒) ช่องสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ จะใส่เครื่องหมายหรือเลข ๐ จำนวนเท่าใด ในช่องดังกล่าวเพื่อแสดง ว่าเป็นช่องของสำนักงานใหญ่ก็ได้ เช่น ใส่เครื่องหมาย “√” หรือเครื่องหมาย “x” หรือใส่เลข “๐” “๐๐๐๐” ในช่อง สำนักงานใหญ่ ก็ได้
    - (๓) ช่องสถานประกอบการที่เป็นสาขา จะใส่เลขที่สาขาโดยจะมีเลข ๐ จำนวนเท่าใด นำหน้า หรือไม่มีเลข ๐ นำหน้า ก็ได้ เช่น “๑” “๐๑” หรือ “๐๐๐๐๑”
- \* (๔) ช่องรายการข้อความสถานประกอบการจะระบุรายการเฉพาะรายการ สถานประกอบการ โดยไม่แยกเป็นช่อง รายการสำนักงานใหญ่และสาขา ก็ได้ โดยรายการที่แสดงว่าเป็นสำนักงานใหญ่จะต้องใช้เลข ๐ จำนวนห้าหลักแทน (๐๐๐๐๐) และรายการของสาขาที่ จะต้องใช้เลขจำนวนห้าหลักตรงตามที่ปรากฏในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.๒๐) ซึ่งระบุว่าเป็น สาขาที่ .. แทน เช่น กรณีสาขาที่ ๑ ให้ระบุเลขห้าหลักเป็น “๐๐๐๐๑” ดังนี้

ใบกำกับภาษี		ชื่อผู้ซื้อสินค้า/ ผู้รับบริการ	เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ของผู้ซื้อสินค้า/ผู้รับบริการ	สถานประกอบการ *	มูลค่าสินค้า หรือบริการ	จำนวนเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม
วัน เดือน ปี	เลขที่ เล่มที่					
				๐๐๐๐๐ -> สำนักงานใหญ่ ๐๐๐๐๑ -> สาขาที่ ๑		

๖. ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจัดทำรายงานภาษีขายโดยมีข้อความตามแบบรายงานนี้ ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป





หมายเหตุ

๑. ช่อง “ลำดับที่” ให้กรอกลำดับที่ของใบกำกับภาษีที่ผู้ประกอบการได้จัดเรียงลำดับขึ้นใหม่
๒. ช่อง “วัน เดือน ปี” ให้กรอกวัน เดือน ปี ของใบกำกับภาษี
๓. ช่อง “เล่มที่/เลขที่” ให้กรอกเลขที่ของใบกำกับภาษี และเล่มที่ ถ้ามี
๔. ใบกำกับภาษี หมายความว่ารวมถึง ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นตามมาตรา ๘๓/๕ และใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร ของกรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม
๕. ช่อง “เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขายสินค้า/ผู้ให้บริการ” ให้กรอกโดยระบุเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ขายสินค้าหรือผู้รับบริการตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๕ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ออกโดยผู้ขายสินค้าหรือผู้รับบริการ แล้วแต่กรณี
๖. ช่อง “สถานประกอบการ”
  - (๑) ให้กรอกโดยระบุสถานประกอบการของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีตามมาตรา ๘๖/๔ แห่งประมวลรัษฎากร ใบเพิ่มหนี้หรือใบลดหนี้ตามมาตรา ๘๖/๕ และมาตรา ๘๖/๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ออกโดยผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการนั้น แล้วแต่กรณี
  - (๒) ช่องสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ จะใส่เครื่องหมายหรือเลข ๐ จำนวนเท่าใด ในช่องดังกล่าวเพื่อแสดงว่าเป็นช่องของสำนักงานใหญ่ก็ได้ เช่น ใส่เครื่องหมาย “√” หรือเครื่องหมาย “x” หรือใส่เลข “๐” “๐๐๐๐” ในช่องสำนักงานใหญ่ ก็ได้
  - (๓) ช่องสถานประกอบการที่เป็นสาขา จะใส่เลขที่สาขาโดยจะมีเลข ๐ จำนวนเท่าใดนำหน้า หรือไม่มีเลข ๐ นำหน้าก็ได้ เช่น “๑” “๐๑” หรือ “๐๐๐๑” ก็ได้
- \* (๔) ช่องรายการข้อความสถานประกอบการจะระบุรายการเฉพาะรายการ สถานประกอบการ โดยไม่แยกเป็นช่องรายการสำนักงานใหญ่และสาขา ก็ได้ โดยรายการที่แสดงว่าเป็นสำนักงานใหญ่จะต้องใช้เลข ๐ จำนวนห้าหลักแทน (๐๐๐๐๐) และรายการของสาขาที่ จะต้องใช้เลขจำนวนห้าหลักตรงตามที่ปรากฏในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.๒๐) ซึ่งระบุว่าเป็นสาขาที่ .. แทน เช่น กรณีสาขาที่ ๑ ให้ระบุเลขห้าหลักเป็น “๐๐๐๑” ดังนี้

ใบกำกับภาษี		ชื่อผู้ขายสินค้า/ ผู้ให้บริการ	เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ของผู้ขายสินค้า/ผู้ให้บริการ	สถานประกอบการ *	มูลค่าสินค้า หรือบริการ		จำนวนเงิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม	
วัน เดือน ปี	เลขที่ เล่มที่							
				๐๐๐๐๐ -> สำนักงานใหญ่ ๐๐๐๐๑ -> สาขาที่ ๑				

๗. ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำรายงานภาษีซื้อโดยมีข้อความตามแบบรายงานนี้ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๘ เป็นต้นไป





แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ตามประมวลรัษฎากร

ล้างข้อมูล

ภ.พ.30

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

สาขาที่

ชื่อผู้ประกอบการ .....

ชื่อสถานประกอบการ .....

ที่อยู่ : อาคาร..... ห้องเลขที่..... ชั้นที่.....

หมู่บ้าน..... เลขที่..... หมู่ที่..... ต.รอก/ซอย.....

ถนน..... ตำบล/แขวง.....

อำเภอ/เขต..... จังหวัด.....

รหัสไปรษณีย์

โทรศัพท์.....

การคำนวณภาษี

กรณีมีสาขา ยื่นแบบแสดงรายการโดย :

(1) แยกยื่นเป็นรายสถานประกอบการ เป็นแบบฯ ของ

(1.1) สำนักงานใหญ่  (1.2) สาขาที่

(2) ยื่นรวมกันที่ (ตามที่ได้อื่นค่าขอฯ และได้รับอนุมัติแล้ว)

(2.1) สำนักงานใหญ่  (2.2) สาขาที่

ยื่นปกติ  ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่..... ของ ภ.พ.30 ซึ่งยื่นไว้  ภายในกำหนดเวลา

เกินกำหนดเวลา

สำหรับเดือนภาษี (ให้ทำเครื่องหมาย "✓" ลงใน "  " หน้าชื่อเดือน) พ.ศ. ....

(1) มกราคม  (4) เมษายน  (7) กรกฎาคม  (10) ตุลาคม

(2) กุมภาพันธ์  (5) พฤษภาคม  (8) สิงหาคม  (11) พฤศจิกายน

(3) มีนาคม  (6) มิถุนายน  (9) กันยายน  (12) ธันวาคม

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

	บาท	สต.		บาท	สต.
1. ยอดขายในเดือนนี้ { หรือกรณียื่นเพิ่มเติม <input type="checkbox"/> (1.1) ยอดขายแจ้งไว้ขาด หรือกรณียื่นเพิ่มเติม <input type="checkbox"/> (1.2) ยอดซื้อแจ้งไว้เกิน }	<input type="text"/>	<input type="text"/>	1	<input type="text"/>	<input type="text"/>
2. ลบ ยอดขายที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 (ถ้ามี)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	2	<input type="text"/>	<input type="text"/>
3. ลบ ยอดขายที่ได้รับยกเว้น (ถ้ามี)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	3	<input type="text"/>	<input type="text"/>
4. ยอดขายที่ต้องเสียภาษี (1.- 2. - 3.)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	4	<input type="text"/>	<input type="text"/>
5. ภาษีขายเดือนนี้	<input type="text"/>	<input type="text"/>	5	<input type="text"/>	<input type="text"/>
6. ยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อ { หรือกรณียื่นเพิ่มเติม <input type="checkbox"/> (6.1) ยอดซื้อแจ้งไว้ขาด มาหักในการคำนวณภาษีเดือนนี้ หรือกรณียื่นเพิ่มเติม <input type="checkbox"/> (6.2) ยอดขายแจ้งไว้เกิน }	<input type="text"/>	<input type="text"/>	6	<input type="text"/>	<input type="text"/>
7. ภาษีซื้อเดือนนี้ (ตามหลักฐานใบกำกับภาษีของยอดซื้อตาม 6.)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	7	<input type="text"/>	<input type="text"/>
8. ภาษีที่ต้องชำระเดือนนี้ (ถ้า 5 มากกว่า 7)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	8	<input type="text"/>	<input type="text"/>
9. ภาษีที่ชำระเกินเดือนนี้ (ถ้า 5 น้อยกว่า 7)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	9	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10. ภาษีที่ชำระเกินยกมา	<input type="text"/>	<input type="text"/>	10	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11. ต้องชำระ (ถ้า 8. มากกว่า 10.)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	11	<input type="text"/>	<input type="text"/>
12. ชำระเกิน ((ถ้า 10. มากกว่า 8.) หรือ (9. รวมกับ 10.))	<input type="text"/>	<input type="text"/>	12	<input type="text"/>	<input type="text"/>

กรณียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเกินกำหนดเวลา หรือยื่นเพิ่มเติม

13. เงินเพิ่ม   13

14. เบี้ยปรับ   14

15. รวมภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับที่ต้องชำระ ((11. + 13. + 14.) หรือ (13. + 14. - 12.))   15

16. รวมภาษีที่ชำระเกิน หลังคำนวณเงินเพิ่มและเบี้ยปรับแล้ว (12. - 13. - 14.)   16

การขอคืนภาษี

ถ้าประสงค์จะขอคืนภาษีที่ชำระเกินตามจำนวนเงินที่แสดงไว้ตาม 12. หรือ 16. เป็นเงินสด หรือให้ออนเข้าธนาคาร โปรดลงชื่อในช่องข้างล่าง แล้วแต่กรณี หากไม่ลงชื่อถือว่าขอนำภาษีที่ชำระเกินเดือนนี้ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป เว้นแต่กรณียื่นเพิ่มเติม หากไม่ลงชื่อจะต้องยื่นขอคืนด้วยแบบ ท.ล.0 เท่านั้น

เป็นเงินสด ลงชื่อ..... ผู้ประกอบการ

โอนเข้าธนาคาร (ตามที่ได้อื่นค่าขอฯ และได้รับอนุมัติจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแล้ว)

ลงชื่อ..... ผู้ประกอบการ

คำรับรอง

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ข้อความที่แสดงในแบบแสดงรายการนี้ ถูกต้องและเป็นความจริงทุกประการ กรณียื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลาหรือยื่นเพิ่มเติม ข้าพเจ้าขอลดเบี้ยปรับด้วย

ลงชื่อ..... ผู้ประกอบการ

(.....) 

ยื่นวันที่.....

(ก่อนกรอกรายการโปรดดูคำแนะนำด้านหลัง)

### คำแนะนำการกรอกและยื่นแบบ ภ.พ.30

#### ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.พ.30

แบบ ภ.พ.30 นี้ เป็นแบบแสดงรายการสำหรับผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และเป็นผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองมรดก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์กรของรัฐบาล หรือนิติบุคคล ในรูปแบบใดก็ตาม ใช้ยื่นแสดงรายการเป็นรายเดือนภาษี

ผู้ประกอบการที่มีสถานประกอบการหลายแห่ง และมีความประสงค์จะขอขึ้นแบบภ.พ.30 และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกัน ก็ทำได้โดยต้องขออนุมัติต่อกรมสรรพากรก่อน และเมื่อได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรแล้ว จึงจะยื่นแบบและชำระภาษีรวมกันได้ ในกรณีนี้ให้ผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพียงฉบับเดียว พร้อมกับใบแนบตามที่กรมสรรพากรกำหนด

#### วิธีการกรอกแบบ

ในกรณีเป็นสาขาและแยกยื่นแบบเป็นรายสถานประกอบการ ให้กรอกเลขที่สาขาด้วย ทั้งนี้ ตามที่ระบุในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) โดยให้กรอกตัวเลขหลักสุดท้ายขีดช่องว่าง

ให้ระบุว่าเป็นการยื่นรวมกันหรือแยกยื่นโดยใส่เครื่องหมาย “ ✓ ” ลงในช่อง “ □ ” หน้าข้อความนั้น

ให้ระบุว่าเป็นการยื่นปกติหรือยื่นเพิ่มเติมครั้งที่เท่าใดและเป็นการชำระภาษีของเดือนภาษี และปี พ.ศ.ใด โดยใส่เครื่องหมาย “ ✓ ” ลงในช่อง “ □ ” หน้าชื่อเดือนภาษีนั้นพร้อมกับกรอกปี พ.ศ. ด้วย

- 1. ยอดขายในเดือนนี้ (หรือกรณียื่นเพิ่มเติม  (1.1) ยอดขายแจ้งไว้ขาด  (1.2) ยอดซื้อแจ้งไว้เกิน) ให้กรอกจำนวนเงินยอดขายทั้งสิ้น (ยอดขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 และร้อยละ 0 รวมกับยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร) ในเดือนภาษีนี้นั้น
- กรณียื่นเพิ่มเติม ให้กรอกเฉพาะยอดขายที่แสดงไว้ขาดไป และหรือยอดซื้อที่แสดงไว้เกินไป โดยใส่เครื่องหมาย “ ✓ ” ลงในช่อง “ □ ” หน้าข้อความนั้นแล้วแต่กรณี

2. ลบ ยอดขายที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 (ถ้ามี) ให้กรอกจำนวนเงินโดยยกยอดมาจากรายงานภาษีขาย เฉพาะยอดขายสินค้าหรือบริการที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0

3. ลบ ยอดขายที่ได้รับยกเว้น (ถ้ามี) ให้กรอกจำนวนเงินเฉพาะยอดขายที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ในเดือนภาษีนี้นั้น

4. ยอดขายที่ต้องเสียภาษี (1. - 2. - 3.) ให้กรอกผลลัพธ์ที่ได้จากการนำยอดขายในเดือนภาษีนี้นั้นตาม 1. ลบด้วยยอดขายที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 ตาม 2. และลบด้วยยอดขายที่ได้รับยกเว้นตาม 3.

5. ภาษีขายเดือนนี้ ให้กรอกจำนวนเงินภาษีขายโดยยกยอดมาจากยอดรวมของช่อง “จำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม” ในรายงานภาษีขาย

6. ยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักในการคำนวณภาษีเดือนนี้ (หรือกรณียื่นเพิ่มเติม  (6.1) ยอดซื้อแจ้งไว้ขาด  (6.2) ยอดขายแจ้งไว้เกิน) ให้กรอกเฉพาะจำนวนเงินยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักในการคำนวณภาษีของเดือนภาษีนี้นั้น

กรณียื่นเพิ่มเติม ให้กรอกเฉพาะยอดซื้อที่มีสิทธินำภาษีซื้อมาหักในการคำนวณภาษีที่แสดงไว้ขาดไปและหรือยอดขายที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ที่แสดงไว้เกินไปโดยใส่เครื่องหมาย “ ✓ ” ลงในช่อง “ □ ” หน้าข้อความนั้นแล้วแต่กรณี

7. ภาษีซื้อเดือนนี้ (ตามหลักฐานใบกำกับภาษีของยอดซื้อตาม 6.) ให้กรอกจำนวนเงินภาษีซื้อเดือนนี้ตามหลักฐานใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปของยอดซื้อตาม 6. ซึ่งมีสิทธินำมาหักเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษี โดยยกยอดมาจากยอดรวมของช่อง “จำนวนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม” ในรายงานภาษีซื้อ

8. ภาษีที่ต้องชำระเดือนนี้ (ถ้า ⑤ มากกว่า ⑦)ให้นำจำนวนภาษีขายเดือนนี้ตาม 5. ลบด้วยจำนวนภาษีซื้อเดือนนี้ตาม 7. ผลลัพธ์ที่ได้ให้นำมากรอกใน 8.

9. ภาษีที่ชำระเดือนนี้ (ถ้า ⑤ น้อยกว่า ⑦)ให้นำจำนวนภาษีซื้อเดือนนี้ตาม 7. ลบด้วยจำนวนภาษีขายเดือนนี้ตาม 5. ผลลัพธ์ที่ได้ให้นำมากรอกใน 9.

10. ภาษีที่ชำระเกินยกมา กรณีผู้ประกอบการมีภาษีที่ชำระเกินในเดือนก่อน และไม่ได้ออกคืนภาษีเป็นเงินสดหรือให้โอนเข้าธนาคาร ให้กรอกจำนวนเงินภาษีที่ชำระเกินซึ่งยกยอดมาจากเดือนภาษีก่อน

ข้อสังเกต ภาษีที่ชำระเกินยกมา ห้ามนำมาใช้ในการคำนวณภาษีกรณียื่นเพิ่มเติม

11. ภาษีสุทธิที่ต้องชำระ (ถ้า 8. มากกว่า 10.) ให้กรอกจำนวนเงินภาษีสุทธิที่ต้องชำระโดยนำจำนวนเงินตาม 8. ลบด้วยจำนวนเงินตาม 10. ผลลัพธ์ที่ได้ให้นำมากรอกใน 11.

12. ภาษีสุทธิที่ชำระเกิน (ถ้า 10. มากกว่า 8.) หรือ (9. รวมกับ 10.) ถ้าภาษีที่ชำระเกินยกมาตาม 10. มากกว่าภาษีที่ต้องชำระเดือนนี้ตาม 8. หรือมีทั้งภาษีที่ชำระเกินเดือนนี้ตาม 9. และภาษีที่ชำระเกินยกมาตาม 10. จะเป็นภาษีสุทธิที่ชำระเกินให้นำจำนวนเงินตาม 10. ลบด้วยจำนวนเงินตาม 8. หรือนำจำนวนเงินตาม 9. บวกกับจำนวนเงินตาม 10. แล้วแต่กรณี ผลลัพธ์ที่ได้ให้นำมากรอกใน 12.

ข้อสังเกต กรณียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือยื่นปกติ การกรอกรายการจะสิ้นสุดที่ 11. หรือ 12. แล้วแต่กรณี

กรณียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเกินกำหนดเวลาหรือยื่นเพิ่มเติม

13. เงินเพิ่ม ในกรณีผู้ประกอบการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกำหนดเวลาจะต้องคำนวณและชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระเดือนนี้ตาม 8. ทั้งนี้ ให้คำนวณเงินเพิ่มเป็นรายเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบ ภ.พ.30 ของเดือนภาษีนั้นจนถึงวันยื่นแบบ ภ.พ.30 และชำระภาษี

14. เบี้ยปรับ ในกรณีผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป หรือยื่นเพิ่มเติมในกรณียอดขายแจ้งไว้ขาดและหรือยอดซื้อแจ้งไว้เกิน หรือยื่นแบบฯ เกินกำหนดเวลาจะต้องคำนวณและชำระเบี้ยปรับอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของเงินภาษีแล้วแต่กรณี ซึ่งเบี้ยปรับดังกล่าวลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ให้กรอกจำนวนเบี้ยปรับที่ชดเชยได้แล้วตามระเบียบฯ

แบบ ภ.พ.30 ที่ผู้ประกอบการยื่นเกินกำหนดเวลาหรือยื่นเพิ่มเติมถือเป็นคำร้องขอลดเบี้ยปรับด้วย ผู้ประกอบการจะได้รับอนุมัติให้ลดเบี้ยปรับตามระเบียบฯ ในทันทีที่ขึ้นแบบ ภ.พ.30

15. รวมภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับที่ต้องชำระ ((11.+13.+14.) หรือ (13.+14.-12.)) ให้กรอกยอดรวม ภาษีสุทธิที่ต้องชำระตาม 11. บวกเงินเพิ่มตาม 13. บวกเบี้ยปรับตาม 14. หรือเงินเพิ่มตาม 13. บวกเบี้ยปรับตาม 14. ลบภาษีสุทธิที่ชำระเกินตาม 12. แล้วแต่กรณี

16. รวมภาษีที่ชำระเกินหลังคำนวณเงินเพิ่มและเบี้ยปรับแล้ว (12.-13.-14.) ถ้าภาษีสุทธิที่ชำระเกินตาม 12. มีจำนวนมากกว่าเงินเพิ่มตาม 13. และเบี้ยปรับตาม 14.ให้นำยอดภาษีสุทธิที่ชำระเกินตาม 12. ลบเงินเพิ่มตาม 13. และลบเบี้ยปรับตาม 14. ได้ผลลัพธ์เท่าไรให้นำยอดมากรอกใน 16.

การขอคืนภาษี ถ้าผู้ประกอบการประสงค์จะขอคืนภาษีที่ชำระเกิน (ตาม 12. หรือ 16.) เป็นเงินสด หรือโอนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคาร ให้ลงลายมือชื่อผู้ขอคืนในช่อง “การขอคืนภาษี” แล้วแต่กรณีด้วย

หากไม่ลงลายมือชื่อขอคืนภาษีเป็นเงินสด หรือไม่ลงลายมือชื่อขอคืนภาษีโดยให้โอนเข้าธนาคาร จะถือว่าท่านขอคืนภาษีที่ชำระเกินเดือนนี้ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป เว้นแต่กรณียื่นเพิ่มเติม หากไม่ลงลายมือชื่อขอคืนภาษีเป็นเงินสด หรือไม่ลงลายมือชื่อขอคืนภาษีโดยให้โอนเข้าธนาคาร จะถือว่าท่านขอคืนภาษีที่ชำระเกินเดือนนี้ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปและต้องยื่นขอคืนด้วยแบบ ค.พ.10 เท่านั้น

ข้อสังเกต กรณีขอคืนภาษีโดยให้โอนเข้าธนาคารกรมสรรพากรจะคืนให้โดยโอนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ประกอบการ ดังนั้นผู้ประกอบการต้องเปิดบัญชีเงินฝากประเภท “กระแสรายวัน” หรือ “ออมทรัพย์” โดยต้องยื่นคำขอให้โอนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืนเข้าบัญชีเงินฝากของตน พร้อมคำรับรองการเป็นเจ้าของบัญชีเงินฝากจากธนาคารและต้องได้รับอนุมัติจากสรรพากรอำเภอท้องที่แล้ว

ให้ผู้ประกอบการลงลายมือชื่อ และในกรณีเป็นนิติบุคคลให้ประทับตรานิติบุคคล (ถ้ามี) ด้วย พร้อมทั้งกรอกวันเดือนปีที่ยื่นแบบ

#### กำหนดเวลา สถานที่ยื่นแบบและชำระภาษี

ให้ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นแบบ ภ.พ.30 พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) เป็นรายเดือนภาษีทุกเดือน ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ณ สถานที่ดังต่อไปนี้

- 1. ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่น ณ
  - 1.1 สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่
  - 1.2 สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 - 5 สำหรับผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียทั้งภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2. นอกเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่น ณ
  - 2.1 สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่
  - 2.2 สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สาขา หรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ท้องที่ที่โรงงานอุตสาหกรรมหรือสถานบริการตั้งอยู่ สำหรับผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียทั้งภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

สอบถามข้อมูลเพิ่มเติมที่ ศูนย์สารสนเทศสรรพากร RD Intelligence Center โทร. 1161





ภาคผนวก ฉ.

แบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.40)

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY





## คำแนะนำการกรอกและยื่น ภ.ธ.40

### ผู้มีหน้าที่ยื่น ภ.ธ.40

- ผู้มีหน้าที่ยื่น ภ.ธ.40 ได้แก่ผู้ประกอบการดังต่อไปนี้
1. การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
  2. การประกอบธุรกิจเงินทุน ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
  3. การประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
  4. การประกอบธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
  5. การรับประกันชีวิต ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
  6. การรับจำนำ ตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
  7. การประกอบกิจการโดยปกติเชิงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ
  8. การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
  9. การซื้อและขายคืนหลักทรัพย์โดยมีสัญญาขายหรือซื้อคืน
  10. การประกอบธุรกิจแฟ็กเตอร์
  11. การประกอบกิจการตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 469) พ.ศ. 2551
- ผู้ประกอบการตาม 1. ถึง 11. หากประกอบกิจการอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะต้องยื่นแบบแสดงรายการตาม ภ.พ.30 และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

ผู้ประกอบการที่มีสถานประกอบการหลายแห่ง และมีความประสงค์จะขอขึ้นแบบฯ และชำระภาษีรวมกัน ก็ทำได้โดยต้องขออนุมัติต่อกรมสรรพากรก่อน และเมื่อได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรแล้วจึงจะขึ้นแบบฯ รวมกันได้ ในกรณีนี้ให้ผู้ประกอบการยื่น ภ.ธ.40 เพียงฉบับเดียวพร้อมกับใบแบบตามที่กรมสรรพากรกำหนด

### กำหนดเวลา สถานที่ยื่นแบบและชำระภาษี

1. กรณีทั่วไป ให้ผู้ประกอบการยื่น ภ.ธ.40 พร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) เป็นรายเดือนทุกเดือน ไม่ว่าจะมิรับรับในเดือนภาคนั้นหรือไม่ก็ตาม ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ในท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่
2. กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ให้ผู้ประกอบการยื่น ภ.ธ.40 พร้อมกับชำระภาษีในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น

### วิธีการกรอกแบบ

โปรดกรอกรายการให้อ่านได้ง่าย ชัดเจน โดยการเขียนหรือพิมพ์ก็ได้ ให้กรอกชื่อผู้ประกอบการ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร สาขาที่ (กรณีมีสาขา) ชื่อสถานประกอบการ ที่ตั้งสำนักงาน รหัสไปรษณีย์ และหมายเลขโทรศัพท์ ให้ครบถ้วนชัดเจน

ให้ระบุว่าเป็นการแยกยื่นแบบเป็นรายสถานประกอบการ หรือยื่นแบบรวมกัน พร้อมทั้งใส่เครื่องหมาย “✓” ลงในช่อง  หน้าข้อความแล้วแต่กรณี

กรณีเป็นสาขาและแยกยื่นแบบเป็นรายสถานประกอบการ หรือกรณียื่นแบบรวมกันที่สาขา ให้กรอกเลขที่สาขาด้วย ทั้งนี้ ตามที่ระบุในใบทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.20) โดยให้กรอกตัวเลขหลักสุดท้ายขีดช่องขวาสุด

ให้ระบุว่าเป็นการยื่นปกติ หรือยื่นเพิ่มเติมครั้งที่เท่าใดและเป็นการชำระภาษีของเดือนภาษีและปี พ.ศ.ใด โดยใส่เครื่องหมาย “✓” ลงในช่อง  หน้าชื่อเดือนภาษีนั้นพร้อมกับกรอกปี พ.ศ. ด้วย

กรณียื่นเพิ่มเติม ให้ระบุด้วยว่าเป็นการยื่นเพิ่มเติมสำหรับ ภ.ธ.40 ซึ่งยื่นไว้ภายในกำหนดเวลา หรือเกินกำหนดเวลา โดยใส่เครื่องหมาย “✓” ลงในช่อง  หน้าข้อความแล้วแต่กรณี

การคำนวณภาษี ให้กรอกรายการดังนี้

1. ช่องจำนวนเงินรายรับ ให้กรอกจำนวนเงินรายรับให้ตรงตามประเภทกิจการและประเภทรายรับ โดยไม่หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น
2. ช่องจำนวนเงินภาษี ให้กรอกจำนวนเงินภาษี โดยนำจำนวนเงินรายรับคูณด้วยอัตรากำหนด
3. ช่อง 12. ให้กรอกยอดรวมจำนวนเงินภาษีทั้งสิ้น
4. ช่อง 13. ในกรณีผู้ประกอบการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะเกินกำหนดเวลา จะต้องคำนวณและชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน (เศษของเดือนให้นับเป็น 1 เดือน) ของเงินภาษีที่ต้องชำระ ทั้งนี้ ให้คำนวณเงินเพิ่มเป็นรายเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาขึ้น ภ.ธ.40 ของเดือนภาษีนั้นจนถึงวันยื่น ภ.ธ.40 และชำระภาษี
5. ช่อง 14. ในกรณีผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปหรือยื่นเพิ่มเติม หรือยื่นแบบเกินกำหนดเวลา จะต้องคำนวณและชำระเบี้ยปรับ อีก 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของเงินภาษีที่ต้องเสียแล้วแต่กรณี ซึ่งเบี้ยปรับดังกล่าวอาจขอลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ให้กรอกจำนวนที่ขอลดได้แล้วตามระเบียบฯ

ภ.ธ.40 ที่ผู้ประกอบการยื่นเกินกำหนดเวลาหรือยื่นเพิ่มเติมถือเป็นคำร้องขอลดเบี้ยปรับด้วย ผู้ประกอบการจะได้รับอนุมัติให้ลดเบี้ยปรับตามระเบียบฯ ในทันทีที่ยื่น ภ.ธ.40

6. ช่อง 16. เมื่อผู้ประกอบการได้รวมเงินภาษีตามช่อง 15. แล้ว ให้คำนวณรายได้ส่วนท้องถิ่น ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย

7. ช่อง 17. ให้กรอกยอดรวมจำนวนเงินภาษีธุรกิจเฉพาะทั้งสิ้นที่ต้องชำระ โดยนำยอดรวมตามช่อง 15. บวกด้วยจำนวนเงินตามช่อง 16.

สอบถามข้อมูลเพิ่มเติมได้ที่  
ศูนย์สารสนเทศสรรพากร RD Intelligence Center  
โทร. 1161



## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	นภัทรธรรณท์ ไก่แก้ว
วัน เดือน ปี เกิด	9 ตุลาคม 2538
สถานที่เกิด	สุโขทัย
ที่อยู่ปัจจุบัน	27/39 หมู่ 4 ตำบลในเมือง อำเภอสวรรคโลก จังหวัดสุโขทัย



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY